



COLLECTION

NOTES D'INFORMATION

NI XX.

**Le commissaire aux comptes
et la présentation des comptes annuels
et consolidés selon le format d'information
électronique unique européen**

Avril 2021



Compagnie nationale des commissaires aux comptes
200-216 rue Raymond Losserand - CS 70044 - 75680 Paris cedex 14
www.cncc.fr

SOMMAIRE

AVANT-PROPOS	6
1. CONTEXTE	9
1.1 CONTEXTE EUROPÉEN	9
1.11 Textes applicables aux émetteurs	9
1.12 Textes applicables aux contrôleurs légaux	10
1.2 CONTEXTE NATIONAL	11
1.21 Textes applicables aux émetteurs	11
1.22 Textes applicables aux commissaires aux comptes	11
2. OBLIGATIONS DE L'ÉMETTEUR FRANÇAIS	12
2.1 CHAMP D'APPLICATION	12
2.11 Sociétés concernées	12
2.12 Documents concernés	13
2.2 ÉTABLISSEMENT DU RFA SELON LE FORMAT ESEF	14
2.21 Règles applicables aux émetteurs	14
2.22 Contrôle de l'AMF	15
2.3 RESPONSABILITÉS DE L'ÉMETTEUR	15
2.4 ENTRÉE EN VIGUEUR DES OBLIGATIONS	16
2.41 Au niveau européen	16
2.42 Au niveau national	17
3. MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	17
3.1 OBJECTIF	17
3.11 Conclusion sur le respect du format ESEF dans la présentation des comptes	17
3.12 Possibilité pour le commissaire aux comptes de formuler sa conclusion sans nécessairement disposer du RFA	18
3.2 DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	18
3.21 Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'établissement des comptes au format ESEF	19
3.22 Diligences relatives au format XHTML (version lisible par l'œil humain)	20
3.23 Diligences relatives au balisage des comptes consolidés IFRS	21
3.23.1 Informations balisées auxquelles les procédures s'appliquent	21
A) États financiers primaires	22
B) Notes aux états financiers et informations balisées sur une base volontaire	22
3.23.2 Application de la notion de caractère significatif	24

A) Notion de caractère significatif.....	24
B) Nature des anomalies potentielles dans la présentation des comptes au format ESEF	25
C) Interaction entre la notion de caractère significatif d'une information et la nature des anomalies potentielles	26
3.23.3 Procédures à mettre en œuvre sur les informations balisées dans les comptes consolidés	27
A) Évaluation du risque d'anomalies significatives	27
B) Vérification des informations balisées et à baliser.....	28
C) Approche de vérification basée sur les contrôles mis en place par l'entité pour la préparation des comptes au format XHTML	35
D) Organisation pratique des travaux mis en œuvre sur les informations balisées dans les comptes consolidés	36
3.24 Déclaration écrite.....	38
3.24.1 L'entité applique la réglementation ESEF.....	38
3.24.2 L'entité décide d'utiliser la possibilité de report offerte par le III de l'article 222-3 du RG AMF	39
3.3 INCIDENCES DES ÉVENTUELLES ANOMALIES RELEVÉES	40
3.4 CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES	41
4. RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	41
4.1 FORME ET CONTENU DE LA PARTIE DU RAPPORT SUR LES COMPTES RELATIVE À LA VÉRIFICATION DU RESPECT DU FORMAT ESEF	41
4.11 Respect du format ESEF / conclusion sans exception	42
4.12 Anomalies significatives / conclusion avec exceptions	42
4.13 Multiples anomalies significatives / conclusion défavorable.....	43
4.14 Impossibilité de conclure.....	43
4.15 Formulation de la conclusion dans le rapport sur les comptes.....	43
4.2 EXEMPLES DE FORMULATION DANS LE RAPPORT SUR LES COMPTES	44
4.21 Cas n°1 : l'entité applique la réglementation « ESEF ».....	44
4.21.1 Comptes consolidés.....	44
A) Respect du format ESEF.....	44
B) Anomalie(s) significative(s).....	44
C) Multiples anomalies significatives.....	45
D) Impossibilité de conclure.....	45
4.21.2 Comptes annuels	46
A) Respect du format ESEF.....	46
B) Anomalie(s) significative(s).....	46
C) Multiples anomalies significatives.....	47
D) Impossibilité de conclure.....	47
4.22 Cas n°2 : l'entité utilise la possibilité de report offerte par le III de l'article 222-3 du règlement général de l'AMF.....	48
4.22.1 Comptes consolidés.....	48
4.22.2 Comptes annuels	48
4.3 EXEMPLES DE TRADUCTION EN ANGLAIS DES FORMULATIONS DANS LE RAPPORT SUR LES COMPTES	49
4.31 Cas n°1 – L'entité applique la réglementation « ESEF »	49
4.31.1 Comptes consolidés.....	49
A) Respect du format ESEF.....	49
B) Anomalie(s) significative(s).....	49
C) Multiples anomalies significatives.....	50
D) Impossibilité de conclure.....	51

4.31.2	Comptes annuels	51
	A) Respect du format ESEF.....	51
	B) Anomalie(s) significative(s).....	52
	C) Multiples anomalies significatives.....	52
	D) Impossibilité de conclure.....	53
4.32	Cas n°2 : l'entité utilise la possibilité de report offerte par le III de l'article 222-3 du règlement général de l'AMF.....	53
4.32.1	Comptes consolidés.....	53
4.32.2	Comptes annuels.....	54
5.	QUESTIONS DIVERSES	54
5.1	IMPACT DE LA RÉGLEMENTATION « ESEF » SUR LES AUTRES DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES.....	54
5.11	Mentions à inclure dans la lettre de fin de travaux	54
5.11.1	Sociétés non soumises à ESEF ou utilisant l'option du report pour leur URD	54
5.11.2	Sociétés appliquant ESEF pour leur URD valant RFA (rapport émis sur la base des comptes destinés à être inclus dans l'URD)	54
5.11.3	Sociétés appliquant ESEF pour leur URD valant RFA (rapport émis sur la base des comptes inclus dans l'URD)	55
5.2	DÉPÔT DU RFA « OFFICIEL » EN PDF ET MISE À DISPOSITION PAR LA SOCIÉTÉ SUR SON SITE INTERNET D'UN FAC SIMILE AU FORMAT ESEF DE CE RFA – AVERTISSEMENT À INCLURE PAR LA SOCIÉTÉ.....	55
6.	ANNEXES	56
6.1	ANNEXE 1 - TEXTES EUROPÉENS.....	56
6.11	Directive 2004/109-CE du Parlement européen et du Conseil modifiée sur l'harmonisation des obligations de transparence concernant l'information sur les émetteurs dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé - Article 4	56
6.12	Règlement délégué (UE) 2019/815 de la Commission du 17 décembre 2018 complétant la directive 2004/109/CE du Parlement européen et du Conseil par des normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique.....	57
6.13	Règlement délégué (UE) 2019/2100 de la Commission du 30 septembre 2019 modifiant le règlement délégué (UE) 2019/815 en ce qui concerne la mise à jour de la taxonomie à utiliser pour le format d'information électronique unique.....	59
6.14	Règlement délégué (UE) 2020/1989 de la Commission du 6 novembre 2020 modifiant le règlement délégué (UE) 2019/815 en ce qui concerne la mise à jour 2020 de la taxonomie établie dans les normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique.....	59
6.15	Communication interprétative de la Commission sur la préparation, le contrôle et la publication des états financiers inclus dans les rapports financiers annuels établis conformément au règlement délégué (UE) 2019/815 de la Commission relatif au format électronique européen unique	60
6.16	Manuel de reporting au format ESEF de l'ESMA	60
6.17	Lignes directrices du CEA OB 2019-039 du 28 novembre 2019	60
6.18	Accountancy Europe - Factsheet de février 2019	60
6.19	Accountancy Europe - Briefing paper de décembre 2019	60
6.2	ANNEXE 2 - TEXTES APPLICABLES EN FRANCE	60
6.21	Code monétaire et financier - Article L. 451-1-2 I.	60
6.22	Code de commerce - Article R. 823-7	61
6.23	AMF - Règlement général - article 222-3.....	62
6.24	ANC - Recommandation n° 2020-02 du 6 mars 2020	62

6.3	ANNEXE 3 - PRÉCISIONS TECHNIQUES RELATIVES AU FORMAT ESEF.....	63
6.31	Utilisation du langage XHTML pour la préparation du RFA	63
6.32	Obligations relatives au balisage des comptes.....	64
6.33	Validation technique des fichiers XHTML.....	65
6.34	Attributs listés dans l'annexe I du règlement délégué (UE) 2019/815	66
6.35	Éléments obligatoires de la taxonomie de base à baliser listés dans le tableau 1 de l'annexe II du règlement délégué (UE) 2019/815 pour les exercices commençant le 1er janvier 2020 ou après cette date	67
6.36	Éléments obligatoires de la taxonomie de base à baliser listés dans le tableau 2 de l'annexe II du règlement délégué (UE) 2019/815 pour les exercices commençant le 1er janvier 2022 ou après cette date	67
6.37	Règles de balisage et de dépôt définies par l'annexe IV du règlement délégué (UE) 2019/815.....	67
6.38	Liste des contrôles effectués par l'AMF	69

Pour réaliser ses diligences lui permettant de formuler une conclusion sur le respect, dans la présentation des comptes annuels et consolidés, du format d'information électronique unique européen, le commissaire aux comptes applique la NEP 9520 - *Diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen*, homologuée par arrêté du 27 janvier 2021 et codifiée à l'article A. 823-26-1 du code de commerce.

Cette NEP s'applique aux commissaires aux comptes des entités soumises à la directive 2004/109-CE modifiée du Parlement européen et du Conseil, dite directive « Transparence », tenues de produire un rapport financier annuel (RFA) selon le format électronique unique européen (ESEF) défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018.

L'objet de la NEP 9520 est précisé dans son paragraphe 02 :

« 02. La présente norme a pour objet de définir :

- les diligences relatives aux comptes annuels et le cas échéant aux comptes consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen ;
- les incidences des éventuelles anomalies relevées ; et
- la forme et le contenu de la partie du rapport sur les comptes relative à ces diligences. »

Cette note d'information a pour objet de fournir au commissaire aux comptes un guide pratique lui permettant de :

- disposer des différents textes applicables aux émetteurs et aux contrôleurs légaux, aux plans européen et national ;
- cerner le champ des émetteurs tenus de produire un rapport financier annuel (RFA) selon un format électronique unique européen (ESEF) ;
- connaître les principales obligations incombant à l'émetteur français ;
- comprendre les différentes étapes de la mission du commissaire aux comptes et leurs modalités de mise en œuvre, notamment :
 - la prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'établissement des comptes au format ESEF ;
 - les diligences relatives au format XHTML des comptes annuels et consolidés (version lisible par l'œil humain) ;
 - les diligences relatives au balisage des comptes consolidés ;
 - l'organisation des travaux la première année d'intervention ;
- appliquer la notion de caractère significatif dans le contexte de la vérification ESEF ;
- maîtriser les incidences des éventuelles anomalies relevées ;
- formuler sa conclusion dans son rapport sur les comptes, conformément aux dispositions de la NEP 9520 ;
- disposer d'outils pratiques incluant des exemples de formulation dans le rapport sur les comptes ainsi que des exemples de mentions susceptibles d'être insérées dans les déclarations écrites du représentant légal de l'entité.

Cette note d'information constitue un instrument d'accompagnement des professionnels et n'a, en aucun cas, valeur normative.

Dans la présente note d'information, les termes repris dans la première colonne du tableau ci-dessous recouvrent par convention les éléments présentés dans la deuxième colonne :

« AMF »	Autorité des marchés financiers
« Comptes »	Comptes annuels et / ou Comptes consolidés.
« Comptes au format ESEF »	Comptes présentés au format XHTML et, s'agissant des comptes consolidés IFRS, balisés en utilisant le langage XBRL.
« Diligences relatives au format XHTML »	Diligences portant sur la version lisible par l'œil humain des comptes inclus dans le fichier XHTML.
« CEAOB »	Committee of European Audit Oversight Bodies Le CEAOB est une organisation regroupant les régulateurs européens chargés de la supervision de l'audit et un représentant de l'autorité européenne des marchés financiers (ESMA).
« ESEF »	European Single Electronic Format / Format d'information électronique unique européen.
« ESMA »	Autorité européenne des marchés financiers L'ESMA (European Securities and Markets Authority) est une autorité indépendante placée sous l'égide du Conseil du risque systémique (European Systemic Risk Board ou ESRB).
« Fichier XHTML »	Fichier qui combine à la fois les fonctionnalités d'un fichier HTML et des balises XML.
« Fichier iXBRL »	Un fichier iXBRL (in line XBRL) combine à la fois les fonctionnalités d'un fichier XHTML et les spécificités du langage XBRL. iXBRL est la technologie qui permet qu'un document unique intègre à la fois des informations lisibles par l'homme et des données lisibles par des machines.
« HTML »	HyperText Markup Language / Langage de balisage d'hypertexte.
« Le commissaire aux comptes »	Organe de contrôle légal de l'entité, qu'il s'agisse d'une personne physique, d'une personne morale ou encore de plusieurs personnes.
« Rapport de gestion »	Rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes.
« RFA »	Rapport financier annuel.
« RTS »	Regulatory Technical Standards. Les normes techniques de réglementation (RTS en anglais) sont incluses dans le règlement délégué (UE) 2019/815 du 17 décembre 2018 ; elles précisent et délimitent ce qui est obligatoire et ce qui est interdit en matière de balisage des comptes.
« XBRL »	Standard dérivé du standard XML et spécialisé pour la représentation de données financières. Le standard XBRL utilise des référentiels (taxonomies) qui sont développés par les normalisateurs comptables (l'IASB pour les IFRS, le FASB pour les US GAAP) pour baliser des informations financières qui peuvent ainsi être exploitées par des programmes dédiés. À la différence d'une donnée transcrite dans un format HTML ou PDF, une donnée en XBRL peut être

	extraite et exploitée par un programme informatique en conservant l'ensemble contextuel de cette information (date, période, devise, unité, référence à la norme comptable...).
« XHTML »	Langage permettant de combiner un fichier HTML avec des balises XML.
« XML »	Standard permettant d'étiqueter les données incluses dans un fichier par rapport à un référentiel (Schéma ou Taxonomie).

Ne sont pas abordés dans la présente note d'information :

- les modalités relatives à la signature électronique et au rattachement électronique des fichiers ESEF au rapport du commissaire aux comptes ;
- les spécificités des « outils » qui peuvent être utilisés par le commissaire aux comptes pour ses vérifications ;
- les modalités d'organisation des travaux entre co-commissaires aux comptes ;
- le cas particulier du RFA établi en anglais ;
- le cas particulier d'une application volontaire d'ESEF par l'émetteur.

Ces sujets pourront être traités dans une version ultérieure.

Enfin, il est à noter que les textes légaux et réglementaires cités dans la note d'information correspondent à leur version en vigueur à la date du 31 mars 2021 (sources « EUR-Lex » et « Légifrance »).

1. CONTEXTE

1.1 CONTEXTE EUROPÉEN

Un nouveau format d'information électronique unique européen (European Single Electronic Format - ESEF) a été introduit par la directive 2004/109-CE modifiée du Parlement européen et du Conseil, dite directive « Transparence », pour la publication du rapport financier annuel (RFA) des sociétés cotées sur un marché réglementé.

L'introduction de ce nouveau format ESEF a pour objectif :

- de refléter la volonté du Parlement européen et du Conseil d'établir un format électronique structuré unique pour les rapports financiers annuels de l'Union européenne ;
- d'améliorer l'accessibilité, la facilité d'analyse et la comparabilité des états financiers consolidés qui figurent dans les rapports financiers annuels ;
- de permettre une meilleure exploitation par les analystes et les investisseurs des informations communiquées par les sociétés ;
- de renforcer la transparence des marchés de capitaux de l'Union européenne.

1.11 Textes applicables aux émetteurs

La directive 2004/109-CE, dite directive « Transparence », du Parlement européen et du Conseil sur l'harmonisation des obligations de transparence concernant l'information sur les émetteurs dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé, modifiée par la directive 2013/50/UE du Parlement Européen et du Conseil, prévoit au paragraphe 7 de son article 4¹ que :

« À compter du 1er janvier 2020, tous les rapports financiers annuels sont établis selon un format d'information électronique unique, pour autant qu'une analyse coûts-bénéfices ait été réalisée par l'Autorité européenne de surveillance (Autorité européenne des marchés financiers) (AEMF), instituée par le règlement (UE) n° 1095/2010 du Parlement européen et du Conseil.

L'AEMF élabore des projets de normes techniques de réglementation afin de préciser le format d'information électronique, en faisant dûment référence aux options technologiques actuelles et futures. Avant l'adoption des projets de normes techniques de réglementation, l'AEMF effectue une évaluation adéquate des formats d'information électronique possibles et procède à des tests appropriés sur le terrain. L'AEMF soumet ces projets de normes techniques de réglementation à la Commission au plus tard le 31 décembre 2016.

La Commission est habilitée à adopter des actes délégués en conformité avec les articles 10 à 14 du règlement (UE) n° 1095/2010 en ce qui concerne les normes techniques de réglementation visées au deuxième alinéa. »

Conformément aux dispositions de cet article :

- l'AEMF (ESMA) a élaboré et soumis à la Commission les projets de normes techniques de réglementation (Regulatory Technical Standards ou RTS en anglais), en concluant que le format Inline XBRL (iXBRL)² était la technologie la plus appropriée pour la publication des rapports financiers annuels selon un format électronique unique ;

¹ L'article 4 de la directive 2004/109-CE du Parlement européen et du Conseil modifiée figure dans son intégralité au 6.11 de l'annexe 1.

² Des précisions techniques sur ce format iXBRL figurent au 6.31 de l'annexe 3.

– la Commission européenne a ensuite publié :

- le règlement délégué (UE) 2019/815³ du 17 décembre 2018, complétant la directive 2004/109/CE du Parlement européen et du Conseil par des normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique ; les normes techniques de réglementation (RTS) incluses dans ce règlement précisent et délimitent ce qui est obligatoire et ce qui est interdit en matière de balisage ;
- le règlement délégué (UE) 2019/2100⁴ du 30 septembre 2019, modifiant le règlement délégué (UE) 2019/815 en ce qui concerne la mise à jour de la taxonomie à utiliser pour le format d'information électronique unique ; ce texte modifie les annexes I, II et VI du règlement délégué (UE) 2019/815 ;
- le règlement délégué (UE) 2020/1989⁵ du 6 novembre 2020, modifiant le règlement délégué (UE) 2019/815 en ce qui concerne la mise à jour 2020 de la taxonomie établie dans les normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique ; ce texte modifie les annexes I et VI du règlement délégué (UE) 2019/815 ;
- le 10 novembre 2020, la communication interprétative⁶ sur la préparation, le contrôle et la publication des états financiers inclus dans les rapports financiers annuels établis conformément au règlement délégué (UE) 2019/815 de la Commission relatif au format électronique européen unique ; ce texte clarifie certaines dispositions existantes du droit de l'Union relatives à la préparation, au contrôle et à la publication des états financiers établis conformément au règlement délégué (UE) 2019/815 de la Commission.

L'ESMA a par ailleurs publié un manuel de reporting au format ESEF⁷ pour la préparation des rapports financiers annuels au format iXBRL². Ce manuel, qui ne constitue pas une nouvelle réglementation, est destiné aux émetteurs ainsi qu'aux sociétés qui développent des logiciels utilisés pour l'établissement des rapports financiers annuels au format iXBRL. (cf. 2.21 et 6.31).

Il convient de noter que l'ESMA proposera des mises à jour régulières de ce manuel de reporting et des normes techniques de réglementation (RTS), incluant les mises à jour de la taxonomie IFRS publiées par IFRS Foundation.

1.12 Textes applicables aux contrôleurs légaux

L'intervention des contrôleurs légaux concernant le respect de l'établissement des états financiers au format ESEF n'est pas expressément prévue par les textes européens. Elle a fait l'objet de nombreux échanges entre les États membres, les régulateurs d'audit, la profession d'auditeur et la Commission européenne, conduisant cette dernière à rendre publique sa position sur la question, sous forme de « Q&A » (Foire aux Questions), publiée le 29 mai 2019 :

« Considérant que le règlement ESEF est un instrument juridique contraignant, les services de la Commission estiment que les dispositions qu'il contient doivent être considérées comme des "exigences légales" au sens de l'article 28, paragraphe 2, point c) ii), de la directive sur l'audit. »

Pour mémoire, cet article 28.2.c) de la Directive 2006/43/CE modifiée, dite directive Audit, dispose que : « Le rapport d'audit est écrit et : (...)

c) il contient un avis qui est soit sans réserve, soit assorti de réserves, soit défavorable et exprime

³ Le règlement délégué (UE) 2019/815 (rectificatif au règlement délégué (UE) 2018/815 de la Commission du 17 décembre 2018, publié le 29 mai 2019) figure au 6.12 de l'annexe 1.

⁴ le règlement délégué (UE) 2019/2100 figure au 6.13 de l'annexe 1.

⁵ le règlement délégué (UE) 2020/1989 figure au 6.14 de l'annexe 1.

⁶ La communication interprétative de la Commission européenne figure au 6.15 de l'annexe 1.

⁷ Le manuel de reporting de l'ESMA figure au 6.16 de l'annexe 1.

clairement les conclusions du ou des contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit :

- i) quant à la fidélité de l'image donnée par les états financiers annuels conformément au cadre de présentation de l'information financière retenu ; et
- ii) le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. »

Pour faciliter la mise en œuvre, par les auditeurs, de cette obligation le CEAOB a publié en novembre 2019 des lignes directrices (« guidelines »)⁸ qui exposent :

- le cadre d'intervention des contrôleurs légaux ;
- les diligences attendues des contrôleurs légaux ;
- la restitution des contrôles.

Il est à noter que les lignes directrices du CEAOB ne constituent pas une norme d'exercice professionnel et ne présentent donc pas un caractère contraignant.

Par ailleurs, Accountancy Europe a notamment publié :

- en février 2019, une fiche documentaire (factsheet)⁹ intitulée « *European Single electronic Format (ESEF) – Digitalising EU listed companies' financial information* », qui propose un aperçu général des obligations liées au reporting numérique et notamment des conseils pratiques pour les responsables de la préparation de l'information financière, ainsi qu'une description de leurs implications pour les auditeurs ;
- en décembre 2019, une note d'information (briefing paper)¹⁰ intitulée « *Independent assurance on the European single electronic format* », qui expose les caractéristiques et les implications pratiques du format ESEF, susceptibles d'assister les auditeurs dans leur mission d'assurance sur la présentation des comptes selon ce format.

