



La mission d'attestation, en pratique

La mission d'attestation, en pratique

Edition décembre 2016



ISBN : 978-2-35267-571-6

ISSN : 2275-3729

EDITORIAL

Face à une demande croissante de fiabilisation d'informations produites par l'entreprise ou en lien avec son environnement économique, financier ou réglementaire, l'expert-comptable est régulièrement sollicité pour délivrer, en dehors de sa mission traditionnelle sur les comptes annuels, une attestation. C'est pourquoi, la norme « attestations » a fait son entrée pour la première fois dans le référentiel en 2012.

Cependant, cette première version de la norme, inspirée de la NEP 9030 de la CNCC, n'avait pas été suffisamment adaptée au contexte particulier de la mission de l'expert-comptable et notamment dans la PME/TPE. C'est ainsi que l'expert-comptable ne pouvait pas attester d'informations auxquelles il avait participé.

La nouvelle norme repense complètement la mission d'attestation. Non seulement elle élargit le champ des possibles, en autorisant les missions d'attestation sur des informations auxquelles l'expert-comptable a contribué, mais elle propose en outre, un véritable processus méthodologique pour réaliser ces missions. Elle prévoit même un cas dérogatoire ultra simplifié pour les attestations émises par le professionnel lorsqu'il s'agit d'une information financière en lecture directe sur les comptes ayant eux aussi fait l'objet d'une mission de présentation par le cabinet.

En pratique, cette norme stratégique est une vraie opportunité pour la profession, permettant d'offrir un service nouveau aux clients. Cet ouvrage à vocation pédagogique fournit les clés pour mieux appréhender ces missions.

Bonne lecture.

Michael Fontaine

**Président de la Commission
des Normes Professionnelles**



AVERTISSEMENT

Cet ouvrage a été élaboré par le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables (CSOEC) en vue d'accompagner les experts-comptables à réaliser de nouvelles missions dans le respect du référentiel normatif et des autres textes en vigueur.

Il ne constitue ni une norme supplémentaire, ni un commentaire de normes, ni même une recommandation.

Seuls les textes législatifs et réglementaires cités revêtent un caractère obligatoire.

Sa diffusion répond à une volonté d'information et de pédagogie et en aucun cas de normalisation. Il appartient à chaque structure d'exercice d'adapter le contenu de cet ouvrage en fonction notamment de ses méthodes d'organisation, de son système informatique et des spécificités de sa clientèle.

Les exemples intégrés dans cet ouvrage ne sont en aucun cas des modèles, mais des sources d'inspiration. Ils doivent être adaptés à chaque situation.

La mission d'attestation, en pratique, a été adoptée le 23 novembre 2016 par la commission des normes professionnelles du CSOEC, présidée par Michael FONTAINE.

Les travaux ont été coordonnés par Hélène PARENT, directeur des normes professionnelles au CSOEC.

A noter : Cet ouvrage utilise le terme expert-comptable en lieu et place du terme « structure et responsable de la mission » employé dans la norme professionnelle 3100.



SOMMAIRE

EDITORIAL	3
AVERTISSEMENT	4
TITRE I - LES TEXTES APPLICABLES	7
1. Vue d'ensemble du référentiel normatif	7
2. La mission d'attestation dans le cadre de référence	8
3. Les textes applicables à toutes les missions	11
4. Dispositions particulières applicables à la mission d'attestation	14
TITRE - II LES PRINCIPES	15
1. Préambule : une norme novatrice	15
2. Champ d'application de la mission.....	17
3. Les fondamentaux d'une mission d'attestation.....	18
TITRE III - LES BONS USAGES	53
1. Acceptation de la mission	53
2. Lettre de mission	59
3. Réalisation de la mission	62
4. Rapport (attestation).....	64
TITRE IV - ZOOM SUR QUELQUES EXEMPLES DE MISSIONS D'ATTESTATION .	67
1. Attestation d'informations comptables ou juridiques	67
2. Attestation de rémunération	70
3. Attestation sur l'utilisation des fonds versés dans le cadre d'un projet	71
4. Attestations pour les agences immobilières	71
5. Attestation de cessation / non cessation de paiement ...	72

TITRE V - QUESTIONS / REPONSES	73
TITRE VI - OUTILS ET EXEMPLES	77
1. Texte des normes et exemples de lettres de mission	77
2. Ouvrages & outils	77
3. Exemples d'attestations	77
ANNEXE	79
INDEX	80

TITRE I

LES TEXTES APPLICABLES

1. Vue d'ensemble du référentiel normatif

Les normes professionnelles applicables aux experts-comptables et aux structures d'exercice professionnel constituent le référentiel normatif de la profession.

Ce référentiel s'applique aux experts-comptables, quel que soit le mode d'exercice de la profession. Le cadre de référence définit la nature des différentes missions réalisées par les structures d'exercice professionnel de l'expertise comptable ainsi que les normes professionnelles applicables à ces missions.

Les normes professionnelles (NP) sont classées selon la nature des interventions de la structure d'exercice professionnel ; elles définissent les principes fondamentaux et les travaux essentiels que le responsable de la mission est tenu de respecter et de mettre en œuvre dans l'exercice de ses missions.

Elles précisent également les modalités d'application de ces principes en apportant les explications et les informations complémentaires nécessaires à leur mise en œuvre. Ces modalités d'application n'ont pas de caractère obligatoire.

Les normes professionnelles sont agréées par arrêté ministériel leur donnant force obligatoire.

Les normes permettent d'organiser les missions et de donner ainsi une indication du comportement attendu du professionnel. Ces règles communes permettent de garantir une qualité homogène du service apporté au client.

De manière générale, les normes sont un vecteur de confiance pour les utilisateurs des travaux effectués. La mise en œuvre de diligences clairement définies contribue à sécuriser sa mission.

Le Conseil supérieur de l'ordre a pris l'initiative de revoir son référentiel normatif 2012 afin d'améliorer sa compréhension et sa lisibilité aboutissant

à un nouveau référentiel en 2016. La norme portant sur les attestations particulières a été revue en profondeur.

2. La mission d'attestation dans le cadre de référence

2.1. Présentation d'ensemble

Le cadre de référence définit la nature des différentes missions réalisées par les experts-comptables ainsi que les normes professionnelles applicables à chacune de ces missions.

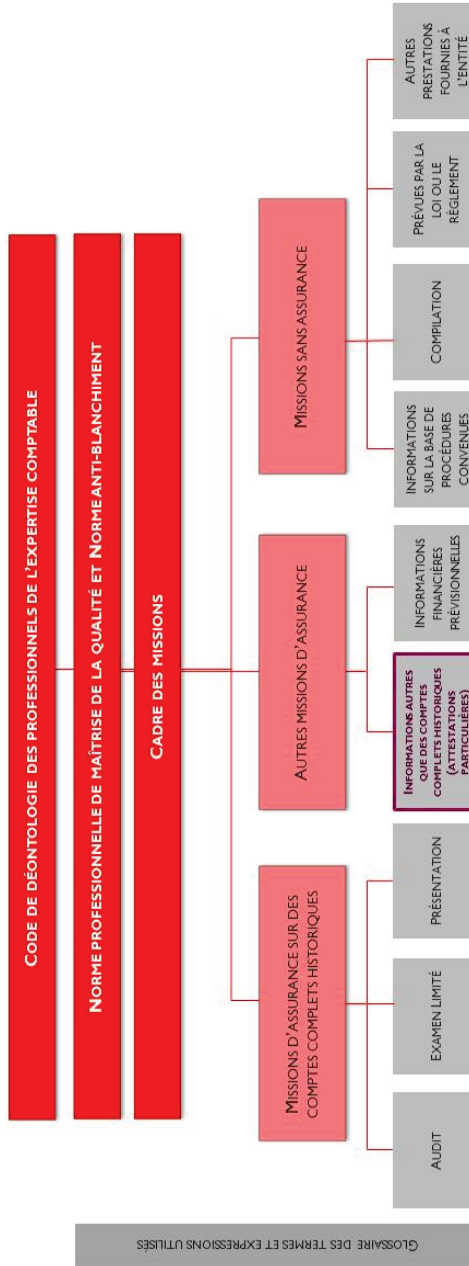
Le cadre de référence distingue trois grandes natures de mission :

- les missions d'assurance sur les comptes complets historiques,
- les autres missions d'assurance,
- les missions sans assurance.

La mission d'attestation particulière s'inscrit dans le cadre des autres missions d'assurance.

NP3100 - §2 - Les travaux accomplis dans le cadre de cette norme et l'assurance délivrée relèvent de la catégorie des missions d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques.

SCHÉMA GÉNÉRAL DU CADRE DE RÉFÉRENCE



En tant que partenaire de confiance des dirigeants, l'expert-comptable est de plus en plus sollicité par ses clients pour attester des informations, financières ou non financières, de l'entité.

Dans le cadre d'une subvention reçue, d'un financement ou pour des organismes sociaux, par exemple, les entités sont de plus en plus régulièrement amenées à communiquer des informations à des tiers.

C'est dans ce contexte que le référentiel de 2012 intégrait, pour la première fois, une norme professionnelle (NP3100¹) relative aux attestations demandées à l'expert-comptable.

Depuis 2012, les missions réalisées par les experts-comptables à la demande de leur client visant à attester une information entraient donc dans le cadre de cette norme professionnelle 3100.

2.2. Évolution de la norme d'attestation

Face à une demande croissante de fiabilisation d'informations diverses et variées produites par l'entité, l'expert-comptable est régulièrement sollicité pour délivrer, en dehors de sa mission traditionnelle sur les comptes annuels, des attestations.

Il est en conséquence essentiel que les missions qu'il est amené à réaliser, soient effectuées dans le cadre de normes professionnelles adaptées aux demandes du marché.

La norme 3100, dans sa rédaction 2012, nécessitait de demander à la direction de l'entité de présenter elle-même l'information, afin que l'expert-comptable puisse l'attester. Les attestations prévues concernant en grande partie des éléments de comptes, cette disposition était difficile à comprendre par la direction de l'entité qui utilisait les services d'un expert-comptable pour sa comptabilité.

La norme a donc été revue en profondeur afin de permettre aux experts-comptables de réaliser une mission dans un cadre mieux défini et répondant aux demandes des clients.

La nouvelle rédaction permet notamment à l'expert-comptable de participer en tout ou partie à l'élaboration de l'information qui fait l'objet de l'attestation ; elle prévoit des attestations directes d'éléments produits

¹ Norme professionnelle applicable aux attestations particulières délivrées par l'expert-comptable à la demande de l'entité.

par l'expert-comptable et des attestations indirectes d'éléments produits par l'entité.

De même, lorsqu'il est demandé à l'expert-comptable d'attester un élément des comptes ayant fait l'objet d'une mission d'assurance réalisée par ses soins (le plus souvent, une mission de présentation), la nouvelle norme propose un rapport court et succinct, sans qu'il soit nécessaire d'y joindre une déclaration de la direction de l'entité.

En pratique, ces missions sont les plus courantes et cette nouvelle norme permet ainsi d'y répondre en toute transparence, dans des conditions de réalisation plus confortables et dans un cadre mieux adapté.

Cette norme est désormais intitulée « mission d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques (attestations particulières) ». Elle est applicable à compter du 1^{er} octobre 2016.

2.3. Le cas particulier des missions issues de textes légaux ou réglementaires

Certaines attestations sont liées à des textes légaux ou réglementaires qui prévoient la production d'une attestation dans un contexte particulier. Dans ce cas, en règle générale, la norme professionnelle 3100 s'applique.

Toutefois, si ces textes imposent des travaux particuliers, différents de ceux prévus par la norme, alors la norme attestation n'est pas applicable. Les diligences à mettre en œuvre sont alors celles prévues par les textes légaux ou réglementaires et non celles de la norme attestation.

Il en est de même pour le rapport de fin de mission².

3. Les textes applicables à toutes les missions

Outre les dispositions particulières de la norme qui lui sont propres, la mission d'attestation doit respecter, comme toute mission réalisée par un expert-comptable, des dispositions générales prévues par différents textes et notamment :

- l'ordonnance du 19 septembre 1945,
- le Code de déontologie de la profession,

² Voir § 25 et § 32 de la NP 3100.

- la norme professionnelle relative à la maîtrise de la qualité des missions (NPMQ),
- la norme sur la lutte Anti-blanchiment³.

3.1. Ordonnance du 19 septembre 1945

L'ordonnance du 19 septembre 1945 constitue le pilier de la réglementation de la profession. Elle fixe notamment le périmètre des missions.

3.2. Code de déontologie

Le Code de déontologie, intégré dans le décret du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable, précise les règles professionnelles notamment en termes :

- de comportement à l'égard des clients : conscience professionnelle, compétence, respect des lois, secret professionnel et devoir de discrétion, communication,
- de conduite des missions : acceptation et maintien de la mission, lettre de mission, devoir de conseil ...

Ces règles s'appliquent à toutes les missions et donc à la mission d'attestation.

3.3. Norme Professionnelle de Maîtrise de la Qualité (NPMQ)

La norme professionnelle de maîtrise de la qualité traite des obligations d'une structure d'exercice professionnel concernant son système de maîtrise de la qualité.

L'objectif est de mettre en place et d'assurer le suivi d'un système de maîtrise de la qualité visant à fournir à la structure d'exercice l'assurance raisonnable :

- qu'elle-même et son personnel technique se conforment aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires,

³ Le titre exact de la norme est « Règles professionnelles relatives aux obligations des professionnels de l'expertise comptable pour la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme ».

- que les rapports émis sont appropriés aux circonstances.

Les principales dispositions prévues par cette norme portent sur l'acceptation et le maintien des missions, l'affectation des équipes aux missions, la planification des travaux, la supervision et la revue des travaux, le recours à des consultations, l'émission des rapports, la documentation des travaux. Elle précise également des règles de comportement telles que l'indépendance et les risques de familiarité, les compétences, l'interruption de la relation avec le client.

Les impacts de cette norme sur la mission d'attestation sont détaillés dans le présent ouvrage.

3.4. Norme anti-blanchiment⁴

Les experts-comptables doivent mettre en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme définies aux sections 2 à 7 du chapitre 1er du titre VI du livre V du Code monétaire et financier.

La norme dite « lutte anti-blanchiment » a pour objet de définir les principes relatifs à la mise en œuvre des dispositions en matière de :

- vigilance à l'égard de l'identification du client et du bénéficiaire effectif,
- vigilance à l'égard des opérations réalisées par le client,
- documentation,
- déclaration à Tracfin,
- procédures et mesures de contrôle interne à mettre en place au sein du cabinet pour appliquer correctement la norme sur les dossiers,
- formation.

Cette obligation est rappelée dans le présent ouvrage.

⁴ Le titre exact de la norme est « Règles professionnelles relatives aux obligations des professionnels de l'expertise comptable pour la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme ».

4. Dispositions particulières applicables à la mission d'attestation

La structure d'exercice a la possibilité de réaliser une mission d'attestation pour une entité alors qu'elle a déjà réalisé d'autres missions, en amont, pour ladite entité, comme une mission de présentation, d'examen limité ou d'audit.

