

# **NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE AUX ATTESTATIONS PARTICULIÈRES DELIVRÉES PAR LE PROFESSIONNEL DE L'EXPERTISE COMPTABLE À LA DEMANDE DE L'ENTITÉ**

## **(NP 3100)**

(Norme agréée par arrêté ministériel du 20 juin 2011  
applicable à partir des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012)

### SOMMAIRE

---

	<b>Paragraphe</b>
<b>INTRODUCTION</b>	1-3
<b>CARACTÉRISTIQUES DES DEMANDES</b>	4-6
<b>NATURE DES INFORMATIONS À ATTESTER</b>	7-8
<b>CONDITIONS PRÉALABLES A L'ACCEPTATION</b>	9-15
<b>DILIGENCES REQUISES</b>	
Etablissement d'une lettre de mission	16
Nature des contrôles à effectuer	17-18
Utilisation des travaux de la mission principale	19
Nature des travaux complémentaires	20-22
Forme et contenu de l'attestation	23-27
Documentation des travaux	28
<b>Annexe 1 : Exemple d'attestation couvrant un large panel de demande</b>	

---

## **Introduction**

---

01.- La présente norme a pour objet de définir des principes fondamentaux et leurs modalités d'application relatifs au rôle, à la responsabilité et aux conditions d'intervention du professionnel de l'expertise comptable à qui une entité demande de délivrer des attestations particulières.

02.- La présente norme concerne les attestations demandées au professionnel de l'expertise comptable sur des informations particulières, le plus souvent comptables et financières, c'est-à-dire ne constituant pas des comptes annuels, consolidés ou intermédiaires.

Ces attestations ne résultent ni d'un examen limité ni d'un audit mais ont pour but, sur la base de contrôles appropriés à la nature de l'objectif, de formuler une conclusion.

03.- Les travaux accomplis à cette occasion et l'attestation délivrée relèvent de la catégorie des autres missions d'assurance définies par le cadre de référence des missions du professionnel de l'expertise comptable. Pour l'application de la présente norme, il est utile de se référer aux dispositions contenues dans d'autres normes professionnelles.

## **Caractéristiques des demandes**

---

04.- Il peut être demandé au professionnel de l'expertise comptable d'attester certaines informations particulières en relation avec la comptabilité.

05.- La demande émane le plus souvent des dirigeants sociaux, eux-mêmes invités à fournir certains renseignements ou documents "attestés" par leur professionnel de l'expertise comptable, par exemple :

- par un organisme public ou un établissement bancaire, préalablement à l'octroi d'un prêt, d'une subvention ou d'une aide quelconque ;
- par un organisme de prestations sociales en vue de la détermination des droits des intéressés ;
- par une autorité publique étrangère qui, par exemple, à l'occasion de marchés passés avec des entreprises françaises, demande au professionnel de l'expertise comptable d'attester notamment des factures.

06.- La demande, plus rarement, peut être présentée directement au professionnel de l'expertise comptable. C'est généralement le cas de la part de tiers privés et, quelquefois, de celle d'un organisme social. L'attitude du professionnel de l'expertise comptable, dans ce cas de figure, est traitée au paragraphe 14.- ci-après.

## **Nature des informations à attester**

---

07.- Les informations sur lesquelles une attestation est demandée peuvent être :

- de nature comptable ou financière : nombre d'actions composant le capital social, capitaux propres, résultat d'un exercice, distribution de dividendes, chiffre d'affaires, émoluments d'une personne, montant d'une créance ou d'une dette, quote-part de frais généraux retenue, etc. ;

- de nature juridique ou sociale : nombre d'actions détenues par un actionnaire, situation juridique d'un membre de la société (salarié ou mandataire social), nom des actionnaires, etc...

