

# LE CONSEIL D'ENTREPRISE ET L'INFORMATION ÉCONOMIQUE ET FINANCIÈRE

24 bonnes pratiques  
pour le réviseur,  
le chef d'entreprise, et les  
représentants des travailleurs



## INTRODUCTION

### **Pourquoi ce document ?**

La qualité de la concertation sociale et les relations de confiance entre les différents membres du conseil d'entreprise sont essentielles afin de contribuer au développement durable et favoriser l'évolution économique et sociale des entreprises. Le conseil d'entreprise joue à plusieurs titres un rôle important dans le cadre de cette concertation sociale. Il s'agit, entre autres, du lieu par excellence où les informations économiques et financières (ci-après : IEF) de l'entreprise sont communiquées, discutées et expliquées.

L'objectif des IEF est de permettre aux représentants des travailleurs de mieux comprendre la situation économique, financière et sociale de l'entreprise et les éventuelles conséquences en matière d'emploi des décisions, résultats et perspectives. De cette façon, ils pourront à leur tour remplir correctement leur mission d'information vis-à-vis des travailleurs.

En 2015, une première version des 24 bonnes pratiques a été publiée avec le soutien de l'IRE et des partenaires sociaux. Depuis cette diffusion, les expériences acquises par la profession et les acteurs au sein des conseils d'entreprises ont révélé des pistes pour améliorer ces bonnes pratiques et en reformuler l'expression. C'est l'objet de la présente brochure qui constitue la nouvelle version des 24 bonnes pratiques, préparée comme la version initiale, par un groupe de travail.

### **Une ligne de conduite pour tous les intéressés**

Il est donc indispensable de garantir le caractère fidèle et complet des données qui leur sont communiquées. Ce rôle légal est dévolu au réviseur d'entreprises qui est chargé non seulement de certifier les IEF, mais aussi de les expliquer.

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) et les interlocuteurs sociaux ont jugé nécessaire de faire le point sur un nombre de bonnes pratiques afin de soutenir tous les intéressés dans l'exercice de leur rôle. Sur base de la réglementation en vigueur, certains aspects seront mis en lumière afin de promouvoir de bonnes relations entre le conseil d'entreprise et le réviseur.

En suivant ces bonnes pratiques, toutes les parties concernées contribueront à un meilleur fonctionnement du conseil d'entreprise et des réunions où sont discutées les IEF.

### **Pas de nouvelle norme**

La nouvelle version des bonnes pratiques présentées dans ce document a été élaborée par un groupe de travail animé par l'IRE ainsi que les représentants de la FEB, de l'Unizo, de la FGTB, de la CGSLB et de la CSC.

Il importe de souligner que ce document ne constitue pas une nouvelle norme, ni l'adaptation des normes actuelles relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise. Il ne modifie pas non plus la réglementation relative au fonctionnement de ce conseil et aux informations à lui transmettre.

A l'instar de la première version, la nouvelle version bénéficie de l'accréditation de la profession et des instances des partenaires sociaux qui apprécient les 24 bonnes pratiques comme un des documents de référence pour le fonctionnement des conseils d'entreprise.

En s'adressant tant aux membres des conseils d'entreprise qu'aux réviseurs d'entreprises eux-mêmes, les 24 bonnes pratiques devraient servir de guide en vue de contribuer à l'amélioration de la concertation sociale au sein des entreprises.

## Les principes de base des bonnes pratiques

L'objectif de ces bonnes pratiques consiste à assurer que l'intervention du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise se déroule de la manière la plus efficace possible, tout en répondant le plus possible aux attentes de l'ensemble des parties prenantes : le chef d'entreprise, les représentants des travailleurs et le réviseur d'entreprises.

Ces bonnes pratiques s'appuient sur les principes fondamentaux suivants :

1. L'entreprise, tant du secteur marchand que non-marchand, est une entité économique et sociale qui, en produisant des biens et des services, crée de la valeur ajoutée. Celle-ci est répartie entre le personnel, les actionnaires, les contributions fiscales et sociales ainsi que l'autofinancement des investissements.  
L'entreprise joue un rôle essentiel dans le développement économique et la richesse d'un pays. Sa réussite se traduit par la création d'emplois, l'amélioration de la qualité de vie de la population et le respect de l'environnement.
2. Le conseil d'entreprise est un organe de concertation sociale entre le chef d'entreprise et les représentants des travailleurs. Cette concertation est alimentée par un échange d'informations, dont les IEF.
3. Les IEF doivent être suffisamment pertinentes, claires et complètes pour se forger une opinion correcte de la situation économique et financière de l'entreprise, des résultats obtenus et des perspectives économiques des activités, d'emploi et d'investissement.
4. La bonne compréhension des IEF, de la politique de l'entreprise et des raisons et des objectifs de la mission, constitue une des conditions nécessaires à la qualité de la concertation sociale au sein de l'entreprise. Le rôle pédagogique du réviseur a pour objectif d'améliorer la compréhension des représentants des travailleurs au sein du conseil d'entreprise. La tâche du réviseur consiste donc à attester ces informations, à faciliter le dialogue et à clarifier les informations complexes mais aussi à vérifier et expliquer les réponses de l'employeur.

Ces principes constituent la dynamique ternaire des relations entre :

- le chef d'entreprise, en tant que responsable de la gestion de l'entreprise et de la diffusion d'informations vers le conseil d'entreprise ;
- les représentants des travailleurs, en tant que destinataires des informations ;
- le réviseur qui vérifie l'exhaustivité et la qualité de ces informations et qui en assure la clarification.

Le législateur a conçu la mission du réviseur d'entreprises comme celle d'un expert à l'égard des conseils d'entreprise. En décrivant certaines bonnes pratiques, qui s'appuient sur la qualification et l'objectivité des réviseurs, ce document propose des lignes de conduite pour l'exécution de cette mission.

Informers les travailleurs est l'objectif principal de la communication des informations au conseil d'entreprise. Les représentants des travailleurs doivent ensuite partager ces informations avec le personnel de l'entreprise. Pour ce faire, ils feront preuve de la discrétion nécessaire afin de préserver les intérêts de l'entreprise.

Le règlement d'ordre intérieur doit déterminer la façon dont le personnel est informé par rapport aux activités du conseil d'entreprise (art. 22, § 3, 8° de la loi du 20 septembre 1948). Il incombe aux représentants des travailleurs d'expliquer ces informations au personnel.

Avant de développer les bonnes pratiques, ce document reprend un récapitulatif du cadre légal.

## TERMINOLOGIE

Dans le présent texte, il convient d'entendre par :

- « **conseil d'entreprise** » : au sens de l'article 16 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, celui-ci se compose d'une part du chef d'entreprise et des représentants désignés par l'employeur et d'autre part des délégués du personnel. Lorsqu'un des membres est visé, l'on emploie selon le cas les termes « chef d'entreprise » et « représentants des travailleurs » ; lorsque tous les membres sont visés, le terme « conseil d'entreprise » est utilisé ;
- « **réviseur d'entreprises** » : au sens de l'article 3, 3° de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises ; pour faciliter la lecture du présent document, le terme « réviseur » est également utilisé ; dans le cas où, en vertu de la loi, un commissaire doit être désigné dans une société, la mission à l'égard du conseil d'entreprise sera exécutée par ce commissaire (art. 3:87 CSA) ; le commissaire est nommé par l'assemblée générale parmi les membres, les personnes physiques ou morales de l'Institut des réviseurs d'entreprises ;
- « **informations économiques et financières** » : les informations qui, conformément à l'arrêté royal du 27 novembre 1973, doivent 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 ;
- « **comptes annuels** » : les comptes annuels comprennent le bilan, le compte des résultats ainsi que l'annexe et forment un tout. Pour les associations et les fondations, le bilan social fait partie des comptes annuels, ce qui n'est pas le cas pour les sociétés ;
- « **Normes IRE** » : les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise, adoptées par le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises le 7 février 1992 et modifiées pour la dernière fois le 6 décembre 2002 ; ces normes sont en cours de révision et seront adaptées fin 2021-début 2022.

**Dans ce document, le genre masculin est utilisé comme générique, dans le seul but de ne pas alourdir le texte.**



# CONTENU



INTRODUCTION .....	1
TERMINOLOGIE .....	3
LE CONSEIL D'ENTREPRISE ET LE RÉVISEUR D'ENTREPRISES : LE CADRE LÉGAL .....	6
A. Mission du réviseur d'entreprises vis-à-vis du conseil d'entreprise .....	7
B. Mission du réviseur d'entreprises concernant les comptes annuels .....	8
C. Nomination du réviseur d'entreprises .....	11
D. Le réviseur d'entreprises et le conseil d'entreprise : indépendance, objectivité, compétence professionnelle et pédagogie adaptée .....	13
1. Indépendance et objectivité .....	13
2. Compétence professionnelle et pédagogie adaptée .....	13
24 BONNES PRATIQUES POUR LE RÉVISEUR, LE CHEF D'ENTREPRISE, ET LES REPRÉSENTANTS DES TRAVAILLEURS .....	16
A. Nomination et démission du réviseur d'entreprises .....	18
1. Premier mandat .....	18
2. Nomination .....	19
3. Renouvellement du mandat .....	19
4. Après les élections sociales .....	20
5. Démission en cours de mandat .....	20
B. Etablissement et transmission des IEF .....	21
1. Etablissement des IEF .....	21
2. Transmission des IEF .....	23
C. Présentation des IEF .....	25
1. Réunions préparatoires du conseil d'entreprise portant sur les IEF .....	25
2. Réunions du conseil d'entreprise portant sur les IEF .....	25
3. Procès-verbaux des réunions du conseil d'entreprise .....	29
D. Points particuliers dans l'information à fournir .....	31
1. Continuité et discontinuité .....	31
2. Informations relatives au groupe .....	36
3. Informations relatives aux perspectives d'avenir .....	37
ANNEXES .....	38
Modèle de rapport du commissaire sur les comptes annuels .....	39
Modèle de rapport de certification .....	44
Références utiles .....	46
Où vous adresser pour vos questions ? .....	47



LE CONSEIL D'ENTREPRISE ET  
LE RÉVISEUR D'ENTREPRISES :  
LE CADRE LÉGAL



## A. Mission du réviseur d'entreprises vis-à-vis du conseil d'entreprise

En vertu de l'article 3:83 du Code des sociétés et des associations (ci-après : « CSA ») et de l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie (ci-après : « la loi du 20 septembre 1948 »), un ou plusieurs réviseurs d'entreprises doivent être désignés dans chaque entreprise où un conseil d'entreprise a été constitué (à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées). L'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise (ci-après : « AR 1973 ») détermine les obligations incombant au chef d'entreprise à l'égard des IEF. Les obligations plus spécifiques du réviseur vis-à-vis du conseil d'entreprise sont réglées quant à elles par le CSA et les normes IRE. Dans le cadre des IEF, les tâches à l'égard du conseil d'entreprise, de l'organe d'administration d'une part et du réviseur d'autre part, sont bien définies. L'un comme l'autre doivent respecter les limites de ses compétences vu qu'ils assument des responsabilités distinctes.

La mission du réviseur vis-à-vis du conseil d'entreprise est fixée dans les articles 3:83 à 3:86 CSA, à savoir :

1. faire rapport au conseil d'entreprise sur les comptes annuels et sur le rapport de gestion (3:74 et 3:75 CSA) ;
2. certifier le caractère fidèle et complet des IEF transmises au conseil d'entreprise, pour autant que celles-ci résultent de la comptabilité, des comptes annuels ou d'autres documents vérifiables de la société ;
3. analyser les IEF et les expliquer aux membres du conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, quant à leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de la société ;
4. informer l'organe d'administration quand il estime ne pas pouvoir délivrer la certification visée au 2°, ou lorsqu'il constate des lacunes dans les IEF transmises au conseil d'entreprise. Si celui-ci n'y donne pas suite dans le mois qui suit, il doit en informer d'initiative le conseil d'entreprise.

Les réviseurs d'entreprises exercent les mêmes missions en ce qui concerne le bilan social (art.3: 12, § 1<sup>er</sup>, 8° CSA).

L'article 2 de l'AR 1973 distingue 4 catégories dans les IEF :

- **L'information de base** : comprend l'ensemble des informations et données fournies après les élections sociales dans les délais prévus par la législation et permettant de comprendre et d'utiliser les informations des dernières années ainsi que de les situer dans l'activité globale de l'entreprise, du groupe et de l'économie nationale et internationale ;
- **L'information annuelle** : actualise l'information de base et doit donner au conseil d'entreprise des renseignements sur la situation et l'évolution de l'entreprise au cours de l'année écoulée, les différences entre les objectifs fixés et les réalisations effectives. Elle comprend également les objectifs et les perspectives pour les années à venir ;
- **L'information périodique** : fournie au moins tous les trois mois, elle doit permettre de se rendre compte de l'état de réalisation des objectifs. Elle comporte des renseignements sur l'évolution prévisible des ventes, les commandes, la production, les coûts et les prix de revient, les stocks, la production et l'emploi ;
- **L'information occasionnelle** : fournie au conseil d'entreprise chaque fois que se produisent des événements ou dans tous les cas où interviennent des décisions internes susceptibles d'entraîner pour l'entreprise des conséquences importantes, y compris en matière d'emploi.

Le chef d'entreprise n'est pas seulement responsable de la gestion de l'entreprise. Il assume également l'obligation légale de fournir et de discuter de ces informations au conseil d'entreprise à des périodes bien déterminées.

La nature de la mission du réviseur est double : il doit attester le caractère fidèle et complet des informations transmises et expliquer leur signification relative vis-à-vis de la structure et de l'évolution financière de la société.

Les normes IRE déterminent qu'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. Le rapport du réviseur comprend également la certification du résumé écrit de l'information périodique comprenant les données chiffrées et les éléments significatifs d'interprétation de celles-ci (art. 24 AR 1973). Les normes obligent le réviseur à tenir compte des quatre catégories d'IEF précitées qui doivent être communiquées au conseil d'entreprise (AR 1973).



Les IEF transmises doivent être suffisamment complètes et suffisamment claires <sup>1</sup> pour se former une opinion correcte de la situation économique et financière de l'entreprise, mais aussi des résultats et des perspectives en matière d'activité, d'emploi et d'investissements. Les risques significatifs de discontinuité par rapport aux activités de l'entreprise seront communiqués en temps opportun.

## B. Mission du réviseur d'entreprises concernant les comptes annuels

La mission principale du réviseur vis-à-vis du conseil d'entreprise concerne le contrôle, la certification et l'explication des IEF. Sa mission comprend également le contrôle et l'émission d'une opinion sur l'image fidèle des comptes annuels (et consolidés) de la société ou de l'association/fondation, tels que repris dans les IEF.

### Objectif de l'audit des comptes annuels

Le but d'un audit est de renforcer la confiance des utilisateurs des comptes annuels (et consolidés). Ceci peut être atteint à travers l'expression d'une opinion par le réviseur sur l'établissement des comptes annuels (et consolidés), dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

### Organisation du contrôle des comptes annuels

L'exercice de la mission de contrôle suppose que le réviseur obtienne une connaissance approfondie de l'organisation de la société et de son environnement de contrôle interne grâce à laquelle il pourra identifier les domaines à risque des activités.

