

## **2. NORMES RELATIVES A LA MISSION DU REVISEUR D'ENTREPRISES AUPRES DU CONSEIL D'ENTREPRISE**

Vu la loi du 22 juillet 1953 (art. 18 bis) créant l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, telle que modifiée par la loi du 10 juillet 1956, par la loi du 21 février 1985 et par la loi du 7 mai 1999.

Vu la loi du 20 septembre 1948 (art. 15 bis) portant organisation de l'économie telle que modifiée notamment par la loi du 21 février 1985 et par la loi du 7 mai 1999;

Vu les avis du Conseil Supérieur des Professions Economiques en date du 16 mars et du 16 novembre 1989<sup>15</sup>;

Le Conseil, délibérant en sa séance du 7 février 1992 a approuvé les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise qui seront applicables à compter du 1 mars 1992.

Le Conseil a constaté l'adaptation au Code des sociétés et à ses arrêtés d'exécution desdites normes en sa séance du 6 décembre 2002.

### **1. Cadre légal de la mission**

**1.1.<em>La mission du réviseur d'entreprises auprès d'un conseil d'entreprise s'effectue conformément à l'article 15bis<sup>16</sup> de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie et aux articles 151 à 164 du Code des sociétés dans toutes les entreprises où un conseil d'entreprise a été constitué, à l'exception des établissements d'enseignement subsidiés.**

1.1.1.<em>Selon l'article 18, alinéa 4 de la loi du 20 septembre 1948 : « dans les entreprises occupant moins de 100 travailleurs, il n'y a pas lieu de procéder à l'élection des membres du conseil d'entreprise, alors que son renouvellement est

---

<sup>15</sup> Le Conseil Supérieur des Professions Economiques a publié le 31 août 1992 une note sur la version modifiée qui lui a été transmise en 1990 (Rapp. annuel CSR, 1992-1993, p. 31-32).

<sup>16</sup> Le texte coordonné de l'article 15bis de la loi de 20 septembre 1948 mentionne « Dans chaque entreprise où un conseil d'entreprise a été institué en exécution de la présente loi, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, un ou plusieurs réviseurs d'entreprises sont désignés. La mission de ces réviseurs à l'égard du conseil d'entreprise ainsi que leurs présentation, nomination, renouvellement, révocation et démission sont régis par les articles 151 à 164 du Code des sociétés relatifs au contrôle dans les sociétés où il existe un conseil d'entreprise. A défaut d'assemblée générale des associés, l'organe d'administration ou, à défaut de celui-ci, le chef d'entreprise, exerce les droits que les dispositions visées à l'alinéa 2 confèrent à l'assemblée générale, et remplit les obligations qu'elles lui imposent ». Dans le texte qui suit de cette norme, seules les références aux articles 151 à 164 du Code des sociétés seront retenues.

requis. Leur mandat est exercé par les délégués du personnel élus au Comité pour la prévention et la protection au travail. Cette règle s'applique également aux entreprises qui doivent renouveler un conseil maintenu en tout ou en partie en vertu de l'article 21, § 10. » L'hypothèse visée par cette disposition est celle où un conseil a été ou avait dû être institué lors de l'élection précédente, pour autant que l'entreprise occupe en moyenne au moins 50 travailleurs. Dans ce cas, les règles définies dans les articles 151(rapport), 156 et 157 (désignation) ou 159 (révocation) du Code des sociétés sont applicables .

**1.2.<em>L'information des conseils d'entreprise s'effectue conformément aux dispositions réglementaires découlant de la loi du 20 septembre 1948 précitée, du Code des sociétés ainsi que des conventions collectives qui complètent ces règlements. La direction de l'entreprise est responsable de la communication de l'information; le réviseur d'entreprises est chargé d'une part de certifier le caractère fidèle et complet des informations transmises et d'autre part d'analyser et d'expliquer leur signification du point de vue de la structure financière et de l'évolution de la situation financière de l'entreprise.**

1.2.1.<em>Selon l'article 151 du Code des sociétés, la mission du réviseur couvre quatre aspects :

- 1° faire rapport au conseil d'entreprise sur les comptes annuels et sur le rapport de gestion conformément aux articles 143 et 144 du Code des sociétés;
- 2° certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières que l'organe de gestion transmet au conseil d'entreprise pour autant que ces informations résultent de la comptabilité, des comptes annuels de la société ou d'autres documents vérifiables;
- 3° analyser et expliquer à l'intention particulièrement des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs les informations économiques et financières qui ont été transmises au conseil d'entreprise, quant à leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de la société;
- 4° s'il estime ne pas pouvoir délivrer la certification visée au 2° ou s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au conseil d'entreprise, en saisir l'organe de gestion et si celui-ci n'y donne pas suite dans le mois qui suit son intervention, en informer d'initiative le conseil d'entreprise.

