
**NORME INTERNATIONALE D'AUDIT
ISA 550**

Parties liées

This International Standard on Auditing (ISA) 550, “Related Parties”, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 in the English language, has been translated into French by The Canadian Institute of Chartered Accountants / L’Institut Canadien des Comptables Agréés (CICA / ICCA) in May 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the International Standards on Auditing (ISAs) and International Standard on quality Control (ISQC) 1 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with the IFAC Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards. The approved text of all International Standards on Auditing (ISAs) and of International Standard on quality Control (ISQC) 1 is that published by IFAC in the English language. Copyright 2009 IFAC.

La présente Norme internationale d’audit (ISA) 550, «Parties liées», publiée en anglais par l’International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l’Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) / The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 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. 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. © 2009 IFAC

Texte anglais de International Standard on Auditing (ISA) 550, “Related Parties” © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.
Texte français de Norme internationale d’audit (ISA) 550, «Parties liées» © 2009 par l’International Federation of Accountants (IFAC). Tous droits réservés.

Titre original : International Standard on Auditing (ISA) 550, “Related Parties.” Numéro ISBN : 978-1-60815-018-2.

Parties liées

(En vigueur pour les audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter
du 15 décembre 2009)

TABLE DES MATIÈRES	Paragraphe
Introduction	
Champ d'application de la présente norme ISA	1
Nature des relations et opérations avec les parties liées	2
Responsabilités de l'auditeur	3-7
Date d'entrée en vigueur	8
Objectifs	9
Définitions	10
Exigences	
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	11-17
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées	18-19
Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées	20-24
Évaluation du traitement comptable et de la communication des relations et opérations avec les parties liées qui ont été identifiées	25
Déclarations écrites	26
Communication avec les responsables de la gouvernance	27
Documentation	28
Modalités d'application et autres commentaires explicatifs	
Responsabilités de l'auditeur	A1-A3
Définition de «partie liée»	A4-A7
Procédures d'évaluation des risques et activités connexes	A8-A28
Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées	A29-A30
Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées	A31-A45
Évaluation du traitement comptable et de la communication des relations et opérations avec les parties liées qui ont été identifiées	A46-A47

Déclarations écrites	A48-A49
Communication avec les responsables de la gouvernance	A50

La Norme internationale d'audit (ISA) 550, «Parties liées», doit être lue conjointement avec la norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit».

Introduction

Champ d'application de la présente norme ISA

1. La présente norme internationale d'audit (ISA) traite des responsabilités qui incombent à l'auditeur, dans le cadre d'un audit d'états financiers, en ce qui concerne les relations et opérations avec les parties liées. Elle fournit des précisions sur la manière d'appliquer la norme ISA 315¹, la norme ISA 330² et la norme ISA 240³ par rapport aux risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées.

Nature des relations et opérations avec des parties liées

2. De nombreuses opérations avec les parties liées sont conclues dans le cadre normal des activités. Elles peuvent alors ne pas donner lieu à un risque plus élevé d'anomalies significatives dans les états financiers que les opérations similaires avec des parties non liées. Toutefois, la nature des relations et opérations avec les parties liées peut, dans certaines circonstances, donner lieu à un risque plus élevé d'anomalies significatives dans les états financiers que les opérations avec des parties non liées. Par exemple :
 - les parties liées peuvent exercer leurs activités en ayant recours à un large éventail de liens et de structures complexes, d'où une plus grande complexité des opérations entre parties liées;
 - les systèmes d'information peuvent s'avérer inefficaces pour identifier ou synthétiser les opérations et les soldes entre une entité et ses parties liées;
 - les opérations avec les parties liées peuvent ne pas être conclues dans des conditions de marché normales; il arrive notamment que certaines opérations avec les parties liées ne soient pas conclues moyennant contrepartie.

Responsabilités de l'auditeur

3. Du fait que les parties liées ne sont pas indépendantes les unes des autres, de nombreux référentiels d'information financière contiennent des exigences

¹ Norme ISA 315, «Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives».

² Norme ISA 330, «Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques».

³ Norme ISA 240, «Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers».

- spécifiques quant à la comptabilisation et à la communication des relations, des opérations et des soldes avec les parties liées, afin de permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature de ces relations, opérations et soldes, et leurs incidences réelles ou potentielles sur les états financiers. Lorsque le référentiel d'information financière applicable contient de telles exigences, l'auditeur a l'obligation de mettre en œuvre des procédures d'audit pour identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives pouvant découler du fait que l'entité n'aurait pas correctement comptabilisé ou communiqué les relations, opérations ou soldes avec les parties liées en conformité avec les exigences énoncées dans le référentiel, et pour répondre à ces risques.
4. Même si le référentiel d'information financière applicable ne contient que des exigences minimales, voire aucune exigence, concernant les parties liées, il est néanmoins nécessaire que l'auditeur acquière une compréhension des relations et opérations de l'entité avec les parties liées qui soit suffisante pour lui permettre de déterminer si les états financiers, dans la mesure où ils sont affectés par ces relations et opérations : (Réf. : par. A1)
- a) donnent une image fidèle (lorsque le référentiel repose sur le principe d'image fidèle); (Réf. : par. A2)
 - b) ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel repose sur l'obligation de conformité). (Réf. : par. A3)
5. En outre, la compréhension des relations et des opérations de l'entité avec les parties liées s'avère pertinente pour l'auditeur aux fins de l'évaluation de la présence ou non d'un ou de plusieurs facteurs de risque de fraude, exigée par la norme ISA 240⁴, parce qu'une fraude peut être plus facilement commise par l'intermédiaire de parties liées.
6. En raison des limites inhérentes à l'audit, il existe un risque inévitable que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers puissent ne pas être détectées, même si l'audit a été bien planifié et réalisé conformément aux normes ISA⁵. En ce qui concerne les parties liées, les effets potentiels de ces limites inhérentes sur la capacité de l'auditeur de détecter des anomalies significatives sont plus grands, notamment pour les raisons suivantes :
- il se peut que la direction n'ait pas connaissance de toutes les relations et opérations avec les parties liées, en particulier si le référentiel d'information financière applicable ne contient pas d'exigences concernant les parties liées;
 - il se peut que les possibilités de collusion, de dissimulation ou de falsification de la part de la direction soient accrues dans le cadre des relations avec les parties liées.

⁴ Norme ISA 240, paragraphe 24.

⁵ Norme ISA 200, «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un audit conforme aux Normes internationales d'audit», paragraphe A52.

7. Faire preuve d'esprit critique pendant la planification et la réalisation de l'audit comme l'exige la norme ISA 200⁶ est donc particulièrement important dans ce contexte, compte tenu de la possibilité que des relations et opérations avec les parties liées n'aient pas été communiquées. Les exigences de la présente norme ISA visent à aider l'auditeur à identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées, et à concevoir des procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à son évaluation des risques.

Date d'entrée en vigueur

8. La présente norme ISA s'applique aux audits d'états financiers des périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2009.

Objectifs

9. Les objectifs de l'auditeur sont :
- a) indépendamment du fait que le référentiel d'information financière applicable contienne ou non des exigences concernant les parties liées, d'acquérir une compréhension des relations et opérations avec les parties liées qui soit suffisante pour lui permettre :
 - i) de reconnaître les facteurs de risque de fraude découlant, le cas échéant, de relations et d'opérations avec les parties liées qui sont pertinents pour l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes;
 - ii) de conclure, en se fondant sur les éléments probants obtenus, si les états financiers, dans la mesure où ils sont affectés par ces relations et opérations :
 - a. donnent une image fidèle (lorsque le référentiel repose sur le principe d'image fidèle),
 - b. ne sont pas trompeurs (lorsque le référentiel repose sur une obligation de conformité);
 - b) en outre, lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées, d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés attestant si l'identification, la comptabilisation et la communication des relations et opérations avec les parties liées dans les états financiers sont en conformité avec le référentiel.

