

NORME PROFESSIONNELLE APPLICABLE À LA MISSION DE PRÉSENTATION DES COMPTES (NP 2300)

Norme agréée par arrêté ministériel du 1er septembre 2016 qui annule et remplace l'agrément du 20 juin 2011. Applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2016.

SOMMAIRE	Paragraphes
INTRODUCTION	1
NATURE ET OBJECTIF DE LA MISSION	2-3
DEFINITIONS	4
RESPONSABILITE DE LA DIRECTION DE L'ENTITE	5
EXIGENCES REQUISES	
Esprit critique, jugement professionnel	6
Acceptation de la mission	7
Lettre de mission	8
Diligences à mettre en œuvre	9-15
Documentation des travaux	16
Rapport	17
Formulation de la conclusion	18-21
Contenu de l'attestation	22
MODALITES D'APPLICATION	
Introduction	A1
Nature et objectif de la mission	A2
Esprit critique, jugement professionnel	A3
Lettre de mission	A4
Appréciation de l'organisation de la comptabilité	A5
Préparation des comptes	A6
Examen de la cohérence et de la vraisemblance des comptes	A7
Documentation des travaux	A8-A9
Contenu de l'attestation - Cas particulier des entités soumises au commissariat aux comptes	A10
ANNEXE 1 : EXEMPLES DE RAPPORTS	
Attestation sans observation	E1
Attestation avec conclusion favorable mais avec observation(s) ayant une incidence sur la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble (désaccords, incertitudes, limitations)	E2
Refus d'attester (incohérences, désaccords, incertitudes, limitations)	E3
Compte rendu de travaux utilisable lorsque l'entité est soumise au commissariat aux comptes	E4

Introduction

Le terme expert-comptable employé dans le référentiel et la présente norme vise les experts-comptables et les salariés autorisés à exercer la profession d'expertise comptable aux termes de l'article 83 ter ou 83 quater de l'Ordonnance du 19 septembre 1945.

1.- La présente norme professionnelle a pour objet de définir les principes que l'expert-comptable applique lorsqu'il conduit une mission de présentation des comptes. Elle définit en outre la forme et le contenu du rapport que l'expert-comptable établit à l'issue de cette mission (Réf. Par. A1).

Cette norme s'inscrit dans le cadre de référence et implique, à ce titre, le respect des normes professionnelles d'application générale, communes à l'ensemble des missions.

L'acceptation et le maintien par l'expert-comptable d'une mission de présentation des comptes sont en principe compatibles avec d'autres missions ou prestations susceptibles de lui être confiées par l'entité, sous réserve de certains cas d'incompatibilités, laissés à l'appréciation de l'expert-comptable.

Nature et objectif de la mission

2.- La mission de présentation des comptes est une mission d'assurance de niveau modéré aboutissant à une opinion portant sur la cohérence et la vraisemblance des comptes d'une entité pris dans leur ensemble.

La mission de présentation porte sur des comptes annuels ou intermédiaires. Elle n'est pas applicable aux comptes consolidés.

Le niveau d'assurance est inférieur à celui d'un audit ou d'un examen limité. L'opinion est exprimée sous une forme négative (Réf. Par. A2).

3.- L'objectif d'une mission de présentation des comptes est d'émettre une assurance de niveau modéré sur la cohérence et la vraisemblance des comptes de l'entité. L'expert-comptable conclut qu'il n'a pas relevé d'éléments de nature à remettre en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes de l'entité pris dans leur ensemble.

L'objectif n'est pas de se prononcer sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle de ces comptes. Il n'est pas non plus de déceler les erreurs, actes illégaux ou autres irrégularités, par exemple des fraudes ou des malversations éventuelles.

Définitions

4.- Les termes utilisés dans la présente norme sont définis dans le « Glossaire des termes et expressions utilisés », qui fait partie intégrante du référentiel normatif.

Responsabilité de la direction de l'entité

5.- Les comptes sont établis sous la responsabilité de la direction de l'entité, conformément au référentiel comptable qui lui est applicable.

En conséquence, la direction de l'entité est responsable à l'égard des tiers de l'exhaustivité, de la fiabilité et de l'exactitude des informations comptables et financières ainsi que des procédures de contrôle interne concourant à l'établissement des comptes. Dès lors, la direction de l'entité est responsable des informations communiquées à l'expert-comptable pour les besoins de sa mission.

Exigences requises

Esprit critique, jugement professionnel

6.- L'expert-comptable exerce son jugement professionnel notamment pour décider de la nature, du calendrier et de l'étendue des diligences à mettre en œuvre sur la base des informations recueillies, en faisant preuve d'esprit critique (Réf. Par. A3).

