

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA)

ISA 550, Parties liées

Copyright IFAC (selon agreement du 28 novembre 2017)

La présente Norme internationale d'audit (ISA) de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) publiée en anglais par l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2016, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) de France en décembre 2017, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au « *Policy Statement– Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC* ». La version approuvée des Normes internationales d'audit (ISA) est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2016 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français de la présente Norme internationale d'audit (ISA) © 2017 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source originale : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3.

NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 550

PARTIES LIEES

(Applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009)^(*)

(*) La présente norme ISA comporte des changements de conformité liés à l'approbation de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées (en gris dans le texte ci-dessous). L'entrée en vigueur de ces changements coïncide avec celle de la nouvelle norme ISA 701 et des normes ISA révisées.

SOMMAIRE

| | Paragraphe |
|---|------------|
| Introduction | |
| Champ d'application de la présente Norme ISA | 1 |
| Nature des relations et des transactions avec les parties liées | 2 |
| Responsabilités de l'auditeur..... | 3 – 7 |
| Date d'entrée en vigueur | 8 |
| Objectifs | 9 |
| Définitions | 10 |
| Diligences requises | |
| Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées..... | 11 – 17 |
| Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées..... | 18 – 19 |
| Réponses aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées | 20 – 24 |
| Appréciation du mode de comptabilisation et des informations fournies concernant les relations et les transactions avec les parties liées identifiées..... | 25 |
| Déclarations écrites | 26 |
| Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise..... | 27 |
| Documentation | 28 |
| Modalités d'application et autres informations explicatives | |
| Responsabilité de l'auditeur..... | A1 – A3 |
| Définition d'une partie liée | A4 – A7 |
| Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées..... | A8 – A28 |

| | |
|--|-----------|
| Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées..... | A29 – A30 |
| Réponses aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées | A31 – A45 |
| Appréciation du mode de comptabilisation et des informations fournies concernant les relations et les transactions avec les parties liées identifiées | A46 – A47 |
| Déclarations écrites | A48 – A49 |
| Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise..... | A50 |

La Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) 550, *Parties liées*, doit être lue conjointement avec la Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit*.

Introduction

Champ d'application de la présente Norme ISA

1. La présente Norme Internationale d'Audit (*International Standard on Auditing, ISA*) traite des obligations de l'auditeur concernant les relations et les transactions avec les parties liées dans un audit d'états financiers. Elle fournit, en particulier, des précisions sur la manière d'appliquer les Normes ISA 315 (Révisée)¹, ISA 330² et ISA 240³, au regard des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées.

Nature des relations et des transactions avec les parties liées

2. De nombreuses transactions avec les parties liées sont conclues dans le cadre normal des activités. Dans ces circonstances, le risque d'anomalies significatives dans les états financiers qu'elles comportent peut ne pas être plus élevé que celui des transactions similaires traitées avec des parties non liées. Toutefois, la nature des relations et des transactions avec les parties liées peut, dans certaines situations, engendrer des risques plus élevés d'anomalies significatives dans les états financiers que les transactions avec des parties non liées. Par exemple :
 - Les parties liées peuvent exercer leur activité en ayant recours à un large éventail de liens et de structures complexes, avec pour conséquence un accroissement de la complexité des transactions avec les parties liées ;
 - Les systèmes d'information peuvent s'avérer inefficaces pour identifier ou récapituler les transactions et les soldes entre une entité et ses parties liées ;
 - Les transactions avec les parties liées peuvent ne pas être conclues à des termes et conditions normales de marché ; par exemple, certaines transactions avec des parties liées peuvent être conclues sans contrepartie.

Responsabilités de l'auditeur

3. Du fait que les parties liées ne sont pas indépendantes les unes des autres, de nombreux référentiels comptables contiennent des règles spécifiques quant à la comptabilisation et aux informations à fournir relatives aux relations, aux transactions et aux soldes avec les parties liées, afin de permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre leur nature et leur incidence réelle ou potentielle sur les états financiers. Lorsque le référentiel comptable applicable établit de telles règles, l'auditeur a l'obligation de mettre en œuvre des procédures d'audit pour identifier,

¹ Norme ISA 315 (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.*

² Norme ISA 330, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués.*

³ Norme ISA 240, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers.*

évaluer et répondre aux risques d'anomalies significatives provenant du fait que l'entité n'aurait pas correctement comptabilisé ou communiqué les relations, transactions ou soldes avec les parties liées conformément aux exigences du référentiel comptable.

4. Même si le référentiel comptable applicable ne contient que des règles minimales ou n'établit aucune règle concernant les parties liées, il est néanmoins nécessaire que l'auditeur acquière une connaissance suffisante des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées pour lui permettre de conclure si les états financiers, dans la mesure où ils sont affectés par ces relations et ces transactions : (Voir par. A1)
 - (a) Sont présentés sincèrement (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère) ; ou (Voir par. A2)
 - (b) Ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité). (Voir par. A3)
5. En outre, une connaissance des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées est pertinente pour l'auditeur afin de déterminer la présence éventuelle d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraudes conformément à la Norme ISA 240⁴, du fait qu'une fraude peut être plus facilement commise par l'intermédiaire de parties liées.
6. En raison des limites inhérentes à un audit, il existe un risque inévitable que des anomalies significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé conformément aux Normes ISA⁵. En ce qui concerne les parties liées, les incidences potentielles des limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur à détecter des anomalies significatives sont plus importantes pour des raisons telles que :
 - Le fait que la direction puisse ne pas être au courant de l'existence de toutes les relations et transactions avec les parties liées, notamment dans les cas où le référentiel comptable applicable ne contient pas de règles en la matière ;
 - Le fait que les relations avec les parties liées puissent être plus propices à la collusion, la dissimulation ou la manipulation par la direction.
7. Il est donc particulièrement important dans ce contexte de planifier et réaliser l'audit en faisant preuve d'esprit critique, tel que l'exige la Norme ISA 200⁶, compte tenu de la possibilité que des relations et des transactions avec des parties liées n'aient pas été révélées. Les diligences requises par la présente norme ISA sont destinées à aider l'auditeur à identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux

⁴ Norme ISA 240, paragraphe 24.

⁵ Norme ISA 200, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit*, paragraphe A53-A54.

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 15.

relations et aux transactions avec les parties liées et à définir des procédures d'audit répondant aux risques évalués.

Date d'entrée en vigueur

8. La présente norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

9. Les objectifs de l'auditeur sont :
- (a) D'acquérir une connaissance suffisante des relations et des transactions avec les parties liées, que le référentiel comptable applicable établisse ou non des règles en la matière, pour être en mesure de :
 - (i) Déceler d'éventuels facteurs de risque de fraudes découlant de relations et de transactions avec les parties liées, pertinents pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ; et
 - (ii) Conclure, sur la base des éléments probants recueillis, si les états financiers, pour autant qu'ils soient affectés par ces relations et ces transactions :
 - a. Sont présentés sincèrement (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère) ; ou
 - b. Ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité) ; et
 - (b) En outre, lorsque le référentiel comptable applicable contient des règles concernant les parties liées, de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement identifiées et comptabilisées dans les états financiers et si une information pertinente les concernant a été fournie dans ceux-ci.