Définitions

10. Dans les normes ISA, on entend par :
- a) «opération conclue dans des conditions de concurrence normale», une opération conclue selon des termes et conditions analogues à ceux dont conviendraient un acheteur et un vendeur consentants non liés et agissant indépendamment l'un de l'autre au mieux de leurs intérêts respectifs;

⁶ Norme ISA 200, paragraphe 15.

- b) «partie liée», une partie qui est : (Réf. : par. A4 à A7)
- i) soit une partie liée au sens du référentiel d'information financière applicable,
 - ii) soit, lorsque le référentiel d'information financière applicable ne contient que des exigences minimales, voire aucune exigence, concernant les parties liées :
 - a. une personne ou une autre entité qui exerce le contrôle ou une influence notable, directement ou indirectement par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires, sur l'entité présentant l'information financière,
 - b. une autre entité sur laquelle l'entité présentant l'information financière exerce le contrôle ou une influence notable, directement ou indirectement par l'entremise d'un ou de plusieurs intermédiaires,
 - c. une autre entité qui se trouve, avec l'entité présentant l'information financière, sous un contrôle commun du fait :
 - i. soit d'actionnaires communs qui les contrôlent,
 - ii. soit de propriétaires qui sont proches parents,
 - iii. ou d'une haute direction commune.

Toutefois, des entités sous le contrôle commun d'une collectivité publique (c'est-à-dire l'État ou une collectivité régionale ou locale) ne sont pas considérées comme liées à moins qu'elles ne réalisent entre elles des opérations importantes ou qu'elles ne partagent des ressources dans une mesure importante.

Exigences

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

11. Dans le cadre des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes que la norme ISA 315 et la norme ISA 240 imposent à l'auditeur au cours de l'audit⁷, l'auditeur doit mettre en œuvre les procédures et activités connexes mentionnées aux paragraphes 12 à 17 afin de réunir des informations pertinentes pour l'identification des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées. (Réf. : par. A8)

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

12. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission qu'exigent les normes ISA 315 et 240⁸ doivent notamment porter sur la possibilité que les états financiers comportent des anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs qui pourraient découler des relations et opérations de l'entité avec les parties liées. (Réf. : par. A9 et A10)

⁷ Norme ISA 315, paragraphe 5, et norme ISA 240, paragraphe 16.

⁸ Norme ISA 315, paragraphe 10, et norme ISA 240, paragraphe 15.

13. L'auditeur doit s'enquérir auprès de la direction :
- de l'identité des parties liées à l'entité, y compris des changements par rapport à la période précédente; (Réf. : par. A11 à A14)
 - de la nature des relations entre l'entité et les parties liées;
 - de toute opération conclue avec les parties liées au cours de la période et, le cas échéant, du type d'opération et de son objet.
14. L'auditeur doit faire des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité et mettre en œuvre d'autres procédures d'évaluation des risques considérées comme appropriées afin d'acquérir une compréhension des contrôles que, le cas échéant, la direction a mis en place pour : (Réf. : par. A15 à A20)
- identifier, comptabiliser et communiquer les relations et opérations avec les parties liées conformément au référentiel d'information financière applicable;
 - autoriser et approuver les opérations et les accords importants avec les parties liées; (Réf. : par. A21)
 - autoriser et approuver les opérations et les accords importants qui sortent du cadre normal des activités de l'entité.

Nécessité de rester attentif aux informations sur les parties liées lors de l'examen des documents comptables ou autres documents

15. Au cours de l'audit, lors de son inspection des documents comptables ou autres documents, l'auditeur doit rester attentif aux accords et aux autres informations pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou qu'elle ne lui aurait pas communiquées antérieurement. (Réf. : par. A22 et A23)

En particulier, l'auditeur doit inspecter les documents suivants à la recherche d'indices de l'existence de telles relations ou opérations :

- les confirmations bancaires ou juridiques obtenues dans le cadre des procédures d'audit mises en œuvre;
 - les procès-verbaux des assemblées des actionnaires et des réunions des responsables de la gouvernance;
 - les autres documents comptables ou autres documents qu'il considère nécessaire d'inspecter dans le contexte de l'entité.
16. Si l'auditeur identifie, lors de la mise en œuvre des procédures d'audit exigées par le paragraphe 15 ou d'autres procédures d'audit, des opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité, il doit s'enquérir auprès de la direction : (Réf. : par. A24 et A25)
- de la nature de ces opérations; (Réf. : par. A26)
 - de la possibilité que des parties liées soient impliquées. (Réf. : par. A27)

Partage des informations sur les parties liées avec les autres membres de l'équipe de mission

17. L'auditeur doit faire part des informations pertinentes obtenues au sujet des parties liées à l'entité aux autres membres de l'équipe de mission. (Réf. : par. A28)

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

18. Pour satisfaire à l'exigence de la norme ISA 315 qui lui impose d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives⁹, l'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux opérations avec les parties liées et déterminer si certains d'entre eux constituent des risques importants. Lorsqu'il procède à cette détermination, l'auditeur doit considérer comme donnant lieu à des risques importants les opérations importantes avec des parties liées, qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité.
19. Si l'auditeur identifie des facteurs de risque de fraude (y compris des circonstances associées à l'existence d'une partie liée exerçant une influence dominante) lors de la mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes concernant les parties liées, il doit tenir compte de ces informations lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes conformément à la norme ISA 240. (Réf. : par. A6, A29 et A30)

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées

20. Pour se conformer à l'exigence de la norme ISA 330 qui impose à l'auditeur de prendre des mesures en réponse à son évaluation des risques¹⁰, celui-ci procède entre autres à la conception et à la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires pour obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques identifiés d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées. Ces procédures d'audit doivent comprendre celles qu'exigent les paragraphes 21 à 24. (Réf. : par. A31 à A34)

Identification de parties liées ou d'opérations importantes avec des parties liées qui n'ont pas été identifiées ou communiquées antérieurement

21. Si l'auditeur identifie des accords ou des informations qui portent à croire qu'il existe des relations ou des opérations avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées antérieurement, il doit déterminer si les circonstances sous-jacentes confirment l'existence de ces relations ou opérations.

⁹ Norme ISA 315, paragraphe 25.

¹⁰ Norme ISA 330, paragraphes 5 et 6.