1.2.2.<em>D'un point de vue technique, les quatre aspects de la mission du réviseur peuvent être regroupés de la façon suivante :

- a) les tâches qui découlent de l'obligation de certification; elles débouchent sur un rapport écrit précisant clairement la portée de l'avis du réviseur. Ces principes relatifs au rapport de certification sont développés au chapitre 4;
- b) l'analyse et l'explication des informations; cette tâche s'effectue par des commentaires ou réponses orales à des questions posées et, le cas échéant, par des notes ou documents écrits. Les principes relatifs à la mission d'analyse et

d'explication sont développés au chapitre 5.

Dans les deux cas, le réviseur doit disposer d'une connaissance suffisante de l'entreprise et des questions posées. Le chapitre 3 de la présente norme étudie les principes généraux de ce contrôle.

**1.3.<em>Dans les sociétés à forme commerciale, le commissaire est chargé de plein droit de la mission visée à l'article 151 du Code des sociétés. Si plusieurs commissaires forment un collège, ils peuvent se répartir entre eux les charges du contrôle.**

1.3.1.<em>Conformément au texte de la loi, les membres d'un collège de réviseurs peuvent se répartir les charges du contrôle. Lorsqu'il existe plusieurs conseils d'entreprises au sein d'une même société, les réviseurs peuvent se répartir les obligations découlant de l'article 154 du Code des sociétés en matière d'assistance aux réunions en veillant à respecter une permanence suffisante dans les relations avec chaque conseil d'entreprise. Toutefois, une telle décision ne peut recevoir application si le conseil d'entreprise rejette cette répartition des tâches. Les rapports écrits de certification devront en toute hypothèse émaner du collège des réviseurs.

## **2. Relations entre le conseil d'entreprise et le réviseur**

**2.1.<em>Le réviseur d'entreprises peut assister en principe personnellement aux réunions du conseil d'entreprise au cours desquelles l'information de base et l'information annuelle sont discutées. Il est toutefois tenu d'y assister lorsqu'il y est invité par l'organe de gestion ou par les membres nommés par les travailleurs statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux (art. 154 du Code des sociétés).**

2.1.1.<em>Lorsque le réviseur a été dûment convoqué dans un délai raisonnable et qu'une raison impérieuse l'empêche de participer à la réunion, il doit communiquer les motifs de son empêchement. Dans ce cas, un associé ou un collaborateur-réviseur disposant d'une connaissance suffisante du dossier, peut remplacer le réviseur à la réunion.

2.1.2.<em>Le réviseur peut assister à toutes les réunions du conseil d'entreprise. Sa participation à une réunion autre que celles au cours desquelles les informations de base ou les informations annuelles sont discutées n'est obligatoire que dans deux cas :

- lorsqu'elle est requise par l'organe de gestion;
- lorsqu'elle est requise par la majorité des membres nommés par les travailleurs.

En application de l'article 153 du Code des sociétés l'ordre du jour et les procès verbaux des réunions du conseil d'entreprise où des informations économiques et financières fournies ou discutées sont communiqués au réviseur d'entreprise en même temps qu'aux membres. Le réviseur vérifie si l'invitation mentionne que sa présence à

cette réunion est expressément requise.

2.1.3.<em>Il pourrait arriver que le réviseur d'entreprises soit invité à participer à une réunion préparatoire avec une partie des membres du conseil d'entreprise. Le réviseur d'entreprises doit établir une relation de confiance avec les deux parties représentées au conseil d'entreprise; si, dans le cadre de cette relation de confiance, il estime utile de prendre part à ces réunions préparatoires, il peut y assister.

2.1.4.<em>Lors de ces réunions, le réviseur d'entreprises doit éviter toute situation de nature à mettre en péril la confiance soit de l'employeur, soit des représentants des travailleurs. Le réviseur doit veiller à ce que, lors de chacun de ces contacts séparés, de même que lors des réunions préparatoires au conseil d'entreprise, il ne prenne jamais la place de l'organe de gestion en communiquant des informations que seul l'organe de gestion a le droit de communiquer et ne remplisse pas des tâches qu'il est légalement tenu de remplir vis-à-vis de l'ensemble du conseil d'entreprise, sur base de l'article 152 du Code des sociétés.

2.1.5.<em>Lorsque le réviseur participe à une réunion préparatoire informelle avec une partie des membres du conseil d'entreprise, il en informe préalablement le président et le secrétaire du conseil d'entreprise.

**2.2.<em>Le réviseur d'entreprises mettra tout en œuvre en vue de respecter les délais fixés par la loi pour l'exécution de ses contrôles et le dépôt de ses rapports. Lorsque ces délais sont dépassés de façon significative, il adressera une lettre au président et au secrétaire du conseil d'entreprise expliquant l'absence de rapport dans le délai imparti. Cette communication ne sera pas requise lorsqu'il résulte des délibérations du conseil d'entreprise qu'un calendrier précis a été admis par les parties et pourra être respecté.**

2.2.1.<em>Lorsque les informations sont communiquées au réviseur avec un retard tel que les opérations de contrôle en deviennent compromises, le réviseur pourra juger qu'il n'est pas en mesure d'établir un rapport de certification susceptible d'informer le conseil d'entreprise de façon pertinente. Dans cette hypothèse, il adressera au président et au secrétaire du conseil d'entreprise une lettre dans laquelle il exposera de façon claire les motifs qui l'empêchent de déposer son rapport avant la réunion du conseil d'entreprise.