1.2 CONTEXTE NATIONAL

1.21 Textes applicables aux émetteurs

Les dispositions « ESEF » de la directive 2004/109-CE modifiée, dite directive « Transparence », n'ont pas été transposées dans le code monétaire et financier mais dans le règlement général de l'AMF qui a fait l'objet d'une mise à jour pour intégrer les obligations ESEF incombant aux émetteurs. L'article 222-3¹¹ dudit règlement, modifié par l'arrêté du 29.12.2020, publié au JO n° 0316 du 31 décembre 2020, a ainsi été complété par le paragraphe suivant :

« III. Pour les émetteurs dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, le rapport financier annuel mentionné au I est établi, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2020 inclus, selon un format d'information électronique unique tel que défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018. Toutefois, les émetteurs susmentionnés peuvent n'appliquer ce format que pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021 inclus. Dans ce cas, ils informent leurs commissaires aux comptes de leur décision de reporter l'obligation. »

1.22 Textes applicables aux commissaires aux comptes

Comme précisé au 1.1, l'intervention des contrôleurs légaux n'est pas prévue par le règlement européen délégué n°2019-815 et aucun texte légal au niveau européen ne définit l'étendue de son intervention.

⁸ Les lignes directrices du CEAOB 2019-039 du 28 novembre 2019 figurent au 6.17 de l'annexe 1.

⁹ Cette fiche documentaire d'ACE de février 2019 figure au 6.18 de l'annexe 1.

¹⁰ Cette note d'information d'ACE de décembre 2019 figure au 6.19 de l'annexe 1.

¹¹ L'article 222-3 du règlement général de l'AMF figure dans son intégralité au 6.23 de l'annexe 2.

En France, l'intervention des commissaires aux comptes provient d'un amendement¹² de l'article R. 823-7 du code de commerce qui dispose que les commissaires aux comptes : « *[Ils] formulent leur conclusion sur le respect, dans la présentation des comptes inclus dans le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier, du format d'information électronique unique défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018.* ».

Les diligences attendues du commissaire aux comptes lui permettant de formuler sa conclusion sur le respect, dans la présentation des comptes inclus dans le RFA, du format ESEF font l'objet d'une nouvelle norme d'exercice professionnel, NEP 9520 – *Diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen*, homologuée par arrêté du 27 janvier 2021, publié au J.O. n° 0027 du 31 janvier 2021.

2. OBLIGATIONS DE L'ÉMETTEUR FRANÇAIS

2.1 CHAMP D'APPLICATION

2.11 Sociétés concernées

Tous les émetteurs soumis à la directive « Transparence », tenus de produire un rapport financier annuel (RFA), doivent l'établir selon un format électronique unique européen (ESEF), dont la date d'entrée en vigueur est précisée au 2.4.

Les émetteurs français concernés par l'obligation d'établir un RFA sont notamment :

- les sociétés ayant des titres de capital admis à la négociation sur un marché réglementé européen (et notamment Euronext Paris en France) ;
- les sociétés ayant des titres de créance admis à la négociation sur un marché réglementé européen, à l'exception notamment¹³ des sociétés ayant uniquement des titres de créance de valeur nominale unitaire au moins égale à 100 000 € (ou équivalente à au moins 100 000 € pour les titres de créance libellés dans une devise autre que l'euro) ou, pour les sociétés ayant émis uniquement des titres de créance avant le 31 décembre 2010¹⁴, au moins égale à 50 000 € (ou équivalente à au moins 50 000 € pour les titres de créance libellés dans une devise autre que l'euro).

En effet, l'article L. 451-1-2 I. et II du code monétaire et financier dispose :

« I. – Les émetteurs français dont des titres de capital, ou des titres de créance dont la valeur nominale est inférieure à 1 000 euros et qui ne sont pas des instruments du marché monétaire, au sens de la directive 2004/39/CE du Parlement et du Conseil, du 21 avril 2004, précitée, dont l'échéance est inférieure à douze mois, sont admis aux négociations sur un marché réglementé d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen, publient et déposent auprès de l'Autorité des marchés financiers un rapport financier annuel dans les quatre mois qui suivent la clôture de leur exercice. (...) »
(...)

¹² Article 3 du décret n°2020-667 du 2 juin 2020.

¹³ La liste des exceptions figure à l'article L. 451-1-4 du code monétaire et financier reproduit infra.

¹⁴ L'article 3 de l'ordonnance n°2012-1240 du 8 novembre 2012 portant transposition de la directive 2010/73/UE du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2010 a fait évoluer le seuil de 50 000 euros à 100 000 euros. Elle précise à l'article 6 que « *Les dispositions de l'article 3 ne s'appliquent pas aux émetteurs dont les titres de créance ont été admis à la négociation sur un marché réglementé de l'Union européenne avant le 31 décembre 2010 lorsque ces titres de créance sont en cours.* » instaurant ainsi une clause de grand-père pour ces émissions de titres de créance.

II. – Le règlement général de l'Autorité des marchés financiers précise également les cas dans lesquels les émetteurs autres que ceux mentionnés au I sont soumis à l'obligation prévue au I. Ces émetteurs sont :

1° Les **émetteurs français** dont des titres donnant accès au capital au sens de l'article L. 212-7, des titres de créance donnant le droit d'acquérir ou de vendre tout autre titre ou donnant lieu à un règlement en espèces, notamment des warrants ou des titres de créance dont la valeur nominale est supérieure ou égale à 1 000 euros et qui ne sont pas des instruments du marché monétaire, au sens de la directive 2004/39/CE du Parlement et du Conseil, du 21 avril 2004, précitée, dont l'échéance est inférieure à douze mois sont admis aux négociations sur un marché réglementé d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;

2° Les émetteurs dont le siège est établi hors de France dont des titres mentionnés au 1° sont admis aux négociations sur un marché réglementé français ;

3° Les émetteurs dont le siège est établi hors de l'Espace économique européen dont des titres mentionnés au I sont admis aux négociations sur un marché réglementé français. »

L'article L. 451-1-4 du code monétaire et financier prévoit une exemption d'établir un RFA pour plusieurs types d'émetteurs, qui ne sont donc pas concernés par la réglementation ESEF :

« Les obligations prévues à l'article L. 451-1-2 ne s'appliquent pas aux émetteurs suivants :

1° Les Etats parties à l'accord sur l'Espace économique européen et leurs collectivités territoriales ;

2° La Banque centrale européenne et les banques centrales des Etats mentionnés au 1° ;

3° Les organismes internationaux à caractère public dont l'un des Etats mentionnés au 1° fait partie ;

4° Les émetteurs de titres de créance inconditionnellement et irrévocablement garantis par l'Etat ou par une collectivité territoriale française ;

5° Les entités qui émettent uniquement des titres de créance admis à la négociation sur un marché réglementé, dont la valeur nominale unitaire est au moins égale à 100 000 € ou, pour les titres de créance libellés dans une devise autre que l'euro, dont la valeur nominale unitaire est équivalente à au moins 100 000 € à la date de l'émission ;

6° Le Fonds européen de stabilité financière établi par l'accord-cadre du 9 mai 2010 et le Mécanisme européen de stabilité institué par le traité, signé à Bruxelles le 2 février 2012 et tout autre mécanisme établi en vue de préserver la stabilité financière de l'Union monétaire européenne en prêtant une assistance financière temporaire à des Etats membres dont la monnaie est l'euro. »

Les émetteurs français ayant uniquement des titres de créance admis à la négociation sur un marché réglementé européen hors de France (par exemple le marché réglementé luxembourgeois) ont également l'obligation d'établir un RFA (en vertu de l'article 4 de la directive « Transparence ») tel que transposée dans la législation du pays concerné, sauf si leurs titres de créance ont une valeur nominale au moins égale à 100 000 € (en vertu de l'article 8 de la directive « Transparence ») tel que transposée dans la législation du pays concerné. Ce RFA, au format ESEF, devra être déposé par l'émetteur auprès de son « autorité compétente ».¹⁵

2.12 Documents concernés

Le format ESEF vise uniquement le RFA prévu par la directive « Transparence » et, en France, par l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier.

¹⁵ La définition et le choix de l'autorité compétente sont décrits dans la section 8 du guide AMF sur l'information périodique (position –recommandation n°2016-05).

Pour les émetteurs qui utilisent leur document d'enregistrement universel (« DEU ») pour publier le rapport financier annuel (« DEU faisant office de RFA »), le DEU devra également être établi selon un format électronique unique européen (ESEF).¹⁶

En revanche, n'entrent pas dans le champ d'application du format ESEF :

- les rapports annuels des sociétés cotées sur Euronext Growth ou Euronext Access ;
- les rapports financiers semestriels ;
- les prospectus d'introduction en bourse ou les documents établis à l'occasion d'une offre au public de titres ;
- les documents d'enregistrement universel (DEU) et amendement de DEU qui ne font pas office de RFA ;
- les communiqués de presse dont les communiqués d'annonce des résultats.

2.2 ÉTABLISSEMENT DU RFA SELON LE FORMAT ESEF

2.21 Règles applicables aux émetteurs

Comme précisé au 1.21 et conformément au III de l'article 222-3 du règlement général de l'AMF, le RFA est établi selon un format d'information électronique unique tel que défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018.

Cela recouvre deux obligations :

- conformément à l'article 3 de ce règlement, la totalité du RFA doit être préparé en utilisant le langage XHTML ;
- si le RFA inclut des comptes consolidés IFRS, la société est tenue de baliser ces comptes consolidés IFRS en utilisant le langage XBRL.

Le langage XHTML permet de combiner un fichier HTML avec, pour les comptes consolidés IFRS, des balises XBRL^{17 18}.

L'annexe III du règlement européen délégué n°2019/815 dispose que les émetteurs doivent s'assurer que le document Inline XBRL est valide par rapport à un ensemble de spécifications XBRL énumérées¹⁹.

Par ailleurs et comme indiqué au 1.12, l'ESMA a publié un « ESEF reporting manual » qui comprend une cinquantaine d'orientations (« guidance »). L'ESMA précise que ce manuel de reporting « ne

¹⁶ Position-recommandation – DOC-2021-02 : Guide d'élaboration des documents d'enregistrement universel – Première partie, 7. Le format du document d'enregistrement universel.

¹⁷ Des précisions sur l'utilisation du langage XHTML pour la préparation du RFA figurent au 6.31 de l'annexe 3.

¹⁸ Pour les besoins de la rédaction de la présente note d'information, les comptes présentés au format XHTML et, s'agissant des comptes consolidés IFRS, balisés en utilisant le langage XBRL, seront dénommés « comptes au format ESEF ».

¹⁹ Annexe III du règlement délégué (UE) 2019/815 relative aux Spécifications Inline XBRL applicables :

« 1. Les émetteurs veillent à ce que le document d'instance en format Inline XBRL soit valide par rapport à la spécification Inline XBRL 1.1 et conforme au registre d'unités XBRL.

2. Les émetteurs veillent à ce que leurs fichiers de taxonomie d'extension XBRL soient valides par rapport aux spécifications « XBRL 2.1 » et « XBRL Dimensions 1.0 ».

3. Les émetteurs soumettent le document d'instance Inline XBRL et leurs fichiers de taxonomie d'extension XBRL comme une seule liasse d'informations financières dans laquelle les fichiers de taxonomie XBRL sont regroupés selon les spécifications « Taxonomy Packages ».

4. Les émetteurs veillent à ce que le document d'instance Inline XBRL et leur taxonomie d'extension respectent les exigences en matière de règles de balisage et de dépôt figurant à l'annexe IV. »

constitue pas une nouvelle réglementation ». En outre, l'ESMA préconise une série de règles de validation appelée « ESEF validation rules », qui comprend actuellement plus de 400 points de contrôle à l'attention des seuls émetteurs et des fournisseurs de logiciels.

Il existe donc plus de 500 « règles de validation » ou points de contrôle informatique.

Il n'appartient pas au commissaire aux comptes de vérifier le respect de ces règles ou points de contrôle qui concernent essentiellement la validité technique des fichiers XHTML. Certains se rapportent toutefois au balisage des comptes consolidés et peuvent aider le commissaire aux comptes dans la réalisation de ses propres vérifications.

2.22 Contrôle de l'AMF

L'AMF s'est dotée d'un outil informatique lui permettant de vérifier la conformité aux « ESEF validation rules » et à « l'ESEF reporting manual » de l'ESMA des fichiers qu'elle reçoit des émetteurs. Cet outil est basé sur un outil « open Source » (Arele) qui a été intégré dans un outil de validation spécifique retenu par l'AMF et qui est utilisé pour valider que les fichiers déposés ont atteint un niveau de conformité satisfaisant au regard des critères de l'AMF.

Cet outil n'est pas mis à la disposition des émetteurs afin de tester préalablement au dépôt du RFA la conformité des fichiers à déposer. Il n'est pas non plus mis à la disposition des commissaires aux comptes.

Les émetteurs, dans le cadre de leurs travaux préparatoires, peuvent disposer d'outils équivalents afin de tester la conformité du dépôt envisagé. L'AMF précise que « *La plupart, sinon la totalité des outils du marché (et en tous cas tous les outils certifiés xbrl), intègrent les contrôles que réalisera l'AMF, et sont donc capables d'éditer un rapport de contrôles avant le dépôt à l'AMF.* »²⁰

Il est à noter que tous les outils actuellement disponibles sur le marché peuvent ne pas restituer de manière équivalente les résultats de ces tests et un même fichier peut, selon l'outil retenu, présenter des résultats de conformité différents.

La liste des contrôles effectué par l'AMF figure au 6.38 de l'annexe 3.

Le non-respect de ces points de contrôle entraîne des rapports d'anomalies qui constituent soit des points d'alerte (« warnings »), soit des erreurs (« errors »).

L'AMF indique que « *les dépôts effectués (...) ne seront jamais rejetés automatiquement par les systèmes mais le rapport de contrôles qui sera produit à l'issue du dépôt pourra donner lieu à des échanges avec les services de l'AMF. Dans de très rares cas, il pourrait donner lieu à l'invalidation a posteriori du premier dépôt et nécessiter un nouveau dépôt.* »

2.3 RESPONSABILITÉS DE L'ÉMETTEUR

Conformément aux dispositions de l'article L. 451-1-2 I. du code monétaire et financier « *Il [le rapport financier annuel] comprend les comptes annuels, les comptes consolidés le cas échéant, un rapport de gestion, une déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité de ces documents et le rapport des commissaires aux comptes ou des contrôleurs légaux ou statutaires sur les comptes précités.* »

²⁰ Pour plus de précisions, voir « ESEF - Vos questions fréquentes, Quels sont les contrôles qui seront mis en place par l'AMF sur les dépôts au format XHTML et quel est le contenu du format ".zip" attendu ? » § 4. sur le site de l'AMF.

En ce qui concerne la déclaration des personnes physiques assumant la responsabilité des documents, l'article 222-3 du règlement général de l'AMF précise que :

« I. - Le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier comporte :

(...)

4. Une déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel, clairement identifiées par leurs noms et fonctions, attestant qu'à leur connaissance les comptes sont établis conformément aux normes comptables applicables et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'émetteur et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation, et que le rapport de gestion présente un tableau fidèle de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation financière de l'émetteur et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquelles ils sont confrontés ;

(...) ».

En pratique la personne physique assumant la responsabilité du RFA est le représentant légal de l'entité²¹. Il est à noter que l'attestation visée dans ce paragraphe 4. du I de l'article 222-3 du règlement général de l'AMF, dite attestation du responsable du RFA, porte sur l'établissement des comptes conformément aux normes comptables applicables mais ne vise pas explicitement la présentation des comptes selon le format ESEF.

Il est donc nécessaire que le commissaire aux comptes demande au représentant légal de l'entité une déclaration écrite sur ce dernier point (cf. 3.24.1).

2.4 ENTRÉE EN VIGUEUR DES OBLIGATIONS

2.41 Au niveau européen

Le règlement européen délégué n°2019-815, dans son article 8 relatif à l'entrée en vigueur et à l'application, dispose :

« Le présent règlement entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au Journal officiel de l'Union européenne.

Il s'applique aux rapports financiers annuels contenant des états financiers pour les exercices commençant le 1^{er} janvier 2020 ou après cette date.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre. »

Par ailleurs, s'agissant des comptes consolidés IFRS, l'application du règlement comprend deux étapes :

- le balisage des états financiers primaires pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020 ;
- le balisage des états financiers primaires et des notes annexes pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022.

²¹ Le représentant légal est selon le cas :

- le président du directoire pour les sociétés à conseil de surveillance et directoire ;
- le gérant pour les sociétés en commandite ;
- le président-directeur général ou, si les fonctions sont dissociées, le directeur général ou un directeur général délégué pour les sociétés à conseil d'administration.

Une demande de report optionnel d'un an a été formulée auprès de la Commission européenne afin de permettre aux États membres d'autoriser les émetteurs qui le souhaitent à reporter d'un an l'obligation d'appliquer le nouveau format électronique. Ainsi, dans le cadre de la révision du règlement prospectus, des négociations ont été engagées pour permettre aux États membres d'obtenir la faculté de faire bénéficier leurs émetteurs d'un report optionnel de l'entrée en vigueur du dispositif ESEF. À cette fin, les institutions européennes ont trouvé un accord en trilogie, le 10 décembre 2020, aux termes duquel les États membres peuvent autoriser les émetteurs à appliquer ce dispositif pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021.

Il convient de noter que le report n'a pas d'impact sur l'échéance de la seconde étape relative au balisage des notes annexes, en plus du balisage des états financiers primaires.

2.42 Au niveau national

Comme précisé au 1.21, un report optionnel d'un an est prévu par l'article 222-3 du règlement général de l'AMF, qui précise dans son paragraphe III « (...) Toutefois, les émetteurs susmentionnés peuvent n'appliquer ce format que pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021 inclus. Dans ce cas, ils informent leurs commissaires aux comptes de leur décision de reporter l'obligation. »

Dans le cas où l'entité décide d'utiliser cette possibilité de report, il est important que le commissaire aux comptes en soit informé dès que possible et que cette décision soit confirmée à travers une déclaration écrite du représentant légal de l'entité, faite par exemple dans les lettres d'affirmation relatives aux comptes annuels et aux comptes consolidés (cf. 3.24.2).

3. MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

3.1 OBJECTIF

3.11 Conclusion sur le respect du format ESEF dans la présentation des comptes

En application des dispositions de l'article R. 823-7 du code de commerce, le commissaire aux comptes formule sa conclusion sur le respect, dans la présentation des comptes inclus dans le RFA, du format d'information électronique unique défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018.

Pour ce faire, il met en œuvre les diligences prévues par la NEP 9520 – *Diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen*, homologuée par arrêté du 27 janvier 2021.

L'objet de cette NEP est précisé dans son paragraphe 02 :

« 02. La présente norme a pour objet de définir :

- les diligences relatives aux comptes annuels et le cas échéant aux comptes consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen ;
- les incidences des éventuelles anomalies relevées ; et
- la forme et le contenu de la partie du rapport sur les comptes relative à ces diligences. »

3.12 Possibilité pour le commissaire aux comptes de formuler sa conclusion sans nécessairement disposer du RFA

L'introduction de cette NEP précise, au second alinéa du paragraphe 01, comment il convient de lire les dispositions de l'article R. 823-7 relatives à la présentation des comptes « inclus » dans le RFA :

*« 01. (...) Les diligences du commissaire aux comptes portant sur les comptes annuels et le cas échéant sur les comptes consolidés au format d'information électronique européen **destinés à être inclus**²² dans le rapport financier annuel, le commissaire aux comptes peut formuler sa conclusion sur le respect de ce format, sans nécessairement disposer du rapport financier annuel, dès lors que ces comptes lui ont été communiqués par l'entité et que ses contrôles ont été réalisés conformément à la présente norme.*

Il revient ensuite à l'entité d'inclure lesdits comptes dans le rapport financier annuel. »

Dans le cas où le commissaire aux comptes formule sa conclusion sur le respect du format ESEF sans disposer du RFA au format ESEF dans son intégralité, la NEP prévoit dans son paragraphe 13 que le commissaire aux comptes demande au représentant légal de l'entité une déclaration écrite (cf. 3.24). Ainsi, le commissaire aux comptes doit, pour pouvoir émettre son rapport, disposer des comptes arrêtés par l'organe compétent ainsi que des comptes au format XHTML²³, du rapport de gestion et des autres documents prévus par les textes légaux et réglementaires.

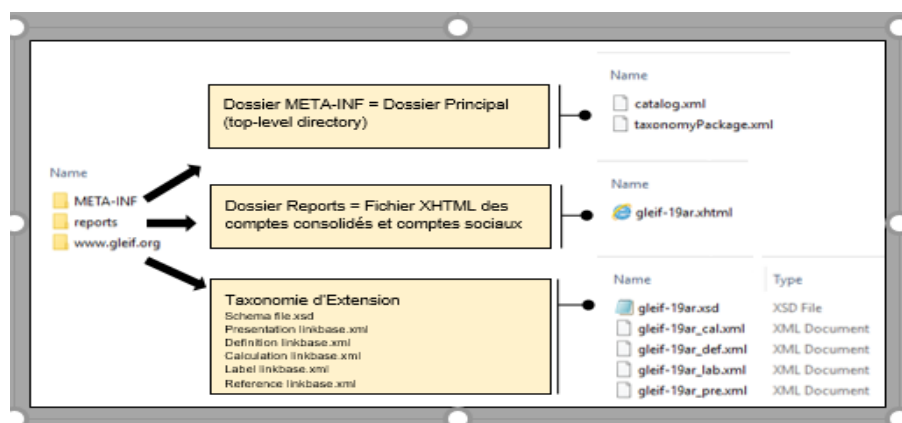
3.2 DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Comme indiqué précédemment, la validité technique des fichiers XHTML est de la seule responsabilité de l'émetteur. Le contrôle de cette validité technique n'entre pas dans le champ de la mission du commissaire aux comptes et n'est donc pas visé par les développements ci-après.

Les diligences décrites aux 3.22 et 3.23 nécessitent que le commissaire aux comptes :

- dispose du fichier de « mapping » établi par l'entité (cf. 3.23.3 D) b)) ;
- dispose du fichier .zip établi par l'entité contenant les comptes annuels et consolidés au format XHTML et structuré comme représenté dans le schéma ci-dessous²⁴ ;
- et puisse l'ouvrir afin de réaliser ces diligences sur le fichier XHTML.