La démarche d'audit est exécutée par le réviseur en tenant compte des normes de révision édictées par l'Institut des Reviseurs d'Entreprises et en respectant les principes déontologiques d'indépendance et de secret professionnel. Cette démarche peut être schématisée comme suit :

- Etape 1 : la planification de la mission permet de préparer la démarche qui sera déclinée lors des phases 2 et 3. Cette phase doit permettre d'apprécier les risques inhérents à l'environnement et à l'organisation de la société (contrôle interne, positionnement sur le marché, lien avec le groupe) ;
- Etape 2 : l'analyse du système de contrôle interne permet de s'assurer qu'il est suffisant pour les besoins de la mission de contrôle, dans la mesure où la fiabilité de la comptabilité de la société repose sur la qualité de ce système ;
- Etape 3 : le contrôle des comptes annuels concerne la mise en œuvre des tests de validation définis et adaptés lors de la planification pour tenir compte de l'appréciation du système de contrôle interne. Au cours de cette étape, le réviseur vérifie les différents postes des comptes annuels et évalue la documentation et les hypothèses qui supportent les données reprises dans les comptes annuels ;
- Etape 4 : la conclusion sur les comptes annuels, la certification des IEF et l'émission des rapports.

Le contrôle des comptes annuels est réalisé en fonction des normes comptables applicables, des normes d'audit pertinentes pour la mission tout en tenant compte du caractère significatif des erreurs ou omissions constatées et du principe de l'image fidèle. Ces concepts sont décrits ci-après.

---

<sup>1</sup> Rapport au Roi relatif à l'article 3 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973.

## 1. Les normes comptables

Les comptes annuels (et consolidés) sont établis sur la base d'un référentiel comptable. Dans le cadre de sa mission de contrôle, le réviseur s'assure de l'application correcte de ces normes comptables lors de la préparation des comptes annuels (et consolidés).

Les comptes annuels sont généralement établis selon les principes comptables repris dans l'arrêté royal du 29 avril 2019 et applicables en Belgique. Lorsque la société est une filiale d'un groupe qui établit des comptes consolidés, le réviseur est parfois chargé par les auditeurs du groupe de vérifier les comptes de la société selon des normes comptables internationales.

Les sociétés cotées et les grands groupes internationaux sont en effet tenus de respecter les normes internationales IRFS (*International Financial Reporting Standards Standard*) qui ont été mises en place en 2005. Elles ont pour objectif d'instaurer un modèle comptable harmonisé afin de favoriser les échanges internationaux. Des règlements européens sont venus transposer ces normes comptables internationales au sein de l'UE (par exemple le règlement 1606/2002 du 19 juillet 2002).

## 2. Les normes d'audit

Le contrôle des comptes annuels (et consolidés) doit être réalisé par le réviseur sur la base des normes d'audit applicables en Belgique.

Jusqu'en 2014, ce contrôle était exécuté conformément aux normes de révision édictées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Ces normes s'appliquaient aux audits effectués en Belgique par les réviseurs d'entreprises.

En 2010, la Belgique a adopté les normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing - ISA*) que les réviseurs d'entreprises sont tenus d'appliquer depuis le 15 décembre 2014, lors du contrôle légal d'une entité de toute taille. Ces normes qui détaillent la façon dont un réviseur doit exécuter un audit, ont été adoptées par un organisme international, à savoir l'*International Audit and Assurance Standards Board (IAASB)* et sont depuis utilisées dans le cadre de la certification des comptes annuels (et consolidés).

## 3. Le caractère significatif dans le contexte d'un audit et principe d'image fidèle

L'audit des comptes annuels (et consolidés) et le rapport du réviseur n'ont pas pour objectif de certifier que les comptes annuels (et consolidés) sont exacts. En effet, l'opinion du réviseur ne porte que sur les éléments significatifs des comptes annuels et le principe de l'image fidèle.

L'image fidèle est l'image aussi objective que possible de la réalité de l'entreprise donnée par les comptes annuels afin qu'un tiers puisse en avoir une perception correcte.

Le concept de caractère significatif, dans le contexte d'un audit des comptes annuels (et consolidés), peut être schématisé comme suit :

- les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou collectivement, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci ;
- les jugements portant sur le caractère significatif sont exercés en fonction des circonstances et sont notamment affectés par la taille et la nature d'une anomalie, ou une combinaison de facteurs ;
- les jugements portant sur des questions qui sont significatives pour les utilisateurs des comptes annuels reposent sur la prise en considération des besoins d'informations financières communs à l'ensemble des utilisateurs en tant que groupe. Il est fait abstraction de l'incidence possible des anomalies pour des utilisateurs particuliers, dont les besoins peuvent varier considérablement.

## 4. Le rapport sur les comptes annuels

Dans son rapport sur les comptes annuels, le réviseur tient donc compte du caractère significatif des anomalies constatées et du principe de l'image fidèle que décrits ci-dessus. Sur cette base, quatre types d'opinion (ou conclusion) peuvent être formulées en fonction du résultat des travaux de contrôle :

- Opinion sans réserve : le réviseur déclare que les comptes annuels ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable. Lorsqu'il s'agit de comptes annuels établis conformément au référentiel applicable en Belgique ou tout autre référentiel comptable généralement admis, il déclare que ces comptes annuels donnent une image fidèle ;
- Opinion avec réserve : le réviseur approuve les comptes annuels à l'exception d'une partie de ceux-ci. Soit il s'agit d'anomalies significatives provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, soit le réviseur n'est pas en mesure de recueillir des informations suffisantes et appropriées pour exprimer une opinion sur un poste significatif des comptes annuels ;
- Abstention d'opinion : le réviseur ne peut ni approuver ni désapprouver les comptes annuels. Il n'est pas en mesure de recueillir des informations suffisantes pour exprimer une opinion. Mais il sait avec certitude que les incidences éventuelles d'anomalies non détectées pourraient être significatives et affecter plusieurs rubriques des comptes annuels. Cela peut être le cas lorsque la qualité de l'organisation administrative et du contrôle interne est insuffisante ;
- Opinion négative : le réviseur désapprouve l'ensemble des comptes annuels. Il sait avec certitude que les anomalies identifiées ont une incidence significative et concernent plusieurs rubriques des comptes annuels. Cela peut être le cas lorsque le réviseur ne souscrit pas à l'utilisation du principe comptable de continuité d'exploitation ou lorsque le réviseur est en désaccord avec les méthodes d'évaluation utilisées par l'organe d'administration pour justifier la valeur comptable des actifs.

### Les autres rapports

Lorsqu'un réviseur est nommé en tant que commissaire (voir définition) le CSA prévoit que dans le cadre de sa mission de commissaire il doit mentionner dans son rapport sur les comptes annuels d'autres rapports qu'il doit émettre, notamment dans le cas d'une distribution de dividendes (art. 7:213 CSA) ou concernant les tests d'actif net et de liquidité (art. 5:142-5: 144/6:114-6: 117 CSA).

## C. Nomination du réviseur d'entreprises

Conformément à l'article 3:83 CSA et l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948, un ou plusieurs réviseur(s) est/sont désigné(s) dans chaque société où un conseil d'entreprise doit être institué, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées.

Le réviseur est nommé par l'assemblée générale pour une période de 3 ans renouvelable (art. 3:58 CSA).

Le **processus de nomination** du réviseur est défini aux articles 33:58 à 3:61 et 3:88 à 3:92 CSA. L'initiative de la proposition de nomination revient à l'organe d'administration et cette proposition doit être approuvée par le conseil d'entreprise avec une double majorité, à savoir au sein du conseil d'entreprise dans son ensemble et au sein du groupe des représentants des travailleurs. La proposition de nomination de l'organe d'administration est soumise au conseil d'entreprise 2 mois avant la décision par l'assemblée générale.

En cas d'absence de majorités requises au sein du conseil d'entreprise, une nouvelle délibération de celui-ci doit avoir lieu avant l'assemblée générale sur la même ou une autre proposition de l'organe d'administration (art. 4:3 AR 29 avril 2019 portant exécution du CSA). Si les majorités ne peuvent être obtenues, le président du tribunal de l'entreprise, statuant à la requête de tout intéressé, nomme un réviseur d'entreprises jusqu'à ce qu'il soit pourvu régulièrement à sa nomination. Cette nomination est effectuée sur avis du conseil d'entreprise au cas où celui-ci n'aurait pas été appelé à délibérer sur la nomination du commissaire, conformément à l'article 3:88, alinéa 1<sup>er</sup> (art. 3:89 CSA).

Une règle particulière est prévue s'il s'agit d'une entité d'intérêt public (société cotée, établissements de crédit, assurances, etc.) tenue de constituer un comité d'audit en vertu de la loi<sup>2</sup>. La proposition de l'organe d'administration est émise sur proposition du comité d'audit. Pour que le conseil d'entreprise puisse voter en toute connaissance de cause sur la proposition de l'organe d'administration, la proposition du comité d'audit est également communiquée pour information au conseil d'entreprise (art. 3:88 CSA et art. 4:1-4:8 AR 2019).

Pour les entités d'intérêt public, le CSA a également imposé un système de rotation externe dans le cadre des mesures visant à renforcer l'indépendance du commissaire. La durée du mandat renouvelable du commissaire est fixée à 3 ans, mais est limitée à 3 mandats consécutifs, soit 9 ans maximum. Une extension est toutefois possible :

- jusqu'à 18 ans en cas d'appel d'offres public à l'issue du troisième mandat ;
- jusqu'à 24 ans en cas de collègue de commissaires.

Le délai de viduité (« *cooling off* ») est fixé à 4 ans pour la rotation externe tandis que celui-ci est de 3 ans pour la rotation interne.

La durée du mandat est mentionnée dans les comptes annuels et dans le rapport du commissaire, ce qui permet de faire le suivi des nominations.

Les bonnes pratiques 1 et 3 comportent des informations plus détaillées sur la nomination du réviseur et l'importance de l'engagement personnel de celui-ci tout au long du mandat.

---

2 Conformément à l'article 7:99, § 1 CSA, un comité d'audit doit être mis en place au sein du conseil d'administration des sociétés cotées et les entités d'intérêt public visées à l'article 1:12, 2<sup>o</sup> CSA. L'article 3:88, 4<sup>ème</sup> et 5<sup>ème</sup> alinéa, CSA prévoit : « Lorsque la société est tenue de constituer un comité d'audit en vertu de la loi et que la proposition de l'organe d'administration est émise sur recommandation du comité d'audit suite à la procédure de sélection visée à l'article 16 du règlement (UE) n° 537/2014, l'organe d'administration transmet pour information au conseil d'entreprise la recommandation du comité d'audit ainsi que les éléments essentiels des documents ayant trait à l'organisation de la procédure de sélection, y compris les critères de sélection. Si la proposition de l'organe d'administration diffère de la préférence mentionnée dans la recommandation du comité d'audit, l'organe d'administration expose les raisons pour lesquelles il n'y a pas lieu de suivre la recommandation du comité d'audit et transmet au conseil d'entreprise l'information qu'il fournira à l'assemblée générale. ».



Le commissaire ne peut, sauf motifs personnels graves, **démissionner** en cours de mandat que lors d'une assemblée générale et après lui avoir fait rapport par écrit sur les raisons de sa démission (art. 3:66, §1, alinéa 3 CSA). De plus, il doit informer par écrit le conseil d'entreprise des raisons de sa démission (l'art 3:91, alinéa 2 CSA).

Le commissaire ne peut **être révoqué** en cours de mandat que pour juste motif, par l'assemblée générale (art. 3:66, §1, alinéa 2 CSA). S'il existe toutefois un conseil d'entreprise au sein de cette société, la révocation n'est valable que sur proposition ou avis conforme du conseil d'entreprise statuant à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs (art. 3:91, alinéa 1<sup>er</sup> CSA).

## D. Le réviseur d'entreprises et le conseil d'entreprise : importance de l'indépendance, de l'objectivité, de la compétence professionnelle et d'une pédagogie adaptée

Le réviseur est tenu de satisfaire à trois critères tout au long de sa mission : indépendance, objectivité et compétence professionnelle. De plus, le rôle du réviseur au sein du conseil d'entreprise comporte également une mission pédagogique importante.

### 1. Indépendance et objectivité

L'objectivité et l'indépendance sont intrinsèquement liées.

Le réviseur s'acquitte en toute indépendance, par rapport aux personnes concernées, des missions révisorales qui lui sont confiées (art. 12, § 1<sup>er</sup> de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprise).

Cette indépendance comporte deux aspects indissociables :

- l'indépendance d'esprit, à savoir une attitude morale qui vise à ce que seules les considérations en rapport avec la tâche confiée soient prises en compte dans les décisions à prendre dans le cadre de l'exercice d'une mission révisorale ;
- l'indépendance d'apparence, à savoir la nécessité d'éviter les situations et les faits matériels qui amèneraient un tiers raisonnable et informé à remettre en question la capacité du réviseur d'entreprises à agir de manière objective.

L'indépendance du réviseur est en lien étroit avec la personnalité, la compétence, le caractère et la compréhension du rôle social de réviseur. L'intimité avec le client, un intérêt personnel, des intérêts financiers (directs ou indirects) peuvent compromettre cette indépendance. Ainsi, le réviseur ne peut procéder à un contrôle légal s'il existe une relation financière, d'affaires ou d'emploi avec l'entreprise contrôlée car elle compromet l'indépendance de fait du réviseur. En ce qui concerne l'indépendance d'apparence, le réviseur doit mettre en œuvre des procédures et actions pour éviter ou pour remédier aux faits et circonstances qui pourraient constituer une menace ou un risque pour son objectivité<sup>3</sup>.

L'exigence d'indépendance du réviseur par rapport au chef d'entreprise et aux représentants des travailleurs n'est pas seulement une question légale, mais également une question de perception. Le réviseur devra donc toujours adopter une attitude neutre.

### 2. Compétence professionnelle et pédagogie adaptée

La bonne compréhension des faits économiques et financiers constitue une des conditions nécessaires à la qualité de la concertation sociale au sein de l'entreprise. Les interlocuteurs sociaux disposent d'un droit de recevoir des informations nécessaires et suffisantes pour les éclairer. Ils doivent pouvoir les comprendre afin de se former une opinion correcte de la situation, de l'évolution et des perspectives de leur entreprise.

Le réviseur au sein du conseil d'entreprise contribue de manière importante à la bonne compréhension de ces informations. Ceci requiert non seulement des qualifications techniques, mais également des compétences pédagogiques.

---

3 Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002, Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE : principes fondamentaux, 2002/590/CE, Journal officiel de l'Union européenne L. 191, 19 juillet 2002.

Le réviseur réussira sa mission uniquement s'il existe un consensus entre le réviseur, le chef d'entreprise et les représentants des travailleurs sur les objectifs d'analyse et d'explication. Ce consensus se fonde sur une relation de respect et de confiance : le respect du droit à l'information de toutes les parties concernées et la confiance dans l'indépendance du réviseur.

La mise en œuvre des ressources-pédagogiques du réviseur a pour objectif d'amener les représentants du personnel à réfléchir et à comprendre par eux-mêmes les informations qui leur sont transmises.

