

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 / Suppression de la limitation inhérente au sein du paragraphe relatif à la conclusion du commissaire aux comptes sur le respect du format « ESEF » dans la présentation des comptes consolidés IFRS / Diligences du commissaire aux comptes lorsque (1) le document d'enregistrement universel fait office de rapport financier annuel, (2) un rapport financier annuel est publié volontairement ou (3) d'autres documents ne constituant pas un rapport financier annuel sont publiés volontairement

Le présent communiqué remplace le communiqué ESEF publié par la CNCC en février 2024 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*¹.

Le présent communiqué s'ordonne comme suit :

1.	RAPPEL DU CONTEXTE.....	3
1.1	Règles applicables aux émetteurs.....	3
1.2	Règles applicables aux commissaires aux comptes.....	4
2.	OBJET DU COMMUNIQUE.....	4
3.	OBLIGATIONS DES EMETTEURS RELATIVES AU MACRO-BALISAGE DES NOTES ANNEXES DES COMPTES CONSOLIDES IFRS.....	5
3.1	Qu'est-ce que le macro-balisage ou « block tagging » ?	5
a)	Précisions apportées par l'AMF et l'ESMA sur le macro-balisage des notes annexes	6
b)	Précisions apportées par l'AMF sur les informations non IFRS.....	6
3.2	Approche de l'ESMA visant à baliser, le cas échéant, une même information avec plusieurs macro-balises (multi-balisage ou « multi-tagging »)	7
3.3	Lisibilité des contenus (tableaux, schémas ou sections mises en forme)	9
a)	Problématique identifiée lors du balisage des notes annexes au cours des exercices précédents	9
b)	Évolution postérieure au communiqué ESEF publié par la CNCC en février 2024.....	11

¹ 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.](#)

4.	DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVES AU MACRO-BALISAGE DES NOTES ANNEXES DES COMPTES CONSOLIDÉS IFRS	11
4.1	Compréhension des processus et des contrôles de l'émetteur	11
4.2	Contrôle du macro-balisage.....	12
a)	<i>Risque de non-exhaustivité du macro-balisage.....</i>	12
b)	<i>Contrôles portant sur une sélection de notes annexes</i>	12
4.3	Évaluation du caractère significatif des anomalies relevées et conséquences sur la conclusion du commissaire aux comptes sur le respect du format ESEF.....	15
a)	<i>Anomalies portant sur l'absence ou le caractère incomplet du multi-balisage.....</i>	15
b)	<i>Anomalies portant sur la lisibilité des tableaux, schémas ou sections mises en forme.....</i>	16
c)	<i>Anomalies portant sur des images contenant de l'information financière.....</i>	16
d)	<i>Absence de macro-balisage des notes annexes</i>	16
e)	<i>Autres anomalies.....</i>	16
4.4	Conclusion sur le respect du format ESEF dans le rapport sur les comptes consolidés IFRS (conclusion sans exception)	16
4.5	Lettre d'affirmation	18
5.	AUTRES POINTS D'ATTENTION.....	18
5.1	DEU faisant office de RFA – diligences du commissaire aux comptes	18
5.2	RFA volontaire	19
5.3	Autres documents volontaires ne constituant pas un RFA	19
	Annexe 1 : EXEMPLES DE FORMULATIONS RELATIVES AUX ANOMALIES	21
	Annexe 2 : EXEMPLES D'ANOMALIES PORTANT SUR LA LISIBILITE DES TABLEAUX, SCHEMAS OU SECTIONS MISES EN FORME	22

Le présent communiqué remplace le communiqué ESEF publié par la CNCC en février 2024 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*².

1. RAPPEL DU CONTEXTE

1.1 RÈGLES APPLICABLES AUX ÉMETTEURS

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 avait 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 préparée en utilisant le langage XHTML (Extensible HyperText Markup Language) ;
- 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 (ci-après, la « Taxonomie ESEF 2022 ») et le règlement délégué (UE) 2025/19 de la Commission en ce qui concerne la nouvelle mise à jour de la taxonomie (ci-après, la « Taxonomie ESEF 2024 »), modifiant les normes techniques de réglementation (Regulatory Technical Standards - RTS).