Le schéma ci-dessous donne un exemple de fichier .zip pour la société Gleif cité par l'ESMA.



²² Mis en gras par nos soins.

²³ Pour plus de précisions, voir 3.2 et 3.23.3 B) a).

²⁴ Pour plus de précisions, voir « ESEF - Vos questions fréquentes, Quels sont les contrôles qui seront mis en place par l'AMF sur les dépôts au format XHTML et quel est le contenu du format ".zip" attendu ? » sur le site de l'AMF.

L'obtention d'un fichier comportant uniquement les états primaires (hors annexes) pour réaliser les travaux n'est pas suffisante.

3.21 Prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'établissement des comptes au format ESEF

Les diligences relatives à la prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'établissement des comptes au format ESEF sont définies au paragraphe 03 de la NEP 9520 :

« 03. Afin d'appréhender les éléments du contrôle interne pertinents pour la préparation des comptes annuels et le cas échéant des comptes consolidés au format d'information électronique unique européen, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- le processus de préparation de ces comptes ;*
- la façon dont l'entité s'est assurée de la compétence des personnes internes ou externes à l'entité en charge de préparer ces comptes ;*
- les outils informatiques utilisés ;*
- les contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies dans la présentation des comptes selon le format d'information électronique unique européen. »*

Pour prendre connaissance des éléments mentionnés au paragraphe 03 de la NEP, et évaluer le risque d'anomalies significatives dans la présentation des comptes selon le format ESEF, le commissaire aux comptes collecte des informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, comme le préparateur des comptes (par exemple, le responsable de la consolidation), la direction des systèmes d'information, etc., qui peuvent fournir au commissaire aux comptes une vue d'ensemble du processus de préparation des comptes au format ESEF.

Pour ce faire, le commissaire aux comptes prend notamment connaissance des éléments suivants :

- l'environnement de contrôle, qui se traduit par le comportement de la direction, son degré de sensibilité et les actions qu'elle mène en matière de contrôle interne « ESEF » ;
- les moyens techniques et humains mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à la conversion au format ESEF des comptes arrêtés par l'organe compétent et pour définir les actions à mettre en œuvre en réponse à ces risques ;
- le système d'information relatif à la préparation des comptes selon le format ESEF ;
- les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne « ESEF », ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives.

Si l'entité sous-traite la préparation des comptes selon le format ESEF partiellement ou complètement à un prestataire externe, la compréhension à obtenir par le commissaire aux comptes inclut notamment :

- la nature des services fournis par le prestataire de services (préparation du mapping à la taxonomie, paramétrage de l'outil de balisage, production intégrale du document ESEF, etc.) et leur conséquence sur les contrôles internes à mettre en place par l'entité ;
- la nature de la relation entre l'entité et le prestataire de services (notamment d'éventuelles dispositions contractuelles visant explicitement la conformité à la réglementation) ;
- le degré d'interaction entre les activités du prestataire de services et celles de l'entité.

Le commissaire aux comptes s'intéresse notamment aux processus et procédures de contrôle interne mis en place par l'entité pour :

- identifier les éléments de la taxonomie à retenir pour réaliser le balisage des comptes consolidés, déterminer les extensions et les ancrages qui seront intégrés au balisage, en particulier si cette étape a été réalisée à travers la formalisation d'un « mapping » (cf. 3.23.3 D) b)) ou table de concordance entre les états primaires de l'entité et la taxonomie IFRS, que ce mapping ait été réalisé en interne par la direction ou sous-traité à un prestataire externe ;
- préparer les comptes selon le format ESEF soit au travers d'un système d'information intégré à son processus de clôture dont il a la charge de l'implémentation et du paramétrage, soit en sous-traitant la préparation des comptes selon le format ESEF à un prestataire externe ;
- s'assurer que les comptes consolidés selon le format ESEF ont été correctement balisés, notamment :
 - contrôles destinés à vérifier que les balises paramétrées dans l'outil de balisage correspondent bien à celles déterminées lors du « mapping », y compris pour les extensions et ancrages ;
 - contrôles des modifications et des versions successives réalisés par l'entité pour s'assurer que les projets itératifs des comptes selon le format ESEF conservent le balisage tel qu'il a été validé dans la version précédente. Ces contrôles peuvent être particulièrement pertinents pour le commissaire aux comptes lorsqu'il a déjà réalisé des contrôles de substance sur les versions précédentes. Dans ce cas, le commissaire aux comptes peut choisir de tester ces contrôles afin d'adopter une approche pertinente et efficace.
- s'assurer que les comptes selon le format ESEF respectent les spécifications techniques du règlement européen délégué n° 2019/815 ;
 - les « règles de validation » ou points de contrôle informatique préconisés par l'ESMA (cf. 2.21) peuvent être intégrés dans les logiciels liés à l'ESEF et, dans l'affirmative, être utilisées par l'entité dans le cadre de ses propres contrôles. Le cas échéant, le commissaire aux comptes prend connaissance de la façon dont la direction a réagi aux erreurs ou alertes identifiées par les contrôles de validation, en effet le résultat de certains contrôles des règles de validation peut faire apparaître des anomalies potentielles sur le balisage²⁵ ; le commissaire aux comptes pourra alors s'appuyer sur ces contrôles pour adapter la nature et l'étendue de ses propres travaux (cf. 2.21) ;
- s'assurer de la concordance des comptes établis selon le format ESEF, y compris la version de ces comptes lisible par l'œil humain, avec ceux ayant été arrêtés par l'organe compétent.

Il convient que le commissaire aux comptes acquière une compréhension des contrôles informatiques généraux pertinents pour la préparation des comptes au format ESEF et des contrôles internes pertinents relatifs aux applications informatiques.

3.22 Diligences relatives au format XHTML (version lisible par l'œil humain)

Les diligences relatives au format XHTML sont définies au paragraphe 04 de la NEP 9520 :

« 04. Le commissaire aux comptes vérifie que :

- les comptes annuels et le cas échéant les comptes consolidés sont préparés au format XHTML ; et

²⁵ Attention, certains messages d'erreurs ou warning ne traduisent pas nécessairement des erreurs à corriger (faux négatifs).

- que les comptes annuels et le cas échéant les comptes consolidés au format XHTML correspondent à ceux qui ont fait l’objet de son audit. »

Comme indiqué supra, le langage XHTML permet de combiner un fichier HTML avec, pour les comptes consolidés IFRS, des balises XBRL. Pour les besoins de la rédaction de la présente note d’information :

- les comptes présentés au format XHTML et, s’agissant des comptes consolidés IFRS, balisés en utilisant le langage XBRL, seront dénommés « comptes au format ESEF » ;
- on entend par « diligences relatives au format XHTML » les diligences portant sur les comptes lisibles par l’œil humain.

Pour vérifier que les comptes annuels et le cas échéant les comptes consolidés ont bien été préparés au format XHTML, le commissaire aux comptes contrôle, lorsqu’il ouvre le fichier .zip établi par l’entité contenant les comptes selon le format ESEF, que le dossier nommé « Reports » contient bien un fichier XHTML. Une fois ouvert sur un navigateur internet standard (Chrome, Edge, ...), ce fichier doit permettre d’afficher les comptes annuels et le cas échéant les comptes consolidés en lecture directe.

Si le fichier XHTML s’ouvre, une version des comptes lisible par l’œil humain s’affiche. Le commissaire aux comptes vérifie alors que cette version des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés qui apparaît en lecture directe correspond aux comptes arrêtés par l’organe compétent et ayant fait l’objet de son audit (intitulés des rubriques, ordre de présentation, montants, unités, date / période, chiffres comparatifs, contenu des notes aux états financiers, ...).

Si le fichier XHTML ne s’ouvre pas dans un navigateur internet standard, le commissaire aux comptes en fait part à l’entité. Si l’entité n’est pas en mesure de lui communiquer un fichier lisible, le commissaire aux comptes mentionne dans son rapport sur les comptes qu’il est dans l’impossibilité de conclure sur le respect, dans la présentation des comptes annuels et le cas échéant des comptes consolidés inclus ou destinés à être inclus dans le RFA, du format ESEF (cf. 4.14).

3.23 Diligences relatives au balisage des comptes consolidés IFRS

« 05. Le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures définies aux paragraphes 9 à 12 lui permettant d’obtenir des éléments suffisants et appropriés pour apprécier le respect des règles de balisage définies par le règlement européen délégué n°2019/815²⁶ applicables aux comptes consolidés. »

3.23.1 Informations balisées auxquelles les procédures s’appliquent

Les informations balisées auxquelles les procédures s’appliquent sont précisées aux paragraphes 06 et 07 de la NEP 9520 :

« 06. Le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures sur toutes les informations définies au 1. de l’annexe II du règlement européen délégué n°2019/815 que ledit règlement requiert de baliser.

07. Il met également en œuvre les procédures sur les informations définies aux 2. et 3. de l’annexe II du règlement européen délégué n°2019/815 que ledit règlement requiert de baliser ou sur les informations

²⁶ Le règlement européen délégué n°2019/815 visé dans ce paragraphe 05 s’entend du règlement d’origine et de ses modifications successives portant notamment sur l’évolution de la taxonomie à retenir.

des comptes consolidés balisés sur une base volontaire. Pour ce faire, il sélectionne les informations à contrôler sur la base de son jugement professionnel et de son analyse du risque d'anomalies significatives. »

La NEP prévoit donc, comme développé ci-après, que les diligences du commissaire aux comptes sur le balisage des comptes consolidés IFRS portent sur :

- l'exhaustivité des montants balisés au sein des états financiers primaires ;
- une sélection des informations balisées dans les notes aux états financiers.

A) États financiers primaires

Le paragraphe 06 de la NEP :

- vise les informations définies au 1. de l'annexe II du règlement européen délégué n°2019/815 que ledit règlement requiert de baliser : *« 1. Les émetteurs balisent, dans les états financiers consolidés IFRS, tous les nombres exprimés dans une monnaie déclarée fournis dans l'état de situation financière, l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie. »*
- et prévoit ainsi que le commissaire aux comptes **contrôle exhaustivement toutes les balises de ces états financiers primaires.**

Ce contrôle couvre également les balises des montants²⁷ figurant, le cas échéant, dans les notes de bas de page des états financiers primaires car ces notes de bas de page appartiennent auxdits états (cf. annexe III.1 du règlement européen délégué n°2019/815 et manuel de reporting de l'ESMA).

B) Notes aux états financiers et informations balisées sur une base volontaire

Le paragraphe 07 de la NEP :

- vise les informations des états financiers consolidés balisées sur une base volontaire ;
- vise les informations définies aux 2. et 3. de l'annexe II du règlement européen délégué n°2019/815 que ledit règlement requiert de baliser ;
- et prévoit ainsi que le commissaire aux comptes **sélectionne, sur la base de son jugement professionnel et de son analyse du risque d'anomalies significatives, les informations visées aux deux alinéas précédents afin d'en contrôler les balises.**

Ce contrôle couvre les balises relatives aux informations figurant dans les notes aux états financiers que le règlement requiert de baliser ainsi que sur les informations balisées volontairement par l'émetteur. Il n'a pas à couvrir l'intégralité des balises concernées. Le commissaire aux comptes peut en effet s'appuyer sur son jugement professionnel et son analyse du risque d'anomalies significatives pour sélectionner les informations à contrôler dans les notes aux états financiers.

a) Informations des états financiers consolidés balisées sur une base volontaire

Les émetteurs peuvent souhaiter baliser volontairement des informations fournies dans les comptes consolidés que le règlement européen délégué n°2019/815 ne requiert pas de baliser. Il pourrait s'agir par exemple du nombre d'actions en circulation fourni au sein des notes aux états financiers ou de toute autre information non listée dans les tableaux 1 et 2 de l'annexe II du règlement européen délégué n°2019/815.

²⁷ exprimés en unité monétaire.

Il est précisé que les diligences du commissaire aux comptes se limitent aux informations balisées volontairement au sein des comptes consolidés, et non dans le reste du RFA (comme par exemple dans le rapport de gestion).

b) Informations définies au 2. de l'annexe II du règlement européen délégué n°2019/815

« 2. Les émetteurs balisent toutes les informations fournies dans un état financier consolidé IFRS, ou fournies par renvoi à d'autres parties des rapports financiers annuels pour les exercices commençant le 1^{er} janvier 2020 ou après cette date, qui correspondent aux éléments figurant au tableau 1 de la présente annexe. »

Les éléments figurant au tableau 1 de l'annexe II et présentés au 6.35 de l'annexe 3 de la présente note d'information sont des informations juridiques à baliser obligatoirement au sein du RFA à compter des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020 : nom de l'entité, adresse, forme juridique, pays de constitution, etc.

Certaines de ces informations sont requises obligatoirement dans les comptes :

- le nom de l'entité présentant les états financiers, et le cas échéant, l'explication des modifications du nom de l'entité depuis la fin de la période de reporting précédente (conformément au tableau 1 de l'annexe II du règlement précité) ;
- le nom de la société mère et de l'entité tête de groupe s'il est différent (conformément à IAS 24.13).

Les autres informations peuvent être fournies et balisées dans le RFA, en dehors des comptes, dans la mesure où la norme IAS 1.138, qui requiert ces informations, autorise les entités à fournir ces informations en dehors des comptes, dès lors qu'elles sont fournies au sein d'informations publiées avec les comptes. Ces autres informations sont généralement fournies dans le RFA mais en dehors des comptes. En pratique, il arrive que l'entité puisse fournir au commissaire aux comptes ces autres informations balisées dans une page distincte des comptes incluse dans le fichier XHTML.

Il appartient au commissaire aux comptes d'apprécier si le fait de ne pas disposer de ces informations au moment où il réalise ses contrôles est constitutif d'une anomalie significative ou non.

c) Informations définies au 3. de l'annexe II du règlement européen délégué n°2019/815

« 3. Les émetteurs balisent toutes les informations fournies dans les états financiers consolidés IFRS, ou fournies par renvoi à d'autres parties des rapports financiers annuels pour les exercices commençant le 1^{er} janvier 2022 ou après cette date, qui correspondent aux éléments figurant au tableau 2 de la présente annexe. »

Les éléments figurant au tableau 2 de l'annexe II du règlement européen délégué n°2019/815 que ledit règlement requiert de baliser²⁸ sont des informations à baliser obligatoirement au sein des notes aux états financiers (ou par renvoi à d'autres parties du RFA) à compter des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022. Par exemple : immobilisations incorporelles, emprunts, méthode comptable relative à l'évaluation des stocks, etc. Les informations « fournies par renvoi » visent notamment les informations que la norme IFRS 7 permet de fournir en dehors des notes aux états financiers.

Comme indiqué au règlement européen délégué n°2019/815, ces informations peuvent faire l'objet d'un balisage en blocs (« block tagging »), c'est-à-dire que les balises peuvent porter sur un ensemble d'informations (note annexe, méthode comptable, tableau, ...), plutôt qu'un chiffre en particulier.

²⁸ Ce tableau figure au 6.36 de l'annexe 3.

3.23.2 Application de la notion de caractère significatif

Le paragraphe 08 de la NEP 9520 prévoit l'application de la notion de caractère significatif :

« 08. Le commissaire aux comptes utilise les seuils de signification définis pour son audit des comptes :

- pour déterminer l'étendue des procédures à mettre en œuvre sur les informations balisées définies au paragraphe 7 ; et
- pour évaluer l'incidence des anomalies relevées sur les comptes présentés selon le format d'information électronique unique européen. Pour ce faire, le commissaire aux comptes applique les principes définis dans la norme d'exercice professionnel « évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit ».

A) Notion de caractère significatif

Dans le cadre de son audit des comptes de l'entité, le commissaire aux comptes applique la notion de caractère significatif pour planifier et réaliser son audit ainsi que pour prendre en compte l'incidence des anomalies relevées sur l'audit et, le cas échéant, évaluer l'incidence des anomalies non corrigées sur les comptes.

La détermination du caractère significatif des anomalies relève du jugement professionnel du commissaire aux comptes et est influencée par sa perception des besoins d'informations financières des utilisateurs des comptes. Une anomalie est considérée comme significative dès lors que, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur d'une information financière ou comptable.

Lors de la planification de son audit des comptes, le commissaire aux comptes détermine un seuil de signification au niveau des comptes pris dans leur ensemble, défini comme le montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencés. Il peut également être amené à fixer un ou des seuils de signification de montants inférieurs pour certains flux d'opérations, soldes de comptes ou informations à fournir. Le commissaire aux comptes détermine également un ou des seuil(s) de planification de la mission, fixé(s) à un montant tel qu'il permet de réduire à un niveau acceptable le risque que le montant des anomalies relevées non corrigées et des anomalies non détectées excède le seuil de signification.

Conformément au paragraphe 08 de la NEP 9520, les seuils de signification définis pour l'audit des comptes sont utilisés pour appliquer la notion de caractère significatif dans le contexte de la vérification ESEF. Dans ce contexte, la notion de caractère significatif, dans sa dimension quantitative et qualitative, est appliquée par le commissaire aux comptes pour :

- planifier ses diligences relatives au balisage des informations visées par le paragraphe 07 de la NEP (cf. 3.23.1 B)) et sélectionner ainsi, sur la base de son jugement professionnel et de son analyse du risque d'anomalies significatives, celles sur lesquelles porteront ces diligences ; et
- évaluer l'incidence des anomalies relevées sur le respect, dans la présentation des comptes destinés à être inclus dans le rapport financier annuel, du format ESEF,

étant rappelé que le balisage des informations contenues dans les états financiers primaires fait l'objet d'un contrôle exhaustif, et non d'un contrôle basé sur une sélection, en application des dispositions du paragraphe 06 de la NEP 9520 (cf. 3.23.1 A)).

Cette disposition du paragraphe 08 de la NEP 9520 permet au commissaire aux comptes de considérer, par analogie, que les décisions économiques ou le jugement des utilisateurs fondé sur les comptes présentés au format ESEF sont susceptibles d'être influencés par des anomalies de portée similaire à

celles qui sont susceptibles d'influencer les décisions économiques ou le jugement des utilisateurs fondé sur les comptes établis par l'organe compétent au format PDF. En pratique, le commissaire aux comptes peut donc appliquer la notion de caractère significatif dans le cadre de ses travaux sur le respect du format ESEF de manière similaire avec la manière dont il applique cette notion dans le cadre de son audit des comptes arrêtés par l'organe compétent.

B) Nature des anomalies potentielles dans la présentation des comptes au format ESEF

Les anomalies dans la présentation des comptes au format ESEF peuvent être de différentes natures, notamment :

a) *Anomalies portant sur la présentation des comptes annuels et/ou consolidés au format XHTML (lisibles par l'œil humain)*

- *exhaustivité* : une ou plusieurs informations figurant dans les comptes arrêtés par l'organe compétent ne figurent pas dans les informations apparaissant en lecture directe par l'œil humain en XHTML ;
- *existence* : une ou plusieurs informations apparaissant en lecture directe par l'œil humain en XHTML ne figurent pas dans les comptes arrêtés par l'organe compétent ;
- *inexactitude* : une ou plusieurs informations apparaissant en lecture directe par l'œil humain en XHTML ne concordent pas avec les comptes arrêtés par l'organe compétent (intitulés des rubriques, ordre de présentation, montants, unités, date / période, chiffres comparatifs, contenu des notes aux états financiers, ...).

b) *Anomalies attachées au risque de non-exhaustivité du balisage*

- un ou plusieurs montants présentés dans les états primaires consolidés IFRS ne sont pas balisés ;
- une ou plusieurs informations prévues par le tableau 1 de l'annexe II du règlement européen délégué n° 2019/815²⁹ ne sont pas balisées ;
- pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2022, une ou plusieurs informations prévues par le tableau 2 de l'annexe II du règlement européen délégué n° 2019/815³⁰ présentées dans les notes aux états financiers consolidés (« block tagging ») ne sont pas balisées.

c) *Anomalies attachées au risque d'inexactitude du balisage*

- une ou plusieurs informations balisées ne correspondent pas aux informations incluses dans les comptes consolidés IFRS arrêtés par l'organe compétent ;
- un ou plusieurs montants des états primaires consolidés IFRS ont été balisés avec des attributs incorrects ; il y a par exemple une erreur dans le montant lui-même, la devise spécifiée, le signe arithmétique (+ / -), le choix débit / crédit retenu, l'unité monétaire (millions / centaines), le type de période (instantané / durée)³¹, ou la période concernée ;
- pour une ou plusieurs informations balisées données, un ou plusieurs éléments inappropriés de la taxonomie de base définie par le règlement européen délégué n° 2019/815 ont été retenus ;
- une ou plusieurs informations ont été balisées avec un élément de la taxonomie d'extension alors qu'un élément approprié existe dans la taxonomie de base pour cette information ;
- un élément issu de la taxonomie d'extension créé³² pour baliser un montant des états primaires consolidés IFRS n'est pas ancré à l'élément de la taxonomie de base approprié, i.e. à l'élément de

²⁹ Ce tableau figure au 6.35 de l'annexe 3.

³⁰ Ce tableau figure au 6.36 de l'annexe 3.

³¹ Solde versus flux.

³² Cf. a) du point 9 de l'annexe IV du règlement européen délégué n°2019/815.

la taxonomie de base dont le sens comptable et/ou le périmètre comptable est le plus proche (immédiatement plus large) de celui de son élément de taxonomie d'extension ;

- quand, outre l'ancrage obligatoire vers un élément de la taxonomie de base immédiatement plus large, un élément de la taxonomie d'extension est volontairement ancré à un (des) élément(s) de la taxonomie de base dont le sens comptable et/ou le périmètre comptable est plus restreint que celui de l'élément de la taxonomie d'extension concerné, mais l'élément de la taxonomie de base retenu n'est pas celui qui est immédiatement plus restreint par rapport à l'élément de la taxonomie d'extension ;
- pour chaque élément de la taxonomie d'extension ancré à un élément de la taxonomie de base, la relation (source ou cible)³³ entre l'élément de la taxonomie d'extension et l'élément de la taxonomie de base n'est pas identifiée de manière appropriée dans la base de liens de définition (annexe IV, point 9 a et b) ;
- quand un élément de la taxonomie d'extension regroupe plusieurs éléments de la taxonomie de base, l'entité n'a pas ancré l'extension à chaque élément de la taxonomie de base.

