

*Norme internationale d'audit (ISA)*

---

## Norme ISA 550, PARTIES LIEES

La présente Norme internationale d'audit (ISA) publiée en anglais par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en 2009, a été traduite en français par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) de Belgique et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) de France en 2009, et est reproduite avec la permission de l'IFAC. Le processus suivi pour la traduction des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 a été examiné par l'IFAC et la traduction a été effectuée conformément au *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. La version approuvée de toutes les Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 est celle qui est publiée en langue anglaise par l'IFAC.

Texte en anglais des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Texte en français des Normes internationales d'audit (ISA) et de la Norme internationale de contrôle qualité (ISQC) 1 © 2009 par l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Tous droits réservés.

Source original : *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition* - ISBN number: 978-1-934779-92-7.

# NORME INTERNATIONALE D'AUDIT 550

## PARTIES LIÉES

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

### SOMMAIRE

	Paragraphe
<b>Introduction</b>	
Champ d'application de cette Norme ISA .....	<b><u>1</u></b>
Nature des relations et des transactions avec les parties liées .....	<b><u>2</u></b>
Responsabilités de l'auditeur.....	<b><u>3</u></b>
Date d'entrée en vigueur .....	<b><u>8</u></b>
<b>Objectifs</b> .....	<b><u>9</u></b>
<b>Définitions</b> .....	<b><u>10</u></b>
<b>Diligences requises</b>	
Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées .....	<b><u>11</u></b>
<i>Compréhension des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées</i> .....	<b><u>12</u></b>
<i>Nécessité de rester attentif aux informations sur les parties liées lors de la revue de la comptabilité et des documents</i> .....	<b><u>15</u></b>
<i>Partage de l'information sur les parties liées avec l'équipe affectée à la mission</i> .....	<b><u>17</u></b>
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées.....	<b><u>18</u></b>
Réponses aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées .....	<b><u>20</u></b>
<i>Identification des parties liées ou de transactions importantes avec des parties liées non identifiées ou non communiquées antérieurement</i> .....	<b><u>21</u></b>
<i>Transactions importantes identifiées avec des parties liées en dehors du cadre normal des activités de l'entité</i> .....	<b><u>23</u></b>
<i>Assertions indiquant que les transactions avec les parties liées ont été conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale</i> .....	<b><u>24</u></b>

Appréciation du mode de comptabilisation et des informations fournies concernant les relations et les transactions avec les parties liées identifiées .....	<u>25</u>
Déclarations écrites .....	<u>26</u>
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	<u>27</u>
Documentation .....	<u>28</u>
<b>Modalités d'application et autres informations explicatives</b>	
Responsabilité de l'auditeur.....	<u>A1</u>
<i>Référentiels comptables qui contiennent des règles minimales concernant les parties liées .....</i>	<u>A1</u>
<i>Référentiel comptable reposant sur le principe de présentation sincère .....</i>	<u>A2</u>
<i>Référentiel comptable reposant sur le concept de conformité .....</i>	<u>A3</u>
Définition d'une partie liée .....	<u>A4</u>
<i>Parties liées ayant une influence dominante .....</i>	<u>A6</u>
<i>Entités ad hoc en tant que parties liées .....</i>	<u>A7</u>
Procédures d'évaluation des risques et autres procédures liées.....	<u>A8</u>
<i>Risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions Avec les parties liées .....</i>	<u>A8</u>
Aspects particuliers concernant les entités du secteur public .....	<u>A8</u>
<i>Connaissance des relations et des transactions avec les parties liées.....</i>	<u>A9</u>
Discussions avec les membres de l'équipe affectée à la mission.....	<u>A9</u>
L'identité des parties liées à l'entité .....	<u>A11</u>
Contrôles exercés par l'entité sur les relations et les transactions avec les parties liées .....	<u>A15</u>
Aspects particuliers concernant les petites entités .....	<u>A20</u>
Autorisation et approbation des transactions importantes et des accords conclus .....	<u>A21</u>
<i>Conserver l'esprit alerte aux informations concernant les parties liées lors de la revue de documents comptables ou autres documents.....</i>	<u>A22</u>
Documents comptables ou autres documents que l'auditeur peut examiner .....	<u>A22</u>
Accords conclus qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions non identifiées ou non révélées antérieurement .....	<u>A23</u>
Identification de transactions importantes sortant du cadre normal de l'activité.....	<u>A24</u>
Connaissance de la nature des transactions importantes sortant du cadre normal de l'activité.....	<u>A26</u>
Recherche de parties liées pouvant être impliquées .....	<u>A27</u>
<i>Partage de l'information concernant les parties liées avec l'équipe affectée</i>	