Le balisage des états financiers se rapportant à des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2025 peut être réalisé avec la Taxonomie ESEF 2022 ou, par anticipation, avec la Taxonomie ESEF 2024. La Taxonomie ESEF 2024 sera ensuite d'application obligatoire pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025.

Par ailleurs, la mise à jour en date du 11 juillet 2024 du manuel de reporting de l'ESMA introduit la possibilité pour les rapports ESEF d'être produits au format « .xbri » en lieu et place du format « .zip » (recommandation 2.6.3) et recommande désormais l'utilisation de nouvelles règles de calculs « validations de Calculs 1.1 » (recommandation 3.4.1), pour prendre en compte les arrondis et les faits dupliqués dans la validité des calculs. Ces évolutions peuvent nécessiter l'adaptation des outils de validation des rapports ESEF utilisés par les émetteurs et les commissaires aux comptes.

² 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](#).

1.2 RÈGLES 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*³ 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^{er} janvier 2022, la conclusion du commissaire aux comptes sur le respect du format ESEF dans la présentation des comptes consolidés IFRS couvre également le macrobalisage des notes annexes.

2. OBJET DU COMMUNIQUÉ

Le présent communiqué remplace le communiqué ESEF publié par la CNCC en février 2024 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*⁴.

L'objet de ce communiqué est :

- de présenter les diligences que le commissaire aux comptes peut être amené à réaliser sur le macrobalisage 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 consolidés et/ou sur la lettre d'affirmation. En particulier, la CNCC constate que des solutions existent dorénavant pour résoudre ou contourner les limites techniques impactant la lisibilité des contenus de certaines balises (tableaux, schémas ou sections mises en forme) précédemment évoquées dans le communiqué ESEF

³ Cette norme a été homologuée par arrêté du 27 janvier 2021 publié au J.O. n°0027 du 31 janvier 2021 et modifiée par l'arrêté du 27 novembre 2024 publié au J.O. n° 0283 du 30 novembre 2024 (article A.821-97-1 du code de commerce). 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.](#)

⁴ 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.](#)

de février 2024. En conséquence, la CNCC considère qu'il convient de supprimer le paragraphe de limitation inhérente prévu dans les précédents communiqués ESEF de janvier 2023 et février 2024 ;

- de tenir compte de l'application des Taxonomies ESEF 2022 ou 2024 (définies ci-avant) et des mises à jour du manuel de reporting ESEF de l'ESMA de juillet 2024 portant notamment sur le macro-balisage des notes annexes des comptes consolidés IFRS ;
- d'apporter des clarifications sur les diligences du commissaire aux comptes lorsque (1) le document d'enregistrement universel (ci-après, « DEU ») fait office de rapport financier annuel, (2) un rapport financier annuel est publié volontairement ou (3) d'autres documents ne constituant pas un rapport financier annuel sont publiés volontairement.

Ce communiqué propose également :

- des exemples⁵ de mention à faire figurer au sein de la lettre d'affirmation ou, le cas échéant (en cas de conclusion avec exception(s) ou de conclusion défavorable), dans le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes consolidés, en cas d'identification d'anomalies relatives au format ESEF (Annexe 1) ;
- des exemples d'anomalies portant sur la lisibilité des tableaux, schémas ou sections mises en forme (Annexe 2).

Les développements figurant dans la NI. XX - *Le commissaire aux comptes et la présentation des comptes annuels et consolidés selon le format d'information électronique unique européen* 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 CONSOLIDÉS 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 les 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, qui comprend une liste d'environ 250 macro-balises obligatoires⁶ recouvrant des concepts de granularité différente, et dont la

⁵ Ces exemples de mention à faire figurer au sein de la lettre d'affirmation ont également été intégrés dans l'exemple de lettre d'affirmation comptes consolidés IFRS publiée par la CNCC le 22 janvier 2025 ([Lettre d'affirmation Comptes consolidés IFRS mise à jour en décembre 2024 | Documentation | CNCC](#)).

⁶ Liste des balises obligatoires dans les taxonomies ESEF 2022 et 2024, disponible sous excel sur le site XBRL France (onglet « RTS List 21 22 24 ») : [Hiérarchie ESEF 2022-2024](#).

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.

Dans ses questions fréquentes relatives à ESEF⁷, 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 ».

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.