Le recensement ci-dessus des risques spécifiques liés au balisage s'appuie notamment sur les règles de balisage fixées par l'annexe IV du règlement européen délégué n°2019/815³⁴. Ces règles de balisage définies par l'annexe IV dudit règlement, à laquelle renvoie l'article 4 - Balisage des états financiers consolidés IFRS, encadrent notamment le balisage réalisé au moyen d'extensions.

d) Autres exemples d'anomalies relevant du risque de non-respect des règles relatives au balisage

Pour les besoins de son évaluation du risque d'anomalies significatives dans les informations balisées, le commissaire aux comptes peut également tenir compte d'autres risques liés au non-respect des règles relatives au balisage fixées par l'annexe IV du règlement européen délégué n°2019/815³² ou du manuel de reporting de l'ESMA, qui relèveraient d'anomalies autres que la non-exhaustivité ou que l'inexactitude du balisage. Par exemple :

- dans les bases de liens de présentation de sa taxonomie d'extension, l'entité n'a pas utilisé les éléments racine dédiés prévus dans le tableau de l'annexe IV du règlement ESEF comme points de départ pour chacune des parties des états financiers (annexe IV, point 7) ;
- le fichier iXBRL dénommé instance document ou document d'instance Inline XBRL inclus dans les fichiers XHTML n'identifie pas l'émetteur en utilisant son LEI (legal entity identifier)³⁵ unique ISO 17442 et/ou ne contient pas les données d'un seul émetteur (annexe IV, point 2).

C) Interaction entre la notion de caractère significatif d'une information et la nature des anomalies potentielles

Le commissaire aux comptes applique la notion de caractère significatif dans le cadre de ses travaux sur le respect du format ESEF de manière similaire avec la manière dont il applique cette notion dans le cadre de son audit des états financiers arrêtés par l'organe compétent. Toutefois il peut être utile pour le commissaire aux comptes, lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives et de la détermination des procédures à mettre en œuvre au titre du respect du format ESEF, de tenir compte de la nature de certaines anomalies pouvant exister dans la présentation des comptes au format ESEF.

En effet, une information considérée comme non significative dans le cadre de l'audit des comptes arrêtés par l'organe compétent en raison de sa faible valeur monétaire pourrait dans certains cas donner lieu à un risque d'anomalie significative dans le cadre de la présentation des comptes au format ESEF.

³³ Cf. 3.23.3 B) g).

³⁴ Ces règles sont reprises au 6.37 de l'annexe 3.

³⁵ Pour consulter un LEI, se reporter au site de l'INSEE.

Tel pourrait être le cas, par exemple, d'un actif de faible montant qui serait incorrectement balisé avec un attribut d'unité monétaire « millions » plutôt que « milliers ».

3.23.3 Procédures à mettre en œuvre sur les informations balisées dans les comptes consolidés

Les procédures à mettre en œuvre sur les informations balisées dans les comptes consolidés sont définies aux paragraphes 09 à 12 de la NEP 9520 :

A) Évaluation du risque d'anomalies significatives

« 09. Le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen.

Pour ce faire le commissaire aux comptes tient compte :

- de sa compréhension des éléments du contrôle interne de l'entité pertinents pour la préparation des comptes au format d'information électronique unique défini par le règlement européen délégué n°2019/815 acquise à l'issue de la mise en œuvre des diligences définies au paragraphe 3 ; et*
- des risques de non-exhaustivité et d'inexactitude liés au balisage des informations. »*

La prise de connaissance par le commissaire aux comptes des éléments du contrôle interne de l'entité pertinents pour la préparation des comptes consolidés au format ESEF (cf. 3.21) permet au commissaire aux comptes :

- d'identifier les types d'anomalies potentielles dans les informations balisées ;
- de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans ces informations balisées ;
- d'identifier les éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir ces risques d'anomalies significatives et, le cas échéant, de choisir de s'appuyer sur certains des contrôles mis en œuvre par l'entité pour réaliser ses propres travaux.

Concernant les risques spécifiques attachés aux informations balisées, le commissaire aux comptes tient compte notamment du risque de survenance des anomalies suivantes :

- anomalies portant sur la présentation des comptes annuels et/ou consolidés au format XHTML ;
- anomalies attachées au risque de non-exhaustivité du balisage ;
- anomalies attachées au risque d'inexactitude du balisage ;
- autres anomalies relevant du risque de non-respect des règles relatives au balisage.

Ces différentes natures d'anomalies ont été décrites au 3.23.2 B). Le commissaire aux comptes peut choisir d'évaluer la conception et la mise en œuvre des contrôles de l'entité, y compris ceux relatifs aux services fournis par le prestataire de service le cas échéant, lorsqu'il estime :

- qu'ils contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans la présentation des comptes selon le format ESEF ;
- que les tests réalisés sur l'efficacité des contrôles concernés lui permettront de réduire l'étendue des contrôles de substance à mettre en œuvre sur les informations balisées (cf. 3.23.3 C)).

L'évaluation par le commissaire aux comptes de la conception et de la mise en œuvre des contrôles de l'entité consiste à apprécier si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est théoriquement en mesure de prévenir, de détecter ou de corriger les anomalies significatives dans la présentation des comptes selon le format d'information électronique unique européen.

B) Vérification des informations balisées et à baliser

« 10. Le commissaire aux comptes vérifie pour chaque information balisée contrôlée que :

- le choix des éléments de la taxonomie retenus est approprié ou les extensions créées sont pertinentes ;
- les attributs de la balise sont corrects ;
- les liens de présentation, de calcul, des libellés et de définition entre ces attributs sont corrects. »

Les procédures à réaliser par le commissaire aux comptes sur les informations balisées des comptes consolidés IFRS telles que prévues par les paragraphes 06 et 07 de la NEP 9520 (cf. 3.23.1) pourrait utilement couvrir les points développés ci-après. Les réponses apportées à son évaluation des risques prévue par le paragraphe 09 de la NEP devraient également couvrir le risque de non-exhaustivité du balisage.

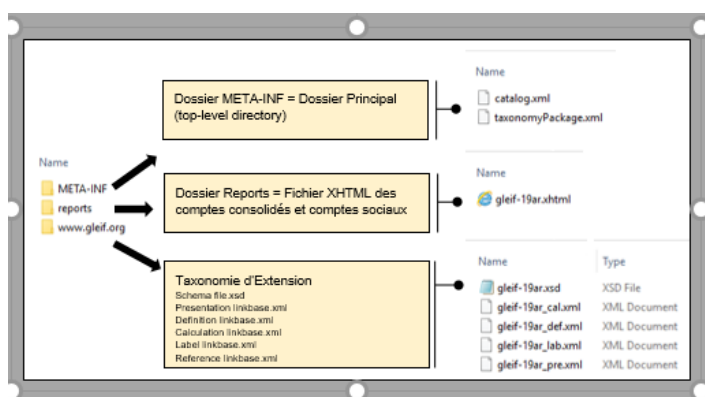
S'agissant de l'organisation et du calendrier des travaux, en particulier pour le premier exercice d'application de la réglementation ESEF, voir 3.23.3 D) b).

a) Éléments à obtenir de l'entité pour vérifier les informations balisées

Comme indiqué au 3.2, les travaux décrits ci-après nécessitent que le commissaire aux comptes :

- dispose du fichier de « mapping » établi par l'entité (cf. 3.23.3 D) b)) ;
- dispose du fichier .zip établi par l'entité contenant les comptes annuels et le cas échéant les comptes consolidés au format XHTML et structuré comme représenté dans le schéma ci-dessous³⁶ ;
- et puisse l'ouvrir afin de réaliser ces travaux sur le fichier XHTML.

Le schéma ci-dessous donne un exemple de fichier .zip pour la société Gleif cité par l'ESMA.



Le fichier XHTML doit inclure non seulement les états primaires mais également les notes de l'annexe. Un simple fichier Excel n'est pas suffisant pour réaliser les travaux.

Il convient de noter que ce fichier pourra faire l'objet de travaux d'édition ultérieurs par l'entité ou son éditeur pour les besoins de son inclusion dans le RFA ; il pourra être utile de vérifier auprès de l'entité

³⁶ Pour plus de précisions, voir « ESEF - Vos questions fréquentes, Quels sont les contrôles qui seront mis en place par l'AMF sur les dépôts au format XHTML et quel est le contenu du format ".zip" attendu ? » sur le site de l'AMF.

qu'elle est prête à confirmer au commissaire aux comptes qu'il s'agit bien des comptes destinés à être inclus dans le RFA.

Le commissaire aux comptes pourra par ailleurs utilement identifier ce fichier par tout moyen qu'il estime approprié afin de consigner dans son dossier et d'identifier avec l'entité les comptes ESEF sur lesquels ont porté ses travaux.

b) Exhaustivité du balisage au sein des états financiers en XHTML

Le commissaire aux comptes vérifie que toutes les informations (et montants) ci-dessous que le règlement européen délégué n° 2019/815 requiert de baliser (cf. 3.23.1) sont bien balisées au sein des états financiers XHTML :

- tous les chiffres exprimés dans une monnaie déclarée au sein des états primaires consolidés, y compris les notes de bas de page présentées dans les états primaires (cf. 3.23.1 A))
- les informations juridiques prévues par le référentiel IFRS que ledit règlement (2. de l'annexe II – tableau 1³⁷) requiert de baliser (cf. 3.23.1 B) b)) ;
- pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022, toutes les informations que ledit règlement (3. de l'annexe II – tableau 2³⁸) requiert de baliser au sein des notes annexes (cf. 3.23.1 B) c)).

c) Choix des éléments de la taxonomie retenus

Comme évoqué au 1.11, la taxonomie ESEF est le référentiel que les sociétés européennes concernées doivent utiliser pour baliser leurs états financiers consolidés. S'appuyant sur la taxonomie IFRS mise à jour chaque année par la Fondation IFRS, elle est incluse dans la norme technique réglementaire (RTS "Regulatory Technical Standards") qui est approuvée chaque année par la Commission européenne, au travers d'un amendement du règlement européen délégué n°2019/815.

Avant le démarrage de ses travaux sur le choix des éléments de la taxonomie retenus, le commissaire aux comptes vérifie que la version de la taxonomie ESEF utilisée par l'entité est la bonne. À titre d'exemple :

- l'utilisation de la taxonomie **ESEF 2019**³⁹ s'applique aux RFA contenant des états financiers se rapportant à des exercices commençant le ou après le 1er janvier 2020 ;
- l'utilisation de la taxonomie **ESEF 2020**⁴⁰ s'applique aux RFA contenant des états financiers se rapportant à des exercices commençant le ou après le 1er janvier 2021. Toutefois, les émetteurs sont autorisés à l'adopter pour les rapports 2020 sur une base volontaire.

Il lui appartient ensuite de vérifier, pour chaque montant balisé ou information balisée des états financiers consolidés qu'il contrôle, que c'est le bon élément (encore appelé « concept ») de la taxonomie ESEF de base applicable qui a été retenu, c'est-à-dire que le concept sélectionné dans la taxonomie ESEF de base est celui qui a le sens comptable et/ou le périmètre comptable le plus proche de celui de l'information balisée³⁹.

Pour vérifier la pertinence du choix des éléments de la taxonomie de base, le commissaire aux comptes prend en compte les attributs inhérents au concept IFRS choisi, qui sont prévus par défaut pour cette

³⁷ Ce tableau 1 figure au 6.35 de l'annexe 3.

³⁸ Ce tableau figure au 6.36 de l'annexe 3.

³⁹ Cf. règlement européen délégué n° 2019/2100 au 6.13 de l'annexe 3.

⁴⁰ Cf. règlement européen délégué n° 2020/1989 au 6.14 de l'annexe 3.

balise. C'est le cas notamment du type de période (instant / duration), du « libellé de documentation », etc. (cf. 3.23.3 B) e)).

d) Pertinence des extensions créées

Lorsqu'aucun concept proposé dans la taxonomie ESEF de base ne correspond fidèlement au sens comptable de l'information à baliser, l'entité doit créer un élément de taxonomie d'extension pour baliser l'information concernée, avec une dénomination appropriée. Lorsqu'une extension a été créée, le commissaire aux comptes vérifie que :

- aucun élément approprié n'existe dans la taxonomie de base pour cette information ;
- l'extension a été ancrée à l'élément de la taxonomie de base approprié, i.e. à l'élément de la taxonomie de base dont le sens comptable et/ou le périmètre comptable est le plus proche (immédiatement plus large) de celui de l'élément de taxonomie d'extension créé, à l'exception des sous-totaux, pour lesquels l'ancrage n'est pas requis ;
- quand, outre l'ancrage obligatoire vers un élément de la taxonomie de base immédiatement plus large, un élément de la taxonomie d'extension est volontairement ancré à un (des) élément(s) de la taxonomie de base dont le sens comptable et/ou le périmètre comptable est plus restreint que celui de l'élément de la taxonomie d'extension concerné, l'élément de la taxonomie de base retenu est bien celui qui est immédiatement plus restreint par rapport à l'élément de la taxonomie d'extension ;
- quand un élément de la taxonomie d'extension regroupe plusieurs éléments de la taxonomie de base, l'entité a ancré l'extension à chaque élément de la taxonomie de base.

e) Attributs et caractéristiques des balises

Il appartient au commissaire aux comptes de vérifier, pour chaque information balisée qu'il contrôle, que les attributs et caractéristiques de la balise sont corrects.

Le tableau ci-après recense les attributs et caractéristiques qui, selon la CNCC, entrent dans le champ des vérifications du commissaire aux comptes, étant précisé qu'aucun texte ne recense précisément l'ensemble des attributs qui doivent être attachés à une balise.

Certains attributs sont affectés par défaut par la taxonomie en fonction du concept choisi. En effet, dès lors que l'émetteur sélectionne un élément ou « concept » au sein de la taxonomie de base pour baliser une information (cf. 3.23.3 B) c)) des attributs, inhérents au concept IFRS choisi, sont prévus par défaut pour cette balise. C'est le cas notamment du type de période (instant / duration), du « Libellé de documentation », etc. La modification de ces attributs par défaut étant toutefois possible, le commissaire vérifie que ces attributs par défaut sont correctement repris dans le balisage.

Lorsqu'une extension est créée, aucun attribut n'est « prédéterminé » pour les balises portant sur un élément de la taxonomie d'extension spécifique à l'émetteur.

Attributs et caractéristiques d'une balise XBRL	Définition	Exemple	Attribut par défaut dans la taxonomie de base ESEF
Élément	Concept XBRL (postes, éléments de domaine, dimensions, etc.) représentant l'information financière fournie dans les comptes consolidés IFRS.	RevenueFromSaleOfElectricity	N/A
Extension	Concept spécifique non issu de la taxonomie de base mais de la taxonomie d'extension créée par l'émetteur.	Non	N/A
Créateur	Tout élément de taxonomie d'extension créé doit nécessairement identifier son créateur (annexe IV point 4. du règlement européen délégué n°2019/815), qui est l'émetteur.		
Solde (balance)	Attribut des éléments de type monétaire qui en indique le signe (Débit ou Crédit).	Crédit	X
Libellé de documentation (Documentation label)	Contient la définition du concept ainsi qu'un renvoi à la norme/les normes IFRS pertinente(s). Ce libellé et la référence aux normes pertinentes permettent de déterminer la signification comptable de l'élément. À chaque élément de la taxonomie de base est associé un libellé de documentation prévu par l'annexe VI du règlement européen délégué n°2019/815. Un libellé de documentation doit être attribué par l'émetteur à chaque élément de la taxonomie d'extension.	Montant du résultat d'une période avant déduction de la charge d'impôt. [Voir: Résultat]	X
Ancrage (wider / cible)	Chaque élément de la taxonomie d'extension doit être ancré (rattaché) à un élément de la taxonomie de base.	L'extension « CessionsDeMaterielMédical » devrait être ancrée (wider / plus large) au concept de la taxonomie de base « ProfitLossFromOperatingActivities »	
Ancrage (narrower /source)		L'extension « capital souscrit et prime d'émission » dans les états financiers de l'émetteur est ancrée à 2 éléments plus restreints de la taxonomie de base : « augmentation de capital » et « prime d'émission »	
Dimensions (Axis)	Propriété dimensionnelle dans une structure tabulaire. Un axe différencie les parties d'un élément et constitue un moyen de les classer.	Le chiffre d'affaires d'une période peut être présenté par secteur, par pays, par produit, etc. L'état de variation des capitaux propres nécessite l'utilisation de dimensions / axis car il présente les informations financières sous la forme d'un tableau composé de lignes mais aussi de colonnes	
Type de données	Les types de données utilisées pour le balisage sont celles autorisées par le standard XML (monetary, date, text, text block, ...).	xbri:monetaryItemType	X
Élément racine	Permet d'identifier la partie des états financiers à laquelle se rapportent les balises. Les émetteurs doivent utiliser	IncomeStatementAbstract	

Attributs et caractéristiques d'une balise XBRL	Définition	Exemple	Attribut par défaut dans la taxonomie de base ESEF
	des éléments racine dédiés comme points de départ pour chacune des parties des états financiers dans les bases de liens de présentation de leur taxonomie d'extension.		
Type de période	L'élément correspond-t-il à une valeur à la date de clôture (instant) ou tout au long de l'exercice (duration) ?	« Instant » pour un élément du bilan ou « Duration » pour un élément du compte de résultat	X
Period Start	Dates de début ou de fin d'exercice au format yyyy-mm-dd, i.e. sans composante temps (exemple incluant une composante temps : 2017-01-01T00:00:00:00).	2020-01-01	
Period End		2020-12-31	
Montant (1)	Chaque élément de type monétaire doit être doté d'un montant, d'un signe approprié et d'un attribut de solde (balance) afin de refléter correctement le montant balisé. La plupart des éléments numériques XBRL sont conçus pour être déclarés « normalement » avec une valeur positive. Ainsi le solde (débit/crédit) prévu dans la taxonomie correspond au solde « naturel » de l'information. Une valeur négative est ainsi utilisée que lorsque le sens contraire du solde « naturel » est requis (ex : perte plutôt que profit).	2 000 000	
Signe (1)		(+)	
Unité de mesure	Caractérise l'unité de chaque balise numérique et doit être incluse dans le registre des unités XBRL.	EUR, USD, tonne	
Decimals	L'attribut « decimals » de chaque donnée balisée reflète la précision des montants inscrits dans les états financiers consolidés lisibles par l'humain.	Montant inscrit dans les états financiers lisibles par l'humain : 314 M€ Attribut « decimals requis » : -6 Montant apparaissant dans la balise : 314,000,000	
Legal Entity Identifier (LEI) ⁴¹	Numéro d'identification unique de l'émetteur représenté par un code alphanumérique à 20 caractères basé sur la norme ISO 17442. Constitue un attribut qui doit figurer dans chaque élément.	41GUOJQTALQHLLF39XJ34	
Language	Attribut permettant d'identifier la langue du texte contenu au sein d'une balise.	French	

(1) Par exemple :

- les revenus devraient être définis en utilisant la valeur d'attribut « solde créditeur » et déclarés sous la forme d'un chiffre positif ;
- les coûts et les dépenses doivent être définis en utilisant la valeur d'attribut « solde débiteur » et déclarés sous la forme de chiffres positifs ;
- les entrées de trésorerie déclarées dans l'état des flux de trésorerie doivent être définies comme des postes débiteurs et les sorties de trésorerie comme des postes créditeurs et, dans les deux cas, présentées sous la forme de chiffres positifs.

⁴¹ Pour consulter un LEI, se reporter au site de l'INSEE.

Sur cette base, le commissaire aux comptes vérifiera par exemple que :

- les types de période renseignés sont appropriés au regard de l'information balisée ;
- la ou les dates de début et fin de période renseigné(es) en tant qu'attributs au sein de la balise permettent de rattacher l'information balisée à l'exercice ou la date de clôture concernée ;
- le solde « Débit » ou « Crédit » renseigné est approprié au regard de l'information balisée dans les états financiers⁴² ;
- chaque donnée nécessitant d'être différenciée se voit attribuer une dimension appropriée ;
- les types de données utilisés reflètent de manière appropriée le contenu des états financiers ;
- l'attribut « décimaux » de chaque donnée balisée reflète la précision des montants inscrits dans les états financiers consolidés lisibles par l'humain ;
- l'unité de mesure reflète l'information présentée dans les états financiers consolidés ;
- chaque information balisée contrôlée est dotée d'un LEI et tous les LEI au sein des états financiers au format ESEF sont identiques ;
- la dénomination retenue pour l'extension est appropriée et reflète fidèlement le sens comptable de l'information balisée ;
- si un libellé de documentation a été créé pour une extension, la définition reflète de manière appropriée l'information balisée ;
- tous les éléments de taxonomie d'extension qui servent à baliser des chiffres ou des informations au sein des états financiers consolidés IFRS sont rattachés aux éléments appropriés de la taxonomie ESEF de base, à l'exception des éléments correspondant aux sous-totaux ;
- pour chaque extension qui est ancrée à un élément de la taxonomie de base, la relation (cible ou source / wider ou narrower) entre l'élément d'extension et l'élément de la taxonomie de base est identifiée de manière appropriée dans la base de liens des définitions, conformément au point 9 de l'annexe IV du règlement européen.

f) *Éléments racine dans les bases de liens de présentation*

Conformément aux dispositions du règlement européen délégué n°2019/815, les bases de liens de présentation doivent inclure les éléments de taxonomie racine qui permettent de préciser à quel état primaire (compte de résultat, bilan, ...) se rattache le montant balisé. Le commissaire aux comptes vérifie donc que toutes les informations balisées sont rattachées à au moins un des six éléments de racine prévus au 7. de l'annexe IV du règlement européen délégué n°2019/815.

Préfixe	Nom de l'élément racine	Libellé
ifrs-full	StatementOfFinancial PositionAbstract	Espace réservé pour l'état de situation financière — cet élément DOIT être utilisé comme point de départ pour l'état de situation financière
ifrs-full	IncomeStatement Abstract	Espace réservé pour le résultat net — cet élément DOIT être utilisé comme point de départ pour l'état du résultat net si celui-ci est présenté séparément
ifrs-full	StatementOfComprehensiveIncomeAbstract	Espace réservé pour l'état du résultat global — cet élément DOIT être utilisé comme point de départ pour l'état du résultat global si celui-ci est présenté séparément ou lorsque l'état du résultat net et l'état des autres éléments du résultat global sont présentés dans un seul et même état financier
ifrs-full	StatementOfCash FlowsAbstract	Espace réservé pour l'état des flux de trésorerie — cet élément DOIT être utilisé comme point de départ pour l'état des flux de trésorerie

⁴² Étant précisé que, dans de rares cas, certains concepts de la taxonomie de base ESEF n'ont pas d'attribut « solde » attribué par défaut ; il convient alors de consulter la taxonomie ESEF de base afin de confirmer si l'absence d'un attribut solde « Débit » ou « Crédit » pour certaines balises utilisées par la société est justifiée.