<i>à la mission</i> .....	<b><u>A28</u></b>
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées .....	<b><u>A29</u></b>
<i>Facteurs de risque de fraudes associés à une partie liée sous influence dominante</i> .....	<b><u>A29</u></b>
Réponses aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées .....	<b><u>A31</u></b>
<i>Découverte de relations ou de transactions avec des parties liées qui n'avaient pas été identifiées ou communiquées antérieurement</i> .....	<b><u>A35</u></b>
Communication à l'équipe affectée à la mission des informations sur des parties liées nouvellement identifiées ou non communiquées ou sur des transactions importantes avec celles-ci .....	<b><u>A35</u></b>
Contrôles de substance portant sur des parties liées nouvellement identifiées ou sur des transactions importantes avec celles-ci .....	<b><u>A36</u></b>
Non communication intentionnelle par la direction .....	<b><u>A37</u></b>
<i>Transactions importantes identifiées avec les parties liées sortant du cadre normal de l'activité de l'entité</i> .....	<b><u>A38</u></b>
Appréciation de la logique économique des transactions importantes conclues avec les parties liées .....	<b><u>A38</u></b>
Autorisation et approbation des transactions importantes avec les parties liées.....	<b><u>A40</u></b>
Aspects particuliers concernant les petites entités .....	<b><u>A41</u></b>
<i>Assertions que les transactions avec les parties liées ont été conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale</i> .....	<b><u>A42</u></b>
Appréciation du mode de comptabilisation et des informations fournies concernant les relations et les transactions avec les parties liées identifiées .....	<b><u>A46</u></b>
<i>Concepts de caractère significatif dans l'évaluation des anomalies</i> .....	<b><u>A46</u></b>
<i>Appréciation de l'information fournie concernant les parties liées</i> .....	<b><u>A47</u></b>
Déclarations écrites .....	<b><u>A48</u></b>
Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.....	<b><u>A50</u></b>

<p>La Norme Internationale d'Audit (<i>International Standard on Auditing, ISA</i>) 550, « Parties liées », doit être lue à la lumière de la Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit ».</p>
---

## Introduction

### Champ d'application de cette Norme ISA

1. Cette 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<sup>1</sup>, ISA 330<sup>2</sup>, et ISA 240<sup>3</sup>, au regard des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. [\[Plus haut\]](#)

### 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, elles peuvent ne pas donner lieu à un risque plus élevé d'anomalies significatives dans les états financiers que les 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. [\[Plus haut\]](#)

### Responsabilité 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

---

<sup>1</sup> Norme ISA 315, « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ».

<sup>2</sup> Norme ISA 330, « Réponses de l'auditeur aux risques évalués ».

<sup>3</sup> Norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers ».

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, 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. [Plus haut]

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 acquiert une connaissance suffisante des relations et des transactions de l'entité avec les parties liées pour lui permettre de conclure que les états financiers, dans la mesure où ils sont affectés par ces relations et ces transactions :

- (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 dans l'identification d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraudes conformément à la Norme ISA 240<sup>4</sup>, du fait même que la fraude peut être plus facilement commise par l'intermédiaire de parties liées. [Plus haut]

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 ISA<sup>5</sup>. 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 grandes pour des raisons telles que :

- (a) 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 ;

---

<sup>4</sup> Norme ISA 240, paragraphe 24.

<sup>5</sup> Norme ISA 200, « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes Internationales d'Audit », paragraphe A52.

- (b) le fait que les relations avec les parties liées peuvent présenter une opportunité plus grande de collusion, de dissimulation ou de manipulation par la direction.

7. Planifier et réaliser l'audit en faisant preuve d'esprit critique tel que l'exige la Norme ISA 200<sup>6</sup>, est donc particulièrement important dans ce contexte, compte tenu de la possibilité que des relations et des transactions avec des parties liées n'aient pas été révélées. Les diligences requises par cette Norme ISA sont destinées à assister l'auditeur dans l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées et dans la définition de procédures d'audit répondant aux risques évalués. [Plus haut]

### **Date d'entrée en vigueur**

8. Cette Norme ISA est applicable aux audits d'états financiers pour les périodes ouvertes à compter du, ou après le, 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) relever des facteurs de risque de fraudes, s'il en existe, découlant de relations et de transactions avec les parties liées, qui sont 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

---

<sup>6</sup> Norme ISA 200, paragraphe 15.

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, les termes mentionnés ci-après ont la signification suivante :

- (a) transaction conclue à des conditions de concurrence normale – transaction 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 de manière indépendante l'un par rapport à 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, sur laquelle l'entité qui présente ses états financiers détient le contrôle ou 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. [Plus haut]

Toutefois, les entités qui sont sous le contrôle commun d'un état (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 grande échelle.

