

Commentaires reçus lors de la consultation publique organisée par l'IRE et position du Conseil de l'IRE

1. Contexte

La consultation publique, conformément à l'article 31 de la loi du 7 décembre portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, concernant ce projet de norme a eu lieu du 1er décembre 2021 au 1er mars 2022.

Au cours de cette période, l'IRE a reçu une réponse de 2 intervenants (réviseur d'entreprises et autre partie prenante). Dans le cadre de la réglementation sur la protection de la vie privée, le consentement exprès des intervenants a été demandé pour publier les lettres complètes sur le site Internet de l'IRE.¹

Le point 3 de la présente note donne un aperçu des commentaires publiés reçus et de la position du Conseil de l'IRE, complétée, le cas échéant, par l'indication des paragraphes du projet de norme qui sont modifiés.

Le projet de norme adapté a été approuvé par le Conseil de l'IRE en date du 30 juin 2023. Le Conseil a constaté que la procédure légale avait été suivie et qu'il n'était pas nécessaire de lancer une nouvelle consultation publique.

2. Remarques préalables

- 2.1. Le Conseil de l'IRE remercie les différents intervenants pour leurs remarques. Grâce à leurs réactions, le Conseil est en mesure de remplir pleinement l'objectif poursuivi lors de la formulation des normes, à savoir de produire des textes normatifs de haute qualité.
- 2.2. Le projet de norme relative au contrôle de la conformité des états financiers avec le format électronique unique européen modifie également la norme complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique (« norme complémentaire »). En ce qui concerne les commentaires reçus lors de la consultation publique et la position du Conseil de l'IRE portant sur cette dernière, ceux-ci sont repris dans le document relatif à la norme complémentaire.
- 2.3. La remarque la plus fondamentale qui a été formulée dans les deux réactions est la suppression de la possibilité d'émettre un rapport distinct conformément à la norme ISAE 3000 dans le cas où la société n'aurait pas établi à temps son rapport financier annuel reprenant les états financiers au format ESEF pour que le commissaire puisse inclure une conclusion sur les exigences ESEF dans son rapport du commissaire. La partie prenante fait référence à la Communication interprétative non contraignante de la Commission européenne du 10 novembre 2020 qui stipule que la conclusion du commissaire doit être reprise dans son rapport d'audit et non dans un rapport distinct. Néanmoins, le Conseil de l'IRE est d'avis qu'au sens strict de la Communication de la Commission Européenne, l'opinion dans le rapport du commissaire sur la conformité des états financiers avec les exigences ESEF y est reprise (non-conformité avec les exigences ESEF), puisque dans ce cas, le commissaire indiquera dans la section relative à l'ESEF (seconde partie du rapport du commissaire) que les comptes au format ESEF n'ont pas pu lui être remis et que la société en question n'a pas respecté les dispositions légales. Par après, lorsque les comptes ESEF sont disponibles, le rapport distinct ISAE 3000 permet aux actionnaires et investisseurs de disposer des informations nécessaires concernant le respect des exigences ESEF (rapport ISAE 3000 avec reprise en annexe du rapport du commissaire). Il s'agit donc d'une solution pragmatique qui permet d'éviter les difficultés pratiques qu'engendre la réémission d'un rapport du commissaire. En outre, il n'existe pas d'obligation légale pour le commissaire de réémettre dans ces circonstances un nouveau rapport du commissaire. A la suite des remarques formulées lors de la consultation publique, des contacts ont été pris avec la partie prenante afin d'échanger les différents points de vue. A la suite de ces échanges, la partie prenante a indiqué que l'approche préférentiel est la réémission d'un nouveau rapport du commissaire. Néanmoins, la partie prenante ne s'oppose plus fondamentalement à l'approche qui consiste à émettre un rapport ISAE 3000. Sur la base de ce qui précède, le Conseil de l'IRE a décidé de maintenir le rapport distinct ISAE 3000.
- 2.4. La partie prenante a également formulé la remarque que le non-respect des exigences ESEF par la société doit être mentionnée en seconde partie du rapport du commissaire (« autres mentions ») comme un non-respect des exigences légales en ce qui concerne les comptes statutaires (abrégés) conformément à l'article 3:75, §1, 4^e et 6^e CSA. Cela a été prévu dans le projet de norme adapté.

