

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



Institut des Réviseurs d'Entreprises
Institut royal



FEB
Fédération des
Entreprises de
Belgique

FGTB
Ensemble, on est plus forts



Notre boulot
défendre le vôtre



**Les bonnes pratiques ont été développées avec la
collaboration de :**

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

Monsieur KROES Daniel, Réviseur
d'Entreprises et Président de l'IRE

Monsieur ACKE Lieven, Réviseur
d'Entreprises

Monsieur COMHAIRE Paul, Réviseur
d'Entreprises

Monsieur ETIENNE Vincent, Réviseur
d'Entreprises

Monsieur SMETS Dirk, Réviseur
d'Entreprises

Monsieur VAN GEYT Paul, Expert
Accountancy et Audit

Madame VANBEVEREN Inge, Chef de
Service Expertise Professionnelle

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

Madame DARVILLE Christine, Executive
Manager du Centre de compétence Droit et
Entreprise

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

Madame VAN DEN BOSSCHE Bergie,
Conseiller Service Entreprises

Monsieur FLAGOTHIER Michel,
Conseiller Service Entreprises

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

Monsieur STRUYF Jean-Luc, Conseiller
Service Entreprises

Madame DEBACKER Kristel, Conseiller
Service Entreprises

5. Le Syndicat libéral (CGSLB)

Monsieur SCHEPENS Marc, Conseiller
Service Soutien aux entreprises

Editeur responsable

Marc BIHAIN
Secrétaire général
Boulevard E. Jacqmain
135/1
1000 Bruxelles
info@ibr-ire.be

Texte finalisé le

21 octobre 2015

Réalisation et production

Institut des Réviseurs
d'Entreprises

**Photo Conseil d'Entreprise
couverture**

© Rob Stevens

Table des matières

Introduction	p. 4
Terminologie	p. 6
Le conseil d'entreprise et le réviseur d'entreprises : le cadre légal	p. 7
A. Mission du réviseur d'entreprises	p. 7
B. Nomination du réviseur d'entreprises	p. 9
C. Le réviseur d'entreprises et le conseil d'entreprise : indépendance, objectivité et compétence professionnelle	p. 10
1. Indépendance et objectivité	p. 10
2. Compétence professionnelle	p. 11
Vers une relation optimale entre le conseil d'entreprise et le réviseur d'entreprises : 24 bonnes pratiques	p. 12
A. Nomination et démission du réviseur d'entreprises	p. 14
1. Premier mandat	p. 14
2. Renouvellement du mandat	p. 15
3. Après les élections sociales	p. 16
4. Démission en cours de mandat	p. 16
B. Etablissement et transmission des IEF	p. 17
1. Etablissement des IEF	p. 17
2. Transmission des IEF	p. 18
C. Présentation des IEF	p. 20
1. Réunions préparatoires du conseil d'entreprise portant sur les IEF	p. 20
2. Réunions du conseil d'entreprise portant sur les IEF	p. 20
3. Procès-verbaux des réunions du conseil d'entreprise	p. 24
D. Points particuliers dans l'information à fournir	p. 25
1. Continuité et discontinuité	p. 25
2. Informations relatives au groupe	p. 30
3. Informations relatives aux perspectives d'avenir	p. 30



INTRODUCTION

L'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) et les interlocuteurs sociaux ont jugé nécessaire de faire le point sur les bonnes pratiques en termes de relation entre le conseil d'entreprise et le réviseur d'entreprises. La qualité de la concertation sociale et les relations de confiance constituent des facteurs favorisant l'évolution économique et sociale des entreprises. C'est au conseil d'entreprise, un des lieux de la concertation sociale, que sont, entre autres, présentées et discutées les informations économiques et financières (IEF). L'objectif est de permettre aux représentants des travailleurs, qui y siègent, de mieux comprendre la situation économique, financière et sociale de l'entreprise (conséquences des décisions, perspectives et résultats en matière d'emploi) afin qu'ils puissent notamment remplir correctement leur mission d'information des travailleurs. C'est pourquoi il est indispensable que soit garanti le caractère fidèle et complet des données qui leur sont communiquées. Ce rôle légal est dévolu au réviseur d'entreprises, chargé de certifier les informations économiques et financières et de fournir des explications et des renseignements supplémentaires sur les informations fournies.

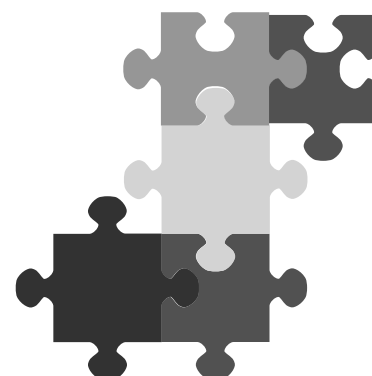
Le présent document vise à mettre en lumière certains aspects liés à la mission du réviseur d'entreprises sur la base de la réglementation en vigueur, afin de parvenir à une relation optimale entre le conseil d'entreprise et le réviseur d'entreprises.

Il s'agit de mettre en évidence un certain nombre de « bonnes pratiques » dont la mise en œuvre est susceptible de contribuer à un meilleur fonctionnement du conseil d'entreprise (plus spécifiquement les réunions où sont abordées les informations économiques et financières).

Il est à noter que ce document est adressé aux membres du conseil d'entreprise et au réviseur d'entreprises et il contient un ensemble de bonnes pratiques. Ce document n'est pas une norme. Il n'adapte en aucune manière ni les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise, ni la réglementation en vigueur.

Les « bonnes pratiques » présentées dans ce présent document ont été élaborées par l'IRE, en collaboration avec des représentants de la FEB, de la FGTB, de la CGSLB et de la CSC. Elles devraient guider l'intervention des réviseurs d'entreprises et des interlocuteurs sociaux au sein des conseils d'entreprise, en vue de contribuer à l'amélioration de la concertation sociale.

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 au maximum aux attentes de l'ensemble des parties, à savoir, le chef d'entreprise, les représentants des travailleurs et le réviseur d'entreprises.



Ces « bonnes pratiques » s'appuient sur quelques principes fondamentaux, notamment :

- 1.** L'entreprise, tant du secteur marchand que non-marchand, est abordée sous l'angle d'une entité économique, créatrice de valeur ajoutée économique et sociale.
- 2.** Le conseil d'entreprise est un organe de concertation sociale entre le chef d'entreprise responsable de l'entreprise et les représentants des travailleurs. Cet organe est alimenté par un échange d'informations, notamment les IEF.
- 3.** Les IEF transmises au conseil d'entreprise doivent être suffisamment pertinentes, claires et complètes pour se forger une opinion correcte de la situation économique et financière, des résultats ainsi que des perspectives en matière d'activité, d'emploi et d'investissement de l'entreprise.
- 4.** La bonne compréhension des faits économiques et financiers, de la politique de l'entreprise, 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. Le réviseur a ainsi pour vocation d'être un « passeur d'informations », un « facilitateur de dialogue » et un « décrypteur de complexité ».

Ces principes fondamentaux constituent la dynamique ternaire des relations entre :

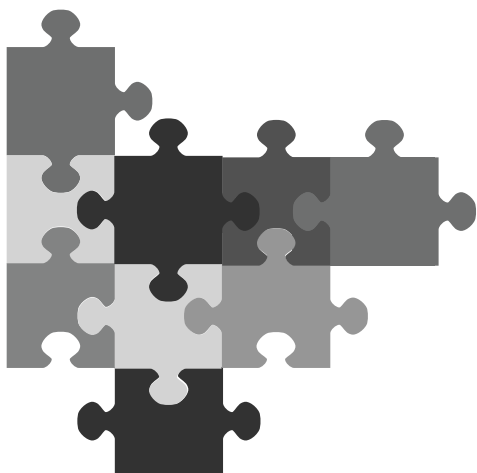
- ▶ le chef d'entreprise, en tant que responsable de la gestion de l'entreprise et de la diffusion d'informations vers le conseil d'entreprise ;
- ▶ les représentants des travailleurs, en tant que destinataires des informations ;
- ▶ le réviseur qui vérifie l'exhaustivité et la qualité de ces informations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

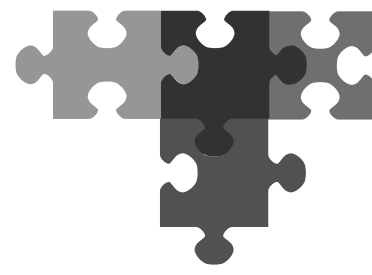
Le législateur a conçu la mission du réviseur d'entreprises comme celle d'un expert qui a été mis dans la boîte à outils des conseils d'entreprise. En décrivant de bonnes pratiques, qui s'appuient sur la qualification et l'objectivité des réviseurs, le but du document vise à expliciter le mode d'emploi de cet outil.