## 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 et ISA 240 requièrent de l'auditeur pendant l'exécution de son audit<sup>7</sup>, il est prévu que les procédures d'audit et les autres procédures liées mentionnées aux paragraphe 12 à 17 doivent être réalisées par l'auditeur pour réunir des informations pertinentes pour identifier les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées. (Voir Par. A8) [Plus haut]

#### *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 requis<sup>8</sup> par les Normes ISA 315 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 :

- (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. [Plus haut]

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, pour acquérir une connaissance des contrôles, s'ils existent, 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 intervenus avec les parties liées ; et (Voir Par. A21)

---

<sup>7</sup> Norme ISA 315, paragraphe 5 ; Norme ISA 240, paragraphe 16.

<sup>8</sup> Norme ISA 315, paragraphe 10 ; Norme ISA 240, paragraphe 15.

- (c) autoriser et approuver les transactions et les accords importants intervenus 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 la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées antérieurement. (Voir Par. A22 – A23) [Plus haut]

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 la direction n'aurait pas identifiées ou ne lui aurait pas révélées antérieurement :

- (a) confirmations des banques ou des conseils juridiques obtenues dans le cadre des procédures d'audit mises en œuvre ;
- (b) procès-verbaux d'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) [Plus haut]

*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 de la Norme ISA 315 requérant de l'auditeur d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives<sup>9</sup>, 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 de ces risques est important. En y procédant, l'auditeur doit considérer les transactions importantes identifiées avec les parties liées conclues en dehors du cadre normal des activités de l'entité comme générant des risques importants. [Plus haut]

19. Si l'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude (y compris des circonstances associées à l'existence d'une partie 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 et 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 de répondre aux risques évalués<sup>10</sup>, 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 à 24. (Voir Par. A31 – A34) [Plus haut]

*Identification de parties liées ou de transactions importantes avec des parties liées non identifiées ou non communiquées antérieurement*

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 la direction n'aurait pas antérieurement identifiées ou ne lui aurait pas communiquées, il doit déterminer si les circonstances sous-jacentes confirment l'existence de ces relations ou de ces transactions.

---

<sup>9</sup> Norme ISA 315, paragraphe 25.

<sup>10</sup> Norme ISA 330, paragraphes 5-6.

22. Lorsque l'auditeur identifie des parties liées ou des transactions importantes avec celles-ci que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées antérieurement, 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 de l'entité sur les relations et les transactions avec les parties liées 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 d'autres parties liées ou que d'autres transactions importantes avec des parties liées que la direction n'avait pas antérieurement identifiées ou ne lui avait pas communiquées puissent exister, 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 fraude), en apprécier les implications sur l'audit. (Voir Par. A37) [Plus haut]

*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 la transaction suggère qu'elle puisse avoir été conclue dans le but d'élaborer une information financière mensongère ou de dissimuler un détournement d'actifs<sup>11</sup> ; (Voir Par. A38 – A39)
  - (ii) les termes des transactions sont cohérents avec les explications de la direction ; et

---

<sup>11</sup> Norme ISA 240, paragraphe 32(c).

- (iii) les transactions ont été correctement enregistrées et les informations les concernant fournies conformément au référentiel comptable applicable ; et
- (b) recueillir des éléments probants sur le fait que les transactions ont bien été autorisées et approuvées. (Voir Par. A40 – A41) [Plus haut]

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

24. Si les états financiers contiennent une assertion de la direction indiquant que des transactions avec des parties liées ont été conclues à des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de 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**

25. Pour se forger une opinion sur les états financiers, conformément à la Norme ISA 700<sup>12</sup>, l'auditeur doit apprécier si :

- (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 la présentation sincère) ;
  - (ii) les états financiers soient trompeurs (lorsque le référentiel comptable repose sur le concept de conformité). [Plus haut]

### **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)

---

<sup>12</sup> Norme ISA 700, « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers », paragraphes 10-15.

- (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
- (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 ne soient impliquées dans la direction de l'entité<sup>13</sup>, l'auditeur doit communiquer à ces personnes toutes les questions importantes relevées au cours de l'audit en rapport avec les 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-ci<sup>14</sup>. [Plus haut]

\*\*\*\*\*

---

<sup>13</sup> Norme ISA 260, « Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise », paragraphe 13.

<sup>14</sup> Norme ISA 230, « Documentation d'audit », paragraphes 8-11, et paragraphe A6.

