

**Mastère  
Professionnel  
en Comptabilité**



**Institut des Hautes Etudes Commerciales  
IHEC – Carthage  
Année Universitaire 2014/2015**

098 061 32  
PHOTOCOPIE - TIRAGE  
ARCHI - SEVEN



**International  
Accounting  
Standards  
Board**

**IAS 24 : INFORMATION RELATIVE  
AUX PARTIES LIÉES**

**Révision  
Comptable**

**Abderrazak GABSI  
Universitaire & Expert comptable**



**MASTÈRE PROFESSIONNEL EN COMPTABILITÉ**  
**COURS : NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE**

**37 | IAS 24 : INFORMATION RELATIVE AUX PARTIES LIÉES**

**OBJECTIF ET CHAMP D'APPLICATION**

La norme IAS 24, *Information relative aux parties liées*, a pour objectif d'assurer que les états financiers d'une entité contiennent les informations nécessaires pour attirer l'attention sur le fait que sa situation financière et son résultat net puissent être affectés par l'existence de parties liées ainsi que par des transactions, soldes et engagements avec ces parties.

Les relations entre parties liées procèdent du cours normal des affaires. Par exemple, les entités exercent souvent des parties distinctes de leurs activités par l'intermédiaire de filiales, de coentreprises et d'entreprises associées. Dans ces circonstances, la capacité de l'entité d'affecter les politiques financières et opérationnelles de l'entreprise détenue passe par l'existence d'un contrôle, d'un contrôle conjoint ou d'une influence notable.

Une relation entre parties liées peut avoir un effet sur le résultat net et sur la situation financière d'une entité. Des parties liées peuvent entreprendre des transactions que des parties non liées n'entreprendraient pas. Par exemple, une entité qui vend des biens à sa société mère au coût pourrait ne pas les vendre à ces conditions à un autre client. Les transactions entre parties liées peuvent également ne pas être effectuées pour les mêmes montants que les transactions entre parties non liées.

Le résultat net et la situation financière d'une entité peuvent être affectés par une relation entre parties liées même si aucune transaction entre parties liées n'a lieu. La simple existence d'une relation peut suffire à affecter les transactions de l'entité avec d'autres parties. Par exemple, une filiale peut mettre fin à des relations avec un partenaire commercial à la suite de l'acquisition par la société mère d'une filiale apparentée intervenant dans les mêmes activités que le partenaire précédent. Ou bien une partie peut s'abstenir d'agir à cause de l'influence notable exercée par une autre partie : par exemple, une filiale peut recevoir comme instruction de sa société mère de ne pas s'engager dans la recherche et développement.

Pour ces raisons, la connaissance des transactions, soldes (y compris les engagements) et relations d'une entité avec des parties liées peut influencer sur l'évaluation des activités de cette entité par les utilisateurs des états financiers, y compris l'évaluation des risques et opportunités que connaît l'entité.

La norme IAS 24 s'applique :

- a) à l'identification de relations et de transactions entre parties liées ;
- b) à l'identification de soldes, y compris des engagements, entre une entité et des parties qui lui sont liées ;
- c) à l'identification des circonstances dans lesquelles la communication des éléments visés par les points (a) et (b) est imposée ; et
- d) à la détermination des informations qui doivent être fournies à propos de ces éléments.

## **IDENTIFICATION DES PARTIES LIÉES**

---

### **1. Définition d'une partie liée**

Une partie liée est soit une personne physique soit une entité (ayant ou non la personnalité morale) qui est liée à l'entité qui établit ses états financiers (appelée dans IAS 24 « entité présentant l'information financière »).

Il convient dans un premier temps d'identifier les parties liées, personnes physiques ou entités, puis de déterminer quelles sont les informations à fournir.

Pour identifier une relation entre parties liées, il est nécessaire de prêter attention à la substance des relations et pas simplement à leur forme juridique.

La notion de parties liées doit être appréciée en tenant compte de toute situation ayant existé au cours d'une période de l'exercice, même si cette situation n'existe plus à la date de clôture.

