

DE ROL VAN DE BEDRIJFSREVISOR TEN OPZICHTE VAN
DE ONDERNEMINGSRAAD

LE ROLE DU REVISEUR D'ENTREPRISES
A L'EGARD DU CONSEIL D'ENTREPRISE



De rol van de bedrijfsrevisor ten opzichte van
de Ondernemingsraad

Le rôle du réviseur d'entreprises
à l'égard du Conseil d'entreprise

2010-2

Z. Gallez • G. Van Gyes • Y. De Cordt • P.-P. Van Gehuchten

KULeuven & UCL

met de medewerking van een leescomité bestaande uit:
avec la collaboration d'un comité de relecture composé de:

P. Comhaire • P. Van Geyt



INFORMATIECENTRUM
VOOR HET
BEDRIJFSREVISORAAT



CENTRE D'INFORMATION
DU REVISORAT
D'ENTREPRISES



Maklu
Antwerpen/Apeldoorn

De Stichting “INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT” of “ICCI” is in september 2006 door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren opgericht. Deze Stichting heeft tot doel objectieve en wetenschappelijke informatie over vraagstukken die het bedrijfsrevisoraat aanbelangen te verstrekken.

Meer informatie over de Stichting: www.icci.be

De juridische interpretaties en andere standpunten verbinden slechts de auteurs.
De teksten van dit boek zijn bijgewerkt tot 15 december 2009.

La Fondation « CENTRE D'INFORMATION DU REVISORAT D'ENTREPRISES » ou « ICCI » a été constituée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en septembre 2006. La Fondation a pour but de procurer une information objective et scientifique sur les questions intéressant le révisorats d'entreprises.

Plus d'information concernant la Fondation: www.icci.be

Les interprétations juridiques et autres opinions n'engagent que leurs auteurs.
Les textes de cet ouvrage sont à jour au 15 décembre 2009.

ICCI (ed.)

De rol van de bedrijfsrevisor ten opzichte van de Ondernemingsraad

Le rôle du réviseur d'entreprises à l'égard du Conseil d'entreprise

Antwerpen-Apeldoorn

Maklu

2010

356 pag. – 24 x 16 cm

ISBN 978-90-466-0350-5

D/2010/1997/23

NUR 786

© 2010 Maklu-Uitgevers nv & ICCI

Alle rechten voorbehouden. Niets van deze uitgave mag geheel of gedeeltelijk openbaar gemaakt worden, gereproduceerd worden, vertaald of aangepast, onder welke vorm ook of opgeslagen worden in geautomatiseerd gegevensbestand behoudens uitdrukkelijke en voorafgaande toestemming van de uitgever.

Tous droits réservés. Aucun extrait de cette édition ne peut, même partiellement, être communiqué au public, reproduit ni traduit ou adapté sous quelque forme que ce soit, ou être saisi dans une banque de données sans l'autorisation écrite et préalable de l'éditeur.

Maklu-Uitgevers

Somersstraat 13/15, 2018 Antwerpen (België), www.maklu.be, info@maklu.be

Koninginnelaan 96, 7315 EB Apeldoorn (Nederland), www.maklu.nl, info@maklu.nl

Woord vooraf

Ondernemingsraden hebben meer dan ooit nood aan kwalitatieve informatie

Overeenkomstig artikel 15 van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven heeft de Ondernemingsraad meer bepaald tot taak van het ondernemingshoofd diverse economische en financiële inlichtingen te ontvangen, ten minste elk kwartaal voor wat een aantal onder hen betreft en jaarlijks voor de andere inlichtingen. Hun gedetailleerde inhoud werd vastgesteld bij koninklijk besluit van 27 november 1973 houdende reglementering van de economische en financiële inlichtingen te verstrekken aan de Ondernemingsraden.

Sinds de hervorming van het bedrijfsrevisoraat door de wet van 21 februari 1985 omvat de opdracht van de bedrijfsrevisor ten opzichte van de Ondernemingsraad hoofdzakelijk drie aspecten, zoals bedoeld in artikel 151 van het Wetboek van vennootschappen:

- verslag uit te brengen over de jaarrekening en het jaarverslag;
- de getrouwheid en volledigheid van de economische en financiële informatie te certificeren die het bestuursorgaan aan de Ondernemingsraad verstrekt, voor zover deze inlichtingen blijken uit de jaarrekening, de boekhouding van de entiteit of voortvloeien uit andere verifieerbare stukken, het bestuursorgaan op de hoogte te brengen van de leemten en, indien deze daaraan geen gevolg geeft binnen de maand, op eigen initiatief de Ondernemingsraad daarvan in kennis te stellen;
- de betekenis van de aan de Ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen ten aanzien van de financiële structuur en de evolutie in de financiële toestand van de entiteit te ontleden en te verklaren, in het bijzonder ten behoeve van de door de werknemers benoemde leden van de Ondernemingsraad.

De bedrijfsrevisor oefent dus niet enkel een attesteringsopdracht uit maar vervult ook een belangrijke didactische en pedagogische rol. Hij tracht de informatie begrijpelijker te maken voor de werknemersvertegenwoordiging zonder echter een oordeel tot uitdrukking te brengen over het bestuur van de onderneming zoals uitgeoefend door het management. Door zijn verklarende rol draagt de bedrijfsrevisor bij tot een betere democratische werking van de Ondernemingsraad.

Hij kan zich niet van deze opdracht kwijten zonder actief deel te nemen aan de vergaderingen, inclusief, in voorkomend geval, de door de vertegenwoordigers van de werknemers georganiseerde voorbereidende vergaderingen. De normen betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de Ondernemingsraad, aangenomen door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren op 7 februari 1992, geven in dit opzicht een aantal nuttige gedragslijnen voor de bedrijfsrevisor.

* *

Onderhavige onafhankelijke wetenschappelijke studie omtrent de rol van de bedrijfsrevisor ten opzichte van de Ondernemingsraad biedt een interessante evaluatie van de

tenuitvoerlegging van de wetgeving. Ik ben de Stichting “Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat” dankbaar voor het lanceren van een aanbesteding voor deze studie die werd toevertrouwd aan het consortium KULeuven en UCL.

In het juridisch gedeelte van deze studie wordt aangetoond dat de opdracht van de bedrijfsrevisor ten opzichte van de Ondernemingsraad het vennootschaps-, arbeids- en boekhoudrecht behelst. Reeds met betrekking tot de teksten die aan de basis van de opdracht liggen, kan worden opgemerkt dat de bedrijfsrevisor noodzakelijkerwijs blij moet geven niet enkel van technische vaardigheden (ook op het vlak van communicatie), maar vooral van objectieve onafhankelijkheid en onafhankelijkheid qua geesteshouding en in schijn.

VI

WOORD VOORAF

Vanuit een meer sociologisch oogpunt hebben de auteurs van deze studie vervolgens een ruim onderzoek gevoerd bij vennootschappen en verenigingen die actief zijn in de meest gevarieerde activiteitensectoren en allen beschikken over een Ondernemingsraad. Tussen maart en september 2009 werden de leden die zowel de werknemers als de werkgever vertegenwoordigen, gepeild naar hun visie op de rol van de bedrijfsrevisor.

Voor wat het uitvoeren van de opdracht zelf betreft, vloeit uit de studie voort dat een overgrote meerderheid van de respondenten de pedagogische rol van de bedrijfsrevisor positief waarderen. Er blijkt echter onvoldoende rekening te worden gehouden met de betrokkenheid van de leden van de Ondernemingsraad bij de benoemingsprocedure van de bedrijfsrevisor. Niettemin werden enkel de vertegenwoordigers van de werknemers hieromtrent ondervraagd. Over het algemeen toont de studie duidelijk de toegevoegde waarde van de bedrijfsrevisor in de bespreking van de economische en financiële informatie binnen de Ondernemingsraad aan.

* *

Ik ben ervan overtuigd dat de conclusies van deze studie goed zullen worden onthaald bij de bedrijfsrevisoren en hen de mogelijkheid zullen bieden om de aspecten van hun opdracht bij de Ondernemingsraad die kunnen worden verbeterd, te verfijnen.

In deze tijden waar onze oude economieën worden geconfronteerd met aanzienlijke veranderingen is het meer dan ooit van fundamenteel belang om de op micro-economisch vlak beschikbare informatie betrouwbaarder te maken met het oog op het beheer en de organisatie van de vereiste aanpassingen. De wil om hieraan mee te werken, ook in tijden van crisis, strekt het bedrijfsrevisoraat tot eer. Ik durf te hopen dat het zijn medewerking nog zal verhogen, meer bepaald door alle stakeholders de mogelijkheid te bieden om uit de massa informatie die heden ten dage dankzij de informaticatools beschikbaar is, de voor de economische ontwikkeling van onze ondernemingen en de professionele ontwikkeling van de bedrijfsrevisoren meest relevante informatie te halen.

Joëlle MILQUET

Vice-Eerste minister, minister van Werk en van Gelijke Kansen, belast met het Migratie- en Asielbeleid

Avant-propos

Une information de qualité des Conseils d'entreprise : plus nécessaire que jamais

Conformément à l'article 15 de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, le Conseil d'entreprise a notamment pour mission de recevoir du chef d'entreprise divers renseignements économiques et financiers, sur base au moins trimestrielle pour certains, annuelle pour d'autres. Leur contenu détaillé a été fixé par l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux Conseils d'entreprise.

Depuis la réforme du révisorat d'entreprises par la loi du 21 février 1985, l'intervention du réviseur d'entreprises vis-à-vis du Conseil d'entreprise comporte essentiellement trois éléments, rappelés par l'article 151 du Code des sociétés :

- faire rapport sur les comptes annuels et le rapport de gestion ;
- certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières spécifiquement transmises par l'organe de gestion au Conseil d'entreprise, pour autant que ces informations résultent des comptes annuels, de la comptabilité de l'entité ou d'autres documents vérifiables, signaler les lacunes à l'organe de gestion et, si celui-ci n'y donne pas suite dans le mois, en informer d'initiative le Conseil d'entreprise ;
- analyser et expliquer ces informations, à l'intention particulièrement des membres du Conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, et cela sous l'angle de leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de l'entité.

Le réviseur d'entreprises assume dès lors non seulement une mission d'attestation, mais aussi un important rôle didactique et pédagogique. Il tente de rendre l'information plus compréhensible pour les délégués des travailleurs, sans poser de jugement sur la gestion de l'entreprise par ses dirigeants. En remplissant sa mission explicative, le réviseur contribue à un meilleur fonctionnement démocratique du Conseil d'entreprise.

Il ne peut s'acquitter de cette mission sans participer activement aux réunions, y compris, le cas échéant, les réunions préparatoires organisées par les représentants des travailleurs. Les normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise, adoptées par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises le 7 février 1992, fournissent d'utiles lignes de conduite pour le réviseur d'entreprises à cet égard.

* *

La présente étude scientifique indépendante concernant le rôle du réviseur d'entreprises à l'égard du Conseil d'entreprise fournit une intéressante évaluation de la mise en œuvre de la législation. Je félicite donc la Fondation « Centre d'information du révisorat d'entreprises » d'avoir lancé un appel d'offres pour mener cette étude, qui a été confiée à un consortium rassemblant les universités KULeuven et UCL.

Dans sa partie juridique, le travail démontre que la mission du réviseur d'entreprises à l'égard du Conseil d'entreprise se situe à la croisée du droit des sociétés, du droit du travail et du droit comptable. Déjà sur le plan des textes qui encadrent la mission, on peut observer combien il est nécessaire que le réviseur d'entreprises fasse preuve non seulement de capacités techniques (y compris en termes communicationnels), mais surtout d'indépendance – indépendance objective, d'esprit et d'apparence.

D'un point de vue plus sociologique, les auteurs de l'étude ont ensuite mené une vaste enquête auprès de sociétés et d'associations actives dans les secteurs d'activités les plus variés, mais disposant d'un Conseil d'entreprise. Les membres représentant tant les travailleurs que l'employeur ont été sondés, entre mars et septembre 2009, sur leur perception du rôle du réviseur d'entreprises.

X
AVANT-PROPOS

En ce qui concerne l'accomplissement de la mission proprement dite, il découle de l'étude qu'une très grande majorité des répondants apprécie positivement le rôle pédagogique du réviseur d'entreprises. Pour ce qui est de l'implication des membres du Conseil d'entreprise dans la procédure de nomination du réviseur d'entreprises, il semble par contre qu'elle ne soit pas suffisamment considérée. Toutefois, seuls les représentants des travailleurs ont été interrogés à ce sujet. D'une manière générale, l'étude montre bien la valeur ajoutée du réviseur d'entreprises dans la discussion des informations économiques et financières au sein du Conseil d'entreprise.

* *

Je suis convaincue que les conclusions de cette étude seront bien accueillies par le monde du révisorat d'entreprises, et lui permettront de peaufiner les aspects de sa mission auprès du Conseil d'entreprise qui peuvent être améliorés.

En ces temps où nos vieilles économies sont confrontées à des mutations considérables, il est plus essentiel que jamais de fiabiliser les informations disponibles au niveau micro-économique, permettant de gérer et de concerter les adaptations nécessaires. C'est tout à l'honneur du révisorat d'entreprises de vouloir, aussi en temps de crise, y contribuer. J'ose espérer qu'il le fera encore plus, notamment en permettant aux différentes parties prenantes de dégager, dans la multitude des informations aujourd'hui disponibles grâce aux outils informatiques, celles qui sont les plus pertinentes pour le développement économique de nos entreprises et l'épanouissement professionnel des réviseurs d'entreprises.

Joëlle MILQUET

Vice-Première ministre, ministre de l'emploi et de l'égalité des chances, chargée de la Politique de Migration et d'Asile

Algemene Inleiding

Institutionele context

Het institutionele kader voor werknemersinspraak op bedrijfsniveau groeide in België voornamelijk via een aantal schokbewegingen. Deze momenten van radicale hervormingen (direct na de WOII en begin jaren '70) werden afgewisseld met periodes van toenemend sleutelen aan het wetgevende kader (LUYTEN, 2001).

Een belangrijk onderdeel van dit regelgevende kader heeft betrekking op de economische en financiële informatie die moet worden verstrekt aan de Ondernemingsraad (OR).

Toen in 1948 de wet op deze ondernemingsraden tot stand kwam, werd al de nodige aandacht besteed aan de economische en financiële informatie die aan deze raden diende te worden verstrekt. Hierbij werd een controlerol toebedeeld aan een bedrijfsrevisor (art. 15 van de Wet op de bedrijfsorganisatie, 20 september 1948). Midden jaren '50 volgde ook de oprichting van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR). De betreffende wetgeving werd echter pas werkelijk geoptimaliseerd in de jaren '70.

Na drie jaar discussie in de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven (CRB) werd in 1973 het koninklijk besluit met betrekking tot Economische en Financiële Informatie aan ondernemingsraden (in het vakbondsjargon afgekort tot EFI) uitgevaardigd (VAN DEN BROECK & VANHEMEL, 1974).

Met als doel het verstrekken van volledige, juiste, coherente en vergelijkbare informatie werd deze EFI-wetgeving in de daaropvolgende jaren eerst vervolledigd met een hervorming van de regels in verband met boekhouding en jaarrekening (K.B. van 8 oktober 1976). Vervolgens vormde de hervorming van het bedrijfsrevisoraat, verantwoordelijk voor de controle op de jaarrekeningen, het sluitstuk van de hele hervormingsbeweging, die algemeen wordt beschouwd als een belangrijke stap vooruit in de economische democratie van ons land. Deze nieuwe wet op het bedrijfsrevisoraat kwam er in 1985 – dus na 12 jaar debat en discussie (SILON, 1985).

Algemeen-juridisch kader

In toepassing van artikel 3 van het koninklijk besluit van 27 november 1973 moeten de aan het geheel van de OR-leden en inzonderheid aan de vertegenwoordigers van de werknemers ter beschikking gestelde economische en financiële inlichtingen hen in staat stellen:

- Zich een klaar en juist beeld te vormen van de toestand, de evolutie en de vooruitzichten van de onderneming of van de juridische entiteit waarvan zij eventueel deel uitmaakt;
- Het verband te leggen tussen de gegevens van economische aard en die van financiële aard, en te begrijpen welke de terugslag is van deze gegevens op het beleid van de onderneming inzake organisatie, werkgelegenheid en personeel;

- De onderneming te situeren in het ruimer kader, enerzijds, van de economische of financiële groep waarvan zij eventueel deel uitmaakt en, anderzijds, van de sector en van de gewestelijke, nationale en internationale economie.

De met door bindende inspraak van de OR benoemde bedrijfsrevisoren hebben daarbij als onafhankelijke deskundigen thans volgende taken toebedeeld gekregen:

- Verslag uit te brengen bij de OR over de jaarrekening en over het jaarverslag;
- De getrouwheid en volledigheid te certificeren van de EFI die het bestuursorgaan aan de OR verstrekt, voor zover deze inlichtingen uit de boekhouding, uit de jaarrekening van de vennootschap blijken of uit andere verifieerbare stukken voortvloeien;
- Verklaren en ontleden ten behoeve van de werknemers-leden van de OR van de betekenis van de verstrekte EFI ten aanzien van de financiële structuur en de evolutie in de financiële toestand van de vennootschap;
- Indien de bedrijfsrevisor van oordeel is de bovengenoemde certificering niet te kunnen afgeven of indien leemten worden vastgesteld in de aan de OR verstrekte EFI, het bestuursorgaan daarvan op de hoogte brengen en, indien deze daaraan geen gevolg geeft binnen de maand die volgt op zijn tussenkomst, op eigen initiatief de OR daarvan in kennis stellen.

Technisch kunnen deze vier taken van de bedrijfsrevisor in twee grote delen worden gegroepeerd:

- De werkzaamheden die voortvloeien uit de verplichting tot certificeren; zij leiden tot een (schriftelijk) certificeringsverslag waarin de draagwijdte van het oordeel van de bedrijfsrevisor duidelijk wordt omschreven (overeenkomstig art. 151 W. Venn.);
- De ontleding en de verklaring van de informatie: deze taak kan worden vervuld aan de hand van mondelinge toelichting of desgevallend door geschreven nota's of stukken (overeenkomstig art. 143 en 144 W. Venn.).

Voor de uitoefening van beide taakgroepen heeft het IBR respectievelijk “algemene controlenormen” en specifieke ‘normen betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de Ondernemingsraad’ uitgevaardigd ⁽¹⁾.

In de uitoefening van zijn taak kan de bedrijfsrevisor ten slotte alle vergaderingen van de OR bijwonen. In principe woont hij persoonlijk de vergaderingen bij waarop de basisinformatie en de jaarlijkse informatie worden besproken. Zijn aanwezigheid of vertegenwoordiging op elke andere vergadering is verplicht wanneer het bestuursorgaan of de meerderheid van de door de werknemers benoemde leden daarom verzoekt. De bedrijfsrevisor moet vooraf de voorzitter en de secretaris van de OR verwittigen, wanneer hij werd uitgenodigd om deel te nemen aan een informele voorbereidende vergadering met een deel van de leden van de OR.

⁽¹⁾ Cf. Instituut van de Bedrijfsrevisoren, *Vademecum van de bedrijfsrevisor*, II, Antwerpen, Standaard Uitgeverij, 2007.

Opzet van de studie

Aldus werd de bedrijfsrevisor in de EFI-voorlichting van de werknemers-vertegenwoordigers in België een belangrijke taak toebedeeld. Hij of zij is een reeks opdrachten toegewezen die er moeten voor zorgen dat de kwaliteit, volledigheid en betrouwbaarheid van de EFI verstrekt aan de OR worden gewaarborgd in alle objectiviteit (cf. advies CRB, juli 1972).

De hier gerapporteerde studie tracht als juridisch-sociologische praktijktoets van deze OR-rolvervulling van de Belgische bedrijfsrevisor volgende onderzoeksvragen te beantwoorden:

1. Hoe verloopt anno 2009 de volgens de Belgische regelgeving voorziene rol van het bedrijfsrevisorat ten aanzien van de OR in het kader van de economisch-financiële informatieverstrekking aan dit sociale overlegorgaan?
2. In welke mate en op welke wijze worden de bestaande (juridisch-normatieve) kwaliteitsregels en -normen in dit verband in de praktijk omgezet?

Om deze vragen te beantwoorden werd het project opgedeeld in twee luiken:

- Het eerste luik bestaat uit een juridische studie. Deze studie beschrijft in verschillende stappen hoe de taak van de bedrijfsrevisor wettelijk is geregeld. In een eerste stap wordt beschreven wie wettelijk welke taken toegewezen krijgt in verband met de verstrekking van economisch-financiële informatie: welke taken dienen het bestuursorgaan, de bedrijfsleider en de bedrijfsrevisor op zich te nemen? Een tweede stap bekijkt de wettelijke bepalingen die de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor regelen. De aandacht gaat onder andere naar bepalingen rond de aanstelling, vergoeding en ontslag van de bedrijfsrevisor, alsook naar zijn burgerrechtelijke en strafrechtelijke verantwoordelijkheden. In een derde stap worden de taken van de bedrijfsrevisor ten opzichte van de OR vanuit een juridisch standpunt bekeken. Bijzondere aandacht gaat naar regels rond de deelname van de bedrijfsrevisor aan de verschillende vergaderingen van de OR, de inhoud van de verslagen die de bedrijfsrevisor overmaakt aan de OR en zijn rol bij het uitleggen van economisch-financiële informatie aan de leden van de OR. Aan de hand van deze drie stappen worden dus een aantal vennootschapsrechtelijke en sociaalrechtelijke aspecten met betrekking tot de taak van de bedrijfsrevisor uitgeklaard.
- Het tweede luik van het project bestaat uit de representatieve bevraging van de verschillende leden van de OR met betrekking tot de rol van de bedrijfsrevisor ten opzichte van het orgaan ⁽²⁾. Zij kunnen immers als de directe “afnemers” of

⁽²⁾ Een tot op zekere hoogte gelijkaardige studie werd eind jaren '90 uitgevoerd door DE BEELDE, COOREMAN & LEYDENS (2003). Naast nieuwe gegevens bevat onze studie ook een juridisch luik en wordt een sterkere klemtoon gelegd op de tevredenheidsbeoordeling en zijn attributen. Ook de vakbonden hebben in een recent verleden hun eigen OR-vertegenwoordigers bevraged over de EFI-verstrekking en de rol van de bedrijfsrevisor daarbij. De laatste enquêtes werden in dit verband gehouden door het ABVV in 2003 en 2006. In vergelijking met deze enquêtes bevragen we een volledig staal van werknemersvertegenwoordigers en zijn ook werkgevers geënquêteerd. Verder is ook de bevraging uitvoeriger gebeurd. Ten slotte kan ook worden verwezen naar de

“belanghebbenden” van deze OR-bedrijfsrevisorrol worden beschouwd. De doelstelling is hierbij te peilen naar de verwachtingen ten opzichte van de bedrijfsrevisor, de praktijkuitoefening in kaart te brengen en te vragen naar een kwaliteitsbeoordeling van de taakvervulling door de bedrijfsrevisor. De regelgeving met betrekking tot de OR-bedrijfsrevisorrol werd immers ontworpen om de EFI-verstrekking van de werkgever aan de werknemersvertegenwoordiging te vergemakkelijken en te optimaliseren. De OR-werknemersvertegenwoordigers zijn aldus de eerste belanghebbenden, wanneer deze OR-rol van de bedrijfsrevisor moet worden geëvalueerd. De werkgever en zijn OR-vertegenwoordiging zijn de tweede groep van belanghebbenden.

XII

Overzicht van de hoofdstukken

Het juridische deel start eerst met een historische beschrijving van hoe de betreffende wetgeving tot stand kwam. Vervolgens wordt een kort overzicht gegeven van de bevoegdheden van de Ondernemingsraad en de EFI aan deze OR in het bijzonder. Nadien wordt in hoofdstuk 3 de focus gericht op het beroep van bedrijfsrevisor. Hierbij wordt uitvoerig ingegaan op de wijze van benoeming en de rol die de Ondernemingsraad speelt in dit benoemingsproces.

Tevens wordt een omstandig inzicht geboden in de onafhankelijkheidsgaranties die aan de uitoefening van de bedrijfsrevisortaken zijn verbonden. Deze onafhankelijkheid is immers een “gevoelige” kwestie voor de betrokken stakeholders, zoals later in de studie de sociologische praktijkbevraging zal leren. Hoofdstuk 4 overloopt dan stapsgewijs de specifieke taken en rollen die de bedrijfsrevisor ten opzichte van de Ondernemingsraad moet vervullen en welke professionele normen en regels daarbij gelden.

Deze taken, normen en regels vormen de basis voor het sociologische, tweede deel van de studie. Aan de hand van een enquête bij zowel een selectie van OR-werknemersvertegenwoordigers en werkgeversvertegenwoordigers is nagegaan hoe dit juridisch kader dat de OR-rol van de bedrijfsrevisor bepaalt in de praktijk wordt geïmplementeerd en concreet gestalte krijgt. Hoofdstuk 5 vat het opzet en de gehanteerde methodiek van deze enquête samen.

Hoofdstuk 6 schetst hoe de EFI-verstrekking in de bevroegde bedrijfseenheden verloopt als context.

Vervolgens worden in hoofdstuk 7 de OR-taken overlopen die de bedrijfsrevisor dient te vervullen en wordt in de mate van het mogelijke nagekeken hoe uitgevaardigde normen en regels daarrond worden gerespecteerd of vervuld. Zoals het juridische

controlegegevens van de Inspectie Sociale Wetten. Deze federale overheidsinstantie controleert de toepassing van het EFI-koninklijk besluit van 1973. Elke Ondernemingsraad wordt daarbij gemiddeld genomen om de twee jaar gecontroleerd op deze toepassing. Alhoewel onze gegevens gebaseerd zijn op een (kleinere) steekproef, graven we vanuit een kwaliteitsperspectief dieper, in het bijzonder wat de tevredenheidsbeoordeling door de directe belanghebbenden van deze functioneringsprocessen betreft.

hoofdstuk 3 aangeeft, bezit de Ondernemingsraad een mede-beslissingsrecht als het de (her)benoeming van een bedrijfsrevisor aangaat.

Hoofdstuk 8 gaat op basis van het verzamelde enquête-materiaal na hoe dit recht in de feiten wordt gerealiseerd.

Een laatste, belangrijk hoofdstuk 9 gaat ten slotte na wat het tevredenheidsoordeel over de OR-bedrijfsrevisorrol is bij de bevraagden. Vragen naar kwaliteit in de dienstverlening en impact komen daarbij ook aan bod.

Dankwoord

Deze studie kwam tot stand met steun van het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI) en in interactie met de sociale partners en het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR). Uiteraard zijn enkel de auteurs verantwoordelijk voor de inhoud en de vorm van de studie.



EXECUTIVE SUMMARY (NL)

Inleiding

De verstrekking van Economische en Financiële Informatie (EFI) aan de Ondernemingsraad (OR) is een belangrijk onderdeel van de Belgische economische democratie. In deze EFI-verstrekking aan de OR zijn welomschreven controlerende en verklarende rollen toebedeeld aan de bedrijfsrevisor. Het opmaken van rapporten en certificeringsverslagen en de deelname aan vergaderingen vormen de kerntaken van deze rol. Deze, maar ook de andere taken in de *corporate governance* van ons bedrijfsleven, die een bedrijfsrevisor vervult, zijn precies uitgewerkt via wetgeving en professionele normen.

Opzet van de studie

De hier gerapporteerde studie trachtte als juridisch-sociologische praktijktoets van deze OR-rolvervulling van de Belgische bedrijfsrevisor volgende onderzoeksvragen te beantwoorden:

1. Hoe verloopt anno 2009 de volgens de Belgische regelgeving voorziene rol van het bedrijfsrevisoraat ten aanzien van de OR in het kader van de economisch-financiële informatieverstrekking aan dit sociale overlegorgaan?
2. In welke mate en op welke wijze worden de bestaande (juridisch-normatieve) kwaliteitsregels en -normen in dit verband in de praktijk omgezet?

Om deze vragen te beantwoorden werd het project opgedeeld in twee delen. Het eerste deel omvat een juridische studie. Het tweede deel bestaat uit de representatieve bevraging van de verschillende leden van de OR met betrekking tot de rol van de bedrijfsrevisor ten opzichte van dit orgaan.

Deel 1: Juridische studie

De juridische studie presenteert op een gedetailleerde wijze de bijzonderheden van de opdracht van de bedrijfsrevisor ten opzichte van de OR.

Het gaat om een onderwerp dat weinig is bestudeerd, specifiek is voor het Belgisch recht en zich situeert op het kruispunt van vennootschaps-, arbeids- en boekhoudrecht. Het gaat om een set van regels die stelselmatig zijn uitgebouwd tot het actuele systeem.

Het eerste hoofdstuk maakt een historische samenvatting van de evolutie in de betreffende regels en normen, waarvan de inhoud verder wordt uitgediept in de volgende hoofdstukken.

Het tweede hoofdstuk buigt zich over het overlegorgaan dat de OR is door de situaties af te bakenen waar de oprichting van zulk orgaan verplicht is en door de samenstelling, functionering en bevoegdheden van deze OR te overlopen.

Het derde hoofdstuk concentreert zich op de persoon van de bedrijfsrevisor (die meestal overeenkomt met deze van commissaris) en zijn kwaliteiten. De volgende aspecten worden in dit verband gedetailleerd: de toegangsvoorwaarden tot het beroep, de manier waarop de bedrijfsrevisor dient te worden benoemd (met in het bijzonder aandacht voor de particuliere rol van de OR in dit verband), de regels die de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor moeten garanderen (betreffende met name de onverenigbaarheden in functies en bezoldiging), de gevallen waarin hij tot verantwoording kan worden geroepen (burgerrechtelijk, strafrechtelijk of tuchtrechtelijk), en de redenen van eventuele beëindiging van het mandaat.

Het vierde hoofdstuk bekijkt ten slotte de bijzonderheden van de opdracht van de bedrijfsrevisor ten overstaan van de OR en de wijze waarop deze taak moet worden vervuld. Aldus worden respectievelijk uitgediept: de verdeling van de taken tussen het bestuursorgaan en de bedrijfsrevisor; de wijze waarop de OR-werkzaamheden van de bedrijfsrevisor moeten worden gepland; de inhoud van de twee revisorale verslagen die aan de OR moeten worden overgemaakt (het certificeringsverslag van de jaarrekening en het certificeringsverslag van de economische en financiële informatie en de termijnen waarbinnen deze verslagen aan de OR moeten worden overhandigd); evenals het essentiële vraagstuk van de deelname van de bedrijfsrevisor aan welk soort OR-vergaderingen en de pedagogische rol die hem daarbij is toegewezen.

Deze juridische studie zorgt aldus voor een globaal overzicht van de regels die de taak van de bedrijfsrevisor ten opzichte van de OR ordenen, alvorens ze te kunnen confronteren met de praktijk.

Deel 2: Bevraging van OR-leden

Methodologie

Het ging in het tweede deel om een bevraging van OR-vertegenwoordigers van zowel werknemers- als werkgeverszijde. De enquêtering gebeurde via e-mail/internet en post in de periode maart-september 2009. Alhoewel bevredigende responscijfers werden behaald, zijn door de uitval om andere redenen, werkbaar, maar eerder kleine groepen van respondenten verzameld: 178 aan werknemerszijde en 119 aan werkgeverszijde.

OR-taakvervulling en nakoming van normen als bedrijfsrevisor

In eerste instantie werd in de bevraging nagegaan hoe de bedrijfsrevisor volgens deze twee groepen respondenten zijn voorgeschreven taken vervult ten opzichte van de OR en de daarbij horende professionele IBR-normen al of niet opvolgt.

Eerst is daarbij nog kort aan te geven dat er zeker in kleinere bedrijfsorganisaties zowel vanuit werknemers- als werkgeverszijde onduidelijkheden bestaan over deze rolverwachtingen oftewel over hoever de taken en de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor in het EFI-proces reiken.

Rapporteren en certificeren

Wat verslagen betreft, blijkt vervolgens de taakvervulling van de bedrijfsrevisoren redelijk volledig. In deze verslagen is vervolgens de primaire vorm van verklaring en duiding aan de hand van ratio's en synthesesdocumenten over de algemene toestand meestal wel aanwezig. Het gebruik van zulke hulpmiddelen behoort overigens tot het eigen initiatief van de bedrijfsrevisor.

Verklaren en ontleden

De overgrote meerderheid van de beraagden laat zich duidelijk positief uit over de pedagogische taakvervulling. Tweederde van de beraagden geeft de bedrijfsrevisor een score van 7,5 of meer op 10 in dit verband. Een kleine groep aan werkgeverszijde is wel kritischer over de invulling van de pedagogische taak.

Actieve deelname aan vergaderingen

De verplichte aanwezigheid bij de presentatie van de (geconsolideerde) jaarrekening en EFI-verstrekking wordt bijna altijd opgevolgd. De tegenstelling met de optionele en facultatieve vergaderingsdeelnames is vervolgens groot. Het is zéér uitzonderlijk dat de bedrijfsrevisor deelneemt aan een OR-vergadering waar periodieke of occasionele informatie wordt verstrekt.

Het is evenwel een misvatting om voor deze afwezigheid de verantwoordelijkheid bij de bedrijfsrevisor te leggen. OR-werknemersafgevaardigden houden niet steeds zulke vergaderingen, de bedrijfsrevisor wordt nooit uitgenodigd, omdat er geen behoefte is of men weet niet dat deze mogelijkheid bestaat.

In opinie over de actieve deelname van de bedrijfsrevisor aan de OR-vergaderingen verschillen de twee responsgroepen, alhoewel ook hier nog steeds het positieve overheerst. 7 van de 10 werkgeversrespondenten geeft de bedrijfsrevisor een score hoger dan 7,5 op 10 op dit vlak. Bij de werknemersvertegenwoordigers gaat het net om iets meer dan de helft van de bedrijfsrevisoren, die deze hoge score haalt. Bij de werknemersvertegenwoordigers behaalt echter ook 19 % van de bedrijfsrevisoren een onvoldoende score op dit vlak.

De OR en de benoeming van de bedrijfsrevisor

De gerapporteerde resultaten over de OR-betrokkenheid in de benoeming van de bedrijfsrevisor, zijn gebaseerd op informatie die enkel werd verzameld bij de werknemersbeveraagden. Vanuit werkgeverszijde kan dan ook terecht worden geopperd dat hun kijk op de OR-betrokkenheid bij de benoeming van de bedrijfsrevisor ontbreekt in dit hoofdstuk. In de conclusies en interpretaties van dit hoofdstuk moet daarmee rekening worden gehouden.

In de nagevraagde herinnering van de werknemersvertegenwoordigers blijkt het betreffende vetorecht van de OR in deze benoemingsbeslissing dikwijls een eenvoudige pro forma bekrachtiging te zijn zonder al te veel bespreking en discussie in de OR, waarbij niet altijd de nodige of voorziene informatie wordt verstrekt. Enkel een beperkt aantal eerste benoemingsgevallen laten hier een andere impressie van grotere OR-betrokkenheid achter.

Deze vaststellingen, enkel gebaseerd op de perceptie van de werknemerszijde, nopen volgens ons tot verdere aandacht en studie. Wat dergelijke verdere studie betreft, gaat het dan in eerste instantie enerzijds om het nagaan of de gedane vaststellingen aan werknemerszijde ook door anderen (bedrijfsrevisor, werkgever, inspectie) worden bevestigd en anderzijds om een sterkere detailbevraging (mogelijke oorzaken, mogelijk effect op de rolbeoordeling, enz.?).

XVIII

Tevredenheidsoordeel

In een laatste hoofdstuk wordt de tweede onderzoeksvraag van de enquête geanalyseerd: hoe evalueren of beoordelen de bevroegde stakeholders de OR-rol die de bedrijfsrevisor vervult en welke factoren spelen in deze beoordeling een significante rol.

Negatieve uitspraken betreffende de kwaliteit, impact en tevredenheid zijn uitzonderlijk en beperkt tot telkens 10 % aan werknemerszijde. Meer dan 70 % van de werknemersvertegenwoordigers vindt dat de bedrijfsrevisor altijd of meestal de specifieke behoeften van henzelf begrijpt en leesbare en bruikbare verslagen aflevert. Bedrijfsrevisoren komen hun afspraken na. Hun antwoorden zijn klaar en helder.

Een overgrote meerderheid is er van overtuigd dat de bedrijfsrevisor een substantiële bijdrage levert tot de OR-bespreking van EFI. Hoe verder men van deze corebusiness afwijkt, hoe neutraler men wordt over de mogelijke meerwaarde. Naar de OR toe speelt de bedrijfsrevisor dus een welafgebakende rol, die duidelijk wordt geapprecieerd.

Eventuele ontevredenheid wordt voornamelijk veroorzaakt door twijfels over de onafhankelijkheid. Deze onafhankelijkheid is het belangrijkste attribuut in de dienstverlening van de bedrijfsrevisor volgens de werknemerszijde. De minste twijfel over deze onafhankelijkheidspositie ligt dan ook gevoelig. Beperkte verslagen en vooral weinig open en vrij zijn mening formuleren tijdens de vergaderingen voeden deze negatieve gevoelens.

Beschikbaarheid wordt verder als een probleem ervaren, maar is geen punt dat (grote) ontevredenheid veroorzaakt. Verder zien we een duidelijke relatie tussen de algemene kwaliteit van het EFI-proces en de tevredenheid over de bedrijfsrevisor.

Werkgevers zijn over het algemeen zéér positief over de bedrijfsrevisor en zijn OR-rol. Ze appreciëren vooral de rol die de bedrijfsrevisor speelt in het overbrengen van de EFI-informatie aan de werknemersvertegenwoordigers en zien ook een sterkere bijdrage van deze bedrijfsrevisor aan het klimaat van verstandhouding tussen werkgever en werknemersvertegenwoordiging.

Verder blijkt dat voor de werkgeverszijde eventuele lagere tevredenheid met de bedrijfsrevisor eerder wordt verklaard door andere taken dan de OR-rol. Toch is het opvallend dat ook in deze groep de factor “actieve deelname aan vergaderingen” een determinerende rol speelt in de beoordelingsverschillen.



EXECUTIVE SUMMARY (FR)

Introduction

La transmission d'Informations Economiques et Financières (IEF) au Conseil d'entreprise (CE) constitue une composante importante de la vie économique en Belgique. Dans ce contexte, des missions précises de contrôle et de certification ont été confiées au réviseur d'entreprises. La rédaction de rapports de certification et la participation aux réunions du CE constituent la substance de la mission du réviseur d'entreprises. Celles-ci, ainsi que les autres tâches que le réviseur d'entreprises remplit en vertu des règles de *corporate governance*, sont précisément décrites par la législation et les normes professionnelles.

Objet de l'étude

En vue d'évaluer, d'un point de vue juridique et sociologique, la manière dont le réviseur d'entreprises belge accomplit ses missions à l'égard du CE dans la pratique, la présente étude a tenté de répondre aux questions suivantes :

1. Comment s'est déroulée en 2009 la mission du réviseur d'entreprises à l'égard du CE prévue par la législation belge, dans le cadre de la transmission des IEF ?
2. Dans quelle mesure et de quelle manière les règles (juridiques) et les normes existantes concernant le rôle du réviseur d'entreprises à l'égard du CE sont-elles appliquées dans la pratique ?

Pour répondre à ces questions, nous avons divisé l'étude en deux parties. La première partie contient une analyse juridique. La deuxième partie concerne l'enquête menée auprès des différents membres du CE à propos de la manière dont le réviseur d'entreprises remplit son rôle vis-à-vis de cet organe.

Partie 1: Etude juridique

L'étude juridique présente de manière détaillée les particularités de la mission de réviseur d'entreprises auprès du CE.

C'est un sujet peu étudié et spécifique au droit belge, qui se situe à la croisée des chemins du droit des sociétés, du droit du travail et du droit comptable. Il est constitué d'un ensemble de règles qui ont été graduellement développées pour parvenir au système actuel.

Le premier chapitre donne un aperçu historique de l'évolution des règles et normes en la matière, dont le contenu est approfondi dans les chapitres suivants.

Le deuxième chapitre se penche sur l'organe de concertation que constitue le CE, en délimitant les situations dans lesquelles l'institution d'un tel organe est obligatoire, ainsi qu'en abordant sa composition, son fonctionnement et ses compétences.

Le troisième chapitre se concentre sur la personne du réviseur d'entreprises (qui correspond en général à celle du commissaire) et son statut. Sont respectivement détaillés: les conditions d'accès à la profession, la manière dont le réviseur d'entreprises doit être nommé (en insistant particulièrement sur le rôle du CE à cet égard), les règles qui garantissent son indépendance (concernant notamment les incompatibilités de fonctions et la rémunération), les cas dans lesquels sa responsabilité peut être engagée (tant au niveau civil, que pénal et disciplinaire), et les raisons de l'éventuelle cessation de son mandat.

Enfin, le quatrième chapitre développe la spécificité de la mission du réviseur d'entreprises à l'égard du CE et la manière dont elle doit être accomplie. Ainsi, sont respectivement approfondis: la répartition des tâches entre l'organe de gestion et le réviseur d'entreprises, la manière dont les travaux de révision à l'égard du CE doivent être planifiés, le contenu des deux rapports du réviseur d'entreprises (le rapport d'attestation des comptes annuels et le rapport de certification des IEF) et les délais dans lesquels ceux-ci doivent être transmis au CE, ainsi que la question essentielle de la participation du réviseur d'entreprises aux réunions du CE et du rôle pédagogique qui lui a été assigné.

Cette étude juridique donne un aperçu global des règles régissant la mission du réviseur d'entreprises à l'égard du CE, qui dans la seconde partie seront comparées à la pratique.

Partie 2 : Enquête auprès des membres de CE

Méthodologie

Cette deuxième partie contient une enquête menée auprès de membres de CE, tant du côté des travailleurs que des employeurs, qui a été réalisée par email/internet et par courrier postal durant la période de mars à septembre 2009. Bien que des taux de réponse relativement satisfaisants aient été obtenus, les groupes opérationnels de répondants sont plutôt de petite taille: 178 du côté des travailleurs et 119 du côté des employeurs.

L'accomplissement de la mission du réviseur d'entreprises auprès du CE et le respect des normes

En premier lieu, l'enquête visait à vérifier comment, selon les deux groupes de répondants, le réviseur d'entreprises accomplissait sa mission à l'égard du CE et si ce faisant, il respectait les normes professionnelles émises par l'IRE en la matière.

Il convient d'abord de souligner que tant du côté des travailleurs que des employeurs, et surtout dans les petites entreprises, de nombreuses imprécisions demeurent quant aux attentes par rapport à cette mission, c'est-à-dire par rapport au contenu et aux limites des tâches et responsabilités du réviseur d'entreprises dans le cadre de la transmission des IEF.

Rapports et attestations

Concernant les rapports, le rôle du réviseur d'entreprises semble assez adéquatement accompli. Concernant la forme des rapports, il apparaît que les explications sous forme de ratios et de documents de synthèse à propos de la situation globale de l'entreprise sont bel et bien présentes, même s'il s'agit de moyens pédagogiques relevant de la propre initiative du réviseur d'entreprises.

Expliquer et analyser

L'écrasante majorité des répondants est clairement positive concernant l'accomplissement du rôle pédagogique du réviseur d'entreprises. A ce propos, deux tiers des répondants lui attribuent une cote de 7,5 ou plus sur 10. Un petit groupe constitué de représentants de l'employeur est toutefois plus critique concernant la qualité des interventions pédagogiques.

Participer activement aux réunions

La présence obligatoire lors des réunions portant sur la présentation des comptes annuels (consolidés) et la transmission des IEF est presque toujours respectée. En revanche, ce n'est que rarement le cas lorsqu'il s'agit de la participation facultative aux autres réunions du CE. En effet, il est très exceptionnel que le réviseur d'entreprises participe à ces réunions qui ont pour objet la communication d'informations périodiques ou occasionnelles.

Toutefois, il serait erroné de faire porter au réviseur d'entreprises la responsabilité de son manque de participation à ce niveau, ce type de réunion n'étant que très rarement organisé par les représentants des travailleurs. Le réviseur d'entreprises n'y est d'ailleurs jamais invité, soit parce que le besoin ne s'en fait pas sentir ou parce que les représentants des travailleurs ignorent qu'ils en ont la possibilité.

Concernant la participation active du réviseur d'entreprises aux réunions du CE, les deux groupes de répondants divergent, bien qu'ici aussi, les résultats soient très positifs. Ainsi, 7 sur 10 représentants des employeurs attribuent au réviseur d'entreprises une cote supérieure à 7,5 sur 10. Pour les représentants des travailleurs, seulement un peu plus de la moitié des réviseurs d'entreprises bénéficient de ce score, tandis que 19 % des réviseurs d'entreprises n'obtiennent pas une note suffisante.

Le CE et la nomination du réviseur d'entreprises

Les résultats concernant l'implication du CE dans la procédure de nomination du réviseur d'entreprises sont basés sur une information récoltée uniquement auprès des représentants des travailleurs. Les représentants des employeurs pourraient donc émettre l'objection légitime que leur point de vue sur la procédure de nomination du réviseur d'entreprises manque à ce chapitre. Il faut en tenir compte lors de la lecture des conclusions et interprétations contenues dans ce chapitre.

Dans l'esprit des représentants des travailleurs, le droit de veto du CE au sujet de la décision de nomination s'apparente souvent à un simple entérinement *pro forma*, sans débat ni discussion au sein des réunions du CE, à l'occasion desquelles l'information nécessaire n'est pas toujours transmise. Seulement dans un nombre limité des nominations initiales, les CE ont eu l'impression d'une plus grande implication dans le processus de la nomination.

Il nous semble que ces constatations, basées uniquement sur la perception des représentants des travailleurs, mériteraient une étude approfondie. Une telle étude permettrait d'une part de vérifier si elles sont confirmées par les autres acteurs (réviseur d'entreprises, employeur, inspection) et d'autre part, de poser des questions plus détaillées (quelles sont les causes de ce manque d'implication, quels en sont les effets sur l'évaluation du rôle du réviseur d'entreprises, etc. ?).

XXIV

Jugement de satisfaction

Dans un dernier chapitre, nous analysons la deuxième série de questions de l'enquête, concernant la manière dont les répondants évaluent et jugent la performance du réviseur d'entreprises à l'égard du CE et quels facteurs influencent de manière significative cette appréciation.

Du côté des travailleurs, les jugements négatifs concernant la qualité, l'utilité et la satisfaction sont exceptionnels et limités chaque fois à 10 %. Plus de 70 % des représentants des travailleurs considère que le réviseur d'entreprises comprend généralement leurs besoins spécifiques et qu'il remet des rapports clairs et complets.

Une écrasante majorité est convaincue que le réviseur d'entreprises apporte une contribution essentielle aux discussions du CE sur les IEF. Plus on s'éloigne de ce *corebusiness*, plus les répondants deviennent neutres à propos de l'éventuelle valeur ajoutée de l'intervention du réviseur d'entreprises. À l'égard du CE, le réviseur d'entreprises joue donc un rôle délimité, qui est clairement apprécié.

L'insatisfaction occasionnelle est principalement due aux doutes émis au sujet de l'indépendance du réviseur d'entreprises. Selon les représentants des travailleurs, l'indépendance est son attribut le plus important. Le moindre doute à propos est donc très sensible. Les sentiments négatifs sont surtout alimentés par la rédaction de rapports trop succincts et par le peu de liberté d'opinion du réviseur d'entreprises lors de ses interventions en réunion.

La disponibilité est également considérée comme problématique, mais elle ne constitue pas une grande cause d'insatisfaction. Nous constatons une relation claire entre la qualité générale de la procédure de transmission de l'IEF et une grande satisfaction à propos du réviseur d'entreprises.

Les représentants des employeurs sont généralement très positifs à l'égard du réviseur d'entreprises et de son rôle auprès du CE. Ils apprécient surtout la tâche importante que joue le réviseur d'entreprises dans le processus de transmission des IEF aux représentants des travailleurs et considèrent aussi que le réviseur d'entreprises contribue de manière importante au climat de compréhension entre représentants d'employeurs et de travailleurs.

Toujours du côté des employeurs, l'insatisfaction occasionnelle exprimée à l'encontre des réviseurs d'entreprises est plutôt la conséquence d'autres missions que le rôle à l'égard du CE. Il est toutefois frappant que pour ce groupe de répondants, le facteur « participation active aux réunions » joue un rôle déterminant dans les différences d'évaluation.



EXECUTIVE SUMMARY (EN)

Introduction

The requirement to provide Economic and Financial Information (EFI) to the Works' Council (WC) is an important part of Belgian economic democracy. In this context, specific audit and attest assignments have been attributed to the registered auditor. Drawing up attest reports and attending work's council meetings form the substance of these assignments. The latter, as well as the other tasks a registered auditor carries out in the corporate governance of our economy, are described precisely in legislation and professional standards.

Design of the study

With a view to assessing, from a legal and sociological point of view, the way in which the registered auditor carries out his assignments for the WC in practice, this study attempted to answer the following two questions:

1. How was the registered auditor's assignment required by Belgian law in the context of the EFI to be provided to the WC carried out in 2009?
2. To what extent and how are the legal rules and professional standards applied in practice?

To answer these questions, the study was divided into two parts. The first part sets out the content of the legal rules and professional standards dealing with the registered auditor's role in respect of the WC. The second part reports and analyses the significant results of a survey of the different members of the WC about the way in which the registered auditor fulfils his role in respect of the WC.

Part 1: Legal study

Before dealing with the field results of the study, we believe it would be useful to begin with a detailed presentation of the specificities of the assignment attributed to the registered auditor in connection with the WC.

It is a little studied subject, which is specific to Belgian law and stands at the crossroads between company law, labour law and accounting law, the rules of which have been developed gradually to arrive at the current system.

The first chapter gives an historical outline of the development of the relevant rules and standards, the content of which is examined in detail in the following chapters.

The second chapter deals with the consultation body that is the WC, by defining those situations where the creation of such a body is compulsory and by explaining its membership, how it works and what it is empowered to do.

The third chapter concentrates on the person of the registered auditor (generally the same as that of the statutory auditor) and on his qualifications, and deals with, respectively: the conditions for becoming a member of the profession, the procedure for appointing the registered auditor (with particular emphasis on the role of the WC in this respect), the rules designed to ensure his independence (notably concerning incompatibilities in activities and remuneration), the cases where he can be held responsible (in civil, penal and disciplinary law) and the possible reasons for terminating the appointment.

Lastly, the fourth chapter deals with the specificities of the registered auditor's assignment in connection with the WC and the way it should be carried out, such as: the distinction between the duties of the board of directors and the registered auditor, the way the audit work should be planned, the content of the auditor's two reports (the audit report on the annual accounts and the attest report on the EFI) and the deadlines for providing them to the WC, as well as the key question about the registered auditor's attendance at meetings of the WC and the educational role attributed to him.

This purely legal section, then, provides some overall insight into the rules governing the registered auditor's duties in connection with the WC, and their practical implementation will be covered in Part 2 below.

Part 2: Survey of WC-members

Methodology

The second part of the study concerns a survey of WC-members representing both employees and employers, which was organised by e-mail/internet and postal mail in the period March-September 2009. Although the response rate was relatively satisfactory, the number of respondents was, for various reasons, rather small: 178 respondents on the employee side and 119 on the employers' side.

Performance of the registered auditor's assignment for the WC and compliance with the standards

In a first step, the survey investigated how, according to the two respondent groups, the registered auditor carried out his assignment for the WC and whether, in doing so, he complied with the relevant professional standards issued by the IBR/IRE.

It should be emphasised beforehand that, on the part of both employees and employers and especially in small businesses, there remains a lack of clarity as to the expectations regarding this assignment, specifically concerning the content and the limits of the registered auditor's tasks and responsibilities in the context of the transmission of EFI.

Reporting and certifying

With regard to reports, the registered auditor's role seems to be performed quite adequately. As to the form of the reports, it appears that explanations in the form of ratios and summary documents in respect of the company's overall position are indeed included, even though such educational tools are used at the registered auditor's own initiative.

Explain and analyse

The vast majority of the respondents are clearly positive about the educational role of the registered auditor. In this regard, two thirds of the respondents give a score of 7,5 or more on a scale of 10. However, a small group of respondents from the employers' side is more critical about the quality of the auditor's educational contributions.

Active participation to meetings

The auditor almost always complies with the requirement to be present at meetings dealing with the (consolidated) annual accounts and the transmission of EFI. This is in strong contrast to the findings relating to the optional attendance at other meeting of the WC. It is indeed very exceptional that the auditor attends these meetings, the purpose of which is to communicate periodical or occasional information.

However, it would be wrong to make the auditor responsible for not attending these meetings, because they are only very rarely organised by employee representatives. In addition, the auditor is never invited, either because it is not felt to be necessary or the employee representatives are not aware of the possibility.

The two respondent groups have divergent opinions about the active involvement of the registered auditor in WC meetings although, here also, the results are very positive. On this point, 7 out of 10 employers' respondents give the external auditor a score of 7,5 or more on a scale of 10. For the employee respondents, just half of the external auditors achieve this score, while 19 % of auditors do not achieve an acceptable score.

The WC and the appointment of the registered auditor

The results concerning the involvement of the WC in the appointment of the registered auditor are only based on information obtained from the employee respondents. The employer respondents would have a legitimate case for objecting that their point of view on the involvement of the WC in auditors' appointments is missing from this chapter. This should be taken into account when reading the conclusions and interpretations of this information.

With regard to the WC's right of veto, the employee representatives were of the view that the appointment of the auditor was often seen as a simple "rubber stamp" process, giving rise to little debate within the WC, and that on such occasions, the required information was not always available. Their perception was that it was only in a limited number of cases, involving initial appointments, where the WC's involvement was acceptably active.

It seems to us that these findings, based only on the perception of the employee representatives, warrant nevertheless further investigation which would be an opportunity to, on the one hand, see if the findings are confirmed by the other parties involved (registered auditors, employers, labour inspectorate) and, on the other hand, to ask more detailed questions (what are the causes of this lack of involvement, what are the effects on the assessment of the registered auditor's role, etc. ?).

XXX

EXECUTIVE SUMMARY (EN)

Satisfaction judgement

In the last chapter, we analyse the second series of survey questions concerning the way in which respondents evaluate and assess the registered auditor's performance with regard to the WC, and which factors play a significant part in this assessment?

On the employee side, negative opinions about the quality, usefulness and user satisfaction are exceptional and, in each case, limited to 10 %. More than 70 % of the employee representatives find that the registered auditor always or almost always understands their specific needs and delivers clear and complete reports. The auditors keep their engagement.

The vast majority are convinced that the auditor makes an essential contribution to the WC discussions about the EFI. The more one moves away from this "core business", the more neutral the respondents become about the possible added value of the registered auditors' involvement. With regard to the WC, the auditor plays a well-defined role, which is clearly appreciated.

Any dissatisfaction is mainly caused by doubts about the independence of the registered auditor. According to the employee representatives, his independence is his most important attribute. The slightest doubt about independence is therefore very sensitive. Negative feelings are above all fed by reports that are too brief or by a lack of openness on the part of the registered auditor when making comments during meetings.

Availability is also considered to be a problem, but it is not a point of great dissatisfaction. We observed a clear relationship between the general quality of the procedure for transmitting EFI and a high level of satisfaction regarding the registered auditor.

The employers' representatives are generally very positive about the registered auditor and his role in respect of the WC. They especially appreciate the important role the registered auditor plays in transmitting the EFI to the employee representatives, and also consider that the auditor makes a significant contribution to the climate of understanding between employer and employee representatives.

Any dissatisfaction expressed by the employers representatives is explained by assignments other than that that in respect of the WC. It is nevertheless striking that for this group of respondents too, the "active involvement in meetings" factor plays a determining role in the assessment.

XXXI

EXECUTIVE SUMMARY (EN)



INHOUDSTAFEL – TABLE DES MATIERES

Woord vooraf	V
door J. MILQUET	
Avant-propos	VII
par J. MILQUET	
Algemene Inleiding	IX
Executive Summary (NL)	XV
Executive Summary (FR)	XXI
Executive Summary (EN)	XXVII
Inhoudstafel – Table des matières	XXXIII
PARTIE 1^{re} – ETUDE JURIDIQUE	1
DEEL 1 – JURIDISCHE STUDIE	1
Introduction	3
CHAPITRE 1^{er} – INTRODUCTION HISTORIQUE	5
HOOFDSTUK 1 – HISTORISCHE INLEIDING	5
1.1. Le début des concertations sociales (1948)	6
1.2. La création de la profession de réviseur d'entreprises (1953)	7
1.3. La conférence économique et sociale (février-mars 1970)	8
1.4. L'avis du Conseil central de l'économie (12 juillet 1972)	9
1.5. La convention collective de travail n° 9 du 9 mars 1972	10
1.6. Les informations économiques et financières (27 novembre 1973)	12
1.7. La réforme du révisorat (1985)	13
1.8. Le bilan social (22 décembre 1995)	15
1.9. La loi du 2 août 2002 et l'arrêté royal du 30 avril 2007 coordonnant la loi de 1953	16
1.10. Le comité d'entreprise européen	18
CHAPITRE 2 – LE CONSEIL D'ENTREPRISE ET SES COMPETENCES	21
HOOFDSTUK 2 – DE ONDERNEMINGSRAAD EN ZIJN BEVOEGDHEDEN	21
2.1. Introduction	22
2.2. L'obligation d'instituer un Conseil d'entreprise	22
2.2.1. Les entreprises (avec ou sans finalité industrielle ou commerciale) occupant au moins 100 travailleurs	22
2.2.2. Les entreprises (avec ou sans finalité industrielle ou commerciale) occupant de 50 à 99 travailleurs	25
A. Lorsqu'un Conseil d'entreprise a été ou aurait dû être institué lors des élections précédentes	25

XXXIII

INHOUDSTAFEL – TABLE DES MATIERES

	B. Lorsque aucun Conseil d'entreprise n'a été ni n'aurait dû être institué lors des élections précédentes	25
2.2.3.	Les entreprises (avec ou sans finalité industrielle ou commerciale) occupant moins de 50 travailleurs	27
2.3.	La composition du Conseil d'entreprise	29
2.4.	Le fonctionnement du Conseil d'entreprise	30
2.4.1.	Réunions	30
2.4.2.	Présidence	30
2.4.3.	Secrétariat	30
2.4.4.	Mode de prise de décision	31
2.4.5.	Règlement d'ordre intérieur	31
2.5.	Les compétences du Conseil d'entreprise	33
2.5.1.	Les missions d'information en matière économique et financière	35
2.5.2.	Les missions d'information en matière d'emploi	35
2.5.3.	Les missions de consultation	36
2.5.4.	Les missions de décision	36
2.5.5.	Les missions de contrôle	37
	CHAPITRE 3 – LE REVISEUR D'ENTREPRISES ET SES QUALITES	39
	HOOFDSTUK 3 – DE BEDRIJFSREVISOR EN ZIJN KWALITEITEN	39
3.1.	Introduction	40
3.2.	L'accès à la profession de réviseur d'entreprises	41
3.2.1.	Généralités	41
3.2.2.	Les conditions d'accès à la profession	41
	A. Généralités	41
	B. Pour les personnes physiques de l'Union européenne ou domiciliées en Belgique	42
	C. Pour les personnes morales ayant leur siège dans l'Union européenne	43
	D. Pour les personnes physiques ou morales de pays tiers	44
3.2.3.	Le registre public de l'IRE	44
3.2.4.	La protection du titre de réviseur d'entreprises	44
3.3.	La nomination du réviseur d'entreprises	45
3.3.1.	Introduction	45
	A. Distinctions préalables	45
	B. Aperçu général de la procédure	45
	C. Nature de la décision du Conseil d'entreprise	46
3.3.2.	Proposition des candidats par le comité d'audit (dans les sociétés cotées)	47
	A. Observations préalables	47
	B. Equilibre entre le comité d'audit, l'organe de gestion et le Conseil d'entreprise	49
	C. Sanction	50
3.3.3.	Proposition des candidats par l'organe de gestion	50
3.3.4.	Délibération par le Conseil d'entreprise	52
	A. Accord spécifique ou procédure supplétive	52
	B. Quorum de présence	53

	C. Dates des réunions de délibération	54
	D. Informations préalables	54
	E. Présentation du candidat aux réunions de délibération	55
	F. Conditions de majorité au sein du Conseil d'entreprise	56
	G. Rejet du candidat au sein du Conseil d'entreprise	57
3.3.5.	Nomination par l'assemblée générale	57
3.3.6.	Renouvellement de mandat	58
3.3.7.	Sanction du non-respect de la procédure	58
3.3.8.	Nomination judiciaire du réviseur d'entreprises	58
	A. Généralités	58
	B. Cas pour lesquels le juge peut être saisi	59
	C. Tribunal compétent	59
	D. Choix du candidat et de sa rémunération	60
	E. Consultation du Conseil d'entreprise	60
	F. Confirmation ou remplacement du réviseur d'entreprises nommé par le juge	61
	G. Jurisprudence : le remplacement du réviseur d'entreprises en cas de changement d'actionnariat	61
3.3.9.	Cas particulier : le réviseur d'entreprises « personne morale »	62
	A. Généralités	62
	B. Champ d'application	63
	C. Qualité et nombre de représentants permanents	64
	D. Nomination <i>intuitu personae</i> ou non du représentant du cabinet de révision	64
	E. Remplacement du représentant permanent	65
3.4.	Les garanties en matière d'indépendance	66
3.4.1.	Les incompatibilités et la période de <i>cooling-off</i>	66
	A. Les incompatibilités avec la profession de réviseur d'entreprises	66
	B. Les incompatibilités avec les missions confiées au réviseur d'entreprises	66
3.4.2.	La rémunération du réviseur d'entreprises	70
	A. Généralités	70
	B. Les deux catégories de rémunération	70
	C. Les règles garantissant l'indépendance financière du réviseur d'entreprises	74
	D. Les règles de transparence	78
	E. La répartition des compétences en matière de rémunération	80
	F. Les sanctions	82
3.4.3.	Le rôle du comité d'avis et de contrôle (ACCOM)	82
3.4.4.	Le rôle du comité d'audit	82
3.5.	La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises	84
3.5.1.	La responsabilité civile	84
	A. Généralités	84
	B. La responsabilité pour faute	84
	C. La responsabilité pour infraction aux dispositions du Code des sociétés et des statuts	85

	D. La responsabilité de droit commun	86
	E. L'interdiction de clauses d'exonération et plafond de responsabilité	86
3.5.2.	La responsabilité pénale	87
3.5.3.	La responsabilité disciplinaire	87
	A. Les particularités de la responsabilité disciplinaire	87
	B. Le système de supervision publique et ses objectifs	88
	C. La procédure disciplinaire	89
	D. Les sanctions disciplinaires	92
3.6.	La cessation du mandat du réviseur d'entreprises	93
3.6.1.	La durée du mandat	93
	A. En cas de nomination par l'assemblée générale	93
	B. En cas de nomination par le juge	94
3.6.2.	La révocation du réviseur d'entreprises	95
	A. Motifs de révocation	95
	B. Procédure de révocation	96
3.6.3.	La démission du réviseur d'entreprises	97
	A. Généralités	97
	B. Démission pour motifs personnels graves	97
	C. Démission sans motif personnel grave	98
	D. Démission de commun accord des parties	99
	E. Mention au Conseil supérieur des Professions économiques	99

CHAPITRE 4 – LE RÉVISEUR D'ENTREPRISES ET LE CONSEIL D'ENTREPRISE **101**

HOOFDSTUK 4 – DE BEDRIJFSREVISOR EN DE ONDERNEMINGSRAAD **101**

4.1.	La répartition des tâches à l'égard du Conseil d'entreprise	102
4.1.1.	Généralités	102
4.1.2.	Le rôle de l'organe de gestion	102
	A. Introduction	102
	B. Objectifs poursuivis par la transmission des IEF	102
	C. Contenu des IEF	102
	D. Confidentialité	107
	E. Discussion des IEF	110
4.1.3.	Le rôle du réviseur d'entreprises	112
	A. Généralités	112
	B. Faire rapport sur les comptes annuels et sur le rapport de gestion	112
	C. Certifier le caractère fidèle et complet des IEF transmises	113
	D. Analyser et expliquer les IEF	114
	E. Le cas échéant, dénoncer les lacunes	114
4.2.	Les travaux de révision	115
4.2.1.	Généralités	115
4.2.2.	La spécificité du contrôle	115
4.2.3.	La consignation par écrit des travaux de contrôle	115
4.2.4.	L'objectif du contrôle	116

4.2.5.	La planification du contrôle	117
	A. La planification du contrôle en général	117
	B. Le cas particulier des entreprises en difficultés	117
4.2.6.	La récolte des éléments d'information	117
4.2.7.	Les relations avec l'organe de gestion	118
4.3.	Les rapports du réviseur d'entreprises	120
4.3.1.	Les deux types de rapports	120
4.3.2.	Le rapport d'attestation des comptes annuels	120
	A. Le contenu du rapport	120
	B. Le cas particulier de l'entreprise en difficultés	122
	C. Le bilan social	128
	D. Le rapport sur les comptes consolidés	129
4.3.3.	Les rapports de certification des IEF	135
	A. Les informations devant être certifiées	135
	B. Le contenu des rapports de certification	136
	C. Le modèle de rapport présenté par le Conseil de l'IRE	141
4.4.	Le délai de communication des rapports	143
4.4.1.	Les délais légaux et réglementaires	143
	A. Généralités	143
	B. L'information de base	143
	C. L'information annuelle	144
	D. L'information périodique	145
	E. L'information occasionnelle	145
4.4.2.	Le respect des délais	145
4.5.	La participation du réviseur d'entreprises aux réunions du Conseil d'entreprise	147
4.5.1.	Réunions portant sur les IEF	147
	A. Obligation ou faculté de participation	147
	B. Invitation du réviseur d'entreprises et empêchement	148
4.5.2.	Réunions préparatoires	148
4.5.3.	Réunions extraordinaires ou d'urgence	150
4.6.	Le rôle du réviseur d'entreprises lors des réunions du Conseil d'entreprise	151
4.6.1.	Analyser et expliquer les IEF	151
	A. Le rôle pédagogique du réviseur d'entreprises	151
	B. Les limites du rôle pédagogique	151
	C. Principes pédagogiques	152
	D. Explications orales et écrites	152
4.6.2.	Répondre aux questions	154
	BIBLIOGRAPHIE – PRINCIPALES SOURCES LEGALES ET REGLEMENTAIRES	157
	BIBLIOGRAFIE – BELANGRIJKSTE WETTELIJKE EN REGLEMENTAIRE BRONNEN	157
1.	Droit européen	158
2.	Droit belge	158
	2.1. Lois	158

2.2. Arrêtés royaux	159
2.3. Normes et avis du Conseil de l'IRE	160
3. Jurisprudence citée	160
4. Articles et ouvrages	160
5. Divers	162

DEEL 2 – BEVRAGING VAN ONDERNEMINGSRAADLEDEN 163

PARTIE 2 – ENQUETE DES MEMBRES DU CONSEIL D'ENTREPRISE 163

Inleiding	165
-----------	-----

HOOFDSTUK 5 – METHODOLOGIE 167

CHAPITRE 5 – METHODOLOGIE 167

5.1. Inleiding	168
5.2. Bevragingwijze	169
5.3. Steekproef	171
5.4. Veldwerk	173
5.5. Responsoverzicht	174
5.6. Profiel van de bevrageden	176
5.7. Belangrijke analysestappen	180
5.8. Conclusie	181

HOOFDSTUK 6 – ECONOMISCH-FINANCIËLE INFORMATIE ALS CONTEXT 183

CHAPITRE 6 – INFORMATION ECONOMICO-FINANCIERE COMME CONTEXTE 183

6.1. Inleiding	184
6.2. Belang	185
6.3. Al of niet verstrekking	187
6.3.1. Inleiding	187
6.3.2. Basisinformatie	187
6.3.3. Verstrekking van de jaarlijkse informatie	188
6.3.4. Periodieke informatie aan de Ondernemingsraad	190
6.3.5. Occasionele informatie	192
6.4. Totaalscore formele procedures	194
6.5. Proceskwaliteit	196
6.5.1. Algemeen	196
6.5.2. EFI-competentie werknemersvertegenwoordiging	196
6.5.3. Interesse van werkgeverszijde in EFI-gebeuren	198
6.6. Samengevat in clusters	200
6.7. Conclusie	202

HOOFDSTUK 7 – TAAKVERVULLING EN NAKOMING VAN NORMEN 203

CHAPITRE 7 – ACCOMPLISSEMENT DES TACHES ET RESPECT DES NORMES 203

7.1. Algemeen	204
---------------	-----

XXXVIII

7.2.	“Verkeerde” taakverwachtingen?	205
7.3.	Verslag over de jaarrekening	207
7.4.	Certificeringsverslag	208
7.4.1.	Algemeen	208
7.4.2.	Certificering van de basisinformatie ontvangen of niet	208
7.4.3.	Jaarlijks verslag ontvangen of niet	209
7.4.4.	Tijdstip van ontvangst	209
7.4.5.	Onderwerpen van de (jaarlijkse) certificering	210
	A. Welke soorten EFI?	210
	B. Welke inhoudelijke componenten?	211
7.5.	Ontleden en verklaren	212
7.5.1.	Componenten in het verslag van de bedrijfsrevisor	212
7.5.2.	Perceptie van de pedagogische taak	214
7.6.	Deelname aan vergaderingen	217
7.6.1.	OR-vergaderingen met EFI-verstrekking	217
	A. Algemeen	217
	B. Dwingende aanwezigheid bij jaarlijkse EFI	217
	C. Optionele aanwezigheid bij andere EFI-verstrekking	217
	D. Actieve deelname	218
7.6.2.	Aanwezigheden op voorbereidende vergaderingen	219
7.7.	Conclusie	222
	HOOFDSTUK 8 – DE ONDERNEMINGSRAAD EN DE BENOEMING VAN DE BEDRIJFSREVISOR	225
	CHAPITRE 8 – LE CONSEIL D’ENTREPRISE ET LA NOMINATION DU REVISEUR D’ENTREPRISES	225
8.1.	Algemeen	226
8.2.	Is er betrokkenheid?	227
8.3.	Aard van de bekrachtiging	228
8.3.1.	Aantal voorgestelde kandidaten	228
8.3.2.	Instemming of niet	228
8.3.3.	Aard van de OR-discussie over de (her)benoeming	229
8.4.	<i>Informed consent?</i>	231
8.4.1.	Inleiding	231
8.4.2.	Verschafte informatie over de kandidaat/kandidaten	231
8.4.3.	Persoonlijke voorstelling	235
8.5.	Meer invloed?	236
8.6.	Conclusie	237
	HOOFDSTUK 9 – TEVREDENHEID EN ZIJN ATTRIBUTEN	239
	CHAPITRE 9 – SATISFACTION ET SES ATTRIBUTS	239
9.1.	Algemeen	240
9.2.	Conceptueel kader	241
9.2.1.	Drie kernattributen	241
9.2.2.	Effect van een <i>standards performance gap of reasonable gap</i>	241

9.2.3.	Andere, interveniërende variabelen	243
	A. Algemeen	243
	B. Attributie	243
	C. Betrokkenheid	244
9.2.4.	Operationalisatie van de mogelijke determinanten	244
9.3.	Kwaliteitsbeoordeling	246
9.3.1.	Theorie	246
9.3.2.	Oordeel	247
9.3.3.	Determinanten	249
9.4.	Impact-evaluatie	252
9.4.1.	Theorie en operationalisatie	252
9.4.2.	Resultaten	253
9.4.3.	Determinantenanalyse	254
9.5.	Tevredenheid	257
9.5.1.	Theoretisch kader	257
9.5.2.	Algemene tevredenheid	257
	A. Inleiding	257
	B. Rapport op 10	258
	C. Aanraden aan anderen	258
	D. Gecombineerde 10-puntenschaal	259
9.5.3.	Tevredenheidsattributen	259
	A. Algemene toelichting	259
	B. Open vraag naar belangrijke attributen	261
	C. Gesloten vraag naar de belangrijkheid van attributen	263
	D. Tevredenheidsbeoordeling van attributen	265
	E. <i>Importance-performance matrix</i>	266
	F. Open vraag naar knelpunten	267
9.5.4.	Determinanten	269
9.5.5.	Kwaliteit, impact en tevredenheid	272
9.6.	Conclusie	274
	BIBLIOGRAFIE / BIBLIOGRAPHIE	277
	BIJLAGEN / ANNEXES	281
	1. Vragenlijsten	282
	2. Geconstrueerde antwoordschalen	311

PARTIE 1^{RE}

ETUDE JURIDIQUE

DEEL 1

JURIDISCHE STUDIE



INTRODUCTION

L'objectif poursuivi par la partie théorique de ce travail est de présenter de manière détaillée la spécificité des missions que le réviseur d'entreprises s'est vu confier à l'égard du conseil d'entreprise.

Il s'agit d'un sujet peu étudié et spécifique au droit belge. Nous verrons qu'il se situe à la croisée du droit des sociétés, du droit du travail et du droit comptable, dont les règles se sont nourries les unes les autres, pour parvenir au système actuel.

Nous commencerons dans un premier chapitre par présenter un bref aperçu historique de l'évolution des normes en la matière, dont nous approfondirons le contenu dans les chapitres subséquents.

Nous nous pencherons ensuite dans un deuxième chapitre sur l'organe de concertation que constitue le Conseil d'entreprise, en exposant les situations dans lesquelles l'institution d'un tel organe est obligatoire, ainsi qu'en abordant sa composition, son fonctionnement et ses compétences.

Nous nous concentrerons dans un troisième chapitre sur la personne du réviseur d'entreprise (qui correspondra parfois à celle du commissaire) et à ses qualités. Nous approfondirons respectivement les conditions d'accès à la profession, la manière dont le réviseur d'entreprises doit être nommé (en insistant particulièrement sur le rôle du conseil d'entreprise à cet égard), les règles qui garantissent son indépendance (concernant notamment les incompatibilités de fonctions et la rémunération), les cas dans lesquels sa responsabilité peut être engagée (tant au niveau civil, que pénal et disciplinaire), et les raisons de l'éventuelle cessation de son mandat.

Enfin, c'est dans notre quatrième chapitre que nous développerons la spécificité de la mission du réviseur d'entreprise à l'égard du conseil d'entreprise et la manière dont elle doit être accomplie. Nous nous interrogerons sur la répartition des tâches entre le réviseur d'entreprises et l'organe de gestion, nous indiquerons comment les travaux de révision doivent (à l'égard du Conseil d'entreprise) être planifiés, nous présenterons le contenu des deux rapports du réviseur d'entreprises (le rapport d'attestation des comptes annuels et le rapport de certification des informations économiques et financières) ainsi que les délais endéans lesquels ceux-ci doivent être transmis au conseil d'entreprise, pour terminer par la question essentielle de la participation du réviseur d'entreprises aux réunions du conseil d'entreprise et au rôle pédagogique qui lui a été assigné.

Cette partie théorique nous permettra ainsi de disposer d'un aperçu global des règles régissant la mission du réviseur d'entreprises à l'égard du Conseil d'entreprise, avant de pouvoir les confronter à la pratique.



CHAPITRE 1^{ER}

INTRODUCTION HISTORIQUE

HOOFDSTUK 1

HISTORISCHE INLEIDING

1.1. LE DÉBUT DES CONCERTATIONS SOCIALES (1948)

1. C'est dans la loi du 20 septembre 1948 ⁽¹⁾ portant organisation de l'économie qu'il est fait pour la première fois mention, dans un texte législatif, de la mission du réviseur d'entreprises ⁽²⁾. À l'origine, l'article 15 de cette loi disposait que :

« les Conseils d'entreprise ont pour mission (...) :

a) (...)

b) de recevoir du chef d'entreprise, aux points de vue économiques et financier :

1° au moins chaque trimestre, des renseignements concernant la productivité ainsi que des informations d'ordre général, relatifs à la vie de l'entreprise.

2° périodiquement et au moins à la clôture de l'exercice social, des renseignements, rapport et documents susceptibles d'éclairer le Conseil d'entreprise sur les résultats d'exploitation obtenus par l'entreprise. La nature et l'ampleur des renseignements à fournir, les rapports et documents à communiquer sont fixés par le Roi (...).

À la demande des membres du Conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, les rapports et documents communiqués sont certifiés exacts et complets par un réviseur assermenté agréé par le Conseil professionnel compétent (...).

Le réviseur est désigné par le Conseil d'entreprise. En cas de désaccord au sein de ce dernier, il est désigné par le Conseil professionnel compétent. » ⁽³⁾.

2. La loi du 20 décembre 1948 avait pour objectif d'améliorer la concertation sociale au sein de l'entreprise, en créant l'institution des Conseils d'entreprise, suite aux conclusions de la Conférence nationale du travail du 17 juin 1947 ⁽⁴⁾.

3. Cet objectif avait été annoncé par le Gouvernement dans sa déclaration du 25 mars 1947 : *« Le gouvernement est résolu à créer des organismes qui permettront aux travailleurs de participer effectivement à tous les degrés de la vie économique. Il s'engage à faire voter sans tarder la loi sur le Conseil Central de l'Economie, la loi sur les Conseils professionnels paritaires et la loi sur les Conseils d'entreprises. » ⁽⁵⁾.*

4. Dès la création des Conseils d'entreprise, le législateur s'est soucié de la certification des informations qui leur seraient transmises par l'employeur, dans le but de maintenir un climat de confiance entre travailleurs et employeurs, essentiel pour permettre les négociations sociales.

⁽¹⁾ M.B., 27 septembre 1948.

⁽²⁾ Conseil Central de l'Economie, Avis du 12 juillet 1973, 1972/433, p. 5.

⁽³⁾ Ces trois dernières phrases ne font plus partie de l'actuel article 15 de la loi du 20 septembre 1948.

⁽⁴⁾ Doc. parl., Ch. repr., 1947-1948, n° 511, p. 7.

⁽⁵⁾ Ibidem.

1.2. LA CRÉATION DE LA PROFESSION DE RÉVISEUR D'ENTREPRISES (1953)

5. L'objectif n'a pas pu être atteint immédiatement.

6. En effet, le législateur de 1948 se fondait sur la création, considérée comme prochaine à l'époque, de la profession de réviseur d'entreprises ⁽⁶⁾.

7. Or, la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) n'est promulguée que cinq ans plus tard, le 22 juillet 1953 ⁽⁷⁾ et est presque immédiatement « complétée » par une loi du 1^{er} décembre 1953 ⁽⁸⁾ imposant aux sociétés ayant fait publiquement appel à l'épargne la nomination d'un commissaire choisi parmi les membres de l'IRE ⁽⁹⁾.

8. Ces deux lois de 1953 orientent donc la mission du réviseur d'entreprises davantage vers un cadre sociétaire, dans le but de protéger les actionnaires (petits épargnants), que vers l'entreprise elle-même, et notamment les travailleurs, via les Conseils d'entreprise⁽¹⁰⁾.

Par ailleurs, les organisations des travailleurs reprochent au réviseur d'entreprises son manque d'indépendance, lié à sa désignation et rémunération par l'employeur, les conditions financières manquant effectivement de clarté. Il s'ensuit que l'article 15 de la loi du 20 décembre 1948 reste à ce moment pratiquement lettre morte ⁽¹¹⁾, probablement aussi parce que les informations à fournir étaient encore fort restreintes.

⁽⁶⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., Projet de loi relatif à la réforme du révisorat, 21 février 1983, 1982-1983, n° 552/1, p. 5.

⁽⁷⁾ Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, *M.B.*, 2 septembre 1953.

⁽⁸⁾ Loi du 1^{er} décembre 1953 modifiant les lois coordonnées sur les sociétés commerciales, *M.B.*, 16 décembre 1953.

⁽⁹⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., Projet de loi relatif à la réforme du révisorat, 21 février 1983, 1982-1983, n° 552/1, p. 6.

⁽¹⁰⁾ A cet égard, le titre de la loi est révélateur : la loi du 1^{er} décembre 1953 concerne les sociétés ayant fait publiquement appel à l'épargne.

⁽¹¹⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., Projet de loi relatif à la réforme du révisorat, 21 février 1983, 1982-1983, n° 552/1, p. 6 ; M. VANDER LINDEN, « Rôle et missions du réviseur d'entreprises à l'égard du Conseil d'entreprise », in *La révision des comptes annuels et de comptes consolidés*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 115-116.

1.3. LA CONFERENCE ECONOMIQUE ET SOCIALE (FEVRIER-MARS 1970)

9. Dans les années '60, la Belgique connaît de nombreuses révoltes sociales, suite à la fermeture de plusieurs exploitations minières ⁽¹²⁾.

10. Au début de l'année '70, le gouvernement décide donc d'inviter les organisations syndicales à tenir une conférence économique et sociale, afin de rétablir la paix sociale par une meilleure information des travailleurs. La conférence siège les 23 février et 16 mars 1970.

11. En ce qui concerne la démocratisation de l'économie, les membres de la Conférence constatent qu'il faudrait réaliser une consultation plus efficace des travailleurs. Ainsi, à propos de la certification et de la compréhension des informations transmises aux Conseils d'entreprise, les membres de la Conférence estiment que « *l'examen, par les Conseils, des résultats de l'entreprise, implique des dispositions légales en ce qui concerne l'analyse du bilan, l'instauration d'un plan comptable et un recours adéquat à des réviseurs.* » ⁽¹³⁾.

12. A la suite de cette conférence, le gouvernement décide de charger le Conseil central de l'économie (CCE) ⁽¹⁴⁾ d'une étude approfondie sur la révision du statut du réviseur d'entreprises.

⁽¹²⁾ Dont notamment la fermeture de la mine de Zwartberg (Limbourg) en janvier 1966, qui a provoqué une importante révolte, dont deux morts et sept blessés.

⁽¹³⁾ Centre de Recherche et d'Information Socio-Politiques (CRISP), Courrier hebdomadaire n° 515 du 19 mars 1971, p. 19.

⁽¹⁴⁾ Le Conseil Central de l'Economie est un organisme institué par la loi du 20 décembre 1948 portant organisation de l'économie. C'est un organe national composé paritairement de représentants des organisations syndicales et patronales, chargé de rendre des avis à propos de l'économie nationale. Voir <http://www.ccecrb.fgov.be>.

1.4. L'AVIS DU CONSEIL CENTRAL DE L'ECONOMIE (12 JUILLET 1972)

13. L'avis du Conseil Central de l'Economie relatif au révisorat est rendu le 12 juillet 1972.

14. Le Conseil part du principe qu'il faut confier à une même personne la tâche de commissaire de la société et la tâche de réviseur d'entreprises à l'égard du Conseil d'entreprise ⁽¹⁵⁾.

15. Sans empiéter sur le rôle de désignation du commissaire par l'assemblée générale, le Conseil estime qu'il faudrait associer le Conseil d'entreprise dans la procédure de désignation du commissaire. Le Conseil propose ainsi que : « *à l'initiative du chef d'entreprise, le Conseil d'entreprise se mettrait d'accord, sur décision majoritaire au sein de chacune des parties au Conseil d'entreprise, sur le réviseur à proposer à l'assemblée générale.* ».

16. Ensuite, le Conseil suggère d'étendre largement l'application du révisorat. Il propose ainsi d'imposer la nomination obligatoire d'un réviseur d'entreprises dans « *toute entreprise dotée d'un Conseil d'entreprise.* » ⁽¹⁶⁾.

17. Concernant le rôle du réviseur d'entreprises vis-à-vis du Conseil d'entreprise, le Conseil insiste sur l'importance de l'indépendance du réviseur d'entreprises, ce qui suppose qu'il ait la confiance de toutes les parties en cause et notamment des travailleurs ⁽¹⁷⁾.

18. Le Conseil Central de l'Economie insiste également sur le rôle pédagogique du réviseur d'entreprises : « *Le réviseur ne peut se limiter à un simple exposé des constatations comptables. (...). Les représentants des travailleurs doivent pouvoir lui poser des questions et obtenir des éclaircissements.* ».

19. Quant au but poursuivi par l'intervention du réviseur d'entreprises, le Conseil Central de l'Economie précise que « *outre sa tâche de vérification et de certification, le réviseur aurait à apprécier si les éléments communiqués au Conseil d'entreprise sont réellement significatifs et permettent aux représentants des travailleurs de se faire une idée valable et exacte de la situation de l'entreprise. Il aurait à apprécier si l'information est suffisamment claire et précise et en signaler les lacunes éventuelles.* » ⁽¹⁸⁾.