Informers les travailleurs est l'objectif principal justifiant la communication des informations au conseil d'entreprise. Les représentants des travailleurs doivent partager cette information avec le personnel de l'entreprise, tout en respectant la discrétion nécessaire pour préserver les intérêts de l'entreprise.

Le règlement d'ordre intérieur doit comporter le mode d'information du personnel et le mode de communication à celui-ci des activités du conseil d'entreprise (art. 22, § 3, 8° de la loi du 20 septembre 1948). Il incombe donc aux représentants des travailleurs d'expliquer les 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;

au sens de l'article 2, 3° de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007 ; pour faciliter la lecture du présent document, le terme « réviseur » est également utilisé ;

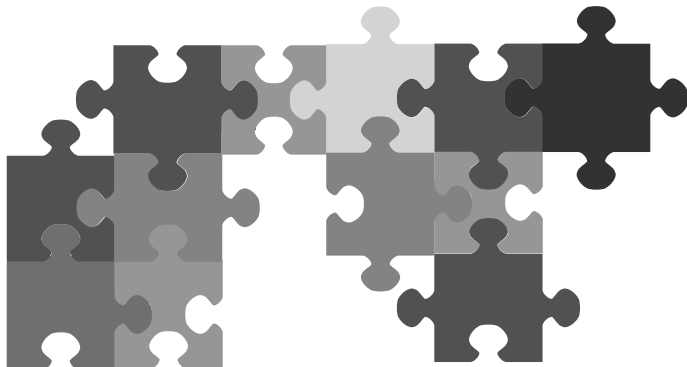
Réviseur d'entreprises

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 ;

A la date du 21 octobre 2015, le bilan social fait partie des comptes annuels, ce qui pourrait être modifié dans le futur. Le lecteur devra en tenir compte.

Comptes annuels



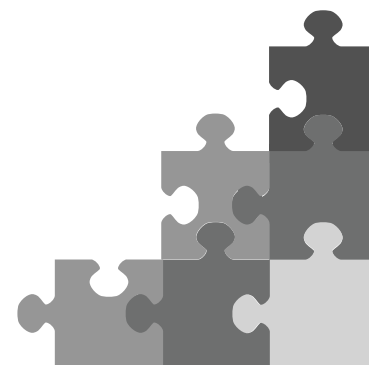
LE CONSEIL D'ENTREPRISE ET LE REVISEUR D'ENTREPRISES : LE CADRE LEGAL

A. Mission du réviseur d'entreprises

En vertu de l'article 151 du Code des sociétés 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 : « l'arrêté royal du 27 novembre 1973 ») détermine les obligations incombant au chef d'entreprise à l'égard des informations économiques et financières, alors que les obligations plus spécifiques du réviseur vis-à-vis du conseil d'entreprise sont réglées par le Code des sociétés et les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise¹. Dans le cadre des informations économiques et financières, les tâches de l'organe de gestion, d'une part, et du réviseur, d'autre part, à l'égard du conseil d'entreprise sont bien définies. L'un comme l'autre doit respecter les limites de leurs compétences vu qu'ils assument des responsabilités distinctes.

La **mission** du réviseur vis-à-vis du conseil d'entreprise est fixée dans les articles 151 à 154 du Code des sociétés, à savoir :

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



¹ Normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise du 6 décembre 2002, www.ibr-ire.be > Réglementation > Normes et recommandations > Normes > Missions révisorales.

L'article 2 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 distingue 4 catégories dans les informations économiques et financières (ci-après : « les IEF ») :

- ▶ **L'information de base** : celle-ci comprend l'ensemble des informations et de 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 et de les situer dans l'activité globale de l'entreprise, du groupe et de l'économie nationale et internationale.
- ▶ **L'information annuelle** : celle-ci 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 relatifs à l'année suivante et les perspectives pour les années à venir.
- ▶ **L'information périodique** : fournie au moins tous les trois mois, elle doit permettre au conseil d'entreprise 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** : celle-ci est fournie au conseil d'entreprise chaque fois que se produisent des événements susceptibles d'entraîner pour l'entreprise des conséquences importantes ou dans tous les cas où interviennent des décisions internes susceptibles d'avoir des répercussions importantes sur l'entreprise.

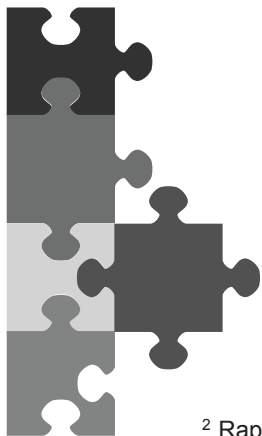
Le chef d'entreprise est responsable de la gestion de l'entreprise et a l'obligation légale de fournir et de discuter de ces informations au conseil d'entreprise à des périodes bien déterminées.

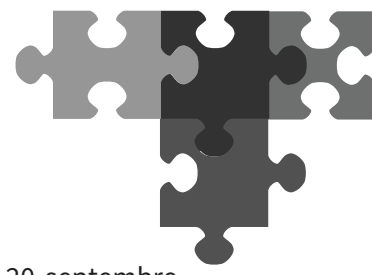
La mission du réviseur consiste, d'une part, à certifier le caractère fidèle et complet des informations transmises et, d'autre part, à analyser et expliquer celles-ci quant à leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de la société.

Les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise déterminent, au paragraphe 4.1., 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 A.R. 27 novembre 1973). Les normes obligent le réviseur à tenir compte des quatre catégories d'informations économiques et financières précitées, qui doivent être communiquées au conseil d'entreprise conformément à l'arrêté royal du 27 novembre 1973.

Les IEF transmises au conseil d'entreprise doivent être suffisamment complètes et suffisamment claires² pour se former une opinion correcte de la situation économique et financière, des résultats ainsi que des perspectives en matière d'activité, d'emploi et d'investissements de l'entreprise. L'entreprise communiquera, en temps opportun, toute survenance de risques significatifs de discontinuité de ses activités.

² Rapport au Roi relatif à l'article 3 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973.





B. Nomination du réviseur d'entreprises

Conformément à l'article 151 du Code des sociétés et l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948, un ou plusieurs réviseurs d'entreprises sont désignés dans chaque société où un conseil d'entreprise doit être institué en exécution de la loi du 20 septembre 1948, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées. Le **processus de nomination** du réviseur est défini aux articles 130 et 156 à 158 du Code des sociétés. L'initiative de la proposition de nomination revient à l'organe d'administration et la décision doit être votée à la double majorité, à savoir le conseil d'entreprise dans son ensemble et au sein du groupe des travailleurs.

Une règle particulière est prévue s'il s'agit d'une société cotée tenue de constituer un comité d'audit en vertu de la loi³. La proposition de l'organe de gestion 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 de gestion, la proposition du comité d'audit est également communiquée au conseil d'entreprise pour information (art. 156 C. Soc. et art. 184-191 A.R. du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés).

Conformément à l'article 130 du Code des sociétés, le réviseur est nommé 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 de gestion (art. 186 AR 30 janvier 2001). Si les majorités ne peuvent être obtenues au sein du conseil d'entreprise le président du tribunal de commerce, statuant à la requête de tout intéressé, nomme un réviseur d'entreprises jusqu'à ce qu'il soit pourvu régulièrement à son remplacement. Cette nomination par le président du tribunal de commerce 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 156, alinéa 1. (art. 157 C. Soc.)

En vertu de l'article 135, § 1, alinéa 3 du Code des sociétés, 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. De plus, il doit informer par écrit le conseil d'entreprise des raisons de sa démission, en vertu de l'article 159, alinéa 2 du Code des sociétés.

L'article 135, § 1, alinéa 2 du Code des sociétés prévoit que le commissaire ne peut être **révoqué** en cours de mandat que pour juste motif, par l'assemblée générale. 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 (double majorité) (art. 159, alinéa 1er C. Soc.).

³ Conformément à l'article 526bis, § 1 du Code des sociétés, un comité d'audit doit être mis en place au sein du conseil d'administration des sociétés cotées au sens de l'article 4 du même Code, en d'autres termes les « sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé au sens de l'article 2, 3°, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers ». L'article 156, 2ème alinéa, du Code des sociétés prévoit : « Lorsque la société est tenue de constituer un comité d'audit en vertu de la loi, la proposition de l'organe de gestion est émise sur proposition du comité d'audit. Cette dernière est elle-même transmise au conseil d'entreprise pour information. »

C. Le réviseur d'entreprises et le conseil d'entreprise : indépendance, objectivité et compétence professionnelle

Le réviseur doit satisfaire à trois critères tout au long de sa mission : indépendance, objectivité et compétence professionnelle.

1. Indépendance et objectivité

L'objectivité et l'indépendance sont intrinsèquement liées.

