

## Communiqué CNCC

**Comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen (format « ESEF ») en application du règlement délégué (UE) 2019/815 (« règlement ESEF »)**

*Diligences du commissaire aux comptes relatives au macro-balisage des notes annexes des comptes consolidés IFRS / Exemple de limitation inhérente à insérer au sein du paragraphe relatif à la conclusion du commissaire aux comptes sur le respect du format « ESEF » dans la présentation des comptes consolidés*

Le présent communiqué s'ordonne comme suit :

<b>1.</b>	<b>RAPPEL DU CONTEXTE.....</b>	<b>2</b>
1.1	Règles applicables aux émetteurs.....	2
1.2	Règles applicables aux commissaires aux comptes.....	3
<b>2.</b>	<b>OBJET DU COMMUNIQUE.....</b>	<b>3</b>
<b>3.</b>	<b>OBLIGATIONS DES EMETTEURS RELATIVES AU MACRO-BALISAGE DES NOTES ANNEXES DES COMPTES CONSOLIDES IFRS.....</b>	<b>4</b>
3.1	Qu'est-ce que le macro-balisage ou « block tagging » ?.....	4
a)	Précisions apportées par l'ESMA et l'AMF sur le macro-balisage des notes annexes.....	4
b)	Précisions apportées par l'AMF sur les informations non IFRS.....	5
3.2	Approche de l'ESMA visant à baliser, le cas échéant, une même information avec plusieurs macro-balisés (multi-balisage ou « multi-tagging »).....	5
3.3	Problématique de lisibilité des contenus (notamment des tableaux).....	7
<b>4.</b>	<b>DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES AU MACRO-BALISAGE DES NOTES ANNEXES DES COMPTES CONSOLIDES IFRS .....</b>	<b>9</b>
4.1	Compréhension des processus et des contrôles de l'émetteur.....	9
4.2	Contrôle du macro-balisage.....	9
a)	Risque de non-exhaustivité du macro-balisage.....	9
b)	Contrôles portant sur une sélection de notes annexes.....	10
4.3	Évaluation du caractère significatif des anomalies relevées.....	13
a)	Anomalies portant sur l'absence ou le caractère incomplet du multi-balisage.....	13
b)	Anomalies portant sur la lisibilité des tableaux, schémas ou sections mises en forme.....	13
c)	Absence de macro-balisage des notes annexes.....	14
d)	Autres anomalies.....	14
4.4	Conclusion sur le respect du format ESEF dans le rapport sur les comptes consolidés IFRS.....	14
4.5	Lettre d'affirmation.....	15

Le présent communiqué remplace le communiqué ESEF de janvier 2023 et complète la note d'information de la CNCC publiée en avril 2021, NI. XX - *Le commissaire aux comptes et la présentation des comptes annuels et consolidés selon le format d'information électronique unique européen*<sup>1</sup>, afin de tenir compte de l'application obligatoire de la Taxonomie ESEF 2022 (définie ci-après) et de la mise à jour du manuel de reporting ESEF de l'ESMA d'août 2023 portant notamment sur le macro-balisateur des notes annexes des comptes consolidés IFRS, applicables pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023<sup>2</sup>.

## 1. RAPPEL DU CONTEXTE

---

### 1.1 REGLES APPLICABLES AUX EMETTEURS

Un format d'information électronique unique européen (European Single Electronic Format - ESEF) a été introduit par l'article 4, paragraphe 7, de la directive 2004/109-CE du Parlement européen et du Conseil modifiée, dite directive « Transparence », pour la publication du rapport financier annuel (ci-après, « RFA ») des sociétés cotées sur un marché réglementé tenues de produire un RFA.

L'introduction de ce format ESEF, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 (ou à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021 pour les émetteurs ayant utilisé la faculté de report d'un an prévue par l'article 222-3 du règlement général de l'Autorité des Marchés Financiers, l'« AMF »), a pour objectif principal d'améliorer l'accessibilité, l'analyse et la comparabilité des états financiers consolidés figurant dans les RFA des sociétés cotées en Europe.

Ainsi, pour les émetteurs dont le RFA inclut des comptes consolidés établis selon le référentiel IFRS, les dispositions du règlement ESEF recouvrent 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, étant précisé que :
  - seuls les états primaires des comptes consolidés IFRS (compte de résultat, état du résultat global, bilan, tableau de variation des capitaux propres et tableau de flux de trésorerie) y compris les informations comparatives de ces états primaires, font l'objet d'un balisage détaillé (c'est-à-dire portant sur chaque donnée monétaire) ;
  - en complément des états primaires, le balisage doit également couvrir les notes annexes des comptes consolidés IFRS, celles-ci faisant l'objet d'un « macro-balisage » (balisage par blocs ou « block tagging »).

Par ailleurs, le règlement délégué (UE) 2019/815 a été modifié notamment par le règlement délégué (UE) 2022/2553 de la Commission en ce qui concerne la mise à jour de la taxonomie, incluant la norme technique réglementaire (Regulatory Technical Standards - RTS). L'utilisation de la taxonomie ESEF 2022 est ainsi obligatoire pour le balisage des états financiers se rapportant à des exercices commençant le ou après le 1<sup>er</sup> janvier 2023 (ci-après, la « Taxonomie ESEF 2022 »).

---

<sup>1</sup> Note d'information consultable à l'adresse suivante : [NI. XX. Le commissaire aux comptes et la présentation des comptes annuels et consolidés selon le format d'information électronique unique européen | Documentation | CNCC.](#)

<sup>2</sup> Soit, pour les clôtures coïncidant avec l'année civile, les comptes consolidés IFRS relatifs aux exercices clos le 31 décembre 2023.

## 1.2 REGLES APPLICABLES AUX COMMISSAIRES AUX COMPTES

En application de l'article R. 821-180 du code de commerce, le commissaire aux comptes formule sa conclusion, dans ses rapports de certification relatifs aux comptes consolidés et comptes annuels, sur le respect du format d'information électronique unique (dit format « ESEF ») dans la présentation des comptes inclus ou destinés à être inclus dans le RFA :

*« [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. ».*

Dans ce contexte, la 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*<sup>3</sup> a été publiée en janvier 2021, afin de définir les diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes pour conclure sur le respect du format ESEF dans la présentation des comptes.