20. La mise en œuvre de ces principes a suscité certaines questions pratiques. Par exemple, les membres du Conseil Central de l'Economie ne se sont pas mis d'accord sur la question de savoir si les représentants des travailleurs devaient pouvoir se réunir séparément avec le réviseur d'entreprises. Par contre, le Conseil Central de l'Economie est unanime sur la question de la présence du réviseur d'entreprises aux réunions du

⁽¹⁵⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., Projet de loi relatif à la réforme du révisorat d'entreprises, 25 juin 1984, 1982-1983, n° 552/32, p. 3.

⁽¹⁶⁾ CCE, Avis du 12 juillet 1973, 1972/433, p. 7.

⁽¹⁷⁾ *Op. cit.*, p.13.

⁽¹⁸⁾ *Op. cit.*, p.15.

Conseil d'entreprise : « *En règle générale, le réviseur devrait assister aux réunions du Conseil d'entreprise, tout au moins une fois par an, lorsque des matières économiques et financières sont discutées.* » ⁽¹⁹⁾.

21. Par son avis du 12 juillet 1972, le Conseil Central de l'Économie pose ainsi les jalons de toutes les discussions qui suivront concernant le rôle du réviseur d'entreprises vis-à-vis du Conseil d'entreprise.

1.5. LA CONVENTION COLLECTIVE DE TRAVAIL N° 9 DU 9 MARS 1972

22. Entre-temps, les partenaires sociaux concluent le 9 mars 1972, la convention collective de travail n° 9 relative aux Conseils d'entreprise, venant coordonner les différents accords nationaux et conventions collectives adoptés précédemment ⁽²⁰⁾.

23. Cette convention a pour objet de reprendre et de préciser les attributions des Conseils d'entreprise, notamment quant aux informations en matière d'emploi.

24. Cette convention a été ratifiée et donc rendue obligatoire par l'arrêté royal du 12 septembre 1972 ⁽²¹⁾.

25. Nous nous permettons toutefois de souligner une curiosité concernant son champ d'application.

26. Comme toute convention collective, la convention collective n° 9 du 9 mars 1972 a été arrêtée conformément aux dispositions de la loi du 5 décembre 1968 sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires ⁽²²⁾. Elle n'est donc d'application que dans les limites du domaine d'application de cette loi, qui en exclut les entreprises (d'intérêt public) énumérées en son article 2, § 3.

27. Pourtant, les Conseils d'entreprise sont établis selon le champ d'application de la loi du 20 septembre 1948, en fonction de la notion d'« unité technique d'exploitation », en

⁽¹⁹⁾ *Op. cit.*, p.13-14.

⁽²⁰⁾ Il s'agit de l'accord national du 16 juillet 1958 relatif au fonctionnement et aux missions des Conseils d'entreprise conclu au sein du Conseil National du Travail ; l'accord national du 29 mars 1962 modifiant l'accord du 16 juillet 1958 précité ; l'accord national du 28 novembre 1962 complétant l'accord du 16 juillet 1958 précité ; la convention collective de travail n° 4 du 4 décembre 1970, conclue au sein du Conseil National du Travail, concernant l'information et la consultation des Conseils d'entreprise sur les perspectives générales de l'entreprise et les questions de l'emploi dans celle-ci, prise en exécution du point 4 de la Conférence économique et sociale du 16 mars 1970 ; la convention collective de travail n° 7 du 30 juin 1971, conclue au sein du Conseil National du Travail, concernant les facilités à consentir aux membres représentant les travailleurs aux Conseils d'entreprise, prise en exécution du point 7 de l'accord interprofessionnel de programmation sociale du 15 juin 1971.

⁽²¹⁾ Arrêté royal du 12 septembre 1972 rendant obligatoire la convention collective de travail conclue le 9 mars 1972 au sein du Conseil National du Travail, coordonnant les accords nationaux et les conventions collectives de travail relatifs aux Conseils d'entreprise, conclus au sein du Conseil National du Travail, *M.B.*, 25 novembre 1972.

⁽²²⁾ *M.B.*, 15 janvier 1969.

ce compris les entreprises dépourvues de finalité industrielle ou commerciale. Le critère employeur « public » ou « privé » n'y apparaît pas pertinent, mais bien l'existence d'un certain nombre de travailleurs sous contrat ou assimilés ⁽²³⁾ et le fait de ne pas constituer un établissement ou une institution dont les membres du personnel sont soumis à un statut syndical ⁽²⁴⁾.

28. Il est donc possible que des Conseils d'entreprise soient institués, en vertu de la loi du 20 septembre 1948, dans des entreprises qui ne relèvent pas du champ d'application de la loi du 5 décembre 1968, au sein desquelles les conventions collectives de travail prises conformément à cette loi ne sont pas applicables.

29. Tel est le cas, par exemple, pour les Conseils d'entreprise instaurés au sein des établissements d'enseignement libre subventionné, qui sont exclus du champ d'application de la loi du 5 décembre 1968 (*cf.* art. 2, § 3.3 de cette loi).

⁽²³⁾ Art. 14, § 1^{er} de la loi du 20 septembre 1948.

⁽²⁴⁾ Art. 14, § 5 de la loi du 20 septembre 1948.

1.6. LES INFORMATIONS ÉCONOMIQUES ET FINANCIÈRES (27 NOVEMBRE 1973)

30. Plus de vingt ans après la loi du 20 décembre 1948, le Roi fait enfin usage de sa faculté de préciser la nature et l'ampleur des renseignements à fournir et des rapports et documents à communiquer aux Conseils d'entreprise.

31. C'est ainsi qu'est promulgué l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux Conseils d'entreprises ⁽²⁵⁾.

32. Celui-ci énumère de manière très détaillée le contenu de ces informations économiques et financières, en distinguant l'information de base, l'information annuelle, l'information périodique et l'information occasionnelle.

33. Nous reviendrons plus en détail sur le contenu précis de cet arrêté, qui est toujours en vigueur.

⁽²⁵⁾ *M.B.*, 28 novembre 1973.

1.7. LA REFORME DU REVISORAT (1985)

34. Les principes évoqués par le Conseil Central de l'Economie (CCE) dans son avis du 12 juillet 1972 concernant le contrôle et la certification des informations économiques et financières et le rôle du réviseur d'entreprises, sont finalement traduits 13 ans plus tard dans la loi du 21 février 1985 portant la réforme du révisorat d'entreprises ⁽²⁶⁾ ⁽²⁷⁾.

35. Un des objectifs poursuivis par la loi du 21 février 1985 est de réaliser concrètement la possibilité prévue par la loi du 20 septembre 1948 et permettant aux membres du Conseil d'entreprise désignés par les travailleurs de demander que l'information qui leur est transmise soit certifiée exacte et complète par un réviseur d'entreprises assermenté.

36. Le projet de loi prévoyait, conformément à l'avis du Conseil Central de l'Economie, « *d'abord la désignation obligatoire d'un réviseur d'entreprises dans toute entreprise où un Conseil d'entreprise a été institué, en définissant précisément la mission du réviseur au sujet des informations à communiquer au Conseil, et finalement en associant le Conseil d'entreprise à la désignation du réviseur, par le biais d'un droit de présentation.* » ⁽²⁸⁾.

37. Concernant précisément ce droit de présentation, le Ministre a précisé que le projet « *ne touchait en rien à la problématique de la cogestion, qui est abordée entre autres dans le projet de cinquième directive dans laquelle on poursuit la participation des travailleurs de l'entreprise à la prise de certaines décisions de gestion.* » ⁽²⁹⁾.

38. Par ailleurs, il est important de remarquer que lors de la rédaction du projet de loi, le Gouvernement a adopté le modèle dit d'harmonie, en confiant « *à une seule et même personne la tâche de commissaire de la société et la tâche que remplit le réviseur à l'égard du Conseil d'entreprise.* ». Il se conformait ainsi à l'avis du Conseil Central de l'Economie ⁽³⁰⁾.

39. Ensuite, la réforme du révisorat d'entreprises est influencée par le droit européen (et notamment la quatrième directive du 25 juillet 1978), par la réforme du droit comptable (intervenue par la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises ⁽³¹⁾) et celle du droit des sociétés.

40. C'est ainsi que le projet de loi visait à « *confier le contrôle et la certification de la comptabilité et des comptes annuels des sociétés à des experts en la matière, liés par des règles déontologiques et disciplinaires très strictes et disposant d'un statut qui garantisse leur indépendance.* ». Le projet prévoyait notamment : « *que la fonction de*

⁽²⁶⁾ M.B., 28 février 1985.

⁽²⁷⁾ Doc. parl., Ch. repr., Projet de loi relatif à la réforme du révisorat d'entreprises, Exposé des motifs, 1982-1983, n° 552/35, p. 2.

⁽²⁸⁾ Op. cit., p. 3.

⁽²⁹⁾ Doc. parl., Ch. repr., Projet de loi relatif à la réforme du révisorat d'entreprises, Réponses du Ministre aux observations générales, 1982-1983, n° 552/35, p. 10.

⁽³⁰⁾ Doc. parl., Ch. repr., Projet de loi relatif à la réforme du révisorat d'entreprises, Exposé des motifs, 1982-1983, n° 552/35, p. 3.

⁽³¹⁾ M.B., 4 septembre 1975.

commissaire serait désormais exercée exclusivement par les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. » ⁽³²⁾.

41. Enfin, nous nous permettons de relever les raisons exposées par le gouvernement pour justifier sa volonté d'exclure les institutions d'enseignement subsidiées du champ d'application de la nouvelle loi, et donc du contrôle des réviseurs d'entreprises, portant ainsi atteinte, selon le chef du groupe CVP à la Chambre, « *au droit à l'information du Conseil d'entreprise dans les institutions d'enseignement subsidiées.* » ⁽³³⁾.

42. Pour justifier cette exclusion, le Ministre des Affaires Economiques avait invoqué deux arguments ⁽³⁴⁾ :

- Le double emploi du réviseur avec le vérificateur du ministère (auprès des institutions non universitaires) ou le commissaire du gouvernement (auprès des institutions universitaires) ;
- La ressemblance entre l'enseignement officiel et l'enseignement subventionné.

En 1995, une proposition de loi visant à supprimer cette exclusion a été déposée à la Chambre ⁽³⁵⁾. Cette proposition est entre-temps devenue caduque.

⁽³²⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., Projet de loi relatif à la réforme du révisorat d'entreprises, Exposé des motifs, 1982-1983, n° 552/35, p. 4.

⁽³³⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., Projet de loi relatif à la réforme du révisorat d'entreprises, Exposé des motifs, Intervention de M. VAN DEN BRANDE, 1982-1983, n° 552/35, p. 12.

⁽³⁴⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., Proposition de loi étendant à l'enseignement subsidié les dispositions de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprise, Exposé des motifs, 1995-1996, n° 140/1, p. 2.

⁽³⁵⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., Proposition de loi étendant à l'enseignement subsidié les dispositions de la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat d'entreprise, Exposé des motifs, 1995-1996, n° 140/1.

1.8. LE BILAN SOCIAL (22 DECEMBRE 1995)

43. La loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi ⁽³⁶⁾ instaure l'obligation d'établir un bilan social.

44. Le contenu de ce bilan correspond, en partie, aux informations relatives à l'emploi qui devaient déjà être transmises aux travailleurs en vertu de la Convention collective de travail n° 9 du 9 mars 1972, mais qui ne devaient pas être certifiées.

45. En intégrant le bilan social aux comptes annuels, comme est venu le faire l'arrêté royal du 4 août 1996 relatif au bilan social ⁽³⁷⁾, la question s'est posée de savoir si ces informations faisaient dorénavant partie de celles devant être certifiées par le réviseur d'entreprises, dans le cadre des informations annuelles qu'il transmet aux membres du Conseil d'entreprise. Nous reviendrons sur cette question (*cf. infra*, n^{os} 616-622).

⁽³⁶⁾ *M.B.*, 30 décembre 1995.

⁽³⁷⁾ *M.B.*, 30 août 1996.

1.9. LA LOI DU 2 AOÛT 2002 ET L'ARRÊTE ROYAL DU 30 AVRIL 2007 COORDONNANT LA LOI DE 1953

46. La profession de réviseur d'entreprises est encore réformée en 2002 et 2006, par la loi du 2 août 2002 (dite de *corporate governance* ⁽³⁸⁾) et la transposition de la Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (appelée directive audit) ⁽³⁹⁾.

47. La première insère plusieurs dispositions modifiant les articles 133 et 134 du Code des sociétés afin de renforcer l'indépendance du commissaire. Il s'agit notamment d'équilibrer les prestations liées à des services audit et non audit (règle « *one to one* »), de limiter le cumul de fonctions et d'imposer un délai de viduité (*cooling-off period*).

48. La directive audit constitue, quant à elle, l'aboutissement de travaux menés de longue date par la Commission européenne, en commençant par une communication en 1998 ⁽⁴⁰⁾ (qui visait notamment la création d'un comité – appelé *Committee on auditing* – chargé d'élaborer de nouvelles actions en étroite collaboration avec la profession comptable et les États membres), suivie de deux recommandations en 2000 ⁽⁴¹⁾ et 2002 ⁽⁴²⁾.

49. Elle avait pour objectifs l'application d'un dispositif unique de normes comptables internationales, l'actualisation des exigences en matière de formation, la définition d'une déontologie ainsi que la mise en œuvre pratique de la coopération entre les autorités compétentes des États membres et entre ces autorités et celles des pays tiers, en vue de renforcer et d'harmoniser davantage la qualité du contrôle légal des comptes dans la Communauté européenne et de faciliter la coopération entre les États membres et avec les pays tiers, de manière à renforcer la confiance dans ce contrôle ⁽⁴³⁾.

50. Elle a été transposée en droit belge par les arrêtés royaux du 21 avril 2007 ⁽⁴⁴⁾ et du 25 avril 2007 ⁽⁴⁵⁾. Le premier modifie la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des

⁽³⁸⁾ Cette loi a été complétée par deux arrêtés royaux : l'arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, *M.B.*, 19 mai 2003 (qui complète l'A.R. du 30 janvier 2001 portant exécution du C. Soc.) et l'arrêté royal du 4 avril 2003, en exécution de l'article 133, alinéa 10, du Code des sociétés visant la création du comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, *M.B.*, 19 mai 2003.

⁽³⁹⁾ Cette directive modifie les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abroge la Directive 84/253/CEE du Conseil.

⁽⁴⁰⁾ Communication de 1998 intitulée « *le contrôle légal des comptes dans la Communauté européenne : la marche à suivre* » (*J.O.U.E.*, C. 143, du 8 mai 1998, p.12).

⁽⁴¹⁾ Recommandation du 15 novembre 2000 relative aux « *exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'UE* » (*J.O.U.E.*, L. 91, du 31 mars 2001, p. 91).

⁽⁴²⁾ Recommandation du 16 mai 2002 sur l'« *indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE : principes fondamentaux* » (*J.O.U.E.*, L. 91, du 19 juillet 2002, p. 22).

⁽⁴³⁾ Point (32) de l'exposé des motifs.

⁽⁴⁴⁾ Arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, *M.B.*, 27 avril 2007.

⁽⁴⁵⁾ Arrêté royal du 25 avril 2007 modifiant le Code des sociétés en vue de la transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006

Réviseurs d'Entreprises. Suite aux nombreuses modifications intervenues, cette loi a finalement été coordonnée par l'arrêté royal du 30 avril 2007 et est dorénavant intitulée « 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. »⁽⁴⁶⁾. Le second arrêté royal modifie le Code des sociétés.

51. Les nouvelles dispositions légales introduisent notamment l'obligation d'instituer un comité d'audit dans les sociétés cotées répondant à certains critères de taille. Nous verrons ci-dessous (*cf. infra*, nos 163-179) que ce comité d'audit se voit attribuer un rôle dans la nomination du réviseur d'entreprises.

52. Elles instaurent également un système de supervision publique de la profession de contrôleur légal des comptes, qui est composé des instances suivantes⁽⁴⁷⁾ :

- Le Ministre en charge de l'Economie ;
- Le Procureur général ;
- Le Conseil supérieur des Professions économiques ;
- Le Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (mieux connu sous l'abréviation ACCOM) ;
- La Chambre de renvoi et de mise en état (CRME) ;
- La Commission de discipline et la Commission d'appel.

53. A ce propos, nous renvoyons aux numéros 405-432 sur la responsabilité disciplinaire du réviseur d'entreprises.

concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, *M.B.*, 27 avril 2007.

⁽⁴⁶⁾ *M.B.*, 17 novembre 2008.

⁽⁴⁷⁾ Art. 43 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.

1.10. LE COMITÉ D'ENTREPRISE EUROPEEN

54. Cet exposé historique demeurerait incomplet si nous omettions d'évoquer l'existence du comité d'entreprise européen (CEE). Nous nous permettons d'en dresser ici un rapide portrait.

55. Après de longs débats au sein de l'Union européenne, entamés dans les années 70, le CEE voit le jour avec la Directive 94/95/CE du Conseil du 22 septembre 1994⁽⁴⁸⁾. Il s'agit de la première directive véritablement transfrontalière, dans le sens où sa transposition ne reste pas limitée à une législation nationale d'un Etat membre qui ne s'applique qu'à son propre territoire. Pour chaque entreprise de dimension communautaire, la législation de l'Etat membre où est établie la direction centrale est d'application⁽⁴⁹⁾ ⁽⁵⁰⁾.

56. Au niveau belge, cette directive a été transposée au moyen de la convention collective de travail n° 62 du 6 février 1996 (CCT n° 62)⁽⁵¹⁾, complétée par deux lois du 23 avril 1998⁽⁵²⁾ pour les dispositions qui ne pouvaient être réglées au moyen d'une convention collective.

57. Un comité d'entreprise européen (CEE) ou une procédure d'information et de consultation des travailleurs est institué dans chaque « entreprise de dimension communautaire » et chaque « groupe d'entreprises de dimension communautaire »⁽⁵³⁾, sachant qu'une « entreprise de dimension communautaire » est une entreprise employant au moins 1.000 travailleurs dans les Etats membres et, dans au moins deux Etats membre différents, au moins 150 travailleurs dans chacun d'eux⁽⁵⁴⁾.

⁽⁴⁸⁾ Directive 94/95/CE du Conseil du 22 septembre 1994 concernant l'institution d'un comité d'entreprise européen ou d'une procédure dans les entreprises de dimension communautaire et les groupes d'entreprises de dimension communautaire en vue d'informer et de consulter les travailleurs (*J.O.U.E.*, L. 254,64, du 22 septembre 1994), p. 64.

⁽⁴⁹⁾ Pour le droit belge, article 8 de la CCT n° 62 du 6 février 1996. Si la direction centrale est située dans un Etat tiers, il convient de nommer un représentant européen dans un des Etats membres, dont la législation s'appliquera. Si aucun représentant n'est nommé, la direction centrale est censée être représentée par la direction de l'établissement ou de l'entreprise comptant le nombre que plus élevé de travailleurs dans un Etat membre.

⁽⁵⁰⁾ G. COX, M. WEYNS ET F. WYCKMANS, *Le Conseil d'entreprise en poche 1999-2000*, Kluwer, 1999, p. 211.

⁽⁵¹⁾ Convention collective de travail n° 62 du 6 février 1996 concernant l'institution d'un comité d'entreprise européen ou d'une procédure dans les entreprises de dimension communautaire et les groupes d'entreprises de dimension communautaire en vue d'informer et de consulter les travailleurs, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 22 mars 1996 et modifiée par les conventions collectives de travail n° 62bis du 6 octobre 1998, n° 62ter du 6 octobre 2004 et n° 62quater du 30 janvier 2007.

⁽⁵²⁾ Loi du 23 avril 1998 portant les dispositions diverses en ce qui concerne l'institution d'un comité d'entreprise européen ou d'une procédure dans les entreprises de dimension communautaire et les groupes d'entreprises de dimension communautaire en vue d'informer et de consulter les travailleurs, *M.B.*, 21 mai 1998 et loi du 23 avril 1998 portant des mesures d'accompagnement en ce qui concerne l'institution d'un comité d'entreprise européen ou d'une procédure dans les entreprises de dimension communautaire et les groupes d'entreprises de dimension communautaire en vue d'informer et de consulter les travailleurs, *M.B.*, 21 mai 1998.

⁽⁵³⁾ CCT n° 62 du 6 février 1996 (art. 2) (Directive 94/95/CE, art. 1.2.).

⁽⁵⁴⁾ CCT n° 62 du 6 février 1996 (art. 3) (Directive 94/95/CE, art. 2).

58. Un CEE peut être institué de trois manières différentes :

- au moyen d'un accord conclu avant le 23 septembre 1996;
- sinon, via le « groupe spécial de négociation » (GSN);
- sinon, en application des dispositions subsidiaires.

59. Contrairement au Conseil d'entreprise belge, l'institution d'un CEE n'est pas obligatoire. Si aucun accord n'est intervenu avant le 23 septembre 1996, elle dépend d'une initiative de la direction centrale ou d'une demande formulée par au moins 100 travailleurs, employés dans au moins deux Etats membres.

60. Dans les deux cas, un GSN ⁽⁵⁵⁾ doit être constitué dans les six mois de l'initiative ou de la demande. Si aucun GSN n'a été constitué dans ce délai, ou qu'aucun accord n'a été conclu par la direction centrale et le GSN dans les trois ans, un CEE doit être institué selon les prescriptions subsidiaires ⁽⁵⁶⁾.

61. Selon les prescriptions subsidiaires (situation théorique, car en Belgique, tous les CEE ont été institués sur base d'un accord), le CEE n'est pas un organe paritaire. Il est uniquement composé de travailleurs de l'entreprise de dimension communautaire élus ou désignés en leur sein par les représentants des travailleurs ou, à défaut, par l'ensemble des travailleurs ⁽⁵⁷⁾. La représentation d'un membre au moins par Etat membre dans lequel l'entreprise de dimension communautaire est établi doit être assurée ⁽⁵⁸⁾.

62. La désignation des représentants se fait selon les règles de chaque Etat membre concerné, quel que soit l'endroit où est située la direction centrale. En Belgique, s'il existe un Conseil d'entreprise, le représentant est désigné par et parmi les délégués des travailleurs siégeant à ce Conseil d'entreprise ⁽⁵⁹⁾.

63. Le CEE a le droit (il ne s'agit donc pas d'une obligation) de se réunir avec la direction centrale au moins une fois par an pour être informé et consulté, sur la base d'un rapport établi par la direction centrale, de l'évolution des activités de l'entreprise ou du groupe de dimension communautaire et de ses perspectives ⁽⁶⁰⁾.

64. Le CEE a également le droit d'être informé et de se réunir avec la direction centrale lorsque des circonstances exceptionnelles interviennent, qui affectent considérablement les intérêts des travailleurs, par exemple lors de délocalisation ou de fermeture d'entreprises ou d'établissements et de licenciements collectifs ⁽⁶¹⁾.

⁽⁵⁵⁾ Le GSN est une structure temporaire qui a pour objectif de négocier avec la direction centrale pour parvenir à un accord sur l'institution finale d'un CEE ou d'une procédure d'information et de consultation transfrontalière. Voir G. COX, M. WEYNS ET F. WYCKMANS, *Le Conseil d'entreprise en poche 1999-2000*, Kluwer, 1999, p. 226.

⁽⁵⁶⁾ CCT n° 62 du 6 février 1996 (art. 26, 2°).

⁽⁵⁷⁾ CCT n° 62 du 6 février 1996 (art. 28, al.1^{er}). Contrairement au GSN, le CEE institué selon les prescriptions subsidiaires ne peut pas être composé de représentant des travailleurs qui ne seraient pas eux-mêmes travailleurs.

⁽⁵⁸⁾ CCT n° 62 du 6 février 1996 (art. 28, al. 2).

⁽⁵⁹⁾ CCT n° 62 du 6 février 1996 (art. 29).

⁽⁶⁰⁾ CCT n° 62 du 6 février 1996 (art. 35, al. 1).

⁽⁶¹⁾ CCT n° 62 du 6 février 1996 (art. 37).

65. Le CEE peut être assisté par des experts de son choix, comme par exemple des réviseurs d'entreprises, pour autant que ce soit nécessaire pour l'accomplissement de ses tâches. La CCT n° 62 précise que la prise en charge financière par la direction centrale située en Belgique est limitée à un seul expert ⁽⁶²⁾. Les modalités pratiques de la présence des experts aux réunions du CEE et du comité restreint sont réglées par le protocole de collaboration établi par la direction centrale et le CEE ⁽⁶³⁾.

⁽⁶²⁾ CCT n° 62 du 6 février 1996 (art. 41).

⁽⁶³⁾ CCT n° 62 du 6 février 1996 (art. 47).

CHAPITRE 2

LE CONSEIL D'ENTREPRISE ET SES COMPETENCES

HOOFDSTUK 2

DE ONDERNEMINGSRAAD EN ZIJN BEVOEGDHEDEN

2.1. INTRODUCTION

66. Avant de nous pencher sur la question du rôle du réviseur d'entreprises, il nous a paru essentiel de présenter en détail l'institution du Conseil d'entreprise, comme organe de consultation entre l'employeur et les représentants des travailleurs, ainsi que son fonctionnement et ses compétences.

2.2. L'OBLIGATION D'INSTITUER UN CONSEIL D'ENTREPRISE

2.2.1. Les entreprises (avec ou sans finalité industrielle ou commerciale) occupant au moins 100 travailleurs

67. Des Conseils d'entreprise sont institués dans toutes les « entreprises » « occupant habituellement » en moyenne au moins 100 « travailleurs » ⁽¹⁾.

68. Il convient de bien comprendre chaque terme de cette disposition :

- a) Il y a lieu d'entendre par « entreprise », l'unité technique d'exploitation, définie à partir des critères économiques et sociaux ⁽²⁾, dans le sens où elle dispose d'une certaine autonomie économique (p. ex., elle dispose d'une direction distincte, d'une production propre et d'un droit de décision autonome) et sociale (caractérisée, p. ex., par la diversité des milieux humains, par une grande distance entre différents sièges d'exploitation ou par une gestion du personnel autonome). La loi prévoit qu'en cas de doute, les critères sociaux doivent prévaloir ⁽³⁾.

L'entreprise est comprise avec ou sans finalité commerciale ou industrielle ⁽⁴⁾. La forme juridique de la personne morale n'importe donc pas : sociétés et ASBL sont concernées par l'obligation de constituer un Conseil d'entreprise en leur sein.

L'unité technique d'exploitation ne coïncide pas nécessairement avec l'entité juridique que constitue l'entreprise. Trois possibilités sont distinguées par la loi :

- 1) L'unité technique d'exploitation coïncide avec l'entité juridique : si elle atteint le quorum de personnel, elle est tenue d'instituer un Conseil d'entreprise.
- 2) Différentes unités techniques d'exploitation forment ensemble une seule entité juridique : si chacune des unités atteint le quorum de personnel, elles sont toutes

⁽¹⁾ L'article 14, § 1^{er}, al. 1^{er}, de la loi du 20 septembre 1948 parle de 50 travailleurs, mais cette disposition a évolué. L'A.R. n° 4 du 11 octobre 1978 (modifiant la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie et la loi du 10 juin 1952 concernant la santé et la sécurité des travailleurs ainsi que la salubrité du travail et des lieux de travail, *M.B.*, 31 octobre 1978, art. 2) a ramené ce nombre à 100. La loi du 4 décembre 2007 relative aux élections sociales pour l'année 2008, (*M.B.*, 7 décembre 2007) parle de 100 travailleurs (art. 6, § 1^{er}). Voir W. VAN EECKHOUTTE, *Compendium social, Droit du travail 2007-2008*, t. II, Kluwer, 2007, p. 1261.

⁽²⁾ Art. 14, § 1^{er}, al. 1^{er}, 1° de loi du 20 septembre 1948.

⁽³⁾ Art. 14, § 1^{er}, al. 1^{er}, 1° de loi du 20 septembre 1948.

⁽⁴⁾ Art. 6, § 3, de la loi du 4 décembre 2007 relative aux élections sociales pour l'année 2008, *M.B.*, 7 décembre 2007.

tenues d'instituer un Conseil d'entreprise. Si certaines unités n'atteignent pas le quorum alors que l'entité juridique l'atteint, l'entreprise est également tenue d'instituer un Conseil d'entreprise ⁽⁵⁾.

- 3) Différentes entités juridiques forment ensemble une seule unité technique d'exploitation : si la preuve de liens économiques et sociaux entre les différentes entités juridiques peut être rapportée, et que l'unité technique d'exploitation ainsi considérée atteint le quorum de personnel, elle est tenue de constituer un Conseil d'entreprise ⁽⁶⁾.

La procédure à suivre pour définir la notion d'unité technique d'exploitation si l'entité juridique ne coïncide pas avec l'unité technique d'exploitation est précisée par la loi.

Ainsi, pour les élections sociales de l'année 2008, cette procédure a été précisée par la loi du 4 décembre 2007 relative aux élections sociales de l'année 2008 ⁽⁷⁾. Cette procédure a pour objectif d'essayer d'atteindre un accord paritaire par des négociations au niveau de l'entreprise. Si aucun accord n'est atteint, la loi prévoit que l'employeur prend une décision autonome à ce sujet, tout en permettant aux travailleurs d'introduire un recours auprès du tribunal s'ils n'approuvent pas cette décision.

- b) La loi règle également le sort du Conseil d'entreprise lors d'un transfert de l'entreprise par le biais d'une opération de fusion ou de scission ⁽⁸⁾ :

- 1) En cas de transfert conventionnel d'une ou de plusieurs entreprises (au sens « entité juridique ») :
 - les Conseils d'entreprise existants continuent à fonctionner si les entreprises concernées conservent leur caractère d'unité technique d'exploitation ;
 - dans les autres cas, le Conseil d'entreprise de la nouvelle entreprise sera, jusqu'aux prochaines élections, composé de tous les membres des Conseils d'entreprise qui ont été élus précédemment dans les entreprises concernées, à moins que les parties n'en décident autrement. Ce Conseil d'entreprise fonctionne pour l'ensemble du personnel des entreprises concernées.

- 2) En cas de transfert conventionnel d'une partie d'entreprise à une autre entreprise disposant comme la première d'un Conseil d'entreprise :
 - si les unités techniques d'exploitation existantes restent inchangées, les Conseils d'entreprise existants continuent à fonctionner ;
 - si le caractère des unités techniques d'exploitation est modifié, le Conseil d'entreprise existant continue à fonctionner dans l'entreprise dont une partie est transférée, les délégués du personnel du Conseil d'entreprise occupé dans la partie transférée de l'entreprise sont rattachés au Conseil de l'entreprise à laquelle la partie visée est transférée.

⁽⁵⁾ Art. 14 § 2 a) de la loi du 20 septembre 1948.

⁽⁶⁾ Art. 14 § 2 b) de la loi du 20 septembre 1948.

⁽⁷⁾ *M.B.*, 7 décembre 2007, art. 10-12.

⁽⁸⁾ Art. 21, §10 de la loi du 20 septembre 1948.

- 3) En cas de transfert conventionnel d'une partie d'une entreprise pourvue d'un Conseil d'entreprise à une entreprise ne disposant pas d'un tel Conseil :
- le Conseil d'entreprise existant continue à fonctionner si le caractère d'unité technique d'exploitation est maintenu ;
 - si le caractère d'unité technique d'exploitation est modifié, le Conseil d'entreprise dont une partie est transférée, continue à fonctionner avec les délégués du personnel qui n'étaient pas occupés dans la partie d'entreprise qui a fait l'objet du transfert ;
 - de plus, un Conseil d'entreprise composé des délégués du personnel occupés dans la partie transférée, est constitué jusqu'aux prochaines élections dans l'entreprise à laquelle une partie d'une autre entreprise est transférée, à moins que les parties n'en décident autrement.
- 4) En cas de scission d'une unité technique d'exploitation en plusieurs entités juridiques n'entraînant pas de modification du caractère de l'unité technique d'exploitation, le Conseil d'entreprise existant est maintenu jusqu'aux prochaines élections. Si plusieurs unités techniques d'exploitation sont créées, le Conseil d'entreprise continue à fonctionner pour l'ensemble de celles-ci jusqu'aux prochaines élections, à moins que les parties n'en décident autrement.
- c) Il y a lieu d'entendre par « travailleurs », les personnes occupées au travail en vertu d'un contrat de travail ou d'un contrat d'apprentissage ⁽⁹⁾.

69. Le Roi peut, dans les cas qu'il détermine, assimiler à des travailleurs certaines catégories de personnes qui, sans être liées par un contrat de travail ou un contrat d'apprentissage, fournissent des prestations de travail sous l'autorité d'une autre personne ⁽¹⁰⁾. A l'inverse, en vue de la fixation du nombre de travailleurs en fonction duquel un Conseil d'entreprise sera ou non constitué, le Roi peut exclure certaines catégories de travailleurs qui remplacent temporairement des travailleurs de l'entreprise ⁽¹¹⁾.

70. La loi du 24 juillet 1987 sur le travail temporaire, le travail intérimaire et la mise de travailleurs à la disposition d'utilisateurs ⁽¹²⁾ ajoute que les intérimaires mis à la disposition d'une entreprise utilisatrice entrent également en ligne de compte pour le calcul du personnel occupé par cette entreprise, sauf les intérimaires qui remplacent des travailleurs permanents dont l'exécution du contrat est seulement suspendue (n'a pas pris fin) ⁽¹³⁾. La loi prévoit que le Roi détermine les modalités de calcul de la moyenne des travailleurs intérimaires occupés par un utilisateur ⁽¹⁴⁾. Pour les élections sociales de 2008, ces principes ont été mis en œuvre par l'arrêté royal du 28 septembre 2007 ⁽¹⁵⁾.

⁽⁹⁾ Art. 14, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o de la loi du 20 septembre 1948.

⁽¹⁰⁾ Art. 14, § 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o de la loi du 20 septembre 1948.

⁽¹¹⁾ Art. 14, § 4 de la loi du 20 septembre 1948.

⁽¹²⁾ *M.B.*, 20 août 1987.

⁽¹³⁾ Art. 25, al. 1 et 2 de la loi du 24 juillet 1987 sur le travail temporaire, le travail intérimaire et la mise de travailleurs à la disposition d'utilisateurs, *M.B.*, 20 août 1987.

⁽¹⁴⁾ Art. 25, al. 3 de la loi du 24 juillet 1987 sur le travail temporaire, le travail intérimaire et la mise de travailleurs à la disposition d'utilisateurs, *M.B.*, 20 août 1987.

⁽¹⁵⁾ *M.B.*, 4 octobre 2007.

71. Pour savoir combien de travailleurs l'entreprise « occupe habituellement en moyenne », il faudra calculer la moyenne arithmétique du nombre de travailleurs occupés pendant les quatre trimestres qui précèdent le trimestre dans lequel se situe l'affichage de l'avis annonçant la date des élections ⁽¹⁶⁾.

2.2.2. Les entreprises (avec ou sans finalité industrielle ou commerciale) occupant de 50 à 99 travailleurs

A. Lorsqu'un Conseil d'entreprise a été ou aurait dû être institué lors des élections précédentes

72. Le seuil requis de 100 travailleurs est abaissé à 50 dans les entreprises où un Conseil d'entreprise a été institué lors de l'élection précédente, pour autant qu'elles occupent habituellement en moyenne au moins 50 travailleurs ⁽¹⁷⁾.

73. Dans ce cas, il n'y a toutefois pas lieu de procéder à l'élection des membres du Conseil d'entreprise. Leur mandat est exercé par les délégués du personnel élus au Comité pour la Prévention et la Protection au Travail (CPPT) ⁽¹⁸⁾.

74. Le Conseil d'entreprise continue donc d'exister, d'élection en election, tant que le nombre de travailleurs ne tombent pas en dessous de cinquante. Bien que le mandat des membres du Conseil d'entreprise soit exercé par les délégués du personnel élus au CPPT, le Conseil d'entreprise continue à fonctionner en tant qu'organe à part entière. Il conserve ses propres compétences, sa propre structure et ses propres règles de fonctionnement.

75. L'obligation demeure également de désigner un réviseur d'entreprises ⁽¹⁹⁾.

B. Lorsque aucun Conseil d'entreprise n'a été ni n'aurait dû être institué lors des élections précédentes

76. La Directive 2002/14/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 mars 2002 établissant un cadre général relatif à l'information et la consultation des travailleurs dans la Communauté européenne ⁽²⁰⁾ avait pour objectif d'établir un cadre général et de fixer

⁽¹⁶⁾ Pour les élections sociales de l'année 2008, la méthode de calcul était précisée par l'article 7 de la loi du 4 décembre 2007 relative aux élections sociales de l'année 2008, *M.B.*, 7 décembre 2007.

⁽¹⁷⁾ Art. 28, Al. 3 de la loi du 20 septembre 1948 et pour les élections sociales de 2008, Art. 6, § 1^{er} de la loi du 4 décembre 2007 relative aux élections sociales de l'année 2008, *M.B.*, 7 décembre 2007.

⁽¹⁸⁾ Art. 18, al. 3 de la loi du 20 septembre 1948 et pour les élections sociale de 2008, Art. 6, § 1^{er} de la loi du 4 décembre 2007 relative aux élections sociales de l'année 2008, *M.B.*, 7 décembre 2008.

⁽¹⁹⁾ Avis du Conseil Supérieur des Professions Economiques, n° 88/003 du 20 juin 1988, p. 64: « Etant donné que l'entreprise continue à avoir un Conseil d'entreprise, l'obligation demeure de désigner un réviseur d'entreprise sur base de l'article 15bis de la loi sur les Conseils d'entreprise. Ce réviseur d'entreprises certifie les informations financières et économiques et continue à remplir sa mission à l'égard du Conseil d'entreprise (ainsi que prescrit par la loi du 21 février 1985). » Voir www.cspe-hreb.be.

⁽²⁰⁾ *J.O.U.E.*, L. 80 du 23 mars 2002, p. 29.

des exigences minimales pour le droit à l'information et à la consultation des travailleurs dans les entreprises ou les établissements situés dans la Communauté européenne ⁽²¹⁾.

77. Or, le champ d'application de cette directive était plus large que celui de la loi du 20 septembre 1948 concernant les Conseils d'entreprise (qui, rappelons-le, ne s'applique en principe qu'aux entreprises occupant habituellement en moyenne au moins 100 travailleurs ⁽²²⁾) car elle s'appliquait, selon le choix fait par les Etats membres, aux entreprises ⁽²³⁾ employant dans un Etat membre au moins 50 travailleurs, ou aux établissements ⁽²⁴⁾ employant dans un Etat membre au moins 20 travailleurs ⁽²⁵⁾.

78. Lors de la transposition de cette directive, le législateur a donc dû opérer un choix : soit élargir le champ d'application des dispositions concernant le Conseil d'entreprise, soit instituer un autre mécanisme de concertation.

79. Le choix s'est porté sur la seconde solution, en mettant à profit la loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail ⁽²⁶⁾ et en élargissant les compétences du Comité pour la Prévention et la Protection au Travail, qui devait déjà être institué dans toutes les entreprises occupant habituellement en moyenne au moins 50 travailleurs ⁽²⁷⁾, ce qui correspondait aux exigences de la directive.

80. C'est ainsi que la loi du 23 avril 2008 complétant la transposition de la Directive 2002/14/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 mars 2002 établissant un cadre général relatif à l'information et à la consultation des travailleurs dans la Communauté européenne ⁽²⁸⁾ attribue au Comité pour la Prévention et la Protection au Travail les compétences suivantes, à défaut de Conseil d'entreprise :

- une information de base en matière économique et financière, relative au statut de l'entreprise, à la position concurrentielle de l'entreprise sur le marché, à la production et à la productivité, au programme et aux perspectives générales d'avenir de l'entreprise ⁽²⁹⁾ ;

⁽²¹⁾ Art. 1.1.

⁽²²⁾ L'article 14, § 1^{er}, al. 1^{er} de la loi du 20 septembre 1948 parle de 50 travailleurs, mais cette disposition a évolué. L'A.R. n° 4 du 11 octobre 1978 (modifiant la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie et la loi du 10 juin 1952 concernant la sante et la sécurité des travailleurs ainsi que la salubrité du travail et des lieux de travail, *M.B.*, 31 octobre 1978) a ramené ce nombre à 100 (Art. 2). La loi du 4 décembre 2007 relative aux élections sociales pour l'année 2008, (*M.B.*, 7 décembre 2007) parle de 100 travailleurs (Art. 6, §1^{er}). Voir W. VAN ECKHOUTTE, *Compendium social, Droit du travail 2007-2008*, t.II, Kluwer, 2007, p. 1261.

⁽²³⁾ Entendue comme une entreprise publique ou privée exerçant une activité économique, qu'elle poursuive ou non un but lucratif, située sur le territoire des États membres » (art. 2).

⁽²⁴⁾ Entendu comme une unité d'exploitation définie conformément à la législation et aux pratiques nationales, et située sur le territoire d'un Etat membre, dans laquelle est exercée de façon non transitoire une activité économique avec des moyens humains et des biens (art. 2).

⁽²⁵⁾ Art. 3.1.

⁽²⁶⁾ *M.B.*, 18 septembre 1996.

⁽²⁷⁾ Art. 49 de la loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail, *M.B.*, 18 septembre 1996.

⁽²⁸⁾ *M.B.*, 28 mai 2008.

⁽²⁹⁾ Art. 65bis, § 1^{er} de la loi du 4 août 1996.

- une information annuelle comprenant un exemplaire du bilan, du compte de résultats, de l'annexe et du rapport de gestion ⁽³⁰⁾.

81. Nous verrons que ces informations sont similaires à celles devant être transmises au Conseil d'entreprise, à l'exception des informations périodiques et occasionnelles.

82. Nous verrons aussi que la loi du 23 avril 2008 n'a toutefois pas prévu que les informations communiquées au Comité pour la Prévention et la Protection au Travail devraient être certifiées par un réviseur d'entreprises comme c'est le cas pour les informations transmises au Conseil d'entreprise, en vertu de l'article 151 du Code des sociétés.

83. Le réviseur d'entreprises n'a donc en principe aucun rôle à jouer vis-à-vis du comité, si ce n'est que la loi du 4 août 1996 comportait déjà une disposition autorisant le recours à des experts : « *Le Roi détermine les conditions dans lesquelles les membres des Comités peuvent requérir l'assistance d'experts. Il fixe le tarif de leurs émoluments, qui sont à charge de l'employeur.* » ⁽³¹⁾.

84. Cette disposition a partiellement été mise en œuvre par l'arrêté royal du 3 mai 1999 relatif aux missions et au fonctionnement des Comités pour la Prévention et la Protection au Travail ⁽³²⁾, dont l'article 26 dispose : « *Les membres représentant les travailleurs au comité peuvent se faire assister avec l'accord de l'employeur, par un expert de leur choix.* ».

85. Bien qu'à l'époque, ces dispositions ne concernaient pas encore les réviseurs d'entreprises, nous ne voyons pas pourquoi le Comité ne pourrait pas y recourir pour demander l'assistance d'un réviseur d'entreprises en vue de certifier les informations économiques et financières transmises par l'employeur. Il ne s'agit toutefois que d'une possibilité devant être envisagée avec l'accord de l'employeur, et non d'une obligation.

86. Nous en concluons que l'intervention obligatoire du réviseur d'entreprises a été basée sur un critère organique (présence d'un Conseil d'entreprise) plutôt que sur un critère fonctionnel (obligation de certification des informations pour assurer un bon climat social entre les travailleurs et l'employeur).

2.2.3. Les entreprises (avec ou sans finalité industrielle ou commerciale) occupant moins de 50 travailleurs

87. Pour les entreprises comptant moins de 50 travailleurs et où une délégation syndicale peut être instituée sur la base d'un accord sectoriel, la convention collective de travail n° 9^{ter} du 27 février 2008 ⁽³³⁾ a prévu que le chef d'entreprise doit fournir à la délégation

⁽³⁰⁾ Art. 65^{bis}, § 2 de la loi du 4 août 1996.

⁽³¹⁾ Art. 67 de la loi du 4 août 1996.

⁽³²⁾ *M.B.*, 10 juillet 1999.

⁽³³⁾ Rendue obligatoire par l'arrêté royal du 5 juin 2008, *M.B.*, 18 juin 2008 et ayant ajouté un article 19^{bis} à la convention collective de travail n° 5 du 9 mars 1972.

syndicale certaines informations économiques et financières issues des comptes annuels déposés auprès de la Banque Nationale de Belgique (BNB), concernant le chiffre d'affaires ; les rémunérations, charges sociales et pensions ; l'effectif moyen du personnel calculé en équivalent temps plein ; l'état des immobilisations incorporelles, corporelles et financières ; le bénéfice (la perte) de l'exercice avant impôts et le bénéfice (la perte) de l'exercice.

88. Ces informations sont beaucoup moins étendues que celles qui doivent être transmises au Conseil d'entreprise ou au Comité pour la Prévention et la Protection au Travail.

89. Par ailleurs, aucune disposition ne prévoit le recours éventuel ou obligatoire à des réviseurs d'entreprises en vue de certifier ces informations.

2.3. LA COMPOSITION DU CONSEIL D'ENTREPRISE

90. Le Conseil d'entreprise est un organe « bipartite ». Il est composé ⁽³⁴⁾ :

- du chef d'entreprise et d'un ou plusieurs délégués effectifs (désignés parmi les personnes qui ont le pouvoir d'engager l'entreprise et de la représenter en raison des fonctions de direction qu'ils exercent en son sein), dont le nombre ne peut être supérieur au nombre de délégués effectifs du personnel. Le chef d'entreprise peut également désigner autant de suppléants ;
- de représentants de travailleurs élus tous les quatre ans ⁽³⁵⁾ conformément aux dispositions légales, dont le nombre ne peut être inférieur à deux ni supérieur à 25. Un même nombre de délégués suppléants peut également être désigné.

⁽³⁴⁾ Art. 16 de la loi du 20 septembre 1948.

⁽³⁵⁾ Art. 21 de la loi du 20 septembre 1948.

2.4. LE FONCTIONNEMENT DU CONSEIL D'ENTREPRISE

2.4.1. Réunions

91. Le Conseil d'entreprise est convoqué pour ses réunions ordinaires au moins une fois par mois à la diligence du chef de l'entreprise ou d'un tiers des membres du Conseil d'entreprise représentant les travailleurs ⁽³⁶⁾.

92. En outre, des réunions spéciales doivent être tenues pour examiner les informations économiques et financières (*cf. infra*, nos 524-536).

93. Par ailleurs, les représentants des travailleurs peuvent demander une réunion préparatoire au cours de laquelle ils préparent la réunion du Conseil d'entreprise sans que l'employeur ni ses délégués ne soient présents.

94. Cette possibilité ne découle pas directement d'une disposition légale ou réglementaire précise, mais elle fait partie des facilités nécessaires que l'employeur doit octroyer afin que les représentants des travailleurs puissent exercer leurs tâches dans les meilleures conditions ⁽³⁷⁾. L'arrêté royal de 1973 considère d'ailleurs cette possibilité comme allant de soi ⁽³⁸⁾.

2.4.2. Présidence

95. Le président du Conseil d'entreprise est le chef d'entreprise ou son délégué ⁽³⁹⁾.

96. Le président est notamment chargé de convoquer le Conseil d'entreprise, de le présider et de veiller au bon déroulement des réunions.

2.4.3. Secrétariat

97. Le secrétariat est assuré par un membre de la délégation du personnel ⁽⁴⁰⁾.

98. Il est choisi et présenté par la délégation des travailleurs, selon les modalités fixées par le règlement d'ordre intérieur ⁽⁴¹⁾. A défaut d'accord concernant sa désignation et à défaut de dispositions particulières dans le règlement d'ordre intérieur, le secrétaire est désigné par l'organisation représentative des travailleurs ou par l'organisation représentative des cadres dont la liste a obtenu le plus grand nombre de voix ⁽⁴²⁾.

99. Le rôle du secrétaire est déterminé dans le règlement d'ordre intérieur ⁽⁴³⁾.

⁽³⁶⁾ Art. 22 de la loi du 20 septembre 1948.

⁽³⁷⁾ CCT n° 9 du 9 mars 1972, art. 17.

⁽³⁸⁾ Art. 35 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽³⁹⁾ Art. 22, § 1^{er} de la loi du 20 septembre 1948.

⁽⁴⁰⁾ Art. 22, § 1^{er} de la loi du 20 septembre 1948.

⁽⁴¹⁾ Art. 22, § 3, 5° de la loi du 20 septembre 1948.

⁽⁴²⁾ Art. 22, § 1^{er} de la loi du 20 septembre 1948.

⁽⁴³⁾ Art. 22, § 3, 5° de la loi du 20 septembre 1948.

100. Le secrétaire est responsable de la conservation de tous les documents et archives du Conseil d'entreprise. Ainsi, il tient le procès-verbal de chaque réunion, dans lequel sont actés les propositions faites au Conseil d'entreprise, les décisions prises ainsi qu'un résumé fidèle des débats. Le procès-verbal de la réunion est lu et approuvé à l'ouverture de la réunion suivante ⁽⁴⁴⁾. Le secrétaire doit également recevoir et conserver une copie des informations transmises au personnel par les membres du Conseil d'entreprise lorsque cette communication se fait par écrit ⁽⁴⁵⁾.

101. Enfin, le secrétaire est responsable des contacts avec les instances externes (Inspection et autres).

2.4.4. Mode de prise de décision

102. Le guide pratique à l'intention des membres du Conseil d'entreprise publié par le Service public fédéral Emploi, Travail et Concertation sociale résume bien la situation ⁽⁴⁶⁾ :

*« Ni la loi, ni les arrêtés d'exécution ne règlent le mode de prise de décision au sein du Conseil d'entreprise.
Il est fortement conseillé aux Conseils d'entreprise d'insérer des règles relatives à cette question dans leur règlement d'ordre intérieur.
En l'absence de règles particulières, c'est la règle de l'unanimité qui est d'application. ».*

2.4.5. Règlement d'ordre intérieur

103. Pour fonctionner valablement, le Conseil d'entreprise doit disposer d'un règlement d'ordre intérieur contenant ses règles de fonctionnement ⁽⁴⁷⁾.

104. A l'origine, l'obligation d'élaborer un règlement d'ordre intérieur n'avait pas été prévue dans la loi du 20 septembre 1948. Elle fut insérée par la loi du 15 juin 1953, qui prévoyait que les commissions paritaires étaient tenues d'élaborer des règlements d'ordre intérieur types dans un délai de six mois (porté à 12 mois par la loi du 15 mars 1954) pour les entreprises qui en relèvent ⁽⁴⁸⁾.

105. Ces règlements d'ordre intérieur types doivent comporter au moins les points suivants ⁽⁴⁹⁾:

- 1) Délai d'inscription d'une question à l'ordre du jour par un membre du Conseil d'entreprise ;

⁽⁴⁴⁾ Art. 84 de la loi du 4 décembre 2007.

⁽⁴⁵⁾ Art. 32 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁴⁶⁾ Janvier 2008, p. 35. Voir www.emploi.belgique.be.

⁽⁴⁷⁾ Le guide pratique à l'intention des membres du Conseil d'entreprise publié par le Service public fédéral Emploi, Travail et Concertation sociale, janvier 2008, p. 35. Voir www.emploi.belgique.be.

⁽⁴⁸⁾ Art. 22, § 1^{er}, al. 1^{er} de la loi du 20 septembre 1948.

⁽⁴⁹⁾ Art. 22, § 3 de la loi du 20 septembre 1948.

- 2) Délai de convocation aux réunions ;
- 3) Contenu de la convocation mentionnant les points portés à l'ordre du jour ;
- 4) Rôle du président et modalités de son remplacement ;
- 5) Rôle du secrétaire et modalités de son choix et de son remplacement ;
- 6) Règles à observer quant au déroulement des réunions ;
- 7) Modalités de rédaction et d'approbation des procès-verbaux des réunions et de la communication de ceux-ci à chaque membre du Conseil ;
- 8) Mode d'information du personnel et mode de communication à celui-ci des activités du Conseil d'entreprise ;
- 9) Mode de conservation des archives du Conseil d'entreprise et modalités de consultation de celles-ci par les membres du Conseil d'entreprise ;
- 10) Procédure de modification du règlement.

32

106. Le Conseil d'entreprise peut modifier et compléter le règlement d'ordre intérieur type par des stipulations mieux adaptées aux besoins de l'entreprise, à condition que le nouveau règlement comporte au moins les points énumérés ci-dessus ⁽⁵⁰⁾.

107. En tout cas, le règlement d'ordre intérieur type reste en vigueur jusqu'au moment où un accord est intervenu au sein du Conseil d'entreprise sur les modifications proposées ⁽⁵¹⁾.

⁽⁵⁰⁾ Art. 22, § 5 de la loi du 20 septembre 1948.

⁽⁵¹⁾ *Ibidem*.

2.5. LES COMPETENCES DU CONSEIL D'ENTREPRISE

108. Les compétences du Conseil d'entreprise sont énumérées à l'article 15 de la loi du 20 septembre 1948, qui dispose que : « *les Conseils d'entreprise ont pour mission, dans le cadre des lois, conventions collectives ou décisions de commissions paritaires, applicables à l'entreprise :*

- 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;*
- b) *De recevoir du chef d'entreprise, aux points de vue économique et financier :*
 - 1) *Au moins chaque trimestre des renseignements concernant la productivité ainsi que des informations d'ordre général, relatifs à la vie de l'entreprise ;*
 - 2) *Périodiquement et au moins à la clôture de l'exercice social, des renseignements, rapports et documents susceptibles d'éclairer le Conseil d'entreprise sur les résultats d'exploitation obtenus par l'entreprise.*
- c) *De donner des avis ou rapports contenant les différents points de vue exprimés en leur sein, sur toute question d'ordre économique relevant de leur compétence, telle que celle-ci est définie au présent article, et qui leur a été préalablement soumise, soit par le Conseil professionnel intéressé, soit par le Conseil Central de l'Economie ;*
- d) *D'élaborer et de modifier, dans le cadre de la législation sur la matière, le règlement d'atelier ou le règlement d'ordre intérieur de l'entreprise et de prendre toutes mesures utiles pour l'information du personnel à ce sujet; de veiller à la stricte application de la législation industrielle et sociale protectrice des travailleurs ;*
- e) *D'examiner les critères généraux à suivre, en cas de licenciement et d'embauchage des travailleurs ;*
- f) *De veiller à l'application de toute disposition générale intéressant l'entreprise, tant dans l'ordre social qu'au sujet de la fixation des critères relatifs aux différents degrés de qualification professionnelle ;*
- g) *De fixer les dates de vacances annuelles et d'établir, s'il y a lieu, un roulement du personnel ;*
- h) *De gérer toutes les œuvres sociales instituées par l'entreprise pour le bien-être du personnel, à moins que celles-ci ne soient laissées à la gestion autonome des travailleurs ;*
- i) *D'examiner toutes mesures propres à favoriser le développement de l'esprit de collaboration entre le chef d'entreprise et son personnel, notamment en employant la langue de la région pour les rapports internes de l'entreprise; par ce, il faut entendre, entre autres, les communications prévues au litt. b du présent article, la comptabilité, les ordres de service, la correspondance avec les administrations publiques belges ;*
- j) *Selon les modalités et conditions à déterminer par arrêté royal, les Conseils d'entreprises peuvent être habilités à remplir les fonctions attribuées aux comités pour la prévention et la protection au travail, institués en vertu de la loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail.*

- k) De recevoir du chef d'entreprise les informations concernant les conséquences des mesures prévues par l'arrêté royal du 24 décembre 1993 portant exécution de la loi du 6 janvier 1989 de sauvegarde de la compétitivité du pays; la périodicité, la nature, l'ampleur et les modalités de ces informations sont déterminées par le Roi. Il peut aussi compléter les informations à fournir par les conséquences d'autres mesures prises en faveur de l'emploi; le chef d'entreprise fournit ces informations selon les modalités fixées par le Roi, soit à la délégation syndicale à défaut de Conseil d'entreprise, soit aux travailleurs à défaut de délégation syndicale; le Roi exerce les compétences qui Lui sont conférées par le présent littéra par arrêté délibéré en Conseil des Ministres.*
- l) – de recevoir du chef d'entreprise tous les trois ans l'état des déplacements des travailleurs entre leur domicile et leur lieu de travail établi conformément à l'article 162 de la loi-programme du 8 avril 2003. Le chef d'entreprise fournit ces informations selon les modalités fixées par le Roi soit à la délégation syndicale à défaut de Conseil d'entreprise, soit aux travailleurs à défaut de délégation syndicale ;*
- de recevoir du chef d'entreprise les informations concernant tout changement important intervenu dans l'entreprise qui est de nature à modifier de manière significative le contenu de l'état précité. Le chef d'entreprise fournit ces informations soit à la délégation syndicale à défaut de Conseil d'entreprise, soit aux travailleurs à défaut de délégation syndicale ;*
 - de donner un avis sur cet état dans les deux mois de sa réception, avant sa communication au Service public fédéral Mobilité et Transports ;*
 - Lorsqu'il n'existe pas de Conseil d'entreprise, l'avis de la délégation syndicale est sollicité et communiqué au Service public fédéral Mobilité et Transports. En cas d'absence de Conseil d'entreprise et de délégation syndicale, les travailleurs sont informés directement au sujet du rapport concerné, sans que ces derniers doivent encore rendre un avis. ».*

109. En principe, le Conseil d'entreprise dispose d'un pouvoir consultatif. Toutefois, pour certains points, il détient un pouvoir de décision, comme par exemple pour le règlement de travail ⁽⁵²⁾.

110. À l'instar du guide pratique à l'intention des membres du Conseil d'entreprise publié par le Service public fédéral Emploi, Travail et Concertation sociale, nous subdivisons les compétences du Conseil d'entreprise en cinq missions :

- 1) Les missions d'information en matière économique et financière ;
- 2) Les missions d'information en matière d'emploi ;
- 3) Les missions de consultation ;
- 4) Les missions de décision ;
- 5) Les missions de contrôle.

⁽⁵²⁾ *Le guide pratique à l'intention des membres du Conseil d'entreprise* publié par le Service public fédéral Emploi, Travail et Concertation sociale, janvier 2008, p. 48. Voir www.emploi.belgique.be.

2.5.1. Les missions d'information en matière économique et financière

111. En vertu de l'article 15, c) de la loi du 20 septembre 1948, « *le Conseil d'entreprise doit recevoir, au point de vue économique et financier :*

- *au moins chaque trimestre des renseignements concernant la productivité ainsi que des informations d'ordre général, relatifs à la vie de l'entreprise ;*
- *périodiquement et au moins à la clôture de l'exercice social, des renseignements, rapports et documents susceptibles d'éclairer le Conseil d'entreprise sur les résultats d'exploitation obtenus par l'entreprise. ».*

Ces informations sont transmises par le chef d'entreprise.

112. Elles ont notamment été précisées par l'arrêté royal du 27 novembre 1973 sur lequel nous reviendrons de manière plus approfondie dans le quatrième chapitre, car c'est dans le cadre de cette première mission que le réviseur d'entreprises entre en jeu. Nous verrons ainsi qu'outre les informations trimestrielles et annuelles, il faut ajouter les informations de base fournies dans les deux mois des élections ainsi que les informations occasionnelles (*cf. infra*, nos 535-536).

2.5.2. Les missions d'information en matière d'emploi

113. Les informations en matière d'emploi devant être fournies au Conseil d'entreprise sont précisées par la convention collective de travail n° 9 du 9 mars 1972.

114. Ces informations comprennent :

- une information sur les perspectives générales de l'entreprise ⁽⁵³⁾ ;
- une information annuelle quant à la structure de l'emploi dans l'entreprise, sur son évolution et sur les prévisions d'emploi ⁽⁵⁴⁾ ;
- une information périodique (ou trimestrielle) sur l'emploi ⁽⁵⁵⁾ ;
- une information occasionnelle lorsqu'interviennent des licenciements ou recrutements collectifs, pour des raisons économiques ou techniques ⁽⁵⁶⁾.

⁽⁵³⁾ CCT n° 9 du 9 mars 1972 (art. 4).

⁽⁵⁴⁾ CCT n° 9 du 9 mars 1972 (art. 5).

⁽⁵⁵⁾ CCT n° 9 du 9 mars 1972 (art. 6).

⁽⁵⁶⁾ CCT n° 9 du 9 mars 1972 (art. 6). Les informations occasionnelles sont communiquées au Conseil d'entreprise le plus tôt possible et en tous cas, préalablement à la décision (CCT n° 9 du 9 mars 1972, art. 7). En matière de licenciements collectifs, certaines dispositions légales semblent toutefois se contredire quant au moment précis où le chef d'entreprise se doit d'informer le Conseil d'entreprise. M. GOLFAYS souligne notamment que les articles 3 et 7 de la CCT n° 9 imposent une information du Conseil d'entreprise « *préalable à la décision de licenciement collectif* » alors que l'article 11 situe l'information « *entre la décision de fait et la décision de droit* » , (voir M. GOLFAYS, « *L'affaire Schweitzer* », *J.T.T.*, 1998, p. 284-289, note sous *Corr. Bruxelles*, 20 mars 1998).

115. Les informations en matière d'emploi suivent la même structure que les informations économiques et financières, que nous examinerons dans le quatrième chapitre. Elles complètent l'image sociale de l'entreprise concernée.

116. Certaines de ces informations sont également reprises dans le bilan social devant être annexé aux comptes annuels, qui doivent eux-mêmes être transmis au Conseil d'entreprise (*cf. infra*, n^{os} 616-622).

2.5.3. Les missions de consultation

117. Sur certains points, le Conseil d'entreprise ne dispose pas seulement du droit d'être informé, mais également de celui d'émettre des avis.

118. Ainsi, le Conseil d'entreprise donne notamment son avis sur l'organisation du travail, les conditions de travail et le rendement de l'entreprise ⁽⁵⁷⁾; sur toute question d'ordre économique relevant de sa compétence ⁽⁵⁸⁾; sur les critères généraux à suivre en cas de licenciement et d'embauchage ⁽⁵⁹⁾.

119. La consultation du Conseil d'entreprise ne pourra toutefois pas mettre en cause les responsabilités de gestion et le droit de décision du chef d'entreprise ⁽⁶⁰⁾ et elle devra être préalable à la décision ⁽⁶¹⁾.

2.5.4. Les missions de décision

120. Sur certains points, le Conseil d'entreprise dispose d'une compétence décisionnelle.

121. Il s'agit notamment de ⁽⁶²⁾ :

- la détermination des critères généraux à appliquer en cas de licenciement ou de réembauchage résultant de circonstances d'ordre économique ou technique ;
- la gestion des œuvres sociales instituées par l'entreprise pour le bien-être du personnel ;
- l'élaboration et l'adaptation du règlement de travail de l'entreprise ⁽⁶³⁾ ;
- la fixation des vacances annuelles.

Nous renvoyons à l'article 15 de la loi du 20 septembre 1948 pour davantage de précisions.

⁽⁵⁷⁾ Art. 15, *a)* de la loi du 20 septembre 1948.

⁽⁵⁸⁾ Art. 15, *c)* de la loi du 20 septembre 1948.

⁽⁵⁹⁾ Art. 15, *e)* de la loi du 20 septembre 1948.

⁽⁶⁰⁾ CCT n^o 9 du 9 mars 1972 (art. 2).

⁽⁶¹⁾ CCT n^o 9 du 9 mars 1972 (art. 3).

⁽⁶²⁾ *Cf.* art. 15 de la loi du 20 septembre 1948.

⁽⁶³⁾ Art. 15 *d)* de la loi du 20 septembre 1948.

2.5.5. Les missions de contrôle

122. Sur certains points, enfin, le Conseil d'entreprise se voit attribuer une compétence de contrôle : il s'assure que la législation est correctement appliquée.

123. Ainsi, le Conseil d'entreprise veille notamment à l'application de la législation industrielle et sociale protectrice des travailleurs ainsi que de toute disposition générale intéressant l'entreprise ⁽⁶⁴⁾.

⁽⁶⁴⁾ Art. 15, *d)* et *f)* de la loi du 20 septembre 1948.



CHAPITRE 3

LE REVISEUR D'ENTREPRISES ET SES QUALITES

HOOFDSTUK 3

DE BEDRIJFSREVISOR EN ZIJN KWALITEITEN

3.1. INTRODUCTION

124. L'objectif poursuivi par ce chapitre consiste à étudier les garanties en matière des qualités du réviseur d'entreprises dans le cadre de l'exercice de sa mission à l'égard du Conseil d'entreprise.

125. Nous commencerons par exposer les conditions d'accès à la profession de réviseur d'entreprises et la protection du titre du réviseur d'entreprises.

126. Ensuite, nous analyserons la procédure de nomination du réviseur d'entreprises et le rôle du Conseil d'entreprise dans le cadre de cette nomination. Nous évoquerons également le cas particulier de la nomination d'un réviseur d'entreprises « personne morale ».

127. Nous nous pencherons alors sur les garanties en matière d'indépendance du réviseur d'entreprises, en présentant les incompatibilités avec la profession ou avec les missions confiées au réviseur d'entreprises et la question délicate de la rémunération du réviseur d'entreprises.

128. Nous verrons enfin les cas où le réviseur d'entreprises engage sa responsabilité (civile, pénale et disciplinaire), avant d'étudier les cas de cessation de son mandat (révocation et démission). Nous concluons par une brève évaluation de toutes ces garanties.

129. La majeure partie de ces règles ont été instituées pour les commissaires, nommés pour exercer le contrôle des comptes. Elles sont également applicables au réviseur d'entreprises, dans la mesure où, dans les entreprises dans lesquelles un commissaire a été nommé, la mission du réviseur d'entreprises vis-à-vis du Conseil d'entreprise est précisément exercée par ce commissaire ⁽¹⁾.

130. Pour les sociétés où aucun commissaire n'est nommé, mais où un Conseil d'entreprise a été institué en vertu de la loi, et qu'un réviseur d'entreprises doit donc être spécialement nommé pour remplir ses missions vis-à-vis du Conseil d'entreprise ⁽²⁾, l'article 162 du Code des sociétés a pris soin de préciser que les dispositions applicables au commissaire sont également applicables au réviseur d'entreprises qui n'est pas commissaire.

Pour plus de facilité, nous utiliserons dans ce travail le terme de « réviseur d'entreprises », sans préciser chaque fois que le réviseur doit être appelé « commissaire » s'il est également en charge du contrôle des comptes annuels de l'entreprise.

⁽¹⁾ Art. 155 C. Soc.

⁽²⁾ Art. 161 C. Soc.

3.2. L'ACCES A LA PROFESSION DE REVISEUR D'ENTREPRISES

3.2.1. Généralités

131. La profession de réviseur d'entreprises a été instituée par la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE).

132. Cette loi a très récemment fait l'objet de modifications importantes, en raison de la transposition, en droit belge, des dispositions de la Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés⁽³⁾. Afin d'assurer sa lisibilité suite à ces nombreuses modifications, la loi du 22 juillet 1953 a été coordonnée par l'arrêté royal du 30 avril 2007⁽⁴⁾.

133. Il s'agit donc aujourd'hui 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 davantage de lisibilité, nous parlerons ci-dessous de « la loi de 1953 coordonnée en 2007 ».

3.2.2. Les conditions d'accès à la profession

A. Généralités

134. L'accès à la profession de réviseur d'entreprises est strictement réglementé: la qualité de réviseur d'entreprises n'est accordée par le Conseil de l'IRE que sous certaines conditions étudiées ci-dessous.

135. Si les personnes ne répondent plus à ces conditions⁽⁵⁾, la qualité de réviseur d'entreprises leur est retirée par le Conseil⁽⁶⁾.

136. Par ailleurs, toute décision d'inscription ou de réinscription et de refus d'admission ou de réinscription est susceptible de recours, le cas échéant de la part du Procureur général devant la Commission d'appel ou de l'intéressé⁽⁷⁾.

⁽³⁾ Cette directive modifie les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abroge la Directive 84/253/CEE du Conseil. Elle constitue l'aboutissement de travaux menés de longue date par la Commission européenne : la Communication de 1998 intitulée « *le contrôle légal des comptes dans la Communauté européenne : la marche à suivre* » (J.O.U.E., C. 143 du 8 mai 1998, p. 12), la Recommandation du 15 novembre 2000 relative aux « *exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'UE* » (J.O.U.E., L. 91 du 31 mars 2001, p. 91) et la Recommandation du 16 mai 2002 sur l'« *indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE : principes fondamentaux* » (J.O.U.E., L. 91 du 19 juillet 2002, p. 22).

⁽⁴⁾ Voir 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, M.B., 24 mai 2007.

⁽⁵⁾ A l'exception de la limite d'âge à 65 ans lors de l'introduction de la demande.

⁽⁶⁾ Art. 8 de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽⁷⁾ Art. 9 de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

B. Pour les personnes physiques de l'Union européenne ou domiciliées en Belgique

137. Pour les personnes physiques ressortissantes de l'Union européenne⁽⁸⁾ ou domiciliées en Belgique⁽⁹⁾, les conditions d'accès à la profession de réviseur d'entreprises ont trait à l'âge des candidats, à leur parcours, à leur diplôme, à leurs compétences, à leur prestation de serment, ainsi qu'au cabinet dans lequel ils souhaitent exercer la profession.

138. Ainsi, pour obtenir la qualité de réviseur d'entreprises, ces personnes doivent⁽¹⁰⁾ :

- être âgé de 25 ans au moins et 65 ans⁽¹¹⁾ au plus ;
- ne pas avoir été privées de leurs droits civils et politiques, ni avoir été déclarées en faillite sans avoir obtenu de réhabilitation, ni avoir encouru une peine d'emprisonnement⁽¹²⁾ de trois mois au moins pour une infraction liée au droit des sociétés⁽¹³⁾ ;
- être porteuses d'un diplôme de master, délivré par une université belge ou un établissement supérieur belge de type long de niveau universitaire⁽¹⁴⁾ ;
- avoir accompli le stage organisé par le règlement de stage et avoir réussi l'examen d'aptitude dont le programme et les conditions sont fixées par le Roi⁽¹⁵⁾ ;
- prêter serment dans le délai imparti par la loi⁽¹⁶⁾ ;
- être liées à un cabinet de révision ou disposer d'une organisation qui permet de respecter la loi de 1953 coordonnée en 2007 et ses arrêtés d'exécution.

⁽⁸⁾ ou d'un autre Etat qui est partie à l'Accord sur l'Espace économique européen.

⁽⁹⁾ Dans l'hypothèse où la personne n'est pas domiciliée en Belgique, elle doit y disposer d'un établissement. (art. 5 de la loi de 1953 coordonnée en 2007).

⁽¹⁰⁾ Art. 5 de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽¹¹⁾ Par contre, en vertu de l'article 8, § 2 de la loi de 1953, coordonnée en 2007, la qualité de réviseur d'entreprises est retirée le jour du soixante-septième anniversaire (67ème) du réviseur d'entreprises personne physique, porté entre-temps au septantième (70ème) anniversaire par l'article 59 de la loi du 24 juillet 2008 portant dispositions diverses, *M.B.*, 7 août 2008. Des mesures transitoires ont été prévues. Voir IRE, *Rapp. annuel.*, 2008, p. 40-41.

⁽¹²⁾ Cette peine ne peut pas même être conditionnelle.

⁽¹³⁾ Plus précisément, pour l'une des infractions mentionnées à l'article 1^{er} de l'A.R. n° 22 du 24 octobre 1934 relatif à l'interdiction judiciaire faite à certains condamnés et faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités ; pour une infraction à la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie ; pour une infraction au Code des sociétés ; à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises ; à leurs arrêtés d'exécution ; à la législation fiscale ou aux dispositions étrangères ayant les mêmes objets.

⁽¹⁴⁾ Le Roi détermine les conditions dans lesquelles un diplôme étranger ou une expérience déterminée sont reconnus équivalents, le cas échéant après réussite d'un examen portant sur les matières du droit belge pertinentes pour l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises. Voir A.R. du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et abrogeant l'A.R. du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises, *M.B.*, 30 mai 2007.

⁽¹⁵⁾ Voir l'A.R. du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et abrogeant l'A.R. du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises, *M.B.*, 30 mai 2007.

⁽¹⁶⁾ C'est-à-dire, au moment de l'inscription au registre public de l'Institut, et au plus tard 12 mois après la date d'admission au serment par le Conseil.

C. Pour les personnes morales ayant leur siège dans l'Union européenne

139. En ce qui concerne la qualité de réviseur d'entreprises d'une personne morale ayant son siège dans un Etat membre de l'Union européenne, il s'agit de s'assurer ⁽¹⁷⁾ :

- que les personnes physiques qui effectueront le contrôle légal des comptes au nom de cette personne morale ont la qualité de réviseur d'entreprises (et donc répondent aux conditions énumérées ci-dessus) ;
- que cette personne morale soit contrôlée et majoritairement composée de personnes agréées pour exercer dans un Etat membre de l'Union européenne la profession de contrôleur légal des comptes au sens de la Directive 2006/43/CE.

140. En outre, le législateur a prévu que l'honorabilité de la personne morale ne peut être mise en cause. Ainsi, le candidat personne morale ne sera pas admis si ⁽¹⁸⁾ :

- il est déclaré en faillite, qu'il a obtenu un concordat judiciaire, il est dissout judiciairement ou a fait l'objet d'une mesure judiciaire ou administrative équivalente en Belgique ou à l'étranger ⁽¹⁹⁾ ;
- il a fait l'objet d'une condamnation pénale ou disciplinaire de 1.500 EUR au moins (même avec sursis) pour une infraction au Code des sociétés ⁽²⁰⁾ ou il a fait l'objet à l'étranger d'une peine définitive qui y entraînerait, pour un cabinet d'audit, la déchéance de cette qualité ;
- sa dénomination, son objet ou d'autres clauses statutaires sont susceptibles d'amener les tiers à se méprendre quant à sa qualité de réviseur d'entreprises ou à d'autres caractéristiques de la personne morale ou de l'entité ;
- l'un de ses associés ou l'un des membres de l'organe de gestion a été privé de ses droits civils et politiques, ou a été déclaré en faillite sans avoir obtenu de réhabilitation, ou a encouru une peine d'emprisonnement ⁽²¹⁾ de trois mois au moins pour une infraction liée au droit des sociétés ⁽²²⁾, à moins que la personne concernée ne démissionne ⁽²³⁾.

⁽¹⁷⁾ Art. 6, § 1^{er} de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽¹⁸⁾ Art. 6, § 2 de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽¹⁹⁾ Cette disposition ne s'applique pas si la personne morale n'a pas la qualité de commerçant.

⁽²⁰⁾ Plus précisément, pour l'une des infractions mentionnées à l'article 1^{er} de l'A.R. n° 22 du 24 octobre 1934 relatif à l'interdiction judiciaire faite à certains condamnés et faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités ; pour une infraction à la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie ; pour une infraction au Code des sociétés ; à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises ; à leurs arrêtés d'exécution ; à la législation fiscale ou aux dispositions étrangères ayant les mêmes objets.

⁽²¹⁾ Cette peine ne peut pas même être conditionnelle.

⁽²²⁾ Plus précisément, pour l'une des infractions mentionnées à l'article 1^{er} de l'A.R. n° 22 du 24 octobre 1934 relatif à l'interdiction judiciaire faite à certains condamnés et faillis d'exercer certaines fonctions, professions ou activités ; pour une infraction à la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie ; pour une infraction au Code des sociétés ; à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises ; à leurs arrêtés d'exécution ; à la législation fiscale ou aux dispositions étrangères ayant les mêmes objets.

⁽²³⁾ dans le mois de la mise en demeure qui est faite par le Conseil.

D. Pour les personnes physiques ou morales de pays tiers

141. La loi prévoit enfin des conditions d'accès à la profession de réviseur d'entreprises pour les personnes physiques et morales ressortissantes d'Etat tiers, sous réserve du bénéfice de la réciprocité ⁽²⁴⁾.

142. Ces conditions sont très similaires à celles requises pour les candidats ressortissants de l'Union européenne ou domiciliés en Belgique.

3.2.3. Le registre public de l'IRE

143. L'agrément du nouveau réviseur d'entreprises est porté à la connaissance des tiers par son inscription au registre public de l'IRE, dont les informations sont enregistrées sous forme électronique et accessibles à tout moment sur le site internet de l'Institut ⁽²⁵⁾.

3.2.4. La protection du titre de réviseur d'entreprises

144. Le titre de réviseur d'entreprises est strictement protégé par la loi.

145. D'une part, la loi dispose que seules les personnes inscrites dans le registre public de l'IRE peuvent porter le titre de réviseur d'entreprises ⁽²⁶⁾. Toute infraction à cette disposition est d'ailleurs punie d'une peine d'emprisonnement de huit jours à trois mois et d'une amende de 200 à 2.000 euros ou d'une de ces sanctions ⁽²⁷⁾.

146. D'autre part, le Code des sociétés dispose que pour être nommé commissaire au sein d'une entreprise, le candidat doit nécessairement être reconnu comme réviseur d'entreprises et être inscrit au registre public de l'IRE ⁽²⁸⁾. Le Code des sociétés sanctionne par la nullité toute décision contraire à cette règle. Cette nullité sera déclarée par le président du tribunal de commerce ⁽²⁹⁾.

⁽²⁴⁾ Art. 7 de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽²⁵⁾ Art. 10 de la loi de 1953 coordonnée en 2007. La tenue de ce registre public est réglementée par l'A.R. du 30 avril relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public, *M.B.*, 30 mai 2007.

⁽²⁶⁾ Art. 11 de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽²⁷⁾ Art. 78 de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽²⁸⁾ Art. 130, al. 1^{er} C. Soc.

⁽²⁹⁾ Art. 130, al. 2 C. Soc.

3.3. LA NOMINATION DU REVISEUR D'ENTREPRISES

3.3.1. Introduction

A. Distinctions préalables

147. L'article 155 du Code des sociétés dispose que dans les sociétés où un commissaire doit être désigné, la mission à l'égard du Conseil d'entreprise sera exercée par ce commissaire.

148. Dans les sociétés où aucun commissaire n'a été nommé, l'article 161 du même Code prévoit que l'assemblée générale nommera un réviseur d'entreprises chargé de cette mission. Dans ce cas, il est précisé que la procédure de nomination du réviseur d'entreprises sera calquée sur la procédure de nomination du commissaire.

149. Dans les entreprises (au sens « unité technique d'exploitation ») qui ne sont pas des sociétés, mais dans lesquelles un Conseil d'entreprise doit être institué, l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 dispose que la procédure est également calquée sur la procédure de nomination du commissaire. Dans ce cas, à défaut d'assemblée générale des associés, l'organe de gestion, ou à défaut de celui-ci, le chef d'entreprise, exerce les droits de l'assemblée générale et remplit les obligations qui lui sont imposées.

150. Dès lors que les procédures sont donc identiques, nous n'avons pas jugé utile de distinguer chaque fois ces trois situations dans notre étude.

B. Aperçu général de la procédure

151. La procédure de nomination du réviseur d'entreprises est régie par les articles 130, 156 et 157 du Code des sociétés.

152. L'article 130 du Code des sociétés précise que le commissaire est nommé par l'assemblée générale.

153. L'article 156 du Code des sociétés impose une intervention préalable du Conseil d'entreprise dans les entreprises où il en existe un. Ainsi, cet article dispose:

« Les commissaires de la société visée à l'article 155 (c'est-à-dire la société où il existe un Conseil d'entreprise) sont nommés sur présentation du Conseil d'entreprise délibérant à l'initiative et sur proposition de l'organe de gestion et statuant à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs.

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. ».

154. La procédure de nomination du réviseur d'entreprises peut donc être décomposée en plusieurs étapes, la première ne devant être appliquée que dans les sociétés légalement tenues de constituer un comité d'audit :

- Proposition par le comité d'audit et information au Conseil d'entreprise (voir 3.3.2) ;
- Proposition par l'organe de gestion (voir 3.3.3.) ;
- Délibération et décision du Conseil d'entreprise (voir 3.3.4.) ;
- Décision de l'assemblée générale (voir 3.3.5.).

155. Il nous paraît utile d'insister sur le fait qu'en vertu de l'article 156, alinéa 3 du Code des sociétés, cette procédure doit impérativement être respectée, qu'il s'agisse d'une nouvelle nomination ou d'un simple renouvellement de mandat (voir 3.3.6.).

156. En cas d'échec de cette procédure, l'article 157 du Code des sociétés prévoit la possibilité d'une nomination judiciaire (voir 3.3.8.).

C. Nature de la décision du Conseil d'entreprise

157. Nous constatons qu'en matière de nomination du réviseur d'entreprises, le Conseil d'entreprise dispose d'un véritable pouvoir de codécision.

158. Lors des travaux parlementaires, un amendement avait été déposé tendant à conférer au Conseil d'entreprise un pouvoir seulement consultatif, parce qu'il ne serait pas normal de reconnaître au Conseil d'entreprise une compétence décisionnelle sans introduire un principe de responsabilité ⁽³⁰⁾. Ainsi, il était question de savoir s'il était juridiquement admissible d'accorder, à ceux qui ne participent pas aux responsabilités, un rôle et des droits liés à des missions sujettes, elles, à responsabilité ⁽³¹⁾.

159. Cette inquiétude a été contestée : dès lors que le réviseur d'entreprises doit fournir des informations au Conseil d'entreprise, il serait normal que celui-ci soit en mesure de décider de la désignation de la personne qui doit l'informer ⁽³²⁾.

160. Le Ministre des Affaires Economiques a confirmé ce dernier point de vue et a insisté sur le pouvoir de « codécision » du Conseil d'entreprise ⁽³³⁾.

161. H. BRAECKMANS souligne que le terme de « codécision » est particulièrement bien choisi ⁽³⁴⁾. En effet, d'une part, la compétence du Conseil d'entreprise est plus large qu'une simple compétence d'avis : l'assemblée générale ne pourra pas nommer un candidat qui n'aura pas été présenté par le Conseil d'entreprise. D'autre part, la compétence du Conseil d'entreprise est limitée en amont par le droit exclusif d'initiative et de proposition

⁽³⁰⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1986-1987, n° 552/35, p. 21.

⁽³¹⁾ M. BOULARD, « Le Commissaire et le Conseil d'entreprise », in *La Réforme du révisorat*, journée d'études, Louvain-la-Neuve, 25 septembre 1985, p. 18.

⁽³²⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1986-1987, n° 552/35, p. 21.

⁽³³⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1986-1987, n° 552/35, p. 21.

⁽³⁴⁾ H. BRAECKMANS, « De benoeming van de commissaris-revisor : nieuwe rechtspraak », *R.W.*, 1987, p. 1798.

du conseil d'administration et en aval, par la décision finale de l'assemblée générale. En réalité, le pouvoir de « codécision » du Conseil d'entreprise est donc avant tout négatif, dans la mesure où le Conseil d'entreprise dispose surtout d'un droit de veto quant aux propositions émises par l'organe de gestion.

162. Toutefois, bien que l'on ne puisse juridiquement reconnaître au Conseil d'entreprise le pouvoir de présenter des candidats, il peut bien entendu en « suggérer » à l'organe de gestion lors des négociations ⁽³⁵⁾.

3.3.2. Proposition des candidats par le comité d'audit (dans les sociétés cotées)

A. Observations préalables

163. L'alinéa 2 de l'article 156 du Code des Sociétés été introduit par la loi du 17 décembre 2008 ⁽³⁶⁾, qui parachève la transposition de la Directive 2006/43/CE dite directive audit.

164. Cet alinéa modifie légèrement la procédure pour les sociétés tenues de constituer un comité d'audit en vertu de la loi.

165. Il s'agissait d'intégrer la disposition de la directive selon laquelle « *la proposition de l'organe d'administration (ou de l'organe de surveillance d'une entité d'intérêt public) relative à la nomination du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit est fondée sur une recommandation du comité d'audit* » ⁽³⁷⁾, tout en évitant de porter atteinte au rôle du Conseil d'entreprise en la matière ⁽³⁸⁾.

166. En vertu de l'article 526bis du Code des sociétés, les sociétés légalement tenues de constituer un comité d'audit sont les sociétés cotées ⁽³⁹⁾, à moins qu'elles ne répondent à au moins deux des trois critères suivants ⁽⁴⁰⁾ :

- nombre moyen de salariés inférieur à 250 personnes sur l'ensemble de l'exercice concerné ;
- total du bilan inférieur ou égal à 43.000.000 EUR ;

⁽³⁵⁾ B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 45.

⁽³⁶⁾ M.B., 29 décembre 2008, entrée en vigueur le 8 janvier 2009.

⁽³⁷⁾ Directive 2006/43/CE, art. 41, point 3.

⁽³⁸⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., n° 52-1471/001, 14 octobre 2008, p. 19.

⁽³⁹⁾ En vertu de l'art. 4 C. Soc., il s'agit donc des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé au sens de l'art.2, 3° de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers.