08.- Il peut s'agir également :

- d'informations incluses dans les comptes sur lesquels le professionnel de l'expertise comptable est intervenu;
- d'informations qui, si elles échappent stricto sensu au périmètre de la comptabilité, n'en demeurent pas moins étroitement liées à la vie sociale et ne sont pas ignorées du professionnel de l'expertise comptable dans le cadre de sa mission principale ;
- d'informations qui sont extérieures à sa mission, même prise dans son acception la plus large.

## **Conditions préalables à l'acceptation**

### **Respect des règles déontologiques**

09.- Le professionnel de l'expertise comptable, face à une demande de délivrer une attestation, se réfère aux principes de base qui gouvernent son comportement professionnel.

10.- Le Code de déontologie professionnelle précise les principes fondamentaux de comportement auxquels il convient de se référer : intégrité, objectivité, compétence, indépendance, secret professionnel et respect des règles professionnelles. Il fixe également des règles relatives notamment à l'acceptation et au maintien des missions.

11.- Dans le respect des principes cités au paragraphe 10.- ci-dessus, il est admis que doit être pris en considération le facteur d'utilité ou de service pour l'entité. Dès lors, il apparaît légitime que le professionnel de l'expertise comptable accepte d'attester des informations qui ne sont pas étrangères aux activités et documents de l'entité et qui entrent normalement dans le champ de ses investigations.

### **Objectif de la demande d'attestation et de sa faisabilité**

12.- Avant d'accepter d'effectuer les travaux répondant à la demande d'attestation dont il est saisi, le professionnel de l'expertise comptable se fait indiquer par les dirigeants le contexte dans lequel s'inscrit cette demande.

Il s'assure que les renseignements sur lesquels doit porter son attestation entrent dans le domaine de ceux qu'il peut contrôler. En particulier, lorsque les informations établies par la direction comprennent des prévisions, le professionnel de l'expertise comptable ne peut pas se prononcer sur la possibilité de leur réalisation.

13.- Dans certaines circonstances particulières, le professionnel de l'expertise comptable peut être sollicité afin de délivrer une attestation relative à des éléments, chiffrés ou non, comportant par ailleurs une appréciation de nature qualitative ; par exemple : utilisation d'une subvention conformément à son objet, montant de dépenses engagées dans le cadre de travaux de sécurité imposés à l'entité, etc.

Préalablement à l'acceptation de cette demande, le professionnel de l'expertise comptable examine avec attention les critères qualitatifs qui y sont inclus, afin de déterminer s'il lui est possible, dans le cadre de contrôles appropriés, de délivrer l'attestation sollicitée.

## Définition des responsabilités au regard de l'information à attester

14.- Le professionnel de l'expertise comptable n'est pas, et ne peut être, un dispensateur direct d'information. L'obligation de secret professionnel fonde cette règle. Il appartient donc aux dirigeants de l'entité de produire l'information et au professionnel de l'expertise comptable de la contrôler pour pouvoir l'attester. Dans tous les cas, le professionnel de l'expertise comptable ne peut donc se prononcer que sur un document préalablement établi sous leur responsabilité, par les dirigeants de l'entité.

Par conséquent, s'il reçoit personnellement une demande d'attestation émanant d'un tiers, le professionnel de l'expertise comptable la transmet aux dirigeants qui établissent la réponse et la soumettent au contrôle du professionnel de l'expertise comptable.

15.- Le professionnel de l'expertise comptable vérifie :

- que la demande d'attestation respecte les conditions requises par la présente norme ;
- que les conditions de son intervention, notamment les délais pour mettre en œuvre les travaux qu'il estime nécessaires, sont compatibles avec les ressources dont il dispose.

## Diligences requises

---

### Etablissement d'une lettre de mission

16.- Le professionnel de l'expertise comptable applique les dispositions de l'article 151 du Code de déontologie professionnelle relatives à la lettre de mission. Si nécessaire, il établit une lettre de mission spécifique ou une lettre de mission complémentaire à la mission principale conformément aux principes des dispositions réglementaires susmentionnées.