#### **a) Parties liées - Personnes physiques**

La norme IAS 24 définit comme parties liées d'une entité présentant ses états financiers (dénommée « A » ci-après), les personnes physiques (ou membres de leur famille proche) qui :

- exercent un contrôle exclusif ou un contrôle conjoint sur A ;
- exercent une influence notable sur A ; ou
- font partie des principaux dirigeants de A ou de l'une de ses sociétés mères.

Les **principaux dirigeants** sont définis comme les personnes ayant l'autorité et la responsabilité de la planification, de la direction et du contrôle des activités de l'entité, directement ou indirectement, y compris les administrateurs (dirigeants ou non) de cette entité.

Les **membres de la famille proche** d'une personne sont définis comme les membres de la famille dont on peut s'attendre à ce qu'ils influencent cette personne, ou soient influencés par elle, dans leurs relations avec l'entité. Ils incluent :

- les enfants de cette personne ;
- le conjoint ou concubin de cette personne ainsi que leurs enfants et les personnes à leur charge.

### **b) Parties liées - Entités**

Sont considérées comme des parties liées de l'entité présentant ses états financiers (A) les entités suivantes :

1. Les entités contrôlées par A, ou contrôlant A (directement ou indirectement en contrôle exclusif ou conjoint) ;
2. Les entités exerçant (directement ou indirectement) une influence notable sur A, ou soumises à l'influence notable de A ;
3. Les entités sur lesquelles un tiers (entité ou personne physique) exerce un contrôle conjoint alors que ce tiers exerce aussi un contrôle conjoint sur A ;
4. Les entités sur lesquelles un tiers (entité ou personne physique) exerce un contrôle conjoint ou une influence notable alors que ce tiers exerce aussi respectivement une influence notable ou un contrôle conjoint sur A ;
5. Les entités contrôlées exclusivement ou conjointement par une personne (ou un membre de sa famille proche) si cette personne :
  - a le contrôle (exclusif ou conjoint) ou l'influence notable sur A ;
  - est un des principaux dirigeants de A ou de la société mère de A.
6. Les entités sur lesquelles une personne (ou un membre de sa famille proche), qui a le contrôle (exclusif ou conjoint) de A, exerce une influence notable sur ces entités ou est un des principaux dirigeants de ces entités (ou de la société mère de ces entités) ;
7. Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi au profit des membres du personnel de A ou d'une entité qui lui est liée.

Si A est elle-même un régime d'avantages postérieurs à l'emploi, les employeurs finançant le régime sont aussi des parties liées de A.

Ne sont toutefois pas considérées comme des parties liées :

- deux entités, par le simple fait qu'elles ont un administrateur ou un autre de leurs principaux dirigeants en commun, ou qu'un des principaux dirigeants de l'une d'elles exerce une influence notable sur l'autre ;
- deux coentrepreneurs, par le simple fait qu'ils exercent un contrôle conjoint d'une même coentreprise ;
- un partenaire (client, fournisseur, distributeur ou agent général unique) avec lequel un volume de transactions important est réalisé, par le simple fait de la dépendance économique qui en résulte ;
- les bailleurs de fonds, les syndicats, les entreprises de services publics et les services et organismes publics (qui n'exercent pas le contrôle, le contrôle conjoint ou l'influence notable sur l'entité présentant ses états financiers), par le simple fait de leurs transactions normales avec une entité.

## **2. Relation avec une entreprise publique ou entre entités publiques**

La définition des parties liées fournie par la norme IAS 24 ne prévoit pas d'exclusion spécifique pour les entités publiques.

La norme IAS 24 prévoit toutefois des informations simplifiées concernant les relations impliquant des entités publiques et les relations entre l'État et une entreprise publique.

Ainsi, une entité sous le contrôle exclusif, le contrôle conjoint ou l'influence notable d'une entité publique est considérée comme une partie liée de cette entité publique.

La norme IAS 24 précise qu'une entité publique est une entité sous le contrôle exclusif, le contrôle conjoint ou l'influence notable d'un État au sens large, c'est-à-dire de l'État, d'un organisme public ou de tout organisme similaire local, national ou international.