¹ L'élaboration des normes peut être considérée comme une mission d'intérêt public au sens de l'article 6.1. a) du règlement général sur la protection des données (RGPD) (en anglais : Règlement général sur la protection des données (RGPD)). Par conséquent, le dossier complet (réponse, nom et prénom et, le cas échéant, l'entité représentant le défendeur) sera soumis au Conseil supérieur des Professions économiques et au ministre de l'Economie.

2.5. En ce qui concerne le seuil de signification, la partie prenante a indiqué que, conformément aux lignes directrices établies par le CEAOB, aucun seuil de signification ne peut être appliqué dans le cas où certaines rubriques ou certains champs ne sont pas balisés alors qu'ils le devraient selon le Règlement délégué (UE) 2018/815. En outre, il a été demandé de rajouter une explication sur le seuil de signification à appliquer dans le cadre de problèmes liés aux aspects techniques (problème d'ouverture du fichier, etc.). Le projet de norme a été adapté en ce sens.

2.6. A la suite de remarques formulées dans le cadre de la consultation publique, différentes questions juridiques ont également été soumises à un bureau d'avocats pour analyse externe, à savoir :

- Les rapports financiers annuels au format ESEF ont-ils un caractère officiel ?
- Si les rapports financiers annuels au format ESEF ont un caractère officiel mais ne sont pas établis à temps dans ce format, le commissaire doit-il conclure qu'il n'existe pas encore d'états financiers officiels ?
- Le commissaire peut-il exprimer une opinion et émettre un rapport du commissaire si les états financiers n'ont pas été établis (à temps) au format ESEF et que seule une version pdf de ces états financiers est disponible ?
- Quelle est la valeur juridique des états financiers en format pdf si les états financiers en format ESEF ne sont pas encore prêts ?
- Le commissaire peut-il établir un rapport du commissaire sur la base des états financiers au format pdf (non officiels) ou doit-il émettre un rapport de carence ?
- Le conseil d'administration de la société est-il tenu d'approuver les états financiers au format ESEF et pas seulement les états financiers au format pdf ?

Le projet de norme a été adapté sur la base de l'avis du bureau juridique externe.

3. Position du Conseil quant aux commentaires reçus lors de la consultation publique du projet de norme ESEF.

Sujet	Position du Conseil de l'IRE	Référence aux paragraphes concernés des projets de normes (nouvelle numérotation)
1. Considérant 1 : adapter le champ d'application en clarifiant que les Etats ne sont pas visés par les exigences ESEF.	Le Conseil de l'IRE accepte de compléter le considérant 1 sur la base de la proposition de la partie prenante.	Considérant 1
2. Objectifs : reprendre dans les objectifs de la norme un paragraphe de la communication interprétative de la Commission Européenne (10 novembre 2020) concernant l'objectif de la mise en œuvre des exigences ESEF.	Le Conseil de l'IRE estime que les objectifs européens concernant la mise en œuvre des obligations ESEF ne concernent pas les objectifs de la norme qui a pour but de fournir un cadre de contrôle aux commissaires. Il est néanmoins décidé de reprendre ce paragraphe dans le considérant 6 du projet de norme.	Considérant 6
3. Considérant 7 : mentionner les lignes directrices du CEAOB les plus récentes.	Le Conseil de l'IRE accepte d'adapter le considérant 7 sur la base de la proposition de la partie prenante.	Considérant 7
4. Champ d'application, Par. 1 : Mauvaise référence concernant l'alinéa. Le paragraphe donne l'impression que le Règlement délégué 2018/815 reprend des dispositions quant au contrôle ou au rapport du commissaire, ce qui n'est pas le cas. Il serait préférable de faire directement référence à la législation belge plutôt qu'au droit européen.	Le Conseil de l'IRE, en accord avec la remarque de la partie prenante, estime qu'il est préférable de faire référence au droit belge plutôt qu'au droit européen. Le Conseil de l'IRE décide également de clarifier le paragraphe quant au fait que le Règlement délégué 2018/815 ne contient pas de dispositions relatives aux commissaires.	§1
5. Dans le cas d'une société qui établit des comptes consolidés IFRS, il n'est pas clair dans le projet de norme si les comptes annuels non consolidés de cette même société doivent également être déposés en format XHTML (sans balisage) auprès de la FSMA et si le rapport du commissaire portant sur ces comptes annuels doit reprendre les sections relatives aux exigences ESEF.	Le Conseil de l'IRE marque son accord et décide de clarifier ce point par la modification du paragraphe A1 et par l'ajout d'un paragraphe A2 dans le projet de norme.	§A1 ; §A2
6. Champ d'application : Faire référence à la législation belge. Un lien entre les termes « titres » et « instruments financiers » doit également être établi dans le paragraphe.	Le Conseil de l'IRE décide de faire référence au droit belge dans le par. A2 et de clarifier le lien entre les instruments financiers et les titres. A des fins de clarté, le Conseil de l'IRE a estimé préférable de rajouter également dans la section « définitions » les termes « titres » et « instrument financier ».	§A3 ; ajout §7(vii) et §7(viii)
7. Champ d'application : il n'est pas précisé que l'obligation d'établir et de publier un rapport financier annuel s'applique aux émetteurs de valeurs mobilières admises à la négociation sur un marché réglementé <u>et dont la Belgique est l'État membre d'origine</u> .	Le Conseil de l'IRE décide de spécifier le champ d'application tel que proposé par la partie prenante.	§2