2.2.2.<em>Lorsque le conseil d'entreprise a décidé d'un calendrier de ses réunions satisfaisant aux besoins de son information et garantissant la disponibilité d'un temps suffisant à l'exercice des vérifications et à l'établissement des rapports, le réviseur pourra admettre que la procédure définie au paragraphe précédent ne soit pas strictement respectée, pour autant que cette décision résulte d'un procès-verbal du conseil d'entreprise. Il demandera qu'une nouvelle réunion du conseil d'entreprise soit fixée, qui ait à l'ordre du jour la discussion de son rapport écrit.

2.2.3.<em>Sauf convention contraire entre le réviseur et le conseil d'entreprise, les

rapports écrits établis spécifiquement à l'intention du conseil d'entreprise peuvent être remis jusqu'à la date de la réunion chargée de les examiner.

**2.3.<em>En exécution de sa fonction légale, le réviseur d'entreprises répond aux questions qui lui sont posées par les membres du conseil d'entreprise, lorsque celles-ci relèvent de sa compétence. Sa présence aux réunions du conseil d'entreprise s'inscrit dans la perspective d'un dialogue entre les membres nommés par les travailleurs et l'organe de gestion.**

2.3.1.<em>Les questions qui sont généralement posées au réviseur au cours d'une réunion du conseil d'entreprise se classent en trois types essentiels :

- celles qui portent sur la définition technique d'un terme, d'une opération, d'un tableau;
- celles dont l'objectif est la compréhension d'une information, en ce compris les modalités de son établissement;
- les demandes par lesquelles l'intervenant sollicite un supplément d'information.

2.3.2.<em>Lorsqu'une question de la première catégorie est adressée directement au réviseur, celui-ci peut prendre l'initiative de répondre pour autant que ceci relève de sa compétence professionnelle. Il veillera à mettre particulièrement en évidence les concepts fondamentaux nécessaires à la bonne compréhension de l'information.

2.3.3.<em>Lorsque la question a pour objet de saisir le sens d'une information ou les modalités de son élaboration, le réviseur doit avoir un souci didactique; son objectif est d'assurer la compréhension de l'information par les membres du conseil d'entreprise dans le contexte de l'article 3 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise (cf. 5.2.). Pour qu'une information financière puisse être considérée comme comprise, il ne faut pas seulement en connaître le contenu, il faut aussi pouvoir en apprécier l'importance relative et la situer dans le contexte global de la vie de l'entreprise.

2.3.4.<em>La troisième catégorie de questions regroupe des demandes d'informations supplémentaires. Il appartient à l'organe de gestion de répondre à ces questions. Dans la mesure où il dispose sur place de toute l'information nécessaire, le réviseur peut, à la demande de l'organe de gestion, l'assister dans sa réponse.

2.3.5.<em>Le réviseur sera toujours en mesure de fournir une réponse plus claire, plus précise et exprimée en des termes plus simples lorsque des questions lui sont adressées avant la réunion.

2.3.6.<em>Lorsque les questions sont posées dans le cadre de l'information trimestrielle et occasionnelle, le réviseur s'efforcera toujours de situer cette information dans la vue globale de l'entreprise et de la rapprocher de l'information annuelle et de l'information de base dont disposent les membres du conseil

d'entreprise.

### **3. Normes spécifiques sur les travaux de contrôle**

**3.1.<em>La révision des informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise s'exécute conformément à un programme de travail approprié. Le programme de révision des informations économiques et financières remises au conseil d'entreprise est spécifique. Toutefois, le réviseur d'entreprises établira les références nécessaires aux travaux déjà accomplis dans le cadre du programme général de contrôle des comptes annuels.**

3.1.1.<em>Pour le contrôle des éléments de l'information économique et financière qui sont inclus dans les comptes annuels (le chiffre d'affaires, les informations sur la structure financière et le plan comptable, les frais de personnel, les aides publiques) ou dans le rapport de gestion, le réviseur procédera de préférence par renvoi aux travaux effectués dans le programme ordinaire de révision des comptes annuels. Dans le cas où il n'existerait pas de fonction de commissaire à pourvoir dans l'entreprise, le réviseur doit effectuer les travaux de contrôle nécessaires conformément aux normes générales de révision pour pouvoir exprimer un jugement sur les comptes annuels compris dans l'information économique et financière.

3.1.2.<em>Un grand nombre d'informations économiques ne sont pas incluses dans le programme normal de révision des comptes annuels. Dans ce cas, le réviseur devra prévoir les travaux complémentaires indispensables.

**3.2.<em>Le réviseur d'entreprises est obligé de consigner ou de faire consigner par écrit les travaux de contrôle effectués en personne ou par ses collaborateurs.**

3.2.1.<em>Dès réception du procès-verbal relatif à une réunion à laquelle il était présent, le réviseur doit s'assurer que ses déclarations ont été correctement relatées. A défaut, il doit demander les corrections qui s'imposent, de préférence par écrit. Le cas échéant, il le jugera nécessaire de compléter la modification du procès-verbal par une explication écrite détaillée du point litigieux.