En outre, deux entités publiques sont considérées comme des parties liées l'une de l'autre, dès lors que l'État exerce au moins le contrôle conjoint sur l'une et au moins l'influence notable sur l'autre.

## **INFORMATIONS RELATIVES AUX PARTIES LIÉES**

---

La norme IAS 24 impose de fournir des informations sur les relations, transactions et soldes, y compris les engagements, entre parties liées **dans les états financiers consolidés et individuels d'une société mère ou d'investisseurs exerçant un contrôle conjoint ou une influence notable sur une entité** émettrice présentés selon IFRS 10, *États financiers consolidés*, ou IAS 27, *États financiers individuels*. **La norme IAS 24 s'applique également aux états financiers individuels.**

Dans les états financiers consolidés, les critères pour déterminer les parties liées seront appliqués au niveau du groupe.

### **1. Relations mères - filiales**

Dans les états financiers consolidés, les transactions ou soldes entre entités d'un même groupe sont éliminés lors de la préparation des états financiers consolidés du groupe. Toutefois un certain nombre d'autres informations sont à fournir au titre des relations mère - filiale, qu'il ait eu ou non des transactions entre elles.

Ainsi, si cette information n'est pas fournie ailleurs dans les états financiers, **l'entité doit fournir le nom de sa société mère** immédiate et, s'il est différent, celui de l'entité ou de la personne qui exerce le contrôle ultime. Si, ni la société mère immédiate de l'entité, ni la société tête ultime du groupe ne produit d'états financiers consolidés mis à la disposition du public, l'entité doit mentionner le nom de la société mère la plus proche qui produit des états financiers consolidés.

La « société mère la plus proche » est la première société mère dans le groupe situé au-dessus de la société mère immédiate, qui produit des états financiers consolidés mis à la disposition du public.

### **2. Rémunération des principaux dirigeants**

L'entité doit indiquer le montant cumulé des rémunérations des principaux dirigeants ainsi que le montant pour chacune des catégories suivantes :

- avantages à court terme ;
- avantages postérieurs à l'emploi ;
- autres avantages à long terme ;

- indemnités de fin de contrat de travail ; et
- paiements fondés sur des actions.

### 3. Transactions entre parties liées

En cas d'existence d'une relation de parties liées pendant les périodes couvertes par les états financiers, l'entité doit fournir les informations **sur la nature des relations entre les parties liées ainsi que sur les transactions et les soldes, y compris les engagements**, qui sont nécessaires à la compréhension de l'impact potentiel de ces relations sur les états financiers. (IAS 24.18)

**Exemples de transactions devant faire l'objet d'informations** dès lors qu'elles sont réalisées avec une partie liée (IAS 24.21):

- les achats et ventes de biens ;
- les achats et ventes de biens immobiliers ou d'autres actifs ;
- les prestations de services données ou reçues ;
- les contrats de location ;
- les transferts de recherche et de développement ;
- les transferts dans le cadre de contrats de licence ;
- les transferts dans le cadre d'accords de financement ;
- la fourniture de garanties ou de sûretés ;
- les engagements à exécuter une action si un événement particulier se produit ou non dans le futur, y compris les contrats non (entièrement) exécutés (comptabilisés ou non) ; et
- le règlement de passifs pour le compte de l'entité ou par l'entité pour le compte de cette partie liée.

Les informations à fournir doivent porter au minimum sur les éléments suivants :

- a) montant des transactions entre parties liées ;
- b) montant des soldes y compris des engagements (ainsi que leurs termes et conditions, les garanties éventuelles données et reçues et la nature de la contrepartie éventuelle attendue lors du règlement) ;
- c) les provisions pour créances douteuses liées au montant des soldes et les charges comptabilisées pendant la période au titre des créances douteuses sur parties liées.

En outre, ces informations doivent être fournies séparément pour chacune des catégories suivantes :

- la société mère ;
- les entités qui exercent un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité ;
- les filiales ;
- les entreprises associées ;
- les coentreprises dans lesquelles l'entité est un coentrepreneur ;
- les principaux dirigeants de l'entité ou de sa société mère ;
- les autres parties liées.