8. Préciser la définition des « états financiers (consolidés) numériques » et distinguer plus clairement dans la norme lorsqu'il est fait référence au états financiers (consolidés) numériques ou au rapport financier annuel numérique dans son ensemble.	Le Conseil de l'IRE accepte de préciser la définition des « états financiers (consolidés) numériques ».	§7(xi)
9. Date d'entrée en vigueur, Par. 3 : mention que l'application anticipée est possible.	Le Conseil de l'IRE constate que l'application anticipée du projet de norme est définie au considérant 2 et qu'il n'y a pas lieu de l'indiquer dans la section entrée en vigueur. Le Conseil de l'IRE décide en outre d'actualiser l'entrée en vigueur de la norme.	§3
10. Objectifs, Par. 5 : mauvaise formulation qui donne l'impression que le commissaire doit faire référence à la norme complémentaire dans son rapport du commissaire.	Le Conseil de l'IRE prend acte de la mauvaise formulation et décide d'adapter le par. 5.	§5
11. Définitions : compléter la définition des « entités concernés » - les entités belges cotées sur un marché réglementé hors Belgique et dont la Belgique n'est pas l'Etat d'origine.	Le Conseil de l'IRE accepte de compléter la définition des « entités concernés » en ajoutant un par. A9 à la norme ESEF afin de spécifier le cas des entités belges cotées sur un marché réglementé hors Belgique et dont la Belgique n'est pas l'Etat d'origine.	§7(vi) ; ajout §A9
12. Définitions : ajouter une définition de « rapport financier annuel ».	Le Conseil de l'IRE accepte de rajouter une définition de « rapport financier annuel ».	Ajout §7(ix)
13. Définitions : mauvaise formulation dans la définition de « document d'instance inline-XBRL » où le terme « site » devrait être remplacé par « navigateur ».	Le Conseil de l'IRE prend acte de l'erreur et décide d'adapter la norme.	§7(x)
14. Dans le projet de norme en néerlandais, la plupart des termes « markeertaal XBRL » doivent être remplacé par « XBRL-markering ».	Le Conseil de l'IRE prend acte de l'erreur de traduction et décide d'adapter la norme.	Dans la version en néerlandais : §21 (ii) a ; §21 (ii) b ; §21 (ii) c ; §31 ; §34 ; et Annexe 1 : Modèle de rapport ISAE 3000.
15. Seuil de signification : Le projet de norme doit se baser sur les lignes directrices du CEAOB qui indique que le seuil de signification est basé sur celui utilisé dans le cadre de l'audit, mais pas nécessairement identique.	Le Conseil de l'IRE décide d'adapter le par. A12 sur la base des lignes directrices du CEAOB et de définir le seuil de signification utilisé dans le cadre du contrôle des comptes annuels comme point de départ à la détermination du seuil de signification dans le cadre du contrôle du respect des exigences ESEF.	§A13
16. Seuil de signification : D'après les lignes directrices du CEAOB, les auditeurs doivent vérifier que tous les montants visés à l'annexe II, paragraphe 1, du Règlement délégué ont été balisés, et aucun seuil de signification s'applique dans ce cas.	Le Conseil de l'IRE marque son accord d'aligner la norme sur les lignes directrices du CEAOB par l'ajout du par. 16 et la suppression du par. A13.	§15 ; §16 ; + suppression §A13 de l'ancienne version.
17. Seuil de signification : ajout d'un troisième niveau de seuil de signification en ce qui concerne les aspects techniques bloquantes qui ne sont pas directement liés au balisage.	Le Conseil de l'IRE estime que l'ajout d'un troisième seuil de signification n'est pas approprié pour les erreurs techniques bloquantes puisque ces erreurs doivent de toute manière être corrigées vu qu'elles sont par définition « bloquantes ».	/
18. Evaluation des risques d'anomalies significatives : ancien paragraphe A15 à clarifier.	Le Conseil de l'IRE marque son accord pour la clarification due l'ancien par. A15 (ii) d.	§A16 (ii) d.
19. Procédures à mettre en œuvre et exécution de la mission : paragraphe 22 à reformuler et spécifier qu'il s'agit d'un logiciel d'audit.	Le Conseil de l'IRE marque son accord avec la proposition de la partie prenante.	§22
20. Procédures à mettre en œuvre et exécution de la mission : clarifier les termes « caractère complet et correct du balisage » à l'aide de 4 bullet points proposés.	Le Conseil de l'IRE estime que les procédures ne se limite pas au points listés par la partie prenante et qu'il n'est pas opportun de lister toutes les procédures à mettre en œuvre dans la norme.	/
21. Déclarations écrites : ajouter des explications et des exemples concernant le fait que les déclarations écrites doivent confirmer la mesure ou l'évaluation du sujet sous-jacent de la mission au regard des critères applicables, y compris le fait que tous les éléments pertinents sont présents dans l'information relative à l'objet de la mission	Le Conseil de l'IRE estime que ce point ne diffère pas des contrôles des comptes annuels et qu'il n'y a pas de spécificités liées à l'ESEF. Il n'est donc pas nécessaire d'apporter des modifications.	/
22. Déclarations écrites : ajouter des explications et des exemples concernant le fait que si une ou plusieurs des déclarations écrites demandées ne sont pas fournies ou ne sont pas fiables, le commissaire doit en évaluer l'impact dans son rapport.	Le Conseil de l'IRE estime que ce point ne diffère pas des contrôles des comptes annuels et qu'il n'y a pas de spécificités liées à l'ESEF. Il n'est donc pas nécessaire d'apporter des modifications.	/

