

Avis du 15 janvier 2024
sur un avant-projet de loi relative au devoir de vigilance,
à la publication, par certaines sociétés et groupes, d'informations en matière de durabilité
et à l'assurance de l'information en matière de durabilité

A. Introduction

1. Monsieur Pierre-Yves DERMAGNE, Vice-Premier ministre et ministre de l'Economie et du Travail, a adressé un courrier, daté du 13 décembre 2023, au Conseil supérieur demandant un avis sur un « *avant-projet de loi relative au devoir de vigilance, à la publication, par certaines sociétés et groupes, d'informations en matière de durabilité et à l'assurance de l'information en matière de durabilité* ».

L'avant-projet de loi vise à transposer la directive (UE) 2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n°537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises (ci-après la « directive ESG », en anglais, CSRD) et à imposer à certaines entreprises belges un devoir de vigilance.

2. Le Conseil supérieur des Professions économiques a pour mission légale de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques, notamment par la voie d'avis ou de recommandations, émis d'initiative ou sur demande et adressés au Parlement, au Gouvernement, au Collège de supervision des réviseurs d'entreprises ou aux organisations professionnelles regroupant les membres des professions économiques.

Dans ce même courrier du 13 décembre 2023, il est demandé au Conseil supérieur d'émettre son avis pour le 15 janvier 2024.

3. Dans la mesure où le Conseil supérieur n'a reçu le courrier de demande d'avis qu'en date du 18 décembre 2023, et au vu du bref délai d'un mois, *de facto encore* réduit par la trêve des confiseurs, le Conseil supérieur a été amené à émettre son avis en se limitant aux principes les plus significatifs.

B. Préambule - Portée de l'avant-projet de loi soumis pour avis

4. L'avant-projet de loi soumis pour avis se présente comme suit :

- I. Chapitre 1^{er}. - Dispositions générales** (articles 1-2)
- II. Chapitre 2. - Modifications du Code de droit économique** (articles 3-12)
- III. Chapitre 3. - Modifications du Code des sociétés et des associations** (articles 13-65)
- IV. Chapitre 4. - Modification à la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie** (art. 66)
- V. Chapitre 5. - Modifications à la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers** (articles 67-75)
- VI. Chapitre 6. - Modifications à la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises** (articles 76-92)
- VII. Chapitre 7. - Prestataires de services d'assurance indépendants** (articles 93-96)
- VIII. Chapitre 8. - Date d'ouverture des exercices du respect du devoir de vigilance de certaines entreprises** (art. 97)
- IX. Chapitre 9. - Date d'ouverture des exercices de la publication de l'information en matière de durabilité** (art. 98)
- X. Chapitre 10. - Dispositions transitoires et finales** (articles 99-100)

5. Relevons que la structure de l'avant-projet se limite à une présentation par chapitres, sans subdivisions en sections ou sous-sections. Ceci n'en facilite pas la lecture. Par ailleurs, on peut s'interroger quant à la lisibilité de certains passages de l'avant-projet de loi par les lecteurs intéressés.

6. Avant d'entamer l'analyse quant au fond, le Conseil supérieur souhaite attirer l'attention du ministre sur le fait qu'il convient de remplacer à 68 reprises les mots « rapport annuel » par les mots « rapport de gestion » dans la version française de l'avant-projet de loi et de remplacer à 6 reprises les mêmes mots dans l'exposé des motifs.

En néerlandais, le mot « jaarverslag » se traduit :

- soit par « rapport annuel¹ » lorsqu'il est question de la brochure à publier sur une base annuelle par les sociétés cotées ;

¹ Au sens de l'article 12 de l'arrêté royal du 14 novembre 2007 relatif aux obligations des émetteurs d'instruments financiers admis à la négociation sur un marché réglementé et de l'arrêté royal du 21 août 2008 fixant les règles complémentaires applicables à certains systèmes multilatéraux de négociation.

- soit par « rapport de gestion² » lorsqu'il est question du rapport adressé par l'organe d'administration aux actionnaires en sus des comptes annuels (consolidés) transmis pour approbation.