Définitions

10. Pour les besoins des Normes ISA, on entend par :
- (a) Opération conclue à des conditions de concurrence normale – Opération conclue selon des termes et à des conditions similaires à celle effectuée entre un acheteur et un vendeur consentants qui ne sont pas liés et qui agissent indépendamment l'un de l'autre et au mieux de leurs intérêts respectifs.
 - (b) Parties liées – Partie qui répond à l'une ou l'autre des conditions suivantes : (Voir par. A4 – A7)
 - (i) Une partie liée telle que définie par le référentiel comptable applicable ; ou

- (ii) Lorsque le référentiel comptable applicable définit des règles minimales ou ne contient aucune règle concernant les parties liées :
- a. Une personne ou une autre entité, qui détient le contrôle ou exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires, sur l'entité qui présente ses états financiers ;
 - b. Une autre entité, dont l'entité qui présente ses états financiers a le contrôle ou sur laquelle elle exerce une influence notable, directement ou indirectement, par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires ; ou
 - c. Une autre entité qui se trouve, avec l'entité qui présente ses états financiers, sous un contrôle commun du fait :
 - i. D'actionnaires communs les contrôlant ;
 - ii. De la détention du capital par les membres d'une même famille ; ou
 - iii. D'une direction générale commune.

Toutefois, les entités qui sont sous le contrôle commun d'un Etat (par exemple d'un gouvernement national, régional ou local) ne sont pas considérées comme des parties liées à moins qu'elles ne concluent des transactions importantes ou partagent entre elles des ressources à un degré important.

Diligences requises

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

11. Dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées que les Normes ISA 315 (Révisée) et ISA 240 requièrent de l'auditeur pendant l'exécution de son audit⁷, l'auditeur doit réaliser les procédures d'audit et les autres procédures liées mentionnées aux paragraphes 12–17, afin de réunir des informations pertinentes pour identifier les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. (Voir par. A8)

Compréhension des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées

12. Les entretiens entre les membres de l'équipe affectée à la mission requis⁸ par les Normes ISA 315 (Révisée) et ISA 240 doivent porter notamment sur la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs qui pourraient découler de relations ou de transactions avec les parties liées. (Voir par. A9 – A10)
13. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction :

⁷ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 5 ; Norme ISA 240, paragraphe 16.

⁸ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 10 ; Norme ISA 240, paragraphe 15.

- (a) De l'identité des parties liées à l'entité, y compris des changements par rapport à la période précédente ; (Voir par. A11 – A14)
 - (b) De la nature des relations entre l'entité et ces parties liées ; et
 - (c) De toute transaction conclue par l'entité avec les parties liées au cours de la période et, si tel est le cas, du type de transaction et de son objet.
14. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité et mettre en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques jugées appropriées, afin de prendre connaissance des éventuels contrôles que la direction a mis en place pour : (Voir par. A15 – A20)
- (a) Identifier, comptabiliser et communiquer les relations et les transactions avec les parties liées conformément au référentiel comptable applicable ;
 - (b) Autoriser et approuver les transactions et les accords importants conclus avec les parties liées ; et (Voir par. A21)
 - (c) Autoriser et approuver les transactions et les accords importants qui sortent du cadre normal des activités.

Nécessité de rester attentif aux informations sur les parties liées lors de la revue de la comptabilité et des documents

15. Au cours de l'audit, lors de son examen de la comptabilité et des documents, l'auditeur doit rester attentif aux accords intervenus et aux autres informations qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que, jusque-là, la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées. (Voir par. A22 – A23)
- En particulier, l'auditeur doit inspecter les documents suivants à la recherche d'indices indiquant l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que, jusque-là, la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées :
- (a) Confirmations des banques ou des conseils juridiques obtenues dans le cadre des procédures d'audit mises en œuvre ;
 - (b) Procès-verbaux des assemblées d'actionnaires et des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ; et
 - (c) Tout autre élément comptable ou document qu'il considère nécessaire en la circonstance.
16. Si l'auditeur identifie, lors de la mise en œuvre des procédures d'audit requises par le paragraphe 15 ou d'autres procédures d'audit, des transactions importantes n'entrant pas dans le cadre normal des activités de l'entité, il doit s'enquérir auprès de la direction : (Voir par. A24 – A25)
- (a) De la nature de ces opérations ; et (Voir par. A26)

- (b) Si des parties liées pourraient être concernées. (Voir par. A27)

Partage de l'information sur les parties liées avec l'équipe affectée à la mission

17. L'auditeur doit partager l'information obtenue concernant les parties liées à l'entité avec les autres membres de l'équipe affectée à la mission. (Voir par. A28)

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées

18. Pour satisfaire à la diligence requise par la Norme ISA 315 (Révisée), qui prévoit que l'auditeur identifie et évalue les risques d'anomalies significatives⁹, celui-ci doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées et déterminer si l'un quelconque de ces risques est important. A cet égard, lorsque l'auditeur identifie des transactions importantes conclues avec des parties liées en dehors du cadre normal des activités de l'entité, il doit les considérer comme engendrant des risques importants.
19. Si l'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude (notamment des circonstances associées à l'existence d'une partie liée ayant une influence dominante) lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées concernant les parties liées, il doit tenir compte de ces informations lorsqu'il identifie et évalue les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes conformément à la Norme ISA 240. (Voir par. A6, A29 – A30)

Réponses aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées

20. Dans le cadre de la Norme ISA 330, qui exige de l'auditeur qu'il réponde aux risques évalués¹⁰, celui-ci définit et met en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. Ces procédures d'audit doivent inclure celles requises par les paragraphes 21–24. (Voir par. A31 – A34)

Identification de parties liées ou de transactions importantes avec des parties liées non identifiées ou non communiquées jusque-là

21. Si l'auditeur identifie des accords ou des informations qui laissent supposer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que, jusque-là, la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas communiquées, il doit déterminer si les circonstances sous-jacentes confirment l'existence de ces relations ou de ces opérations.

⁹ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 25.

¹⁰ Norme ISA 330, paragraphes 5-6.

22. Lorsque l'auditeur identifie des parties liées ou des transactions importantes avec celles-ci que, jusque-là, la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées, il doit :
- (a) Communiquer rapidement l'information concernée aux autres membres de l'équipe affectée à la mission ; (Voir par. A35)
 - (b) Lorsque le référentiel comptable applicable établit des règles concernant les parties liées :
 - (i) Demander à la direction d'identifier toutes les transactions avec les parties liées nouvellement identifiées afin qu'il puisse les examiner de manière plus approfondie ; et
 - (ii) S'enquérir de la raison pour laquelle les contrôles sur les relations et les transactions avec les parties liées réalisés par l'entité n'ont pas permis de les identifier ou de les communiquer ;
 - (c) Mettre en œuvre des contrôles de substance sur ces parties liées nouvellement identifiées ou sur les transactions importantes avec celles-ci ; (Voir par. A36)
 - (d) Reconsidérer le risque que puissent exister d'autres parties liées ou d'autres transactions importantes avec des parties liées que, jusque-là, la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées, et mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires jugées nécessaires ; et
 - (e) Si la non-communication par la direction s'avère intentionnelle (et en conséquence est l'indication d'un risque d'anomalie significative provenant de fraudes), en apprécier les implications pour l'audit. (Voir par. A37)

Transactions importantes identifiées avec des parties liées en dehors du cadre normal des activités de l'entité

23. Pour les transactions importantes conclues avec des parties liées en dehors du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur doit :
- (a) Examiner les contrats ou les accords sous-jacents, s'il en existe, et apprécier si :
 - (i) La logique (ou l'absence de logique) économique de l'opération suggère qu'elle puisse avoir été conclue dans le but d'élaborer une information financière mensongère ou de dissimuler un détournement d'actifs¹¹ ; (Voir par. A38 – A39)
 - (ii) Les termes des opérations concordent avec les explications de la direction ; et
 - (iii) Les opérations ont été correctement enregistrées et les informations les concernant fournies conformément au référentiel comptable applicable ; et

¹¹ Norme ISA 240, paragraphe 32(c).