La CNCC a ensuite publié en avril 2021 la note d'information NI. XX - *Le commissaire aux comptes et la présentation des comptes annuels et consolidés selon le format d'information électronique unique européen* pour préciser les modalités pratiques de mise en œuvre de la NEP 9520 et proposer des exemples de formulation de la conclusion sur le respect du format ESEF à insérer dans les rapports sur les comptes, ainsi que des exemples de mentions à faire figurer dans les déclarations écrites du représentant légal de l'entité relatives aux comptes annuels et consolidés.

Pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022, la conclusion du commissaire aux comptes sur le respect du format ESEF dans la présentation des comptes consolidés IFRS couvre également le macro-balisage des notes annexes.

## 2. OBJET DU COMMUNIQUE

---

L'objet de ce communiqué est de présenter les diligences que le commissaire aux comptes peut être amené à réaliser sur le macro-balisage des notes annexes des comptes consolidés IFRS, ainsi que les incidences éventuelles sur sa conclusion sur le respect du format ESEF dans le rapport sur les comptes et/ou sur la lettre d'affirmation. Ce communiqué propose notamment :

- un exemple de formulation de « limitation inhérente » portant sur la lisibilité des contenus des balises, à insérer au sein du paragraphe relatif à la conclusion sur le respect du format ESEF dans la présentation des comptes consolidés ;
- un exemple<sup>4</sup> de mention à faire figurer au sein de la lettre d'affirmation en cas d'identification d'anomalies relatives au format ESEF.

---

<sup>3</sup> Cette norme a été homologuée par arrêté du 27 janvier 2021 publié au J.O. n°0027 du 31 janvier 2021. Elle est consultable à l'adresse suivante : [NEP-9520. Diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen | Documentation | CNCC.](#)

<sup>4</sup> Cet exemple de mention à faire figurer au sein de la lettre d'affirmation a également été intégré dans l'exemple de lettre d'affirmation comptes consolidés IFRS publiée par la CNCC le 22 décembre 2023 ([Lettre d'affirmation Comptes consolidés IFRS - Mise à jour décembre 2023 | Documentation | CNCC](#)).

Les développements figurant dans la NI. XX concernant les diligences du commissaire aux comptes sur le balisage des états primaires des comptes consolidés IFRS restent applicables, de même que ceux portant sur les comptes annuels.

### 3. OBLIGATIONS DES EMETTEURS RELATIVES AU MACRO-BALISAGE DES NOTES ANNEXES DES COMPTES CONSOLIDES IFRS

---

#### 3.1 QU'EST-CE QUE LE MACRO-BALISAGE OU « BLOCK TAGGING » ?

Le macro-balisage consiste à baliser les informations présentes dans les notes annexes des comptes consolidés IFRS à l'aide de « macro-balises » (ou « block tags »). Une macro-balise peut couvrir une phrase, un paragraphe, une note ou encore plusieurs pages. Par ailleurs, une même information peut être balisée par plusieurs macro-balises (« multi-balisage » ou « sur-balisage » ou « multi-tagging »).

L'objectif du macro-balisage est de permettre d'extraire facilement les informations de plusieurs émetteurs relatives à un thème donné en s'appuyant sur leurs RFA au format ESEF. Par exemple, en appelant les macro-balises liées à la thématique « goodwill », un utilisateur devrait pouvoir obtenir l'information communiquée par les émetteurs sur leurs goodwills dans leurs comptes consolidés IFRS.

L'article 4.2 du règlement ESEF dispose que « *Les émetteurs balisent au moins les informations spécifiées à l'annexe II, lorsque ces informations sont présentes dans [les] états financiers consolidés IFRS* ».

Ainsi, les émetteurs doivent baliser les informations de leurs notes annexes dès lors que celles-ci correspondent à des éléments figurant dans l'annexe II du règlement ESEF. L'annexe II comprend une liste d'environ 250 macro-balises obligatoires<sup>5</sup> recouvrant des concepts de granularité différente, et dont la plupart se recourent et/ou s'imbriquent entre eux. Le règlement ESEF ne requiert que l'utilisation de ces macro-balises.

Les informations des notes annexes ne correspondant à aucun des éléments de la liste obligatoire de l'annexe II peuvent donc ne pas être balisées.

#### a) Précisions apportées par l'AMF et l'ESMA sur le macro-balisage des notes annexes

Dans ses questions fréquentes relatives à ESEF<sup>6</sup>, l'AMF précise que « *si une macro-balise correspond à une information présente dans l'annexe [des comptes], il faut utiliser cette macro-balise ; à l'inverse, si une macro-balise ne correspond à aucune information significative présente dans l'annexe, il n'est pas pertinent de l'utiliser* ».

Par ailleurs, lorsqu'il n'existe pas de macro-balise correspondante dans l'annexe II, l'ESMA précise dans la recommandation 1.9.3 de son manuel de reporting au format ESEF<sup>7</sup> mis à jour en août 2023 que « *Lorsqu'un émetteur publie, dans une note explicative ou une méthode comptable (ou sa section ou sous-section), des informations qui ne correspondent à aucun des éléments de l'annexe II, le macro-balisage de ces informations n'est pas requis. Par conséquent, il n'y a pas non plus d'obligation de créer un élément d'extension pour macro-baliser ces notes et principes comptables. Néanmoins, l'ESMA encourage les émetteurs à appliquer les éléments de la taxonomie de base énumérés à l'annexe VI qui*

---

<sup>5</sup> Liste des balises obligatoires dans la taxonomie ESEF 2022, disponible sous excel sur le site XBRL France (onglet « RTS List 21 22) : [Blocktag-hierarchy-2022-FR-ENG-GT-XBRL-FRANCE.xlsx \(live.com\)](#).

<sup>6</sup> [ESEF - Vos questions fréquentes | AMF \(amf-france.org\)](#) mis à jour le 1<sup>er</sup> février 2024.

<sup>7</sup> Disponible sur le site de l'ESMA : [ESMA32-60-254 ESEF Reporting Manual \(europa.eu\)](#) et sur le site de l'AMF pour la [traduction en français](#)

ne font pas partie de l'annexe II, ou à créer des éléments d'extension pour baliser ces informations, car elles sont utiles aux utilisateurs des états financiers. [...], il n'y a pas non plus d'obligation d'ancrer ces extensions. » Ainsi, un émetteur peut volontairement utiliser des macro-balises en dehors de la liste obligatoire des éléments de la taxonomie de l'annexe II (c'est-à-dire des éléments figurant dans la liste de l'annexe VI) ou des extensions pour baliser des informations en annexe lorsqu'il estime que les balises de la liste obligatoire ne sont pas suffisamment précises. Comme précisé dans la recommandation 1.9.1 du manuel de reporting ESEF de l'ESMA, cela ne le dispense pas d'appliquer également toutes les balises de la liste obligatoire correspondant également à l'information donnée.