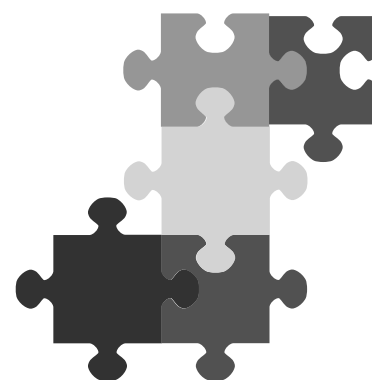
Le réviseur s'acquitte en toute indépendance par rapport aux personnes concernées des missions révisorales qui lui sont confiées (art. 14, § 1 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises).

Conformément aux normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire⁴, cette indépendance comporte deux aspects indissociables :

- ▶ *l'indépendance d'esprit*, c'est-à-dire l'état d'esprit qui vise à ce que seules les considérations en rapport avec la tâche confiée sont prises en compte dans les décisions à prendre dans le cadre de l'exercice du mandat ; et
- ▶ *l'indépendance d'apparence*, c'est-à-dire la nécessité d'éviter les situations et les faits matériels qui, de par leur importance, amèneraient un tiers raisonnable et informé à remettre en question la capacité du réviseur à agir d'une façon objective.

En ce qui concerne l'indépendance, l'on peut affirmer que celle-ci tient avant tout à la personnalité du réviseur, à sa compétence, à son caractère et à la compréhension du rôle social qu'il est appelé à jouer⁵. L'intimité avec le client, un intérêt personnel, des intérêts financiers (directs ou indirects), par exemple, peuvent compromettre (en apparence) cette indépendance. Il ne peut être procédé à un contrôle légal s'il existe une quelconque relation financière, d'affaires, d'emploi ou autre entre lui-même et l'entreprise contrôlée, dont un tiers raisonnable et informé jugerait qu'elle compromet son indépendance. Les principes et les règles à cet égard doivent permettre au tiers en question d'évaluer les procédures et les actions entreprises par le réviseur pour éviter ou pour remédier aux faits et circonstances qui constituent une menace ou un risque pour son objectivité⁶.

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



⁴ Normes relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire du 30 août 2007, www.ibr-ire.be > Réglementation > Normes et recommandations > Normes > Missions révisorales.

⁵ Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, MB, 18 janvier 1994, alinéas 11 et 12.

⁶ 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.



2. Compétence professionnelle

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.

Le rôle du réviseur au sein du conseil d'entreprise requiert non seulement des qualifications techniques, mais également des compétences pédagogiques. Cela signifie que le réviseur doit pouvoir s'adapter aux attentes des membres d'un conseil d'entreprise et faire preuve de la flexibilité nécessaire lorsqu'il commente les comptes annuels et les informations économiques et financières. Cela signifie que les concepts techniques utilisés par le réviseur doivent être clarifiés de façon intelligible et pratique. La concertation sociale ne peut aboutir à des résultats équilibrés et satisfaisants pour tous les interlocuteurs que si chacun dispose et comprend les informations nécessaires et suffisantes pour se former une opinion correcte sur la situation financière et l'évolution de l'entreprise.

Le réviseur accomplira sa mission pédagogique en veillant à transcender le langage technique pour mieux faire saisir la réalité économique de l'entreprise. Pour que cette mission porte ses fruits, il doit exister un consensus entre le réviseur, le chef d'entreprise et les représentants des travailleurs sur les objectifs de la mission d'analyse et d'explication. Ce consensus se fonde sur une relation de respect et de confiance : respect du droit à l'information des membres du conseil d'entreprise, et confiance dans l'indépendance du réviseur.

« Faire preuve de pédagogie » au sein du conseil d'entreprise, c'est l'art de répondre aux attentes en rendant intelligible la réalité économique et financière de l'entreprise. Ceci doit se refléter par des informations complètes (bien que synthétiques), représentatives, les plus objectives possible et à jour. Si la pratique compte plus que les principes, elle s'appuie, d'une part, sur des outils didactiques, et, d'autre part, sur des règles méthodologiques, tels que des illustrations, des schémas, des tableaux synthétiques illustratifs, ... qui doivent permettre la compréhension des questions économiques, financières et sociales. Le réviseur doit insister sur l'obtention d'une vue globale, en focalisant notamment l'attention sur les principaux enjeux du développement des activités, sur les éléments exogènes qui influencent l'entreprise ainsi que sur la répartition de la valeur ajoutée. Le rôle pédagogique du réviseur a pour objectif d'aider les membres du conseil d'entreprise à comprendre les IEF.

Il est également dans l'intérêt du chef d'entreprise et des représentants des travailleurs que le réviseur accomplisse correctement sa mission pédagogique. En effet, celle-ci confère de la crédibilité aux informations transmises au conseil d'entreprise.

Il est dès lors recommandé que les représentants des travailleurs, le chef d'entreprise, les réviseurs et les stagiaires-réviseurs suivent des formations appropriées.

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

A. 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 permettant la bonne exécution 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

Le conseil d'entreprise examine la proposition de renouvellement du mandat du réviseur d'entreprises avant de voter sur le renouvellement.

PRATIQUE 6

A l'issue des élections sociales, le réviseur d'entreprises fait connaissance avec les représentants des travailleurs nouvellement élus au sein du conseil d'entreprise lors de la réunion traitant de l'information de base.

PRATIQUE 7

Le chef d'entreprise et le réviseur d'entreprises veillent au respect de l'ensemble de la procédure en cas de démission du réviseur d'entreprises et à l'information sur les raisons de la démission au conseil d'entreprise.

B. Etablissement et transmission des IEF

PRATIQUE 8

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

PRATIQUE 9

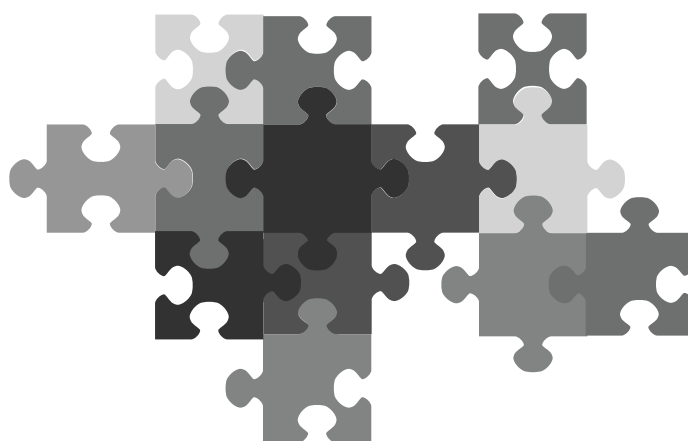
Le chef d'entreprise transmet les IEF à temps au réviseur d'entreprises.

PRATIQUE 10

Le chef d'entreprise veille à ce que les IEF et l'information de base soient transmises à temps au conseil d'entreprise.

PRATIQUE 11

Les rapports du réviseur d'entreprises devraient être remis 15 jours avant la réunion du conseil d'entreprise.

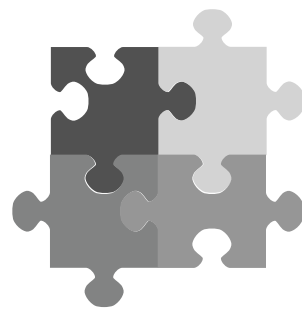


C. Présentation des IEF

- PRATIQUE 12** Le réviseur d'entreprises devrait participer aux réunions préparatoires qui ont trait aux IEF, à la demande des représentants des travailleurs.
- PRATIQUE 13** Le réviseur d'entreprises assiste aux réunions sur l'information de base et annuelle.
- PRATIQUE 14** Le chef d'entreprise doit mettre en évidence les informations importantes et consacrer suffisamment de temps à leur explication. Il commente les rubriques des comptes annuels de manière suffisamment détaillée.
- PRATIQUE 15** Le réviseur d'entreprises veillera à présenter une vue globale claire de la situation et de l'évolution de l'entreprise, sans se limiter au langage technique de la comptabilité et des comptes annuels. Il se concentre sur les aspects importants lorsqu'il explique les IEF.
- PRATIQUE 16** Le chef d'entreprise, d'une part, et le réviseur d'entreprises, d'autre part, répondent aux questions formulées par les représentants des travailleurs de manière claire, simple et précise.
- PRATIQUE 17** Le réviseur d'entreprises certifie les comptes annuels, y compris le bilan social.
- PRATIQUE 18** Le réviseur d'entreprises s'assure que ses déclarations soient correctement reflétées dans les procès-verbaux du conseil d'entreprise auquel il a participé.