22. Si l'auditeur identifie des parties liées ou des opérations importantes avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou ne lui a pas communiquées antérieurement, il doit :
- a) communiquer rapidement les informations pertinentes aux autres membres de l'équipe de mission; (Réf. : par. A35)
 - b) lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées :
 - i) demander à la direction d'identifier toutes les opérations avec les parties liées nouvellement identifiées afin qu'il puisse les évaluer de manière plus approfondie,
 - ii) demander pourquoi les contrôles mis en place par l'entité à l'égard des relations et opérations avec les parties liées n'ont pas permis de les identifier ou de les communiquer;
 - c) mettre en œuvre des procédures de corroboration appropriées portant sur ces parties liées nouvellement identifiées ou opérations importantes nouvellement identifiées avec des parties liées; (Réf. : par. A36)
 - d) réévaluer le risque qu'il puisse exister d'autres parties liées ou opérations importantes avec des parties liées qui n'aient pas été identifiées ou ne lui aient pas été communiquées antérieurement par la direction et mettre en œuvre les procédures d'audit supplémentaires considérées comme nécessaires;
 - e) lorsque le défaut de communication de la part de la direction semble volontaire (indiquant par là un risque d'anomalies significatives résultant de fraudes), en évaluer les incidences sur l'audit. (Réf. : par. A37)

Opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité

23. Dans le cas des opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur doit :
- a) inspecter les contrats ou accords sous-jacents, s'il en existe, et évaluer si :
 - i) la justification économique (ou l'absence de justification économique) des opérations donne à croire qu'elles ont peut-être été conclues dans le but de présenter des informations financières mensongères ou de dissimuler un détournement d'actifs¹¹, (Réf. : par. A38 et A39)
 - ii) les termes et conditions des opérations concordent avec les explications de la direction,
 - iii) les opérations ont été correctement comptabilisées et communiquées, conformément au référentiel d'information financière applicable;
 - b) obtenir des éléments probants qui confirment que les opérations ont été correctement autorisées et approuvées. (Réf. : par. A40 et A41)

¹¹ Norme ISA 240, alinéa 32 c).

Assertions indiquant que les opérations avec les parties liées ont été conclues selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale

24. Si les états financiers contiennent une assertion de la direction indiquant qu'une opération avec une partie liée a été conclue selon des termes et conditions équivalents à des conditions de concurrence normale, l'auditeur doit obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur cette assertion. (Réf. : par. A42 à A45)

Évaluation du traitement comptable et de la communication des relations et opérations avec les parties liées qui ont été identifiées

25. Pour se former une opinion sur les états financiers conformément à la norme ISA 700¹², l'auditeur doit évaluer : (Réf : par. A46)
- a) si le traitement comptable et la communication des relations et des opérations avec les parties liées qui ont été identifiées étaient appropriés et conformes au référentiel d'information financière applicable; (Réf. : par. A47)
 - b) si les effets des relations et des opérations avec les parties liées :
 - i) font en sorte que les états financiers ne donnent pas une image fidèle (lorsque le référentiel repose sur le principe d'image fidèle),
 - ii) aboutissent à des états financiers trompeurs (lorsque le référentiel repose sur une obligation de conformité).

Déclarations écrites

26. Lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées, l'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes responsables de la gouvernance confirmant : (Réf : par. A48 et A49)
- a) qu'elles ont communiqué à l'auditeur l'identité des parties liées à l'entité et toutes les relations et opérations avec les parties liées dont elles ont connaissance;
 - b) qu'elles ont correctement comptabilisé et communiqué ces relations et opérations conformément aux exigences du référentiel.

Communication avec les responsables de la gouvernance

27. À moins que tous les responsables de la gouvernance ne participent à la gestion de l'entité¹³, l'auditeur doit leur communiquer les questions importantes qui surgissent au cours de l'audit en rapport avec les parties liées à l'entité. (Réf. : par. A50)

¹² Norme ISA 700, «Opinion et rapport sur des états financiers», paragraphes 10 à 15.

¹³ Norme ISA 260, «Communication avec les responsables de la gouvernance», paragraphe 13.

Documentation

28. L'auditeur doit consigner dans son dossier le nom des parties liées identifiées ainsi que la nature des relations avec les parties liées¹⁴.

Modalités d'application et autres commentaires explicatifs

Responsabilités de l'auditeur

Référentiels d'information financière ne contenant que des exigences minimales concernant les parties liées (Réf. : par. 4)

- A1. Un référentiel d'information financière applicable qui ne contient que des exigences minimales concernant les parties liées est un référentiel qui, tout en définissant le terme «partie liée», lui donne une extension nettement plus étroite que dans la définition du sous-alinéa 10 b)ii) de la présente norme ISA, si bien que toute exigence de communication d'informations sur les relations et opérations avec les parties liées que pourrait contenir ce référentiel ne viserait qu'un nombre considérablement plus restreint de relations et d'opérations que la présente norme ISA.

Référentiels reposant sur le principe d'image fidèle (Réf. : alinéa 4 a))

- A2. Dans le contexte d'un référentiel reposant sur le principe d'image fidèle¹⁵, les relations et opérations avec les parties liées peuvent faire en sorte que les états financiers ne donnent pas une image fidèle lorsque, par exemple, la réalité économique de telles relations et opérations n'est pas correctement reflétée dans les états financiers. Ainsi, l'objectif d'image fidèle peut ne pas être rempli si la vente d'un bien par l'entité à un actionnaire détenant le contrôle pour un prix supérieur ou inférieur à sa juste valeur de marché a été comptabilisée comme une opération entraînant un profit ou une perte pour l'entité alors qu'elle constitue peut-être un apport ou un remboursement de capital, ou le versement d'un dividende.

Référentiels reposant sur l'obligation de conformité (Réf. : alinéa 4 b))

- A3. Dans le contexte d'un référentiel reposant sur l'obligation de conformité, la question de savoir si des relations et opérations avec les parties liées font en sorte que les états financiers soient trompeurs, comme l'évoque la norme ISA 700, dépend des circonstances particulières de la mission. Par exemple, même si l'absence d'informations sur des opérations avec les parties liées dans les états financiers est conforme au référentiel et aux textes légaux ou réglementaires applicables, les états financiers pourraient être trompeurs si l'entité tire une partie très substantielle de son chiffre d'affaires d'opérations avec des parties liées et que ce fait n'est pas communiqué. Toutefois, extrêmement rares seront les cas où l'auditeur considérera comme trompeurs des états financiers préparés et présentés

¹⁴ Norme ISA 230, «Documentation de l'audit», paragraphes 8 à 11 et A6.

¹⁵ Les termes «référentiel reposant sur le principe d'image fidèle» et «référentiel reposant sur l'obligation de conformité» sont définis à l'alinéa 13 a) de la norme ISA 200.

conformément à un référentiel reposant sur l'obligation de conformité si, conformément à la norme ISA 210¹⁶, il a déterminé que ce référentiel est acceptable¹⁷.

Définition de «partie liée» (Réf. : alinéa 10 b))

- A4. Les concepts de contrôle et d'influence notable sont abordés dans de nombreux référentiels d'information financière. Même s'il se peut que ces concepts y soient désignés par des termes différents, on y explique généralement :
- a) que le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités;
 - b) que l'influence notable (qu'elle soit acquise par la détention d'actions, par les statuts ou par un accord) est le pouvoir de participer aux décisions relatives aux politiques financières et opérationnelles de l'entité, sans toutefois exercer un contrôle sur ces politiques.
- A5. L'existence des relations suivantes peut indiquer l'exercice du contrôle ou d'une influence notable :
- a) la détention, directe ou indirecte, d'une part des capitaux propres de l'entité ou d'une autre forme de participation financière dans celle-ci;
 - b) la détention, directe ou indirecte, par l'entité d'une part des capitaux propres d'autres entités ou d'une autre forme de participation financière dans celles-ci;
 - c) l'appartenance au groupe des responsables de la gouvernance ou des principaux dirigeants (c'est-à-dire les membres de la direction qui détiennent l'autorité et assument les responsabilités en matière de planification, de direction et de contrôle des activités de l'entité);
 - d) le fait d'être un proche parent d'une des personnes mentionnées à l'alinéa c);
 - e) le fait d'avoir des relations d'affaires importantes avec une des personnes mentionnées à l'alinéa c).