## Modalités d'application et autres informations explicatives

### Responsabilité de l'auditeur

*Référentiels comptables qui contiennent des règles minimales concernant les parties liées*  
(Voir [Par. 4](#))

A1. Un référentiel comptable applicable qui contient des règles minimales concernant les parties liées est celui qui donne la signification d'une partie liée mais dont la définition est en substance plus restreinte que celle donnée dans le [paragraphe 10\(b\)\(ii\)](#) de cette Norme ISA, de telle sorte qu'une exigence fixée par le référentiel d'avoir à fournir des informations concernant les relations et les transactions avec les parties liées ne s'appliquerait qu'à un nombre substantiellement plus restreint de ces relations et ces transactions. [\[Plus haut\]](#)

*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 sincère<sup>15</sup>, 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 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 une contribution ou remboursement du capital, ou le paiement d'un dividende. [\[Plus haut\]](#)

*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 résulter dans des états financiers trompeurs, ainsi qu'il est explicité dans la Norme ISA 700, dépend des circonstances particulières de la mission. Par exemple, même si le fait de ne pas fournir les informations sur les relations et les transactions avec les parties liées est en conformité avec le référentiel comptable et la loi ou la réglementation applicable, les états financiers pourraient 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

---

<sup>15</sup> 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 ».

n'est pas mentionnée. Toutefois, il sera extrêmement rare que l'auditeur considère que les états financiers établis et présentés conformément à un référentiel reposant sur le concept de conformité puissent être trompeurs si, en application de la Norme ISA 210<sup>16</sup>, ce dernier conclut que ce référentiel est acceptable<sup>17</sup>.

**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 d'en retirer le bénéfice de ses activités ; et
- (b) l'influence notable (qui peut être obtenue par la détention d'actions, définie par la loi ou relevant des termes d'une convention) est le pouvoir de participer aux décisions portant sur les politiques financières et opérationnelles d'une entité sans en détenir le contrôle.

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

- (a) détention directe ou indirecte du capital ou d'autres intérêts financiers dans l'entité.
- (b) détention directe ou indirecte du capital ou d'autres intérêts financiers par l'entité dans d'autres entités.
- (c) faire partie des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou des dirigeants clés (par exemple, ceux des membres de la direction qui ont l'autorité et la responsabilité de planifier, diriger et contrôler les activités de l'entité)
- (d) être un membre proche de la famille des personnes visées au sous-paragraphe (c).
- (e) être en relation d'affaires de manière importante avec des personnes visées au sous-paragraphe (c). [Plus haut]

*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

<sup>16</sup> Norme ISA 210, « Accord sur les termes des missions d'audit », paragraphe 6(a).

<sup>17</sup> Norme ISA 700, paragraphe A 12.

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 hoc*<sup>18</sup> peut être une partie liée à l'entité en raison du fait que cette dernière peut, en réalité, la contrôler, même si elle détient qu'une très faible partie du capital, ou n'a aucune participation dans le capital, de l'entité *ad hoc*.

### **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 affecté par la nature de la mission d'audit, ou par des obligations provenant de la législation, de la réglementation ou d'une autre autorité régissant les entités du secteur public. En conséquence, le rôle de l'auditeur dans le secteur public peut ne pas se limiter à répondre qu'aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées, mais aussi de s'intéresser de façon plus large aux risques de non-respect des textes légaux législatifs, ou des instructions d'une autre autorité régissant les organismes du secteur public qui fixent des règles spécifiques de conduite des affaires entre les parties liées. En outre, l'auditeur dans le secteur public peut avoir besoin de s'intéresser aux règles d'élaboration de l'information financière concernant les relations et les transactions avec les parties liées en ce qu'elles peuvent différer de celles du secteur privé. [Plus haut]

#### *Connaissance des relations et des transactions avec les parties liées*

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

A9. Les questions qui peuvent être évoquées au cours des discussions avec les membres de l'équipe affectée à la mission couvrent :

---

<sup>18</sup> La Norme ISA 315, paragraphes A26-A27, fournit des indications sur la nature des entités *ad hoc*.

- 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 au regard d'une anomalie significative potentielle associée 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 transactions 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 associé au fait que la direction passe outre les contrôles y relatifs.

A10. En outre, les entretiens menés dans le contexte de la fraude peuvent inclure des aspects spécifiques sur 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 transactions entre l'entité et un membre connu dans le monde des affaires également membre-clé de la direction pourraient être organisées pour faciliter le détournement d'actifs de l'entité. [Plus haut]

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, l'information concernant l'identité des parties liées sera probablement disponible auprès de la direction dès lors que les systèmes d'information de l'entité auront à enregistrer, traiter et

récapituler les relations et les transactions avec les parties liées pour permettre à l'entité de satisfaire aux obligations comptables et d'informations prévues dans le référentiel. La direction aura probablement, en conséquence, une liste exhaustive des parties liées et des changements intervenus depuis la période précédente. Dans le cas de missions permanentes, procéder à des demandes d'informations donne une base pour comparer l'information sur les parties liées fournie par la direction avec celle consignée dans les dossiers de l'auditeur et relevée lors des audits précédents.