**3.3.<em>L'objectif du contrôle des informations économiques et financières qui doivent être remises au conseil d'entreprise est différent de l'objectif du contrôle des comptes annuels. D'abord, le contrôle devra permettre de déterminer si l'information économique et financière est complète conformément à la loi. Ensuite, le contrôle devra permettre de déterminer le caractère fidèle des informations; selon leur nature, il convient de déterminer si elles sont conformes à des documents vérifiables et disponibles dans l'entreprise ou si aucune contradiction significative n'a été décelée par rapport aux informations examinées par le réviseur d'entreprises.**

3.3.1.<em>Pour vérifier le caractère complet, le réviseur doit s'assurer que :

- a) d'un point de vue formel, l'information comprend effectivement des renseignements relatifs à chacun des éléments visés par la réglementation;
- b) d'un point de vue substantiel, les renseignements fournis sont suffisamment clairs et détaillés en tenant compte de l'importance relative et de la pertinence de l'information pour la compréhension de la situation économique et financière de l'entreprise.

3.3.2.<em>Pour vérifier si l'information est fidèle au sens qu'il convient de donner à ce terme pour l'interprétation de l'article 151 du Code des sociétés, le réviseur doit s'assurer que :

- a) les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise et sont établis conformément aux dispositions légales;
- b) les autres informations économiques et financières contenues dans l'information fournie au conseil d'entreprise sont conformes à des documents vérifiables et disponibles. La conformité signifie que l'information a effectivement le même contenu que le document vérifié, même si dans certains cas la forme peut en être différente;
- c) aucune contradiction significative n'existe entre les informations dont il a eu connaissance à l'occasion de ses prestations de contrôle des comptes annuels, dans l'exécution des vérifications spécifiques de l'information fournie au conseil d'entreprise ou dans les autres aspects de la mission.

**3.4.<em>Dans le cadre des objectifs ainsi définis, le réviseur d'entreprises détermine la nature et l'étendue des vérifications à opérer.**

3.4.1.<em>Le réviseur tiendra compte des quatre catégories d'informations économiques et financières qui doivent être communiquées au conseil d'entreprise conformément à l'arrêté royal du 27 novembre 1973, à savoir :

- l'information de base, dans les deux mois qui suivent l'élection ou la réélection des membres du conseil d'entreprise (art. 4 de l'A.R.);
- l'information annuelle, chaque année avant l'assemblée générale des actionnaires

- ou à défaut dans les trois mois de la clôture de l'exercice (art. 16 de l'A.R.);
- l'information périodique, tous les trois mois au moins (art. 24 de l'A.R.);
  - l'information occasionnelle, chaque fois que se produisent des événements susceptibles d'entraîner pour l'entreprise des conséquences importantes ou dans tous les cas où interviennent des décisions internes susceptibles d'avoir des répercussions importantes sur l'entreprise (art. 25 de l'A.R.).

3.4.2.<em>L'étendue des vérifications dépendra de l'existence d'une organisation administrative appropriée offrant des garanties de fiabilité dans la collecte et le traitement des informations fournies au conseil d'entreprise.

**3.5.<em>Le réviseur d'entreprises doit récolter des éléments d'appréciation suffisants pour justifier sa certification dans le contexte des objectifs définis ci-dessus à la norme 3.3. Lorsque le réviseur d'entreprises constate qu'il ne dispose pas des éléments suffisants, il doit examiner si de tels éléments existent et dans l'affirmative, demander aux responsables de l'entreprise de lui fournir ces pièces.**

3.5.1.<em>Parmi les éléments d'appréciation, on peut inclure les rapports et procès-verbaux des réunions du conseil d'entreprise, de même que la documentation écrite remise avant ou au cours de ces réunions.

3.5.2.<em>Le réviseur n'est pas tenu de rechercher des éléments destinés à corroborer des informations qui ne découlent pas de la comptabilité, des comptes annuels ou d'autres documents vérifiables.

3.5.3.<em>Le réviseur demandera à la direction toutes les informations et les explications requises pour son contrôle, non seulement celles provenant de l'entreprise elle-même mais également lorsque cela est nécessaire et possible, celles en provenance de personnes et institutions extérieures à l'entreprise.

Si le réviseur estime ne pas avoir reçu de la direction des éléments d'appréciation suffisamment probants, il en fera mention dans son rapport.

**3.6.<em>Lorsque le réviseur d'entreprises entre en fonction, il demande à l'organe de gestion de lui remettre copie de l'information de base. Ces documents ne requièrent pas une nouvelle certification.**

3.6.1.<em>Les informations économiques et financières remises au conseil d'entreprise font partie de la documentation indispensable à l'exercice du contrôle révisoral. Dès lors, le réviseur doit se faire remettre une version mise à jour de l'ensemble de l'information de base. Le réviseur demandera également le rapport du réviseur qui aurait le cas échéant certifié ces informations. De même, il demandera communication du rapport du Service public fédéral Emploi, Travail et Concertation sociale qui aurait été, le cas échéant, établi à ce propos.