Parties liées exerçant une influence dominante

- A6. Il peut arriver que des parties liées, du fait de leur capacité à exercer le contrôle ou une influence notable, soient en position d'exercer une influence dominante sur l'entité ou ses dirigeants. La prise en compte d'une telle influence dominante est pertinente lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, ainsi que le précisent les paragraphes A29 et A30.

Entités ad hoc liées

- A7. Dans certaines circonstances, il peut arriver qu'une entité ad hoc¹⁸ constitue une partie liée à l'entité du fait que celle-ci la contrôle en substance, même si elle ne

¹⁶ Norme ISA 210, «Accord sur les termes et conditions d'une mission d'audit», alinéa 6 a).

¹⁷ Norme ISA 700, paragraphe A12.

¹⁸ Les paragraphes A26 et A27 de la norme ISA 315 fournissent des indications sur la nature d'une entité ad hoc.

détient qu'une participation minimale ou aucune participation dans les capitaux propres de l'entité ad hoc.

Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec des parties liées (Réf. : par. 11)

Considérations propres aux entités du secteur public

A8. Les responsabilités de l'auditeur d'une entité du secteur public en ce qui concerne les relations et opérations avec des parties liées peuvent varier en fonction du mandat d'audit ou des obligations qu'imposent aux entités du secteur public les textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité. En conséquence, il se peut que les responsabilités de l'auditeur d'une entité du secteur public ne se limitent pas à la prise en considération des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées, mais qu'elles comportent également une obligation plus large de tenir compte des risques de non-conformité aux textes légaux ou réglementaires ou autres textes émanant d'une autorité qui régissent les organismes du secteur public et leur imposent des obligations spécifiques dans la conduite des affaires avec des parties liées. En outre, il peut être nécessaire que l'auditeur de l'entité du secteur public tienne compte d'exigences en matière d'information financière applicables aux relations et opérations avec les parties liées qui, dans le secteur public, soient différentes de celles du secteur privé.

Compréhension des relations et opérations de l'entité avec des parties liées

Entretiens entre les membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 12)

- A9. Les entretiens entre les membres de l'équipe de mission peuvent notamment porter sur les sujets suivants :
- la nature et l'étendue des relations et opérations de l'entité avec des parties liées (en utilisant, par exemple, les feuilles de travail sur les parties liées identifiées que l'auditeur met à jour après chaque audit);
 - la grande importance de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit compte tenu du potentiel d'anomalies significatives associées aux relations et opérations avec les parties liées;
 - les circonstances ou conditions propres à l'entité qui peuvent indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées que la direction n'aurait pas identifiées ou n'aurait pas communiquées antérieurement à l'auditeur (par exemple, structure organisationnelle complexe, utilisation d'entités ad hoc pour des opérations hors bilan ou système d'information inadéquat);
 - les documents comptables ou autres documents qui peuvent indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées;
 - l'importance que la direction et les responsables de la gouvernance attachent à l'identification, au traitement comptable approprié et à la communication des relations et opérations avec les parties liées (lorsque le référentiel

d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées), et le risque connexe de contournement des contrôles pertinents par la direction.

A10. En outre, dans un contexte de fraude, une partie des entretiens peut porter spécifiquement sur la façon dont les parties liées peuvent être impliquées dans une fraude. Par exemple :

- la façon dont des entités ad hoc contrôlées par la direction pourraient servir à faciliter la gestion des résultats;
- la façon dont des opérations entre l'entité et un associé 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 (Réf. : alinéa 13 a))

A11. Lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées, il est probable que la direction aura facilement accès à l'information sur l'identité des parties liées à l'entité puisque, pour que l'entité satisfasse aux exigences comptables et d'information financière du référentiel, il aura d'abord fallu que ses systèmes d'information enregistrent, traitent et synthétisent les relations et opérations avec des parties liées. Il est donc probable que la direction disposera d'une liste complète des parties liées ainsi que des changements survenus par rapport à la période précédente. Dans le cas des missions récurrentes, les informations que fournit la direction à la demande de l'auditeur constituent des éléments que celui-ci peut comparer avec le contenu de ses propres feuilles de travail sur les parties liées constituées lors des audits précédents.

A12. En revanche, lorsque le référentiel ne contient pas d'exigences concernant les parties liées, il peut arriver que l'entité soit dépourvue de tels systèmes d'information. En pareille situation, la direction n'a pas nécessairement connaissance de l'existence de toutes les parties liées. Néanmoins, l'obligation de procéder aux demandes d'informations prescrites par le paragraphe 13 s'applique toujours parce qu'il se peut que la direction ait connaissance de l'existence de parties liées au sens de la présente norme ISA. En pareil cas, toutefois, il est probable que les demandes d'informations formulées par l'auditeur quant à l'identité des parties liées à l'entité feront partie des procédures d'évaluation des risques et des activités connexes qu'il met en œuvre conformément à la norme ISA 315 afin d'obtenir des informations sur :

- le mode de propriété et la structure de gouvernance de l'entité;
- les types d'investissements réalisés et prévus par l'entité;
- l'organisation interne et les modes de financement de l'entité.

Dans le cas particulier des relations du fait d'un contrôle commun, comme la direction est d'autant plus susceptible d'avoir connaissance de telles relations qu'elles revêtent une importance économique pour l'entité, il est probable que les demandes d'informations de l'auditeur seront plus efficaces si elles sont axées sur la question de savoir si les parties avec lesquelles l'entité conclut des opérations

importantes ou partage des ressources dans une mesure importante sont des parties liées.

- A13. Dans le contexte d'un audit de groupe, la norme ISA 600 exige de l'équipe affectée à l'audit de groupe qu'elle fournisse aux auditeurs des composantes une liste des parties liées dressée par la direction du groupe ainsi que l'identité de toute autre partie liée dont elle a elle-même connaissance¹⁹. Lorsque l'entité est une composante d'un groupe, cette information fournit une base utile à l'auditeur pour ses demandes d'informations adressées à la direction au sujet de l'identité des parties liées à l'entité.
- A14. L'auditeur peut aussi obtenir certaines informations au sujet de l'identité des parties liées à l'entité par les demandes d'informations adressées à la direction au cours du processus d'acceptation ou de maintien de la mission.

Contrôles de l'entité à l'égard des relations et opérations avec des parties liées (Réf. : par. 14)

- A15. Les «autres personnes au sein de l'entité» sont celles qui sont considérées comme susceptibles d'avoir connaissance des relations et opérations de l'entité avec des parties liées, ainsi que des contrôles de l'entité à l'égard de telles relations et opérations. Il peut s'agir, pour autant qu'ils ne fassent pas partie de la direction :
- des responsables de la gouvernance;
 - des membres du personnel en position de déclencher, de traiter ou d'enregistrer des opérations à la fois importantes et sortant du cadre normal des activités de l'entité, ainsi que des personnes qui supervisent ces membres du personnel ou effectuent un suivi de leurs travaux;
 - des auditeurs internes;
 - du conseiller juridique interne;
 - du responsable de l'éthique ou de son équivalent.
- A16. La réalisation de l'audit repose sur le postulat que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance ont reconnu et comprennent qu'ils ont la responsabilité de la préparation des états financiers conformément au référentiel d'information financière applicable, ce qui implique, s'il y a lieu, leur présentation fidèle, ainsi que la responsabilité du contrôle interne que la direction et, le cas échéant, les responsables de la gouvernance considèrent comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers qui soient exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs²⁰. En conséquence, lorsque le référentiel d'information financière contient des exigences concernant les parties liées, la préparation des états financiers nécessite que la direction, sous la surveillance des responsables de la gouvernance, conçoive, mette en place et maintienne des contrôles adéquats à l'égard des relations et opérations avec les parties liées de façon à ce que ces relations et

¹⁹ Norme ISA 600, «Audits d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) — Considérations particulières», alinéa 40 e).