- (b) Recueillir des éléments probants sur le fait que les transactions ont bien été autorisées et approuvées. (Voir par. A40 – A41)

Assertions selon lesquelles les transactions avec les parties liées ont été conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas des transactions soumises à des conditions de concurrence normale

- 24. Si les états financiers contiennent une assertion de la direction selon laquelle une transaction avec des parties liées a été conclue selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas des transactions soumises à des conditions de concurrence normale, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur cette assertion. (Voir par. A42 – A45)

Appréciation du mode de comptabilisation et des informations fournies concernant les relations et les transactions avec les parties liées identifiées

- 25. Pour se forger une opinion sur les états financiers, conformément à la Norme ISA 700 (Révisée)¹², l'auditeur doit apprécier si : (Voir par. A46)
 - (a) Les relations et les transactions avec les parties liées ont été correctement comptabilisées et les informations fournies les concernant sont pertinentes, conformément au référentiel comptable applicable ; et (Voir par. A47)
 - (b) Les conséquences des relations et des transactions avec les parties liées peuvent aboutir à ce que :
 - (i) Les états financiers ne donnent pas une présentation sincère (lorsque le référentiel comptable repose sur le principe de présentation sincère) ; ou que
 - (ii) Les états financiers soient trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité).

Déclarations écrites

- 26. Lorsque le référentiel comptable applicable établit des règles concernant les parties liées, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, confirmant : (Voir par. A48 – A49)
 - (a) Que la direction ou ces personnes lui ont communiqué l'identité des parties liées et toutes les relations et transactions avec celles-ci dont elles ont connaissance ; et

¹² Norme ISA 700 (Révisée), *Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*, paragraphes 10-15.

- (b) Que les transactions avec les parties liées ont été correctement comptabilisées et que les informations les concernant ont bien été fournies conformément au référentiel comptable.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise

27. A moins que toutes les personnes constituant le gouvernement d'entreprise n'interviennent dans la direction de l'entité¹³, l'auditeur doit leur communiquer tous les points importants soulevés au cours de l'audit à propos des parties liées à l'entité. (Voir par. A50)

Documentation

28. L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit le nom des parties liées identifiées et la nature des relations avec celles-ci¹⁴.

Modalités d'application et autres informations explicatives

Responsabilité de l'auditeur

Référentiels comptables contenant des règles minimales concernant les parties liées (Voir par. 4)

- A1. Un référentiel comptable applicable contenant des règles minimales concernant les parties liées est un référentiel qui fournit une définition d'une partie liée mais en donnant à ce terme une acception sensiblement plus étroite que ne le fait la définition figurant dans le paragraphe 10(b)(ii) de la présente Norme ISA, de telle sorte que si ce référentiel impose de fournir des informations concernant les relations et les transactions avec les parties liées, cette exigence ne s'applique alors qu'à un nombre sensiblement plus restreint de ces relations et transactions.

Référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère (Voir par. 4(a))

- A2. Dans le contexte d'un référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère¹⁵, les relations et les transactions avec les parties liées peuvent conduire à des états financiers ne donnant pas une présentation sincère lorsque, par exemple, la réalité économique de telles relations et transactions n'est pas correctement reflétée dans ceux-ci. Par exemple, l'objectif de présentation sincère peut ne pas être rempli lorsque la cession d'un bien immobilier par une entité à l'un de ses actionnaires majoritaires à un

¹³ Norme ISA 260 (Révisée), *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, paragraphe 13.

¹⁴ Norme ISA 230, *Documentation d'audit*, paragraphes 8-11, et paragraphe A6.

¹⁵ Norme ISA 200, paragraphe 13(a), définissant la signification des termes « référentiels reposant sur le principe de présentation sincère » et « référentiels reposant sur le concept de conformité ».

prix supérieur ou inférieur au juste prix du marché a été comptabilisée comme une transaction engendrant pour l'entité un profit ou une perte, alors même que cette transaction peut constituer un apport ou un remboursement de capital, ou le paiement d'un dividende.

Référentiel comptable reposant sur le concept de conformité (Voir par. 4(b))

A3. Dans le contexte d'un référentiel comptable reposant sur le concept de conformité, le fait que les relations et les transactions avec les parties liées puissent aboutir à des états financiers trompeurs, ainsi qu'il est explicité dans la Norme ISA 700 (Révisée), dépend des circonstances particulières de la mission. Par exemple, même si le fait de ne pas fournir des informations sur les relations et les transactions avec les parties liées est conforme au référentiel comptable et à la loi ou la réglementation applicable, les états financiers peuvent être trompeurs dans les cas où l'entité tire une partie très importante de ses revenus de transactions avec des parties liées et que cette situation n'est pas mentionnée. Toutefois, il sera extrêmement rare que des états financiers établis et présentés conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité soient considérés comme trompeurs par l'auditeur si, en application de la Norme ISA 210¹⁶, ce dernier a conclu que ce référentiel était acceptable¹⁷.

Définition d'une partie liée (Voir par. 10(b))

A4. Beaucoup de référentiels comptables explicitent les concepts de contrôle et d'influence notable. Bien qu'ils puissent expliciter ces concepts dans des termes différents, ils expliquent généralement que :

- (a) Le contrôle est le pouvoir de décider des politiques financières et opérationnelles d'une entité afin de tirer un bénéfice de ses activités ; et
- (b) L'influence notable (qui peut être obtenue par la détention d'actions, définie par la loi ou relever des termes d'une convention) est le pouvoir de participer aux décisions portant sur les politiques financières et opérationnelles d'une entité sans toutefois contrôler ces politiques.

A5. L'existence des relations suivantes peut indiquer la présence d'un contrôle ou d'une influence notable :

- (a) Détention directe ou indirecte de capital ou d'autres intérêts financiers dans l'entité ;
- (b) Détention directe ou indirecte par l'entité de capital ou d'autres intérêts financiers dans d'autres entités ;

¹⁶ Norme ISA 210, *Accord sur les termes des missions d'audit*, paragraphe 6(a).

¹⁷ Norme ISA 700 (Révisée), paragraphe A17.

- (c) Faire partie des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou des dirigeants clés (par exemple des membres de la direction ayant l'autorité et la responsabilité de planifier, diriger et contrôler les activités de l'entité) ;
- (d) Être un membre de la proche famille des personnes visées au sous-paragraphe (c) ;
- (e) Avoir d'importantes relations d'affaires avec des personnes visées au sous-paragraphe (c).