Dans le cas présent, au vu du texte de la directive appelée à être transposée, il est question d'informations à fournir dans le rapport de gestion et non dans le rapport annuel.

Bien que de nature législative, cette adaptation est indispensable dans la mesure où le champ d'application de l'avant-projet de loi soumis pour avis va bien au-delà des seules sociétés cotées en bourse.

7. De même, le Conseil supérieur s'interroge sur la traduction de l'expression néerlandaise « in voorkomend geval » par l'expression « le cas échéant » dans la version française de l'avant-projet de loi.

L'utilisation en français de l'expression « s'il y a lieu » semble plus appropriée pour la traduction de l'expression néerlandaise « in voorkomend geval ». En effet, « le cas échéant » se traduirait plutôt par « desgevallend » en néerlandais. Ces deux expressions, que ce soit en français ou en néerlandais, diffèrent quant au fond.

C. Avis unanime du Conseil supérieur

1. Chapitre 2. - Modifications du Code de Droit économique (art. 3-12)

8. Le Conseil supérieur s'interroge sur la pertinence d'intégrer la disposition portant sur le « plan de vigilance » dans le projet de loi visant à transposer en droit belge la directive 2022/2464 en matière de durabilité.

En effet, le chapitre 2 de l'avant-projet de loi soumis pour avis traite partiellement du contenu d'un projet de directive sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive 2019/1937 (2022/0051 (COD)), publiée par la Commission européenne en date du 23 février 2022. Cette proposition de directive a fait l'objet de nombreux amendements (381), adoptés par le Parlement européen en date du 1^{er} juin 2023 (vote partiel).

Bien que cette directive ne soit pas encore adoptée, celle-ci fait partie des priorités législatives communes pour 2023 et 2024 auxquelles les trois institutions de l'Union européenne ont marqué leur souhait, en date du 31 août 2023, d'assurer des progrès substantiels.

9. Sans pour autant remettre en question l'intérêt de l'établissement d'un « plan de vigilance » approprié au regard de la nature et de l'étendue des activités des entreprises concernées, le Conseil supérieur estime plus judicieux de transposer la directive en projet dans son entièreté une fois que celle-ci sera définitivement adoptée au niveau européen.

² Au sens de l'article 3:6 du Code des sociétés et des associations.

II. Chapitre 3. Modifications du Code des sociétés et des associations (articles 13-65)

Définitions

10. Pour ce qui concerne les définitions, l'exposé des motifs précise que « *les nouvelles définitions correspondent aux définitions insérées par la directive CSRD dans la directive comptable en tant qu'article 2, 17) et article 2, 18)* ». Dans la version néerlandaise du projet d'article 1:31/2, 2° du CSA, la correspondance existe certes sous l'angle du fond, mais pas sous celui de la terminologie. En effet, la définition utilise dans son titre le terme « *duurzaamheidsinformatie* » alors que la directive ESG (en anglais, CSRD) utilise, en son article 2, 18, le terme « *duurzaamheidsrapportering* ». Cette observation s'applique *mutatis mutandis* à la définition de la notion de « *geconsolideerde duurzaamheidsinformatie* » dans la version néerlandaise du projet d'article 1:31/2, 3° du CSA.

Le terme « *duurzaamheidsrapportering* », repris dans le titre et les dispositions de la version néerlandaise de la directive ESG (en anglais, CSRD), est généralement transposé en droit belge, dans l'avant-projet, par le terme « *duurzaamheidsinformatie* ».

11. Le champ d'application de la directive ESG (en anglais, CSRD) comprend : les grandes entreprises, cotées ou non, les entreprises mères de grands groupes et les petites et moyennes entreprises cotées. Les microentreprises cotées restent en dehors du champ d'application.