Les représentants des travailleurs sont par leur présence à leur poste de travail généralement mieux informés que le réviseur des nombreuses particularités du fonctionnement des activités de l'entreprise. Ils ne disposent toutefois pas toujours d'une pratique de l'analyse financière et de l'étude des phénomènes économiques.

Les parties prenantes doivent reconnaître l'existence des préoccupations des uns et des autres en matière d'emploi, d'organisation du travail, de conditions de travail et de personnel et doivent les mettre en lien avec les réalistes économiques et financières de l'entreprise.

Le réviseur est tenu de s'adapter à ce contexte particulier afin de faciliter les échanges et la compréhension d'informations. L'intervention du réviseur se voudra interactive et n'a pas comme objectif principal de convaincre, mais surtout d'inciter à la réflexion.

La plupart des personnes sont en mesure de comprendre les principes de l'économie de l'entreprise lorsque la terminologie, les conventions et les concepts - qui rendent souvent la comptabilité rébarbative - sont expliqués.

L'explication des IEF doit être guidée par les sept réflexes méthodologiques suivants :

1. Définir clairement les mots utilisés dans l'économie et la finance d'entreprise ;
2. Inculquer le principe d'importance relative, autrement dit informer sur les événements et les décisions pouvant influencer le jugement sur l'entreprise et l'action des personnes qui en auraient connaissance ;
3. Distinguer clairement les chiffres relatifs à une situation à un moment donné (par exemple le bilan des comptes annuels) de ceux relatifs à une période (par exemple le compte des résultats des comptes annuels) ;
4. Tenir compte du temps durant lequel opère tout changement, soit les échéances, la durée et la limite de l'horizon des prévisions ;
5. Souligner le nécessaire équilibre entre les ressources et leurs utilisations ;
6. Insister sur les liens d'interdépendances dans lesquels se trouve l'entreprise avec son environnement économique, social et naturel ainsi qu'avec les apporteurs de capitaux ;
7. Tenir compte du fait que les informations économiques sont aussi influencées par des comportements et des décisions des différents acteurs.

Les compétences pédagogiques du réviseur doivent également s'exprimer lors de sa mission d'analyse et d'explication afin de pouvoir répondre aux attentes des représentants des travailleurs. Sa démarche peut s'inspirer des six pratiques suivantes :

1. Simplifier ce qui est complexe et ne pas complexifier ce qui est simple ;
2. Montrer que ce qui compte ne peut pas toujours être compté, et ce qui peut être compté ne compte pas forcément ;
3. Dépasser le langage technique pour montrer la réalité économique de l'entreprise ;
4. Avoir la capacité de donner une explication à une personne qui, après avoir reçu la réponse, comprend encore la question qu'elle a posée ;
5. Ce qui est dit est moins important que ce qui est compris ;
6. Se rappeler que l'essence de la pédagogie est d'émanciper.

Afin de remplir correctement cette mission, il importe que le réviseur s'exprime dans la langue des membres du conseil d'entreprise. Un exemple à éviter : une première présentation est faite dans la langue des membres du conseil d'entreprise et lors des réunions suivantes, la langue utilisée est une autre langue nationale ou l'anglais.

Les pratiques pédagogiques importent toutefois plus que ces principes. Il s'agit de l'art de répondre aux attentes des représentants du personnel en rendant intelligibles les réalités économiques, financières et sociales de l'entreprise.

Ces pratiques exigent la maîtrise de techniques et d'outils didactiques de présentation, d'analyse et de déchiffrement des données qui permettent de les mettre en perspective. Ces compétences essentielles font partie du métier du réviseur.

Une gestion correcte de ces exigences pédagogiques est dans l'intérêt du chef d'entreprise et des représentants des travailleurs. Ces exigences optimisent la communication des IEF au conseil d'entreprise, ce qui est essentiel pour le dialogue social.



# 24 BONNES PRATIQUES POUR LE RÉVISEUR, LE CHEF D'ENTREPRISE ET LES REPRÉSENTANTS DES TRAVAILLEURS

## Nomination et démission du réviseur d'entreprises

- PRATIQUE **1** Le réviseur d'entreprises se présente personnellement au conseil d'entreprise qui est amené à examiner sa candidature et à voter sur la proposition de nomination.
- PRATIQUE **2** Le réviseur d'entreprises et le conseil d'entreprise conviennent des modalités pratiques d'exercice de la mission.
- PRATIQUE **3** La mission du réviseur d'entreprises au sein du conseil d'entreprise est un engagement personnel tout au long du mandat.
- PRATIQUE **4** Le renouvellement du mandat du réviseur d'entreprises doit être préparé à temps.
- PRATIQUE **5** La proposition de renouvellement du mandat est examinée lors du conseil d'entreprise, avant le vote.
- PRATIQUE **6** Après les élections sociales, lors de la réunion traitant de l'information de base, le réviseur d'entreprises fait connaissance, avec les représentants des travailleurs nouvellement élus.
- PRATIQUE **7** Le chef d'entreprise et le réviseur d'entreprises veillent au respect de la procédure en cas de démission du réviseur d'entreprises et informent sur les raisons de la démission au conseil d'entreprise.

## Établissement et transmission des IEF

- PRATIQUE **8** Le chef d'entreprise rédige des IEF claires, complètes et faciles à appréhender et peut, pour ce faire, s'appuyer sur l'expérience du réviseur d'entreprises.
- PRATIQUE **9** Le chef d'entreprise transmet les IEF à temps au réviseur d'entreprises.
- PRATIQUE **10** Le chef d'entreprise transmet les IEF à temps au conseil d'entreprise.
- PRATIQUE **11** Le réviseur d'entreprises remet les rapports en principe 15 jours avant la réunion du conseil d'entreprise.

## Présentation des IEF

- PRATIQUE 12 À la demande des représentants des travailleurs, le réviseur d'entreprises participe aux réunions préparatoires concernant les IEF.
- PRATIQUE 13 Le réviseur d'entreprises est présent aux réunions sur l'information de base et annuelle.
- PRATIQUE 14 Le chef d'entreprise met en évidence toutes les informations importantes et consacre suffisamment de temps à leur explication. Il commente les rubriques des comptes annuels de manière suffisamment détaillée.
- PRATIQUE 15 Le réviseur d'entreprises présente une vue globale de la situation et de l'évolution de l'entreprise. Le réviseur ne se limite pas au langage technique de la comptabilité et des comptes annuels et explique les aspects importants des IEF.
- PRATIQUE 16 Le chef d'entreprise et le réviseur d'entreprises répondent aux questions formulées par les représentants des travailleurs de manière claire, simple et précise.
- PRATIQUE 17 Le réviseur d'entreprises vérifie que le bilan social a été établi conformément aux dispositions légales.
- PRATIQUE 18 Le réviseur d'entreprises s'assure que ses déclarations sont correctement reflétées dans les procès-verbaux du conseil d'entreprise auquel il a participé.

## Points particuliers dans l'information à fournir

- PRATIQUE 19 En cas de risque de discontinuité, l'identification et la mise en œuvre des solutions font partie des responsabilités de l'entreprise tandis que le réviseur accorde une attention particulière à l'évaluation de la continuité de l'entreprise.
- PRATIQUE 20 En cas de risque de discontinuité, le chef d'entreprise porte la responsabilité de la communication de l'information au conseil d'entreprise. Le réviseur d'entreprises explique au conseil d'entreprise son opinion quant aux comptes annuels dans le cadre de la continuité des activités.
- PRATIQUE 21 Le conseil d'entreprise doit être informé de tous les événements ou décisions susceptibles d'entraîner des conséquences importantes pour l'entreprise.
- PRATIQUE 22 Le chef d'entreprise peut consulter le réviseur pour examiner les informations prévisionnelles des plans de redressement.
- PRATIQUE 23 Les IEF fournissent des explications sur la position de l'entreprise au sein du groupe.
- PRATIQUE 24 Le chef d'entreprise consacre suffisamment de temps aux perspectives d'avenir. Le réviseur d'entreprises peut, le cas échéant, compléter oralement son explication.

# Nomination et démission du réviseur d'entreprises

## 1. Premier mandat

**PRATIQUE 1** Le réviseur d'entreprises se présente personnellement au conseil d'entreprise qui est amené à examiner sa candidature et à voter sur la proposition de nomination.

Une approche personnelle est cruciale afin d'établir une relation de confiance entre le réviseur et le conseil d'entreprise. Il est donc souhaitable que le réviseur désigné se présente personnellement au conseil d'entreprise qui est amené à marquer son accord sur sa nomination, sans toutefois assister au vote sur sa candidature.

La présentation par le réviseur se fait de préférence sous forme d'un document écrit qui aborde les points suivants :

- une présentation du cabinet de révision et du réviseur qui assumera le mandat en personne (voir pratique n°3) ;
- l'approche d'audit et le timing qui seront mis en œuvre lors de l'exécution de la mission ;
- la manière dont est envisagée la démarche d'explication des IEF ;
- une estimation de l'ampleur globale de l'intervention à l'égard du conseil d'entreprise qui pourrait préciser le volume et la nature des prestations ainsi que le montant des honoraires et les modalités concrètes de réalisation de la mission.

Le réviseur fait oralement un commentaire de son document écrit et répond aux demandes d'explication émises par les membres du conseil d'entreprise.

Lors de sa présentation, le réviseur souligne l'importance de son indépendance, son esprit critique et son obligation de secret professionnel.

Les membres du conseil d'entreprise peuvent à leur tour exprimer leurs attentes vis-à-vis du réviseur et les consigner dans le procès-verbal.

**PRATIQUE 2** Le réviseur d'entreprises et le conseil d'entreprise conviennent des modalités pratiques d'exercice de la mission.

Il est important de s'entendre, avant le début de la mission, sur certaines modalités pratiques et de les consigner dans un procès-verbal du conseil d'entreprise. Ces modalités permettent de clarifier les conditions de réalisation de la mission, ainsi que la manière dont la collaboration avec le conseil d'entreprise se déroulera dans la pratique.

Dans ce cadre, il est prévu par la loi que les IEF sont transmises 15 jours calendrier avant le conseil d'entreprise afin de permettre aux membres de lire toute la documentation. Le chef d'entreprise porte la responsabilité du respect de ce délai. Le réviseur doit veiller à transmettre au même moment ses rapports (sur les IEF et les comptes annuels). Ces rapports ne peuvent toutefois être établis que si ces IEF ont été préalablement communiquées au réviseur dans un délai lui permettant de réaliser ses travaux de contrôle et de préparer son rapport.

En outre, d'autres modalités pratiques peuvent être convenues, telles que la présence du réviseur aux réunions (y compris aux réunions préparatoires) et la façon dont se déroulent les contacts avec le conseil d'entreprise, de préférence par le biais du secrétaire du conseil d'entreprise qui reçoit les coordonnées du réviseur. Un calendrier des travaux annuels du conseil d'entreprise peut être établi ainsi que les délais de transmission des informations et des rapports.

## 2. Nomination

### PRATIQUE 3 La mission du réviseur d'entreprises au sein du conseil d'entreprise est un engagement personnel tout au long du mandat.

Le réviseur joue un rôle important au sein du conseil d'entreprise, car il garantit la qualité d'émission et de réception de l'information. La confiance qu'il inspire à l'ensemble des personnes constituant le conseil d'entreprise est primordiale pour qu'il puisse mener à bien sa mission. Cette confiance ne s'instaure qu'entre personnes et non avec une entité, ce qui est caractéristique d'une relation intuitu personæ.

A travers sa mission, le réviseur s'engage donc personnellement. Il est important de préciser dès le début de la mission qui représentera le cabinet de révision et assumera le mandat dans la pratique. Cette personne demeurera de préférence la même tout au long du mandat. Elle s'engagera à accomplir **elle-même** cette tâche et à assister **elle-même** aux réunions, sauf en cas de force majeure ou de maladie. Se basant ainsi sur le caractère intuitu personæ de la mission, c'est à dire en considérant la relation personnelle avec le réviseur représentant le cabinet, il sera plus aisé de définir au départ les modalités de contacts et d'intervention.

Un engagement tout au long du mandat implique au minimum les trois aspects suivants :

1. le réviseur nommé doit être disponible pour le conseil d'entreprise ;
2. il suit **lui-même** la transmission des informations (art. 3:85 CSA : « *L'ordre du jour et le procès-verbal des réunions du conseil d'entreprise où des informations économiques et financières sont fournies ou discutées, sont communiqués au réviseur d'entreprises en même temps qu'aux membres.*») et est attentif à la transmission dans les délais des informations qui doivent être fournies au conseil d'entreprise ;
3. il est **personnellement** présent pour commenter les comptes annuels et l'information de base, ainsi que pour remplir sa mission pédagogique dans le cadre de la discussion des IEF.

C'est pourquoi il est important de confirmer le caractère personnel de la mission dans la décision de nomination. En conséquence, si la personne désignée doit être remplacée en cours du mandat, pour cause de force majeure ou de maladie, il impose que la personne remplaçante soit présente à la réunion du conseil d'entreprise à laquelle il est invité afin de se présenter, comme initialement son prédécesseur.

## 3. Renouvellement du mandat

### PRATIQUE 4 Le renouvellement du mandat du réviseur d'entreprises doit être préparé à temps.

La procédure pour le renouvellement du mandat est identique à celle pour la nomination du réviseur. L'initiative revient dès lors à l'organe d'administration et la décision doit être votée à la double majorité : d'une part la majorité simple des voix émises par le conseil d'entreprise dans son ensemble et d'autre part la majorité simple des voix émises par le groupe des représentants des travailleurs au sein du conseil d'entreprise<sup>4</sup>. Lorsque celle-ci est acquise, le renouvellement est proposé à l'assemblée générale. Le CSA (art. 3 : 89) précise ce qui doit être fait lorsque cette majorité n'est pas obtenue.

Le chef d'entreprise prend l'initiative pour la proposition de renouvellement du mandat du réviseur d'entreprises ou du cabinet. Le secrétaire du conseil d'entreprise enverra l'ordre du jour et le procès-verbal de la réunion. Il appartient à toutes les parties - le chef d'entreprise, le conseil d'entreprise dans son ensemble et le réviseur- de s'assurer que la procédure de renouvellement du mandat soit respectée.

---

4 S'il s'agit d'une société cotée ou d'une entité d'intérêt public, il faut tenir compte du rôle du comité d'audit dans le cadre du (renouvellement du) mandat du réviseur (art. 7:99 et art. 3:88 CSA).



## PRATIQUE 5 **La proposition de renouvellement du mandat est examinée lors du conseil d'entreprise avant le vote.**

La proposition de renouvellement du mandat du réviseur est largement discutée au sein du conseil d'entreprise avant le vote. Lorsque le point obligatoire concernant ce renouvellement de mandat est traité, il y a lieu de discuter des points suivants :

- Un échange de vues sur le mandat écoulé et une discussion sur les attentes pour le prochain mandat, tout en exposant les responsabilités et les compétences du réviseur avec une attention particulière accordée à l'indépendance de celui-ci tant à l'égard du chef d'entreprise que des représentants des travailleurs ;
- Une réaffirmation des modalités pratiques ou, le cas échéant, une adaptation de celles-ci.