Parties liées ayant une influence dominante

A6. Des parties liées, en raison de leur capacité à exercer un contrôle ou une influence notable, peuvent être en position d'exercer une influence dominante sur l'entité ou sur sa direction. La prise en compte d'une telle situation est pertinente lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, tel qu'il est expliqué plus amplement dans les paragraphes A29-A30.

Entités ad hoc en tant que parties liées

A7. Dans certaines circonstances, une entité ad hoc¹⁸ peut être une partie liée à l'entité car elle peut, en réalité, être contrôlée par l'entité, même si cette dernière n'a aucune participation dans son capital ou n'en détient qu'une très faible partie.

Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées

Risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées (Voir par. 11)

Aspects particuliers concernant les entités du secteur public

A8. Le rôle de l'auditeur dans le secteur public concernant les relations et les transactions avec les parties liées peut être influencé par la nature de la mission d'audit, ou par des obligations imposées aux entités du secteur public par la législation, la réglementation ou une autre autorité. En conséquence, le rôle de l'auditeur dans le secteur public peut ne pas se limiter à répondre aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées, mais consister aussi à s'intéresser de façon plus large aux risques de non-respect des textes législatifs ou réglementaires, ou des instructions d'une autre autorité régissant les organismes du secteur public qui fixent des règles spécifiques de conduite des affaires avec les parties liées. En outre, il peut être nécessaire que l'auditeur dans le secteur public prenne en considération les règles d'élaboration de l'information financière du secteur public concernant les relations et les transactions avec les parties liées, qui peuvent différer de celles du secteur privé.

Connaissance des relations et des transactions avec les parties liées

¹⁸ La Norme ISA 315 (Révisée), paragraphes A34-A35, fournit des indications sur la nature des entités *ad hoc*.

Discussions avec les membres de l'équipe affectée à la mission (Voir par. 12)

A9. Les points qui peuvent être évoqués au cours des discussions avec les membres de l'équipe affectée à la mission recouvrent :

- La nature et l'étendue des relations et des transactions avec les parties liées (en utilisant par exemple les informations sur les parties liées que l'auditeur a conservées et mises à jour après chaque audit) ;
- L'accent mis sur l'importance de garder tout au long de la mission un esprit critique face à la possibilité d'anomalies significatives associées aux relations et aux transactions avec les parties liées ;
- Les circonstances ou les conditions prévalant dans l'entité qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou communiquées à l'auditeur (par exemple, une structure organisationnelle complexe, l'utilisation d'entités *ad hoc* pour des opérations hors bilan, ou un système d'information inadéquat) ;
- Les documents comptables ou autres qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées ;
- L'importance que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise attachent à l'identification des relations et des transactions avec les parties liées, à leur traitement comptable approprié et aux informations à fournir les concernant (dans le cas où le référentiel comptable applicable contient des règles concernant les parties liées), ainsi que le risque de contournement par la direction des contrôles y relatifs.

A10. En outre, les entretiens menés dans le contexte de la fraude peuvent s'intéresser spécifiquement à la façon dont les parties liées peuvent être impliquées dans une fraude.

Par exemple :

- La façon dont des entités *ad hoc* contrôlées par les dirigeants pourraient être utilisées pour les rémunérer ;
- La manière dont des opérations entre l'entité et un partenaire d'affaires connu d'un des principaux membres de la direction pourraient être structurées pour faciliter le détournement d'actifs de l'entité.

L'identité des parties liées à l'entité (Voir par. 13(a))

A11. Lorsque le référentiel comptable applicable contient des règles relatives aux parties liées, des informations concernant l'identité des parties liées sont susceptibles d'être à la disposition de la direction car les systèmes d'information de l'entité doivent alors enregistrer, traiter et récapituler les relations et les transactions avec les parties liées pour que l'entité satisfasse aux obligations comptables et d'informations prévues dans le

référentiel. La direction est donc susceptible de disposer d'une liste exhaustive des parties liées et des changements intervenus depuis la période précédente. Dans le cas de missions permanentes, demander ces renseignements donne une base pour comparer l'information sur les parties liées fournie par la direction avec celle relevée lors des audits précédents par l'auditeur et consignée dans ses dossiers.

A12. Cependant, lorsque le référentiel ne contient pas de règles concernant les parties liées, l'entité peut ne pas avoir mis en place de tels systèmes d'information. Dans ces situations, il est possible que la direction ne soit pas au courant de l'existence de toutes les parties liées. Néanmoins, les diligences requises visées au paragraphe 13 qui prévoient de demander les renseignements, s'appliquent, car la direction peut avoir connaissance de parties correspondant à la définition des parties liées donnée dans la présente Norme ISA. Dans un tel cas, toutefois, les demandes d'information de l'auditeur sur l'identité des parties liées à l'entité sont susceptibles de s'inscrire dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées réalisées par l'auditeur en application de la Norme ISA 315 (Révisée) afin d'obtenir des informations sur :

- La structure du capital et de la gouvernance de l'entité ;
- Les types d'investissements auxquels l'entité procède ou envisage de procéder ; et
- La façon dont l'entité est structurée et la manière dont elle se finance.

Dans le cas particulier de relations relevant d'un contrôle commun, ces relations étant plus susceptibles d'être connues de la direction si elles ont une importance économique pour l'entité, les investigations de l'auditeur sont susceptibles d'être plus efficaces si elles cherchent prioritairement à déterminer si les parties avec lesquelles l'entité traite des transactions importantes, ou partage des ressources à un degré important, sont des parties liées.

A13. Dans le cadre d'un audit de groupe, la Norme ISA 600 requiert de l'équipe affectée à l'audit du groupe qu'elle fournisse à chacun des auditeurs des composants une liste des parties liées établie par la direction du groupe ainsi qu'une liste de toutes les autres parties liées dont elle a connaissance¹⁹. Lorsque l'entité est un composant d'un groupe, cette information fournit une base utile pour les demandes d'information de l'auditeur auprès de la direction concernant l'identité des parties liées à l'entité.

A14. L'auditeur peut aussi obtenir certaines informations concernant l'identité des parties liées à l'entité à partir de demandes d'informations auprès de la direction dans le cadre du processus d'acceptation ou de maintien de la mission.

¹⁹ Norme ISA 600, *Aspects particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)*, paragraphe 40(e).

Contrôles effectués par l'entité sur les relations et les transactions avec les parties liées (Voir par. 14)

A15. Les « autres personnes au sein de l'entité » sont celles qui sont considérées comme susceptibles d'avoir connaissance des relations et des transactions avec les parties liées, et des contrôles effectués par l'entité sur celles-ci. Ces personnes peuvent inclure, dans la mesure où elles ne font pas partie de la direction :

- Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Le personnel qui est en position d'initier, de traiter et de comptabiliser des opérations, qui à la fois sont importantes et sortent du cadre normal des activités de l'entité, et les personnes qui supervisent ou dirigent ce personnel ;
- La fonction d'audit interne ;
- Le conseil juridique interne de l'entité ; et
- Le directeur des questions éthiques ou son équivalent.