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 procéder à des demandes d'informations, s'appliquent dès lors que la direction peut être au courant de parties qui répondent à la définition de parties liées donnée dans cette Norme ISA. Dans un tel cas, cependant, les investigations de l'auditeur portant sur l'identité des parties liées à l'entité feront probablement partie de ses procédures d'évaluation des risques et des autres procédures liées réalisées en application de la Norme ISA 315 afin d'obtenir l'information sur :

- la structure du capital et de gouvernance de l'entité ;
- les types d'investissements auquel l'entité procède ou envisage de faire ; et
- la façon dont l'entité est structurée et la manière dont elle se finance. [Plus haut]

Dans le cas particulier de relations relevant d'un contrôle commun, comme la direction est plus sûrement au courant de telles relations dès lors qu'elles ont une importance économique pour l'entité, les investigations de l'auditeur seront probablement plus efficaces si elles sont axées sur le fait de savoir 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 de fournir à chacun des auditeurs des composants une liste des parties liées établie par la direction du groupe et de toute autre partie liée dont elle a connaissance<sup>19</sup>. Lorsque l'entité est un

---

<sup>19</sup> 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).

des composants du 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. [Plus haut]

Contrôles exercés 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 pouvant probablement avoir une connaissance des relations et des transactions avec les parties liées, et des contrôles exercés 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, à la fois, importantes et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité, et les personnes qui supervisent ou dirigent ce personnel ;
- les auditeurs internes ;
- le conseil juridique au sein de l'entité ; et
- le directeur des questions éthiques ou son équivalent. [Plus haut]

A16. L'audit est mené sur les prémisses que la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont reconnu et compris qu'ils sont responsables de l'établissement d'états financiers en conformité avec le référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, leur présentation sincère, et pour le 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'erreurs<sup>20</sup>. En conséquence, lorsque le référentiel contient des règles concernant les parties liées, l'établissement des états financiers requiert de la direction, sous la surveillance des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de concevoir, de mettre en place et de maintenir des contrôles adéquats sur les relations et les transactions avec les parties liées afin que ces dernières soient identifiées, correctement prises en

---

<sup>20</sup> Norme ISA 200, paragraphe A2.

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 assurent le suivi de la façon dont la direction satisfait à ces responsabilités de contrôle. Quelles que soient les règles sur les parties liées que le référentiel a pu établir, 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. [Plus haut]

A17. Pour satisfaire les diligences requises par la Norme ISA 315 destinées à acquérir une connaissance de l'environnement de contrôle<sup>21</sup>, l'auditeur peut prendre en compte les aspects de l'environnement de contrôle pertinents permettant de réduire les 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 des intérêts que la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ont avec les parties liées ;
- l'assignation au sein de l'entité des responsabilités pour identifier, comptabiliser et récapituler les transactions avec les parties liées et fournir l'information les concernant ;
- la communication en temps voulu et les entretiens entre la direction et les personnes constituant le gouvernement d'entreprise portant sur les transactions importantes avec les parties liées qui sortent du cadre normal de l'activité de l'entité, y compris la façon dont les personnes constituant le gouvernement d'entreprise se sont interrogées sur la logique économique de telles transactions (par exemple en obtenant un avis professionnel de conseils externes) ;
- des directives claires relatives à l'approbation des transactions avec les parties liées lorsqu'il existe des conflits d'intérêt avérés ou perceptibles, telles que l'approbation par un sous-comité du groupe de personnes constituant le gouvernement d'entreprise comprenant des personnes indépendantes de la direction ;
- les revues périodiques conduites par les auditeurs internes, le cas échéant ;

---

<sup>21</sup> Norme ISA 315, paragraphe 14.

- les mesures proactives prises par la direction pour résoudre les questions touchant à l'information à fournir concernant les parties liées, telles que celles visant à obtenir des avis de l'auditeur et du conseil juridique externe ;
- l'existence, le cas échéant, de politiques et de procédures encourageant les révélations.