**Remarques :**

1. L'information sur les transactions entre parties liées doit être communiquée même si les transactions ont été réalisées dans des conditions de concurrence normale. En outre, la norme IAS 24 précise que l'information selon laquelle les transactions sont effectuées selon des modalités équivalentes à celles prévalant dans des situations de concurrence normales ne peut être fournie que si ces modalités peuvent être démontrées.
2. Comme les autres informations, l'information relative aux parties liées n'est requise que si elle est significative. L'appréciation du caractère significatif doit être effectuée sur une base quantitative et qualitative, c'est-à-dire en déterminant si l'existence d'une relation est de nature à influencer les décisions des utilisateurs des états financiers.
3. Les transactions de nature similaire sont présentées globalement au sein de chaque catégorie de parties liées, sauf si une information distincte est nécessaire pour comprendre les effets des transactions entre parties liées.

#### **4. Relations de parties liées impliquant des entités publiques**

La norme IAS 24 dispense les entités de fournir les informations requises par le paragraphe 18 (voir ci-dessus), dès lors que les transactions, soldes et engagements ont été effectués avec :

- un État qui exerce un contrôle exclusif, un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité ;
- une autre entité qui est une partie liée dans la mesure où le même État exerce un contrôle, un contrôle conjoint ou une influence notable à la fois sur l'entité présentant les états financiers et sur l'autre entité.

S'il est fait usage de cette dispense, il est nécessaire de fournir au titre des relations et transactions avec l'État et d'autres entreprises publiques :

- a) le nom de l'autorité publique ainsi que la nature de la relation avec l'entité (contrôle exclusif, contrôle conjoint, ou influence notable) ;
- b) les informations suivantes, de manière suffisamment détaillée pour permettre de comprendre les impacts sur les états financiers des transactions avec de telles parties liées :
  - la nature et le montant de chaque transaction significative individuellement ; et
  - pour les autres transactions collectivement mais pas individuellement significatives, une information qualitative ou quantitative de leur importance.

**Remarques :**

1. La norme IAS 24 précise que les transactions visées incluent celles citées en exemple par le paragraphe 21.
2. Le jugement nécessaire pour apprécier le niveau de détail des informations à fournir doit considérer à la fois de la proximité de la relation entre parties liées ainsi que des facteurs pertinents pour déterminer le caractère significatif de la transaction, tels que : volume, conditions dans/hors marché, dans/hors opérations quotidiennes normales (par exemple, achats/ventes d'activités), communication aux autorités de réglementation ou de surveillance, communication au « senior » management, soumission à l'approbation des actionnaires.

## EXEMPLE D'INFORMATION RELATIVE AUX PARTIES LIÉES

Source	Société	PCGR Internationaux Limitée				
		Notes annexes pour l'exercice clos le 31 décembre 2012 – suite				
		<b>43. Transactions entre parties liées</b>				
		Les soldes et les transactions entre la Société et ses filiales qui sont des parties liées à la Société ont été éliminés à la consolidation et ne sont pas présentés dans cette note. Les détails des transactions entre le Groupe et les autres parties liées sont présentés ci-dessous.				
		<b>43.1 Transactions commerciales</b>				
IAS 24.18,19		Au cours de l'exercice, les entités du Groupe ont conclu les transactions commerciales suivantes avec des parties liées qui ne sont pas des membres du Groupe :				
		Ventes de biens		Achats de biens		
		Exercice clos le 31 déc. 2012 en milliers d'UM	Exercice clos le 31 déc. 2011 en milliers d'UM	Exercice clos le 31 déc. 2012 en milliers d'UM	Exercice clos le 31 déc. 2011 en milliers d'UM	
		International Group Holdings Limited	693	582	439	427
		Filiales d'International Group Holdings Limited	1 289	981	897	883
		Entreprises associées d'International Group Holdings Limited	398	291	–	–
IAS 24.18,19		Les soldes suivants étaient non réglés à la fin de la période de présentation de l'information financière :				
		Montants dus par des parties liées		Montants dus à des parties liées		
		31 déc. 2012 en milliers d'UM	31 déc. 2011 en milliers d'UM	31 déc. 2012 en milliers d'UM	31 déc. 2011 en milliers d'UM	
		International Group Holdings Limited	209	197	231	139
		Filiales d'International Group Holdings Limited	398	293	149	78
		Entreprises associées d'International Group Holdings Limited	29	142	–	–
IAS 24.23		Les ventes de biens à des parties liées ont été effectuées aux prix courants du Groupe, moins un escompte moyen de 5 %. Les achats ont été effectués aux prix du marché moins un escompte pour tenir compte de la quantité de produits achetés et des relations entre les parties.				
IAS 24.18		Les montants non réglés ne sont pas garantis et seront réglés en trésorerie. Aucune garantie n'a été donnée ou obtenue. Aucune charge n'a été comptabilisée au cours de l'exercice considéré ou des exercices précédents au titre de créances douteuses à l'égard des montants à recevoir de parties liées.				