12. Dans la mesure où le CSA ne définit pas la catégorie de « grandes entreprises », l'avant-projet crée cette catégorie par le projet d'article 3:6/1, § 1^{er}, 1° du CSA se rapportant uniquement à la publication des informations relatives aux ressources incorporelles essentielles et des informations en matière de durabilité dans le rapport de gestion :

« 1° *les sociétés qui dépassent pendant deux exercices sociaux consécutifs au moins deux des critères suivants :*

- a) *un total du bilan de 25.000.000 euros;*
- b) *un chiffre d'affaires, visé à l'article 1:31/2, 5°, de 50.000.000 euros ;*
- c) *un nombre de travailleurs en moyenne annuelle de 250 ;»*

En ce qui concerne les modalités du calcul des critères, l'avant-projet de loi introduit les paragraphes de l'article 1:24 du CSA (« petites sociétés ») dans les alinéas 3, 4 et 5 du projet d'article 3:6/1, § 1^{er}. Le paragraphe 8 de l'article 1:24 du CSA, qui prévoit la possibilité de modifier les critères par la voie d'un arrêté royal, pris après délibération en Conseil des ministres et sur avis du Conseil central de l'économie, n'est cependant pas repris.

Les seuils permettant de définir si une société est « grande » ont déjà été revus sur base de l'ajustement, à concurrence de 25%, prévu par la directive déléguée de la Commission européenne du 17 octobre 2023, afin de tenir compte de l'inflation. L'avis du Conseil central de l'économie en la matière n'est pas encore connu à ce jour.

Le projet d'article 1:31/2, 5° du CSA utilise, à la place du critère généralement appelé « chiffre d'affaires annuel », le terme « chiffre d'affaires ».

13. Pour rappel, les microsociétés cotées sont exclues. La définition de la microsociété n'est pas basée sur celle arrêtée par l'article 1:26, du CSA, au motif - pour citer l'exposé des motifs - que l'on préfère s'en tenir « à l'exigence d'exemption européenne ». Ici également, les seuils prévus par le projet d'article 3:6/1, §2, 2° du CSA ont été indexés alors que la majoration prévue par la directive déléguée de la Commission européenne dépasse les 25 % : un chiffre d'affaires de 900.000 euros et un total du bilan de 450.000 euros. A nouveau, l'avis du Conseil central de l'économie en la matière n'est pas encore connu à ce jour.

14. Les entreprises mères d'un grand groupe sont tenues d'établir et de publier des informations en matière de durabilité au niveau consolidé. Dans la mesure où le CSA ne connaît pas la catégorie des « grands groupes », l'avant-projet introduit cette catégorie par le projet d'article 3:31/1, § 1^{er} du CSA. Sur ce point, les mêmes considérations que celles développées sous le point **12.** peuvent être invoquées.

Assurance de l'information en matière de durabilité

15. Dans le livre 3 du CSA, le titre 4, qui porte sur le contrôle légal des comptes annuels (consolidés), est élargi à l'« assurance de l'information en matière de durabilité ».

Il ressort de la directive ESG (en anglais, CSRD) que chaque Etat membre détermine les professionnels chargés de l'assurance de cette information au niveau national. La seule restriction imposée par l'Union européenne est que les contrôleurs légaux des comptes ne peuvent pas être exclus et que, dans l'hypothèse où le champ d'application est étendu à d'autres professionnels, ces derniers sont soumis à des règles équivalentes en matière de déontologie (en l'occurrence l'indépendance du professionnel) et de contrôle des activités des professionnels (dans le cas des contrôleurs légaux des comptes, un organisme indépendant de la profession).

L'avant-projet de loi confie l'assurance de l'information en matière de durabilité au commissaire, tout en faisant usage de l'option permettant à un réviseur d'entreprises autre que le commissaire d'effectuer cette mission.