L'acceptation par la structure d'exercice d'une mission d'attestation est compatible avec d'autres missions ou prestations susceptibles de lui être confiées par la direction de l'entité dans le respect des règles déontologiques.

La nouvelle version de la norme 3100 prévoit d'ailleurs des dispositions spécifiques afin de traiter le cas particulier des informations contenues dans les comptes annuels de l'entité ayant fait l'objet en amont d'une mission d'assurance.



TITRE II

LES PRINCIPES

NP3100 - § 1

La présente norme a pour objet de définir les principes fondamentaux et leurs modalités d'application relatifs au rôle, à la responsabilité et aux conditions d'intervention de la structure et du responsable de la mission à qui une entité demande d'émettre une assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques.

Cette norme concerne les missions d'assurance qui portent sur des informations à l'élaboration desquelles la structure et le responsable de la mission ont contribué (attestation dite « directe ») ou pas (attestation dite « indirecte »).

Par exception, la mission d'examen d'informations financières prévisionnelles relève de la norme professionnelle spécifique NP 3400.

1. Préambule : une norme novatrice

1.1. Un peu d'histoire

Dans sa version d'origine, la norme 3100 permettait aux experts-comptables d'émettre des attestations particulières. Toutefois, s'il s'agissait d'un premier pas vers les attestations, cette norme professionnelle ne permettait pas, dans sa rédaction antérieure, d'attester des informations produites en partie par l'expert-comptable.

Avec cette nouvelle norme, le champ d'intervention de l'expert-comptable se trouve élargi pour être en adéquation avec la demande grandissante du marché.

Le tableau suivant présente les principales différences entre la version 2012 et 2016 de la NP3100 :

NP3100	Version 2012	Version 2016
Les parties concernées par l'attestation	Non prévu	Identification des parties prenantes
Producteur de l'information à attester	Le client uniquement	Le client ou l'expert-comptable
Possibilité de mettre en œuvre des diligences allégées pour attester un élément des comptes ayant fait l'objet d'une mission d'assurance par l'expert-comptable	Non prévu	Oui, cas dérogatoire
Nature des informations à attester	Restreint : Essentiellement informations de nature comptable, financière, juridique ou sociale	Large : Toute information sauf des comptes complets historiques et des comptes prévisionnels (font l'objet d'autres normes)
Mise en place de critères pour attester une information	Non prévu	Critères appropriés à définir
Niveau d'assurance	Non exprimé dans l'attestation	Exprimé dans l'attestation, il peut être de niveau modéré ou raisonnable
Modalités d'application de la norme	Application obligatoire	Application non obligatoire

1.2. Une démarche innovante inspirée des normes internationales

Le Conseil supérieur de l'ordre, en tant que membre de l'IFAC, a le devoir de mettre en application le référentiel normatif international.

C'est ainsi que la norme professionnelle 3100, version 2016, s'est inspirée de la norme internationale ISAE 3000⁵ de l'IFAC⁶ qui traite des attestations particulières. La norme internationale a ainsi été adaptée au contexte français.

La version 2016 de la NP3100, comme la norme ISAE 3000 dont elle s'inspire, propose des attestations dites « directes » et des attestations dites « indirectes » afin de permettre à l'expert-comptable d'attester des informations qu'il a lui-même préparées (attestations « directes »).

2. Champ d'application de la mission

La nouvelle rédaction de la norme professionnelle 3100 permet d'émettre une assurance sur toute information particulière :

- chiffrée ou non,
- avec ou sans lien avec la comptabilité,
- à l'élaboration de laquelle l'expert-comptable peut avoir contribué en tout ou partie.

Les deux seules exceptions concernent des missions prévues par d'autres normes :

- l'assurance sur des comptes complets historiques. L'opinion avec assurance sur ces comptes est déjà couverte par des missions normalisées qui s'inscrivent dans le cadre des missions d'assurance sur des comptes complets historiques. Seules trois missions d'assurance sont possibles pour émettre une opinion sur des comptes complets historiques : présentation, examen limité et audit contractuel,
- l'examen d'informations financières prévisionnelles. Une norme spécifique, la norme professionnelle 3400, est dédiée à cette mission. La NP3100 ne trouve donc pas à s'appliquer.

L'utilisation du terme attestation, défini dans le glossaire du référentiel normatif, est limitée à la mission de présentation des comptes et aux missions d'assurance portant sur des informations autres que des comptes complets historiques (attestations particulières).

⁵ ISAE 3000: Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information.

⁶ IFAC: International Federation of Accountants.

Dans le cadre de cette nouvelle rédaction, la norme couvre un champ des possibles très vaste. L'expert-comptable peut donc être sollicité pour attester des informations qui vont bien au-delà de l'information comptable. Il a dorénavant un dispositif pour attester plus facilement, par exemple, qu'une subvention a été utilisée conformément à son objet, qu'un compte courant d'associé est bloqué ou que le capital d'une société est libéré.

Le paragraphe A1 de la norme fournit quelques exemples d'informations qui peuvent faire l'objet d'une attestation. Cette liste n'est évidemment pas exhaustive.

NP3100 - §A1

L'attestation peut notamment porter sur :

- *la concordance ou la cohérence des informations avec la comptabilité, ou des données sous-tendant la comptabilité, ou des données internes à l'entité en lien avec la comptabilité, telle que notamment la comptabilité analytique ou des états de gestion,*
- *la conformité de ces informations, avec par exemple :*
 - *les dispositions de textes légaux ou réglementaires,*
 - *les dispositions des statuts,*
 - *les stipulations d'un contrat,*
 - *les décisions de la direction,*
 - *les principes figurant dans un référentiel,*
- *la présentation sincère de certaines informations,*
- *la conformité du contrôle interne avec un référentiel...*

3. Les fondamentaux d'une mission d'attestation

NP3100 - § 7

Le rôle de la structure et du responsable de la mission est d'exprimer une conclusion sur l'information relative à l'objet considéré pour renforcer la confiance des utilisateurs visés. Pour ce faire, il obtient des éléments probants suffisants et appropriés.

Afin de bien comprendre la philosophie de cette norme et de savoir comment la mettre en œuvre, revenons sur les notions fondamentales de ce texte.

3.1. Le processus d'attestation : présentation d'ensemble

La version 2016 de la NP3100 définit un véritable processus d'attestation.

Ce processus définit un certain nombre de concepts et d'intervenants. La bonne compréhension du rôle des uns et des autres est fondamentale pour une mise en œuvre pertinente de la norme.

Le processus aboutissant à l'attestation peut se schématiser ainsi :

- L'entité dispose d'un « objet » dont elle est responsable. Cet objet peut être de nature comptable (autre que les comptes complets historiques et prévisionnels), juridique, social ou de toute autre nature.
- Sur cet objet, l'expert-comptable dispose d'une information (description, mesure ou évaluation) sur laquelle est demandée une attestation.
- L'expert-comptable dispose de critères sur lesquels il va s'appuyer pour contrôler l'information à attester.

Chacun de ces éléments est indispensable à la réalisation d'une mission d'attestation. Toute mission d'attestation commence donc par une étape d'identification de ces éléments.

La première étape de la mission consiste à déterminer ce que la norme appelle « l'objet considéré ».

3.2. L'objet considéré

La notion « d'objet considéré » est nouvelle. Elle est centrale dans le processus d'attestation de la norme NP3100, mais n'est pas toujours simple à appréhender.

NP3100 - § 6

L'objet considéré est l'élément mesuré ou évalué. Le résultat de cette mesure ou évaluation constitue l'information attestée par la structure et le responsable de la mission dans le cadre de leur mission.

NP3100 - § A4

L'objet considéré peut prendre diverses formes, dont les suivantes :

- *une situation financière historique. L'information sur l'objet considéré peut alors être la comptabilisation, l'évaluation, le mode de présentation et les informations déclarées dans les états financiers,*
- *une situation non financière. L'information sur l'objet considéré peut alors être un ou plusieurs indicateurs d'efficacité ou d'efficience,*
- *des caractéristiques physiques (par exemple, la capacité de production d'une installation). L'information sur l'objet considéré peut alors être un document de données techniques,*

- *des systèmes et processus (par exemple, un système de contrôle interne ou informatique d'une entité). L'information sur l'objet considéré peut alors être une déclaration concernant l'efficacité,*
- *des pratiques (par exemple gouvernance d'entreprise, conformité avec la réglementation, pratiques en matière de ressources humaines). L'information sur l'objet considéré peut alors être une déclaration de conformité ou une déclaration d'efficacité.*

Pour tenter de clarifier ce concept nouveau, prenons quelques exemples. En partant de missions d'attestation, identifions l'objet considéré dans l'esprit de cette norme :

	Quel est l'objet considéré ?
La libération du capital social d'une société	le capital social
La répartition du capital social d'une société	le capital social
Le blocage d'un compte courant	le compte courant
L'absence de rémunération du dirigeant à destination des organismes sociaux ou de chômage	la rémunération du dirigeant
Le montant du chiffre d'affaires réalisé par l'entité avec un client donné	le chiffre d'affaires
La conformité de l'entité à une disposition contractuelle, légale ou réglementaire	la situation de l'entité
L'utilisation d'une subvention reçue par une association, conformément à son objet	l'utilisation effective de la subvention
La performance du contrôle interne d'une entité	le contrôle interne mis en place
L'état de cessation des paiements	la situation financière de l'entité
La qualité d'administrateur au sein d'une société	l'administrateur

A la lumière de ces quelques exemples, nous pouvons constater que :

- l'objet considéré est le point de départ de toute attestation,
- l'objet considéré n'est pas forcément un objet matériel,

- l'objet considéré relève de la responsabilité de l'entité qui est, le plus souvent, le client qui demande l'attestation,
- c'est sur l'objet considéré que porte l'information qui sera attestée par l'expert-comptable,
- l'expert-comptable n'a aucun lien avec l'objet considéré.

Une fois l'objet considéré déterminé, il convient de définir avec précision l'information qui doit être attestée. En effet, l'expert-comptable atteste une information sur l'objet et non l'objet lui-même.

3.3. L'information attestée

En fonction des besoins de l'entité, un objet peut être sujet à de nombreuses attestations. Tout dépend du contexte, du besoin, de la situation ...

L'expert-comptable identifie donc les caractéristiques de cet objet qui font l'objet de son attestation. Il s'agit de l'information attestée. Cette information est une assertion, une affirmation, une mesure, une évaluation de l'objet considéré.

NP3100 - § 9

Les informations sur lesquelles une assurance est demandée peuvent être :

- *de nature comptable ou financière : composition des capitaux propres, résultat d'un exercice, montant d'une distribution de dividendes, répartition d'un chiffre d'affaires, rémunération d'une personne, montant d'une pointe de trésorerie, montant d'une créance ou d'une dette, quote-part de frais généraux retenue, etc.,*
- *de nature juridique ou sociale : nombre d'actions composant le capital social, nombre d'actions détenues par un actionnaire, situation juridique d'un membre de la société (salarié ou mandataire social), etc.,*
- *de toute autre nature (taux d'absentéisme, montant des indemnités de départ à la retraite, efficacité du contrôle interne, capacité d'un outil de production, niveau de gaz à effet de serre émis, etc.).*

....

La structure et le responsable de la mission peuvent être sollicités afin de délivrer une assurance relative à des éléments, chiffrés ou non, comportant par ailleurs une appréciation de nature qualitative, comme par exemple l'utilisation d'une subvention conformément à son objet, la nature de dépenses engagées en recherche et développement, etc.

L'information à attester est ainsi définie avec précision.

Prenons l'exemple le plus courant du chiffre d'affaires d'une entité : pour attester une information sur le chiffre d'affaires, il faut déterminer de quel chiffre d'affaires il est question.

Ainsi, le client a-t-il besoin que l'expert-comptable atteste, sur une période et un périmètre définis :

- Le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice précédent ?
- Le chiffre d'affaires prévisionnel de l'exercice en cours ?
- Le chiffre d'affaires réalisé dans tel magasin ?
- Le chiffre d'affaires réalisé par tel vendeur ?
- Le chiffre d'affaires réalisé avec tel client ?
- Le chiffre d'affaires réalisé par telle ligne de produits ?

A partir de cet exemple très simple, on voit bien que l'information à attester est clairement et précisément définie.

L'information à attester est liée à la demande du client qui lui-même répond souvent à la demande d'un tiers (financier...). Il est donc essentiel de bien comprendre le contexte et l'usage qui sera fait de l'attestation afin de s'assurer que l'information est en cohérence avec la destination de l'attestation.

La distinction entre l'objet considéré et l'information sur cet objet n'est pas toujours aisée.

Afin de bien distinguer l'objet de l'information à attester, prenons un nouvel exemple : le capital social. L'expert-comptable ne peut pas attester les statuts ni même le capital, mais bien une information sur les statuts, à savoir la répartition du capital ou encore son montant, etc. Dans cet exemple :

- L'objet considéré : c'est le capital social
- L'information à attester : la répartition du capital ou la libération du capital, par exemple

Ce qui peut être attesté, c'est donc une information (une description, une mesure, une évaluation) qui permet de caractériser un objet défini.

Objet considéré	Exemples d'informations à attester sur l'objet considéré
Situation financière historique	La comptabilisation, l'évaluation, le mode de présentation et les informations déclarées dans les états financiers Ex : le montant de la dépréciation des comptes clients dans les comptes annuels
Une situation financière prévisionnelle	La comptabilisation, l'évaluation, le mode de présentation et informations déclarées dans une prévision ou une projection financière Ex : les indemnités des salariés partant en retraite en N ont été régulièrement évaluées et intégrées dans les comptes prévisionnels de l'exercice N
Une situation non financière	Ensemble d'indicateurs d'efficacité ou d'efficience Ex : le nombre d'appels réalisés par un centre d'appels, le niveau de « turn over » d'un service, le taux de satisfaction clients ...
Des caractéristiques physiques (par exemple, la capacité de production d'une installation)	Document de données techniques Ex : le nombre de pièces fabriquées par heure...
Des systèmes et processus (par exemple, un système de contrôle interne ou informatique d'une entité)	Déclaration concernant l'efficacité Ex : l'efficacité d'un système quant au contrôle de la réalité des achats effectués du... au...
Un comportement (par exemple, gouvernance d'entreprise, conformité avec la réglementation, pratiques en matière de ressources humaines)	Déclaration de conformité ou une déclaration d'efficacité Ex : la conformité de la réalisation des engagements pris par une direction en matière de RSE...

Citons quelques exemples d'informations qui peuvent être attestées par l'expert-comptable à partir d'objets considérés liés aux comptes annuels :

Chiffre d'affaires	<ul style="list-style-type: none"> • Le montant sur une période donnée • L'évolution sur une période donnée • La répartition à une date donnée...
Compte courant	<ul style="list-style-type: none"> • Le montant à une date donnée • Le fait qu'il soit bloqué depuis xx mois ou encore pendant xx mois • Le détenteur à une date donnée • Les intérêts qui ont été versés sur le compte de telle date à telle date • Le taux de rémunération appliqué sur une période donnée...
Capital social	<ul style="list-style-type: none"> • Le montant à une date donnée • Le montant libéré à une date donnée

Au moment de la définition de la mission, l'expert-comptable est extrêmement précis dans la définition de ce qu'il atteste.