**43.2 Prêts à des parties liées**

	31 déc. 2012	31 déc. 2011
	en milliers d'UM	en milliers d'UM
Prêts aux principaux dirigeants	<u>3 637</u>	<u>3 088</u>

Le Groupe a consenti à plusieurs de ses principaux dirigeants des prêts à court terme à des taux comparables au taux d'intérêt commercial moyen.

IFRS 7.7, 34c),  
36b), c)

Les prêts aux principaux dirigeants sont des prêts non garantis.

IFRS 7.7

**43.3 Prêts consentis par des parties liées**

	31 déc. 2012	31 déc. 2011
	en milliers d'UM	en milliers d'UM
Prêts consentis par M. John Banks (partie exerçant le contrôle ultime de la Société)	<u>10 376</u>	<u>29 843</u>

Le Groupe a obtenu ces prêts à des taux comparables au taux d'intérêt commercial moyen. Les prêts consentis par la partie exerçant le contrôle ultime ne sont pas garantis.

**43.4 Rémunération des principaux dirigeants**

IAS 24.17

Le tableau suivant présente la rémunération des administrateurs et des autres principaux dirigeants au cours de l'exercice :

	Exercice clos le 31 déc. 2012	Exercice clos le 31 déc. 2011
	en milliers d'UM	en milliers d'UM
Avantages à court terme	1 368	1 027
Avantages postérieurs à l'emploi	160	139
Autres avantages à long terme	115	176
Paiements fondés sur des actions	94	86
Indemnités de fin de contrat de travail	—	—
	<u>1 737</u>	<u>1 428</u>

La rémunération des administrateurs et des principaux dirigeants est déterminée par le comité de rémunération compte tenu du rendement individuel et des tendances sur le marché.

**43.5 Autres transactions entre parties liées**

IAS 24.18, 19

Outre les transactions présentées précédemment, International Group Holdings Limited a fourni certains services administratifs à la Société, pour lesquels des frais de gestion de 0,18 MUM (0,16 MUM en 2011) ont été facturés et payés, ce qui représente une répartition appropriée des coûts engagés par les différentes fonctions administratives.

## ÉTUDES DE CAS

### Cas n°1 - Identification des parties liées d'une entité A dans le cadre de relations d'influence notable

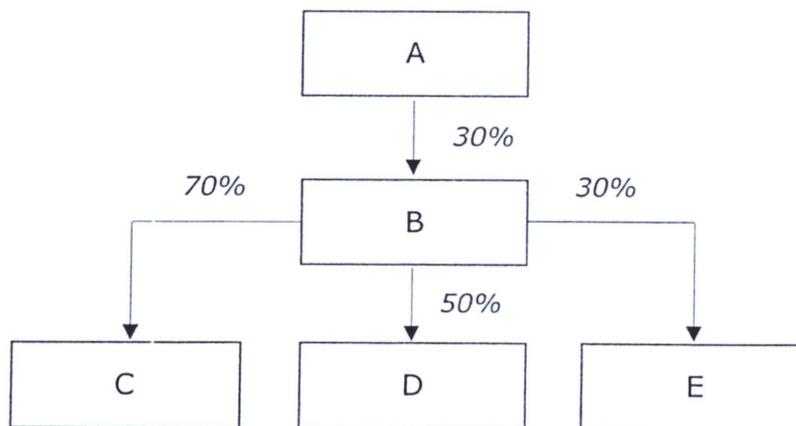
L'entité A détient 30% de l'entité B, ce qui lui permet d'exercer une influence notable sur B.