A16. L'audit est mené en partant du principe que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont reconnu et compris qu'elles sont responsables de l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, de leur présentation sincère, et du contrôle interne que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, considèrent comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs²⁰. En conséquence, lorsque le référentiel contient des règles concernant les parties liées, l'établissement des états financiers requiert que la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise, conçoive, mette en place et maintienne des contrôles adéquats sur les relations et les transactions avec les parties liées afin que ces dernières soient identifiées, correctement prises en compte, et que les informations les concernant soient correctement fournies conformément au référentiel. Dans leur rôle de surveillance, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise surveillent la manière dont la direction s'acquitte de ces responsabilités de contrôle. Quelles que soient les règles sur les parties liées établies par le référentiel, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise peuvent, dans l'accomplissement de leur rôle de surveillance, obtenir des informations de la direction pour leur permettre d'appréhender la nature et la logique économique des relations et des transactions conclues avec les parties liées à l'entité.

A17. Pour satisfaire les diligences requises par la Norme ISA 315 (Révisée) destinées à prendre connaissance de l'environnement de contrôle²¹, l'auditeur peut prendre en compte les aspects de l'environnement de contrôle pertinents permettant de réduire les

²⁰ Norme ISA 200, paragraphe A4.

²¹ Norme ISA 315 (Révisée), paragraphe 14.

risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées, tels que :

- Les codes éthiques internes mis en place et communiqués de manière appropriée au personnel de l'entité, et régissant les circonstances dans lesquelles l'entité peut conclure des types particuliers de transactions avec les parties liées ;
- Les politiques et procédures pour une information transparente et fournie en temps voulu sur les intérêts que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont dans les transactions avec les parties liées ;
- L'attribution, au sein de l'entité, des responsabilités pour ce qui est d'identifier, de comptabiliser et de récapituler les transactions avec les parties liées et de fournir l'information les concernant ;
- La communication en temps voulu des transactions importantes avec les parties liées sortant du cadre normal de l'activité de l'entité et les entretiens à leur sujet entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, notamment le fait que ces dernières se sont suffisamment interrogées sur la logique économique de telles opérations (par exemple en sollicitant un avis professionnel auprès de conseils externes) ;
- Des directives claires régissant l'approbation des transactions avec les parties liées lorsqu'il existe des conflits d'intérêts avérés ou supposés, telles que l'approbation par un sous-comité du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise, constitué de personnes indépendantes de la direction ;
- Les revues périodiques conduites par la fonction d'audit interne, le cas échéant ;
- Les mesures proactives prises par la direction pour résoudre les questions touchant à l'information à fournir concernant les parties liées, telles que solliciter l'avis de l'auditeur ou du conseil juridique externe ;
- L'existence, le cas échéant, de politiques et de procédures encourageant les signalements.

A18. Les contrôles effectués sur les relations et les transactions avec les parties liées peuvent, dans certaines entités, être déficients ou inexistantes pour diverses raisons, telles que :

- Le peu d'importance attachée par la direction à l'identification et à la communication des relations et des transactions avec les parties liées ;
- L'absence de surveillance appropriée de la part des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- La négligence délibérée de tels contrôles liée au fait que la communication sur les parties liées pourrait révéler des informations que la direction considère comme sensibles, telles que l'existence d'opérations impliquant des membres de la famille des dirigeants ;

- Une connaissance insuffisante, de la part de la direction, des dispositions relatives aux parties liées prévues par le référentiel comptable applicable ;
- L'absence, dans le référentiel comptable applicable, de dispositions sur l'information à communiquer.

Lorsque ces contrôles sont inefficaces ou inexistants, l'auditeur peut ne pas être en mesure de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur les relations et les transactions avec les parties liées. Si c'est le cas, il devrait, conformément à la Norme ISA 705 (Révisée)²², en considérer les incidences sur l'audit, y compris sur l'opinion dans son rapport.

A19. L'élaboration d'informations financières mensongères implique souvent un contournement par la direction de contrôles qui, par ailleurs, peuvent sembler fonctionner efficacement²³. Le risque que la direction contourne les contrôles est plus élevé lorsque celle-ci a des relations qui impliquent un contrôle ou une influence notable sur les parties avec lesquelles l'entité est en relation d'affaires, car ces relations peuvent inciter plus fortement la direction à commettre une fraude et lui en donner davantage l'opportunité. La détention d'intérêts financiers dans certaines parties liées peut par exemple inciter la direction à contourner les contrôles (a) en poussant l'entité, à l'encontre de ses intérêts, à conclure des transactions au bénéfice de ces parties, ou (b) en agissant en collusion avec ces parties liées ou en contrôlant leurs actions. Les faits suivants constituent des exemples de fraudes :

- Assortir de termes et conditions fictifs des transactions avec des parties liées afin de leur donner faussement une apparence de justification économique ;
- Organiser le transfert frauduleux d'actifs en provenance ou à destination de la direction ou de tiers pour des montants nettement supérieurs ou inférieurs à leur valeur de marché ;
- Entreprendre des transactions complexes avec des parties liées, telles que des entités ad hoc, structurées pour donner une image fautive de la situation ou de la performance financière de l'entité.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A20. Les mesures de contrôle dans les petites entités sont susceptibles d'être moins formelles et il est possible que ces dernières n'aient pas de processus documenté pour traiter les relations et les transactions avec les parties liées. Un propriétaire-dirigeant peut atténuer certains des risques engendrés par les transactions avec les parties liées, ou potentiellement les augmenter, en participant activement à tous les aspects principaux

²² Norme ISA 705 (Révisée), *Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant*.

²³ Norme ISA 240, paragraphes 31 et A4.

de ces transactions. Dans de telles entités, l'auditeur peut prendre connaissance des relations et des transactions avec les parties liées, et de tous les contrôles éventuels auxquels elles sont soumises, à partir de demandes d'informations auprès de la direction, associées à d'autres procédures, telles que l'observation des activités de surveillance et de revue exercées par la direction, et l'examen de la documentation disponible y afférente.

Autorisation et approbation des opérations importantes et des accords conclus (Voir par. 14(b))

A21. Une autorisation consiste en l'octroi à l'entité, par une partie ou des parties ayant une autorité appropriée (que ce soit la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou les actionnaires de l'entité), d'une permission de conclure des opérations spécifiques conformément à des critères prédéterminés, qu'ils relèvent du jugement ou non. Une approbation consiste en la reconnaissance par ces parties que les opérations conclues par l'entité ont rempli les critères sur la base desquels l'autorisation a été accordée. Les contrôles que l'entité peut avoir mis en place pour autoriser et approuver les transactions et les accords importants avec les parties liées ou les opérations et les accords importants qui sortent du cadre normal de l'activité sont par exemple :

- Le suivi des contrôles pour identifier de telles opérations et accords en vue de leur approbation et de leur autorisation ;
- L'approbation par la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou, le cas échéant, par les actionnaires, des termes et des conditions des opérations et des accords.