## 4. Après les élections sociales

### PRATIQUE 6 **Après les élections sociales, lors de la réunion traitant de l'information de base, le réviseur d'entreprises fait connaissance avec les représentants des travailleurs nouvellement élus.**

À l'issue des élections sociales, il est conseillé au réviseur de se présenter de sa propre initiative au conseil d'entreprise nouvellement élu, lorsque les informations de base sont discutées. C'est l'occasion idéale pour le réviseur de rencontrer les nouveaux membres et d'établir une bonne relation avec toutes les parties. À ce moment-là, les nouveaux élus pourront également recevoir les informations fournies lors de la nomination du réviseur. Si ces informations ont été modifiées entre-temps (p. ex. une modification d'adresse), celles-ci peuvent être actualisées.

## 5. Démission en cours de mandat

### PRATIQUE 7 **Le chef d'entreprise et le réviseur d'entreprises veillent au respect de la procédure en cas de démission du réviseur d'entreprises et informent le conseil d'entreprise des raisons de la démission.**

Il est essentiel que, tant le chef d'entreprise que le réviseur, veillent à ce que la procédure en cas de démission soit intégralement suivie. Le réviseur doit d'initiative avertir de sa démission le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises.

Les raisons de sa démission doivent être communiquées par écrit au conseil d'entreprise. Le CSA (art. 3:92) prévoit même la nullité de la démission – à prononcer en référé par le président du tribunal compétent – lorsque cette communication n'a pas eu lieu.

La démission peut être attribuée à différentes raisons. Ainsi, un changement d'actionnariat suite à une fusion, scission, reprise et/ou un transfert de l'entreprise peut conduire à des situations qui ne permettent plus au réviseur de poursuivre son mandat. Dans ce cas, ce dernier doit démissionner et la procédure normale de nomination doit être suivie en vue de-pouvoir à son remplacement.

Dans le cas d'une nomination à caractère personnel (intuitu personae) par le conseil d'entreprise (voir pratique n°3), il est également question d'une démission lorsque le réviseur quitte son cabinet ou lorsqu'il n'est plus en mesure de poursuivre son mandat. Il en résulte que la procédure normale de nomination doit être suivie. Si la nomination est non personnelle, la démission pourra être communiquée comme une simple information au conseil d'entreprise.

# Établissement et transmission des IEF

## 1. Établissement des IEF

PRATIQUE

8

**Le chef d'entreprise rédige des IEF claires, complètes et faciles à appréhender et peut, pour ce faire, s'appuyer sur l'expérience du réviseur d'entreprises.**

L'établissement et la transmission des informations de nature économique et financière (IEF) au conseil d'entreprise relèvent de la responsabilité du chef d'entreprise. Celui-ci peut demander l'assistance technique et didactique du réviseur qui a la possibilité d'intervenir sans mettre en cause son indépendance. Le réviseur peut ainsi contribuer à rendre les IEF claires, complètes et faciles à comprendre.

Afin de simplifier la recherche d'informations, il convient de respecter l'ordre et la numérotation préconisés par l'AR 1973. Lorsqu'un point particulier n'est pas applicable, il est utile de l'indiquer. La présentation des IEF doit, conformément à cet AR et aux CCT, faciliter la lecture, la vérification et la comparaison.

Grâce aux IEF, tous les membres du conseil d'entreprise disposent de la même information. Ces informations favorisent la confiance entre les parties et contribuent à une concertation sociale constructive au sein de l'entreprise.

Les informations **comprennent** :

1. tout document communiqué aux associés et actionnaires ;
2. une information de base ;
3. une information annuelle ;
4. une information périodique ;
5. une information occasionnelle.

En outre, dans les cas où soit l'entreprise, soit l'entité juridique, dont elle fait partie, sont constituées sous la forme d'une société, le chef d'entreprise est tenu de remettre aux membres du conseil d'entreprise tout document communiqué aux associés.

1. **Tout document communiqué aux associés et actionnaires** : l'AR de 1973 (art. 2) prévoit que le conseil d'entreprise reçoit toutes les informations communiquées à l'assemblée générale. Ainsi, lorsque l'entreprise (ou l'entité juridique dont elle fait partie) est constituée sous la forme d'une société, le chef d'entreprise est tenu de remettre aux membres du conseil d'entreprise tout document communiqué aux associés. Il s'agit notamment, des rapports de l'organe d'administration et/ou du commissaire relatifs à des augmentations de capital, des modifications des statuts, des fusions ou des scissions ainsi que des éventuelles procédures de sonnette d'alarme. Ces documents sont transmis simultanément au conseil d'entreprise et aux associés et actionnaires.
2. **L'information de base (art.4 à 16)** qui comprend 10 thèmes dont notamment la production et la productivité, les frais de personnel et les perspectives d'avenir. Ces informations sont mises à jour chaque année dans le cadre de l'information annuelle.
3. **L'information annuelle qui comprend une mise à jour de l'information de base ainsi** que les états financiers et les rapports suivants :
  - les comptes annuels dans le schéma BNB, le bilan social, le rapport de gestion et les rapports du réviseur à l'assemblée générale et au conseil d'entreprise (art. 17 2°) ;
  - le rapport de certification du réviseur concernant les IEF fournies ;
  - le rapport quant aux mesures fiscales, financières et sociales d'encouragement prises par les pouvoirs publics (art. 17 3°) ;
  - Le cas échéant, doivent également être communiqués :
    - les comptes consolidés de l'entreprise en tant que maison-mère ainsi que le rapport de gestion consolidé et le rapport du commissaire correspondant (art. 17 4°) ;
    - les comptes consolidés publiés par la maison-mère de l'entreprise lorsque celle-ci est intégrée dans le périmètre de consolidation par intégration globale ou proportionnelle, ainsi que le rapport de gestion consolidé correspondant (art. 21) ;
    - les comptes de résultats par division ou sous-ensemble (art. 22).

4. **L'information périodique** (art.24) qui permet au conseil d'entreprise de suivre et d'évaluer, en cours d'exercice, la marche de l'entreprise et les objectifs fixés par la direction : les commandes, les ventes, la production, l'effectif et les frais de personnel, les investissements ou d'autres éléments propres au secteur de l'entreprise.
5. **L'information occasionnelle** (art. 25) qui concerne l'information revêtant une importance majeure par rapport aux conditions et décisions d'avenir de la société. Il peut s'agir entre autres d'événements extérieurs, de projets importants ou d'une décision spécifique de l'organe d'administration. Dans ce dernier cas, une réunion d'information doit être tenue avant que la décision soit mise en exécution.

#### **Dérogation à l'obligation de communication d'informations au CE (art. 27 à 29), discrétion (art. 32) et confidentialité (art.33)**

Lorsque la divulgation d'une information sous la forme ou dans le délai est susceptible de causer un préjudice à l'entreprise, le chef d'entreprise peut être autorisé à **déroger** au principe de la communication obligatoire, mais uniquement en ce qui concerne les points suivants (art. 27 AR 1973) et moyennant l'approbation préalable de l'Inspection Sociale et du Comité ad hoc du Conseil Central de l'Economie (art. 28 AR 1973) :

1. les informations sur les marges de distribution ;
2. la communication du chiffre d'affaires en valeur absolue et sa ventilation par sous-ensemble ;
3. le niveau et l'évolution des prix de revient et des prix de vente unitaire ;
4. les données sur la répartition des coûts par produits ou par sous-ensemble ;
5. en matière de programme et de perspectives générales d'avenir des entreprises dans le secteur de la distribution, les projets d'implantation de nouveaux points de vente ;
6. les données en matière de recherche scientifique ;
7. la répartition par sous-ensemble des données relatives au compte de profits et pertes.

Si le renseignement ne peut être fourni dans la forme prescrite, d'autres données, susceptibles d'apporter une information équivalente, sont communiquées au conseil d'entreprise. Si le renseignement ne peut être immédiatement fourni, le chef d'entreprise en donnera communication après écoulement d'un délai précisé par lui au fonctionnaire compétent (art. 29 AR 1973).

Les représentants des travailleurs au sein du conseil d'entreprise doivent assurer l'information du personnel de l'entreprise, sur la base des renseignements qui leur sont communiqués, tout en veillant à utiliser ceux-ci avec toute la **discrétion** nécessaire à la sauvegarde des intérêts de l'entreprise (art. 32 AR 1973).

Un chef d'entreprise peut également décider de qualifier certaines informations de **confidentielles**. Ceci implique qu'elles ne peuvent être divulguées en dehors du conseil d'entreprise. Il s'agit, par exemple, d'informations concernant les politiques commerciales ou des informations dont la divulgation est prématurée pour l'entreprise (art. 33 AR 1973).

#### **Informations supplémentaires en fonction des particularités de l'entité**

Les sociétés cotées transmettent au conseil d'entreprise les informations relatives à la bonne gouvernance, le rapport du comité de rémunération, les propositions de nomination d'administrateurs indépendants et les requêtes visant l'octroi aux membres d'un organe d'administration d'une indemnité supérieure à 12 mois de salaire.

L'AR a également été complété par des réglementations adaptées à certains secteurs d'activité spécifiques (par exemple : l'enseignement, etc.)<sup>5</sup>.

---

5 Une liste des secteurs concernés est reprise dans la note CCE « Informations économiques et financières à fournir au conseil d'entreprise – arrêté royal du 27 novembre 1973 » - [https://www.ccecrb.fgov.be/dpics/fichiers/2020-11-30-05-42-42\\_doc202148fr.pdf](https://www.ccecrb.fgov.be/dpics/fichiers/2020-11-30-05-42-42_doc202148fr.pdf)

## Informations en application de CCT (rendues obligatoires par des arrêtés royaux)

- CCT N° 9 portant sur les perspectives générales de l'entreprise et leurs conséquences sur les différents aspects de l'emploi ;
- CCT N° 24 relative aux informations des représentants des travailleurs en matière de licenciements collectifs. Cette CCT a été complétée par la Loi Renault en 1998 ;
- CCT N° 39 sur l'information à fournir sur les conséquences sociales de l'introduction des nouvelles technologies.

## 2. Transmission des IEF

### PRATIQUE 9 Le chef d'entreprise transmet les IEF à temps au réviseur d'entreprises.

Conformément aux normes IRE, le réviseur met tout en œuvre pour respecter les délais fixés par la loi dans le cadre de l'exécution de ses contrôles et de la transmission de ses rapports au conseil d'entreprise. Afin de pouvoir respecter les délais prévus et permettre au réviseur de procéder à la vérification des IEF, le chef d'entreprise transmet au réviseur le projet d'IEF au moins une semaine avant la transmission des informations au conseil d'entreprise. Un retard dans la transmission de l'information au réviseur est susceptible d'entraîner un retard dans la transmission des informations au conseil d'entreprise (voir pratiques n° 10 et 11).

### PRATIQUE 10 Le chef d'entreprise transmet les IEF à temps au conseil d'entreprise.

Les représentants des travailleurs doivent pouvoir disposer de suffisamment de temps pour examiner les informations, le cas échéant avec un expert syndical et le réviseur, si la présence de celui-ci est demandée dans le cadre des réunions préparatoires prévues par la pratique 12. C'est ainsi qu'ils peuvent contribuer à l'intérêt des débats lors de la réunion du conseil d'entreprise.

Ce principe est traduit dans l'AR 1973 (art. 4, 17 et 24) qui énonce clairement le délai à respecter par l'organe d'administration pour la communication des IEF. Concrètement, les membres du conseil d'entreprise doivent disposer des informations au moins quinze jours calendrier avant la réunion consacrée à l'analyse et la discussion de ces informations.

**L'information de base** est essentielle à la compréhension des futures IEF annuelles et périodiques, car elle contribue à donner une vue globale de l'entreprise. Ainsi, l'AR 1973 précise que l'information de base doit être communiquée aux membres (élus) du conseil d'entreprise au plus tard deux mois suivant les élections sociales. L'information de base transmise est ensuite discutée endéans les deux mois – et donc au plus tard quatre mois après les élections - lors d'une séance extraordinaire du conseil d'entreprise.

La réunion du conseil d'entreprise consacrée à l'examen de **l'information annuelle** doit légalement avoir lieu avant l'assemblée générale de la société. Ainsi, le conseil d'entreprise peut faire part de ses remarques à l'assemblée générale.

La législation stipule que l'information périodique doit être diffusée au moins tous les trois mois, sans autre précision. L'information périodique doit permettre de suivre, de manière ponctuelle et dans le courant de l'exercice, la marche de l'entreprise et la réalisation des objectifs fixés par la direction.

**L'information occasionnelle** des membres du conseil d'entreprise porte sur tout évènement ou décision revêtant une importance particulière pour la vie de l'entreprise. Elle a lieu sans attendre la tenue de la réunion consacrée à l'information périodique. Le conseil d'entreprise sera toujours informé le plus rapidement possible, le cas échéant, avant que la décision soit mise à exécution ou rendue publique, voire avant la prise de décision (art. 25 AR 1973 et art. 4, 7, 11 CCT9).

Le réviseur veille au respect des délais lorsqu'il reçoit une copie de la convocation à la réunion du conseil d'entreprise ayant à l'ordre du jour l'examen d'informations économiques et financières. À cette occasion, il s'informe, le cas échéant, de la justification du non-respect de certains délais légaux inscrits dans la réglementation en tenant



compte des objectifs des informations, des circonstances liées à leur préparation, ainsi que des dispositions particulières du règlement d'ordre intérieur ou de la concertation avec les représentants du personnel.

Si nécessaire, le réviseur rappelle au chef d'entreprise l'importance du respect des délais de transmission des IEF et apprécie l'opportunité de mentionner ceci dans son rapport de certification.

Nonobstant tous délais légaux, les informations doivent être transmises, dès que possible, afin d'être disponibles à un moment où les membres du conseil d'entreprise peuvent les analyser et se concerter en temps utile.

## PRATIQUE **11** Le réviseur d'entreprises remet les rapports en principe 15 jours calendrier avant la réunion du conseil d'entreprise.

Le réviseur est tenu de remettre deux rapports signés au conseil d'entreprise :

1. Un **rapport d'attestation des comptes annuels**. Ce rapport est identique au rapport sur les comptes annuels, adressé aux actionnaires, en particulier le rapport du commissaire adressé à l'assemblée générale ; et
2. Un **rapport annuel de certification** du caractère fidèle et complet des IEF fournies au conseil d'entreprise par le chef d'entreprise, pour autant qu'il s'agisse d'informations résultant de la comptabilité, des comptes annuels ou d'autres documents vérifiables. Le réviseur rédigera aussi un rapport de certification à l'occasion de la communication de l'information de base.

Il est dès lors logique que le réviseur remette ces rapports 15 jours calendrier avant la réunion, sauf si le réviseur et le conseil d'entreprise en ont convenu autrement. Ce délai de 15 jours calendrier n'étant toutefois mentionné dans aucune réglementation, les normes de l'IRE permettent que les rapports puissent être remis au plus tard le jour même de la réunion du conseil d'entreprise.