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 ESEF⁷ 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.* »

⁸ 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.

3.2 APPROCHE DE L'ESMA VISANT À BALISER, LE CAS ÉCHÉANT, UNE MÊME INFORMATION AVEC PLUSIEURS MACRO-BALISES (MULTI-BALISAGE OU « MULTI-TAGGING »)

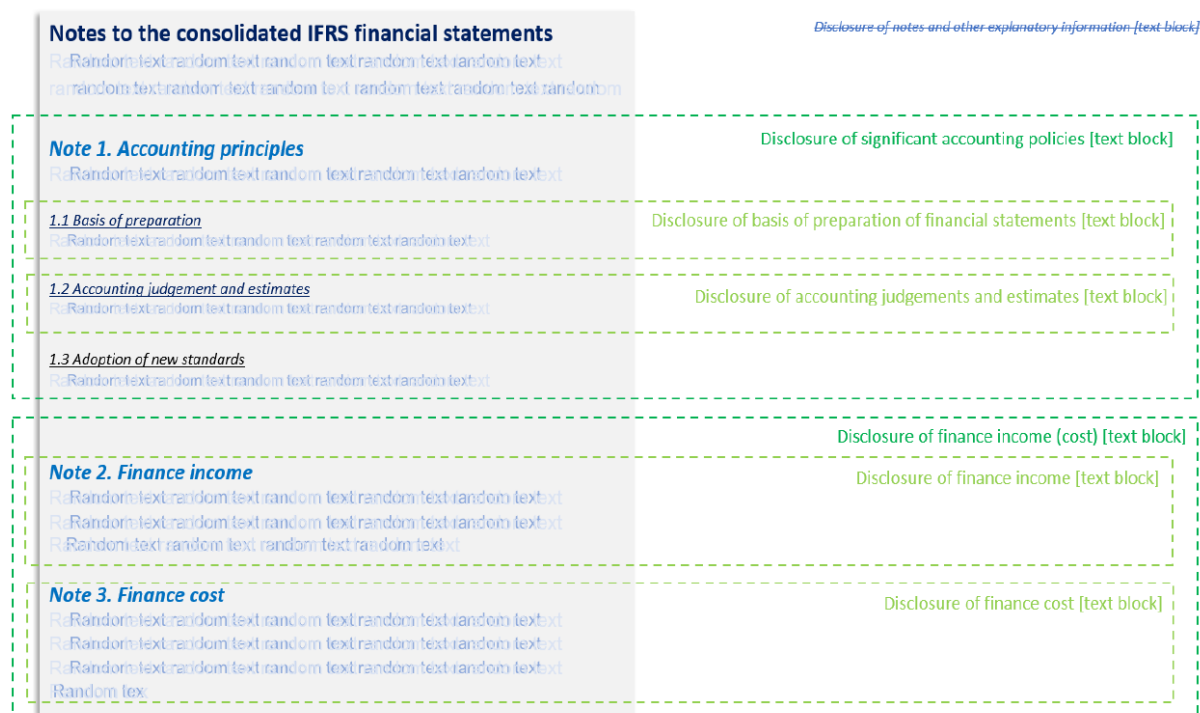
Dans la mesure où les macro-balises obligatoires recouvrent des informations de granularité différente, les parties prenantes se sont interrogées sur la manière d'appliquer le macro-balisage, la réglementation pouvant prêter à différentes interprétations :

- 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 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^{er} janvier 2023 à la suite de 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 novembre 2024⁹ avec les Taxonomies ESEF 2022 et 2024, 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.

⁹ Disponible ([version de novembre 2024](#)) sur le site de XBRL France.

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 constitue 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 LISIBILITÉ DES CONTENUS (TABLEAUX, SCHÉMAS OU SECTIONS MISES EN FORME)

a) Problématique identifiée lors du balisage des notes annexes au cours des exercices précédents

Il existe une problématique portant 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 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 de l'ESMA reconnaît certaines limites techniques, précise le format attendu des informations fournies/extraites des balises XBRL et invite les émetteurs à suivre quelques recommandations concernant le contenu textuel de celles-ci. La recommandation 2.2.6 (mise à jour en juillet 2024) précise ainsi :