### Nature des contrôles à effectuer

17.- La signature d'une attestation par le professionnel de l'expertise comptable engageant sa responsabilité, il met en œuvre les contrôles qu'il juge appropriés au regard de l'objectif fixé et de la nature de l'information contenue dans le document sur lequel porte l'attestation demandée.

18.- Les contrôles mis en œuvre ne relevant ni d'un examen limité ni d'un audit, ils ne peuvent porter que sur :

- la conformité avec la comptabilité ou les documents internes des informations présentées par les dirigeants sociaux dans un document ;
- la validité des informations présentées par les dirigeants sociaux et non directement issues de la comptabilité.

### Utilisation des travaux effectués dans le cadre de la mission principale

19.- Le professionnel de l'expertise comptable détermine si les travaux réalisés, le cas échéant, dans le cadre de sa mission principale sur les comptes, lui permettent d'obtenir le niveau d'assurance requis, ce dernier variant selon la nature des informations et l'objet de l'attestation demandée. Si ce n'est pas le cas, il met en œuvre des travaux complémentaires qu'il conçoit en fonction de l'objet de l'attestation.

## Nature des travaux complémentaires

20.- Les travaux complémentaires peuvent consister à :

- vérifier la concordance ou la cohérence des informations objet de l'attestation avec la comptabilité, ou des données sous-tendant la comptabilité, ou des données internes à l'entité en lien avec la comptabilité telles que notamment la comptabilité analytique ou des états de gestion ;

- vérifier la conformité de ces informations, avec notamment :

- les dispositions de textes légaux ou réglementaires ;
- les dispositions des statuts ;
- les stipulations d'un contrat ;
- les procédures de contrôle interne de l'entité ;
- les décisions de l'organe chargé de la direction ;
- les principes figurant dans un référentiel.

- apprécier si ces informations sont présentées de manière sincère.

21.- Pour réaliser ces travaux, le professionnel de l'expertise comptable utilise tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme professionnelle d'audit relative au caractère probant des éléments collectés. Il peut notamment estimer nécessaire d'obtenir des déclarations écrites de la direction.

22.- Il s'assure qu'il a collecté les éléments suffisants et appropriés au regard du niveau d'assurance requis pour étayer la conclusion formulée dans son attestation.

## Forme et contenu de l'attestation

23.- L'attestation délivrée prend la forme d'un document daté et signé par le professionnel de l'expertise comptable auquel est joint le document établi par la direction de l'entité qui comprend les informations objet de l'attestation.

24.- L'attestation comporte :

- un titre ;
- l'identité du destinataire de l'attestation au sein de l'entité ;
- le rappel de la qualité de professionnel de l'expertise comptable<sup>1</sup> ;
- l'identification de l'entité ;
- la nature et l'étendue des travaux mis en œuvre ;
- toutes remarques utiles permettant au destinataire final de mesurer la portée et les limites de l'attestation délivrée ;
- une conclusion adaptée aux travaux effectués et au niveau d'assurance obtenu ;
- la date ;
- l'identification et la signature du professionnel de l'expertise comptable.

<sup>1</sup> Le cas échéant le rappel de la qualité de professionnel de l'expertise comptable de l'entité

25.- Lorsque l'attestation porte sur des éléments chiffrés, la conclusion fait état de leur conformité avec la comptabilité ou les documents internes. Lorsque l'attestation porte sur des éléments non chiffrés, la conclusion porte sur la validité et la sincérité des informations présentées.

26.- Dans le cas où l'appréciation des aspects qualitatifs de l'information contenue dans le document sur lequel porte l'attestation apparaît reposer sur un jugement de nature subjective, le professionnel de l'expertise comptable formule toutes remarques utiles permettant à l'utilisateur d'apprécier la portée et les limites de l'attestation délivrée.