Il est rappelé que selon la recommandation 1.9.1 du manuel de reporting de l'ESMA, les en-têtes / titres doivent également être balisés.

On notera également que la macro-balise recouvrant la totalité des informations annexes (DisclosuresOfNotesAndOtherExplanatoryInformationExplanatory) ne fait plus partie de la liste obligatoire des éléments de taxonomie de l'annexe II.

#### b) Précisions apportées par l'AMF sur les informations non IFRS

Concernant le balisage volontaire, l'AMF apporte une précision dans ses questions fréquentes relatives à ESEF<sup>8</sup> en indiquant « *Les émetteurs ont la possibilité de baliser davantage d'éléments que ce qui est requis s'ils le souhaitent. Par exemple, il est possible de baliser de manière détaillée une ou plusieurs notes des états financiers ou des éléments issus des états financiers présentés dans d'autres parties du RFA ou DEU. En revanche, les émetteurs ne peuvent pas baliser d'autres éléments non IFRS (DPEF, gouvernance...) car la taxonomie ESEF est actuellement la seule taxonomie approuvée et de ce fait utilisable en France.* »

#### 3.2 APPROCHE DE L'ESMA VISANT A BALISER, LE CAS ECHEANT, UNE MEME INFORMATION AVEC PLUSIEURS MACRO-BALISES (MULTI-BALISAGE OU « MULTI-TAGGING »)

Dans la mesure où les macro-balises obligatoires recouvrent des informations de granularité différente, les parties prenantes se sont interrogées sur la manière d'appliquer le macro-balisage, la réglementation pouvant prêter à différentes interprétations :

- l'annexe IV (point 3) du règlement ESEF, qui présente les règles de balisage et de dépôt, requiert d'utiliser la balise dont le sens comptable est le plus proche de celui de l'information balisée, ce qui pourrait laisser penser qu'une seule balise est suffisante pour baliser une information de l'annexe : « *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.* » ;
- toutefois, l'article 4.2 et le point 2 de l'annexe II du règlement ESEF peuvent être interprétés plus strictement et semblent encourager les émetteurs à baliser une même information avec toutes les balises (les plus étroites et les plus larges) correspondant à cette information : « *Les émetteurs balisent au moins les informations spécifiées à l'annexe II, lorsque ces informations sont présentes dans [les] états financiers consolidés IFRS* » (article 4.2) et « *Les émetteurs balisent toutes les informations fournies dans un état financier consolidé IFRS [...] qui correspondent aux éléments figurant au tableau de la présente annexe* » (point 2 annexe II).

L'ESMA a, de ce fait, apporté des clarifications lors de la mise à jour de son manuel de reporting au format ESEF dès la version d'août 2022. Au sein de sa recommandation 1.9.1 « *Balisage des notes et*

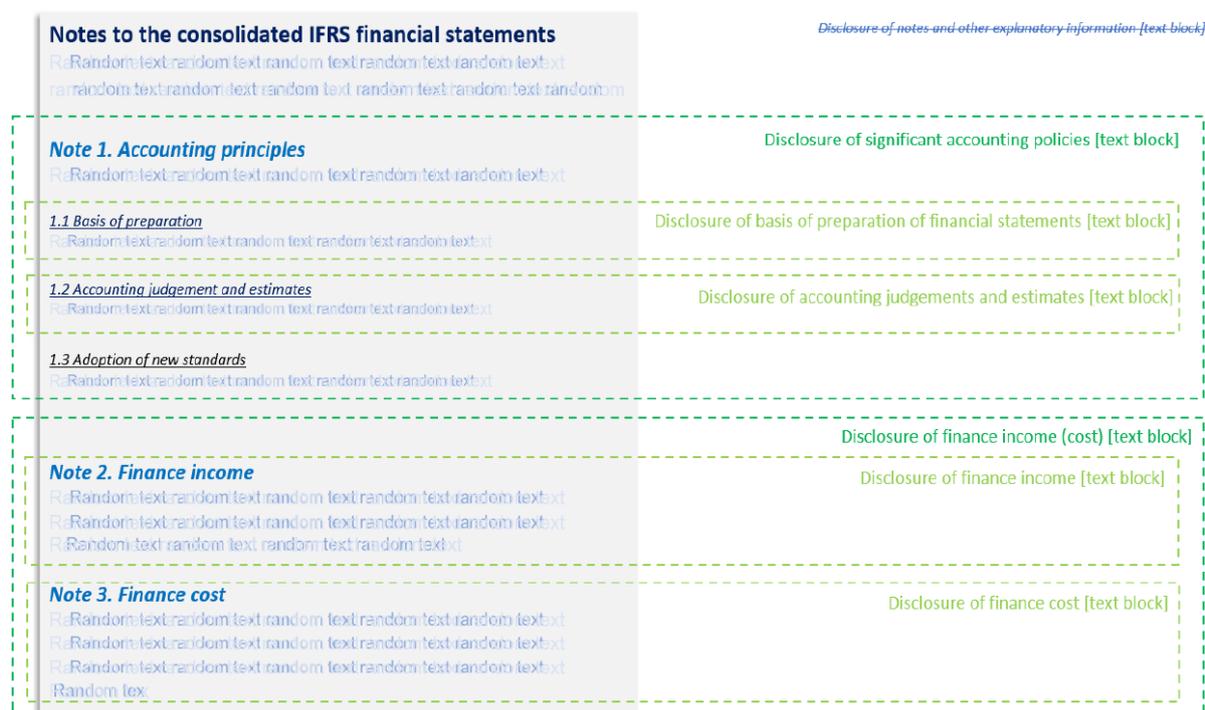
---

<sup>8</sup> [ESEF - Vos questions fréquentes | AMF \(amf-france.org\)](#) mis à jour le 1<sup>er</sup> février 2024.

des principes comptables », l'ESMA précise que dans le cas où une information fournie dans l'annexe correspond à plusieurs éléments de la liste obligatoire des macro-balises (Annexe II du règlement ESEF) qui sont de granularité différente (avec des éléments plus étroits et plus larges), les émetteurs devraient utiliser chacun d'eux et baliser l'information avec plusieurs balises dans la mesure où elles correspondent à la signification comptable sous-jacente de l'information fournie dans l'annexe.

Cette approche requiert donc, pour les émetteurs, de sélectionner toutes les balises obligatoires applicables et de baliser, le cas échéant, une même information avec plusieurs macro-balises ; d'où, en pratique, une « superposition » de balises, appelée « multi-balisage » ou « sur-balisage » ou « multi-tagging ».