Acceptation de la mission

■ Prise de connaissance préalable de l'entité

7.- Préalablement à l'acceptation de la mission, l'expert-comptable acquiert une connaissance de l'entité, de son évolution récente, de son secteur d'activité et de son environnement.

Lettre de mission

8.- Conformément au Code de déontologie, l'expert-comptable établit une lettre de mission dans laquelle il définit les termes, les conditions de la mission et les obligations réciproques des parties.

Cette lettre constitue un contrat qui a pour objectif principal de définir la mission. Elle facilite la planification des travaux et permet de confirmer

l'acceptation (ou le maintien) de la mission confiée à l'expert-comptable (Réf. Par. A4).

Diligences à mettre en œuvre

■ **Prise de connaissance générale de l'entité**

9.- L'expert-comptable acquiert ou met à jour sa connaissance générale de l'entité afin de pouvoir apprécier à l'issue de sa mission si les comptes donnent une information cohérente et vraisemblable.

■ **Appréciation de l'organisation de la comptabilité**

10.- L'expert-comptable prend connaissance de l'organisation de la comptabilité et, le cas échéant, recommande des procédures conformes à la législation en vigueur et adaptées à la taille et aux besoins de l'entité (Réf. Par. A5).

La mission de présentation ne comprend pas l'évaluation des procédures de contrôle interne de l'entité.

■ **Appréciation de la régularité en la forme de la comptabilité**

11.- Lorsque la comptabilité est tenue par l'entité, l'expert-comptable vérifie l'existence et la mise à jour des livres comptables obligatoires prévus par le Code de commerce.

L'expert-comptable effectue des contrôles par épreuves portant sur la qualité des enregistrements en tenant compte du principe d'importance relative et du caractère significatif.

Ces contrôles consistent notamment à :

- veiller à ce que les enregistrements soient appuyés d'une pièce justificative ;
- vérifier la pertinence de l'imputation comptable ;
- vérifier que l'enregistrement est effectué sur la bonne période.

■ **Préparation des comptes**

12.- Lorsque l'expert-comptable tient la comptabilité, sur la base des informations et estimations communiquées par la direction, il lui propose les écritures comptables d'inventaire et s'assure de leur correcte comptabilisation.

Lorsque l'entité tient la comptabilité, l'expert-comptable effectue des contrôles par épreuves sur les pièces justificatives sous-tendant les écritures d'inventaire enregistrées dans les comptes.

Il vérifie, le cas échéant, la pertinence des informations données dans l'annexe (Réf. Par. A6).

■ Examen de la cohérence et de la vraisemblance des comptes

13.- L'expert-comptable met en œuvre une revue analytique lors de l'examen de la cohérence et de la vraisemblance des comptes qu'il effectue à la fin de ses travaux. L'application de cette technique lui permet de vérifier la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble au regard des éléments collectés lors de ses travaux (Réf. Par. A7).

14.- Lorsque cette revue analytique met en évidence des informations qui ne sont pas en corrélation avec d'autres informations, des variations significatives ou des tendances inattendues, l'expert-comptable détermine les diligences complémentaires à mettre en place pour expliquer ces variations et ces incohérences.

15.- Lorsqu'à l'issue des diligences complémentaires mises en œuvre ces incohérences sont confirmées, l'expert-comptable s'efforce d'obtenir des explications de la direction. Si les explications obtenues ne sont pas pertinentes et que les informations comptables présentées sont considérées par l'expert-comptable comme insuffisantes pour l'utilisateur des comptes, l'expert-comptable en tire les conséquences dans son rapport en formulant, selon les cas, une conclusion avec observation(s) ou un refus d'attester.

Documentation des travaux

16.- L'expert-comptable constitue un dossier de travail contenant la documentation de ses travaux et notamment les éléments importants sur lesquels se fondent ses conclusions (Réf. Par. A8, A9).

Rapport

17.- Le rapport émis à l'issue d'une mission de présentation prend la forme d'une attestation qui comporte une conclusion exprimant une assurance formulée sous une forme négative sur la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble. Les comptes sont annexés à l'attestation.

Outre ce rapport, l'expert-comptable peut délivrer à la direction de l'entité ses recommandations sous une forme appropriée. Celles-ci ne doivent pas remettre en cause la conclusion formulée dans l'attestation.

Formulation de la conclusion

18.- L'expert-comptable formule dans l'attestation :

- une conclusion favorable sans observation ;
- ou une conclusion favorable assortie d'une ou de plusieurs observations ;
- ou un refus d'attester.