⁽⁴⁰⁾ L'article 526bis, § 7 C. Soc. prévoit que sont exemptées de l'obligation d'avoir un comité d'audit :

- les sociétés qui sont des organismes de placement collectif à nombre variable de parts publics tels que définis à l'article 10 de la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement ;
- les sociétés dont la seule activité consiste à émettre des titres adossés à des actifs au sens de l'article 2, § 5 du Règlement CE n° 809/2004 de la Commission européenne. Dans ce cas, la société divulgue les raisons pour lesquelles elle ne juge pas opportun de disposer d'un comité d'audit ou que le conseil d'administration soit chargé d'exercer les fonctions du comité d'audit.

– chiffre d'affaire net annuel inférieur ou égal à 50.000.000 EUR.

167. Dans ce cas, la constitution d'un comité d'audit n'est pas obligatoire, mais les missions attribuées au comité d'audit doivent être exercées par le conseil d'administration, à condition que ces sociétés disposent d'au moins un administrateur « indépendant » (au sens de l'art. 526^{ter} C. Soc.⁽⁴¹⁾), et que, au cas où le président du conseil d'administration est un membre exécutif, il ne préside pas cet organe lorsque celui-ci agit.

168. Le comité d'audit est constitué au sein du conseil d'administration. Il est composé de membres non exécutifs et d'au moins un administrateur « indépendant », compétent en matière de comptabilité et d'audit.

48

⁽⁴¹⁾ L'article 526^{ter} C. Soc. dispose que l'administrateur indépendant doit au moins répondre aux critères suivants :

- 1° durant une période de cinq années précédant sa nomination, ne pas avoir exercé un mandat de membre exécutif de l'organe de gestion, ou une fonction de membre du comité de direction ou de délégué à la gestion journalière, ni auprès de la société, ni auprès d'une société ou personne liée à celle-ci ;
- 2° ne pas avoir siégé au conseil d'administration en tant qu'administrateur non exécutif pendant plus de trois mandats successifs, sans que cette période ne puisse excéder 12 ans ;
- 3° durant une période de trois années précédant sa nomination, ne pas avoir fait partie du personnel de direction de la société ou d'une société ou personne liée à celle-ci ;
- 4° ne pas recevoir, ni avoir reçu, de rémunération ou un autre avantage significatif de nature patrimoniale de la société ou d'une société ou personne liée à celle-ci, en dehors des tantièmes et honoraires éventuellement perçus comme membre non exécutif de l'organe de gestion ou membre de l'organe de surveillance ;
- 5° a) ne détenir aucun droit social représentant un dixième ou plus du capital, du fonds social ou d'une catégorie d'actions de la société ;
b) s'il détient des droits sociaux qui représentent une quotité inférieure à 10 % :
– par l'addition des droits sociaux avec ceux détenus dans la même société par des sociétés dont l'administrateur indépendant a le contrôle, ces droits sociaux ne peuvent atteindre un dixième du capital, du fonds social ou d'une catégorie d'actions de la société ;
ou
– les actes de disposition relatifs à ces actions ou l'exercice des droits y afférents ne peuvent être soumis à des stipulations conventionnelles ou à des engagements unilatéraux auxquels le membre indépendant de l'organe de gestion a souscrit ;
c) ne représenter en aucune manière un actionnaire rentrant dans les conditions du présent point ;
- 6° ne pas entretenir, ni avoir entretenu au cours du dernier exercice social, une relation d'affaires significative avec la société ou une société ou personne liée à celle-ci, ni directement ni en qualité d'associé, d'actionnaire, de membre de l'organe de gestion ou de membre du personnel de direction d'une société ou personne entretenant une telle relation ;
- 7° ne pas avoir été au cours des trois dernières années, associé ou salarié du réviseur (actuel ou précédent) de la société ou d'une société ou personne liée à celle-ci ;
- 8° ne pas être membre exécutif de l'organe de gestion d'une autre société dans laquelle un administrateur exécutif de la société siège en tant que membre non exécutif de l'organe de gestion ou membre de l'organe de surveillance, ni entretenir d'autres liens importants avec les administrateurs exécutifs de la société du fait de fonctions occupées dans d'autres sociétés ou organes ;
- 9° n'avoir, ni au sein de la société, ni au sein d'une société ou d'une personne liée à celle-ci, ni conjoint ni cohabitant légal, ni parents ni alliés jusqu'au deuxième degré exerçant un mandat de membre de l'organe de gestion, de membre du comité de direction, de délégué à la gestion journalière ou de membre du personnel de direction, ou se trouvant dans un des autres cas définis aux points 1° à 8°.

B. Equilibre entre le comité d'audit, l'organe de gestion et le Conseil d'entreprise

169. Il nous paraît logique que le comité d'audit doive participer à la procédure de nomination du réviseur d'entreprises, car il est notamment responsable :

- du suivi du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés, en ce compris le suivi des questions et recommandations formulées par le commissaire et le cas échéant par le réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés;
- de l'examen et du suivi de l'indépendance du commissaire et le cas échéant du réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés, en particulier pour ce qui concerne la fourniture de services complémentaires à la société.

170. D'un autre côté, il fallait trouver un moyen afin d'éviter de porter atteinte à l'équilibre existant entre le pouvoir de décision de l'organe de gestion et celui du Conseil d'entreprise. C'est ce que le législateur a tenté de faire, mais de manière assez imprécise, nous semble-t-il. Le nouvel alinéa de l'article 156 du Code des sociétés manque en effet de clarté.

171. Nous nous posons une première question quant à la force contraignante de la proposition du comité d'audit pour l'organe de gestion. Ainsi, l'organe de gestion est-il tenu de proposer le candidat (ou éventuellement les candidats, surtout en cas de constitution d'un collège) proposé(s) par le comité d'audit ou pourra-t-il proposer un (ou des) autre(s) candidat(s) ?

172. Le texte n'est pas clair à ce sujet : la loi belge utilise le terme « proposition », ce qui induit un caractère contraignant, alors que la directive parle de « recommandation », autrement dit d'un simple « avis ».

173. Nous verrons que lorsque la loi belge utilise le terme de « proposition » en tant qu'adressée par l'organe de gestion au Conseil d'entreprise, ce dernier est lié par celle-ci, de manière telle qu'il pourra seulement décider soit de présenter à l'assemblée générale le(s) candidat(s) proposé(s), soit de le(s) refuser, mais il ne pourra pas présenter lui-même des candidats qui n'auront pas été proposés par l'organe de gestion. La situation est d'ailleurs identique pour l'assemblée générale : elle ne pourra pas nommer un réviseur d'entreprises qui n'aura pas été présenté par le Conseil d'entreprise.

174. A l'instar du Prof. M. DE WOLF ⁽⁴²⁾, il nous semble toutefois difficile de concevoir qu'il en irait de même pour la « proposition » émise par le comité d'audit. Celle-ci ne pourrait être imposée à l'organe de gestion.

⁽⁴²⁾ M. DE WOLF et D. SZAFRAN, « Le comité d'audit : une analyse juridique après les lois du 17 décembre 2008 et du 9 février 2009 », in *Le comité d'audit et le Commissaire*, Bruges, la Chartre, 2009, p.134 ; M. De Wolf, « Le dirigeant de société et le commissaire », in *Le statut du dirigeant d'entreprise*, sous la direction de Y. DE CORDT, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 334.

175. C'est d'ailleurs la seule manière de comprendre l'intérêt de l'obligation, pour l'organe de gestion, d'informer le Conseil d'entreprise ⁽⁴³⁾ (art.156, al. 2 C. Soc.) et l'assemblée générale ⁽⁴⁴⁾ (dernier alinéa de l'article 533 C. Soc.), de la « proposition » du comité d'audit.

176. Une seconde question concerne la transmission de la proposition du comité d'audit au Conseil d'entreprise. Cette proposition est-elle transmise par le comité d'audit directement ou par l'organe de gestion, après délibération ?

177. Il nous semble que le législateur a simplement voulu que le Conseil d'entreprise soit immédiatement associé à la procédure et qu'il soit dès lors informé par le comité d'audit dès que celui-ci aura émis sa proposition à l'organe de gestion. En effet, le législateur a précisé que la proposition était transmise « *pour information* ». Or, il n'a pas pu vouloir ôter tout pouvoir de codécision du Conseil d'entreprise dès qu'un comité d'audit était institué au sein d'une entreprise.

178. Il nous semble donc que cette première étape de la procédure de nomination du réviseur d'entreprises (proposition du comité d'audit et information de cette proposition au Conseil d'entreprise) ne pourrait empêcher la délibération ultérieure du Conseil d'entreprise, lorsque l'organe de gestion aura fait ses propositions, les deux premiers alinéas de l'article 156 du Code des sociétés n'étant de toute façon pas exclusifs l'un de l'autre.

C. Sanction

179. L'article 130, alinéa 3 du Code des sociétés souligne l'importance de l'intervention du comité d'audit en disposant que toute décision de nomination ou de renouvellement de mandat d'un commissaire prise sans cette intervention est nulle, cette nullité étant prononcée par le président du tribunal de commerce du siège social de la société ⁽⁴⁵⁾, siégeant en référé.

3.3.3. Proposition des candidats par l'organe de gestion

180. L'organe de gestion joue un rôle important dans la procédure de nomination du réviseur d'entreprises, car c'est lui qui prendra l'initiative de présenter des candidats, sur proposition ou non du comité d'audit selon que la constitution d'un tel comité est ou non obligatoire.

⁽⁴³⁾ Art. 156 al. 2 C. Soc. dispose que : « *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* ».

⁽⁴⁴⁾ Le dernier alinéa de l'art. 533 C. Soc. dispose que : « *L'ordre du jour doit contenir l'indication des sujets à traiter ainsi que, pour les sociétés ayant fait ou faisant publiquement appel à l'épargne, les propositions de décision. En outre, pour les sociétés cotées, la proposition du comité d'audit relative à la nomination d'un commissaire ou du réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés est mentionnée dans l'ordre du jour. Il en va de même lors du renouvellement de cette nomination* ».

⁽⁴⁵⁾ Cf. *infra*, nos 232-238, en ce qui concerne la compétence du président du tribunal « de commerce ».

181. C'est donc à l'organe de gestion que revient le droit de proposer initialement des candidats et non au Conseil d'entreprise. Comme déjà indiqué, le Conseil d'entreprise ne dispose que d'un droit de veto, mais pourra éventuellement suggérer des candidats lors des négociations avec l'organe de gestion.

182. En vertu de l'article 157 du Code des sociétés, si l'organe de gestion ne présente aucun candidat alors que la nomination d'un réviseur d'entreprises est obligatoire, tout intéressé pourra requérir du président du tribunal de commerce que celui-ci procède à une telle nomination.

183. On admet généralement que l'organe de gestion n'est pas légalement tenu de présenter *plusieurs* candidats au Conseil d'entreprise ⁽⁴⁶⁾, ce qui est d'ailleurs très rarement le cas, à moins qu'il ne s'agisse de constituer un collège de commissaires. Dans un litige soumis au président du tribunal de commerce de Nivelles ⁽⁴⁷⁾, le président a fait remarquer que tant le texte de loi que les travaux préparatoires restent muets à ce sujet.

184. Les délégués au Conseil d'entreprise avaient avancé comme argument une prétendue obligation dans le chef de l'organe de gestion de présenter une liste de candidats, et le fait que si ce n'était pas le cas et que l'organe de gestion ne lui proposait qu'un seul candidat, le Conseil d'entreprise ne pourrait à son tour nécessairement présenter qu'un seul candidat à l'assemblée générale, dont le rôle aurait été réduit à un simple droit d'entérinement, ou éventuellement de refus, menant dans ce cas à une situation de blocage ⁽⁴⁸⁾.

185. Le président a répondu que dans le cas d'espèce, le blocage était plutôt survenu en raison du refus du Conseil d'entreprise de prendre position, plutôt que d'émettre un vote négatif à l'égard du candidat présenté par le conseil d'administration, ce qui aurait permis à ce dernier d'en présenter un autre et d'éviter de devoir s'adresser aux tribunaux ⁽⁴⁹⁾.

⁽⁴⁶⁾ J.-P. BUYLE relève que le texte initial de l'article 15^{ter} de la loi du 20 septembre 1948 prévoyait qu'à défaut de décision favorable prise aux majorités requises par le Conseil d'entreprise, de nouvelles propositions devaient être effectuées sur base d'une liste triple pour chaque mandat. Voir J.-P. BUYLE, « Observations relatives à la procédure de nomination du commissaire-réviseur », note sous Prés. Comm. Nivelles, 10 avril 1986, *R.D.C.*, 2006, p. 609.

⁽⁴⁷⁾ Prés. Comm. Nivelles, 10 avril 1986, *R.D.C.*, 2006, p. 605.

⁽⁴⁸⁾ Cette analyse ne nous semble pas tout à fait exacte, dans la mesure où en cas de vote négatif de l'assemblée générale quant au(x) candidat(s) proposé(s), la procédure pourra être recommencée. Cf. *infra*, n° 223.

⁽⁴⁹⁾ Pour d'autres cas de situation de veto, voir Prés. Comm. Malines, 9 mai 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 612 et Prés. Comm. Bruxelles, 5 juin 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 617.

186. Le droit pour l'organe de gestion de ne présenter qu'un seul candidat peut être déduit de l'article 186 de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés ⁽⁵⁰⁾. Cette disposition renvoie en effet à l'absence d'accord sur le(s) candidat(s) commissaire(s) ou réviseur(s) d'entreprises : si le Conseil d'entreprise n'est pas d'accord avec le seul candidat proposé, il pourra refuser ce candidat et obliger l'organe de gestion à en présenter un autre.

3.3.4. Délibération par le Conseil d'entreprise

A. Accord spécifique ou procédure supplétive

187. Le titre II de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (ci-après A.R. d'exécution du Code des sociétés) concerne la présentation aux Conseils d'entreprise des candidats de commissaire ou de réviseur d'entreprises.

188. Il commence par l'article 184, § 1er, qui dispose que : « *le présent livre est applicable à chaque société dans laquelle un Conseil d'entreprise doit être institué en exécution de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, à l'exception des institutions d'enseignement subsidiées, sauf accord contraire concernant la procédure de présentation des candidats commissaire ou réviseur d'entreprises, acté dans un procès-verbal trois mois au moins avant la date à laquelle doit intervenir la désignation de commissaire(s) ou réviseur(s) d'entreprises au sein de la société, par l'assemblée générale des actionnaires ou à défaut par l'organe statutaire compétent pour l'administration de la société ou par le chef d'entreprise.* ».

189. L'article 191 du même arrêté royal prévoit que : « *le présent livre est aussi applicable à toutes les entreprises, autres que les sociétés, visées à l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, sauf accord contraire concernant la procédure de présentation des candidats commissaires et réviseurs d'entreprises, acté dans un procès-verbal trois mois au moins avant la date à laquelle doit intervenir la désignation de commissaire(s) ou réviseur(s) d'entreprises au sein de la société, par l'assemblée générale des actionnaires ou à défaut par l'organe statutaire compétent pour l'administration de la société ou par le chef d'entreprise.* ».

190. Dans toute entreprise (entendue tant comme société que comme ASBL), le Conseil d'entreprise peut donc déterminer lui-même comment se déroulera la procédure de nomination. Dans ce cas, l'accord à ce sujet doit être établi par procès-verbal au moins trois mois avant le jour où a lieu la nomination par l'assemblée générale des associés ou, à défaut, par l'organe statutaire compétent pour l'administration de l'entreprise ou par le chef d'entreprise ⁽⁵¹⁾.

⁽⁵⁰⁾ B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 45 et références citées. Cet article 186 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés dispose que : « *Si la réunion du Conseil d'entreprise prévue à l'article 185 ne donne lieu à aucun accord sur le(s) candidat(s) commissaire(s) ou réviseur(s) proposé(s), il faudra à nouveau délibérer sur la proposition, au plus tard lors de la dernière réunion du Conseil d'entreprise précédant la date à laquelle la désignation doit intervenir au sein de la sociétés.* ».

⁽⁵¹⁾ Art. 184, § 1^{er} de l'A.R. d'exécution du Code des sociétés.

191. A défaut d'un tel accord sur la procédure avant le début de la période susmentionnée, la procédure définie par les articles 184 à 191 de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés et décrite ci-dessous, sera d'application.

192. Dans les entreprises présentant une structure complexe, avec plusieurs sièges d'exploitation, certains cas particuliers peuvent se présenter, pour lesquelles l'article 184 de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés prévoit une solution.

193. Ainsi, si une société comprend plusieurs Conseils d'entreprise et que ceux-ci se réunissent séparément pour nommer un commissaire par entité, l'accord concernant la procédure de nomination doit être établi dans les délais mentionnés ci-dessus au sein de *chacun* des Conseils d'entreprise séparément. La procédure supplétive s'appliquera uniquement aux Conseils qui n'auront pas arrêté d'accord dans les délais prévus ⁽⁵²⁾.

194. Il arrive aussi que les différents Conseils d'entreprise appartenant à une même entreprise mais à des unités techniques d'exploitation différentes, doivent être convoqués à une réunion commune, pour examiner les questions qui concernent l'ensemble de l'entreprise ⁽⁵³⁾ et notamment pour nommer un commissaire commun pour l'ensemble de l'entreprise. Dans ce cas, c'est la procédure supplétive de nomination que s'appliquera ⁽⁵⁴⁾.

195. Au contraire, lorsqu'un seul Conseil d'entreprise existe pour plusieurs entités juridiques, pour lesquelles il faut nommer chaque fois un commissaire différent, se pose la question de la date à prendre en considération pour le calcul du délai de trois mois. Il s'agira de la date à laquelle la première désignation pour une de ces entités juridiques doit intervenir ⁽⁵⁵⁾.

B. Quorum de présence

196. Ni la loi, ni les arrêtés d'exécution ne prévoient de quorum de présence spécifique pour la réunion du Conseil d'entreprise lors de laquelle il délibérera sur la nomination du réviseur d'entreprises.

197. Nous rappelons que les modalités pratiques de fonctionnement du Conseil d'entreprise doivent être consignées, conformément à l'article 22 de la loi du 20 septembre 1948, dans un règlement d'ordre intérieur décidé et adopté par le Conseil d'entreprise ou à défaut, au niveau du secteur (*cf. supra*, nos 103-107). Ce règlement

⁽⁵²⁾ Art. 184, § 2 de l'A.R. d'exécution du Code des sociétés.

⁽⁵³⁾ Dans les entreprises complexes, dans lesquelles il existe plusieurs Conseils d'entreprises, l'article 15 de la CCT n° 9 du 9 mars 1972 prévoit que les questions qui concernent l'ensemble de l'entreprise doivent être examinées soit lors d'une réunion de chaque Conseil d'entreprise séparément, mais présidée par le chef d'entreprise dans son ensemble, soit lors d'une réunion commune des Conseils d'entreprises.

⁽⁵⁴⁾ Art. 184, § 3 de l'A.R. d'exécution du Code des sociétés.

⁽⁵⁵⁾ Art. 184, § 4 de l'A.R. d'exécution du Code des sociétés.

doit notamment déterminer les règles à observer quant au déroulement des réunions ⁽⁵⁶⁾, dans lesquelles il faut inclure le nombre minimum de membres présents ⁽⁵⁷⁾.

198. Il est donc conseillé de consulter ce règlement d'ordre intérieur afin de vérifier s'il ne contient pas de règles plus sévères en la matière ⁽⁵⁸⁾.

C. Dates des réunions de délibération

199. L'article 185 de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés prévoit que le Conseil d'entreprise doit avoir délibéré au moins une fois – et éventuellement avoir pris une décision à propos des candidatures présentées – deux mois au moins avant le jour où a lieu la nomination du réviseur d'entreprises dans l'entreprise par l'assemblée générale.

200. La loi impose donc au moins une réunion du Conseil d'entreprise pour discuter au sujet de la proposition de l'organe de gestion. Il faut en déduire qu'en pratique, il y a moyen, à condition de réunir une double majorité (*cf. infra*, nos 211-216), de procéder à la délibération et à la décision en une seule réunion ⁽⁵⁹⁾.

201. L'article 186 de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés prévoit toutefois que si cette réunion ne donne lieu à aucun accord sur les candidats proposés, il faudra à nouveau délibérer sur la proposition et prendre une décision au plus tard lors de la dernière réunion du Conseil d'entreprise précédant la date à laquelle la désignation doit intervenir au sein de l'entreprise.

202. Si aucune assemblée ordinaire du Conseil d'entreprise n'est plus tenue avant cette date, il faut le cas échéant convoquer une assemblée extraordinaire du Conseil d'entreprise ⁽⁶⁰⁾.

203. L'organe de gestion pourra proposer un ou plusieurs nouveaux candidats ⁽⁶¹⁾.

D. Informations préalables

204. Afin de pouvoir délibérer en connaissance de cause sur les candidats présentés, la loi octroie au Conseil d'entreprise un droit d'information spécifique ⁽⁶²⁾.

205. Ainsi, en vertu de l'article 187 de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés, toutes les informations écrites qu'a fournies le candidat réviseur d'entreprises à l'organe

⁽⁵⁶⁾ Art. 22, § 3, al. 1^{er}, 6^o de la loi du 20 septembre 1948.

⁽⁵⁷⁾ *Guide pratique à l'intention des membres du Conseil d'entreprise* publié par le Service public fédéral Emploi, Travail et Concertation sociale, janvier 2008, p. 37. Voir www.emploi.belgique.be.

⁽⁵⁸⁾ B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 45 et références citées.

⁽⁵⁹⁾ M. VANDER LINDEN, « Rôle et missions du réviseur d'entreprises à l'égard du Conseil d'entreprise », in *La révision des comptes annuels et de comptes consolidés*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p.121-122.

⁽⁶⁰⁾ Art. 186, al. 2 de l'A.R. d'exécution du Code des sociétés.

⁽⁶¹⁾ Art. 186, al. 3 de l'A.R. d'exécution du Code des sociétés.

⁽⁶²⁾ B. TILLEMANN, *op.cit.*, p. 46.

de gestion en vue de la présentation de sa candidature doivent être communiquées préalablement aux membres du Conseil d'entreprise, en même temps que l'invitation à la réunion où il sera délibéré et décidé au sujet de la candidature.

206. Il s'agira notamment :

- de transmettre au Conseil d'entreprise le *curriculum vitae* du (des) candidat(s) ⁽⁶³⁾ ;
- d'informer le Conseil d'entreprise de la rémunération du candidat, cette rémunération rétribuant les fonctions de réviseur d'entreprises relatives au droit des sociétés et les missions que celui-ci effectue à l'égard du Conseil d'entreprise ⁽⁶⁴⁾.

207. A la demande d'une majorité des délégués des travailleurs au Conseil d'entreprise, il faudra également présenter au Conseil d'entreprise :

- une estimation du volume des prestations requises pour l'exercice des fonctions et missions du réviseur d'entreprises ⁽⁶⁵⁾ ;
- une description de leur contenu ⁽⁶⁶⁾.

E. Présentation du candidat aux réunions de délibération

208. En vertu de l'article 188 de l'arrêté royal d'exécution du Code des sociétés, à la demande d'une majorité des délégués des travailleurs du Conseil d'entreprise, les candidats proposés sont invités à se présenter à la réunion délibérant sur leur présentation. Le candidat commissaire ou réviseur d'entreprises doit être présent à la réunion du Conseil d'entreprise à laquelle il est invité afin de se présenter ⁽⁶⁷⁾.

209. Si, en revanche, il n'est pas invité, il n'a aucune obligation de se présenter à la réunion. Il peut arriver que l'organe de gestion prenne l'initiative d'inviter le candidat. Dans ce cas, il appartient à celui-ci de juger de l'opportunité de répondre favorablement à cette invitation. Il est néanmoins jugé souhaitable de donner suite à cette demande ⁽⁶⁸⁾.

210. Le candidat présent répond aux questions posées à propos de la nature et de l'importance de la mission au sein de l'entreprise et de son exécution ⁽⁶⁹⁾.

⁽⁶³⁾ Art. 187, al. 2 de l'A.R. d'exécution du Code des sociétés.

⁽⁶⁴⁾ Art. 158 C. Soc. et art. 162, al. 2 C. Soc.

⁽⁶⁵⁾ Art. 158 C. Soc. et art. 162, al. 2 C. Soc.

⁽⁶⁶⁾ Art. 187, al. 2 de l'A.R. d'exécution du Code des sociétés.

⁽⁶⁷⁾ Art. 188, al. 1^{er} de l'A.R. d'exécution du Code des sociétés.

⁽⁶⁸⁾ B. TILLEMAN, *op.cit.*, p. 47, Conseil Supérieur du Révisorat d'Entreprises, Recommandation 88/009D du 25 novembre 1988 concernant la procédure de présentation devant le Conseil d'entreprise d'une société de révision. *Rapp. annuel*, 1987-1988, p. 91-92 ; IRE, *Vademecum du réviseur d'entreprises*, t.I, 2005, p. 483-484.

⁽⁶⁹⁾ Art. 188, al. 2 de l'A.R. d'exécution du Code des sociétés.

F. Conditions de majorité au sein du Conseil d'entreprise

211. L'article 156 du Code des sociétés dispose que : « *les commissaires sont nommés sur présentation 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.* ».

212. A défaut d'accord plus précis, adopté en vertu de l'article 184, § 1^{er} de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, la loi requiert donc une double majorité : la majorité de tous les membres du Conseil d'entreprise et la majorité des membres nommés par les travailleurs.

213. M. BOURLAT souligne ⁽⁷⁰⁾ qu'il ressort toutefois de l'avis du Conseil d'Etat que les précisions fournies par le fonctionnaire délégué du Gouvernement permettent de concevoir cette double majorité de la manière suivante :

- la majorité des voix émises par le chef d'entreprise et par ses délégués au Conseil d'entreprise ;
- la majorité des voix émises par les membres du Conseil d'entreprise nommés par les travailleurs.

214. Aussi, le Conseil d'Etat a, à juste titre, observé que si telle était l'intention du Gouvernement, il y avait lieu de modifier les termes de l'avant-projet de loi en conséquence. Il ne semble pas avoir été entendu. Il y a certes eu une modification par rapport à l'avant-projet soumis à l'avis, les mots « *statuant à la majorité de ses membres* » ayant été remplacés par « *statuant à la majorité des voix émises par ses membres* ».

215. Le texte actuel est ambigu car il méconnaît la composition d'un Conseil d'entreprise. Il s'agit d'un organe bipartite, dans lequel les délégués des travailleurs sont souvent plus nombreux que les représentants de l'employeur qui peut d'ailleurs siéger seul. En principe, cette minorisation de fait n'a aucune conséquence dommageable pour le chef d'entreprise étant donné que les décisions du Conseil sont prises à l'unanimité. Or, les dispositions légales relatives à la nomination du réviseur d'entreprises écarte sur ce point précis le mode normal de votation au sein du Conseil d'entreprise, en lui substituant dans l'esprit une codécision des deux groupes intéressés, que dans sa lettre, le texte méconnaît ⁽⁷¹⁾.

216. Par ailleurs, l'article 189 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés dispose que: « *lorsqu'une société comprend plusieurs Conseils d'entreprise, ces Conseils sont réputés, pour la détermination de la majorité prescrite par l'article 156, alinéa 1 du Code des sociétés, former un seul collège électoral, indépendamment du fait qu'ils se prononcent séparément ou en réunion commune sur les candidatures qui leur sont proposées.* ». En d'autres termes, la décision sera adoptée

⁽⁷⁰⁾ M. BOULARD, « Le Commissaire et le Conseil d'entreprise », in *La Réforme du révisorat*, journée d'études, Louvain-la-Neuve, 25 septembre 1985, p. 21-22.

⁽⁷¹⁾ *Ibidem*.

par une majorité calculée globalement, même si l'un des Conseils d'entreprise n'a pas approuvé le candidat.

G. Rejet du candidat au sein du Conseil d'entreprise

217. Le Conseil d'entreprise pourra soit nommer le réviseur d'entreprises, soit rejeter le candidat, soit refuser de prendre position.

218. Lorsque le Conseil d'entreprise décide de rejeter le ou les candidat(s) proposé(s) par l'organe de gestion, il ne doit pas motiver sa décision ⁽⁷²⁾. La loi n'est pas explicite à cet égard, mais selon le Gouvernement, d'une part, il serait difficile d'imposer une motivation obligatoire car un même vote négatif (de la part des délégués des travailleurs *et* des délégués de l'employeur) n'est pas nécessairement inspiré par des motifs identiques ; d'autre part, le procédé risquerait de mener, selon lui, à des contestations sans fin sur le bien-fondé de la motivation ⁽⁷³⁾.

219. Si aucun accord (rejet ou refus de prendre position) n'intervient lors de la première réunion du Conseil d'entreprise qui a pour objet de délibérer quant aux candidats proposés, il faudra délibérer une seconde fois sur la ou les proposition(s) et prendre une décision au plus tard lors de la dernière réunion du Conseil d'entreprise précédant la date à laquelle la désignation doit intervenir au sein de l'entreprise ⁽⁷⁴⁾. Si aucune assemblée ordinaire du Conseil d'entreprise n'est plus tenue avant cette date, il faudra convoquer une assemblée extraordinaire du Conseil d'entreprise ⁽⁷⁵⁾.

220. Lors de cette seconde réunion obligatoire du Conseil d'entreprise, l'organe de gestion *pourra* (et non pas « devra ») proposer un ou plusieurs nouveaux candidats ⁽⁷⁶⁾.

3.3.5. Nomination par l'assemblée générale

221. Si la proposition emporte la double majorité des voix au sein du Conseil d'entreprise, elle est transmise à l'assemblée générale qui décide en dernier ressort sur la nomination ⁽⁷⁷⁾.

222. Compte tenu du droit de présentation exclusif de l'organe de gestion et du droit de récusation du Conseil d'entreprise, l'assemblée générale ne pourra nommer d'autre candidat que celui présenté après une décision favorable du Conseil d'entreprise ⁽⁷⁸⁾.

⁽⁷²⁾ Prés. Comm. Liège, 16 avril 1986, *R.P.S.*, 1986, p. 173 ; Prés. Comm. Malines, 9 mai 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 612.

⁽⁷³⁾ Déclaration du ministre dans le rapport fait au nom de la commission des Affaires économiques par Messieurs NICOLAS et FÉVRIER, *Doc. parl.*, Sén., 1983-1984, n° 715/2, p. 20. cité par B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 48 et par H. BRAECKMANS, « De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak », *R.W.*, 1986-1987, p. 1801.

⁽⁷⁴⁾ Art. 186, al. 1^{er} de l'A.R. d'exécution du Code des sociétés.

⁽⁷⁵⁾ Art. 186, al. 2 de l'A.R. d'exécution du Code des sociétés.

⁽⁷⁶⁾ Art. 186, al. 3 de l'A.R. d'exécution du Code des sociétés.

⁽⁷⁷⁾ Art. 130 et 162, al. 1^{er} C. Soc.

⁽⁷⁸⁾ B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 48 et références citées.

223. Si l'assemblée générale refuse cependant de nommer le candidat présenté, la procédure peut être recommencée, ou il peut être décidé de s'adresser au juge pour qu'il procède à la nomination ⁽⁷⁹⁾.

3.3.6. Renouvellement de mandat

224. En vertu de l'article 156, alinéa 2 du Code des sociétés, la procédure décrite ci-dessus doit impérativement être respectée, qu'il s'agisse d'une première nomination ou d'un simple renouvellement de mandat ⁽⁸⁰⁾.

225. Lors d'un renouvellement de mandat, toutes les parties doivent donc à nouveau intervenir : le comité d'audit le cas échéant, l'organe de gestion, le Conseil d'entreprise et l'assemblée générale.

3.3.7. Sanction du non-respect de la procédure

226. L'article 160 du Code des sociétés sanctionne le non-respect de la procédure, que ce soit au moment de la première nomination ou lors d'une décision de renouvellement, par la nullité de la décision, prononcée par le président du tribunal de commerce du siège social de la société siégeant comme en référé. Lors des travaux préparatoires ⁽⁸¹⁾, le Gouvernement a précisé qu'il s'agit d'une nullité d'ordre public et que par conséquent, tous ceux qui justifient d'un intérêt au sens de l'article 17 du Code judiciaire peuvent la requérir, de même que le juge peut la soulever d'office et la prononcer après réouverture des débats.

227. En cas de reconduction tacite du mandat du réviseur d'entreprises (ou commissaire), toute personne justifiant d'un intérêt ⁽⁸²⁾ (et *a fortiori* le Conseil d'entreprise) pourra donc s'adresser aux tribunaux pour demander l'annulation de la « décision (tacite) » de renouvellement.

3.3.8. Nomination judiciaire du réviseur d'entreprises

A. Généralités

228. En vertu de l'article 157 du Code des sociétés : « *si les majorités visées à l'article 156, alinéa 1^{er}, ne peuvent être obtenues au sein du Conseil d'entreprise sur cette proposition et de manière générale, à défaut de nomination d'un ou de plusieurs commissaires présentés en application de l'article 156, Alinéa 1er, le président du tribunal de commerce dans le ressort duquel la société a établi son siège, statuant à la*

⁽⁷⁹⁾ Déclaration du ministre dans le rapport fait au nom de la commission des Affaires économiques par Messieurs NICOLAS et FÉVRIER, *Doc. parl.*, Sén. 1983-1984, n°715/2, p. 20 cité par B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Chartre, 2007, p. 48; H. BRAECKMANS, « De benoeming van de commissaris-revisor : nieuwe rechtspraak », *R.W.*, 1986-1987, p. 1799.

⁽⁸⁰⁾ Art. 156, al. 2 C. Soc.

⁽⁸¹⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 24, cité par H. BRAECKMANS, « De benoeming van de commissaris-revisor : nieuwe rechtspraak », *R.W.*, 1986-1987, p. 1799.

⁽⁸²⁾ Au sens de l'article 17 C. jud.

requête de tout intéressé et siégeant comme en référé, nomme un réviseur d'entreprises dont il fixe les émoluments et qui est chargé d'exercer les fonctions de commissaires et les missions visées aux articles 151 à 154 jusqu'à ce qu'il soit pourvu régulièrement à son remplacement. ».

229. L'article 157, alinéa 2 du Code des sociétés dispose que : « *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^{er}.* ».

B. Cas pour lesquels le juge peut être saisi

230. Le juge pourra donc être saisi « *si la double majorité n'est pas obtenue au sein du Conseil d'entreprise* » ou « *de manière générale, à défaut de nomination d'un ou plusieurs réviseurs présentés selon la procédure décrite* ».

231. On pense notamment aux cas suivants :

- si l'organe de gestion ne fait pas de proposition ;
- si le Conseil d'entreprise n'est pas convoqué ou refuse les candidats proposés (faisant ainsi usage de son « droit de veto ») ;
- si l'assemblée générale ne nomme pas de candidat ;
- si la nomination a été déclarée nulle en vertu de l'article 160 du Code des sociétés.

C. Tribunal compétent

232. L'article 157 du Code des sociétés prévoit la compétence du président du tribunal de commerce dans le ressort duquel la société a établi son siège.

233. Toutefois, l'article 163 du Code des sociétés précise que pour les sociétés civiles ayant pris la forme d'une société en nom collectif ou en commandite simple (Livre V C. Soc.), c'est au président du tribunal du travail dans le ressort duquel la société a son siège qu'il faut s'adresser.

234. La question n'est pas claire en ce qui concerne les ASBL : faut-il s'adresser au président du tribunal de commerce, au président du tribunal du travail ou au président du tribunal de première instance ? La loi n'est pas explicite.

235. La première hypothèse (compétence du président du tribunal de commerce) se justifierait par analogie avec les sociétés. Mais comment alors expliquer que les sociétés civiles ayant pris la forme d'une société en nom collectif ou en commandite simple doivent quant à elles s'adresser au président du tribunal du travail ?

236. La seconde hypothèse (compétence du président du tribunal du travail), soutenue par B. TILLEMAN⁽⁸³⁾, pourrait donc se justifier par analogie aux sociétés civiles ayant

⁽⁸³⁾ B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 50.

pris la forme d'une société en nom collectif ou en commandite simple. Toutefois, à notre connaissance, aucun argument de texte ne peut soutenir cette hypothèse.

237. À l'instar du Conseil de l'IRE ⁽⁸⁴⁾, nous nous rallions dès lors plutôt à la troisième hypothèse (compétence du président du tribunal de première instance), qui serait simplement justifiée par la compétence générale du tribunal de première instance, qui, en vertu de l'article 568 du Code judiciaire : « connaît de toutes les demandes hormis celles qui sont directement dévolues à la cour d'appel ou à la Cour de cassation ».

238. Cette hypothèse est également soutenue par l'article 17, § 7 de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL, qui dispose que certains articles du Code des sociétés concernant notamment la nomination du commissaire sont applicables par analogie aux associations qui ont nommé un commissaire et qui précise que pour les besoins de cet article, le terme « tribunal de commerce » doit s'entendre « tribunal de première instance ». Il est regrettable que le législateur n'ait pas été attentif à cette question lors de la rédaction de la loi du 2 mai 2002 sur les ASBL.

D. Choix du candidat et de sa rémunération

239. Le président du tribunal nommera le réviseur d'entreprises de son choix ou celui qui correspondra à la proposition qui lui aura été faite. Par exemple, dans un cas soumis au président du tribunal de commerce de Nivelles, le candidat initialement proposé par le conseil d'administration a été retenu parce que ce n'était pas la personne du candidat qui avait été remise en cause par le Conseil d'entreprise, mais seulement la procédure suivie ⁽⁸⁵⁾.

240. En vertu de l'article 157, alinéa 1er du Code des sociétés, le président doit également fixer le montant de la rémunération du réviseur d'entreprises nommé.

241. Le réviseur d'entreprises nommé sera chargé d'exercer les fonctions de commissaire et les missions légales du réviseur d'entreprises jusqu'à ce qu'il ait été régulièrement pourvu à son remplacement ⁽⁸⁶⁾.

E. Consultation du Conseil d'entreprise

242. Le Code des sociétés précise que 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 question ⁽⁸⁷⁾. Le président devra le demander à la société, intervenante volontaire ou forcée dans cette procédure unilatérale ⁽⁸⁸⁾.

⁽⁸⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2007, p. 102-103.

⁽⁸⁵⁾ Prés. Comm. Nivelles, 10 avril 1986, *R.D.C.*, 2006, p. 607 *in fine*.

⁽⁸⁶⁾ Art. 157, al. 1^{er} et 162, al. 2 C. Soc.

⁽⁸⁷⁾ Art. 157, al. 1^{er} et 162, al. 2 C. Soc. Pour un exemple de jurisprudence, voir la décision du président du tribunal de commerce de Nivelles, selon laquelle, en l'espèce, le Conseil d'entreprise ne devait pas être convoqué devant les tribunaux étant donné qu'il avait déjà été consulté par le conseil d'administration, mais avait refusé de se prononcer (Prés. Comm. Nivelles, 10 avril 1986, *R.D.C.*, 2006, p. 606).

⁽⁸⁸⁾ I. VEROUĞSTRAETE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Editions du Jeune Barreau, 1985, p. 283, n° 25.

F. Confirmation ou remplacement du réviseur d'entreprises nommé par le juge

243. Lorsqu'un réviseur d'entreprises a été désigné par le juge, l'assemblée générale (délibérant sur proposition de l'organe de gestion, après consultation du Conseil d'entreprise), pourra soit confirmer cette nomination, soit remplacer le réviseur d'entreprises nommé judiciairement par un autre réviseur d'entreprises. Dans ce cas, elle devra respecter l'entièreté de la procédure décrite ci-dessus.

244. Par ailleurs, la décision de confirmer ou de remplacer le réviseur d'entreprises désigné à l'intervention du juge ne pourra produire ses effets qu'à partir de la première assemblée générale annuelle qui suit la désignation du réviseur d'entreprises par le président.

245. En effet, selon le Conseil de l'IRE, l'article 157 du Code des sociétés doit être interprété par analogie avec l'article 131 *in fine* du Code des sociétés.

246. Ainsi, si l'article 157 du Code des sociétés ne prévoit pas explicitement que la décision de nomination ou de remplacement du réviseur ne produira ses effets qu'après la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination par le président, contrairement à l'article 131 du Code des sociétés, il doit être interprété dans le même sens que l'article 131 du Code des sociétés, car la disposition de l'article 131 du Code des sociétés est une disposition générale qui est applicable à l'ensemble du Titre VII, en relation avec le contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés, donc également au Chapitre IV de ce Titre, en matière de contrôle des sociétés où il existe un Conseil d'entreprise ⁽⁸⁹⁾.

G. Jurisprudence : le remplacement du réviseur d'entreprises en cas de changement d'actionnariat

247. La nomination du réviseur d'entreprises a soulevé de nombreuses questions intéressantes en jurisprudence.

248. Une question d'actualité concerne par exemple la nomination du réviseur d'entreprises dans le cadre d'un groupe de société, dans lequel la société-mère est tenue d'établir des comptes consolidés.

249. Lorsqu'une société devient la fille d'une telle société-mère, les nouveaux actionnaires peuvent souhaiter la nomination du commissaire déjà chargé du contrôle de l'ensemble du groupe, par souci de rationalisation, de cohérence et d'efficacité. Ce souhait peut toutefois se trouver confronté avec le point de vue des membres-travailleurs du Conseil d'entreprise de la société fille, qui requièrent le maintien du réviseur d'entreprises avec lequel ils travaillent depuis un certain temps, pour des raisons de confiance et d'indépendance vis-à-vis de l'ensemble du groupe.

La jurisprudence est divisée.

⁽⁸⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 100.

250. Certains juges défendent le principe de rationalisation et d'efficacité soutenu par le conseil d'administration ⁽⁹⁰⁾.

251. D'autres prennent le parti des membres-travailleurs du Conseil d'entreprise, en estimant que l'indépendance du commissaire peut être menacée lorsqu'il est chargé du contrôle de l'ensemble du groupe, car les intérêts des entreprises membres du groupe peuvent être opposés. Ces décisions accordent une importance particulière à la confiance dont doit bénéficier le réviseur de la part des membres-travailleurs du Conseil d'entreprise ⁽⁹¹⁾.

252. H. BRAECKMANS attire l'attention sur le fait que ces dernières décisions ont été prononcées avant la promulgation des arrêtés royaux du 4 avril 2003, qui ont suivi la loi du 2 août 2002 dite de *corporate governance*, dont le juge pourrait tenir compte à l'avenir. Ainsi, le juge pourrait considérer que le renforcement des règles en matière d'indépendance permet qu'un réviseur d'entreprises soit à la fois en charge du contrôle des comptes d'une société-mère et de sa fille, ce qui n'est d'ailleurs interdit ni par la loi, ni par la déontologie ⁽⁹²⁾.

253. Nous n'avons pas encore connaissance d'une décision plus récente qui irait dans ce sens et/ou qui serait justifiée de cette manière.

3.3.9. Cas particulier : le réviseur d'entreprises « personne morale »

A. Généralités

254. Il peut arriver que le candidat soit un « cabinet de révision », c'est-à-dire « une personne morale ou une autre entité, quelle que soit sa forme juridique, qui est inscrite au registre public de l'Institut, autre qu'une personne physique » ⁽⁹³⁾.

255. Dans ce cas, l'article 132 du Code des sociétés prévoit que si une mission de révision lui est confiée, le cabinet de révision sera tenu de désigner parmi les personnes, réviseurs d'entreprises, avec lesquelles il est en relation et qui ont la qualité de gérant,

⁽⁹⁰⁾ Voir Prés. Comm. Bruxelles, 9 novembre 1992, *T.R.V.*, 1993, p. 38, obs. ; Prés. Comm., Verviers, 11 décembre 1998, *R.D.C.*, 1999, p. 588, note D. LECLERCQ, « Le remplacement du commissaire-réviseur en cas de changement d'actionariat dans une société ayant un Conseil d'entreprise » ; Prés. Comm. Bruxelles, 13 janvier 1995, *T.R.V.*, 1996, p. 332 ; Prés. Comm. Bruxelles, 17 mai 1995, *R.D.C.*, 1996, p. 184 et *T.R.V.*, 1996, p. 331.

⁽⁹¹⁾ Voir Prés. Comm. Anvers, 3 mai 1993, *T.R.V.*, 1996, p. 319, note B. TILLEMANS, « Nieuwe aandeelhouders, nieuwe commissaris-revisor ? » ; Prés. Comm., Charleroi, 25 juillet 2003, *R.D.C.*, 2006, p. 467, note H. BRAECKMANS, « De commissaris van de moeder vennootschap en van de dochter vennootschap ».

⁽⁹²⁾ H. BRAECKMANS, « De commissaris van de moeder vennootschap en van de dochter vennootschap », note sous Prés. Comm., Charleroi, 25 juillet 2003, *R.D.C.*, 2006, p. 473-474.

⁽⁹³⁾ Art. 2, 2^e de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

administrateur, associé ou autre, auprès de ce cabinet de révision, un représentant chargé de l'exécution de cette mission au nom et pour le compte du cabinet ⁽⁹⁴⁾.

256. Ce représentant est soumis aux mêmes conditions et encourt les mêmes responsabilités civiles, pénales et disciplinaires que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre, sans préjudice de la responsabilité solidaire du cabinet qu'il représente. Le cabinet de révision ne peut révoquer son représentant qu'en désignant simultanément son successeur ⁽⁹⁵⁾.

257. La désignation et la cessation des fonctions du représentant permanent sont soumises aux mêmes règles de publicité que s'il exerçait cette mission en nom et pour compte propre. Elles nécessitent une publication au Moniteur belge ⁽⁹⁶⁾.

258. L'arrêté royal du 21 avril 2007 ⁽⁹⁷⁾ a inséré un nouvel article 16 dans la loi du 22 juillet 1953, reprenant presque textuellement l'article 132, alinéa 1^{er} du Code des sociétés.

259. Le fait d'introduire les dispositions de l'article 132, alinéa 1^{er} du Code des sociétés dans la loi du 22 juillet 1953 était motivé par le fait que ces dispositions visaient déjà toutes les missions révisorales, et non pas uniquement le mandat de commissaire ⁽⁹⁸⁾.

260. Par rapport à l'article 132 du Code des sociétés, le nouvel article 16 ajoute que : « *dans l'exécution de cette mission révisorale, le réviseur d'entreprises, personne physique, qui représente le cabinet de révision, détient seul le pouvoir de signature pour le compte du cabinet de révision* ».

B. Champ d'application

261. L'article 132 du Code des sociétés provient de l'article 33 *ancien* de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises. B. TILLEMAN pose dès lors la question de savoir si, suite à la codification, cette disposition ne s'applique plus que dans les sociétés légalement tenues de nommer un commissaire, car l'article 132 ne concerne que ces sociétés ⁽⁹⁹⁾.

262. Pour les sociétés qui ne sont pas tenues de nommer un commissaire, la question est réglée par l'article 162 du Code des sociétés, qui dispose que sauf dérogation par le

⁽⁹⁴⁾ Voir également l'article 16 de la loi de 1953 coordonnée en 2007, qui ajoute que : « *dans l'exécution de cette mission révisorale, le réviseur d'entreprises, personne physique, qui représente le cabinet de révision, détient seul le pouvoir de signature pour le compte du cabinet de révision* ».

⁽⁹⁵⁾ Art. 132, al. 1^{er} C. Soc.

⁽⁹⁶⁾ Art. 132, al. 2 C. Soc.

⁽⁹⁷⁾ Portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, *M.B.*, 27 avril 2007.

⁽⁹⁸⁾ Voir le rapport au Roi précédant l'A.R. du 21 avril 2007.

⁽⁹⁹⁾ B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 37.

code, les articles 130 à 140 sont applicables aux réviseurs d'entreprises nommés dans les sociétés où il n'existe pas de commissaire. La règle est donc également applicable.

263. Pour les ASBL qui sont tenues de nommer un commissaire, il faut appliquer l'article 17, § 7 de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL, qui renvoie également à l'article 132.

264. Pour les ASBL qui ne sont pas tenues de nommer un commissaire, la question est plus embarrassante car la loi n'est pas explicite : l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 ne mentionne pas l'application de l'article 132 du Code des sociétés. Toutefois, la Commission juridique de l'IRE a estimé qu'étant donné que l'article 132 du Code des sociétés provient de l'article 33 *ancien* de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, il était également applicable pour toute autre entreprise ⁽¹⁰⁰⁾.

64

C. Qualité et nombre de représentants permanents

265. Le représentant permanent sera nécessairement une personne physique ⁽¹⁰¹⁾. En effet, l'article 132 du Code des sociétés évoque notamment la responsabilité disciplinaire, à laquelle seule une personne physique peut être soumise.

266. Il est admis que la société de révision peut désigner plusieurs représentants. Il peut même arriver que la société contrôlée elle-même souhaite plusieurs représentants, par exemple lorsqu'elle compte plusieurs Conseils d'entreprise et que le commissaire doit certifier les comptes sociaux et les comptes consolidés ⁽¹⁰²⁾.

D. Nomination *intuitu personae* ou non du représentant du cabinet de révision ⁽¹⁰³⁾

267. En principe, le cabinet de révision est désigné par l'assemblée générale de la société contrôlée, tandis que le représentant permanent est nommé par le conseil d'administration du cabinet de révision, qui désignera également, le cas échéant, son successeur. Dans ce cas, le représentant n'est pas nommé *intuitu personae*.

268. Pour éviter toute confusion, la Commission juridique de l'IRE suggère alors de reprendre la formulation suivante dans le procès-verbal de l'assemblée générale : « *Est nommé commissaire, la société civile de révision « XYZ ». La société de révision « XYZ » nomme monsieur/madame « XYZ » en qualité de représentant permanent.* ». Ainsi, la nomination du représentant permanent ne sera pas considérée comme une nomination *intuitu personae*.

269. Il peut toutefois arriver que l'assemblée générale ⁽¹⁰⁴⁾ souhaite nommer tel cabinet de révision, précisément en considération de la personne physique qui sera désignée comme représentant permanent. Dans ce cas, il s'agira d'une nomination *intuitu personae*.

⁽¹⁰⁰⁾ IRE, *Vademecum du réviseur d'entreprises*, t.I., 2005, p. 84.

⁽¹⁰¹⁾ IRE, *Vademecum du réviseur d'entreprises*, t.I., 2005, p. 83-84.

⁽¹⁰²⁾ IRE, *Vademecum du réviseur d'entreprises*, t.I., 2005, p. 86.

⁽¹⁰³⁾ B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire*, Bruges, La Chartre, 2007, p. 40-41 et références citées.

⁽¹⁰⁴⁾ Sur proposition du comité d'audit et du conseil d'administration, présentée par le Conseil d'entreprise.

La formulation adéquate sera dès lors : « *La société nomme comme commissaire la société de révision « XYZ », représentée par monsieur/madame « XYZ ».* ».

E. Remplacement du représentant permanent

270. Si le représentant permanent a été nommé par le conseil d'administration du cabinet de révision (non *intuitu personae*), le cabinet de révision pourra le remplacer en toute autonomie. Dans ce cas, ni le conseil d'administration, ni l'assemblée générale, ni le Conseil d'entreprise de la société contrôlée ne dispose d'une compétence consultative à cet égard.

271. En revanche, si le représentant permanent a été nommé *intuitu personae*, le remplacement de cette personne physique ne pourra intervenir que par décision de l'assemblée générale, en respectant strictement la procédure décrite ci-dessus. Elle nommera le représentant permanent sur proposition du comité d'audit et de l'organe de gestion, après accord du Conseil d'entreprise ⁽¹⁰⁵⁾.

272. Dans les deux situations, que la décision émane du cabinet de révision ou de l'assemblée générale, le remplacement du réviseur d'entreprises nécessite une publication au Moniteur belge.

⁽¹⁰⁵⁾ B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 53.

3.4. LES GARANTIES EN MATIÈRE D'INDÉPENDANCE

3.4.1. Les incompatibilités et la période de *cooling-off*

A. Les incompatibilités avec la profession de réviseur d'entreprises

273. Le réviseur d'entreprises ne peut exercer des activités ou poser des actes incompatibles avec la dignité ou l'indépendance de sa fonction ⁽¹⁰⁶⁾.

274. Ainsi, la loi dispose que le réviseur d'entreprises ne peut exercer sa profession s'il se trouve dans une des situations suivantes ⁽¹⁰⁷⁾ :

- il exerce une fonction d'employé, à moins que ce ne soit auprès d'un autre réviseur d'entreprises ou d'un autre cabinet de révision ⁽¹⁰⁸⁾ ;
- il exerce une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en la qualité d'administrateur d'une société commerciale ⁽¹⁰⁹⁾ ;
- il exerce la fonction de Ministre ou Secrétaire d'Etat.

275. En ce qui concerne les deux premiers points, une dérogation peut être accordée par le Conseil de l'IRE, après avis favorable du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM).

B. Les incompatibilités avec les missions confiées au réviseur d'entreprises

276. Le réviseur d'entreprises ne peut pas non plus poser des actes ou accepter des tâches incompatibles avec les missions qui lui sont confiées. Il doit en effet s'acquitter de ses missions en toute indépendance par rapport aux personnes concernées ⁽¹¹⁰⁾.

277. La loi précise encore ⁽¹¹¹⁾ que le réviseur d'entreprises doit :

- disposer, avant d'accepter une mission, des capacités, des collaborations et du temps requis pour son bon accomplissement ;
- s'acquitter avec la diligence requise et en toute indépendance des missions révisorales qui lui sont confiées ;
- refuser d'accomplir des missions dans des conditions susceptibles de mettre en cause l'objectivité de son exercice (notamment, le réviseur d'entreprises ne peut limiter son activité de manière telle que ses revenus professionnels dépendent uniquement soit d'un nombre très restreint de missions ou de fonctions distinctes, soit de missions ou de fonctions relevant toutes, en fait, d'un même groupe d'intérêts ou d'une même autorité ⁽¹¹²⁾ ;

⁽¹⁰⁶⁾ Art. 13, § 1^{er} de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽¹⁰⁷⁾ Art. 13, § 2 de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽¹⁰⁸⁾ Cette incompatibilité ne s'applique pas aux fonctions exercées dans l'enseignement.

⁽¹⁰⁹⁾ A moins qu'il ne s'agisse d'une société civile à forme commerciale.

⁽¹¹⁰⁾ Art. 14 § 1^{er} de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽¹¹¹⁾ Art. 14 § 3 de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽¹¹²⁾ Art. 13 de l'A.R. du 10 janvier 1994 relatif aux obligations du réviseur d'entreprises, *M.B.*, 18 janvier 1994.

- consigner dans les documents de travail tout risque important d'atteinte à son indépendance, ainsi que les mesures appliquées pour limiter ces risques. Pour les sociétés cotées, la loi impose également que le réviseur d'entreprises publie annuellement un rapport de transparence, dans lequel il inclut des informations concernant le réseau auquel il appartient, la date du dernier contrôle de qualité et une liste des sociétés cotées pour lesquelles il a effectué un contrôle légal des comptes au cours de l'exercice ⁽¹¹³⁾.

278. Ces dispositions légales sont encore approfondies par le Code des sociétés et les Normes de l'IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire ⁽¹¹⁴⁾, qui énumèrent les tâches que le réviseur d'entreprises ne peut avoir accomplies *avant* d'accepter des missions, les tâches qu'il ne peut accepter *pendant* ses missions, et les tâches qu'il doit encore refuser *après* l'accomplissement de ses missions.

279. Notons que les dispositions du Code des sociétés et les Normes de l'IRE du 30 août 2007 s'appliquent tant au réviseur d'entreprises qui est en même temps commissaire qu'à celui qui ne l'est pas ⁽¹¹⁵⁾.

280. En effet, l'article 162, alinéa 1^{er} du Code des sociétés dispose que : « *sauf dérogation par le présent code, les articles 130 à 140 sont applicables aux réviseurs d'entreprises nommés dans les sociétés où il n'existe pas de commissaire* » et le point 2.1. des Normes de l'IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire, qui concerne leur champ d'application, se lit comme suit : « *quelle que soit la forme juridique de l'entité contrôlée, les présentes normes, sans préjudice au champ d'application spécifique du point 6.2., s'appliquent aux mandats de commissaire et aux autres missions de certification des comptes annuels ou consolidés, publiés ou déposés, et dont le rapport du réviseur est publié ou déposé. Par conséquent, le terme commissaire vise également le réviseur d'entreprises qui exerce d'autres missions de certification mentionnées à l'alinéa précédent.* ».

a. Les garanties d'indépendance préalables à l'exercice de la mission

281. Les Normes IRE du 30 août 2007 précisent que durant les deux ans précédant la nomination de réviseur d'entreprises, le candidat et son réseau ne peuvent avoir effectué de prestations susceptibles de mettre en cause leur indépendance.

282. Si le risque d'atteinte à son indépendance est non significatif, le réviseur d'entreprises peut accepter le mandat, pour autant qu'il adopte des mesures de sauvegarde permettant de maintenir ce risque à un niveau acceptable. Les risques identifiés ainsi que les mesures de sauvegarde qui ont été prises doivent être consignés dans le dossier de contrôle du commissaire au moment de l'acceptation du mandat de commissaire ⁽¹¹⁶⁾.

⁽¹¹³⁾ Art. 15 de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽¹¹⁴⁾ Ces normes sont entrées en vigueur le 29 juin 2008.

⁽¹¹⁵⁾ Art. 162, al. 1^{er} C. Soc.

⁽¹¹⁶⁾ Point 4.2. des Normes de l'IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

283. Dans le cas où aucune mesure de sauvegarde ne paraît adéquate, le réviseur d'entreprises doit renoncer au mandat. Ce sera pratiquement toujours le cas dans les situations suivantes, où, dans les deux ans précédant sa nomination, le réviseur d'entreprises (ou un membre de son réseau) :

- a assisté ou participé de manière régulière à la tenue de la comptabilité ou à l'établissement des comptes annuels ou des comptes consolidés de la société visée, d'une société belge qui la contrôle ou de l'une de ses filiales belges ou étrangères significatives;
- est intervenu dans le recrutement de personnes appartenant à un organe ou faisant partie du personnel dirigeant de la société visée, d'une société belge qui la contrôle ou de l'une de ses filiales belges ou étrangères significatives.

284. Dans ces cas, le risque d'atteinte à l'indépendance est tel qu'il peut difficilement être réduit par une mesure de sauvegarde. Le réviseur d'entreprises devra dès lors, sauf cas exceptionnels dûment motivés, refuser le mandat ⁽¹¹⁷⁾.

b. Les garanties d'indépendance pendant l'exercice de la mission

285. Afin d'assurer son indépendance pendant l'exercice de sa mission, le réviseur d'entreprises ne peut accepter, ni dans la société soumise à son contrôle, ni dans une société ou personne liée à celle-ci ⁽¹¹⁸⁾, aucune autre fonction, mandat ou mission à exercer au cours de son mandat ou après celui-ci, qui serait de nature à mettre son indépendance en cause ⁽¹¹⁹⁾. Il doit notamment s'abstenir d'intervenir dans les processus de décision interne de la société contrôlée.

286. Il en va de même pour les personnes avec lesquelles il a conclu un contrat de travail, avec lesquelles il se trouve, sous l'angle professionnel, dans des liens de collaboration ou aux sociétés ou personnes qui lui sont « liées » ⁽¹²⁰⁾ ⁽¹²¹⁾.

287. Plus précisément, un réviseur d'entreprises (personne physique ou cabinet de révision) ne peut effectuer un contrôle légal des comptes, s'il existe une relation financière, d'affaires, d'emploi ou de toute autre nature, directe ou indirecte, en ce compris la fourniture de services additionnels autres que d'audit, entre le réviseur d'entreprises (personne physique, cabinet de révision ou son réseau) et l'entité contrôlée, qui amènerait

⁽¹¹⁷⁾ Point 4.3. des Normes de l'IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

⁽¹¹⁸⁾ En vertu de l'article 11 C. Soc., l'on entend par « sociétés liées à une société »

- a) les sociétés qu'elle contrôle ;
- b) les sociétés qui la contrôlent ;
- c) les sociétés avec lesquelles elle forme consortium ;
- d) les autres sociétés qui, à la connaissance de son organe d'administration, sont contrôlées par les sociétés visées sub. a), b) et c).

⁽¹¹⁹⁾ Art. 133, § 2 C. Soc.

⁽¹²⁰⁾ Au sens de l'article 11 C. Soc.

⁽¹²¹⁾ Art. 133, § 4 C. Soc.

une tierce partie objective, raisonnable et informée à conclure que l'indépendance du réviseur d'entreprises est compromise ⁽¹²²⁾.

288. Si son indépendance est soumise à des risques tels que l'auto révision, l'intérêt personnel, la représentation, la familiarité, la confiance ou l'intimidation, le réviseur d'entreprises doit appliquer des mesures de sauvegarde visant à atténuer ces risques. Si l'importance des risques comparée aux mesures de sauvegarde appliquées est telle que son indépendance est compromise, il ne peut pas effectuer le contrôle légal des comptes ⁽¹²³⁾.

c. Les garanties d'indépendance pendant deux ans après la fin du mandat

289. Les conditions ne doivent pas se limiter à la durée de son mandat. En effet, l'indépendance du réviseur d'entreprises pourrait également être remise en cause par des promesses de postes au sein de la société, dès qu'il aurait accompli ses missions de réviseur d'entreprises.

290. C'est la raison pour laquelle le législateur a prévu une période de *cooling-off* de deux années, prenant cours à la date de cessation de ses fonctions, pendant laquelle le réviseur d'entreprises ne peut accepter un mandat d'administrateur, de gérant ou toute autre fonction auprès de la société qui est soumise à son contrôle, ni auprès d'une société ou personne liée ^{(124) (125)}.

291. Le non respect de cette règle est sévèrement sanctionné : le Code des sociétés prévoit une peine d'emprisonnement d'un mois à un an et/ou d'une amende de 50 à 10.000 EUR pour ceux qui y contreviendraient.

d. Le réviseur d'entreprises et l'influence de son entourage

292. La loi ajoute que lorsque l'indépendance d'un réviseur d'entreprises est compromise, l'indépendance de son cabinet, de ses associés et des membres de son réseau est également mise en cause ⁽¹²⁶⁾. Cette disposition peut avoir de lourdes conséquences, car l'on entend par « réseau » ⁽¹²⁷⁾, la structure plus vaste destinée à un but de coopération ⁽¹²⁸⁾ et à laquelle appartient le réviseur d'entreprises.

⁽¹²²⁾ Point 3.2. des Normes IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

⁽¹²³⁾ Point 3.2. des Normes IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

⁽¹²⁴⁾ L'article 11 C. Soc. précise également que l'on entend par les « personnes liées à une personne », toutes les personnes physiques et morales lorsqu'il y a entre elles et cette personne un lien de filiation dans le même sens que celui qui existe entre les sociétés et celles qui leur sont liées.

⁽¹²⁵⁾ Art. 133, § 3 C. Soc.

⁽¹²⁶⁾ Art. 14 § 2 de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽¹²⁷⁾ Art. 2, 8° de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽¹²⁸⁾ Le but manifeste de cette structure plus large est le partage de résultats ou de coûts. Il peut également s'agir d'entreprises qui partagent un actionnariat, un contrôle ou une direction communs, des politiques et des procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles.

293. Par ailleurs, la loi protège le réviseur d'entreprises contre l'indélicatesse des actionnaires de son cabinet de révision ainsi que des membres de l'organe de gestion de ce cabinet. Ainsi, elle leur interdit d'intervenir dans l'exécution d'un contrôle légal des comptes ou d'une autre mission révisoriale, d'une façon pouvant compromettre l'indépendance et l'objectivité du réviseur d'entreprises qui effectue ce contrôle légal des comptes ou cette mission révisoriale pour le compte de ce cabinet de révision ⁽¹²⁹⁾.

3.4.2. La rémunération du réviseur d'entreprises

A. Généralités

294. La rémunération du réviseur d'entreprises est strictement encadrée par des règles légales qui permettent de garantir son indépendance.

295. Elle est subdivisée en deux catégories : la rémunération de base relative à la mission générale de révision, dont la mission accomplie à l'égard du Conseil d'entreprise (communément appelés « les honoraires audit »), et les suppléments de rémunération qui concernent les prestations exceptionnelles et missions particulières de révision venant s'ajouter aux missions de base (appelés « honoraires non audit »).

296. Par ailleurs, la rémunération du réviseur d'entreprises est gouvernée par différents principes ayant pour principal objectif de garantir son indépendance.

297. Ensuite, nous examinerons la compétence des organes appelés à déterminer le montant de la rémunération du réviseur d'entreprises.

298. Enfin, nous analyserons les sanctions prévues en cas de non-respect des principes exposés.

B. Les deux catégories de rémunération

a. Les honoraires « audit » (mission générale de révision)

– Une somme fixe

299. En vertu de l'article 134, § 2 du Code des sociétés ⁽¹³⁰⁾, les émoluments du réviseur d'entreprises consistent en une somme fixe déterminée en début de mandat par l'assemblée générale. Ils ne peuvent être modifiés que du consentement des parties et doivent être mentionnés en annexe aux comptes annuels.

300. La rémunération fixée en début de mandat est valable pour les trois années de contrôle. Si le mandat du réviseur d'entreprises se prolonge *de facto* au-delà de trois années calendriers, la rémunération fixée n'est en principe pas complétée, à moins que les parties ne l'aient prévu préalablement. Il peut être utile de rappeler qu'il appartient aussi au réviseur d'entreprises de prendre des initiatives afin que les comptes annuels

⁽¹²⁹⁾ Art. 14, § 5 de la loi de 1953 coordonnée en 2007.

⁽¹³⁰⁾ Art. 162, al. 1^{er} C. Soc.

soient approuvés en temps utile, en faisant par exemple usage de sa compétence à convoquer l'assemblée générale ⁽¹³¹⁾.

301. L'exigence d'une somme fixe n'est pas rencontrée si le réviseur d'entreprises détermine un forfait horaire, car le nombre d'heures est variable ⁽¹³²⁾.

302. En principe, la rémunération du commissaire fixée en début de mandat couvre tant la fonction générale de contrôle que la mission accomplie vis-à-vis du Conseil d'entreprise. Nous verrons ci-dessous (*cf. infra*, nos 310-312) que la rémunération fixée en début de mandat peut toutefois être modifiée si le Conseil d'entreprise est constitué en cours de mandat.

– Indexation et augmentation de la rémunération fixée

303. Si la rémunération du réviseur d'entreprises doit consister en une somme fixe, le Conseil de l'IRE admet toutefois l'indexation des honoraires du commissaire, pour autant que les parties se soient mises d'accord au préalable au sujet de critères objectifs d'indexation ⁽¹³³⁾.

304. Par ailleurs, le Conseil admet également que d'autres clauses relatives à l'augmentation des honoraires (en ce compris l'ajout d'une cotisation variable à l'IRE) sont possibles, pour autant que l'application de ces clauses n'implique pas de possibilité d'interprétation pour l'entité auditée ou le commissaire, et ne suppose pas non plus de négociations entre l'entité auditée et son commissaire, postérieures à la nomination ⁽¹³⁴⁾.

– Modification de la rémunération fixée

305. L'exigence d'une somme fixe n'empêche pas que la rémunération fixée en début de mandat puisse être modifiée, moyennant l'accord des parties (le commissaire et l'assemblée générale).

306. Ainsi en va-t-il notamment en cas de modification de la structure de la société ou si en cours de mandat, un Conseil d'entreprise est constitué :

– En cas de modification de la structure de la société contrôlée

307. En cas de modification de la structure de la société en cours de mandat, il se peut que la rémunération fixée en début de mandat ne soit plus suffisante.

308. Or, le principe selon lequel la rémunération doit être suffisante pour garantir l'indépendance du réviseur d'entreprises prime sur le principe de la rémunération fixe.

⁽¹³¹⁾ B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 159.

⁽¹³²⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 44.

⁽¹³³⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 79.

⁽¹³⁴⁾ *Ibidem*.

309. Le réviseur d'entreprises pourra donc demander à l'assemblée générale d'adapter sa rémunération en conséquence.

– En cas de constitution d'un Conseil d'entreprise

310. En cas de constitution d'un Conseil d'entreprise en cours de mandat, l'assemblée générale et le commissaire seront également appelés à se mettre d'accord pour une modification de la rémunération fixée en début de mandat ⁽¹³⁵⁾.

311. Cependant, si des prestations sont requises alors que l'assemblée générale n'est pas encore en mesure d'adapter le montant des honoraires, il n'est pas exclu que le conseil d'administration puisse attribuer au réviseur d'entreprises des émoluments « particuliers » en vertu de l'article 134 du Code des sociétés, afin de couvrir les frais afférents à son intervention auprès du Conseil d'entreprise ⁽¹³⁶⁾. Une telle adaptation des honoraires devra ensuite être approuvée par l'assemblée générale.

312. Si le commissaire ne peut trouver d'accord avec l'assemblée générale, qui doit fixer les émoluments en garantissant le respect des normes de révision établies par l'IRE ⁽¹³⁷⁾, il lui appartient d'en tirer toutes les conclusions quant aux possibilités d'acquitter avec la diligence requise la mission de révision qui lui avait été confiée. En toute hypothèse, il ne fait aucun doute que la responsabilité du commissaire qui accepte de poursuivre son mandat sera pleine et entière tant vis-à-vis de l'assemblée générale que du Conseil d'entreprise ⁽¹³⁸⁾.

– Violation du principe de rémunération fixe et régularisation

313. Si la rémunération du commissaire n'a pas été déterminée au moment de sa nomination, en violation de l'article 134, § 2 du Code des sociétés, le Conseil de l'IRE estime que le commissaire doit demander à l'organe de gestion de régulariser la situation en prévoyant que la prochaine assemblée générale statue sur la rémunération.

314. Une telle violation du Code des sociétés est toutefois pénalement sanctionnée par l'article 170 du Code des sociétés.

b. Les honoraires « non audit » (prestations exceptionnelles)

– Définition

315. À côté de la rémunération fixée en début de mandat pour la mission générale de contrôle, il arrive que le commissaire se voie confier des missions exceptionnelles ou particulières pour lesquelles il convient également de le rémunérer.

⁽¹³⁵⁾ Art. 134, § 2 C. Soc et 162, al. 1^{er} C. Soc.

⁽¹³⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 44.

⁽¹³⁷⁾ Art. 134, § 2 C. Soc et 162, al. 1^{er} C. Soc.

⁽¹³⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 44.

316. Les missions « exceptionnelles » ou « particulières » sont des missions imprévisibles au moment de l'entrée en fonction et pour lesquelles aucune rémunération n'a dès lors pu être fixée en début de mandat.

317. Les missions « exceptionnelles » sont des missions supplémentaires qu'en principe seul un commissaire a qualité pour exécuter en vertu du droit des sociétés. Il s'agit, par exemple, du rapport sur un apport en nature en cas d'augmentation de capital.

318. Les missions « particulières », quant à elles, visent les autres missions non prévues par le Code des sociétés, mais qui sont compatibles avec la fonction de commissaire, comme par exemple, la consultation en matière d'organisation ⁽¹³⁹⁾.

– Règle « one to one »

319. Dans les sociétés cotées et pour les sociétés tenues d'établir des comptes consolidés, l'article 133, § 5 du Code des sociétés interdit au commissaire et aux personnes qui lui sont liées de prêter des services « non audit », dans la mesure où le montant total des honoraires liés à ces services dépasserait le montant des honoraires « audit ».

320. Cette règle est communément appelée la règle « one to one » : un service « audit » pour un service « non audit », le second ne pouvant prendre plus d'importance que le premier.

321. L'article 133, § 6 du Code des sociétés permet de déroger à la règle « one to one », dans chacun des cas suivants :

- 1) sur délibération favorable du comité d'audit de la société concernée ⁽¹⁴⁰⁾ ou d'une approbation de l'administrateur indépendant (ou de la majorité des administrateurs indépendants s'il en a été nommé plusieurs) si la société n'est pas tenue de nommer un comité d'audit ;
- 2) après que le commissaire aura obtenu l'avis préalable positif du comité d'avis et de contrôle (cf. *infra*, n^{os} 375-377) ;
- 3) si, au sein de la société qui n'est pas tenue de constituer un comité d'audit, un collège de commissaires indépendants les uns des autres a été institué.

322. La dérogation devra par ailleurs être mentionnée en annexe aux comptes annuels et consolidés.

323. Pour les sociétés non cotées et/ou celles non tenues d'établir et de publier des comptes consolidés, il convient de se référer aux Normes de l'IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire ⁽¹⁴¹⁾.

⁽¹³⁹⁾ Voir également J.P. MAES et K. VAN HULLE, *De hervorming van het bedrijfsrevisorat*, Anvers, Kluwer, 1985, p. 75.

⁽¹⁴⁰⁾ Il peut également s'agir d'un avis favorable du comité d'audit d'une autre société qui la contrôle, si cette société est une société de droit belge ou une société constituée selon le droit d'un autre Etat membre de l'Union européenne ou de l'OCDE.

⁽¹⁴¹⁾ Pour rappel, ces normes sont entrées en vigueur le 29 juin 2008.

324. Ainsi, le Conseil de l'IRE impose également au réviseur d'entreprises de vérifier si le montant des honoraires relatifs à d'autres missions que la révision des comptes auprès de l'entité contrôlée et de ses entités liées (honoraires « non audit ») est susceptible de créer un risque de dépendance financière, en particulier lorsque le montant de ces honoraires dépasse le montant des honoraires liée à sa mission légale de révision (honoraires « audit »).

325. Au cas où le risque serait considéré comme significatif, et sans préjudice des dispositions légales applicables, le commissaire doit adopter des mesures de sauvegarde pour réduire ce risque à un niveau acceptable ⁽¹⁴²⁾.

74

C. Les règles garantissant l'indépendance financière du réviseur d'entreprises

a. Interdiction d'avantages complémentaires

326. Le Code des sociétés précise que les émoluments du réviseur d'entreprises ne peuvent être ni déterminés, ni influencés par la fourniture de « services complémentaires » à la société dont il contrôle les comptes annuels (et les informations économiques et financières) ou d'une société belge soumise au contrôle légal de ses comptes consolidés ⁽¹⁴³⁾.

327. En dehors de ces émoluments, le réviseur d'entreprises ne peut recevoir aucun avantage de la société, sous quelque forme que ce soit. La société ne peut lui consentir des prêts et avances, ni donner ou constituer des garanties à son profit ⁽¹⁴⁴⁾.

328. Cette disposition du Code des sociétés est encore renforcée par l'article 22, alinéa 1^{er} de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises, qui dispose que : « *les réviseurs d'entreprises ne peuvent de quelque façon que ce soit, attribuer ou percevoir des commissions, des courtages ou d'autres avantages en rapport avec leurs missions.* ».

Il s'agit d'éviter que l'entreprise ne s'assure la complaisance du réviseur d'entreprises ⁽¹⁴⁵⁾.

b. Interdiction du mandat gratuit

329. Dans le même ordre d'idée, le Conseil de l'IRE a jugé que le mandat exercé à titre gratuit dans une société commerciale faisait présumer, jusqu'à preuve du contraire, que le réviseur d'entreprises recevait de l'entreprise un autre avantage que la somme qui aurait dû être fixée au début de son mandat pour sa mission générale de révision (honoraires « audit ») ou les sommes qui auraient dû être attribuées pour les missions

⁽¹⁴²⁾ Point 5.3. des Normes de l'IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

⁽¹⁴³⁾ Art. 134, § 6 C. Soc. et 162, al. 1^{er} C. Soc.

⁽¹⁴⁴⁾ Art. 134, § 6 C. Soc. et 162, al. 1^{er} C. Soc.

⁽¹⁴⁵⁾ I. VEROUGSTRAETE, « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 286, n° 31.

particulières ou prestations exceptionnelles (honoraires « non audit »), en contravention à l'article 22 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 ⁽¹⁴⁶⁾.

c. Rémunération en espèces

330. Le Conseil de l'IRE ⁽¹⁴⁷⁾ a été confronté à la question de savoir si, conformément à l'article 134, § 2 et § 3 du Code des sociétés, un réviseur d'entreprises pouvait être rémunéré en nature par son client dans le cadre de ses missions révisorales.

331. La question était particulièrement sensible dans le contexte de la nouvelle loi du 2 mai 2002 sur les ASBL, les AISBL et les fondations, cette loi imposant aux grandes ASBL l'obligation de nommer un commissaire et donc de le rémunérer, alors qu'elles poursuivent des finalités caritatives.

332. Le Conseil de l'IRE a finalement adopté les positions suivantes :

- 1) Toute mission révisorale est rémunérée par des honoraires, fixés en espèces, qui doivent permettre aux confrères de respecter les normes de révision de l'IRE (art. 134, § 2 C. Soc.).
- 2) Lorsqu'il s'engage dans une mission, le réviseur d'entreprises ne peut faire entrevoir au client une forme particulière de compensation ou de retour économique quelconque de la part du réviseur d'entreprises en direction du client, ni même de don.
- 3) Dans le respect des principes ci-avant et des règles légales (spécialement les art. 133-134 C. Soc.), il n'est pas exclu qu'en cours d'exécution de la mission ou après exécution de celle-ci, une relation d'affaires entre le réviseur d'entreprises et le client puissent intervenir, pour autant qu'elle soit conforme aux conditions de marché. Ainsi, le réviseur d'entreprises peut décider d'effectuer un don à une ASBL qu'il contrôle.

d. Rémunération suffisante

333. Il est impossible pour l'IRE d'établir des barèmes pour les honoraires des réviseurs d'entreprises car cela constituerait une infraction aux principes généraux de la concurrence ⁽¹⁴⁸⁾. Il convient donc de s'en référer aux principes établis par :

- l'article 23 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994: « *le montant des honoraires du réviseur d'entreprises doit être déterminé en fonction de la complexité de la mission, de la nature, de l'étendue et de l'importance des prestations requises dans le respect des normes de l'Institut* » ;
- l'article 134 du Code des sociétés, en vertu duquel ce montant doit « garantir le respect des normes de révision établies par l'IRE ».

⁽¹⁴⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1982, p. 58.

⁽¹⁴⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2002, p. 39.

⁽¹⁴⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1998. Voir également le rapport au Roi précédent l'A.R. du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, *M.B.*, 27 avril 2007.

334. En d'autres termes, le montant des honoraires doit être suffisant pour permettre un contrôle effectué conformément aux normes et recommandations de l'IRE ⁽¹⁴⁹⁾. Le Conseil de l'IRE a précisé que cette disposition devait également être respectée pour des missions accomplies dans le secteur non marchand ⁽¹⁵⁰⁾.

335. Il s'agit effectivement d'assurer également le respect de l'article 8 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994, selon lequel : « *le réviseur d'entreprises ne peut exercer une mission révisoriale et délivrer un rapport ou émettre une opinion que dans la mesure où son impartialité est garantie par son attitude intègre et objective ainsi que par celle des collaborateurs et experts auxquels il fait appel* ».

336. Par ailleurs, l'exigence que la rémunération soit suffisamment élevée prévaut sur le principe selon lequel la rémunération des missions légales consiste en un montant fixe déterminé lors de la nomination du réviseur d'entreprises. Si, par suite d'une fusion, restructuration ou extension des activités, une modification importante intervient dans l'activité ou la structure de la société, une modification de la rémunération pourrait s'imposer, parce qu'il serait impossible de poursuivre la mission aux conditions fixées lors de son acceptation ⁽¹⁵¹⁾.

e. Seuil de 20 % des revenus par entité contrôlée

337. Afin d'éviter une dépendance financière du réviseur d'entreprises vis-à-vis de la personne morale contrôlée, l'article 13 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 dispose que : « *les réviseurs d'entreprises ne peuvent pas limiter leur activité de manière telle que leurs revenus professionnels dépendent uniquement soit d'un nombre très restreint de missions ou de fonctions distinctes, soit de missions ou de fonctions relevant toutes, en fait, d'un même groupe d'intérêts ou d'une même autorité.* ».

338. Les Normes de l'IRE du 30 août 2007 prévoient ainsi que le total des honoraires que le réviseur d'entreprises ou le cabinet de révision perçoit (ou doit percevoir) de la société qu'il contrôle ne peut représenter 20 % ou plus de ses revenus totaux. Une telle évaluation sur une période de trois ans, doit être effectuée chaque année en tenant compte de l'exercice social en cours et des deux exercices précédents ⁽¹⁵²⁾.

339. Les Normes de l'IRE du 30 août 2007 précisent en outre que cette limite est applicable non seulement pour le réviseur d'entreprises personne physique et pour le cabinet dont il fait partie, mais également pour tout son réseau.

340. Pour l'appréciation du seuil de 20 %, il convient de tenir compte des honoraires perçus par le commissaire et son réseau auprès des entités liées à la personne morale contrôlée ainsi qu'auprès des entités au sein desquelles la même personne ou le même

⁽¹⁴⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2005, p. 319 (Circulaire aux membres C. 015/05).

⁽¹⁵⁰⁾ *Ibidem*.

⁽¹⁵¹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 66, IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 43, cites par B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 150.

⁽¹⁵²⁾ Points 5.2.2. et 5.2.3. des Normes de l'IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

groupe de personnes exerce, en droit ou en fait, une influence notable sur la désignation du commissaire ⁽¹⁵³⁾.

341. Enfin, l'IRE considère qu'il pourrait être admis que des écarts par rapport aux seuils ci-avant soient constatés au cours des premières années d'exercice de la profession ou dans d'autres situations analogues. En ce qui concerne les réviseurs d'entreprises personnes physiques qui s'établissent pour la première fois dans la profession, le calcul doit dès lors être effectué pour la première fois seulement cinq ans après l'inscription au registre public.

342. Cependant, durant cette période de cinq ans, ces réviseurs d'entreprises doivent adopter des mesures de sauvegarde telles que, par exemple, la revue des travaux par un autre réviseur d'entreprises et la mise en place d'un contrôle interne de qualité renforcé ⁽¹⁵⁴⁾.

f. Interdiction des honoraires subordonnés au résultat

343. Les honoraires subordonnés aux résultats relatifs au contrôle légal des comptes sont interdits ⁽¹⁵⁵⁾.

344. Lorsque des missions sont effectuées par le commissaire ou par le réseau dont relève le commissaire dans une entreprise dans laquelle le commissaire est chargé du contrôle légal ou dans une entité liée à celle-ci, il n'est pas possible de permettre la prestation par le commissaire ou son réseau de missions contre des honoraires subordonnés, quelles que soient les mesures de sauvegarde mises en place ⁽¹⁵⁶⁾.

345. Lorsque des missions sont effectuées dans une entité dans laquelle le contrôle légal des comptes n'est pas effectué par un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit relevant du même réseau, on peut envisager qu'un contrat contenant des honoraires subordonnés soit conclu. Les risques pour l'indépendance doivent être évalués et des mesures de sauvegarde appropriées doivent être mises en place de manière à ramener le risque à un niveau acceptable.

346. Il importe par ailleurs que les risques pour l'indépendance ainsi que les mesures de sauvegarde prises soient consignés dans le dossier du professionnel, de manière à ce que celui-ci contienne des traces de l'évaluation faite au moment de l'acceptation du mandat.

⁽¹⁵³⁾ Point 5.2.4. des Normes de l'IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

⁽¹⁵⁴⁾ Point 5.2.5. des Normes de l'IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

⁽¹⁵⁵⁾ Point 5.1.1. des Normes de l'IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

⁽¹⁵⁶⁾ Point 5.1.2. des Normes de l'IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

347. La lettre de mission devra également mentionner que les honoraires sont subordonnés et que des mesures de sauvegarde adéquates ont été prises pour ramener le risque à un niveau acceptable ⁽¹⁵⁷⁾.

g. Honoraires impayés

348. Lorsque le paiement des honoraires dus pour des mandats de commissaire ou d'autres missions prend un retard important, et que le montant des honoraires impayés, seul ou combiné aux honoraires relatifs aux missions en cours, peut apparaître comme l'équivalent d'un prêt substantiel, la menace liée à l'intérêt personnel pesant sur l'indépendance du commissaire est jugée à ce point significative que celui-ci doit refuser une nouvelle mission et/ou démissionner du mandat de commissaire en cours ⁽¹⁵⁸⁾.

D. Les règles de transparence

349. La transparence concernant la rémunération du commissaire permet d'évaluer son indépendance par rapport aux entités contrôlées ⁽¹⁵⁹⁾. Il s'agit notamment de pouvoir vérifier la correcte application de la règle « *one to one* » ⁽¹⁶⁰⁾.

a. Publication des honoraires aux comptes annuels

350. Ainsi, les honoraires sont publiés par le conseil d'administration aux comptes annuels.

351. Tous les honoraires doivent être publiés, qu'ils soient liés à des missions « audit » ou « non audit », qu'ils rétribuent le commissaire lui-même ou les personnes qui lui sont liées ⁽¹⁶¹⁾.