L'assurance de l'information en matière de durabilité est réservée au seul révisorat d'entreprises. Le considérant 61 de la directive ESG (en anglais, CSRD) précise à ce sujet : « *Toutefois, il existe un risque de concentration accrue du marché de l'audit, qui pourrait compromettre l'indépendance des contrôleurs des comptes et faire augmenter les honoraires d'audit ou les honoraires concernant l'assurance de l'information en matière de durabilité.* »

16. Le Conseil supérieur s'interroge sur le fait de savoir si réserver la mission d'assurance de l'information en matière de durabilité aux seuls réviseurs d'entreprises (cabinets de révision), *de facto*, principalement aux cabinets des « Big four », répond aux attentes des entreprises concernées (disponibilités en termes de ressources humaines mais également une connaissance suffisante dans les trois domaines visés (E/S/G) de l'information en matière de durabilité). Outre la poursuite du mouvement de concentration sur le marché belge de l'audit, on ne peut exclure que les entreprises impliquées dans la chaîne de valeur des grandes entreprises se verront, elles aussi, obligées de faire appel à des experts en la matière.

Le Conseil supérieur aimerait d'ailleurs savoir quelles sont, à l'heure actuelle, les organisations aptes à démontrer qu'elles disposent de connaissances suffisantes dans le domaine de l'information en matière de durabilité, et qui – au départ du libellé actuel de l'avant-projet de loi – pourraient se voir

exclues du marché belge alors qu'elles pourraient offrir une plus large gamme de prestation de services.

En effet, l'objectif de l'Union européenne est d'assurer une présence de suffisamment d'acteurs de marché faisant preuve d'une connaissance suffisante dans le domaine de l'information en matière de durabilité pour exercer cette mission d'assurance. L'information en matière de durabilité est un domaine vaste et s'étend sur des facteurs de nature environnementale, sur les droits sociaux et humains ainsi que sur des facteurs de gouvernance. Le nombre d'entreprises soumises aux exigences d'information en matière de durabilité est relativement limité mais l'impact de ces exigences sur les entreprises impliquées dans la chaîne de valeur de ces entreprises pourrait se révéler considérable.

17. Au vu des considérations qui précèdent, le Conseil supérieur n'entend pas s'opposer à ce que la Belgique lève l'option qui autoriserait les prestataires de services d'assurance indépendants – désignés par le terme anglais *independent assurance services provider* (IASP) – à prêter ces services d'assurance de l'information en matière de durabilité, pour autant que ces IASP soient soumis à des exigences équivalentes à celles imposées par la directive « audit » (directive 2006/43/CE) et se conforment aux exigences imposées par la directive ESG (en anglais, CSRD) en matière d'équivalence. La liberté de choix des sociétés s'en trouve étendue, conduisant éventuellement un accroissement des capacités disponibles pour la prestation de services d'assurance de l'information en matière de durabilité. Cette ouverture présente pour les entreprises également l'avantage d'une concurrence et d'une diversification du marché.

Le chapitre 7 traitant des prestataires de services d'assurance indépendants (articles 93-96) prévoit l'autorisation pour les IASP de solliciter –à l'issue d'un délai de trois ans après l'entrée en vigueur de la loi– une accréditation leur permettant d'exécuter des missions d'assurance de l'information en matière de durabilité, sous réserve d'un arrêté royal délibéré en Conseil des ministres, qui, après évaluation du marché, refuserait l'autorisation de solliciter cette accréditation si les conditions d'ouverture de ce marché ne sont pas réunies. L'article 96 autorise le Roi à déterminer les modalités, les conditions et les exigences d'équivalence.

Les articles 94 à 96 de l'avant-projet de loi semblent être motivés par le souhait –le cas échéant d'admettre à l'avenir les IASP pour exécuter des services d'assurance de l'information en matière de durabilité. Or, de l'avis du Conseil supérieur, ces dispositions ne constituent pas une base suffisante pour déterminer les exigences d'admission et de conformité applicables aux IASP et d'en contrôler le respect. Si les IASP devaient être effectivement admis, les exigences d'équivalence et la supervision publique auxquelles ils seront soumis, devront d'ores et déjà être déterminées par la loi. Au cas où plusieurs acteurs de marché devaient être admis, ils devront être soumis à une supervision publique équivalente à celle applicable aux réviseurs d'entreprises.