Préfixe	Nom de l'élément racine	Libellé
ifrs-full	StatementOfChangesIn EquityAbstract	Espace réservé pour l'état des variations des capitaux propres — cet élément DOIT être utilisé comme point de départ pour l'état des variations des capitaux propres
esef_cor	NotesAccountingPolicies AndMandatoryTags	Espace réservé pour les notes annexes, les méthodes comptables et les éléments obligatoires de la taxonomie de base — cet élément DOIT être utilisé comme point de départ pour le balisage des informations à fournir dans les notes annexes aux états financiers

g) Liens de présentation, de calcul, des libellés et de définition

Il appartient au commissaire aux comptes de vérifier que les liens de présentation, de calcul, des libellés et de définition entre les attributs sont corrects, c'est-à-dire de vérifier que les liens entre les éléments de taxonomie retenus pour baliser les comptes consolidés sont corrects.

Les bases de liens de présentation, de calcul, des libellés et de définition sont des fichiers qui font partie intégrante du dossier .zip à obtenir de l'entité (cf. schéma au 3.23.3 B) a)).

La base de **liens de présentation** définit la structure hiérarchique entre les éléments⁴³. Elle permet d'ordonner et de structurer les balises pour refléter le contenu et la structure des états financiers lisibles par un humain (le commissaire aux comptes vérifie que la base de liens de présentation des balises permet de refléter l'organisation et la structure des états financiers audités de l'entité).

La **base de liens de calcul** exprime les relations arithmétiques entre les différents éléments, de taxonomie de base et de taxonomie d'extension, utilisés⁴⁴, notamment en ce qui concerne les relations arithmétiques entre les éléments de la taxonomie de base et/ou d'extension de l'état de situation financière, de l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, de l'état des variations des capitaux propres et de l'état des flux de trésorerie.

S'agissant des relations arithmétiques, le commissaire aux comptes vérifie que les relations arithmétiques existant au sein de chacun des états primaires consolidés (totaux et sous-totaux) ont été retranscrites dans la base de calcul.⁴⁵ Le commissaire aux comptes vérifie que le résultat des calculs ne présente pas d'erreur et est conforme au montant indiqué dans la balise de l'élément représentant le sous-total ou total.

La vérification des attributs des balises visées au 3.23.3 B) e) couvre la vérification des bases de liens des libellés et de liens de définition.

La **base de liens des libellés** décrit la signification de chaque élément de taxonomie appliqué⁴⁶.

La **base de liens de définition** reflète les relations dimensionnelles des éléments de la taxonomie de base et garantit la validité dimensionnelle du document d'instance XBRL produit par rapport à la

⁴³ Article 2, 1) et 2) - Règlement européen délégué n°2019/815 – Annexe IV 5.

⁴⁴ Article 2, 1) et 2) - Règlement européen délégué n°2019/815 – Annexe IV 6.

⁴⁵ Toutefois, certaines relations arithmétiques ne peuvent faire l'objet de calculs si les types de périodes (instant / duration) sont différentes.

⁴⁶ Article 2, 1) et 2) - Règlement européen délégué n°2019/815.

taxonomie d'extension⁴⁷. Elle stocke notamment les liens entre les éléments de la taxonomie d'extension et ceux de la taxonomie de base ainsi que les relations d'ancrage des extensions créées.

C) Approche de vérification basée sur les contrôles mis en place par l'entité pour la préparation des comptes au format XHTML

« 11. Lorsque le commissaire aux comptes choisit de s'appuyer sur certains des contrôles mis en œuvre par l'entité, il applique les principes définis dans la norme d'exercice professionnel « procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques ». »

Le commissaire aux comptes peut ainsi décider de s'appuyer sur les éléments de contrôle interne mis en place par l'émetteur pour réduire l'étendue de ses contrôles de substance sur le balisage, dès lors que l'efficacité de ces contrôles a pu être démontrée.

Il peut s'agir par exemple :

- de contrôles transverses des règles de validation ESMA portant sur des attributs communs à toutes les balises (LEI, format des dates) ou à certaines catégories de balises (duration / instant, etc.). Comme précisé au 2.21, la validation technique des fichiers XHTML ne relève pas de la responsabilité du commissaire aux comptes mais de celle de l'émetteur. Le commissaire aux comptes peut néanmoins s'appuyer sur les contrôles mis en œuvre par l'entité s'il les estime pertinents pour la vérification du balisage ;
- de contrôles faits par l'entité sur le balisage qui a été réalisé d'une année sur l'autre, par exemple que les éléments / concepts XBRL choisis sur une année donnée pour des rubriques des états primaires qui sont inchangées restent eux-mêmes inchangés ;
- de contrôles faits par l'entité sur le balisage qui apparaît d'une version à l'autre pour un même exercice.

Cet appui sur les contrôles n'est pas antinomique avec l'exigence du paragraphe 06 de la NEP 9520 de contrôler toutes les informations des états primaires.

Le commissaire aux comptes peut s'appuyer sur l'efficacité des contrôles informatiques généraux pertinents pour la préparation des comptes au format ESEF et des contrôles pertinents relatifs aux applications informatiques du système d'information utilisés par l'entité pour préparer les comptes au format ESEF. Pour ce faire, il réalise des tests de procédures afin de collecter des éléments suffisants et appropriés montrant que les contrôles de l'entité ont fonctionné efficacement.

À ce titre, si l'entité a sous-traité la préparation à un prestataire, le commissaire aux comptes peut :

- prendre en compte les rapports de conformité (du type SOC⁴⁸ ou ISAE 3402) établis par un auditeur indépendant sur l'environnement informatique et sur le fonctionnement de l'outil utilisé par le prestataire ;
- contrôler une première fois exhaustivement le balisage réalisé avec l'outil et le rendu des comptes lisible par l'œil humain et, le cas échéant, obtenir la correction des anomalies identifiées ;
- et ensuite ne tester dans les versions successives des comptes balisés que les modifications demandées sur la version précédente.

⁴⁷ Article 2, 1) et 2) - Règlement européen délégué n°2019/815.

⁴⁸ Service Organization Controls.

D) Organisation pratique des travaux mis en œuvre sur les informations balisées dans les comptes consolidés

a) Comment le CAC vérifie le balisage ?

Pour réaliser ses travaux sur les informations balisées tels que prévus au 3.23.3 B), notamment sur les attributs XBRL qui leur sont attachés, le commissaire aux comptes peut utiliser différents outils :

- liseuse, permettant de visualiser à l'écran les attributs et caractéristiques de chaque balise⁴⁹ ;
- outil « d'audit » ESEF permettant :
 - d'exporter les données XBRL dans un fichier Excel à partir duquel le commissaire aux comptes réalise et documente ses travaux ;
 - de « rejouer » certains contrôles techniques liés au balisage qu'il estime nécessaires.

Quels que soient les moyens mis en œuvre, le commissaire aux comptes s'attache à documenter dans son dossier les différents travaux effectués sur le balisage, notamment sur les attributs et caractéristiques qu'il a vérifiés.

b) Calendrier des travaux : quels travaux peuvent-être anticipés ?

Pour réaliser le balisage des comptes, l'approche la plus communément rencontrée consiste à ce que l'entité réalise un exercice de « mapping » préalable des comptes sur Excel (avec des conseils, le cas échéant).

Ce « mapping » préalable des comptes sur Excel consiste à :

- choisir pour chaque montant ou information à baliser le concept IFRS approprié dans la taxonomie ESEF en vigueur ; ou
- si aucun concept de la taxonomie de base ne reflète fidèlement le montant à baliser, créer une extension, c'est-à-dire un concept / étiquette personnalisé(e) correspondant au montant à baliser, et l'ancrer à un élément de la taxonomie de base.

Les choix faits dans le cadre de l'exercice de « mapping » sont ensuite retranscrits, par l'émetteur ou son prestataire, dans un outil de balisage XBRL générant le zip qui contient le fichier XHTML des comptes où apparaissent, pour chaque montant à baliser, les balises XBRL et leurs attributs. C'est in fine sur la conformité avec la réglementation ESEF de ce balisage inclus dans le fichier XHTML que porte la conclusion exprimée par le commissaire aux comptes dans son rapport de certification des comptes.

La revue du « mapping »

La revue de ce « mapping » est une phase importante des travaux du commissaire aux comptes, qui peut généralement être réalisée sur la base d'un fichier Excel ou Word, en dehors de tout outil spécifique XBRL.

Les fichiers de « mapping » préparés par les émetteurs peuvent utilement couvrir d'autres attributs que le seul concept IFRS ou le nom de l'extension et son ancrage à un élément de la taxonomie de base, notamment le type de données, la devise, l'unité, etc., ce qui permettra ensuite d'alléger les travaux de revue finale du fichier XHTML. Dès lors que la majorité des attributs auront été validés par le commissaire aux comptes lors de la revue du « mapping », les travaux de revue finale du fichier XHTML

⁴⁹ Étant précisé que toutes les liseuses n'affichent pas le même niveau d'information, par exemple certaines ne pourraient afficher tous les attributs des balises.

consisteront essentiellement à vérifier que les données validées lors de la revue du « mapping » ont correctement été intégrées dans le fichier XHTML.

Le commissaire aux comptes veille à documenter les travaux de revue du « mapping », et en particulier pour les informations sur lesquelles il a dû faire preuve de jugement professionnel, par exemple :

- pour des informations pour lesquels plusieurs éléments de la taxonomie de base seraient envisageables ; ou
- pour des informations pour lesquelles aucun concept approprié n'existe dans la taxonomie : dans ce cas, l'entité a utilisé des extensions et fait des choix lors de l'ancrage de chaque extension. Le commissaire aux comptes fait preuve de jugement professionnel lorsqu'il apprécie le caractère approprié de l'extension et de l'ancrage retenu par l'entité.

Le contrôle de la retranscription du « mapping » pour les besoins de la vérification du balisage

Sa conclusion portant sur le balisage des comptes consolidés IFRS contenus dans le fichier XHTML, le commissaire aux comptes vérifie ensuite que les éléments de la taxonomie, les extensions, leur ancrage et les autres attributs retenus par l'entité lors du « mapping » sont correctement retranscrits dans ce fichier. Cette vérification peut se faire au moyen d'un logiciel qui permet de retranscrire, en respectant les règles de confidentialité, le contenu de chaque balise du fichier XHTML contenu dans le fichier zip dans un tableau que le commissaire aux comptes peut rapprocher du « mapping » Excel précédemment contrôlé de manière exhaustive.

Certains attributs, extensions ou ancrages de ces extensions peuvent toutefois n'être définis qu'en phase « finale », i.e. lors du balisage effectif des comptes dans le fichier XHTML, sans passer par une étape de « mapping » formalisée. Dans ce cas, le commissaire aux comptes vérifie aussi que ces caractéristiques sont correctes.

Exercice à blanc

Pour anticiper les anomalies qui pourraient être relevées lors de la revue finale du fichier XHTML et pour alléger les travaux finaux avant l'émission du rapport de certification, le commissaire aux comptes peut échanger avec l'entité sur l'opportunité de réaliser un exercice à blanc (par exemple sur la base d'un balisage des données de l'exercice précédent réalisé par l'émetteur), permettant ainsi au commissaire aux comptes d'anticiper les difficultés potentielles qui pourraient survenir lors de sa vérification du fichier final comportant les données de l'exercice sur lequel portera sa conclusion dans le rapport sur les comptes. Dans ce cas, le commissaire obtient le fichier zip correspondant à cet exercice à blanc.

c) Documentation

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes veille à documenter dans son dossier les travaux effectués sur la dernière version « propre » du .zip, c'est-à-dire celle qui tient compte le cas échéant des modifications demandées par le commissaire aux comptes (lors de l'exercice à blanc ou lors de la phase finale de revue du fichier XHTML) pour pouvoir conclure positivement, et ce afin de vérifier que :

- les modifications qu'il a demandées sont prises en compte par l'émetteur ;
- et l'absence de modification du balisage validé en amont.

d) Recours à des experts

« 12. Lorsque le commissaire aux comptes envisage de faire appel à un expert, notamment en matière de technologies de l'information, il applique les principes définis dans la norme d'exercice professionnel « intervention d'un expert ». »

Le commissaire aux comptes a besoin d'un niveau de compétences suffisant sur la réglementation ESEF et veille à ce que les professionnels qui interviennent dans le cadre des travaux réalisés sur cet aspect aient la compétence suffisante et appropriée pour réaliser leurs diligences conformément à la NEP 9520.

Le commissaire aux comptes peut utilement :

- faire appel à des experts de la taxonomie ESEF, du langage XBRL ou des systèmes d'information dans le cadre de ses travaux sur le format électronique des comptes, et notamment sur le balisage ;
- ou intégrer dans son équipe des spécialistes de son cabinet.

En particulier, l'intervention d'experts ou de spécialistes de la taxonomie ESEF peut se révéler utile lors de la revue du « mapping » des comptes (pour apprécier notamment le caractère approprié des concepts IFRS choisis dans la taxonomie ESEF, ou des extensions retenues) en amont de l'intervention finale sur le fichier zip.

Le recours à des experts ne limite toutefois pas la responsabilité du commissaire aux comptes sur l'opinion qu'il exprime sur le respect du format électronique des comptes au regard des exigences du règlement européen délégué n° 2019/815.

3.24 Déclaration écrite

Deux situations sont à distinguer, selon que l'entité applique la réglementation « ESEF » dès le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2020 ou qu'elle utilise la possibilité de report offerte par la III de l'article 222-3 du règlement général de l'AMF (cf. 2.42).

3.24.1 L'entité applique la réglementation ESEF

La mention insérée dans les déclarations écrites du représentant légal de l'entité peut être rédigée de la manière suivante, par exemple dans les lettres d'affirmation relatives aux comptes annuels et aux comptes consolidés :

« Les États Financiers destinés à être inclus⁵⁰ dans le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier correspondent aux États Financiers arrêtés par le conseil d'administration / directoire et leur présentation respecte le format d'information électronique unique défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018. »

⁵⁰ La mention « destinés à inclus » peut être remplacée par « inclus » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

« The financial statements intended to be included in the annual financial report referred to in Article L. 451-1-2, I of the French Monetary and Financial Code (code monétaire et financier) are in agreement with the financial statements approved by the Board of Directors/Executive Board and their presentation complies with the single electronic format defined in the European Delegated Regulation No 2019/815 of 17 December 2018. »

Par ailleurs et comme précisé au 3.12, si le commissaire aux comptes est conduit à formuler sa conclusion sur le respect du format ESEF, sans encore disposer du RFA, la NEP prévoit dans son paragraphe 13 la demande d'une déclaration écrite :

« 13. Dans le cas prévu à l'alinéa 2 du paragraphe 1, le commissaire aux comptes demande au représentant légal de l'entité une déclaration écrite par laquelle ce dernier confirme que les comptes annuels et le cas échéant les comptes consolidés au format d'information électronique unique européen, qui lui ont été soumis et sur la base desquels il a effectué ses contrôles, sont ceux qui seront inclus dans le rapport financier annuel. »

Il convient alors d'ajouter dans la déclaration écrite la mention suivante :

« Les États financiers au format d'information électronique unique européen, qui vous ont été soumis et sur la base desquels vous avez effectué vos contrôles, sont ceux qui seront inclus dans le rapport financier annuel. »

« The financial statements in the European Single Electronic Format, which have been submitted to you and on the basis of which you have carried out your procedures, are those which will be included in the annual financial report. »

3.24.2 L'entité décide d'utiliser la possibilité de report offerte par le III de l'article 222-3 du RG AMF

Dans le cas où l'entité décide d'utiliser la possibilité de report offerte par le III de l'article 222-3 du RG AMF, la mention insérée dans les déclarations écrites du représentant légal de l'entité peut être rédigée de la manière suivante, par exemple dans les lettres d'affirmation relatives aux comptes annuels et aux comptes consolidés :

« S'agissant de la présentation des États Financiers dans le rapport financier annuel, nous avons pris la décision de n'appliquer le format d'information électronique unique tel que défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018 que pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021. »

« With regard to the presentation of the financial statements in the annual financial report, we have decided to apply the single electronic format as defined in the European Delegated Regulation No 2019/815 of 17 December 2018 only for financial years beginning on or after January 1st, 2021. »

3.3 INCIDENCES DES ÉVENTUELLES ANOMALIES RELEVÉES

Les incidences des éventuelles anomalies relevées par le commissaire aux comptes sont précisées au paragraphe 14 de la NEP 9520 :

« 14. Le commissaire aux comptes communique aux personnes qui assument la responsabilité des comptes annuels et le cas échéant des comptes consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen les anomalies qu'il a relevées autres que celles qui sont manifestement insignifiantes.

Il s'en entretient avec ces personnes et, s'il l'estime nécessaire, réalise des travaux complémentaires pour confirmer ou non l'existence de telles anomalies.

Si le commissaire aux comptes conclut que ces anomalies sont confirmées, il demande les modifications nécessaires. À défaut de modification, il en tire les conséquences dans sa conclusion. »

Comme indiqué en 3.23.2, pour évaluer l'incidence des anomalies relevées, sur le respect, dans la présentation des comptes destinés à être inclus dans le rapport financier annuel, du format ESEF, le commissaire aux comptes utilise les seuils de signification définis pour son audit des comptes arrêtés par l'organe compétent.

En pratique, il est courant que, dans le cadre de son audit des comptes arrêtés par l'organe compétent, le commissaire aux comptes définisse un « seuil de remontée des anomalies » en deçà duquel les anomalies relevées sont considérées comme manifestement insignifiantes. Le même seuil pourra être utilisé pour récapituler les anomalies qu'il a relevées au cours de ses travaux sur le respect du format ESEF. Le commissaire aux comptes s'appuie sur ce récapitulatif des anomalies pour les communiquer aux personnes appropriées, apprécier si des travaux complémentaires sont nécessaires de sa part, demander à ces personnes les corrections nécessaires et évaluer l'incidence des anomalies non corrigées sur le respect, dans la présentation des comptes, du format ESEF.

Le commissaire aux comptes pourrait être amené à apprécier si ses travaux sur le respect du format ESEF nécessitent d'être complétés lorsque :

- la nature des anomalies relevées et les circonstances de leur survenance indiquent que d'autres anomalies peuvent exister qui, cumulées avec les anomalies relevées, pourraient être significatives ; ou
- le cumul des anomalies relevées s'approche du ou des seuil(s) de signification.

Pour cela, le commissaire aux comptes s'efforce de comprendre la cause des anomalies identifiées : s'agit-il par exemple d'une mauvaise compréhension générale des conventions de signe (« + » ou « - ») ou de l'attribut « decimals » ?

Pour évaluer l'incidence des anomalies relevées non corrigées sur les comptes présentés selon le format ESEF, le commissaire aux comptes peut utilement procéder par analogie avec l'évaluation qu'il aurait été amené à réaliser dans le cadre de son audit des comptes arrêtés par l'organe compétent s'il avait identifié une anomalie similaire dans ces comptes. Ainsi, le commissaire aux comptes pourra considérer qu'une anomalie dans la présentation des comptes au format ESEF (par exemple, une anomalie liée au choix d'un élément inapproprié de la taxonomie de base pour le balisage d'un montant figurant dans le compte de résultat) est significative lorsqu'il aurait considéré comme significative au regard des comptes pris dans leur ensemble une anomalie similaire qui existerait dans les comptes arrêtés par l'organe compétent (par exemple, la présentation de ce montant sous le libellé correspondant à l'élément de la taxonomie choisi).

3.4 CO-COMMISSARIAT AUX COMPTES

Les diligences relatives au co-commissariat aux comptes sont précisées au paragraphe 17 de la NEP 9520 :

« 17. Lorsque la mission de contrôle légal est dévolue à plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci conviennent entre eux de la répartition des diligences sur les comptes annuels et le cas échéant sur les comptes consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen. Chaque commissaire aux comptes procède à une revue des diligences mises en œuvre par les co-commissaires aux comptes, ce qui lui permet d'apprécier si :

- les diligences mises en œuvre :*
 - correspondent à celles définies lors de la répartition ;*
 - ont permis de collecter des éléments suffisants et appropriés sur lesquels il pourra fonder sa conclusion sur les comptes annuels et le cas échéant sur les comptes consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen ; et*
- la conclusion à laquelle les co-commissaires aux comptes ont abouti est pertinente et cohérente.*

18. Les commissaires aux comptes communiquent ensemble et de manière concertée avec les personnes qui assument la responsabilité des comptes annuels et le cas échéant des comptes consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen. »

Les éléments de doctrine relatifs au co-commissariat aux comptes feront l'objet d'une publication ultérieure.

4. RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

4.1 FORME ET CONTENU DE LA PARTIE DU RAPPORT SUR LES COMPTES RELATIVE À LA VÉRIFICATION DU RESPECT DU FORMAT ESEF

La forme et le contenu de la partie du rapport sur les comptes relative à la vérification du respect du format ESEF sont précisées aux paragraphes 15 et 16 de la NEP 9520 :

« 15. À l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes :

- conclut que la présentation des comptes annuels et le cas échéant des comptes consolidés inclus ou destinés à être inclus dans le rapport financier annuel :*
 - soit respecte, dans tous ses aspects significatifs, le format d'information électronique unique européen ;*
 - soit respecte le format d'information électronique unique européen à l'exception des anomalies significatives dont il fait mention dans son rapport ;*
 - soit ne respecte pas le format d'information électronique unique européen en raison des multiples anomalies significatives relevées dont il fait mention dans son rapport ; ou*
- mentionne qu'il est dans l'impossibilité de conclure sur le respect, dans la présentation des comptes annuels et le cas échéant des comptes consolidés inclus ou destinés à être inclus dans le rapport financier annuel, du format d'information électronique unique européen lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre les procédures nécessaires pour vérifier ce respect. Il en fournit les raisons dans son rapport. »*

Cette partie figure dans le rapport sur les comptes annuels et, le cas échéant, dans le rapport sur les comptes consolidés, selon que la vérification a porté sur les comptes annuels et, le cas échéant, sur les comptes consolidés. Elle est insérée en tant que sous-partie de la partie « Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires ».

L'expression « destinés à être inclus » (dans le RFA) est utilisée lorsque le commissaire aux comptes formule sa conclusion sur le respect du format ESEF sans disposer du RFA dans son intégralité. Dans ce cas, il précise qu'il ne lui appartient pas de vérifier que les comptes qui seront effectivement inclus par l'entité dans le RFA déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels il a réalisé ses travaux.

A contrario, si le commissaire aux comptes dispose de la version XHTML du RFA dans son intégralité au sein du fichier zip, le terme « inclus » (dans le RFA) est à utiliser en lieu et place de l'expression « destinés à être inclus »⁵¹.