D. Points particuliers dans l'information à fournir

- PRATIQUE 19** Le réviseur d'entreprises doit expliquer au conseil d'entreprise la portée de son opinion dans le cadre de la continuité des activités.
- PRATIQUE 20** En cas de risque de discontinuité, le réviseur d'entreprises effectuera les diligences nécessaires pour pouvoir évaluer la continuité de l'entreprise.
- PRATIQUE 21** L'obligation d'informer le conseil d'entreprise existe chaque fois que se produisent des événements ou interviennent des décisions internes susceptibles d'entraîner pour l'entreprise des conséquences importantes.
- PRATIQUE 22** Le réviseur d'entreprises peut être consulté par le chef d'entreprise pour évaluer les informations prévisionnelles des plans de redressement.
- PRATIQUE 23** Des explications suffisantes sont données sur la position de l'entreprise au sein du groupe.
- PRATIQUE 24** Le chef d'entreprise doit consacrer suffisamment de temps aux perspectives d'avenir. Le réviseur d'entreprises peut, le cas échéant, compléter oralement son explication sur les informations relatives aux perspectives d'avenir.



A. Nomination et démission du réviseur d'entreprises

1. Premier mandat



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.

Il est souhaitable que le réviseur se présente personnellement au conseil d'entreprise qui est amené à voter sur la proposition de nomination, sans toutefois assister au vote sur sa candidature. Dans le cadre d'une présentation écrite, qui sera ensuite commentée oralement, les points suivants devraient être abordés :

- une présentation du cabinet de révision et du titulaire du mandat. Il convient de prêter attention à la distinction entre la nomination du réviseur en son nom propre et la nomination du cabinet de révision, ainsi qu'à leurs conséquences ; la décision de nomination doit clairement indiquer qui est nommé (voir pratique n°3) ;
- l'approche d'audit qui sera mise en œuvre lors de l'exécution de la mission ;
- une estimation de l'ampleur des prestations (informations sur la nature des prestations, les honoraires et une comparaison avec l'étendue de la mission).

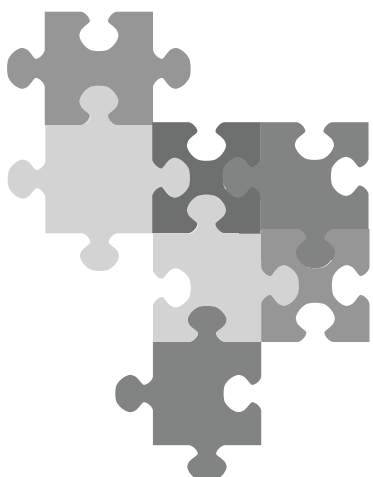
Lors de sa présentation, le réviseur souligne l'importance de son indépendance et de son esprit critique, ainsi que son obligation de secret professionnel.

Il peut être utile que le conseil d'entreprise discute des attentes vis-à-vis du réviseur et les consigne dans le procès-verbal.



Le réviseur d'entreprises et le conseil d'entreprise conviennent des modalités pratiques permettant la bonne exécution de la mission.

Le dialogue permet d'aboutir à des modalités pratiques, dans le respect de la réglementation, notamment sur l'obtention en temps utile des IEF et des rapports, la présence du réviseur aux réunions et, le cas échéant, aux réunions préparatoires, la façon dont se déroulent les éventuels contacts avec le conseil d'entreprise (de préférence par le biais du secrétaire du conseil d'entreprise qui reçoit les coordonnées du réviseur), si possible, un calendrier provisoire des travaux annuels, le délai de transmission des informations et des rapports, etc. Le chef d'entreprise est responsable de la transmission en temps utile des données. Il en va de même pour le réviseur en ce qui concerne la transmission de son rapport. Il est souhaitable que ces modalités pratiques soient consignées dans le procès-verbal.



PRATIQUE
3

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

Afin d'établir une relation de confiance, il est recommandé que la personne qui intervient en tant que réviseur auprès du conseil d'entreprise demeure la même tout au long du mandat. La mission au sein du conseil d'entreprise implique pour le réviseur un engagement à accomplir **lui-même** cette tâche, sauf en cas de force majeure (p. ex. maladie), et à assister **lui-même** aux réunions.

Le caractère personnel est essentiel pendant la durée du mandat. C'est pourquoi il est important de confirmer ce caractère personnel dans la décision de nomination. Si l'assemblée générale de la société contrôlée n'a pas nommé le représentant permanent du cabinet de révision en nom propre, il incombe à l'organe d'administration ou au dirigeant du cabinet de révision même de désigner le réviseur qui représentera le cabinet de révision. Il est en tout cas recommandé que, lorsque le cabinet de révision change de représentant, celui-ci se présente à nouveau au conseil d'entreprise.

Un engagement tout au long du mandat implique trois aspects :

1. le réviseur nommé doit être disponible pour le conseil d'entreprise ;
2. il suit la transmission des informations (*cf.* art. 153 C. Soc. : « *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.

2. Renouvellement du mandat

PRATIQUE
4

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

Bien que l'initiative de la proposition de renouvellement du mandat revienne au chef d'entreprise, le réviseur s'assurera du respect de la procédure.

La procédure pour le renouvellement du mandat est identique à celle pour la nomination du réviseur. L'initiative de la proposition de renouvellement revient dès lors à l'organe d'administration et la décision du conseil d'entreprise doit être votée à la double majorité, à savoir le conseil d'entreprise dans son ensemble et au sein du groupe des travailleurs⁷. Si celle-ci est acquise, le renouvellement est proposé à l'assemblée générale. L'article 157 du Code des sociétés prévoit la situation où cette majorité n'est pas obtenue (voir ci-dessus p. 9).

⁷ S'il s'agit d'une société cotée au sens de l'article 4 du Code des sociétés, il faut tenir compte du rôle du comité d'audit dans le cadre du (renouvellement du) mandat du réviseur (art. 526bis et art. 156 C. Soc).

PRATIQUE
5

Le conseil d'entreprise examine la proposition de renouvellement du mandat du réviseur d'entreprises avant de voter sur le renouvellement.

Lors de la réunion du conseil d'entreprise, l'on peut :

- ▶ tenir un échange de vues sur le mandat écoulé et discuter des attentes pour le prochain mandat, tout en exposant, à la lumière de l'indépendance du réviseur à l'égard du chef d'entreprise, les responsabilités et les compétences de chacun ;
- ▶ réaffirmer les modalités pratiques ou les adapter, le cas échéant.

3. Après les élections sociales

PRATIQUE
6

A l'issue des élections sociales, le réviseur d'entreprises fait connaissance avec les représentants des travailleurs nouvellement élus au sein du conseil d'entreprise lors de la réunion traitant de l'information de base.

Il est conseillé au réviseur en fonction de se présenter de sa propre initiative au conseil d'entreprise nouvellement élu au moment où sont abordées les informations de base, afin d'établir une bonne relation avec toutes les parties. Dans ce contexte, les informations fournies lors de la nomination du réviseur peuvent être communiquées aux représentants des travailleurs élus pour la première fois, et, si ces informations ont été modifiées entre-temps (p. ex. une modification d'adresse), celles-ci peuvent être actualisées. Pour le réviseur, il s'agit d'une excellente opportunité de rencontrer les nouveaux membres.

4. 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 à l'information sur les raisons de la démission au conseil d'entreprise.

L'article 160 du Code des sociétés prévoit la nullité de la démission (à prononcer en référé par le président du tribunal compétent) si les raisons de sa démission par le réviseur sortant n'ont pas été communiquées par écrit au conseil d'entreprise. Par conséquent, il est nécessaire que tant le chef d'entreprise que le réviseur veillent à ce que la procédure soit intégralement suivie.

Dans le cas d'un changement d'actionnariat (p. ex. fusions, scissions, reprises), il est possible que le réviseur ne puisse pas poursuivre son mandat. Dans ce cas, ce dernier doit démissionner et la procédure normale de nomination doit être suivie.



B. Etablissement et transmission des IEF

1. Etablissement des IEF



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

L'établissement des IEF relève de la responsabilité du chef d'entreprise. Tout en sauvegardant le principe de son indépendance, le réviseur peut mettre en œuvre son savoir-faire pour aider le chef d'entreprise en lui donnant des conseils, de sorte que les IEF soient rendues claires, complètes et faciles à appréhender.

Par ailleurs, conformément à l'article 17, alinéa 2 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973, lorsque la société est tenue d'établir des comptes consolidés, ceux-ci font partie de l'information annuelle devant être transmise par le chef d'entreprise au conseil d'entreprise. Il va de même pour le rapport du réviseur relatif à ces comptes consolidés. L'article 21 dudit arrêté royal prévoit également que : *« Dans le cas où l'entreprise a été intégrée par application de la méthode globale ou proportionnelle dans les comptes consolidés d'une autre entreprise de droit belge ou de droit étranger, ceux-ci doivent également être communiqués au conseil d'entreprise. »*

En général, les informations du groupe reprennent les comptes annuels consolidés, les éléments clés du rapport de gestion, la stratégie globale, etc.