352. Pour les sociétés ne faisant pas partie d'un groupe, l'article 134 du Code des sociétés dispose que les émoluments du commissaire (et des personnes qui lui sont liées ⁽¹⁶²⁾) sont mentionnés en annexe aux comptes annuels ⁽¹⁶³⁾.

353. Il précise que les honoraires « non audit » (les émoluments liés aux prestations exceptionnelles et/ou aux missions particulières) sont également mentionnés en annexe aux comptes annuels, selon les catégories suivantes :

⁽¹⁵⁷⁾ Point 5.1.3. des Normes de l'IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

⁽¹⁵⁸⁾ Point 5.4. des Normes de l'IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire.

⁽¹⁵⁹⁾ B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 167.

⁽¹⁶⁰⁾ *Op. cit.*, p. 170.

⁽¹⁶¹⁾ Art. 134 C. Soc.

⁽¹⁶²⁾ L'article 134, § 1^{er} C. Soc. précise qu'on entend par les « personnes liées au commissaire » : « toute personne avec laquelle le commissaire a conclu un contrat de travail, avec laquelle il se trouve, sous l'angle professionnel, dans les liens de collaboration ainsi que toute société ou personne liée au commissaire visée à l'article 11 C. Soc. (relatif aux sociétés liées) ».

⁽¹⁶³⁾ Art. 134, § 2 C. Soc.

- 1) autres missions d'attestation ;
- 2) missions de conseils fiscaux ; et
- 3) autres missions extérieures à la mission révisorale ⁽¹⁶⁴⁾.

354. Pour les sociétés faisant partie d'un groupe, le Code des sociétés prévoit que les honoraires « audit » et « non audit » liés à des missions accomplies au sein de la société-mère et de ses filiales devront être mentionnés en annexe aux comptes consolidés de la société-mère ⁽¹⁶⁵⁾.

355. Si en vertu de l'article 112 du Code des sociétés, la société-mère est dispensée d'établir des comptes consolidés parce qu'elle fait partie d'un petit groupe, les honoraires précités seront simplement mentionnés en annexe à ses comptes annuels. Elle ne devra pas le faire si elle est filiale d'une société belge ⁽¹⁶⁶⁾.

356. Si en vertu de l'article 113 du Code des sociétés, la société-mère a fait usage de l'exemption d'établir des comptes annuels parce qu'elle était elle-même filiale d'une société-mère qui établit, fait contrôler et publie des comptes consolidés, elle mentionnera également les honoraires précités en annexe à ses comptes annuels. Elle ne devra pas le faire si elle est elle-même filiale d'une société belge qui fait usage de cette exemption ⁽¹⁶⁷⁾.

357. Les honoraires « non audit » seront mentionnés selon les mêmes catégories que celles prévues pour les sociétés ne faisant pas partie d'un groupe ⁽¹⁶⁸⁾.

b. Responsabilités et sanctions

358. L'obligation de publication incombe avant tout à l'organe de gestion de l'entité contrôlée, car c'est lui qui est chargé d'établir les comptes annuels.

359. Toutefois, dans le cadre de sa mission légale de contrôle, le commissaire est chargé de vérifier si l'organe de gestion a respecté ses obligations légales de publication. L'arrêté royal du 10 janvier 1994 précise même explicitement que le commissaire doit veiller au respect des règles de transparence ⁽¹⁶⁹⁾.

360. L'organe de gestion et le commissaire qui transgressent les règles de transparence s'exposent à des sanctions pénales ⁽¹⁷⁰⁾. Ils sont également responsables civilement si la transgression a entraîné des dommages ⁽¹⁷¹⁾. Par ailleurs, le commissaire peut se voir imposer une sanction disciplinaire.

⁽¹⁶⁴⁾ Art. 134, § 3 C. Soc.

⁽¹⁶⁵⁾ Art. 134, § 4 et § 5 C. Soc.

⁽¹⁶⁶⁾ Art. 134, § 4 et § 5 C. Soc.

⁽¹⁶⁷⁾ Art. 134, § 4 et § 5 C. Soc.

⁽¹⁶⁸⁾ Art. 134, § 5 C. Soc.

⁽¹⁶⁹⁾ Art. 14, al. 2. Cet article n'a pas encore été mis en concordance avec le nouveau Code des sociétés.

⁽¹⁷⁰⁾ Art. 170 C. Soc.

⁽¹⁷¹⁾ Art. 527 et 528 C. Soc. pour les administrateurs et art. 140 C. Soc. pour le commissaire.

E. La répartition des compétences en matière de rémunération

a. Compétence exclusive de l'assemblée générale

361. En vertu de l'article 134 du Code des sociétés pour les sociétés et l'article 4, 3^o de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL pour les ASBL, les émoluments du réviseur d'entreprises sont établis au début de son mandat par l'assemblée générale.

362. La fixation des émoluments du réviseur d'entreprises constitue donc une compétence exclusive de l'assemblée générale. Cette compétence ne peut être déléguée au conseil d'administration ⁽¹⁷²⁾.

363. La rémunération du réviseur d'entreprises doit être mentionnée dans le procès-verbal de l'assemblée générale ⁽¹⁷³⁾.

364. Dans un groupe de sociétés, la rémunération du réviseur d'entreprises exerçant ses missions dans une société filiale peut être supportée par la société-mère. Toutefois, il conviendra de respecter l'article 134, § 2 du Code des sociétés, dans la mesure où le réviseur d'entreprises devra impérativement être nommé par l'assemblée générale de la société contrôlée (soit la société filiale), de même que ses honoraires devront être fixés par cette même assemblée. C'est également l'assemblée générale de la société contrôlée (ou filiale) qui déterminera les modalités de facturation par la société-mère ⁽¹⁷⁴⁾.

365. Si le montant de la rémunération du réviseur d'entreprises n'a pas été déterminé lors de sa nomination, la nomination n'est pas nulle, mais le réviseur d'entreprises ne pourra recevoir aucune rémunération tant que l'assemblée générale n'aura pas déterminé ce montant, sous peine de voir qualifier « d'avances » ces émoluments anticipés, ce qui est interdit et pénalement sanctionné par l'article 170 du Code des sociétés ⁽¹⁷⁵⁾.

b. Compétence du président du tribunal

366. Lorsque le réviseur d'entreprises est désigné par le juge, c'est celui-ci qui dispose de la compétence exclusive de déterminer le montant de sa rémunération, dans le respect des principes exposés ci-dessus ^{(176) (177)}.

367. La modification de cette rémunération ne peut intervenir que par décision du tribunal. Toutefois, si l'assemblée générale confirme la nomination du réviseur d'entreprises désigné par le juge, elle pourra modifier sa rémunération. Si cette procédure intervient avant l'expiration de la première année de mandat du réviseur d'entreprises, il est même admis que l'augmentation de la rémunération pourrait prendre cours immédiatement ⁽¹⁷⁸⁾.

⁽¹⁷²⁾ B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 153.

⁽¹⁷³⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 67.

⁽¹⁷⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 225-226.

⁽¹⁷⁵⁾ B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 154-155.

⁽¹⁷⁶⁾ Art. 131 C. Soc. et 157 C. Soc.

⁽¹⁷⁷⁾ Voir Bruxelles, 6 juin 1996, *R.D.C.*, 1998, p. 597, note B. TILLEMAN.

⁽¹⁷⁸⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1986, p. 66-67 et IRE, *Vademecum du réviseur d'entreprises*, t. I, 2005, p. 453-454.

c. Compétence du conseil d'administration

368. Les émoluments liés aux prestations exceptionnelles et aux missions particulières confiées au réviseur d'entreprises sont fixés par le conseil d'administration ou les gérants. En effet, ces émoluments n'entrent pas dans la somme fixe déterminée en début de mandat par l'assemblée générale pour la mission générale de révision, conformément à l'article 134, § 2 du Code des sociétés.

d. Présence d'un Conseil d'entreprise

369. Dans les sociétés ou associations dans lesquelles un Conseil d'entreprise a été institué, le montant des honoraires du commissaire doit lui être communiqué à titre informatif ⁽¹⁷⁹⁾.

370. Cette rémunération rétribue les fonctions de commissaire et les missions que celui-ci effectue à l'égard du Conseil d'entreprise. A la demande des membres du Conseil d'entreprise nommés par les travailleurs, statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux, le réviseur d'entreprises présente au Conseil d'entreprise une estimation du volume des prestations requises pour l'exercice de ces fonctions et missions ⁽¹⁸⁰⁾.

371. Il résulte des travaux parlementaires que la rémunération n'est en principe communiquée qu'à titre d'information au Conseil d'entreprise. Il n'est pas demandé au Conseil d'entreprise d'approuver ou de rejeter le montant prévu des honoraires ⁽¹⁸¹⁾.

372. Dans une procédure de nomination judiciaire du réviseur d'entreprises, il est toutefois déjà arrivé que la délégation des travailleurs au sein du Conseil d'entreprise oppose le caractère insuffisant de la rémunération proposée pour accomplir de façon diligente la fonction du réviseur d'entreprises à l'égard du Conseil d'entreprise ⁽¹⁸²⁾. Dans d'autres cas, la rémunération a été jugée trop élevée ⁽¹⁸³⁾.

373. La communication de la rémunération doit permettre d'informer le Conseil d'entreprise de façon la plus complète sur les circonstances dans lesquelles les commissaires doivent effectuer leur mission. Cette information vise donc une décision en toute connaissance de cause. Il s'ensuit que si le Conseil d'entreprise estime que l'information communiquée sur la rémunération et l'estimation des prestations ne le rassure pas sur les circonstances dans lesquelles la mission sera exécutée, il est en droit de refuser la présentation des candidats proposés par le conseil d'administration ⁽¹⁸⁴⁾.

⁽¹⁷⁹⁾ Art. 158, al. 1^{er} C. Soc. Pour les associations, l'article 17 § 7 de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL ne renvoie pas à l'article 158. L'obligation découle dès lors de l'article 15bis de la loi du 20 septembre 1948, qui renvoie quant à lui effectivement à l'article 158 C. Soc.

⁽¹⁸⁰⁾ Art. 158, al. 2 C. Soc.

⁽¹⁸¹⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 23. cité par B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Chartre, 2007, p. 156.

⁽¹⁸²⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 16 juin 1995, *R.P.S.*, 1995, n° 6685, p. 453, note K. GEENS.

⁽¹⁸³⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 24 décembre 1990, *Soc. Kron.*, 1991, p. 190.

⁽¹⁸⁴⁾ Bruxelles, 6 juin 1996, *R.D.C.*, 1998, p. 597.

F. Les sanctions

374. Les administrateurs, gérants et commissaires qui contreviennent aux règles établies par l'article 134 du Code des sociétés concernant la rémunération du commissaire seront punis d'un emprisonnement d'un mois à un an et/ou d'une amende de 50 à 10.000 EUR ⁽¹⁸⁵⁾.

3.4.3. Le rôle du comité d'avis et de contrôle (ACCOM)

375. Toujours en vue de protéger l'indépendance du commissaire, la loi du 2 août 2002 dite *de corporate governance* ⁽¹⁸⁶⁾ a institué un comité d'avis et de contrôle (art.133, § 10 C. Soc.), mieux connu sous l'abréviation « ACCOM ».

376. Le fonctionnement du comité d'avis et de contrôle est régi par l'arrêté royal du 4 avril 2003 ⁽¹⁸⁷⁾.

377. Ce comité assure deux types de missions :

- 1) Une mission d'avis préalable rendu à la demande d'un commissaire :
 - quant à la compatibilité d'une prestation avec l'indépendance de l'exercice de ses fonctions ⁽¹⁸⁸⁾ ;
 - quant à une demande de dérogation à la règle « *one to one* », imposée dans le cadre des sociétés cotées et des sociétés faisant partie d'un groupe tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés ⁽¹⁸⁹⁾.
- 2) Une mission de contrôle du respect des règles d'indépendance du commissaire. Ainsi, en ce qui concerne l'indépendance de l'exercice de la fonction de commissaire, le comité d'avis et de contrôle peut introduire une affaire auprès de l'organe disciplinaire compétent de l'IRE et peut à cet effet demander toutes les informations utiles à l'IRE.

3.4.4. Le rôle du comité d'audit

378. Suite à la transposition de la directive 2006/43/CE dite « directive audit », la loi du 17 décembre 2008 ⁽¹⁹⁰⁾ impose l'institution d'un comité d'audit dans les sociétés cotées.

379. Le comité d'audit s'est vu confié différentes missions en termes de garanties de l'indépendance du commissaire.

⁽¹⁸⁵⁾ Art. 170, 2° C. Soc.

⁽¹⁸⁶⁾ Loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes, dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition, également appelée « de corporate governance », *M.B.*, 22 août 2002.

⁽¹⁸⁷⁾ A.R. du 4 avril 2003 en exécution de l'article 133, alinéa 10, du Code des sociétés visant la création du comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, *M.B.*, 19 mai 2003.

⁽¹⁸⁸⁾ Art. 133, § 10 C. Soc.

⁽¹⁸⁹⁾ Art. 133, § 6, 2° C. Soc.

⁽¹⁹⁰⁾ Loi du 17 décembre 2008 instituant notamment un Comité d'audit dans les sociétés cotées et dans les entreprises financières, *M.B.*, 29 décembre 2008.

380. Ainsi, nous avons déjà vu que le comité d'audit était chargé d'émettre une « proposition » ⁽¹⁹¹⁾ sur le candidat lors de la procédure de nomination du réviseur d'entreprises ⁽¹⁹²⁾.

381. Nous avons vu aussi que le comité d'audit était chargé d'émettre un avis lorsque le commissaire souhaite déroger à la règle « *one to one* » ⁽¹⁹³⁾.

382. Il est également chargé de l'examen et du suivi de l'indépendance du commissaire, en particulier pour ce qui concerne la fourniture de services complémentaires à la société ⁽¹⁹⁴⁾.

383. Le comité d'audit ne peut réaliser ses missions qu'avec la collaboration du commissaire. C'est pourquoi la loi impose au commissaire de :

- a) confirmer chaque année par écrit au comité d'audit son indépendance par rapport à la société ;
- b) communiquer chaque année au comité d'audit les services additionnels fournis à la société ;
- c) examiner avec le comité d'audit les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques, consignées par lui ⁽¹⁹⁵⁾.

⁽¹⁹¹⁾ Cf. notre remarque supra à propos du caractère contraignant de la proposition du comité d'audit.

⁽¹⁹²⁾ Art.156, al. 2, C. Soc.

⁽¹⁹³⁾ Art. 133, § 6 C. Soc.

⁽¹⁹⁴⁾ Art. 526bis, § 4 C. Soc..

⁽¹⁹⁵⁾ Art. 526bis, § 6 C. Soc.

3.5. LA RESPONSABILITE CIVILE, PENALE ET DISCIPLINAIRE DU REVISEUR D'ENTREPRISES

384. La responsabilité professionnelle du réviseur d'entreprises comporte trois aspects : la responsabilité civile, pénale et disciplinaire.

Nous nous contenterons ici d'en ébaucher les traits les plus importants.

3.5.1. La responsabilité civile

A. Généralités

385. L'article 140 du Code des sociétés dispose que :

« Les commissaires sont responsables envers la société des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leurs fonctions.

Ils répondent solidairement tant envers la société qu'envers les tiers de tout dommage résultant d'infractions aux dispositions du code des sociétés ou des statuts. Ils ne sont déchargés de leur responsabilité, quant aux infractions auxquelles ils n'ont pas pris part, que s'ils prouvent qu'ils ont accompli les diligences normales de leur fonction et qu'ils ont dénoncé ces infractions à l'organe de gestion et, le cas échéant, s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus prochaine après qu'ils en auront eu connaissance. ».

B. La responsabilité pour faute

386. L'alinéa premier de l'article 140 fait référence à la responsabilité du commissaire, lorsque celui-ci a commis une faute dans l'exercice de ses fonctions.

387. Pour déterminer s'il y a faute, le juge fera référence au comportement du professionnel honnête, compétent et soigneux ⁽¹⁹⁶⁾.

388. Toutefois, les commissaires ont malgré tout droit à l'erreur. Ainsi, sera sanctionné, le comportement manifestement déraisonnable, en prenant en considération les réalités concrètes de la vie des entreprises ⁽¹⁹⁷⁾.

389. Par ailleurs, seule la société pourra introduire une action en responsabilité du commissaire en raison d'une faute commise dans l'accomplissement de ses fonctions. Il s'agira donc du conseil d'administration ou de l'assemblée générale. Il peut également s'agir du curateur d'une société en faillite, en tant que représentant de la masse. En revanche, nous ne voyons pas comment le Conseil d'entreprise pourrait introduire une action fondée sur l'article 140, alinéa 1er C. Soc., car il ne peut être considéré comme

⁽¹⁹⁶⁾ N. THIRION et C. BALESTRA, « La responsabilité civile du commissaire », in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p.13.

⁽¹⁹⁷⁾ *Ibidem*.

un représentant de la société et il lui sera par ailleurs difficile de prouver un dommage financier propre (défaut d'intérêt au sens de l'art. 17 C. jud.).

Cette action est soumise au délai de prescription de cinq ans ⁽¹⁹⁸⁾.

390. Notons que l'article 17 de loi du 21 avril 2007 portant sur 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 ⁽¹⁹⁹⁾ plafonne la responsabilité professionnelle du commissaire à trois millions EUR pour les sociétés non cotées et à 12 millions EUR pour les sociétés cotées, pour l'accomplissement des missions qui leur sont réservées par la loi ou en vertu de celle-ci, sauf en cas d'infraction commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.

391. Il est interdit aux réviseurs d'entreprises de se soustraire à leur responsabilité par un contrat particulier, même partiellement, mais l'assurance est permise par la loi et imposée par la déontologie ⁽²⁰⁰⁾.

C. La responsabilité pour infraction aux dispositions du Code des sociétés et des statuts

392. Le deuxième alinéa deux de l'article 140 du Code des sociétés fait référence à une infraction aux dispositions du Code des sociétés et des statuts, à laquelle le commissaire n'aurait pas nécessairement pris part.

393. La faute commise par le commissaire consisterait alors dans le fait de n'avoir pas décelé ou, l'ayant décelée, de n'avoir pas dénoncé l'infraction commise par l'organe de gestion ⁽²⁰¹⁾.

394. Cette fois, tant la société que les tiers ⁽²⁰²⁾ pourront invoquer la responsabilité du commissaire. Les membres du Conseil d'entreprise et le curateur d'une société en faillite pourront donc également l'invoquer, pourvu qu'ils démontrent un intérêt au sens de l'article 17 du Code judiciaire.

Cette action se prescrit par cinq ans ⁽²⁰³⁾.

395. Le commissaire pourra s'exonérer de l'infraction à laquelle il n'a pas pris part, s'il parvient à démontrer :

- qu'il a accompli les diligences normales de contrôle ;

⁽¹⁹⁸⁾ Art. 198 C. Soc.

⁽¹⁹⁹⁾ *M.B.*, 17 novembre 2008.

⁽²⁰⁰⁾ J. MALHERBE, Y. DE CORDT, PH. LAMBRECHTS, PH. MALHERBE, *Droit des sociétés. Précis*, Troisième édition, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 286.

⁽²⁰¹⁾ N. THIRION et C. BALESTRA, « La responsabilité civile du commissaire », in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 14 et références citées.

⁽²⁰²⁾ En ce compris le curateur de faillite.

⁽²⁰³⁾ Art. 198 C. Soc.

- et qu'il a dénoncé l'infraction à l'organe de gestion et, si celui-ci n'y a pas remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale ⁽²⁰⁴⁾.

D. La responsabilité de droit commun

396. En vertu de l'article 1382 du Code civil « *tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé, à le réparer* ».

397. La société et les tiers (dont notamment les membres du Conseil d'entreprise et le curateur d'une société en faillite) pourront-ils invoquer cet article pour engager la responsabilité du commissaire ?

398. Selon B. TILLEMANN ⁽²⁰⁵⁾, il convient de faire un parallèle avec la responsabilité des administrateurs. Or, la Cour de cassation a admis, par un arrêt du 29 juin 1989, que la responsabilité des administrateurs pouvait être engagée en vertu du droit commun.

399. Il faut donc en déduire que l'article 1382 du Code civil pourra également être invoqué par la société et les tiers, en cas de responsabilité du commissaire.

400. Il faudra néanmoins démontrer l'existence :

- d'une faute du commissaire (violation d'une norme légale ou d'une norme générale de bon comportement) ;
- d'un dommage subi par la personne qui invoque la responsabilité ;
- d'un lien causal entre la faute commise et le dommage subi.

L'action fondée sur l'article 1382 se prescrit par dix ans ⁽²⁰⁶⁾.

E. Interdiction de clauses d'exonération et plafond de responsabilité

401. Après avoir rappelé que : « *les réviseurs d'entreprises sont responsables, conformément au droit commun, de l'accomplissement des missions qui leur sont réservées par la loi ou en vertu de celle-ci* », l'article 17 de la loi de 1953 coordonnée en 2007 ⁽²⁰⁷⁾ interdit aux réviseurs d'entreprises, en son alinéa 2, de se soustraire à cette responsabilité, même partiellement, par un contrat particulier.

⁽²⁰⁴⁾ Pour une étude plus approfondie de ces aspects, voir N. THIRION et C. BALESTRA, « La responsabilité civile du commissaire », in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 15-17.

⁽²⁰⁵⁾ N. THIRION et C. BALESTRA, *Op. cit.*, p. 17-19. Voir également J. MALHERBE, Y. DE CORDT, PH. LAMBRECHTS, PH. MALHERBE, *Droit des sociétés. Précis*, Troisième édition, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 285.

⁽²⁰⁶⁾ Art. 2262bis C. Civ.

⁽²⁰⁷⁾ 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.

402. Bien entendu, ils sont autorisés (et même encouragés) à faire couvrir leur responsabilité civile par un contrat d'assurance approuvé par le Conseil de l'IRE ⁽²⁰⁸⁾.

403. Par ailleurs, l'article 17 susmentionné plafonne la responsabilité du réviseur d'entreprises à un montant de trois millions EUR, pour l'accomplissement d'une de ses missions auprès d'une personne autre qu'une société cotée, portée à 12 millions EUR pour l'accomplissement d'une de ses missions auprès d'une société cotée. Ce plafond n'est pas d'application en cas d'infraction commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire ⁽²⁰⁹⁾.

3.5.2. La responsabilité pénale

404. Certaines dispositions du Code des sociétés érigent certains comportements du commissaire en infractions pénales. Ainsi, la responsabilité pénale du commissaire pourra notamment être engagée lorsque celui-ci :

- aura contrevenu à l'article 134 du Code des sociétés, c'est-à-dire lorsqu'il aura violé les dispositions concernant sa rémunération, garante de son indépendance ⁽²¹⁰⁾ ;
- aura négligé de convoquer l'assemblée générale des actionnaires dans les trois semaines de la réquisition qui leur en aura été faite ⁽²¹¹⁾ ;
- aura contrevenu aux dispositions concernant les acquisitions d'actions propres ⁽²¹²⁾ ;
- aura émis une attestation illégale de comptes annuels, bilans et comptes de résultats qui ne satisfont pas aux obligations légales contenues dans le Code des sociétés ⁽²¹³⁾ et dans la loi comptable ⁽²¹⁴⁾ ;
- aura violé le secret professionnel ⁽²¹⁵⁾ ;
- aura émis ou fait usage d'un faux en écriture ⁽²¹⁶⁾.

3.5.3. La responsabilité disciplinaire

A. Les particularités de la responsabilité disciplinaire

405. La responsabilité disciplinaire concerne les manquements d'un professionnel aux règles d'honneur, de dignité et de déontologie de sa profession. Elle a été instituée

⁽²⁰⁸⁾ Art. 17, al. 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.

⁽²⁰⁹⁾ Art. 17, al. 1^{er} 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.

⁽²¹⁰⁾ Art. 170 C. Soc.

⁽²¹¹⁾ Art. 345 pour les SPRL, 647, 1^o pour les SA et 657 pour les SCA.

⁽²¹²⁾ Art. 347, 2^o pour les SPRL et 648, 3^o pour les SA.

⁽²¹³⁾ Art. 171, § 2 C. Soc.

⁽²¹⁴⁾ Art. 16, al. 3 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.

⁽²¹⁵⁾ Art. 27, al. 2 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, coordonnée le 30 avril 2007, faisant référence à l'article 458 du Code pénal.

⁽²¹⁶⁾ Art. 127 C. Soc. et art. 193 et s. du Code pénal. Pour davantage de détails, voir L. DUPONT et S. VAN DYCK, « Quelques perspectives quant à la responsabilité pénale du réviseur d'entreprises », in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 54 et s.

en vue de protéger la profession et ceux qui font appel à la collaboration de ces professionnels.

406. L'article 417 du Code judiciaire, qui fait partie du titre sur la discipline judiciaire, stipule que l'action disciplinaire est indépendante de l'action pénale et de l'action civile⁽²¹⁷⁾. Les sanctions disciplinaires pourront donc être prononcées en complément des sanctions civiles ou pénales.

B. Le système de supervision publique et ses objectifs

407. Comme annoncé dans notre introduction historique (*cf. supra*, n° 52), le système de supervision publique a été profondément renforcé suite à la transposition de la directive audit. Ce système est actuellement composé :

- du Ministre en charge de l'Économie ;
- du Procureur général ;
- de la Chambre de renvoi et de mise en état (CRME) ;
- du Conseil Supérieur des Professions économiques ;
- du Comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire (ACCOM) ;
- des instances disciplinaires (Commission de discipline et Commission d'appel).

408. Le système de supervision publique est coordonné par le Conseil Supérieur des Professions économiques (CSPE)⁽²¹⁸⁾.

409. Ce système vise à surveiller les réviseurs d'entreprises dans l'exercice de leur profession et permet de sanctionner les comportements inadéquats. Ainsi, pourront être sanctionnés les réviseurs d'entreprises qui ont manqué :

- aux obligations liées à l'exercice de la profession ;
- aux principes de dignité, de probité, de prudence ou de délicatesse qui font la base de la profession ;
- aux justes égards dus envers l'IRE ou ses organes⁽²¹⁹⁾.

410. Par exemple, il pourrait s'agir d'une violation du droit des sociétés ou du droit comptable (comme p. ex. l'omission du dépôt des comptes annuels) ou d'une violation de l'obligation d'indépendance du réviseur d'entreprises (voir entre autres les dispositions en matière de rémunération et d'incompatibilités exposées, *cf. infra*, nos 294-360).

⁽²¹⁷⁾ B. TILLEMAN, « Le réviseur d'entreprises et le droit disciplinaire », in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 97 et références citées.

⁽²¹⁸⁾ Art. 77 de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, coordonnée le 30 avril 2007.

⁽²¹⁹⁾ Art. 72 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, faisant référence à l'article 458 du Code pénal.

C. La procédure disciplinaire

411. La procédure disciplinaire est divisée en plusieurs étapes. Elle commence par une plainte introduite par le Procureur général ou par tout intéressé ⁽²²⁰⁾. La chambre de renvoi et de mise en état (CRME) peut également prendre l'initiative d'enjoindre au Conseil de l'IRE d'ouvrir un dossier de surveillance à l'encontre d'un réviseur d'entreprises ⁽²²¹⁾, suite aux contrôles de qualité effectués.

a. Les contrôles de qualité

412. Les réviseurs d'entreprises sont soumis à un contrôle de qualité au moins tous les six ans ⁽²²²⁾. Ce contrôle est effectué par le Conseil de l'IRE.

413. Le Conseil de l'IRE est tenu de transmettre annuellement à la CRME la liste des contrôles de qualité planifiés pour l'année à venir ⁽²²³⁾.

414. La CRME est chargée d'approuver cette liste ⁽²²⁴⁾. Elle peut enjoindre au Conseil de soumettre un réviseur d'entreprises non repris dans la liste à un contrôle de qualité rapproché ⁽²²⁵⁾.

415. Le Conseil de l'IRE communique chaque trimestre à la CRME les conclusions des contrôles, autres que les propositions de renvoi vers les instances disciplinaires. Si elle n'approuve pas les conclusions prises par ce dernier, elle lui renvoie le dossier ⁽²²⁶⁾.

b. L'instruction par le Conseil de l'IRE

416. Le Conseil est chargé de l'instruction des plaintes formulées introduite par le Procureur général ou par tout intéressé ⁽²²⁷⁾.

⁽²²⁰⁾ Art. 48, § 1^{er} de la loi 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.

⁽²²¹⁾ Art. 46 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.

⁽²²²⁾ Art. 33 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.

⁽²²³⁾ Art. 51 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.

⁽²²⁴⁾ Art. 46, § 2 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.

⁽²²⁵⁾ Art. 51 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.

⁽²²⁶⁾ Art. 50 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.

⁽²²⁷⁾ Art. 48, § 1^{er} 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.

417. À l'issue de l'instruction, il soumet un rapport à la CRME, dans lequel sont exposés les faits reprochés, avec référence aux dispositions légales, réglementaires et disciplinaires applicables ⁽²²⁸⁾.

c. La Chambre de renvoi et de mise en état (CRME)

418. La CRME est un organisme d'intérêt public, doté de la personnalité juridique. Elle est composée de membres appelés « rapporteurs », dont le nombre ne peut être supérieur à sept. Elle est dirigée par un organe composé de trois directeurs ⁽²²⁹⁾.

419. La CRME est chargée de mettre l'affaire en état. Elle peut enjoindre au Conseil des devoirs d'instruction complémentaires ⁽²³⁰⁾. Lorsqu'elle juge que les faits soumis sont constitutifs de charges suffisantes à l'égard du réviseur d'entreprises poursuivi, elle renvoie sa décision, accompagnée du rapport du Conseil, devant la Commission de discipline ⁽²³¹⁾.

d. La Commission de discipline

420. La Commission de discipline est l'instance disciplinaire de première instance ⁽²³²⁾.

421. Elle est composée de deux chambres, l'une d'expression française, l'autre d'expression néerlandaise. Chaque chambre est composée d'un président, juge en fonction au tribunal de commerce, ainsi que d'un membre indépendant de la profession de réviseur d'entreprises.

422. La Commission de discipline est saisie soit directement par le Procureur général, soit par la CRME ⁽²³³⁾.

423. Avant de pouvoir prononcer une peine disciplinaire, elle doit entendre le réviseur d'entreprises intéressé, qui peut faire valoir sa défense verbalement ou par écrit ⁽²³⁴⁾.

424. Les décisions de la Commission de discipline sont motivées et notifiées au réviseur d'entreprises intéressé.

⁽²²⁸⁾ Art. 53 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.

⁽²²⁹⁾ Art. 44 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.

⁽²³⁰⁾ Art. 46 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.

⁽²³¹⁾ Art. 54 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.

⁽²³²⁾ Art. 58 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.

⁽²³³⁾ Art. 59 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.

⁽²³⁴⁾ Art. 60 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.

e. La Commission d'appel

425. L'appel des décisions de la Commission de discipline est introduit auprès de la Commission d'appel ⁽²³⁵⁾.

426. La Commission d'appel comprend également deux chambres, l'une d'expression française, l'autre d'expression néerlandaise. Chaque chambre est composée d'un président, conseiller en fonction auprès d'une Cour d'appel, d'un juge au tribunal de commerce, d'un juge au tribunal du travail ainsi que de deux réviseurs d'entreprises élus par l'assemblée générale de l'IRE.

427. Comme la Commission de discipline, avant de pouvoir prononcer une peine disciplinaire, la Commission d'appel doit entendre le réviseur d'entreprises intéressé, qui peut faire valoir sa défense verbalement ou par écrit ⁽²³⁶⁾.

428. Les décisions de la Commission d'appel doivent également être motivées et notifiées au réviseur d'entreprises intéressé ⁽²³⁷⁾.

429. Il est important de noter que seuls le réviseur d'entreprises intéressé, le Procureur général près la Cour d'appel, le Conseil de l'IRE et le cas échéant, l'expert désigné par la Chambre de renvoi et de mise en état peuvent interjeter appel d'une décision de la Commission de discipline ⁽²³⁸⁾.

430. La personne qui a déposé une plainte n'a pas le droit d'interjeter appel. Le plaignant n'est d'ailleurs pas tenu au courant de la sentence prononcée ⁽²³⁹⁾.

f. Le pourvoi en cassation

431. Toute décision de la Commission d'appel peut être déférée à la Cour de cassation par le réviseur d'entreprises intéressé, le Conseil de l'IRE, le cas échéant l'expert désigné par la Chambre de renvoi et de mise en état ou le Procureur général près la Cour d'appel ⁽²⁴⁰⁾.

⁽²³⁵⁾ Art. 64 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.

⁽²³⁶⁾ Art. 65 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.

⁽²³⁷⁾ Art. 66 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.

⁽²³⁸⁾ Art. 63 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.

⁽²³⁹⁾ B. TILLEMANN, « Le réviseur d'entreprises et le droit disciplinaire », in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 129.

⁽²⁴⁰⁾ Art. 68 de la loi du 21 avril 2007 portant la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises, coordonnée le 30 avril 2007.

D. Les sanctions disciplinaires

432. Les instances disciplinaires pourront prononcer les sanctions suivantes ⁽²⁴¹⁾ :

a. L'avertissement

Cette sanction est destinée à la personne qui jusqu'alors était irréprochable et qui a commis une faute légère. Le réviseur d'entreprises en question en est informé: il reçoit un avis ⁽²⁴²⁾.

b. La réprimande

Si le réviseur d'entreprises a commis une faute plus grave que la simple faute légère ou s'il a déjà reçu un avertissement et qu'il récidive, il pourra être réprimandé. Il s'agit d'une sanction morale plus lourde, par laquelle il est rappelé à l'ordre ⁽²⁴³⁾.

c. L'interdiction d'accepter ou de continuer certaines missions

d. La suspension

La suspension ne peut excéder une année. Le cas échéant, lorsqu'il s'agit d'une suspension d'un mois au moins, elle est assortie de la publication de la suspension sur le site internet de l'IRE pendant la durée de ladite suspension

La suspension emporte interdiction d'exercer des activités professionnelles en tant que réviseur d'entreprises en Belgique pendant la durée prévue pour la peine ⁽²⁴⁴⁾.

e. La radiation

La radiation emporte interdiction d'exercer la profession de réviseur d'entreprises en Belgique ⁽²⁴⁵⁾.

⁽²⁴¹⁾ Art. 73, § 1^{er} de 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.

⁽²⁴²⁾ B. TILLEMANS, « Le réviseur d'entreprises et le droit disciplinaire », in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p.125 et références citées.

⁽²⁴³⁾ B. TILLEMANS, « Le réviseur d'entreprises et le droit disciplinaire », in *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Etudes IRE, 2003, p. 97 et références citées.

⁽²⁴⁴⁾ Art. 73, § 2 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.

⁽²⁴⁵⁾ Art. 73, § 4 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.

3.6. LA CESSATION DU MANDAT DU REVISEUR D'ENTREPRISES

3.6.1. La durée du mandat

A. En cas de nomination par l'assemblée générale

a. Terme de trois ans

433. En vertu de l'article 135 du Code des sociétés, le réviseur d'entreprises est nommé pour un terme de trois ans renouvelable.

434. En vertu de l'article 162 du Code des sociétés, l'article 135 est également d'application dans les sociétés qui ne sont pas légalement tenues de nommer un commissaire, mais qui compte un Conseil d'entreprise en leur sein et qui sont dès lors tenues de nommer un réviseur d'entreprises.

435. En vertu de l'article 17, § 7 de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL, l'article 135 du Code des sociétés est également d'application dans les ASBL qui ont nommé un commissaire. Bien que la loi ne soit pas explicite, nous nous permettons d'ajouter que l'article 135 est également d'application, par analogie aux ASBL qui ont nommé un réviseur d'entreprises en raison de la présence d'un Conseil d'entreprise.

b. Interprétation du terme « année »

436. Dans son rapport sur l'année 1985, le Conseil de l'IRE a considéré que ce terme de « trois ans » devait s'interpréter comme signifiant que le commissaire est appelé à faire rapport sur trois comptes annuels successifs ⁽²⁴⁶⁾. Cette interprétation a récemment été confirmée par un arrêt de la Cour de cassation du 5 juin 2008 ⁽²⁴⁷⁾.

437. Si son mandat commence lors de sa nomination par l'assemblée générale ordinaire, qui statue également sur les comptes de l'exercice précédent, ce mandat expirera lors de la troisième assemblée générale ordinaire qui suit, de sorte que le réviseur d'entreprises ait pu faire rapport sur trois comptes annuels successifs. Cette interprétation a donc pour conséquence que le renouvellement du mandat du réviseur d'entreprises coïncide avec le cycle normal des assemblées générales ⁽²⁴⁸⁾.

438. Cette interprétation permet de résoudre les problèmes qui apparaissent en cas de constitution de la société ou de modification de la date statutaire de l'assemblée générale. Peu importe la durée effective du premier exercice social, la première année de contrôle s'achèvera à l'occasion de la première assemblée générale à laquelle sont soumis les comptes annuels sur lesquels le réviseur d'entreprises doit faire rapport ⁽²⁴⁹⁾.

⁽²⁴⁶⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1985, p. 46-47, IRE, *Vademecum du réviseur d'entreprises*, 2005, t. I, p. 435 ; M. VANDER LINDEN et E. VANDERSTAPPEN, *La société et son commissaire, Cas pratiques, Etudes IRE*, 2004, p. 49.

⁽²⁴⁷⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 2008, p. 90-91.

⁽²⁴⁸⁾ B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 106.

⁽²⁴⁹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 48.

439. Lorsque le remplacement du réviseur d'entreprises se produit en cours d'exercice, le Conseil de l'IRE considère que la formule suivante doit être appliquée :

- lorsque l'exercice comptable est écoulé lors du remplacement, la durée de trois ans devrait commencer à la date de l'assemblée générale ordinaire suivante ;
- dans les autres cas, l'assemblée générale qui nomme le réviseur d'entreprises devra préciser la date d'expiration de son mandat, qui pourrait être soit supérieure, soit inférieure de quelques mois à trois années ⁽²⁵⁰⁾.

B. En cas de nomination par le juge

94

440. La durée légale de trois ans ne s'applique pas au mandat d'un commissaire désigné par le juge, à moins que le président n'ait fixé sa durée. Ainsi, l'assemblée générale qui confirme la nomination d'un réviseur d'entreprises désigné par le juge ou qui le remplace par un autre, pourra se réunir immédiatement ou un certain temps après la décision judiciaire. Il n'y a pas lieu d'attendre trois ans ⁽²⁵¹⁾.

441. Toutefois, si la confirmation du réviseur d'entreprises dans ses fonctions par décision de l'assemblée générale peut intervenir sans délai, le terme de trois ans ne commencera à courir qu'à la date de la prochaine assemblée générale annuelle, car la décision de confirmer ou de remplacer le réviseur d'entreprises désigné par le juge ne produit ses effets qu'à partir de la première assemblée générale annuelle qui suit la désignation du réviseur d'entreprises par le juge ⁽²⁵²⁾. En d'autres termes, si l'assemblée générale confirme la nomination du réviseur d'entreprises déjà désigné par le juge, la première « année de contrôle » (année de nomination judiciaire) ne sera pas prise en considération pour la durée de trois ans.

442. Il est évident que cette première « année de contrôle » pourra être très courte si le président désigne un réviseur d'entreprises peu avant l'assemblée générale annuelle et que celle-ci confirme rapidement la nomination par le président. Dans ce cas, il nous semble que le texte est assez clair : le mandat du réviseur d'entreprises confirmé commence à courir dès l'assemblée générale qui confirme sa nomination, puisqu'il s'agit de la première assemblée générale annuelle qui suit la nomination par le président. La première année de son mandat se terminera donc lors de l'assemblée générale annuelle suivante.

443. L'on pourrait toutefois plaider l'application de la formule recommandée par le Conseil de l'IRE lors d'une nomination en cours d'exercice, à savoir que :

⁽²⁵⁰⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p.48; B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p.106-107.

⁽²⁵¹⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 50.

⁽²⁵²⁾ En effet, l'article 131 *in fine* C. Soc. prévoit que la nomination ou le remplacement du réviseur nommé par le juge ne produira ses effets que lors de l'assemblée générale annuelle qui suit la nomination par le Président. Or, s'il est vrai que l'article 157 C. Soc. ne reprend pas cette disposition, le Conseil de l'IRE considère qu'il faut malgré tout appliquer cette règle par analogie dans les sociétés où un réviseur d'entreprises est nommé en raison de la présence d'un Conseil d'entreprise. (IRE, *Rapp. annuel*, 2000, p. 100).

- lorsque l'exercice comptable est écoulé lors du remplacement, la durée de trois ans devrait commencer à la date de l'assemblée générale ordinaire suivante ;
- dans les autres cas, l'assemblée générale qui nomme le réviseur d'entreprises devra préciser la date d'expiration de son mandat, qui pourrait être soit supérieure, soit inférieure de quelques mois à trois années ⁽²⁵³⁾.

444. La décision du président du tribunal n'a pas de durée légale maximale. Le réviseur d'entreprises nommé par le juge pourrait donc rester en fonction au-delà du terme de trois années, fixé par l'article 135 du Code des sociétés pour les nominations par l'assemblée générale.

445. Cependant, le Conseil de l'IRE recommande aux administrateurs de consulter le président du tribunal après une période de trois ans, par analogie avec l'article 135 du Code des sociétés ⁽²⁵⁴⁾.

446. Par ailleurs, une nouvelle décision serait requise, même avant le terme de trois ans, si un des éléments du dispositif devait être modifié, par exemple le montant des honoraires ⁽²⁵⁵⁾.

3.6.2. La révocation du réviseur d'entreprises

A. Motifs de révocation

447. Le réviseur d'entreprises ne peut être révoqué par l'assemblée générale que pour de justes motifs ⁽²⁵⁶⁾.

448. D'une manière générale, on peut définir les « justes motifs » de révocation du commissaire comme toute circonstance qui lui est imputable et qui est de nature à retirer la confiance des actionnaires ⁽²⁵⁷⁾.

449. Ainsi, ni la modification de l'actionnariat de la société, ni l'inclusion de la société contrôlée dans le périmètre de consolidation d'une autre société-mère ne peuvent constituer des justes motifs appuyant la révocation d'un commissaire. Toute manœuvre visant à provoquer la démission d'un commissaire en place, en vue de le remplacer par un confrère entretenant des relations de collaboration professionnelle avec l'auditeur de la société-mère, est également expressément réprouvée par le Conseil de l'IRE ⁽²⁵⁸⁾.

⁽²⁵³⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 48 ; B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 106-107.

⁽²⁵⁴⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1988, p. 50 ; IRE, *Vademecum du réviseur d'entreprises*, 2005, t. I., p. 436-437.

⁽²⁵⁵⁾ *Ibidem*.

⁽²⁵⁶⁾ Art. 135 C. Soc.

⁽²⁵⁷⁾ B. TILLEMANN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 82 et références citées.

⁽²⁵⁸⁾ B. TILLEMANN, *op. cit.*, p. 82-83 et références citées.

450. De même, le Code des sociétés précise qu'une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation ⁽²⁵⁹⁾.

451. La jurisprudence considère également que le fait pour une société de ne plus remplir les critères l'obligeant à désigner un commissaire ne peut constituer un juste motif de révocation ⁽²⁶⁰⁾. Rappelons qu'au contraire, le mandat du réviseur d'entreprises nommé par une société en raison de la présence d'un Conseil d'entreprise prend fin, faute d'objet, dès que celui-ci disparaît.

452. Au contraire, le non-respect par le commissaire d'une de ses obligations fondamentales peut bien entendu justifier sa révocation. La carence doit toutefois être suffisamment grave ⁽²⁶¹⁾.

453. Un empêchement susceptible de mettre le commissaire définitivement dans l'impossibilité de remplir ses fonctions constitue également un juste motif de révocation. Il s'agira par exemple, de son état de santé, de la survenance d'une incompatibilité ou de sa radiation au registre public de l'IRE ⁽²⁶²⁾.

B. Procédure de révocation

454. En vertu de l'article 159 du Code des sociétés, dans les sociétés où il existe un Conseil d'entreprise, le commissaire ne peut, en cours de mandat, être révoqué 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.

455. En vertu de l'article 162 du Code des sociétés, cette disposition est également applicable dans les sociétés qui ne sont pas légalement tenues de nommer un commissaire, mais qui sont tenues de nommer un réviseur d'entreprises en raison de la présence d'un Conseil d'entreprise.

456. En vertu de l'article 15^{ter} de la loi du 20 septembre 1948, l'article 159 du Code des sociétés est également d'application pour la révocation d'un commissaire dans une ASBL.

457. Le Conseil d'entreprise peut aussi, à la majorité des voix émises par ses membres et à la majorité des voix émises par les membres nommés par les travailleurs, décider de proposer à l'assemblée générale de révoquer le commissaire. Dans ce cas, l'organe de gestion de la société doit inscrire la révocation à l'ordre du jour de l'assemblée

⁽²⁵⁹⁾ Art. 135 C. Soc. introduit par la loi du 17 décembre 2008, *M.B.*, 29 décembre 2008. Il s'agit de la transposition de l'article 38, point 1 de la Directive 2006/43/CE.

⁽²⁶⁰⁾ Liège, 23 novembre 1989, *R.P.S.*, 1990, p. 178.

⁽²⁶¹⁾ B. TILLEMANS, *Le statut du commissaire*, Bruges, La Chartre, 2007, p. 83 et réf. citées.

⁽²⁶²⁾ *Ibidem*.

générale. En effet, l'organe de gestion ne peut entraver le fonctionnement du Conseil d'entreprise ⁽²⁶³⁾.

458. Les travaux préparatoires précisent toutefois qu'à défaut d'avis conforme du Conseil d'entreprise ou de résolution de l'assemblée générale, le juge ne peut être saisi pour statuer sur la révocation d'un commissaire, car la loi ne lui attribue pas cette compétence. La seule hypothèse serait donc une révocation indirecte par constitution de partie civile ou au moyen d'une plainte déposée auprès des instances disciplinaires de l'IRE ⁽²⁶⁴⁾.

459. La société contrôlée et le commissaire informent le Conseil Supérieur des Professions économiques de la révocation du commissaire en cours de mandat et en exposent les motifs de manière appropriée ⁽²⁶⁵⁾.

460. Toute décision de révocation prise sans respecter les dispositions prescrites est nulle. La nullité est prononcée par le président du tribunal de commerce du siège social de la société siégeant comme en référé ⁽²⁶⁶⁾.

461. Par ailleurs, à défaut de juste motif, le réviseur d'entreprises sera en droit de réclamer des dommages et intérêts pour révocation injustifiée ⁽²⁶⁷⁾.

3.6.3. La démission du réviseur d'entreprises

A. Généralités

462. Le réviseur d'entreprises 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 ⁽²⁶⁸⁾.

Il doit informer par écrit le Conseil d'entreprise des raisons de sa démission ⁽²⁶⁹⁾.

B. Démission pour motifs personnels graves

463. La notion de motif personnel grave renvoie par exemple à des raisons médicales ⁽²⁷⁰⁾.

⁽²⁶³⁾ Réponse du gouvernement dans le rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n°552/35, p. 25.

⁽²⁶⁴⁾ Réponse du Gouvernement dans le rapport VERHAEGEN, *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 26.

⁽²⁶⁵⁾ Art. 135 § 2 C. Soc. modifié par la loi du 17 décembre 2008. Il s'agit de la transposition de l'article 38, point 2 de la Directive 2006/43/CE.

⁽²⁶⁶⁾ Art. 160 C. Soc.

⁽²⁶⁷⁾ Art. 135 C. Soc. et 162, al. 1^{er} C. Soc.

⁽²⁶⁸⁾ Art. 135 C. Soc. et 162, al. 1^{er} C. Soc.

⁽²⁶⁹⁾ Art. 159, al. 2 C. Soc.

⁽²⁷⁰⁾ B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 86, p. 94.

464. Un autre exemple de motif personnel grave peut également résulter de la renonciation à la qualité de réviseur d'entreprises, d'une injonction du Conseil de l'IRE ou d'une décision de la Commission de discipline ⁽²⁷¹⁾.

465. Il peut également s'agir de l'impossibilité de s'acquitter en toute indépendance de sa mission. Dans ce cas, le réviseur d'entreprises devra présenter sa démission sans délai, indépendamment de la tenue d'une assemblée générale.

466. Au contraire, B. TILLEMAN souligne que ne sont pas considérés comme des motifs personnels graves ⁽²⁷²⁾ :

- la possibilité d'obtenir un mandat plus lucratif ;
- la réorganisation du contrôle dans le cadre d'un groupe de sociétés, à la suite par exemple de la modification du contrôle de l'actionnariat ;
- le niveau des honoraires prévus, pour autant que les circonstances sur base desquelles la rémunération a été convenue initialement ne soient pas modifiées.

468. Notons toutefois qu'en pratique, il est difficile d'empêcher un commissaire de démissionner pour des raisons personnelles.

469. La doctrine n'est pas claire en ce qui concerne le motif qui consisterait en une divergence fondamentale avec la direction de la société et qui serait de nature telle que le réviseur d'entreprises estimerait ne plus pouvoir assumer la responsabilité de l'attestation des comptes annuels. En effet, d'une part les auteurs disent qu'il pourrait s'agir d'un motif personnel grave ⁽²⁷³⁾, et d'autre part, ils affirment le contraire ⁽²⁷⁴⁾.

470. Nous estimons quant à nous qu'il convient de réfléchir par analogie avec les « justes motifs » de révocation du réviseur d'entreprises. Or, dans ce cadre-là, nous avons déjà signalé que selon le Code des sociétés, une divergence d'opinion sur un traitement comptable ou une procédure de contrôle ne constitue pas en soi un juste motif de révocation. Il nous semble dès lors que le commissaire ne peut pas non plus avancer ce motif pour justifier une démission qui ne se déroulerait pas lors de l'assemblée générale.

C. Démission sans motif personnel grave

471. S'il ne peut avancer de motif personnel grave, le réviseur d'entreprises ne pourra démissionner que lors de l'assemblée générale et après l'avoir informée par écrit des raisons de sa démission ⁽²⁷⁵⁾. Ainsi, il ne pourra pas démissionner après la clôture de

⁽²⁷¹⁾ IRE, *Rapp. annuel.*, 1986, p. 69 ; IRE, *Vademecum du réviseur d'entreprises*, t.I, 2005, p. 443.

⁽²⁷²⁾ B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 95.

⁽²⁷³⁾ M. VANDER LINDEN et E. VANDERSTAPPEN, *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p.59 et B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 94, n°168.

⁽²⁷⁴⁾ M. VANDER LINDEN et E. VANDERSTAPPEN, *La société et son commissaire, Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 60 et B. TILLEMAN, *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007, p. 95, n° 170.

⁽²⁷⁵⁾ Art. 135, al. 2 C. Soc. et article 17, § 7 de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL.

l'exercice comptable sans faire préalablement rapport sur les comptes annuels de l'exercice écoulé.

472. Cette disposition vise à éviter que le commissaire qui constaterait des infractions ou irrégularités ne se soustraie à sa responsabilité en donnant simplement sa démission, sans s'acquitter de ses missions ⁽²⁷⁶⁾.

473. Le cas échéant, le commissaire devra également informer le Conseil d'entreprise de sa démission ainsi que des raisons qui la motivent ⁽²⁷⁷⁾.

474. De la même manière qu'en cas de révocation, la société contrôlée et le commissaire doivent informer le Conseil Supérieur des Professions économiques de la démission du commissaire en cours de mandat et en exposer les motifs de manière appropriée ⁽²⁷⁸⁾.

D. Démission de commun accord des parties ⁽²⁷⁹⁾

475. Le Code des sociétés reste muet à propos de la cessation du mandat de commissaire à la suite d'un accord amiable entre les parties concernées.

476. En vertu du droit commun des obligations, une telle cessation doit être possible, à condition de réunir l'accord du commissaire (le mandataire) et de l'assemblée générale (le mandant).

477. En pratique, une telle cessation sera considérée comme une démission du commissaire sans motif personnel grave. Elle devra donc intervenir lors de l'assemblée générale, et après que le commissaire se sera acquitté de ses missions quant à l'exercice social écoulé.

478. Il y a lieu d'insister sur le fait que s'il existe un Conseil d'entreprise, le commissaire devra informer celui-ci de sa démission ainsi que des raisons qui la justifient ⁽²⁸⁰⁾.

E. Mention au Conseil supérieur des Professions économiques

479. Comme pour la révocation, la société contrôlée et le commissaire informent le Conseil Supérieur des Professions économiques de la démission du commissaire en cours de mandat et en exposent les motifs de manière appropriée ⁽²⁸¹⁾.

⁽²⁷⁶⁾ Exposé des motifs « projet de réforme du révisorat », *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/1, p. 18.

⁽²⁷⁷⁾ Art. 159, al. 2 C. Soc. pour les sociétés et article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 pour les ASBL.

⁽²⁷⁸⁾ Art. 135 C. Soc. modifié par la loi du 17 décembre 2008. Il s'agit de la transposition de l'article 38, point 2 de la Directive 2006/43/CE.

⁽²⁷⁹⁾ M. VANDER LINDEN et E. VANDERSTAPPEN, *La société et son commissaire, Cas pratiques*, Etudes IRE, 2004, p. 65.

⁽²⁸⁰⁾ Art. 159, al. 2 C. Soc.

⁽²⁸¹⁾ Art. 135, § 2 C. Soc. modifié par la loi du 17 décembre 2008. Il s'agit de la transposition de l'article 38, point 2 de la Directive 2006/43/CE.



CHAPITRE 4

LE REVISEUR D'ENTREPRISES ET LE CONSEIL D'ENTREPRISE

HOOFDSTUK 4

DE BEDRIJFSREVISOR EN DE ONDERNEMINGSRAAD

4.1. LA RÉPARTITION DES TÂCHES À L'ÉGARD DU CONSEIL D'ENTREPRISE

4.1.1. Généralités

480. Les tâches à l'égard du Conseil d'entreprise en matière d'informations économiques et financières ont été soigneusement réparties entre l'organe de gestion et le réviseur d'entreprises. Chacun des deux organes doit respecter les limites de ses compétences car chacun assume des responsabilités différentes.

4.1.2. Le rôle de l'organe de gestion

A. Introduction

481. C'est à l'organe de gestion qu'incombe l'obligation de transmettre au Conseil d'entreprise les informations économiques et financières (IEF) ⁽¹⁾. Nous en détaillons ci-dessous le contenu.

482. L'organe de gestion doit également organiser les réunions du Conseil d'entreprise de manière à ce que ces informations puissent être discutées.

B. Objectifs poursuivis par la transmission des IEF

483. La transmission de ces informations poursuit trois objectifs ⁽²⁾ :

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

C. Contenu des IEF

484. Les informations économiques et financières (IEF) comprennent :

- une information de base ;
- une information annuelle ;
- une information périodique ;
- une information occasionnelle ⁽³⁾.

⁽¹⁾ Art. 15, b) de la loi du 20 septembre 1948 et art. 1^{er} de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽²⁾ Art. 3 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽³⁾ Art. 2, al.1^{er} de l'A.R. du 27 novembre 1973.

485. En outre, dans les cas où soit l'entreprise, soit l'entité juridique, dont elle fait partie, sont constituées sous la forme d'une société, le chef d'entreprise est tenu de remettre aux membres du Conseil d'entreprise tout document communiqué aux associés ⁽⁴⁾.

a. L'information de base

486. L'information de base est celle qui est communiquée au moment de la constitution du Conseil d'entreprise, élu pour la première fois. Elle doit être transmise aux membres du Conseil d'entreprise dans les deux mois qui suivent leur élection ⁽⁵⁾. Lors des élections ou réélections suivantes, l'information de base fera partie de l'information annuelle.

487. Elle doit comporter les éléments suivants ⁽⁶⁾ :

- *le statut de l'entreprise* (forme juridique, statuts, noms des dirigeants, moyens financiers à moyen et à long terme, existence éventuelle de conventions et accords ayant des conséquences fondamentales et durables sur la situation de l'entreprise) ⁽⁷⁾ ;
- *la position concurrentielle de l'entreprise sur le marché* (concurrents, possibilités et difficultés en matière de concurrence, débouchés, contrats et accords en matière de vente et achat s'ils ont des conséquences fondamentales pour l'entreprise, contrats conclus avec le Ministère des Affaires Economiques, les éléments de commercialisation des produits, les données concernant le chiffre d'affaire et son évolution sur cinq ans, un aperçu des prix de revient et de vente unitaires, la position de l'entreprise et son évolution) ⁽⁸⁾ ;
- *la production et la productivité sur les cinq dernières années* (évolution de la production, utilisation de la capacité économique de production, évolution de la productivité, de manière à mettre notamment en évidence la valeur ajoutée par heure de travail ou la production du travailleur) ⁽⁹⁾;
- *la structure financière de l'entreprise* (commentaire explicatif du plan comptable utilisé afin de permettre la compréhension des comptes annuels, analyse de la structure financière par une comparaison commentée des comptes annuels des cinq dernières années) ⁽¹⁰⁾;
- *le budget et le calcul du coût de revient* (méthode suivie pour l'établissement du budget et explication de son utilisation comme outil de direction générale de l'entreprise, méthode de calcul du prix de revient, indications concernant la structure des coûts et leur répartition pour permettre au Conseil d'entreprise de suivre l'évolution des prix de revient et de ses différentes composantes) ⁽¹¹⁾ ;
- *les frais de personnel* (ventilés entre les coûts afférents au service du personnel et au service social, la rémunération du personnel, les charges sociales légales patronales, les frais d'assurance pour les accidents du travail, les charges sociales

⁽⁴⁾ Art. 2, al. 2 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁵⁾ Art. 4 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁶⁾ Art. 4, al. 2 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁷⁾ Art. 5 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁸⁾ Art. 6 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁹⁾ Art. 7 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹⁰⁾ Art. 8 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹¹⁾ Art. 9 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

- conventionnelles, l'assurance retraite complémentaire, les autres charges sociales et avantages extra-légaux)⁽¹²⁾;
- *le programme et les perspectives générales d'avenir de l'entreprise* (aspects industriels, financiers, commerciaux, sociaux et de recherche, y compris les prévisions concernant l'extension future de l'entreprise, informations concernant le financement des investissements projetés)⁽¹³⁾;
 - *la recherche scientifique* (politique suivie en la matière, moyens mis en œuvre, personnes et institutions chargées de la recherche, directions dans lesquelles la recherche est orientée)⁽¹⁴⁾;
 - *les aides publiques de toutes natures accordées à l'entreprise* (nature et volume des aides reçues, conditions, utilisation)⁽¹⁵⁾;
 - *l'organigramme de l'entreprise* (organisation interne, structure hiérarchique, distribution des pouvoirs et des responsabilités)⁽¹⁶⁾.

104

488. L'information de base devra être accompagnée d'un rapport de certification du réviseur d'entreprises⁽¹⁷⁾.

b. L'information annuelle

489. L'information annuelle a pour but de renseigner le Conseil d'entreprise tant sur la situation et l'évolution de l'entreprise au cours de l'année écoulée, que sur les objectifs prévus pour l'année à venir et les perspectives pour les années suivantes⁽¹⁸⁾.

490. Cette information instruit le Conseil d'entreprise sur les écarts entre les objectifs fixés et les réalisations effectuées⁽¹⁹⁾.

491. Elle est destinée à lui permettre 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⁽²⁰⁾.

492. Elle doit être fournie et discutée dans les trois mois qui suivent la clôture de l'exercice social⁽²¹⁾.

493. Si l'entreprise est une société, la réunion du Conseil d'entreprise consacrée à l'examen de cette information a lieu obligatoirement avant l'assemblée générale au cours de laquelle les associés se prononcent sur la gestion et les comptes annuels⁽²²⁾.

⁽¹²⁾ Art. 10 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹³⁾ Art. 11 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹⁴⁾ Art. 12 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹⁵⁾ Art. 13 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹⁶⁾ Art. 14 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹⁷⁾ Point 4.1.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise, *Vademecum du réviseur d'entreprises*, t. II, 2007, p. 389.

⁽¹⁸⁾ Art. 15, al. 1^{er} de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹⁹⁾ Art. 15, al. 2 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽²⁰⁾ Art. 15, al. 3 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽²¹⁾ Art. 16, al. 1^{er} de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽²²⁾ Art. 16, al. 2 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

494. Un compte rendu de cette réunion est communiquée aux associés lors de ladite assemblée générale ⁽²³⁾.

495. L'information annuelle doit comporter les documents suivants ⁽²⁴⁾ :

- un rapport écrit constituant une mise à jour de l'information de base ;
- un exemplaire du bilan, du compte de résultats, de l'annexe, du rapport de gestion et du rapport du réviseur d'entreprises (en ce compris le bilan social ⁽²⁵⁾) ;
- un rapport sur l'application, l'utilisation et les répercussions sur l'entreprise des mesures fiscales et financières d'encouragement prévues par les pouvoirs publics ;
- le cas échéant, un exemplaire des comptes consolidés et du rapport du réviseur d'entreprises sur les comptes consolidés (cf. *infra*, nos 623-639).

496. Il convient d'y ajouter les informations sociales qui doivent être transmises au Conseil d'entreprise en vertu de la CCT n° 9 du 9 mars 1972 et qui ne sont pas comprises dans le bilan social.

c. L'information périodique

497. Il s'agit de l'information qui doit être transmise au Conseil d'entreprise au moins tous les trois mois. Elle doit permettre au Conseil d'entreprise de se rendre compte de l'état de réalisation des objectifs ⁽²⁶⁾.

498. Cette information apporte au Conseil d'entreprise des renseignements notamment sur l'évolution prévisible :

- des ventes ;
- des commandes ;
- du marché ;
- de la production ;
- des coûts et des prix de revient ;
- des stocks ;
- de la productivité ;
- de l'emploi.

Elle le renseignera également sur l'exécution du programme de l'entreprise.

499. Enfin, elle fournira les renseignements sur l'application, l'utilisation et la répercussion des mesures fiscales et financières d'encouragement prises par les pouvoirs publics et des mesures prises par les pouvoirs publics en vue de compenser et de réduire les charges de la sécurité sociale et les charges sociales de l'entreprise. Elle relèvera en

⁽²³⁾ Art. 16, al. 3 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽²⁴⁾ Art. 17, al. 2 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽²⁵⁾ Loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi, *M.B.*, 30 décembre 1995. Cf. *infra*, nos 616-622.

⁽²⁶⁾ Art. 24, al. 1^{er} de l'A.R. du 27 novembre 1973.

particulier sa répercussion sur la politique de l'emploi et elle indiquera de quelle manière le programme de l'entreprise pour la période suivante sera influencé ⁽²⁷⁾.

500. Le cas échéant, les renseignements sur la gestion budgétaire et, éventuellement par objectifs, sont également communiqués ⁽²⁸⁾.

501. Les renseignements communiqués doivent permettre une comparaison valable avec l'information de base et l'information annuelle ⁽²⁹⁾.

502. Un résumé écrit de l'information comprenant les données chiffrées et les éléments significatifs d'interprétation de celles-ci est communiqué aux membres du Conseil d'entreprise quinze jours avant la réunion ayant à son ordre du jour l'examen de l'information périodique ⁽³⁰⁾.

503. Le cas échéant, l'information périodique est fournie par sous-ensemble ⁽³¹⁾.

d. L'information occasionnelle

504. L'information occasionnelle est transmise au Conseil d'entreprise sans attendre l'information périodique :

- chaque fois que se produisent des événements susceptibles d'entraîner pour l'entreprise des conséquences importantes ;
- dans tous les cas où interviennent des décisions internes susceptibles d'avoir des répercussions importantes sur l'entreprise. Ces décisions sont communiquées, si possible, avant leur exécution ⁽³²⁾.

505. Cette information est, le cas échéant, fournie par sous-ensemble ⁽³³⁾.

506. La communication de l'information occasionnelle est accompagnée d'un commentaire relatif aux conséquences prévues de l'événement ou de la décision sur le développement des activités de l'entreprise et sur la situation des travailleurs ⁽³⁴⁾.

507. Dans le cas où l'information comporte des données chiffrées, un résumé écrit en est remis à chaque membre du Conseil d'entreprise ⁽³⁵⁾.

⁽²⁷⁾ Art. 24, al. 2 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽²⁸⁾ Art. 24, al. 3 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽²⁹⁾ Art. 24, al. 4 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽³⁰⁾ Art. 24, al. 5 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽³¹⁾ Art. 24, al. 6 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽³²⁾ Art. 25, al. 1^{er} de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽³³⁾ Art. 25, al. 2 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽³⁴⁾ Art. 26 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽³⁵⁾ Art. 26, al. 2 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

e. Les documents transmis aux associés

508. Dans les cas où soit l'entreprise, soit l'entité juridique, dont elle fait partie, sont constituées sous la forme d'une société, les informations doivent comprendre tout document transmis aux associés ⁽³⁶⁾.

509. Il s'agit non seulement des documents transmis lors de l'assemblée générale annuelle faisant partie de l'information annuelle (bilan, compte de résultats, rapport de gestion et rapport du réviseur d'entreprises), mais également de tout autre document transmis lors d'une assemblée générale spéciale ou extraordinaire, ayant par exemple pour objet une augmentation de capital ou la modification des statuts (procès-verbaux du conseil d'administration et/ou de l'assemblée générale, rapports du commissaire, etc.).

f. Les informations complémentaires pour les groupes

510. Si l'entreprise fait partie d'un groupe, les informations économiques et financières doivent être complétées, le cas échéant :

- 1) par des informations de même nature relatives à l'entité juridique dont l'entreprise fait partie ;
- 2) par des renseignements relatifs à l'entité économique ou financière dont l'entreprise fait partie ⁽³⁷⁾.

D. Confidentialité

511. En principe, la communication de l'entièreté de l'information est obligatoire ⁽³⁸⁾.

512. Toutefois, si la divulgation d'une information est susceptible de causer un préjudice à l'entreprise, l'employeur dispose de deux possibilités. Soit plus simplement, il stipule que les informations transmises sont confidentielles (*cf. infra*, nos 513-515), soit plus radicalement, il demande l'autorisation de déroger au principe de la transmission obligatoire (*cf. infra*, nos 516-519). Par ailleurs, il convient de souligner que les membres du Conseil d'entreprise sont soumis au secret professionnel.

a. Informations confidentielles

513. Si la divulgation de certaines informations est susceptible de causer un préjudice à l'entreprise, l'employeur peut signaler, lors de ses communications au Conseil d'entreprise, le caractère confidentiel de ces informations, parmi les renseignements transmis. La confidentialité ne peut porter que sur ces informations précises, dont la diffusion est susceptible de causer un préjudice à l'entreprise et non sur l'entièreté des informations.

⁽³⁶⁾ Art. 2, al. 2 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽³⁷⁾ Art. 1^{er}, al. 2 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽³⁸⁾ Art. 27 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

514. Dans ce cas, les membres du Conseil d'entreprise ne pourront pas transmettre ces renseignements précis au personnel de l'entreprise⁽³⁹⁾. En vertu de l'article 30, alinéa 2 de la loi du 20 septembre 1948, ils seront soumis à l'article 458 du Code pénal concernant le secret professionnel (*cf. infra*, nos 520-523).

515. Les membres du Conseil d'entreprise ont le droit de contester le caractère confidentiel invoqué par l'employeur, le cas échéant, pour certaines informations. En cas de désaccord, le caractère confidentiel des renseignements est soumis à l'approbation d'un des fonctionnaires chargés de surveiller l'exécution des dispositions de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 (l'Inspection)⁽⁴⁰⁾. L'approbation est accordée ou refusée après consultation d'un comité *ad hoc*, formé au sein du Conseil Central de l'Economie⁽⁴¹⁾.

108

b. Drogation à l'obligation de transmission

516. 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 également solliciter une dérogation au principe de la communication obligatoire.

517. Cette possibilité de dérogation a été strictement encadrée par le législateur. Premièrement, elle ne peut porter que sur les points suivants :

- les informations sur les marges de distribution ;
- la communication du chiffre d'affaires en valeur absolue ;
- le niveau et l'évolution des prix de revient et des prix de vente unitaire ;
- les données sur la répartition des coûts ;
- les projets d'implantation de nouveaux points de vente ;
- les données en matière de recherche scientifique ;
- la répartition par sous-ensemble des données relatives au compte de résultats⁽⁴²⁾.

518. Deuxièmement, l'autorisation ne peut constituer une dérogation totale au principe de la communication obligatoire. Ainsi, si le renseignement sur lequel elle porte ne peut être fourni concerne *la forme*, d'autres données susceptibles d'apporter une information équivalente doivent être communiquées au Conseil d'entreprise. De même, si le problème concerne *le délai* endéans lequel l'information doit être communiquée et qu'elle ne peut l'être immédiatement, le chef d'entreprise doit la transmettre après écoulement d'un délai précisé par lui au fonctionnaire compétent⁽⁴³⁾.

519. Troisièmement, l'usage de cette dérogation est nécessairement subordonné au respect de la procédure prévue. Le chef d'entreprise doit en faire la demande auprès

⁽³⁹⁾ Art. 33 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁴⁰⁾ Art. 33 et 39 de l'A.R. du 27 novembre 1973. L'article 39 n'a pas été modifié à la suite de la Réforme Copernic. C'est toutefois les fonctionnaires du SPF Emploi, Travail et Concertation sociale qui sont dorénavant chargés de surveiller l'exécution des dispositions de l'A.R. du 27 novembre 1973 et non plus les fonctionnaires commissionnés par le Ministre des Affaires Economiques.

⁽⁴¹⁾ Art. 28 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁴²⁾ Art. 27 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁴³⁾ Art. 29 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

d'un des fonctionnaires du Service public fédéral (SPF) Emploi, Travail et Concertation sociale, chargés de surveiller l'exécution des dispositions de l'arrêté royal du 27 novembre 1973. La demande est motivée et doit comporter le procès-verbal de la réunion lors de laquelle la demande de dérogation a été discutée, signé par le secrétaire du Conseil d'entreprise. L'approbation est accordée ou refusée après consultation d'un comité *ad hoc*, formé au sein du Conseil Central de l'Economie ⁽⁴⁴⁾.

c. Secret professionnel

520. En vertu de l'article 30 de la loi du 20 septembre 1948 : « *l'article 458 du Code pénal* ⁽⁴⁵⁾ *est applicable à tout secrétaire ou membre du personnel d'un secrétariat, à tout membre du Conseil Central de l'Economie, des conseils professionnels ou d'un Conseil d'entreprise, qui a communiqué ou divulgué abusivement des renseignements d'ordre individuel dont il a eu connaissance en raison de fonction ou mandats exercés en vertu des dispositions de la présente loi.*

Les mêmes peines seront applicables aux personnes prévues à l'alinéa précédent, qui auront communiqué ou divulgué abusivement des renseignements globaux de nature à porter préjudice à l'économie nationale, aux intérêts d'une branche économique ou d'une entreprise. ».

521. Pour que l'article 458 du Code pénal soit applicable à un membre du Conseil d'entreprise, lors de la communication d'informations dont il a eu connaissance en raison de son mandat, deux conditions doivent être remplies :

- la communication doit avoir été *abusive* ;
- la communication doit porter sur des renseignements d'*ordre individuel*.

522. La communication automatique par les représentants du personnel des informations de base et annuelles aux syndicats ne constitue donc pas en soi une violation du secret professionnel si elle n'est pas abusive et qu'elle ne concerne pas des informations d'ordre individuel.

523. En revanche, l'alinéa 2 de l'article 30 de la loi du 20 septembre 1948 est plus formel: la communication de renseignements globaux de nature à porter préjudice à l'entreprise constitue également une violation du secret professionnel. Comme nous l'avons souligné ci-dessus (*cf. supra*, n° 513), ce sera nécessairement le cas si le chef d'entreprise signale expressément le caractère confidentiel des renseignements transmis, comme le lui permet l'article 33 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973.

⁽⁴⁴⁾ Art. 28 et 39 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁴⁵⁾ Cet article dispose : « *Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent euros à cinq cents euros. ».*

E. Discussion des IEF

a. Remarques préalables concernant la tenue des réunions

524. L'examen de l'information économique et financière doit faire l'objet de réunions spéciales du Conseil d'entreprise, en dehors des réunions normales de celui-ci. Les réunions normales sont les réunions qui doivent être organisées une fois par mois ⁽⁴⁶⁾.

525. Un nombre d'heures suffisant doit être prévu pour l'examen respectif des informations de base et des informations annuelles : l'arrêté royal exige un minimum de huit heures pour chacune de ces catégories d'information ⁽⁴⁷⁾.

526. Les informations font l'objet d'un commentaire préalable et d'un échange de vues. Les membres du Conseil d'entreprise ont la faculté au cours des réunions de :

- prendre des notes ;
- demander des informations complémentaires ;
- poser des questions ;
- formuler des avis, critiques et suggestions ⁽⁴⁸⁾.

527. 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 ⁽⁴⁹⁾.

b. Réunion concernant l'information de base

528. L'arrêté royal du 27 novembre 1973 prévoit simplement que l'information de base est commentée et discutée lors d'une réunion convoquée à cet effet ⁽⁵⁰⁾.

c. Réunion concernant l'information annuelle

529. L'arrêté royal du 27 novembre 1973 est plus explicite concernant l'information annuelle. Celle-ci doit être également être discutée lors d'une réunion spécifiquement convoquée à cet effet.

530. Lors de cette réunion, le chef d'entreprise commente et explique le rapport écrit constituant la mise à jour de l'information de base. Le commentaire porte, en particulier,

⁽⁴⁶⁾ Loi du 4 décembre 2007 relatives aux élections sociales de l'année 2008, *M.B.*, 7 décembre 2007, (art. 81).

⁽⁴⁷⁾ Art. 31 de l'A.R. du 27 novembre 1973. Aucune sanction n'est toutefois prévue si ce minimum n'est pas respecté. La seule possibilité est d'adresser une plainte à l'Inspection du Travail. L'inspecteur pourra alors dresser un procès-verbal de non respect des dispositions légales ou réglementaires.

⁽⁴⁸⁾ Art. 32 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁴⁹⁾ Art. 30 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁵⁰⁾ Art. 4, al. 4 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

sur les modifications intervenues, sur les facteurs qui les ont provoquées, ainsi que sur les mesures prises ou à prendre en fonction de ces modifications ⁽⁵¹⁾.

531. Ensuite, le chef d'entreprise explique le bilan, le compare aux bilans des deux années précédentes et commente les modifications intervenues. Il analyse en particulier :

1. les modifications apportée à l'avoir social ;
2. la modification et la destination des réserves ;
3. les amortissements effectués en précisant leur nature, leur importance et leur évolution ;
4. les modifications de l'endettement, suivant la nature des créanciers et le délai de remboursement ainsi que l'incidence de ces modifications sur l'actif ;
5. les modifications de l'immobilisé ;
6. les modifications du réalisable ;
7. les modifications du disponible ;
8. la solvabilité et la rentabilité de l'entreprise sur base de ratios, avec commentaire des données utilisées ⁽⁵²⁾.

532. Enfin, le chef d'entreprise explique le compte de résultats, le compare aux comptes de profits et pertes des deux années précédentes et commente les modifications intervenues. Il analyse en particulier :

1. l'évolution du niveau des différentes recettes et des différentes dépenses ;
2. la répartition des bénéfices ;
3. la manière dont l'entreprise compte épurer les pertes éventuelles ;
4. le montant des rémunérations allouées au cours de l'exercice aux membres des organes d'administration, de direction et de surveillance ;
5. l'évolution de la rentabilité de l'entreprise sur base de ratios, avec commentaire des données employées ⁽⁵³⁾.

533. Le cas échéant, le chef d'entreprise fournit également un commentaire sur le rapport concernant l'application, l'utilisation et la répercussion dans son entreprise des mesures fiscales et financières d'encouragement prises par les pouvoirs publics. A cette occasion, il indique et analyse la répercussion de ces mesures sur les comptes annuels, de même que l'utilisation qui en sera faite et les effets qu'elles auront sur la politique de l'entreprise et sur les coûts et l'emploi en particulier ⁽⁵⁴⁾.

534. Si le bilan et/ou le compte de résultats ont été établis suivant un schéma différent de celui utilisé habituellement, des explications détaillées concernant le nouveau schéma et la portée des modifications seront données au Conseil d'entreprise. De toute façon, pour la première année d'utilisation d'un schéma, la transposition sera faite, autant que possible, au départ de comptes établis de la manière habituelle ⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵¹⁾ Art. 18 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁵²⁾ Art. 19 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁵³⁾ Art. 20, al. 1^{er} de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁵⁴⁾ Art. 20, al. 2 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁵⁵⁾ Art. 23 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

d. Réunion concernant l'information périodique et occasionnelle

535. Les dispositions légales et réglementaires ne prévoient rien de spécifique concernant la discussion de ces informations.

536. Nous rappelons toutefois qu'une réunion doit nécessairement être convoquée pour l'examen de l'information périodique ⁽⁵⁶⁾, sans que cette réunion ne doive être exclusivement consacrée à l'examen de cette information (contrairement à l'information de base et l'information annuelle ⁽⁵⁷⁾).

4.1.3. Le rôle du réviseur d'entreprises

A. Généralités

537. La mission du réviseur d'entreprises vis-à-vis du Conseil d'entreprise est définie par les articles 151 à 154 du Code des sociétés pour les entreprises *commerciales* et par l'article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948 pour les entreprises *non commerciales*, ce dernier renvoyant à l'application des mêmes articles du Code des sociétés.

538. Ces articles ont été insérés par la loi du 21 février 1985 portant réforme du révisorat d'entreprise ⁽⁵⁸⁾.

539. Le réviseur d'entreprises s'est ainsi vu confier quatre missions ⁽⁵⁹⁾ :

- Faire rapport sur les comptes annuels et sur le rapport de gestion (*cf. infra*, n^{os} 540-543);
- Certifier le caractère fidèle complet des IEF transmises (*cf. infra*, n^{os} 544-546);
- Analyser et expliquer les IEF (*cf. infra*, n^o 547);
- Le cas échéant, dénoncer les lacunes (*cf. infra*, n^{os} 548-549);

B. Faire rapport sur les comptes annuels et sur le rapport de gestion

540. Le réviseur d'entreprises est tenu de 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 ⁽⁶⁰⁾.

541. L'article 143 du Code des sociétés renvoie au rapport écrit et circonstancié que le commissaire doit transmettre annuellement aux actionnaires à propos des comptes annuels, dans les sociétés où un commissaire est nommé. L'article 144 du Code des sociétés précise le contenu de ce rapport.

⁽⁵⁶⁾ Art. 24, al. 5 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁵⁷⁾ *Cf.* article 31 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽⁵⁸⁾ *M.B.*, 28 février 1985.

⁽⁵⁹⁾ Art. 151 C. Soc.

⁽⁶⁰⁾ Art. 151, 1^o C. Soc.

542. Lors des travaux préparatoires de la loi du 21 février 1985 portant réforme du révisorat d'entreprises, le Gouvernement a précisé que dans les sociétés soumises à l'article 65 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (ancêtre de l'art.144 C. Soc.), le rapport fait au Conseil d'entreprise pourrait être identique à celui fait aux associés ⁽⁶¹⁾.

543. Ainsi, les Normes de l'IRE du 7 février 1992 relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise adaptées en 2002 disposent que : « *Pour le contrôle des éléments de l'information économique et financière qui sont inclus dans les comptes annuels (le chiffre d'affaires, les informations sur la structure financière et le plan comptable, les frais de personnel, les aides publiques) ou dans le rapport de gestion, le réviseur procédera de préférence par renvoi aux travaux effectués dans le programme ordinaire de révision des comptes annuels.* » ⁽⁶²⁾.

C. Certifier le caractère fidèle et complet des IEF transmises

544. Le réviseur d'entreprises doit 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 ⁽⁶³⁾.

545. Il s'agit ici d'un second rapport devant être transmis par le réviseur d'entreprises au Conseil d'entreprise, qui porte cette fois, sur les informations économiques et financières spécialement transmises au Conseil d'entreprise par l'organe de gestion.

546. Il est évident que la tâche du réviseur d'entreprises doit être circonscrite: le réviseur d'entreprises n'a pas l'obligation de tout vérifier. Par exemple, il n'est pas en mesure de certifier les chiffres prévisionnels présentés par l'organe de gestion. Il doit seulement vérifier si ces chiffres sont fondés sur des informations correctes et s'il n'existe pas de contradiction avec la comptabilité, les comptes annuels de la société et tout autre document vérifiable.

⁽⁶¹⁾ *Doc. parl.*, Ch. repr., Projet de loi relatif à la réforme du révisorat d'entreprises, 21 février 1983, 1982-1983, n° 552/1, p.7. Concernant les entreprises qui ne sont pas soumises aux articles 143 et 144 C. Soc., le Gouvernement a confirmé que le nouvel article 15*bis* de la loi du 20 septembre 1948 n'entraînait pas d'obligation supplémentaire. Les entreprises qui n'étaient pas tenues d'établir un rapport ne sont pas tenues de le faire. Le réviseur d'entreprises doit seulement certifier les documents ou faire rapport sur les pièces que l'entreprise est tenue de présenter en vertu de la législation applicable ou en vertu des statuts. Le Gouvernement a ajouté que la référence à l'article 65 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (ancêtre de l'art.144 C. Soc.) portait sur le contenu de cet article, pour autant qu'il trouvait matière à s'appliquer (*Doc. parl.*, Ch. repr., Projet de loi relatif à la réforme du révisorat d'entreprises, 25 juin 1984, 1982-1983, 552/35, p.13-14).

⁽⁶²⁾ Point 3.1.1. des Normes de l'IRE du 7 février 1992 relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise adaptées en 2002.

⁽⁶³⁾ Art. 151, 2° C. Soc.

D. Analyser et expliquer les IEF

547. La troisième mission du réviseur d'entreprises à l'égard du Conseil d'entreprise consiste à 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 ⁽⁶⁴⁾. Il s'agit ici d'une véritable mission d'ordre pédagogique.

E. Le cas échéant, dénoncer les lacunes

114

548. Si le réviseur d'entreprises estime ne pas pouvoir délivrer de certification des informations économiques et financières, ou s'il constate des lacunes dans les informations économiques et financières transmises au Conseil d'entreprise, il devra saisir l'organe de gestion de l'entreprise ⁽⁶⁵⁾.

549. Si ce dernier ne donne pas suite aux remarques formulées par le réviseur d'entreprises dans le mois qui suit son intervention, le réviseur d'entreprises devra en informer d'initiative le Conseil d'entreprise ⁽⁶⁶⁾.

⁽⁶⁴⁾ Art. 151, 3° C. Soc.

⁽⁶⁵⁾ Art. 151, 4° C. Soc.

⁽⁶⁶⁾ *Ibidem*.

4.2. LES TRAVAUX DE REVISION

4.2.1. Généralités

550. La révision des informations économiques et financières à fournir au Conseil d'entreprise s'exécute conformément à un programme de travail approprié et spécifique, décrit dans le point 3 des Normes de l'IRE du 7 février 1992 relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise adaptées en 2002.

4.2.2. La spécificité du contrôle

551. Le programme de révision des informations économiques et financières remises au Conseil d'entreprise est spécifique ⁽⁶⁷⁾.

552. Toutefois, pour le contrôle des éléments de l'information économique et financière qui sont inclus dans les comptes annuels (le chiffre d'affaires, les informations sur la structure financière et le plan comptable, les frais de personnel, les aides publiques) ou dans le rapport de gestion, le réviseur d'entreprises procédera de préférence par renvoi aux travaux effectués dans le programme ordinaire de révision des comptes annuels.

553. Dans le cas où il n'existerait pas de fonction de commissaire à pourvoir dans l'entreprise, le réviseur d'entreprises doit effectuer les travaux de contrôle nécessaires conformément aux normes générales de révision pour pouvoir exprimer un jugement sur les comptes annuels compris dans l'information économique et financière ⁽⁶⁸⁾.

554. Concernant le contrôle des informations économiques et financières qui ne sont pas incluses dans le programme normal de révision des comptes annuelles, le réviseur d'entreprises devra prévoir les travaux complémentaires indispensables ⁽⁶⁹⁾.

4.2.3. La consignation par écrit des travaux de contrôle

555. Le réviseur d'entreprises doit consigner ou faire consigner par écrit les travaux de contrôle effectués en personne ou par ses collaborateurs. Dès réception du procès-verbal relatif à une réunion à laquelle il était présent, le réviseur d'entreprises 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 jugera nécessaire de compléter la modification du procès-verbal par une explication écrite détaillée du point litigieux ⁽⁷⁰⁾.