L'ESMA fournit l'exemple illustratif suivant :



ESMA – Manuel de reporting au format ESEF - Recommandation 1.9.1 – Graphique 2 : Exemple de balisage multiple des notes annexes aux états financiers consolidés en normes IFRS avec les éléments de l'annexe II

Dans cet exemple, la note est balisée avec plusieurs balises qui se superposent : une macro-balise portant sur les informations décrivant les principes comptables, une balise pour baliser l'information relative aux bases de préparation des états financiers, une balise relative aux jugements clés et estimations, une autre pour baliser l'information relative au résultat financier, etc. À titre d'illustration, la note 1.2 est balisée au niveau le plus étroit par « *Disclosure of accounting judgements and estimates* », mais aussi par une balise plus large « *Disclosure of significant accounting policies* » (à remplacer par la balise « *Disclosure of material accounting policy information* » pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023 suite à l'amendement de la norme IAS 1).

L'application de ce multi-balisage soulève plusieurs difficultés, notamment :

- des difficultés techniques rencontrées par certains logiciels pour intégrer les différentes « couches » de balises dans le cadre du balisage des états financiers ; et
- des difficultés de préparation du macro-balisage par les émetteurs, puisque la réglementation ne fournit pas de précisions sur la manière dont les différentes macro-balises obligatoires de l'annexe II s'imbriquent les unes avec les autres.

Pour répondre à cette dernière difficulté, XBRL France a publié une proposition de relations entre les différentes balises (une « hiérarchie »), mise à jour en décembre 2023<sup>9</sup> avec la Taxonomie ESEF 2022, qui permet aux préparateurs et aux utilisateurs des comptes d'identifier les balises de même sens comptable plus larges à associer aux balises de niveau plus étroit pour le multi-balisage d'une section. Cette hiérarchie est issue de travaux d'un groupe de travail transverse composé d'émetteurs, de commissaires aux comptes, d'utilisateurs, d'éditeurs, en présence de l'AMF.

Il convient de souligner que l'AMF fait référence à cette hiérarchie dans ses questions fréquentes ESEF en indiquant que « *les parties prenantes [...] peuvent utilement prendre connaissance de la hiérarchie publiée par XBRL France et XBRL Europe [...].* »

L'utilisation de cette hiérarchie n'est pas obligatoire et ne peut être considérée comme la seule hiérarchie possible pour le multi-balisage. Elle constitue cependant un outil utile pour les émetteurs et pour les utilisateurs des comptes, dans la mesure où elle contribue à des pratiques homogènes de multi-balisage des annexes, et permet ainsi une meilleure comparabilité des états financiers consolidés entre les émetteurs.

### 3.3 PROBLEMATIQUE DE LISIBILITE DES CONTENUS (NOTAMMENT DES TABLEAUX)

Il existe une autre problématique résultant de limites techniques, qui porte sur la lisibilité des contenus des macro-balises lorsqu'ils sont extraits au format XBRL. En pratique, il peut être constaté la perte de certaines mises en forme (styles, structures des tableaux, ...).

Au-delà de ces pertes de mise en forme, il arrive que l'extraction au format XBRL, du fait des limites techniques inhérentes à la production des documents XHTML, ne permette pas de restituer de façon appropriée le contenu de certaines balises, le rendant illisible (par exemple, sous la forme d'une suite de mots et chiffres sans espace, ou dans un ordre différent du sens de lecture de la version lisible par l'œil humain).

Cette problématique de lisibilité se rencontre essentiellement dans les tableaux, mais peut également se produire dans des paragraphes ne comportant que du texte, par exemple lorsqu'ils sont présentés en deux colonnes dans la version lisible par l'œil humain des états financiers. Les graphiques et images de la version lisible par l'œil humain peuvent également être perdus dans l'extraction au format XBRL. Enfin, il arrive que les pieds de page et les paginations soient mélangés avec le contenu textuel d'une balise qui s'étend sur plusieurs pages.

Sur ce sujet, le manuel de reporting ESEF de l'ESMA reconnaît ces limites techniques et invite les émetteurs à suivre quelques recommandations concernant le contenu textuel des balises. La recommandation 2.2.6 précise ainsi :

<sup>10</sup> « *L'ESMA est d'avis que le macro-balisage au format ESEF devrait permettre d'identifier des parties pertinentes d'un document XHTML correctement construit, qui sont extraites au format XBRL pour être traitées. Cela signifie que les informations extraites, lorsqu'elles sont affichées en dehors du contexte du document original, ressemblent au document original en termes de lisibilité et de clarté, mais pas nécessairement en termes de style.*

---

<sup>9</sup> Disponible (version du 22 décembre 2023) sur le site de XBRL France : <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.xbrlfrance.org%2Fwp-content%2Fuploads%2F2023%2F12%2FBloctag-hierarchy-2022-FR-ENG-GT-XBRL-FRANCE.xlsx&wdOrigin=BROWSELINK>.

<sup>10</sup> Les mentions ci-dessous ont été soulignées et mises en gras pour les besoins du présent communiqué.

*En raison de la mécanique de production des documents XHTML, il est possible que certains blocs narratifs extraits de ces documents vers une instance XBRL ne soient pas formatés d'une manière exactement identique à celle du document complet lorsqu'ils sont examinés isolément (par exemple, mais sans s'y limiter, perte de structures de tableau, des styles appliqués, sauts de ligne différents). Les limites de ces mécanismes de transformation sont connues et comprises par la communauté XBRL, qui suit l'évolution et les améliorations possibles de ces mécanismes.*

***Dans tous les cas, les émetteurs devraient s'assurer que l'information extraite/fournie dans la balise :***

***- présente les mots et les chiffres dans le même ordre et est aussi lisible et claire que le rapport lisible par l'homme ;***

***- lorsqu'il y a un espace entre les mots et les chiffres dans le texte source, au moins un espace est conservé dans la macrobalise (par exemple, « immobilisations incorporelles 3m EUR » ne doit pas devenir « immobilisationsincorporelles3mEUR » après extraction) ; et***

***- les informations contenues dans les tableaux du rapport lisible par l'homme sont retranscrites de manière significative dans les informations balisées qui sont extraites. »***

Cette recommandation est reprise parmi les priorités communes de l'ESMA<sup>11</sup> liées à la préparation des états financiers annuels 2023 :