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 A.R. 27 novembre 1973) et moyennant l'approbation préalable de l'Inspection Sociale et du Comité ad hoc du Conseil Central de l'Economie (art. 28 de l'AR du 27 novembre 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 A.R. 27 novembre 1973).

2. Transmission des IEF



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

Conformément aux normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise, le réviseur mettra tout en œuvre pour respecter les délais fixés par la loi pour l'exécution de ses contrôles et le dépôt de ses rapports. Afin de pouvoir respecter les délais prévus par la législation pour la transmission de la documentation au conseil d'entreprise (cf. pratiques n° 10 et 11), il est recommandé que le chef d'entreprise communique les IEF au réviseur au moins une semaine avant la transmission des informations au conseil d'entreprise.

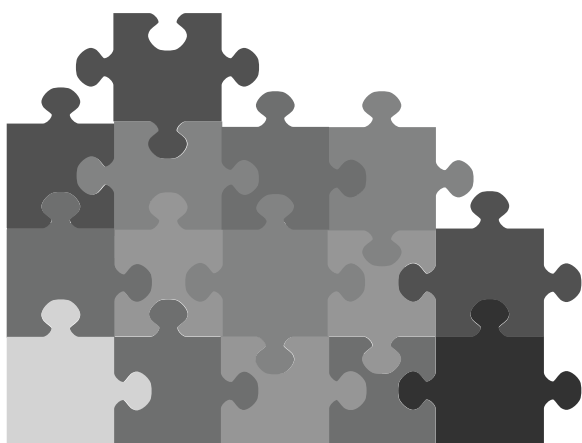


Le chef d'entreprise veille à ce que les IEF soient transmises à temps au conseil d'entreprise.

L'arrêté royal du 27 novembre 1973 énonce clairement les délais à respecter par l'organe d'administration pour la communication des IEF : les documents doivent être remis aux membres du conseil d'entreprise quinze jours au moins avant la réunion prévue pour l'examen des IEF (art. 4, 17 et 24 A.R. 27 novembre 1973).

Après chaque élection sociale, l'information de base est communiquée aux membres du conseil d'entreprise dans les deux mois qui suivent leur élection ou leur réélection. Elle est commentée et discutée au cours d'une réunion convoquée à cet effet, 15 jours minimum et deux mois maximum après la communication des documents. Un rapport de certification est joint à cette information de base. En effet, le chef d'entreprise a l'obligation légale de transmettre et de fournir une analyse des IEF dans les délais légaux.

Le cas échéant, il est opportun que le réviseur insiste sur ce point auprès du chef d'entreprise.



PRATIQUE
11

Les rapports du réviseur d'entreprises devraient être remis 15 jours avant la réunion du conseil d'entreprise.

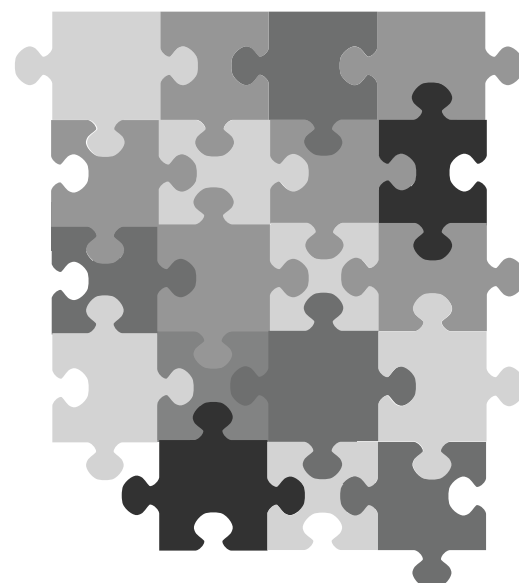
Le réviseur est tenu de remettre deux types de rapport au conseil d'entreprise :

1. Un rapport d'attestation des comptes annuels, qui est identique au rapport sur les comptes annuels, adressé aux actionnaires ; 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 que ces informations résultent de la comptabilité, des comptes annuels de la société ou d'autres documents vérifiables. Un rapport de certification est également établi à l'occasion de la communication de l'information de base.

Bien que cela ne soit pas mentionné de façon explicite et que les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise permettent que les rapports du réviseur puissent être remis jusqu'à la date de la réunion du conseil d'entreprise, sauf convention contraire entre le réviseur et le conseil d'entreprise, il est logique que le réviseur remette également ses rapports au conseil d'entreprise 15 jours avant la réunion et soit présent lors de la réunion traitant de ses rapports. Il convient également de convenir des modalités claires à cet égard.

Si le réviseur n'est pas en mesure d'émettre les rapports dans les délais prévus, il doit prendre l'initiative d'en informer le conseil d'entreprise, par le biais du président et du secrétaire (art. 151, 4° C. Soc. et par. 2.2. des normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise).

Lors de la réunion traitant des IEF ou de l'information de base, le réviseur commentera ses rapports et répondra aux questions posées par les membres du conseil d'entreprise, tout en gardant à l'esprit qu'il revient au chef d'entreprise de présenter et d'expliquer ces informations en premier lieu.



C. Présentation des IEF

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

**PRATIQUE
12**

Le réviseur d'entreprises devrait participer aux réunions préparatoires qui ont trait aux IEF, à la demande des représentants des travailleurs.

Les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise précisent que le réviseur peut participer à une réunion préparatoire avec une partie des membres du conseil d'entreprise. Conformément au paragraphe 2.1.5. des normes en question, il en informe préalablement le président et le secrétaire du conseil d'entreprise.

La pratique démontre que les réunions préparatoires contribuent à une meilleure compréhension des IEF et une plus grande efficacité du traitement des IEF lors de la réunion du conseil d'entreprise. Il est dès lors souhaitable que ces réunions préparatoires deviennent plutôt la règle que l'exception et aient lieu avec l'ensemble des organisations syndicales, si cela est possible. Il est donc recommandé que le réviseur accepte l'invitation de participer à la réunion préparatoire.

Deux types de questions sont posées lors de ces réunions préparatoires : les unes portent sur les aspects techniques des IEF et les autres sur la bonne compréhension des IEF. Dans les limites des responsabilités respectives du chef d'entreprise et du réviseur, ce dernier répond aux questions (cf. pratique 16 sur le type de questions posées au réviseur). Le fait que les représentants des travailleurs transmettent à l'avance les questions qui pourront être posées lors du conseil d'entreprise est un avantage et doit être encouragé pour assurer le bon déroulement des réunions.

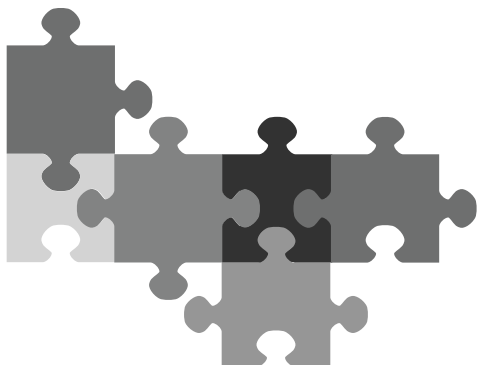
2. Réunions du conseil d'entreprise portant sur les IEF

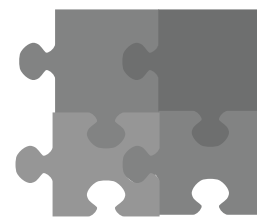
**PRATIQUE
13**

Le réviseur d'entreprises assiste aux réunions sur l'information de base et annuelle.

Vu que la mission de certification des IEF constitue la première mission légale du réviseur à l'égard du conseil d'entreprise, il participe aux réunions traitant des informations de base et annuelles sur lesquelles il fait rapport.

Le réviseur est obligé d'assister aux réunions du conseil d'entreprise lorsque sa présence est requise par l'organe de gestion ou la majorité des membres nommés par les travailleurs.





**PRATIQUE
14**

Le chef d'entreprise doit mettre en évidence les informations importantes et consacrer suffisamment de temps à leur explication. Il commente les rubriques des comptes annuels de manière suffisamment détaillée.

Certaines informations présentent un intérêt particulier pour le conseil d'entreprise, telles que les perspectives d'avenir, y compris la continuité de l'entreprise, l'emploi et le bilan social.

Conformément aux articles 18 à 21 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973, le chef d'entreprise commente et explique le rapport écrit constituant la mise à jour de l'information de base. Il doit expliquer le bilan, le comparer aux bilans des deux exercices précédents et doit commenter les modifications intervenues. Il explique le compte de résultats, le compare aux comptes de résultats des deux années précédentes et commente les modifications intervenues.

Les informations relatives au programme et aux perspectives générales d'avenir de l'entreprise, ou de l'entité juridique, économique ou financière dont elle fait partie, s'étendent à tous les aspects de l'activité de l'entreprise, notamment aux aspects industriels, financiers, commerciaux, sociaux et de recherche, y compris les prévisions concernant son extension future et des renseignements au sujet des financements des investissements projetés.