Ces dispositions créent en outre un manque de sécurité juridique pour les IASP, dans la mesure où ils seront obligés d'attendre trois ans avant de pouvoir solliciter une accréditation, tout en n'étant pas certains d'être autorisés à solliciter cette accréditation à l'issue de ce délai. Il est impératif de déterminer dès à présent les exigences d'équivalence qui leur seront applicables et d'organiser le contrôle public sur le respect de celles-ci.

18. La directive ESG (en anglais, CSRD) prévoit un régime transitoire pour les réviseurs d'entreprises actuels. Pour délivrer l'assurance de l'information en matière de durabilité, les réviseurs d'entreprises personnes physiques inscrits au registre public de l'IRE avant le 1^{er} janvier 2024 sont dispensés de l'obligation de disposer des connaissances théoriques dans les domaines suivants :

a) les exigences légales et les normes relatives à la préparation de l'information annuelle et consolidée en matière de durabilité ;

- b) l'analyse de durabilité ;
- c) les procédures de diligence raisonnable en ce qui concerne les questions de durabilité ;
- d) les exigences légales et les normes d'assurance pour l'information en matière de durabilité.

Cette dispense ne s'applique pas aux réviseurs d'entreprises personnes physiques inscrits au registre public de l'IRE avant le 1^{er} janvier 2026. C'est ce que prévoit le projet d'article 100 de l'avant-projet de loi, mais il omet, de l'avis du Conseil supérieur, de préciser qu'il s'applique uniquement aux réviseurs d'entreprises personnes physiques. En effet, la directive ESG (en anglais, CSRD) ne vise que le seul contrôleur légal des comptes (en tant que personne physique) et non le cabinet d'audit.

19. Le projet d'article 44 vise à compléter la notion définie par l'article 3:63 du CSA, qui précise, en son § 2, 2°, qu'il convient d'entendre par services non-audit « *la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers* », par les mots « *ainsi que la préparation et la publication de l'information en matière de durabilité* ». La question se pose dès lors de savoir pourquoi ne pas proposer de compléter également le point 3° « *la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière* » par les mots « *et de l'information en matière de durabilité* » après les mots « *le contrôle de l'information financière* ».

Dans le projet d'article 45, qui introduit un article 3:63/1 nouveau dans le CSA, les mots « de l'article 3:63 » ont été omis à la fin du § 1^{er}, 2°.

20. L'article 3:68 du CSA, est complété par le projet d'article 47, par l'ajout de trois paragraphes définissant les compétences du commissaire ou du réviseur d'entreprises chargé de la mission d'assurance de l'information en matière de durabilité. Lorsque la mission d'assurance de l'information en matière de durabilité est exercée par un réviseur d'entreprises autre que le commissaire, ce dernier est « *sauf dispositions contractuelles contraires, compétent pour le contrôle des renvois de l'information en matière de durabilité vers les montants mentionnés dans les comptes annuels, en vue de garantir l'interconnectivité entre les comptes annuels et l'information en matière de durabilité de la société* ».

Si l'on admet qu'un réviseur d'entreprises autre que le commissaire soit autorisé à exercer la mission d'assurance de l'information en matière de durabilité, il importe, de l'avis du Conseil supérieur, et en raison de l'interconnectivité entre les comptes annuels (consolidés) et l'information en matière de durabilité, de prévoir une exception au secret professionnel imposé par l'article 86, § 1^{er} de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la surveillance publique des réviseurs d'entreprises afin de permettre aux réviseurs d'entreprises chargés des deux missions, d'échanger des informations confidentielles.

21. La directive ESG (en anglais, CSRD) modifie l'article 39, alinéa premier, a) à e), de la directive « audit » relatif au comité d'audit. Le Conseil supérieur estime que le point « e) *l'examen et suivi de l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit, conformément aux articles 22, 22, 22, 24, 24, 25, 25 et 25 de la présente directive, ainsi qu'à l'article 6 du règlement (UE) n 537/2014, en particulier pour ce qui concerne le bien-fondé de la prestation de services autres que d'audit à l'entité contrôlée conformément à l'article 5 dudit règlement* » n'a pas été transposé par les articles 64 et 65 de l'avant-projet de loi dans les articles 7:99, § 4 et 7:119, § 4 du CSA.