*« ESMA reminds issuers that the goal of marking up (block tagging) the notes is for users to be able to navigate through the notes to the consolidated financial statements and to easily extract the relevant information. To fulfil this purpose, ESMA highlights that the extracted information from a block tag should be legible and clear even if the style is not necessarily maintained. Similarly, information that is contained in tables in the human readable report should be meaningfully transcribed in the extracted tagged information. »*

L'AMF souligne également ce sujet dans ses questions fréquentes ESEF en indiquant :

*« L'AMF sera par exemple attentive à la lisibilité des contenus extraits des macro-balises comme souligné par l'ESMA dans son manuel de reporting (recommandation 2.2.6).*

*A cet effet, l'AMF encourage les sociétés à s'assurer de la compréhensibilité du rendu HTML des tableaux des notes annexes lorsqu'elles sont extraites à partir du code informatique présent dans la macro balise. [...]*»

Les limites techniques créent une « limitation inhérente » sur la lisibilité des contenus de certaines balises. Dans ce contexte, le commissaire aux comptes insère, dans son rapport sur les comptes consolidés IFRS, la formulation suivante<sup>12</sup> au sein du paragraphe relatif à la conclusion sur le respect du format ESEF dans la présentation des comptes : « *En raison des limites techniques inhérentes au macro-balisage des comptes consolidés selon le format d'information électronique unique européen, il est*

---

<sup>11</sup> European common enforcement priorities for 2023 annual financial reports, disponible au lien suivant : [https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/2023-10/ESMA32-193237008-1793\\_2023\\_ECEP\\_Statement.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/2023-10/ESMA32-193237008-1793_2023_ECEP_Statement.pdf)

<sup>12</sup> Formulation basée sur ISAE 3000.69 (e).

*possible que le contenu de certaines balises des notes annexes ne soit pas restitué de manière identique aux comptes consolidés joints au présent rapport. »*

Néanmoins, cette limitation inhérente ne constitue pas une limitation des travaux du commissaire aux comptes et n'a pas d'incidence sur la nature de la conclusion sur le respect du format ESEF.

#### 4. DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES AU MACRO-BALISAGE DES NOTES ANNEXES DES COMPTES CONSOLIDÉS IFRS

---

Dans le cadre de ses diligences sur le balisage des notes annexes des comptes consolidés IFRS, le commissaire aux comptes peut utilement suivre l'approche suivante :

##### 4.1 COMPREHENSION DES PROCESSUS ET DES CONTROLES DE L'EMETTEUR

Conformément au paragraphe 03 de la NEP 9520 et comme présenté au 3.21 de la NI. XX, le commissaire aux comptes prend connaissance des processus et contrôles mis en place par l'entité pour préparer ses comptes au format ESEF.

Cette prise de connaissance est étendue pour tenir compte du macro-balisage des notes annexes. Ainsi, le commissaire aux comptes s'intéresse notamment aux processus, outils et procédures de contrôle interne mis en place par l'entité pour :

- identifier les éléments de la liste de macro-balises obligatoires applicables à ses comptes consolidés IFRS et qu'elle devrait retenir pour réaliser le balisage des notes annexes ;
- identifier le périmètre des informations des notes annexes sur lesquelles appliquer ces macro-balises (y compris le cas échéant les informations intégrées par référence dans les comptes consolidés) ;
- vérifier que les comptes consolidés IFRS sont correctement balisés dans l'outil, y compris le multi-balisage ;
- apprécier la restitution des contenus des macro-balises dans les extractions XBRL.

##### 4.2 CONTROLE DU MACRO-BALISAGE

###### a) Risque de non-exhaustivité du macro-balisage

Le commissaire aux comptes réalise des procédures pour tenir compte du risque de non-exhaustivité du macro-balisage. Bien que la NEP ne le requiert pas<sup>13</sup>, il peut juger utile, en partant des notes annexes, de vérifier, par exemple, si toutes les notes annexes des comptes consolidés IFRS sont balisées dès lors qu'elles correspondent à au moins un élément de la liste d'environ 250 macro-balises obligatoires. Le commissaire aux comptes peut aussi procéder inversement, en vérifiant que les notes ou zones de textes non balisées ne correspondent à aucun élément de la liste des macro-balises obligatoires.

De la même manière, en partant de la liste des macro-balises obligatoires, le commissaire aux comptes peut utilement vérifier que toutes les macro-balises obligatoires de la liste sont bien utilisées dès lors qu'elles correspondent à une information présente dans les notes annexes, et procéder inversement en vérifiant que les macro-balises non utilisées ne correspondent pas à une information présente dans les notes annexes.

---

<sup>13</sup> NEP 9520 paragraphe 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 des comptes consolidés balisées 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 ».

Pour ces différents travaux, le commissaire aux comptes peut s'appuyer sur les procédures de contrôle mises en place par l'entité.

#### b) Contrôles portant sur une sélection de notes annexes

Le contrôle du macro-balisateur peut s'effectuer ensuite sur une sélection de notes annexes. En effet, conformément au paragraphe 07 de la NEP 9520 le commissaire aux comptes n'a pas à contrôler l'exhaustivité des informations des notes annexes des comptes consolidés IFRS<sup>14</sup>. La NEP prévoit que le commissaire aux comptes sélectionne, sur la base de son jugement professionnel et de son analyse du risque d'anomalies significatives, les informations des notes annexes des comptes consolidés IFRS sur lesquelles il souhaite mettre en œuvre les procédures relatives au macro-balisateur obligatoire définies à l'annexe II du règlement ESEF. Il en est de même pour les informations balisées sur une base volontaire.

Cette sélection de notes annexes peut notamment comporter les notes relatives aux éléments faisant l'objet de « points clés de l'audit » dans le rapport de certification des comptes, et/ou d'autres notes ou informations jugées significatives.

Sur cette sélection de notes, les diligences du commissaire aux comptes peuvent consister à :

- vérifier l'exactitude du macro-balisateur au niveau le plus étroit : c'est-à-dire vérifier que l'émetteur a choisi la(les) balise(s) appropriée(s) et qu'elle(s) est(sont) apposée(s) sur l'intégralité de l'information concernée ;
- vérifier la lisibilité du contenu des macro-balises : c'est-à-dire vérifier si l'extraction au format XBRL des balises reflète l'application de la recommandation 2.2.6 du manuel de reporting (même ordre de lecture et même lisibilité et clarté que la version lisible par l'œil humain, conservation des espaces et transcription intelligible de l'information contenue dans les tableaux).