La dimension temporelle de l'information attestée est également essentielle. Il est donc indispensable d'attester une information en faisant référence à une période ou une date précise. Par exemple, un expert-comptable peut attester qu'un dirigeant n'a pas été rémunéré sur une période donnée ou à un instant T ou encore que l'assemblée générale a décidé de ne pas le rémunérer jusqu'à telle date.

Reprenons les exemples cités plus haut afin d'identifier les informations à attester :

	Quel est l'objet considéré ?	Quelle est l'information à attester ?
La libération du capital d'une société	Le capital social	Le montant libéré du capital à une date donnée
La répartition du capital d'une société	Le capital social	La répartition du capital à une date donnée
Le blocage d'un compte courant	Le compte courant	Le blocage du compte courant décidé en AG ou faisant l'objet d'un engagement des associés sur telle période
L'absence de rémunération du dirigeant à destination des organismes sociaux ou de chômage	La rémunération du dirigeant	L'absence de rémunération de telle nature sur telle période
Le montant du chiffre d'affaires réalisé avec un client donné	Le chiffre d'affaires	Le montant du chiffre d'affaires réalisé avec ce client sur la période considérée
La conformité de l'entité à une disposition contractuelle, légale ou réglementaire	La situation de l'entité	Le respect de ladite réglementation sur telle période
L'utilisation d'une subvention reçue par une association, conformément à son objet	L'utilisation effective de la subvention	L'utilisation des sommes reçues par l'association en conformité avec le cahier des charges de l'opération
La performance du contrôle interne d'une entité	Le contrôle interne mis en place	L'efficacité de procédures internes sur telle période, dans tel service...
L'état de cessation des paiements	La situation financière de l'entité	L'état de cessation (ou de non cessation) des paiements à la date du xxx
La qualité d'administrateur au sein d'une société	L'administrateur	La qualité d'administrateur au sein de la société X de Monsieur ou Madame Y à la date du xxx ou sur la période xxx

La précision dans la définition de l'information à attester est absolument essentielle tant pour l'expert-comptable qui connaîtra ainsi clairement le cadre de son intervention, que pour le destinataire de l'attestation (l'utilisateur visé) pour s'assurer que cette dernière sera conforme à ses besoins.

3.4. Les parties prenantes

Une mission d'attestation implique plusieurs intervenants.

La connaissance du vocabulaire peu habituel utilisé dans la norme ainsi que du rôle de chacun des intervenants est essentielle à la bonne compréhension de la norme.

NP3100 - § 5

Les missions d'assurance de la présente norme font intervenir cinq parties :

- *le client : partie qui sollicite la mission,*
- *la partie responsable : partie responsable de l'objet considéré,*
- *le chargé de mesure ou d'évaluation : partie qui mesure ou évalue l'objet considéré à l'aide de critères. Il établit l'information qui fera l'objet du rapport d'assurance,*
- *la structure et le responsable de la mission : parties qui émettent l'assurance à l'issue de leurs travaux,*
- *les utilisateurs visés : parties intéressées par le rapport.*

Une même partie peut, dans certaines conditions, exercer plusieurs de ces rôles.

Revenons sur chaque partie prenante.

a. Le client

NP3100 - § 8

La demande d'attestation émane le plus souvent de l'entité, celle-ci étant elle-même invitée par un tiers à fournir certains renseignements ou documents avec une attestation.

Il s'agit de la personne qui confie la mission à l'expert-comptable. Le client signe la lettre de mission et est le destinataire de l'attestation de l'expert-comptable.

Le client peut être déjà (ou non) client du cabinet.

b. La partie responsable

Il s'agit de la partie responsable de l'objet considéré. Autrement dit, il s'agit de la personne qui détient, qui est à l'origine de l'objet sur lequel porte l'attestation. A titre d'exemple, si l'objet considéré est le chiffre

d'affaires, la partie responsable est l'entité qui a réalisé ce chiffre d'affaires.

En pratique, le client et la partie responsable ne constituent généralement qu'une seule et même partie.

L'expert-comptable ne peut être la partie responsable.

Lorsque le client et la partie responsable sont une seule et même personne, l'expert-comptable n'a pas de problème particulier relatif au secret professionnel pour obtenir les éléments probants appropriés et suffisants à l'appui de ses travaux et émettre l'attestation.

Par exemple, un franchisé mandate son expert-comptable pour attester son chiffre d'affaires pour valider la base des redevances dues au franchiseur, conformément au contrat de franchise. L'expert-comptable établit l'attestation et la transmet au franchisé, à charge pour ce dernier de la communiquer au franchiseur.

Lorsque la partie responsable et le client sont deux personnes distinctes, l'accès aux éléments pertinents relatifs à l'objet considéré et la communication au client tiers de l'information sur l'objet considéré (attestation) sont en général prévus par un contrat entre les parties ou par un texte législatif ou réglementaire. Dans ce cadre, il pourra être utile de demander une déclaration écrite de la partie responsable à l'effet qu'elle a fourni à l'expert-comptable toutes les informations pertinentes à la mission.

Par exemple, un franchiseur mandate un expert-comptable pour attester le chiffre d'affaires d'un de ses franchisés pour valider la base des redevances, conformément au contrat de franchise. L'expert-comptable établit l'attestation et la transmet à son client, le franchiseur.

c. Le chargé de mesure ou d'évaluation

Il s'agit de la partie en charge, selon la situation particulière de la mission et la nature de l'objet considéré, de la description, de l'évaluation ou de la mesure de l'objet considéré au regard de critères.

Le chargé de mesure ou d'évaluation établit l'information sur l'objet considéré que l'expert-comptable va attester.

La partie responsable de l'objet considéré et celle de son évaluation peuvent tout à fait être les mêmes ou deux parties différentes. Prenons l'exemple d'une attestation de chiffre d'affaires. Dans ce cas, l'entité cliente peut avoir un service comptable en interne qui comptabilise le

chiffre d'affaires réalisé selon le plan comptable général, c'est donc le client qui produit l'information (la comptabilité).

Dans ce cas, le client (celui qui sollicite l'attestation) est aussi la partie responsable (celui qui a réalisé le chiffre d'affaires) et le chargé de mesure et d'évaluation (celui qui établit l'information sur l'objet considéré dans le respect de critères définis). L'expert-comptable sera, dans ce cas, en charge de l'attestation uniquement, c'est-à-dire qu'il émettra son attestation à partir des informations extraites de la comptabilité et produites par l'entité.

Dans la pratique, trois parties peuvent remplir ce rôle de chargé de mesure :

- le client lui-même,
- un tiers (avocat, actuaire, expert...) à la demande du client,
- l'expert-comptable.

Dans ce dernier cas, l'expert-comptable est également chargé de la mesure ou de l'évaluation de l'objet considéré au regard de critères. Il contribue donc à l'information qu'il, par la suite, attestera. Dans cette situation, on est dans le cadre d'une mission d'attestation « directe ».

A l'inverse, lorsque l'expert-comptable n'a pas contribué à l'information attestée, quel qu'en soit l'auteur, on est dans le cadre d'une mission d'attestation « indirecte ».

La distinction est importante car les diligences et le rapport de fin de mission (l'attestation établie par l'expert-comptable) seront différents en fonction de la configuration de la mission.

d. Le responsable de la mission

Le responsable de la mission est obligatoirement partie prenante dans le cadre de cette mission, dans la mesure où il s'agit de la personne en charge de l'attestation à émettre.

Son rôle est d'exprimer de manière indépendante une conclusion sur l'information relative à l'objet considéré pour renforcer la confiance des utilisateurs visés dans l'information concernée.

Si le cabinet a lui-même évalué l'information à attester (mission d'attestation « directe »), en plus d'être la partie émettrice de l'attestation, le responsable de la mission est également le chargé de mesure.

Le responsable de la mission est forcément un expert-comptable pour toutes les missions relevant de l'article 2 de l'ordonnance de 1945.

e. Les utilisateurs visés

NP3100 - § 8

Cette demande peut provenir, par exemple :

- *d'un établissement bancaire ou d'un organisme public, préalablement à l'octroi d'un prêt, d'une subvention ou d'une aide quelconque,*
- *d'un organisme de prestations sociales en vue de la détermination des droits des intéressés,*
- *d'une autorité publique qui, par exemple à l'occasion de marchés passés avec une entité, demande que le règlement de certaines factures soit attesté.*

Les utilisateurs visés sont les destinataires finaux de l'attestation.

Dans la grande majorité des cas, lorsqu'un client sollicite un expert-comptable afin d'attester une information, ce n'est pas pour son usage propre mais pour un tiers qui le lui demande.

Par exemple, lorsqu'un expert-comptable atteste l'absence de rémunération du dirigeant et l'adresse à son client, cette attestation est souvent destinée à un organisme social et non au client lui-même.

L'utilisateur visé n'est donc généralement pas le client, mais plutôt l'entité à qui le client transmettra l'attestation.

f. Exemples

■ **Exemple 1**

La société X demande à son expert-comptable une attestation portant sur le montant de son chiffre d'affaires pour répondre à la demande de son banquier dans le cadre d'une demande de financement.

Dans le cas présent, les parties prenantes sont :

- le client : société X,
- la partie responsable de l'objet considéré (chiffre d'affaires) : société X,
- la partie chargée de mesure ou d'évaluation :
- si le client tient sa comptabilité, alors le chargé de mesure est le client lui-même,

- si le client a confié sa comptabilité à son expert-comptable, alors ce dernier est également le chargé de mesure,
- la partie chargée de l'attestation : l'expert-comptable,
- l'utilisateur visé : la banque de la société X.

■ Exemple 2

La société X demande à son expert-comptable une attestation de l'estimation du CICE au cours de l'année d'acquisition de la créance future en vue de son préfinancement.

Dans le cas présent, les parties prenantes sont :

- le client : société X,
- la partie responsable : société X,
- la partie chargée de mesure ou d'évaluation :
- si le client établit ses bulletins de paie en interne et calcule le montant prévisible du CICE, alors le chargé de mesure est le client lui-même,
- si le client a externalisé ses paies auprès d'un tiers autre que l'expert-comptable, alors c'est ce tiers qui est le chargé de mesure,
- si le client a confié ses paies à son expert-comptable, alors ce dernier est également le chargé de mesure,
- la partie chargée de l'attestation : l'expert-comptable,
- l'utilisateur visé : BPI France ou un établissement de crédit.

3.5. Les critères appropriés

Cette notion de « critères appropriés » a été introduite dans la version 2016 de la norme.

a. Définition

Pour attester une information, un professionnel s'appuie désormais sur des critères qu'il considère appropriés.

NP3100 - § 3

Cette mission consiste, pour la structure et le responsable de la mission, à :

- obtenir une assurance raisonnable ou modérée permettant d'apprécier si l'information faisant l'objet de la mission est exempte ou non d'anomalies significatives au regard de critères ;
- exprimer une conclusion.

NP3100 - A5

L'information attestée est le résultat de la mesure ou de l'évaluation de l'objet considéré, suite à l'application de critères.

Par exemple :

- un tiers financeur demande une attestation de conformité des dépenses engagées par une association dans le cadre d'un programme. La structure et le responsable de la mission doivent exprimer une conclusion sur la conformité (information à attester) des dépenses engagées par l'association (objet considéré) avec les conditions du cahier des charges du tiers financeur (critères) ;
- le client demande une attestation de chiffre d'affaires pour sa fédération professionnelle. La structure et le responsable de la mission doivent exprimer une conclusion sur la concordance du montant (information à attester) du chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise (objet considéré) avec la comptabilité de l'entreprise (critères).

NP3100 - A6

Des critères appropriés sont nécessaires pour assurer une mesure ou une évaluation raisonnablement cohérente d'un objet considéré dans le contexte d'un jugement professionnel. Sans le cadre de référence fourni par des critères appropriés, toute conclusion est sujette à l'interprétation personnelle et aux malentendus. Le caractère approprié des critères dépend du contexte, c'est-à-dire qu'il est déterminé en fonction des circonstances de la mission. Le caractère approprié des critères est indépendant du niveau d'assurance fourni. Les critères appropriés incluent, s'il y a lieu, des critères de présentation et de diffusion.

NP3100 - A7

La structure et le responsable de la mission obtiennent les éléments probants nécessaires pour appuyer leur conclusion et s'assurent que les critères appliqués seront portés à la connaissance des utilisateurs visés.

Afin de pouvoir attester une information sur l'objet, il est nécessaire de disposer au préalable de repères ou répondre à des conditions permettant d'évaluer, d'apprécier, de mesurer ou de chiffrer un objet. Les critères correspondent aux références, aux sources utilisées par le professionnel pour lui permettre de valider l'information sur l'objet.

En pratique, lors de la réalisation d'une mission, un expert-comptable dispose généralement de plusieurs critères qu'il prend en compte pour émettre son opinion. Souvent, il intègre d'ailleurs ces repères de manière informelle. En effet, une opinion est toujours prise en compte à un ou plusieurs éléments de référence. Il en est de même dans la mission d'attestation particulière.

b. Choix des critères

La difficulté réside dans le choix des critères retenus. Par exemple, si la mission porte sur le chiffre d'affaires réalisé par une entité sur une période donnée, les critères utilisés par l'expert-comptable pour attester le montant du chiffre d'affaires sont le PCG (qui définit les règles de comptabilisation à respecter) et la comptabilité⁷ (pour extraire l'information chiffrée).

Les critères correspondent donc aux références utilisées par le professionnel pour être en mesure d'émettre une opinion. En se référant à ces repères, l'expert-comptable est en mesure de répondre à la mission qui lui est confiée.

NP3100 - A8

Les critères peuvent être choisis ou développés de différentes manières, par exemple :

- *issus de textes légaux ou réglementaires ;*
- *émis par des groupes d'experts agréés ou reconnus ;*
- *élaborés collectivement par un groupe ;*
- *faisant l'objet de publication ;*
- *conçus spécialement pour préparer l'information sur l'objet considéré dans le contexte spécifique de la mission.*

Le mode d'élaboration des critères peut avoir une incidence sur le travail de la structure et du responsable de la mission lorsqu'ils évaluent leur caractère approprié.

Sans critères, il est impossible de pouvoir attester une information.

Prenons quelques exemples.

■ **Exemple 1**

Un expert-comptable doit attester l'évaluation et la comptabilisation de la provision pour indemnités de fin de carrière dans une entreprise. Il s'interroge donc sur la base de quelles règles les indemnités de fin de carrière doivent être évaluées et comptabilisées dans cette entreprise :

- les textes applicables au calcul des indemnités (Code du travail, convention collective...),
- les paramètres et les hypothèses de calcul : tables de mortalité et de présence dans l'entreprise, règles relatives à l'évolution des salaires, taux d'actualisation retenu...

⁷ Bien entendu, la comptabilité aura fait l'objet d'une validation au préalable.

- quant à la comptabilisation de la provision, il s'assure que le référentiel comptable applicable à l'entreprise a été respecté. Est-ce le PCG ? les IFRS ? Il lui faut donc identifier le référentiel applicable pour s'assurer de son respect.