III. Chapitre 4. - Modification à la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie (art. 66)

- *Approche européenne introduite par la directive 2022/2464*

22. Un nouveau paragraphe 5 a été introduit dans l'article 19*bis* (comptes statutaires) et un nouveau paragraphe 6 dans l'article 29*bis* (comptes consolidés) de la directive comptable dont il ressort que « la direction de l'entreprise **informe** les représentants des travailleurs au niveau approprié **et discute** avec eux des informations pertinentes et des moyens d'obtenir et de vérifier les informations en matière de durabilité. **L'avis** des représentants des travailleurs **est communiqué**, le cas échéant, aux organes d'administration, de direction ou de surveillance concernés ».

Il ressort d'un considérant précédant la directive que les bénéficiaires finaux d'une meilleure publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises seront les particuliers et les épargnants, mais également les syndicats et les représentants des travailleurs qui seront informés de manière appropriée et seront ainsi en mesure de participer au dialogue social dans de meilleures conditions.

Le Parlement européen souligne à ce propos que l'absence d'informations en matière de durabilité fournies par les entreprises limite également la capacité des parties prenantes, notamment les acteurs de la société civile, les syndicats et les représentants des travailleurs, à entamer un dialogue avec les entreprises sur les questions de durabilité.

Il ressort du considérant (52) précédant la directive que « les Etats membres devraient veiller à ce que l'information en matière de durabilité respecte les droits des travailleurs à l'information et à la consultation. La direction de l'entreprise devrait dès lors informer les représentants des travailleurs au niveau approprié et discuter avec eux des informations pertinentes et des moyens d'obtenir et de vérifier les informations en matière de durabilité. Cela implique d'instaurer, aux fins de la présente directive modificative, un **dialogue et un échange de vues** entre les représentants des travailleurs et la direction centrale ou tout autre niveau de la direction qui pourrait être plus approprié, à des moments, selon des modalités et avec des contenus qui permettraient aux représentants des travailleurs d'exprimer leur avis. Leur avis devrait être communiqué, le cas échéant, aux organes d'administration, de direction ou de surveillance concernés. » [Mise en évidence de certains aspects par nos soins]

- *Proposition de transposition en droit belge*

23. L'article 66 de l'avant-projet de loi soumis pour avis vise à transposer le paragraphe 5 introduit dans l'article 19*bis* (comptes statutaires) et le paragraphe 6 introduit dans l'article 29*bis* (comptes consolidés) de la directive européenne 2013/34/UE du 26 juin 2013 en 2022 en ajoutant deux points supplémentaires (p) et q)) à l'article 15 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie.

Le point p) introduit dans l'article 15 vise la transposition en droit belge des mesures introduites dans l'article 19*bis* (comptes statutaires) et dans l'article 29*bis* (comptes consolidés) de la directive comptable par la directive 2022/2464. Ceux-ci distinguent trois étapes :

- La direction de l'entreprise informe les représentants des travailleurs au niveau approprié
- La direction de l'entreprise discute avec les représentants des travailleurs des informations pertinentes et des moyens d'obtenir et de vérifier les informations en matière de durabilité.
- L'avis des représentants des travailleurs est communiqué, le cas échéant, aux organes d'administration, de direction ou de surveillance concernés.