²⁰ Norme ISA 200, paragraphe A2.

opérations soient identifiées et fassent l'objet d'un traitement comptable et d'informations appropriés, conformément au référentiel. Dans leur rôle de surveillance, les responsables de la gouvernance assurent le suivi de la façon dont la direction s'acquitte de ses responsabilités relatives à ces contrôles.

Indépendamment des exigences concernant les parties liées que peut définir le référentiel, les responsables de la gouvernance peuvent, dans leur rôle de surveillance, obtenir de la direction des informations afin d'être en mesure de comprendre la nature et la justification économique des relations et opérations avec les parties liées à l'entité.

A17. Pour satisfaire à l'exigence de la norme ISA 315 qui lui impose d'acquérir une compréhension de l'environnement de contrôle²¹, l'auditeur peut examiner les éléments de l'environnement de contrôle pouvant contribuer à réduire les risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec les parties liées, tels que :

- les codes d'éthique internes qui régissent les situations où l'entité peut conclure des types particuliers d'opérations avec des parties liées, et que l'entité communique à son personnel et fait respecter de manière appropriée;
- les politiques et procédures pour une communication transparente et dans les meilleurs délais des intérêts que les membres de la direction et les responsables de la gouvernance ont dans des opérations avec des parties liées;
- l'attribution des responsabilités au sein de l'entité pour l'identification, l'enregistrement, la synthèse et la communication, aux fins de l'information financière, des opérations avec les parties liées;
- la communication d'informations et la tenue d'entretiens, dans les meilleurs délais, entre la direction et les responsables de la gouvernance sur les opérations importantes avec les parties liées qui sortent du cadre normal des activités de l'entité, et le fait que les responsables de la gouvernance aient examiné ou non d'un oeil suffisamment critique la justification économique de telles opérations (par exemple, en obtenant l'avis de conseillers professionnels externes);
- des lignes directrices claires pour l'approbation des opérations avec des parties liées génératrices de conflits d'intérêts réels ou apparents, par exemple leur approbation préalable par un sous-comité des responsables de la gouvernance comprenant des personnes indépendantes de la direction;
- des examens périodiques de la part des auditeurs internes, le cas échéant;
- des mesures préventives prises par la direction pour résoudre les cas problématiques en matière d'informations à communiquer sur les parties liées, par exemple l'initiative de consulter l'auditeur ou un conseiller juridique externe;
- l'existence de politiques et de procédures d'alerte éthique («whistle-blowing»), le cas échéant.

²¹ Norme ISA 315, paragraphe 14.

- A18. Il peut arriver que, dans certaines entités, les contrôles à l'égard des relations et opérations avec des parties liées soient déficients ou inexistantes pour un certain nombre de raisons, telles que :
- le peu d'importance attaché par la direction à l'identification et à la communication des relations et opérations avec les parties liées;
 - une surveillance insuffisante de la part des responsables de la gouvernance;
 - une indifférence volontaire à l'égard de tels contrôles de la part de la direction du fait que les informations communiquées sur les parties liées pourraient comporter des informations considérées comme sensibles, par exemple l'existence d'opérations avec des proches parents des dirigeants;
 - une compréhension insuffisante, de la part de la direction, des exigences du référentiel d'information financière applicable concernant les parties liées;
 - l'absence d'obligation de communiquer des informations sur les parties liées dans le référentiel d'information financière applicable.

Lorsque les contrôles à l'égard des relations et opérations avec les parties liées sont inefficaces ou inexistantes, il se peut que l'auditeur soit incapable d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur les relations et les opérations avec les parties liées. Si c'est le cas, l'auditeur, conformément à la norme ISA 705²², en considère les incidences pour l'audit, notamment pour l'opinion à exprimer dans son rapport.

- A19. Des informations financières mensongères impliquent souvent un contournement, par la direction, de contrôles qui peuvent par ailleurs sembler fonctionner efficacement²³. Le risque d'un contournement des contrôles par la direction est d'autant plus élevé que celle-ci a des relations comportant l'exercice d'un contrôle ou d'une influence notable avec des parties avec lesquelles l'entité fait affaire, puisque de telles relations peuvent accroître les motifs et les occasions qu'a la direction de commettre des fraudes. Par exemple, la détention d'intérêts financiers dans certaines parties liées peut inciter la direction à contourner les contrôles a) en poussant l'entité à conclure, à l'encontre de ses propres intérêts, des opérations à l'avantage de ces parties liées ou b) en agissant en collusion avec ces parties liées ou en contrôlant leurs actions. Les faits suivants constituent notamment des exemples de fraudes possibles :
- assortir de termes et conditions fictifs des opérations 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;

²² Norme ISA 705, «Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant».

²³ Norme ISA 240, paragraphes 31 et A4.

- entreprendre des opérations complexes avec des parties liées, telles que des entités ad hoc, structurées pour donner une image fautive de la situation financière ou de la performance financière de l'entité.

Considérations propres aux petites entités

A20. Les activités de contrôle des petites entités tendent à être moins formalisées et il peut arriver que celles-ci n'aient pas de processus documentés pour traiter les relations et opérations avec les parties liées. Un propriétaire exploitant peut atténuer certains des risques découlant des opérations avec les parties liées, ou au contraire potentiellement les accroître, de par sa participation active à l'ensemble des principaux aspects de ces opérations. Dans de telles entités, l'auditeur peut acquérir une compréhension des relations et opérations avec des parties liées ainsi que des contrôles qui peuvent exister à leur égard en combinant les demandes d'informations auprès de la direction avec d'autres procédures, comme l'observation des activités de surveillance et de revue menées par la direction et l'inspection de la documentation pertinente disponible.

Autorisation et approbation des opérations et des accords importants (Réf. : alinéa 14 b))

A21. L'autorisation consiste en l'octroi à l'entité, par une ou des parties ayant l'autorité appropriée (qu'il s'agisse de la direction, des responsables de la gouvernance ou des actionnaires de l'entité), de la permission de conclure des opérations spécifiques conformément à des critères prédéterminés, que leur application fasse appel au jugement ou non. L'approbation consiste en l'acceptation par ces mêmes parties des opérations conclues par l'entité, du fait que ces opérations ont satisfait aux critères définis lors de l'octroi de l'autorisation. Constituent des exemples de contrôles que l'entité peut avoir établis à l'égard de l'autorisation et de l'approbation des opérations et accords importants avec des parties liées ou des opérations et accords importants qui sortent du cadre normal des activités :

- des contrôles de suivi destinés à identifier de telles opérations et de tels accords en vue de leur autorisation et de leur approbation;
- l'approbation des termes et conditions des opérations et des accords par la direction, les responsables de la gouvernance ou, le cas échéant, les actionnaires.