Une extraction au format XBRL peut être paramétrée soit en texte brut (i.e. en mode « escape=false », ce qui implique la perte des éléments de mise en forme), soit en rendu HTML (i.e. en mode « escape=true », auquel cas des éléments de mise en forme sont potentiellement conservés).

Une visionneuse de texte brut ne permet pas de s'assurer que les informations contenues dans les tableaux sont transcrites de manière intelligible. En effet, sauf exception, des éléments de mise en forme sont nécessaires pour comprendre facilement à quel libellé un chiffre d'un tableau correspond, à quelle période il se rapporte et en quelle unité il est exprimé). Or, ces éléments de mise en forme sont perdus dans une extraction en texte brut.

Une visionneuse de rendu HTML, dite « optimisée », qui utilise les éléments de mise en forme paramétrés dans le rapport, qu'ils soient contenus dans le code informatique de la macro-balise ou en dehors de celle-ci, ne permet pas non plus de s'assurer de la correcte lisibilité de la macro-balise si elle était extraite par un utilisateur de façon isolée.

Il est donc nécessaire pour le commissaire aux comptes de s'appuyer sur un rendu HTML, qui conserve uniquement les éléments de mise en forme contenus dans le code informatique présent dans la macro-balise, pour vérifier la lisibilité de son contenu. Un tel rendu peut être obtenu dans un navigateur web (par exemple en réalisant un copier / coller du code de la macro-balise dans un éditeur de code - par exemple Notepad - et en ouvrant le document en HTML) ou une visionneuse HTML dite « standard » (i.e. basée uniquement sur le code informatique présent dans la macro-balise) ou en analysant le contenu dans un éditeur de code.

Récapitulatif des outils de visualisation des contenus des macro-balises

---

<sup>14</sup> Cf. NI. XX, 3.23.1.

Type d'outil	Caractéristiques	Utilisable pour vérifier la lisibilité du contenu des macro-balises ?
Visionneuse de texte brut	<p>Ne permet pas de visualiser l'effet des éléments de mise en forme même si ceux-ci sont paramétrés dans le code informatique de la macro-balise.</p> <p>Les contenus des tableaux sont restitués en ligne, parfois avec des retours à la ligne, ce qui ne permet pas, sauf exception, de comprendre facilement les chiffres contenus dans les tableaux.</p>	Non
Visualisation du contenu de la macro-balise dans un navigateur web ou une visionneuse HTML « standard » équivalente ou un éditeur de code HTML	<p>Permet de visualiser l'effet des éléments de mise en forme paramétrés dans le code informatique de la macro-balise, et uniquement de ceux-ci. Si des éléments de mise en forme sont paramétrés dans le code informatique du rapport en dehors de la macro-balise, ils sont ignorés.</p> <p>Le contenu visualisé est bien celui de la macro-balise extraite de façon isolée.</p>	Oui
Visionneuse HTML « optimisée »	<p>Permet de visualiser l'effet des éléments de mise en forme paramétrés dans le rapport, qu'ils soient contenus dans le code informatique de la macro-balise ou en dehors de celle-ci.</p> <p>La visualisation n'est pas nécessairement identique à celle qui serait obtenue si la balise était extraite de façon isolée.</p>	Non

Illustration d'une extraction XBRL d'un tableau contenu dans une macro-balise dont le code informatique comprend des informations de mise en forme.

Tableau figurant dans la version « lisible par l'œil humain » des états financiers	 <table border="1"> <thead> <tr> <th><i>En milliers d'euros</i></th> <th>2022</th> <th>2021</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Actif net au titre des prestations définies</td> <td>(671)</td> <td>(731)</td> </tr> <tr> <td><b>Total des actifs générés par des avantages du personnel</b></td> <td><b>(671)</b></td> <td><b>(731)</b></td> </tr> <tr> <td>Passif net au titre des prestations définies</td> <td>285</td> <td>280</td> </tr> <tr> <td>Dette au titre des cotisations de sécurité sociale</td> <td>8</td> <td>5</td> </tr> <tr> <td>Dette au titre des gratifications liées à l'ancienneté</td> <td>199</td> <td>176</td> </tr> <tr> <td>Dette liée à des paiements fondés sur des actions réglés en trésorerie</td> <td>440</td> <td>380</td> </tr> <tr> <td><b>Total des dettes relatives aux avantages du personnel</b></td> <td><b>932</b></td> <td><b>841</b></td> </tr> </tbody> </table>	<i>En milliers d'euros</i>	2022	2021	Actif net au titre des prestations définies	(671)	(731)	<b>Total des actifs générés par des avantages du personnel</b>	<b>(671)</b>	<b>(731)</b>	Passif net au titre des prestations définies	285	280	Dette au titre des cotisations de sécurité sociale	8	5	Dette au titre des gratifications liées à l'ancienneté	199	176	Dette liée à des paiements fondés sur des actions réglés en trésorerie	440	380	<b>Total des dettes relatives aux avantages du personnel</b>	<b>932</b>	<b>841</b>
<i>En milliers d'euros</i>	2022	2021																							
Actif net au titre des prestations définies	(671)	(731)																							
<b>Total des actifs générés par des avantages du personnel</b>	<b>(671)</b>	<b>(731)</b>																							
Passif net au titre des prestations définies	285	280																							
Dette au titre des cotisations de sécurité sociale	8	5																							
Dette au titre des gratifications liées à l'ancienneté	199	176																							
Dette liée à des paiements fondés sur des actions réglés en trésorerie	440	380																							
<b>Total des dettes relatives aux avantages du personnel</b>	<b>932</b>	<b>841</b>																							
Extraction XBRL sous forme de texte brut	En milliers d'euros Note 2022 2021 Actif net au titre des prestations définies (671) (731) Total des actifs générés par des avantages du personnel (671) (731) Passif net au titre des prestations définies 285 280 Dette au titre des cotisations de sécurité sociale 8 5 Dette au titre des gratifications liées à l'ancienneté 199 176 Dette liée à des paiements fondés sur des actions réglés en trésorerie 440 380 Total des dettes relatives aux avantages du personnel 932 841																								
Extraction XBRL sous forme de rendu HTML, obtenue à l'aide d'une visionneuse HTML « standard »	<table border="1"> <thead> <tr> <th>En milliers d'euros</th> <th>2022</th> <th>2021</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Actif net au titre des prestations définies</td> <td>-671</td> <td>-731</td> </tr> <tr> <td>Total des actifs générés par des avantages du personnel</td> <td>-671</td> <td>-731</td> </tr> <tr> <td>Passif net au titre des prestations définies</td> <td>285</td> <td>280</td> </tr> <tr> <td>Dette au titre des cotisations de sécurité sociale</td> <td>8</td> <td>5</td> </tr> <tr> <td>Dette au titre des gratifications liées à l'ancienneté</td> <td>199</td> <td>176</td> </tr> <tr> <td>Dette liée à des paiements fondés sur des actions réglés en trésorerie</td> <td>440</td> <td>380</td> </tr> <tr> <td>Total des dettes relatives aux avantages du personnel</td> <td>932</td> <td>841</td> </tr> </tbody> </table>	En milliers d'euros	2022	2021	Actif net au titre des prestations définies	-671	-731	Total des actifs générés par des avantages du personnel	-671	-731	Passif net au titre des prestations définies	285	280	Dette au titre des cotisations de sécurité sociale	8	5	Dette au titre des gratifications liées à l'ancienneté	199	176	Dette liée à des paiements fondés sur des actions réglés en trésorerie	440	380	Total des dettes relatives aux avantages du personnel	932	841
En milliers d'euros	2022	2021																							
Actif net au titre des prestations définies	-671	-731																							
Total des actifs générés par des avantages du personnel	-671	-731																							
Passif net au titre des prestations définies	285	280																							
Dette au titre des cotisations de sécurité sociale	8	5																							
Dette au titre des gratifications liées à l'ancienneté	199	176																							
Dette liée à des paiements fondés sur des actions réglés en trésorerie	440	380																							
Total des dettes relatives aux avantages du personnel	932	841																							