Lorsque les rapports ne peuvent pas être remis dans les délais prévus, le réviseur doit prendre l'initiative d'en informer le conseil d'entreprise, par le biais du président et du secrétaire (art. 3:83, 4° CSA et § 2.2. des normes IRE).

Le réviseur commente ses rapports lors de la réunion traitant de l'information de base ou de l'information annuelle et répond aux questions posées par les membres du conseil d'entreprise. Il importe toutefois de rappeler que c'est en premier lieu au chef d'entreprise qu'il revient de présenter et d'expliquer ces informations

# Présentation des IEF

## 1. Réunions préparatoires du conseil d'entreprise portant sur les IEF

**PRATIQUE 12** À la demande des représentants des travailleurs, le réviseur d'entreprises participe aux réunions préparatoires concernant les IEF.

La participation du réviseur à des réunions préparatoires est conforme aux travaux parlementaires concernant le projet de loi relatif à la réforme du révisorat d'entreprises approuvé en 1985. Elle est également inscrite dans les normes IRE qui recommandent en outre d'informer préalablement le président et le secrétaire du conseil d'entreprise de cette participation.

L'expérience démontre que les réunions préparatoires avec l'ensemble des représentants des travailleurs contribuent à une meilleure compréhension des IEF et à un enrichissement des débats. Elles sont dès lors fortement recommandées. Le réviseur est tenu d'accepter l'invitation de participer à une réunion préparatoire.

Lors de ces réunions préparatoires, tant des questions techniques que des questions générales concernant les IEF sont posées. Le réviseur peut répondre aux questions qui relèvent de sa compétence professionnelle, tout en respectant les prérogatives légales du chef d'entreprise en ce qui concerne la communication des IEF.

En participant aux réunions, le réviseur peut attirer l'attention des représentants des travailleurs sur tout élément susceptible d'avoir un impact sur les activités de l'entreprise. Ceci augmente la pertinence des informations reçues et aide les représentants des travailleurs à préparer des questions qui pourront être posées lors du conseil d'entreprise.

Les représentants des travailleurs sont encouragés à remettre à l'avance les questions qu'ils veulent traiter lors des débats du conseil d'entreprise. Ils contribueront ainsi au bon déroulement des réunions. Le chef d'entreprise pourrait préparer une réponse écrite et circonstanciée qui pourra être jointe au procès-verbal de la réunion du conseil d'entreprise : cette pratique peut être recommandée dans la mesure où elle favorise un compte rendu plus fidèle des réponses reçues et des débats qui ont eu lieu.

Les travaux parlementaires permettent également des contacts informels entre un représentant des travailleurs et le réviseur. Ces contacts peuvent avoir lieu lorsqu'ils ne minent pas la confiance des autres intéressés et que le conseil d'entreprise en a été lui-même informé.

La participation régulière et active des réviseurs aux réunions préparatoires et à des contacts informels avec des représentants des travailleurs contribue à la confiance entre les intéressés. Elle permet aussi d'améliorer les chances de réussite de la mission du réviseur dans le cadre de la concertation sociale. Les modalités de la présence à ces réunions et des contacts devraient figurer dans le règlement d'ordre intérieur.

## 2. Réunions du conseil d'entreprise portant sur les IEF

**PRATIQUE 13** Le réviseur d'entreprises est présent aux réunions sur l'information de base et annuelle.

Conformément au CSA (article 3:86) le réviseur d'entreprises peut assister aux réunions du conseil d'entreprise. Il est toutefois tenu d'y assister lorsqu'il y est invité par l'organe d'administration ou par les membres nommés par les travailleurs statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux. En outre, selon les normes de l'IRE, le réviseur doit être présent à la réunion de toute assemblée à laquelle son rapport est discuté et où il pourrait devoir répondre à des questions.

Le rôle du réviseur est défini dans le CSA (article 3:83) et comprend notamment :

- La certification du caractère fidèle et complet des informations économiques et financières ;
- L'analyse et l'explication de celles-ci, à l'intention particulière des membres du conseil d'entreprise élus par les travailleurs.

Afin de réaliser cette mission, il est recommandé que le réviseur établisse au minimum un rapport écrit et qu'il apporte des réponses aux questions des représentants du personnel. Ceci sous-entend aussi que le réviseur participe aux réunions du conseil d'entreprise où, soit sa présence est demandée par la majorité des représentants des travailleurs, soit obligatoire en application des normes de l'IRE. Il convient dès lors de transmettre suffisamment à l'avance les dates des réunions du conseil d'entreprise auxquelles le réviseur participe ainsi que l'agenda des réunions.

**PRATIQUE 14** **Le chef d'entreprise met en évidence toutes les informations importantes et consacre suffisamment de temps à leur explication. Il commente les rubriques des comptes annuels de manière suffisamment détaillée.**

L'AR 1973 (art. 18 – 21) stipule que le chef d'entreprise commente et explique le rapport écrit constituant la mise à jour de l'information de base. Il explique le bilan, le compare aux bilans des deux exercices précédents et commente les modifications intervenues. De plus, il explique le compte de résultats, le compare aux comptes de résultats des deux années précédentes et commente les modifications intervenues.

Par ailleurs, certaines informations présentent un intérêt particulier pour le conseil d'entreprise, à savoir, celles qui concernent la position de l'entreprise au sein du groupe (pratique n°23), les perspectives d'avenir (pratique n°24), la continuité de l'entreprise (pratiques n° 19 et 20), l'évolution de l'emploi (pratiques n°21 et 22) et le bilan social (pratique n°17). A cet égard, il est recommandé que le chef d'entreprise commente ces aspects spécifiques lors de la réunion du conseil d'entreprise.

Il convient donc de prévoir le temps nécessaire pour ces aspects. L'AR 1973 (art. 31) stipule que des réunions spéciales doivent être consacrées à l'examen des IEF. Un total de 8 heures au moins doit être prévu tant pour les informations de base que pour les informations annuelles.

**PRATIQUE 15** **Le réviseur d'entreprises présente une vue globale de la situation et de l'évolution de l'entreprise. Le réviseur ne se limite pas au langage technique de la comptabilité et des comptes annuels mais explique aussi les aspects importants des IEF.**

Le CSA (art. 3:83, 3°) stipule que le réviseur a pour mission d'analyser et d'expliquer les IEF aux représentants des travailleurs qui siègent au conseil d'entreprise en portant une attention particulière à la structure et à l'évolution de la situation financière de la société.

Les informations doivent être présentées de telle manière que les représentants des travailleurs puissent établir une relation entre les données économiques et financières et comprendre l'incidence de ces données sur la politique de l'entreprise en matière d'organisation, d'emploi et de personnel (art. 3 AR 1973 et § 5.2 des normes IRE). Le réviseur ne doit donc pas uniquement s'assurer de la bonne compréhension des comptes annuels, mais également accroître la connaissance de l'entreprise dans son ensemble.

Le rôle pédagogique du réviseur ne vise pas à apprécier l'opportunité des décisions de gestion, mais bien à clarifier les informations significatives et à donner une vision éclairée sur la situation économique et financière de l'entreprise. Le réviseur doit donc tenir compte, d'une part, de sa propre perception de l'entreprise et, d'autre part, des préoccupations essentielles des représentants des travailleurs. Ceux-ci détiennent souvent des informations sur certaines particularités du fonctionnement de l'entreprise, mais ne disposent pas toujours d'une vue d'ensemble.

Le réviseur met l'accent sur cette vue globale qui ressort de l'analyse des IEF. Cette explication doit être claire, concise et précise et se focaliser sur les éléments pertinents pour la bonne compréhension de l'analyse. Le réviseur veille également à ne pas utiliser un jargon trop technique.

### **Portée de la démarche explicative**

Le réviseur participe de manière active aux réunions du conseil d'entreprise traitant des informations annuelles et de base. Il décrypte les chiffres et les met en perspective des grands enjeux.

Le réviseur peut également préparer une présentation plus détaillée qui peut reprendre les informations suivantes :

- les comptes comparatifs sur 5 ans ;
- l'analyse des indicateurs financiers et des ratios pertinents sur 5 ans ;
- les informations supplémentaires sur certaines rubriques importantes pour la compréhension des comptes annuels.

La présentation des indicateurs financiers et ratios - tels que la marge brute d'autofinancement, la rentabilité, la solvabilité et la liquidité - doit être en phase avec le secteur d'activité et la taille de l'entreprise et doit tenir compte du fait que l'entreprise fait partie ou non d'un groupe. Ils seront présentés de manière didactique en expliquant leur importance pour les résultats et la continuité de l'entreprise.

Les interventions du réviseur au sein du conseil d'entreprise concernant les IEF doivent apporter des réponses claires aux questions suivantes :

1. Comment a évolué l'activité ? Quelles en sont les raisons ? Quelles sont les perspectives ? Comment évoluent la valeur ajoutée et sa répartition entre le personnel, l'État, les actionnaires et l'autofinancement de l'entreprise ? Comment évoluent les frais de personnel et la valeur ajoutée par ETP,... ?
2. L'activité est-elle rentable, permet-elle de dégager des gains par rapport aux efforts et fonds engagés ? Qu'en est-il de la rentabilité financière, commerciale et économique ? Comment la rentabilité est-elle définie et calculée ? Chaque entreprise a son approche pour évaluer la rentabilité en fonction de ses caractéristiques et de la nature de l'activité.

Dans certains cas, une attention particulière sera accordée à l'évolution du cash-flow (rapportée aux investissements) ou à la rentabilité des fonds propres. En ce qui concerne les secteurs non marchand et para-public, des indicateurs de l'efficacité des services rendus pourront être utilisés en fonction de la nature des activités. Ces indicateurs seront complétés par la mesure de l'équilibre et de la composition du financement des activités.

3. L'entreprise est-elle solvable ? Est-elle en capacité de rembourser ses dettes, à court ou à long terme ? Quels indicateurs peuvent être utilisés afin de mesurer l'importance relative de son endettement ? Certains éléments peuvent concrétiser davantage les notions de solvabilité et de liquidité. Il s'agit entre autres de l'importance relative des capitaux propres (selon les secteurs), d'une comparaison du cash-flow (après distribution) aux dettes financières, de l'identification éventuelle de problèmes de trésorerie, de l'existence de dettes échues en matière d'impôts et d'ONSS et des besoins en fonds de roulement. Il importe de souligner que les ratios d'analyse de la solvabilité et de la liquidité perdent souvent de leur pertinence dans le cas de filiales de groupe. La pratique de cash-pooling entre les entreprises liées a pour conséquence que ces ratios n'ont guère de signification lorsqu'il existe un système de mise en commun des ressources financières. Les implications de ce système font l'objet d'une explication dans l'information de base transmise au conseil d'entreprise.

Le cas échéant, ces indicateurs sont adaptés aux spécificités du secteur non marchand.

La centrale des bilans de la BNB publie les formules de calcul utilisées pour les ratios précités sur lesquels se base l'analyse financière ainsi que des références sectorielles qui peuvent être utilisées à titre de comparaison. Afin d'identifier les évolutions, il est recommandé de calculer des ratios relatifs à au moins cinq exercices consécutifs. Toutefois, il ne s'agit pas de présenter une longue liste de ratios dont l'interprétation ne va pas de soi. Les ratios sélectionnés doivent être utiles dans le cadre de la discussion.

En complément aux trois critères d'appréciation repris ci-dessus, un tableau de financement ou un tableau des

flux de trésorerie peut être ajouté qui présente une synthèse des investissements réalisés ainsi que leurs modes de financement au cours des cinq derniers exercices.

En cas de comptes consolidés, il importe de situer la société – en tant que maison-mère ou filiale- au sein du groupe (voir pratique n° 23).

Le réviseur ne se limite donc pas à un exposé des constatations comptables. Les représentants des travailleurs doivent également pouvoir lui poser des questions et obtenir des éclaircissements.

Il est important pour le bon déroulement de la concertation sociale que les représentants des travailleurs puissent se forger une opinion correcte sur la réelle santé économique et financière de leur entreprise, sur les perspectives d'avenir et sur l'évolution de l'emploi.

## PRATIQUE 16 **Le chef d'entreprise et le réviseur d'entreprises répondent aux questions formulées par les représentants des travailleurs de manière claire, simple et précise.**

En règle générale, trois types de questions sont posées au chef d'entreprise et au réviseur lors d'une réunion du conseil d'entreprise<sup>6</sup> :

1. Des questions qui portent sur *la définition technique* d'un terme, d'une opération ou d'un tableau : ces questions sont en lien avec la compétence professionnelle du réviseur et il peut donc y répondre. Le réviseur doit également expliquer les concepts fondamentaux nécessaires à la bonne compréhension de l'information, de préférence en utilisant des termes adéquats et en donnant un exemple pratique ;
2. Des questions dont l'objectif est *la bonne compréhension* d'une information, en ce compris les modalités de son établissement : la mission pédagogique du réviseur est essentielle à cet égard. En effet, pour qu'une information financière puisse être considérée comme comprise, il ne faut pas seulement en connaître le contenu, mais aussi pouvoir en apprécier l'importance relative dans le contexte global de la vie de l'entreprise (art. 3 AR 1973) ;
3. Des questions qui sollicitent *un supplément d'information* : l'organe d'administration y répondra. Le réviseur peut assister celui-ci dans sa réponse lorsque les informations nécessaires ne sont pas disponibles.

Le chef d'entreprise commente lui-même les comptes annuels. Les rubriques des comptes annuels sont suffisamment détaillées de manière à couvrir et à expliquer les aspects les plus importants. La législation ne précise pas le degré de détail de ce commentaire. S'il y a débat sur le degré de détail à fournir, le réviseur peut être sollicité. Celui-ci tient compte de l'objectif des informations annuelles qui est notamment de permettre au conseil d'entreprise de se former une opinion sur la stabilité financière de l'entreprise, ses liquidités et sa rentabilité et sur les perspectives pour ses travailleurs (art. 15 AR 1973). Le conseil d'entreprise peut d'ailleurs toujours demander plus d'informations s'il estime que l'information n'est pas suffisante pour se forger une opinion. Cette demande doit être formulée en tenant compte de la confidentialité éventuelle de certaines informations de sorte à ne pas porter atteinte aux intérêts de l'entreprise (art. 32 AR 1973).

Le réviseur doit veiller à la bonne compréhension des informations pour tous les membres du conseil d'entreprise. Ainsi, il doit les aider à établir le rapport entre les données économiques et financières. Il doit aussi contribuer à mieux comprendre l'incidence de ces données sur la politique de l'entreprise en matière d'organisation, d'emploi et du personnel. Aussi, il devra favoriser la compréhension de la structure financière et l'évolution de la situation financière de l'entreprise (§ 5.2.1. et 5.2.2. des normes IRE). Le réviseur peut mettre en perspective les liens entre les tableaux de financement et les tableaux d'investissements. Il est aussi en mesure de fournir une réponse plus claire et précise lorsque des questions lui sont adressées avant la réunion.

Le réviseur ne peut toutefois pas se substituer au chef d'entreprise et divulguer des informations qui ne peuvent être communiquées que par ce dernier. Le cas échéant, le réviseur pourra, en consultation avec le chef d'entreprise, établir la manière dont certaines informations (confidentielles) utiles pour la compréhension des membres du conseil d'entreprise pourront être communiquées sans pour autant que celles-ci puissent être dommageables pour l'avenir de l'entreprise. L'éclaircissement de ces différentes responsabilités relève aussi de la mission pédagogique et didactique du réviseur.