⁽⁶⁷⁾ Point 3.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽⁶⁸⁾ Point 3.1.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽⁶⁹⁾ Point 3.1.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽⁷⁰⁾ Point 3.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

4.2.4. L'objectif du contrôle

556. L'objectif du contrôle des informations économiques et financières qui doivent être remises au Conseil d'entreprise est différent de l'objectif du contrôle des comptes annuels :

- 1) le contrôle devra permettre de déterminer si l'information économique et financière est *complète* conformément à la loi ;
- 2) le contrôle devra permettre de déterminer le caractère *fidèle* des informations. Selon leur nature, il convient de déterminer si elles sont conformes à des documents vérifiables et disponibles dans l'entreprise ou si aucune contradiction significative n'a été décelée par rapport aux informations examinées par le réviseur d'entreprises ⁽⁷¹⁾.

116

557. Pour vérifier le caractère *complet*, le réviseur d'entreprises doit s'assurer que ⁽⁷²⁾:

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

558. Pour vérifier si l'information est *fidèle* au sens qu'il convient de donner à ce terme pour l'interprétation de l'article 151 du Code des sociétés, le réviseur d'entreprises doit s'assurer que ⁽⁷³⁾ :

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

559. Il convient d'ajouter qu'il appartient avant tout au réviseur d'entreprises de vérifier que l'information qu'il a reçue de la direction correspond à celle qui a été transmise aux membres du Conseil d'entreprise.

⁽⁷¹⁾ Point 3.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽⁷²⁾ Point 3.3.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽⁷³⁾ Point 3.3.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

4.2.5. La planification du contrôle

A. La planification du contrôle en général

560. Dans le cadre des objectifs ainsi définis, le réviseur d'entreprises détermine la nature et l'étendue des vérifications à opérer ⁽⁷⁴⁾.

561. Le réviseur d'entreprises tient compte des quatre catégories d'informations économiques et financières qui doivent être communiquées au Conseil d'entreprise conformément à l'arrêté royal du 27 novembre 1973, à savoir l'information de base, l'information annuelle, l'information périodique et l'information occasionnelle ⁽⁷⁵⁾.

562. L'étendue des vérifications dépendra de l'existence d'une organisation administrative appropriée offrant des garanties de fiabilité dans la collecte et le traitement des informations fournies au Conseil d'entreprise ⁽⁷⁶⁾.

B. Le cas particulier des entreprises en difficultés

563. L'apparition de problèmes significatifs mettant en cause la continuité de la société influence notablement la nature, l'étendue et le calendrier des travaux de révision.

564. Lors de l'établissement de son programme de travail, de l'exécution de ses travaux et de l'évaluation finale de ceux-ci, le réviseur d'entreprises doit prendre en compte le risque que certains événements ou circonstances surviennent et suscitent un doute significatif sur l'aptitude de la société à poursuivre ses activités.

565. La prise en compte de certains risques relatifs à la continuité de l'exploitation doit intervenir dès le début de l'exercice du mandat et se poursuivre jusqu'à la conclusion des travaux de révision ⁽⁷⁷⁾.

4.2.6. La récolte des éléments d'information

566. Le réviseur d'entreprises doit récolter des éléments d'appréciation suffisants pour justifier sa certification du caractère complet et fidèle des informations économiques et financières transmises au Conseil d'entreprise. Lorsque le réviseur d'entreprises constate qu'il ne dispose pas des éléments suffisants, il doit examiner si de tels éléments

⁽⁷⁴⁾ Point 3.4. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽⁷⁵⁾ Point 3.4.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽⁷⁶⁾ Point 3.4.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽⁷⁷⁾ Voir section 3 de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés, *Vademecum du réviseur d'entreprises*, t. II, 2007, p. 630-632.

existent et dans l'affirmative, demander aux responsables de l'entreprise de lui fournir ces pièces ⁽⁷⁸⁾.

567. Parmi les éléments d'appréciation, on peut inclure les rapports et procès-verbaux des réunions du Conseil d'entreprise, de même que la documentation écrite remise avant ou au cours de ces réunions ⁽⁷⁹⁾.

568. Le réviseur d'entreprises n'est pas tenu de rechercher des éléments destinés à corroborer des informations qui ne découlent pas de la comptabilité, des comptes annuels ou d'autres documents vérifiables ⁽⁸⁰⁾.

118

569. Le réviseur d'entreprises demandera à la direction toutes les informations et les explications requises pour son contrôle, non seulement celles provenant de l'entreprise elle-même mais également lorsque cela est nécessaire et possible, celles en provenance de personnes et institutions extérieures à l'entreprise. Si le réviseur d'entreprises estime ne pas avoir reçu de la direction des éléments d'appréciation suffisamment probants, il en fera mention dans son rapport ⁽⁸¹⁾.

4.2.7. Les relations avec l'organe de gestion

570. Lorsque le réviseur d'entreprises entre en fonction, il demande à l'organe de gestion de lui remettre copie de l'information de base. Ces documents ne requièrent pas une nouvelle certification ⁽⁸²⁾.

571. Les informations économiques et financières remises au Conseil d'entreprise font partie de la documentation indispensable à l'exercice du contrôle révisoral. Dès lors, le réviseur d'entreprises doit se faire remettre une version mise à jour de l'ensemble de l'information de base. Le réviseur d'entreprises demandera également le rapport du réviseur d'entreprises qui aurait le cas échéant certifié ces informations. De même, il demandera communication du rapport du Service public fédéral Emploi, Travail et Concertation sociale qui aurait été, le cas échéant, établi à ce propos ⁽⁸³⁾.

572. Le réviseur d'entreprises n'est pas tenu de certifier les documents soumis au Conseil d'entreprise avant son entrée en fonction. À l'occasion de ses premiers travaux de

⁽⁷⁸⁾ Point 3.5. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽⁷⁹⁾ Point 3.5.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽⁸⁰⁾ Point 3.5.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽⁸¹⁾ Point 3.5.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽⁸²⁾ Point 3.6. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽⁸³⁾ Point 3.6.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

contrôle, il prend connaissance de façon approfondie de l'information de base existante et des dernières informations annuelles ⁽⁸⁴⁾.

573. Le réviseur d'entreprises doit s'assurer qu'il reçoit régulièrement communication des informations périodiques et occasionnelles écrites qui sont remises au Conseil d'entreprise, ainsi qu'une copie des procès-verbaux des réunions. 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 d'entreprises en informe d'initiative le Conseil d'entreprise, sans retard ⁽⁸⁵⁾.

⁽⁸⁴⁾ Point 3.6.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽⁸⁵⁾ Point 3.7. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

4.3. LES RAPPORTS DU REVISEUR D'ENTREPRISES

4.3.1. Les deux types de rapports

574. Nous avons vu que le réviseur d'entreprises était tenu de remettre deux types de rapports au Conseil d'entreprise.

575. Le premier type de rapport concerne la certification des comptes annuels et du rapport de gestion. Il s'agit d'une version identique au rapport d'attestation adressé aux actionnaires.

576. Le second type de rapport concerne la certification du caractère fidèle et complet des informations économiques et financières fournies au Conseil d'entreprise par l'organe de gestion (rapports concernant l'information de base, l'information annuelle et le résumé écrit de l'information périodique).

4.3.2. Le rapport d'attestation des comptes annuels

A. Le contenu du rapport

577. La loi du 13 janvier 2006 ⁽⁸⁶⁾ a apporté d'importantes modifications au contenu du rapport du commissaire, c'est-à-dire aux articles 144 (pour les comptes annuels) et 148 (pour les comptes consolidés) du Code des sociétés ⁽⁸⁷⁾.

578. Le nouveau rapport du commissaire comprend deux parties. La première contient des mentions relevant de l'opinion du commissaire sur l'image fidèle des comptes annuels, tandis que la seconde contient d'autres mentions.

579. La première partie du rapport est composée des éléments figurant au nouvel article 144, 1^o, 2^o et 4^o du Code des sociétés, à savoir :

- 1^o *une introduction*, qui contient au moins l'identification des comptes annuels qui font l'objet du contrôle, ainsi que le référentiel comptable qui a été appliqué lors de leur établissement ;
- 2^o *une description de l'étendue du contrôle*, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué et s'il a obtenu de l'organe de gestion et préposés de la société les explications et informations requises pour leur contrôle ;
- 4^o *une attestation* dans laquelle le commissaire indique si, à son avis, les comptes donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables.

580. Cette attestation est l'opinion proprement dite du commissaire.

⁽⁸⁶⁾ Loi du 13 janvier 2006 modifiant le Code des sociétés, *M.B.*, 20 janvier 2006.

⁽⁸⁷⁾ Cf. www.ibr-ire.be.

Elle peut prendre la forme :

- *d'une attestation sans réserve*, lorsque les comptes annuels ou consolidés ne comportent pas d'anomalies significatives compte tenu des prescriptions légales et réglementaires ainsi que des normes comptables auxquelles il est référé ;
- *d'une attestation avec réserve*, lorsque le réviseur d'entreprises est confronté à une limitation dans l'étendue des travaux ou à un désaccord avec les dirigeants concernant les règles et méthodes comptables retenues, leurs modalités d'application ou le caractère adéquat de l'information donnée dans les comptes annuels ou consolidés ;
- *d'une opinion négative*, lorsque le désaccord avec les dirigeants sur un ou plusieurs points tellement essentiels que même une attestation avec réserve ne peut pas être donnée. Ce désaccord doit porter, soit sur le fait que les comptes annuels ou consolidés ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou des résultats, soit sur le fait que ces comptes ne sont pas préparés conformément aux dispositions du référentiel comptable utilisé de sorte que l'image fidèle en est profondément affectée ;
- *d'une déclaration d'abstention*, lorsque les données fournies sont tellement insuffisantes qu'il devient impossible d'émettre un avis sur l'image fidèle des comptes annuels ou consolidés, ou lorsque la situation de l'entité est caractérisée par de multiples incertitudes affectant de façon significative les comptes annuels ou consolidés.

581. La seconde partie du rapport est composée, quant à elle, des mentions et informations complémentaires décrites par l'article 144, 3°, 6°, 7° et 8° du Code des sociétés, à savoir :

- 3° *une mention* indiquant si la *comptabilité* est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables ;
- 6° *une mention* indiquant si le *rapport de gestion* comprend les informations requises par les articles 95⁽⁸⁸⁾ et 96⁽⁸⁹⁾ du Code et concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice ;

⁽⁸⁸⁾ Art. 95 C. Soc. « *Les administrateurs ou gérants établissent un rapport dans lequel ils rendent compte de leur gestion.* ».

⁽⁸⁹⁾ Art. 96 C. Soc. « *Le rapport annuel visé à l'article 95 comporte :*

1° au moins un exposé fidèle sur l'évolution des affaires, les résultats et la situation de la société, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée. Cet exposé consiste en une analyse équilibrée et complète de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation de la société, en rapport avec le volume et la complexité de ces affaires.

Dans la mesure nécessaire à la compréhension de l'évolution des affaires, des résultats ou de la situation de la société, l'analyse comporte des indicateurs clés de performance de nature tant financière que, le cas échéant, non financière ayant trait à l'activité spécifique de la société, notamment des informations relatives aux questions d'environnement et de personnel.

En donnant son analyse, le rapport de gestion contient, le cas échéant, des renvois aux montants indiqués dans les comptes annuels et des explications supplémentaires y afférentes.

2° des données sur les événements importants survenus après la clôture de l'exercice ;

3° des indications sur les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de la société, pour autant qu'elles ne sont pas de nature à porter gravement préjudice à la société ;

4° des indications relatives aux activités en matière de recherche et de développement ;

- 7° *une mention* indiquant si la répartition des bénéfices proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au présent Code ;
- 8° *l'indication* que le commissaire n'a point connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent Code. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe de gestion a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée.

582. La loi du 13 janvier 2006 a, par ailleurs, ajouté l'article 144, 5° du Code des sociétés, qui prévoit que le rapport du commissaire comprend également une référence à quelque question que ce soit, sur laquelle le commissaire attire spécialement l'attention, qu'il ait ou non formulé une réserve dans l'attestation.

583. Le législateur a ainsi voulu permettre au commissaire, le cas échéant, d'ajouter un paragraphe explicatif dans la première partie du rapport ou d'ajouter un paragraphe additionnel dans la seconde partie.

584. Enfin, il convient de souligner que le rapport doit être signé et daté par le commissaire ⁽⁹⁰⁾.

B. Le cas particulier de l'entreprise en difficultés

585. Lorsque l'entreprise contrôlée est confrontée à une incertitude sur le plan de la continuité de ses activités, le réviseur d'entreprises se voit attribuer certaines responsabilités lors de l'émission du rapport sur les comptes annuels. Ces responsabilités sont précisées par la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés ⁽⁹¹⁾.

5° *des indications relatives à l'existence de succursales de la société ;*

6° *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, une justification de l'application des règles comptables de continuité ;*

7° *toutes les informations qui doivent y être insérées en vertu du présent code ;*

8° *en ce qui concerne l'utilisation des instruments financiers par la société et lorsque cela est pertinent pour l'évaluation de son actif, de son passif, de sa situation financière et de ses pertes ou profits :*

– *les objectifs et la politique de la société en matière de gestion des risques financiers, y compris sa politique concernant la couverture de chaque catégorie principale des transactions prévues pour lesquelles il est fait usage de la comptabilité de couverture, et*

– *l'exposition de la société au risque de prix, au risque de crédit, au risque de liquidité et au risque de trésorerie ;*

9° *le cas échéant, la justification de l'indépendance et de la compétence en matière de comptabilité et d'audit d'au moins un membre du comité d'audit. ».*

⁽⁹⁰⁾ Art. 144, al. 2 C. Soc.

⁽⁹¹⁾ Cette recommandation a été incluse dans le point 2.7. des Recommandations de révision de l'IRE du 21 décembre 2006, *Vademecum du réviseur d'entreprises*, t. II, 2007, 624-648.

a. Définition des hypothèses de continuité et de discontinuité

586. L'hypothèse de continuité de l'exploitation suppose que la société soit en mesure de poursuivre ses activités pendant un avenir prévisible. La période sur laquelle portera le jugement de la continuité sera au minimum de douze mois à compter de la date de clôture de l'exercice (sans toutefois s'y limiter) ⁽⁹²⁾.

587. Dans trois cas, l'hypothèse de discontinuité est présumée :

- 1) lorsqu'à la suite d'une décision de mise en liquidation, la société renonce à poursuivre ses activités ;
- 2) lorsque la société renonce à poursuivre ses activités même si aucune décision formelle de mise en liquidation n'a été prise par les organes compétents ;
- 3) lorsque la perspective de continuité ne peut être maintenue (situation de risque de cessation de paiement imminente, extinction de l'objet social, etc.) ⁽⁹³⁾.

588. La nouvelle loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises des entreprises ⁽⁹⁴⁾ ajoute une quatrième présomption de discontinuité lorsque les pertes ont réduit l'actif net à moins de la moitié du capital social. Le législateur s'est ainsi référé à l'hypothèse de l'article 633 du Code des sociétés, qui impose la réunion de l'assemblée générale si, par suite de pertes, l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social.

b. Rôle de l'organe de gestion

589. Lors de la préparation des comptes annuels, l'organe de gestion devra s'interroger sur la pertinence du principe de la continuité de l'exploitation ⁽⁹⁵⁾.

590. En effet, en principe, lors de l'élaboration des comptes annuels, les règles d'évaluation sont établies dans une perspective de continuité des activités de la société ⁽⁹⁶⁾. Mais ces règles d'évaluation doivent être adaptées dans le cas où, en exécution d'une décision de mise en liquidation, la société renonce à poursuivre ses activités ou lorsque la perspective de continuité de ses activités ne peut être maintenue ⁽⁹⁷⁾.

⁽⁹²⁾ Point 5. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽⁹³⁾ Point 5. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés et art. 28, § 2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

⁽⁹⁴⁾ *M.B.*, 9 février 2009 (art. 23).

⁽⁹⁵⁾ Voir section 2 de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽⁹⁶⁾ Art. 28, § 1^{er} de l'A.R. du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

⁽⁹⁷⁾ Art. 28, § 2 de l'A.R. du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

591. Le cas échéant, l'organe de gestion devra donc inclure une déclaration à ce sujet dans l'annexe des comptes annuels et/ou dans le rapport de gestion ⁽⁹⁸⁾.

c. Rôle du réviseur d'entreprises

592. Dans le cadre du contrôle d'une entreprise en difficultés, le réviseur d'entreprises a trois obligations ⁽⁹⁹⁾:

- 1) une obligation d'information de l'organe de gestion si, lors de sa mission de contrôle, il constate des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise (art. 138 C. Soc.) ;
- 2) une obligation de contrôle sur le caractère approprié du postulat de continuité qui sous-tend l'élaboration des comptes annuels et obligation de le mentionner dans son rapport ;
- 3) une obligation de contrôle du respect des règles légales en cas de difficultés financières et obligation de le mentionner dans son rapport (notamment art. 96, 6° et 633 C. Soc.).

Le réviseur d'entreprises doit également remplir certaines obligations particulières lorsque l'entreprise comporte un Conseil d'entreprise ⁽¹⁰⁰⁾.

1) L'obligation d'information

593. Si lors de sa mission de contrôle, le réviseur d'entreprises constate des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'entreprise, il doit en informer l'organe de gestion par écrit et de manière circonstanciée ⁽¹⁰¹⁾.

594. Il s'agit ici de constatations effectuées au cours de la mission de contrôle et non à la fin de sa mission.

595. Les faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité doivent être considérés comme des risques significatifs et non comme la constatation d'une situation de discontinuité déjà intervenue. La loi requiert une conjonction de faits qui donne à penser que la société s'engage sur le chemin de la faillite si des mesures ne sont pas prises pour redresser la situation ⁽¹⁰²⁾.

⁽⁹⁸⁾ Point 2 de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés. Voir également le point 8 de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽⁹⁹⁾ Point 9. et 9.1. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹⁰⁰⁾ Point 9.2. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹⁰¹⁾ Art. 138 C. Soc.

⁽¹⁰²⁾ Point 7.3. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

596. Lorsque l'organe de gestion est informé par le réviseur d'entreprises, il est tenu de délibérer sur les mesures qui devraient être prises pour assurer la continuité de l'entreprise dans un délai raisonnable ⁽¹⁰³⁾.

597. Si dans un délai d'un mois à dater de la communication de l'information par le réviseur d'entreprises, celui-ci 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, le réviseur d'entreprises peut communiquer ses constatations au président du tribunal de commerce ⁽¹⁰⁴⁾.

2) Mention quant à l'hypothèse de continuité

598. Lors de l'évaluation de ses travaux, le réviseur d'entreprises devra s'interroger sur le caractère approprié du postulat de continuité qui sous-tend l'élaboration des comptes annuels ⁽¹⁰⁵⁾.

599. Il devra évaluer le jugement des dirigeants sur la capacité de la société à poursuivre ses activités. Il déterminera dans quelle mesure les incertitudes relatives aux conséquences futures de certains événements ou circonstances peuvent faire apparaître un doute significatif sur l'aptitude de la société à poursuivre ses activités, en se basant sur sa propre connaissance des événements et circonstances pertinents au moment où il effectue ses travaux de révision ⁽¹⁰⁶⁾.

600. Lorsque le réviseur d'entreprises est confronté à un problème significatif en matière de continuité de la société, cette incertitude sera mise en évidence dans la première partie de son rapport ⁽¹⁰⁷⁾.

601. Le réviseur d'entreprises doit également modifier la seconde partie de son rapport lorsqu'il considère que le rapport de gestion ne contient pas les informations requises par la loi, notamment les justifications de la continuité des activités de la société lorsque ceci s'impose ⁽¹⁰⁸⁾.

602. Cinq situations sont possibles :

- 1) Hypothèse de continuité de l'exploitation plausible mais existence d'une incertitude significative ;

⁽¹⁰³⁾ Art. 138, al. 2 C. Soc.

⁽¹⁰⁴⁾ Art. 138, al. 4 C. Soc.

⁽¹⁰⁵⁾ Point 3. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹⁰⁶⁾ Point 9. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹⁰⁷⁾ Point 32. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹⁰⁸⁾ Point 32. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

- 2) Hypothèse de continuité de l'exploitation jugée inappropriée par le réviseur d'entreprises ;
- 3) Hypothèse de discontinuité jugée appropriée par la direction et le réviseur d'entreprises ;
- 4) Procédure conformément à la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises ;
- 5) Déclaration de faillite.

603. Dans la première hypothèse, le réviseur d'entreprises devra s'assurer que les comptes annuels ou le rapport de gestion :

- mentionnent l'incertitude et le risque qui en découle ;
- comprennent une description adéquate des principaux facteurs explicatifs de cette incertitude ⁽¹⁰⁹⁾.

604. Cette vérification pourra déboucher sur trois situations qui influenceront directement l'attestation du réviseur d'entreprises :

- l'information est adéquate : attestation sans réserve ⁽¹¹⁰⁾ ;
- l'information est inadéquate ou insuffisante : attestation avec réserve ⁽¹¹¹⁾ ;
- les incertitudes sont multiples et le réviseur d'entreprises est dans l'impossibilité de réunir les données nécessaires à l'expression de son opinion : déclaration d'abstention ⁽¹¹²⁾.

605. Dans le second cas, si le réviseur d'entreprises juge inappropriée l'hypothèse de continuité retenue par l'organe de gestion, il émettra une opinion négative sur les comptes annuels, dans laquelle il mentionnera expressément son désaccord ⁽¹¹³⁾.

606. Dans le troisième cas, si les dirigeants considèrent que les comptes annuels doivent être établis dans l'hypothèse d'une renonciation à poursuivre l'exploitation, qu'ils ont adapté les règles d'évaluation conformément aux normes comptables et qu'ils fournissent suffisamment d'informations, le réviseur d'entreprises déclarera que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine de la situation financière de la société, compte tenu de la modification apportée aux règles d'évaluation ⁽¹¹⁴⁾.

⁽¹⁰⁹⁾ Point 33. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹¹⁰⁾ Point 33.1. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹¹¹⁾ Point 33.2. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹¹²⁾ Point 33.3. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹¹³⁾ Point 34. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹¹⁴⁾ Point 35. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

607. Dans le quatrième cas, tant que la société n'est pas déclarée en faillite ou vendue, le réviseur d'entreprises poursuit sa mission de révision ⁽¹¹⁵⁾.

608. Par ailleurs, il devra s'assurer du fait que les représentants du personnel au sein du Conseil d'entreprise ont bien été entendus, conformément à la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises ⁽¹¹⁶⁾, qui abroge et remplace la loi du 17 juillet 1997 sur le concordat judiciaire ⁽¹¹⁷⁾.

609. Dans le cinquième cas, lorsque la société est déclarée en faillite, la mission du réviseur d'entreprises prend fin ⁽¹¹⁸⁾.

3) Mentions quant au respect des règles légales

610. Le réviseur d'entreprises doit également s'assurer du respect des procédures légales prévues lorsque la société connaît des difficultés financières : l'information dans le rapport de gestion et la convocation de l'assemblée générale ⁽¹¹⁹⁾.

611. Ainsi, il devra vérifier si lorsque le bilan fait apparaître une perte reportée, ou lorsque le compte de résultats fait apparaître pendant deux exercices successifs une perte de l'exercice, l'organe de gestion a justifié l'application des règles comptables de continuité dans son rapport de gestion (art. 96, 6° C. Soc.).

⁽¹¹⁵⁾ Point 36. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹¹⁶⁾ La nouvelle loi prévoit trois cas où les membres du Conseil d'entreprise doivent être entendus. Le premier cas se situe dans le cadre d'une réorganisation judiciaire par accord collectif, c'est-à-dire une réorganisation judiciaire lors de laquelle le plan de redressement prévu par l'entreprise en difficultés est approuvé par les créanciers. Dans ce cas, la loi dispose que lors de l'élaboration du plan de redressement, les représentants du personnel au sein du Conseil d'entreprise seront entendus (art. 49). Le second et le troisième cas sont relatifs à l'hypothèse d'une réorganisation judiciaire par transfert sous autorité de justice. Il s'agit de la vente des actifs nécessaires au maintien de l'activité économique de l'entreprise en difficultés, qui sera réalisée par le mandataire désigné par le juge (art. 62). Dans ce cas, la loi dispose que les représentants du personnel au sein du Conseil d'entreprise seront entendus lorsque le débiteur consent au transfert sous autorité de justice au cours de la procédure (art. 59). Ensuite, le mandataire désigné par le juge lui soumettra un ou plusieurs projets de vente en fonction des offres qu'il aura reçues et sollicitera l'autorisation de procéder à la vente projetée (art. 62). Le tribunal accordera l'autorisation si le projet de vente répond aux conditions établies par la loi. Il entendra les représentants du personnel au sein du Conseil d'entreprise. (art. 64).

⁽¹¹⁷⁾ Cette loi prévoyait que les représentants du personnel au sein du Conseil d'entreprise étaient entendus pendant la période de sursis provisoire si un plan de restructuration était inclus dans le plan de redressement. Ils devaient également être informés du plan de redressement lors du sursis définitif (art. 29 et 32).

⁽¹¹⁸⁾ Point 37. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹¹⁹⁾ Point 9.1. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

612. Si le rapport de gestion ne comprend pas les justifications requises ou comprend des justifications inappropriées, le réviseur d'entreprises formulera des objections à ce propos dans la seconde partie de son rapport ⁽¹²⁰⁾.

613. Il devra également vérifier que l'assemblée générale a bien été convoquée en vertu des articles 332 (SPRL), 431 (SCRL) et 633 (SA) du Code des sociétés, c'est-à-dire si l'actif net est réduit à un montant inférieur à la moitié du capital social.

614. Si ce n'est pas le cas, le réviseur d'entreprises en fera état dans la seconde partie de son rapport. Il agira de même si l'assemblée a décidé la poursuite des activités alors qu'aucune mesure de redressement ne lui a été présentée par l'organe de gestion dans son rapport spécial ⁽¹²¹⁾.

4) Obligations à l'égard du Conseil d'entreprise

615. Lorsqu'il existe un Conseil d'entreprise dans la société confrontée à une incertitude sur le plan de la continuité, le réviseur d'entreprises veillera en particulier, concernant les comptes annuels, à expliquer la portée de son attestation des comptes annuels au Conseil d'entreprise ⁽¹²²⁾.

C. Le bilan social

616. L'obligation d'établir un bilan social a été instaurée par la loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi ⁽¹²³⁾.

617. L'article 45 de cette loi dispose que chaque année, simultanément aux comptes annuels, l'entreprise soumise à l'obligation de publication de ces comptes établit :

- un aperçu de l'effectif du personnel à la date de clôture des comptes annuels ; et
- des mouvements au sein de l'effectif du personnel.

618. Le contenu précis de ce bilan social est déterminé par l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

619. Ce contenu correspond, en partie, aux informations relatives à l'emploi qui devait déjà être transmises aux travailleurs en vertu de la convention collective de travail n° 9 du 9 mars 1972. Ces informations ne devaient pas être certifiées.

620. Au contraire, en intégrant le bilan social aux comptes annuels, comme est venu le faire l'arrêté royal du 4 août 1996 relatif au bilan social ⁽¹²⁴⁾, les informations font

⁽¹²⁰⁾ Point 38. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹²¹⁾ Point 39. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹²²⁾ Point 9.2. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹²³⁾ *M.B.*, 30 décembre 1995.

⁽¹²⁴⁾ *M.B.*, 30 août 1996.

dorénavant partie de celles devant être certifiées par le réviseur d'entreprises, dans le cadre du rapport annuel qu'il transmet aux actionnaires, et le cas échéant, aux membres du Conseil d'entreprise.

621. Ainsi, l'article 26 de cet arrêté royal dispose : « *sans préjudice des missions de contrôle des réviseurs et des devoirs incombant aux officiers de police judiciaire, les inspecteurs et contrôleurs sociaux de l'administration de la réglementation et des relations du travail du Ministère de l'Emploi, du Travail et de la Concertation sociale ainsi que les commissaires spéciaux du service organisation professionnelle de l'administration de la politique commerciale du Ministère des Affaires économiques, sont chargés du contrôle de l'établissement du bilan social, de sa communication au Conseil d'entreprise, et de sa transmission à la Banque Nationale de Belgique.* ».

622. Le Conseil de l'IRE a confirmé que « *ce document faisant partie de l'annexe, le réviseur sera chargé de vérifier l'information relative au bilan social au même titre que les autres informations contenues dans les comptes annuels* » ⁽¹²⁵⁾.

D. Le rapport sur les comptes consolidés

a. L'obligation de consolidation

623. Les comptes consolidés sont établis par les sociétés-mères qui contrôlent une ou plusieurs entreprises filiales, à moins qu'elles ne forment avec elles qu'un « petit groupe » ⁽¹²⁶⁾.

624. Les comptes consolidés font apparaître le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble consolidé, comme s'il s'agissait d'une seule société ⁽¹²⁷⁾.

625. Une société-mère qui est, en principe, légalement tenue d'établir des comptes consolidés, peut être exemptée d'établir des comptes consolidés (et un rapport de gestion sur les comptes consolidés) si elle est elle-même filiale d'une société-mère qui établit, fait contrôler et publie des comptes consolidés et un rapport de gestion sur les comptes consolidés ⁽¹²⁸⁾.

626. Toutefois, cette exemption ne peut pas porter préjudice aux dispositions légales et réglementaires concernant l'établissement des comptes consolidés lorsque ces documents sont requis pour l'information des travailleurs ou de leurs représentants ⁽¹²⁹⁾. Il faut donc considérer que cette exemption est sans effet à l'égard du Conseil d'entreprise si celui-ci exige de l'organe de gestion qu'il établisse des comptes consolidés pour l'entreprise concernée.

⁽¹²⁵⁾ IRE, *Rapp. annuel*, 1996, p .67.

⁽¹²⁶⁾ Art. 110 et 112 C. Soc.

⁽¹²⁷⁾ Art. 133 de l'A.R. du 31 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

⁽¹²⁸⁾ Art. 113 C. Soc.

⁽¹²⁹⁾ Art. 115 C. Soc.

627. Le périmètre de consolidation (les sociétés à inclure dans la consolidation) comprend la société consolidante ainsi que l'ensemble de ses filiales ⁽¹³⁰⁾.

628. Peuvent être exclues de la consolidation, moyennant justification dans l'annexe :

- les filiales dont l'importance est négligeable ; celles dont le contrôle effectif ou l'utilisation du patrimoine fait l'objet de restrictions graves et durables ; celles relativement auxquelles les informations ne peuvent être obtenues sans frais disproportionnés ou retard injustifié ; les filiales détenues exclusivement en vue de leur cession ultérieure ⁽¹³¹⁾ ;
- les filiales contrôlées de fait dont l'inclusion serait contraire au principe de l'image fidèle ⁽¹³²⁾ ;
- les filiales en liquidation, et celles ayant arrêté leur activité ou se heurtant à des problèmes de continuité ⁽¹³³⁾.

b. Le contenu des comptes consolidés

629. Les comptes consolidés contiennent le bilan, le compte de résultats et l'annexe.

630. Ils sont accompagnés d'un rapport de gestion ⁽¹³⁴⁾, qui comporte ⁽¹³⁵⁾ :

- au moins un exposé fidèle de l'évolution des affaires, les résultats et la situation de l'ensemble consolidé, ainsi qu'une description des principaux risques, incertitudes et autres éléments d'analyse prescrits pour le rapport de gestion sur les comptes sociaux ;
- des données sur les événements importants survenus après la clôture de l'exercice ;
- les circonstances pouvant exercer une influence notable sur le développement de l'ensemble consolidé, pour autant que ces circonstances ne soient pas de nature à porter gravement préjudice à une société comprise dans la consolidation ;
- des indications relatives aux activités en matière de recherche et de développement ;
- le cas échéant, la justification de l'indépendance et de la compétence en matière de comptabilité et d'audit d'au moins un membre du comité d'audit.

631. Le rapport de gestion consolidé peut être combiné avec le rapport de gestion ordinaire de la société consolidante, pour autant que les indications prescrites soient données de manière distincte pour la société consolidante et pour le groupe ⁽¹³⁶⁾.

⁽¹³⁰⁾ Art. 106 de l'A.R. du 31 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

⁽¹³¹⁾ Art. 107 de l'A.R. du 31 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

⁽¹³²⁾ Art. 108 de l'A.R. du 31 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

⁽¹³³⁾ Art. 109 de l'A.R. du 31 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

⁽¹³⁴⁾ Art. 119, al. 1^{er} C. Soc.

⁽¹³⁵⁾ Art. 119, al. 2 C. Soc.

⁽¹³⁶⁾ Art. 119, al. 3 C. Soc.

c. Le contrôle des comptes consolidés

632. Les comptes consolidés sont contrôlés par le ou les commissaires de la société consolidante ou par un ou plusieurs réviseurs d'entreprises désignés à cet effet ⁽¹³⁷⁾.

633. La société consolidante doit faire usage du pouvoir de contrôle dont elle dispose pour obtenir des filiales comprises ou à comprendre dans la consolidation qu'elles permettent au réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés d'exercer sur place les vérifications nécessaires et qu'elles lui fournissent à sa demande les renseignements et confirmations qui lui sont nécessaires pour se conformer aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions arrêtées par le Roi en matière d'établissement, de contrôle et de publicité des comptes consolidés ⁽¹³⁸⁾.

634. Les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés pour le contrôle des comptes consolidés rédigent un rapport écrit et circonstancié qui comprend les éléments suivants :

- une introduction, qui contient au moins l'identification des comptes consolidés qui font l'objet du contrôle ainsi que le référentiel comptable qui a été appliqué lors de leur élaboration ;
- une description de l'étendue du contrôle, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué et si les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés ont obtenu les explications et les informations requises pour leur contrôle ;
- une attestation, dans laquelle les commissaires ou les réviseurs d'entreprises désignés indiquent si, à leur avis, les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé, compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. L'attestation peut prendre la forme d'une attestation sans réserve, d'une attestation avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés sont dans l'incapacité de délivrer une attestation, d'une déclaration d'abstention ;
- une référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'attestation ;
- une mention indiquant si le rapport de gestion sur les comptes consolidés comprend les informations requises par la loi et concorde ou non avec les comptes consolidés pour le même exercice ⁽¹³⁹⁾.

635. Le rapport est signé et daté par les commissaires ou réviseurs d'entreprises désignés ⁽¹⁴⁰⁾.

⁽¹³⁷⁾ Art. 146 C. Soc.

⁽¹³⁸⁾ Art. 147 C. Soc.

⁽¹³⁹⁾ Art. 148, al. 1^{er} C. Soc.

⁽¹⁴⁰⁾ Art. 148, al. 2 C. Soc.

636. Dans le cas où les comptes annuels de la société mère sont joints aux comptes consolidés, le rapport des commissaires ou des réviseurs d'entreprises désignés requis par le présent article peut être combiné avec le rapport des commissaires sur les comptes annuels de la société-mère ⁽¹⁴¹⁾.

d. La transmission des comptes consolidés au Conseil d'entreprise

637. Nous avons vu que le cas échéant, lorsque la société était tenue d'établir des comptes consolidés, ceux-ci faisaient partie de l'information annuelle devant être transmise par l'organe de gestion au Conseil d'entreprise, de même que le rapport du réviseur d'entreprises relatif à ces comptes consolidés ⁽¹⁴²⁾.

638. L'article 21 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 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* ». Autrement dit, les Conseils d'entreprise relevant des filiales d'une société-mère doivent recevoir les comptes consolidés établis au niveau de la société-mère, afin d'obtenir une image fidèle et complète de la situation de leur filiale au sein du groupe.

639. A cet égard, il importe de se pencher sur le rôle spécifique du commissaire de la société-fille concernant le contrôle des comptes consolidés de la société-mère. En principe, il lui sera en effet demandé d'expliquer ces comptes consolidés. Dans ce sens, il serait bien entendu souhaitable qu'il existe une relation de confiance entre le réviseur d'entreprises de la société-mère et celui de la société-fille ⁽¹⁴³⁾.

e. Les opérations intra-groupes au sein des sociétés cotées

640. Les relations intra-groupes au sein des sociétés cotées sont réglées par l'article 524 du Code des sociétés. Nous y faisons ici référence dans la mesure où certains avis ou décisions, dont notamment celui du commissaire, doivent faire l'objet d'une mention dans le rapport de gestion de la société filiale si celle-ci se trouve soumise à l'article 524. Or, nous savons que le rapport de gestion fait partie de l'information annuelle fournie au Conseil d'entreprise.

641. La procédure mise en place par l'article 524 du Code des sociétés vise à attirer l'attention des administrateurs d'une filiale cotée, sur la licéité et l'opportunité, au regard de l'équilibre du groupe auquel la société appartient, d'une opération intra-groupe ou de l'intervention de la société-mère dans le fonctionnement de cette filiale. Il reconnaît implicitement la spécificité des relations intra-groupe tout en imposant des garde-fous dans une optique de défense des intérêts des actionnaires minoritaires et des créanciers d'une société cotée belge, avec une attention particulière aux cessions internes au groupe afin d'éviter, au niveau de l'actif, des glissements au détriment de la société.

⁽¹⁴¹⁾ Art. 148, al. 3 C. Soc.

⁽¹⁴²⁾ Art. 17, al. 2 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹⁴³⁾ H. OLIVIER et V. VAN DE WALLE, « De ondernemingsraad en de bedrijfsrevisor », *Oriëntatie*, 1992, p. 139.

642. La procédure instaurée par l'article 524 du Code des sociétés s'applique à toute décision/opération d'une *société cotée* pour autant qu'elle concerne :

- les relations de cette société cotée avec une société qui lui est liée, à l'exception de ses filiales ; ou
- les relations entre une filiale de cette société cotée et une société liée à cette filiale, autre qu'une filiale de ladite filiale ⁽¹⁴⁴⁾.

643. Toutes les décisions et opérations concernées doivent être soumises à l'appréciation d'un comité composé de trois administrateurs indépendants.

644. Ces administrateurs indépendants sont nommés par l'assemblée générale ou, si les circonstances l'exigent, par cooptation décidée par le conseil d'administration. La décision de nomination fait mention des motifs sur la base desquels est octroyée la qualité d'administrateur indépendant.

645. Lorsque la société dispose d'un Conseil d'entreprise, la nomination des candidats en tant qu'administrateurs indépendants est portée à la connaissance du Conseil d'entreprise préalablement à la nomination.

646. Les administrateurs indépendants doivent au moins répondre à des critères fonctionnels, personnels, patrimoniaux et généraux ⁽¹⁴⁵⁾.

647. Le comité d'administrateurs indépendants, éventuellement assisté par un ou plusieurs experts indépendants désignés par le comité, rend un avis motivé par écrit au conseil d'administration.

648. Cet avis décrit la nature de la décision ou de l'opération, apprécie le gain ou le préjudice pour la société et pour ses actionnaires, chiffre les conséquences financières et constate si la décision ou l'opération est ou non « *de nature à occasionner pour la société des dommages manifestement abusifs à la lumière de la politique menée par la société* ». Si le comité considère que la décision ou l'opération n'est pas manifestement abusive, mais qu'elle porte toutefois préjudice à la société, il précise quels bénéfices la décision ou l'opération porte en compte pour compenser les préjudices mentionnés.

649. Le choix du critère du préjudice éventuel subi par la société concernée dans son ensemble est en conformité avec la volonté du législateur d'appliquer l'article 524 du Code des sociétés aux relations intra-groupe ayant un impact sur la situation de la société cotée. Le législateur tend à confirmer qu'une société peut, moyennant le respect de certaines conditions, privilégier l'intérêt du groupe auquel elle appartient par rapport à son intérêt propre.

⁽¹⁴⁴⁾ La procédure n'est pas applicable :

- aux décisions et opérations habituelles intervenant dans des conditions et sous les garanties normales du marché pour des opérations de même nature ; et
- aux décisions et opérations représentant moins d'1 % de l'actif net de la société.

⁽¹⁴⁵⁾ Art. 526ter C. Soc. Voir D. SZAFRAN, « Les conflits d'intérêts au sein de sociétés et la notion d'administrateur indépendant », in *Actualité en droit des sociétés*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 34 et s.

650. Les administrateurs indépendants devront donc assumer avec prudence un rôle difficile. Ils seront d'abord amenés à apprécier, dans chaque cas d'espèce, si le dommage provoqué à la société considérée par l'opération intra-groupe envisagée est ou non manifestement abusif. S'il ne l'est pas, il leur reviendra de préciser la justification économique – en termes de coûts-bénéfices – d'une opération intra-groupe causant un dommage à la société. Le comité doit avoir égard aux avantages attendus dans le chef de la société elle-même et non dans le chef du groupe.

651. Ensuite, le conseil d'administration, après avoir pris connaissance de l'avis du comité, délibère quant aux décisions et opérations prévues. Le procès-verbal du conseil d'administration précise si la procédure a été respectée et, le cas échéant, les motifs sur la base desquels il a été dérogé à l'avis du comité.

652. Enfin, le commissaire rend une appréciation quant à la fidélité des données figurant dans l'avis du comité et dans le procès-verbal du conseil d'administration. Cette appréciation est jointe au procès-verbal du conseil d'administration.

653. Comme annoncé, la publicité des démarches accomplies se fait par le biais du rapport de gestion, qui reprend :

- l'avis du comité des administrateurs indépendants ;
- l'extrait du procès-verbal du conseil d'administration précisant si la procédure a été respectée et, le cas échéant, les motifs selon lesquels il a été dérogé à l'avis du comité ; et
- l'appréciation du commissaire.

654. La société cotée doit également indiquer dans son rapport annuel les limitations substantielles et les charges que la société-mère lui a imposées durant l'année en question ou dont elle a demandé le maintien (problématique des *corporate opportunities*)⁽¹⁴⁶⁾.

655. La nullité des décisions/opérations accomplies en violation de la procédure prévue peut être invoquée par la société, si l'autre partie à ces décisions ou opérations avait ou devait avoir connaissance de cette violation⁽¹⁴⁷⁾.

656. On peut notamment considérer que la procédure n'est pas respectée si elle n'est tout simplement pas mise en œuvre, si l'un des administrateurs composant le comité d'administrateurs indépendants ne répond pas aux critères légaux d'indépendance ou si la rédaction du rapport de ce comité n'est pas conforme au prescrit légal.

657. En outre, selon l'article 529 du Code des sociétés, les administrateurs sont personnellement et solidairement responsables du préjudice subi, non seulement par la société mais aussi par les tiers, à la suite de décisions ou d'opérations approuvées par le conseil d'administration, même dans le respect des dispositions de l'article 524, pour autant que ces décisions ou opérations aient causé à la société un préjudice financier abusif au bénéfice d'une société du groupe.

⁽¹⁴⁶⁾ Art. 524, § 7 C. Soc.

⁽¹⁴⁷⁾ Art. 524, § 6 C. Soc.

658. Le dommage s'apprécie au niveau de la société-mère cotée (le cas échéant indirectement par le biais de sa participation dans la filiale concernée). Une société ne peut jamais subir, à cause d'une opération intra-groupe, un préjudice abusif qui serait fallacieusement justifié par l'intérêt du groupe auquel elle appartient. S'il est admis qu'une société sacrifie temporairement son intérêt personnel dans l'intérêt du groupe, ce sacrifice ne peut causer un déséquilibre manifeste et ne peut être hors de proportion avec les capacités financières de la société. Il incombe aux administrateurs de la société concernée d'être vigilants et de vérifier qu'un tel sacrifice n'est pas abusif.

659. L'appréciation de la faute de l'administrateur qui méconnaîtrait par trop l'intérêt social propre au sens strict au profit du groupe est une question de fait appréciée marginalement par le juge.

4.3.3. Les rapports de certification des IEF

A. Les informations devant être certifiées

660. En vertu de l'article 151, 2° du Code des sociétés, le réviseur d'entreprises est tenu de « certifier le caractère fidèle et complet des informations économiques et financières que l'organe de gestion transmet au Conseil d'entreprise ».

661. Etant donné qu'en vertu de l'article 2 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973, les informations économiques et financières comprennent l'information de base, l'information annuelle, l'information périodique et l'information occasionnelle. Le réviseur d'entreprises doit donc en principe fournir un rapport de certification quant à chaque type d'information.

662. Dans le point 4.1., les Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise limitent les rapports de certification du réviseur d'entreprises à l'information de base et l'information annuelle ainsi qu'au résumé écrit de l'information périodique (qui comprend les données chiffrées et les éléments significatifs d'interprétation de celles-ci, cf. art. 24 de l'A.R. du 27 novembre 1973), à l'exclusion de l'information occasionnelle⁽¹⁴⁸⁾. Les mêmes normes indiquent toutefois que le réviseur d'entreprises doit tenir compte des quatre types d'information lors de la planification de ses travaux de révision⁽¹⁴⁹⁾.

663. Par ailleurs, la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés dispose que si la société contrôlée est confrontée à une incertitude sur le plan de la continuité, le réviseur d'entreprises veille, quant aux informations économiques et financière, à mettre clairement en évidence les problèmes relatifs à la structure financière et de l'évolution de la situation financière, constatés à l'occasion de son analyse. Le cas échéant, il doit également rappeler aux dirigeants

⁽¹⁴⁸⁾ Point 4.1.1. à 4.1.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁴⁹⁾ Point 3.4.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

leurs obligations en matière d'informations occasionnelles (en particulier l'art. 25 de l'A.R. du 27 novembre 1973) ⁽¹⁵⁰⁾.

664. Concernant l'information annuelle, à côté de la copie du rapport fourni aux actionnaires (rapport d'attestation), le réviseur d'entreprises doit donc établir un rapport spécifique visant à certifier le caractère fidèle et complet des informations transmises.

665. Le réviseur d'entreprises veillera notamment à inclure, dans ce cadre, la certification du rapport écrit constituant une mise à jour de l'information de base ainsi que du rapport sur l'application, l'utilisation et les répercussions sur l'entreprise des mesures fiscales et financières d'encouragement prévues par les pouvoirs publics, qui ne font pas partie des comptes annuels.

136

B. Le contenu des rapports de certification

666. Le contenu des rapports de certification est précisé dans le point 4 des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

a. Remarques préalables

667. Les rapports de certification doivent être établis par écrit ⁽¹⁵¹⁾.

668. Le rapport du réviseur d'entreprises doit présenter clairement son objet, son destinataire et la période couverte. Par exemple, il est recommandé de faire une observation relative à l'utilisation du rapport, comme par exemple : « *Le présent rapport est adressé aux membres du (des) Conseil (s) d'entreprise de ... pour répondre aux prescriptions de l'article 151, 2° du Code des sociétés et ne peut être utilisé à d'autres fins.* » ⁽¹⁵²⁾.

669. Le président et le secrétaire du Conseil d'entreprise doivent recevoir un exemplaire signé du rapport de certification ⁽¹⁵³⁾.

670. Le réviseur d'entreprises prend des mesures appropriées pour s'assurer que les documents qui ont été soumis à son examen sont bien ceux qui ont été remis aux membres du Conseil d'entreprise.

671. L'exemplaire des documents conservés par le secrétaire du Conseil d'entreprise sera dûment identifié par le réviseur d'entreprises.

⁽¹⁵⁰⁾ Point 9.2. de la Recommandation du Conseil de l'IRE du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

⁽¹⁵¹⁾ Point 4.1.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁵²⁾ Point 4.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁵³⁾ Point 4.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

672. Si le réviseur d'entreprises observe des différences significatives entre les documents certifiés et ceux qui ont été remis au Conseil d'entreprise, il le fera acter dans le procès-verbal de séance ou le notifiera au président et au secrétaire du Conseil d'entreprise ⁽¹⁵⁴⁾.

b. Introduction

673. Dans l'introduction de son rapport, le réviseur d'entreprises rappelle en termes généraux ⁽¹⁵⁵⁾ :

- 1) *l'objet de sa mission* : il mentionnera si le rapport porte sur l'information de base, l'information annuelle ou l'information périodique ; la date à laquelle l'information est établie ou la période couverte ; et s'il s'agit d'une information annuelle, il fera expressément référence au rapport de révision des comptes annuels qui est établi conformément à l'article 144 du Code des sociétés ⁽¹⁵⁶⁾ ;
- 2) *la façon dont il a exercé ses contrôles* : il pourra se contenter de faire référence aux normes de l'IRE, à moins qu'il n'ait été confronté à des problèmes spécifiques qu'il juge utile de mettre en évidence. Il devra également préciser qu'il a obtenu les explications et les informations nécessaires ou utiles au contrôle, qu'il a demandées aux responsables de l'entreprise ⁽¹⁵⁷⁾.

c. Nuances quant à la portée de la certification

674. Dans une partie clairement identifiée du rapport, le réviseur d'entreprises indiquera les nuances qu'il estime nécessaire d'apporter en ce qui concerne l'étendue des vérifications ou la portée de la certification ⁽¹⁵⁸⁾.

675. En effet, la mission de contrôle des informations économiques et financières à fournir au Conseil d'entreprise conduit le réviseur d'entreprises à examiner un grand nombre de documents qui ne sont pas directement liés au système comptable. Lorsque la situation le requiert, le réviseur d'entreprises devra dès lors inclure certaines observations particulières relatives aux raisons pour lesquelles certaines données ne peuvent pas faire l'objet d'un contrôle suffisant ou à l'impossibilité de certifier des perspectives d'avenir.

⁽¹⁵⁴⁾ Point 4.4. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁵⁵⁾ Point 4.5. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁵⁶⁾ Point 4.5.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁵⁷⁾ Point 4.5.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁵⁸⁾ Point 4.6. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

676. Ainsi, l'aspect pédagogique de la mission du réviseur d'entreprises ne s'exprimera pas seulement dans l'explication des informations économiques et financières fournies par l'organe de gestion, mais également vis-à-vis de son propre travail ⁽¹⁵⁹⁾.

677. Le réviseur d'entreprises évitera en outre d'introduire de simples observations lorsqu'une information dont la loi requiert clairement la communication fait défaut. Dans ce cas des réserves seront absolument nécessaires ⁽¹⁶⁰⁾.

678. Le réviseur d'entreprises évitera par ailleurs d'introduire la confusion entre les observations liées à l'exécution de sa propre mission (les nuances qui influencent la lecture de la certification) et les réserves qu'il pourrait émettre quant au caractère fidèle et complet des informations économiques et financières ⁽¹⁶¹⁾.

d. Mentions relatives aux informations prévisionnelles

679. Lorsque les informations économiques et financières contiennent des informations prévisionnelles, le réviseur d'entreprises mentionnera si elles sont établies selon des méthodes rationnelles et si elles ne présentent aucune contradiction évidente avec les informations dont il a connaissance et l'évolution générale à laquelle on peut raisonnablement s'attendre. Il s'abstiendra d'émettre une opinion sur les possibilités de réalisation des prévisions et les hypothèses sur lesquelles elles se basent ⁽¹⁶²⁾.

680. Les observations particulières émises par le réviseur d'entreprises en ce qui concerne les informations prévisionnelles s'appliquent toujours aux états financiers chiffrés. Elles se rangent parmi les observations précédant la certification proprement dite. En ce qui concerne le programme et les perspectives générales d'avenir ⁽¹⁶³⁾ qui ne feraient pas l'objet de données chiffrées, il appartient au réviseur d'entreprises d'apprécier dans quelle mesure il doit nuancer son opinion ⁽¹⁶⁴⁾.

⁽¹⁵⁹⁾ Point 4.6.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁶⁰⁾ Point 4.6.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁶¹⁾ *Ibidem*.

⁽¹⁶²⁾ Point 4.7. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁶³⁾ Ces informations sont évoquées par l'article 11 de l'A.R. du 27 novembre 1973, qui dispose : « 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, prévues à l'article 4, g, 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 ».

⁽¹⁶⁴⁾ Point 4.7.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

e. Déclaration relative au caractère fidèle et complet de l'information

681. Le réviseur d'entreprises doit conclure son rapport par une déclaration relative au caractère complet et fidèle de l'information remise au Conseil d'entreprise dans laquelle les réserves éventuelles sont exprimées avec précision et clarté ⁽¹⁶⁵⁾.

682. L'objectif du contrôle des informations économiques et financières qui doivent être remises au Conseil d'entreprise est différent de l'objectif du contrôle des comptes annuels.

683. D'abord, le contrôle devra permettre de déterminer si l'information économique et financière est *complète* conformément à la loi. Ensuite, le contrôle devra permettre de déterminer le caractère *fidèle* des informations ; selon leur nature, il convient de déterminer si elles sont conformes à des documents vérifiables et disponibles dans l'entreprise ou si aucune contradiction significative n'a été décelée par rapport aux informations examinées par le réviseur d'entreprises ⁽¹⁶⁶⁾.

684. Lorsque le réviseur d'entreprises constate qu'un élément de l'information est susceptible de porter préjudice à la compréhension de l'information par les membres du Conseil d'entreprise, il devra émettre des réserves ou des observations ⁽¹⁶⁷⁾.

f. Mention relative aux éléments manquants

685. Le réviseur d'entreprises qui constate qu'une information fait défaut doit tout d'abord en informer l'organe de gestion afin que ce dernier puisse, le cas échéant, compléter les renseignements fournis au Conseil d'entreprise. Si l'organe de gestion ne réagit pas positivement à cette demande dans le mois, une mention au rapport s'imposera ⁽¹⁶⁸⁾.

686. Par information dont la communication est requise, il faut entendre toute information économique et financière soumise au contrôle révisoral par la loi, dans la mesure où son importance relative la rend significative au regard des objectifs définis par l'article 3 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 ⁽¹⁶⁹⁾.

⁽¹⁶⁵⁾ Point 4.8. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁶⁶⁾ Point 3.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁶⁷⁾ Point 4.8.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁶⁸⁾ Art. 151, 4° C. Soc. et point 4.9.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁶⁹⁾ Point 4.9.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise. Pour rappel, ces objectifs sont les suivants :

- fournir aux travailleurs une image claire et correcte de la situation, de l'évolution et des perspectives de l'entreprise (ou de l'entité juridique dont elle fait partie) ;
- 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 ;

687. Au cas où l'information remise au Conseil d'entreprise serait partielle, le réviseur d'entreprises exprimera des réserves sur le caractère complet. Si les informations manquantes, telles que définies ci-dessus (*cf. supra*, n° 557), sont fournies à l'occasion d'une réunion ultérieure, le réviseur d'entreprises établira à leur sujet un « complément de rapport » portant sur la certification de leur cohérence et de la conformité à la documentation contrôlée ⁽¹⁷⁰⁾.

g. Observation de conformité

688. Lorsque le réviseur d'entreprises constate qu'une information communiquée n'est pas conforme à un document vérifiable, il en informe l'organe de gestion afin que celui-ci puisse rectifier l'information. Si l'organe de gestion ne réagit pas endéans le mois, le réviseur d'entreprises en fait état dans son rapport ⁽¹⁷¹⁾.

689. L'absence de conformité signifie qu'une information est différente des documents vérifiables quant à sa substance. Le réviseur d'entreprises ne devra relever que les différences importantes qui sont susceptibles de porter préjudice à la bonne compréhension de l'information ⁽¹⁷²⁾.

690. Un rapport sans réserve signifie que tous les documents dont le réviseur d'entreprises était en mesure de vérifier la conformité à la comptabilité, aux comptes annuels ou à d'autres documents vérifiables ont été considérés comme conformes ⁽¹⁷³⁾.

h. Observation de contradiction

691. Lorsqu'il résulte des contrôles que des informations communiquées au Conseil d'entreprise sont contradictoires de façon significative par rapport aux renseignements qu'il a pu examiner, le réviseur d'entreprises en fait part à l'organe de gestion, qui doit remédier à ces contradictions dans le mois. Sinon, le réviseur d'entreprises doit inclure des observations dans son rapport ⁽¹⁷⁴⁾.

692. Un rapport sans réserve signifie que le réviseur d'entreprises n'a relevé aucune contradiction significative au cours de l'exercice de son programme de contrôle ⁽¹⁷⁵⁾.

– permettre de situer l'entreprise dans le cadre plus large, d'une part, du groupe économique ou financier dont elle fait partie et d'autre part, du secteur et de l'économie régionale, nationale et internationale.

⁽¹⁷⁰⁾ Point 4.9.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁷¹⁾ Point 4.10. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁷²⁾ Point 4.10.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁷³⁾ Point 4.10.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁷⁴⁾ Point 4.11. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁷⁵⁾ Point 4.11.1 des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

C. Le modèle de rapport présenté par le Conseil de l'IRE

693. Les Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise contiennent un modèle simplifié du rapport du réviseur d'entreprises concernant la certification du caractère fidèle et complet des informations économiques et financières :

« 1. Mission

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Certification

A. Observations particulières (selon le cas)

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

- a. *En ce qui concerne les informations relatives aux perspectives d'avenir, il va de soi que nous ne pouvons nous porter garants de leurs réalisations ni même des hypothèses sur lesquelles elles se basent. Nous pouvons néanmoins affirmer qu'elles ont été établies de manière rationnelle et qu'elles ne présentent aucune contradiction évidente avec les informations dont nous avons connaissance et l'évolution générale à laquelle on peut raisonnablement s'attendre.*
- b. *Nous ne pouvons pas ou nous ne pouvons que de manière incomplète contrôler les données suivantes pour des raisons indiquées ci-dessous :*
 - 1) *parce qu'elles reposent sur des renseignements dont il ne nous est ni techniquement ni matériellement possible de vérifier le caractère correct : (...);*
 - 2) *parce qu'elles ne sont pas disponibles dans l'entreprise : (...);*
 - 3) *parce qu'il ne nous restait qu'un délai insuffisant pour effectuer un contrôle à partir du moment où l'information a été mise à notre disposition : (...).*
- c. *La direction estime que des éléments déterminés, faisant partie de l'information économique et financière, ne doivent pas être communiqués, entre autres parce qu'ils ne sont pas importants, parce qu'ils n'ont pas de conséquence fondamentale et durable sur la situation de l'entreprise, parce qu'ils ne sont pas nécessaires pour se forger une opinion, ..., à savoir ...*

B. Conclusion

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

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

Néanmoins, nous devons émettre les réserves suivantes :

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

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

Date d'émission du rapport

Signature ».

4.4. LE DELAI DE COMMUNICATION DES RAPPORTS

4.4.1. Les délais légaux et réglementaires

A. Généralités

694. L'arrêté royal du 27 novembre 1973 définit assez clairement les délais devant être respectés par l'organe de gestion pour la communication des IEF.

695. Lors de l'élaboration de la loi du 21 février 1985 portant réforme du révisorat d'entreprises, les dispositions légales n'ont pas précisé si les mêmes délais devaient être respectés par le réviseur d'entreprises.

696. Si nous sommes d'avis qu'il serait plus facile pour les membres du Conseil d'entreprise que tous les documents soient fournis en même temps, nous sommes également conscients du fait que le réviseur d'entreprises doit disposer de suffisamment de temps pour analyser et contrôler les IEF.

B. L'information de base

697. Selon l'arrêté royal du 27 novembre 1973, l'information de base doit être communiquée aux membres du Conseil d'entreprise dans les deux mois qui suivent leur élection ou leur réélection⁽¹⁷⁶⁾. Les « documents » doivent être transmis quinze jours au moins avant la réunion au cours de laquelle l'information de base sera commentée et discutée⁽¹⁷⁷⁾.

698. Le rapport de certification du réviseur d'entreprises concernant l'information de base est-il inclus dans les « documents » devant être transmis quinze jours à l'avance en vertu de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 ou est-il permis au réviseur d'entreprises de le remettre encore le jour-même de la réunion, comme le prévoit le point 2.2.3. des Normes IRE, qui dispose que : « *sauf convention contraire entre le réviseur et le Conseil d'entreprise, les rapports écrits établis spécifiquement à l'intention du Conseil d'entreprise peuvent être remis jusqu'à la date de la réunion chargée de les examiner.* »⁽¹⁷⁸⁾ ?

699. Nous ne pouvons répondre à cette question. Quoi qu'il en soit, le réviseur d'entreprises devra en principe respecter le délai des deux mois qui suit la constitution du Conseil d'entreprise, car les mêmes normes de l'IRE disposent également que : « *l'information de base est communiquée aux membres du Conseil d'entreprise dans les deux mois qui suivent leur élection ou leur réélection. Un rapport de certification du réviseur est joint à cette information de base.* »⁽¹⁷⁹⁾.

⁽¹⁷⁶⁾ Art. 4, al. 1^{er} de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹⁷⁷⁾ Art. 4, al. 5 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹⁷⁸⁾ Point 2.2.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁷⁹⁾ Point 4.1.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

700. Nous constatons toutefois qu'en pratique, en accord avec le Conseil d'entreprise, ce délai n'est pas respecté pour la simple raison que le réviseur d'entreprises doit disposer des informations de base avant de pouvoir les contrôler.

C. L'information annuelle

701. L'arrêté royal du 27 novembre 1973 dispose que l'information annuelle doit être transmise et discutée chaque année dans les trois mois qui suivent la clôture de l'exercice social ⁽¹⁸⁰⁾. Si l'entreprise est une société, la réunion du Conseil d'entreprise consacrée à l'examen de cette information a lieu obligatoirement avant l'assemblée générale au cours de laquelle les associés se prononcent sur la gestion et les comptes annuels ⁽¹⁸¹⁾.

702. Pour mémoire, en vertu de l'article 92, § 1^{er} du Code des sociétés, les comptes annuels doivent être soumis à l'approbation de l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice social.

703. Nous avons déjà insisté sur la distinction entre les deux types de rapports que le réviseur d'entreprises est tenu de transmettre annuellement aux membres du Conseil d'entreprise :

- 1) d'une part, le rapport d'attestation des comptes annuels qu'il transmet également aux actionnaires ;
- 2) d'autre part, les rapports établis spécifiquement à l'intention du Conseil d'entreprise relativement au caractère fidèle et complet des informations économiques et financières transmises par l'organe de gestion.

704. Concernant le premier rapport (rapport d'attestation des comptes annuels), l'article 17 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 dispose explicitement qu'il doit être remis aux membres du Conseil d'entreprise endéans le délai de quinze jours avant la réunion prévue pour l'examen de cette information. En effet, l'article 17 dispose : « *les documents se rapportant à l'information annuelle sont remis aux membres du Conseil d'entreprise quinze jours au moins avant la réunion prévue pour l'examen de cette information. Ces documents sont au moins: (...) 2° un exemplaire du bilan, du compte de résultats, de l'annexe, du rapport de gestion et, le cas échéant, du rapport du réviseur.* ».

705. Il s'ensuit qu'en principe, la ligne du temps suivante doit être respectée :

- Dans les trois mois de la clôture de l'exercice social et en tous cas avant l'assemblée générale annuelle si l'entreprise est une société: réunion du Conseil d'entreprise lors de laquelle l'information annuelle est discutée (en ce compris les comptes annuels) ;
- Dans les quinze jours précédant cette réunion : transmission des informations annuelles (en ce compris les comptes annuels et le rapport d'attestation des comptes annuels) ;

⁽¹⁸⁰⁾ Art.16, al. 1^{er} de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹⁸¹⁾ Art.16, al. 2 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

- Dans les six mois de la clôture de l'exercice social et en tous cas après la réunion du Conseil d'entreprise: réunion de l'assemblée générale annuelle.

706. Quant au second rapport (rapport de certification du caractère fidèle et complet des IEF), nous nous posons la même question que dans le cadre de l'information de base: ce rapport est-il inclus dans les « documents » devant être transmis quinze jours à l'avance en vertu de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 ou est-il permis au réviseur d'entreprises de le remettre encore le jour-même de la réunion, comme le prévoit le point 2.2.3. des Normes de l'IRE, qui dispose que « *sauf convention contraire entre le réviseur et le Conseil d'entreprise, les rapports écrits établis spécifiquement à l'intention du Conseil d'entreprise peuvent être remis jusqu'à la date de la réunion chargée de les examiner.* »⁽¹⁸²⁾ ?

A cet égard, nous renvoyons à notre réflexion ci-dessus (*cf. supra*, n^{os} 660-693).

D. L'information périodique

707. En vertu de l'article 24 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973, « *l'information périodique est fournie au Conseil d'entreprise au moins tous les trois mois.* »⁽¹⁸³⁾.

708. Par ailleurs, « *un résumé écrit de cette information comprenant les données chiffrées et les éléments significatifs d'interprétation de celles-ci, doit être communiqué aux membres du Conseil d'entreprise quinze jours avant la réunion ayant à son ordre du jour l'examen de cette information.* ».⁽¹⁸⁴⁾

709. Ce résumé doit également être certifié par le réviseur d'entreprises⁽¹⁸⁵⁾. Il n'est pas précisé si le rapport de certification doit être remis en même temps que le résumé.

E. L'information occasionnelle

710. Nous avons déjà évoqué le fait que l'information occasionnelle ne doit pas être certifiée par le réviseur d'entreprises (*cf. supra*, n^o 662).

4.4.2. Le respect des délais

711. Au vu du manque de clarté concernant les délais à respecter, il est étonnant que les Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise disposent que :

⁽¹⁸²⁾ Point 2.2.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁸³⁾ Art. 24, al. 1^{er} de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹⁸⁴⁾ Art. 24, al. 5 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹⁸⁵⁾ Point 4.1.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

« Le réviseur d'entreprises doit tout mettre en œuvre en vue de respecter les délais fixés par la loi pour l'exécution de ses contrôles et le dépôt de ses rapports ⁽¹⁸⁶⁾.

Concernant son rapport de certification du caractère fidèle et complet des informations économiques et financières, le réviseur d'entreprises dépendra bien entendu de l'organe de gestion, qui devra préalablement lui transmettre les informations économiques et financières qu'il entend fournir au Conseil d'entreprise.

Lorsque les délais sont dépassés de façon significative, il adressera une lettre au président et au secrétaire du Conseil d'entreprise expliquant l'absence de rapport dans le délai imparti. Cette communication ne sera pas requise lorsqu'il résulte des délibérations du Conseil d'entreprise qu'un calendrier précis a été admis par les parties et pourra être respecté ⁽¹⁸⁷⁾.

Lorsque les informations sont communiquées au réviseur avec un retard tel que les opérations de contrôle en deviennent compromises, le réviseur pourra juger qu'il n'est pas en mesure d'établir un rapport de certification susceptible d'informer le Conseil d'entreprise de façon pertinente. Dans cette hypothèse, il adressera au président et au secrétaire du Conseil d'entreprise une lettre dans laquelle il exposera de façon claire les motifs qui l'empêchent de déposer son rapport avant la réunion du Conseil d'entreprise ⁽¹⁸⁸⁾.

Cependant, lorsque le Conseil d'entreprise a décidé d'un calendrier de ses réunions satisfaisant aux besoins de son information et garantissant la disponibilité d'un temps suffisant à l'exercice des vérifications et à l'établissement des rapports, le réviseur pourra admettre que la procédure définie au paragraphe précédent ne soit pas strictement respectée, pour autant que cette décision résulte d'un procès-verbal du Conseil d'entreprise. Il demandera qu'une nouvelle réunion du Conseil d'entreprise soit fixée, qui ait à l'ordre du jour la discussion de son rapport écrit ⁽¹⁸⁹⁾. ».

⁽¹⁸⁶⁾ Point 2.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁸⁷⁾ *Ibidem*.

⁽¹⁸⁸⁾ Point 2.2.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁸⁹⁾ Point 2.2.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

4.5. LA PARTICIPATION DU REVISEUR D'ENTREPRISES AUX REUNIONS DU CONSEIL D'ENTREPRISE

4.5.1. Réunions portant sur les IEF

A. Obligation ou faculté de participation

712. L'article 154 du Code des sociétés dispose : « *le réviseur d'entreprises peut assister aux réunions du Conseil d'entreprise. Il est toutefois tenu d'y assister lorsqu'il y est invité par l'organe de gestion ou par les membres nommés par les travailleurs statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux.* ».

713. Les Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise. (point 2.1.) disposent que : « *le réviseur peut assister en principe personnellement aux réunions du Conseil d'entreprise au cours desquelles l'information de base et l'information annuelle sont discutées. Il est toutefois tenu d'y assister lorsqu'il y est invité par l'organe de gestion ou par les membres nommés par les travailleurs statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux.* ».

714. Elles disposent également que : « *le réviseur peut assister à toutes les réunions du Conseil d'entreprise. Sa participation à une réunion autre que celles au cours desquelles les informations de base ou les informations annuelles sont discutées n'est obligatoire que dans deux cas : lorsqu'elle est requise par l'organe de gestion ou lorsqu'elle est requise par la majorité des membres nommés par les travailleurs.* »⁽¹⁹⁰⁾, ce qui laisserait sous-entendre que la participation du réviseur d'entreprises aux réunions au cours desquelles les informations de base et les informations annuelles sont discutées est obligatoire.

715. Dans le même sens, le Service public fédéral (SPF) Emploi, Travail et Concertation sociale prévoit, dans son guide pratique à l'intention des membres du Conseil d'entreprise⁽¹⁹¹⁾, que le réviseur d'entreprises « *assiste en principe à la réunion consacrée à la discussion des informations de base et annuelle. Il doit également participer aux réunions auxquelles il a été convié par l'organe de gestion ou la majorité des délégués des travailleurs* ».

716. Les dispositions ne sont donc pas claires en ce qui concerne l'obligation de participation du réviseur d'entreprises aux réunions portant sur les informations de base et les informations annuelles lorsqu'il n'y a pas été convié par l'organe de gestion ou la majorité des délégués des travailleurs.

717. Par ailleurs, il est étonnant qu'aucune disposition n'évoque les réunions relatives à l'information périodique, alors que le résumé écrit relatif à cette information doit être

⁽¹⁹⁰⁾ Point 2.1.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁹¹⁾ SPF Emploi, Travail et Concertation sociale, *Guide pratique à l'intention des membres du Conseil d'entreprise*, janvier 2008, p. 71.

certifiée par le réviseur d'entreprises ⁽¹⁹²⁾ et qu'une réunion doit être convoquée pour l'examiner ⁽¹⁹³⁾.

B. Invitation du réviseur d'entreprises et empêchement

718. 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 (art. 153 C. Soc.). Le réviseur d'entreprises vérifie si l'invitation mentionne que sa présence à cette réunion est expressément requise ⁽¹⁹⁴⁾.

148

719. Lorsque le réviseur d'entreprises a été dûment convoqué dans un délai raisonnable et qu'une raison impérieuse l'empêche de participer à la réunion, il doit communiquer les motifs de son empêchement. Dans ce cas, un associé ou un collaborateur-réviseur disposant d'une connaissance suffisante du dossier, peut en principe remplacer le réviseur d'entreprises à la réunion ⁽¹⁹⁵⁾. Les membres du Conseil d'entreprise ont toutefois le droit de refuser le remplaçant.

4.5.2. Réunions préparatoires

720. Il pourrait arriver que le réviseur d'entreprises soit invité à participer à une réunion préparatoire avec une partie des membres du Conseil d'entreprise (il s'agira en principe exclusivement des représentants des travailleurs).

721. Le réviseur d'entreprises doit établir une relation de confiance avec les deux parties représentées au Conseil d'entreprise. Si dans le cadre de cette relation de confiance, il estime utile de prendre part à ces réunions préparatoires, il peut y assister ⁽¹⁹⁶⁾.

722. Toutefois, étant donné qu'une telle réunion préparatoire n'est pas obligatoire, il doit en informer préalablement le président et le secrétaire du Conseil d'entreprise ⁽¹⁹⁷⁾. Les prestations liées à une telle réunion sont sensées être couvertes par les honoraires fixes du commissaire.

723. Le fait qu'une telle réunion préparatoire n'est pas obligatoire pour le réviseur d'entreprises a été illustré dans différents cas de jurisprudence.

⁽¹⁹²⁾ Point 4.1.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁹³⁾ Art. 24, al. 5 de l'A.R. du 27 novembre 1973.

⁽¹⁹⁴⁾ Point. 2.1.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁹⁵⁾ Point 2.1.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁹⁶⁾ Point 2.1.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽¹⁹⁷⁾ Point 2.1.5. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

724. Ainsi, pour refuser de nommer un candidat, la délégation des travailleurs au Conseil d'entreprise d'une société avait reproché au réviseur d'entreprises d'avoir refusé de prendre des contacts séparés avec elle. Le tribunal a considéré que le réviseur d'entreprises n'était pas obligé de participer à de telles réunions parce que l'explication par le réviseur d'entreprises des informations données par l'organe de gestion devait en principe être donnée au Conseil d'entreprise dans son ensemble ⁽¹⁹⁸⁾.

725. De la même manière, des représentants des travailleurs avaient refusé le candidat parce que celui-ci avait refusé de faire droit à sa demande, à savoir qu'il avait la compétence de participer à une réunion préparatoire des délégués des travailleurs. Le tribunal a affirmé dans le même sens que les quatre missions attribuées au réviseur d'entreprises vis-à-vis du Conseil d'entreprise implique que son interlocuteur est le Conseil d'entreprise dans son ensemble et non pas l'une ou l'autre de ses composantes. Le tribunal va même plus (trop ?) loin en disant qu'il ne serait donc pas possible que les délégués des travailleurs examinent les informations économiques et financières émises par l'organe de gestion entre eux et à l'avance, avec l'assistance du réviseur d'entreprises avant que le Conseil d'entreprise ne les examine ⁽¹⁹⁹⁾.

726. H. BRAECKMANS précise que les textes de loi et les travaux préparatoires peuvent soutenir cette thèse, même si ce point de vue n'empêche pas que dans le cadre des relations de confiance devant s'installer entre les partenaires sociaux et le réviseur d'entreprises, le réviseur d'entreprises accepte, en dehors des quatre missions qui lui ont été confiées, de fournir des informations générales et didactiques aux délégués des travailleurs ⁽²⁰⁰⁾.

727. Lors de ces réunions préparatoires, le réviseur d'entreprises doit éviter toute situation de nature à mettre en péril la confiance soit de l'employeur, soit des représentants des travailleurs.

728. Le réviseur d'entreprises doit veiller à ce que, lors de chacun de ces contacts séparés, de même que lors des réunions préparatoires au Conseil d'entreprise, il ne prenne jamais la place de l'organe de gestion en communiquant des informations que seul l'organe de gestion a le droit de communiquer et ne remplisse pas des tâches qu'il est légalement tenu de remplir vis-à-vis de l'ensemble du Conseil d'entreprise, sur base de l'article 152 du Code des sociétés ⁽²⁰¹⁾.

729. Par ailleurs, les communications faites au réviseur d'entreprises pendant ces réunions préparatoires et la source de ces communications sont couvertes par le

⁽¹⁹⁸⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 5 juin 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 617 et *J.T.T.*, 1986, p. 431.

⁽¹⁹⁹⁾ Prés. Comm. Bruxelles, 13 janvier 1987, *R.W.*, 1986-1987, col. 1845.

⁽²⁰⁰⁾ H. BRAECKMANS, « De benoeming van de commissaris-revisor : nieuwe rechtspraak », *R.W.*, 1986-1987, p. 1802.

⁽²⁰¹⁾ Point 2.1.4. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise. L'article 152 C. Soc. dispose : « L'organe de gestion transmet au réviseur d'entreprises copie des informations économiques et financières qu'il communique par écrit au Conseil d'entreprise ».

secret professionnel ⁽²⁰²⁾. Nous en profitons pour rappeler que les membres du Conseil d'entreprise sont également soumis à l'article 458 du Code pénal concernant le secret professionnel ⁽²⁰³⁾.

4.5.3. Réunions extraordinaires ou d'urgence

730. Les réunions extraordinaires ou d'urgence sont liées aux informations occasionnelles devant être transmises au Conseil d'entreprise chaque fois que se produisent des événements susceptibles d'entraîner pour l'entreprise des conséquences importantes et dans tous les cas où interviennent des décisions internes susceptibles d'avoir des répercussions importantes sur l'entreprise ⁽²⁰⁴⁾.

731. Nous avons déjà évoqué le fait que ces informations ne devaient pas être certifiées par le réviseur d'entreprises. Si le rôle du réviseur d'entreprises se limite à expliquer les rapports qu'il établit, il faut dès lors considérer que sa présence n'est pas requise lors des réunions extraordinaires ou d'urgence. Si le rôle du réviseur d'entreprises consiste également à expliquer les informations économiques et financières, même lorsqu'il ne doit pas les certifier, sa présence sera également requise aux réunions portant sur l'examen de l'information occasionnelle.

732. Quoi qu'il en soit, comme évoqué ci-dessus (*cf. supra*, nos 712-717), l'article 154 du Code des sociétés dispose que le réviseur d'entreprises est tenu d'assister aux réunions du Conseil d'entreprise lorsqu'il y est invité par l'organe de gestion ou par les membres nommés par les travailleurs statuant à cet effet à la majorité des voix émises par eux.

⁽²⁰²⁾ G. COX, M. WEYNS et F. WYCKMANS, *Le Conseil d'entreprise en poche 1999-2000*, Kluwer, 1999, p. 157.

⁽²⁰³⁾ Art. 30 de la loi du 20 septembre 1948.

⁽²⁰⁴⁾ Art. 25, al. 1^{er} de l'A.R. du 27 novembre 1973.

4.6. LE ROLE DU REVISEUR D'ENTREPRISES LORS DES REUNIONS DU CONSEIL D'ENTREPRISE

4.6.1. Analyser et expliquer les IEF

A. Le rôle pédagogique du réviseur d'entreprises

733. Nous avons déjà évoqué le fait qu'en vertu de l'article 151, 3° du Code des sociétés, le réviseur d'entreprises avait pour mission d'analyser et d'expliquer (particulièrement à l'intention des membres du Conseil d'entreprise nommés par les travailleurs), les informations économiques et financières qui ont été transmises au Conseil d'entreprise, quant à leur signification relative à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de l'entreprise.

734. Cette mission découle de la réforme du révisorat d'entreprises par la loi du 21 février 1985. Lors des travaux parlementaires, il a été rappelé que : « *le réviseur doit jouer un rôle didactique et pédagogique auprès du Conseil d'entreprise. Il ne s'agit nullement de se prononcer sur l'opportunité mais bien d'expliquer les informations qui intéressent particulièrement les travailleurs.* »⁽²⁰⁵⁾.

735. Par ailleurs, la mission d'analyse et d'explication participe aux objectifs poursuivis par la transmission des informations économiques et financières tels que définis par la loi (art. 3 de l'A.R. du 27 novembre 1973), c'est-à-dire, pour rappel :

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

736. Ce dernier objectif sera difficile à atteindre: il suppose que le réviseur d'entreprises soit à même de situer l'entreprise dans le secteur, l'économie régionale, nationale et internationale. Or, il ne dispose souvent pas des informations nécessaires. De plus, le réviseur d'entreprises est soumis au secret professionnel. En aucun cas, il ne pourra utiliser des informations qu'il aurait obtenues dans le cadre des missions exécutées dans d'autres entreprises.

B. Les limites du rôle pédagogique

737. Le réviseur d'entreprises est tenu de respecter le partage des responsabilités défini par la loi: il appartient à l'organe de gestion de fournir l'information économique et

⁽²⁰⁵⁾ Point 5.1.1 des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise et *Doc. parl.*, Ch. repr., 1982-1983, n° 552/35, p. 17.

financière, tandis que la mission du réviseur d'entreprises se limite à l'analyse et à l'explication de cette information ⁽²⁰⁶⁾.

738. Ce faisant, il n'y a cependant pas lieu de considérer que l'exploitation des données fournies par l'organe de gestion, sous forme de ratios, tableau de financement ou autres documents de synthèse doit être assimilée à la communication d'information: il s'agit d'analyses que le réviseur d'entreprises peut communiquer au Conseil d'entreprise de sa propre initiative ⁽²⁰⁷⁾.

C. Principes pédagogiques

152

739. Les principes généraux dont le réviseur d'entreprises doit s'inspirer pour mettre en œuvre sa mission d'analyse et d'explication sont ⁽²⁰⁸⁾ :

- 1) La mise en évidence des éléments essentiels permettant d'apprécier la structure financière et l'évolution de la situation financière de l'entreprise ;
- 2) La dimension didactique de manière à favoriser la compréhension des informations économiques et financières par les membres du Conseil d'entreprise ;
- 3) Selon le Conseil central de l'économie « *si le commissaire ne peut intervenir dans la gestion de l'entreprise en tant que telle, ni émettre un jugement à son égard notamment sur la gestion commerciale, la politique du personnel, la gestion technique, la direction et l'organisation de l'entreprise, il devra nécessairement tenir compte de certains aspects de ces derniers éléments, dans la mesure où ceux-ci exercent une incidence sur la situation financière. Dans cette dernière limite et sans intervenir dans la gestion de l'entreprise, il peut formuler des remarques dans le cadre de sa mission* ⁽²⁰⁹⁾ ». On en déduira que le réviseur d'entreprises peut se livrer à une analyse objective de faits constatés sur la structure financière ou l'évolution de la situation financière, pour autant qu'il évite un jugement qualitatif même implicite des décisions de gestion.

D. Explications orales et écrites

740. La mission d'analyse et d'explication confiée au réviseur d'entreprises comporte les commentaires oraux exprimés à l'occasion des réunions du Conseil d'entreprise auxquelles il est invité à participer et, le cas échéant, les commentaires écrits qu'il communique au Conseil d'entreprise ⁽²¹⁰⁾.

741. En effet, la mission d'analyse et d'explication s'exercera principalement par une participation active aux réunions de Conseil d'entreprise. Le réviseur d'entreprises y

⁽²⁰⁶⁾ Point 5.1.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽²⁰⁷⁾ *Ibidem*.

⁽²⁰⁸⁾ Point 5.2.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽²⁰⁹⁾ Conseil Central de l'Économie, *Rapport*, 1971-72, p. 63.

⁽²¹⁰⁾ Point 5.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

répondra aux questions qui lui sont posées par les membres du Conseil d'entreprise ⁽²¹¹⁾.

742. A l'issue d'une réunion du Conseil d'entreprise le réviseur d'entreprises pourra juger utile en fonction des circonstances de confirmer certaines explications par écrit et notamment :

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

743. En outre, la mission d'analyse et d'explication peut ne pas se limiter à des commentaires oraux. En fonction des circonstances, le réviseur d'entreprises jugera s'il est opportun de transmettre au Conseil d'entreprise une fois par an un commentaire écrit synthétisant les explications et analyses du réviseur d'entreprises à propos des informations économiques et financières ⁽²¹²⁾. Dans ce cas, il fera expressément référence au rapport de révision des comptes annuels qui est établi conformément à l'article 144 du Code des sociétés.

744. Dans son analyse, le réviseur d'entreprises prendra en considération les deux éléments suivants ⁽²¹³⁾:

- 1) l'étendue des commentaires et explications de l'organe de gestion; en ce qui concerne plus particulièrement l'information annuelle et la façon dont il applique les articles 18 ⁽²¹⁴⁾, 19 ⁽²¹⁵⁾ et 20 ⁽²¹⁶⁾ de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 ;

⁽²¹¹⁾ Point 5.3.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽²¹²⁾ Point 5.3.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽²¹³⁾ Point 5.3.4. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽²¹⁴⁾ Pour rappel, l'article 18 dispose que : « Le chef d'entreprise commente et explique le rapport écrit constituant la mise à jour de l'information de base. Le commentaire porte, en particulier, sur les modifications intervenues, sur les facteurs qui les ont provoquées, ainsi que sur les mesures prises ou à prendre en fonction de ces modifications ».

⁽²¹⁵⁾ Pour rappel, l'article 19 de l'A.R. du 27 novembre 1973 dispose que : « *Le chef d'entreprise explique le bilan, le compare aux bilans des deux années précédentes et commente les modifications intervenues. Il analyse en particulier : 1° les modifications apportées à l'avoir social ; 2° la modification et la destination des réserves ; 3° les amortissements effectués en précisant leur nature, leur importance et leur évolution ; 4° les modifications de l'endettement, suivant la nature des créanciers et le délai de remboursement ainsi que l'incidence de ces modifications sur l'actif ; 5° les modifications de l'immobilisé ; 6° les modifications du réalisable ; 7° les modifications du disponible ; 8° la solvabilité et la rentabilité de l'entreprise sur base de ratios, avec commentaire des données utilisées.* ».

⁽²¹⁶⁾ Pour rappel, l'article 20 dispose que : « *Le chef d'entreprise explique le compte de résultats, le compare aux comptes de résultats des deux années précédentes et commente les modifications intervenues. Il analyse en particulier : 1° l'évolution du niveau des différentes recettes et des différentes dépenses ; 2° la répartition des bénéfices ; 3° la manière dont l'entreprise compte épurer les pertes éventuelles ; 4° le montant des rémunérations allouées au cours de l'exercice* ».

- 2) le souci exprimé par les membres du Conseil d'entreprise désignés par les travailleurs en ce qui concerne la compréhension des informations communiquées.