Sur la sélection de notes annexes, les diligences du commissaire aux comptes peuvent consister également à :

- vérifier les attributs des macro-balises : c'est-à-dire vérifier que les dates et attributs de durée sont corrects ;
- vérifier l'ordre de restitution des macro-balises quand elles sont utilisées à plusieurs endroits des notes annexes et reliées par le mécanisme de « continuation » afin de confirmer que leur contenu est compréhensible ; et
- identifier s'il a été réalisé un multi-balisage et apprécier le caractère raisonnable de ce multi-balisage, au moins sur les notes ou informations significatives de l'annexe.

Si, à l'issue de la mise en œuvre de ses diligences, le commissaire aux comptes relève des anomalies, il apprécie alors leur caractère significatif en exerçant son jugement professionnel.

### 4.3 ÉVALUATION DU CARACTERE SIGNIFICATIF DES ANOMALIES RELEVÉES

Lorsque le commissaire aux comptes relève une anomalie, il apprécie si celle-ci est significative<sup>15</sup>. 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.

Les anomalies relevées dans le cadre du macro-balisage peuvent être de plusieurs natures :

#### a) Anomalies portant sur l'absence ou le caractère incomplet du multi-balisage

Lorsqu'un émetteur ne réalise pas le multi-balisage requis par l'article 4.2 du règlement ESEF, le commissaire aux comptes ne peut que constater l'existence d'une anomalie dans le balisage des comptes consolidés IFRS. Il lui appartient alors, sur la base de son jugement professionnel, d'en apprécier le caractère significatif.

La recommandation 1.9.1 du manuel de reporting ESEF de l'ESMA (cf. 3.2) vise à permettre à un utilisateur des comptes d'identifier une information fournie dans l'annexe à partir de chacun des éléments de la liste des macro-balises obligatoires (annexe II du règlement ESEF) correspondant à cette information. Dans ce contexte, la CNCC estime que, dans le cas d'un émetteur qui ne réaliserait aucun multi-balisage ou qui réaliserait un multi-balisage incomplet, il peut être considéré que si :

- l'émetteur a balisé l'information en utilisant l'élément de la taxonomie le plus étroit correspondant à la signification comptable sous-jacente de l'information ; et
- les utilisateurs peuvent s'appuyer sur la hiérarchie publiée par XBRL France pour identifier les macro-balises plus étroites associées aux balises plus larges qui ne seraient pas utilisées par l'émetteur (ou inversement, identifier les macro-balises plus larges correspondant à une balise plus étroite) ;

alors l'anomalie relevée peut être considérée comme non significative, dans la mesure où l'objectif visé dans la recommandation 1.9.1 du manuel de reporting de l'ESMA est atteint.

Dès lors que les conditions citées ci-avant sont respectées, cette anomalie ne devrait généralement pas avoir d'incidence sur la conclusion sur le respect du format ESEF formulée dans le rapport sur les comptes consolidés.

S'agissant toutefois d'une anomalie au regard des clarifications apportées dans le manuel de reporting ESEF de l'ESMA, celle-ci est communiquée à l'émetteur par le commissaire aux comptes et fait l'objet d'une mention dans la lettre d'affirmation du représentant légal de l'entité.

#### b) Anomalies portant sur la lisibilité des tableaux, schémas ou sections mises en forme

L'illisibilité des tableaux, schémas, sections mises en forme ou l'identification d'incohérences dans la restitution du contenu extrait de certaines balises sont constitutifs d'une anomalie, dès lors que la recommandation 2.2.6 du manuel de reporting de l'ESMA sur le contenu textuel de la balise n'est pas suivie.

---

<sup>15</sup> Cf. NEP 9520 paragraphe 08 et NI. XX, 3.23.2.

Lorsque le commissaire aux comptes relève une anomalie, il apprécie si celle-ci est significative, c'est-à-dire si, seule ou cumulée avec d'autres, elle peut influencer le jugement de l'utilisateur des comptes.

Dans le cas où, compte tenu des limites techniques, certains tableaux, schémas ou zones de texte resteraient difficiles à lire pour un utilisateur des comptes, on peut s'attendre à ce que cet utilisateur se reporte à la version lisible par l'œil humain si l'information concernée porte sur une information sensible ; les situations pouvant amener le commissaire aux comptes à juger que l'anomalie est significative devraient donc être limitées. Cette anomalie est communiquée à l'émetteur par le commissaire aux comptes et fait l'objet d'une mention dans la lettre d'affirmation du représentant légal de l'entité. Dès lors que l'anomalie n'est pas jugée significative, elle n'a pas d'incidence sur la formulation de la conclusion.

#### c) Absence de macro-balilage des notes annexes

Si le commissaire aux comptes constate l'absence de macro-balilage des notes annexes, cette anomalie est constitutive d'une irrégularité dont le commissaire aux comptes tire les conséquences dans son rapport sur les comptes consolidés IFRS. Il signale cette irrégularité notamment à l'AMF<sup>16</sup>.