27.- Afin de respecter les règles de secret professionnel, le professionnel de l'expertise comptable adresse son attestation à la seule direction de l'entité ; il ne doit en aucun cas la transmettre à une autre personne.

### **Documentation des travaux**

28.- Le professionnel de l'expertise comptable constitue un dossier de travail contenant la documentation de ses travaux et notamment les éléments importants sur lesquels se fondent ses conclusions. Cette documentation permet de justifier que la mission a été effectuée selon les dispositions de la présente norme.

## **ANNEXE 1**

---

### **EXEMPLE D'ATTESTATION COUVRANT UN LARGE PANEL DE DEMANDES**

## Exemple d'attestation du professionnel de l'expertise comptable <sup>2</sup> relative à [... (à préciser)] pour/ au [... (préciser la période ou la date concernée)]

Au ... [**Représentant légal de l'entité**]<sup>3</sup>,

En notre qualité de professionnel de l'expertise comptable<sup>4</sup> et en réponse à votre demande, nous avons procédé à la vérification des informations figurant dans le document [... (**préciser les informations concernées par la demande d'attestation**)], joint à la présente attestation et établi [**dans le cadre de ... (préciser le contexte)**]<sup>5</sup>.

Ces informations ont été établies sous la responsabilité de [... (**préciser l'organe ou le membre de direction ayant produit l'information concernée**)] de [**Nom de l'entité**].

Il nous appartient de nous prononcer sur la [**concordance ou la cohérence**] de ces informations avec [**la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité ou les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité (telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion)**].

[**Ou bien**]

Il nous appartient de nous prononcer sur la conformité de ces informations avec [... (**dispositions issues de textes légaux ou réglementaires**) ou les dispositions des statuts ou les stipulations du contrat ... (à préciser) ou les procédures de contrôle interne de l'entité telles que décrites dans le document ou ... (à préciser)].

[**Ou bien**]

Il nous appartient d'attester les informations [*le cas échéant* : ainsi] établies.

Notre intervention, qui ne constitue ni un audit ni un examen limité, a été effectuée selon les normes professionnelles du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables. Nos travaux ont consisté à [... (**description de la nature des contrôles mis en œuvre et des limites éventuelles, par exemple** <sup>6</sup> :

**"effectuer les rapprochements nécessaires entre ces informations et la comptabilité dont elles sont issues et vérifier qu'elles concordent avec les éléments ayant servi de base à l'établissement des comptes annuels/consolidés de l'exercice ..."** ;

**"vérifier la concordance [ou la cohérence] de ces informations avec les données sous-tendant la comptabilité [ou les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité (telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion)]."** ;

<sup>2</sup> Le cas échéant préciser « le professionnel de l'expertise comptable de l'entité »

<sup>3</sup> Le terme « entité » désigne l'entité dans laquelle le professionnel de l'expertise comptable effectue une mission. Le destinataire de l'attestation est généralement le PDG ou le DG (en cas de dissociation des fonctions dans la SA), le président de la SAS (ou du DG/DGD désigné par les statuts et ayant les mêmes pouvoirs que le président), le gérant de la SARL etc. ou bien un membre de la direction dûment habilité

<sup>4</sup> Le cas échéant préciser « en qualité de professionnel de l'expertise comptable de l'entité X »

<sup>5</sup> Reprendre le contexte indiqué dans le document joint à l'attestation

<sup>6</sup> Cette partie est à détailler



**"vérifier la conformité de ces informations avec ... (dispositions issues de textes légaux ou réglementaires) [ou les dispositions des statuts ou les stipulations du contrat...] [ou les procédures de contrôle interne de l'entité telles que décrites dans le document ...] [ou ...]. "** ;

**"prendre connaissance des procédures mises en place par votre entité<sup>7</sup> pour produire l'information donnée dans le document joint et vérifier (le cas échéant ", par sondages,") que l'information résultant de l'application de ces procédures concorde avec les données sous-tendant la comptabilité de votre entité<sup>7</sup> " ;**

**"vérifier la correcte application de la méthode de calcul de ... " ;**

**"vérifier l'exactitude arithmétique des calculs<sup>8</sup>")].**

[Le cas échéant (**Limitations des travaux connues avant l'acceptation de la mission**)<sup>9</sup>]

[Nous vous informons ... (**à compléter**) **ou** Nous portons à votre connaissance ... (**à compléter**)].