23. Conclusion et modèle de rapport, par. A26 : L'attribut « décimales » est confondu avec l'un des attributs de mise à l'échelle. L'attribut « décimales » est un attribut qui représente la précision des données source mais n'implique pas de mise à l'échelle.	Le Conseil de l'IRE prend acte de l'erreur et décide de corriger le par. A26 en conséquence.	§A26
24. Conclusion et modèle de rapport, par. A32 : l'article 10 de la loi du 2 août 2002 prévoit que le rapport financier annuel doit être établi en plusieurs langues qui doivent également être considérés comme des versions officielles.	Le Conseil de l'IRE marque son accord et décide de compléter le paragraphe afin de préciser les versions officielles des états financiers qui doivent être établis au format ESEF.	§A32
25. Conclusion et modèle de rapport Conformément au CSA, le commissaire doit indiquer si les comptes annuels (consolidés) répondent aux exigences légales. Si les comptes n'ont pas été établi au format ESEF alors qu'ils devaient l'être, le rapport du commissaire doit reprendre une mention que les exigences légales n'ont pas été respectées.	Sur proposition de la partie prenante, le Conseil de l'IRE décide d'ajouter que les autres mentions en seconde partie de rapport du commissaire reprennent le fait que les comptes ESEF n'ont pas été établis comme un non-respect des exigences légales.	§38
26. Conclusion et modèle de rapport Éviter de réémettre un rapport uniquement dans le cas où le commissaire exprime une conclusion modifiée sur le format ESEF Si une société ne publie pas le rapport sur la conformité des comptes annuels (consolidés) aux exigences légales, il semble approprié d'indiquer que le commissaire le signale à la FSMA	Le Conseil de l'IRE décide que le rapport ISAE 3000 doit être publié dans tous les cas et non pas uniquement lorsqu'une opinion modifiée a été exprimée. Le Conseil de l'IRE accepte également que la norme indique que le fait que les comptes ESEF n'ont pas été établis doit être communiqué à la FSMA.	§39, §A31
27. Ajout supplémentaire décidé par le Conseil de l'IRE pour clarifier le paragraphe 40 relatif aux EIP. Dans le cadre d'une EIP (Entité d'Intérêt Public) qui ne satisfait pas aux obligations d'établir ses états financiers (consolidés) au format ESEF, le commissaire doit indiquer ce point dans son rapport complémentaire destiné au comité d'audit, ou, le cas échéant, à l'organe remplissant des fonctions équivalentes	Le Conseil estime également opportun d'indiquer qu'une communication au comité d'audit est requise dans le cas où la société n'a pas établi ses comptes au format ESEF.	§40
28. Le paragraphe 41 du projet de norme devrait être complété avec les procédures à suivre dans ce cas précis, ou faire une référence à la norme complémentaire (par. 111sexies).	Le Conseil de l'IRE marque son accord et décide d'intégrer une référence vers les procédures à appliquer décrites dans le par. 111 septies de la norme complémentaire.	§41