L'entité B détient les participations suivantes :

- 70% de l'entité C ;
- 50% de l'entité D contrôlée conjointement avec une entité externe ; et
- 30% de l'entité E (B exerce une influence notable sur E).

A n'exerce aucune influence notable sur E.

La structure se présente comme suit :



L'entité A effectue des transactions avec les entités C, D et E.

#### **Solution :**

Relation A/B - L'entité B est une entreprise associée de A. En conséquence, B est une partie liée de A ;

Relation A/C - L'entité A exerce une influence notable sur B qui contrôle l'entité C. Ainsi, par le biais d'un intermédiaire (B), l'entité A détient une influence notable sur l'entité C. En conséquence, C est une partie liée de A ;

Relation A/D - Compte tenu de ses participations successives, l'entité A n'a pas la capacité d'exercer le contrôle ou l'influence notable sur l'entité D. En effet, l'influence notable puis le contrôle conjoint ne donnent pas une influence notable ; A et D ne font donc pas partie du même groupe tel que défini par la norme IFRS 10, *États financiers consolidés*. En conséquence, D n'est pas une partie liée de A.

Relation A/E - Compte tenu de ses participations successives, l'entité A n'a pas la capacité d'exercer ni le contrôle ni l'influence notable sur l'entité E. En effet, une première influence notable puis une seconde influence notable ne donnent pas nécessairement une influence notable. En conséquence, E n'est pas une partie liée de A.

L'entité A devra donc fournir dans ses états financiers des informations sur ses relations avec ses parties liées B et C. En revanche, aucune information ne doit être communiquée au titre des transactions réalisées, le cas échéant, avec D et E.

## Cas n°2 - Prise en compte de la substance de la relation entre les parties – Utilisation d'une société écran

Une entité A est détenue par Mr X qui est son seul dirigeant. Cette entité a d'importantes difficultés financières. A possède un immeuble, d'une valeur nette comptable de 100 000 DT, qu'elle vend pour une valeur de 50 000 DT, à l'entité B, détenue par Mr Z qui est également son unique dirigeant.

L'entité B revend alors l'immeuble à l'entité C (pour la valeur à laquelle elle a acheté l'immeuble, 50 000 DT), entité également détenue par Mr X et dont il est le dirigeant.

### Solution :

L'entité A a ostensiblement vendu un immeuble pour un prix sous-évalué à une entité tierce n'ayant pas de lien avec ses dirigeants. Compte tenu des difficultés financières que connaît l'entité, il peut être compréhensible que la vente ait été réalisée pour un montant sous-évalué, dès lors qu'il peut s'agir d'une vente forcée.

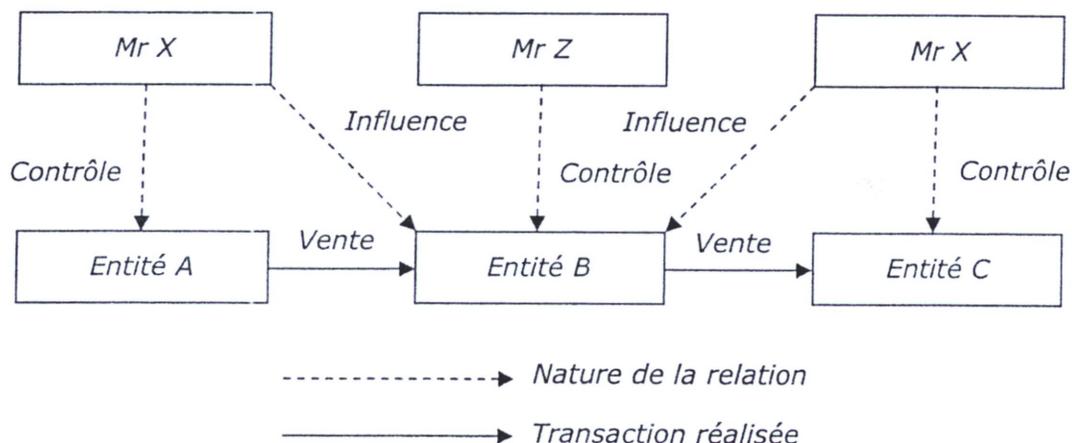
Toutefois, l'entité B ne réalisant aucun profit lors de la revente à C de l'immeuble ainsi acquis, et agissant uniquement en tant qu'intermédiaire entre A et C, il est très probable que Mr Z et l'entité B soient, en substance, des parties liées de l'entité A et de l'entité C. En effet, il est peu probable que Mr Z et l'entité B aient accepté d'intervenir dans le cadre de cette transaction (légalement douteuse), s'ils n'avaient été contrôlés ou sous l'influence de Mr X.