3.6.2.<em>Le réviseur n'est pas tenu de certifier les documents soumis au conseil

d'entreprise avant son entrée en fonction. A l'occasion de ses premiers travaux de contrôle, il prend connaissance de façon approfondie de l'information de base existante et des dernières informations annuelles.

**3.7.<em>Le réviseur d'entreprises doit s'assurer qu'il reçoit régulièrement communication des informations périodiques et occasionnelles écrites qui sont remises au conseil d'entreprise. Lorsqu'il constate des contradictions significatives avec les autres renseignements dont il dispose par ailleurs, il en informe l'organe de gestion . Si celui-ci ne donne pas suite dans le mois à cette intervention, le réviseur en informe d'initiative le conseil d'entreprise, sans retard.**

#### **4. Rapport de certification**

**4.1.<em>Le rapport de certification doit être établi par écrit.**

4.1.1.<em>L'information de base est communiquée aux membres du conseil d'entreprise dans les deux mois qui suivent leur élection ou leur réélection. Un rapport de certification du réviseur est joint à cette information de base.

4.1.2.<em>Un rapport de certification doit être établi chaque année sur la mise à jour de l'information de base et les autres éléments de l'information annuelle requis par la loi.

4.1.3.<em>Les rapports du réviseur d'entreprises comprennent la certification du résumé écrit de l'information périodique comprenant les données chiffrées et les éléments significatifs d'interprétation de celles-ci (art. 24 A.R. 27 novembre 1973).

**4.2.<em>Le rapport du réviseur d'entreprises doit établir clairement son objet, son destinataire et la période couverte.**

4.2.1.<em>Il est recommandé de faire une observation relative à l'utilisation du rapport, par exemple : « Le présent rapport est adressé aux membres du (des) conseil(s) d'entreprise de ..... pour répondre aux prescriptions de l'article 151, 2° du Code des sociétés et ne peut être utilisé à d'autres fins. »

**4.3.<em>Le président et le secrétaire du conseil d'entreprise doivent recevoir un exemplaire signé du rapport de certification.**

**4.4.<em>Le réviseur d'entreprises prend des mesures appropriées pour s'assurer que les documents qui ont été soumis à son examen sont bien ceux qui ont été remis aux membres du conseil d'entreprise.**

4.4.1.<em>L'exemplaire des documents conservés par le secrétaire du conseil d'entreprise sera dûment identifié par le réviseur.

4.4.2.<em>Si le réviseur observe des différences significatives entre les documents certifiés et ceux qui ont été remis au conseil d'entreprise, il le fera acter dans le procès-verbal de séance ou le notifiera au président et au secrétaire du conseil d'entreprise.

**4.5.<em>Dans l'introduction de son rapport, le réviseur rappelle en termes généraux l'objet de sa mission et la façon dont il a exercé ses contrôles.**

4.5.1.<em>En ce qui concerne l'objet de la mission, le réviseur mentionnera si le rapport porte sur l'information de base, l'information annuelle ou l'information périodique. Il indiquera la date à laquelle l'information est établie ou la période couverte. En outre, s'il s'agit d'une information annuelle, il fera expressément référence au rapport de révision des comptes annuels qui est établi conformément à l'article 144 du Code des sociétés.

4.5.2.<em>Sauf dans le cas où le réviseur aurait été confronté avec des problèmes spécifiques qu'il juge utile de mettre en évidence, la méthode de contrôle sera suffisamment décrite dans le rapport par une référence aux présentes normes. Le réviseur précisera néanmoins qu'il a obtenu les explications et les informations nécessaires ou utiles au contrôle, qu'il a demandées aux responsables de l'entreprise.

**4.6.<em>Dans une partie clairement identifiée du rapport, le réviseur d'entreprises indiquera les nuances qu'il estime nécessaire d'apporter en ce qui concerne l'étendue des vérifications ou la portée de la certification. Aucune confusion ne peut être introduite entre ces observations liées à l'exécution de la mission et des réserves sur l'information économique et financière.**

4.6.1.<em>La mission de contrôle des informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise conduit le réviseur à examiner un grand nombre de documents qui ne sont pas directement liés au système comptable. Lorsque la situation le requiert, le réviseur, sans émettre une réserve dans la certification, devra inclure des observations particulières relatives à l'impossibilité de certifier des perspectives d'avenir et aux raisons pour lesquelles certaines données ne peuvent pas faire l'objet d'un contrôle suffisant.

L'aspect pédagogique de la mission du réviseur s'exprimera vis-à-vis de son propre travail aussi bien que dans l'explication des informations économiques et financières.

4.6.2.<em>Les observations relatives à l'exécution de la mission peuvent contenir des nuances qui influencent la lecture de la certification. Toutefois, il convient d'éviter toute confusion entre ces observations et des réserves relatives au caractère fidèle et complet des informations économiques et financières. Il ne peut être question d'introduire de simples observations lorsqu'une information dont la loi requiert clairement la communication fait défaut; dans ce cas des réserves seront nécessaires.