---

<sup>6</sup> Paragraphes 2.3.1. à 2.3.6. des normes IRE.



Pour assurer la continuité du dialogue, le chef d'entreprise indique, soit immédiatement, soit au cours de la réunion suivante, la suite qu'il entend donner ou qu'il a donnée aux questions, critiques, avis, suggestions ou objections formulés (art. 30, dernier al. AR 1973).

## PRATIQUE 17 **Le réviseur d'entreprises vérifie que le bilan social a été établi conformément aux dispositions légales.**

Le chef d'entreprise s'assure que les informations reprises dans le bilan social sont complètes et correctes. Le réviseur est tenu de contrôler avec attention le bilan social et doit s'assurer que celui-ci a été établi conformément aux dispositions légales. Il veille également à la cohérence du bilan social et des informations reprises dans les IEF communiquées au conseil d'entreprise.<sup>7</sup> En effet, un contrôle adéquat du bilan social peut contribuer à améliorer le dialogue social.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, le bilan social des sociétés ne fait plus partie de l'annexe aux comptes annuels. Les sociétés doivent publier leur bilan social dans un document à déposer à la Banque nationale de Belgique en même temps que les comptes annuels. Le réviseur doit vérifier si le bilan social reprend, tant au niveau de la forme que du contenu, les informations requises par les dispositions légales. Il doit également vérifier que le bilan social ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont il dispose. Le réviseur d'entreprises reprend ses constatations par rapport au bilan social dans une section spécifique de la seconde partie de son rapport sur les comptes annuels.

Le bilan social des associations et fondations fait, quant à lui, toujours partie des comptes annuels (art. 3:161 AR 29 avril 2019 portant exécution du CSA). L'examen du bilan social fait l'objet des mêmes travaux que pour les sociétés et vise à s'assurer qu'il ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir un impact sur l'image fidèle. Le rapport du réviseur sur les comptes annuels des associations et fondations ne reprendra donc pas une section spécifique mentionnant les constatations éventuelles relatives au bilan social, sauf lorsque des anomalies impactent l'image fidèle.

L'établissement et le contrôle du bilan social peuvent présenter des difficultés dans la pratique. Le réviseur vérifie entre autres les données reprises dans le bilan social concernant l'écart salarial, l'exhaustivité des informations à inclure obligatoirement, le nombre d'heures indiqué sous les différentes rubriques, les coûts de formation etc.<sup>8</sup> Lorsque des éléments indiquent que les données fournies ne sont pas exactes, il est recommandé que le réviseur demande à l'employeur de les rectifier lui-même.

### 3. Procès-verbaux des réunions du conseil d'entreprise

## PRATIQUE 18 **Le réviseur d'entreprises s'assure que ses déclarations sont correctement reflétées dans les procès-verbaux du conseil d'entreprise auquel il a participé.**

Le chef d'entreprise doit s'assurer que le réviseur reçoit systématiquement le procès-verbal des réunions auxquelles il a participé.

Il faut faire la distinction entre la reprise des déclarations du réviseur dans les procès-verbaux – principe de base dans la rédaction d'un procès-verbal – et la communication des procès-verbaux au réviseur. Les modalités de rédaction et de communication des procès-verbaux ressortent du règlement d'ordre intérieur du conseil d'entreprise, tel que prévu à l'article 22, §3, 7° de la loi du 20 septembre 1948. Le paragraphe 3.5.1. des normes IRE considère les procès-verbaux comme étant des éléments d'appréciation importants à récolter par le réviseur pour la certification. Des procès-verbaux rédigés avec précision peuvent s'avérer très utiles lors de discussions, voire de litiges, ultérieurs (parfois dans un futur lointain).

<sup>7</sup> Par le passé, l'IRE a publié deux communications (2014/10 et 2017/06) et un avis (2012/03) sur les travaux que le commissaire doit effectuer concernant le bilan social. Cette doctrine est désormais ancrée dans la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique.

<sup>8</sup> Norme complémentaire IRE (version révisée en 2020) aux normes ISA applicables en Belgique.

Les procès-verbaux rédigés par le secrétaire sont communiqués aux membres du conseil d'entreprise pour leur approbation. Il convient de fixer le moment de la remise des procès-verbaux, le moment où les remarques des membres sont prises en considération et le moment de leur approbation définitive. Pour assurer la mission de contrôle, il est impératif que le réviseur d'entreprises soit en possession des procès-verbaux. Ainsi, il peut s'assurer de la reprise fidèle de ses déclarations et du contenu des discussions au sein du conseil d'entreprise.

Dès réception du procès-verbal relatif à une réunion à laquelle le réviseur était présent, il doit s'assurer que ses déclarations ont été correctement relatées. A défaut, il doit demander de préférence par écrit les corrections qui s'imposent. Le cas échéant, le réviseur peut compléter la modification du procès-verbal par une explication écrite détaillée du point contesté (§ 3.2.1. normes IRE).

# Points particuliers dans l'information à fournir

## 1. Continuité et discontinuité

PRATIQUE

19

**En cas de risque de discontinuité, l'identification et la mise en œuvre des solutions font partie des responsabilités de l'entreprise tandis que le réviseur accorde une attention particulière à l'évaluation de la continuité de l'entreprise.**

La continuité de l'entreprise figure au rang des principales préoccupations du chef d'entreprise et des représentants des travailleurs et constitue un élément central de la mission de contrôle du réviseur.

L'évaluation de la continuité de l'entreprise est également une préoccupation du réviseur et fait partie intégrante de sa mission de contrôle. Les normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing, ISA*) applicables en Belgique précisent que, tout au long de sa mission de contrôle, le réviseur restera attentif aux conditions ou aux événements, de nature financière ou opérationnelle, qui sont susceptibles de mettre en cause la capacité de l'entreprise à poursuivre son exploitation.

Lorsqu'il planifie sa mission de contrôle des comptes annuels, le réviseur effectue une analyse de risques afin d'évaluer s'il existe des éléments susceptibles de jeter un doute sur la capacité de l'entreprise à poursuivre son exploitation.

Le réviseur précise dans son programme de travail les procédures qui sont mises en œuvre tout au long de sa mission de contrôle.

De plus, le réviseur est également tenu de s'assurer du respect des procédures de sonnette d'alarme et d'alerte reprises dans le CSA. Ces procédures sont actionnées dans trois circonstances particulières :

1. Lorsque le compte de résultats fait apparaître une perte pendant deux exercices successifs ou une perte reportée dans le bilan (art. 3:6, 6° CSA) (sonnette d'alarme<sup>9</sup>) ;
2. Si l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié ou au quart du capital (dans le cas d'une société anonyme, art. 7:228 CSA) ou lorsque l'actif net risque de devenir ou est devenu négatif (dans le cas d'une société à responsabilité limitée ou coopérative, art. 5:153/6:119 CSA) (sonnette d'alarme<sup>10</sup>) ;
3. Lorsque le commissaire constate des faits graves et concordants pouvant conduire à la discontinuité (Article 3:69 CSA) (procédure d'alerte).

Les deux premières situations qualifiées de « sonnette d'alarme » s'appuient sur des informations purement comptables, définies par la loi, qui ne conduisent pas automatiquement à une situation de discontinuité. Elles témoignent souvent d'une conduite déficitaire des activités de l'entreprise. Le réviseur s'en inquiète auprès de l'organe d'administration si ce dernier reste inactif. Les mesures de redressement sont mentionnées dans le rapport de gestion ou, en cas de perte importante affectant plus de la moitié du capital, dans un rapport spécial à soumettre à l'assemblée générale.

La troisième situation, qualifiée de procédure d'alerte, fait appel à la capacité d'appréciation du réviseur face à des risques significatifs de discontinuité. Le déclenchement de la procédure requiert le jugement professionnel du réviseur qui apprécie si des événements et des phénomènes peuvent être qualifiés de « faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise ».

Lorsque sa conviction est faite sur la gravité des faits, le réviseur interroge l'organe d'administration afin de connaître ses intentions quant aux mesures à prendre pour faire face aux difficultés constatées et assurer la continuité de l'activité économique de la société pendant une période minimale de douze mois. La combinaison de la confirmation des difficultés et de l'intervention proactive du réviseur constitue une mise en garde face à l'urgence de la situation.

<sup>9</sup> Le CSA ne prévoit un régime de sonnette d'alarme que pour les sociétés.

<sup>10</sup> Le CSA ne prévoit un régime de sonnette d'alarme que pour les sociétés.

En l'absence de réaction appropriée de l'organe d'administration, le commissaire peut, après le délai d'un mois de l'envoi de son courrier, décider d'en informer le Président du tribunal de l'entreprise. Le commissaire possède une certaine marge d'interprétation quant à la manière dont l'organe d'administration réagit à son interpellation. Si ce dernier ne réagit pas dans le délai d'un mois ou si les mesures envisagées ne paraissent pas adéquates selon l'analyse du réviseur, il incombe à celui-ci, face aux risques pour la survie de l'entreprise et aux répercussions sur les parties prenantes, de prendre en considération l'intérêt public de sa mission.

En conséquence, il est du ressort du jugement professionnel du réviseur de décider d'en informer, d'une manière circonstanciée, le Président du tribunal de l'entreprise. Celui-ci est chargé par la loi de faire procéder à un examen s'il apprend qu'une entreprise rencontre des difficultés financières. L'expérience révèle qu'un diagnostic prompt et correct augmente les chances de survie en permettant de découvrir à temps les solutions possibles pour un redressement.

S'il existe des incertitudes significatives sur la capacité de l'entreprise à assurer le maintien de ses activités, le réviseur met en œuvre un nombre de procédures spécifiques. L'objectif est de cerner et d'évaluer l'ensemble des éléments qui sont de nature à remédier ou à aggraver la situation de l'entreprise à court et moyen terme. Les procédures spécifiques dépendent des circonstances, mais peuvent comprendre :

- L'examen des plans d'action de l'organe d'administration pour faire face aux difficultés ;
- L'évaluation de la faisabilité des plans d'action et des hypothèses qui y sont reprises ;
- L'appréciation des mesures prises et de leur capacité à améliorer la situation ;
- L'examen des prévisions de trésorerie.

## PRATIQUE

20

**En cas de risque de discontinuité, le chef d'entreprise porte la responsabilité de la communication de l'information au conseil d'entreprise. Le réviseur d'entreprises explique au conseil d'entreprise son opinion quant aux comptes annuels dans le cadre de la continuité des activités.**

En cas de risque de discontinuité, le chef d'entreprise est responsable de la communication d'informations appropriées aux représentants du personnel. Le chef d'entreprise n'accomplit pas cette tâche uniquement lors de la préparation des IEF, mais aussi dans le courant de l'année par le biais d'informations occasionnelles.

Le chef d'entreprise mentionne, dans les annexes aux comptes annuels et/ou dans des rapports spéciaux, les informations liées à la continuité, à savoir la justification de l'application des principes comptables en continuité, les déclarations de l'organe d'administration quant aux incertitudes qui font peser un doute sur la continuité de l'entreprise, les mesures prises pour remédier au risque de discontinuité. Cette responsabilité du chef d'entreprise est reprise par le réviseur dans son opinion sur les comptes annuels comme suit :

*« Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de la Société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre la Société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste. ».*

Durant l'exercice, lorsque les circonstances le requièrent, le chef d'entreprise est tenu de communiquer avec le conseil d'entreprise, sous la forme d'informations occasionnelles. Il peut s'agir des circonstances suivantes :

- À l'occasion de la mise en œuvre d'une procédure de sonnette d'alarme, le chef d'entreprise transmet au conseil d'entreprise les informations suivantes : les documents transmis dans ce cadre aux actionnaires pour les assemblées générales, une copie du procès-verbal de cette assemblée dans lequel sont consignées les décisions de ladite assemblée et l'intervention éventuelle du réviseur ;
- En cas de faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, le chef d'entreprise transmet sans délai au conseil d'entreprise l'information nécessaire. La mise en œuvre de la procédure d'alerte doit également être mentionnée dans cette information.

Il est souhaitable que lors de l'apparition des difficultés, le réviseur veille au respect de ces obligations d'information du chef d'entreprise et intervienne pour lui rappeler.

Le réviseur peut par ailleurs informer d'initiative le conseil d'entreprise, en mentionnant son intervention dans le cadre de la procédure d'alerte. S'il le juge nécessaire ou à la demande des représentants du personnel au conseil d'entreprise, le réviseur peut transmettre, à titre confidentiel, le contenu du courrier adressé au Président du tribunal de l'entreprise. Dans ces circonstances, il serait souhaitable qu'il en informe préalablement le chef d'entreprise.

Dans le cadre des IEF, le réviseur émet une opinion sur les comptes annuels. Ainsi qu'expliqué dans la section B du cadre légal, il existe quatre types d'opinion : une opinion sans réserve, une opinion avec réserve, une abstention d'opinion ou une opinion négative. Dans le cadre de son rôle pédagogique, le réviseur explique aux représentants des travailleurs au sein du conseil d'entreprise, la nature et les motivations de son opinion.

En cas de risque de discontinuité, le réviseur attire spécifiquement l'attention du conseil d'entreprise sur sa responsabilité en la matière :

*« ... L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacite avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.*

*Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :*

- ...
- *nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la Société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la Société à cesser son exploitation... ».*

En cas de risque de discontinuité, l'opinion du réviseur peut prendre différentes formes. Il est évidemment difficile de couvrir toutes les situations spécifiques qui peuvent se présenter. Toutefois, la nature de l'opinion du réviseur peut se résumer comme suit :

- Une opinion sans réserve : par exemple lorsque le réviseur estime qu'il n'y a pas d'incertitudes en matière de continuité malgré l'existence de risque de discontinuité ;
- Une opinion sans réserve avec une section supplémentaire liée à l'incertitude significative relative à la continuité d'exploitation : par exemple lorsque le réviseur a été en mesure d'évaluer les incertitudes liées à la continuité et que ces incertitudes sont correctement décrites par l'organe d'administration dans les comptes annuels ;
- Une opinion avec réserve : par exemple lorsque le réviseur constate que les informations liées à l'incertitude significative relative à la continuité d'exploitation reprises par l'organe d'administration dans les comptes annuels ne sont pas présentes ou sont incomplètes ;
- Une abstention d'opinion : par exemple lorsque le réviseur n'a pas été en mesure d'obtenir les éléments probants en ce qui concerne la continuité d'exploitation ;
- Une opinion négative : par exemple lorsque le réviseur estime que l'entreprise n'est pas en mesure de faire face à ses engagements malgré les mesures prises et les informations reprises dans les comptes annuels par l'organe d'administration.



L'un des objectifs des IEF est d'« associer plus étroitement les travailleurs à la marche de l'entreprise et à la politique prévisionnelle en matière d'emploi en vue de créer un meilleur climat entre employeurs et travailleurs ». Cet objectif suppose que les représentants des travailleurs soient informés et consultés, en temps utile (c'est à dire avant la prise de décision), quelle que soit la situation de l'entreprise. Il importe, dès lors, afin d'alimenter le débat, que la transmission d'informations renvoie une image claire et correcte des perspectives d'avenir et de développement de l'entreprise.