A18. Les contrôles exercés sur les relations et les transactions avec les parties liées peuvent, dans certaines entités, être déficients ou inexistantes pour un certain nombre de raisons, telles que :

- le peu d'importance attachée par la direction à l'identification et à la communication des relations et des transactions concernées avec les parties liées ;
- l'absence de surveillance appropriée de la part des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- l'indifférence volontaire pour de tels contrôles du fait que la communication sur les parties liées pourrait révéler des informations que la direction considère comme sensibles, par exemple, l'existence de transactions impliquant des membres de la famille des dirigeants ;
- une connaissance insuffisante de la direction des dispositions du référentiel comptable applicable relatives aux parties liées ;
- l'absence de dispositions dans le référentiel comptable applicable sur l'information à communiquer. [Plus haut]

Lorsque de tels contrôles sont inefficaces ou inexistantes, 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 ceci était le cas, il devrait, conformément à la Norme ISA 705<sup>22</sup>, en considérer les incidences sur l'audit, y compris sur l'opinion dans son rapport.

A19. L'élaboration d'informations financières mensongères impliquent souvent que la direction passe outre les contrôles qui, par ailleurs, peuvent apparaître comme opérant efficacement<sup>23</sup>. Le risque que la direction passe outre les contrôles est plus élevé lorsque celle-ci a des relations qui implique un contrôle ou une influence notable sur les parties avec lesquelles l'entité est en relation d'affaires, en raison du fait que ces relations peuvent offrir à la direction de plus grandes incitations et opportunités pour commettre une fraude. Par exemple, des intérêts financiers détenus par la direction dans certaines parties liées peuvent inciter la direction à contourner les contrôles (a) en

<sup>22</sup> Norme ISA 705, « Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».

<sup>23</sup> Norme ISA 240, paragraphes 31 et A4.

poussant l'entité, à l'encontre de ses intérêts, à conclure des transactions au bénéfice de ces parties, ou (b) en complotant avec celles-ci ou en contrôlant leurs actions. Des exemples de fraudes possibles comprennent :

- la création de conditions fictives de transactions avec des parties liées destinées à donner une fausse présentation de la logique économique de ces transactions ;
- l'organisation de transferts frauduleux d'actifs de, ou à, la direction ou d'autres personnes, pour des valeurs très au-dessus ou très en-dessous du prix du marché ;
- la conclusion de transactions complexes parties liées, telles que des entités *ad hoc*, qui sont structurées de telle façon à refléter de manière erronée la situation ou les performances financières de l'entité. [Plus haut]

#### Aspects particuliers concernant les petites entités

A20. Les mesures de contrôle dans les petites entités sont probablement moins formelles et les petites entités peuvent ne pas avoir de processus documenté pour traiter les relations et les transactions avec les parties liées. Un propriétaire-dirigeant peut atténuer certains des risques provenant des transactions avec les parties liées, ou potentiellement les augmenter, au travers d'une participation active à tous les aspects principaux de ces opérations. Dans de telles entités, l'auditeur peut acquérir une connaissance des relations et des transactions avec les parties liées, et de tous les contrôles qui peuvent exister sur ces opérations, à partir des demandes d'informations auprès de la direction, associées à d'autres procédures, telles que l'observation de la supervision et la revue des activités exercées par la direction, et l'examen de la documentation disponible y afférente.

#### Autorisation et approbation des transactions importantes et des accords conclus (Voir Par. 14(b))

A21. Une autorisation implique l'octroi d'une permission 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) donnée à l'entité pour traiter des transactions spécifiques en conformité avec des critères prédéterminés, qu'ils relèvent du jugement ou non. Une approbation implique que les parties qui ont donné leur acceptation sur les transactions traitées avec l'entité répondent aux critères sur lesquels l'autorisation donnée a été fondée. Des exemples de contrôles que l'entité peut avoir établis pour autoriser et approuver des transactions et des accords importants avec les parties liées ou des transactions et des accords importants qui sortent du cadre normal de l'activité, comprennent :

- le suivi des contrôles pour identifier de telles transactions 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 transactions et des accords. [Plus haut]

*Conserver l'esprit alerte 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 les bénéfices 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 des auditeurs internes ;
- des documents déposés par l'entité auprès d'un organe régulateur d'une bourse de valeur (par exemple : les prospectus). [Plus haut]

Accords conclus qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions non identifiées ou non révélées antérieurement

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'affaire au travers d'un véhicule ou d'une structure appropriés ;
- la conclusion de certains types de transactions selon des termes ou conditions spécifiques ;
- la fourniture de services ou d'aides financières précises. [Plus haut]

Des exemples d'accords qui peuvent indiquer l'existence de relations ou de transactions avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou révélées antérieurement à l'auditeur comprennent :

- 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 de transactions importantes sortant du cadre normal de l'activité (Voir Par. 16)

A24. L'obtention de plus amples informations sur les transactions 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. [Plus haut]

A25. Des exemples de transactions conclues en dehors du cadre normal des activités de l'entité peuvent inclure :

- des transactions complexes en capital, telles que des restructurations ou des acquisitions ;
- des transactions 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 transactions de ventes avec des escomptes ou des retours importants et inhabituels ;

- des transactions avec des accords circulaires, par exemple, des ventes avec un engagement de reprise ;
- des transactions sous contrat dont les termes sont modifiés avant leur échéance.