■ Exemple 2

Une entité ne nomme pas de commissaire aux comptes car elle considère qu'elle n'en a pas l'obligation. Il est demandé à l'expert-comptable d'attester la conformité de cette décision.

Pour cela, l'expert-comptable s'interroge sur la base de quelles règles juridiques la société doit, ou ne doit pas, nommer un commissaire aux comptes. Il vérifie donc la conformité de cette décision avec le Code de commerce, les dispositions juridiques spécifiques applicables à ce type d'entité, les statuts de l'entité ... Il lui faut donc identifier les textes légaux et réglementaires applicables qui sont les critères auxquels il va se référer.

■ Exemple 3

Dans le cas d'une attestation visant à valider la conformité de l'utilisation de fonds octroyés pour un projet, le premier critère que va utiliser l'expert-comptable est celui de la convention indiquant comment les fonds doivent être utilisés. En effet, sans cette information, il n'est pas en mesure de savoir si l'utilisation des fonds est conforme ou non.

Ainsi, les critères sont à définir au cas par cas, en fonction des objectifs de la mission. Ils peuvent être de source et nature très diverses :

Lorsque l'information à attester est :

- en lien avec les comptes, les critères utilisés sont généralement le référentiel comptable appliqué (PCG, IFRS ...),
- de nature juridique, les critères utilisés seront généralement les différentes sources juridiques internes de l'entreprise (statuts, décision d'AG ou de CA, règlement intérieur, accords d'entreprise, contrats de travail...), mais également les textes légaux ou réglementaires applicables (Code de commerce, code du travail...).

Une même information pourra conduire à émettre une opinion différente, en fonction des critères retenus. Reprenons l'exemple n°1 sur les indemnités de fin de carrière. L'opinion de l'expert-comptable dépend :

- des règles comptables appliquées : s'il s'agit d'une comptabilité respectant les dispositions du PCG, alors le montant comme la règle de comptabilisation peuvent différer par rapport à une comptabilité respectant les IFRS. Dans cet exemple, le respect des dispositions du PCG est donc l'un des critères utilisés.
- des données sociales et des hypothèses prises en compte pour calculer les IFC⁸. Le respect de la convention collective, mais aussi des tables de mortalité et de présence dans l'entreprise, des règles relatives à l'évolution des salaires sont donc autant d'autres critères utilisés dans cet exemple. Dans ce cas, l'objectif visé pourrait être de fournir une assurance sur la conformité des calculs de l'IFC (information sur l'objet considéré) avec les critères utilisés.

Afin de compléter l'information du lecteur d'une attestation, d'éviter toute interprétation personnelle et d'éventuels malentendus, les critères retenus doivent être mentionnés dans l'attestation émise en fin de mission.

Les critères que l'expert-comptable envisage d'utiliser doivent être adaptés au contexte de la mission mais aussi pertinents, exhaustifs, fiables, neutres et intelligibles.

Ainsi, en présence d'un référentiel en vigueur (une loi, un texte officiel, une norme, le PCG...), l'expert-comptable s'y réfère lors de la réalisation de sa mission. S'agissant d'une référence officielle, il s'agit de l'un des critères les plus naturels et objectifs. Il répond aux conditions de fiabilité, neutralité et intelligibilité. C'est sur la base de ce référentiel notamment que le professionnel sera en mesure d'émettre son opinion.

L'une des difficultés de la mission peut résider dans l'absence de référentiel officiel auquel le professionnel pourrait se référer. Dans ce cas, le professionnel indique s'il existe un référentiel privé et objectif sur lequel il va fonder son opinion.

Prenons l'exemple d'un client qui demande à son expert-comptable d'attester la performance de son contrôle interne. Il n'existe pas de texte ou de référentiel public qui définisse un « contrôle interne performant ». Dès lors, le professionnel recherche s'il existe un référentiel particulier qui définisse la notion. Dans le cas présent, le critère de référence pourra être le référentiel international COSO⁹ qui traite du contrôle interne.

⁸ IFC : Indemnités de fin de carrière.

⁹ Cadre de référence pour la gestion du contrôle interne.

A défaut de référentiel public ou privé sur lequel se baser, la norme prévoit que l'expert-comptable utilise des critères définis collectivement par un groupe, faisant l'objet d'une publication, voire conçus spécialement pour préparer l'information sur l'objet considéré dans le contexte spécifique de la mission. Dans ces cas, pour éviter toute erreur d'interprétation ou malentendu éventuel, le professionnel les définit clairement dans son rapport en présentant la méthode utilisée, les experts auxquels il a fait appel pour les construire...

L'identification des critères utilisés lors de la mission est faite au début de la mission. En effet, avant d'accepter une mission d'attestation particulière, le professionnel s'assure qu'il dispose de l'existence de critères appropriés. En outre, les critères sont mentionnés dans la lettre de mission adressée au client.

c. Distinction entre critères et éléments probants

Cette nouvelle notion de critères peut être parfois difficile à appréhender dans certaines situations. Un critère ne doit pas être confondu avec un élément probant.

Un critère est, rappelons-le, une référence, une condition qui permet de mesurer, d'évaluer l'objet considéré. Un élément probant est une source qui permet de contrôler que le critère est respecté.

■ Exemple

Un expert-comptable a pour mission d'attester que Monsieur X est titulaire d'un compte courant de 100 K€, bloqué jusqu'au 31/12/2020, dans les comptes de la société Y.

Pour être en mesure d'attester cette information, l'expert-comptable va s'appuyer sur plusieurs critères :

- Monsieur X est-il titulaire d'un compte courant de 100 K€ dans les comptes de la société Y ?
- Ce compte courant est-il bloqué jusqu'au 31/12/2020 ?

Dans le cadre de ses contrôles, l'expert-comptable va s'appuyer sur différents éléments probants :

- la comptabilité pour s'assurer de l'existence de ce compte courant,
- les documents bancaires (relevés, copie des chèques ou des virements) pour vérifier que Monsieur X en est bien le titulaire,

- le contrat entre la société (ou le courrier de Monsieur X) qui prévoit que le compte courant est bloqué pendant ladite période ...

d. Exemples

Information à attester	Quels sont les critères qui peuvent, par exemple, être utilisés dans les cas suivants ?
L'absence de rémunération du dirigeant (à destination des organismes sociaux ou de chômage) au cours d'une période	Définition fournie par l'organisme social (l'utilisateur visé) de la rémunération A défaut, il convient de définir les critères retenus (prise en compte des acomptes, des dividendes... ?)
Le blocage d'un compte courant (sur le futur ¹⁰) pour un certain montant au bénéfice de Madame, Monsieur X	Définition d'un compte courant bloqué pour l'utilisateur visé par l'attestation A défaut, il convient de définir les critères retenus L'existence d'un compte courant au bénéfice de Madame, Monsieur X Engagement irrévocable de Madame, Monsieur X sur son compte courant
La non rémunération d'un compte courant sur une période	Définition d'un compte courant et de sa rémunération A défaut, il convient de définir les critères retenus
La libération totale du capital social	Le Code de commerce Les statuts et décisions subséquentes de l'AG
La répartition du capital social entre les associés	Les statuts Le registre de mouvements de titres
Le montant du chiffre d'affaires réalisé par l'entité avec un client particulier	Le référentiel comptable applicable Les règles de définition du chiffre d'affaires à attester
La conformité de l'entité à des dispositions contractuelles, légales ou réglementaires	Les dispositions contractuelles, légales ou réglementaires
La conformité de l'organisation d'une entité à une norme spécifique	La norme en question qui peut être « officielle » (ISO 9001...) ou interne à un groupe, à un organisme auquel l'entité adhère
L'efficacité des procédures de contrôle interne d'une entité	Un référentiel relatif au contrôle interne Un référentiel du groupe
L'utilisation de fonds reçus conformément à leur objet	Le cahier des charges / la convention signée
L'état de cessation ou non cessation des paiements	Le Code de commerce

¹⁰ A noter : la formulation d'une assurance sur des éléments prévisionnels nécessite une mention dans l'attestation selon laquelle l'expert-comptable ne peut se prononcer sur la possibilité de leur réalisation.

3.6. Le niveau d'assurance

NP3100 - § 10

Dans le cadre de la présente norme, la structure et le responsable de la mission peuvent réaliser :

- *Soit une mission d'assurance de niveau modéré : mission à l'issue de laquelle la structure et le responsable de la mission émettent, en fonction du contexte de la mission et des diligences mises en œuvre, une opinion d'un niveau d'assurance inférieur à celui d'une mission d'assurance de niveau raisonnable. La nature, le calendrier et l'étendue des diligences requises pour une mission d'assurance de niveau modéré sont moindres par rapport à une mission d'assurance de niveau raisonnable. Ils doivent cependant être suffisants pour permettre à la structure et au responsable de la mission d'obtenir un niveau d'assurance pertinent au regard du contexte de la mission.*
- *Soit une mission d'assurance de niveau raisonnable : mission à l'issue de laquelle la structure et le responsable de la mission émettent, en fonction du contexte de la mission et des diligences mises en œuvre, une opinion d'un niveau d'assurance élevé mais non absolu.*

Il s'agit d'une nouveauté de la norme 2016.

a. Définition

S'agissant d'une mission entrant dans le cadre des missions d'assurance autres que celles portant sur les comptes complets historiques, la norme prévoit que l'expert-comptable peut réaliser sa mission selon deux niveaux d'assurance :

- une assurance de niveau modéré,
- une assurance de niveau raisonnable.

Le niveau d'assurance attaché à la mission de l'expert-comptable dépend du contexte de la mission c'est-à-dire, en pratique, du besoin du client en matière d'information à attester et du niveau de garantie nécessaire. Il est donc défini avant de réaliser la mission. Il est en outre indiqué dans la lettre de mission ainsi que dans le rapport final.

Comme pour les critères, le niveau d'assurance est déterminé en amont de l'intervention. Une fois qu'il est défini et la mission commencée, le niveau d'assurance ne peut pas être revu à la baisse. Si l'expert-comptable n'est pas en mesure de mener à bien tous les contrôles requis au niveau d'assurance défini, il en tire les conséquences sur la formulation de son opinion et ne modifie pas le niveau d'assurance.

b. Impacts sur la mission

Le niveau d'assurance de la mission va impacter le niveau des contrôles et la formulation de l'attestation.

Contrairement aux missions d'assurance sur les comptes complets historiques qui relèvent d'une démarche et d'une norme spécifiques, comprenant des diligences définies selon que le niveau d'assurance est modéré (mission d'examen limité des comptes ou mission de présentation) ou raisonnable (mission d'audit des comptes), les missions d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques (attestations particulières) ne font pas l'objet d'une approche aussi encadrée.

Pour une attestation particulière, le professionnel choisit parmi un ensemble de techniques qu'elles soient dédiées généralement à l'assurance modérée (travaux analytiques...) ou à l'assurance raisonnable (confirmations externes...). Tout en faisant appel à ces techniques de contrôle, le professionnel détermine les diligences les plus appropriées à mettre en œuvre pour fonder son opinion. Il tient compte d'un ensemble d'éléments, notamment : l'entité même et son contrôle interne, l'objet considéré et l'information attestée, l'appréciation du risque d'anomalies, le niveau d'assurance prévu et les éléments probants disponibles.

La démarche générale du professionnel consistant à obtenir une connaissance suffisante de l'entité et de son environnement, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, est la même, que la mission d'attestation particulière ait pour objectif d'émettre une conclusion avec une assurance modérée, ou raisonnable. Toutefois, dans une mission d'assurance modérée, une forme négative de conclusion devant être fournie, moins d'éléments probants sont nécessaires et par conséquent les diligences peuvent être allégées. Cela peut influencer sur la nature des contrôles et des sondages à mettre en œuvre, la taille des échantillons et même le nombre de lieux visités le cas échéant¹¹.

La prise de connaissance de l'entité et l'évaluation des risques comprennent l'identification des procédures et contrôles pertinents mis en place par l'entité pour détecter les erreurs et l'appréciation par le professionnel de la conception et la mise en œuvre de ces contrôles. Cette première évaluation est généralement réalisée à travers des tests de cheminement (de conformité) de ces procédures. Dans une mission d'assurance modérée, le professionnel n'effectue pas nécessairement de

¹¹ Voir exemple de lettre de mission de vérification des informations sociales, environnementales et sociétales (art. L. 225-102-1 du Code de commerce) - www.experts-comptables.fr (accès privé).

sondages sur l'efficacité des contrôles identifiés, contrairement à ce qui est requis pour une mission d'assurance de niveau raisonnable.

NP3100 - § 16 alinéa 3

Dans le cadre d'une mission relevant d'une assurance de niveau raisonnable, la structure et le responsable de la mission acquièrent en outre une connaissance suffisante du contrôle interne afin d'identifier et d'évaluer les risques d'une anomalie significative et de définir les diligences appropriées à mettre en œuvre.

Toutefois, il pourrait être justifié, pour un objet considéré en particulier, d'effectuer des sondages limités sur l'efficacité des contrôles mis en place. Dans tous les cas, le professionnel reste attentif aux situations pouvant indiquer qu'un contrôle particulier n'a pas fonctionné et utiliser son jugement professionnel pour déterminer si une vérification plus approfondie s'avère nécessaire.

Le niveau de diligences menées par le professionnel dépend donc du niveau d'assurance choisi (voir § 3.7 ci-après). Les contrôles sont plus conséquents en assurance raisonnable qu'en assurance modérée. Dans une mission d'assurance modérée, les tests de validation sont moins importants que ceux requis pour fournir une assurance raisonnable, comme par exemple :

- utiliser les techniques telles qu'une demande d'information, effectuer des observations physiques ou des inspections limitées. Les sondages peuvent également aller moins dans le détail : par exemple, le professionnel peut décider que la preuve générée en interne est suffisante plutôt que d'obtenir des confirmations externes,
- utiliser des procédés analytiques, plutôt que faire des contrôles de substance,
- dans une mission où plusieurs sites sont prévus, visiter moins de sites en qualité de preuves,
- utiliser une technique d'échantillonnage fondée sur le jugement telle que les contrôles par épreuves plutôt que des contrôles par sondages statistiques. Par exemple :
 - le professionnel devant fournir une assurance modérée sur une méthodologie pourrait choisir un petit échantillon de transactions importantes et effectuer un test de cheminement (conformité) à travers le processus pour confirmer l'efficacité de son fonctionnement.

En ce qui concerne les critères utilisés pour attester une information, ils sont indépendants du niveau d'assurance exprimé. Quelles que soient la

nature et l'étendue des contrôles réalisés, les critères que le professionnel utilise pour aboutir à une opinion ne sont pas liés au niveau d'opinion.

c. Impacts sur le rapport

Dans le cadre d'une assurance modérée, l'attestation est rédigée sous forme négative. L'expert-comptable indique dans son attestation qu'il n'a pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause l'information attestée.