Nécessité de rester attentif aux informations sur les parties liées lors de l'examen des documents comptables ou autres documents

Documents comptables ou autres documents que l'auditeur peut inspecter (Réf. : par. 15)

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

- les confirmations de tiers obtenues par l'auditeur (en plus des confirmations bancaires et juridiques);
- les déclarations d'impôt sur les bénéfices de l'entité;
- les informations fournies par l'entité aux autorités de réglementation;

- le registre des actionnaires, afin d'identifier les principaux actionnaires de l'entité;
- les déclarations de conflits d'intérêts remplies par la direction et les responsables de la gouvernance;
- le registre des placements de l'entité et celui de ses régimes de retraite;
- les contrats et conventions avec les principaux dirigeants ou les responsables de la gouvernance;
- les contrats et conventions importants qui sortent du cadre normal des activités de l'entité;
- des factures et des correspondances spécifiques émanant des conseillers professionnels de l'entité;
- les polices d'assurance-vie contractées par l'entité;
- les contrats importants renégociés par l'entité au cours de la période;
- les rapports des auditeurs internes;
- des documents déposés par l'entité auprès des autorités de réglementation des valeurs mobilières (par exemple des prospectus).

Accords pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées non identifiées ou non communiquées antérieurement

A23. Un accord consiste en une convention formelle ou informelle entre l'entité et une ou plusieurs parties ayant par exemple pour objet :

- l'établissement d'une relation d'affaires par le truchement de mécanismes ou de structures appropriés;
- la réalisation de certains types d'opérations selon des termes et conditions spécifiques;
- la fourniture de services ou d'un soutien financier déterminés.

Constituent des exemples d'accords pouvant indiquer l'existence de relations ou d'opérations avec des parties liées que la direction n'a pas identifiées ou communiquées antérieurement à l'auditeur :

- une participation, avec d'autres parties, dans un regroupement non doté de la personnalité morale;
- une convention de fourniture de services à certaines parties selon des termes et conditions qui sortent du cadre normal des activités de l'entité;
- des accords de garanties et les engagements de caution.

Identification d'opérations importantes sortant du cadre normal des activités (Réf. : par. 16)

A24. L'obtention d'un complément d'information 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 risque de fraude et, lorsque le référentiel d'information financière applicable contient des exigences concernant les parties liées, d'identifier les risques d'anomalies significatives.

A25. Peuvent notamment constituer des exemples d'opérations sortant du cadre normal des activités de l'entité :

- des opérations complexes portant sur les capitaux propres, telles que des restructurations ou des acquisitions d'entreprises;
- des opérations avec des entités à l'étranger, dans des pays où la législation sur les sociétés est peu contraignante;
- la location de locaux ou la prestation de services de gestion par l'entité à une autre partie, lorsqu'aucune contrepartie n'est reçue en échange;
- des ventes accompagnées de rabais ou de retours anormalement importants;
- des opérations circulaires, par exemple des ventes assorties d'un engagement de rachat;
- des opérations régies par un contrat dont les termes et conditions sont modifiés avant son expiration.

Compréhension de la nature des opérations importantes sortant du cadre normal des activités (Réf. : alinéa 16 a))

A26. Les demandes d'informations sur la nature des opérations importantes sortant du cadre normal des activités de l'entité visent notamment à acquérir une compréhension de la justification économique de ces opérations ainsi que des termes et conditions selon lesquels elles ont été conclues.

Demandes d'informations sur la possibilité que des parties liées soient impliquées (Réf. : alinéa 16 b))

A27. L'implication d'une partie liée dans une opération importante sortant du cadre normal des activités de l'entité peut prendre la forme d'une influence directe sur l'opération en tant que partie à l'opération, mais aussi d'une influence indirecte par le biais d'un intermédiaire. De telles influences peuvent indiquer la présence d'un facteur de risque de fraude.

Partage des informations sur les parties liées avec les autres membres de l'équipe de mission (Réf. : par. 17)

A28. Constituent des exemples d'informations pertinentes sur les parties liées qui peuvent être partagées avec les autres membres de l'équipe de mission :

- l'identité des parties liées à l'entité;
- la nature des relations et des opérations avec les parties liées;
- les relations ou opérations importantes ou complexes avec les parties liées qui peuvent exiger une attention spéciale lors de l'audit, notamment les opérations dans lesquelles la direction ou les responsables de la gouvernance sont impliqués financièrement.

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

Facteurs de risques de fraude associés à une partie liée exerçant une influence dominante (Réf. : par. 19)

A29. La domination de la direction par une seule personne ou un petit groupe de personnes sans qu'il y ait de contrôles compensatoires constitue un facteur de risque de fraude²⁴. Voici des faits qui indiquent qu'une partie liée exerce une influence dominante :

- la partie liée a mis son veto à des décisions d'affaires importantes prises par la direction ou les responsables de la gouvernance;
- les opérations importantes sont soumises à la partie liée pour approbation finale;
- les propositions d'affaires émanant de la partie liée ne suscitent guère ou pas de débat au sein de la direction et parmi les responsables de la gouvernance;
- les opérations impliquant la partie liée (ou un proche parent de celle-ci) font rarement l'objet d'une revue et d'une approbation indépendantes.

Une influence dominante peut également exister dans certains cas où la partie liée a joué un rôle de premier plan dans la création de l'entité et continue de jouer un tel rôle dans sa gestion.

A30. En présence d'autres facteurs de risques, l'existence d'une partie liée exerçant une influence dominante peut être un indice de risques importants d'anomalies significatives résultant de fraudes. Par exemple :

- un roulement particulièrement élevé des membres de la haute direction ou des conseillers professionnels peut porter à penser qu'il existe des pratiques d'affaires contraires à l'éthique ou frauduleuses qui servent les objectifs de la partie liée;
- le recours à des intermédiaires d'affaires pour des opérations importantes qui ne semblent pas avoir de justification économique claire peut porter à penser que la partie liée pourrait avoir un intérêt dans ces opérations, et qu'elle contrôle ces intermédiaires dans un but frauduleux;
- des éléments probants indiquant que la partie liée a participé ou s'est intéressée de façon excessive au choix des méthodes comptables ou à l'établissement d'estimations importantes peut faire penser à la possibilité d'informations financières mensongères.

Réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives associés à des relations et opérations avec des parties liées (Réf. : par. 20)

A31. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires que l'auditeur peut choisir pour répondre à son évaluation des risques d'anomalies

²⁴ Norme ISA 240, Annexe 1.

- significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées dépend de la nature de ces risques et du contexte de l'entité²⁵.
- A32. Les actions suivantes constituent des exemples de procédures de corroboration que l'auditeur peut mettre en œuvre lorsqu'il a évalué qu'il existait un risque important que la direction n'ait pas bien comptabilisé ou communiqué des opérations spécifiques avec des parties liées conformément au référentiel d'information financière applicable (que le risque résulte d'une fraude ou d'une erreur) :
- se faire confirmer par des intermédiaires tels que des banques, des cabinets d'avocats, des cautions ou des mandataires des aspects spécifiques des opérations ou s'entretenir avec eux de tels aspects spécifiques, lorsque cela est faisable en pratique et que ce n'est pas interdit par des textes légaux ou réglementaires ou par les règles de déontologie;
 - se faire confirmer l'objet, les termes et conditions spécifiques ou le montant des opérations par les parties liées (il se peut que cette procédure d'audit soit moins efficace lorsque l'auditeur juge probable que l'entité influencera les réponses que lui donneront les parties liées);
 - le cas échéant, lire les états financiers ou d'autres documents d'information financière pertinents des parties liées, s'ils sont disponibles, à la recherche d'éléments probants de la comptabilisation des opérations dans les documents comptables des parties liées.
- A33. Lorsque l'auditeur a évalué qu'il existait un risque important d'anomalies significatives résultant de fraudes en raison de la présence d'une partie liée exerçant une influence dominante, il peut, en plus de se conformer aux exigences générales de la norme ISA 240, mettre en œuvre des procédures d'audit telles que les suivantes afin d'acquérir une compréhension des relations d'affaires qu'une telle partie liée peut avoir établies directement ou indirectement avec l'entité et de déterminer si des procédures de corroboration complémentaires appropriées s'imposent :
- demandes d'informations et entretiens auprès de la direction et des responsables de la gouvernance;
 - demandes d'informations auprès de la partie liée;
 - inspection des contrats importants conclus avec la partie liée;
 - recherches d'informations générales appropriées, par exemple sur Internet ou dans des bases de données externes spécifiques sur les entreprises;
 - examen des rapports d'alerte éthique des employés, lorsque ces rapports sont conservés.