745. À titre indicatif, il pourrait incorporer dans ses commentaires l'analyse de la structure financière et de l'évolution de la situation financière sous les aspects suivants⁽²¹⁷⁾ :

- le bilan, en mettant l'accent sur la solvabilité et la liquidité ;
- le compte de résultats, en mettant l'accent sur l'analyse de la rentabilité et la répartition de la valeur ajoutée ;
- l'analyse du tableau de financement.

154

746. Dans l'ensemble de son analyse, le réviseur d'entreprises doit garder à l'esprit les préoccupations essentielles des membres du Conseil d'entreprise qui la recevront.

747. Il doit mettre l'accent sur la vue globale qui ressort 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⁽²¹⁸⁾.

4.6.2. Répondre aux questions

748. En exécution de sa fonction légale, le réviseur d'entreprises répond aux questions qui lui sont posées par les membres du Conseil d'entreprise, lorsque celles-ci relèvent de sa compétence. Sa présence aux réunions du Conseil d'entreprise s'inscrit dans la perspective d'un dialogue entre les membres nommés par les travailleurs et l'organe de gestion⁽²¹⁹⁾.

749. Les questions qui sont généralement posées au réviseur d'entreprises au cours d'une réunion du Conseil d'entreprise se classent en trois types essentiels⁽²²⁰⁾ :

- 1) celles qui portent sur la définition technique d'un terme, d'une opération, d'un tableau ;
- 2) celles dont l'objectif est la compréhension d'une information, en ce compris les modalités de son établissement ;

aux membres des organes d'administration, de direction et de surveillance; 5° l'évolution de la rentabilité de l'entreprise sur base de ratios, avec commentaire des données employées. Le chef d'entreprise fournit un commentaire sur le rapport mentionné à l'article 17, 3° (utilisation des mesures fiscales et financières d'encouragement prises par les pouvoirs publics). À cette occasion, il indique et analyse la répercussion sur le compte annuel, de même que l'utilisation qui sera faite de ces mesures et quels effets elles auront sur la politique de l'entreprise et sur les coûts et l'emploi en particulier. ».

⁽²¹⁷⁾ *Ibidem.*

⁽²¹⁸⁾ Point 5.3.5. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽²¹⁹⁾ Point 2.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽²²⁰⁾ Point 2.3.1. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

3) les demandes par lesquelles l'intervenant sollicite un supplément d'information.

750. Lorsqu'une question de la première catégorie est adressée directement au réviseur d'entreprises, celui-ci peut prendre l'initiative de répondre, pour autant que ceci relève de sa compétence professionnelle. Il veillera à mettre particulièrement en évidence les concepts fondamentaux nécessaires à la bonne compréhension de l'information ⁽²²¹⁾.

751. Lorsque la question a pour objet de saisir le sens d'une information ou les modalités de son élaboration, le réviseur d'entreprises doit avoir un souci didactique. Son objectif est d'assurer la compréhension de l'information par les membres du Conseil d'entreprise, dans le contexte des objectifs poursuivis par la transmission des informations économiques et financières au Conseil d'entreprise ⁽²²²⁾.

752. Pour qu'une information financière puisse être considérée comme comprise, il ne faut pas seulement en connaître le contenu, il faut aussi pouvoir en apprécier l'importance relative et la situer dans le contexte global de la vie de l'entreprise ⁽²²³⁾.

753. La troisième catégorie de questions regroupe des demandes d'informations supplémentaires. Il appartient à l'organe de gestion de répondre à ces questions. Dans la mesure où il dispose sur place de toute l'information nécessaire, le réviseur d'entreprises peut, à la demande de l'organe de gestion, l'assister dans sa réponse ⁽²²⁴⁾.

754. Par ailleurs, il est évident que le réviseur d'entreprises sera toujours en mesure de fournir une réponse plus claire, plus précise et exprimée en des termes plus simples, lorsque les questions lui sont adressées avant la réunion ⁽²²⁵⁾.

755. Lorsque les questions sont posées dans le cadre de l'information trimestrielle et occasionnelle, le réviseur d'entreprises s'efforcera toujours de situer cette information dans la vue globale de l'entreprise et de la rapprocher de l'information annuelle et de l'information de base dont disposent les membres du Conseil d'entreprise ⁽²²⁶⁾.

⁽²²¹⁾ Point 2.3.2. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽²²²⁾ Pour rappel, l'article 3 de l'A.R. du 27 nov. 1973 dispose que les informations sont destinées à :
 – fournir aux travailleurs une image claire et correcte de la situation, de l'évolution et des perspectives de l'entreprise (ou de l'entité juridique dont elle fait partie) ;
 – 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 ;
 – permettre de situer l'entreprise dans le cadre plus large, d'une part, du groupe économique ou financier dont elle fait partie et d'autre part, du secteur et de l'économie régionale, nationale et internationale.

⁽²²³⁾ Point 2.3.3. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽²²⁴⁾ Point 2.3.4. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽²²⁵⁾ Point 2.3.5. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.

⁽²²⁶⁾ Point 2.3.6. des Normes de l'IRE relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise.



**BIBLIOGRAPHIE – PRINCIPALES SOURCES
LÉGALES ET RÉGLEMENTAIRES**

**BIBLIOGRAFIE – BELANGRIJKSTE
WETTELIJKE EN REGLEMENTAIRE BRONNEN**

1. DROIT EUROPÉEN

- Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, *J.O.U.E.*, 9 juin 2006, L 157/87.
- Directive 94/95/CE du Conseil du 22 septembre 1994 concernant l'institution d'un comité d'entreprise européen ou d'une procédure dans les entreprises de dimension communautaire et les groupes d'entreprises de dimension communautaire en vue d'informer et de consulter les travailleurs, *J.O.U.E.*, 30 septembre 1994, L 254/64.
- Directive 2002/14/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 mars 2002 établissant un cadre général relatif à l'information et la consultation des travailleurs dans la Communauté européenne, *J.O.U.E.*, 23 mars 2002, L 80/29.

2. DROIT BELGE

2.1. Lois

- Code des sociétés du 7 mai 1999, *M.B.*, 6 août 1999.
- Loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, *M.B.*, 27 septembre 1948.
- 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, *M.B.*, 24 mai 2007, *err.*, *M.B.*, 10 juillet 2007.
- Loi du 5 décembre 1968 sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires, *M.B.*, 15 janvier 1969.
- Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, *M.B.*, 4 septembre 1975.
- Loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat, *M.B.*, 28 février 1985.
- Loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi, *M.B.*, 30 décembre 1995.
- Loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail, *M.B.*, 18 septembre 1996.
- Loi du 2 août 2002 modifiant le Code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes, dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition, *M.B.*, 22 août 2002.
- Loi du 4 décembre 2007 relative aux élections sociales pour l'année 2008, *M.B.*, 7 décembre 2007.
- Loi du 23 avril 2008 complétant la transposition de la Directive 2002/14/CE du Parlement européen et du Conseil du 11 mars 2002 établissant un cadre général relatif à l'information et la consultation des travailleurs dans la Communauté européenne, *M.B.*, 16 mai 2008.
- Loi du 17 décembre 2008 instituant notamment un Comité d'audit dans les sociétés cotées et dans les entreprises financières, *M.B.*, 29 décembre 2008

2.2. Arrêtés royaux

- Arrêté royal du 12 septembre 1972 rendant obligatoire la convention collective de travail conclue le 9 mars 1972 au sein du Conseil National du travail, coordonnant les accords nationaux et les conventions collectives de travail relatifs aux Conseils d'entreprise, conclus au sein du Conseil National du travail, *M.B.*, 25 novembre 1972.
- Arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprises, *M.B.*, 28 novembre 1973.
- Arrêté royal du 4 août 1996 relatif au bilan social, *M.B.*, 30 août 1996.
- Arrêté royal du 10 août 1998 portant exécution de l'article 8 de la loi du 23 avril 1998 portant des mesures d'accompagnement en ce qui concerne l'institution d'un Comité d'entreprise européen ou d'une procédure dans les entreprises de dimension communautaire et les groupes d'entreprises de dimension communautaire en vue d'informer et de consulter les travailleurs, *M.B.*, 17 octobre 1998.
- Arrêté royal du 3 mai 1999 relatif aux missions et au fonctionnement des comités pour la prévention et la protection au travail, *M.B.*, 10 juillet 1999.
- Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, *M.B.*, 6 février 2001.
- Arrêté royal du 4 avril 2003 relatif aux prestations qui mettent en cause l'indépendance du commissaire, *M.B.*, 19 mai 2003.
- Arrêté royal du 4 avril 2003, en exécution de l'article 133, alinéa 10, du Code des sociétés visant la création du comité d'avis et de contrôle de l'indépendance du commissaire, *M.B.*, 19 mai 2003.
- Arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition des dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, *M.B.*, 27 avril 2007.
- Arrêté royal du 25 avril 2007 modifiant le Code des sociétés en vue de la transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les Directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil, *M.B.*, 27 avril 2007.
- Arrêté royal du 26 avril 2007 organisant la surveillance et le contrôle de qualité et portant règlement de discipline des réviseurs d'entreprises, *M.B.*, 27 avril 2007, *err. M.B.*, 23 juillet 2007.
- Arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises et abrogeant l'arrêté royal du 13 octobre 1987 relatif au stage des candidats réviseurs d'entreprises, *M.B.*, 30 mai 2007.
- Arrêté royal du 30 avril 2007 relatif à l'agrément des réviseurs d'entreprises et au registre public, *M.B.*, 30 mai 2007.
- Arrêté royal du 30 avril 2007 portant coordination 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 et de l'arrêté royal du 21 avril 2007 portant transposition de dispositions de la Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et

des comptes consolidés et modifiant les Directions 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la Directive 84/253/CEE du Conseil, *M.B.*, 24 mai 2007, *err. M.B.*, 10 juillet 2007.

2.3. Normes et avis du Conseil de l'IRE

- Normes de l'IRE du 7 février 1992 relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du Conseil d'entreprise, adaptées en 2002.
- Normes de l'IRE du 30 août 2007 relatives à certains aspects liés à l'indépendance du commissaire, entrées en vigueur le 29 juin 2008.
- Recommandation du 3 décembre 1999 relative à la révision d'une société en difficultés.

160

3. JURISPRUDENCE CITÉE

- Prés. Comm. Nivelles, 10 avril 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 605.
- Prés. Comm. Liège, 16 avril 1986, *R.P.S.*, 1986, p. 173.
- Prés. Comm. Malines, 9 mai 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 612.
- Prés. Comm. Bruxelles, 5 juin 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 617 et *J.T.T.*, 1986, p. 431.
- Prés. Comm., Bruxelles, 13 janvier 1987, *R.W.*, 1986-1987, col.1845.
- Prés. Comm., Bruxelles, 24 décembre 1990, *Soc. Kron.*, 1991, p. 190.
- Prés. Comm. Bruxelles, 9 novembre 1992, *T.R.V.*, 1993, p. 38.
- Prés. Comm. Anvers, 3 mai 1993, *T.R.V.*, 1996, p. 319, note B. TILLEMANS.
- Prés. Comm. Bruxelles, 13 janvier 1995, *T.R.V.*, 1996, p. 332.
- Prés. Comm. Bruxelles, 17 mai 1995, *R.D.C.*, 1996, p. 184 et *T.R.V.*, 1996, p. 331.
- Prés. Comm., Bruxelles, 16 juin 1995, *R.P.S.*, 1995, p. 453, note K. GEENS.
- Prés. Comm., Bruxelles, 6 juin 1996, *R.D.C.*, 1998, p. 597, note B. TILLEMANS.
- Prés. Comm., Verviers, 11 décembre 1998, *R.D.C.*, 1999, p. 588, note D. LECLERCQ.
- Prés. Comm., Charleroi, 25 juillet 2003, *R.D.C.*, 2006, p. 467, note H. BRAECKMANS.

4. ARTICLES ET OUVRAGES

- AERTS, K., *Taken en aansprakelijkheid van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Bruxelles, Larcier, 2002.
- BOULARD, M., « Le Commissaire et le Conseil d'Entreprise », in *La réforme du révisorat*, Journée d'études du 25 septembre 1985, Louvain-la-Neuve, p. 1-36.
- BRAECKMANS, H., « De commissaris van de moederverenootschap en van de dochterverenootschap » note sous Prés. Comm., Charleroi, 25 juillet 2003, *R.D.C.*, 2006, p. 467.
- BRAECKMANS, H., « De benoeming van de commissaris-revisor: nieuwe rechtspraak », *R.W.*, 1986-87, p. 1793.
- BUYLE, J.P., « Observations relatives à la procédure de nomination de commissaire-réviseur », note sous Prés. Comm. Nivelles, 10 avril 1986, *R.D.C.*, 1986, p. 607.

- CLAES, R., « De richtlijn van 22 september 1994 inzake de Europese ondernemingsraad », *Ors.*, 1995, p. 29 et s.
- COX, G., WEYNS M. et WYCKMANS, F., *Le Conseil d'entreprise en poche 1999-2000*, Kluwer, 1999.
- DE KOSTER, A., « De informatiebevoegdheden van de ondernemingsraad ten aanzien van de groep of de financiële en economische entiteit waarvan de onderneming deel uitmaakt », *R.W.*, 1983-1984, p.1106-1120.
- DE POORTER, I., *Controle van financiële verslaggeving: revisoraal en overheidstoezicht*, Anvers, Intersentia, 2007.
- DE WOLF, M. et VAN CUTSEM, D., *Révisorat d'entreprises : nouvelles attentes, nouvelles exigences*, Bruges, La Chartre, 2006.
- GOLFAYS, M., « L'affaire Schweitzer », note sous Corr. Bruxelles, 20 mars 1998, *J.T.T.*, 1998, p. 284-289.
- IRE, *Vademecum du réviseur d'entreprises*, T.I., Bruxelles, Editions Standaard, 2005.
- IRE, « Exercice de la mission de réviseur vis-à-vis des conseils d'entreprise : principes », in *Vademecum*, Anvers, Standaard Uitgeverij, 2002, p. 755-771.
- IRE, *La responsabilité civile, pénale et disciplinaire du réviseur d'entreprises*, Bruges, la Chartre, 2003.
- LECLERCQ, D., « Le remplacement du commissaire-réviseur en cas de changement d'actionariat dans une société ayant un Conseil d'entreprise », note sous Prés. Comm., Verviers, 11 décembre 1998, *R.D.C.*, 1999, p. 588.
- LEFEBVRE, C., et VAN NUFFEL, L., « Financière en economische informatie voor de ondernemingsraad », in *Liber Amicorum 40 ans de l'IRE 1953-1993*, p. 138-153.
- MAES, J.P. et VAN HULLE, K., *De hervorming van het bedrijfsrevisoraat*, Anvers, Kluwer, 1985.
- MALHERBE, J., DE CORDT, Y., LAMBRECHTS, Ph. et MALHERBE, Ph., *Droit des sociétés. Précis*, Troisième Edition, Bruxelles, Bruylant, 2009.
- NYSSSEN, B., « L'intervention du juge dans la désignation du réviseur d'entreprise », *Ors.*, 1995, p. 49-55.
- OLIVIER, H. et VAN DE WALLE, V., « De ondernemingsraad en de bedrijfsrevisor », *Oriëntatie*, 1992, p. 139.
- OLIVIER, H., « Le conseil d'entreprise et le réviseur », *Ors.*, 1987, 75.
- OLIVIER, H., « Le conseil d'entreprise et le réviseur », *Ors.*, 1991, 137.
- OLIVIER, H., « Nouveau régime du contrôle et fonctions du commissaire », Ann. dr. Liège, 1985, p. 33-72.
- PAEMELIERE, R., « Verslaggeving aan de ondernemingsraad », in *Acc. Bedr. (M)*, 2003, n°2, p. 17-19.
- RIJCKAERT, O. et BRASSEUR, P., *Conseil d'entreprise et CPPT*, Kluwer, 2003, p.153-161.
- STEYAERT, J., DORSSEMONT, F., DE GANCK, C. et DE GOLS, M., *Paritair overleg in de onderneming*, Kluwer, 2009.
- SZAFRAN, D., « Les conflits d'intérêt au sein des sociétés et la notion d'administrateur indépendant », in *Actualités en droit des sociétés*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 34 e.s.
- TILLEMANS, B., « Nieuwe aandeelhouders, nieuwe commissaris-revisor ? » note sous Prés. Comm. Anvers, 3 mai 1993, *T.R.V.*, 1996, p. 319.

- TILLEMANN, B., *Le statut du commissaire*, Bruges, la Charte, 2007.
- VANDER LINDEN, M. et VANDERSTAPPEN, E., *La société et son commissaire. Cas pratiques*, Bruxelles, 2004.
- VANDER LINDEN, M., « Rôle et missions du réviseur d'entreprises à l'égard du Conseil d'entreprise », in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p. 115-141.
- VAN EECKHOUTTE, W., *Compendium social, Droit du travail 2007-2008*, t.II., Kluwer, 2007.
- VAN GEYT, P., « L'installation du conseil d'entreprise nouvellement élu », *Tax Audit & Accountancy*, juin 2006, p. 14-19.
- VAN GEYT, P., « De vertrouwensrelatie in de ondernemingsraad: de taak van de Inspectie der Bedrijfsorganisatie en het bedrijfsrevisoraat », in *Liber Amicorum Henri Olivier*, Brugge, die Keure, 2000, p. 525-538.
- VEROUGSTRAETE, I., « Le contrôle financier des sociétés anonymes », in *Les sociétés commerciales*, Editions du Jeune Barreau de Bruxelles, 1985, p. 262-299.
- VYNCKE, J.P., « Les informations à fournir aux conseils d'entreprise et le nouveau code des sociétés », in *25 ans de droit comptable Liber Amicorum Michel vander Linden*, Diegem, Ced. Samsom, 2000, p. 223-226.

5. DIVERS

- Avis du Conseil Central de l'Economie du 12 juillet 1972 relatif à la réforme du révisorat, 1972/433.
- Centre de Recherche et d'Information Socio Politiques (CRISP), *Courrier hebdomadaire n° 515* du 19 mars 1971.
- Le guide pratique à l'intention des membres du Conseil d'entreprise publié par le Service public fédéral Emploi, Travail et Concertation sociale, Janvier 2008.

DEEL 2

**BEVRAGING VAN
ONDERNEMINGSRAADLEDEN**

PARTIE 2

**ENQUETE DES MEMBRES DU
CONSEIL D'ENTREPRISE**



INLEIDING

Het tweede luik van de studie bestaat, zoals in de algemene inleiding al gesteld, uit een bevraging van de verschillende vertegenwoordigingen van de Ondernemingsraad (OR) met betrekking tot de rol van de bedrijfsrevisor ten opzichte van het orgaan.

De doelstelling is hierbij te peilen naar de verwachtingen ten opzichte van de bedrijfsrevisor, de praktijkuitoefening in kaart te brengen en te vragen naar een kwaliteitsbeoordeling van de taakvervulling door de bedrijfsrevisor. Het gaat hier dus om een bevraging van de “gebruikers” of “rechtstreeks belanghebbenden” en niet om een enquête van de personen, die deze rol uitoefenen, namelijk de bedrijfsrevisoren. Een eventuele bevraging van deze bedrijfsrevisoren zou uiteraard het beeld over de OR-rolvervulling verder vervolledigen. De studie heeft zich in dit kader dus beperkt tot een “klantenbevraging”.

Het is vervolgens belangrijk te benadrukken dat het hier om twee verschillende soorten “rechtstreeks belanghebbenden” gaat met betrekking tot de rol die de bedrijfsrevisor vervult in het kader van de verstrekking van economisch-financiële informatie aan de OR:

- De werknemersvertegenwoordiging als “informatie-ontvanger”: in de OR bekomen zij veel economische en financiële informatie over hun bedrijfsorganisatie die hun tewerk stelt. De OR is een bron van informatie en zij wensen zeker te zijn dat deze informatie betrouwbaar is. Zij wensen daarom ook vertrouwen te kunnen hebben in de bedrijfsrevisor die voor hun (en dus niet voor de werkgever) deze informatie moet certificeren en toelichten.
- De werkgever als de “informatieverstrekker”: in hun verwachtingen draait het in de eerste plaats om op een correcte wijze te beantwoorden aan de regels en afspraken waarbij economische en financiële informatie dient te worden beschikbaar gesteld van het personeel, met name de werknemersafgevaardigden in de OR, als onderdeel van gevestigde en georganiseerde sociale dialoog en werknemersinspraak op het niveau van de bedrijfsorganisatie. Deze werkgeversvertegenwoordigers hebben over het algemeen een betere financiële en economische opleiding dan de meeste werknemers die zetelen in de OR, en hebben ook een ervaring met de betrouwbaarheid en deskundigheid van de bedrijfsrevisor op andere terreinen en werkgebieden van de bedrijfsorganisatie en zijn *corporate governance*.

Van de twee bevroegde groepen zijn de werknemersvertegenwoordigers dus het meest “rechtstreeks belanghebbenden” als het gaat om de OR-rol van de bedrijfsrevisor.

In eerste instantie werd in de bevraging nagegaan hoe de bedrijfsrevisor volgens deze twee groepen respondenten zijn wettelijke opdracht vervult ten opzichte van de OR en de daarbij horende professionele IBR-normen al of niet volgt. Deze voorgeschreven taken met bijhorende professionele normen werden omstandig en gedetailleerd toegelicht in het eerste, juridische deel van deze studie. De praktijk van deze OR-taakvervulling van de bedrijfsrevisor wordt op basis van de enquêteresultaten overlopen in hoofdstuk 7.

Een apart hoofdstuk 8 wordt gewijd aan de betrokkenheid van de OR bij de benoeming van de bedrijfsrevisor.

In tweede instantie focust de enquête op de onderzoeksvraag: hoe evalueren of beoordelen de bevroegde stakeholders de OR-rol die de bedrijfsrevisor vervult en welke factoren spelen in deze beoordeling een significante rol. Deze tevredenheidsvraag behandelen we in hoofdstuk 9.

Vanuit de these van een mogelijke *reasonable gap* gaan we na in hoeverre respondenten die onrealistische taakverwachtingen hebben over de OR-rol van de bedrijfsrevisor – i.e. niet voorgeschreven door de regelgeving – al of niet een significant grotere kans hebben op een negatiever kwaliteitsoordeel, nutsevaluatie en algemene tevredenheid over het OR-optreden van de bedrijfsrevisor.

Vanuit de these van een *standards performance gap* gaan we na in hoeverre respondenten die volgens hun eigen mening aangeven dat de bedrijfsrevisor een aantal van de voorgeschreven taken volgens de uitgevaardigde IBR-normen niet uitvoert een significant grotere kans hebben op negatieve percepties over het OR-functioneren van de bedrijfsrevisor.

Hoofdstuk 5 en 6 vormen als het ware voorbereidende hoofdstukken voor deze analyses. Hoofdstuk 5 overloopt in detail de enquête-methodologie van de uitgevoerde bevraging.

Het verhaal van de bedrijfsrevisor en de OR is uiteraard verbonden aan de algemene situatie van de Economische en Financiële Informatie (EFI)-verstrekking aan de OR. Een aantal vragen in de enquête peilden dan ook naar de staat van deze EFI-verstrekking in de bedrijfsorganisatie als context en achtergrond voor de verdere vraagstelling over de OR-rolvervulling van de bedrijfsrevisor. Deze vragen over de EFI-verstrekking worden behandeld in hoofdstuk 6.

In de presentatie van het enquêtemateriaal zal ook hier en daar worden verwezen naar twee andere bronnen. Het gaat dan enerzijds om een gelijkaardige bevraging uitgevoerd door een team van de Universiteit Gent in 1998 (*cf.* hierover voornamelijk DE BEELDE, COOREMAN & LEYDENS, 2003). Anderzijds voert de Inspectie Sociale Wetten op regelmatige basis formele basiscontroles uit van de wijze waarop de EFI-verstrekking in de Belgische Ondernemingsraden volgens de (wettelijke) reglementering gebeurt of niet. In haar jaarverslag publiceert deze Inspectie statistieken over deze uitgevoerde controles. Ook naar deze bron zal af en toe worden verwezen in voornamelijk de hoofdstukken 6 en 7. Bij het afsluiten van de studie (eind 2009) was het jaarverslag van de Inspectie voor het jaar 2007 beschikbaar.

HOOFDSTUK 5

METHODOLOGIE

CHAPITRE 5

METHODOLOGIE

5.1. INLEIDING

756. Een steekproef van zowel werknemersvertegenwoordigers als werkgeversvertegenwoordigers werd uitgenodigd deel te nemen. De klemtoon van de bevraging lag in de eerste plaats bij de werknemersvertegenwoordigers omdat de Ondernemingsraad (OR)-taak van de bedrijfsrevisor gericht is op een optimale Economische en Financiële Informatie (EFI)-verstrekking aan deze werknemersvertegenwoordigers door de werkgever. In de volgende punten overlopen we de gevolgde methodiek door achtereenvolgens de bevragingswijze, de steekproeftrekking en de respons te beschrijven.

5.2. BEVRAGINGSWIJZE

757. Vanuit kostenefficiëntie werd als bevragingwijze gekozen voor een *mixed-mode* methode, waarbij een eerste golf van respondenten via een webenquête werd bevraged en een tweede golf met een postenquête. Onderzoek toont aan dat zulke combinatie niet tot vertekening in de resultaten leidt. De wetenschappelijke ervaring leert evenwel dat beide methodes grotere problemen van non-respons hebben dan andere methodes (telefoon of *face-to-face*). Dit geldt in het bijzonder voor de webenquête. Het betekent dat we voor deze enquête met een beperkt aantal vragen dienden te werken. Zo werd onder andere besloten om wat betreft de kwaliteitsbeoordeling van de OR-bedrijfsrevisor enkel te vragen naar ervaringen en niet naar de kwaliteitsverwachtingen.

758. Vanuit deze overwegingen werd bovendien ook beslist de bevraging van de werkgeverszijde met één module in te korten. De wetenschappelijke *survey*-praktijk toont immers aan dat het enquêteren van bedrijfsleiders zéér moeilijk is. In België wordt de responsratio bij deze groep op ongeveer 25 % geschat (1 op 4 die meewerkt). Zo merken we bijvoorbeeld ook dat in de recent georganiseerde *European Company Survey 2009* voor België de responsratio voor de bevrage managers 32 % bedroeg, terwijl dit voor de bevrage werknemersvertegenwoordigers 47 % was.

759. Een korte, afgebakende vragenlijst leek ons dus essentieel om de werkgeverszijde te overtuigen tot medewerking. De keuze tot inkorting viel hierbij op de module van de benoeming van de bedrijfsrevisor. Enkel de vraag naar welke criteria hij of zij belangrijk vindt bij de keuze van de bedrijfsrevisor werd behouden. Vanuit de hoofdvraag van het onderzoek, de beoordeling van het OR-functioneren van de bedrijfsrevisor, leek dit de meest voor de hand liggende keuze. Deze vragen hadden immers betrekking op het proces dat aan deze relatievorming voorafgaat – de benoeming.

760. Het neemt niet weg dat verderop wanneer in hoofdstuk 8 deze resultaten over de OR-betrokkenheid bij de benoeming ter sprake komen, niet uit het oog mag worden verloren, dat deze resultaten enkel zijn gebaseerd op de antwoorden van de werknemerszijde en aldus moeten worden geïnterpreteerd.

761. In het kader van deze bevraging werden vier vragenlijsten ontwikkeld: een vragenlijst voor de werknemersafgevaardigden en een vragenlijst voor (vertegenwoordigers van) de werkgevers, en dit telkens in de beide landstalen. De vragenlijsten zijn als bijlage 1 bij de studie gevoegd.

762. De vragenlijst voor de werknemersvertegenwoordiger bevatte volgende onderdelen:

1. Kenmerken van de OR
2. Economische en financiële informatie (EFI)
 - 2.1. Belang van de EFI
 - 2.2. Taken van de bedrijfsrevisor
 - 2.3. Soorten EFI
 - 2.4. Behandeling van de EFI in de OR

3. Benoeming van de bedrijfsrevisor
4. Aanwezigheden op voorbereidende vergaderingen
5. Informele contacten
6. Verslagen en rapporten van de bedrijfsrevisor
7. Houding en gedrag van de bedrijfsrevisor tegenover de OR-leden
8. Impact van de bedrijfsrevisor
9. Tevredenheid met het optreden van de bedrijfsrevisor
10. Sociaal klimaat in de OR

763. De vragenlijst voor de werkgever werd op verschillende plaatsen ingekort. Zo werden de punten vier en vijf over de deelname van de bedrijfsrevisor aan voorbereidende OR-vergaderingen van de werknemersvertegenwoordiging en de informele contacten tussen werknemersfractie en bedrijfsrevisor niet gesteld aan de werkgeversbevroegde. Het punt over de benoeming werd ook sterk ingekort. De werkgeversvragenlijst bevatte hierover enkel een vraag naar de belangrijkste keuzecriteria.

764. De enquête werd in eerste instantie afgenomen met behulp van het internet. Voor respondenten die niet over het internet beschikken, werd een schriftelijke bevraging per post voorzien. Elke respondent ontving per e-mail een uitnodiging tot deelname aan de enquête. De uitnodiging bevatte een uniek paswoord wat de respondent de mogelijkheid gaf de enquête te onderbreken en op een later moment te hervatten. Voor één vakbond werd in samenspraak besloten om een andere werkwijze te volgen. De vertegenwoordigers van deze vakbond kregen een open link naar de enquête, zonder paswoord.

5.3. STEEKPROEF

765. De doelgroep van de enquête is zoals gesteld de Ondernemingsraden. Daar de OR-regelgeving betreffende de bedrijfsrevisor niet van toepassing is op de gesubsidieerde onderwijsinstellingen, kunnen deze uit de onderzoekspopulatie worden weggelaten.

766. Verder zorgt de focus op Ondernemingsraden er voor dat bedrijven uit de bouwsector niet tot de onderzoekspopulatie behoren. In dit paritaire comité 124 worden in onderlinge overeenstemming tussen de sociale partners nog altijd geen Ondernemingsraden samengesteld en worden de EFI-bevoegdheden dus toegekend aan de opgerichte syndicale delegaties.

767. In het trekken van de steekproef werd gekeken naar de periode 2004-2008, de vorige periode sinds de sociale verkiezingen. De gegevens van 2008 zouden immers een aantal nieuw opgerichte Ondernemingsraden in de steekproef opleveren, die moeilijk al een uitvoerige praktijkbeoordeling kunnen maken. Raadpleging van het databestand Sociale Verkiezingen van de Federale Overheidsdienst Werkgelegenheid, Arbeid en Sociaal Overleg (FOD WASO) toonde aan dat het gaat om 2.631 Ondernemingsraden in totaal.

768. Vervolgens zijn de fracties in deze Ondernemingsraden opgedeeld naar vakbond (ACV, ABVV, ACLVB en Kaderlijsten). Met hun grootte als wegingsfactor is vervolgens een toevalssteekproef van 600 fracties getrokken uit deze populatie.

769. De brutosteekproefpopulatie bestond aan werknemerszijde dus uit deze 600. Het ging om 341 ACV-fracties, 216 ABVV-fracties, 35 ACLVB-fracties en 8 Kaderlijsten. Vanuit praktische overwegingen werden de laatstgenoemde niet verder meegenomen in het onderzoek. In het onderzoek werden dus 592 fracties als steekproef aan vakbondszijde meegenomen.

770. In een volgende stap diende gekozen te worden wie te bevragen. Het opzet was zowel de werkgeversfractie als werknemersfractie te bevragen door van elke zijde één bevoorrechte getuige te enquêteren. Een toevalsselectie uit de gehele populatie van OR-leden leek immers niet zo zinvol. Naast het praktische probleem – deze aanpak zou een namenbestand van deze populatie vereisen – lijkt het vooral ook nuttiger “woordvoerders” te bevragen met enige ervaring, betrokkenheid en overzicht betreffende het EFI-gebeuren van de OR.

771. Aan werkgeverszijde dachten we dan in de eerste instantie aan de voorzitter van de OR – soms is dit het ondernemingshoofd. Dit is echter niet altijd een goede keuze daar de voorbereiding en opvolging van de OR-praktijk vanuit werkgeverszijde niet altijd door deze eerste leidinggevende gebeurt, maar eerder door bijvoorbeeld de personeelsdirecteur of de financieel directeur (cf. EFI-topic). Het leek ons dan ook belangrijk eerder deze directe verantwoordelijke betreffende de EFI-verstrekking in de OR te bevragen. Via het IBR werd in dit verband aan de bedrijfsrevisor gevraagd contactpersonen en hun coördinaten op te geven. Verder kon hier ook worden gerekend op de medewerking vanuit het Verbond van Belgische Ondernemingen (VBO).

772. Aan werknemerszijde stelt zich met deze aanpak natuurlijk de vraag naar “wie” selecteren. Hier werd volgens de vakbond een verschillende werkwijze toegepast. Voor ACLVB, de kleinste groep, bezorgde de vakbondsinstantie ons een contactpersoon. Bij ACV en ABVV werd eerst bepaald of de arbeiders- dan wel de bediendegroep het grootste was in de geselecteerde fractie.

773. Vervolgens werd voor het ACV uit de adressenlijst, waarover deze vakbond nationaal beschikt, op toevallige wijze een contactpersoon geselecteerd uit de lijst van vertegenwoordigers uit de betreffende arbeiders- of bediendefractie. Wat betreft ABVV werd de lijst van fracties opgedeeld naar beroepscentrale die de fractie opvolgt. Vervolgens werd aan deze centrales gevraagd een contactpersoon in de betreffende fractie aan te spreken en de vragenlijst te laten invullen.

5.4. VELDWERK

774. De enquête werd in eerste instantie afgenomen met behulp van het internet. Voor respondenten die niet over het internet beschikken en als tweede, responsverhogende ronde werd ook een schriftelijke bevraging per post voorzien. Elke respondent ontving voor de webenquête per e-mail een uitnodiging tot deelname aan de enquête.

775. De uitnodiging bevatte een uniek paswoord wat de respondent de mogelijkheid gaf de enquête te onderbreken en op een later moment te hervatten. De respondent werd tweemaal herinnerd aan de enquête. Dezelfde herinneringen werden ook bij de postenquête voorzien.

776. Voor het ABVV werd in samenspraak besloten om een andere werkwijze te volgen. De vertegenwoordigers van deze vakbond kregen een open link naar de enquête, zonder paswoord. Dit kaderde wederom in de getrapte procedure bij deze vakbond. Bij deze vakbond werd als procedure afgesproken dat de centrales een contactpersoon zouden contacteren en zouden aanzetten tot het invullen van de enquête (via het web of per post).

777. Concreet verliep het veldwerk in de periode maart-september 2009 als volgt (cf. Tabel 1).

Tabel 1: Overzicht volgens fase van het veldwerk

Periode 2009	Fase
15 maart - 30 april	Webenquête ACV, ACLVB en werkgevers
maart - juni	ABVV-enquête via beroepscentrales
mei	Postenquête ACV
september	Postenquête werkgevers met VBO-aanmoedigingsbrief

778. De tweede, schriftelijke bevragingsronde aan werkgeverszijde werd georganiseerd met een ingesloten oproep tot deelname vanuit het VBO.

5.5. RESPONSOVERZICHT

779. Aldus werden aan werknemerszijde 178 bruikbare enquêtes verzameld.

Tabel 2: Responsoverzicht van de enquête aan werknemerszijde

	ACV	ABVV	ACLVB	Totaal
1. Bruto-steekproef	341	216	35	592
2. Overlap	19	6	-	25
3. Geen contactpersoon of verkeerdelijk aangesproken	48	8	3	59
4. Bedrijf verdwenen	7	6	-	13
5. Uitval (2 + 3 + 4)	74	20	3	97
6. Weigering	-	???	2	2
7. Geen antwoord	143	148	24	282
8. Respons	124	48	6	178
9. Netto-steekproef (1 - 5)	267	196	32	495
10. Netto-respons % (8/9)	46 %	25 %	19 %	36 %

780. Hierbij werd de enquête vooreerst met een stuk uitval geconfronteerd. Een eerste belangrijke uitval situeerde zich aan ACV-kant. Het ging dan om de afwezigheid van adresgegevens van een contactpersoon voor het betreffende bedrijf in het nationale militantenbestand of waarbij de geselecteerde contactpersoon meldde niet langer actief te zijn als werknemersvertegenwoordiger. Ook bij ACLVB zien we zo drie gevallen. Door de getrapte procedure hebben we voor het ABVV slechts beperkt zicht op dit soort van uitval.

781. Vervolgens zien we bij elke vakbond een stuk uitval daar het geselecteerde bedrijf ondertussen niet meer bestond of omdat het om een reeks vestigingen van dezelfde onderneming of non-profitorganisatie ging. Aldus werd de enquête in het veld gezet bij in totaal 495 OR-fracties, dit is 84 % van de oorspronkelijke steekproefpopulatie. Met deze netto-steekproef als referentie werd aldus een respons behaald van 36 %. Bij het ACV ligt deze respons hoger, bij ABVV en ACLVB lager.

Tabel 3: Responsoverzicht van de enquête aan werkgeverszijde

	Werkgevers
1. Bruto-steekproef	582
2. Overlap	58
3. Geen bedrijf	10
4. Geen naam	117
5. Uitval (2 + 3 + 4)	185
6. Weigering	42
7. Geen antwoord	236
8. Respons	119
9. Netto-steekproef	397
10. Netto-respons	30 %

782. Aan werkgeverszijde werden eerst de dubbels weggeselecteerd. Zoals al gesteld, werden via het bestand “sociale verkiezingen” bijna 600 verschillende OR-vakbondsfracties geselecteerd, gewogen volgens grootte. Vervolgens was het de bedoeling van deze Ondernemingsraden ook de werkgever uit te nodigen tot deelname. Op twee wijzen sluipen een aantal werkgevers dan meerdere malen in de steekproef. Enerzijds omdat (bij vooral grote bedrijven) de fracties van meer dan één vakbond zijn geselecteerd en anderzijds omdat voor een bedrijf meerdere Ondernemingsraden kunnen bestaan.

783. Ook deze werkgever kan men maar één keer bevragen. Aldus werd de werkgeverssteekproef al gezuiverd van 58 dubbels. Een tweede grote reden van uitval was het gebrek aan contactnaam. Het was de bedoeling om via het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) en de bedrijfsrevisoren deze persoonsgegevens te verzamelen. Dit lukte voor 211 bedrijfsorganisaties. Via Trends top 50.000 en internet werd dit door het Onderzoeksinstituut voor Arbeid en Samenleving (HIVA) aangevuld met 186 extra gegevens.

784. Aldus werd de enquête via twee bevraging rondes (web en post) uitgezet bij 397 werkgeversvertegenwoordigers. In de tweede bevraging ronde gebeurde dit met een begeleidend schrijven vanuit het VBO. Uiteindelijk ontvingen we 119 ingevulde vragenlijsten van werkgeverszijde en 42 expliciete weigeringen. In deze groep van expliciete weigeringen vinden we verhoudingsgewijs een groot aantal non-profitinstellingen terug (17 van de 42).

785. Met een totale netto-respons van 30 % is aan werkgeverszijde dit naar responsgraad een bevredigend aantal en een respons die zeker aan de verwachtingen voldoet (*cf. supra*, nr. 757). De gemaakte keuze om de vragenlijst kort en afgebakend te houden, lijkt hier dus zeker effectief te zijn geweest.

786. Voor beide responsgroepen kan daarbij de belangrijke opmerking worden gemaakt dat de bevraging liep in een economisch moeilijke periode. De eerste helft van 2009 sloeg ook in België de crisis toe, wat uiteraard leidde tot een verhoogde werkdruk en belasting in de sociale dialoog op de werkvloer en voor de betrokken vertegenwoordigers.

5.6. PROFIEL VAN DE BEVRAAGDEN

787. Gezien de hoger dan verwachte uitval (en niet non-respons!), zowel aan vakbonds- als aan werkgeverszijde, hebben we ondanks de bevredigde responscijfers toch slechts een enquêtebestand verzameld voor 178 werknemersvertegenwoordigers en 119 werkgevers.

788. Dit zijn zeker werkbare aantallen, maar naar statistische verwerking hebben zulke aantallen hun beperkingen. Ingewikkelde kruisingen van achtergrondvariabelen kunnen niet worden gemaakt, want dit leidt tot cellen in een tabel met zéér weinig respondenten. In verklarende analyses moeten we stapsgewijs te werk gaan. Op basis van deze maatregelen is deze bevraging dan ook opgebouwd. Zo worden percentages afgerond weergegeven, zodat het totaal niet altijd exact 100 % bedraagt.

789. In de volgende tabellen overlopen we verder kort in hoeverre deze bevroagde groepen representatief zijn voor de werknemers- en werkgeverszijde in de OR.

Tabel 4: Vergelijking tussen bevroagde groep en steekproefpopulatie naar hoofdkenmerken, werknemersvertegenwoordigers, kolompercentages

	% Steekproefpopulatie	% Bevroagde groep
Vakbond		
ACV	57	70
ABVV	36	27
ACLVB	7	3
Beroepsstatuut		
Arbeider	41	41
Bediende/kaderlid	59	59
Gewest		
Vlaanderen	61	70
Wallonië	18	15
Brussel	20	15
Grootte bedrijfseenheid		
< 200	35	30
200-499	37	37
500-999	18	19
> 1000	10	13
Sector		
Basisindustrie	19	18
Verwerkende industrie	31	32
Handel & distributie	12	14
Financiële en andere zakelijke dienstverlening	17	13
Non-profit	20	22

790. Wij kunnen hierbij vaststellen dat in de bevroagde groep van werknemerszijde het ACV en Vlaanderen enigszins oververtegenwoordigd zijn. Fracties uit kleine bedrijfseenheden zijn lichtjes ondervertegenwoordigd, deze uit de grootste bedrijfseenheden zijn lichtjes oververtegenwoordigd. De bevroagde groep vertegenwoordigt grotendeels een ruwe sectorindeling en de verhouding arbeiders en bedienden/kaderleden in de steekproefpopulatie.

Tabel 5: Vergelijking tussen bevroagde groep en steekproefpopulatie naar hoofdkenmerken, werkgeversvertegenwoordigers, kolompercentages

	% Steekproefpopulatie	% Bevroagde groep
Gewest		
Vlaanderen	61	65
Wallonië	18	21
Brussel	20	15
Grootte bedrijfseenheid		
<200	35	33
200-499	37	40
500-999	18	19
>1000	10	8
Sector		
Basisindustrie	19	20
Verwerkende industrie	31	27
Handel & distributie	12	15
Financiële en andere zakelijke dienstverlening	17	14
Non-profit	20	25

791. De bevroagde werkgeversgroep is redelijk representatief voor de steekproefpopulatie. Het is hierbij misschien nogmaals nuttig om te benadrukken dat de enquête zowel de bedrijfseenheden met als zonder handels- of industriële finaliteit betrof. Wat betreft sectoren zien we een lichte afwijking met voornamelijk de financieel-zakelijke dienstverlening, die ondervertegenwoordigd is.

792. Gezien de financieel-economische crisis is deze hogere non-respons in de financieel-zakelijke dienstverlening misschien niet toevallig. Tijd en ruimte om een enquête te beantwoorden was er misschien nog méér beperkt dan in andere bedrijfseenheden.

Tabel 6: Sociaal klimaat in de bevraagde bedrijfsorganisaties, werknemers- en werkgeversvertegenwoordigers, rijpercentages

		% Helemaal oneens	% Oneens	% Neutraal	% Eens	% Helemaal eens
Er is veel overleg tussen vakbond en management	WN	7	20	25	38	10
	WG	1	10	13	49	25
Er is een openhartige sfeer tussen management en vakbond	WN	10	24	26	34	7
	WG	2	8	23	53	13
Vakbond en management maken veel ruzie met elkaar	WN	6	21	19	10	4
	WG	19	44	22	13	2

WN = werknemersvertegenwoordigers; WG = werkgeversvertegenwoordigers

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

793. Als achtergrondkenmerk van de bevraagde groep en hun bedrijfsorganisatie is ook gevraagd naar het heersende klimaat van samenwerking of niet – kortweg sociaal klimaat – tussen de werkgever en de werknemersvertegenwoordiging. Het positieve overheerst dan, zeker aan werkgeverszijde. 48 % van de werknemersvertegenwoordigers is het eens met de stelling dat er veel overleg tussen henzelf en het management is, aan managementkant onderschrijft 74 % deze stelling.

794. Vergelijkbare percentages tekenen we op bij de tweede stelling, die de respondenten in verband met het sociaal klimaat dienden te beoordelen. 41 % van de werknemersvertegenwoordigers deelt de opinie dat er een openhartige sfeer is tussen management en vakbond. Aan werkgeverszijde is 66 % overtuigd dat zulke sfeer aanwezig is. Ongeveer 15 % in beide groepen is het met de stelling eens of helemaal eens dat vakbond en management veel ruzie met elkaar maken.

795. Via statistische techniek (*cf. supra*, nrs. 797-801) kunnen de antwoorden op deze drie items worden herleid tot een 10-puntenschaal, die de beoordeling door de respondent van het sociaal klimaat oftewel de mate van samenwerking tussen werkgevers en werknemersvertegenwoordiging in zijn bedrijfsorganisatie samenvat. Hoe hoger de score, hoe positiever het sociaal klimaat wordt beoordeeld.

Tabel 7: Schaal “sociaal klimaat” in de bevroagde bedrijfsorganisaties, werknemers- en werkgeversvertegenwoordigers, gemiddelde score en % positieve of negatieve inschaling (rijpercentages)

				Gemiddelde score op 10
Gemiddelde schaalscore op de schaal “sociaal klimaat” (10-punten)	WN			5,5
	WG			6,9
		% met een positieve score op de schaal sociaal klimaat(5 >)	% met een neutrale score (5)	% met een negatieve score (<5)
Werknemers-vertegenwoordigers		51 %	16 %	33 %
Werkgevers-vertegenwoordigers		82 %	6 %	12 %

WN = werknemersvertegenwoordigers; WG = werkgeversvertegenwoordigers

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

796. In de bevroagde werkgeversgroep wordt het sociaal klimaat door meer dan 80 % positief beoordeeld, aan werknemerszijde liggen deze percentages lager met 1 op 3 die zich negatief uitlaat over deze relatie tussen henzelf en het management. 51 % van de werknemersvertegenwoordigers geeft een positieve score voor het samenwerkingsklimaat van henzelf met de werkgever in de eigen bedrijfsorganisatie.

5.7. BELANGRIJKE ANALYSESTAPPEN

797. In dit onderzoek werden een aantal statistische instrumenten gebruikt om de verzamelde gegevens te analyseren. Eén statistische methode is in het bijzonder als eerste analyse-instrument gebruikt, namelijk de constructie van antwoordschalen aan de hand van een principale componentenanalyse of factoranalyse. Factoranalyse is een vorm van datareductie waarbij wordt nagegaan welke factoren, componenten of achterliggende dimensies de antwoorden op bepaalde vragen of uitspraken bevatten. Deze methode maakt de enquêtegegevens overzichtelijker, beter vergelijkbaar en het stelt ons in staat bepaalde concepten nauwkeuriger te meten.

798. Een voorbeeld van dit laatste aspect. In de enquête is gepeild naar de interesse van de werkgever in de dialoog met de werknemersvertegenwoordigers bij de EFI-verstrekking. We hadden de bevroegden gewoon de vraag kunnen voorleggen of de werkgever geïnteresseerd is in dit deel van de sociale dialoog in de OR. In de enquête is de respondenten in dit verband echter een aantal uitspraken voorgelegd:

- de werkgeverszijde is sterk geïnteresseerd in de inbreng van de werknemersvertegenwoordiging;
- wil de werknemersvertegenwoordiging zo goed als mogelijk op de hoogte houden; (en omgekeerd) ontwijkt vragen;
- wil dit agendapunt zo snel als mogelijk afhandelen.

Telkens kon de respondent aangeven of dit altijd, meestal, af en toe, zelden of nooit gebeurt.

799. Uit de volgens de wetenschappelijke regels uitgevoerde factoranalyse blijkt dat de antwoorden door respondenten op deze uitspraken te herleiden zijn tot één schaal, die we vervolgens berekenen van 0 tot 10. Het betekent dat de antwoorden van de respondenten bij deze uitspraken in dezelfde richting gaan, consistent zijn en aldus de perceptie van deze respondenten over “de interesse van de werkgever in het EFI-gebeuren” meten.

800. Een respondent met een schaalscore “10” zal dus stellen dat de werkgeverszijde altijd of meestal geïnteresseerd is in de werknemersinbreng; de vertegenwoordiging zo goed als mogelijk op de hoogte wil houden en zelden of nooit vragen ontwijkt of dit agendapunt snel wil afhandelen. Voor een respondent met een schaalscore “0” geldt het omgekeerde.

801. Bijlage 2 bevat een overzicht van de schalen die we aldus hebben geconstrueerd in de analyse en die doorheen de bevraging aan bod zullen komen.

5.8. CONCLUSIE

802. In dit tweede deel rapporteren we de resultaten van de enquête over de OR-rol van de bedrijfsrevisoren bij een selectie van werknemers- en werkgeversvertegenwoordigers. Het gaat hier dus om een bevraging van de “gebruikers” of “rechtstreeks belanghebbenden” en niet om een enquête van de personen, die deze rol uitoefenen, namelijk de bedrijfsrevisoren. Een eventuele bevraging van deze bedrijfsrevisoren zou uiteraard het beeld over de OR-rolvervulling verder vervolledigen. De studie heeft zich in dit kader dus beperkt tot een “klantenbevraging”.

803. Met uitzondering van het onderwijs ging het om een bevraging van vertegenwoordigers van zowel werknemers- als werkgeverszijde uit de hele economie, waar Ondernemingsraden actief zijn. De selectie werd getrokken uit de bedrijfseenheden, waar in 2004 na de sociale verkiezingen een Ondernemingsraad werd ge(her) installeerd.

804. Alhoewel bevredigende responscijfers werden behaald, zijn door de uitval om andere redenen, werkbare, maar eerder kleine groepen van respondenten verzameld. Dit zal het vergelijken in detailkenmerken van groepen bemoeilijken. De werkgeversgroep is een mooie afstraling van de totale werkgeversgroep met een OR naar sector, grootte en gewest. De bevroagde werknemersgroep kent daarentegen een oververtegenwoordiging van ACV'ers en Vlaanderen. In de interpretatie van de resultaten moet rekening worden gehouden met deze vaststelling.

805. Alles bij elkaar – de werknemers- en werkgeversantwoorden gecumuleerd – zijn toch gegevens over meer dan 275 verschillende bedrijfseenheden en hun OR verzameld. Dit is méér dan 10 % van de totale OR-populatie die in ogenschouw werd genomen (*cf.* met uitzondering van het onderwijs). Deze enquêtering gebeurde via e-mail/internet en post in de periode maart-september 2009.



HOOFDSTUK 6

ECONOMISCH-FINANCIËLE INFORMATIE ALS CONTEXT

CHAPITRE 6

INFORMATION ECONOMICO-FINANCIERE COMME CONTEXTE

6.1. INLEIDING

806. Het verhaal van de bedrijfsrevisor en de Ondernemingsraad (OR) is uiteraard verbonden met de algemene situatie van de Economische en Financiële Informatie (EFI)-verstrekking aan de OR. We starten het empirische luik dan ook met een overzicht van deze situatie bij de bevroagden.

807. Enerzijds gaan we na in hoeverre de OR-leden aangeven dat ze de verschillende soorten informatie inderdaad krijgen. Anderzijds presenteren we informatie die nagaat in hoeverre de EFI-verstrekking in de OR een doorleefd gebeuren is. Aldus maken we zowel op kwantitatief-formele als kwalitatief-processuele wijze een situatieschets van de economisch-financiële informatieverstrekking aan de OR.

6.2. BELANG

808. Vooraleer we hiermee van start gaan, geven we aan in welke mate de respondenten deze EFI-verstrekking belangrijk vinden.

Tabel 1: Belang van EFI-verstrekking; werknemers- en werkgeversvertegenwoordigers, rijpercentages

Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u als werknemersvertegenwoordiger het verkrijgen van economisch-financiële informatie?					
	% Helemaal of eerder onbelangrijk	% Neutraal	% Eerder belangrijk	% Zeer belangrijk	% Uiterst belangrijk
Werknemers- vertegenwoordigers	2	1	10	33	54
Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u als werkgever het verstrekken van economisch-financiële informatie aan de werknemersvertegenwoordiging?					
	% Helemaal of eerder onbelangrijk	% Neutraal	% Eerder belangrijk	% Zeer belangrijk	% Uiterst belangrijk
Werkgevers- vertegenwoordigers	4	7	35	50	4
Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u als werknemersvertegenwoordiger de rol van de bedrijfsrevisor in deze verstrekking van economisch-financiële informatie?					
	% Helemaal of eerder onbelangrijk	% Neutraal	% Eerder belangrijk	% Zeer belangrijk	% Uiterst belangrijk
Werknemers- vertegenwoordigers	2	2	16	46	36
Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u als werkgever de rol van de bedrijfsrevisor in deze verstrekking van economisch-financiële informatie?					
	% Helemaal of eerder onbelangrijk	% Neutraal	% Eerder belangrijk	% Zeer belangrijk	% Uiterst belangrijk
Werkgevers- vertegenwoordigers	8	8	38	41	5

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

809. Zowel de werknemerszijde als de werkgeverszijde is er van overtuigd dat de EFI-verstrekking binnen de sociale dialoog op bedrijfsniveau belangrijk is. 54 % van de werkgeversbevrageden omschrijft in dit kader deze EFI-verstrekking als zéér of uiterst belangrijk; 35 % als eerder belangrijk. Aan werknemerszijde wordt dit belang nog méér benadrukt. 54 % vindt het uiterst belangrijk, 33 % zéér belangrijk.

810. Bijna gelijkaardige belangrijkheid wordt gehecht aan de rol van de bedrijfsrevisor in deze EFI-verstrekking. 82 % van de werknemersvertegenwoordigers beschouwt deze rol als zeer of uiterst belangrijk. Aan werkgeverszijde is dit percentage 46 %. Maar ook in deze groep, net zoals in de werknemersgroep, vindt bijna niemand de rol van de bedrijfsrevisor in de EFI-verstrekking onbelangrijk.

811. Desalniettemin bevestigen deze cijfers wat in de inleiding tot dit deel 2 is gesteld. Als de ontvangers van de informatie, die de bedrijfsrevisor certificeert en ontleedt, hechten de werknemersvertegenwoordigers sterker een zéér groot belang aan de OR-rol van de bedrijfsrevisor.

6.3. AL OF NIET VERSTREKKING

6.3.1. Inleiding

812. In de eerste plaats bekijken we vervolgens in hoeverre de verschillende soorten van EFI, waarbij de bedrijfsrevisor een rol wordt toebedeeld, aan de OR worden verstrekt. Het gaat dan zowel om de basisinformatie, jaarlijkse informatie, trimestriële en occasionele informatie.

6.3.2. Basisinformatie

Tabel 2: Verstrekking van basisinformatie aan OR na sociale verkiezingen, absoluut aantal en percentages

	Werknemers- vertegenwoordigers		Werkgevers- vertegenwoordigers	
	Aantal	%	Aantal	%
Ja	147	83	99	86
Nee	25	14	13	11
Weet niet	5	3	3	3
Totaal	177	100	115	100

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

813. Er is duidelijk eensgezindheid tussen werkgevers- en werknemersvertegenwoordigers over de verstrekking van de basisinformatie na de laatste sociale verkiezingen in 2008. In om en bij de 85 % van de gevallen is de basisinformatie effectief verstrekt. In meer dan één op tien gevallen is met andere woorden niet voldaan aan de voorgeschreven verstrekking van de basisinformatie na de (her)verkiezing van de OR.

814. De controlegegevens van de Inspectie Sociale Wetten geven voor 2007 – de meest recent gepubliceerde jaarstatistieken – aan dat in 28 of 8,9 % van de 315 gecontroleerde basisinformaties tekortkomingen werden vastgesteld. In 7 ondernemingen werd nog geen basisinformatie aan de OR overhandigd (*cf.* onze vraagstelling). In 10 ondernemingen ontbraken bepaalde inlichtingen in de basisinformatie. In 11 ondernemingen werden de vormvereisten (wat betreft tijdstip of duur) niet volledig nageleefd.

815. Voor het met 2008 vergelijkbaar jaar 2004 (*i.e.* het jaar van de sociale verkiezingen) geven deze controlegegevens aan dat 80 % van de gecontroleerde bedrijfseenheden in orde was met de verstrekking van basisinformatie. Bij ongeveer 20 % werden onvolkomenheden vastgesteld. 11 % had volgens dit verslag in 2004 geen basisinformatie verstrekt. Alhoewel iets lager, is dit laatste cijfer vanuit het inspectieverslag een vergelijkbaar cijfer met onze enquêtegegevens over mogelijke niet-verstrekking van de basisinformatie in een jaar van sociale verkiezingen. De cijfers van de Inspectie beslaan in dit kader het jaar 2004, onze cijfers hebben betrekking op het verkiezingsjaar 2008.

816. Inzake organisatiekenmerken zien we voornamelijk enkel een verschil naar sector. Zakelijke dienstverlening en verwerkende industrie scoren lager wat de verstrekking van de basisinformatie betreft. Verdere analyse leert dat aan deze verstrekkingregel beduidend lager wordt voldaan in een reeks verwerkende industrieën (metaal, voeding, papier & hout, textiel).

817. In basisindustrie zoals (petro)chemie en staal, maar ook in de distributie, horeca en de financiële sector zijn er bijna geen respondenten die dit gebrek aan basisinformatie aangeven. Verschillen naar eigenaar (buitenlandse bedrijven voldoen meer) en gewest (Vlaamse organisaties voldoen minder) verdwijnen na controle voor de sector.

818. Er is bovendien ook een tijdslimiet op het verstrekken van de basisinformatie. De basisinformatie moet in regel schriftelijk binnen de twee maanden na de verkiezing of hervkiezing van de OR worden overhandigd. Dit is in de praktijk niet altijd gemakkelijk daar sociale verkiezingen plaatsgrijpen in mei-juni, dit is net voor de vakantie maanden juli en augustus. Zo kan op basis van onderling akkoord, de bespreking worden uitgesteld tot na de vakantieperiode.

Tabel 3: Verstrekking van basisinformatie binnen de 2 maanden na sociale verkiezingen, absoluut aantal en percentages van bevroagen die aangeven dat basisinfo is verstrekt

	Werknemers- vertegenwoordigers		Werkgevers- vertegenwoordigers	
	Aantal	%	Aantal	%
Ja	130	88	95	95
Nee	17	12	4	5
Totaal	147	100	99	100

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

819. Volgens de werkgevers gebeurde de overhandiging van de basisinformatie in 95 % van de gevallen wel degelijk binnen de twee maanden na de (her)verkiezing van de OR in 2008. Ook aan de werknemerszijde stelt slechts 12 % dat dit niet binnen deze termijn gebeurde.

6.3.3. Verstrekking van de jaarlijkse informatie

820. Er zijn verschillende soorten informatie die aan de OR op reguliere basis kunnen of moeten worden verstrekt. De jaarlijkse informatie is daar de belangrijkste categorie van. Deze jaarlijkse informatie heeft tot doel de leden van de OR voor te lichten over de evolutie van de bedrijfsorganisatie tijdens het voorbije boekjaar en over de verwachtingen voor de toekomstige periode. De jaarlijkse informatie omvat een drietal categorieën:

- de bijwerking van de basisinformatie;
- de financiële informatie;
- de tewerkstellingsinformatie.

821. We gingen na in hoeverre deze informatie effectief verstrekt is aan de OR op het einde van boekjaar 2007.

Tabel 4: Jaarlijkse EFI-verstrekking op het einde van boekjaar 2007, rijpercentages

Is als jaarinfo 2007 verstrekt	Werknemers- vertegenwoordigers			Werkgevers- vertegenwoordigers		
	% Ja	% Nee	% Weet niet	% Ja	% Nee	% Weet niet
Een bijwerking van de basisinformatie die na de sociale verkiezingen van 2004 werd verstrekt	66	18	16	85	6	9
De balans (activa-passiva) van de eenheid	88	5	6	95	4	1
De resultatenrekening van de eenheid	89	5	6	95	4	1
De sociale balans van de eenheid	86	7	7	96	4	0
Een schriftelijke toelichting van de werkgever	70	19	12	90	8	3

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

822. Het eerste wat opvalt in bovenstaande Tabel 4 is dat aan werknemerszijde consequent minder respondenten stellen dat een bepaalde informatie of document werd ontvangen.

823. Wanneer we vervolgens kijken naar de kern van deze jaarlijkse informatie, de balans en resultatenrekening, zien we dat deze gegevens bijna altijd worden verstrekt. Tellen we de “weet niet” categorie niet mee, zien we hier vergelijkbare cijfers voor werknemers- en werkgeversrespondenten: 95 % “ja”. Dit cijfer correspondeert met gegevens uit HIVA-enquêtes van 1997 en 1993 ⁽¹⁾.

824. Ook toen gaf telkens 5 % van de werknemersvertegenwoordigers aan geen jaarlijkse informatie (voor respectievelijk 1996 en 1992) te hebben ontvangen. In de controlegegevens van de Inspectie Sociale Wetten schommelt dit percentage de jongste jaren (2004-2007) rond 1,5 %.

825. Deze verstrekkingcijfers vertonen méér afwijkingen voor de ondersteunende of bijkomende documenten zoals de bijwerking van de basisinformatie en de schriftelijke toelichting van de werkgever. Zo stelt slechts 2/3de van de werknemersvertegenwoordigers een bijwerking van de basisinformatie te hebben ontvangen. Ook bij de werkgeversrespondenten scoort dit item overigens iets minder goed, met 85 % van de respondenten die stellen dat deze informatie aan de OR werd verstrekt.

⁽¹⁾ Het onderzoek in 1993 was een bevraging van ACV-vertegenwoordigers in OR; de data uit 1997 komen uit een enquête van 180 werknemersvertegenwoordigers in het kader van het DWTC-onderzoeksproject Vakbond naar de 21ste eeuw.

826. Vervolgens is er de schriftelijke toelichting van de werkgever, waar net geen 70 % van de werknemersvertegenwoordigers van zegt ze ontvangen te hebben. Ook de werkgevers scoren daar weer lager dan gemiddeld met net geen 90 %.

827. In de controlegegevens 2007 van de Inspectie Sociale Wetten wordt in 17,7 % of 214 van de 1.209 gecontroleerde EFI-verstrekkingen inhoudelijke tekortkomingen vastgesteld. Ook in deze cijfers situeren zich de grootste problemen in de bijwerking van de basisinformatie (93 inbreuken), naast in het verstrekken van de sociale balans (47 inbreuken) en in de verstrekking van de geconsolideerde jaarinformatie in groepen (44 ondernemingen met tekorten).

828. Nog iets wat opvalt in onze enquêtegegevens, is de sterk grotere “onwetendheid” over de ontvangen informatie bij de werknemersvertegenwoordigers in vergelijking met de werkgeversrespondenten. Vooral bij de laatst genoemde items (in tabel 4), loopt dit aandeel sterk op, in sommige gevallen tot bijna één op zes (bijwerking basisinformatie).

6.3.4. Periodieke informatie aan de Ondernemingsraad

829. Naast de jaarlijkse informatie, die we hoger behandelden, is er ook nog periodieke en occasionele informatie. Periodieke informatie omvat gegevens over de commerciële en economische activiteit, het management en de realisatie van investeringsplannen met overheidssteun. Het gaat om informatie die minstens per kwartaal aan de Ondernemingsraad dient te worden verschaft.

Tabel 5: Periodieke of trimestriële verstrekking van EFI in 2008, absolute aantal en percentages

	Werknemers- vertegenwoordigers		Werkgevers- vertegenwoordigers	
	Aantal	%	Aantal	%
Op geen enkele vergadering	23	13	8	7
Op 1 of 2 vergaderingen	37	21	16	14
Op 3 of 4 vergaderingen	68	39	41	34
Op 5 of méér vergaderingen	45	26	51	43
Weet niet	3	2	2	2
Totaal	176	100	118	100

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

830. Iets meer dan 13 % van de bevraagde werknemersvertegenwoordigers zegt dat ze op geen enkele (gewone) vergadering van de OR periodieke informatie over de economisch-financiële situatie van de eenheid heeft gekregen. Bij de werkgevers is dat minder dan 7 %.

831. Het omgekeerde stellen we vast voor de categorie “5 of méér vergaderingen”. Daarvan geeft ongeveer 1 op 4 van de werknemersvertegenwoordigers aan dat ze van

toepassing is op hun eenheid, en dat ze dus met een behoorlijke regelmaat worden geïnformeerd.

832. Volgens de werkgevers zou zulke regelmaat zelfs in bijna 43 % van de eenheden terug te vinden zijn. Bijna 2/3de van de werknemersvertegenwoordigers en iets meer dan 3/4de van de werkgeversrespondenten geeft aan dat er op de vergadering van de OR (los van de jaarlijkse EFI) minstens trimesterieel (3 of 4 keer) geïnformeerd wordt omtrent de economisch-financiële situatie van de eenheid. Het beleid verwacht dat deze EFI periodiek om de drie maanden (*cf.* trimesterieel) wordt verstrekt. Het is dan ook opvallend dat 26 % van de werknemersvertegenwoordigers en 43 % van de werkgeversbevrageden aanhaalt dat deze verstrekking frequenter gebeurt. De statistieken 2007 van de Inspectie Sociale Wetten melden dat in ongeveer 5 % van de gecontroleerde gevallen geen periodieke informatie is verstrekt.

833. Als er dan werd geïnformeerd, is er nog de vraag over welke informatie het precies ging. Ging het louter over financiële kerngegevens, zoals de balans of de rekeningen? Of werd er ook economisch geïnformeerd over investeringen, productiviteit en vooruitzichten op het vlak van productie en/of dienstverlening?

Tabel 6: Aard van de periodieke of trimestriële verstrekking van EFI in 2008, percentages

Trimesteriële of periodieke informatie 2008		Altijd	Meestal	Soms	Nooit	Weet niet	Totaal
Vooruitzichten op het vlak van de productie/dienstverlening	WN	50	18	16	14	1	100
	WG	53	19	16	8	4	100
Gegevens over de productiviteit	WN	61	13	16	10	1	100
	WG	53	18	13	13	4	100
Gegevens over de uitvoering van gedane investeringen	WN	42	15	23	19	1	100
	WG	37	19	28	14	2	100
De balans (activa-passiva)	WN	41	10	12	35	2	100
	WG	25	6	20	47	2	100
De resultatenrekening	WN	51	12	10	25	2	100
	WG	50	13	13	24	0	100

WN = werknemersvertegenwoordigers (N=146); WG = werkgeversvertegenwoordigers (N=105); enkel respondenten die aangeven dat deze periodieke info is verstrekt in 2008.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

834. Uit deze gegevens blijkt dat eerder economische gegevens en vooruitzichten aan bod komen in deze periodieke informatie, dan financiële resultaatcijfers. Zo wordt in meer dan één op drie van de gevallen nooit gesproken over de financiële balans van de organisatie in deze periodieke informatie. Ook inzicht in het draaien met winst of verlies komt in één op vier van de organisaties niet aan bod tijdens deze periodieke voorlichting.

835. Om de trimesteriële informatie zo bruikbaar mogelijk te maken in het kader van de EFI – het gaat om een actualisatie van de jaarlijkse informatie –, is het aangewezen dat de trimesteriële informatie als actualisatie vergelijking mogelijk maakt met de eerder verschaft jaarlijkse EFI. We gingen na of dat volgens de respondenten ook zo is.

Tabel 7: Vergelijkbaarheid van de trimesteriële verstrekking met de jaarlijkse EFI, absolute aantal en percentages

	Werknemers- vertegenwoordigers		Werkgevers- vertegenwoordigers	
	Aantal	%	Aantal	%
Altijd	32	21	40	37
Meestal	47	31	29	27
Soms	35	23	20	19
Nooit	26	17	16	15
Weet niet	10	7	2	2
Totaal	150	100	107	100

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

836. 17 % van de werknemersvertegenwoordigers en 15 % van de werkgeversvertegenwoordigers antwoordt in elk geval “nooit” op de vraag “Maakt de wijze waarop deze trimesteriële informatie wordt verstrekt een vergelijking mogelijk met de jaarlijkse EFI die wordt verschaft”.

6.3.5. Occasionele informatie

837. In het overgrote deel van de gevallen wordt er dus met een regelmatig ritme (minstens trimesterieel) economisch-financiële informatie verstrekt aan de Ondernemingsraad. Maar gebeurt dit soms ook buiten dit vast “ritme”? Met occasionele informatie wordt informatie bedoeld over speciale gebeurtenissen die niet worden beïnvloed door de ondernemingsleiding en gebeurtenissen die intern worden beslist.

838. In beide gevallen wordt er evenwel een weerslag op de onderneming verondersteld, die noopt tot een toelichting aan de werknemersvertegenwoordiging via de OR.

Tabel 8: Occasionele EFI-verstrekking in 2008, absolute aantal en percentages

	Werknemers- vertegenwoordigers		Werkgevers- vertegenwoordigers	
	Aantal	%	Aantal	%
Op geen enkele vergadering	62	35	38	32
Op 1 of 2 vergaderingen	65	37	35	29
Op 3 of 4 vergaderingen	21	12	20	17
Op 5 of méér vergaderingen	18	10	18	15
Weet niet	10	6	8	7
Totaal	176	100	119	100

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

839. In ongeveer één eenheid op drie werd er nooit occasionele informatie verstrekt aan de OR in 2008; daar zijn werknemers- en werkgeversvertegenwoordigers in deze enquête het redelijk over eens. Ook in het aantal keer dat er wél informatie verstrekt werd, zijn er geen fundamentele verschillen tussen werknemersvertegenwoordigers en werkgeversrespondenten vast te stellen.

840. De frequentie van deze verstrekking hangt uiteraard af van de mate waarin zich speciale gebeurtenissen voordoen, die van invloed zijn op het financieel-economisch functioneren van de bedrijfseenheid.

841. Rest dan opnieuw nog de vraag welke informatie er tijdens deze occasionele gelegenheden is verstrekt.

Tabel 9: Aard van de verstrekte occasionele informatie in 2008, percentages

Informatie		Altijd	Meestal	Soms	Nooit	
Financieel-economische gevolgen van externe gebeurtenissen (markt, overheid)	% WN	29	34	28	9	100
	% WG	38	30	23	9	100
Financieel-economische redenen of oorzaken van interne herstructureringen	% WN	33	31	22	14	100
	% WG	38	32	21	10	100

WN = werknemersvertegenwoordigers; WG = werkgeversvertegenwoordigers; enkel respondenten die aangeven dat deze occasionele info is verstrekt in 2008.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

842. Zoals blijkt uit de resultaten, zijn er ook hier geen dieperliggende verschillen in opvatting tussen werknemers- en werkgeversbevrageden. In om en bij de één op drie gevallen ging het bij deze occasionele informatie altijd over informatie gelieerd aan externe gebeurtenissen, en in een gelijkaardig deel van de gevallen over informatie in verband met interne veranderingen. Wanneer we beide vragen kruisen, stellen we overigens vast dat in gevallen waar men bij occasionele gelegenheden het ene soort informatie gaf, men doorgaans ook de andere soort informatie verstreekte.

843. Heel voorzichtig zou men kunnen suggereren dat als er een externe gebeurtenis belangrijk genoeg was om de OR erover te informeren, er meestal ook intern nieuws aan gekoppeld was. De interne economisch-financiële structuur geldt hier dus als een onmiddellijke doorwerking van de externe omgeving van bedrijf of eenheid.

6.4. TOTAALSCORE FORMELE PROCEDURES

Tabel 10: Componenten van geconstrueerde totaalschaal
"Opvolging van formele EFI-procedures"

	Vereiste	
1.	Basisinformatie na sociale verkiezingen 2008 verstrekt	Ja = +1
2.	En dit binnen de twee maanden na de verkiezingen	Ja = +1
3.	Jaarinfo 2007: bijwerking basisinformatie verstrekt	Ja = +1
4.	Jaarinfo 2007: balans verstrekt	Ja = +1
5.	Jaarinfo 2007: resultatenrekening verstrekt	Ja = +1
6.	Jaarinfo 2007: sociale balans verstrekt	Ja = +1
7.	Jaarinfo 2007: schriftelijke toelichting	Ja = +1
8.	Periodieke informatie: minstens 1 of 2 vergaderingen	Ja = +1
9.	Periodieke informatie: op 3 of meer vergaderingen	Ja = +1
10.	Vergelijking tussen trimesteriële en jaarlijkse info altijd of meestal mogelijk	Ja = +1

844. Laten we vervolgens een totaalscore berekenen van deze formele vereisten van de EFI-verstrekking. We maken daarbij een selectie van tien vereisten (*cf.* Tabel 10).

845. Telkens een respondent aangeeft dat deze vereiste voor zijn bedrijfseenheid is vervuld, wordt bij de schaalscore 1 bijgeteld. De maximumscore is 10, dan zijn alle opgesomde formaliteiten van de EFI-verstrekking uit Tabel 10 vervuld. De klemtoon ligt op de jaarlijkse EFI-verstrekking. Gegevens met betrekking tot de mogelijke occasionele verstrekking werden niet opgenomen, daar deze situatiegebonden zijn. De bedrijfseenheid moet dan immers geconfronteerd geweest zijn met speciale gebeurtenissen.

Tabel 11: Opvolging van formele EFI-procedures in eigen OR, 10-puntenschaal, procentuele verdeling naar score, kolompercentages

Score op 10-puntenschaal van voldane formaliteiten	% Werknemers- vertegenwoordigers	% Werkgevers- vertegenwoordigers
< 5	13	4
5	7	3
6	8	4
7	14	12
8	14	12
9	23	30
10	20	34

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

846. Deze opgetelde scores tonen aan de ene kant dat in de meeste Ondernemingsraden de EFI-verstrekking aan formele onvolkomenheden onderhevig is, maar aan de andere kant deze onvolkomenheden meestal geen grote proporties aannemen. Al naargelang de bron scoort slechts één op vijf of één op drie van de bevraagde organisaties 10 op

10 wat betreft deze formaliteiten. 60 à 70 % van de bevroagde organisaties behaalt wel een score van 8 of méér.

847. Toch laat de EFI-verstrekking in ongeveer 10 % van de bevroagde organisaties naar formele vereisten in verband met wat – wanneer duidelijk te wensen over (score kleiner dan 5).

848. Een analyse naar achtergrondkenmerken (sector, grootte, eigenaarschap) van de organisaties levert geen significante verbanden met deze behaalde score op.

6.5. PROCESKWALITEIT

6.5.1. Algemeen

849. In een tweede stap is in de enquête nagevraagd of de EFI-verstrekking een doorleefd gebeuren is. Het kwaliteitsvolle karakter werd nagegaan door enerzijds te peilen naar de professionele competentie, waarmee de werknemersvertegenwoordiging de EFI-bevoegdheden oppakt en anderzijds na te gaan of de werkgever dit informatie- en consultatieproces in de OR over de financieel-economische situatie van de eigen organisatie *au sérieux* neemt of eerder een lage interesse vertoont. Beide procescomponenten werden met een reeks stellingen bevraagd. De vragen over interesse vanuit de werkgeverszijde werden enkel aan de werknemersvertegenwoordigers voorgelegd.

850. Op basis van factoranalyse is voor beide componenten een schaal samengesteld van 0 (zeer laag) tot 10 (zeer hoog). Verdere methodologische informatie over deze schalen, die we betitelen als “EFI-competentie werknemersvertegenwoordiging” en “Interesse van werkgeverszijde in EFI-gebeuren”, is terug te vinden in bijlage 2 van de studie.

6.5.2. EFI-competentie werknemersvertegenwoordiging

Tabel 12 : EFI-competentie van de werknemersvertegenwoordiging, werknemersvertegenwoordigers en werkgeversvertegenwoordigers

Bij de behandeling van EFI in de OR		Altijd	Meestal	Af en toe	Zelden	Nooit
<i>De werknemers-vertegenwoordiging in de OR</i>						
Discussieert met kennis van zake	WN WG	19 7	44 26	23 42	11 21	2 3
Laat zich begeleiden door een externe vakbondsexpert	WN WG	17 9	7 15	21 15	21 24	34 37
Stelt veel vragen aan de werkgever	WN WG	37 19	34 42	19 24	9 14	1 1
Vraagt om bijkomende inlichtingen en informatie	WN WG	32 8	36 35	22 40	9 15	2 2
Ontwikkelt een duidelijke eigen mening over de gepresenteerde cijfers	WN WG	15 4	38 19	29 27	15 39	3 11
Formuleert een eigen visie op de gepresenteerde financiële perspectieven	WN WG	10 2	28 14	29 25	23 36	10 23

WN = werknemersvertegenwoordigers; WG = werkgeversvertegenwoordigers.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

851. Volgens 60 à 70 % van de werknemersvertegenwoordigers worden meestal veel vragen gesteld en bijkomende inlichtingen gevraagd, wanneer de financieel-economische toestand ter sprake komt op de OR-vergaderingen. Ook de werkgeverszijde is het met dit oordeel tot op zekere hoogte eens. De frequentie waarmee dit gebeurt, stellen ze evenwel

in vraag. Het gebeurt in hun ogen af en toe of soms dat de werknemerszijde in verband met EFI veel vragen stelt en om bijkomende inlichtingen vraagt. Deze werkgeverszijde twijfelt verder duidelijk aan de eigen visie-ontwikkeling van de werknemerszijde in verband met deze EFI.

852. Het voorgaande ziet men zelden of nooit gebeuren. Ook de werknemerszijde moet toegeven dat zulke eigen opinievorming niet altijd aanwezig is, alhoewel nog een kleine meerderheid vindt dat ze meestal een eigen mening en visie hebben over de gepresenteerde cijfers.

853. De begeleiding door een vakbondsexpert tijdens de vergaderingen blijkt verder geen standaardgegeven te zijn. Er is tenslotte een duidelijk verschil in opinie over de kenniscompetentie van de werknemerszijde in verband met dit soort informatie. Bijna twee op drie van de werknemersvertegenwoordigers is er van overtuigd over voldoende kennis van zaken te beschikken.

854. De werkgeversbevrageden delen deze visie duidelijk niet. Eén op vier is van mening dat hun werknemersvertegenwoordigers slechts over zéér weinig kennis beschikken in dit verband; slechts 33 % is er van overtuigd dat hun werknemersvertegenwoordiging altijd of meestal met kennis van zaken over EFI discussieert.

855. Zoals al gesteld (*cf. supra*, nr. 850), hebben we de antwoordverdelingen op deze uitspraken gebruikt om een schaal samen te stellen die loopt van 0 (zéér weinig) competent omgaan met EFI door de werknemerszijde tot 10 (zéér veel) op een competente wijze de EFI te behandelen in de OR door de nodige vragen te stellen, bijkomende inlichtingen te vragen, te discussiëren met kennis van zaken en daarbij een eigen mening en visie te ontwikkelen.

Tabel 13: *EFI-competentie werknemersvertegenwoordiging (10-puntenschaal), % naar scorecategorie en gemiddelde score, werknemers- en werkgeversvertegenwoordigers*

Schaalscore EFI-competentie werknemersvertegenwoordiging	Werknemers-vertegenwoordigers	Werkgevers-vertegenwoordigers
< 2,5	2 %	8 %
2,5 < 5	18 %	27 %
5 < 7,5	39 %	56 %
7,5 >	41 %	19 %
Gemiddelde score	6,51	4,51

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

856. Werknemersvertegenwoordigers zijn (ook hier) positiever dan de werkgeversrespondenten. Bij de werknemersvertegenwoordigers beoordeelt één op vijf deze competentie als zwak, bij de werkgevers is dit één op drie en geeft 8 % een zéér lage score. 41 % van de werknemersvertegenwoordigers geeft de eigen vertegenwoordiging een zeer goede score op deze schaal, aan werkgeverszijde is dit net geen 20 %. Bij beide groepen behaalt een meerderheid van de werknemersvertegenwoordiging een positieve score op deze competentieschaal.

857. Wanneer we aldus een totaalbeeld vormen van de 256 organisaties, waarvan we gegevens hebben, zien we dat één op drie een zwakke of negatieve score krijgt en bijna één op vier een zéér goede score. De gemiddelde score bedraagt dan 5,75 op 10.

6.5.3. Interesse van werkgeverszijde in EFI-gebeuren

858. Wat de proceskant van het EFI-gebeuren in de OR betreft, werd in de enquête ook een tweede dimensie opgenomen. Er werd gevraagd in hoeverre de werkgever interesse toont in de bespreking van de EFI met de werknemersvertegenwoordiging:

859. Deze peiling naar interesse in de EFI-bespreking vanuit de werkgeverszijde werd enkel bij de werknemersvertegenwoordigers gehouden (cf. Tabel 14). Er werd de werknemersvertegenwoordiging gevraagd aan te geven in welke mate de werkgever het punt snel wil afhandelen en de vragen eerder wil ontwijken of daarentegen de vertegenwoordiging zo goed als mogelijk wil op de hoogte houden en interesse toont voor de inbreng en opmerkingen van de werknemersverkozenen. Deze stellingen zijn wegens de hoge mate van zelfbeoordeling niet voorgelegd aan de werkgeverszijde en moeten als dusdanig worden beoordeeld.

Tabel 14: Interesse van de werkgever in de EFI-bespreking, werknemersvertegenwoordigers

Bij de behandeling van economisch-financiële informatie in de OR	Altijd	Meestal	Af en toe	Zelden	Nooit
<i>De werkgeverszijde in de OR</i>					
Is sterk geïnteresseerd in de inbreng van de werknemersvertegenwoordiging	3	25	31	31	9
Wil de werknemersvertegenwoordiging zo goed als mogelijk op de hoogte houden	11	43	27	16	3
Ontwijkt vragen	8	12	32	39	10
Wil dit agendapunt zo snel als mogelijk afhandelen	11	22	20	28	19

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

860. Hier werden de beoordelingen van deze uitspraken herleid tot een schaal, lopende van 0 (zéér lage interesse) tot 10 (zéér hoge interesse) (cf. Tabel 15). Over het algemeen stellen de werknemersvertegenwoordigers dat de interesse vanuit werkgeverszijde in de EFI-verstrekking en bespreking zeker aanwezig is. Twee op drie van de werknemersvertegenwoordigers geeft hun werkgever hier een positieve score, 22 % een score van 7,5 op 10 of meer. 9 % beoordeelt deze interesse duidelijk negatief, 24 % eerder negatief.

861. We mogen veronderstellen dat als we deze vragen ook hadden voorgelegd aan de werkgeverszijde, deze percentages (wegens de hoge mate van zelfbeoordeling) nog positiever zouden uitvallen.

*Tabel 15:
Interesse vanuit werkgeverszijde in de EFI-bespreking (10-puntenschaal),
werknemersvertegenwoordigers*

Schaalscore	Werknemersvertegenwoordigers
< 2.5	9 %
2.5 < 5	24 %
5 < 7.5	45 %
7.5 >	22 %
Gemiddelde score	5,5

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

862. Een analyse in scoreverschillen naar organisatorische achtergrondkenmerken (sector, grootte, soort eigenaarschap) levert wederom geen enkel statistisch significant resultaatverschil op.

6.6. SAMENGEVAT IN CLUSTERS

863. Wanneer we vervolgens deze drie dimensies van het EFI-gebeuren samen bekijken en nagaan in hoeverre dit een OR-proces is waarbij de formaliteiten in orde zijn, de werknemersvertegenwoordiging hiermee op een kennisvolle wijze omgaat en de werkgever dit met de nodige interesse opneemt, komen we via statistische analyse tot vier clusters.

864. Daar deze dimensies enkel volledig werden bevraagd bij de werknemersvertegenwoordigers, slaan de gevonden clusters enkel op deze responsgroep. De clusters vertegenwoordigen dus enkel een visie vanuit de werknemerszijde.

Tabel 16: Kwaliteit van het EFI-proces, clusters van werknemersvertegenwoordigers, gemiddelde score op 10-puntenschalen die gebruikt zijn om de clusters samen te stellen

Clusters/groepen van EFI-kwaliteit op basis van de antwoorden door de werknemersvertegenwoordigers	Totaalscore formaliteiten	EFI-competentie werknemerszijde	Interesse van werkgeverszijde	N
Groep 1: Gebrekkige formele basis	2,6	6,0	3,3	10 % (17)
Groep 2: Minimale kwaliteit maar deskundigheidsprobleem aan werknemerszijde	5,2	3,9	5,6	15 % (27)
Groep 3: Minimale kwaliteit, maar lage interesse vanuit werkgeverszijde	8,3	6,4	3,8	33 % (58)
Groep 4: Kwaliteitsvol proces	8,6	7,6	7,7	42 % (75)

In eerste instantie werd het aantal clusters bepaald op basis van de hiërarchische methode (Ward); vervolgens werd deze informatie gebruikt in een non-hiërarchische, iteratieve methode (K-Means) om de respondenten definitief aan clusters toe te wijzen. R-kwadraat is 0.55.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor; 2009.