Dans le cadre d'une assurance raisonnable, le niveau de sécurité attaché à l'opinion est plus élevé. L'attestation est rédigée sous forme positive.

d. Cas dérogatoire

NP3100 - § 11

A titre dérogatoire, lorsque la structure et le responsable de la mission sont sollicités pour attester la concordance d'une information financière qui figure en lecture directe dans des comptes annuels ou intermédiaires ayant fait l'objet d'une mission d'assurance par leurs soins, ils peuvent établir une attestation de concordance qui n'exprime pas d'assurance.

Un cas dérogatoire a été introduit dans la version 2016 de la norme pour les attestations sur une information financière disponible en lecture directe dans des comptes annuels ou intermédiaires ayant fait l'objet d'une mission d'assurance par le même expert-comptable (mission de présentation, d'examen limité ou d'audit).

Ce cas particulier est développé dans le titre III du présent guide.

3.7. Les diligences à mettre en œuvre

a. Principes généraux

NP3100 - § 17

La signature d'une attestation par l'expert-comptable et par la structure engageant leur responsabilité respective, il est mis en œuvre les travaux jugés appropriés au regard de l'objectif fixé, de la nature de l'information sur laquelle porte l'attestation, du niveau d'assurance requis et des diligences réalisées dans le cadre d'une éventuelle autre mission.

Comme pour toute mission d'assurance, et afin de garantir la qualité de son intervention, l'expert-comptable, en fonction des besoins et du niveau d'assurance choisi, met en œuvre les diligences nécessaires afin d'obtenir

les informations appropriées en qualité et en quantité suffisantes lui permettant d'émettre son opinion quant à l'information à attester.

En cas d'assurance de niveau raisonnable, les contrôles à effectuer sont plus conséquents afin d'obtenir un niveau plus élevé de sécurité de l'opinion du professionnel. Il met en œuvre des techniques lui permettant d'obtenir les éléments probants suffisants et appropriés pour émettre son opinion.

La norme indique des exemples de techniques de contrôle que peut utiliser le professionnel dans le cadre de ses missions.

NP3100 - § 19

La structure et le responsable de la mission choisissent un ensemble de techniques de contrôle afin d'obtenir des éléments probants et une assurance de niveau raisonnable ou modéré, selon le cas. En fonction du contexte dans lequel ils interviennent, les techniques suivantes peuvent notamment être utilisées :

- *contrôles de pièces ;*
- *demandes d'information ;*
- *observations physiques ;*
- *contrôles arithmétiques ;*
- *ré exécutions ;*
- *confirmations externes ;*
- *travaux analytiques.*

Le caractère suffisant et approprié des éléments probants sur lesquels est fondée la conclusion de la structure et du responsable de la mission relève du jugement professionnel.

En tant que professionnel, l'expert-comptable est seul juge de l'étendue des contrôles à mettre en œuvre. C'est à lui de les déterminer de sorte qu'il puisse émettre son opinion sur la base d'éléments probants suffisants.

b. Esprit critique

NP3100 - § 12

Tout au long de sa mission, le responsable de la mission :

- *fait preuve d'esprit critique et tient compte du fait que certaines situations peuvent conduire à des anomalies ;*
- *exerce son jugement professionnel, notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des diligences à mettre en œuvre pour une mission d'assurance, et pour conclure à partir des éléments collectés.*

Comme pour toute mission d'assurance, le professionnel, dans le cadre d'une mission d'attestation, fait preuve d'esprit critique et s'appuie sur son jugement professionnel tout au long de la mission pour :

- définir les modalités de la mission (calendrier, niveau des intervenants, nature et étendue des travaux à mettre en œuvre, ...),
- apprécier si les éléments collectés lui permettent valablement de conclure.

c. Caractère significatif

NP3100 - § 16

La structure et le responsable de la mission doivent tenir compte du caractère significatif des anomalies lorsqu'ils définissent la nature, le calendrier et l'étendue des diligences à mettre en œuvre ainsi que lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies détectées sur leur conclusion.

La structure et le responsable de la mission acquièrent une connaissance suffisante de l'objet considéré et de l'environnement de la mission afin d'identifier les domaines dans lesquels une anomalie significative peut se produire. Cette connaissance leur permet de définir les diligences appropriées à mettre en œuvre pour obtenir une assurance de niveau modéré et fonder leur conclusion.

Le professionnel tient compte du caractère significatif des anomalies tant dans la définition des modalités de sa mission que lors de l'appréciation finale de leur impact sur sa conclusion. L'appréciation du caractère significatif relève du jugement du professionnel et de sa perception des besoins des utilisateurs visés. Le caractère significatif est apprécié selon des facteurs quantitatifs et, le cas échéant, qualitatifs.

Si les travaux réalisés conduisent à conclure que l'information sur l'objet considéré contient des anomalies significatives, le professionnel peut alors décider de mettre en œuvre des travaux complémentaires pour compléter sa connaissance et se forger son opinion.

d. Travaux et contrôles complémentaires

NP3100 - § 20

Lorsque les travaux et contrôles mis en œuvre mettent en évidence des anomalies significatives ou soulèvent des interrogations quant à la fiabilité des éléments probants, la structure et le responsable de la mission déterminent les travaux et contrôles complémentaires qu'ils jugent nécessaires afin d'obtenir d'autres éléments probants suffisants pour étayer leur conclusion.

NP3100 - § 21

Lorsqu'à l'issue des travaux et contrôles complémentaires mis en œuvre, ces incohérences sont confirmées, la structure et le responsable de la mission en tirent les conséquences dans la formulation de leur rapport, selon l'importance relative des anomalies.

En pratique, le professionnel met en œuvre les diligences qu'il estime nécessaire pour aboutir à une connaissance appropriée et à un niveau d'assurance suffisant pour établir son attestation.

Si, dans le cadre des travaux qu'il avait prévus, il n'aboutit pas à ce niveau satisfaisant ou qu'il rencontre des anomalies significatives, alors il poursuit ses investigations.

A l'issue de ses travaux complémentaires, le professionnel évalue, sur la base de son jugement professionnel, quelle incidence a cette anomalie sur son opinion. Il peut être amené à émettre une attestation avec réserve voire un refus d'attester.

e. Lettre d'affirmation

NP3100 - § 22

La structure et le responsable de la mission peuvent, s'ils l'estiment nécessaire, demander à la partie responsable une lettre d'affirmation, notamment pour confirmer qu'elle leur a fourni toutes les informations pertinentes au regard de la mission.

NP3100 - § 23

La date de la lettre d'affirmation doit être antérieure à celle du rapport de la structure et du responsable de la mission.

Dans le cadre de ses travaux, le professionnel peut être amené, s'il l'estime approprié, à demander une lettre d'affirmation, avant l'émission de son rapport, à la partie responsable de l'objet considéré.

Glossaire des termes et expressions utilisés dans le référentiel normatif

Lettre d'affirmation • Affirmation écrite fournie au responsable de la mission par la direction pour confirmer certains points ou étayer certains éléments.

f. Évènements postérieurs

NP3100 - § 24

Lorsque cela est pertinent pour la mission, la structure et le responsable de la mission tiennent compte de l'incidence des événements se produisant jusqu'à la date de leur rapport.

Leur mission prend fin à la date de la signature de leur rapport. Il ne leur appartient donc pas d'assurer un suivi des événements postérieurs à la date de signature de leur rapport.

Le professionnel prend en compte les événements intervenus jusqu'à la date de son rapport.

Au-delà de cette date, sa mission ayant pris fin, aucun suivi n'est requis.

g. Cas particulier en cas de succession de missions

NP3100 - § 18

La structure et le responsable de la mission déterminent si les travaux réalisés par eux dans le cadre d'une autre mission leur permettent d'obtenir le niveau d'assurance requis sur l'information faisant l'objet de l'attestation.

Lorsque le professionnel a déjà réalisé au sein de l'entité une mission en lien avec sa mission d'attestation, il peut s'appuyer sur ses diligences précédentes pour déterminer les contrôles complémentaires pour mener à bien sa mission d'attestation. En effet, si certains contrôles ont déjà été réalisés, il n'est évidemment pas nécessaire de les refaire. Dès lors, les diligences à mettre en œuvre dans le cadre de sa mission d'attestation sont allégées.

C'est, par exemple, le cas lorsque l'expert-comptable a établi les bulletins de paie pour son client dans le cadre d'une mission sociale et qu'il a besoin d'informations issues de ces documents pour sa mission d'attestation. Ainsi, dans le cadre de l'attestation pour le préfinancement du CICE, afin d'établir son attestation, le professionnel va utiliser des informations qu'il a établies dans le cadre de sa mission sociale, sans qu'il soit nécessaire de mener des contrôles spécifiques.

L'information que l'expert-comptable atteste peut donc :

- avoir déjà fait l'objet d'une mission réalisée par le professionnel lui-même :
 - dans le cadre d'une mission avec assurance (par exemple une mission de présentation),
 - dans le cadre d'une mission sans assurance (par exemple une mission entrant dans le cadre des autres prestations fournies à l'entité : mission sociale, juridique, de conseil...),
- ne pas avoir fait l'objet d'une mission par le professionnel.

L'information à attester a fait l'objet d'une mission réalisée par...	Le même expert-comptable	Un tiers
Mission d'assurance sur une information financière en lecture directe dans les comptes complets historiques	Cas dérogatoire : pas de diligences particulières à mettre en œuvre	Diligences classiques
Mission d'assurance sur les comptes complets historiques	Prise en compte des travaux déjà réalisés et diligences allégées	
Autre mission d'assurance		
Mission sans assurance		

3.8. Le rapport (attestation)

L'émission d'un rapport est exigée par la norme professionnelle. C'est également en vertu de l'article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 que l'expert-comptable fait rapport de ses constatations, conclusions et suggestions qui ressortent de la mission qu'il a menée. C'est dans ce cadre qu'il émet son rapport suite à une mission d'attestation particulière.

Ce rapport est destiné au client qui en gère ensuite la diffusion. Il est rappelé, le cas échéant, la limite de responsabilité¹² de l'expert-comptable pour toute utilisation externe de ce rapport par son destinataire. Le destinataire du rapport y est nommément désigné.

a. La forme

NP3100 - § 27

Le rapport émis par la structure et le responsable de la mission à l'issue d'une mission d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques prend la forme d'une attestation écrite. Celle-ci comporte une conclusion sans équivoque exprimant leur opinion sur l'information portant sur l'objet considéré.

¹² Voir les exemples de rapport fournis en annexe à la NP 3100 - www.experts-comptables.fr/Normes

Le rapport émis à l'issue d'une mission d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques est appelé une attestation. Il se présente obligatoirement sous la forme d'un document écrit dans lequel le professionnel exprime son opinion.

La norme NP3100 n'exige aucun format particulier mais uniquement des mentions à y faire figurer.

Le rapport est daté et signé.

b. Le contenu

La norme laisse une certaine liberté aux professionnels pour le contenu du rapport. Elle précise uniquement les informations minimum devant y figurer (paragraphe 30).

NP3100 - A11

La norme n'exige pas un format défini du rapport d'assurance mais impose des éléments fondamentaux à inclure. Le rapport est adapté au contexte spécifique de la mission. La structure et le responsable de la mission peuvent choisir de produire un rapport « court » ou un rapport « long » selon le mode de communication souhaité par les utilisateurs visés. Le rapport « court » se limite généralement aux éléments fondamentaux prévus au paragraphe 30. Le rapport « long » comprend des informations et explications additionnelles qui n'ont pas d'incidence sur la conclusion de la structure et du responsable de la mission. En outre, le rapport long peut détailler les modalités de la mission, les critères utilisés, les constatations liées à des particularités de la mission, le détail des compétences et de l'expérience de la structure et du responsable de la mission, le seuil de signification utilisé et inclure des recommandations le cas échéant et toute autre information que la structure et le responsable de la mission jugent utile d'ajouter.

Le contenu minimum de l'attestation est défini au paragraphe 30 de la norme (on parle de rapport « court »).

NP3100 - § 30

La structure et le responsable de la mission établissent un rapport qui comprend au moins les éléments suivants (Réf. Par. A11) :

- *un titre qui indique clairement que le rapport est un rapport d'assurance (attestation) ;*
- *l'identification de l'entité ;*
- *l'identité du destinataire ;*
- *le cas échéant, la mention de l'existence d'une ou plusieurs autres missions, en lien avec l'attestation, réalisée(s) pour l'entité ;*
- *l'information sur l'objet considéré et, s'il y a lieu, l'objet considéré lui-même (Réf. Par. A12) ;*
- *une mention du niveau d'assurance obtenu par la structure et le responsable de la mission ;*
- *une identification des critères (Réf. Par. A13) ;*

- *s'il y a lieu, une description des restrictions inhérentes significatives associées à la mesure ou à l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères ;*
- *lorsque les critères utilisés ont été conçus à des fins spécifiques, une déclaration alertant les lecteurs que l'information sur l'objet considéré risque de ne pas convenir à d'autres fins ;*
- *une mention rappelant que l'entité est responsable de l'objet considéré ;*
- *en cas d'attestation directe, la mention de la participation de la structure et du responsable de la mission à l'élaboration de l'information sur l'objet considéré ;*
- *en cas d'attestation indirecte, le document présentant l'information sur l'objet considéré établi par la partie responsable sous sa responsabilité, à titre d'annexe ;*
- *une mention confirmant que la mission a été réalisée conformément à la présente norme professionnelle ;*
- *une mention rappelant que la structure et le responsable de la mission respectent les règles de déontologie professionnelle ;*
- *un résumé circonstancié des travaux réalisés à l'appui de la conclusion de la structure et du responsable de la mission ;*
- *dans le cadre d'une mission d'assurance de niveau modéré, le résumé des travaux effectués doit préciser que les diligences mises en œuvre varient, que leur étendue est moindre que dans une mission d'assurance de niveau raisonnable et que, par conséquent, le niveau d'assurance obtenu dans une mission d'assurance de niveau modéré est moins élevé que celui résultant d'une mission d'assurance de niveau raisonnable ;*
- *une conclusion appropriée à l'objet considéré et aux critères utilisés, et adaptée aux travaux effectués ainsi qu'au niveau d'assurance obtenu ;*
- *la date ;*
- *la signature.*

Le champ des possibles en terme d'attestation par un expert-comptable étant élargi depuis la version 2016 de la norme, il est indispensable d'adopter une description très précise des modalités de la mission afin d'éviter au maximum des erreurs d'interprétation ou des mauvaises compréhensions.

Une description claire et sans équivoque de l'information attestée permet de limiter la mise en cause de la responsabilité du professionnel.

La norme dresse la liste des éléments à mentionner dans le rapport afin de sécuriser l'intervention du professionnel.

Ce dernier peut librement compléter les informations requises par la norme avec d'autres explications complémentaires. On parle, dans ce cas, d'un rapport « long ». Les informations complémentaires intégrées dans un rapport long ne doivent pas avoir d'impact sur la conclusion du rapport. Ces informations complémentaires sont uniquement destinées à préciser certaines modalités ou à compléter l'information destinée aux utilisateurs visés.

Des exemples d'attestation sont présentés à la fin du présent ouvrage (Titre IV).

c. La formulation de l'opinion

La conclusion est formulée clairement et sans équivoque possible.