Nécessité de rester attentif aux informations concernant les parties liées lors de la revue de documents comptables ou autres documents

Documents comptables ou autres documents que l'auditeur peut examiner (Voir par. 15)

A22. Au cours de l'audit, l'auditeur peut examiner des documents comptables ou autres documents qui peuvent fournir des informations sur des relations et des transactions avec les parties liées, par exemple :

- Des confirmations de tiers obtenues par l'auditeur (en plus des confirmations des banques ou des avocats) ;
- Les déclarations d'impôt sur le résultat de l'entité ;
- Les informations fournies par l'entité aux autorités de contrôle ;
- Le registre des actionnaires pour identifier les actionnaires principaux de l'entité ;
- Des états de conflits d'intérêts établis par la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Le registre des investissements de l'entité et ceux sur les plans de pension ;

- Les contrats et conventions avec les dirigeants clés ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Les contrats ou conventions importants qui n'entrent pas dans le cadre normal des activités de l'entité ;
- Des factures et des correspondances particulières des conseils de l'entité ;
- Des polices d'assurance-vie contractées par l'entité ;
- Des contrats importants renégociés par l'entité au cours de la période ;
- Des rapports de la fonction d'audit interne ;
- Des documents déposés par l'entité auprès d'un organe régulateur d'une bourse de valeurs (par exemple : les prospectus).

Accords conclus pouvant indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées jusque-là non identifiées ou non révélées (Voir par. 15)

A23. Un accord implique une convention formelle ou informelle entre l'entité et une ou plusieurs autres parties aux fins de :

- L'établissement d'une relation d'affaires au travers d'un véhicule ou d'une structure appropriés ;
- La réalisation de certains types d'opérations selon des termes ou conditions spécifiques ;
- La fourniture de services ou d'aides financières précises.

Les accords qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'a, jusque-là, pas identifiées ou révélées à l'auditeur sont par exemple :

- Une participation dans des associations de fait avec d'autres parties ;
- Des accords pour la fourniture de services à certaines parties selon des termes et conditions qui sortent du cadre normal des activités de l'entité ;
- Des relations entre le cautionnaire et la caution.

Identification d'opérations importantes sortant du cadre normal de l'activité (Voir par. 16)

A24. L'obtention de plus amples informations sur les opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité permet à l'auditeur d'évaluer s'il existe, le cas échéant, des facteurs de risques de fraudes et, lorsque le référentiel comptable applicable contient des règles concernant les parties liées, d'identifier les risques d'anomalies significatives.

A25. Les opérations conclues en dehors du cadre normal des activités de l'entité sont par exemple :

- Des opérations complexes en capital, telles que des restructurations ou des acquisitions ;
- Des opérations avec des entités off-shore dans des pays où les lois sur les sociétés sont déficientes ;
- La location de locaux ou la prestation de services de management par l'entité à une autre partie sans contrepartie ;
- Des opérations de vente avec des escomptes ou des retours importants et inhabituels ;
- Des opérations avec des accords circulaires, par exemple des ventes avec un engagement de reprise ;
- Des opérations sous contrat dont les termes sont modifiés avant leur échéance.

Connaissance de la nature des opérations importantes sortant du cadre normal de l'activité (Voir par. 16(a))

A26. Les investigations portant sur la nature des opérations importantes sortant du cadre normal de l'activité consistent notamment à prendre connaissance de la logique économique de ces opérations, ainsi que des termes et conditions selon lesquels elles ont été conclues.

Recherche de parties liées pouvant être impliquées (Voir par. 16(b))

A27. Une partie liée pourrait être impliquée dans une transaction importante sortant du cadre normal de l'activité non seulement si elle influence directement la transaction en étant partie prenante à celle-ci, mais aussi si elle l'influence indirectement au travers d'un intermédiaire. Une telle influence peut indiquer l'existence d'un facteur de risque de fraudes.

Partage de l'information concernant les parties liées avec l'équipe affectée à la mission (Voir par. 17)

A28. Les informations pertinentes sur les parties liées qui peuvent être partagées entre les membres de l'équipe affectée à la mission sont par exemple :

- L'identité des parties liées à l'entité ;
- La nature des relations et des transactions avec les parties liées ;
- Les relations et transactions importantes et complexes avec des parties liées qui peuvent requérir une attention particulière dans le cadre de l'audit, en particulier les opérations dans lesquelles la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées financièrement.

Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées

Facteurs de risque de fraudes associés à une partie liée sous influence dominante (Voir Par. 19)

A29. La domination de la direction par une seule personne ou un petit groupe de personnes sans qu'il y ait un renforcement des contrôles est un facteur de risque de fraudes²⁴. Les indices signalant qu'une partie liée exerce une influence dominante sont par exemple le fait que :

- La partie liée a mis son veto sur des décisions importantes touchant à l'activité prises par la direction ou par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- Des transactions importantes sont soumises à la partie liée pour approbation finale ;
- Les propositions d'affaires initiées par la partie liée ne suscitent pas ou peu de débat au niveau de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise;
- Les transactions impliquant la partie liée (ou un membre de la proche famille de la partie liée) font rarement l'objet d'une revue indépendante et d'une approbation.

Une influence dominante peut aussi exister dans certains cas lorsque la partie liée a joué un rôle de premier plan dans la création de l'entité et conserve un tel rôle dans la direction de celle-ci.

A30. En présence d'autres facteurs de risques, l'existence d'une partie liée ayant une influence dominante peut indiquer des risques importants d'anomalies significatives provenant de fraudes. Par exemple :

- Une rotation anormalement élevée de la direction au plus haut niveau ou des conseillers professionnels peut révéler des pratiques contraires à l'éthique ou frauduleuses servant les objectifs de la partie liée ;
- Le recours à des intermédiaires pour traiter des transactions importantes pour lesquelles il n'apparaît pas de justification claire de leur logique économique peut laisser supposer que la partie liée pourrait avoir un intérêt dans ces transactions au travers du contrôle de ces intermédiaires à des fins frauduleuses ;
- Des éléments montrant que la partie liée participe de manière excessive au choix des méthodes comptables ou à la détermination d'estimations importantes ou s'en préoccupe exagérément peuvent signaler la possibilité d'informations financières mensongères.

Réponses aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées (Voir par. 20)

²⁴ Norme ISA 240, Annexe 1.

- A31. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires que l'auditeur peut choisir de mettre en œuvre pour répondre aux risques évalués d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées dépendent de la nature de ces risques et des circonstances de l'entité²⁵.
- A32. Les contrôles de substance que l'auditeur peut réaliser lorsqu'il a identifié un risque important provenant du fait que la direction n'a pas correctement pris en compte ou communiqué des transactions spécifiques avec des parties liées conformément au référentiel comptable applicable (que ce risque provienne de fraudes ou résulte d'erreurs) sont par exemple :
- La confirmation ou la discussion des aspects spécifiques des opérations avec des intermédiaires tels que des banques, des cabinets d'avocats, des cautions, ou des dépositaires, lorsque cela est possible et non interdit par la loi, par la réglementation ou par les règles éthiques ;
 - La confirmation de l'objet, des termes particuliers ou des montants des transactions avec les parties liées (cette procédure d'audit peut être moins efficace lorsque l'auditeur considère que les réponses qui lui sont faites par les parties liées sont susceptibles d'être influencées par l'entité) ;
 - Le cas échéant, la prise de connaissance des états financiers ou autre information financière pertinente, s'ils sont disponibles, des parties liées concernées permettant de constater la prise en compte des transactions dans la comptabilité de ces dernières.
- A33. Lorsque l'auditeur a identifié un risque important d'anomalies significatives provenant de fraudes en raison de l'existence d'une partie liée ayant une influence dominante, il peut, outre les diligences requises par la Norme ISA 240, réaliser des procédures d'audit telles que celles décrites ci-après en vue de prendre connaissance des relations d'affaires que cette partie liée peut avoir établies directement ou indirectement avec l'entité et de déterminer la nécessité de mettre en œuvre des contrôles d'audit de substance appropriés :
- Demandes d'informations auprès de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise et entretien avec celle-ci ou avec ces personnes ;
 - Demandes d'informations auprès de la partie liée ;
 - Revue des contrats importants conclus avec la partie liée ;

²⁵ La Norme ISA 330 fournit des modalités d'application sur la façon de considérer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. La Norme ISA 240 définit les diligences requises et fournit les modalités d'application quant aux réponses à apporter aux risques évalués d'anomalies significatives provenant de fraudes.