¹⁰ « *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, notamment le fait que le code XHTML sous-jacent contienne les attributs de style appropriés qui permettent un affichage correct des données¹¹ balisées. 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.*

En raison de la mécanique de production des documents XHTML, il est possible que certaines 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

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

¹¹ Note de bas de page 26 du manuel de reporting de l'ESMA: « *Par exemple, dans le cas d'informations présentées sous forme de tableau dans l'ensemble du document, le code sous-jacent au document XHTML pourrait contenir des balises de tableau HTML telles que <table>, <th>, <tr>, etc. qui garantiraient que les données balisées extraites incluent une présentation de la valeur du fait sous forme de tableau.* »

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 macro-balise (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'ESMA¹² liées à la préparation des états financiers annuels 2023 et 2024 :

[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. »

[2024] « ESMA welcomes the improvement in the readability of the text block mark-ups (block tags) observed in the past year, although further work should be performed, particularly considering the importance of narrative disclosures in sustainability statements (and the number of block tags in the upcoming sustainability taxonomy). National enforcers will thus continue monitoring the readability of the information extracted from text block tags (rendered in isolation). »

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

« L'AMF est, 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. Elle encourage également les sociétés à s'assurer que les tableaux sont réalisés dans le respect du langage HTML (i.e. en utilisant les balises de tableau HTML prévues à cet effet : balises < table >, < tr >, < th >, < td >, etc.). »

Dans le communiqué ESEF de février 2024, la CNCC avait considéré que ces limites techniques créaient une « limitation inhérente » sur la lisibilité des contenus de certaines balises, ce qui conduisait le

¹² European common enforcement priorities for [2023](#) & [2024](#) annual financial reports.

commissaire aux comptes à en faire mention dans son rapport sur les comptes consolidés IFRS au sein du paragraphe relatif à la conclusion sur le respect du format ESEF dans la présentation des comptes¹³.

b) Évolution postérieure au communiqué ESEF publié par la CNCC en février 2024

La CNCC constate que des solutions existent dorénavant pour résoudre ou contourner les limites techniques précédemment évoquées. Ces solutions ont déjà été mises en œuvre par une grande majorité des émetteurs lors de la clôture 2023.

Compte tenu de ce constat et des précisions apportées par l'ESMA dans son manuel de reporting 2024 (recommandation 2.2.6), la CNCC considère qu'il n'est plus approprié de mentionner une limitation inhérente à ce titre dans le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes consolidés IFRS.

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 COMPRÉHENSION DES PROCESSUS ET DES CONTRÔLES DE L'ÉMETTEUR

Conformément au paragraphe 03 de la NEP 9520 - *Diligences du commissaire aux comptes relatives aux comptes annuels et consolidés présentés selon le format d'information électronique unique européen* et comme présenté au 3.21 de la NI. XX - *Le commissaire aux comptes et la présentation des comptes annuels et consolidés selon le format d'information électronique unique européen*, 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.

¹³ Pour rappel, cette limitation inhérente était formulée comme suit : « 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. »

4.2 CONTRÔLE 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 9520 ne le requière pas¹⁴, 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.

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-balisage 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 IFRS¹⁵. La NEP 9520 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-balisage 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-balisage 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).

¹⁴ 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 ».

¹⁵ Cf. NI. XX, 3.23.1.

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

Type d'outil	Caractéristiques	Utilisable pour vérifier la lisibilité du contenu des macro-balises ?
Visionneuse de texte brut	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. 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.	Non
Visualisation du contenu de la macro-balise dans un navigateur web ou une visionneuse HTML « standard » équivalente ou un éditeur de code HTML	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. Le contenu visualisé est bien celui de la macro-balise extraite de façon isolée.	Oui

Visionneuse HTML « optimisée »	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. La visualisation n'est pas nécessairement identique à celle qui serait obtenue si la balise était extraite de façon isolée.	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	 En milliers d'euros <table><tr><td></td><td>2022</td><td>2021</td></tr><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></table>		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
	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 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><tr><td>En milliers d'euros</td><td>2022</td><td>2021</td></tr><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></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 CARACTÈRE SIGNIFICATIF DES ANOMALIES RELEVÉES ET CONSÉQUENCES SUR LA CONCLUSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES SUR LE RESPECT DU FORMAT ESEF

Lorsque le commissaire aux comptes relève une anomalie, il apprécie si celle-ci est significative¹⁶. 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. Pour apprécier les conséquences sur son rapport, le commissaire aux comptes se référera au chapitre 4 de la NI. XX - *Le commissaire aux comptes et la présentation des comptes annuels et consolidés selon le format d’information électronique unique européen*.