Il convient de prévoir le temps nécessaire pour ces aspects. L'article 31 de l'Arrêté Royal du 27 novembre 1973 stipule que pour les informations de base et les informations annuelles, un total de 8 heures au moins doit être prévu pour chacune de ces catégories d'informations.

**PRATIQUE
15**

Le réviseur d'entreprises veillera à présenter une vue globale de la situation et de l'évolution de l'entreprise, sans se limiter au langage technique de la comptabilité et des comptes annuels. Il se concentre sur les aspects importants lorsqu'il explique les IEF.

Le réviseur se focalise sur les éléments significatifs à prendre en compte pour la compréhension des IEF. Il tiendra également compte du fait que ces informations doivent permettre d'établir la relation 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 (cf. art. 3 A.R. 27 novembre 1973 et par. 5.2. normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise). Dans son analyse, le réviseur doit garder à l'esprit les préoccupations essentielles des membres du conseil d'entreprise qui la recevront. En outre, le réviseur mettra l'accent sur la vue globale qui doit ressortir de l'analyse des différentes informations contenues dans les documents que l'organe de gestion doit adresser au conseil d'entreprise. Pour être clair et précis, il est préférable de conserver aux commentaires un caractère concis, synthétique et concentré sur les éléments indispensables à la bonne compréhension de l'information.

C'est pourquoi il mettra en évidence les points importants pour permettre de mieux comprendre les comptes annuels. Le réviseur s'efforcera de participer de manière active à la réunion du conseil d'entreprise. Lorsque nécessaire, le réviseur prépare une présentation plus détaillée qui peut reprendre les informations suivantes :

- ▶ Comptes comparatifs sur 5 ans ;
- ▶ Analyse des indicateurs financiers et des ratios pertinents sur 5 ans ;
- ▶ Informations sur certaines rubriques importantes pour la compréhension des comptes.



Les indicateurs financiers et ratios, et leurs évolutions, tels que la marge brute d'autofinancement, la solvabilité, la liquidité, la rentabilité, etc. sont adaptés en fonction de la nature et la taille de l'entreprise. Ils sont présentés de manière didactique et en expliquant leur importance pour la continuité de l'entreprise.

Il ne s'agit pas uniquement de s'assurer de la bonne compréhension des comptes annuels, mais également d'accroître la connaissance de l'entreprise. Afin de cerner au mieux la réalité économique, il est important que le réviseur sorte du cadre purement comptable et évite le jargon technique. Le réviseur joue un rôle dans le décryptage de la signification des chiffres et la mise en perspective des grands enjeux.

Au vu de son expérience, de son indépendance et de son expertise, l'intervention du réviseur se révélera utile dans le cadre de l'explication des informations importantes dans les IEF.

Dans ses interventions dans les conseils d'entreprise consacrés à l'information de base et à l'information annuelle, le réviseur aura aussi pour objectif de donner des réponses claires aux trois ensembles de questions suivantes :

- 1.** Comment a évolué l'activité ? Quelles en sont les raisons ? Quelles sont les perspectives ? Et comment le mesurer ?

Il sera fait référence à la valeur ajoutée, son évolution, sa répartition, la part des frais de personnel, la valeur ajoutée créée par ETP,...

Dans le secteur non-marchand, des indicateurs semblables devront être construits, destinés à calculer le revenu disponible, son origine, et sa répartition entre le travail et le capital.

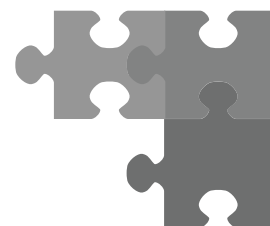
- 2.** L'activité est-elle rentable ? Comment la rentabilité est-elle définie et calculée ? Rentabilité financière ? Rentabilité commerciale ? Rentabilité économique ?

Une attention sera accordée selon les cas à l'évolution du cash-flow (rapportée aux investissements), à la rentabilité des fonds propres,...

Chaque entreprise aura une approche propre de la rentabilité, y compris dans le secteur non-marchand, en fonction de la nature de l'activité et des diverses caractéristiques de l'entreprise.

- 3.** L'entreprise est-elle solvable ? Comment mesurer l'importance relative de son endettement ? Est-elle en mesure de se désendetter ? A long terme ? A court terme ? Quels sont les indicateurs les plus pertinents ?

Apprécier l'importance relative des fonds propres (selon les secteurs), comparer le cash-flow (après distribution) aux dettes financières, soulever des problèmes éventuels de trésorerie, insister sur l'importance du besoin en fonds de roulement (selon les cas), ... permettront de concrétiser les notions de solvabilité et de liquidité.



**PRATIQUE
16**

Le chef d'entreprise, d'une part, et le réviseur d'entreprises, d'autre part, répondent aux questions formulées par les représentants des travailleurs de manière claire, simple et précise.

En règle générale, trois types de questions sont posés au réviseur lors d'une réunion du conseil d'entreprise⁸:

1. Les questions qui portent sur la *définition technique* d'un terme, d'une opération ou d'un tableau : le réviseur peut y répondre, pour autant que la question relève de sa compétence professionnelle. Il doit veiller à mettre en évidence les concepts fondamentaux nécessaires à la bonne compréhension de l'information. Dans cette optique, il doit absolument utiliser des termes adéquats et, de préférence, donner un exemple pratique.
2. Les questions dont l'objectif est la *bonne compréhension* d'une information, en ce compris les modalités de son établissement : la mission didactique 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 il faut aussi pouvoir en apprécier l'importance relative et la placer dans le contexte global de la vie de l'entreprise (art. 3 AR 27 novembre 1973).
3. Les questions qui sollicitent *un supplément d'information* : il appartient à l'organe de gestion d'y répondre. Dans la mesure où il dispose sur place de toute l'information nécessaire, le réviseur peut, à la demande de l'organe de gestion, l'assister dans sa réponse.

Le chef d'entreprise commente lui-même les comptes annuels. Les rubriques des comptes annuels sont détaillées de manière à couvrir les postes les plus significatifs et à expliquer les variations les plus importantes. Toutefois, la législation ne précise pas le degré de détail de ce commentaire. S'il y a débat sur le degré de détail à fournir et que son avis est sollicité, le réviseur tiendra 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, ainsi que sur les perspectives pour les travailleurs (cf. art. 15 A.R. 27 novembre 1973) et son expérience professionnelle. 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, tout en veillant à utiliser celle-ci avec toute la discrétion nécessaire à la sauvegarde des intérêts de l'entreprise (art. 32 A.R. 27 novembre 1973).

Le réviseur doit contribuer à améliorer la compréhension des informations. A cet égard, il doit établir le rapport entre les données économiques et financières, aider à mieux comprendre l'incidence de ces données sur la politique de l'entreprise en matière d'organisation, d'emploi et du personnel, mettre en évidence les éléments essentiels permettant d'apprécier la structure financière et l'évolution de la situation financière de l'entreprise (par. 5.2.1. et 5.2.2. des normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise). Le réviseur sera vraisemblablement en mesure de fournir une réponse plus claire, plus précise et exprimée en des termes plus simples lorsque des questions lui sont adressées avant la réunion.

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. L'éclaircissement des responsabilités respectives relève aussi de la mission pédagogique et didactique du réviseur prévue par la loi.

Pour assurer la continuité du dialogue, le chef d'entreprise indiquera, 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., A.R. 27 novembre 1973).

⁸ Paragraphes 2.3.1. à 2.3.6. des normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise.

**PRATIQUE
17**

Le réviseur d'entreprises certifie les comptes annuels, y compris le bilan social.

Le réviseur est tenu de contrôler et de certifier les comptes annuels. Il certifie les comptes annuels dans leur ensemble. Le réviseur examinera les données fournies à l'aide des pièces justificatives et les analysera de façon critique (p. ex. au moyen d'une revue analytique).

Le bilan social fait partie intégrante des comptes annuels⁹. Le chef d'entreprise s'assure que les informations reprises dans le bilan social sont complètes et adéquates. Le réviseur est tenu de contrôler avec attention le bilan social. Il veille également à la cohérence entre l'information fournie dans les IEF communiquées au conseil d'entreprise, et l'information fournie dans le bilan social¹⁰. En effet, un contrôle adéquat du bilan social peut contribuer à promouvoir le dialogue social.

Dans la pratique, des difficultés peuvent survenir lors de l'établissement et du contrôle du bilan social. Lorsque des éléments indiquent que les données fournies ne sont pas exactes, il est recommandé que le réviseur demande à l'entreprise de rectifier elle-même le bilan social sur la base des informations adéquates.

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

**PRATIQUE
18**

Le réviseur d'entreprises s'assure que ses déclarations soient 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.