- Recherche appropriée d'informations de base, telles que celles disponibles sur internet ou dans des bases de données spécifiques sur l'activité à partir de sources externes ;
- Revue des rapports sur les signalements par des membres du personnel lorsque ceux-ci sont consignés.

A34. Selon le résultat des procédures d'évaluation des risques menées par l'auditeur, ce dernier peut considérer qu'il est approprié de recueillir des éléments probants sans tester les contrôles de l'entité portant sur les relations et les transactions avec les parties liées. Toutefois, dans certaines situations, il peut s'avérer impossible de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés à partir des seuls contrôles de substance en rapport avec les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. Par exemple, lorsque les transactions intra-groupe entre l'entité et ses composants sont nombreuses et qu'un volume important d'informations concernant ces opérations est généré, comptabilisé, traité et récapitulé électroniquement par un système informatique intégré, l'auditeur peut conclure qu'il n'est pas possible de définir des contrôles de substance qui, en eux-mêmes, permettraient de réduire les risques d'anomalies significatives associés à ces opérations à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Dans une telle situation, afin de satisfaire les exigences de la Norme ISA 330 qui demandent de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés quant à l'efficacité du fonctionnement des contrôles concernés²⁶, l'auditeur est tenu de tester les contrôles de l'entité visant à vérifier l'exhaustivité et l'exactitude de l'enregistrement des relations et des transactions avec les parties liées concernées.

Identification de relations ou de transactions avec des parties liées qui n'avaient pas été identifiées ou communiquées antérieurement

Communication à l'équipe affectée à la mission des informations sur des parties liées nouvellement identifiées (Voir par. 22(a))

A35. La communication rapide de toute nouvelle partie liée aux autres membres de l'équipe affectée à la mission peut aider ces derniers à déterminer si cette information a une incidence sur les résultats des procédures d'évaluation des risques déjà réalisées et sur les conclusions tirées de ces résultats, et notamment s'il convient de réévaluer les risques d'anomalies significatives.

Contrôles de substance portant sur des parties liées nouvellement identifiées ou sur des transactions importantes avec celles-ci (Voir par. 22(c))

A36. Les contrôles de substance que l'auditeur peut mettre en œuvre concernant des parties liées nouvellement identifiées ou concernant des transactions importantes avec celles-ci sont par exemple :

²⁶ Norme ISA 330, paragraphe 8(b).

- Des demandes d'informations concernant la nature des relations de l'entité avec les parties liées nouvellement identifiées, y compris (si ceci est approprié et n'est pas proscrit par la loi, la réglementation ou les règles d'éthique), des demandes auprès de tiers qui sont supposés avoir une connaissance approfondie de l'entité et de son activité, tels qu'un conseil juridique, des mandataires principaux, des représentants importants, des cautions ou d'autres associés en étroite relation d'affaires ;
- Une analyse de la comptabilité visant à détecter des transactions avec des parties liées nouvellement identifiées. Une telle analyse peut être facilitée en utilisant des techniques d'audit assistées par ordinateur ;
- La revue des termes et conditions des transactions avec des parties liées nouvellement identifiées, et la vérification que ces transactions ont été correctement enregistrées et ont fait l'objet d'une communication conformément au référentiel comptable applicable.

Non communication intentionnelle par la direction (Voir par. 22(e))

A37. Les diligences requises et les modalités d'application contenues dans la Norme ISA 240 concernant le rôle de l'auditeur en matière de fraude dans le cadre d'un audit d'états financiers sont pertinentes lorsque la direction semble avoir intentionnellement omis de communiquer à l'auditeur les parties liées ou les transactions importantes avec celles-ci. Ce dernier peut aussi examiner la nécessité de réapprécier la crédibilité des réponses qui ont été faites par la direction à ses demandes d'informations et celles des déclarations écrites.

Transactions importantes identifiées avec les parties liées sortant du cadre normal de l'activité de l'entité

Appréciation de la logique économique des transactions importantes conclues avec les parties liées (Voir par. 23)

A38. Pour apprécier la logique économique d'une transaction importante avec une partie liée sortant du cadre normal de l'activité de l'entité, l'auditeur peut prendre en considération les aspects suivants :

- Déterminer si l'opération :
 - Est trop complexe (par exemple, la transaction peut impliquer de multiples parties liées à l'intérieur d'un groupe consolidé) ;
 - Comporte des termes commerciaux inhabituels, tels que des prix, des taux d'intérêts, des garanties ou des termes de remboursement inhabituels ;
 - Manque de logique économique apparente ;
 - Implique des parties liées non identifiées antérieurement ;
 - Est enregistrée d'une manière inhabituelle ;

- Déterminer si la direction s'est entretenue avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise de la nature et du mode de comptabilisation d'une telle transaction ;
- Déterminer si la direction s'intéresse plus particulièrement à un traitement comptable particulier plutôt que de tenir compte comme il se doit de la substance économique sous-jacente à l'opération.

Lorsque les explications fournies par la direction ne concordent manifestement pas avec les termes de la transaction avec la partie liée, l'auditeur est tenu, conformément à la Norme ISA 500²⁷, de s'interroger sur la crédibilité des explications et des déclarations de la direction sur d'autres sujets importants.

A39. L'auditeur peut aussi chercher à comprendre la logique économique que revêt une telle transaction du point de vue de la partie liée, car cela peut l'aider à mieux comprendre la réalité économique de cette transaction et la raison pour laquelle elle a été conclue. Si la logique économique du point de vue de la partie liée semble ne pas concorder avec la nature des activités de cette dernière, cela peut constituer un facteur de risque de fraude.

Autorisation et approbation des transactions importantes avec les parties liées (Voir par. 23(b))

A40. L'autorisation et l'approbation par la direction, par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou, le cas échéant, par les actionnaires, de transactions importantes avec des parties liées sortant du cadre normal de l'activité de l'entité peuvent fournir des éléments probants montrant que ces transactions ont bien été prises en considération à des niveaux hiérarchiques appropriés au sein de l'entité et que leurs termes et conditions des transactions ont été correctement reflétés dans les états financiers. L'existence d'opérations de cette nature qui n'auraient pas été soumises à une telle autorisation et approbation, en l'absence d'explications rationnelles provenant des entretiens avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, peut être l'indice de risques d'anomalies significatives résultant d'erreurs ou provenant de fraudes. Dans ces situations, il peut être nécessaire que l'auditeur soit vigilant quant à la possibilité d'autres opérations de même nature. Toutefois, l'autorisation et l'approbation peuvent ne pas suffire à elles seules pour conclure à l'absence de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, dès lors que cette autorisation et cette approbation peuvent être inefficaces s'il y a eu collusion entre les parties liées ou si l'entité est soumise à l'influence dominante d'une partie liée.