**4.7.<em>Lorsque les informations économiques et financières contiennent des**

**informations prévisionnelles, le réviseur d'entreprises mentionnera si elles sont établies selon des méthodes rationnelles et si elles ne présentent aucune contradiction évidente avec les informations dont il a connaissance et l'évolution générale à laquelle on peut raisonnablement s'attendre. Il s'abstiendra d'émettre une opinion sur les possibilités de réalisation des prévisions et les hypothèses sur lesquelles elles se basent.**

4.7.1.<em>Les observations particulières émises par le réviseur en ce qui concerne les informations prévisionnelles s'appliquent toujours aux états financiers chiffrés. Elles se rangent parmi les observations précédant la certification proprement dite. En ce qui concerne le programme et les perspectives générales d'avenir évoquées par l'article 11 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 et qui ne feraient pas l'objet de données chiffrées, il appartient au réviseur d'apprécier dans quelle mesure il doit nuancer son opinion.

**4.8.<em>Le réviseur doit conclure son rapport par une déclaration relative au caractère fidèle et complet de l'information remise au conseil d'entreprise dans laquelle les réserves éventuelles sont exprimées avec précision et clarté.**

4.8.1.<em>Le réviseur devra émettre des réserves ou des observations lorsqu'il constate qu'un élément de l'information est susceptible de porter préjudice à la compréhension de l'information par les membres du conseil d'entreprise.

**4.9.<em>Lorsque le réviseur d'entreprises, après avoir suivi la procédure prévue par la loi, constate qu'une information dont la communication est requise n'a pas été fournie au conseil d'entreprise, il en fait état dans son rapport.**

4.9.1.<em>Par information dont la communication est requise, il faut entendre toute information économique et financière soumise au contrôle révisoral par la loi, dans la mesure où son importance relative la rend significative au regard de l'objectif défini par l'article 3 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973.

Sont visées notamment les informations communiquées sur base de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 et de la législation relative à l'expansion économique régionale.

4.9.2.<em>Le réviseur qui constate qu'une information fait défaut doit tout d'abord en informer l'organe de gestion afin que ce dernier puisse, le cas échéant, compléter les renseignements fournis au conseil d'entreprise. Si l'organe de gestion ne réagit pas positivement à cette demande dans les délais légaux, une mention au rapport s'imposera.

4.9.3.<em>Au cas où l'information remise au conseil d'entreprise serait partielle, le réviseur exprimera des réserves sur le caractère complet. Si les informations manquantes, telles que définies ci-dessus, sont fournies à l'occasion d'une réunion ultérieure, le réviseur établira à leur sujet un « complément de rapport » portant sur la certification de leur cohérence et de la conformité à la documentation contrôlée.

**4.10.<em>Lorsque le réviseur d'entreprises constate, après avoir suivi la procédure prévue par la loi, qu'une information communiquée n'est pas conforme à un document vérifiable, il en fait état dans son rapport.**

4.10.1.<em>Un rapport sans réserve signifie que tous les documents dont le réviseur était en mesure de vérifier la conformité à la comptabilité, aux comptes annuels ou à d'autres documents vérifiables ont été considérés comme conformes.

4.10.2.<em>L'absence de conformité signifie qu'une information est différente des documents vérifiables quant à sa substance. Le réviseur ne devra relever que les différences importantes qui sont susceptibles de porter préjudice à la bonne compréhension de l'information.

**4.11.<em>Lorsqu'il résulte des contrôles que des informations communiquées au conseil d'entreprise sont contradictoires de façon significative par rapport aux renseignements qu'il a pu examiner, le réviseur d'entreprises, après avoir respecté la procédure prévue par la loi, doit inclure des observations dans son rapport.**

4.11.1.<em>Un rapport sans réserve signifie que le réviseur n'a relevé aucune contradiction significative au cours de l'exercice de son programme de contrôle tel que défini au chapitre 3 de la présente norme.

**4.12.<em>Le rapport portera la date des dernières opérations de contrôle des informations.**

**4.13.<em>L'annexe à la présente norme propose un modèle de rapport qui respecte ses prescriptions en ce qui concerne la certification de l'information de base et de l'information annuelle. Un éventuel rapport de certification relatif à d'autres informations revêtira une forme appropriée à la nature de ces dernières.**

## **5. Analyse et explication**

**5.1.<em>Le réviseur d'entreprises a pour mission d'analyser et d'expliquer particulièrement à l'intention des membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, les informations économiques et financières qui ont été transmises au conseil d'entreprise, quant à leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de l'entreprise (art. 151, 3° du Code des sociétés).**

5.1.1.<em>La disposition légale précitée constitue un élément important de la réforme du révisorat par la loi du 21 février 1985.

« Le réviseur doit jouer un rôle didactique et pédagogique auprès du conseil d'entreprise. Il ne s'agit nullement de se prononcer sur l'opportunité mais bien d'expliquer les informations qui intéressent particulièrement les travailleurs » (Doc. Parl., Chambre 552 (1982-1983) 35, p. 17).

5.1.2.<em>Il appartient à l'organe de gestion de fournir l'information économique et financière. La mission d'analyse et d'explication porte sur l'information qui a été fournie par l'organe de gestion. Le réviseur d'entreprises est tenu de respecter le partage des responsabilités défini par la loi.