²⁵ La norme ISA 330 fournit des indications supplémentaires sur la façon de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires. La norme ISA 240 définit des exigences et fournit des indications concernant les réponses appropriées à apporter à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes.

A34. Selon les résultats de ses procédures d'évaluation des risques, l'auditeur peut considérer comme approprié de recueillir des éléments probants sans tester les contrôles de l'entité à l'égard des relations et opérations avec les parties liées. Dans certaines circonstances, toutefois, il se peut que les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au sujet des risques d'anomalies significatives associés aux relations et opérations avec les parties liées. Par exemple, lorsque les opérations intragroupe entre l'entité et les autres composantes sont nombreuses et que des quantités importantes d'informations concernant ces opérations sont générées, enregistrées, traitées ou communiquées électroniquement dans un système intégré, il se peut que l'auditeur détermine qu'il n'est pas possible de concevoir des procédures de corroboration qui, en elles-mêmes, réduiraient les risques d'anomalies significatives associés à ces opérations à un niveau suffisamment faible. En pareil cas, pour satisfaire à l'exigence de la norme ISA 330 qui lui impose d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur l'efficacité du fonctionnement des contrôles pertinents²⁶, l'auditeur est tenu de tester les contrôles de l'entité visant à assurer l'exhaustivité et l'exactitude de l'enregistrement des relations et opérations avec les parties liées.

Identification de parties liées ou d'opérations importantes avec des parties liées qui n'ont pas été identifiées ou communiquées antérieurement

Communication des informations sur les parties liées nouvellement identifiées à l'équipe de mission (Réf. : alinéa 22 a))

A35. La communication rapide d'informations concernant toute partie liée nouvellement identifiée aux autres membres de l'équipe de mission les aide à déterminer si ces informations ont une incidence sur le résultat des procédures d'évaluation des risques déjà mises en œuvre et sur les conclusions qui en ont été tirées, et notamment s'il faut réévaluer les risques d'anomalies significatives.

Procédures de corroboration portant sur des parties liées ou des opérations importantes avec des parties liées nouvellement identifiées (Réf. : alinéa 22 c))

A36. Les procédures suivantes constituent des exemples de procédures de corroboration que l'auditeur peut mettre en œuvre en ce qui concerne des parties liées nouvellement identifiées ou des opérations importantes nouvellement identifiées avec des parties liées :

- demandes d'informations concernant la nature des relations de l'entité avec les parties liées nouvellement identifiées, y compris (lorsque c'est approprié et que ce n'est pas interdit par des textes légaux ou réglementaires ou par les règles de déontologie) des demandes auprès de tiers à l'entité qui sont présumés avoir une connaissance importante de l'entité et de ses activités, tels qu'un conseiller juridique, des mandataires principaux, des représentants importants, des consultants, des cautions ou d'autres proches partenaires en relation d'affaires avec l'entité;

²⁶ Norme ISA 330, alinéa 8 b).

- analyse des documents comptables à la recherche d'opérations avec les parties liées nouvellement identifiées. Le recours aux techniques d'audit assistées par ordinateur peut faciliter une telle analyse;
- vérification des termes et conditions des opérations avec des parties liées nouvellement identifiées et évaluation du caractère approprié de la comptabilisation et de la communication des opérations au regard du référentiel d'information financière applicable.

Défaut volontaire de communication de la part de la direction (Réf. : alinéa 22 e))

A37. Les exigences et les indications de la norme ISA 240 concernant les responsabilités de l'auditeur à l'égard des fraudes dans un audit d'états financiers sont pertinents lorsque la direction semble avoir volontairement omis de communiquer à l'auditeur l'existence de parties liées ou d'opérations importantes avec des parties liées. L'auditeur peut également se demander s'il lui faut réévaluer la fiabilité des réponses de la direction à ses demandes d'informations ainsi que des déclarations qu'elle lui a faites.

Opérations importantes avec des parties liées qui ont été identifiées et qui sortent du cadre normal des activités de l'entité

Évaluation de la justification économique des opérations importantes avec des parties liées (Réf. : par. 23)

A38. Pour évaluer la justification économique d'une opération importante avec une partie liée qui sort du cadre normal des activités de l'entité, l'auditeur peut déterminer :

- si l'opération :
 - o est excessivement complexe (par exemple, elle peut impliquer de multiples parties liées au sein d'un groupe consolidé),
 - o a été conclue à des conditions inhabituelles d'un point de vue commercial, par exemple à des prix, à des taux d'intérêt, avec des garanties ou avec des modalités de remboursement inhabituels,
 - o manque de raison d'être économique évidente,
 - o implique des parties liées non identifiées antérieurement,
 - o est traitée d'une manière inhabituelle;
- si la direction s'est entretenue de la nature et du traitement comptable d'une telle opération avec les responsables de la gouvernance;
- si la direction insiste pour un traitement comptable particulier plutôt que de tenir compte comme il se doit de la substance économique sous-jacente à l'opération.

Si les explications de la direction sont significativement incohérentes par rapport aux termes et conditions de l'opération avec la partie liée, l'auditeur est tenu, conformément à la norme ISA 500²⁷, de s'interroger sur la fiabilité des

²⁷ Norme ISA 500, «Éléments probants», paragraphe 11.

explications et des déclarations de la direction concernant d'autres sujets importants.

- A39. L'auditeur peut également chercher à comprendre la justification économique d'une telle opération du point de vue de la partie liée, puisque cela peut l'aider à mieux comprendre la réalité économique de l'opération et sa raison d'être. Lorsque la justification économique du point de vue de la partie liée semble incohérente avec la nature des activités de celle-ci, cela peut constituer un facteur de risque de fraude.

Autorisation et approbation des opérations importantes avec des parties liées (Réf. : alinéa 23 b))

- A40. L'autorisation et l'approbation par la direction, par les responsables de la gouvernance ou, le cas échéant, par les actionnaires, des opérations importantes avec des parties liées qui sortent du cadre normal des activités de l'entité peuvent fournir des éléments probants indiquant que celles-ci ont été dûment examinées aux niveaux hiérarchiques appropriés au sein de l'entité et que leurs termes et conditions sont correctement reflétés dans les états financiers. L'existence d'opérations de cette nature qui n'ont pas été soumises à une telle autorisation ou approbation, en l'absence d'explications rationnelles ressortant d'entretiens avec la direction ou les responsables de la gouvernance, peut être l'indice de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes ou d'erreurs. En de telles circonstances, il peut être nécessaire que l'auditeur reste attentif à l'existence d'autres opérations d'une nature similaire. L'autorisation et l'approbation ne sont toutefois pas nécessairement suffisantes, à elles seules, pour permettre de conclure à l'absence de risques d'anomalies significatives résultant de fraudes parce qu'il se peut qu'elles soient inefficaces en cas de collusion entre les parties liées ou si l'entité est soumise à l'influence dominante d'une partie liée.