24. Les membres du Conseil supérieur constatent que le point p) introduit est réducteur par rapport aux mesures introduites au niveau européen dans la mesure où :

- le deuxième point porte sur une discussion quant aux informations communiquées, sans pour autant qu'il soit question de discussions portant sur ce qu'il convient d'entendre par « des informations pertinentes et des moyens d'obtenir et de vérifier les informations en matière de durabilité » ;
- Il convient de lire par ailleurs l'article 22 de l'avant-projet de loi soumis pour avis qui traite de la discussion relative aux « informations pertinentes et moyens d'obtenir et de vérifier les informations en matière de durabilité ». Deux remarques de forme sont à relever dans la version française de l'alinéa 1^{er} de l'article 3:6/5 : remplacer « l'organe concernée » par « l'organe concerné », d'une part, et remplacer « Le cas échéant, » par « S'il y a lieu, ».
Le Conseil supérieur s'interroge sur les motivations ayant conduit à introduire cette mesure dans le Code des sociétés et des associations et non dans l'article 15 de la loi du 20 septembre 1948.
- le troisième point est visé par le membre de phrase « la communication de la discussion à l'employeur » alors que dans la directive il est question de communiquer un avis. Dans la mesure où l'article 15 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie prévoit dans d'autres cas de figure la remise d'un avis, il conviendrait d'ajouter un point q) prévoyant la transmission d'un avis en application des articles 3:6/5 et 3:32/3 du CSA, certes non-contraignant, à l'instar des autres avis transmis par le conseil d'entreprise à la direction.

25. le Conseil supérieur tient à souligner que le rapport de durabilité doit être transmis au conseil d'entreprise au moins deux semaines avant la tenue de la réunion du conseil d'entreprise, à l'instar des comptes annuels et du rapport de gestion (dont le rapport de durabilité fera désormais obligatoirement partie).

De l'avis du Conseil supérieur, le législateur pourrait utilement s'inspirer du *wording* d'autres points de l'article 15 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, tels que les points a) ou o) repris ci-après :

- « a) *De donner leur avis et de formuler toutes suggestions ou objections sur toutes mesures qui pourraient modifier l'organisation du travail, les conditions de travail et le rendement de l'entreprise ;* »
- « o) *de recevoir de l'employeur, chaque année, un projet de plan de formation, en application de l'article 36 de la loi du 3 octobre 2022 portant des dispositions diverses relatives au travail, et de donner un avis sur ce projet pour le 15 mars au plus tard. A défaut de conseil d'entreprise, ce projet de plan de formation est transmis à la délégation syndicale.* »

26. En ce qui concerne le premier point, l'article 17 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise reprend la liste des documents se rapportant à l'information annuelle qui sont remis aux membres du conseil d'entreprise quinze jours au moins avant la réunion prévue pour l'examen de cette information.

Il ressort du 2^o de l'alinéa 1^{er} qu'un exemplaire du bilan, du compte de profits et pertes, de l'annexe, du rapport de gestion et, le cas échéant, du rapport du réviseur sont transmis au conseil d'entreprise.

On relèvera cependant que la transmission du rapport de gestion relatif aux comptes consolidés n'est pas expressément prévue que ce soit dans le 2° (qui ne traite que des informations périodiques relatives à l'entreprise) ou le 4° (qui ne vise que les comptes consolidés) de l'alinéa 1^{er} de l'article 17.

Il importe que la sécurité juridique voulue soit assurée quant à la transmission des informations en matière de durabilité ayant trait à la situation du groupe aux conseils d'entreprise des entreprises du groupe, voire à la communication du rapport de gestion consolidé du groupe.

*

* *

27. Le point q) introduit dans l'article 15 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie est à relier au chapitre II de l'avant-projet de loi soumis pour avis ayant trait à la transposition de la proposition de directive sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité.

Ce point est traité ci-avant sous le point traitant du chapitre 2.

IV. Chapitre 6. - Modifications à la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs (articles 76-92)

28. La loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises (ci-après : la « loi du 7 décembre 2016 ») est modifiée sur de nombreux points afin d'intégrer les missions d'assurance de l'information en matière de durabilité dans les définitions qu'elle contient.

29. Une des modifications concerne la définition de la mission révisoriale, qui est complétée par la mission d'assurance de l'information en matière de durabilité « *qui a pour objet de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère d'une information en matière de durabilité* ».