Il est clair que les entités A et C sont contrôlées par Mr X et que l'entité B et Mr Z servent uniquement d'intermédiaire afin de masquer le fait que la vente est en fine réalisée entre les deux parties liées A et C. En substance, l'entité B est contrôlée par Mr X et est, en conséquence, une partie liée tant de l'entité A que de l'entité C.

La transaction avec l'entité B devra ainsi faire l'objet d'une information tant dans les états financiers de A que dans ceux de C. En outre, dans les états financiers de A, les détails de la vente de B à C devront également être fournis avec mention que les actionnaires et dirigeants de C sont également ceux de A. De la même manière, dans les états financiers de C, des informations complémentaires devront être fournies sur la vente de A à B avec mention du fait que A et C sont sous contrôle commun.

Ces compléments d'informations permettent de satisfaire à la disposition de la norme IAS 24 selon laquelle doit être fournie toute information nécessaire à la compréhension des effets potentiels de la relation sur les états financiers.

Le schéma ci-après permet de visualiser la situation décrite :

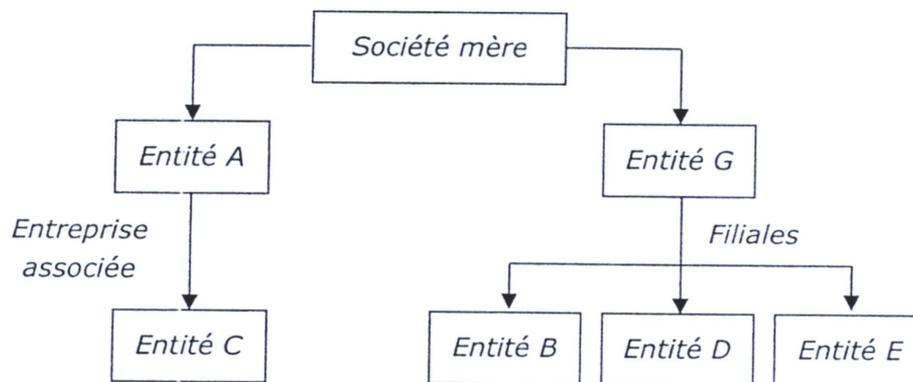


### Cas n°3 – Format de la présentation de l'information

L'entité A conclut des transactions avec les parties liées suivantes :

Entité	Type de vente	Nombre de transactions	Valeur en DT
Entité B	Équipements de sécurité	1	10 000
Entité C	Services de sécurité	10	5 000
Entité D	Services de sécurité	12	6 000
Entité D	Équipements de sécurité	1	10 000
Entité E	Services de sécurité	8	4 500

Les entités B, D et E sont des filiales de l'entité G, qui est aussi une partie liée de l'entité A. L'entité C est une entreprise associée de A.



#### Solution :

Les ventes similaires à une même catégorie de parties liées peuvent être globalisées.

Le tableau suivant est une proposition d'information globalisée :

<b>Vente d'équipements de sécurité</b>	
Groupe G (B : 10 000 + D : 10 000)	20 000
<b>Vente de services de sécurité</b>	
Entité C	5 000
Groupe G (D : 6 000 + E : 4 500)	10 500
<b>Total des ventes d'équipements et de services de sécurité</b>	<b>35 500</b>