NP3100 - § 33

La structure et le responsable de la mission peuvent formuler dans le rapport :

- *une conclusion favorable ;*
- *une conclusion avec réserve(s) ;*
- *une conclusion défavorable ou une impossibilité de conclure.*

Si la structure et le responsable de la mission estiment nécessaire d'attirer l'attention sur un élément présenté dans l'information sur l'objet considéré d'une importance telle qu'il est fondamental à la compréhension de l'information par les utilisateurs, ils ajoutent un paragraphe distinct d'observations dans le rapport, après la formulation de la conclusion, et précisent que celles-ci ne remettent pas en cause la conclusion exprimée.

Comme pour toute mission d'assurance, le rapport du professionnel mentionne son opinion sans ambiguïté dont la formulation sera liée à la conclusion émise et au niveau d'assurance exprimé.

Rappelons que dans le cadre d'une mission d'assurance :

- de niveau modéré, la formulation de la conclusion se présente sous la forme négative : « sur la base de nos travaux, nous n'avons pas relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause... »
- de niveau raisonnable, la formulation de la conclusion se présente sous la forme positive : « sur la base de nos travaux, [l'objet considéré] est [information sur l'objet considéré], dans tous ses aspects significatifs, selon les critères xxx »

Le professionnel, s'il le considère utile, peut compléter son rapport de toutes les observations nécessaires, après la formulation de sa conclusion, en précisant bien que celles-ci ne remettent pas en cause la conclusion exprimée afin d'éviter toute ambiguïté.

Si le professionnel émet une conclusion avec réserve ou un refus d'attester, l'expert-comptable indique clairement les raisons pour lesquelles il émet une telle conclusion et, autant que possible, en chiffre l'impact.

Des exemples d'attestation sont disponibles dans la partie privée du site du CSOEC (www.experts-comptables.fr).

d. La date

L'attestation est datée.

Rappelons que la date de la signature du rapport marque la fin de la mission.

e. La signature

Rappelons en préalable qu'il existe deux niveaux de responsabilité au sein des structures d'exercice professionnel :

- la responsabilité juridique de la structure, matérialisée par la « signature sociale »,
- la responsabilité individuelle de l'expert-comptable¹³ pour les travaux qu'il exécute personnellement ou dont il assure la supervision en tant que responsable de mission, traduite par la « signature technique ».

En ce qui concerne la signature technique, en pratique, les seules missions qui doivent être obligatoirement réalisées par un expert-comptable ou un salarié autorisé sont celles prévues aux articles 2 et 22 alinéa 4 de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

Ainsi, un collaborateur, non expert-comptable ou salarié autorisé, spécialisé dans le domaine concerné par la mission demandée par le client, tel que l'informatique, le social, l'agriculture ou autre, pourra se voir confier la réalisation d'une mission de l'article 22 (hors alinéa 4) ou la supervision de celle-ci. Ces collaborateurs ne sont dès lors pas concernés par l'obligation de signature technique fixée par l'article 12.

Si une structure d'exercice décide de faire signer un collaborateur, non inscrit au tableau de l'Ordre, il s'agit d'une valorisation du travail réalisé par ce salarié sans que cela puisse être assimilé à une signature technique. La responsabilité personnelle du salarié ne pourra être engagée par le client au regard de la théorie de la responsabilité des commettants du fait de leurs préposés, dès lors qu'il n'y a pas de faute pénale intentionnelle de sa part. La structure d'exercice reste seule responsable.

En synthèse, pour les missions d'attestation, il convient de se reporter au tableau suivant :

¹³ Ou du salarié autorisé d'une association de gestion et de comptabilité

	Signature sociale	Signature technique
Mission comptable relevant de l'article 2 de l'ordonnance et de l'alinéa 4 de l'article 22 de l'ordonnance	Obligatoire	Obligatoire
Mission non comptable relevant de l'article 22 de l'ordonnance (sauf alinéa 4)		Obligatoire si le responsable de la mission est expert-comptable ¹⁴ Facultative dans les autres cas

f. Les règles de communication

L'attestation émise par l'expert-comptable est communiquée à son client à l'exclusion de tout autre destinataire.

L'identification de l'entité et l'identité du destinataire sont d'ailleurs mentionnées dans l'attestation.

g. Les cas particuliers

Deux cas particuliers sont envisagés dans la norme :

- si la mission entre dans le cadre du cas dérogatoire prévu par la NP3100 (articles 11 et 31),
- si le rapport est imposé par un texte légal ou réglementaire (articles 25 et 32).

■ Cas dérogatoire

Dans le cadre du cas dérogatoire prévu par la norme pour l'attestation d'informations financières figurant en lecture directe dans des comptes annuels ou intermédiaires ayant fait l'objet d'une mission d'assurance par l'expert-comptable, ce dernier peut émettre un rapport « de concordance » plus succinct.

¹⁴ Ou salarié autorisé d'une association de gestion et de comptabilité

NP3100 - § 31

Dans le cas dérogatoire prévu au paragraphe 11 de la présente norme, la structure et le responsable de la mission établissent un rapport de concordance qui comprend au moins les éléments suivants :

- *un titre qui indique clairement que le rapport est une attestation ;*
- *l'identification de l'entité ;*
- *l'identité du destinataire ;*
- *une mention rappelant que l'entité est responsable des comptes annuels ou intermédiaires ;*
- *la mention de l'existence d'une mission d'assurance sur lesdits comptes réalisée par la structure et le responsable de la mission ;*
- *une mention confirmant que la mission a été réalisée conformément à la présente norme professionnelle ;*
- *une mention rappelant que la structure et le responsable de la mission respectent les règles de déontologie professionnelle ;*
- *une conclusion appropriée sur la concordance de l'information attestée avec les comptes annuels ou intermédiaires ;*
- *la date ;*
- *la signature.*

Le lecteur de l'attestation est informé du contexte particulier de la mission.

Dans le cadre de cette mission particulière, le rapport

- mentionne que l'expert-comptable a réalisé en amont une mission d'assurance sur les comptes annuels ou intermédiaires,
- ne fait pas référence à un niveau d'assurance et limite la conclusion à une information sur la concordance de l'information attestée avec l'information financière figurant en lecture directe dans lesdits comptes.

Des exemples d'attestation dans le cas d'attestations directes sont disponibles dans la partie privée du site du CSOEC (www.experts-comptables.fr).

■ Rapport imposé par un texte légal ou réglementaire

Comme indiqué au début de cet ouvrage, certaines attestations sont liées à des textes légaux ou réglementaires qui prévoient la production d'une attestation dans un contexte particulier.

NP3100 - § 32

Si la structure et le responsable de la mission sont tenus par des textes légaux ou réglementaires d'utiliser une présentation ou une formulation spécifique pour le

rapport d'assurance, le rapport d'assurance ne doit faire référence à la présente norme que s'il inclut, au minimum, chacun des éléments identifiés au paragraphe 30.

NP3100 - A14

Dans l'hypothèse où la norme est applicable (Par. 25), la structure et le responsable de la mission précisent dans la lettre de mission qu'ils mettront en œuvre toutes les diligences prévues par cette norme. Ils indiquent également que la présentation ou la formulation du rapport étant imposée par les textes, il ne sera pas fait référence dans leur rapport à la présente norme.

Dans une telle hypothèse, trois situations sont à envisager :

- si le texte légal ou réglementaire à l'origine de la mission n'impose pas de rapport particulier, alors la norme professionnelle NP3100 s'applique. Le rapport est établi conformément à l'article 30,
- si le texte légal ou réglementaire à l'origine de la mission impose un rapport particulier comprenant, au minimum, les informations prévues à l'article 30 de la NP3100, alors le rapport de fin de mission fait référence à la présente norme,
- si le texte légal ou réglementaire à l'origine de la mission impose un rapport particulier ne comprenant pas toutes les informations prévues à l'article 30 de la NP3100, alors le rapport de fin de mission ne fait pas référence à la présente norme.



TITRE III

LES BONS USAGES

Afin d'accompagner le professionnel dans la réalisation de sa mission, la commission des normes a regroupé dans cette partie toutes les informations complémentaires qui peuvent lui être utiles compte tenu des divers textes applicables. Il s'agit de propositions de méthodologie et en aucun cas d'une norme supplémentaire, ni d'un commentaire de normes, ni même d'une recommandation.

1. Acceptation de la mission

- + Pour en savoir plus sur la procédure d'acceptation des missions, voir le guide « Acceptation et maintien des missions, en pratique », CSOEC, 2016¹⁵.

Article 150 du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable intégré au décret du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable

Avant d'accepter une mission, les personnes mentionnées à l'article 141 apprécient la possibilité de l'effectuer conformément aux dispositions législatives et réglementaires applicables, notamment celles du présent code, et selon les règles professionnelles définies par le conseil supérieur de l'ordre dans les conditions prévues au 3° de l'article 29.

NPMQ - § 26

La structure définit des règles et met en œuvre des procédures pour l'acceptation et le maintien des missions afin de s'assurer qu'elle n'accepte ou ne maintient de missions que si :

- a) *elle a la compétence, les aptitudes, le temps et les ressources nécessaires pour réaliser la mission (Réf. Par. A18) ;*
- b) *elle peut se conformer aux règles de déontologie ;*
- c) *compte tenu des informations dont elle a connaissance, elle ne conclut pas à un manque d'intégrité du client. (Réf. Par. A19)*

Les objectifs de cette première étape sont, comme pour toute mission confiée à une structure d'exercice professionnel, de :

¹⁵ Disponible en téléchargement gratuit sur www.bibliordre.fr ou en version papier sur www.boutique-experts-comptables.com

- valider la faisabilité de la mission en terme de compétences et de ressources nécessaires,
- vérifier le respect des règles liées à l'indépendance,
- s'assurer de l'intégrité du client,
- respecter les obligations liées à la norme anti-blanchiment.

Comme le prévoit la NPMQ, la structure d'exercice professionnel définit des règles et met en œuvre des procédures internes pour répondre à cette première étape de la démarche.

Les règles et procédures internes mises en place par la structure doivent prévoir que :

- la structure obtient les informations qu'elle estime nécessaires pour accepter ou se maintenir sur une mission,
- lorsqu'elle identifie un conflit d'intérêts lié à l'acceptation ou au maintien d'une mission, elle en tire les conséquences appropriées, conformément au Code de déontologie,
- si des difficultés ont été identifiées et que la structure décide toutefois d'accepter ou de maintenir la mission, elle documente la manière dont ces difficultés ont été résolues.

Si le professionnel réalise déjà d'autres missions pour ce même client, les diligences liées à l'acceptation de la mission pourront être allégées dans la mesure où un certain nombre d'informations et de vérifications auront déjà été récoltées et documentées.

1.1. Faisabilité de la mission

Code de déontologie - Article 145

Les personnes mentionnées à l'article 141 exercent leur activité avec compétence, conscience professionnelle et indépendance d'esprit.

NP3100 - § 14

14.- La structure et le responsable de la mission vérifient :

- *que la demande d'attestation respecte les exigences requises par la présente norme ;*
- *que les conditions de leur intervention sont compatibles avec les ressources dont ils disposent.*

Comme pour toute mission, le professionnel apprécie notamment si, pour accepter la mission, il dispose :

- des compétences nécessaires,
- des ressources disponibles eu égard aux plans de charge de ses collaborateurs pour effectuer la mission dans de bonnes conditions notamment de délais,
- des moyens pour exercer sa mission en toute indépendance.

NPMQ - A18

Afin de déterminer si la structure dispose de la compétence, des ressources et de la disponibilité nécessaires pour réaliser une mission, il convient de prendre en considération les spécificités de la mission et le profil des experts-comptables et du personnel technique de la structure.

Il convient notamment de se demander si :

- *des membres de la structure connaissent ou ont la possibilité d'acquérir la connaissance sur les secteurs d'activité, les sujets sur lesquels portent la mission et la réglementation applicable ;*
- *la structure dispose d'un nombre suffisant d'intervenants ayant la compétence et les capacités nécessaires ;*
- *sont disponibles, le cas échéant, des experts et des personnes répondant aux critères requis pour effectuer la revue indépendante de la mission ;*
- *la structure est en mesure de réaliser la mission et de délivrer son rapport dans les délais convenus.*

Rappelons que pour la mission d'attestation particulière prévue par la norme NP3100, le professionnel s'assure, en outre, qu'il dispose de critères pertinents, exhaustifs, fiables, neutres et intelligibles (NP3100, paragraphe 13) avant l'acceptation de la mission.

1.2. Respect des règles d'indépendance

Code de déontologie - Article 146

Les personnes mentionnées à l'article 141 évitent toute situation qui pourrait faire présumer d'un manque d'indépendance. Elles doivent être libres de tout lien extérieur d'ordre personnel, professionnel ou financier qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à leur intégrité ou à leur objectivité.

NPMQ - § 21

La structure, son personnel technique ainsi que, le cas échéant, les autres personnes soumises aux règles de déontologie (y compris le personnel technique des structures membres de son réseau) conservent leur indépendance en toute circonstance.

Les modalités pour atteindre cet objectif sont indiquées dans la documentation interne de la structure.

Cette documentation permet à la structure :

- *de communiquer ses propres règles d'indépendance à son personnel technique et, le cas échéant, aux autres personnes soumises à ces règles ;*

- *d'identifier et d'évaluer les situations et les relations qui créent des risques pour l'indépendance, et de prendre des mesures appropriées pour éliminer ces risques ou les ramener à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes ou, lorsque cela est jugé approprié, de se démettre de la mission si la démission est possible.*

NPMQ - § 25

La documentation interne de la structure (Réf. Par. A12 - A14) :

- a) fixe des critères permettant de déterminer si des mesures de sauvegarde sont nécessaires pour ramener les risques liés à la familiarité à un niveau acceptable lorsque la structure a recours au même personnel technique d'encadrement pour les missions d'assurance réalisées auprès d'un même client sur une longue durée ;*
- b) prescrit, pour les audits d'états financiers d'entités cotées, la rotation du responsable de la mission et des personnes chargées de la revue de contrôle qualité de la mission et le cas échéant, des autres personnes soumises aux obligations de rotation après une durée déterminée, en conformité avec les règles de déontologie.*

Avant l'acceptation de la mission, le professionnel s'interroge sur :

- le degré d'indépendance que lui et son équipe ont par rapport à l'entité,
- l'absence de risque de conflit d'intérêts ou de risque lié à la familiarité que la structure ou son réseau peut avoir par rapport à ce client : relations juridiques, liens personnels, intérêts financiers, importance des honoraires par rapport au chiffre d'affaires de la structure,...

La structure définit des règles et des procédures liées au respect de la règle d'indépendance. Ces règles et procédures précisent notamment :

- que la structure dispose de toute information concernant la mission, y compris l'étendue des services, afin de lui permettre d'en évaluer l'incidence globale en terme d'indépendance ou de risque de familiarité,
- que les collaborateurs signalent sans délai toutes situations et relations d'affaires susceptibles de créer un risque pour l'indépendance,
- que le professionnel responsable de la mission remédie à la situation si nécessaire.