Dans certains cas, le commissaire aux comptes ayant identifié une anomalie significative pourrait être amené à formuler une impossibilité de conclure si l’émetteur indique qu’il va corriger mais qu’il n’est pas en mesure de communiquer au commissaire aux comptes la version corrigée des comptes destinée à être incluse dans le RFA (ou le DEU incluant le RFA) dans un délai compatible avec le délai légal d’émission du rapport du commissaire aux comptes.

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 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.

¹⁶ Cf. NEP 9520 paragraphe 08 et NI. XX, 3.23.2.

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 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'illisible des tableaux, schémas (qui ne sont pas des images), sections mises en forme ou l'identification d'incohérences dans la restitution du contenu extrait de certaines balises est constitutive d'une anomalie, dès lors que la recommandation 2.2.6 (mise à jour en juillet 2024) du manuel de reporting de l'ESMA sur le contenu textuel de la balise n'est pas suivie.

Les anomalies identifiées peuvent être de différentes natures. Des exemples non exhaustifs sont illustrés en annexe du présent communiqué.

c) Anomalies portant sur des images contenant de l'information financière

Le manuel de reporting de l'ESMA indique (§2.5.1 – mis à jour en août 2023) que « *Les préparateurs ne doivent pas intégrer d'images contenant des informations financières dans le rapport ESEF.* ».

Ainsi, une image qui contient de l'information financière constitue une anomalie si cette information financière n'est pas présentée par ailleurs sous format littéraire ou tabulaire dans les états financiers.

d) Absence de macro-balisage des notes annexes

Si le commissaire aux comptes constate l'absence de macro-balisage 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'AMF¹⁷.

e) 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 balisage 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 IFRS¹⁸.

4.4 CONCLUSION SUR LE RESPECT DU FORMAT ESEF DANS LE RAPPORT SUR LES COMPTES CONSOLIDÉS IFRS (CONCLUSION SANS EXCEPTION)

Comme indiqué au 3.3 b), la « limitation inhérente » au sein du paragraphe relatif à la conclusion du commissaire aux comptes sur le respect du format « ESEF » dans la présentation des comptes consolidés

¹⁷ Cf. [Guide des relations entre l'Autorité des marchés financiers et les commissaires aux comptes](#), avril 2022.

¹⁸ 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.

IFRS 2024 est supprimée, quelle que soit la conclusion du rapport (conclusion sans exception, conclusion avec exception(s), conclusion défavorable et impossibilité de conclure¹⁹).

L'exemple de conclusion sans exception est modifié de la manière suivante par rapport au Communiqué ESEF de février 2024.

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

Format de présentation des comptes consolidés destinés à être inclus²⁰ 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 inclus¹⁹ 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...²¹. 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 inclus²⁰ 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.*~~

~~*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.²² »*~~

¹⁹ Des exemples de formulations sont présentées au 4.2 de la NI. XX.

²⁰ 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. ».

²¹ 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.

²² 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).

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.

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* » (des exemples de formulation relatives aux anomalies sont présentés en annexe du présent communiqué) ; 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 inclus²³ 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.

[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. »

5. AUTRES POINTS D’ATTENTION

5.1 DEU FAISANT OFFICE DE RFA – DILIGENCES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Comme rappelé au 2.12 de la NI. XX - *Le commissaire aux comptes et la présentation des comptes annuels et consolidés selon le format d’information électronique unique européen*, pour les émetteurs qui utilisent leur document d’enregistrement universel pour publier le rapport financier annuel (« DEU faisant office de RFA »), le DEU doit également être établi selon le format ESEF²⁴. Dans ce cas, la lettre de fin de travaux établie par le commissaire aux comptes porte sur le DEU établi selon le format ESEF.

Les diligences réalisées par le commissaire aux comptes afin d’établir sa lettre de fin de travaux sur le DEU sont détaillées dans la NI XVII - *Les interventions du commissaire aux comptes relatives au*

²³ 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.