Il n'y a cependant pas lieu de considérer que l'exploitation des données fournies par l'organe de gestion, sous forme de ratios, tableau de financement ou autres documents de synthèse doit être assimilée à la communication d'information; il s'agit d'analyses que le réviseur peut communiquer au conseil d'entreprise de sa propre initiative.

**5.2.<em>La mission d'analyse et d'explication doit, dans les limites des compétences du réviseur d'entreprises, participer aux objectifs des informations économiques et financières tels que définis par la loi. Le réviseur s'efforcera de contribuer à une meilleure compréhension de l'information sans porter un jugement sur la gestion de l'entreprise.**

5.2.1.<em>Ces objectifs sont définis dans l'article 3 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 :

- 1° fournir aux travailleurs une image claire et correcte de la situation, de l'évolution et des perspectives de l'entreprise ou de l'entité juridique dont elle fait éventuellement partie;
- 2° permettre d'établir le rapport entre les données économiques et les données financières et de comprendre l'incidence de ces données sur la politique de l'entreprise en matière d'organisation, d'emploi et de personnel;
- 3° permettre également de situer l'entreprise dans le cadre plus large d'une part du groupe économique ou financier dont elle fait éventuellement partie et, d'autre part, du secteur et de l'économie régionale, nationale et internationale.

5.2.2.<em>Les principes généraux dont le réviseur d'entreprises doit s'inspirer pour mettre en œuvre sa mission d'analyse et d'explication sont :

- 1° la mise en évidence des éléments essentiels permettant d'apprécier la structure financière et l'évolution de la situation financière de l'entreprise;
- 2° la dimension didactique de manière à favoriser la compréhension des informations économiques et financières par les membres du conseil d'entreprise;
- 3° selon le Conseil Central de l'Economie, « Si le commissaire ne peut intervenir dans la gestion de l'entreprise en tant que telle, ni émettre un jugement à son égard notamment sur la gestion commerciale, la politique du personnel, la gestion technique, la direction et l'organisation de l'entreprise, il devra nécessairement tenir compte de certains aspects de ces derniers éléments, dans la mesure où ceux-ci exercent une incidence sur la situation financière. Dans cette dernière limite et sans intervenir dans la gestion de l'entreprise, il peut formuler des remarques dans

le cadre de sa mission » (Rapport 1971-72, p. 63). On en déduira que le réviseur peut se livrer à une analyse objective de faits constatés sur la structure financière ou l'évolution de la situation financière pour autant qu'il évite un jugement qualitatif même implicite des décisions de gestion.

**5.3.<em>La mission d'analyse et d'explication confiée au réviseur d'entreprises comportera les commentaires oraux exprimés à l'occasion des réunions du conseil d'entreprise auxquelles il est invité à participer et, le cas échéant, les commentaires écrits qu'il communiquera au conseil d'entreprise.**

5.3.1.<em>La mission d'analyse et d'explication s'exercera principalement par une participation active aux réunions de conseil d'entreprise. Selon les principes développés au chapitre 2, paragraphe 2.3 le réviseur y répondra aux questions qui lui sont posées par les membres du conseil d'entreprise.

5.3.2.<em>A l'issue d'une réunion du conseil d'entreprise le réviseur pourra juger utile en fonction des circonstances de confirmer certaines explications par écrit et notamment :

- les explications relatives aux points particuliers qu'il n'a pas été possible d'éclairer en séance;
- la confirmation d'explications complexes à propos desquelles le réviseur préfère s'assurer qu'elles sont comprises avec précision et clarté.

5.3.3.<em>La mission d'analyse et d'explication peut ne pas se limiter à des commentaires oraux. En fonction des circonstances, le réviseur jugera s'il est opportun de transmettre au conseil d'entreprise une fois l'an un commentaire écrit synthétisant les explications et analyses du réviseur à propos des informations économiques et financières (cf. 4.5.1).

5.3.4.<em>Dans son analyse, le réviseur prendra en considération les deux éléments suivants :

- l'étendue des commentaires et explications de l'organe de gestion; en ce qui concerne plus particulièrement l'information annuelle, la façon dont il applique les articles 18 à 20 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973;
- le souci exprimé par les membres du conseil d'entreprise désignés par les travailleurs en ce qui concerne la compréhension des informations communiquées.

A titre indicatif, il pourrait incorporer dans ses commentaires l'analyse de la structure financière et de l'évolution de la situation financière sous les aspects suivants :

- bilan en mettant l'accent sur la solvabilité et la liquidité;
- compte de résultats en mettant l'accent sur l'analyse de la rentabilité et la répartition de la valeur ajoutée;

- analyse du tableau de financement.

5.3.5. Dans son analyse, le réviseur doit garder à l'esprit les préoccupations essentielles des membres du conseil d'entreprise qui la recevront. En outre, le réviseur mettra l'accent sur la vue globale qu'il doit ressortir de l'analyse des différentes informations contenues dans les documents que l'organe de gestion doit adresser au conseil d'entreprise. Pour être clair et précis, il est préférable de conserver aux commentaires un caractère concis, synthétique et concentré sur les éléments indispensables à la bonne compréhension de l'information.