Une telle concertation sur les perspectives d'avenir et de développement des activités améliore en outre l'anticipation des difficultés éventuelles par le conseil d'entreprise.

Plusieurs dispositions réglementaires, inscrites dans différents arrêtés royaux et conventions collectives de travail, obligent les employeurs à informer le conseil d'entreprise chaque fois que se produisent des événements ou qu'interviennent des décisions internes susceptibles d'avoir des impacts importants sur l'entreprise et sur l'emploi.

Cette obligation s'applique lors de changements substantiels qui portent notamment sur :

- la communication aux représentants des travailleurs de tous les documents transmis aux actionnaires (art. 2 AR 1973) ;
- les aspects économiques et financiers, « chaque fois que se produisent des événements susceptibles d'entraîner pour l'entreprise des conséquences importantes et dans tous les cas où interviennent des décisions internes susceptibles d'avoir des répercussions importantes sur l'entreprise » (art. 25-26, AR1973) ;
- la mise au chômage technique suite, par exemple, à un incendie ou à un problème chez un fournisseur (Rapport au Roi, AR 1973) ;
- les perspectives générales des activités qui peuvent entraîner des modifications importantes dans l'organisation du travail ou les contrats de travail (art. 4 CCT 9) ;
- l'emploi, « lorsqu'en dérogation aux prévisions en matière d'emploi [...], le chef d'entreprise est amené à procéder à des licenciements ou à des recrutements collectifs pour des raisons économiques ou techniques » (art. 7 CCT 9) ;
- l'organisation du travail, « les projets et mesures susceptibles de modifier les circonstances et les conditions dans lesquelles s'exécute le travail dans l'entreprise ou dans une de ses divisions » (art. 10 CCT 9) ;
- la structure de l'entreprise, « en cas de fusion, concentration, reprise ou fermeture ou autres modifications de structure importantes négociées par l'entreprise » (art. 11 CCT 9) ;
- L'évaluation générale des activités et de la situation économique et financière de l'entreprise, et de l'ensemble du groupe dont celle-ci fait partie ;
- une procédure d'information et de consultation préalable des représentants du personnel en matière de licenciements collectifs (CCT 24).
- ...

Les informations périodiques et occasionnelles qui sont transmises au conseil d'entreprise doivent également être communiquées au réviseur.

Le réviseur qui constate des événements donnant lieu à une communication d'informations occasionnelles, encouragera autant que possible la direction à en informer immédiatement le conseil d'entreprise (avant la prise de décision), en particulier lorsqu'il s'agit de la continuité des activités.

Lorsque le réviseur observe des contradictions significatives avec d'autres renseignements disponibles, il en informe l'organe d'administration. Si celui-ci ne donne pas suite à cette intervention dans le mois, le réviseur en informe d'initiative et sans tarder le conseil d'entreprise.

Afin de permettre au conseil d'entreprise de situer correctement le contexte d'une information occasionnelle particulière, il importe que l'employeur explique la vision stratégique de l'entreprise et les conséquences éventuelles des « faits préoccupants » pour la poursuite et la durabilité des activités.

À cet égard, il est aussi recommandé qu'un entretien préalable ait lieu entre le chef d'entreprise et le réviseur afin que celui-ci puisse apprécier les informations susceptibles d'avoir une importance majeure. La présence du réviseur lors du conseil d'entreprise ou à une réunion préparatoire peut être souhaitée afin de lui permettre d'assumer pleinement son rôle pédagogique et, éventuellement, de déminer certaines questions. Cette intervention, à effectuer en tenant compte du caractère confidentiel de certaines données, constitue une valeur ajoutée pour toutes les parties concernées.

À l'instar de toutes les IEF, le réviseur s'assure du caractère complet des informations occasionnelles transmises au conseil d'entreprise. Il s'assure que les renseignements fournis soient suffisamment clairs et détaillés, tout en considérant l'importance relative et la pertinence de l'information pour la bonne compréhension de la situation économique et financière de l'entreprise.

## PRATIQUE **22** **Le chef d'entreprise peut consulter le réviseur pour examiner les informations prévisionnelles des plans de redressement.**

Chaque risque de discontinuité ou tout élément qui peut mettre en cause la pérennité des activités exigent, de la part du chef d'entreprise, une réaction appropriée et diligente. Parmi ces éléments figurent l'enregistrement de pertes importantes, l'érosion substantielle des capitaux propres, la disparition d'un pan de clientèle et la dégradation des conditions du marché.

Lors de l'établissement d'un plan de redressement, le chef d'entreprise devra élaborer une stratégie cohérente concernant la mobilisation de l'ensemble des moyens, tant financiers qu'en investissements et qu'en ressources humaines. Il faut également prévoir des prévisions d'exploitation et de trésorerie permettant de faire face aux paiements courants, au budget d'investissements ainsi qu'aux règlements des dettes existantes, dont les échéances peuvent être éventuellement renégociées.

En plus des données et perspectives financières, le plan de redressement permet également d'analyser les conséquences en matière d'emploi, d'organisation du travail et de politique du personnel : la réduction du volume de l'emploi, l'adaptation des salaires et avantages sociaux, le recours au chômage temporaire et à la sous-traitance, etc.

L'élaboration d'un tel plan requiert un diagnostic précis de la situation de l'entreprise, l'établissement d'une stratégie claire et une évaluation correcte de la faisabilité des différentes mesures.

Lors de sa mission de contrôle des comptes annuels, le réviseur acquiert une connaissance par rapport au fonctionnement et aux activités de l'entreprise. Ceci constitue, en plus des compétences et expériences professionnelles, un bagage indispensable et précieux pour l'examen d'états financiers prévisionnels.

Tout plan de redressement comprend des tableaux prévisionnels de résultats, de financement et d'impact sur l'organisation et l'emploi. Ces prévisions doivent démontrer que les mesures envisagées permettront de rétablir la continuité des activités et d'asseoir un développement durable. La crédibilité de ces prévisions est essentielle pour la réussite du redressement et obtenir l'adhésion de toutes les parties concernées, non seulement des apporteurs de capitaux, mais également du personnel. La contribution de celui-ci, comme variable d'ajustement, se mesure souvent en matière d'emploi et d'adaptation des coûts.

Les dirigeants qui élaborent un plan de redressement peuvent consulter le réviseur afin qu'il donne un avis technique en toute indépendance et sans s'immiscer dans des décisions de gestion.

Le réviseur se basera dans ce contexte sur des principes et des recommandations développés par la doctrine professionnelle et les normes belges ou internationales en la matière. De commun accord entre le chef d'entreprise et les représentants des travailleurs, le réviseur pourra exposer les conclusions de ses travaux lors d'une séance du conseil d'entreprise.

## 2. Informations relatives au groupe

### PRATIQUE 23 Les IEF fournissent des explications sur la position de l'entreprise au sein du groupe.

Selon les dispositions de l'AR de 1973, le conseil d'entreprise doit recevoir toutes IEF qui sont nécessaires et suffisantes pour qu'il puisse situer correctement la position de l'entreprise dans le contexte du groupe dont celle-ci fait partie.

Pour atteindre cet objectif, il importe que les informations communiquées soient claires et suffisamment complètes afin d'obtenir une vue représentative des activités, des résultats et des perspectives de l'entreprise, en tant que composante du groupe économique et financier. La nature et la forme de ces informations peuvent se différencier en fonction de la taille du groupe, de la diversité et du caractère international, tant de ses activités que de son actionnariat.

Les comptes consolidés et de rapport de gestion correspondant constituent des outils pertinents de communication pour présenter, aux actionnaires et à tous les tiers intéressés, la situation et l'évolution d'un groupe. Lorsqu'ils doivent être établis et publiés en vertu de dispositions du droit belge ou de droits étrangers, ils sont dès lors à transmettre au conseil d'entreprise. C'est le cas pour toutes les sociétés ayant fait appel à l'épargne publique, soit les sociétés cotées en bourse, et les groupes belges d'une certaine taille, ayant des filiales.

L'établissement de comptes consolidés impose généralement des retraitements techniques complexes. Ceux-ci constituent, pour les services comptables et financiers, une charge de travail dont l'importance ne se justifie pas toujours, quand on constate parfois le faible apport informatif de certains comptes consolidés. C'est la raison de la possibilité de déroger à l'obligation de sous-consolidation lorsqu'un groupe, filiale d'une autre entreprise, est lui-même intégré dans les comptes consolidés de sa maison-mère, que celle-ci soit belge ou d'un autre pays.

Toutefois, ainsi que le précise l'AR de 1973, cette dispense de consolidation ne met pas en cause le droit du conseil d'entreprise de disposer des informations nécessaires permettant de situer l'entreprise dans le cadre du groupe financier ou économique dont elle fait partie. Le respect de ce principe est à apprécier par le conseil d'entreprise. Celui-ci pourra estimer comme équivalent les informations et renseignements reçus sur la situation de l'entreprise dans le groupe, malgré l'absence de comptes consolidés complets et conformes aux normes applicables.

Il importe de souligner que les informations consolidées de la maison-mère et/ou de l'entreprise sont des renseignements volumineux et complexes. Ce constat a des implications tant pour le chef d'entreprise, qui a la responsabilité de préparer ces informations, que pour le réviseur qui doit les vérifier et les expliquer, et que pour les membres du conseil d'entreprise qui doivent les assimiler.

Dans ce contexte, l'exposé du chef d'entreprise présente une importance particulière en :

- faisant de la production d'une information consolidée simplifiée ;
- le chef d'entreprise explique la position de l'entreprise au sein du groupe. Pour ce faire, il peut ;
- faire une synthèse des résultats et de la situation financière du groupe et de l'importance relative de l'entité dans le groupe ;
- identifier les principales relations financières et économiques avec le groupe (cash pooling, contrats intragroupe, responsabilité solidaire intragroupe,...) ;
- mettre en perspective la contribution des résultats de l'entreprise au sein du groupe ;
- attirer l'attention des travailleurs sur tout autre élément qui peut être utile à la bonne compréhension des informations consolidées.

Le réviseur ne peut négliger son rôle pédagogique en raison de la technicité des informations consolidées et de leur caractère volumineux. Il tiendra compte et apportera une attention particulière à la bonne compréhension de ces informations par les travailleurs.

Il veillera à répondre aux attentes d'explication en ce qui concerne les principes de consolidation, les règles d'évaluations particulières - *International Financial Reporting Standards* (IFRS) - ainsi que les autres normes internationales. Il identifiera les éléments les plus importants de l'information, les évolutions les plus significatives, dont celles relatives à la contribution de l'entreprise dans les comptes consolidés.

### 3. Informations relatives aux perspectives d'avenir

PRATIQUE **24** **Le chef d'entreprise consacre suffisamment de temps aux perspectives d'avenir. Le réviseur d'entreprises peut, le cas échéant, compléter oralement son explication.**

Les perspectives d'avenir sont des informations importantes pour toutes les parties concernées. Elles font partie des IEF et doivent être fournies par le chef d'entreprise (art. 4 AR 1973). Celles-ci comprennent notamment l'ampleur des investissements projetés ou des ventes et peuvent s'étendre à tous les aspects de l'activité de l'entreprise : les aspects industriels, financiers, commerciaux, sociaux et de recherche et de développement. Les prévisions concernant l'extension future de l'entreprise et les financements des investissements projetés sont également énoncées (art. 11 AR. 1973).

Il est important de consacrer un temps suffisant à la présentation des perspectives d'avenir et à la méthode utilisée pour leur établissement. Le réviseur doit également vérifier que les informations fournies sont suffisantes pour les représentants des travailleurs.

Le réviseur peut faire un commentaire oral sur les informations communiquées par le chef d'entreprise en les situant dans un contexte macroéconomique. L'incertitude étant inhérente aux perspectives d'avenir, le réviseur n'est pas en mesure d'en certifier le caractère fidèle. Toutefois, il peut évaluer et confirmer que ces informations sont établies selon des méthodes raisonnables et qu'elles ne présentent aucune contradiction évidente avec d'autres informations disponibles et avec l'évolution générale à laquelle on peut raisonnablement s'attendre.

L'explication doit donner une image d'ensemble de la situation économique de l'entreprise. Elle ne se limite pas à l'aspect financier, mais porte sur l'ensemble des activités, de la production à la distribution de biens et de services. La répartition des richesses créées est également mentionnée (voir bonne pratique n° 15).

# ANNEXES



## Modèle de rapport du commissaire sur les comptes annuels <sup>11</sup>

### **RAPPORT DU COMMISSAIRE A L'ASSEMBLEE GENERALE DE [NOM DE LA SOCIETE ET FORME JURIDIQUE] POUR L'EXERCICE CLOS LE \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_**

Dans le cadre du contrôle légal des comptes annuels de [nom de la société et forme juridique] (la « Société »), nous vous présentons notre rapport du commissaire. Celui-ci inclut notre rapport sur les comptes annuels ainsi que les autres obligations légales et réglementaires. Le tout constitue un ensemble et est inséparable.

Nous avons été nommés en tant que commissaire par l'assemblée générale du [xx], conformément à la proposition de l'organe d'administration [émise sur présentation du conseil d'entreprise<sup>12</sup>]. Notre mandat de commissaire vient à échéance à la date de l'assemblée générale délibérant sur les comptes annuels clôturés au [xx]. Nous avons exercé le contrôle légal des comptes annuels de [la société xx] durant [xx] exercices consécutifs.<sup>13</sup>

#### **Rapport sur les comptes annuels**

##### *Opinion sans réserve*

Nous avons procédé au contrôle légal des comptes annuels de la Société, comprenant le bilan au \_\_ \_\_ 20\_\_, ainsi que le compte de résultats pour l'exercice clos à cette date et l'annexe, dont le total du bilan s'élève à € \_\_\_\_\_ et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice [une perte] de l'exercice de € \_\_\_\_\_.

À notre avis, ces comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la Société au \_\_ \_\_ 20\_\_, ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à cette date, conformément au référentiel comptable applicable en Belgique.

##### *Fondement de l'opinion sans réserve*

Nous avons effectué notre audit selon les Normes internationales d'audit (ISA) telles qu'applicables en Belgique<sup>14</sup>. Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont plus amplement décrites dans la section « Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport. Nous nous sommes conformés à toutes les exigences déontologiques qui s'appliquent à l'audit des comptes annuels en Belgique, en ce compris celles concernant l'indépendance.

---

11 Modèle annexé à la Norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (annexe 2.1.). Cette norme complémentaire contient également les modèles de rapport pour les autres types d'entités tel que les asbl et les fondations.

12 Le cas échéant, à adapter comme suit : « émise sur recommandation du comité d'audit et sur présentation du conseil d'entreprise ».

13 Le cas échéant, en cas d'impossibilité de déterminer avec précision la première année de mission, remontant le cas échéant avant 1997, mentionner les difficultés rencontrées pour retrouver la trace exacte de la date de première nomination et adapter la phrase comme suit : « Nous sommes en place depuis au moins [X] années. ».