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

A26. Les investigations portant sur la nature des transactions importantes sortant du cadre normal de l'activité implique d'acquérir la compréhension de la logique économique ces transactions, ainsi que des termes et conditions selon lesquels elles ont été conclues. [Plus haut]

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

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

*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, incluent, 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 transactions dans lesquelles la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise sont impliquées financièrement. [Plus haut]

## **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 le renforcement des contrôles est un facteur de risque de fraude<sup>24</sup>. Des indices d'influence dominante exercée par une partie liée incluent :

- 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 ;
- il existe peu ou pas de débat au niveau de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant des propositions d'affaires initiées par la partie liée ;
- des transactions impliquant la partie liée (ou un membre proche de la 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 leader dans la création de l'entité et continue à jouer ce rôle dans la direction de celle-ci. [\[Plus haut\]](#)

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. Tel est le cas, par exemple :

- d'une rotation anormalement élevée de la direction au plus haut niveau ou des conseillers professionnels, ce qui peut révéler des pratiques contraires à l'éthique ou frauduleuses dans le but de servir les objectifs de la partie liée ;
- du recours à des intermédiaires pour traiter des transactions importantes pour lesquelles il n'apparaît pas de justification claire de leur logique économique, ce qui peut induire que la partie liée pourrait avoir un intérêt dans une telle transaction au travers du contrôle de ces intermédiaires dans un but frauduleux ;

---

<sup>24</sup> Norme ISA 240, Annexe 1.

- des éléments montrant la participation ou la préoccupation excessive de la partie liée dans le choix des méthodes comptables ou dans la détermination d'estimations importantes, ce qui peut entraîner la possibilité d'établissement d'informations financières mensongères.

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

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'entité<sup>25</sup>. [Plus haut]

A32. Les exemples de contrôles d'audit 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 fraude ou résulte d'erreur) comprennent :

- la confirmation ou la discussion des aspects spécifiques de la transaction avec des tiers tels que les banques, les cabinets d'avocats, les cautions, ou les dépositaires, lorsque ceci est possible et non interdit par la loi, la réglementation ou 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 l'entité peut vraisemblablement influencer les réponses qui lui sont faites par les parties liées) ;
- 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 fraude 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

---

<sup>25</sup> 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.

ci-après en vue d'acquérir la connaissance des relations d'affaires que cette partie liée peut avoir établie 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 ;
- 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 de révélations des employés lorsque ceux-ci sont conservés.

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 qu'il soit nécessaire de 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 d'audit 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 transactions 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 d'audit de substance qui, en eux-mêmes, permettraient de réduire les risques d'anomalies significatives associés à ces transactions 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 concernés<sup>26</sup>, l'auditeur est tenu de tester les contrôles de l'entité visant l'exhaustivité et l'exactitude de l'enregistrement des relations et des transactions avec les parties liées concernées. [Plus haut]

*Découverte 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 ou non communiquées ou sur des transactions importantes avec celles-ci

---

<sup>26</sup> Norme ISA 330, paragraphe 8(b).

A35. La communication rapide de toute nouvelles parties liées aux autres membres de l'équipe affectée à la mission peut assister ces derniers à déterminer si cette information a une incidence sur les résultats et les conclusions tirées des procédures d'évaluation des risques déjà réalisées, y compris à déterminer si les risques d'anomalies significatives nécessitent d'être réévalués.

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

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

- 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 non interdit par la loi, la réglementation ou les règles d'éthique), des demandes auprès de tiers à l'entité qui sont supposés avoir une connaissance approfondie de l'entité et de son activité, tels qu'un conseil juridique, des dépositaires 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 s'interroger pour déterminer s'il est nécessaire de réapprécier la crédibilité des réponses qui ont été faites par la direction à ses demandes d'informations ainsi que des déclarations écrites. [Plus haut]

*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 :
  - o est trop complexe (par exemple, la transaction peut impliquer de multiples parties liées à l'intérieur d'un groupe consolidé) ;
  - o comporte des termes commerciaux inhabituels, tels que des prix, des taux d'intérêts, des garanties ou des termes de remboursement inhabituels ;
  - o manque de logique économique apparente ;
  - o implique des parties liées non identifiées antérieurement ;
  - o 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 qu'à la nature économique sous-tendant l'opération. [Plus haut]

Lorsque les explications fournies par la direction sont manifestement incohérentes par rapport aux termes de la transaction avec la partie liée, l'auditeur est tenu, conformément à la Norme 500<sup>27</sup>, de s'interroger sur la crédibilité de ces explications et des déclarations faites sur d'autres sujets importants.