29. Dans le cas d'une version non-officielle mais signée du rapport, qui porte sur des états financiers qui n'ont pas été établis au format ESEF, il serait préférable d'exprimer une abstention d'opinion mais de faire également une référence dans le rapport à la version officielle des états financiers effectivement établis au format ESEF et sur lesquels le rapport du commissaire reprend une opinion sur le format ESEF. Dans ce cas, il ne serait pas utile de réémettre le rapport du commissaire puisqu'une référence est faite vers l'opinion exprimée sur le format ESEF de la version officielle des états financiers.	Le Conseil de l'IRE accepte de prévoir une référence à la conclusion sur l'ESEF exprimée dans le cadre des comptes officiels effectivement établis au format ESEF, dans le cas de versions signées du rapport du commissaire, qui portent sur des états financiers traduits et non-officiels, et qui n'ont pas été établis au format ESEF. Pour ce faire, un par. 43 a été ajouté à la norme « ESEF », ainsi qu'un par. 111 octies et 111nonies (iii) à la norme complémentaire (version révisée 2021).	§43 + modifications du diagramme à l'annexe 1.
30. Conclusion et modèle de rapport, par. 46 : Le paragraphe 46 ne fait que référence aux comptes consolidés alors que les exigences ESEF s'appliquent également aux comptes statutaires.	Le Conseil de l'IRE prend acte de l'erreur et décide de corriger le paragraphe.	§46
31. Conclusion et modèle de rapport Supprimer la possibilité d'établir un rapport distinct (ISAE 3000) dans le cas où l'émetteur concerné prépare son rapport annuel comprenant ses états financiers (consolidés) au format ESEF après l'établissement du rapport du commissaire. Emettre une conclusion sur l'ESEF hors du rapport d'audit est en contradiction avec la position de la Commission Européenne reprise dans la Communication interprétative du 10 novembre 2020.	Le Conseil de l'IRE décide de ne pas supprimer la possibilité d'établir un rapport distinct (ISAE 3000) dans le cas où l'émetteur concerné prépare son rapport annuel comprenant ses états financiers (consolidés) au format ESEF après l'établissement du rapport du commissaire (voir remarque 2.1. dans les remarques préalables).	/
32. Modèle de rapport : Ajout supplémentaire décidé par le Conseil de l'IRE pour clarifier le rapport distinct ISAE 3000 en insérant la raison de son établissement dans le rapport.	Le Conseil de l'IRE décide d'adapter le modèle de rapport ISAE 3000 avec une référence au droit belge et afin de mieux préciser la raison de son établissement.	Modifications des paragraphes « mission » et « opinion » du modèle de rapport ISAE 3000 en annexe.