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

⁹ Ce texte devra, le cas échéant, être adapté, à la suite du vote de la loi transposant la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

¹⁰ Communication de l'IRE du 29 octobre 2014 relative à la vérification du bilan social par le réviseur et au rapport d'analyse sur la structure de la rémunération des travailleurs (AR et AM du 25 avril 2014), www.ibr-ire.be > Réglementation > Doctrine > Communications.



D. Points particuliers dans l'information à fournir

1. Continuité et discontinuité

PRATIQUE 19

Le réviseur d'entreprises doit expliquer au conseil d'entreprise la portée de son opinion dans le cadre de la continuité des activités.

Les normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing, ISA*) applicables en Belgique, stipulent que tout au long de sa mission de contrôle, le réviseur restera attentif aux éléments, de nature financière ou opérationnelle, qui peuvent mettre en cause la continuité d'exploitation.

L'hypothèse de continuité de l'exploitation suppose que l'entreprise soit en mesure de poursuivre ses activités pendant un avenir prévisible, qui s'étale au minimum — sans toutefois s'y limiter — sur douze mois à compter de la date de clôture de l'exercice.

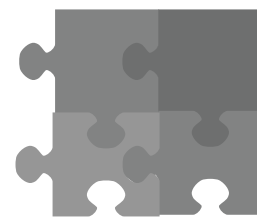
C'est ainsi qu'en attestant sans réserve les comptes annuels d'un exercice, le réviseur affirme implicitement vis-à-vis des différentes parties prenantes et en particulier à l'égard des membres du personnel de l'entreprise qu'il n'a pas eu connaissance d'information probante susceptible de mettre en cause la pérennité de l'entreprise au cours de l'exercice suivant.

Toutefois, il importe que le réviseur attire l'attention du conseil d'entreprise sur le fait que sa responsabilité ne le transforme pas en garant ultime de la pérennité des activités, lorsque son rapport ne comprend pas de remarque sur la continuité.

L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de l'entreprise contrôlée ni quant à l'efficacité ou l'efficacité avec laquelle l'organe de direction ou l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de l'entreprise.

Lorsque le réviseur intègre un paragraphe sur la continuité dans son rapport sur les comptes annuels, il veillera à accorder suffisamment d'attention aux incertitudes existantes dans son explication. Il doit alors s'efforcer de formuler ses propos de façon simple et claire.

Cela fait partie du rôle pédagogique à assurer par le réviseur que d'expliquer aux représentants des travailleurs au sein du conseil d'entreprise la portée de son opinion sur les comptes annuels, tant dans le cas d'une opinion sans réserve que dans les cas d'une opinion sans réserve, d'une abstention d'opinion ou d'une opinion négative. Il explique également sa mission r visoriale à l'égard de la continuité de l'entreprise.



**PRATIQUE
20**

En cas de risque de discontinuité, le réviseur d'entreprises effectuera les diligences nécessaires pour pouvoir évaluer la continuité de l'entreprise.

La question de la continuité de l'entreprise figure au rang des principales préoccupations du chef d'entreprise et des représentants des travailleurs. A cet égard, le chef d'entreprise peut faire appel au réviseur pour fournir des explications complémentaires sur le principe de la continuité et placer les informations dans le contexte de la politique globale de l'entreprise et au sein du groupe.

L'évaluation de la continuité de l'entreprise contrôlée fait partie intégrante de la mission de contrôle du réviseur. Les normes ISA applicables en Belgique selon lesquelles le réviseur doit exécuter sa mission de contrôle des comptes annuels, requièrent qu'une analyse des risques soit effectuée. Lors de la mise en œuvre de ces procédures d'évaluation des risques, le réviseur doit déterminer s'il existe des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entreprise à poursuivre son exploitation.

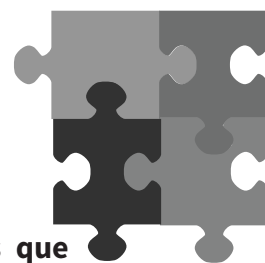
Le réviseur :

- ▶ expose en détail au conseil d'entreprise les parties de son rapport dans lesquelles il aborde la question de la continuité ;
- ▶ précise les obligations liées à la question de la continuité :
 - **la procédure d'alerte**¹¹ : à savoir informer l'organe de gestion par écrit et de manière circonstanciée dans le cas où le commissaire constate, au cours de son contrôle, des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise ;
 - **la procédure d'alarme**¹² : à savoir lorsque, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social ;
 - l'obligation de faire une **mention dans le rapport de gestion**¹³ : le rapport de gestion doit comporter, entre autres, une justification de l'application des règles comptables de continuité au cas où le bilan fait apparaître une perte reportée ou le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice ;
- ▶ précise la mesure dans laquelle l'entreprise s'acquitte ou non de ces obligations.

¹¹ L'article 138 C. Soc. Dans ce cas, l'organe de gestion doit délibérer sur les mesures qui devraient être prises pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable. Le commissaire peut renoncer à l'information visée au premier alinéa, lorsqu'il constate que l'organe de gestion a déjà délibéré sur les mesures qui devraient être prises. Si dans un délai d'un mois à dater de la communication de l'information, le commissaire n'a pas été informé de la délibération de l'organe de gestion sur les mesures prises ou envisagées pour assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable, ou s'il estime que ces mesures ne sont pas susceptibles d'assurer la continuité de l'entreprise pendant un délai raisonnable, il peut communiquer ses constatations au président du tribunal de commerce.

¹² L'article 633 C. Soc. prévoit que si, par suite de perte, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social, l'assemblée générale doit, sauf dispositions plus rigoureuses dans les statuts, être réunie dans un délai n'excédant pas deux mois à dater du moment où la perte a été constatée ou aurait dû l'être en vertu des obligations légales ou statutaires, en vue de délibérer, le cas échéant, dans les formes prescrites pour la modification des statuts, de la dissolution éventuelle de la société et éventuellement d'autres mesures annoncées dans l'ordre du jour. Si le conseil d'administration propose la poursuite des activités, il expose dans un rapport spécial les mesures qu'il compte adopter en vue de redresser la situation financière de la société.

¹³ Article 96, §1, 6° C. Soc.



**PRATIQUE
21**

L'obligation d'informer le conseil d'entreprise existe chaque fois que se produisent des événements ou interviennent des décisions internes susceptibles d'entraîner pour l'entreprise des conséquences importantes.

Des dispositions réglementaires, inscrites dans des différents arrêtés royaux et conventions collectives de travail, obligent les employeurs à informer, correctement et à temps, le conseil d'entreprise, chaque fois que se produisent des événements ou interviennent des décisions internes qui sont susceptibles d'avoir des impacts importants sur l'entreprise et donc – entre autres – pour les travailleurs.

Ces informations peuvent concerner différents événements ou décisions qui influencent, notamment:

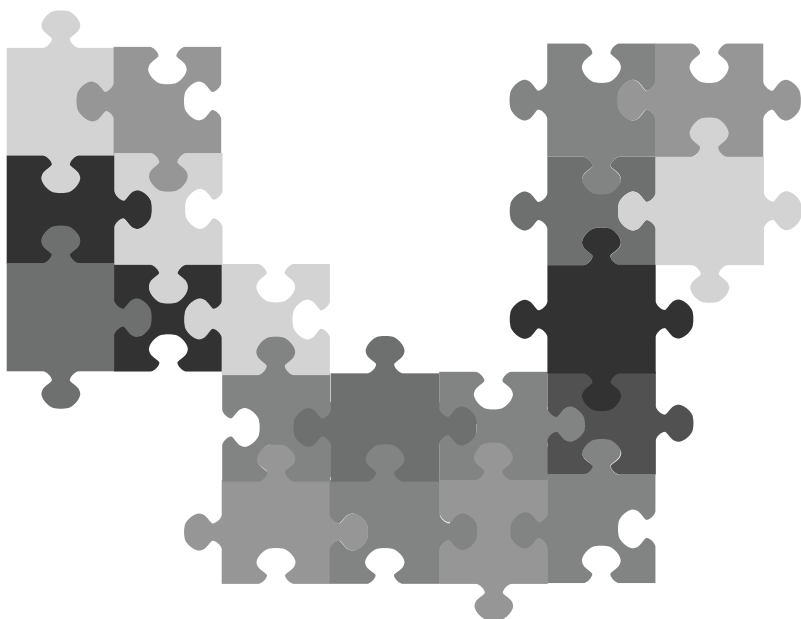
- ▶ la structure de l'entreprise, en cas de fusion, concentration, reprise ou fermeture ou d'autres modifications de structure importantes négociées par l'entreprise (art. 11 CCT 9) ;
- ▶ le volume de l'emploi si le chef d'entreprise est amené à procéder à des licenciements ou à des recrutements collectifs pour des raisons économiques ou techniques (art. 7 CCT 9) ;
- ▶ l'organisation du travail, en cas de projets ou de 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) ;
- ▶ 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) ; de financière en economische positie van de onderneming;
- ▶ la situation économique et financière de l'entreprise ;
- ▶ la mise au chômage technique suite, par exemple , d'incendies ou un problème chez un fournisseur entraînant (Rapport au Roi, AR 27 novembre 1973) ;
- ▶ ...