Nous ne nous prononçons pas sur l'exactitude de [... (**à compléter**)] ou sur la possibilité de réalisation des prévisions [... (**à compléter**)].

## Conclusion sans observation

Sur la base de nos travaux, nous n'avons pas d'observation à formuler sur [**la concordance ou la cohérence**] des informations [**figurant dans le document joint ou relatives à ... (à compléter) ou objet de l'attestation**] avec [**la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité ou les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité (telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion)**].

### [**Ou bien**]

Sur la base de nos travaux, nous n'avons pas d'observation à formuler sur la conformité des informations [**figurant dans le document joint ou relatives à ... (à compléter) ou objet de l'attestation**] avec [... (**dispositions issues de textes légaux ou réglementaires**) **ou les dispositions des statuts ou les stipulations du contrat ... (à préciser) ou les procédures de contrôle interne de l'entité telles que décrites dans le document ou ... (à préciser)**].

### [**Ou bien**]

Sur la base de nos travaux, nous n'avons pas d'observation à formuler sur les informations [**figurant dans le document joint ou relatives à ... (à compléter) ou objet de l'attestation**].

<sup>7</sup> Préciser : la société, l'association, ...

<sup>8</sup> Préciser de quels calculs il s'agit

<sup>9</sup> Les limitations apparues en cours de mission sont exprimées dans la conclusion sous la forme d'observations

## Conclusion avec observation

Sur la base de nos travaux, **[la concordance ou la cohérence]** des informations **[figurant dans le document joint ou relatives à ... (à compléter) ou objet de l'attestation]** avec **[la comptabilité ou les données sous-tendant la comptabilité ou les données internes à l'entité en lien avec la comptabilité (telles que, notamment, la comptabilité analytique ou des états de gestion)]** appelle de notre part les observations suivantes : **[... (à préciser)]**.

### **[Ou bien]**

Sur la base de nos travaux, la conformité des informations **[figurant dans le document joint ou relatives à ... (à compléter) ou objet de l'attestation]** avec **[... (dispositions issues de textes légaux ou réglementaires) ou les dispositions des statuts ou les stipulations du contrat ... (à préciser) ou les procédures de contrôle interne de l'entité telles que décrites dans le document ou ... (à préciser)]** appelle de notre part les observations suivantes : **[... (à préciser)]**.

### **[Ou bien]**

Sur la base de nos travaux, les informations **[figurant dans le document joint ou relatives à ... (à compléter) ou objet de l'attestation]** appellent de notre part les observations suivantes **[... (à préciser)]**.

Cette attestation est établie à votre attention dans le contexte décrit ci-avant et ne doit pas être utilisée, diffusée ou citée à d'autres fins.<sup>10</sup>

Nos travaux ne sont pas destinés à remplacer les diligences qu'il appartient, le cas échéant, aux tiers ayant eu communication de cette attestation de mettre en œuvre au regard de leurs propres besoins.<sup>11</sup>

*Lieu, date et signature*

---

<sup>10</sup> Si le professionnel de l'expertise comptable le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation.

<sup>11</sup> Si le professionnel de l'expertise comptable le juge utile au regard du contexte d'établissement et de diffusion de l'attestation. Ce paragraphe peut être utilisé, par exemple, en cas d'attestation sur des ratios dans le cadre de contrats d'emprunt bancaire pour signifier que l'attestation ne remplace pas les diligences que le banquier peut lui-même mettre en œuvre pour ses propres besoins.