²⁴ [Position-recommandation – DOC-2021-02](#) : Guide d’élaboration des documents d’enregistrement universel – Première partie, 7. Le format du document d’enregistrement universel.

prospectus, complétée par le Communiqué – *Règlement Prospectus* de septembre 2023²⁵, et incluent notamment :

- les diligences sur les informations financières pro forma ou les estimations ou prévisions de bénéfice présentées, le cas échéant, dans le DEU ;
- la vérification que les rapports sur les informations financières historiques et, le cas échéant, les rapports sur les prévisions ou estimations de bénéfice et les informations pro forma, figurant dans le DEU, sont ceux que le commissaire aux comptes a établis ;
- lorsque le rapport de certification des comptes est émis sur la base des comptes destinés à être inclus dans le DEU, la vérification que la version lisible des comptes consolidés et des comptes annuels, présentés au format XHTML, figurant dans le DEU, concorde avec les comptes arrêtés par l'organe compétent qui ont fait l'objet des rapports du commissaire aux comptes ;
- la vérification que les informations sur la situation financière et les comptes contenues dans le DEU concordent avec les informations financières historiques, les prévisions ou estimations de bénéfice et les informations pro forma ayant fait l'objet d'un rapport du commissaire aux comptes ;
- la lecture d'ensemble des autres informations contenues dans le DEU.

Le commissaire aux comptes peut être amené à réaliser certaines de ces diligences sur une version pdf de tout ou partie du DEU. Dans ces situations, avant d'émettre sa lettre de fin de travaux, le commissaire aux comptes obtient la version ESEF du DEU que l'émetteur prévoit de déposer et vérifie que les informations figurant dans cette version ESEF correspondent aux informations figurant dans la version pdf ayant fait l'objet de ses diligences.

5.2 RFA VOLONTAIRE

Certains émetteurs choisissent d'établir volontairement un RFA et de le déposer auprès de l'AMF, bien qu'ils n'y soient pas tenus par les dispositions du code monétaire et financier et du règlement général de l'AMF. L'AMF précise dans ses questions fréquentes sur l'ESEF²⁶ que le document déposé doit dans ce cas respecter toutes les règles applicables au RFA, y compris celles portant sur la présentation des comptes au format ESEF.

Dans ces situations, 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*, et formule sa conclusion sur le respect du format ESEF conformément aux dispositions de cette NEP, dans son rapport sur les comptes annuels et, le cas échéant, dans son rapport sur les comptes consolidés.

5.3 AUTRES DOCUMENTS VOLONTAIRES NE CONSTITUANT PAS UN RFA

Certains émetteurs non tenus d'établir un RFA choisissent d'établir un document annuel sous une forme différente de celle d'un RFA. Ces émetteurs ne sont dès lors pas tenus de respecter les règles applicables au RFA, y compris celles portant sur la présentation des comptes au format ESEF.

La CNCC considère que ces situations n'entrent pas dans le champ d'application de la NEP 9520, quand bien même l'émetteur choisirait d'établir ce document dans un format électronique similaire au format ESEF. Dès lors, le commissaire aux comptes n'est pas tenu d'appliquer cette NEP, et n'a donc pas à formuler une conclusion, dans son rapport, sur le respect du format ESEF.

²⁵ [Actualisation \(Phase 2\) Communiqué - Règlement Prospectus | Documentation | CNCC](#).

²⁶ [ESEF - Vos questions fréquentes | AMF \(amf-france.org\)](#) mis à jour le 22 octobre 2024.

La CNCC considère que dans ces situations, une bonne pratique consiste pour l'émetteur à ne pas utiliser le vocable « rapport financier annuel » et à préciser que ce document ne constitue pas un RFA en incluant une mention spécifique à cet effet, par exemple :

« Ce document ne constitue pas un « rapport financier annuel » au sens du code monétaire et financier et du règlement général de l'AMF ».

En outre, si l'émetteur choisit de déposer ce document auprès de l'AMF, il veille à ne pas utiliser la typologie « rapport financier annuel » mais plutôt la typologie « rapport annuel » lors du dépôt dans l'extranet « Onde »²⁷.