■ Conclusion favorable sans observation

19.- L'expert-comptable formule une conclusion sans observation lorsqu'il a pu mettre en œuvre sans limitation toutes les diligences correspondant à une mission de présentation et qu'il n'a relevé, au cours de ses travaux, aucun élément de nature à remettre en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble.

■ Conclusion favorable avec observation(s)

20.- L'expert-comptable formule une conclusion avec observation(s) :

- lorsqu'il a rencontré au cours de sa mission des limitations dans ses diligences ;
- ou qu'il a relevé une ou plusieurs incertitudes affectant les comptes ;
- ou qu'il est en désaccord avec le client sur une ou des options prises par ce dernier ;

et qu'il estime toutefois que les incidences de ces faits sur les comptes ne sont pas suffisamment significatives pour refuser d'attester la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble mais que ces faits méritent d'être portés à la connaissance de l'utilisateur des comptes.

■ Refus d'attester

21.- L'expert-comptable exprime un refus d'attester lorsqu'il estime que les incidences sur les comptes des faits relevés (incohérences multiples, limitations dans ses diligences, incertitudes ou désaccords) sont d'une importance telle qu'il ne peut obtenir un niveau d'assurance suffisant.

Contenu de l'attestation (Réf. Par. A10)

22.- L'expert-comptable établit une attestation qui comprend les éléments suivants:

- un intitulé ;
- une mention confirmant que la mission a été réalisée conformément à la présente norme professionnelle et qu'elle ne constitue ni un audit, ni un examen limité ;
- un paragraphe d'introduction comportant le rappel de sa qualité d'expert-comptable et de la mission de présentation des comptes qui lui a été confiée, l'identification de l'entité et des comptes objet de la mission qui sont joints au rapport, et de la période couverte par ces comptes ;
- les données caractéristiques des comptes : total du bilan, chiffre d'affaires, résultat net comptable ;
- une conclusion exprimée sous une forme négative ;
- la date du rapport ;
- l'identification de l' (des) expert(s)-comptable(s) signataire(s) du rapport.

Modalités d'application

Les modalités d'application de la norme de présentation ne revêtent pas un caractère obligatoire.

Introduction (Réf. Par. 1)

A1. En amont de la mission de présentation des comptes, l'entité peut confier à l'expert-comptable le soin de tenir sa comptabilité. Par ailleurs, la mission de présentation peut être complétée par d'autres missions et notamment l'établissement des paies et des déclarations fiscales et sociales.

Nature et objectif de la mission (Réf. Par. 2)

A2. Les diligences à mettre en œuvre dans le cadre d'une mission de présentation comprennent notamment :

- une prise de connaissance générale de l'entité ;

- une appréciation de l'organisation de la comptabilité ;
- une appréciation de la régularité en la forme de la comptabilité ;
- la participation, le cas échéant, à la préparation des comptes ;
- un examen de la cohérence et de la vraisemblance des comptes.

Esprit critique, jugement professionnel (Réf. Par. 6)

A3. L'expert-comptable évalue de façon critique les documents et les informations reçus.

Lettre de mission (Réf. Par. 8)

A4. La lettre de mission comporte au moins les éléments suivants, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de l'entité que l'expert-comptable jugerait utile d'ajouter :

- la nature et l'objectif de la mission y compris le fait qu'elle ne constitue ni un audit, ni un examen limité ;
- les responsabilités respectives de l'expert-comptable et de la direction de l'entité dans le cadre de la mission ;
- la référence au Code de déontologie de la profession et à la présente norme ;
- le fait que la mission n'a pas pour objectif de déceler les erreurs, actes illégaux ou autres irrégularités ;
- le fait que les diligences mises en œuvre ne comprennent ni le contrôle de la réalité et de l'exhaustivité des opérations, ni le contrôle des inventaires physiques des actifs de l'entité à la clôture de l'exercice comptable (stocks, immobilisations, espèces en caisse notamment), ni l'appréciation des procédures de contrôle interne ;
- le fait que l'entité est responsable de la fiabilité, de l'exhaustivité et de l'exactitude des informations fournies à l'expert-comptable ;
- le référentiel comptable sur la base duquel les comptes sont présentés ;
- le fait que la mission se conclura par un rapport d'assurance sur la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble.

Elle comprend également les conditions générales ainsi que la répartition des tâches entre le client et l'expert-comptable.

Appréciation de l'organisation de la comptabilité (Réf. Par. 10)

A5. L'expert-comptable vérifie que l'entité utilise un plan de comptes adapté et conforme au référentiel comptable applicable.