Il revient au chef d'entreprise de fournir l'information occasionnelle et de respecter les obligations légales. Il importe cependant que le conseil d'entreprise soit informé des moments cruciaux de l'entreprise et consulté lorsque la loi le prévoit. Afin de respecter l'objectif des IEF 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* », il est nécessaire que les représentants des travailleurs soient informés, correctement et à temps (si possible avant la prise de décision), quelle que soit la situation de l'entreprise. Dans un contexte de crise économique, le personnel s'inquiète à l'évidence de tout signe annonciateur de difficulté pour l'entreprise. De telles situations imposent de ce fait que soient alimentés la concertation sociale et le débat sur les perspectives de pérennité et de développement de l'entreprise. Il est en effet compréhensible que les représentants des travailleurs obtiennent des explications sur la situation économique et financière de leur entreprise, ainsi que sur les modalités de toute « restructuration ». Il incombe au chef d'entreprise de communiquer aux représentants des travailleurs tous les documents transmis aux actionnaires (art. 2 AR 28 novembre 1973).

Si le réviseur constate lors de l'exécution normale de sa mission, des événements qui doivent donner lieu à la communication d'informations occasionnelles, le réviseur encouragera autant que possible le chef d'entreprise à en informer immédiatement le conseil d'entreprise, en particulier lorsqu'il s'agit de la continuité des activités.

A cet égard, il est recommandé qu'une communication préalable ait lieu entre le chef d'entreprise et le réviseur afin que celui-ci puisse apprécier les informations transmises et éventuellement être présent à la réunion consacrée à l'information occasionnelle. La présence du réviseur lui permet d'assumer pleinement son rôle pédagogique et didactique et de contribuer à un dialogue efficace entre le personnel et le chef d'entreprise.

Le réviseur doit s'assurer qu'il reçoit régulièrement les informations périodiques et occasionnelles, qui sont transmises au conseil d'entreprise. Lorsqu'il constate des contradictions significatives avec les autres renseignements dont il dispose par ailleurs, il en informe l'organe de gestion. Si celui-ci ne donne pas suite dans le mois à cette intervention, le réviseur en informe d'initiative le conseil d'entreprise, sans retard (par. 3.7. des normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise).



**PRATIQUE
22**

Le réviseur d'entreprises peut être consulté par le chef d'entreprise pour évaluer les informations prévisionnelles des plans de redressement.

L'enregistrement de pertes importantes, l'érosion substantielle des capitaux propres, la disparition d'un pan de clientèle, la dégradation des conditions du marché et, d'une manière générale, la survenance de tout risque de discontinuité ou de mise en cause de la pérennité des activités d'une entreprise exigent de la part du chef d'entreprise une réaction appropriée et diligente. Celle-ci doit combiner, d'une manière cohérente, des décisions stratégiques et des moyens, tant financiers, qu'en investissements et qu'en ressources humaines. Elle comprend des prévisions d'exploitation et de trésorerie permettant de faire face aux paiements courants, au budget d'investissement ainsi qu'aux règlements des dettes existantes, dont les échéances ont pu éventuellement être renégociées.

Entreprendre une telle démarche, c'est construire un plan de redressement.

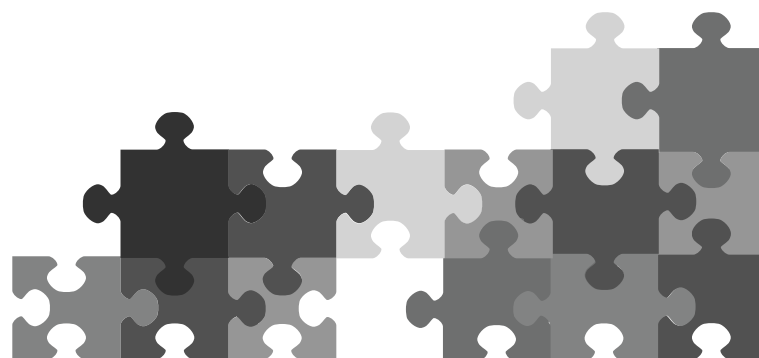
L'élaboration d'un plan semblable requiert un diagnostic précis de la situation de l'entreprise, l'identification des stratégies et des mesures à adopter sur la base des hypothèses retenues et en fonction leur faisabilité.

Les compétences et l'expérience professionnelles, ainsi que la connaissance du fonctionnement et des activités de l'entreprise, acquises par le réviseur dans l'audit des comptes annuels, constituent un bagage indispensable et précieux pour l'évaluation d'états financiers prévisionnels.

Tout plan de redressement pour sortir une entreprise de difficultés financières comprend des tableaux prévisionnels de résultats et de financement, dont l'objectif est de démontrer que les mesures envisagées permettront de rétablir la continuité des activités et d'asseoir un développement durable. La crédibilité de ces prévisions constitue un gage de réussite du redressement et un atout pour obtenir l'adhésion de toutes les parties concernées dont, non seulement les apporteurs de capitaux, mais également le personnel. La contribution de celui-ci, comme variable d'ajustement, se mesure souvent en termes d'emploi et d'adaptation des coûts.

Le réviseur peut être consulté par les dirigeants qui élaborent un plan de redressement. Dans ce cas, il prête attention à ne pas dépasser un rôle d'avis technique. Ainsi, il prendra garde à tout reproche de manquer d'indépendance et d'immixtion dans des décisions de gestion.

Dans le cas d'une évaluation d'informations financières prévisionnelles, le réviseur exécutera sa mission en s'inspirant des principes et des recommandations développés par la doctrine professionnelle et les normes belges ou internationales, dont l'application pourrait être appropriée. 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



Des explications suffisantes sont données sur la position de l'entreprise au sein du groupe.

Le chef d'entreprise explique la position de l'entreprise au sein du groupe. Dans le cadre de sa mission pédagogique, le réviseur veillera, si nécessaire, à expliquer les principes de consolidation, les règles d'évaluations particulières (*International Financial Reporting Standards* (IFRS) ou autres normes internationales) ainsi que les évolutions les plus significatives au niveau des comptes consolidés.

Les informations économiques et financières (cf. A.R. 27 novembre 1973) sont placées dans le contexte du groupe. Elles doivent être suffisamment complètes et claires pour donner aux travailleurs une idée correcte des activités, des résultats et des perspectives de l'entreprise au regard du groupe économique et financier dont elle fait partie (cf. Rapport au Roi relatif à l'art. 3 A.R. 27 novembre 1973). Les relations financières et économiques importantes avec le groupe sont identifiées. Les résultats et la situation financière du groupe font l'objet d'explications suffisantes.

3. Informations relatives aux perspectives d'avenir



Le chef d'entreprise doit consacrer suffisamment de temps aux perspectives d'avenir. Le réviseur d'entreprises peut, le cas échéant, compléter oralement son explication sur les informations relatives aux perspectives d'avenir.

Les perspectives d'avenir sont des informations importantes pour toutes les parties concernées. Ces perspectives d'avenir font partie des IEF (informations de base) et doivent être fournies par le chef d'entreprise conformément à l'article 4 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973. Celles-ci comprennent notamment l'ampleur des investissements projetés ou des ventes et s'étendent à tous les aspects de l'activité de l'entreprise, notamment les aspects industriels, financiers, commerciaux, sociaux et de recherche, y compris les prévisions concernant son extension future et des renseignements au sujet des financements des investissements projetés (art. 11 A.R. 27 novembre 1973).

Il est important de consacrer un temps suffisant à la présentation de la méthode de préparation du budget et aux perspectives d'avenir. Le chef d'entreprise doit pour cela non seulement réserver suffisamment de temps, mais également vérifier que les informations fournies sont suffisantes pour les représentants des travailleurs.

Le réviseur peut, lorsque c'est approprié, faire un commentaire oral sur les informations communiquées par le chef d'entreprise en les replaçant dans un contexte macro-économique. L'incertitude étant inhérente aux perspectives d'avenir, le réviseur n'est pas en mesure d'en certifier le caractère fidèle. Il se prononce néanmoins sur les principes et les éléments des chiffres et informations qui forment la base des perspectives d'avenir élaborées par le chef d'entreprise. En d'autres termes, il peut mentionner si ces informations sont établies selon des méthodes rationnelles et si elles ne présentent aucune contradiction évidente avec les informations dont il a connaissance et l'évolution générale à laquelle on peut raisonnablement s'attendre.