4.11 Respect du format ESEF / conclusion sans exception

Le commissaire aux comptes formule une conclusion sans exception lorsque les vérifications qu'il a mises en œuvre lui ont permis d'obtenir des éléments suffisants et appropriés sur le fait que la présentation des comptes inclus ou destinés à être inclus dans le rapport financier annuel respecte, dans tous ses aspects significatifs, le format d'information électronique unique européen, c'est-à-dire :

- le commissaire aux comptes a pu mettre en œuvre, sans restriction, les diligences qu'il a estimé nécessaires selon la NEP 9520 ;
- les éventuelles anomalies significatives qu'il a relevées à l'issue de ses travaux ont été corrigées ;
- il a considéré comme non-significatives les éventuelles anomalies relevées à l'issue de ses travaux.

4.12 Anomalies significatives / conclusion avec exceptions

Le commissaire aux comptes formule, dans le rapport sur les comptes annuels ou sur les comptes consolidés selon le cas, une conclusion sur le respect du format ESEF à l'exception des anomalies significatives décrites dans son rapport lorsque :

- la présentation des comptes au format ESEF comporte une ou plusieurs anomalies significatives au regard des dispositions du règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018 applicables. Ces anomalies significatives peuvent porter sur :
 - la version lisible par l'œil humain des comptes annuels ou des comptes consolidés ;
 - ou sur le balisage des comptes consolidés IFRS ; des exemples d'anomalies de ce type sont présentés au 3.23.2 B)).
- et l'incidence de ces anomalies, bien que significative, est clairement circonscrite et la formulation des exceptions relevées est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes au format ESEF de fonder son jugement en connaissance de cause.

⁵¹ La mention « destinés à être inclus » peut être remplacée par « inclus » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

4.13 Multiples anomalies significatives / conclusion défavorable

Le commissaire aux comptes formule, dans le rapport sur les comptes annuels ou sur les comptes consolidés selon le cas, une conclusion défavorable sur le respect du format ESEF lorsque :

- la présentation des comptes au format ESEF comporte de multiples anomalies significatives au regard des dispositions du règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018 applicables. Ces multiples anomalies significatives peuvent porter sur :
 - la version lisible par l’œil humain des comptes annuels ou des comptes consolidés ;
 - ou sur le balisage des comptes consolidés IFRS ; des exemples d’anomalies de ce type sont présentés au 3.23.2 B)) ;
- et que :
 - soit l’incidence de ces multiples anomalies significatives n’est pas clairement circonscrite ;
 - soit la formulation des exceptions n’est pas suffisante pour permettre à l’utilisateur des comptes au format ESEF de fonder son jugement en connaissance de cause.

Il n’est cependant pas exclu qu’une anomalie significative à elle seule soit d’une importance telle qu’elle aurait les mêmes effets que ceux décrits ci-dessus.

Les situations suivantes pourraient conduire à une conclusion défavorable :

- l’attribut « decimals » est erroné et mène par exemple à ce que des montants en milliers d’euros soient balisés en millions d’euros (attribut « decimals » balisé en -6 au lieu de -3) ;
- le chiffre d’affaires d’une entreprise industrielle est balisé avec une balise correspondant à des produits financiers ;
- les comptes XHTML ne correspondent pas aux comptes qui ont été audités ou sont tronqués.

4.14 Impossibilité de conclure

Le commissaire aux comptes formule, dans le rapport sur les comptes annuels ou sur les comptes consolidés selon le cas, une impossibilité de conclure sur le respect du format ESEF lorsque les travaux de vérification n’ont pas pu être menés. Cela peut être le cas dans les situations suivantes :

- les comptes au format ESEF destinés à être inclus dans le RFA n’ont pas été communiqués à temps pour permettre l’organisation des travaux de vérification ;
- le fichier XHTML ou le fichier zip contenant les comptes au format ESEF destinés à être inclus dans le RFA ne peut être ouvert par le commissaire aux comptes ;
- la version XHTML des comptes annuels n’a pas été communiquée au commissaire aux comptes.

4.15 Formulation de la conclusion dans le rapport sur les comptes

16. Le commissaire aux comptes, dans la partie du rapport sur les comptes annuels et le cas échéant, sur les comptes consolidés relative aux « autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires » :

- *indique qu’il a effectué ses vérifications conformément à la présente norme, afin de formuler sa conclusion prévue à l’article R. 823-7 du code de commerce ;*
- *formule sa conclusion conformément aux dispositions du paragraphe 15. »*

Des exemples de formulation de conclusion dans le rapport sur les comptes sont proposés au 4.2 infra.

4.2 EXEMPLES DE FORMULATION DANS LE RAPPORT SUR LES COMPTES

4.21 Cas n°1 : l'entité applique la réglementation « ESEF »

4.21.1 Comptes consolidés

A) Respect du format ESEF

« Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

Format de présentation des comptes consolidés destinés à être inclus⁵² dans le rapport financier annuel

Nous avons également procédé, conformément à la norme d'exercice professionnel sur les diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen, à la vérification du respect de ce format défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018 dans la présentation des comptes consolidés destinés à être inclus⁵² dans le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier, établis sous la responsabilité du ...⁵³. S'agissant de comptes consolidés, nos diligences comprennent la vérification de la conformité du balisage de ces comptes au format défini par le règlement précité.

Sur la base de nos travaux, nous concluons que la présentation des comptes consolidés destinés à être inclus⁵² dans le rapport financier annuel respecte, dans tous ses aspects significatifs, le format d'information électronique unique européen.

⁵⁴Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes consolidés qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux. »

B) Anomalie(s) significative(s)

« Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

Format de présentation des comptes consolidés destinés à être inclus⁵⁵ dans le rapport financier annuel

⁵² La mention « destinés à inclus » peut être remplacée par « inclus » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

Dans ce cas, il convient de supprimer la phrase « *Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes consolidés qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux.* ».

⁵³ Le responsable du fichier est un dirigeant de l'émetteur, soit selon le cas :

- le président du directoire pour les sociétés à conseil de surveillance et directoire ;
- le gérant pour les sociétés en commandite ;
- le président-directeur général ou, si les fonctions sont dissociées, le directeur général ou un directeur général délégué pour les sociétés à conseil d'administration.

⁵⁴ Cette phrase est à supprimer dans le cas où la mention « destinés à inclus » a été remplacée par « inclus » (cf. note de bas de page n°52).

⁵⁵ La mention « destinés à inclus » peut être remplacée par « inclus » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

(...)

Sur la base de nos travaux, nous concluons que la présentation des comptes consolidés destinés à être inclus⁵⁵ dans le rapport financier annuel respecte, dans tous ses aspects significatifs, le format d'information électronique unique européen, à l'exception de(s) l'(des) anomalie(s) significative(s) suivante(s) :

[Mention de l'(des) anomalie(s) significative(s)]

⁵⁶Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes consolidés qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux.

C) Multiples anomalies significatives

« Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

Format de présentation des comptes consolidés destinés à être inclus⁵⁵ dans le rapport financier annuel

(...)

Sur la base de nos travaux, nous concluons que la présentation des comptes consolidés destinés à être inclus⁵⁵ dans le rapport financier annuel ne respecte pas le format d'information électronique unique européen en raison des multiples anomalies significatives que nous avons relevées :

[Mention des multiples anomalies significatives]

⁵⁶Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes consolidés qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux.

D) Impossibilité de conclure

« Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

Format de présentation des comptes consolidés destinés à être inclus⁵⁷ dans le rapport financier annuel

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

Dans ce cas, il convient de supprimer la phrase « *Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes consolidés qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux.* ».

⁵⁶ Cette phrase est à supprimer dans le cas où la mention « destinés à inclus » a été remplacée par « inclus » (cf. note de bas de page n°55).

⁵⁷ La mention « destinés à inclus » peut être remplacée par « inclus » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

(...)

Nous sommes dans l'impossibilité de conclure sur le respect, dans la présentation des comptes consolidés destinés à être inclus⁵⁷ dans le rapport financier annuel, du format d'information électronique unique européen. En effet, nous n'avons pas pu mettre en œuvre les procédures nécessaires pour vérifier ce respect pour les raisons suivantes :

[Mention des raisons]

4.21.2 Comptes annuels

A) Respect du format ESEF

« Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

Format de présentation des comptes annuels destinés à être inclus⁵⁸ dans le rapport financier annuel

Nous avons également procédé, conformément à la norme d'exercice professionnel sur les diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen, à la vérification du respect de ce format défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018 dans la présentation des comptes annuels destinés à être inclus⁵⁸ dans le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier, établis sous la responsabilité du ...⁵⁹.

Sur la base de nos travaux, nous concluons que la présentation des comptes annuels destinés à être inclus⁵⁸ dans le rapport financier annuel respecte, dans tous ses aspects significatifs, le format d'information électronique unique européen.

⁶⁰Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes annuels qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux. »

B) Anomalie(s) significative(s)

« Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

⁵⁸ La mention « destinés à inclus » peut être remplacée par « inclus » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

Dans ce cas, il convient de supprimer la phrase « *Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes annuels qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux.* ».

⁵⁹ Le responsable du fichier est un dirigeant de l'émetteur, soit selon le cas :

- le président du directoire pour les sociétés à conseil de surveillance et directoire ;
- le gérant pour les sociétés en commandite ;

le président-directeur général ou, si les fonctions sont dissociées, le directeur général ou un directeur général délégué pour les sociétés à conseil d'administration.

⁶⁰ Cette phrase est à supprimer dans le cas où la mention « destinés à inclus » a été remplacée par « inclus » (cf. note de bas de page n°58).

Format de présentation des comptes annuels destinés à être inclus⁶¹ dans le rapport financier annuel

(...)

Sur la base de nos travaux, nous concluons que la présentation des comptes annuels destinés à être inclus⁶¹ dans le rapport financier annuel respecte, dans tous ses aspects significatifs, le format d'information électronique unique européen, à l'exception de(s) l'(des) anomalie(s) significative(s) suivante(s) :

[Mention de l'(des) anomalie(s) significative(s)]

⁶²Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes annuels qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux.

C) Multiples anomalies significatives

« Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

Format de présentation des comptes annuels destinés à être inclus⁶¹ dans le rapport financier annuel

(...)

Sur la base de nos travaux, nous concluons que la présentation des comptes annuels destinés à être inclus⁶¹ dans le rapport financier annuel ne respecte pas le format d'information électronique unique européen en raison des multiples anomalies significatives que nous avons relevées :

[Mention des multiples anomalies significatives]

⁶²Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes annuels qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux.

D) Impossibilité de conclure

« Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

Format de présentation des comptes annuels destinés à être inclus⁶³ dans le rapport financier annuel

⁶¹ La mention « destinés à inclus » peut être remplacée par « inclus » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

Dans ce cas, il convient de supprimer la phrase « *Il ne nous appartient pas de vérifier que les comptes annuels qui seront effectivement inclus par votre société dans le rapport financier annuel déposé auprès de l'AMF correspondent à ceux sur lesquels nous avons réalisé nos travaux.* ».

⁶² Cette phrase est à supprimer dans le cas où la mention « destinés à inclus » a été remplacée par « inclus » (cf. note de bas de page n°61).

⁶³ La mention « destinés à inclus » peut être remplacée par « inclus » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

(...)

Nous sommes dans l'impossibilité de conclure sur le respect, dans la présentation des comptes annuels destinés à être inclus⁶³ dans le rapport financier annuel, du format d'information électronique unique européen. En effet, nous n'avons pas pu mettre en œuvre les procédures nécessaires pour vérifier ce respect pour les raisons suivantes :

[Mention des raisons]

4.22 Cas n°2 : l'entité utilise la possibilité de report offerte par le III de l'article 222-3 du règlement général de l'AMF

4.22.1 Comptes consolidés

« Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

Format de présentation des comptes consolidés destinés à être inclus dans le rapport financier annuel

Conformément au III de l'article 222-3 du règlement général de l'AMF, la direction de votre société nous a informés de sa décision de reporter l'application du format d'information électronique unique tel que défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018 aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021. En conséquence, le présent rapport ne comporte pas de conclusion sur le respect de ce format dans la présentation des comptes consolidés destinés à être inclus dans le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier. »

4.22.2 Comptes annuels

« Autres vérifications ou informations prévues par les textes légaux et réglementaires

Format de présentation des comptes annuels destinés à être inclus dans le rapport financier annuel

Conformément au III de l'article 222-3 du règlement général de l'AMF, la direction de votre société nous a informés de sa décision de reporter l'application du format d'information électronique unique tel que défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018 aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021. En conséquence, le présent rapport ne comporte pas de conclusion sur le respect de ce format dans la présentation des comptes annuels destinés à être inclus dans le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier. »

-
- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
 - le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

4.3 EXEMPLES DE TRADUCTION EN ANGLAIS DES FORMULATIONS DANS LE RAPPORT SUR LES COMPTES

4.31 Cas n°1 – L'entité applique la réglementation « ESEF »

4.31.1 Comptes consolidés

A) Respect du format ESEF

“Report on Other Legal and Regulatory Requirements

Format of presentation of the consolidated financial statements intended to be included⁶⁴ in the annual financial report

We have also verified, in accordance with the professional standard applicable in France relating to the procedures performed by the statutory auditor relating to the annual and consolidated financial statements presented in the European single electronic format, that the presentation of the consolidated financial statements intended to be included⁶⁴ in the annual financial report mentioned in Article L. 451-1-2, I of the French Monetary and Financial Code (code monétaire et financier), prepared under the responsibility of ...⁶⁵, complies with the single electronic format defined in the European Delegated Regulation No 2019/815 of 17 December 2018. As it relates to consolidated financial statements, our work includes verifying that the tagging of these consolidated financial statements complies with the format defined in the above delegated regulation.

Based on the work we have performed, we conclude that the presentation of the consolidated financial statements intended to be included⁶⁴ in the annual financial report complies, in all material respects, with the European single electronic format.

⁶⁶We have no responsibility to verify that the consolidated financial statements that will ultimately be included by your company in the annual financial report filed with the AMF are in agreement with those on which we have performed our work.”

B) Anomalie(s) significative(s)

“Report on Other Legal and Regulatory Requirements

⁶⁴ La mention « intended to be included » peut être remplacée par « included » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

Dans ce cas, il convient de supprimer la phrase “We have no responsibility to verify that the consolidated financial statements that will ultimately be included by your company in the annual financial report filed with the AMF are in agreement with those on which we have performed our work.”

⁶⁵ Le responsable du fichier est un dirigeant de l'émetteur, soit selon le cas :

- le président du directoire pour les sociétés à conseil de surveillance et directoire ;
- le gérant pour les sociétés en commandite ;

⁶⁶ Cette phrase est à supprimer dans le cas où la mention « intended to be included » a été remplacée par « included » (cf. note de bas de page n°64).

Format of the presentation of the consolidated financial statements intended to be included⁶⁷ in the annual financial report

(...)

Based on the work we have performed, we conclude that the presentation of the consolidated financial statements intended to be included⁶⁷ in the annual financial report complies, in all material respects, with the European single electronic format, except for the following material misstatement(s):

[Description of the material misstatement(s) identified]

⁶⁸ We have no responsibility to verify that the consolidated financial statements that will ultimately be included by your company in the annual financial report filed with the AMF are in agreement with those on which we have performed our work.”

C) Multiples anomalies significatives

“Report on Other Legal and Regulatory Requirements

Format of the presentation of the consolidated financial statements intended to be included⁶⁷ in the annual financial report

(...)

Based on the work we have performed, we conclude that the presentation of the consolidated financial statements intended to be included⁶⁷ in the annual financial report does not comply with the European single electronic format, due to the multiple material misstatements we have identified:

[Description of the multiple material misstatements identified]

⁶⁸We have no responsibility to verify that the consolidated financial statements that will ultimately be included by your company in the annual financial report filed with the AMF are in agreement with those on which we have performed our work.”

⁶⁷ La mention « intended to be included » peut être remplacée par « included » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

Dans ce cas, il convient de supprimer la phrase “*We have no responsibility to verify that the consolidated financial statements that will ultimately be included by your company in the annual financial report filed with the AMF are in agreement with those on which we have performed our work.*”

⁶⁸ Cette phrase est à supprimer dans le cas où la mention « intended to be included » a été remplacée par « included » (cf. note de bas de page n°67).

D) Impossibilité de conclure

“Report on Other Legal and Regulatory Requirements

Format of the presentation of the consolidated financial statements intended to be included⁶⁹ in the annual financial report

(...)

We do not express a conclusion on the compliance of the presentation of the consolidated financial statements intended to be included⁶⁹ in the annual financial report with the European single electronic format because we have not been able to perform the necessary procedures to verify that compliance, for the following reasons:

[Description of the reasons for the disclaimer of conclusion]”

4.31.2 Comptes annuels

A) Respect du format ESEF

“Report on Other Legal and Regulatory Requirements

Format of presentation of the financial statements intended to be included⁷⁰ in the annual financial report

We have also verified, in accordance with the professional standard applicable in France relating to the procedures performed by the statutory auditor relating to the annual and consolidated financial statements presented in the European single electronic format, that the presentation of the financial statements intended to be included⁷⁰ in the annual financial report mentioned in Article L. 451-1-2, I of the French Monetary and Financial Code (code monétaire et financier), prepared under the responsibility of ...⁷¹, complies with the single electronic format defined in the European Delegated Regulation No 2019/815 of 17 December 2018.

⁶⁹ La mention « intended to be included » peut être remplacée par « included » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

⁷⁰ La mention « intended to be included » peut être remplacée par « included » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

Dans ce cas, il convient de supprimer la phrase “We have no responsibility to verify that the financial statements that will ultimately be included by your company in the annual financial report filed with the AMF are in agreement with those on which we have performed our work.”

⁷¹ Le responsable du fichier est un dirigeant de l’émetteur, soit selon le cas :

- le président du directoire pour les sociétés à conseil de surveillance et directoire ;
- le gérant pour les sociétés en commandite ;

Based on the work we have performed, we conclude that the presentation of the financial statements intended to be included⁷⁰ in the annual financial report complies, in all material respects, with the European single electronic format.

⁷²We have no responsibility to verify that the financial statements that will ultimately be included by your company in the annual financial report filed with the AMF are in agreement with those on which we have performed our work.”

B) Anomalie(s) significative(s)

“Report on Other Legal and Regulatory Requirements

Format of the presentation of the financial statements intended to be included⁷³ in the annual financial report

(...)

Based on the work we have performed, we conclude that the presentation of the financial statements intended to be included⁷³ in the annual financial report complies, in all material respects, with the European single electronic format, except for the following material misstatement(s):

[Description of the material misstatement(s) identified]

⁷²We have no responsibility to verify that the financial statements that will ultimately be included by your company in the annual financial report filed with the AMF are in agreement with those on which we have performed our work.”

C) Multiples anomalies significatives

“Report on Other Legal and Regulatory Requirements

Format of the presentation of the financial statements intended to be included⁷³ in the annual financial report

(...)

Based on the work we have performed, we conclude that the presentation of the financial statements intended to be included⁷³ in the annual financial report does not comply with the

⁷² Cette phrase est à supprimer dans le cas où la mention « intended to be included » a été remplacée par « included » (cf. note de bas de page n°70).

⁷³ La mention « intended to be included » peut être remplacée par « included » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

Dans ce cas, il convient de supprimer la phrase “We have no responsibility to verify that the financial statements that will ultimately be included by your company in the annual financial report filed with the AMF are in agreement with those on which we have performed our work.”

European single electronic format, due to the multiple material misstatements we have identified:

[Description of the multiple material misstatements identified]

⁷⁴We have no responsibility to verify that the financial statements that will ultimately be included by your company in the annual financial report filed with the AMF are in agreement with those on which we have performed our work.”

D) Impossibilité de conclure

“Report on Other Legal and Regulatory Requirements

Format of the presentation of the financial statements intended to be included⁷⁵ in the annual financial report

(...)

We do not express a conclusion on the compliance of the presentation of the financial statements intended to be included⁷⁵ in the annual financial report with the European single electronic format because we have not been able to perform the necessary procedures to verify that compliance, for the following reasons:

[Description of the reasons for the disclaimer of conclusion]”

4.32 Cas n°2 : l’entité utilise la possibilité de report offerte par le III de l’article 222-3 du règlement général de l’AMF

4.32.1 Comptes consolidés

“Report on Other Legal and Regulatory Requirements

Format of the presentation of the consolidated financial statements intended to be included in the annual financial report

In accordance with Article 222-3, III of the AMF General Regulation, the Company’s management informed us of its decision to postpone the presentation of the consolidated financial statements in compliance with the European single electronic format as defined in the European Delegated Regulation No 2019/815 of 17 December 2018 to years beginning on or after January 1st, 2021. Therefore, this report does not include a conclusion on the compliance with this format of the presentation of the consolidated financial statements

⁷⁴ Cette phrase est à supprimer dans le cas où la mention « intended to be included » a été remplacée par « included » (cf. note de bas de page n°73).

⁷⁵ La mention « intended to be included » peut être remplacée par « included » dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- la date du rapport du commissaire aux comptes est la même que celle de la déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel ; et
- le commissaire aux comptes a pu vérifier que les comptes sur lesquels il a effectué ses diligences sont bien ceux effectivement inclus dans le rapport financier annuel.

intended to be included in the annual financial report mentioned in Article L. 451-1-2, I of the French Monetary and Financial Code (code monétaire et financier).”

4.32.2 Comptes annuels

“Report on Other Legal and Regulatory Requirements

Format of the presentation of the financial statements intended to be included in the annual financial report

In accordance with Article 222-3, III of the AMF General Regulation, the Company’s management informed us of its decision to postpone the presentation of the financial statements in compliance with the European single electronic format as defined in the European Delegated Regulation No 2019/815 of 17 December 2018 to years beginning on or after January 1st, 2021. Therefore, this report does not include a conclusion on the compliance with this format of the presentation of the financial statements intended to be included in the annual financial report mentioned in Article L. 451-1-2, I of the French Monetary and Financial Code (code monétaire et financier).”

5. QUESTIONS DIVERSES

5.1 IMPACT DE LA RÉGLEMENTATION « ESEF » SUR LES AUTRES DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

5.11 Mentions à inclure dans la lettre de fin de travaux

5.11.1 Sociétés non soumises à ESEF ou utilisant l’option du report pour leur URD

Nous avons vérifié que :

- (...);
- le(s) rapport(s) [ou le(s) rapport(s) du (des) cabinet(s) xxx] sur les comptes consolidés [le cas échéant et sur les comptes annuels⁷⁶] de l’exercice clos le ... [date à préciser N] figurant avec les comptes historiques correspondants, (respectivement) au(x) paragraphe(s) xx (et yy) du document d’enregistrement universel, est (sont) celui (ceux) que nous avons [ou le (les) cabinet(s) xxx ont] établi(s) (respectivement) les ... [date du rapport sur les comptes consolidés N et le cas échéant date du rapport sur les comptes annuels N].