La mission d'assurance vise les opérations nécessaires en vue de faire rapport sur les informations financières historiques et autres, telles les informations non financières, les informations en matière de durabilité et les informations prospectives. La mission d'assurance *comporte plusieurs niveaux d'assurance* pouvant être fournie par un réviseur d'entreprises. Elle fait notamment la distinction entre les missions d'assurance limitée et les missions d'assurance raisonnable. Dans le cas d'une **mission d'assurance raisonnable** (par exemple, une mission d'audit), le risque lié à la mission est limité à un niveau technique toujours acceptable dans le cadre de laquelle le réviseur d'entreprises émet un avis sur la fiabilité de l'information. Sa conclusion est formulée sous une forme positive (« Les états financiers donnent une image fidèle... » ou « L'information est présentée de manière fidèle... »). La nature, l'échéancier et l'étendue des opérations liées à la **mission visant à obtenir une assurance limitée** (par exemple, une mission d'examen limité) sont limités au regard de ce que requiert une mission visant à établir un niveau d'assurance raisonnable. Le risque lié à une mission d'assurance limitée est dès lors acceptable mais plus élevé que celui lié à une assurance raisonnable. Dans ces conditions, la conclusion exprimée par le réviseur d'entreprises portera sur la fiabilité de l'information. Elle est exprimée sous une forme négative (« Nous n'avons pas relevé de faits qui laissent supposer que... »).

Or, la notion de « mission révisorale », définie à l'article 3, 10° de la loi du 7 décembre 2016 est actuellement moins étendue que celle de la « mission d'assurance » : sur la base de la définition arrêtée par l'article 3, 10°, la mission révisorale a pour objet de donner une ***opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère des comptes annuels, d'un état financier intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière*** – par conséquent, une mission d'assurance raisonnable (une mission d'audit) – alors que la *mission d'assurance limitée* (une mission d'examen limité) ne requiert qu'une conclusion exprimée sous une forme négative.

Dans l'état actuel de la loi du 7 décembre 2016, les missions révisorales sont toutes des missions d'assurance, mais les missions d'assurance ne sont pas toutes des missions révisorales. En effet, les missions révisorales sont toutes des missions d'audit, à savoir des missions d'assurance raisonnable.

Dans l'état actuel de la législation européenne, la mission d'assurance de l'information en matière de durabilité est une mission d'assurance visant à établir une *assurance limitée*. Il s'agit par conséquent d'une mission d'examen mais pas d'une mission révisorale (d'audit) au sens de l'article 3, 10° actuel de la loi du 7 décembre 2016.

30. Une possibilité serait d'introduire dans la loi du 7 décembre 2016 les nouvelles définitions suivantes :

- mission révisorale : « *toute mission d'assurance, qu'elle soit confiée ou non par ou en vertu de la réglementation aux réviseurs d'entreprises, et les autres missions confiées par ou en vertu de la réglementation aux réviseurs d'entreprises ; est également incluse dans cette notion, l'analyse et l'explication des informations économiques et financières à l'attention des membres du conseil d'entreprise* »
- mission d'assurance : « *une mission qui permet au réviseur d'entreprises de réunir des informations d'audit suffisantes et adéquates, afin d'exprimer, dans un rapport écrit, un avis ou une conclusion qui fournit aux utilisateurs une assurance raisonnable ou limitée quant à la fiabilité de l'information à l'issue de l'examen de sa conformité aux critères applicables* »

Ces nouvelles définitions permettraient de réduire les expressions « dossier d'audit » et « dossier d'audit et d'assurance » figurant à l'article 17 modifié de la loi du 7 décembre 2016, au seul terme « dossier d'assurance ». Une adaptation similaire pourrait se justifier pour les notions de « rapport d'audit ou d'assurance », « opérations d'audit ou d'assurance » et « fonctions d'audit et d'assurance ».

Dans la version néerlandaise, le titre de la nouvelle définition « 24/1° controlestandaarden » doit être remplacé par « 24/1° assurancstandaarden » de manière à le faire correspondre au titre en français « 24/1° normes d'assurance ».