Rappelons qu'au moins une fois par an, la structure d'exercice professionnel obtient de tout le personnel technique, une confirmation écrite du respect des règles internes liées à l'indépendance (NPMQ § 24).

1.3. Intégrité du client

NPMQ - A19

Pour conclure au manque d'intégrité du client, la structure tient compte, par exemple, si elle en a connaissance, des facteurs suivants :

- *la nature des activités de l'entité ;*
- *la réputation en affaires de l'entité et de ses dirigeants ;*
- *l'attitude des principaux responsables de l'entité, au regard du respect des règles et principes comptables et du contrôle interne ;*
- *une pression excessive pour maintenir les honoraires de la structure au plus bas niveau possible ;*
- *une limitation inappropriée de l'étendue des travaux ;*
- *des indications laissant penser que le client pourrait être impliqué dans des opérations de blanchiment de capitaux ou d'autres activités criminelles ;*
- *les motifs ayant conduit à la nomination proposée de la structure et au non-renouvellement de la mission du prédécesseur.*

La connaissance de la structure s'approfondit généralement dans le contexte d'une relation continue avec celui-ci.

La fiche d'acceptation de la mission proposée par l'ordre comprend un questionnaire relatif à la moralité et l'intégrité du client éventuel (voir site Internet du CSOEC - Conseil Sup' Services).

1.4. Respect de la norme anti-blanchiment¹⁶

Norme relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme - § 06

Avant la signature de la lettre de mission, ou au plus tard avant de commencer les travaux, le professionnel de l'expertise comptable :

- *procède à l'identification du client, et le cas échéant du bénéficiaire effectif de la prestation ;*
- *recueille, par ailleurs, tout élément d'information pertinent sur ces personnes.*

Dans le cadre de la norme anti-blanchiment, le professionnel procède à l'identification complète du client éventuel. En pratique, cela consiste à demander communication :

- pour une personne physique, d'un document d'identité officiel en cours de validité comportant une photographie,
- pour une personne morale, de tout acte ou extrait de registre officiel datant de moins de trois mois constatant la dénomination, la

¹⁶ Il convient d'être vigilant sur les évolutions de la réglementation à la date de l'acceptation de la mission.

forme juridique, l'adresse du siège social et l'identité des associés et dirigeants.

Ces documents sont conservés au dossier permanent.

Le professionnel s'informe d'éventuels bénéficiaires effectifs.

Le professionnel s'informe des activités antérieures du client ou des bénéficiaires effectifs ainsi que d'autres activités que le client pourrait exercer en simultané.

Le professionnel procède à une analyse des risques selon trois niveaux : risque faible, normal ou élevé, ce qui le conduira à assurer sa mission avec une vigilance allégée, normale ou renforcée.

Cette analyse porte sur les éléments suivants :

- le client lui-même,
- l'activité de l'entité,
- la localisation,
- la nature de la mission.

1.5. Contexte de la mission

NP3100 - § 13

Avant d'accepter d'effectuer les travaux répondant à la demande d'attestation dont ils sont saisis, la structure et le responsable de la mission se font indiquer par l'entité le contexte dans lequel s'inscrit cette demande.

Ils s'assurent que les informations sur lesquelles doit porter leur assurance entrent dans le domaine de celles qu'ils peuvent contrôler et de l'existence de critères appropriés (Réf. Par. A6 - A9).

La norme d'attestations particulières prévoit qu'avant d'accepter la mission, l'expert-comptable se fait indiquer par le client le contexte dans lequel s'inscrit sa demande.

Outre le fait qu'il s'agisse d'une information importante dans le processus d'acceptation de la mission, le fait de connaître la raison pour laquelle le client a besoin de l'attestation est indispensable dans la mesure où elle intervient à plusieurs étapes lors de la réalisation de la mission :

- pour l'évaluation du niveau d'assurance requis,
- pour la détermination des critères appropriés qui doivent être adaptés au contexte de la mission,

- pour le choix des techniques de contrôles à mettre en œuvre,
- et enfin, pour le rapport de fin de mission qui est lui aussi adapté au contexte spécifique de la mission.

Il convient notamment de demander au client :

- la raison pour laquelle l'attestation est demandée,
- les utilisateurs visés,
- l'utilisation qui en sera faite...

Le responsable de la mission rappelle ce contexte, s'il l'estime utile, dans :

- la lettre de mission,
- la documentation de ses travaux,
- le rapport.

En précisant le contexte particulier de son attestation, tant dans la lettre de mission que dans l'attestation, le professionnel évite ainsi l'utilisation à d'autres fins que celles initialement prévues.

2. Lettre de mission

+ *Pour en savoir plus sur la lettre de mission, voir le guide « La lettre de mission, en pratique », CSOEC, 2016¹⁷.*

Code de déontologie - Article 151

Les personnes mentionnées à l'article 141 passent avec leur client ou adhèrent un contrat écrit définissant leur mission et précisant les droits et obligations de chacune des parties.

La lettre de mission fixe les termes, les conditions de la mission et les obligations réciproques des parties. Elle permet d'éviter tout malentendu avec le client quant aux termes de la mission.

Elle facilite la planification des travaux et permet de confirmer au client l'acceptation de la mission.

¹⁷ Disponible en téléchargement gratuit sur www.bibliordre.fr ou en version papier sur www.boutique-experts-comptables.com

Elle peut servir, en outre, de preuve en cas de litige pour rechercher les responsabilités respectives. Ainsi, en précisant clairement les contours de la mission et les obligations respectives du professionnel et du client, la lettre de mission contribue à limiter les situations litigieuses.

2.1. Contenu

NP3100 - § 15

La structure et le responsable de la mission établissent une lettre de mission ou une lettre de mission complémentaire à leur mission principale.

Ils précisent leur participation, ou non, à l'élaboration de tout ou partie de l'information faisant l'objet de l'attestation.

En cas d'attestation indirecte, la lettre de mission précise qu'il appartient à la partie responsable de produire un document présentant l'information sur l'objet considéré et à la structure et au responsable de la mission de la contrôler.

La lettre de mission comprend les informations communes à toutes les lettres de mission :

- la présentation des parties,
- l'objet du contrat (description de la mission),
- la référence aux normes professionnelles et au Code de déontologie,
- les obligations et responsabilités des parties,
- les délais et modalités d'exécution,
- les conditions financières,
- la durée de la mission,
- le nom et le rôle du professionnel responsable de la mission.

En outre, dans le cadre d'une mission d'attestation particulière, il convient d'être particulièrement vigilant sur les points suivants :

- l'information sur la participation, ou non, du professionnel à l'élaboration de tout ou partie de l'information faisant l'objet de l'attestation,
- les responsabilités respectives du professionnel et de la partie responsable de l'objet considéré dans le cadre de la mission, notamment en cas d'attestation indirecte,
- le niveau d'assurance approprié au contexte (modéré, raisonnable) ou s'il s'agit du cas dérogatoire sans niveau d'assurance,

- le cas échéant, l'indication du texte légal ou réglementaire à l'origine de la mission avec la précision sur le fait que, compte tenu de ce texte, la norme NP3100 trouve, ou non, à s'appliquer.

Enfin, la lettre de mission comprend les conditions générales du contrat de mission¹⁸.

2.2. Forme

Selon la nature de la mission (mission ponctuelle pour un nouveau client ou mission complémentaire dans le cadre d'une relation récurrente), deux situations peuvent être envisagées :

- si la structure d'exercice est déjà en relation professionnelle avec le client, un simple avenant à la lettre de mission principale peut suffire,
- si la mission est ponctuelle, une lettre de mission complète est nécessaire.

Lorsque l'attestation relève du cas dérogatoire, il est possible de prévoir une mention dans la lettre de mission principale.

Des exemples de lettre de mission sont proposés sur le site de l'ordre des experts-comptables¹⁹.

2.3. Lettre au confrère

La lettre au confrère prévue à l'article 163 du Code de déontologie ne trouve pas à s'appliquer dans le cadre des missions d'attestation particulière dans la mesure où elle ne concerne que les cas où un expert-comptable est appelé à remplacer un confrère.

Si un professionnel est sollicité par un client pour émettre une attestation particulière alors qu'un confrère intervient dans le cadre de la mission principale sur les comptes, il n'y a pas de remplacement et donc aucune diligence n'est nécessaire au regard de cet article du Code de déontologie.

Toutefois, par courtoisie à l'égard du confrère, il est d'usage de l'informer de la demande du client.

¹⁸ Des conditions générales type sont proposées sur le site de l'ordre : www.experts-comptables.fr (accès privé)

¹⁹ www.experts-comptables.fr (accès privé)

3. Réalisation de la mission

Une des grandes innovations de la version 2016 de la NP3100 concerne la possibilité pour le professionnel d'attester des informations à l'élaboration desquelles il a contribué.

NP3100 - § 9

La structure et le responsable de la mission peuvent avoir contribué (attestation directe) ou non (attestation indirecte) à l'élaboration des informations sur lesquelles ils expriment une assurance.

Deux missions sont donc prévues dans la norme :

- la mission d'attestation indirecte quand le professionnel n'a pas contribué à établir l'information à attester,
- la mission d'attestation directe quand le professionnel a contribué à établir l'information à attester.

Bien entendu, dans les deux cas, la lettre de mission et l'attestation finale indiquent clairement le rôle joué par l'expert-comptable dans cette mission.

3.1. La mission d'attestation indirecte

Lorsque la mission d'attestation porte sur des informations à l'élaboration desquelles l'expert-comptable n'a pas participé, il s'agit alors d'une mission d'attestation indirecte. Dans cette situation, le chargé de mesure ou d'évaluation peut être le client lui-même ou un autre expert (actuaire, ...).

L'information à attester est établie et présentée par l'entité elle-même dans un document qui sera annexé à l'attestation. Le rapport porte sur la déclaration de l'entité qui lui est jointe.

Par ailleurs, l'expert-comptable ne mesurant ni n'évaluant l'objet considéré, il n'est pas non plus en charge de la détermination des critères applicables. Toutefois, il vérifie leur caractère approprié.

Les missions entrant dans le cadre des missions d'attestations indirectes nécessitent plus de diligences qu'en cas d'attestations directes. Si l'entité fait appel à un tiers pour évaluer/mesurer l'objet considéré (par exemple appel à un actuaire dans la valorisation des indemnités de fin de carrière), l'expert-comptable s'assure de la qualité de ce tiers.

3.2. La mission d'attestation directe

L'attestation directe est une mission d'assurance sur des informations à l'élaboration desquelles le professionnel a contribué en tout ou partie.

Dans ce cas, le professionnel assure deux rôles distincts :

- celui de chargé de mesure ou d'évaluation de l'objet considéré,
- celui de responsable de l'attestation de l'information.

Dans une telle mission, l'expert-comptable mesure ou évalue, en tout ou partie, l'objet considéré au regard des critères définis.

Le professionnel réalisant lui-même le chiffrage ou l'évaluation de l'objet considéré, il détermine les critères appropriés auxquels il se référera pour émettre son opinion.

La mesure étant effectuée, au moins en partie, par le professionnel, le client n'a pas besoin d'établir un document à destination des utilisateurs visés reprenant cette information en vue de le joindre au rapport. Le professionnel présente l'information sur l'objet directement dans son rapport d'assurance ou dans un document joint à son rapport.

Le rapport mentionne les méthodes de calcul ou d'évaluation et les travaux mis en œuvre par le professionnel ayant permis d'aboutir à l'information attestée.

3.3. Cas dérogatoire : mission d'attestation sur des informations financières qui figurent en lecture directe dans les comptes

NP3100 - § 11

A titre dérogatoire, lorsque la structure et le responsable de la mission sont sollicités pour attester la concordance d'une information financière qui figure en lecture directe dans des comptes annuels ou intermédiaires ayant fait l'objet d'une mission d'assurance par leurs soins, ils peuvent établir une attestation de concordance qui n'exprime pas d'assurance.

Un cas dérogatoire est, en effet, prévu par la version 2016 de la norme portant sur la concordance d'informations financières figurant en lecture directe dans les comptes annuels ou intermédiaires de l'entité ayant fait l'objet d'une mission d'assurance par l'expert-comptable.

Il s'agit d'un cas particulier exclusivement réservé à cette situation spécifique. Deux conditions cumulatives sont requises pour pouvoir établir une telle attestation :

- l'attestation porte sur une information financière disponible en lecture directe dans les comptes de l'entité,
- l'expert-comptable qui atteste a réalisé, en amont de la mission d'attestation particulière, une mission d'assurance (présentation, examen limité ou audit) sur ces comptes annuels ou intermédiaires.

La notion d'information « disponible en lecture directe » est absolument essentielle. Cela signifie que le cas dérogatoire ne trouve pas à s'appliquer si l'information à attester ne figure pas en l'état dans les comptes ayant fait l'objet d'une mission précédente.

Cette situation dérogatoire engendre deux différences essentielles par rapport à une mission d'attestation classique :

- le confrère n'a pas de diligences particulières à mettre en œuvre dans la mesure où il ne fait qu'attester une information qu'il a déjà attestée par le passé,
- un rapport particulier est à établir dans lequel il est clairement mentionné que la mission d'attestation entre dans ce cas dérogatoire et en rappelle les conditions.

4. Rapport (attestation)

Obligatoirement écrit, le rapport de fin de mission de l'expert-comptable se présente sous la forme d'une attestation.

Il est important de veiller à être le plus précis possible dans la rédaction de l'attestation, à la fois pour que le lecteur comprenne bien la démarche suivie mais aussi éviter toute erreur d'interprétation ou mauvais usage.

L'expert-comptable veille à être particulièrement précis dans son rapport et notamment sur les informations relatives :

- au contexte de la mission,
- à l'objet considéré,
- à la mesure qui en a été faite par le chargé de mesure et éventuellement les méthodes utilisées,
- aux critères retenus.

Si l'attestation a été émise dans un contexte particulier ou que des critères utilisés ont été élaborés à des fins spécifiques, alors l'expert-

comptable alerte les lecteurs que l'information sur l'objet pourrait ne pas convenir à d'autres fins.

Aux mentions prévues par la norme (§ 30), le professionnel peut juger utile d'ajouter d'autres informations (cas du rapport « long ») pour informer les lecteurs. Ces compléments, qui ne doivent pas avoir d'impact sur la conclusion du rapport, sont destinés à préciser certaines modalités ou à compléter l'information destinée aux utilisateurs visés. Ils peuvent notamment porter sur :

- les modalités de la mission,
- les critères utilisés,
- les constatations liées à des particularités de la mission,
- le détail des compétences et de l'expérience de l'expert-comptable,
- le seuil de signification utilisé,
- des recommandations...

Des exemples de mission d'attestation sont disponibles sur le site internet du CSOEC (www.experts-comptables.fr).



TITRE IV

ZOOM SUR QUELQUES EXEMPLES DE MISSIONS D'ATTESTATION

Ce quatrième titre est consacré à quelques exemples de missions d'attestation sélectionnées pour leur caractère récurrent ou original. Ces exemples n'ont pas vocation de modèles, mais bien d'illustrations pour éclairer les professionnels dans leurs propres missions.

Pour chacun de ces exemples, une fiche de synthèse est établie dans laquelle sont indiqués des exemples :

- d'objet considéré,
- d'information sur l'objet considéré,
- de critères.