²⁷ Pour plus d'information, voir le communiqué AMF suivant : [Formats et modalités de dépôt des rapports financiers annuels et des documents d'enregistrement universels valant RFA à compter du 1er janvier 2022 | AMF](#).

Des exemples de formulations d'anomalies pouvant être reprises dans la lettre d'affirmation, ou, le cas échéant (en cas de conclusion avec exception(s) ou de conclusion défavorable), dans le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes consolidés, sont présentés ci-dessous.

Exemples de formulations :

Nota : Lorsque que ces formulations sont utilisées dans le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes consolidés, il convient d'adapter la terminologie en remplaçant « états financiers consolidés » par « comptes consolidés ».

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 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 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 DUE AU PROCESSUS DE CONVERSION UTILISÉ

« En raison du processus utilisé par votre société pour la conversion des comptes consolidés au format d'information électronique unique européen, 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 la(es) note(s) X, Y et Z aux états financiers consolidés.] »

CAS 4 : ANOMALIES PORTANT SUR DES IMAGES CONTENANT DE L'INFORMATION FINANCIERE

« Les états financiers consolidés au format électronique unique européen comportent (une) ou (des) image(s) contenant de l'information financière, non communiquée par ailleurs dans les notes aux états financiers consolidés, contrairement à la recommandation 2.5.1 du Manuel de Reporting de l'ESMA. [Cette anomalie concerne notamment la(es) note(s) X, Y et Z aux états financiers consolidés.] »

– Perte de structure des tableaux

La perte de structure des tableaux peut amener à ce que les informations contenues dans les tableaux du rapport lisible par l'homme ne soient pas retranscrites de manière intelligible.

Extrait d'un tableau couvert par une macro-balise

M€	Europe et Etats Unis	Asie
Revenu	10 525,6	4 530,1
Résultat net	1 902,7	204,8

Rendu de la macro-balise

Europe et Asie M€ Etats-Unis
Revenu 10 525,6 4 530,1
Résultat 1 902,7 204,8 net

– Chevauchement de textes

Les différents paragraphes d'une section peuvent se chevaucher dans le rendu de la macro-balise, rendant difficile voire impossible la compréhension du texte contenu dans la macro-balise.

Extrait d'un texte xHTML couvert par une macro-balise

Les actifs de contrat correspondent aux travaux effectués non encore facturés.

Les passifs de contrat sont composés des avances et acomptes reçus sur commandes.

Rendu de la macro-balise

Les actifs de contrat
correspondent aux travaux effectués non encore facturés et
composés des avances et acomptes reçus sur commandes.

– Modification de l'ordre des paragraphes

Les paragraphes contenus dans une macro-balise peuvent ne pas être restitués dans le même ordre que celui de la version xHTML lisible par l'homme. Dans ces cas, le texte de la macro-balise peut perdre son sens.

Extrait d'un texte xHTML couvert par une macro-balise

Les actifs de contrat correspondent aux travaux effectués non encore facturés et aux retenues de garanties

Les passifs de contrat sont composés des avances et acomptes reçus sur commandes, et figurent dans les postes « autres passifs courants » et « autres passifs non courants du bilan »

Rendu de la macro-balise

postes « autres passifs courants » et « autres passifs non courants du bilan »

Les actifs de contrat correspondent aux travaux effectués non encore facturés et aux retenues de garanties

Les passifs de contrat sont composés des avances et acomptes reçus sur commandes, et figurent dans les

– **Disparition, déplacement, ou transformation des renvois à des notes**

Les renvois à des notes peuvent disparaître ou être déplacés dans le rapport ESEF. Ces situations sont à analyser pour déterminer notamment si le lecteur de la macro-balise est en mesure de relier la/les note(s) à l'information à laquelle elle(s) se rapporte(nt).

**Extrait d'une section couverte
par une macro-balise**

	Capital émis	Réserve de conversion (1)
Augmentation de capital (2)		
Autres variations (3)		

(1) Dont pays en hyperinflation : xx
(2) Dont liés à des options : yy
(3) Dont variations de puts sur NCI : zz

Rendu de la macro-balise

	Capital émis	Réserve de conversion
Augmentation de capital		
Autres variations		

(1)(2)(3) (1) Dont pays en
hyperinflation : xx (2) Dont liés à
options : yy (3) Dont variations de
puts sur NCI : zz