5.11.2 Sociétés appliquant ESEF pour leur URD valant RFA (rapport émis sur la base des comptes destinés à être inclus dans l’URD)

Les formulations ci-dessous sont à adapter lorsque la société n’établit que des comptes annuels.

Nous avons vérifié que :

- (...);
- les rapports [ou les rapports des cabinets xxx] sur les comptes consolidés et sur les comptes annuels de l’exercice clos le ... [date à préciser N] figurant, (respectivement) au(x) paragraphe(s) xx (et yy) du document d’enregistrement universel, sont ceux que nous avons [ou les cabinets xxx ont] établis (respectivement) les ... [date du rapport sur les comptes consolidés N et date du rapport sur les comptes annuels N] ;

⁷⁶ Une société n’a aucune obligation d’inclure ou d’incorporer par référence les comptes annuels dans un document d’enregistrement universel. Si elle choisit de faire un résumé des comptes annuels dans ledit document ou de n’en présenter qu’un extrait (par exemple, uniquement le bilan et le compte de résultat), le rapport des commissaires aux comptes ne peut être inclus. Par contre, si les comptes annuels complets sont inclus ou incorporés par référence avec nos rapports, il convient d’y faire référence dans la lettre de fin de travaux.

- la version lisible des comptes consolidés et des comptes annuels, présentés au format XHTML, de l'exercice clos le ... [date à préciser N] figurant (respectivement) au(x) paragraphe(s) xx (et yy) du document d'enregistrement universel concorde avec les comptes arrêtés par ... [l'organe compétent] qui ont fait l'objet de nos rapports [ou des rapports des cabinets xxx].

Nos travaux [ou les travaux des cabinets xxx] sur le balisage mentionnés dans notre [ou leur] rapport sur les comptes consolidés de l'exercice clos le ... [date à préciser N] ont été effectués sur la version des comptes consolidés destinés à être inclus dans le rapport financier annuel. Il ne nous appartient pas de vérifier que le balisage des comptes consolidés inclus dans le document d'enregistrement universel correspond au balisage sur lequel ont porté ces travaux.

5.11.3 Sociétés appliquant ESEF pour leur URD valant RFA (rapport émis sur la base des comptes inclus dans l'URD)

La formulation ci-dessous est à adapter lorsque la société n'établit que des comptes annuels.

Nous avons vérifié que :

- (...);
- les rapports [ou les rapports des cabinets xxx] sur les comptes consolidés et sur les comptes annuels de l'exercice clos le ... [date à préciser N] figurant, avec les comptes correspondants présentés selon le format défini par le règlement européen délégué n°2019/815, (respectivement) au(x) paragraphe(s) xx (et yy) du document d'enregistrement universel, sont ceux que nous avons [ou les cabinets xxx ont] établis (respectivement) les ... [date du rapport sur les comptes consolidés N et date du rapport sur les comptes annuels N].

5.2 DÉPÔT DU RFA « OFFICIEL » EN PDF ET MISE À DISPOSITION PAR LA SOCIÉTÉ SUR SON SITE INTERNET D'UN FAC SIMILE AU FORMAT ESEF DE CE RFA – AVERTISSEMENT À INCLURE PAR LA SOCIÉTÉ

Les émetteurs ne peuvent pas déposer plusieurs versions de leur rapport financier annuel (RFA) ou de leur document d'enregistrement universel (DEU) auprès de l'AMF.

Dans sa position-recommandation 2016-05 « Guide de l'information périodique des sociétés cotées » du 8 janvier 2021, l'AMF précise que « Si un émetteur souhaite diffuser un RFA dans deux formats différents, il indique en page de couverture du second document que « *le rapport financier annuel est une reproduction de la version officielle du RFA qui a été établie en [préciser le format] et est disponible sur le site de l'émetteur* ».

En pratique, certains émetteurs ayant utilisé la possibilité de report offerte par le III de l'article 222-3 du règlement général de l'AMF ont déposé auprès de l'AMF leur RFA au format PDF puis souhaité ultérieurement mettre à disposition du public sur leur propre site leur RFA au format ESEF.

Dans ce cas, la formulation de l'avertissement de l'émetteur, requis par la position-recommandation précitée, peut être la suivante :

Ce rapport financier annuel⁷⁷ est une reproduction de la version officielle du rapport financier annuel⁷⁷ qui a été établie au format PDF et qui est disponible sur le site de l'émetteur.

Les rapports des commissaires aux comptes sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés portent sur les comptes arrêtés par ... [l'organe compétent] tels qu'ils sont présentés dans la version officielle du rapport financier annuel⁷⁷, et non sur leur reproduction dans le présent document.

⁷⁷ Ou selon le cas : document d'enregistrement universel incluant le rapport financier annuel.

6. ANNEXES

6.1 ANNEXE 1 - TEXTES EUROPÉENS

6.11 Directive 2004/109-CE du Parlement européen et du Conseil modifiée sur l'harmonisation des obligations de transparence concernant l'information sur les émetteurs dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé - Article 4

« Article 4

Rapports financiers annuels

1. L'émetteur publie son rapport financier annuel au plus tard quatre mois après la fin de chaque exercice et veille à ce que ce rapport reste à la disposition du public pendant au moins dix ans.

2. Le rapport financier annuel comprend :

a) les états financiers ayant fait l'objet d'un audit ;

b) le rapport de gestion ; et

c) des déclarations des personnes responsables au sein de l'émetteur, clairement identifiées par leurs noms et fonctions, certifiant que, à leur connaissance, les états financiers établis conformément au corps de normes comptables applicable donnent une image fidèle et honnête des éléments d'actif et de passif, de la situation financière et des profits ou pertes de l'émetteur et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation, et que le rapport de gestion présente un tableau fidèle de l'évolution et des résultats de l'entreprise et de la situation de l'émetteur et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels ils sont confrontés.

3. Lorsque l'émetteur doit établir des comptes consolidés conformément à la septième directive 83/349/CEE du Conseil du 13 juin 1983 concernant les comptes consolidés⁷⁸, les états financiers ayant fait l'objet d'un audit comprennent ces comptes consolidés établis conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 ainsi que les comptes annuels de la société mère établis conformément au droit interne de l'État membre dans lequel la société mère a son siège statutaire.

Lorsque l'émetteur ne doit pas établir de comptes consolidés, les états financiers ayant fait l'objet d'un audit comprennent les comptes établis conformément au droit interne de l'État membre dans lequel la société a son siège statutaire.

4. Les états financiers font l'objet d'un audit conformément aux articles 51 et 51 bis de la quatrième directive 78/660/CEE du Conseil du 25 juillet 1978 concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés⁷⁹ et, si l'émetteur doit établir des comptes consolidés, conformément à l'article 37 de la directive 83/349/CEE.

Le rapport d'audit, signé par la ou les personnes chargées de la vérification des états financiers, est intégralement communiqué au public, en même temps que le rapport financier annuel.

5. Le rapport de gestion est établi conformément à l'article 46 de la directive 78/660/CEE et, si l'émetteur est tenu d'établir des comptes consolidés, conformément à l'article 36 de la directive 83/349/CEE.

⁷⁸ JO L 193 du 18.7.1983, p. 1. Directive modifiée en dernier lieu par la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil (JO L 178 du 17.7.2003, p. 16).

⁷⁹ JO L 222 du 14.8.1978, p. 11. Directive modifiée en dernier lieu par la directive 2003/51/CE.

6. Afin de tenir compte de l'évolution technique des marchés financiers et d'assurer l'application uniforme du paragraphe 1, la Commission arrête, conformément à la procédure visée à l'article 27, paragraphe 2, des mesures d'exécution. La Commission précise en particulier les modalités techniques selon lesquelles le rapport financier annuel publié, en ce compris le rapport d'audit, doit rester à la disposition du public. Le cas échéant, la Commission peut également adapter la période de cinq ans visée au paragraphe 1.

7. À compter du 1er janvier 2020, tous les rapports financiers annuels sont établis selon un format d'information électronique unique, pour autant qu'une analyse coûts-bénéfices ait été réalisée par l'Autorité européenne de surveillance (Autorité européenne des marchés financiers) (AEMF), instituée par le règlement (UE) n° 1095/2010 du Parlement européen et du Conseil⁸⁰.

L'AEMF élabore des projets de normes techniques de réglementation afin de préciser le format d'information électronique, en faisant dûment référence aux options technologiques actuelles et futures. Avant l'adoption des projets de normes techniques de réglementation, l'AEMF effectue une évaluation adéquate des formats d'information électronique possibles et procède à des tests appropriés sur le terrain. L'AEMF soumet ces projets de normes techniques de réglementation à la Commission au plus tard le 31 décembre 2016.

La Commission est habilitée à adopter des actes délégués en conformité avec les articles 10 à 14 du règlement (UE) n° 1095/2010 en ce qui concerne les normes techniques de réglementation visées au deuxième alinéa. »

[6.12 Règlement délégué \(UE\) 2019/815 de la Commission du 17 décembre 2018 complétant la directive 2004/109/CE du Parlement européen et du Conseil par des normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique](#)

Article premier - Objet

Le présent règlement précise le format d'information électronique unique visé à l'article 4, paragraphe 7, de la directive 2004/109/CE, que les émetteurs doivent utiliser pour établir leurs rapports financiers annuels.

Article 2 - Définitions

Aux fins du présent règlement, on entend par :

1) « taxonomie de base » : l'ensemble combiné constitué des éléments de taxonomie définis à l'annexe VI et de la collection de liens suivante :

- a) la base de liens de présentation, qui regroupe les éléments de taxonomie ;
- b) la base de liens de calcul, qui exprime les relations arithmétiques entre les éléments de taxonomie ;
- c) la base de liens des libellés, qui décrit la signification de chaque élément de taxonomie ;
- d) la base de liens de définition, qui reflète les relations dimensionnelles des éléments de la taxonomie de base ;

2) « taxonomie d'extension » : l'ensemble combiné constitué d'éléments de taxonomie et de la collection de liens suivante, tous deux créés par l'émetteur :

- a) la base de liens de présentation, qui regroupe les éléments de taxonomie ;
- b) la base de liens de calcul, qui exprime les relations arithmétiques entre les éléments de taxonomie ;
- c) la base de liens des libellés, qui décrit la signification de chaque élément de taxonomie ;
- d) la base de liens de définition, qui garantit la validité dimensionnelle du document d'instance XBRL produit par rapport à la taxonomie d'extension ;

⁸⁰ JO L 331 du 15.12.2010, p. 84.

3) « états financiers consolidés IFRS » : les états financiers consolidés établis conformément aux normes IFRS adoptées en vertu du règlement (CE) n° 1606/2002 ou conformément aux normes IFRS telles que visées à l'article 1er, premier alinéa, point a), de la décision 2008/961/CE.

Article 3 - Format d'information électronique unique

Les émetteurs préparent la totalité de leurs rapports financiers annuels en format XHTML.

Article 4 - Balisage des états financiers consolidés IFRS

1. Si les rapports financiers annuels contiennent des états financiers consolidés IFRS, les émetteurs balisent ces états financiers consolidés.
2. Les émetteurs balisent au moins les informations spécifiées à l'annexe II, lorsque ces informations sont présentes dans ces états financiers consolidés IFRS.
3. Les émetteurs peuvent baliser d'autres informations présentées dans les états financiers consolidés IFRS que celles visées au paragraphe 2.
4. Pour les balisages prévus aux paragraphes 1, 2 et 3, les émetteurs utilisent le langage de balisage XBRL ainsi qu'une taxonomie dont les éléments sont ceux de la taxonomie de base. Si, conformément à l'annexe IV, point 4, il n'est pas approprié d'utiliser des éléments de la taxonomie de base, les émetteurs créent des éléments de taxonomie d'extension comme prévu à l'annexe IV.

Article 5 - Balisage d'autres parties des rapports financiers annuels

1. Les émetteurs constitués dans un État membre peuvent baliser toutes les parties de leurs rapports financiers annuels autres que celles visées à l'article 4 s'ils utilisent le langage de balisage XBRL et une taxonomie spécifique à ces parties et si cette taxonomie est fournie par l'État membre dans lequel ils sont constitués.
2. Les émetteurs constitués dans un pays tiers ne balisent aucune partie de leurs rapports financiers annuels autre que les états financiers consolidés IFRS.

Article 6 - Règles communes en matière de balisage

Pour les balisages effectués en vertu des articles 4 et 5, les émetteurs respectent les dispositions suivantes :

- a) intégration de balises dans les rapports financiers annuels des émetteurs en format XHTML en utilisant les spécifications Inline XBRL figurant à l'annexe III ;
- b) exigences en matière de règles de balisage et de dépôt figurant à l'annexe IV.

Article 7 - Fichiers de taxonomie XBRL

L'AEMF peut publier des fichiers de taxonomie XBRL lisibles par machine et téléchargeables reposant sur la taxonomie de base. Ces fichiers satisfont aux critères définis à l'annexe V.

Article 8 - Entrée en vigueur et application

Le présent règlement entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au Journal officiel de l'Union européenne.

Il s'applique aux rapports financiers annuels contenant des états financiers pour les exercices commençant le 1^{er} janvier 2020 ou après cette date.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

⇒ Consulter les annexes I à VI du Règlement délégué (UE) 2019/815.

6.13 [Règlement délégué \(UE\) 2019/2100 de la Commission du 30 septembre 2019 modifiant le règlement délégué \(UE\) 2019/815 en ce qui concerne la mise à jour de la taxonomie à utiliser pour le format d'information électronique unique](#)

Article premier - Modifications du règlement délégué (UE) 2019/815

Le règlement délégué (UE) 2019/815 est modifié comme suit :

- 1) l'annexe I est modifiée conformément à l'annexe I du présent règlement ;
- 2) l'annexe II est modifiée conformément à l'annexe II du présent règlement ;
- 3) l'annexe VI est modifiée conformément à l'annexe III du présent règlement.

Article 2 - Entrée en vigueur et application

Le présent règlement entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au Journal officiel de l'Union européenne.

Il s'applique aux rapports financiers annuels contenant des états financiers pour les exercices commençant le 1er janvier 2020 ou après cette date.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

⇒ Consulter les annexes I à III du Règlement délégué (UE) 2019/2100.

6.14 [Règlement délégué \(UE\) 2020/1989 de la Commission du 6 novembre 2020 modifiant le règlement délégué \(UE\) 2019/815 en ce qui concerne la mise à jour 2020 de la taxonomie établie dans les normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique](#)

Article premier - Modifications du règlement délégué (UE) 2019/815

Le règlement délégué (UE) 2019/815 est modifié comme suit :

- 1) l'annexe I est modifiée conformément à l'annexe I du présent règlement ;
- (2) l'annexe VI est remplacée par le texte figurant à l'annexe II du présent règlement.

Article 2 - Dispositions transitoires

Par dérogation au règlement délégué (UE) 2019/815 tel que modifié par le règlement délégué (UE) 2019/2100 de la Commission (6), le présent règlement peut être appliqué aux rapports financiers annuels contenant des états financiers relatifs aux exercices commençant avant le 1er janvier 2021.

Article 3 - Entrée en vigueur et application

Le présent règlement entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au Journal officiel de l'Union européenne.

Il s'applique à partir du 1er janvier 2021 aux rapports financiers annuels contenant des états financiers relatifs aux exercices commençant le 1er janvier 2021 ou après cette date.

Toutefois, l'article 2 s'applique dès la date d'entrée en vigueur du présent règlement.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

⇒ Consulter les annexes I et II du Règlement délégué (UE) 2020/1989.

6.15 Communication interprétative de la Commission sur la préparation, le contrôle et la publication des états financiers inclus dans les rapports financiers annuels établis conformément au règlement délégué (UE) 2019/815 de la Commission relatif au format électronique européen unique

⇒ Consulter le texte de cette communication interprétative de la Commission.

6.16 Manuel de reporting au format ESEF de l'ESMA

⇒ Consulter le manuel de reporting au format ESEF, publié par l'ESMA en juillet 2020 et traduit en français par l'AMF.

6.17 Lignes directrices du CEAOB 2019-039 du 28 novembre 2019

⇒ Consulter le texte de ces lignes directrices « CEAOB guidelines on the auditors' involvement on financial statements in European Single Electronic Formate ».

6.18 Accountancy Europe - Factsheet de février 2019

⇒ Consulter cette fiche documentaire intitulée « European Single electronic Format (ESEF) – Digitalising EU listed companies' financial information ».

6.19 Accountancy Europe - Briefing paper de décembre 2019

⇒ Consulter cette note d'information intitulée « Independant assurance on the european single electronic format ».

6.2 ANNEXE 2 - TEXTES APPLICABLES EN FRANCE

6.21 Code monétaire et financier - Article L. 451-1-2 I.

« I. – Les émetteurs français dont des titres de capital, ou des titres de créance dont la valeur nominale est inférieure à 1 000 euros et qui ne sont pas des instruments du marché monétaire, au sens de la directive 2004/39/CE du Parlement et du Conseil, du 21 avril 2004, précitée, dont l'échéance est inférieure à douze mois, sont admis aux négociations sur un marché réglementé d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen, publient et déposent auprès de l'Autorité des marchés financiers un rapport financier annuel dans les quatre mois qui suivent la clôture de leur exercice.

Ce rapport financier annuel est tenu à la disposition du public pendant dix ans, selon des modalités prévues par le règlement général de l'Autorité des marchés financiers. Il comprend les comptes annuels, les comptes consolidés le cas échéant, un rapport de gestion, une déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité de ces documents et le rapport des commissaires aux comptes ou des contrôleurs légaux ou statutaires sur les comptes précités. »

6.22 Code de commerce - Article R. 823-7

« Dans leur rapport à l'assemblée générale ordinaire, les commissaires aux comptes précisent, outre les mentions prévues à l'article R. 822-56 :

- 1° L'identité de la personne ou de l'entité dont ils certifient les comptes en précisant l'organe à qui le rapport est destiné ;
- 2° Les comptes annuels ou consolidés qui font l'objet du rapport et l'exercice auquel ils se rapportent ;
- 3° Les règles et méthodes comptables appliquées pour établir les comptes ;
- 4° L'étendue de leur mission, ainsi que les normes d'exercice professionnel conformément auxquelles elle a été accomplie ;
- 5° Le cas échéant, les incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances susceptibles de mettre en cause la continuité de l'exploitation.

Ils formulent s'il y a lieu toute observation utile.

Les commissaires aux comptes déclarent :

- 1° Soit certifier que les comptes annuels ou consolidés sur lesquels porte le rapport sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité ou de l'ensemble des personnes et entités comprises dans la consolidation à la fin de l'exercice ;
- 2° Soit assortir la certification de réserves ;
- 3° Soit refuser la certification des comptes ;
- 4° Soit être dans l'impossibilité de certifier les comptes.

Ils justifient de leurs appréciations et précisent les motifs de leurs réserves, de leur refus ou de leur impossibilité de certifier.

Lorsque la mission de certification porte sur les comptes d'une entité d'intérêt public, la justification des appréciations consiste en une description des risques d'anomalies significatives les plus importants, y compris lorsque ceux-ci sont dus à une fraude, et indique les réponses apportées pour faire face à ces risques.

Les commissaires aux comptes font état de leurs observations sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion de l'exercice et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière de la société et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation ainsi que sur les comptes annuels et les comptes consolidés.

Ils attestent spécialement l'exactitude et la sincérité des informations mentionnées aux deux premiers alinéas de l'article L. 225-37-3 et aux cinquième et sixième alinéas du même article.

Ils formulent leur conclusion sur le respect, dans la présentation des comptes inclus dans le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier, du format d'information électronique unique défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018.

Ils respectent, lorsque la certification concerne les comptes d'une entité d'intérêt public, les exigences prévues à l'article 10 du règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014.

Le rapport est signé par le commissaire aux comptes, personne physique, ou, lorsque le mandat est confié à une société de commissaires aux comptes, par la personne mentionnée au premier alinéa de l'article L. 822-9. »

6.23 AMF - Règlement général - article 222-3

(Version en vigueur au 1er janvier 2021)

« I. - Le rapport financier annuel mentionné au I de l'article L. 451-1-2 du code monétaire et financier comporte :

1. Les comptes annuels ;
2. Le cas échéant, les comptes consolidés établis conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales ;
3. Un rapport de gestion comportant au minimum les informations mentionnées au I de l'article L. 225-100-1 et au deuxième alinéa de l'article L. 225-211 du code de commerce et, si l'émetteur est tenu d'établir des comptes consolidés, au II de l'article L. 225-100-1 dudit code ;
4. Une déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport financier annuel, clairement identifiées par leurs noms et fonctions, attestant qu'à leur connaissance les comptes sont établis conformément aux normes comptables applicables et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'émetteur et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation, et que le rapport de gestion présente un tableau fidèle de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation financière de l'émetteur et de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquelles ils sont confrontés ;
5. Le rapport des contrôleurs légaux des comptes sur les comptes annuels et les comptes consolidés, le cas échéant.

II. - L'émetteur peut inclure, dans le rapport financier annuel mentionné au I, les informations et rapports mentionnés à l'article 222-9. Il est alors dispensé de la publication séparée de ces informations.

III. Pour les émetteurs dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, le rapport financier annuel mentionné au I est établi, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2020 inclus, selon un format d'information électronique unique tel que défini par le règlement européen délégué n° 2019/815 du 17 décembre 2018. Toutefois, les émetteurs susmentionnés peuvent n'appliquer ce format que pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2021 inclus. Dans ce cas, ils informent leurs commissaires aux comptes de leur décision de reporter l'obligation. »

6.24 ANC - Recommandation n° 2020-02 du 6 mars 2020

⇒ Consulter cette recommandation de l'ANC n° 2020-02 du 6 mars 2020 relative à la codification des états financiers de la recommandation 2020-01.

6.3 ANNEXE 3 - PRÉCISIONS TECHNIQUES RELATIVES AU FORMAT ESEF

6.31 Utilisation du langage XHTML pour la préparation du RFA

Le rapport financier annuel (RFA) établi selon le format ESEF doit être préparé en utilisant le **langage XHTML**. Ce langage permet de combiner un **fichier HTML** avec des **balises XML**.