Considérations propres aux petites entités

- A41. Il se peut qu'une petite entité ne soit pas dotée des mêmes contrôles que ceux qu'offrent les différents niveaux d'autorité et d'approbation pouvant exister dans une grande entité. En conséquence, il se peut que l'auditeur qui audite une petite entité s'appuie à un degré moindre sur l'autorisation et l'approbation pour obtenir des éléments probants de la validité des opérations importantes avec des parties liées qui sortent du cadre normal des activités de l'entité. À la place, l'auditeur peut envisager de mettre en œuvre d'autres procédures d'audit telles que l'inspection des documents pertinents, la confirmation d'aspects spécifiques des opérations par les parties concernées ou l'examen de l'implication du propriétaire exploitant dans les opérations.

Assertions indiquant que les opérations avec des parties liées ont été conclues selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale (Réf. : par. 24)

- A42. Bien que des éléments probants permettant de comparer le prix d'une opération avec une partie liée et celui d'une opération similaire conclue dans des conditions de concurrence normale puissent être facilement disponibles, il y a ordinairement

- des difficultés pratiques qui limitent la capacité de l'auditeur à obtenir des éléments probants indiquant que tous les autres aspects de l'opération sont équivalents à ceux d'une opération conclue dans des conditions de concurrence normale. Par exemple, même s'il se peut que l'auditeur soit en mesure d'obtenir confirmation qu'une opération avec une partie liée a été conclue au prix du marché, il peut être impossible en pratique d'obtenir confirmation que les autres termes et conditions de l'opération (comme les conditions de crédit, les clauses conditionnelles ou les frais spécifiques) sont équivalentes à celles dont conviendraient d'ordinaire des parties indépendantes. En conséquence, il peut exister un risque que l'assertion de la direction indiquant qu'une opération avec une partie liée a été conclue selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale comporte une anomalie significative.
- A43. La préparation des états financiers nécessite que la direction justifie l'assertion indiquant qu'une opération avec une partie liée a été conclue selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale. À l'appui de son assertion, la direction peut :
- comparer les termes et conditions de l'opération avec la partie liée avec ceux d'une opération identique ou similaire conclue avec une ou plusieurs parties non liées;
 - recourir à un expert externe chargé de déterminer une valeur de marché et de confirmer que l'opération a été conclue selon des termes et conditions conformes au marché;
 - comparer les termes et conditions de l'opération avec les termes et conditions connus d'opérations largement similaires conclues sur un marché libre.
- A44. Pour évaluer les éléments apportés par la direction à l'appui de son assertion, l'auditeur peut envisager une ou plusieurs des démarches suivantes :
- examiner le caractère approprié du processus suivi par la direction pour étayer son assertion;
 - vérifier la source des données internes ou externes étayant l'assertion et tester ces données pour en déterminer l'exactitude, l'exhaustivité et la pertinence;
 - évaluer le caractère raisonnable de toutes les hypothèses importantes sur lesquelles repose l'assertion.
- A45. Certains référentiels d'information financière imposent la communication d'informations sur les opérations avec des parties liées qui n'ont pas été conclues selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale. Dans un tel contexte, l'absence d'informations sur une opération donnée avec une partie liée dans les états financiers peut équivaloir à une assertion implicite que l'opération a été conclue selon des termes et conditions équivalents à ceux d'opérations réalisées dans des conditions de concurrence normale.

Évaluation du traitement comptable et de la communication des relations et opérations avec des parties liées qui ont été identifiées

Prise en compte du seuil de signification lors de l'évaluation des anomalies (Réf. : par. 25)

A46. La norme ISA 450 exige de l'auditeur qu'il tienne compte à la fois de l'ordre de grandeur et de la nature de l'anomalie et des circonstances particulières dans lesquelles elle est survenue pour évaluer si une anomalie est significative²⁸. Il se peut que l'importance de l'opération pour les utilisateurs des états financiers ne dépende pas seulement du montant comptabilisé de l'opération, mais aussi d'autres facteurs spécifiques pertinents, comme la nature de la relation avec la partie liée.

Évaluation des informations fournies sur les parties liées (Réf. : alinéa 25 a))

A47. Évaluer les informations fournies sur les parties liées au regard des obligations d'information imposées par le référentiel d'information financière applicable revient à se demander si les faits et circonstances concernant les relations et opérations de l'entité avec des parties liées ont été correctement synthétisés et présentés, de sorte que les informations communiquées soient compréhensibles. Les informations communiquées sur les parties liées peuvent ne pas être compréhensibles lorsque :

- a) la mention de la justification économique des opérations et de leur effet sur les états financiers est peu claire ou comporte des anomalies;
- b) les principaux termes et conditions ou les autres éléments importants des opérations, nécessaires à leur compréhension, ne sont pas communiqués de manière appropriée.

Déclarations écrites (Réf. : par. 26)

A48. Les cas suivants constituent notamment des circonstances où il peut être approprié d'obtenir des déclarations écrites des responsables de la gouvernance :

- ils ont approuvé des opérations spécifiques avec des parties liées a) qui ont une incidence significative sur les états financiers ou b) dans lesquelles la direction est impliquée;
- ils ont fait des déclarations orales spécifiques à l'auditeur sur le détail de certaines opérations avec des parties liées;
- ils ont des intérêts financiers ou autres dans les parties liées ou les opérations avec des parties liées.

A49. L'auditeur peut aussi décider d'obtenir des déclarations écrites sur des assertions spécifiques que la direction peut avoir faites, comme par exemple une déclaration selon laquelle des opérations spécifiques avec des parties liées ne comportent pas d'accords parallèles non communiqués.

²⁸ Norme ISA 450, «Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit», alinéa 11 a). Le paragraphe A16 de la norme ISA 450 fournit des indications sur les circonstances qui peuvent avoir une incidence sur l'évaluation d'une anomalie.

Communication avec les responsables de la gouvernance (Réf. : par. 27)

A50. Communiquer les questions importantes qui surgissent au cours de l'audit²⁹ en rapport avec les parties liées à l'entité aide l'auditeur à parvenir à une compréhension commune, avec les responsables de la gouvernance, de la nature et de la résolution de ces questions. Constituent notamment des exemples de questions importantes ayant trait aux parties liées :

- le fait que la direction n'ait pas communiqué (volontairement ou non) à l'auditeur l'existence de parties liées ou d'opérations importantes avec des parties liées, ce qui peut rendre les responsables de la gouvernance conscients de l'existence de relations et d'opérations importantes avec des parties liées dont ils n'avaient peut-être pas connaissance auparavant;
- l'identification d'opérations importantes avec des parties liées qui n'ont pas été dûment autorisées et approuvées, ce qui peut laisser soupçonner une fraude;
- un désaccord avec la direction sur la question du traitement comptable et de la communication des opérations importantes avec des parties liées conformément au référentiel d'information financière applicable;
- la non-conformité aux textes légaux ou réglementaires applicables interdisant ou encadrant de façon restrictive certains types spécifiques d'opérations avec des parties liées;
- des difficultés à identifier la partie qui contrôle en dernier ressort l'entité.

²⁹ Le paragraphe A8 de la norme ISA 230 fournit d'autres indications sur la nature des questions importantes qui surgissent en cours d'audit.