14 Le cas échéant, les mots « selon les normes internationales d'audit (ISA), telles qu'approuvées en Belgique » peuvent être complétés comme suit : « Par ailleurs, nous avons appliqué les normes internationales d'audit approuvées par l'IAASB et applicables à la date de clôture et non encore approuvées au niveau national. ».



Nous avons obtenu de l'organe d'administration et des préposés de la Société, les explications et informations requises pour notre audit.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

#### *Responsabilités de l'organe d'administration relatives à l'établissement des comptes annuels*

L'organe d'administration est responsable de l'établissement des comptes annuels donnant une image fidèle conformément au référentiel comptable applicable en Belgique, ainsi que du contrôle interne qu'il estime nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à l'organe d'administration d'évaluer la capacité de la Société à poursuivre son exploitation, de fournir, le cas échéant, des informations relatives à la continuité d'exploitation et d'appliquer le principe comptable de continuité d'exploitation, sauf si l'organe d'administration a l'intention de mettre la Société en liquidation ou de cesser ses activités ou s'il ne peut envisager une autre solution alternative réaliste.

#### *Responsabilités du commissaire relatives à l'audit des comptes annuels*

Nos objectifs sont d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, et d'émettre un rapport du commissaire contenant notre opinion. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un audit réalisé conformément aux normes ISA permettra de toujours détecter toute anomalie significative existante. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs et sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des comptes annuels prennent en se fondant sur ceux-ci.

Lors de l'exécution de notre contrôle, nous respectons le cadre légal, réglementaire et normatif qui s'applique à l'audit des comptes annuels en Belgique. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la Société ni quant à l'efficacité ou l'efficacé avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la Société. Nos responsabilités relatives à l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation sont décrites ci-après.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes ISA et tout au long de celui-ci, nous exerçons notre jugement professionnel et faisons preuve d'esprit critique. En outre :

- nous identifions et évaluons les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définissons et mettons en œuvre des procédures d'audit en réponse à ces risques, et recueillons des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- nous prenons connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de la Société ;
- nous apprécions le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'organe d'administration, de même que des informations les concernant fournies par ce dernier ;
- nous concluons quant au caractère approprié de l'application par l'organe d'administration du principe comptable de continuité d'exploitation et, selon les éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de la Société à poursuivre son exploitation. Si nous concluons à l'existence d'une incertitude significative, nous sommes tenus d'attirer l'attention des lecteurs de notre rapport du commissaire sur les informations fournies dans les comptes annuels au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates,

d'exprimer une opinion modifiée. Nos conclusions s'appuient sur les éléments probants recueillis jusqu'à la date de notre rapport du commissaire. Cependant, des situations ou événements futurs pourraient conduire la Société à cesser son exploitation ;

- nous apprécions la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels et évaluons si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents d'une manière telle qu'ils en donnent une image fidèle.

Nous communiquons à l'organe d'administration notamment l'étendue des travaux d'audit et le calendrier de réalisation prévus, ainsi que les constatations importantes relevées lors de notre audit, y compris toute faiblesse significative dans le contrôle interne.

## **Autres obligations légales et réglementaires**

### *Responsabilités de l'organe d'administration*

L'organe d'administration est responsable de la préparation et du contenu du rapport de gestion [et des autres informations contenues dans le rapport annuel], [des documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] du respect des dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité ainsi que du respect du Code des sociétés et des associations et des statuts de la Société.

### *Responsabilités du commissaire*

Dans le cadre de notre mission et conformément à la norme belge complémentaire (version révisée 2020) aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique, notre responsabilité est de vérifier, dans ses [leurs] aspects significatifs, le rapport de gestion [et les autres informations contenues dans le rapport annuel], [certains documents à déposer conformément aux dispositions légales et réglementaires,] et le respect de certaines dispositions du Code des sociétés et des associations et des statuts, ainsi que de faire rapport sur ces éléments.

### *Aspects relatifs au rapport de gestion [le cas échéant : et aux autres informations contenues dans le rapport annuel]*

A l'issue des vérifications spécifiques sur le rapport de gestion, nous sommes d'avis que celui-ci concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du Code des sociétés et des associations.

### *[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie uniquement un rapport de gestion]*

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion comporte une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

### *[Paragraphe à utiliser lorsque la Société publie un rapport annuel, dans lequel figure son rapport de gestion]*

Dans le cadre de notre audit des comptes annuels, nous devons également apprécier, en particulier sur la base de notre connaissance acquise lors de l'audit, si le rapport de gestion et les autres informations contenues dans le rapport annuel, à savoir<sup>15</sup> :

---

15 Le par. 64 de la norme complémentaire (version révisée 2020) : « Lorsqu'une entité publie un rapport annuel dans lequel figurent des informations autres que le rapport de gestion, les comptes annuels (ou consolidés) et le rapport du commissaire, le commissaire, conformément à la norme ISA 720 (Révisée), doit déterminer et formaliser, en concertation avec l'organe d'administration, les éléments considérés comme « autres informations contenues dans le rapport annuel » et identifier ceux-ci dans la section y relative dans la partie « Autres obligations légales et réglementaires ». ».

- [à compléter]<sup>[16]</sup>

- ...

comportent une anomalie significative, à savoir une information incorrectement formulée ou autrement trompeuse. Sur la base de ces travaux, nous n'avons pas d'anomalie significative à vous communiquer.

#### *Mention relative au bilan social*

Le bilan social, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1<sup>er</sup>, 8° du Code des sociétés et des associations, traite, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, des mentions requises par ce Code, en ce compris celles concernant l'information relative aux salaires et aux formations, et ne comprend pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous disposons dans le cadre de notre mission.

*[Mention relative aux documents à déposer conformément à l'article 3:12, §1<sup>er</sup>, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations] [Le cas échéant, si les données ne sont pas déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels]*

Les documents suivants, à déposer à la Banque nationale de Belgique conformément à l'article 3:12, §1<sup>er</sup>, 5° et 7° du Code des sociétés et des associations reprennent - tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu - les informations requises par ce Code et ne comprennent pas d'incohérences significatives par rapport aux informations dont nous avons eu connaissance dans le cadre de notre mission :

- le document indiquant les informations suivantes, sauf si celles-ci sont déjà fournies de façon distincte dans les comptes annuels :
  - a) le montant, à la date de clôture de ceux-ci, des dettes ou de la partie des dettes garanties par les pouvoirs publics belges ;
  - b) le montant, à cette même date, des dettes exigibles, que des délais de paiement aient ou non été obtenus, envers des administrations fiscales et envers l'Office national de sécurité sociale ;
  - c) le montant afférent à l'exercice clôturé, des subsides en capitaux ou en intérêts payés ou alloués par des pouvoirs ou institutions publics ;
- la liste des entreprises dans lesquelles la Société détient une participation. : [...]

La liste susvisée est complétée, le cas échéant, par un aperçu des entreprises dans lesquelles la Société assume une responsabilité illimitée en qualité d'associé ou membre à responsabilité illimitée.

---

16 Les « autres informations contenues dans le rapport annuel » sont, selon le cas, les commentaires de la direction, une revue opérationnelle et financière ou d'autres rapports similaires émanant de l'organe d'administration ou une déclaration du président de l'entité. (Voir par. A3 de la norme ISA 720 (Révisée)). En Belgique, le contenu ou la dénomination du rapport annuel peut varier selon les secteurs, les entités ou la pratique (p. ex. des entités qui reprennent un tableau de ressources et emplois de fonds). Le paragraphe A5 de la norme ISA 720 (Révisée) met en évidence des exemples de rapports qui, lorsqu'ils sont publiés en tant que documents autonomes, ne font généralement pas partie des « autres informations contenues dans le rapport annuel », tels que : les rapports sectoriels ou réglementaires distincts (par exemple, les rapports sur l'adéquation des fonds propres), comme ceux qui sont préparés dans les secteurs de la banque, des assurances et des régimes de retraite; les rapports de responsabilité sociale des entreprises; les rapports sur le développement durable ; les rapports sur la diversité et l'égalité des chances ; les rapports sur la responsabilité du fait des produits ; les rapports sur les pratiques et les conditions de travail ; les rapports sur les droits de l'homme.

### Mentions relatives à l'indépendance

- Notre cabinet de révision<sup>17</sup> n'a pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et est resté indépendant vis-à-vis de la Société au cours de notre mandat.
- [Lorsqu'il y a eu des missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations, choix à faire entre une des options suivantes :  
OU
  - [Les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations ont correctement été ventilés et valorisés dans l'annexe des comptes annuels.
  - OU
  - [Étant donné que la Société n'a pas mentionné [correctement] les honoraires relatifs aux missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes annuels visées à l'article 3:65 du Code des sociétés et des associations dans l'annexe aux comptes annuels, nous vous précisons que ceux-ci devraient être valorisés et/ou ventilés comme suit [référence aux comptes annuels] [type de mission] [montants].

### Autres mentions

- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- Nous n'avons pas à vous signaler d'opération conclue ou de décision prise en violation des statuts ou du Code des sociétés et des associations.
- [Le cas échéant : Nous avons évalué les conséquences patrimoniales pour la Société de la décision prise en conflit d'intérêt telles que décrites dans le procès-verbal de l'organe d'administration. [à compléter éventuellement lorsqu'il y a des remarques à formuler].]
- La répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux dispositions légales et statutaires.
- [En cas d'une SA et le cas échéant : Dans le cadre de l'article 7:213 du Code des sociétés et des associations, un acompte sur dividende a été distribué au cours de l'exercice, à propos duquel nous avons établi le rapport joint en annexe, conformément aux exigences légales.]
- [En cas d'une SRL ou une SC et le cas échéant :]
  - Dans le cadre de l'article 5:142 (6:115) du Code des sociétés et des associations nous avons établi le(s) rapport(s) d'examen limité joint(s) en annexe relatif(s) au test d'actif net.
  - [Si d'application :] Nous avons évalué les données comptables et financières reprises dans le rapport de l'organe d'administration dans le cadre de la (les) distribution(s) décidée(s) par l'assemblée générale du [XX] conformément à l'article 5:143 (6:116) du Code des sociétés et des associations et avons transmis notre conclusion à l'organe d'administration.]

Lieu d'établissement, date et signature

Cabinet de révision XYZ

Commissaire

Représenté par

Nom

Réviseur d'entreprises

---

17 S'il fait partie d'un réseau, le commissaire doit également faire référence à l'indépendance du réseau. Dans ce cas, la phrase est adaptée comme suit : « Notre cabinet de révision et notre réseau n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes annuels et notre cabinet de révision est resté indépendant vis-à-vis de la société au cours de notre mandat. ».

## Modèle de rapport de certification<sup>18</sup>

*Ce modèle de rapport de certification n'est valable qu'au moment de la publication de cette brochure compte tenu de la modification imminente de la norme conseil d'entreprise qui impliquera un modèle de rapport fondamentalement modifié. La procédure d'approbation de cette norme peut être consultée sur le site de l'IRE (<https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes>).*

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 conseils d'entreprises;
- la législation relative à l'expansion économique régionale.

Nous avons également examiné si l'information présentée répond aux dispositions de l'article 1<sup>er</sup> 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) ».

---

<sup>18</sup> Modèle de rapport de certification au conseil d'entreprise, annexé aux Normes IRE (en cours de révision).

## 2. 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 pouvions pas ou nous ne pouvions 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



## Références utiles

- **Code des sociétés et des associations et ses arrêtés portant exécution**
- **Loi du 7 décembre 2016** portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises
- **Loi du 20 septembre 1948** portant organisation de l'économie
- **Arrêté royal du 27 novembre 1973** portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise
- **CCT n° 9 du 9 mars 1972** coordonnant les accords nationaux et les conventions collectives de travail relatifs aux conseils d'entreprise conclus au sein du Conseil national du travail, rendue obligatoire par AR 12-9-1972
- **CCT n° 24 du 7 octobre 1975** concernant la procédure d'information et de consultation des représentants des travailleurs en matière de licenciements collectifs
- Norme relative à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise ([site web de l'IRE > Réglementation](#))
- Section III.6. de la norme complémentaire (version révisée 2020) aux normes ISA applicables en Belgique (concernant le bilan social - §§69 à 73) ([site web de l'IRE > Réglementation](#))
- Fiches d'information relatives aux différentes missions du réviseur d'entreprises ([site web de l'IRE > Publications](#))
- Livre ICCI 2021-XX, Le rapport du commissaire établi en application des articles 3:75 et 3:80 du Code des sociétés et des associations et selon les normes ISA ([site web de l'ICCI > Publications et outils](#))
- Références du Conseil central de l'Économie (CCE-CRB) pour les arrêtés d'exécution de secteurs particuliers

## Où adresser vos questions ?

L'application concrète de ces 24 bonnes pratiques est principalement suivie par l'Institut des réviseurs d'entreprises, mais également par les organismes publics suivants :

---

### **Le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises (au sein de la FSMA)**

Le CSR contrôle la qualité de l'exécution des missions légales exécutées par les réviseurs d'entreprises. La FSMA est compétente au niveau de la qualité des missions de contrôle dans les entreprises d'intérêt public (EIP).

### **La cellule organisation professionnelle du SPF Emploi, Travail et Concertation sociale**

Au sein de la Direction générale Contrôle des lois sociales du SPF Emploi, Travail et Concertation sociale, une cellule organisation professionnelle vérifie le respect de l'obligation de fournir des informations économiques et financières aux conseils d'entreprise.

---

**Les bonnes pratiques ont été développées dans un groupe de travail  
comprenant des représentants de l'IRE  
et des partenaires sociaux :**

**1. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE)**

*Monsieur MAILLARD Fernand, Réviseur d'Entreprises et Vice-Président de l'IRE*  
*Monsieur COMHAIRE Paul, Réviseur d'Entreprises*  
*Monsieur ETIENNE Vincent, Réviseur d'Entreprises*  
*Monsieur VAN IMPE Patrick, Réviseur d'Entreprises*  
*Madame VANBEVEREN Inge, Chef de Service Expertise Professionnelle*  
*Monsieur BUX Alessandro, Project Manager Expertise Professionnelle*

**2. La Fédération des Entreprises de Belgique (FEB)**

*Monsieur EGGERMONT François-Guillaume, Attaché du Centre de compétence Droit et Entreprise*  
*Monsieur PARIZEL Jean-Charles, Conseiller au Centre de compétence Emploi et Sécurité sociale*

**3. Unizo**

*Monsieur CABOOTER Koen, Conseiller Affaires sociales*

**4. La Confédération des Syndicats Chrétiens (CSC)**

*Madame LAFORÊT Geneviève, Collaboratrice Service Entreprise*  
*Madame VANDORMAEL Marie-Paule, Collaboratrice Service Entreprise*

**5. La Fédération Générale du Travail de Belgique (FGTB)**

*Madame DESIMONE Giuseppina, Conseillère économique*

**6. La CGSLB, Syndicat libéral**

*Monsieur SCHEPENS Marc, Conseiller Informations économiques et financières*

VBO FEB  
Verbond van Belgische Ondernemingen  
Fédération des Entreprises de Belgique

unizo

ABVV  
FGTB



IBR  
IRE