Aspects particuliers concernant les petites entités

A41. Une petite entité peut ne pas avoir les mêmes types de contrôles exercés par différents niveaux hiérarchiques autorisant et approuvant les transactions que ceux qui peuvent exister dans une plus grande entité. En conséquence, lors de l'audit d'une petite entité,

²⁷ Norme ISA 500, *Eléments probants*, paragraphe 11.

l'auditeur peut s'appuyer à un moindre degré sur les autorisations et les approbations en tant qu'éléments probants quant à la validité des transactions importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité. De ce fait, il peut envisager de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit, telles que l'inspection de documents pertinents, la confirmation par les tiers concernés de clauses particulières des transactions, ou le constat de l'implication du propriétaire-dirigeant dans les transactions.

Assertions selon lesquelles les transactions avec les parties liées ont été conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas des transactions soumises à des conditions de concurrence normale (Voir par. 24)

A42. Bien que des éléments probants permettant de comparer le prix d'une transaction conclue avec une partie liée à celui d'une transaction similaire conclue à des conditions de concurrence normale puissent être immédiatement disponibles, il existe généralement des obstacles pratiques qui limitent la capacité de l'auditeur à recueillir des éléments probants sur le fait que tous les autres aspects de la transaction sont également équivalents à ceux d'une transaction conclue à des conditions de concurrence normale. Par exemple, l'auditeur peut être en mesure de confirmer qu'une transaction avec une partie liée a été traitée au prix du marché mais dans l'impossibilité de confirmer que les autres termes de la transaction (tels que les termes de crédit, les engagements pris ou les coûts spécifiques liés) sont équivalents à ceux sur lesquels des parties indépendantes se seraient mises d'accord. En conséquence, il peut exister un risque que l'assertion de la direction selon laquelle une transaction avec une partie liée a été conclue selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de opérations soumises à des conditions de concurrence normale, comporte des anomalies significatives.

A43. L'établissement des états financiers requiert de la direction qu'elle justifie de l'assertion selon laquelle une transaction avec une partie liée a été conclue selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de opérations soumises à des conditions de concurrence normale. La justification de cette assertion par la direction peut consister en :

- La comparaison des termes de la transaction avec la partie liée avec ceux d'une transaction identique ou similaire avec une ou plusieurs parties indépendantes ;
- Le recours à un expert externe pour déterminer une valeur de marché et pour confirmer les termes et conditions du marché pour cette transaction ;
- La comparaison des termes de la transaction avec les termes connus du marché pour des transactions globalement similaires sur un marché ouvert.

A44. L'appréciation de la justification par la direction de cette assertion peut impliquer un ou plusieurs des aspects suivants :

- L'examen du caractère approprié du processus suivi par la direction pour justifier de l'assertion ;

- La vérification de la source des données internes ou externes justifiant de l'assertion, et l'examen de ces données afin de déterminer leur exactitude, leur exhaustivité et leur pertinence ;
- L'appréciation du caractère raisonnable de toutes les hypothèses importantes sur lesquelles est fondée l'assertion.

A45. Certains référentiels comptables applicables requièrent une information sur les transactions avec les parties liées qui ne sont pas conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale. Dans ces situations, lorsque la direction n'a pas fourni dans les états financiers l'information sur une transaction avec une partie liée, il peut exister une assertion implicite selon laquelle la transaction a été conclue selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas des transactions soumises à des conditions de concurrence normale.

Appréciation du mode de comptabilisation et des informations fournies concernant les relations et les transactions avec les parties liées identifiées

Concepts de caractère significatif dans l'évaluation des anomalies (Voir par. 25)

A46. Pour déterminer si une anomalie revêt un caractère significatif, la Norme ISA 450 requiert de l'auditeur qu'il prenne en considération aussi bien son importance que sa nature, ainsi que les circonstances particulières de sa survenance²⁸. L'importance de la transaction pour les utilisateurs des états financiers peut ne pas dépendre uniquement du montant comptabilisé de l'opération, mais aussi d'autres facteurs spécifiques pertinents, tels que la nature de la relation avec la partie liée.

Appréciation de l'information fournie concernant les parties liées (Voir par. 25(a))

A47. L'appréciation des informations fournies concernant les parties liées dans le contexte des dispositions prévues par le référentiel comptable applicable en matière d'information à fournir consiste notamment à examiner si les faits et circonstances des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées ont été correctement récapitulés et présentés de telle sorte que les informations fournies soient compréhensibles. Celles-ci peuvent ne pas être compréhensibles lorsque :

- (a) La logique économique et les incidences des transactions sur les états financiers ne sont pas claires ou sont erronées ; ou

²⁸ Norme ISA 450, *Evaluation des anomalies relevées lors de l'audit*, paragraphe 11(a). Le paragraphe A21 de la Norme ISA 450 fournit des modalités d'application sur les circonstances qui peuvent avoir une incidence sur l'appréciation des anomalies.

- (b) Les termes clés, les conditions, ou d'autres éléments importants de ces transactions qui sont nécessaires à leur compréhension ne sont pas relatés de manière appropriée.

Déclarations écrites (Voir par. 26)

A48. Il peut être approprié d'obtenir des déclarations écrites de la part des personnes constituant le gouvernement d'entreprise lorsque ces dernières :

- Ont approuvé des transactions particulières avec les parties liées qui (a) ont une incidence sur les états financiers, ou (b) impliquent la direction ;
- Ont fait à l'auditeur des déclarations orales spécifiques explicitant le détail de certaines transactions avec les parties liées ;
- Ont des intérêts financiers ou autres dans les parties liées ou dans les transactions traitées avec celles-ci.

A49. L'auditeur peut aussi décider d'obtenir des déclarations écrites concernant des assertions particulières que la direction a faites, telles qu'une déclaration indiquant que des transactions spécifiques avec une partie liée n'ont pas fait l'objet de conventions occultes.

Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (Voir par. 27)

A50. La communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des points importants soulevés au cours de l'audit²⁹ concernant les parties liées à l'entité aide l'auditeur à établir une compréhension commune de la nature de ces questions et de la manière dont elles ont été résolues. Des exemples de ces points sont donnés ci-après :

- La non-communication à l'auditeur par la direction (qu'elle soit volontaire ou non) de l'existence de parties liées ou de transactions importantes avec celles-ci, qui peut attirer l'attention des personnes constituant le gouvernement d'entreprise sur des relations ou des transactions importantes avec des parties liées dont elles pouvaient ne pas avoir été antérieurement avisées ;
- L'identification de transactions importantes avec des parties liées qui n'ont pas reçu d'autorisation et d'approbation appropriées, et qui peuvent engendrer une suspicion de fraude ;
- Le désaccord avec la direction sur le traitement comptable des transactions importantes avec les parties liées et sur les informations fournies les concernant, par rapport aux règles du référentiel comptable applicable ;

²⁹ La Norme ISA 230, paragraphe A8, fournit des modalités d'application concernant la nature des points importants relevés lors de l'audit.

- Le non-respect des textes législatifs ou réglementaires applicables interdisant ou restreignant des types particuliers de transactions avec les parties liées ;
- Les difficultés à identifier la partie qui contrôle en définitive l'entité.