Les exemples retenus portent sur :

- Attestations d'informations juridiques ou comptables,
- Attestation de rémunération,
- Attestation sur l'utilisation des fonds versés dans le cadre d'un projet,
- Attestations pour les agences immobilières,
- Attestation de cessation / non cessation de paiement.

1. Attestation d'informations comptables ou juridiques

Les informations juridiques ou comptables figurent parmi les éléments (objets considérés) qui font l'objet le plus souvent d'attestations particulières par les experts-comptables. Il peut s'agir notamment d'informations portant sur :

- le chiffre d'affaires,
- une créance sur un client,

- un compte courant d'associé,
- le capital social,
- une opération donnée dans une situation financière historique...

1.1. Le chiffre d'affaires

Objet considéré	Chiffre d'affaires de la société X
Exemples d'informations sur l'objet considéré à attester	Montant à une date / sur une période donnée Évolution sur une période donnée Répartition à une date donnée Chiffre d'affaires réalisé avec un client sur une période Chiffre d'affaires réalisé dans une zone géographique (magasin, région, pays...) Chiffre d'affaires réalisé par un vendeur sur une période...
Exemples de critères	Référentiel comptable applicable ou règles de définition du chiffre d'affaires

1.2. Une créance sur un client

Objet considéré	Créance de la société X sur le client Y
Exemple d'information sur l'objet considéré à attester	Montant à une date donnée
Exemple de critère	Référentiel comptable applicable

1.3. Un compte courant d'associé

Objet considéré	Compte courant de l'associé X dans les comptes de la société Y
Exemples d'informations sur l'objet considéré à attester	Montant du compte courant à une date donnée Blocage du compte courant sur une période identifiée Dé détenteur du compte courant à une date donnée Intérêts versés sur une période Rémunération appliquée sur une période
Exemples de critères	Statuts de la société Décisions de l'assemblée générale décidant ou actant le blocage du compte courant Lettre d'engagement de l'associé Référentiel comptable applicable

1.4. Le capital social

Objet considéré	Capital social de la société X
Exemples d'informations sur l'objet considéré à attester	Montant du capital à une date donnée Montant du capital libéré à une date donnée Répartition du capital à une date donnée Quote-part du capital détenue par un associé à une date donnée...
Exemples de critères	Code de commerce Statuts de la société Décisions de l'assemblée générale Registre des mouvements de titres

1.5. Une opération donnée dans une situation financière historique

Objet considéré	Situation financière historique (comptes annuels, comptes intermédiaires)
Exemples d'informations sur l'objet considéré à attester	Evaluation et comptabilisation d'une opération : comptes clients régulièrement évalués et comptabilisés dans les comptes annuels de l'exercice X, provision pour démantèlement ... Correcte évaluation et comptabilisation d'une opération (actif, passif, produits, charges...)
Exemples de critères	Référentiel comptable applicable Règles du groupe Disposition fiscale

2. Attestation de rémunération

Objet considéré	Rémunération du dirigeant
Exemples d'informations sur l'objet considéré à attester	Absence de rémunération sur une période donnée Montant de la rémunération acquise / perçue sur telle période
Exemples de critères	Définition donnée de la rémunération (code du travail, lois sociales, ...) Décision de l'assemblée générale (nature, montant) Référentiel comptable

3. Attestation sur l'utilisation des fonds versés dans le cadre d'un projet

Objet considéré	Subvention reçue par une association de la part d'une collectivité pour financer un projet
Exemples d'informations sur l'objet considéré à attester	Montant des coûts engagés par l'association sur le projet financé par la subvention à une date donnée Utilisation effective des fonds par l'association en conformité avec le cahier des charges du projet
Exemples de critères	Cahier des charges et/ou la convention signée avec la collectivité qui subventionne

4. Attestations pour les agences immobilières²⁰

4.1. La pointe des fonds détenus

Objet considéré	Fonds des mandants
Exemple d'information sur l'objet considéré à attester	Montant maximal des fonds détenus
Exemple de critère	Article 29 ²¹ de la loi n° 70-9 du 2 janvier 1970 qui définit le montant le plus élevé des fonds détenus pour le compte des mandants au cours d'une période

²⁰ Exemples de lettre de mission et d'attestation disponibles www.experts-comptables.fr (accès privé)

²¹ Article 29 : Montant maximal des sommes dont le titulaire de la carte professionnelle demeure redevable à tout moment sur les versements et remises qui lui ont été faits à l'occasion des opérations mentionnées par l'article 1er de la loi susvisée du 2 janvier 1970. Pour la détermination de ce montant, il ne peut être tenu compte que des règlements qui ont été régulièrement et effectivement opérés au profit ou pour le compte des personnes qui doivent en être les bénéficiaires définitifs.

4.2. Représentation des fonds mandants

Objet considéré	Fonds des mandants
Exemple d'information sur l'objet considéré à attester	Représentation des fonds des mandants
Exemples de critères	Textes légaux et réglementaires Référentiel comptable Dispositions contractuelles ou règlement intérieur du garant

5. Attestation de cessation / non cessation de paiement

Objet considéré	Situation financière de l'entité
Exemples d'informations sur l'objet considéré à attester	Etat de cessation / non cessation des paiements à une date donnée
Exemple de critère	Le Code de commerce



TITRE V

QUESTIONS / REPONSES

Ces questions / réponses sont des illustrations liées à la norme d'attestations particulières. Elles sont classées dans l'ordre de l'ouvrage et renvoient vers les sources afin de permettre au lecteur de retrouver l'information recherchée.

- A quelle date la nouvelle norme d'attestations particulières entre-t-elle en vigueur ?

Elle est entrée en vigueur au 1^{er} octobre 2016 (§ 2.2 du Titre I).

- Quelles sont les principales différences entre la norme NP3100 version 2016 et la norme version 2012 ?

Les principales différences sont présentées au § 1.1 du Titre II.

- La norme NP3100 est-elle conforme au référentiel international de l'IFAC ?

Elle s'est inspirée de la norme ISAE 3000 de l'IFAC (§ 1.2 du Titre II).

- La NPMQ et la norme anti-blanchiment sont-elles applicables à la mission d'attestations particulières ?

Oui, la mission d'attestation doit respecter, comme toute mission réalisée par un expert-comptable, les dispositions générales prévues par ces normes (§ 3 du Titre I).

- La mission d'attestations particulières est-elle possible si l'expert-comptable a déjà réalisé une mission pour l'entité ?

Oui, le professionnel a la possibilité de réaliser une mission d'attestation pour une entité alors qu'il a déjà réalisé d'autres missions, en amont, pour ladite entité (§ 4 du Titre I).

- La norme d'attestations particulières est-elle applicable en cas de mission prévue par un texte légal ou réglementaire ?

Oui, dans certains cas (§ 3.8, g. du Titre II).

- L'expert-comptable peut-il réaliser une mission d'attestation particulière sur des informations autres que comptables ou financières ?

Oui, l'expert-comptable peut réaliser une mission d'attestation sur toute information qu'elle soit, ou non, en lien avec la comptabilité (§ 2 et 3.3 du Titre II).

- L'expert-comptable peut-il réaliser une mission d'attestation particulière sur des informations à l'évaluation desquelles il a contribué ?

Oui, l'expert-comptable peut participer à l'information attestée. Cette mission s'inscrit dans le cadre des attestations directes (§ 3.4, c. du Titre II).

- Une lettre de mission est-elle obligatoire pour réaliser une mission d'attestation ?

Oui, en vertu de l'article 150 du Code de déontologie du professionnel de l'expertise comptable (§ 2 du Titre III).

- L'expert-comptable peut-il prévoir des diligences allégées quand il est déjà réalisé des missions pour l'entité ?

Oui, lorsque cette précédente mission concerne l'objet considéré et que les diligences effectuées sont pertinentes au regard des travaux à réaliser par l'expert-comptable pour émettre son opinion (§ 3.7, g. du Titre II).

- L'expert-comptable est-il tenu de tenir compte de critères pour réaliser sa mission d'attestation ?

Oui, afin de pouvoir attester une information sur l'objet, il est nécessaire de disposer au préalable de repères ou répondre à des conditions permettant d'évaluer, d'apprécier, de mesurer ou de chiffrer un objet (§ 3.5 du Titre II).

- Quels sont les niveaux d'assurance envisageables pour une mission d'attestation particulière ?

Deux niveaux d'assurance sont prévus : assurance de niveau modéré et assurance de niveau raisonnable (§ 3.6 du Titre II).



TITRE VI

OUTILS ET EXEMPLES

L'ordre des experts-comptables propose un certain nombre d'outils pour permettre aux professionnels de travailler efficacement. Voici une brève présentation des outils disponibles en lien avec la mission d'attestations particulières.

1. Texte des normes et exemples de lettres de mission

Sur le site du Conseil supérieur de l'Ordre (www.experts-comptables.fr), figurent

- le texte intégral des normes professionnelles (accès public)
- des exemples de lettres de missions (accès privé)

2. Ouvrages & outils

La norme d'attestations particulières fait l'objet :

- du présent ouvrage (www.bibliordre.fr - accès privé)
- d'une formation, d'une journée, proposée par le CFPC

3. Exemples d'attestations

Plusieurs exemples d'attestations sont disponibles sur le site du Conseil supérieur de l'Ordre

- En annexe à la norme professionnelle NP3100 (accès public - www.experts-comptables.fr/Normes)
- Missions spécifiques (accès privé - www.experts-comptables.fr), notamment :

- Demande d'attestation par un gestionnaire d'immeubles, syndic de copropriété et/ou transactionnaire au titre des activités visées à l'article 1^{er} de la loi du 2 janvier 1970 (loi Hoguet)
- Demande d'attestation en vue du préfinancement CICE
- Demande d'attestation dans le cadre d'un financement « renforcement de la trésorerie » garanti par le Fonds Européen de Développement Régional (FEDER)
- Demande d'attestation des informations sociales, environnementales et sociétales figurant dans le rapport de gestion (article R-225-105-1 du Code de commerce)



ANNEXE

■ Vocabulaire spécifique de la norme

Nous reprenons ci-dessous quelques extraits du glossaire des termes et expressions utilisés dans le référentiel normatif 2016 spécifiques à la norme sur les attestations particulières (NP3100).

Chargé de mesure ou d'évaluation • *Partie qui mesure ou évalue l'objet considéré au regard de critères. Le chargé de mesure ou d'évaluation dispose des compétences concernant l'objet considéré. Ces compétences diffèrent des « compétences et techniques d'assurance ».*

Compétences et techniques d'assurance • *Compétences et techniques de planification, de collecte d'éléments probants, d'évaluation des éléments probants, de communication et de rédaction d'un rapport de mission d'assurance.*

Critères • *Références utilisées pour mesurer ou évaluer l'objet considéré.*

Information sur l'objet considéré • *Résultat de la mesure ou de l'évaluation de l'objet considéré au regard des critères.*

Mission directe • *Mission d'assurance sur des informations, autres que des comptes complets historiques, à l'élaboration desquelles la structure et le responsable de la mission ont contribué en tout ou partie. Dans une telle mission, la structure et le responsable de la mission mesurent ou évaluent, en tout ou partie, un objet au regard de critères et présentent l'information sur cet objet dans leur rapport d'assurance ou dans un document joint à leur rapport.*

Mission indirecte • *Mission d'assurance sur des informations, autres que des comptes complets historiques, à l'élaboration desquelles la structure et le responsable de la mission n'ont pas contribué. Dans une telle mission, la mesure ou l'évaluation de l'objet au regard de critères n'est pas réalisée par la structure et le responsable de la mission. L'information relative à la mesure ou à l'évaluation de l'objet considéré est établie par l'entité ou sous sa responsabilité, et présentée dans un document joint au rapport d'assurance de la structure et du responsable de la mission.*

Objet considéré • *Élément à mesurer ou à évaluer et faisant l'objet de l'information attestée par la structure et le responsable de la mission dans le cadre de leur mission.*

INDEX

A

Acceptation de la mission	53, 54, 55, 56, 57, 58, 59
Anti-blanchiment	12, 13, 54, 57, 73
Assurance	8, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 21, 26, 31, 34, 37, 38, 39, 40, 41, 42
.....	44, 45, 46, 47, 48, 50, 51, 52, 56, 58, 62, 63, 64, 75, 79
Attestation	29, 43, 58, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 67, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 78
Attestation directe	47, 62, 63
Attestation indirecte	47, 60, 62

C

Cas dérogatoire	16, 40, 45, 50, 51, 60, 61, 63, 64
Champ d'application	17
Chargé de mesure ou d'évaluation	26, 27, 62, 63, 79
Client	7, 10, 13, 16, 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 34
.....	35, 36, 37, 44, 45, 49, 50, 53, 54, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 67, 68
Code de déontologie	60
Contrôles	35, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 44, 59
Critères	16, 19, 26, 27, 28, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 39, 40, 46
.....	47, 48, 55, 56, 58, 62, 63, 64, 65, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 74, 79

D

Date d'application	11
Diligences	7, 11, 28, 37, 38, 39, 40, 41, 43, 44, 45, 47, 52, 54, 62, 64, 74
Diligences allégées	16, 45, 74

E

Esprit critique	41
Événements postérieurs	43

I

Indépendance	13, 54, 55, 56
Information attestée	19, 21, 24, 28, 31, 38, 40, 47, 51, 63, 74, 79
ISAE 3000	17, 73

L

Lettre d'affirmation	43
Lettre de mission	12, 26, 35, 37, 52, 57, 59, 60, 61, 62, 74

N

Niveau d'assurance.....	16, 31, 37, 38, 39, 40, 43, 44, 46, 47, 48, 51, 60
Normes professionnelles.....	60
NPMQ.....	12, 53, 54, 55, 56, 57, 73

O

Objet considéré.....	18, 19, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 34, 35, 38, 39
.....	42, 43, 45, 46, 47, 48, 60, 62, 63, 64, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 74, 79
Opinion	17, 31, 32, 33, 34, 37, 38, 40, 41, 42, 43, 45, 46, 48, 63, 74
Outils.....	77

P

Partie responsable de l'objet considéré	26, 27, 29, 43, 60
---	--------------------

R

Rapport	11, 26, 28, 34, 35, 37, 40, 42, 43, 45, 46, 47, 48, 49
.....	50, 51, 52, 55, 56, 59, 62, 63, 64, 65, 78, 79
Référentiel normatif.....	4, 7, 16, 17, 43, 79
Responsabilité	15, 21, 40, 45, 47, 49, 60, 79
Responsable de la mission.....	4, 7, 15, 18, 19, 21, 26, 28, 29, 31, 32, 37, 39, 40, 41
.....	42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 50, 51, 52, 54, 56, 58, 59, 60, 62, 63, 79

S

Signature	40, 43, 47, 49, 50, 51, 57
Succession de mission.....	44

T

Texte légal ou réglementaire.....	50, 51, 52, 61, 74
-----------------------------------	--------------------

U

Utilisateurs visés	18, 26, 28, 29, 31, 42, 46, 47, 59, 63, 65
--------------------------	--