\*\*\*

## **Annexe à la norme relative à la mission du réviseur d'entreprises auprès des conseils d'entreprise**

### *Modèle de rapport de certification au conseil d'entreprise*

Aux membres du (des) conseil(s) d'entreprise de ...

#### ***1. Mission***

Nous avons pris connaissance des documents écrits remis par l'organe de gestion au conseil d'entreprise dont l'exemplaire destiné au secrétaire du conseil d'entreprise a été dûment identifié. Ceux-ci contiennent l'information économique et financière (de base – annuelle – périodique ou occasionnelle) en date du .././.... (pour l'exercice .....).

En ce qui concerne les comptes annuels et le rapport de gestion soumis à l'assemblée générale des actionnaires, nous vous demandons de prendre connaissance du rapport qui y est annexé et qui reflète notre opinion précise à leur sujet.

Nous avons obtenu de la direction de l'entreprise toutes les informations et les explications requises pour notre contrôle, non seulement celles provenant de l'entreprise elle-même mais également, lorsque cela était nécessaire et possible, celles provenant de personnes et d'institutions extérieures à l'entreprise.

Nous avons examiné, selon les normes usuelles de la profession, si les informations économiques et financières requises par la loi ont été complètement communiquées, si elles donnent une image claire et fidèle de la situation financière et économique de l'entreprise et correspondent à la réalité. Il s'agit des informations économiques et financières qui résultent notamment de :

- l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseil d'entreprise;
- la législation relative à l'expansion économique régionale.

Nous avons également examiné si l'information présentée répond aux dispositions de l'article 1er de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 et que l'information requise a été donnée pour :

- l'unité technique d'exploitation;
- l'entité juridique;
- l'entité économique et financière;
- tout sous-ensemble pour autant qu'une décision ait été prise à ce sujet par le conseil d'entreprise.

Enfin, nous avons examiné si l'information économique et financière telle que prévue par l'arrêté royal du 27 novembre 1973 renferme des informations qui doivent permettre :

- « d'établir le rapport entre les données économiques et financières et de comprendre l'incidence de ces données sur la politique de l'entreprise en matière d'organisation, d'emploi et de personnel;
- de situer l'entreprise dans le cadre plus large, d'une part, du groupe économique et financier dont elle fait éventuellement partie et, d'autre part, du secteur et de l'économie régionale, nationale et internationale (art. 3 A.R. 27 novembre 1973) ».

## **2.<em>Certification**

### *A. Observations particulières (selon le cas)*

En ce qui concerne les informations économiques et financières, il convient d'émettre les observations particulières suivantes qui ne trouvent pas leur raison d'être dans l'entreprise même mais bien dans la nature de l'information requise. Des explications orales plus détaillées au sujet des éléments énumérés ci-dessous seront fournies au conseil d'entreprise sur demande.

- a. En ce qui concerne les informations relatives aux perspectives d'avenir, il va de soi que nous ne pouvons nous porter garants de leurs réalisations ni même des hypothèses sur lesquelles elles se basent. Nous pouvons néanmoins affirmer qu'elles ont été établies de manière rationnelle et qu'elles ne présentent aucune contradiction évidente avec les informations dont nous avons connaissance et l'évolution générale à laquelle on peut raisonnablement s'attendre.
- b. Nous ne pouvons pas ou nous ne pouvons que de manière incomplète contrôler les données suivantes pour des raisons indiquées ci-dessous :
  - 1) parce qu'elles reposent sur des renseignements dont il ne nous est ni

techniquement ni matériellement possible de vérifier le caractère correct.

(...)

2) parce qu'elles ne sont pas disponibles dans l'entreprise :

(...)

3) parce qu'il ne nous restait qu'un délai insuffisant pour effectuer un contrôle à partir du moment où l'information a été mise à notre disposition :

(...)

c. La direction estime que des éléments déterminés, faisant partie de l'information économique et financière, ne doivent pas être communiqués, entre autres parce qu'ils ne sont pas importants, parce qu'ils n'ont pas de conséquence fondamentale et durable sur la situation de l'entreprise, parce qu'ils ne sont pas nécessaires pour se forger une opinion, ..., à savoir ...

## *B. Conclusion*

Sur base des résultats de notre examen et compte tenu des observations particulières qui précèdent, nous certifions que l'information économique et financière transmise au(x) conseil(s) d'entreprise de ... est fidèle et complète, c'est-à-dire qu'elle :

- contient les informations requises par les dispositions réglementaires;
- concorde avec les données comptables et autres documents vérifiables tels que définis dans la description de notre mission;
- ne contient pas d'incohérence par rapport aux données dont nous avons eu connaissance au cours de nos contrôles.

Néanmoins, nous devons émettre les réserves suivantes :

- quant au caractère complet : (...)
- quant au caractère fidèle : (...)

Le présent rapport est adressé aux membres du (des) conseil(s) d'entreprise de ... pour répondre aux prescriptions de l'article 151 2° du Code des sociétés et ne peut être utilisé à d'autres fins.

Date d'émission du rapport

Signature