865. In deze clusters op basis van de werknemersantwoorden vinden we dan vooreerst de 10 % organisaties terug, waar de formele basis ontbreekt: bepaalde vormen van EFI-verstrekking worden vergeten, documenten ontbreken, tijdstippen genegeerd. Vervolgens is er een groep van 15 % waar volgens de bevraagde werknemers de werknemerszijde de nodige competenties ontbeert om het EFI-gebeuren tot een kwaliteitsproces uit te bouwen in de OR. Deze EFI-onmondigheid straalt ook af op de andere kwaliteitscomponenten.

866. Mochten we ook de werkgeversresultaten kunnen opnemen in de clustering, zou deze groep waarschijnlijk groter zijn. Samen maken deze “zwakke” clusters 25 % van het totaal uit. In een volgende grote groep, 33 % van het totaal, is een minimale kwaliteit aanwezig. De werkgever respecteert de formele procedures, de werknemerszijde probeert met de nodige kennis en visie een eigen mening te vertolken over de economisch-financiële

toestand, de werkgever is volgens de bevraagde werknemersvertegenwoordigers echter maar matig geïnteresseerd in een werkelijke dialoog over deze EFI.

867. Deze verstrekking is in een laatste groep – een ruime minderheid van het totaal en de grootste groep met 42 % – duidelijk te omschrijven als een kwaliteitsproces: de formele basis is aanwezig en de werkgever kijkt met interesse uit naar de betekenisvolle discussie terzake in de OR.

Tabel 17: Verschillen naar regio, sector en sociaal klimaat, clusters EFI-kwaliteit, werknemersvertegenwoordigers, rijpercentages

	Cluster 1 Gebrekkige formele basis	Cluster 2 Minimale kwaliteit, maar deskundigheids- probleem aan werknemerszijde	Cluster 3 Minimale kwaliteit, maar lage interesse vanuit werkgeverszijde	Cluster 4 Kwaliteitsvol proces
	%	%	%	%
Totaal	10	15	33	42
<i>Gewest</i>				
Vlaanderen	9	16	32	44
Wallonië	23	19	38	19
Brussel	4	8	40	48
<i>Sector</i>				
Basisindustrie	0	13	36	52
Verwerkende industrie	9	22	31	38
Handel & distributie	22	0	44	35
Financieel-zakelijke dienstverlening	9	13	22	57
Non-profit	13	18	39	28
<i>Sociaal klimaat</i> * (gemiddelde op 10-puntenschaal)	4,5	5,6	4,3	6,5

* Sociaal klimaat = mate van samenwerking en verstandhouding tussen werkgever en werknemersvertegenwoordiging in de bedrijfseenheid volgens de respondent.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

868. Naar organisatorische achtergrondkenmerken zien we verschillen naar gewest en sector. Waalse organisaties zijn sterker terug te vinden in de groepen met een zwakkere kwaliteit, voor Brussel geldt net het omgekeerde. Naar sectoren zien we hoge scores voor de basisindustrie en de financieel-zakelijke dienstverlening. De cluster met laag werkgeversengagement scoort hoog in de non-profit sector. In handel en distributie is het kwaliteitsprobleem eerder te wijten aan de gebrekkige formele basis.

869. Ten slotte zien we dat in de bedrijfsorganisaties waar het sociaal klimaat tussen werkgever en vakbond vertroebeld is, het EFI-proces het meer te verduren heeft. Het algemeen beeld van dit sociaal klimaat hebben we besproken (*cf. supra*, nr. 793).

6.7. CONCLUSIE

870. De enquête beoogde geen algemene evaluatie van de EFI-verstrekking aan de OR. Toch is het noodzakelijk om deze context mee op te nemen in de vraagstelling naar de OR-rolinvulling van de bedrijfsrevisor en de tevredenheid over deze rol in de praktijk. De rol van de bedrijfsrevisor vloeit immers voort uit de regels rond EFI-verstrekking aan de onderneming.

871. Deze EFI-verstrekking wordt door zowel werkgevers als werknemersvertegenwoordigers als een kernproces van de OR-dialoog omschreven.

202

872. Het is dan vervolgens belangrijk om vast te stellen dat deze EFI-verstrekking volgens de werknemersvertegenwoordigers in 42 % van de bevraagde gevallen duidelijk een kwaliteitsvol proces is. In 48 % van de gevallen is zeker een minimale kwaliteit aanwezig.

873. 10 % van de EFI-verstrekkingen kampt duidelijk met formele onvolkomenheden. In vergelijking met de controle-gegevens van de Inspectie Sociale Wetten (meest recente van 2007) lijkt dit aan de ene kant een lichte overschatting.

874. De niet-verstrekking van een aantal EFI-documenten wordt door onze respondenten, zowel aan werkgevers- als werknemerszijde, iets hoger ingeschat dan in de statistieken van de Inspectie sociale wetten.

875. In de verdere formele vereisten – inhoudelijke volledigheid van de verstrekte informatie en volgens de formele tijdsvoorwaarden – stelt deze Inspectie aan de andere kant sterkere onvolkomenheden vast. Zo spreekt de Inspectie voor 2007 van 17 % gevallen met onvolkomenheden bij de jaarlijkse informatieverstrekking en 19 % met onvolkomenheden bij de periodieke informatieverstrekking.

876. Alhoewel overwegend als kwaliteitsvol beoordeeld, is de EFI-setting, waarin de bedrijfsrevisor zijn OR-rol moet vervullen, dus zeker niet altijd als optimaal te omschrijven, ondanks het belang dat er wordt aan gehecht door de betrokkenen. Werkgevers verwijzen als zulke situatie zich voordoet naar het gebrek aan competentie bij de werknemersvertegenwoordigers. Door één op drie van de bevraagde werkgevers wordt gewezen op de EFI-kenniszwakte van de werknemersvertegenwoordiging. Eenzelfde percentage van de werknemersbevraagden beklemtont in dit geval eerder de lage interesse vanuit de werkgeverszijde voor het EFI-gebeuren in de OR.

HOOFDSTUK 7

TAAKVERVULLING EN NAKOMING VAN NORMEN

CHAPITRE 7

ACCOMPLISSEMENT DES TACHES ET RESPECT DES NORMES

7.1. ALGEMEEN

877. In het vorige hoofdstuk hebben we al kort geïllustreerd hoe belangrijk de bevroegde “direct belanghebbenden” de rol van de bedrijfsrevisor in de Economische en Financiële Informatie (EFI)-verstrekking aan de Ondernemingsraad (OR) beoordelen. Bijna niemand vindt deze rol onbelangrijk. 82 % van de werknemersvertegenwoordigers – de meest direct belanghebbenden van de EFI-verstrekking – beschouwt deze rol zelfs als zéér of uiterst belangrijk.

878. Zoals in het eerste deel van deze studie omstandig juridisch is toegelicht, is deze OR-opdracht van de bedrijfsrevisor samen te vatten in vier grote elementen (*cf.* art. 151 W. Venn.):

- 1° verslag uit te brengen bij de OR over de jaarrekening en over het jaarverslag overeenkomstig de artikelen 143 en 144 van het Wetboek van vennootschappen; in dit document verklaart de bedrijfsrevisor dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de toestand van de onderneming en dat de nodige informatie werd opgenomen in de jaarrekening en het jaarverslag;
- 2° de getrouwheid en volledigheid te certificeren van de economische en financiële inlichtingen die het bestuursorgaan aan de OR verstrekt, voor zover deze inlichtingen uit de boekhouding, uit de jaarrekening van de vennootschap blijken of uit andere verificerbare stukken voortvloeien;
- 3° in het bijzonder ten behoeve van de door de werknemers benoemde leden van de OR de betekenis van de aan de OR verstrekte economische en financiële inlichtingen ten aanzien van de financiële structuur en de evolutie in de financiële toestand van de onderneming te verklaren en te ontleden; de bedrijfsrevisor heeft dus een didactische en pedagogische taak ten opzichte van de OR. De bedrijfsrevisor probeert om de informatie inzichtelijker te maken zonder dat hij zich hierbij uitspreekt over het beheer van de onderneming;
- 4° indien hij van oordeel is de in het 2° bedoelde certificering niet te kunnen afgeven of indien hij leemten vaststelt, in de aan de OR verstrekte economische en financiële inlichtingen, het bestuursorgaan daarvan op de hoogte te brengen en, indien deze daaraan geen gevolg geeft binnen de maand die volgt op zijn tussenkomst, op eigen initiatief de OR daarvan in kennis te stellen.

Gerelateerd aan deze opdrachten wordt een actieve deelname aan de betreffende OR-vergaderingen verondersteld.

879. Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) heeft eveneens normen goedgekeurd die deze taken en opdrachten van de bedrijfsrevisor verder specificeren en regelen ⁽¹⁾.

880. In dit hoofdstuk komt de invulling van deze taken door de bedrijfsrevisor achtereenvolgens aan bod: het verslag over de jaarrekening, het EFI-certificeringsverslag, de didactisch-pedagogische taak en de actieve deelname aan vergaderingen.

⁽¹⁾ IBR, Normen betreffende de opdracht van de bedrijfsrevisor bij de Ondernemingsraad, laatst aangepast op 6 december 2002.

7.2. “VERKEERDE” TAAKVERWACHTINGEN?

881. Vooraleer we deze taakinfilling in al zijn facetten overlopen, gaan we eerst nog even in op een andere, gerelateerde problematiek. Zoals al aangegeven bij de inleiding van dit deel, kan in de discussie over de beoordeling van het bedrijfsrevisoroptreden verwezen worden naar een mogelijke verwachtingskloof, die op dit vlak zou bestaan tussen wat de regels en normen voorschrijven dat de bedrijfsrevisor moet doen en wat belanghebbenden, dienstenafnemers zoals de OR-leden in België, denken wat de taak is van de bedrijfsrevisor.

882. We komen in hoofdstuk 9 zowel theoretisch als in een de determinantenanalyse van “klanttevredenheid” terug op deze *reasonable gap*. Hier beschrijven wij voorlopig enkel de resultaten van de betreffende vraagstelling in de enquête.

883. In een eerste vraag werd de respondenten gevraagd in een lijstje aan te duiden wat volgens hen tot de taak van de bedrijfsrevisor behoorde. Een tweede vraag peilde naar het feit of de respondenten het eens waren met de stelling dat het verstrekken van de economisch-financiële informatie aan de OR in de eerste plaats de verantwoordelijkheid is van de werkgever.

Tabel 1: Verwachtingen over de OR-bedrijfsrevisortaat, werknemers- en werkgeversvertegenwoordigers, percentages “ja”

	Taak	% “Ja” Werknemers- vertegenwoordigers	% “Ja” Werkgevers- vertegenwoordigers
1.	Verslag uit te brengen bij de OR over de jaarrekening	88	86
2.	De betekenis van de EFI te verklaren aan de OR	74	66
3.	Vermoedens van fraude te melden aan de OR	77	30
4.	Suggesties te maken om het beleid van de bedrijfseenheid in de toekomst te versterken	53	25
5.	De EFI samen met de werkgever op te stellen	24	25

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

884. Terwijl de eerste twee bevoegdheden in de tabel als de voorgeschreven taak van de bedrijfsrevisor kunnen worden omschreven, geldt dit voor de volgende items niet. Toch is 77 % van de werknemersvertegenwoordigers ervan overtuigd dat fraudemelding een taak van de bedrijfsrevisor is.

885. Zowel bij vakbond als werkgever is ook één op vier overtuigd dat het de taak van de bedrijfsrevisor is de EFI samen met de werkgever op te stellen. 17 % van de werknemersvertegenwoordigers en 5 % van de werkgeversbevrageden is het dan ook

niet eens met de stelling dat de EFI-verstrekking primair de verantwoordelijkheid is van de werkgever.

886. Een minderheid van ongeveer één op vier heeft in beide, bevroagde groepen dus niet zo een duidelijk beeld van wat men allemaal mag verwachten van de bedrijfsrevisor. Meer in het algemeen blijft de taak van de bedrijfsrevisor in de aanpak van fraude een punt van grote twijfel (in het bijzonder aan werknemerszijde).

887. Verdere analyse leert dat deze onduidelijkheid over de rolpatronen groter is bij respondenten die uit kleinere bedrijfsorganisaties komen.

7.3. VERSLAG OVER DE JAARREKENING

888. De jaarrekening vormt de kern van de jaarlijkse EFI, die aan de OR wordt verstrekt. De verklaring/het verslag van de bedrijfsrevisor over deze jaarrekening is aldus ook een volwaardig onderdeel van deze jaarlijkse EFI-verstrekking. De neerslag van het financiële reilen en zeilen van een bedrijfsorganisatie is de jaarrekening. De hoofdtaak van de bedrijfsrevisor als onafhankelijke en onpartijdige deskundige bestaat erin om deze jaarrekening te auditen teneinde te voorkomen dat deze nog materiële fouten bevat. Het voorkomen of corrigeren van zulke materiële fouten is de taak van de bedrijfsleiding.

889. De bedrijfsrevisor moet controleren en certificeren dat de jaarrekening inderdaad geen materiële fouten (meer) bevat. Het uiteindelijke resultaat van deze revisorale werkzaamheden wordt samengevat in een goedkeurende of niet-goedkeurende verklaring. De controle door de commissaris beoogt een oordeel tot uitdrukking te brengen omtrent het getrouw beeld van de jaarrekening.

890. De kern van het commissarisverslag betreft de verklaring waarin de commissaris zijn oordeel geeft of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap overeenkomstig het toepasselijk boekhoudkundig referentiestelsel en, in voorkomend geval, of de jaarrekening aan de wettelijke vereisten voldoet.

891. Deze verklaring kan de vorm aannemen van een verklaring zonder voorbehoud, een verklaring met voorbehoud, een afkeurende verklaring, of indien de commissaris geen oordeel kan uitspreken, een onthoudende verklaring (art. 144, 4° W. Venn.; voor verdere informatie *cf. supra*, nrs. 480-755).

892. 89 % van de werknemersvertegenwoordigers stelt bij de jaarlijkse EFI-verstrekking dan ook de verklaring van de bedrijfsrevisor te hebben ontvangen. Abstractie makend van de “weet niet” categorie stijgt dit percentage tot 94 %.

893. Samengevat, het aantal OR dat stelt niet zulke bedrijfsrevisorverklaring bij de jaarrekening te ontvangen is statistisch verwaarloosbaar. Deze taakopdracht naar de OR wordt dus door de bedrijfsrevisoren zeker en vast vervuld (het tegendeel had immers verbazing gewekt).

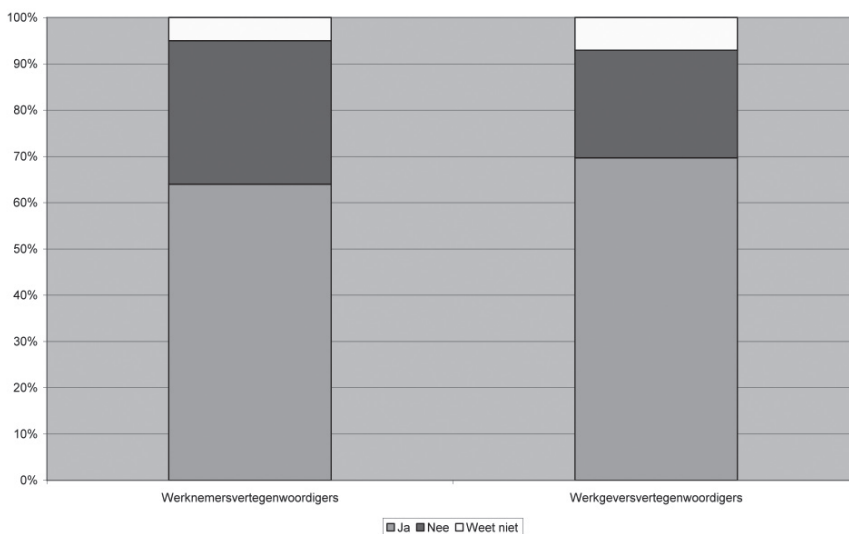
7.4. CERTIFICERINGSVERSLAG

7.4.1. Algemeen

894. Een tweede, specifieke, maar belangrijke OR-taak van de bedrijfsrevisor is het schriftelijk opstellen van een certificeringsverslag. Zulk verslag wordt enerzijds aan de basisinformatie toegevoegd en anderzijds jaarlijks opgesteld over de verschaftte EFI. We gaan na of de OR zulke verslagen heeft ontvangen, dit wil zeggen een certificeringsverslag van de basisinformatie en een certificeringsverslag van de jaarlijkse informatie.

895. Tevens bekijken we het ontvangsttijdstip en de gebeurlijke onderwerpen van het jaarlijks verslag. Een nadere uitleg over de aard en vorm van dit soort van verslag is te vinden in de juridische studie (*cf. supra*, nrs. 660-693).

7.4.2. Certificering van de basisinformatie ontvangen of niet



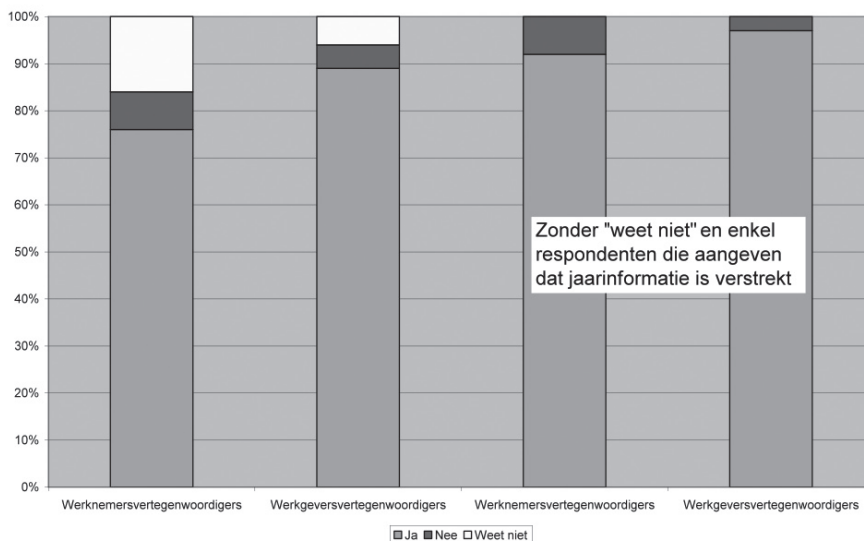
Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

Figuur 1: Certificeringsverslag van de basisinformatie 2008
ontvangen of niet als OR, percentages

896. Wat betreft het eerste verslag, de certificering van de basisinformatie, wordt toch gerede twijfel geuit zowel aan werknemers- als werkgeverszijde. We nemen enkel de respondenten in ogenschouw die aangeven dat ze zulke basisinformatie hebben gekregen. Ongeveer twee op drie in elke responsgroep stelt dat de bedrijfsrevisor over deze basisinformatie een verslag heeft uitgebracht aan de OR.

897. De anderen geven in de enquête echter aan van niet of moeten het antwoord schuldig blijven op deze vraag. Zelfs als we de “weet niet” categorie niet meetellen, blijft een groep van 30 % over die stelt zulk verslag niet te hebben ontvangen.

7.4.3. Jaarlijks verslag ontvangen of niet



Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

Figuur 2: Certificeringsverslag 2007 ontvangen als OR, percentages

898. Op het eerste zicht geeft ook 25 % van de werknemersvertegenwoordigers en 10 % van de werkgeversrespondenten aan geen certificeringsverslag voor 2007 te hebben ontvangen.

899. Bij de werknemersbevraagden gaat het echter om een grote “weet niet” categorie. Maken we abstractie van deze “weet niet” categorie en laten we ook de respondenten buiten beschouwing die hebben aangegeven helemaal geen jaarlijkse informatie te hebben ontvangen, wordt het beeld merklijk positiever.

900. We komen dan tot een eerder statistisch verwaarloosbaar cijfer van 8 % bij de werknemersbevraagden en 2 % bij de werkgeversrespondenten. Volgens de controlecijfers van de Inspectie Sociale Wetten gaat het om 5 % in de gecontroleerde gevallen (59 van de 1.123 met een bedrijfsrevisor).

7.4.4. Tijdstip van ontvangst

901. Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) stelt als norm dat, behoudens afwijkend akkoord tussen een bedrijfsrevisor en de OR, de geschreven verslagen, specifiek opgesteld voor de OR, worden overgemaakt ten laatste op de dag van de vergadering, die ze moet onderzoeken.

902. Voor deze tijdige verstrekking is de bedrijfsrevisor niet alleen verantwoordelijk, maar ook de voorzitter van de OR.

Tabel 2: Normale tijdstip van ontvangst bedrijfsrevisordocumenten, percentages

	% Werknemers- vertegenwoordigers	% Werkgevers- vertegenwoordigers
2 weken of méér voor de vergadering	48	62
1 week op voorhand	19	16
Enkele dagen op voorhand	6	5
De dag zelf van de vergadering	19	14
Pas na de vergadering	3	0
Verschildt sterk van keer tot keer	6	3

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

903. In 15 à 20 % van de gevallen wordt de deadline van de dag zelf over het algemeen maar nipt gehaald. De spreekwoordelijke uitzondering slaagt daar niet in. Daartegenover staat dat 70 à 80 % van de OR deze verslagen meestal minstens een week en zelfs twee weken op voorhand ontvangt. In de cijfers voor 2007 van de Inspectie Sociale Wetten ontving 77 % van de OR het certificeringsverslag voor de vergadering.

7.4.5. Onderwerpen van de (jaarlijkse) certificering

A. Welke soorten EFI?

Tabel 3: Welke soorten EFI werden gecertificeerd door de bedrijfsrevisor in 2008

	Werknemersvertegenwoordigers				Werkgeversvertegenwoordigers			
	N	% Ja	% Nee	% Weet niet	N	% Ja	% Nee	% Weet niet
Jaarlijkse info	153	97	2	1	113	99	1	0
Periodieke info	144	22	61	17	102	11	84	5
Occasionele info	98	30	56	14	63	12	51	7
Geconsolideerde jaarrekening	53	92	4	4	34	88	12	0

Enkel respondenten die aangeven dat deze informatie is verstrekt aan de OR, zie N.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

904. Naar onderwerpen kunnen we vooreerst vaststellen dat de certificering voornamelijk betrekking heeft op de jaarinformatie (en voor groepen de geconsolideerde jaarinfo). Volgens respectievelijk slechts 22 % en 30 % van de werknemersvertegenwoordigers handelde de certificering van de bedrijfsrevisor in 2008 ook over de periodieke en occasionele informatie die aan de OR is verstrekt. Aan werkgeverszijde is men nog véél minder overtuigd dat zulke informatie onderdeel uitmaakt van het verslag van de bedrijfsrevisor in 2008.

905. Dit is toch een opmerkelijke vaststelling, daar dit soort van informatie toch ook deel uitmaakt van de certificeringsopdracht. Deze certificering kan weliswaar gebeuren in de vorm van een resumé bij de jaarlijkse certificering. Dit gegeven zou dus een mogelijke verklaring kunnen bieden voor de opgetekende lage percentages.

B. Welke inhoudelijke componenten?

906. Vervolgens werd in de enquête ook bevraagd welke inhoudelijke componenten de schriftelijke verslagen van de bedrijfsrevisor van de recente jaarlijkse informatie (2006-2008) bevatten. Volgens de gangbare regels en normen moet het verslag in elk geval twee cruciale passages hebben:

- Een tekst of verklaring waarin de bedrijfsrevisor bevestigt of het EFI-dossier volledig is of niet;
- Een tekst of verklaring waarin de bedrijfsrevisor bevestigt dat het EFI-dossier getrouw is of niet.

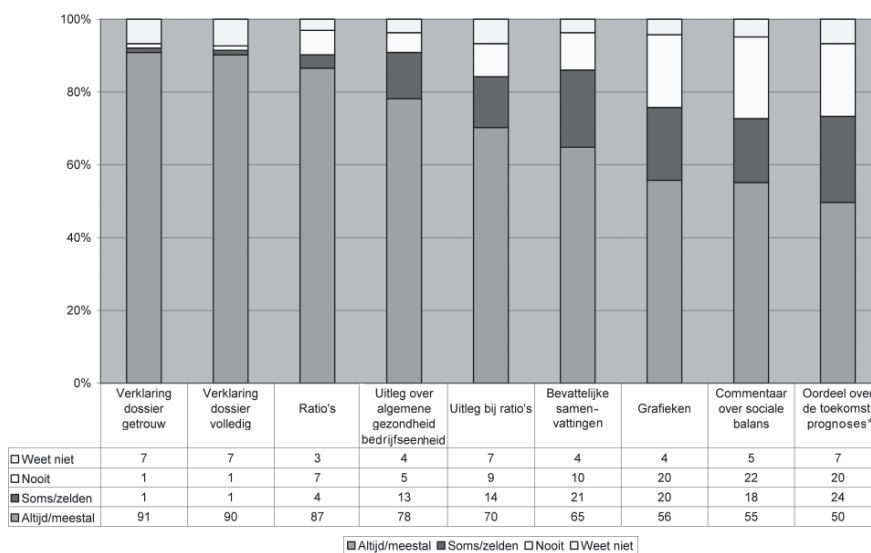
907. Wanneer we de “weet niet” categorieën niet meetellen, blijkt dat zulke verklaringen (bijna) altijd deel uitmaken van het certificeringsverslag.

7.5. ONTLEDEN EN VERKLAREN

7.5.1. Componenten in het verslag van de bedrijfsrevisor

908. In het kader van de taak om te verklaren en te ontleden, is verder nagegaan of het verslag van de bedrijfsrevisor over het algemeen volgende componenten bevat: een aantal financieel-economische ratio's, uitleg over deze ratio's, uitleg over de algemene gezondheid van de bedrijfseenheid, bevattelijke samenvattingen, grafieken ter verduidelijking, commentaar over de sociale balans, oordeel over de toekomstprognoses die het management bekend maakte.

909. Deze componenten kunnen, zoals de IBR-normen het stellen, uit eigen initiatief door de bedrijfsrevisor worden toegevoegd vanuit deze missie van "verklaren en ontleden".

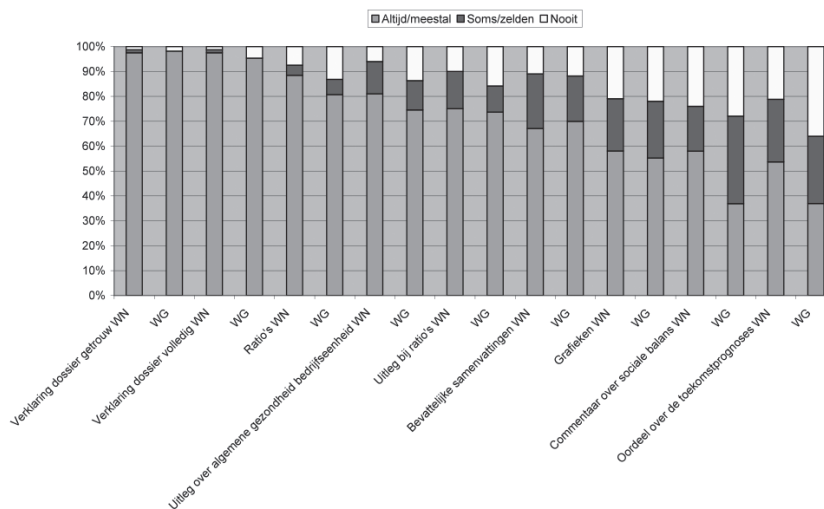


* Eerste twee vermeldingen zijn wettelijk voorgeschreven, anderen zijn door de bedrijfsrevisor volgens de IBR-normen uit eigen initiatief toe te voegen vanuit de pedagogische taakopdracht.

Figuur 3: Inhoudelijke componenten certificeringsverslag, werknemersvertegenwoordigers, percentages.

910. Bovenstaande figuur, die de antwoorden van de werknemersvertegenwoordigers in dit verband samenvat, maakt duidelijk dat de primaire vorm van verklaring en duiding aan de hand van ratio's en uitleg over de algemene toestand meestal wel aanwezig is.

911. Didactische hulpmiddelen zoals bevattelijke samenvattingen of grafieken worden minder teruggevonden (in 60 % à 50 % altijd/meestal). Verregaande commentaar zoals bijvoorbeeld over de sociale balans of de toekomstprognoses is slechts bij een nipte meerderheid de gewoonte.



Figuur 4: Inhoudelijke componenten certificeringsverslag, werknemers- en werkgeversbevraagden, percentages

912. Wanneer we bij deze resultaten de antwoorden van werkgeverszijde voegen en abstractie maken van de “weet niet” antwoorden, wordt dit beeld grotendeels bevestigd.

913. Verdere analyse leert dat deze inhoudelijke componenten van het certificeringsverslag zijn samen te vatten met een cumulatieve schaal. Cumulatief is de combinatie van twee elementen:

- enerzijds kunnen de componenten worden gerangschikt van meest voorkomend (verklaringen over getrouwheid en volledigheid, punten 1 en 2 in de figuur) tot minst voorkomend (oordeel over de toekomstprognoses, punt 9 in de figuur);
- anderzijds blijkt dat als iemand aangeeft dat de minst voorkomende component (punt 9, oordeel over de toekomstprognoses) toch voorkomt in het certificeringsverslag van de bedrijfsrevisor in zijn bedrijfseenheid, bijna altijd de andere componenten in het certificeringsverslag ook aanwezig zijn. Omgekeerd geldt eveneens dat als iemand aangeeft dat de volledigheds- en getrouwheidsverklaringen aanwezig zijn, dit helemaal niet veronderstelt dat andere componenten aanwezig zijn in het certificeringsverslag.

Tabel 4: Gecumuleerde schaal inhoudelijke stoffering certificeringsverslag

		% Werknemers- vertegenwoordigers	% Werkgevers- vertegenwoordigers
1.	Enkel verklaringen over dossier getrouw/volledig	4	11
2.	+ Ratio's	5	1
3.	+ Uitleg bij ratio's	4	4
4.	+ Uitleg over de algemene gezondheid van de bedrijfseenheid	3	3
5.	+ Bevattelijke samenvattingen	6	11
6.	+ Grafieken ter verduidelijking van de cijfers	10	22
7.	+ Commentaar over de sociale balans	17	12
8.	+ Oordeel over de toekomstprognoses die het management bekend maakte	51	36

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

914. Hieruit blijkt dat bij 51 % van de werknemersvertegenwoordigers het certificeringsverslag altijd of meestal alle opgesomde componenten bevat. Aan werkgeverszijde getuigt een kleiner percentage van zulke stoffering van de certificeringsverslagen.

915. Bij de werkgeversvertegenwoordigers geeft slechts 36 % aan dat alle opgesomde componenten altijd of meestal aanwezig zijn. Bij een zéér klein aantal OR (5 à 10 %) is dit verslag volgens de bevraagden slechts een mager beestje, beperkt tot de minimumvereiste getrouwheids- en volledigheidverklaringen.

7.5.2. Perceptie van de pedagogische taak

916. De opvatting over de pedagogische taakvervulling van de bedrijfsrevisor werd in de enquête ook bevraagd aan de hand van een aantal uitspraken. Deze stellingen gingen verder dan enkel de inhoud van de verslagen van de bedrijfsrevisor, maar namen ook de mondelinge toelichtingen in ogenschouw en schetsen aldus een globaler beeld over hoe in de ogen van de bevraagde OR-leden de bedrijfsrevisor zijn pedagogisch-didactische opdrachten van verklaren en ontleden uitoefent.

Tabel 5: Componenten van de pedagogische taak, werknemers- en werkgeversvertegenwoordigers, percentages

		% Altijd/ meestal	% Soms/ zelden	% Nooit	% Weet niet
De rapporten zijn leesbaar en begrijpelijk	WN	74	22	2	2
	WG	73	18	6	2
De rapporten zijn praktisch bruikbaar	WN	66	27	1	6
	WG	62	28	6	4
Wanneer men vragen stelt aan de bedrijfsrevisor, zijn de antwoorden helder	WN	82	14	2	2
	WG	72	13	13	2
De bedrijfsrevisor legt alles klaar uit	WN	76	20	2	3
	WG	77	16	6	1
De bedrijfsrevisor begrijpt de specifieke behoeften van de werknemersvertegenwoordiging	WN	66	27	1	6
	WG	68	21	8	3
De bedrijfsrevisor kan zich verplaatsen in de vragen en problemen die de werknemersvertegenwoordiging zich stelt	WN	65	24	2	8
	WG	71	18	8	3

WN = werknemersvertegenwoordigers; WG = werkgeversvertegenwoordigers.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

917. De overgrote meerderheid van de respondenten laat zich duidelijk positief uit over de pedagogische taakvervulling. Vier op vijf stelt dat de verslagen van de bedrijfsrevisor leesbaar en begrijpelijk zijn. 82 % (WN) en 72 % (WG) is van mening dat wanneer men de bedrijfsrevisor vragen stelt, de antwoorden altijd of meestal helder zijn. Twee op drie vindt ook dat de bedrijfsrevisor de specifieke behoeften van de werknemersvertegenwoordiging begrijpt en zich meestal voldoende kan verplaatsen in hun vragen en problemen.

918. Het is daarbij verder opvallend dat in de groep van werkgeversrespondenten er een kleine groep over het geheel iets kritischer is (cf. 8 % à 10 % bij elke stelling).

Tabel 6: Schaal pedagogische taakvervulling (10-puntenschaal), % naar scorecategorie

Schaalscore	% Werknemersvertegenwoordigers	% Werkgeversvertegenwoordigers
< 2,5	1	8
2,5 < 5	11	7
5 < 7,5	21	17
7,5 >	67	68

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

919. Ook deze reeks van stellingen hebben we wederom kunnen verwerken via statistische analyse tot een schaalscore van 0 tot 10. Wanneer we naar de resultaten van deze schaalscores kijken, zien we dat ongeveer 12 % (WN) à 15 % (WG) van de

respondenten de bedrijfsrevisor een onvoldoende geeft (score minder dan 5). 2/3de van de respondenten geeft de bedrijfsrevisor echter een score van 7,5 of méér op 10.

Tabel 7: Schaal pedagogische taakvervulling (10-puntenschaal)

	Gemiddelde schaalscore
Werkgeversrespondenten	7,3
Werknemersvertegenwoordigers	7,4
Werknemersvertegenwoordigers van een hoofdzetel	7,7
Werknemersvertegenwoordigers met volgens hen een EFI-verstreking met een gebrekkige formele basis	7,15
Werknemersvertegenwoordigers met volgens hen een EFI-verstreking met een deskundigheidsprobleem aan de werknemerszijde	7,15
Werknemersvertegenwoordigers met volgens hen een EFI-verstreking met een lage werkgeversinteresse in het gebeuren	6,7
Werknemersvertegenwoordigers met volgens hen een kwaliteitsvolle EFI-verstreking	7,9

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

920. De beoordelingsscore is vergelijkbaar voor de werkgeversrespondenten en de werknemersvertegenwoordigers. Verder zien we bij de werknemersvertegenwoordigers dat deze pedagogische taakscore hoger scoort bij hoofdvestigingen van een groter geheel en er een samenhang is met de algemene kwaliteit van het EFI-proces (cf. *supra*, de onderscheiden clusters in hoofdstuk 6, nrs. 863-869).

921. Interessant is daarbij de vaststelling dat de werknemersgroep die klaagt over een laag werkgeversengagement voor het EFI-gebeuren, ook de laagste score laat optekenen wat betreft de bedrijfsrevisortaak om op een pedagogische wijze te verklaren en te ontleden. Deze taak vraagt van de bedrijfsrevisor eveneens de nodige inzet en engagement.

7.6. DEELNAME AAN VERGADERINGEN

7.6.1. OR-vergaderingen met EFI-verstrekking

A. Algemeen

922. Er wordt van de bedrijfsrevisor in principe verwacht dat hij/zij deelneemt aan de vergaderingen waar de basisinformatie en de jaarlijkse informatie aan de OR worden verstrekt. Het bijwonen van andere vergaderingen (*cf.* periodieke of occasionele info) is eerder facultatief en enkel verplicht wanneer daarom wordt verzocht door het bestuursorgaan of een werknemersmeerderheid in de OR. Hoe staat het nu in de praktijk met deze deelname?

B. Dwingende aanwezigheid bij jaarlijkse EFI

Tabel 8: Aanwezigheid tijdens jaarlijkse EFI-bespreking, kolompercentages

	% Werknemersvertegenwoordigers (N = 159)	% Werkgeversvertegenwoordigers (N = 114)
Ja	95	95
Nee	4	5
Weet niet	1	0

Enkel respondenten die aangeven dat deze informatie is verstrekt aan de OR, zie N.
Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

923. De bedrijfsrevisor is bijna altijd aanwezig bij de jaarlijkse EFI-verstrekking. Eénzelfde hoge aanwezigheidsgraad geldt voor presentaties van de geconsolideerde jaarrekening.

C. Optionele aanwezigheid bij andere EFI-verstrekking

924. Voor de vergaderingen doorheen het jaar, waar andere EFI informatie wordt medegedeeld, geldt evenwel de omgekeerde vaststelling. Het is zéér uitzonderlijk dat de bedrijfsrevisor aan zulke vergaderingen deelneemt.

Tabel 9: Aanwezigheid tijdens bespreking periodieke of occasionele info, kolompercentages

	Periodieke info		Occasionele info	
	% Werknemers- vertegenwoordigers (N = 150)	% Werkgevers- vertegenwoordigers (N = 108)	% Werknemers- vertegenwoordigers (N = 104)	% Werkgevers- vertegenwoordigers (N = 73)
Altijd/ meestal	6	0	5	3
Soms	6	6	6	4
Nooit	88	92	88	92
Weet niet	0	3	1	1

Enkel respondenten die aangeven dat deze informatie is verstrekt aan de OR.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

925. Vergelijkbare resultaten over deze aanwezigheden vinden we terug bij DE BEELDE, COOREMAN & LEYDENS (2003). Ook toen was in 93 % van de gevallen de bedrijfsrevisor aanwezig bij de jaarlijkse informatieverstrekking en was slechts in één op vijf van de gevallen de bedrijfsrevisor aanwezig op een andere OR-vergadering tijdens het jaar.

D. Actieve deelname

926. Het normerende kader spreekt in het bijzonder wat betreft de verklarende en ontledende opdracht over een actieve deelname aan de OR-vergaderingen van de bedrijfsrevisor.

927. Respondenten konden aangeven in hoeverre de bedrijfsrevisor (indien aanwezig) herhaaldelijk aan het woord komt en open/vrij zijn mening geeft bij de EFI-behandeling in de OR. De opinies over deze stellingen werden (wederom) herleid tot een schaalscore van 0 tot 10.

Tabel 10: Actieve deelname tijdens OR-vergaderingen, wanneer aanwezig, kolompercentages

	Herhaaldelijk aan het woord		Geeft open en vrij zijn mening			Schaal actieve deelname (0-10)	
	% WN	% WG	% WN	% WG		% WN	% WG
Altijd/ meestal	65	70	64	81	Score < 5	19	5
Af en toe/ zelden	31	26	29	15	Score 5 < 7,5	37	23
Nooit	4	4	7	4	Score 7,5 +	54	72
					Gemiddelde schaalscore	6,6	7,6

WN = werknemersvertegenwoordigers; WG = werkgeversvertegenwoordigers.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

928. Een groot aantal respondenten geeft aan dat de bedrijfsrevisor herhaaldelijk aan het woord komt, wanneer aanwezig tijdens de OR-vergadering. Inzake “open en vrij zijn mening geven” als bedrijfsrevisor verschillen de vakbonds- en werkgeversrespondenten in hun antwoorden. De werkgeverszijde is in de meeste gevallen (8 op 10) er van overtuigd dat de bedrijfsrevisor dit doet. Bij de werknemersvertegenwoordigers is er meer scepticisme in dit verband.

929. Naar schaalscore van actieve deelname betekent dit dat 7 van de 10 werkgeversrespondenten de bedrijfsrevisor een score hoger dan 7,5 geeft. Bij de werknemersvertegenwoordigers gaat het net om iets meer dan de helft van de bedrijfsrevisoren, die deze hoge score haalt. Bij de werknemersvertegenwoordigers behaalt echter ook 19 % van de bedrijfsrevisoren een onvoldoende score op dit vlak.

219

7.6.2. Aanwezigheden op voorbereidende vergaderingen

930. De bedrijfsrevisor kan ook worden uitgenodigd op een informele vergadering van de OR-werknemerszijde ter voorbereiding van de EFI-presentaties (hierover in detail *cf. supra*, nrs. 712-732). Indien de bedrijfsrevisor van oordeel is dat dit in het raam van de op te bouwen vertrouwensrelatie nuttig is, kan hij/zij deze vergadering bijwonen. Naar de deelname aan deze specifieke voorbereidingsvergaderingen is om evidente redenen – ze worden door henzelf georganiseerd – enkel gepeild bij de werknemersvertegenwoordigers.

931. Volgens de gegevens van de Inspectie Sociale Wetten nam in 2007 in ongeveer 22 % van de gecontroleerde OR de bedrijfsrevisor deel aan een voorbereidende vergadering. In onze data ligt dit cijfer iets hoger (26 % van de gevallen).

Tabel 11: Voorbereidende EFI-vergaderingen aan werknemerszijde

	Aantal	%
Nooit	31	18
Soms	36	20
Dikwijls	13	7
Altijd	97	55
Totaal	177	100

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

932. In de eerste plaats valt dan op dat zulke voorbereidingsvergaderingen niet standaard worden georganiseerd. Ongeveer 2/3de van de werknemersvertegenwoordigers geeft aan dat dit altijd of dikwijls gebeurt, maar ook 18 % geeft aan dat zulke voorbereidende discussie nooit plaatsgrijpt.

Tabel 12: Uitnodigen van bedrijfsrevisor tijdens voorbereidende EFI-vergaderingen als vakbond

Was de bedrijfsrevisor uitgenodigd op 1 of meer zulke voorbereidende OR-vergaderingen met de vakbondsvertegenwoordiging in 2007 of 2008?			
		Aantal	%
1.	Nee, nooit	102	70
2.	Ja, een enkele keer	23	16
3.	Meerdere malen	14	10
4.	Weet niet	6	4
	Totaal	145	100

Enkel respondenten die aangeven dat ze voorbereidende EFI-vergaderingen houden.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

220

933. Vervolgens blijkt dat in de groep die zulke vergadering houdt, 70 % nooit de bedrijfsrevisor heeft uitgenodigd in 2007-2008 en 16 % een enkele keer. 10 % doet dit op regelmatige basis.

Tabel 13: Redenen van niet-uitnodiging op voorbereidende vergaderingen als werknemersvertegenwoordigers, kolompercentages

	Waarom werd de bedrijfsrevisor in 2008 nooit uitgenodigd op zulke voorbereidende vergadering? (N = 102)	% Ja, werknemers- vertegenwoordigers
1.	Werknemerszijde is niet op de hoogte dat dit kan	35
2.	Werkgever laat dit niet toe	4
3.	Geen behoefte aan als vakbondsvertegenwoordiging	55
4.	Geen budget voor	5
5.	Bedrijfsrevisor weigert toch te komen	1

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

934. Opmerkelijk is dat méér dan de helft van de werknemersafgevaardigden aangeeft zulke uitnodigingen niet te doen, omdat daar geen behoefte aan is. Een ruime minderheid (35 %) geeft echter ook aan dat men niet op de hoogte was van het gegeven dat dit kon.

935. Een tweede opmerkelijke vaststelling want aan het oordeel van de bedrijfsrevisor overgelaten in de IBR-normen, is dan de vaststelling dat de bedrijfsrevisor blijkbaar altijd ingaat op deze uitnodigingen. Een vraag naar de redenen om niet op de uitnodiging in te gaan was aldus achteraf gezien in de vragenlijst overbodig.

936. Ook in de studie van DE BEELDE, COOREMAN & LEYDENS (2003) bleek al dat de niet-aanwezigheid van de bedrijfsrevisor grotendeels te wijten was aan andere factoren, dan een loutere weigering van de bedrijfsrevisor om te komen.

Tabel 14: Informele contacten tussen vertegenwoordiging en bedrijfsrevisor; werknemersvertegenwoordigers

Heeft u als werknemersvertegenwoordiging in 2008 op informele wijze (telefonisch of persoonlijk) contact gehad met de bedrijfsrevisor om vragen te stellen of raad te vragen?			
		Aantal	%
1.	Nee, nooit	142	80
2.	Ja, een enkele keer	22	12
3.	Meerdere malen	11	6
4.	Weet niet	3	2
	Totaal	178	100

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

937. Gezien de voorgaande resultaten is het niet verwonderlijk dat 80 % van de werknemersvertegenwoordigers aangeeft ook niet op informele wijze contact te hebben met de bedrijfsrevisor. Verder is er op dit vlak een duidelijk verband met het uitnodigen op voorbereidende vergaderingen.

938. De werknemersvertegenwoordiging die zulke uitnodigingen op regelmatige wijze doet, heeft ook herhaaldelijk telefonisch of persoonlijk contact met de bedrijfsrevisor om bijkomende vragen of raad te vragen. We spreken hier dan over enkel 6 % van het totaal.

7.7. CONCLUSIE

939. In dit hoofdstuk gaven we op basis van de enquêteresultaten een overzicht van hoe de bedrijfsrevisor de OR-taken uitvoert die hij geacht wordt te doen volgens wettelijke regels en bijhorende IBR-normen.

940. Vooreerst dient daarbij nog kort te worden aangegeven dat er zeker in kleinere bedrijfsorganisaties zowel vanuit werknemers- als werkgeverszijde onduidelijkheden bestaan over deze rolpatronen oftewel over hoe ver de taken en de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor reiken in het EFI-proces.

222

941. Wat betreft verslagen en rapporten blijkt vervolgens de taakvervulling redelijk volledig. Enigszins vreemd is dat daarbij een groot deel van de respondenten aangeeft dat daarbij geen certificering van periodieke of occasionele informatie gebeurt (wanneer verstrekt). Deze certificering kan echter gebeuren in de vorm van een resumé bij de jaarlijkse certificering. Dit gegeven zou dus een mogelijke verklaring kunnen bieden voor de opgetekende lage percentages in dit verband.

942. In deze verslagen en rapporten is de primaire vorm van verklaring en duiding aan de hand van ratio's en uitleg over de algemene toestand meestal wel aanwezig. Didactische hulpmiddelen zoals bevattelijke samenvattingen of grafieken worden minder teruggevonden (in 60 % à 50 % altijd/meestal). Het gebruik van zulke hulpmiddelen behoort overigens tot het eigen initiatief van de bedrijfsrevisor. Verregaande commentaar zoals bijvoorbeeld over de sociale balans of de toekomstprognoses is bij een nipte meerderheid de gewoonte.

943. De overgrote meerderheid van de bevrageden laat zich vervolgens duidelijk positief uit over de pedagogische taakvervulling. 2/3de geeft de bedrijfsrevisor een score van 7,5 of meer op 10 in dit verband. Een kleine groep aan werkgeverszijde is wel kritischer over de invulling van de pedagogische taak.

944. Interessant is daarbij vervolgens de vaststelling dat de groep van werknemersbevrageden die klaagt over een laag werkgeversengagement voor het EFI-gebeuren, ook de laagste score laat optekenen wat betreft de bedrijfsrevisortaak om op een pedagogische wijze te verklaren en te ontleden. Deze taak vraagt van de bedrijfsrevisor eveneens de nodige inzet en engagement.

945. Wat betreft deelname aan vergaderingen kunnen we kort zijn. De verplichte aanwezigheid bij de presentatie van de (geconsolideerde) jaarrekening en EFI-verstrekking wordt bijna altijd opgevolgd. De tegenstelling met de optionele en facultatieve vergaderingsdeelnames is vervolgens groot. Het is zéér uitzonderlijk dat de bedrijfsrevisor deelneemt aan een OR-vergadering waar periodieke of occasionele informatie wordt verstrekt of dat de bedrijfsrevisor participeert aan voorbereidende vergaderingen.

946. Het is evenwel een misvatting hiervoor de verantwoordelijkheid (altijd) bij de bedrijfsrevisor te leggen, zoals blijkt bij de grotendeelse afwezigheid op voorbereidende

vergaderingen. OR-werknemersafgevaardigden houden geen zulke vergaderingen, de bedrijfsrevisor wordt nooit uitgenodigd omdat er geen behoefte is of men weet niet dat deze mogelijkheid bestaat.

947. In opinie over de actieve deelname van de bedrijfsrevisor aan de OR-vergaderingen verschillen de twee responsgroepen, alhoewel ook hier nog steeds het positieve overheerst. 7 van de 10 werkgeversrespondenten geeft de bedrijfsrevisor een score hoger dan 7,5 op 10 op dit vlak.

948. Bij de werknemersvertegenwoordigers gaat het net om iets meer dan de helft van de bedrijfsrevisoren, die deze hoge score haalt. Bij de werknemersvertegenwoordigers behaalt echter ook 19 % van de bedrijfsrevisoren een onvoldoende score op dit vlak.



HOOFDSTUK 8

DE ONDERNEMINGSRAAD EN DE BENOEMING VAN DE BEDRIJFSREVISOR

CHAPITRE 8

LE CONSEIL D'ENTREPRISE ET LA NOMINATION DU REVISEUR D'ENTREPRISES

8.1. ALGEMEEN

949. In het juridische deel is de rol van de Ondernemingsraad (OR) bij de benoeming van de bedrijfsrevisor omstandig uitgelegd (*cf. supra*, nrs. 147-186 en in het bijzonder nrs. 180-186). In de opbouw van de noodzakelijk geachte vertrouwensrelatie tussen bedrijfsrevisor en OR is dus ook een vetorecht toegekend aan de OR in de benoeming van de bedrijfsrevisor.

950. In dit hoofdstuk bekijken we hoe deze vorm van inspraak in de praktijk gestalte krijgt. Deze bevoegdheid kent immers ook een aantal procedurale regels en voorschriften. De vragen met betrekking tot de rol van de OR in deze benoemingsprocedure zijn enkel gesteld aan de werknemersvertegenwoordigers. Deze keuze is gemaakt op basis van twee, gecombineerde argumenten:

- beperking enquêtelast: om de mogelijke, administratieve invullast te beperken aan werkgeverszijde, werd geopteerd om de vragenlijst beperkt te houden; over het nut van zulke, beperktere vragenlijst (*cf. supra*, nrs. 757-764);
- feitelijkheden: de keuze viel daarbij op het aspect van de benoeming van de bedrijfsrevisor omdat het om een reeks feitelijkheden ging over de daarbij te volgen procedure en dus niet in eerste instantie peilde naar percepties over het rolfunctioneren van de bedrijfsrevisor – de hoofdthematiek van de bevraging. Daar het bevragen van deze eerder feitelijkheden twee pagina's besloeg, werd door deze weglating dus in belangrijke mate bijgedragen tot het eerste argument.

951. Deze argumentatie neemt natuurlijk niet weg dat de hier gerapporteerde resultaten over de OR-betrokkenheid van de benoeming van de bedrijfsrevisor, gebaseerd zijn op de unilateraal verzamelde informatie bij de werknemersbevrageden. Vanuit werkgeverszijde kan dan ook terecht worden geopperd dat hun kijk op de OR-betrokkenheid bij de benoeming van de bedrijfsrevisor in dit hoofdstuk ontbreekt. In de conclusies en interpretaties van dit hoofdstuk moet daarmee rekening worden gehouden.

8.2. IS ER BETROKKENHEID?

Tabel 1: Betrokkenheid bij benoeming als OR, werknemersvertegenwoordigers

Wanneer werd voor de laatste maal het oordeel van de OR gevraagd in de (her)benoeming van een bedrijfsrevisor?		
	Aantal	%
2008	54	31
2007	37	21
2006	15	9
2005	4	2
2004	3	2
Voor 2004	14	8
Weet niet	46	27
Totaal	173	100

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

952. In principe moet de benoeming van een bedrijfsrevisor om de drie jaar gebeuren. Het kan daarbij om een herbenoeming gaan. Gevraagd naar wanneer de OR voor de laatste keer ingeschakeld werd in zulke (her)benoeming, is het opvallend dat 27 % van de werknemersvertegenwoordigers hierop het antwoord schuldig blijft. 31 % geeft aan in 2008 daarover te zijn geconsulteerd, 21 % in 2007. Bij 8 à 10 % is de betrokkenheid al langer dan drie jaar geleden – wat volgens de regels moeilijk kan.

953. Deze relatief hoge cijfers moeten misschien toch eerder worden toegeschreven aan het zich niet méér sterk herinneren van de betreffende OR-bespreking. Volgens de cijfergegevens van de Inspectie Sociale Wetten hadden in 2007 van de 1.123 gecontroleerde gevallen 4 geen bedrijfsrevisor benoemd en 20 deze benoeming gedaan zonder de wettelijk voorgeschreven consultatie van de OR.

954. Dit is 2 % van het totaal. In de studie van DE BEELDE, COOREMAN & LEYDENS (2003) gaf 11 % van de werknemersvertegenwoordigers aan niet betrokken te zijn geweest bij de benoeming van de bedrijfsrevisor.

Tabel 2: Aard van de recente benoemingsbeslissing, werknemersvertegenwoordigers

Ging het in dat geval om:		
	Aantal	%
Een eerste benoeming	23	20
Een herbenoeming	91	78
Weet niet	2	2
Totaal	116	100

Enkel werknemersvertegenwoordigers die aangeven tussen 2004 en 2008 te zijn geconsulteerd als OR over zulke benoeming.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

955. Slechts in één op vijf van de gevallen ging het om een eerste benoeming. In de meeste gevallen ging het dus enkel om een herbenoeming van de bedrijfsrevisor in functie.

8.3. AARD VAN DE BEKRACHTIGING

8.3.1. Aantal voorgestelde kandidaten

Tabel 3: Aantal kandidaten bij de (her)benoeming, werknemersvertegenwoordigers

Werden bij de (her)benoeming van de bedrijfsrevisor één of meerdere kandidaten ter bekrachtiging voorgedragen door het ondernemingshoofd? (vakbonden)		
	Aantal	%
Eén kandidaat bekrachtigen of niet	103	89
Meerdere kandidaten	10	9
Weet niet	3	3
Totaal	116	100

Enkel werknemersvertegenwoordigers die aangaven sinds 2004 betrokken te zijn geweest bij een (her)benoeming.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

956. Het ging bijna altijd om de bekrachtiging van één kandidaat. We zien wel dat in de situaties waar het om een eerste benoeming gaat, frequenter meerdere kandidaten worden voorgesteld ter bekrachtiging. 17 % van deze respondenten geeft dan aan dat er kon worden gekozen uit meer dan één kandidatuur. Onze vraagstelling maakt het daarbij niet mogelijk om na te gaan of het om meerdere kandidaten vanuit éénzelfde bedrijfsrevisorenkantoor gaat of niet.

8.3.2. Instemming of niet

Tabel 4. Instemming of niet als werknemersvertegenwoordiging, werknemersvertegenwoordigers

Ging u als werknemersvertegenwoordiging in de OR akkoord met de kandidaat voorgesteld door de werkgever?		
	Aantal	%
Ja	109	94
Nee	5	4
Weet niet	2	2
Totaal	116	100

Enkel werknemersvertegenwoordigers die aangaven sinds 2004 betrokken te zijn geweest bij een (her)benoeming.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

966. Vervolgens kunnen we vaststellen dat de OR (meerderheid aan werknemerszijde) bijna altijd de voorgestelde kandidatuur bekrachtigde.

967. Volgens de werknemersvertegenwoordigers is de door de OR bekrachtigde kandidaat (bijna) altijd ook aangesteld door de Algemene Vergadering of een ander betreffend bestuursorgaan met die verantwoordelijkheid. Ook hier valt weer een 10 % van het totaal op, die het antwoord schuldig moet blijven op deze vraag.

Tabel 5: Besluit van het bestuursorgaan na OR-bekrachtiging, werknemersvertegenwoordigers

Is de kandidaat, goedgekeurd door de OR, uiteindelijk als bedrijfsrevisor aangesteld door de Algemene Vergadering of het bestuursorgaan? (vakbonden)		
	Aantal	%
Ja	101	88
Nee	2	2
Weet niet	11	10
Totaal	114	100

Enkel werknemersvertegenwoordigers die aangaven sinds 2004 betrokken te zijn geweest bij een (her)benoeming.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009

8.3.3. Aard van de OR-discussie over de (her)benoeming

968. De OR-bekrachtiging greep volgens de bevroegde werknemersvertegenwoordigers over het algemeen ook op zéér eenvoudige wijze plaats, zonder al te veel discussie. 28 % stelt dat dit zonder discussie gebeurde, 46 % na een oppervlakkige of zéér oppervlakkige discussie. Slechts in één op vier van de gevallen werd dit bekrachtigingsbesluit genomen na grondige behandeling in de OR.

969. Bij de gevallen met een eerste benoeming geven minder respondenten aan dat de bekrachtiging gebeurde zonder discussie of enkel na een zéér oppervlakkige discussie. 48 % geeft hier aan dat de beslissing gepaard ging met een oppervlakkige discussie, 26% met een grondige tot zéér grondige discussie.

970. Wij zouden dus kunnen stellen dat in drie op vier van deze gevallen van eerste benoeming de bekrachtiging volgens de betrokken en bevroegde werknemersvertegenwoordigers enigszins het niveau van een snel afgehandeld variapunt op de OR-agenda overstijgt. Gezien het klein aantal gevallen (23) moeten we deze conclusie evenwel met de nodige voorzichtigheid poneren.

Tabel 6: Aard van de discussie bij het OR-bekrachtigingsbesluit, werknemersvertegenwoordigers

Werd dit Ondernemingsraadbesluit verleend na (vakbonden):			
		Aantal	%
1.	Een zéér grondige discussie	5	4
2.	Een grondige discussie	23	20
3.	Een oppervlakkige discussie	40	34
4.	Een zéér oppervlakkige discussie	14	12
5.	Geen discussie	33	28
6.	Weet niet	2	2
	Totaal	117	100

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

8.4. INFORMED CONSENT?

8.4.1. Inleiding

971. Vanuit het beleid gaat men er ook vanuit dat de OR-besluitvorming over deze benoeming op een geïnformeerde wijze gebeurt. Er kan hierbij enerzijds worden verwezen naar een aantal dwingende regels die stellen dat de OR bij zulke benoemingsdiscussie informatie moet krijgen over de voorziene bezoldiging en het *curriculum vitae* (CV) van de kandidaat/kandidaten.

972. Men gaat er ook vanuit dat inzicht wordt verschaft in het plan van aanpak voor de auditopdracht. Anderzijds kan de kandidaat ook worden uitgenodigd op een OR-vergadering om zich te presenteren. Bedoeling van dit alles, is dat de OR met de nodige *informed consent* al of niet kan instemmen met de voorgestelde kandidatuur.

8.4.2. Verschafte informatie over de kandidaat/kandidaten

973. In de enquête werd de werknemersvertegenwoordigers gevraagd aan te geven of ze geen info, onvoldoende info of voldoende info verkregen over volgende aspecten van de kandidatuur/kandidaturen: de bezoldiging, aspecten van het CV (reputatie, kennis, pedagogische kwaliteiten), voorziene werkwijze (plan van aanpak, bereidheid tot deelname aan vergaderingen).

974. Er werd ook nagegaan of de OR informatie krijgt over eventuele andere opdrachten die de bedrijfsrevisor in de bedrijfsorganisatie uitvoert.

Tabel 7: Verstrekte informatie bij de OR-benoemingsdiscussie, werknemersvertegenwoordigers

	U kreeg als werknemersvertegenwoordigers informatie over:	% Geen info	% Onvoldoende info	% Voldoende info	% Weet niet
1.	Het al of niet uitvoeren van andere opdrachten voor de werkgever (bv. financieel advies)	46	17	34	3
2.	De bereidheid van de bedrijfsrevisor om OR-vergaderingen bij te wonen	31	17	46	5
3.	De bereidheid om aan voorbereidende vergaderingen van de OR deel te nemen	37	16	43	4
4.	De reputatie van de bedrijfsrevisor	27	10	61	3
5.	De sectorspecifieke kennis van de bedrijfsrevisor	26	20	49	4
6.	De pedagogische kwaliteiten	39	21	36	4
7.	Het bedrag van de voorziene bezoldiging	42	15	37	7
8.	Een uitgewerkt plan van aanpak voor de auditopdracht	46	23	20	10

Enkel werknemersvertegenwoordigers die aangeven tussen 2004 en 2008 te zijn geconsulteerd als OR over zulke benoeming.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

975. Wat betreft informatie die over de kandidaten aan de OR wordt verstrekt, is het vooreerst opvallend dat 42 % stelt geen info over de voorziene bezoldiging te hebben ontvangen.

976. Nochtans is zulke info wettelijk voorgeschreven. Verder domineren twee antwoordcategorieën: ofwel krijgt men info en wordt die als voldoende beschouwd, ofwel krijgt men geen informatie. Wat betreft deze laatste, vallen het gebrek aan info over andere opdrachten en over een plan van aanpak op.

977. Voldoende info krijgt men vooral over de professionele reputatie van de bedrijfsrevisor. Het is immers ook voorgeschreven dat de OR het CV van de kandidaat-bedrijfsrevisor krijgt, maar ook hier geeft één op vier aan geen zulke info te hebben ontvangen.

232

Tabel 8: Geen info gecumuleerd, werknemersvertegenwoordigers, percentages

	%
Over alle aspecten info	33
1 tot 2 aspecten geen info	21
3 tot 5 aspecten geen info	24
6 tot 7 aspecten geen info	7
Over alle 8 aspecten geen info	14

Enkel werknemersvertegenwoordigers die aangeven tussen 2004 en 2008 te zijn geconsulteerd als OR over zulke benoeming.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

978. Maken we vervolgens enige optellingen over deze verschaft informatie, dan kunnen we vaststellen dat één op drie stelt over al deze elementen informatie te hebben verkregen bij het meest recente benoemingsbesluit. 21 % stelt over de meeste zaken te zijn geïnformeerd (geen info over één of twee van de acht componenten). 14 % stelt over geen enkele van deze zaken info te hebben verkregen. 54 % krijgt dus voor de meeste aspecten informatie over de kandidaten.

Tabel 9: Voldoende info gecumuleerd, werknemersvertegenwoordigers, percentages

	%
Over geen enkel aspect voldoende info	28
Over 1 tot 2 aspecten voldoende info	19
Over 3 tot 5 aspecten voldoende info	30
Over 6 tot 7 aspecten voldoende info	15
Over alle 8 aspecten voldoende info	9

Enkel werknemersvertegenwoordigers die aangeven tussen 2004 en 2008 te zijn geconsulteerd als OR over zulke benoeming

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

979. 9 % stelt over al deze materies voldoende info te hebben verkregen. 24 % stelt over de meeste zaken (zes of méér) voldoende info te hebben ontvangen. 28 % is evenwel van mening dat onvoldoende info is verstrekt over al deze materies. De gestelde meerderheid (cf. de 54 % in nr. 978) verdwijnt dus als we kijken naar voldoende informatie te hebben gekregen.

Tabel 10: Omvang info naar aard van de OR-discussie bij benoeming, werknemersvertegenwoordigers, gemiddelde scores op 8-puntenschaal.

Gemiddelde score cumulatieve schaal (0 tot 8)	Geen info (negatieve schaal)*	Voldoende info (positieve schaal)**
Totaal	2,9	3,1
OR met grondige/zeer grondige discussie over benoeming	1,4	4,7
OR met oppervlakkige discussie over benoeming	2,7	3,4
OR met zéér oppervlakkige of geen discussie over benoeming	4,0	2,3
Eerste benoeming	1,5	4,1
Herbenoeming	3,3	3,0

* Schaal "geen info": loopt van 0 "over alle aspecten info gekregen" tot 8 "over alle aspecten geen info verkregen". Het is dus een negatieve schaal.

** Schaal "voldoende info": loopt van 0 "over geen enkel aspect voldoende info gekregen" tot 8 "over alle aspecten voldoende info verkregen". Het is dus een positieve schaal.

Enkel werknemersvertegenwoordigers die aangeven tussen 2004 en 2008 te zijn geconsulteerd als OR over zulke benoeming.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

980. Belangrijk is vervolgens het gegeven dat er een duidelijk verband bestaat tussen deze verkregen informatie en de grondigheid waarmee het OR-besluit werd genomen. De OR, waar een grondige discussie voorafging aan de beslissing tot bekrachtiging, kregen ook méér ruime, voldoende info en omgekeerd.

981. Zulke voorafgaandelijke informatie over de kandidaat wordt ook méér en in voldoende mate verschaft bij een eerste benoeming dan bij een herbenoeming.

Tabel 11: Voldoende info of niet?, werknemersvertegenwoordigers, percentages

	Helemaal eens	Eens	Neutraal	Oneens	Helemaal oneens
We krijgen onvoldoende info om te kunnen beslissen over de benoeming van een bedrijfsrevisor	19	21	15	25	19

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

982. De vraag naar een eigen oordeel over de voorafgaandelijke informatie, levert een gebalanceerd resultaat op voor de bevraagde werknemersvertegenwoordigers. 40 % is het "eens" of "helemaal eens" met de stelling dat men onvoldoende info krijgt om te kunnen beslissen over de benoeming van de bedrijfsrevisor. 25 % is het oneens en 19 %

helemaal oneens met deze uitspraak. Aldus ligt deze beoordeling in het verlengde van het beeld dat in de vorige punten is geschetst.

983. In het onderzoek van DE BEELDE, COOREMAN & LEYDENS (2003), zien we een kleiner aantal van werknemersvertegenwoordigers die het eens is met deze stelling “we krijgen onvoldoende info” (36 %). 40 % is het oneens met de stelling en een groter deel van de respondenten houdt zich op de vlakte (24 %).

984. Niet verwonderlijk is er een duidelijke relatie tussen dit oordeel en het krijgen van ruime, voldoende info. De groep die het oneens of helemaal oneens is met de stelling van onvoldoende info, krijgt over het algemeen over gemiddeld vier van de componenten informatie. De groep die de stelling van onvoldoende info onderschrijft, krijgt gemiddeld maar over een tweetal componenten informatie.

985. Het valt daarbij op dat zelfs de respondenten met een positief oordeel gemiddeld genomen zeker niet over alle onderscheiden componenten (bezoldiging, professionele reputatie en werkwijze) informatie krijgen bij het bekrachtigen van het benoemingsbesluit.

Tabel 12: Mening over voldoende info of niet opgedeeld naar betreffende cumulatieve schalen, werknemersvertegenwoordigers

Voldoende info	Gemiddelde score “geen info met betrekking tot 8 componenten” (0-8)*	Gemiddelde score “voldoende info met betrekking tot 8 componenten” (0-8)**
Groep met negatief oordeel (Eens of helemaal eens met stelling “onvoldoende info om te kunnen beslissen over de benoeming van een bedrijfsrevisor”)	3,6	2,2
Neutraal	2,9	3,0
Positief oordeel (Oneens of helemaal oneens met stelling van onvoldoende info)	2,0	4,0

* Schaal “geen info”: loopt van 0 “over alle aspecten info gekregen” tot 8 “over alle aspecten geen info verkregen”. Het is dus een negatieve schaal.

** Schaal “voldoende info”: loopt van 0 “over geen enkel aspect voldoende info gekregen” tot 8 “over alle aspecten voldoende info verkregen”. Het is dus een positieve schaal.

Enkel werknemersvertegenwoordigers die aangeven tussen 2004 en 2008 te zijn geconsulteerd als OR over zulke benoeming.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

8.4.3. Persoonlijke voorstelling

Tabel 13: Persoonlijke voorstelling van de kandidaat-bedrijfsrevisor, werknemersvertegenwoordigers

Heeft de kandidaat-bedrijfsrevisor of hebben de kandidaten-bedrijfsrevisoren zich persoonlijk komen voorstellen tijdens een OR-vergadering?		
	Aantal	%
Ja	60	52
Nee	55	47
Weet niet	1	1
Totaal	116	100

Enkel werknemersvertegenwoordigers die aangeven tussen 2004 en 2008 te zijn geconsulteerd als OR over zulke benoeming.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

986. 52 % van de werknemersvertegenwoordigers geeft aan dat de kandidaat-bedrijfsrevisor of kandidaten-bedrijfsrevisoren zich persoonlijk zijn komen voorstellen tijdens een OR-vergadering.

987. Ook hier zien we weer een relatie met een eerste benoeming of niet en de grondigheid waarmee de beslissing tot bekrachtiging wordt genomen. Bij een eerste benoeming heeft in 61 % van de gevallen een persoonlijke presentatie plaatsgevonden.

988. In een OR waar een grondige discussie is gevoerd over de benoeming is bij 64 % een persoonlijke voorstelling gebeurt. Dit is merkkelijk meer dan gemiddeld, maar nog altijd minder dan in twee van de drie gevallen.

Tabel 14: Persoonlijke voorstelling naar grondigheid discussie en naar eerste benoeming of niet, werknemersvertegenwoordigers

	% Ja
Eerste benoeming	61
Herbenoeming	49
OR met grondige/zeer grondige discussie over benoeming	64
OR met oppervlakkige discussie over benoeming	50
OR met zéér oppervlakkige of geen discussie over benoeming	49

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

8.5. MEER INVLOED?

Tabel 15: Houding tegenover meer invloed of niet, werknemer- en werkgevertegenwoordigers, percentages

	% Helemaal eens	% Eens	% Neutraal	% Oneens	% Helemaal oneens
De werknemersvertegenwoordigers zouden meer invloed moeten hebben bij de benoeming van een bedrijfsrevisor - Werknemersvertegenwoordigers	36	15	37	5	5
De werknemersvertegenwoordigers zouden meer invloed moeten hebben bij de benoeming van een bedrijfsrevisor - Werkgeversvertegenwoordigers	10	7	17	27	38

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

989. Gezien de lage betrokkenheid en de snelle, eenvoudige afhandeling is het niet verwonderlijk dat 36 % van de bevroegde werknemersvertegenwoordigers het helemaal eens en 15 % het eens is met de stelling dat men méér invloed zou moeten hebben bij de benoeming van de bedrijfsrevisor. Slechts 5 % is het met deze stelling oneens en 5 % helemaal oneens.

990. In de studie van DE BEELDE, COOREMAN & LEYDENS (2003) noteren we vergelijkbare percentages. 58 % (iets meer) was het daar eens met de meer invloed stelling, in onze enquête 51 %. Toen was 16 % het niet eens met de stelling, nu 10 %.

991. Deze beoogde, grotere invloed zal dan wel enige overtuigingskracht vergen aan werkgeverszijde. Hoewel ook in deze groep 17 % de stelling onderschrijft dat de werknemersvertegenwoordigers meer invloed zouden moeten hebben bij de benoeming van de bedrijfsrevisor, is 27 % het oneens en 38 % het helemaal oneens met deze stelling.

8.6. CONCLUSIE

992. In dit hoofdstuk werd op basis van de betreffende reeks vragen in de enquête, enkel gesteld aan de werknemersvertegenwoordigers, een beeld geschetst over de werkelijke invloed van de OR in de benoeming van de bedrijfsrevisor volgens deze vertegenwoordigers. 27 % van deze werknemersvertegenwoordigers herinnert zich niet zulke recente betrokkenheid van de OR bij een benoeming of herbenoeming van de bedrijfsrevisor.

993. Op basis van andere bronnen (cijfers Inspectie Sociale Wetten) kunnen we aan de ene kant stellen dat in feite de betrokkenheid hoger ligt, maar dat aan de andere kant deze niet-herinnering een impliciete bevestiging is van de volgende vaststelling. Bij de anderen, gaat het in de nagevraagde herinnering immers meestal om een eenvoudige pro forma bekrachtiging zonder al te veel bespreking en discussie in de OR, waarbij niet altijd de nodige of voorziene info wordt verstrekt. Enkel een beperkt aantal eerste benoemingsgevallen laten hier een andere indruk van grotere OR-betrokkenheid achter.

994. Daar de onderzoeksresultaten over deze OR-betrokkenheid bij de benoeming van de bedrijfsrevisor enerzijds inderdaad enkel zijn gebaseerd op enquête-antwoorden van de werknemersvertegenwoordigers, maar anderzijds deze resultaten over de verzamelde percepties van werknemerszijde wel duidelijk zijn, menen we toch te mogen stellen dat vanuit het beleid de wijze van OR-betrokkenheid bij de benoeming van de bedrijfsrevisor méér aandacht en verdere studie verdient. De betrokkenheid van de OR bij de benoeming van de bedrijfsrevisor is immers gedefinieerd als een – binnen de OR-regeling – krachtig vetorecht. Wat betreft verdere studie gaat het dan in eerste instantie enerzijds om het nagaan of de gedane vaststellingen aan werknemerszijde ook door anderen (bedrijfsrevisor, werkgever, inspectie) worden bevestigd en anderzijds om een sterkere detailbevraging. Het gaat wat betreft dit laatste dan o.a. om volgende vragen:

- Waar doet zulke, oppervlakkige afhandeling zich eerder voor?
- Wat zijn de oorzaken van zulke, eerder pro forma afhandeling?
- Is zulke eerder snelle oppervlakkige afhandeling problematisch of niet en in welke situaties voor de OR-rolvervulling van de bedrijfsrevisor?

995. 36 % van de bevroegde werknemersvertegenwoordigers is het overigens “helemaal eens” en 15 % “eens” met de stelling dat men méér invloed zou moeten hebben bij de benoeming van de bedrijfsrevisor. 17 % van de werkgeversvertegenwoordigers onderschrijft deze visie eveneens, alhoewel 65 % van de werkgeversbevroegden stelt dat zulke grotere invloed niet nodig is.



HOOFDSTUK 9

TEVREDENHEID EN ZIJN ATTRIBUTEN

CHAPITRE 9

SATISFACTION ET SES ATTRIBUTS

9.1. ALGEMEEN

996. In de vorige hoofdstukken is nagegaan hoe de bedrijfsrevisor volgens de bevroegde respondenten zijn voorgeschreven taken vervuld ten opzichte van de Ondernemingsraad (OR) en de daarbij horende professionele IBR-normen al of niet opvolgt. Er is ook bekeken hoe de OR van zijn beslissingsrecht bij de benoeming van een bedrijfsrevisor gebruik maakt.

997. In dit laatste hoofdstuk van het tweede deel komen we vervolgens tot de tweede vraag van het sociologisch enquête-onderzoek: hoe evalueren of beoordelen de bevroegde stakeholders de OR-rol die de bedrijfsrevisor vervult en welke factoren spelen daarbij een rol.

9.2. CONCEPTUEEL KADER

9.2.1. Drie kernattributen

998. In relatie tot het evalueren en beoordelen van een dienstverlening zijn verschillende aanpakken mogelijk. Dominant zijn evenwel de studies naar kwaliteit (*quality*), waarde of nut (*value*) en tevredenheid (*satisfaction*) (CRONIN, BRADY & HULT, 2000).

999. Het conceptueel uitgangspunt daarbij is dat de meer cognitieve evaluatie van kwaliteit en nut, de meer emotionele reactie van al of niet tevredenheid vooraf gaat.

1000. Onderzoek suggereert sterk dat elk van deze drie constructen (kwaliteit, waarde en tevredenheid) dienen te worden gemeten om te begrijpen op welke wijze gebruikers/dienstafnemers aankijken tegen een geleverde dienstverlening en positieve mond-tot-mond reclame zullen voeren over deze ervaringen.

1001. In dit verband stellen CARUANA, MONEY & BERTON (2000) op basis van onderzoek bij auditfirma's algemeen: *“A deeper understanding of the interactions among service quality, satisfaction and value should go a long way in enabling more effective management in the service sector. Although subjective, these constructs play a significant role in determining customer choices, their decisions to deepen or terminate a relationship (...)”*.

1002. WOODRUFF (1997) benadrukt daarbij over klantentevredenheid in het algemeen dat enkel focussen op tevredenheid gevaarlijk is: *“if consumer satisfaction is not backed up with in-depth learning about customer value and related problems that underlie their evaluations, it may not provide enough of the customer's voice to guide managers in how to respond.”*.

1003. Deze drie elementen (kwaliteit, waarde en tevredenheid) van de gebruikerservaring met de OR-rol van de bedrijfsrevisor zijn dan ook geoperationaliseerd in de enquête en zullen in dit hoofdstuk achtereenvolgens worden behandeld, waarna afsluitend ook de relatie tussen deze drie kernattributen zal worden bekeken. Bij het begin zal telkens het betreffende concept verder theoretisch worden geduid.

1004. We gebruiken in dit kader ook expliciet de connotatie “gebruiker”, daar zeker in het geval van de OR-werknemerszijde ze niet de betaler van de geleverde diensten zijn, niet de “koper”, daar ze de factuur van de ingeschakelde bedrijfsrevisor niet moeten betalen.

9.2.2. Effect van een *standards performance gap of reasonable gap*

1005. In het licht van onze algemene onderzoeksvraag is het vervolgens belangrijk te benadrukken dat we telkens in een determinantenanalyse van mogelijke verschillen zullen bekijken in hoeverre de niet-uitvoering of niet-opvolging van de normen en regels, zoals we deze in de hoofdstukken 7 en 8 hebben overlopen, een effect hebben op het kwaliteitsoordeel, de nutsevaluatie en de algemene tevredenheid.

1006. Tevens zal worden nagegaan in hoeverre respondenten die te grote of “onredelijke” verwachtingen hebben over de bedrijfsrevisorrol, kritischer of negatiever staan tegenover het OR-roloptreden van de bedrijfsrevisor in de praktijk.

1007. In die zin sluit de analyse, die we in dit hoofdstuk uitvoeren, aan bij de internationale onderzoekstroming naar de zogenaamde *audit expectation gap*. PORTER (1993) definieert deze verwachtingskloof als de kloof tussen de verwachtingen van de maatschappij (het publiek) over de bedrijfsrevisor en de performantie van de bedrijfsrevisor zoals gepercipieerd door dit publiek. OR-leden, die de werkgever en het personeel vertegenwoordigen, kunnen in dit kader worden beschouwd als belangrijke, direct belanghebbenden of belangrijke maatschappelijke stakeholders.

1008. Deze verwachtingskloof wordt vervolgens opgedeeld in drie grote componenten. De eerste component wordt *reasonable gap* betiteld en wordt gedefinieerd als de mate waarin de stakeholders (hier: syndicale OR-leden) onrealistische verwachtingen hebben van de bedrijfsrevisorrol. Er gaapt een kloof tussen wat men meent te kunnen verwachten en wat redelijkerwijs tot de professionele opdracht of het taakprofiel van de bedrijfsrevisor behoort.

1009. De tweede component wordt de *performance gap* genoemd. Deze prestatiekloof ontstaat door het feit dat de werkelijke prestaties van de bedrijfsrevisor tekort schieten in wat hij wettelijk verplicht is te doen. Een derde component kan men omschrijven als een tussenliggende factor en wordt als *deficient standards gap* betiteld. Er zou dan een verschil zijn tussen wat redelijkerwijs mag worden verwacht van een bedrijfsrevisor en de normen en regels die over de bedrijfsrevisor en zijn taakuitvoering bestaan.

1010. De interessante kern van deze benadering is dat in mogelijke verklaringen voor de positieve of negatieve perceptie van het optreden door een bedrijfsrevisor telkens de relatie wordt gelegd met de bestaande of uitgevaardigde normen en regels over deze professionele taakuitvoering. De performantiekloof bestaat als de bedrijfsrevisor deze professionele standaard niet volgt en deze tot ontevredenheid bij de gebruiker leidt. We zouden deze kloof dan ook beter de *standards performance gap* noemen.

1011. De onredelijkheidskloof bestaat als de gebruiker niet volgens de geldende normen en regels verwachtingen heeft over de taakuitvoering van de bedrijfsrevisor en dit tot een negatieve perceptie leidt.

1012. De standaardkloof is als het ware de verklaring voor de overblijvende “ruis” in de al of niet vastgestelde negatieve beoordeling. In deze situatie opereert de bedrijfsrevisor volgens de professionele standaard. De gebruiker-beoordelaar heeft geen onredelijke verwachtingen. De eventuele vastgestelde negatieve perceptie over het functioneren van de bedrijfsrevisor is dan toe te schrijven aan een standaardkloof: de taakuitvoering volgens de voorgeschreven regels en normen voldoet niet aan de gebruiksverwachtingen.

1013. Vanuit deze benadering kunnen we aldus volgende hypothesen afleiden naar mogelijke determinanten van de beoordeling door de OR-leden van de betreffende bedrijfsrevisorrol:

1. Vanuit de these van een mogelijke *reasonable gap* gaan we na in hoeverre respondenten die onrealistische taakverwachtingen hebben over de OR-rol van de bedrijfsrevisor – i.e. niet voorgeschreven door de regelgeving – al of niet een significant grotere kans hebben op een negatiever kwaliteitsoordeel (hypothese 1.a), nutsevaluatie (hypothese 1.b) en algemene tevredenheid (hypothese 1.c).
2. Vanuit de these van een *standards performance gap* gaan we na in hoeverre respondenten, die aangeven dat de bedrijfsrevisor een aantal van de voorgeschreven taken volgens de uitgevaardigde IBR-normen niet uitvoert, een significant grotere kans hebben op negatieve percepties in verband met kwaliteit (hypothese 2.a), nut (hypothese 2.b) en tevredenheid (hypothese 2.c).
3. Vanuit de these van de *deficient standards* gaan we er vanuit dat als een respondent enerzijds aangeeft dat de bedrijfsrevisor de meeste voorgeschreven taken vervult en dit volgens de IBR-normen en anderzijds geen onredelijke verwachtingen heeft over de OR-rol van de bedrijfsrevisor, maar toch negatiever oordelen heeft over de kwaliteit, nut en tevredenheid, mogelijke verbeteringen of oplossingen moeten worden gezocht in de normen en regels. Het is daarbij dan belangrijk om na te gaan welke attributen van kwaliteit, nut en tevredenheid het oordeel van de respondent in mindere of meerdere mate bepalen.

9.2.3. Andere, interveniërende variabelen

A. Algemeen

1014. Vanuit algemene modellen over *consumer decisions theory* zouden we nog twee bijkomende variabelen willen introduceren in onze verklarende analyses.

B. Attributie

1015. OLIVER (1980) stelt dat de verwachtingen over de prestatie van een product zich in de loop van de tijd voortdurend aanpassen aan de ervaringen met het product. De attributietheorie is ontwikkeld door sociale psychologen om aan te duiden hoe personen verklaringen of oorzaken zoeken.

1016. In een marketing context zal de consument een verklaring proberen te zoeken, wanneer een product of dienstverlening niet voldoet aan de eisen (HOYER & MACINNIS, 2004). BLOEMER (1993) spreekt men van attributie van de oorzaak van het verschil tussen verwachtingen over de productprestatie en de feitelijke productprestatie. Er wordt niet alleen gelet op het verschil tussen verwachtingen en productprestatie, maar ook op de perceptie van de oorzaak van dat verschil: waar kan dat aan worden toegeschreven?

1017. In het kader van onze verklarende analyse zouden we deze attributietheorie willen aanhalen om het effect van de globale kwaliteit van de EFI-verstrekking aan de OR te bekijken. Concreet in een hypothese gesteld: zijn respondenten die worden geconfronteerd met een mank lopende EFI-verstrekking in de OR minder positief in hun kwaliteitsoordeel, nutsevaluatie of algemene tevredenheid?

1018. In de determinantenanalyse zullen we dus ook de schalen met betrekking tot de interesse van de werkgeverszijde in de EFI-verstrekking en EFI-competentie van de werknemerszijde (*cf.* hoofdstuk 6) gebruiken.

C. Betrokkenheid

1019. Betrokkenheid (*involvement*) blijkt een rol te spelen bij de vorming van tevredenheid. Betrokkenheid bepaalt de grootte van de *zone of acceptance*. De zone is smaller naarmate de betrokkenheid toeneemt. Dit betekent dat naarmate de betrokkenheid toeneemt eerder een verschil in verwachtingen en prestatie wordt geconstateerd en een gebruiker duidelijker tevreden is wanneer de prestatie de verwachtingen overtreft of er mee overeenkomt.

1020. Maar dit houdt ook in dat naarmate de betrokkenheid toeneemt, de consument duidelijker niet tevreden is, wanneer de prestatie slechter is dan de verwachting. De kans op disconfirmatie stijgt bij het toenemen van betrokkenheid.

1021. Voor de operationalisatie van de betrokkenheid gebruiken we een gecombineerde schaal van belangrijkheid die aangeeft in welke mate men de EFI-verstrekking aan de OR en de rol van de bedrijfsrevisor daarin belangrijk vindt.