Il attire l'attention de la direction sur les bonnes pratiques professionnelles en matière de procédures d'organisation administrative (documents types, classement des pièces comptables, autorisation de paiement, etc.).

Dans les entités pratiquant en cours d'exercice une comptabilité de trésorerie, l'expert-comptable apporte une attention particulière à la mise en place de procédures de classement et de référencement des documents qui permettent d'effectuer le recensement des créances et des dettes en fin d'exercice.

Préparation des comptes (Réf. : Par. 12)

A6. L'expert-comptable collecte auprès de l'entité les informations nécessaires pour déterminer les écritures d'inventaire, notamment :

- les taux d'amortissement applicables ;
- l'état récapitulatif du stock et des en-cours de production établi par l'entité ;
- les travaux éventuels réalisés par l'entité pour elle-même ;
- les créances douteuses ;
- les dépréciations d'actifs ;
- les provisions.

Il prend en considération le caractère significatif des données, ce qui peut le conduire à simplifier certaines opérations d'inventaire.

L'expert-comptable effectue les contrôles par épreuves qu'il estime appropriés sur les comptes de bilan et de résultat les plus significatifs de l'activité de l'entité, par exemple justification des soldes, rapprochement avec des pièces justificatives, dénouement des opérations bancaires à la clôture...

Ces contrôles peuvent être allégés lorsque les enregistrements comptables sont assurés par l'expert-comptable.

Examen de la cohérence et de la vraisemblance des comptes (Réf. Par. 13)

A7. Après écritures d'inventaire, l'expert-comptable procède à la « lecture d'ensemble » des comptes afin de s'assurer que ceux-ci :

- ne présentent pas d'anomalies manifestes ;
- donnent une information cohérente et vraisemblable par rapport à la connaissance acquise de l'entité et de son environnement, et par rapport aux informations communiquées par le client.

A cet effet, l'expert-comptable

- effectue des rapprochements entre les rubriques du bilan et du compte de résultat avec les éléments identiques de l'exercice précédent ;
- analyse les variations significatives et les informations qu'il considère comme essentielles dans la formation du résultat au regard des faits marquants de l'exercice ;
- se réfère, le cas échéant, à des entités similaires.

Documentation des travaux (Réf. Par. 16)

A8. L'expert-comptable constitue un dossier de travail qui peut être dématérialisé. Ce dossier de travail contient la documentation des travaux ; celle-ci doit permettre à un autre expert-comptable expérimenté n'ayant pas pris part à la mission de comprendre les problématiques rencontrées au cours de la mission et d'apprécier la pertinence des travaux réalisés par l'expert-comptable.

L'expert-comptable documente dans ce dossier les travaux effectués. Il formalise également les discussions intervenues avec la direction ou avec d'autres interlocuteurs qui portent sur les problématiques susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes.

Dans le cas où l'expert-comptable a identifié une information contradictoire ou incohérente susceptible d'induire en erreur le lecteur des comptes, il documente dans le dossier de travail la manière dont cette contradiction ou cette incohérence a été résolue pour la présentation finale des comptes. Il en formalise l'éventuel impact sur son rapport.

A9. Le dossier de travail comprend :

- les informations utiles sur l'entité pour la mission en cours et les missions ultérieures ;

- les documents de travail relatifs aux comptes de la période concernée.

Dans le cadre d'une mission de présentation, le dossier peut contenir, sans préjudice d'autres éléments liés aux particularités de l'entité que l'expert-comptable jugerait utile d'ajouter :

- un exemplaire de la lettre de mission ;
- des documents juridiques de l'entité et contrats importants ;
- la description de l'entité et de son activité ;
- la présentation de l'organisation comptable ;
- un programme de travail adapté ;
- le grand livre si celui-ci a été utilisé comme support des contrôles effectués et qu'il fait apparaître les contrôles opérés ;
- les feuilles de travail relatives à la préparation des comptes ;
- la formalisation de l'examen de cohérence et de vraisemblance ;
- une note de synthèse générale ;
- un exemplaire des comptes définitifs ;
- une copie signée du rapport établi. La signature du rapport peut être électronique.

Contenu de l'attestation (Réf. Par. 22) - Cas particulier des entités soumises au commissariat aux comptes

A10. Dans les entités soumises au commissariat aux comptes, l'expert-comptable n'a pas à délivrer, sauf considérations particulières, une attestation de présentation, sachant que le commissaire aux comptes délivrera à l'issue de sa mission une assurance de degré supérieur. Dans le cas général, il délivre un compte rendu de travaux ne comportant pas la formulation de l'assurance sur les comptes.