#### d) Autres anomalies

Le commissaire aux comptes pourrait relever d'autres anomalies, telles que l'identification d'une macro-balise erronée ou manquante au sein du balilage au niveau le plus étroit des notes annexes ou l'utilisation d'une balise plus large inappropriée en complément de la balise au niveau le plus étroit. Dans ce contexte, il apprécie si cette anomalie est significative ; il en tire les conséquences dans la lettre d'affirmation et/ou dans son rapport sur les comptes consolidés IFRS<sup>17</sup>.

### 4.4 CONCLUSION SUR LE RESPECT DU FORMAT ESEF DANS LE RAPPORT SUR LES COMPTES CONSOLIDÉS IFRS

Comme indiqué au 3.3, au regard des limites techniques créant une « limitation inhérente » sur le contenu de certaines balises, le commissaire aux comptes attire l'attention du lecteur de son rapport sur les comptes consolidés IFRS, en incluant la formulation suivante au sein du paragraphe relatif à la conclusion sur le respect du format ESEF, étant rappelé que cette formulation n'a pas d'incidence sur la nature de la conclusion :

---

<sup>16</sup> Cf. [Guide des relations entre l'Autorité des marchés financiers et les commissaires aux comptes](#), avril 2022.

<sup>17</sup> Se référer aux 4.12 « Anomalies significatives / conclusions avec exceptions », 4.13 « Multiples anomalies significatives / conclusion défavorable » ou 4.14 « Impossibilité de conclure » de la NI. XX.

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

**Format de présentation des comptes consolidés destinés à être inclus<sup>18</sup> 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 inclus<sup>19</sup> 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...<sup>19</sup>. 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 inclus<sup>18</sup> dans le rapport financier annuel respecte, dans tous ses aspects significatifs, le format d'information électronique unique européen.*

***En raison des limites techniques inhérentes au macro-balisage des comptes consolidés selon le format d'information électronique unique européen, il est possible que le contenu de certaines balises des notes annexes ne soit pas restitué de manière identique aux comptes consolidés joints au présent rapport.<sup>20</sup>***

*Par ailleurs, 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.<sup>21</sup> »*

#### 4.5 LETTRE D’AFFIRMATION

Dans le cas où les travaux du commissaire aux comptes font apparaître des anomalies sur le respect du format ESEF des comptes (sur le balisage des notes annexes ou des états primaires), le commissaire aux comptes apprécie si ces anomalies doivent figurer dans la lettre d'affirmation.

---

<sup>18</sup> 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.

Dans ce cas, il convient de supprimer la phrase « *Par ailleurs, 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.* ».

<sup>19</sup> 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.

<sup>20</sup> Exemple de traduction en anglais : « Due to the technical limitations inherent to the block-tagging of the consolidated financial statements according to the European single electronic format, the content of certain tags of the notes may not be rendered identically to the accompanying consolidated financial statements. »

<sup>21</sup> Cette phrase est à supprimer dans le cas où la mention « destinés à être inclus » a été remplacée par « inclus » (cf. note de bas de page précédente).

Dans ce cas :

- la lettre d’affirmation inclut une annexe dédiée intitulée « *Liste des anomalies relevées et non corrigées portant sur la présentation des comptes consolidés au format d’information électronique unique défini par le règlement délégué (UE) 2019/815 du 17 décembre 2018 modifié par [le règlement délégué (UE) 2022/2553 du 21 septembre 2022 publié au JOUE le 30 décembre 2022]*<sup>24</sup>. » ; et
- les affirmations du représentant légal de l’entité sont complétées pour qu’il confirme qu’il considère que ces anomalies ne sont pas significatives au regard de la présentation des comptes au format ESEF.

Un exemple de formulation est proposé ci-dessous :

*« Les États Financiers destinés à être inclus<sup>22</sup> 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 délégué (UE) 2019/815 du 17 décembre 2018 modifié par [le règlement délégué (UE) 2022/2553 du 21 septembre 2022 publié au JOUE le 30 décembre 2022]*<sup>23</sup>.

**[Nous avons pris connaissance de l'état, joint en annexe, des anomalies relevées lors de vos vérifications de la conformité du balisage de ces États Financiers au format précité. Nous considérons que ces anomalies, seules ou cumulées, ne sont pas significatives au regard de la présentation des États Financiers sous ce format.]**

*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. »*

---

<sup>22</sup> 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.

<sup>23</sup> Cette mention est applicable pour l’exercice commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2023 ou après cette date pour lequel l’application de la Taxonomie ESEF 2022 est obligatoire, et sera à modifier pour les exercices commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2024 ou après cette date selon les dispositions des prochains règlements délégués.

Dans le cas où les travaux du commissaire aux comptes font apparaître des anomalies sur le respect du format « ESEF » des comptes, le commissaire aux comptes apprécie si ces anomalies doivent figurer dans la lettre d’affirmation.

*Exemples de formulations :*

CAS 1 : EXISTENCE DU BALISAGE AU NIVEAU LE PLUS ÉTROIT MAIS ABSENCE DE MULTI-BALISAGE

*« Les états financiers consolidés au format électronique unique européen ne comportent pas le multi-balisage prévu par l’article 4.2 du Règlement délégué (UE) 2019/815 du 17 décembre 2018 modifié par [le règlement délégué (UE) 2022/2553 du 21 septembre 2022 publié au JOUE le 30 décembre 2022]<sup>23</sup> et la recommandation 1.9.1 du Manuel de Reporting de l’ESMA. »*

CAS 2 : EXISTENCE DU BALISAGE AU NIVEAU LE PLUS ÉTROIT MAIS MULTI-BALISAGE INCOMPLET (À APPRÉCIER AU CAS PAR CAS)

*« Les états financiers consolidés au format électronique unique européen ne comportent pas l’ensemble du multi-balisage prévu par l’article 4.2 du Règlement délégué (UE) 2019/815 du 17 décembre 2018 modifié par [le règlement délégué (UE) 2022/2553 du 21 septembre 2022 publié au JOUE le 30 décembre 2022]<sup>23</sup> et la recommandation 1.9.1 du Manuel de Reporting de l’ESMA. [Cette anomalie concerne notamment les notes X, Y et Z aux états financiers consolidés] »*

CAS 3 : ANOMALIE DE LISIBILITÉ

*« Le contenu de certaines balises des notes annexes aux états financiers consolidés selon le format d’information électronique unique européen ne suit pas la recommandation 2.2.6 du Manuel de Reporting de l’ESMA. [Cette anomalie concerne notamment les notes X, Y et Z aux états financiers consolidés] »*