A39. L'auditeur peut aussi rechercher la logique économique d'une telle transaction en la replaçant dans la perspective des activités de la partie liée, car ceci peut l'aider à mieux comprendre la réalité économique de cette transaction et la raison pour laquelle elle a été conclue. Une logique économique replacée dans la perspective des activités d'une partie liée qui apparaît incohérente avec la nature de ces activités peut présenter un facteur de risque de fraude.

---

<sup>27</sup> Norme ISA 500, « Eléments probants », paragraphe 11.

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

A40. L'autorisation et l'approbation par la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou, le cas échéant, par les actionnaires, des transactions importantes avec les parties liées qui sortent du cadre normal de l'activité de l'entité peuvent fournir des éléments probants montrant que celles-ci ont bien été prises en considération à des niveaux hiérarchiques appropriés au sein de l'entité et que les termes et conditions de ces transactions ont été correctement reflétés dans les états financiers. L'existence de transactions 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'erreur ou provenant de fraude. Dans ces situations, l'auditeur peut être conduit à rester attentif à d'autres transactions de même nature. Toutefois, l'autorisation et l'approbation seules peuvent ne pas être suffisantes pour conclure que les risques d'anomalies significatives provenant de fraude n'existent pas, dès lors que cette autorisation et cette approbation peuvent être sans effet 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 existent dans une plus grande entité. En conséquence, lors de l'audit d'une petite entité, l'auditeur peut s'appuyer à un moindre degré sur les autorisations et les approbations en tant qu'éléments probants de 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 avec les parties liées concernées des clauses particulières des opérations, ou le constat de l'implication du propriétaire-dirigeant dans les transactions elles-mêmes. [Plus haut]

*Assertions que les transactions avec les parties liées ont été conclues selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de 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 avec celui d'une transaction similaire conclue à des conditions de concurrence normale puissent être immédiatement disponibles, il existe généralement des difficultés 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, bien que l'auditeur puisse être en mesure de confirmer qu'une transaction avec une partie liée a été traitée au prix du marché, il peut ne pas lui être possible de confirmer que les autres termes de la transaction (tel 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 portant sur le fait qu'une transaction avec une partie liée a été conclue selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale, comporte des anomalies significatives.

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

- 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. [Plus haut]

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 que la transaction a été conclue selon des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de 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. La Norme ISA 450 requiert de l'auditeur de prendre en considération dans l'appréciation du caractère significatif d'une anomalie<sup>28</sup>, tant sa taille que sa nature, ainsi que les circonstances particulières de sa survenance. L'importance de la transaction pour les utilisateurs des états financiers peut ne pas seulement dépendre du montant comptabilisé de l'opération, mais aussi d'autres facteurs spécifiques pertinents, tels que la nature de la relation avec la partie liée. [Plus haut]

*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 en matière d'information à fournir prévues par le référentiel comptable applicable implique de s'interroger pour déterminer 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 à ce que les informations fournies soient compréhensibles. Celles-ci peuvent ne pas être compréhensibles lorsque :

- la logique économique et les incidences des transactions sur les états financiers ne sont pas claires ou sont erronées ; ou
- les termes-clés, les conditions, ou d'autres éléments importants de ces transactions nécessaires à leur compréhension ne sont pas relatés de manière appropriée.

### **Déclarations écrites (Voir [Par. 26](#))**

<sup>28</sup> Norme ISA 450, « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », paragraphe 11(a). Le paragraphe A16 de la Norme ISA 450 fournit des modalités d'application sur les circonstances qui peuvent avoir une incidence sur l'appréciation des anomalies.

A48. Les situations dans lesquelles il peut être approprié d'obtenir des déclarations écrites des personnes constituant le gouvernement d'entreprise visent les cas où ces personnes :

- 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 confirmant que des transactions spécifiques avec une partie liée n'ont pas fait l'objet de conventions occultes. [Plus haut]

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

A50. La communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise des questions importantes soulevées au cours de l'audit<sup>29</sup> 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 questions sont donnés ci-après :

- la non communication à l'auditeur par la direction (qu'elle soit volontaire ou non) 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 ;

---

<sup>29</sup> La Norme ISA 230, paragraphe 8, fournit des modalités d'application concernant la nature des questions importantes relevées au cours 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 final l'entité. [Plus haut]