ANNEXE 1

LA MISSION DE PRESENTATION DES COMPTES ANNUELS OU INTERMEDIAIRES

EXEMPLES DE RAPPORTS

E1 • Attestation sans observation

ATTESTATION DE PRESENTATION DES COMPTES

En notre qualité d'expert-comptable et conformément aux termes de notre lettre de mission, nous avons effectué une mission de présentation des comptes ... (*préciser « annuels », « intermédiaires »*) de ... (*préciser l'entité concernée*) relatifs à ... (*préciser la période ou l'exercice concerné*), qui se caractérisent par les données suivantes :

- Total du bilan ;
- Chiffre d'affaires ;
- Résultat net comptable.

Nos diligences ont été réalisées conformément à la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission de présentation des comptes qui ne constitue ni un audit ni un examen limité.

Sur la base de nos travaux, nous n'avons pas relevé d'éléments remettant en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels (*ou « intermédiaires »*) pris dans leur ensemble tels qu'ils sont joints à la présente attestation.

Lieu, date et signature

E2 • Attestation avec conclusion favorable mais avec observation(s) ayant une incidence sur la cohérence et la vraisemblance des comptes pris dans leur ensemble (désaccords, incertitudes, limitations)

ATTESTATION DE PRESENTATION DES COMPTES

En notre qualité d'expert-comptable et conformément aux termes de notre lettre de mission, nous avons effectué une mission de présentation des comptes ... (*préciser « annuels », « intermédiaires »*) de ... (*préciser l'entité concernée*) relatifs à ... (*préciser la période ou l'exercice concerné*), qui se caractérisent par les données suivantes :

- Total du bilan ;
- Chiffre d'affaires ;
- Résultat net comptable.

Nos diligences ont été réalisées conformément à la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission de présentation des comptes qui ne constitue ni un examen limité ni un audit.

Nous formulons une (des) observations(s) sur le(s) point(s) suivant(s) susceptible(s) d'affecter la cohérence et la vraisemblance des comptes :

(Description motivée et chiffrée des désaccords, incertitudes ou limitations faisant l'objet de l' (des) observation(s))

Sur la base de nos travaux, et sous réserve de l'incidence de l' (des) observation(s) décrite(s) dans le paragraphe ci-dessus, nous n'avons pas relevé d'éléments remettant en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels (ou intermédiaires) pris dans leur ensemble tels qu'ils sont joints à la présente attestation.

Lieu, date et signature

E3 • Refus d'attester (incohérences, désaccords, incertitudes, limitations)

RAPPORT AVEC REFUS D'ATTESTER

En notre qualité d'expert-comptable et conformément aux termes de notre lettre de mission, nous avons effectué une mission de présentation des comptes ... (préciser « annuels », « intermédiaires ») de ... (préciser l'entité concernée) relatifs à ... (préciser la période ou l'exercice concerné), qui se caractérisent par les données suivantes :

- Total du bilan ;
- Chiffre d'affaires ;
- Résultat net comptable.

Nos diligences ont été réalisées conformément à la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission de présentation des comptes qui ne constitue ni un examen limité ni un audit.

Dans le cadre de notre mission, nous avons relevé le(s) point(s) suivant(s) qui a (ont) une incidence significative sur la cohérence et la vraisemblance des comptes :

(Description du (des) point(s) relevé(s) et de son (leur) incidence sur les comptes)

Sur la base de nos travaux, et compte tenu de l'incidence significative du (des) point(s) mentionné(s) au paragraphe ci-dessus, nous ne sommes pas en mesure d'attester la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels (ou « intermédiaires ») pris dans leur ensemble tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Lieu, date et signature

E4 • Compte rendu de travaux utilisable lorsque l'entité est soumise au commissariat aux comptes

COMPTE RENDU DE TRAVAUX DE L'EXPERT-COMPTABLE

En notre qualité d'expert-comptable et conformément aux termes de notre lettre de mission en date du ..., nous avons effectué une mission de présentation des comptes ... (*préciser « annuels », « intermédiaires »*) de ... (*préciser l'entité concernée*) relatifs à ... (*préciser la période ou l'exercice concerné*) qui se caractérisent par les données suivantes :

- Total du bilan ;
- Chiffre d'affaires ;
- Résultat net comptable.

Nous avons effectué les diligences prévues par la norme professionnelle de l'Ordre des experts-comptables applicable à la mission de présentation des comptes.

Lieu, date et signature