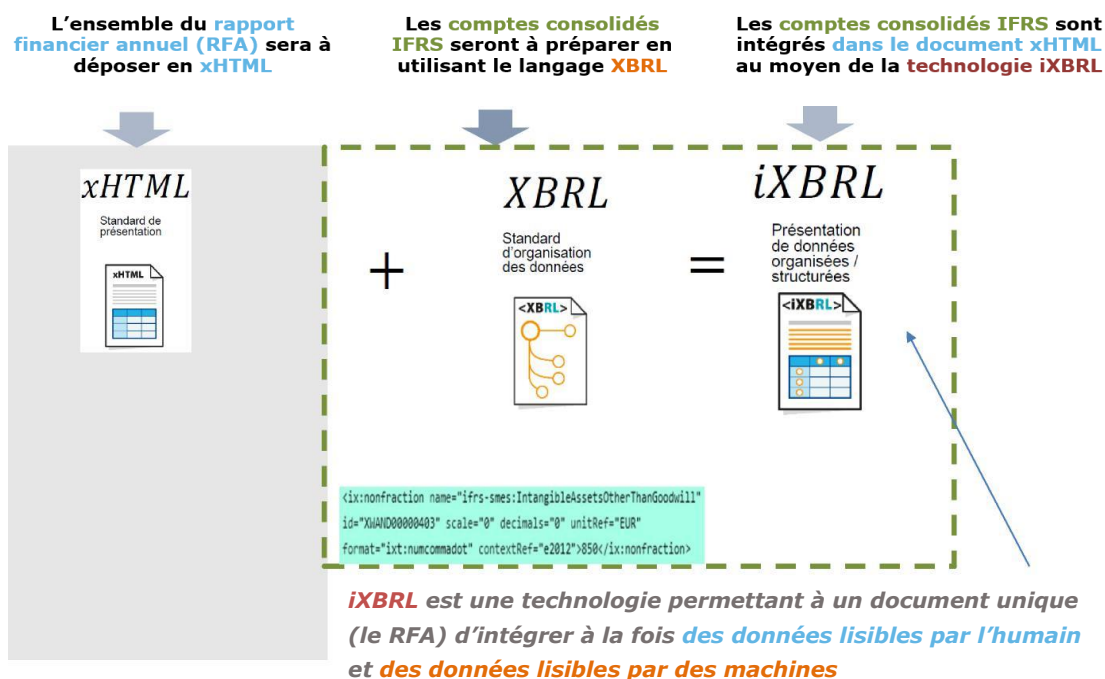
Un document qui respecte le standard **HTML** peut être ouvert, visualisé et imprimé avec les navigateurs Web standard (Internet Explorer, Google Chrome, Safari, etc.). En pratique, la visualisation d'un document électronique qui respecte le format PDF ou le format HTML ne présente pas de différence, seuls les logiciels qui permettent de les lire diffèrent.

XML est un standard qui permet d'étiqueter les données incluses dans un fichier par rapport à un référentiel (Schéma ou Taxonomie). On parle de balises XML (étiquettes ou tag en anglais) qui peuvent être lues, analysées et exploitées par des programmes informatiques dédiés.

XBRL est un standard dérivé du standard XML et spécialisé pour la représentation de données financières. Le standard XBRL utilise des référentiels (taxonomies) qui sont développés par les normalisateurs comptables (l'IASB pour les IFRS, le FASB pour les US GAAP) pour étiqueter (baliser) des informations financières qui peuvent ainsi être exploitées par des programmes dédiés. À la différence d'une donnée transcrite dans un format HTML ou PDF, une donnée en XBRL peut être extraite et exploitée par un programme informatique en conservant l'ensemble contextuel de cette information (date, période, devise, unité, référence à la norme comptable...).

Un **fichier XHTML** est un fichier qui combine à la fois les fonctionnalités d'un fichier HTML et des balises XML. Un **fichier iXBRL** (in line XBRL) combine à la fois les fonctionnalités d'un fichier XHTML et les spécificités du langage XBRL. iXBRL est la technologie qui permet qu'un document unique intègre à la fois des informations lisibles par l'homme et des données lisibles par des machines.

Illustration



La réglementation développée par l'ESMA se référant à iXBRL vise à ce que les états financiers IFRS inclus dans les rapports financiers annuels soient publiés en HTML et que certains éléments (états financiers primaires dans un premier temps) soient étiquetés (balisés) en respectant les prescriptions du standard XBRL et le référentiel (taxonomie) publié par la fondation IFRS et approuvé par l'IASB.

Les obligations relatives au balisage des comptes sont illustrées au 6.32 infra.

6.32 Obligations relatives au balisage des comptes

Le schéma ci-dessous illustre les obligations relatives au balisage des comptes :

	Comptes consolidés en IFRS (1)	Comptes sociaux	Rapport de gestion et rapport semestriel	Comptes en normes comptables équivalentes aux IFRS
Balise par information des états financiers primaires	Obligatoire à partir de 2020 (2)			
Balise par bloc des notes annexes	Obligatoire à partir de 2022			
		Non requis		Interdit

(1) y compris l'information comparative

(2) hors report optionnel mentionné au paragraphe 2.4

Le schéma suivant illustre le balisage des comptes lisibles par les machines :

Attribut xBRL du chiffre d'affaires

Financial statements
Consolidated Income Statement

Millions of euro

	Notes	2016	of which with related parties
Revenue			
Revenue from sales and services	7.a	68,604	4,550
Other revenue and income	7.a	20	
(Subtotal)		70,582	
Costs			
Electricity, gas and fuel purchases	8.a	32,039	6,603
Services and other materials	8.b	17,263	2,577
Personnel	8.c	4,937	
Depreciation, amortization and impairment losses	8.d	6,365	
Other operating expenses	8.e	2,763	312
Capitalized costs	8.f	(1,209)	
(Subtotal)		61,538	
Net income(expense) from commodity contracts measured at fair value			
Operating income	9	(193)	29
Financial income from derivatives	10	1,084	
Other financial income	11	2,269	21
Financial expense from derivatives	10	2,821	
(Subtotal)		4,240	

Inline XBRL

- ☒ Highlight all tags
- Line item**
ifrs-full:Revenue
- Value**
€ 68,604,000,000.00
- Period**
2016-01-01 to 2016-12-31
- Units**
iso4217:EUR
- Entity**
549300J02GH06WG85597

*Non visible par l'homme au format xHTML
(visible uniquement sous un format particulier (iXBRL viewer))*

6.33 Validation technique des fichiers XHTML

Aspects Techniques – Focus sur les Règles de Validation (i)



Directive 2004/109/CE

RÈGLEMENT DÉLÉGUÉ (UE) 2019/815 complétant la Directive par des normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique

17.12.2018

Manuel de Reporting ESMA 12.07.2019

Conseils de l'ESMA à destination des émetteurs et éditeurs de logiciels sur les problématiques courantes qui peuvent apparaître lors de la création de documents Inline XBRL et comment y remédier.

Le manuel ne constitue pas une nouvelle réglementation mais vise à promouvoir une approche harmonisée et cohérente en matière de préparation des packages de reporting ESEF.

Règles de Validation 23.12.2019
(477 règles / 42 assertions)

Règles visant à vérifier la conformité des documents d'instance et fichiers de taxonomies à certaines NTR et Orientations ESMA.

XBRL Formula 1.0

Règles de Validation (par typologie et source) # Règles

Normes NTR ou IFRS	426
Règlement Délégué UE 2019/815	424
Normes IFRS	2
Orientations ESMA	51
Autres contrôles sur la qualité ou la cohérence des données et/ou du tagging	37
Manuel de Reporting ESEF	14
Total	477

Les règles de validation portent principalement sur le balisage XBRL:

- 124 règles portent sur le contrôle de l'absence de doublons de faits numériques incohérents (NTR de l'annexe IV du règlement délégué UE 2019/815 - Orientation 2.2.4 du Manuel de Reporting).
- 276 règles portent sur le contrôle des relations arithmétiques entre les éléments numériques de la taxonomie de base et/ou d'extension... (NTR de l'annexe IV du règlement délégué UE 2019/815).

Ces règles de validation ne couvrent donc qu'un nombre limité de NTR et d'orientations ESMA. (voir slide suivant)

Document de Travail STT - Projet du 14 Juillet 2020

7

Format du Package de Reporting ESEF – Cadre General



Directive 2004/109/CE

RÈGLEMENT DÉLÉGUÉ (UE) 2019/815 complétant la Directive par des normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique

17.12.2018

Le format d'information électronique unique européen semble régi par:

1. Les Normes Techniques de Réglementation (NTR) intégrées au Règlement Délégué UE 2019/815
2. Les Orientations fournies par l'ESMA
3. Les Règles de dépôt fournies par l'AMF

x53 Normes Techniques de Réglementation (NTR) du Reg. UE 2019/815 17.12.2018

Ces normes déterminent les spécifications techniques du format d'information électronique unique que les émetteurs doivent utiliser obligatoirement pour établir leurs rapports financiers annuels et les baliser.

Reference des Normes Techniques de Réglementation	# NTR
Règlement Délégué UE 2019/815 - Article 3	1
Règlement Délégué UE 2019/815 - Article 4	4
Règlement Délégué UE 2019/815 - Article 5	2
Règlement Délégué UE 2019/815 - Article 6	2
Règlement Délégué UE 2019/815 - Article 7	1
Règlement Délégué UE 2019/815 - Article 8	1
Règlement Délégué UE 2019/815 - Annexe II	12
Règlement Délégué UE 2019/815 - Annexe III	3
Règlement Délégué UE 2019/815 - Annexe IV	26
Règlement Délégué UE 2019/815 - Annexe V	1
Total	53

Exemple NTR de l'Annexe III
Les émetteurs veillent à ce que le document d'instance en format Inline XBRL soit valide par rapport à la spécification Inline XBRL 1.1 et conforme au registre d'unités XBRL.

x50 Orientations du Manuel de Reporting ESMA 12.07.2019

Ces orientations de l'ESMA à destination des émetteurs et éditeurs de logiciels visent des problématiques courantes qui peuvent apparaître lors de la création de documents Inline XBRL et comment y remédier.

Le manuel ne constitue pas une nouvelle réglementation mais vise à promouvoir une approche harmonisée et cohérente en matière de préparation des packages de reporting ESEF.

Orientations du Manuel de Reporting	#
AVEC Reference aux NTR du Règlement UE 2019/815	23
SANS Reference aux NTR du Règlement UE 2019/815	27
Total	50

Exemple de l'orientation 2.5.3 qui précise les Règles de dépôt de l'annexe IV du NTR. Un seul document d'instance XBRL est attendu lors d'un dépôt : par conséquent, un seul document XBRL cible doit être défini pour un IXDS.

Les orientations ESMA sont elles d'application obligatoire ou facultative?

Règles de Dépôt AMF

Règles de dépôt du RFA à l'AMF via l'extranet ONDE. (ou les diffuseurs)

En cours:

RFA et documents d'enregistrements universels valant RFA à l'OAM français (DILA)

Contrôle du reporting sur la base des contrôles / orientations du manuel de reporting ESMA

Document de Travail STT - Projet du 14 Juillet 2020

5

6.34 Attributs listés dans l'annexe I du règlement délégué (UE) 2019/815

Liste et définition des attributs listés dans l'annexe I du règlement délégué (UE) 2019/815 du 17 décembre 2018, modifié par les règlements (UE) 2019/2100 et (UE) 2020/1989 :

Type de données / d'attribut / préfixe	Définition
text block	indique que le type d'élément est un bloc de texte ; est utilisé pour baliser des éléments d'information plus volumineux, tels que des notes annexes, des méthodes comptables ou des tableaux ; les blocs de texte sont des postes non numériques
text	indique que le type d'élément est du texte (une suite de caractères alphanumériques) ; est utilisé pour baliser de courts éléments d'information descriptive ; les éléments de texte sont des postes non numériques
yyyy-mm-dd	indique que le type d'élément est une date ; ces éléments sont des postes et ne sont pas numériques
X	indique que le type d'élément est monétaire (un nombre exprimé dans une monnaie déclarée) ; ces éléments sont des postes numériques
X.XX	indique que le type d'élément est une valeur décimalisée (telle qu'un pourcentage ou une valeur « par action ») ; ces éléments sont des postes numériques
shares	indique que le type d'élément est un nombre d'actions ; ces éléments sont des postes numériques
table	indique le début d'une structure représentée par un tableau où les lignes et les colonnes contribuent à la définition d'un concept financier à leur intersection
axis	indique une propriété dimensionnelle dans une structure tabulaire
member	indique un membre d'une dimension sur un axe
guidance	indique un élément qui aide à parcourir du contenu de la taxonomie
role	indique un élément qui représente une section d'une taxonomie, par exemple : un état de situation financière, un compte de résultat, chacune des notes annexes, etc.
abstract	indique un élément de regroupement ou un en-tête
instant or duration	indique que la valeur monétaire représente un stock (instant — instantané) ou un flux (duration — durée)
credit or debit	indique le solde « naturel » (crédit ou débit) de l'élément d'information
esef_cor	« préfixe appliqué dans les tableaux des annexes IV et VI pour les éléments définis dans l'espace de noms "http://www.esma.europa.eu/taxonomy/2020-03-16/esef_cor" » ;
esef_all	« préfixe appliqué dans le tableau de l'annexe VI pour les éléments définis dans l'espace de noms "http://www.esma.europa.eu/taxonomy/2020-03-16/esef_all" » ;
esma_technical	préfixe appliqué dans le tableau de l'annexe VI pour les éléments définis dans l'espace de noms «http:// www.esma.europa.eu/taxonomy/ext/technical »
ifrs-full	« préfixe appliqué dans les tableaux des annexes IV et VI pour les éléments définis dans l'espace de noms "http://xbrl.ifrs.org/taxonomy/2020-03-16/ifrs-full" ».

6.35 Éléments obligatoires de la taxonomie de base à baliser listés dans le tableau 1 de l'annexe II du règlement délégué (UE) 2019/815 pour les exercices commençant le 1er janvier 2020 ou après cette date

Ces éléments sont listés dans le tableau 1 figurant en page 7 dudit règlement.

6.36 Éléments obligatoires de la taxonomie de base à baliser listés dans le tableau 2 de l'annexe II du règlement délégué (UE) 2019/815 pour les exercices commençant le 1er janvier 2022 ou après cette date

Ces éléments sont listés dans le tableau 2 figurant aux pages 7 à 19 dudit règlement.

6.37 Règles de balisage et de dépôt définies par l'annexe IV du règlement délégué (UE) 2019/815

« 1. Les émetteurs veillent à ce que le document d'instance Inline XBRL contienne les données d'un seul émetteur, de sorte que tous les identifiants d'entité dans le contexte aient un contenu identique.

2. Les émetteurs s'identifient dans le document d'instance Inline XBRL en utilisant des identifiants d'entité juridique (LEI) respectant la norme ISO 17442 pour les identifiants d'entité et les schémas dans le contexte XBRL.

3. Lorsqu'ils balisent les informations à fournir, les émetteurs utilisent l'élément de la taxonomie de base dont le sens comptable est le plus proche de celui de l'information balisée. Lorsqu'ils doivent choisir entre plusieurs éléments de la taxonomie de base, les émetteurs devraient sélectionner l'élément dont le sens et/ou le périmètre comptable est le plus restreint.

4. Si l'élément de la taxonomie de base le plus proche ne correspond pas fidèlement au sens comptable de l'information balisée conformément au point 3, les émetteurs créent un élément de taxonomie d'extension et l'utilisent pour baliser l'information concernée. Dans tous les cas, un élément de taxonomie d'extension créé :

a) ne duplique ni le sens ni le périmètre d'aucun élément de la taxonomie de base ;

b) identifie son créateur ;

c) se voit assigner un attribut solde approprié ;

d) a un libellé type dans la langue correspondant à celle du RFA. L'ajout de libellés dans d'autres langues est recommandé. Tous les libellés correspondent au sens et au périmètre comptables des concepts économiques sous-jacents décrits.

5. Les émetteurs veillent à ce que chaque élément de taxonomie d'extension utilisé pour baliser une information dans le RFA soit inclus dans au moins une hiérarchie de la base de liens de présentation et de la base de liens de définition de la taxonomie d'extension.

6. Les émetteurs utilisent la base de liens de calcul de leurs taxonomies d'extension pour documenter les relations arithmétiques entre les éléments numériques de la taxonomie de base et/ou d'extension, notamment en ce qui concerne les relations arithmétiques entre les éléments de la taxonomie de base et/ou d'extension de l'état de situation financière, de l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, de l'état des variations des capitaux propres et de l'état des flux de trésorerie.

7. Pour identifier la partie des états financiers à laquelle se rapportent les balises, les émetteurs utilisent des éléments racine dédiés comme points de départ pour chacune des parties des états financiers dans les bases de liens de présentation de leur taxonomie d'extension. Les noms, libellés et préfixes de ces éléments de taxonomie racine sont ceux définis dans le tableau ci-dessous.

Préfixe	Nom de l'élément racine	Libellé
ifrs-full	StatementOfFinancialPositionAbstract	Espace réservé pour l'état de situation financière — cet élément DOIT être utilisé comme point de départ pour l'état de situation financière
ifrs-full	IncomeStatementAbstract	Espace réservé pour le résultat net — cet élément DOIT être utilisé comme point de départ pour l'état du résultat net si celui-ci est présenté séparément
ifrs-full	StatementOfComprehensiveIncomeAbstract	Espace réservé pour l'état du résultat global — cet élément DOIT être utilisé comme point de départ pour l'état du résultat global si celui-ci est présenté séparément ou lorsque l'état du résultat net et l'état des autres éléments du résultat global sont présentés dans un seul et même état financier
ifrs-full	StatementOfCashFlowsAbstract	Espace réservé pour l'état des flux de trésorerie — cet élément DOIT être utilisé comme point de départ pour l'état des flux de trésorerie
ifrs-full	StatementOfChangesInEquityAbstract	Espace réservé pour l'état des variations des capitaux propres — cet élément DOIT être utilisé comme point de départ pour l'état des variations des capitaux propres
ifrs-full	NotesAccountingPoliciesAndMandatoryTags	Espace réservé pour les notes annexes, les méthodes comptables et les éléments obligatoires de la taxonomie de base — cet élément DOIT être utilisé comme point de départ pour le balisage des informations à fournir dans les notes annexes aux états financiers
esef_cor	NotesAccountingPoliciesAndMandatoryTags	Espace réservé pour les notes annexes, les méthodes comptables et les éléments obligatoires de la taxonomie de base — cet élément DOIT être utilisé comme point de départ pour le balisage des informations à fournir dans les notes annexes aux états financiers

Les éléments racine dédiés sont également inclus dans les fichiers de taxonomie XBRL préparés par l'AEMF.

8. Dans leurs taxonomies d'extension, les émetteurs remplacent les libellés ou les références des éléments de la taxonomie de base. Des libellés spécifiques à l'émetteur peuvent être ajoutés aux éléments de la taxonomie de base.

9. Les émetteurs veillent à ce que leurs éléments de la taxonomie d'extension qui, dans les états financiers consolidés IFRS, balisent l'état de situation financière, l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie soient rattachés à un ou plusieurs éléments de la taxonomie de base. En particulier :

a) l'émetteur rattache son élément de taxonomie d'extension à l'élément de la taxonomie de base dont le sens et/ou le périmètre comptable est immédiatement plus large que celui de son élément de taxonomie d'extension. L'émetteur identifie la relation de l'élément de taxonomie d'extension concerné avec l'élément de la taxonomie de base concerné dans la base de liens de définition de sa taxonomie d'extension. L'élément de taxonomie d'extension apparaît comme la cible de la relation ;

b) l'émetteur peut rattacher l'élément de taxonomie d'extension à l'élément ou aux éléments de la taxonomie de base dont le sens et/ou le périmètre comptable est immédiatement plus restreint que celui de l'élément de taxonomie d'extension concerné. L'émetteur identifie la relation de l'élément de taxonomie d'extension concerné avec l'élément ou les éléments de la taxonomie de base concernés dans la base de liens de définition de sa taxonomie d'extension. L'élément de taxonomie d'extension apparaît comme la source de la (ou des) relation(s). Lorsque l'élément de taxonomie d'extension combine plusieurs éléments de la taxonomie de base, l'émetteur le rattache à chacun de ces éléments de taxonomie de base, à l'exception de ceux raisonnablement considérés comme insignifiants.

10. Nonobstant le point 9, les émetteurs n'ont pas besoin de rattacher à un autre élément de la taxonomie de base un élément de taxonomie d'extension qui sert à baliser une information fournie dans l'état de situation financière, l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, l'état des variations des capitaux propres ou l'état des flux de trésorerie qui constitue un sous-total d'autres informations fournies dans le même état financier.

11. Les émetteurs veillent à ce que le type de données et le type de période d'un élément de taxonomie utilisé pour baliser une information reflètent le sens comptable de celle-ci. Les émetteurs ne définissent

ni n'appliquent un type propre pour un élément de taxonomie si un type approprié est déjà défini dans les spécifications XBRL ou dans le registre de types de données XBRL.

12. Lorsqu'ils balisent les informations, les émetteurs n'utilisent des éléments de taxonomie numériques pour baliser des valeurs différentes dans un contexte donné (entité, période et décompositions dimensionnelles) que si cette différence résulte d'un arrondi lié à la présentation d'une même information avec une échelle différente à plusieurs endroits d'un même RFA.

13. Lorsqu'ils balisent les informations, les émetteurs utilisent des éléments de taxonomie non numériques d'une manière qui balise toutes les informations correspondant à la définition de l'élément concerné. Les émetteurs n'appliquent pas les balises de manière uniquement partielle ou sélective.

14. Les émetteurs veillent à ce que le document d'instance Inline XBRL ne contienne pas de code exécutable. »

6.38 Liste des contrôles effectués par l'AMF

Cette liste de contrôles effectués par l'AMF agrège les contrôles issus du fichier xls ESEF Validation Rules (onglet 1 du fichier) et du manuel de l'ESMA relatif au reporting au format ESEF (onglet 2).

Les contrôles considérés comme bloquants par l'AMF figurent dans l'onglet 3 du fichier.

⇒ *Consulter la liste des contrôles (§ 4 de la rubrique « Quels sont les contrôles qui seront mis en place par l'AMF sur les dépôts au format xHTML et quel est le contenu du format ".zip" attendu ? »).*

L'AMF précise que les niveaux de sévérité des contrôles indiqués dans cette liste sont issus de l'application des règles du RTS ESEF et garantissent une conformité idéale aux exigences du règlement délégué (UE) 2018/815 de la Commission.