9.2.4. Operationalisatie van de mogelijke determinanten

1022. Volgende tabel vat samen hoe de opgesomde determinanten worden geoperationaliseerd in de analyses.

Tabel 1: Operationalisering van determinanten

<i>Standards performance gap</i>	1. Rapportering-gap: schaal van 0 tot 6 die cumulatief nagaat welke van de verstrekte EFI de bedrijfsrevisor niet heeft gecertificeerd (basis, jaar, periodiek, occasioneel, geconsolideerd) en of hij een rapport over de jaarrekening heeft verstrekt.
	2. Vergadering-gap: schaal van 0 tot 4 die optelt of de bedrijfsrevisor afwezig was bij de voorstelling van (indien verstrekte) soorten info (jaar, periodiek, occasioneel, geconsolideerd).
	3. Inhoud rapportering: schaal van 0 tot 9 die nagaat hoe inhoudelijk gestoffeerd het jaarlijks verslag van de bedrijfsrevisor is (gaande van enkel standaardtekst over volledigheid en getrouwheid tot een oordeel over de toekomstprognoses).
	4. Actieve deelname: 10-puntenschaal die meet of de bedrijfsrevisor in de ogen van de respondenten veelvuldig, vrij en open voor zijn mening uitkomt tijdens zijn OR-aanwezigheid.
	5. Geen recente betrokkenheid bij benoemingsbeslissing (dummy); niet opgenomen in de determinantenanalyse aan werkgeverszijde.
	6. Onvoldoende info bij de beslissing tot benoeming (5-puntenschaal); niet opgenomen in de determinantenanalyse aan werkgeverszijde.

“Onredelijke verwachtingen”	Cumulatieve schaal (0 tot 6) waarbij respondenten aangeven dat het tot de taak behoort van de bedrijfsrevisor verslag over de jaarrekening uit te brengen; EFI te verklaren, fraude te melden, suggesties over toekomstig bedrijfsbeleid te maken, de EFI mee te helpen opstellen; en het niet eens zijn met de stelling dat EFI primair de verantwoordelijkheid van de werkgever is en niet van de bedrijfsrevisor.
Betrokkenheid	Gemiddelde antwoord (1 tot 6) op de vraag of EFI belangrijk is en de rol van de bedrijfsrevisor daarin belangrijk is.
Attributie	Twee 10-punten schalen in verband met interesse vanuit werkgeverszijde bij de EFI-behandeling in de OR en in verband met de EFI-competentie van de werknemersvertegenwoordiging. Bij de determinantenanalyse aan werkgeverszijde wordt enkel de tweede schaal gebruikt.

1023. Daar niet al deze onafhankelijke variabelen zijn geoperationaliseerd in de werkgeversbevraging, is de determinantenanalyse iets beperkter qua mogelijke variabelen, zoals is aangegeven in de tabel (cf. punt 6 – *Standards performance gap* en attributie).

9.3. KWALITEITSBEOORDELING

9.3.1. Theorie

1024. Audit kwaliteit wordt in de accounting literatuur meestal zéér technisch bekeken. Het gaat om: “*The market assessed joint probability that a given auditor will both (a) discover a breach in the client’s accounting system, and (b) report the breach.*” (DEANGELO, 1981). Kwaliteit wordt in deze visie grotendeels geoperationaliseerd in twee soorten van *failures*: wanneer de algemeen aanvaarde normen en standaarden (*cf.* in België IBR-normen) niet worden afgedwongen of gevolgd door de bedrijfsrevisor en wanneer een bedrijfsrevisor er niet in slaagt het juiste oordeel naargelang de omstandigheden uit te brengen. (*audit report failure*, bv. een *going concern* oordeel uitbrengen of niet bij een bedrijf dat nadien failliet gaat) (FRANCIS, 2004).

1025. Hier sluiten we echter aan bij de empirische stroming die de kwaliteit van de bedrijfsrevisor bestudeert vanuit een gedrags- of handelingsperspectief. Onze studie concentreert zich immers op de kwaliteit van een rolvervulling. In zulke rol gaat het volgens de sociologische standaarddefinitie om: *The expected behaviour of an individual occupying a particular social position* (GIDDENS, 1989).

1026. Het eerste, technische perspectief van de kwaliteitsstandaardmeting hebben we impliciet al uitgevoerd in hoofdstuk 7 en wordt hier meegenomen in de verklarende analyse: we zullen dan immers expliciet nagaan in hoeverre een *standard performance gap* de kwaliteitsbeoordeling beïnvloedt.

1027. De voorgestelde, empirische studie naar gepercipieerde auditkwaliteit bij belanghebbenden staat internationaal nog in zijn kinderschoenen. De eerste pogingen dateren uit de Verenigde Staten van de jaren '90 (o.a. CARCELLO e.a., 1992; BEHN e.a., 1997). Ondertussen groeit de aandacht voor deze werkwijze met bijdragen uit Denemarken (WARMING-RASMUSSEN & JENSEN, 1998), het Verenigd Koninkrijk (DUFF, 2004; CARUANA e.a., 2000, Maleisië (ISMAIL e.a., 2006) en Turkije (TURK & AVCILAR, 2009). Opvallend is dat daarbij méér en méér wordt teruggegrepen naar het algemene SERVQUAL meetinstrument, al of niet in aangepaste vorm.

1028. Dit SERVQUAL-model vormt bij de operationalisatie van de kwaliteit van dienstverlening inderdaad een internationale standaard. ZEITHAML, PARASURAMAN en BERRY (1990) onderscheiden vijf kwaliteitsdimensies waarop de gebruiker zijn verwachtingen en percepties vormt: de fysieke omgeving en tastbare elementen van de dienst (*tangibles*), de betrouwbaarheid (*reliability*), de responsiviteit (*responsiveness*), het vermogen vertrouwen te wekken (*assurance*) en het vermogen zich in te leven in de consument (*empathy*).

1029. Van deze dimensies heeft betrouwbaarheid (*reliability*) voornamelijk betrekking op de uitkomst van de dienstverlening (*service outcome*). Op basis van de andere vier dimensies vormt de consument zich een oordeel over het dienstverleningsproces (*service process*). Dit impliceert dat in de vragen van het SERVQUAL meetinstrument zowel

wordt gevraagd naar een kwaliteitsoordeel over de uitkomst van de dienstverlening als naar een oordeel over de kwaliteit van het proces.

1030. De essentie van het model is verder dat kwaliteit wordt gedefinieerd als het verschil tussen de dienstverlening die de consument verwacht en de dienstverlening die de consument percipieert of ervaart. Wanneer de dienstverlening niet overeenkomt met de verwachtingen is er sprake van een discrepantie (*gap*). Al snel stelden CRONIN & TAYLOR (1992) het nut van de vragen over serviceverwachtingen echter ter discussie.

1031. Het gebruik van enkel de antwoorden in verband met de geleverde service, konden méér variantie in de globale meting van servicekwaliteit verklaren. Vandaag loopt deze academische discussie nog steeds. Gezien de aard en de vorm van onze bevraging – een web-/schriftelijke vragenlijst met zijn tijds- en ruimtebeperkingen – opteerden we sowieso voor een ingekorte en aangepaste versie. We namen enkel een vragenbatterij op over de ervaringen met de geleverde dienstverlening.

1032. Bovendien gebruikten we een kortere antwoordschaal en slechts een beperkt aantal items (slechts 5 punten in plaats van 7 of 9). Ten slotte pasten we enkele items aan. Aldus is de uitgevoerde kwaliteitsmeting niet te omschrijven als een directe toepassing van de SERVQUAL-methodiek in een audit-omgeving, maar gaat het eerder om een afgeleide versie. Aldus volgen we de raad van LADHARI (2009) die in een *review* van 20 jaar SERVQUAL-onderzoek als conclusie stelt dat onderzoekers in elk geval de SERVQUAL-methode moeten aanpassen aan hun studieonderwerp en na de datacollectie het gebruikte instrument met de nodige zorg moeten valideren. Het werk van DE BEELDE, COOREMAN & LEYDENS (2003) zorgde daarbij voor bijkomende inspiratie.

9.3.2. Oordeel

1033. In onze data blijkt dan vooreerst dat via factoranalyse in eerste instantie de onderscheiden componenten van de kwaliteitsbeoordeling te vatten zijn met één latente of onderliggende kwaliteitsfactor. Méér gesofisticeerde factoranalyse, zoals gebruikelijk in SERVQUAL-operationalisaties, levert vervolgens de beoogde, onderscheiden componenten op. Dit is in lijn met gelijkaardige studies.

1034. We rapporteren eerst op een beschrijvende wijze de resultaten in verband met de deelcomponenten. Daarna gebruiken we de ontwikkelde, algemene schaal van kwaliteitsbeoordeling in een verklarende analyse.

Tabel 2: Kwaliteitsbeoordeling van de OR-rolvervulling door de bedrijfsrevisor

	% Altijd/meestal		Schaalgemiddelde (10-puntenschaal)	
	WN	WG	WN	WG
Schaal "Tastbare zaken"			3,9	3,8
Leesbare en begrijpelijke verslagen en rapporten	75	62		
Praktisch-buikbare verslagen en rapporten	70	65		
Schaal "Betrouwbaarheid"			4,1	3,9
Van de eerste keer goed	82	74		
Gemaakte afspraken komt men na	90	64		
Schaal "Responsiviteit"			3,8	4,1
Snel en nauwkeurig	77	63		
Tijdig en snel	52	84		
Schaal "Empathie"			3,8	3,7
Begrijpen van de specifieke behoeften van de werknemersvertegenwoordiging	70	59		
Zich verplaatsen in de vakbondsragen en -problemen	71	64		
Schaal "Klaarheid"			4,1	3,9
Heldere antwoorden	85	61		
Klare uitleg	78	63		
	% score lager dan 5		Schaalgemiddelde	
	WN	WG	WN	WG
Totaalschaal "beoordeling van kwaliteit" (10-puntenschaal)	11	21	7,3	6,9

WN = werknemersvertegenwoordigers; WG = werkgeversvertegenwoordigers

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

1035. Grotendeels afgeleid van het algemene SERVQUAL-model onderscheiden we dus vijf ervaringsdimensies in het kwaliteitsoordeel over de OR-rol van de bedrijfsrevisor. Het gaat achtereenvolgens om:

- Tastbare zaken: de kwaliteiten van de output, namelijk de afgeleverde verslagen en rapporten met hun leesbaarheid en bruikbaarheid;
- Betrouwbaarheid: het nakomen van afspraken en correctheid;
- Responsiviteit: snel, tijdig en nauwkeurig werk afleveren;
- Empathie: zich inleven in de vragen van de werknemerszijde; de specifieke behoeften van de werknemersvertegenwoordiging begrijpen;
- Klaarheid of verstaanbaarheid: helder en klaar communiceren.

1036. Samen zijn deze kwaliteitservaringen gereduceerd tot een 10-puntenschaal die kan worden gedefinieerd als een algemeen kwaliteitsoordeel van de dienstverlening door de bedrijfsrevisor aan de OR.

1037. De scores op deze algemene schaal, maar ook de antwoordpercentages op de deelcomponenten maken duidelijk dat enerzijds een positieve opvatting over de geleverde kwaliteit overheerst. Dit positivisme is echter groter bij de werknemerszijde dan bij de werkgeverszijde. Deze laatste groep is kritischer over de kwaliteit met een gemiddelde van 6,9 op de algemene kwaliteitsschaal en meestal iets minder ruime meerderheden, die stellen dat de onderscheiden deelaspecten altijd of meestal zijn gegarandeerd in het OR-optreden van de bedrijfsrevisor.

1038. De werknemerszijde is daarentegen sterk positief met een gemiddelde van 7,3 op de kwaliteitsschaal en slechts 11 % met een score lager dan vijf op deze schaal. Bij de werkgevers groeit dit percentage tot méér dan één op vijf.

1039. Aan werknemerszijde is de positieve ervaring het grootste met de kwaliteitsdimensies “betrouwbaarheid” en “klaarheid”, aan werkgeverszijde is de uitschieter “responsiviteit”.

1040. “Empathie” of inlevingsvermogen scoort het minst bij beide groepen. Aan werknemerszijde betekent dit dat nog altijd ongeveer 70 % er van overtuigd is dat de bedrijfsrevisor deze kwaliteit meestal aflevert.

9.3.3. Determinanten

Tabel 3: Determinanten van de kwaliteitsbeoordeling, werknemersvertegenwoordigers

	Model 1: organisatiecontext	Model 2: effect van gaps	Model 3: effect van betrokkenheid en attributie
	Parameter <small>Significantie</small>	Parameter <small>Significantie</small>	Parameter <small>Significantie</small>
Organisatiecontext	-		
Sector (5-indeling)	-		
Gewest	-		
Grootte	-		
Zelfstandige eenheid	-		
Buitenlandse eigenaar	-		
Standards performance gap			
Rapportering-gap		-	-
Vergadering-gap		0,14*	0,15*
Inhoudelijke stoffering verslagen		0,12(*)	-
Actieve deelname vergaderingen		0,48***	0,44***
Geen recente betrokkenheid bij benoeming		-	-
Onvoldoende info benoeming		-	-

	Model 1: organisatiecontext	Model 2: effect van gaps	Model 3: effect van betrokkenheid en attributie
	Parameter ^{Significantie}	Parameter ^{Significantie}	Parameter ^{Significantie}
Onduidelijke verwachtingen		-	-
Betrokkenheid			
Belang van EFI en de bedrijfsrevisor daarbij			-
Attributie			
Interesse in EFI-gebeuren vanuit werkgeverszijde			0,25***
EFI-competentie werknemerszijde			-
R-kwadraat		0.27***	0.31***

Model 1 werd uitgevoerd met een stapsgewijze multivariate variantieanalyse; model 2 en 3 met een stapsgewijze regressie-analyse; Significantie: <0,10 = (*); <0,05=*; <0,01=**; <0,001=***

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor; 2009.

1041. Uit een multivariate variantieanalyse van het kwaliteitsoordeel in de werknemersgroep blijkt vervolgens dat deze kwaliteitservaring niet verschilt naar bedrijfsorganisatorische context. Er worden geen significante verschillen opgetekend naar sector (5 hoofdsectoren), bedrijfsgrootte of type van eigenaarschap (zelfstandig, buitenlands, groep of niet). In het tweede statistische model (een regressie-analyse) brengen we vervolgens de in punt 1 genoemde variabelen in verband met de “standaardkloof” en “onredelijkheidskloof” (*cf. supra*, nr. 1011) in als determinanten.

1042. Is de kwaliteitservaring van de bevroegde werknemersvertegenwoordigers negatiever in OR-situaties, waar de verslagen van de bedrijfsrevisor (méer) tekortkomingen kennen; de deelname van de bedrijfsrevisor aan de vergaderingen lager is, de verslagen minder allerlei verklarende en ontledende componenten bevat, of de bedrijfsrevisor minder op een actieve wijze deelneemt aan de vergaderingen, als hij/zij aanwezig is? Of is het kwaliteitsoordeel minder positief, als men ook een reeks “onredelijke” verwachtingen heeft over de rol van de bedrijfsrevisor?

1043. Uit deze analyse blijkt een licht verband te bestaan met de factoren “deelname aan vergaderingen” en “omvattende, inzichtelijke verslagen”. Het eerste verband is daarbij een beetje raadselachtig, want gaat in tegen de verwachting. Werknemersvertegenwoordigers van entiteiten waar de bedrijfsrevisor minder aanwezig is op EFI-gerelateerde OR-vergaderingen, hebben een licht positiever oordeel.

1044. Vervolgens merken we dus dat een omvattende en inzichtelijke verslaggeving de kwaliteitservaring positief beïnvloedt. Het belangrijkste effect vinden we evenwel van de actieve deelname. Veelvuldig, open en vrij aan het woord zijn in de OR-vergaderingen bij de (jaarlijkse) EFI-presentatie leidt tot een duidelijk positiever kwaliteitservaring. De berekende parameter 0,48 duidt er op dat als een respondent de actieve deelname

met een punt hoger inscoort (*cf.* via de ontwikkelde 10-puntenschaal) de kans ook zéér groot is (*cf.* de berekende statistische significantie aangeduid met sterretjes) dat zijn kwaliteitsoordeel ook met 0,48 punten zal stijgen.

1045. In een volgende analyse worden de mogelijke determinanten ingebracht die te maken hebben met betrokkenheid en attributie. Zijn werknemersvertegenwoordigers, die het EFI-proces en de rol van de bedrijfsrevisor daarin méér belangrijk vinden en/of een duidelijke EFI-competentie tentoonspreiden, kritischer over de kwaliteit (betrokkenheid)? Zijn respondenten, die getuigen van een moeilijk EFI-proces, eveneens kritischer (attributie)? Leggen zij voor dit moeilijk EFI-proces ook (gedeeltelijk) de verantwoordelijkheid bij de betrokken bedrijfsrevisor?

1046. Het zwakke effect met de verslaggevingsinhoud verdwijnt dan. De moeilijk interpreteerbare relatie met de lagere vergaderingsdeelname blijft. De rolnorm van actieve deelname blijft een significant, groot effect hebben op de verschillen in kwaliteitsoordeel. Deze verschillen worden verder bijkomend verklaard in het model 3 door vastgestelde interesse in het EFI-gebeuren door de werkgevers.

1047. De kwaliteitservaring met de bedrijfsrevisor wordt dus ook negatief beïnvloed door een globaal eerder mank lopend EFI-gebeuren in de OR. Samen verklaren deze drie determinanten maar liefst meer dan 31 % van de variantie in kwaliteitservaring binnen de bevraagde groep van werknemersvertegenwoordigers.

1048. Een gelijkaardige multivariate analyse werd ook uitgevoerd onder de groep van werkgeversvertegenwoordigers. In deze analyse werd geen enkel significant verschil gevonden naar de onderscheiden kenmerken, zoals in de analyse van de werknemersgroep.

9.4. IMPACT-EVALUATIE

9.4.1. Theorie en operationalisatie

1049. *Value-judgement* of waarde-beoordeling staat voor de algemene evaluatie door de gebruiker van het nut van een dienst gebaseerd op wat men krijgt en geeft (ZEITHAML, 1988). Het “geven” wordt dan meestal geoperationaliseerd als de prijs die men moet betalen voor de dienstverlening. Zoals al gesteld in randnummer 1004 van dit hoofdstuk, zijn de bevroegden in relatie tot de OR-rolvervulling van de bedrijfsrevisor voornamelijk gebruikers en niet “consumenten” in de volle betekenis, daar het prijselement niet direct speelt of eerder slechts alleen bij de werkgeverszijde.

1050. We vertaalden *perceived utility* dan ook door na te gaan wat de ingeschatte impact op de gebruikswaarde is van de bedrijfsrevisor.

1051. We maakten daarbij een onderscheid tussen de eerder directe, enge “gebruikswaarde” met betrekking tot de EFI-verstrekking in de OR en de méér indirecte, algemene mogelijke impact op de relatie tussen werkgever en werknemersvertegenwoordiging. Wat betreft de eerste dimensie werd bevroegd in hoeverre de bijdrage van de bedrijfsrevisor in de bedrijfseenheid tot de OR-bespreking van EFI en tewerkstellingsvooruitzichten als positief of negatief werd ervaren (5-puntenschaal).

1052. Er werd binnen diezelfde dimensie ook gepeild naar de gepercipieerde bijdrage van de bedrijfsrevisor tot het inzicht als werknemersvertegenwoordiging in de financiële, economische en toekomstige prestaties van de bedrijfseenheid.

1053. De bredere, algemene invloed of “gebruikswaarde” werd geoperationaliseerd door te vragen naar een inschatting van de bijdrage van de bedrijfsrevisor tot de verstandhouding en de communicatie tussen werkgevers- en werknemerszijde.

1054. Factoranalyse maakte duidelijk dat de antwoorden op deze stelling kunnen worden gelezen als één-dimensioneel, alhoewel ook de twee onderscheiden dimensies kunnen worden afgezonderd. In onderstaande tabel geven we daarom schaalgemiddelden voor de drie (EFI-impact, impact op sociaal klimaat en totaalschaal). In de determinantanalyse gebruiken we enkel de totaalschaal.

9.4.2. Resultaten

Tabel 4: OR-impact van de bedrijfsrevisor, rijpercentages met betrekking tot individuele items en schaalgemiddelden

Bijdrage van de bedrijfsrevisor tot:		% Positief of Zeer positief	% Neutraal	% Negatief of Zeer negatief	Schaal- gemiddelde
Schaal "Impact op EFI-proces" (10-puntenschaal)	WN WG				6,5 7,0
Bespreking van EFI in de OR	WN WG	69 80	29 19	1 1	
Bespreking van tewerkstellingsvooruitzichten in de OR	WN WG	24 28	66 70	11 1	
Inzicht als werknemersvertegenwoordiging in de economische toestand	WN WG	51 74	36 25	3 1	
Inzicht als werknemersvertegenwoordiging in de financiële prestaties	WN WG	62 83	32 16	6 1	
Inzicht als werknemersvertegenwoordiging in de toekomst van de bedrijfseenheid	WN WG	47 43	42 55	11 2	
Schaal "Impact op sociaal klimaat" (10-puntenschaal)	WN WG				5,7 6,4
De verstandhouding tussen werkgever en werknemerszijde	WN WG	31 49	59 50	9 1	
De communicatie tussen werkgever en werknemerszijde	WN WG	34 50	56 47	10 3	
Totaalschaal impact (10-puntenschaal)	WN WG				6,3 6,8

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

1055. Ook in verband met deze evaluatieve component van de OR-rolvervulling door de bedrijfsrevisor overheerst het positieve. Naar "gebruikswaarde" schaadt het optreden van de bedrijfsrevisor in elk geval niet. Het aantal negatieve impact-inschattingen is voor de diverse, onderscheiden elementen telkens zéér klein en beperkt tot maximum 10 % aan werknemerszijde. In het algemeen schat de werkgeverszijde de bijdrage van de bedrijfsrevisor aan zowel het EFI-proces als het sociaal klimaat hoger in dan de bevraagde werknemersvertegenwoordigers.

1056. Deze werknemerszijde ziet wel ook duidelijk de meerwaarde van de bedrijfsrevisor in de OR-bespreking van de EFI en is er meestal ook van overtuigd dat het optreden van de bedrijfsrevisor een substantiële bijdrage levert tot het inzicht als werknemersvertegenwoordiging in de financiële prestaties van de bedrijfsorganisatie.

1057. Hoe méér men afwijkt van deze corebusiness, hoe minder positief en hoe neutraler men wordt over de ingeschatte meerwaarde. Men ziet het nut van de bedrijfsrevisor dus vooral op een zéér specifiek domein, namelijk de financiële cijfers, maar daar schat men de meerwaarde van de bedrijfsrevisor dan wel meestal als zéér positief in.

1058. De werkgeverszijde is er iets méér van overtuigd dat het werk van de bedrijfsrevisor ook afstraalt op de bredere informatiekwaliteit in de OR. Aan werkgeverszijde zijn de meningen dan ook verdeeld over de al of niet positieve bijdrage van het optreden van de bedrijfsrevisor aan het sociaal klimaat. Aan werknemerszijde ziet men deze algemene meerwaarde véél minder.

1059. Het levert de bedrijfsrevisor gemiddeld genomen een gematigd positief oordeel op over de meerwaarde van zijn OR-roloptreden (*cf.* gemiddelde score van 6,3 en 6,8 op 10).

9.4.3. Determinantenanalyse

Tabel 5: OR-impact van de bedrijfsrevisor, determinantenanalyse, werknemersvertegenwoordigers

	Model 1: organisatiecontext	Model 2: effect van <i>gaps</i>	Model 3: effect van betrokkenheid en attributie
	Parameter <small>Significantie</small>	Parameter <small>Significantie</small>	Parameter <small>Significantie</small>
Organisatiecontext	-		
Sector (5-indeling)	-		
Gewest	-		
Grootte	-		
Zelfstandige eenheid	-		
Buitenlandse eigenaar	-		
Standards performance gap			
Rapportering- <i>gap</i>		-	-
Vergadering- <i>gap</i>		-	-
Inhoudelijke stoffering verslagen		0,24**	0,20**
Actieve deelname vergaderingen		0,31***	0,22**
Geen recente betrokkenheid bij benoeming		-	-
Onvoldoende info benoeming		-	-

	Model 1: organisatiecontext	Model 2: effect van gaps	Model 3: effect van betrokkenheid en attributie
	Parameter <small>Significantie</small>	Parameter <small>Significantie</small>	Parameter <small>Significantie</small>
Onduidelijke verwachtingen		-	-
Betrokkenheid			
Belang van EFI en de bedrijfsrevisor daarbij			-
Attributie			
Interesse in EFI-gebeuren vanuit werkgeverszijde			0,26***
EFI-competentie werknemerszijde			-
R-kwadraat		0.18***	0.26***

Model 1 werd uitgevoerd met een stapsgewijze multivariate variantieanalyse; model 2 en 3 met een stapsgewijze regressie-analyse; Significantie: <0,10 = (*); <0,05=*; <0,01=**; <0,001=***

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

1060. In de determinantenanalyse komen grotendeels dezelfde significante effecten terug, die we al vaststelden bij kwaliteit. “Gestoffeerde” verslagen en veelvuldig open en vrij zijn mening ventileren zijn belangrijke professionele houdingen, die de inschatting door de OR-gebruiker van de meerwaarde van de bedrijfsrevisor verhogen.

1061. In deze analyse hebben beide *standard performance gaps* ongeveer dezelfde verklarende waarde. Minder verwonderlijk dan bij de kwaliteitsbeoordeling, vinden we ook hier weer een relatie met de interesse in het EFI-gebeuren vanuit werkgeverszijde.

Tabel 6: OR-impact van de bedrijfsrevisor, determinantenanalyse, werkgeversvertegenwoordigers

	Model 1: organisatiecontext	Model 2: effect van gaps	Model 3: effect van betrokkenheid en attributie
	Parameter <small>Significantie</small>	Parameter <small>Significantie</small>	Parameter <small>Significantie</small>
Organisatiecontext	-		
Sector (5-indeling)	-		
Gewest	-		
Grootte	-		
Zelfstandige eenheid	-		
Buitenlandse eigenaar	-		
Standards performance gap			
Rapportering-gap		-	-
Vergadering-gap		-	-

	Model 1: organisatiecontext	Model 2: effect van gaps	Model 3: effect van betrokkenheid en attributie
	Parameter Significantie	Parameter Significantie	Parameter Significantie
Inhoudelijke stoffering verslagen		0,23**	0,23**
Actieve deelname vergaderingen		0,26***	0,26**
Onduidelijke verwachtingen		-	-
Betrokkenheid			
Belang van EFI en de bedrijfsrevisor daarbij			-
Attributie			
EFI-competentie werknemerszijde			-
R-kwadraat		0.15***	0.15***

Model 1 werd uitgevoerd met een stapsgewijze multivariate variantieanalyse; model 2 en 3 met een stapsgewijze regressie-analyse; Significantie: <0,10 = (*); <0,05=*; <0,01=**; <0,001=***
Bron: HVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

1062. De multivariate determinantenanalyse aan werkgeverszijde levert grotendeels dezelfde resultaten op. Dezelfde variabelen met betrekking tot de *standards performance gap* komen naar boven in de verklaring van mogelijke verschillen in impactbeoordeling van de bedrijfsrevisor door de werkgeversbevrageden.

1063. Actieve deelname en inhoudelijke rijkdom van de verslagen gaan hand in hand met een hogere inschatting van de rol van de bedrijfsrevisor in het EFI-gebeuren binnen de OR. In tegenstelling tot de werknemerszijde, speelt attributie hier geen rol.

9.5. TEVREDENHEID

9.5.1. Theoretisch kader

1064. In relatie tot tevredenheid met externe auditors wordt in de internationale literatuur veel geschreven over de zogenaamde *audit expectation gap* (cf. *supra*, nr. 1007).

1065. Deze verwachtingskloof wordt evenwel op twee, verschillende manieren gedefinieerd. Een eerste en oudere definitie heeft het over een verwachtingskloof die refereert naar het verschil in wat het publiek / de belanghebbenden denken dat de verantwoordelijkheid is van de bedrijfsrevisor en wat bedrijfsrevisoren zelf menen dat hun verantwoordelijkheid is (GUY & SULLIVAN, 1988). PORTER (1993) verbaasde zich erover dat deze benadering geen aandacht heeft voor het performantie-element. Het gaat over het verschil in verwachtingen over mogelijke prestaties van klant en dienstverlener en niet over het verschil in verwachtingen en eigenlijke prestatie.

1066. Aldus stelde zij een nieuwe, andere definitie voor van de verwachtingskloof en sprak over een *audit expectation-performance gap*. In deze tweede benadering gaat het om het verschil in verwachtingen die het publiek / de stakeholders hebben over bedrijfsrevisoren en de perceptie die deze groepen hebben over het daadwerkelijke optreden van de bedrijfsrevisoren.

1067. Deze definitie sluit véél korter aan bij het algemene onderzoek naar *service satisfaction*. Een eenvoudige en algemene definitie van klantentevredenheid luidt immers: “Klantentevredenheid is de mate waarin de waargenomen prestaties van een product voldoen aan de verwachtingen van de klant” (KOTLER e.a., 2003). Een centrale theorie in dit soort van tevredenheidsonderzoek is het *Disconfirmation of Expectations Model* (DEM).

1068. Het DEM gaat ervan uit dat klanten bepaalde verwachtingen hebben van product- of dienstprestaties, de prestaties waarnemen of ervaren en vervolgens perceptie van de prestaties vormen. Er wordt gesteld dat de klanten deze percepties met hun oorspronkelijke verwachtingen vergelijken.

1069. Deze vergelijking kan drie uitkomsten geven: negatieve disconfirmatie, geen disconfirmatie (d.w.z. bevestiging van de verwachting) of positieve disconfirmatie, welke op hun beurt invloed hebben op de tevredenheidsbeoordeling van de klant (HOYER & MACINNIS, 2004).

9.5.2. Algemene tevredenheid

A. Inleiding

1070. In de eerste plaats bekijken we dus de algemene tevredenheid met de wijze waarop de bedrijfsrevisor zijn OR-rol vervult. Deze algemene tevredenheid werd op twee manieren gemeten in de studie. Enerzijds werd de respondenten gevraagd hun bedrijfsrevisor een rapportcijfer (op 10) te geven als uiting van hun algemene tevredenheid over de rol en het functioneren van de bedrijfsrevisor.

1071. Vervolgens werd ook gevraagd of men de huidige bedrijfsrevisor persoonlijk zou aanraden aan iemand anders (een andere OR). Hier waren de antwoordcategorieën: “zeker wel”, “eerder wel”, “neutraal”, “eerder niet” en “zeker niet”. Deze vraag peilt naar een sterkere tevredenheid en wordt gezien als een indicator voor een gedragsintentie tot loyaliteit.

B. Rapport op 10

Tabel 7: *Tevredenheid met de bedrijfsrevisor (10-puntenschaal), % naar antwoordscore en gemiddelde schaalesscore*

% met een score	% Werknemersvertegenwoordigers	% Werkgeversvertegenwoordigers
Lager dan 5	4	1
5-6	19	2
7-8	60	18
9-10	17	80
Gemiddelde score	7,3	9,0

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

1072. Deze tevredenheidsscores kunnen we als zéér positief omschrijven. Slechts 4 % van de werknemersvertegenwoordigers heeft een negatief oordeel klaar, aan werkgeverszijde is dit zo goed als niemand. 80 % van deze werkgeversrespondenten geeft overigens méér dan 8 op 10 als tevredenheidsscore.

1073. Het gemiddelde rapportcijfer van de bedrijfsrevisor is in deze groep dan ook extreem hoog met 9 op 10. De groep van werknemersbevrageden is iets meer gereserveerd in zijn tevredenheidsoordeel, maar ook daar geeft 60 % de bedrijfsrevisor onderscheiding (7 of 8 op tien) en 17 % grote onderscheiding (9 of 10 op 10).

1074. Aldus ligt deze tevredenheid in vergelijking met het onderzoek van DE BEELDE, COOREMAN & LEYDENS (2003) vandaag hoger. Hun enquête vond plaats in 1998. Toen was 68 % van de bevragede werknemersvertegenwoordigers tevreden. Zelfs als we in onze enquête enkel de werknemersrespondenten tellen die meer dan 6 op 10 gaven, dan nog is dit percentage met 77 % hoger.

C. Aanraden aan anderen

Tabel 8: *Aanraden aan anderen van de bedrijfsrevisor, kolompercentages*

	% Werknemersvertegenwoordigers	% Werkgeversvertegenwoordigers
Zeker niet	2	2
Eerder niet	4	2
Neutraal	32	9
Eerder wel	32	28
Zeker wel	30	59

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

1075. Gelijkaardige, maar toch iets minder uitgesproken positieve cijfers tekenen we op bij de “aanraden aan anderen” vraag. Negatieve oordelen zijn ook hier zeldzaam en aan werkgeverszijde overheerst ook hier de hoge tevredenheid (59 % “zeker wel” en 28 % “eerder wel”).

1076. Een deel van de werknemersbevraagden is bij deze intentie-vraag echter méér voorzichtig dan in hun tevredenheidsoordeel. één op drie laat in het midden of ze de huidige bedrijfsrevisor zouden aanraden aan een andere OR. Het neemt niet weg dat ook in deze groep 32 % dit aanraden aan anderen “eerder wel” en 30 % “zeker wel” zou doen.

D. Gecombineerde 10-puntenschaal

1077. De antwoordcorrelatie tussen beide vragen is met 0,71 zéér hoog in de steekproef. Aldus hebben we het antwoordgemiddelde op beide schalen voor alle respondenten herleid tot een 10-puntenschaal.

*Tabel 9: Algemene tevredenheid met de bedrijfsrevisor,
% naar antwoordscore en gemiddelde score*

% met een schaalscore	% Werknemersvertegenwoordigers	% Werkgeversvertegenwoordigers
< 5	11	3
5-6	40	10
7-8	35	32
9-10	14	55
Gemiddelde score	7,0	8,6

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

1078. Het kleine aantal ontevreden en de grote tevredenheid van de werkgeverszijde blijven bevestigd. Aan werknemerszijde krijgen we dan gemiddeld een gebalanceerd, maar algemeen positief oordeel.

9.5.3. Tevredenheidsattributen

A. Algemene toelichting

1079. Vanuit een tevredenheidsperspectief op de vraagstelling “waar het OR-optreden van de Belgische bedrijfsrevisor mogelijk kan worden verbeterd”, is het noodzakelijk om na te gaan welke rol-attributen waarde toevoegen en de tevredenheid verhogen, welke attributen slechts de minimale verwachtingen vervullen en welke attributen de ontevredenheid verkleinen.

1080. Aldus kunnen betere beslissingen worden genomen over waar zich op te richten om de kwaliteit en de tevredenheid te verbeteren. Attributen die de respondenten weinig belangrijk vinden, moeten relatief gezien minder aandacht krijgen.

1081. Deze visie op tevredenheid betekent concreet dat in een enquête naar tevredenheid en zijn componenten ook wordt gevraagd naar de prioriteiten van de respondenten en hoe die belangrijkheden relatief tegenover elkaar scoren. Een enquête die niet vraagt naar de belangrijkheid van attributen, is geen tevredenheidsmeting, maar slechts een prestatiemeting volgens HAMPSHIRE (2004).

1082. Deze combinatie van scores in verband met tevredenheid en belangrijkheid maakt een kwadrantanalyse of een *importance-performance analyse* (IPA) mogelijk om te bepalen welke OR-rolaspecten het belangrijkste zijn om te verbeteren.

1083. De IPA, oorspronkelijk geïntroduceerd door MARTILLA & JAMES (1977), geeft aan op welke rol-attributen men moet focussen om OR-gebruikerstevredenheid te bereiken. Een twee-dimensionele matrix wordt gecreëerd, waarbij de scores voor de belangrijkheid worden weergegeven door de verticale Y-as en de scores voor de prestatie (tevredenheid) worden weergegeven door de horizontale X-as. De matrix wordt vervolgens verdeeld in vier kwadranten, waarbij de volgende adviezen voor naar boven komen (cf. Figuur 1).

<i>High</i>	Kwadrant II <i>Low Satisfaction / High Importance</i> “concentreer hier”	Kwadrant I <i>Low Satisfaction / High Importance</i> “doe zo voort”
	Kwadrant III <i>Low Satisfaction / Low Importance</i> “lage prioriteit”	Kwadrant IV <i>Low Satisfaction / Low Importance</i> “niet in overdrijven”
<i>Low</i>	<i>Low</i>	<i>High</i>
	<i>Attribute Performance (Satisfaction)</i>	

Figuur 1: Importance-Performance matrix (MARTILLA & JAMES, 1977).

1084. In de literatuur zijn er diverse directe en indirecte methoden terug te vinden die worden gebruikt om de impact van attributen te meten. Bij de directe methode wordt de belangrijkheid van de attributen niet afgeleid via statistische methoden.

1085. De respondenten geven zelf expliciet aan welke attributen zij belangrijk vinden, al dan niet in een rangorde. Deze directe methode hebben we zowel via een open als gesloten vraagstelling geoperationaliseerd.

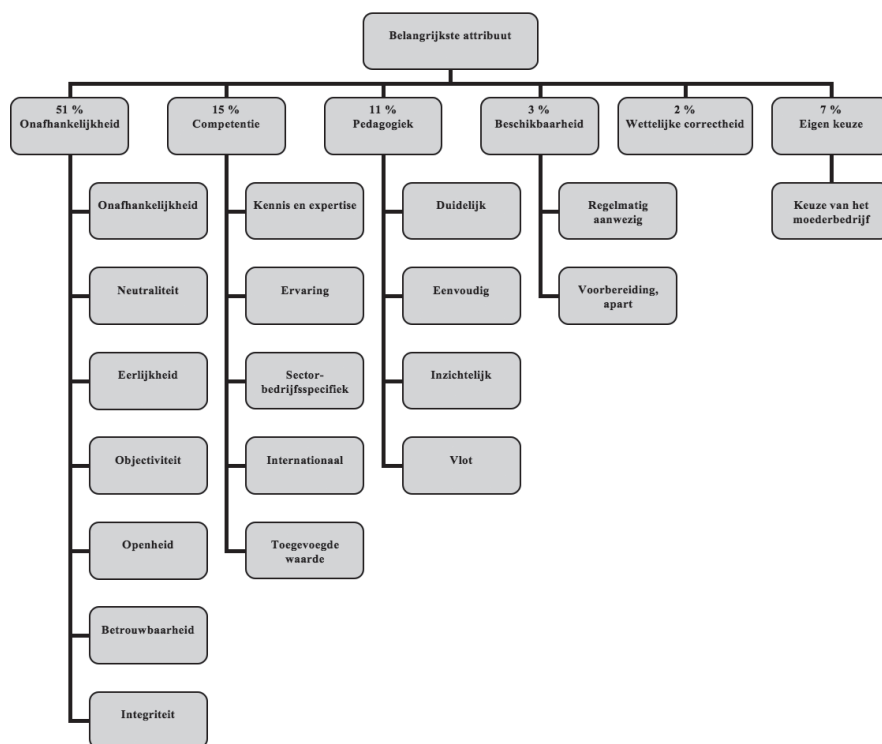
1086. De indirecte methode leidt de relatieve belangrijkheid af via statistische methode. De meting van de impact is gebaseerd op modellen met onafhankelijke variabelen (X_n) die de verandering in een afhankelijke variabele verklaren (Y).

1087. Binnen een tevredenheidsonderzoek zijn de onafhankelijke variabelen de attributen en de afhankelijke variabele is de algemene tevredenheid. Het principe van

de indirecte meting is dus dat de algemene tevredenheid afhankelijk is van individuele items (attributen), waarbij sommige items meer impact hebben op de tevredenheid dan andere (HAMPSHIRE, 2004).

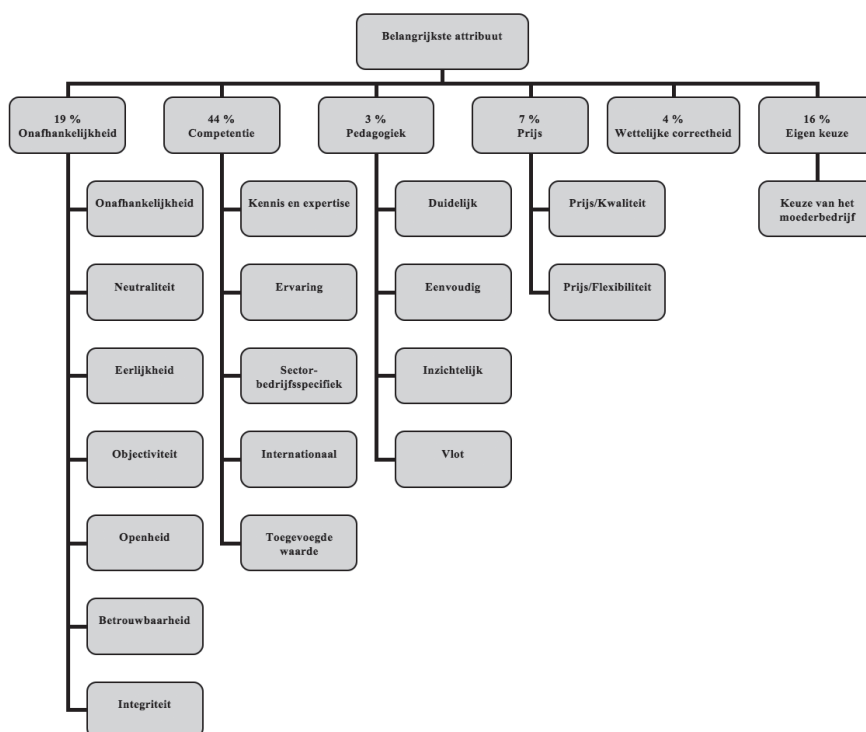
B. Open vraag naar belangrijke attributen

1088. In de vragenlijst is de open, directe vraag naar belangrijke attributen geoperationaliseerd door bij het deel over de benoeming van de bedrijfsrevisor te vragen naar het belangrijkste selectie criterium bij de keuze van een bedrijfsrevisor. De volgende schema's vatten daarbij de gecodeerde antwoorden samen (cf. Figuren 2 en 3).



Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

Figuur 2: Belangrijkste keuze-criterium bedrijfsrevisor; werknemersvertegenwoordigers



Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

Figuur 3: Belangrijke keuze-criterium bedrijfsrevisor, werkgeversvertegenwoordigers.

1089. Zowel bij de werknemersgroep als de werkgeversgroep komen grotendeels dezelfde attributen terug, er is evenwel een groot verschil in belangrijkheidsperceptie, wat betreft de twee, eerste categorieën. Aan werknemerszijde beantwoorde 12 % deze open vraag niet of had er geen mening over, aan werkgeverszijde was dit percentage 8.

1090. In totaal gaat het om een 7-tal attributen:

1. Onafhankelijkheid: de bedrijfsrevisor moet in zijn optreden onafhankelijk zijn. Hij of zij moet neutraal, onpartijdig, eerlijk, objectief, open, betrouwbaar en integer de bedrijfsrevisorrol vervullen. Aan werknemerszijde is dit veruit het belangrijkste attribuut; 51 % van hun antwoorden vallen onder deze categorie. 21 % vermeldt expliciet de onafhankelijkheid; 7 % heeft het over neutraliteit, een gelijkaardig percentage over eerlijkheid, 6 % over objectiviteit. Kleinere aantallen hebben het over openheid, betrouwbaarheid en integriteit. Aan werkgeverszijde valt slechts 19 % onder deze categorie.
2. Competentie: professionele kennis en expertise; voor een aantal respondenten betekent dit sector- en bedrijfsspecifieke dossierkennis; andere koppelen hieraan ervaring en continuïteit. Vanuit werkgeverszijde wordt door twee respondenten hier aan toegevoegd de ruime blik om advies te kunnen verlenen over risico's en opportuniteiten. Belangrijk in deze categorie is dat ook een 6-tal werkgeversrespondenten verwijzen naar

- internationale expertise/netwerk en dus expliciet verwijzen naar grote, internationale auditfirma's. Terwijl aan werknemerszijde 15 % van de antwoorden onder deze categorie valt, is dit bij de werkgevers 44 %. Het gaat aldus bij de werkgevers om de belangrijkste categorie (bij de werknemers om de tweede belangrijkste).
3. Pedagogiek: de bedrijfsrevisor moet ook pedagogische kwaliteiten hebben; het gaat dan om duidelijk, transparant, inzichtelijk, vlot en communicatief de EFI over te brengen en uit te leggen. Spreken in mensentaal. 11 % van de werknemersvertegenwoordigers vermelden als belangrijkste criterium een aspect dat onder deze categorie valt. Bij de werkgevers is dit slechts 3 %.
 4. Beschikbaarheid: een kleine groep verwijst ook naar de beschikbaarheid; men heeft het dan over verplichte aanwezigheid op de OR-vergadering en de aanwezigheid tijdens voorbereidende vergaderingen, waar apart van de werkgever een aantal vragen kunnen worden gesteld. 3 % van de werknemersantwoorden is te coderen in deze categorie; aan werkgeverszijde is dit geen issue.
 5. Wettelijke correctheid: het voldoen aan de wettelijke verplichtingen; het verstrekken van de correcte EFI. Deze wettelijke correctheid krijgt in beide groepen minieme vermeldingen.
 6. Prijs: de prijs is enkel een categorie die door de werkgeverszijde (7 %) wordt vermeld (zij betalen dan ook de factuur). Prijs verhoudt zich tot de kwaliteit en de flexibiliteit.
 7. Keuze: een verrassing in de antwoorden was dat 27 respondenten aangaven vooral geen keuze te hebben. De bedrijfsrevisor wordt aangesteld op het niveau van de groep, door het moederbedrijf; en bij een buitenlandse multinational door een internationale toewijzing van één firma. 7 % van de werknemersantwoorden en 16 % van de werkgeversantwoorden is te categoriseren onder deze hoofding. Wat belangrijk is volgens deze respondenten omtrent de kwaliteiten van een bedrijfsrevisor is de vaststelling dat hun mening in elk geval onbelangrijk wordt gevonden.

C. Gesloten vraag naar de belangrijkheid van attributen

1091. Naast deze directe, open vraagvorm is bij de respondenten ook gepeild via een reeks van gesloten vragen naar welke criteria belangrijk zijn bij de keuze van een bedrijfsrevisor. Statistische analyse maakte duidelijk dat deze criteria konden worden herleid tot drie attributen, welke ook al manifest naar voren kwamen in de open vraagstelling: onafhankelijkheid, professionele reputatie en pedagogische beschikbaarheid. Pedagogiek en beschikbaarheid vormen in de gesloten antwoordcategorieën dus één geheel.

Tabel 10: Keuzecriteria van een bedrijfsrevisor, gesloten vraag, % zeer of uiterst belangrijk per item en gemiddelde antwoordscore op geconstrueerde schalen

	Criteria	% Zeer en uiterst belangrijk		Schaal-gemiddelde	
		WN	WG	WN	WG
1.	Onafhankelijkheid	71	66	4,2	4,0
	Onafhankelijkheid t.o.v. werkgever	90	71		
	Onafhankelijkheid t.o.v. vakbond	65	75		
2.	Professionele reputatie	51 %	62 %	3,9	4,0
	De reputatie van de bedrijfsrevisor	59	69		
	De professionele ervaring	79	81		
	Het vertrouwen dat de bedrijfsrevisor geniet	75	83		
	Een uitgewerkt plan van aanpak voor de auditopdracht	52	58		
3.	Pedagogische beschikbaarheid	38 %	9 %	3,6	3,0
	De bereidheid om aan voorbereidende OR-vergaderingen deel te nemen	43	20		
	De bereidheid van de bedrijfsrevisor om vergaderingen bij te wonen	77	43		
	De pedagogische kwaliteiten	49	37		

Schaal van 1 “onbelangrijk” tot 5 “uiterst belangrijk”.

WN = werknemersvertegenwoordigers; WG = werkgeversvertegenwoordigers.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

1092. Ook hier zien we opnieuw dat enerzijds onafhankelijkheid en professionele competentie de belangrijkste attributen zijn in de dienstverlening van een bedrijfsrevisor en anderzijds dat onafhankelijkheid belangrijker wordt geacht door de werknemersvertegenwoordigers.

1093. In de groep van werkgeversbevroegden scoren items in verband met professionele competentie even hoog of hoger dan de items in verband met onafhankelijkheid. Pedagogische beschikbaarheid is verder in deze belangrijkheidsorde ook een “goede” derde bij de werknemersvertegenwoordigers, maar dit véél minder bij de werkgevers ⁽¹⁾.

1094. Deze keuze van belangrijkheid komt verder ook in ruime mate overeen met de bevraging van de werknemersvertegenwoordigers door DE BEELDE, COOREMAN & LEYDENS (2003). Ook toen werden items als vertrouwen, onafhankelijkheid en ervaring als belangrijkste criteria aangeduid door de bevroegde werknemersvertegenwoordigers.

⁽¹⁾ Hetzelfde beeld komt naar voren als we via de indirecte methode nagaan in welke mate de schalen die in het volgende punt worden besproken, het algemene tevredenheidsoordeel verklaren.

D. Tevredenheidsbeoordeling van attributen

1095. Respondenten werden verderop vervolgens in de enquête gevraagd hun tevredenheid uit te spreken over zowel onafhankelijkheid, vakkennis/expertise, pedagogische kwaliteiten als beschikbaarheid.

Tabel 11: Beoordeling van de onafhankelijkheid, werknemers- en werkgeversvertegenwoordigers

De bedrijfsrevisor wordt betaald door de werkgever. Los van dit feit, vindt u dat de bedrijfsrevisor zijn rol ten aanzien van de OR met de nodige onafhankelijkheid uitvoert		
	% Werknemersvertegenwoordigers	% Werkgeversvertegenwoordigers
Zeker wel	28	76
Eerder wel	34	15
Neutraal	30	8
Eerder niet	7	1
Zeker niet	1	0

Tabel 12: Tevredenheid over deelattributen (10-puntenschaal), kolompercentages naar antwoordscore

	% score meer dan 5		% score 8 of hoger	
	WN	WG	WN	WG
Vakkennis & expertise	97	96	80	93
Pedagogische kwaliteit	87	94	38	75
Beschikbaarheid	69	96	39	86

WN = werknemersvertegenwoordigers; WG = werkgeversvertegenwoordigers

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

1096. Gezien de algemene tevredenheidsscores mag het geen verbazing wekken dat ook voor deze kernattributen van de rol van de bedrijfsrevisor volgens de werknemersvertegenwoordigers meestal positieve cijfers worden opgetekend. Ook op deze deelcomponenten overheerst de tevredenheid. De tevredenheid is zéér hoog wat betreft vakkennis en expertise. Voor pedagogische kwaliteit en beschikbaarheid, ontbreken méér de zeer hoge tevredenheidsuitspraken.

1097. Bij beschikbaarheid geeft ook 18 % een negatieve score, voor pedagogische kwaliteiten is dit slechts 5 %. Het minst tevreden is men over de onafhankelijkheid. 28 % is van mening dat de bedrijfsrevisor zeker wel onafhankelijk is, 34 % eerder wel, 35 % heeft daar twijfels over en 7 % is van mening dat dit eerder niet het geval is.

1098. Aan werkgeverszijde is in het verlengde van de hogere algemene tevredenheid ook de tevredenheid over deze deelattributen zéér hoog. Ruime meerderheden geven op dit vlak de bedrijfsrevisor scores van 8 of méér. Ook wat betreft onafhankelijkheid is de

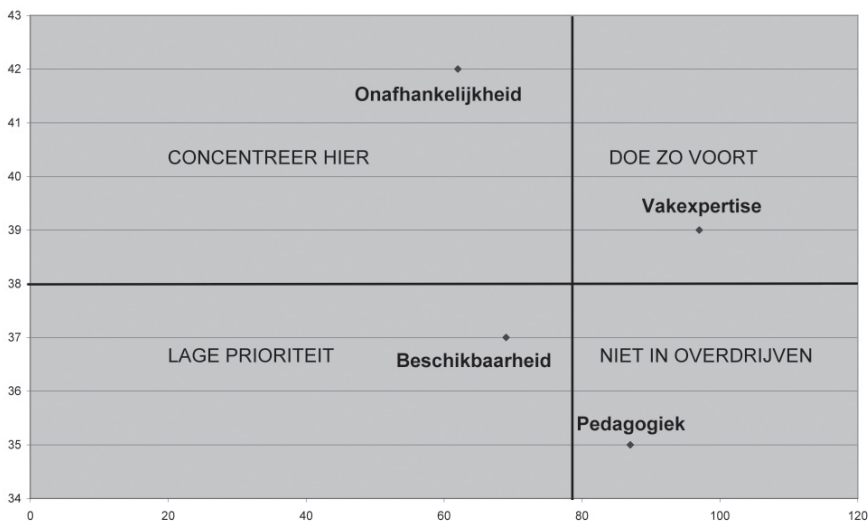
perceptie van de werkgeverszijde véél positiever. Gezien de directe relatie met henzelf in de vraagstelling is dit ook enquêtematig niet zo verwonderlijk. De vraag werd immers als volgt gesteld: “De bedrijfsrevisor wordt uiteraard betaald door de werkgever. Los van dit feit, vindt u dat de bedrijfsrevisor zijn rol ten aanzien van de OR met de nodige onafhankelijkheid uitvoert?”.

E. Importance-performance matrix

1099. Wanneer we vervolgens de combinatie met de belangrijkheid maken, komen we tot volgende *importance-performance* matrix.

266

TEVREDENHEID EN ZIJN ATTRIBUTEN – SATISFACTION ET SES ATTRIBUTS



De horizontale X-as geeft het % van de werknemersvertegenwoordigers aan dat tevreden is met dit attribuut van de OR-rol. De verticale Y-as geeft het gewicht van de attribuut in de verklaring van de algemene tevredenheid. Dit gewicht is berekend via een (gestandaardiseerde) regressie-analyse.

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

Figuur 4: Importance-Performance matrix van tevredenheid over de OR-rolvervulling van de bedrijfsrevisor; werknemersvertegenwoordigers

1100. Het uitgangspunt moet daarbij sowieso zijn dat tevredenheid overheerst, maar als het dan toch om adviezen ter verdere verbetering en optimalisatie gaat, kunnen uit de matrix voor wat betreft de werknemersvertegenwoordigers duidelijke boodschappen worden afgelezen:

- Vakkennis en expertise: doe zo voort gezien het hoge belang en de hoge tevredenheid;
- Pedagogische kwaliteiten: de tevredenheid is ook hier overheersend goed tot zéér goed; gezien het lager belang, moet men daar dus niet verder in gaan overdrijven in de meeste gevallen;
- Beschikbaarheid: hier zijn er zeker in een aantal gevallen (een minderheid weliswaar) duidelijk verbeteringen nodig in de ogen van de OR-werknemersvertegenwoordigers.

- Gezien het lage belang, dat aan zulke beschikbaarheid en aanwezigheid wordt gehecht in de globale tevredenheid, zijn mogelijke verbeteringen op dit vlak echter geen prioriteit;
- Onafhankelijkheid: de prioriteit situeert zich eerder op het vlak van onafhankelijkheid. Deze perceptie van onafhankelijkheid speelt de belangrijkste rol in het tevredenheidsoordeel; daar leven ook de meeste twijfels (ook geen sterk negatieve houding) over.

1101. Aan werkgeverszijde is zulke IPA-matrix minder nuttig om te construeren. Zoals al gesteld, de tevredenheid over de OR-rol van de bedrijfsrevisor ligt zéér hoog in deze groep. We zien slechts kleine verschillen in deze tevredenheidsscores. De verschillen worden het sterkst bepaald door het attribuut “beschikbaarheid” en in mindere mate door de perceptie van vakkennis en expertise. Het onafhankelijkheidsoordeel en de inschatting van de pedagogische kwaliteiten spelen geen significante rol in de determinatie van deze tevredenheid over de OR-rol van de bedrijfsrevisor aan werkgeverszijde.

1102. Als we vervolgens vaststellen dat over de twee, bepalende factoren de tevredenheid ook nog altijd zéér hoog is (96 % tevreden of positief), zouden alle componenten binnen de categorie “doe zo voort” vallen.

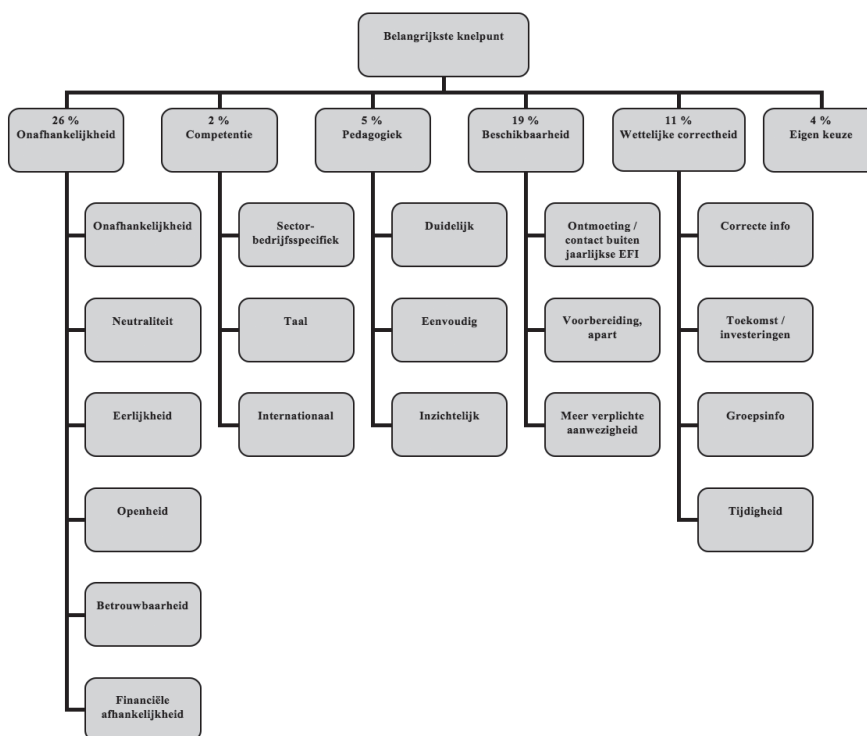
F. Open vraag naar knelpunten

1103. Deze conclusies worden bevestigd in de open vraag die werd gesteld naar het belangrijkste knelpunt in het functioneren van de bedrijfsrevisor ten opzichte van de OR (Figuur 5). Ook hier werd een hercodering van de antwoorden uitgevoerd in een aantal categorieën.

1104. 32 % van de werknemersvertegenwoordigers vermeldt hierbij geen knelpunt. Verder zien we dat 26 % een aspect van onafhankelijkheid aanhaalt. Opvallend is dat hierbij 3 van de 10 (7 % van het totaal) de financiële afhankelijkheid beklemtoont: dat de bedrijfsrevisor door de onderneming wordt betaald, laat schijn van partijdigheid ontstaan. De tweede categorie van aangehaalde problematieken is de beschikbaarheid. Een aspect van deze categorie wordt geciteerd door 19 %. Naast algemene klachten over beperkte tijd, wordt vooral gewezen op het gegeven dat de bedrijfsrevisor méér dan alleen de jaarvergadering zou moeten meemaken. Buiten deze EFI-presentatie is de bedrijfsrevisor weinig aanwezig.

1105. Men zou deze verplichte aanwezigheid moeten uitbreiden. Een andere groep wijst hierbij nogmaals op de problematiek van de voorbereidende vergaderingen. Een laatste categorie (enkelen) wijzen op de nood om de bedrijfsrevisor frequenter te zien in een periode van fusie, overname of herstructurering.

1106. Een groep van 11 % maakt opmerkingen die te maken hebben met de juistheid van de informatie. Men zou graag meer, duidelijke informatie zien met de nodige interpretatie. Enkelen wijzen hierbij op specifieke tekortkomingen zoals gebrekkige groepsinformatie of weinig info over de toekomst/investeringen. Anderen in deze categorie hebben het dan weer over de tijdigheid van de documentenverstrekking als probleem.



268

Hercodering van open vraag: wat vindt u persoonlijk het belangrijkste knelpunt in het functioneren van de bedrijfsrevisor ten opzichte van de Ondernemingsraad?
De 32 % die geen knelpunt vermeldt, is niet weergegeven in de figuur.
Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

Figuur 5: Belangrijkste knelpunt in de OR-rolvervulling van de bedrijfsrevisor

1107. Een laatste groep slaat vooral *mea culpa* en ziet als belangrijkste knelpunt de onvoldoende of gebrekkige kennis van de werknemersvertegenwoordiging over financiële cijfers. Gebrek aan professionele competentie van de bedrijfsrevisor wordt slechts zelden aangehaald. Indien het geval, gaat het om een gebrek aan sectorspecifieke kennis of een taalprobleem.

1108. In de lijn van het voorgaande is het verder belangrijk en interessant om vast te stellen dat in deze gemaakte opmerkingen een relatie zit met de geuite tevredenheid en zijn attributen.

Tabel 13: Opgesomde knelpunten naarmate van algemene tevredenheid, % werknemersvertegenwoordigers

	Geen opmerking	Onafhankelijkheid	Competentie	Pedagogiek	Beschikbaarheid	Correctheid	Eigen competentie
Ontevreden	11	61	6	0	17	0	6
Neutraal	18	35	3	6	24	9	6
Tevreden	29	24	0	2	22	19	2
Zéér tevreden	39	15	4	9	8	9	6

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

1109. Hoe méér men tevreden is, hoe kleiner de kans op het maken van een opmerking. Verder zien we dat 6 op 10 van de ontevreden groep de onafhankelijkheidskwestie oproept als knelpunt. Beschikbaarheid wordt wel regelmatig genoemd als knelpunt, maar zoals we uit het voorgaande al hadden geleerd zorgt dit knelpunt enkel voor lichte wrevel en géén grote ontevredenheid.

1110. Aan werkgeverszijde zien we dat 58 % van de respondenten geen knelpunt invult bij deze open vraag. Ook deze vaststelling ligt in de lijn van de eerder waargenomen hoge tevredenheid. Vervolgens zien we dat 10 % van de respondenten de pedagogische kwaliteit aanhaalt als probleem en 9 % de beschikbaarheid. Dit zijn de voornaamste categorieën die worden genoemd door deze werkgeversvertegenwoordigers als knelpunt.

9.5.4. Determinanten

Tabel 14: Determinanten van het algemene tevredenheidsoordeel, werknemersvertegenwoordigers

	Model 1: organisatiecontext	Model 2: effect van <i>gaps</i>	Model 3: effect van betrokkenheid en attributie
	Parameter <small>Significantie</small>	Parameter <small>Significantie</small>	Parameter <small>Significantie</small>
Organisatiecontext	-		
Sector (5-indeling)	-		
Gewest	-		
Grootte	-		
Zelfstandige eenheid	-		
Buitenlandse eigenaar	-		
Standards performance gap			
Rapportering- <i>gap</i>		-	-
Vergadering- <i>gap</i>		-	-
Inhoudelijke stoffering verslagen		-	-

	Model 1: organisatiecontext	Model 2: effect van <i>gaps</i>	Model 3: effect van betrokkenheid en attributie
	Parameter ^{Significantie}	Parameter ^{Significantie}	Parameter ^{Significantie}
Actieve deelname vergaderingen		0,51***	0,49***
Geen recente betrokkenheid bij benoeming		-	-
Onvoldoende info benoeming		-	-
Onduidelijke verwachtingen		-	-
Betrokkenheid			
Belang van EFI en de bedrijfsrevisor daarbij			-
Attributie			
Interesse in EFI-gebeuren vanuit werkgeverszijde			0,17*
EFI-competentie werknemerszijde			-
R-kwadraat		0.29***	0.31***

Model 1 werd uitgevoerd met een stapsgewijze multivariate variantieanalyse; model 2 en 3 met een stapsgewijze regressie-analyse; Significantie: <0,10 = (*); <0,05=*; <0,01=**; <0,001=***

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

1111. Als we vervolgens een multivariate analyse uitvoeren van de antwoordverschillen bij de werknemersvertegenwoordigers, zien we geen significante verschillen naar organisatorische achtergrondkenmerken in het algemene tevredenheidsoordeel.

1112. Inbreng van de variabelen in verband met de *standards performance gap* en *reasonableness gap* leiden wederom enkel tot een significant effect van “actieve deelname”. In het licht van de voorgaande bevindingen over de tevredenheidsattributen mag dit geen verwondering wekken en levert dit eerder een bevestiging op.

1113. De onafhankelijkheidsperceptie is HET kritische tevredenheidsattribuut. De standaardfactor “actieve deelname” refereert uitdrukkelijk naar dit onafhankelijkheids criterium. Het gaat immers om veelvuldig, open en vrij zijn mening uiten als bedrijfsrevisor wanneer die aanwezig is op de OR-vergadering.

1114. Verder zien we ook net zoals bij de determinantenanalyse van de kwaliteitsbeoordeling een attributief verband met de algemene EFI-proceskwaliteit.

1115. Deze twee variabelen verklaren samen meer dan 31 % van de variantie in algemene tevredenheid bij de groep van werknemersvertegenwoordigers.

Tabel 15: Determinanten van het algemene tevredenheidsoordeel, werkgeversvertegenwoordigers

	Model 1: organisatiecontext	Model 2: effect van gaps	Model 3: effect van betrokkenheid en attributie
	Parameter <small>Significantie</small>	Parameter <small>Significantie</small>	Parameter <small>Significantie</small>
Organisatiecontext	-		
Sector (5-indeling)	-		
Gewest	-		
Grootte	-		
Zelfstandige eenheid	-		
Buitenlandse eigenaar	-		
Standards performance gap			
Rapportering-gap		-	-
Vergadering-gap		-	-
Inhoudelijke stoffering verslagen		-	-
Actieve deelname vergaderingen		0,26**	0,26**
Onduidelijke verwachtingen		-	-
Betrokkenheid			
Belang van EFI en de bedrijfsrevisor daarbij			-
Attributie			
EFI-competentie werknemerszijde			-
R-kwadraat		0.10***	0.10***

Model 1 werd uitgevoerd met een stapsgewijze multivariate variantieanalyse; model 2 en 3 met een stapsgewijze regressie-analyse; Significantie: <0,10 = (*); <0,05=*; <0,01=**; <0,001=***

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

1116. Ook aan werkgeverszijde zorgt als enige determinant de perceptie van de actieve deelname voor een verklaring van mogelijke verschillen in tevredenheidsoordeel. De verklaarde variantie door deze determinant ligt hier wel lager.

9.5.5. Kwaliteit, impact en tevredenheid

Tabel 16: Kwaliteit, impact en tevredenheid in één beoordelingsmodel van de OR-rolvervulling door de bedrijfsrevisor; aparte analyse voor werknemers- en werkgeversvertegenwoordigers

	Werknemersvertegenwoordigers		Werkgeversvertegenwoordigers	
	Model 1: kwaliteit en impact	Model 2: + effect van gaps en andere variabelen	Model 1: kwaliteit en impact	Model 2: + effect van gaps en andere variabelen
	Parameter ^{Significantie}	Parameter ^{Significantie}	Parameter ^{Significantie}	Parameter ^{Significantie}
Kwaliteits- beoordeling	0,38***	0,30***	0,23**	0,25**
Impactevaluatie	0,43***	0,38***	0,31***	0,21*
Organisatie- context		-		-
Sector (5-indeling)		-		-
Gewest		-		-
Grootte		-		-
Zelfstandige eenheid		-		-
Buitenlandse eigenaar		-		-
Standards performance gap				
Rapportering- gap		-		-
Vergadering-gap		-		-
Inhoudelijke stoffering verslagen		-		-
Actieve deelname vergaderingen		0,51**		0,28**
Geen recente betrokkenheid bij benoeming		-		
Onvoldoende info benoeming		0,09(*)		
Onduidelijke verwachtingen		-		-
Betrokkenheid				
Belang van EFI en de bedrijfs- revisor daarbij		-		-

	Werknemersvertegenwoordigers		Werkgeversvertegenwoordigers	
	Model 1: kwaliteit en impact	Model 2: + effect van gaps en andere variabelen	Model 1: kwaliteit en impact	Model 2: + effect van gaps en andere variabelen
	Parameter	Significantie	Parameter	Significantie
Attributie				
Interesse in EFI-gebeuren vanuit werkgeverszijde		-		
EFI-competentie werknemerszijde		-		-
R-kwadraat	0.52***	0.56***	0.14***	0.20***

Stapsgewijze regressie-analyse; Significantie: <0,10 = (*); <0,05=*; <0,01=**; <0,001=***

Bron: HIVA-enquête OR-rol van de bedrijfsrevisor, 2009.

273

TEVREDENHEID EN ZIJN ATTRIBUTEN – SATISFACTION ET SES ATTRIBUTS

1117. Wanneer we vervolgens de drie gebruikte dimensies “kwaliteit”, “impact” en “tevredenheid” samen nemen in één analyse en in de lijn van het theoretisch kader bekijken in welke mate het kwaliteitsoordeel en de impactevaluatie de algemene tevredenheid bepalen, zien we vooreerst dat de relatie groot is.

1118. De verklaarde variantie stijgt tot 50 %. Beiden componenten houden mekaar daarbij ongeveer in evenwicht. Het oordeel over de kwaliteit van de dienstverlening en de ingeschatte meerwaarde bepalen elk ongeveer even sterk het algemeen tevredenheidsoordeel.

1119. Een tweede analyse maakt duidelijk dat de gevonden directe relaties tussen deze gebruikerstevredenheid en “actieve deelname” als professionele standaard, weliswaar afgezwakt, overeind blijft. Verder vinden we ook een licht verband met onvoldoende info bij de benoeming van de bedrijfsrevisor. Het verband met de algemene kwaliteit van het EFI-proces is weggevallen.

1120. Aan werkgeverszijde is de impactbeoordeling belangrijker in de geuite tevredenheid. Ook hier zien we dat de directe relatie tussen deze gebruikerstevredenheid en “actieve deelname” als professionele standaard overeind blijft.

1121. Opname van deze variabele in de analyse zwakt dan het impacteffect af. Verder is de verklaarde variantie sowieso lager (R-kwadraat van 0,20). Hieruit kunnen we afleiden dat de tevredenheid aan werkgeverszijde over de bedrijfsrevisor, die sowieso beduidend groter was, niet in eerste instantie wordt bepaald door de rol, die deze bedrijfsrevisor opneemt ten aanzien van de OR. Andere taken en rollen lijken daarin een grotere invloed te hebben.

9.6. CONCLUSIE

1122. In relatie tot de gebruikerservaring met de OR-rol van de bedrijfsrevisor zijn zowel vragen naar kwaliteit, impact en tevredenheid gesteld in de enquête. In het algemeen kan men stellen dat de meeste respondenten een duidelijk positief beeld hebben over de wijze waarop de bedrijfsrevisor zijn OR-rol vervult.

1123. Negatieve uitspraken zijn uitzonderlijk en beperkt tot telkens 10 % aan werknemerszijde. Meer dan 70 % van de werknemersvertegenwoordigers vindt dat de bedrijfsrevisor altijd of meestal de specifieke behoeften van henzelf begrijpt, leesbare en bruikbare verslagen aflevert. Bedrijfsrevisoren komen hun afspraken na. Hun antwoorden zijn klaar en helder.

1124. Een overgrote meerderheid is er van overtuigd dat de bedrijfsrevisor een substantiële bijdrage levert tot de OR-bespreking van EFI. Hoe verder men van deze corebusiness afwijkt, hoe neutraler men wordt over de mogelijke meerwaarde.

1125. Naar de OR toe speelt de bedrijfsrevisor dus een welafgebakende rol, die duidelijk wordt geapprecieerd. Zoals al gesteld, slechts 1 op 10 van de bevraagde werknemersvertegenwoordigers zit daarbij met een duidelijke wreveld over de geleverde OR-prestaties van de bedrijfsrevisor.

1126. Eventuele “onredelijke” verwachtingen, die men heeft over de bedrijfsrevisor, blijken geen rol te spelen in een eventuele mindere beoordeling van kwaliteit en impact of een lagere tevredenheid. Ook een grotere interesse of betrokkenheid in EFI zorgt daarbij niet voor een verstoring van het oordeel.

1127. De eventuele ontevredenheid of het ongenoegen wordt aan werknemerszijde voornamelijk veroorzaakt door twijfels over de onafhankelijkheid. Deze onafhankelijkheid is het belangrijkste attribuut in de dienstverlening van de bedrijfsrevisor volgens de werknemerszijde. De minste twijfel over deze onafhankelijkheidspositie ligt dan ook gevoelig. Beperkte verslagen en vooral weinig open en vrij zijn mening formuleren tijdens de vergaderingen voeden deze negatieve gevoelens.

1128. Beschikbaarheid wordt verder als een probleem ervaren, maar is geen punt dat (grote) ontevredenheid veroorzaakt. Tenslotte zien we een duidelijke relatie tussen de algemene kwaliteit van het EFI-proces en de tevredenheid over de bedrijfsrevisor (wat kan gelezen worden als het omgekeerde bewijs van de geapprecieerde rol).

1129. Werkgevers zijn over het algemeen zéér positief over de bedrijfsrevisor en zijn OR-rol. Ze zijn nochtans wat betreft de dienstverlenende kwaliteit van de bedrijfsrevisor minder positief. Ze appreciëren echter sterker de rol die de bedrijfsrevisor speelt in het overbrengen van de EFI aan de werknemersvertegenwoordigers en zien ook een sterkere bijdrage van deze bedrijfsrevisor aan het klimaat van verstandhouding tussen werkgever en werknemersvertegenwoordigers.

1130. Verder blijkt dat voor de werkgeverszijde eventuele lagere tevredenheid met de bedrijfsrevisor eerder wordt verklaard door andere taken dan de OR-rol en door andere attributen. Werkgevers tillen minder zwaar aan het onafhankelijkheidscriterium en vinden professionele reputatie en expertise belangrijker in hun oordeel.

1131. Toch is het opvallend dat ook in deze groep de factor “actieve deelname” een determinerende rol speelt in de beoordelingsverschillen.



BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAFIE

BARUCH, Y. & HOLTOM, B.C. (2008), "Survey response levels and trends in organizational research", *Human relations*, 61, 8, p. 1139-1160.

BEHN, B.K. e.a. (1997), "The determinants of audit client satisfaction among clients of big 6 firms", *Accounting Horizons*, 11, 1, p. 7-24.

BLOEMER, J. (1993), *Loyaliteit en tevredenheid: een studie naar de relatie tussen merktrouw en consumententevredenheid*, Maastricht, Johanna Maria Mediatrix Bloemer.

CARCELLO, J.V., HERMANSON, R.H. & MCGRATH, N.T. (1992), "Audit quality attributes: the perceptions of audit partners, preparers and financial statement users", *Auditing: a journal of practice and theory*, 11, 1, p. 1-15.

278

CARUANA, A., MONEY, A.H. & BERTHON, P.R. (2000), "Service quality and satisfaction – the moderating role of value", *European journal of marketing*, 24, 11/12, p. 1338-1352.

CRONIN, J.J. & TAYLOR, A.S. (1992), "SERVPREF versus SERVQUAL: reconciling performance based and perception based – minus expectation measurements of service quality", *Journal of marketing*, 56, 3, p. 125-31.

CRONIN, J.J., BRADY, M.K. & HULT, G.T.M. (2000), "Assessing the effects of quality, value and customer satisfaction on consumer behavioural intentions in service environment", *Journal of retailing*, 76, 2, p. 193-218.

DEANGELO, L.E. (1981), "Auditor size and audit quality", *Journal of accounting and economics*, 3, 2, p. 183-99.

DE BEELDE, I. & LEYDENS, H. (2002), "Audit expectations in Works Councils", *Economic and industrial democracy*, 23, p. 229-269.

DE BEELDE I., COOREMAN, S. & LEYDENS, H. (2003), "Verwachtingen met betrekking tot de rol van bedrijfsrevisoren", deel 2, *Accountancy en bedrijfskunde*, nr. 7, p. 13-33.

DE BEUCKELAER, A. & LIEVENS, F., (2008), "Measurement equivalence of paper-and-pencil and internet organisational surveys: a large scale of examination in 16 countries", *Applied psychology*, 58, 2, p. 336-361.

DUFF, A. (2009), *Measuring audit quality in an era of change: an empirical investigation of UK audit market stakeholders in 2002 and 2005*.

FOD Werkgelegenheid, Arbeid en Sociaal Overleg, *Toezicht op de Sociale Wetten (2008), Activiteitenverslag 2007*.

FRANCIS, J.R. (2004), "What do we know about audit quality", *The British accounting review*, 36, p. 345-68.

GIDDENS, A. (1989), *Sociology*, Cambridge, Polity Press.

GUY, D.M. & SULLIVAN, J.D. (1988), "The expectation gap auditing standards", *Journal of Accountancy*, p. 36-46.

HASSINK, H.F.D. (2001), "Use and Usefulness of Financial Accounting and Auditing: The case of trade union bargainers", Dissertation, Universiteit Maastricht.

HAMPSHIRE, S. (2004), "Why measure importance?", *The Leadership Factor, Company Report*.

HOYER, W.D. & MACINNIS, D.J. (2004), *Consumer Behavior*, US, Houghton Mifflin Company.

HUMPHREY, C. (2008), "Auditing research: a review across the disciplinary divide" *Accounting, auditing & accountability journal*, 21, 2, p. 170-203.

INSTITUUT VAN DE BEDRIJFSREVISOREN (2007), *Vademecum van de bedrijfsrevisor*, 2007, II, Antwerpen, Standaard Uitgeverij.

ISMAIL, I. e.a. (2006), "Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms: perceptions of Malaysian public listed companies", *Managerial auditing journal*, 21, 7, p. 738-56.

KOTLER, P. e.a., ARMSTRONG, G., SAUNDERS, J., WONG, V., BROERE, F., Van OORDT, M., 2003, *Principes van marketing*, Amsterdam, Prentice Hall Europe, derde editie.

LADHARI, R. (2009) "A review of twenty years of SERVQUAL research" *International journal of quality and service sciences*, 1, 2, p. 172-98.

LUYTEN, D. (2001), "De bedrijfsorganisatiewet: werknemersparticipatie of instrument syndicale economische democratie?" in: M. STROOBANT (ed.) e.a., *De bedrijfsorganisatie aan de vooravond van de 21ste eeuw*, Brussel, p. 27-47.

MARTILLA, J.A. & JAMES, J.C. (1977), "Importance-performance analyse". *Journal of marketing*, 41, 1, p. 77-79.

MATZLER, K. e.a., (2004), "The asymmetric relationship between attribute-level performance and overall customer satisfaction: a reconsideration of the importance-performance analysis", *Industrial marketing management*, 33, p. 271-77.

OLIVER, R.L. (1980), 'A cognitive model of the antecedents and consequences of satisfaction decisions', *Journal of Marketing Research*, 4, p. 460-69

OLIVER, R.L. (1997), *Satisfaction: A behavioral perspective on the consumer*, Irwin McGraw-Hill, New York.

PORTER, B.A. (1993), "An empirical study of the audit expectation-performance gap", *Accounting and business research*, 24, p. 49-68.

SELS, L., VAN HOOTEGEM, G. & HUYS, R. (2001), "Measuring the degree of organisational transformation: a methodological benchmark of organisation surveys", Onderzoeksrapport 0113, K.U.Leuven, Departement Toegepaste Economische Wetenschappen.

SILON, P. (1985), "Sluitstuk van de economische en financiële informatie: de hervorming van het bedrijfsrevisoraat", *Gids op maatschappelijk gebied*, 76, 5, p. 539-542.

TURK, Z. & AVCILAR, M.Y. (2009), "The effects of perceived service quality of audit firms on satisfaction and behavioural intentions: a research on the Istanbul stock exchange listed companies", *Research journal of business management*, 2, 1, p. 34-46.

VAN DEN BROECK, G. & VANHEMEL, L. (1974), "De sociale en financieel-economische informatie aan de ondernemingsraden: analyse van het besluitvormingsproces met betrekking tot de regeling van de sociale en financieel-economische informatie aan de ondernemingsraden in NAR en CRB", Licentiaatsverhandeling Sociale Wetenschappen K.U.Leuven.

WARMING-RASMUSSEN, B. & JENSEN, L. (1998), "Quality dimensions in external audit services – an external user perspective", *The European accounting review*, 71, 1, p. 65-82.

WILLEKENS, M. (2008), *De toegevoegde waarde van de audit*, Informatiecentrum voor het bedrijfsrevisoraat, nr. 1., Brugge, die Keure.

WOODRUFF, R.B. (1997), "Customer value: the next source for competitive edge", *Journal of the academy of marketing science*, 25, 2, 139-53.

ZEITHAML, V. A. (1988), "Consumer perceptions of price, quality, and value: A means-end model and synthesis of evidence", *Journal of Marketing*, 52, 3, p. 2-22.

ZEITHAML, V.A, PARASURAMAN, A, BERRY, L.L. (1990), *Delivering Quality Service: Balancing Customer Perceptions and Expectations*, New York, The Free Press.

BIJLAGEN / ANNEXES

1. Vragenlijsten	282
2. Geconstrueerde antwoordschalen	311

1. VRAGENLIJSTEN

VRAGENLIJST VAKBOND

Hartelijk dank voor uw bereidheid tot deelname aan deze enquête. Vooraleer van start te gaan, stellen we u graag enkele korte vraagjes over uzelf:

1. Tot welke vakbond behoort u?

- 1. ABVV
- 2. ACLVB
- 3. ACV

2. Bent u arbeider of bediende?

- 1. Arbeider
- 2. Bediende

3. Wat is de naam van uw bedrijf? *De gegevens die in deze enquête worden verzameld worden NIET op bedrijfsniveau behandeld. Wij vragen u naar de naam van uw bedrijf uitsluitend met de bedoeling om de antwoorden op de enquête te linken aan de beschikbare bedrijfsgegevens (bv. jaarrekening).*

.....

1. Kenmerken van de Ondernemingsraad

1 Op hoeveel bedrijfseenheden of firma's slaat de bevoegdheid van de Ondernemingsraad?

- 1. Eén zelfstandig bedrijf of instelling [=> GA NAAR 4]
- 2. Diverse firma's [=> GA NAAR 4]
- 3. Eén eenheid van een groter bedrijfsgeheel [=> GA NAAR 2]
- 4. Diverse eenheden van een bedrijf of instelling [=> GA NAAR 2]
- 5. Weet niet [=> GA NAAR 2]

2. Op welke wijze maakt de organisatie waarvoor u werkt, deel uit van een groter geheel?

- 1. Hoofdzetel van een Belgisch bedrijf of instelling met meerdere vestigingen
- 2. Hoofdzetel van een buitenlands bedrijf of instelling met meerdere vestigingen
- 3. Vestiging van een Belgisch bedrijf of instelling, niet de hoofdzetel

- 4. Vestiging van een buitenlands bedrijf of instelling, niet de hoofdzetel
 - 5. Weet niet [= > GA NAAR 4]
3. Zijn er in dit groter geheel ook nog andere Ondernemingsraden actief?
- 1. Ja
 - 2. Nee
 - 3. Weet niet
4. Sinds wanneer bestaat de Ondernemingsraad?
- 1. Sinds 2004
 - 2. Sinds 2000
 - 3. Sinds 1995
 - 4. Hij werd opgericht voor 1995
 - 5. Weet niet

2. Economisch en financiële informatie

2.1 Belang

5. Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u als vakbond het verkrijgen van economisch-financiële informatie?
- 1. Helemaal onbelangrijk
 - 2. Eerder onbelangrijk
 - 3. Noch belangrijk, noch onbelangrijk
 - 4. Eerder belangrijk
 - 5. Zeer belangrijk
 - 6. Uitermate belangrijk

2.2 Taken van de bedrijfsrevisor

6. Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u als vakbond de rol van de bedrijfsrevisor in deze verstrekking van economisch-financiële informatie?
- 1. Helemaal onbelangrijk
 - 2. Eerder onbelangrijk
 - 3. Noch belangrijk, noch onbelangrijk
 - 4. Eerder belangrijk
 - 5. Zeer belangrijk
 - 6. Uitermate belangrijk
7. Behoort het volgens u tot de taak van de revisor om *(meerdere antwoorden aankruisen is mogelijk)*:

- 1. De EFI samen met de werkgever op te stellen
- 2. Verslag uit te brengen bij de OR over de jaarrekening
- 3. De betekenis van de EFI te verklaren aan de OR
- 4. Vermoedens van fraude te melden aan de OR
- 5. Suggesties te maken om het beleid van de bedrijfseenheid in de toekomst te verbeteren

8. Het verstrekken van de economisch-financiële informatie aan de OR is in de eerste plaats de verantwoordelijkheid van de werkgever en niet van de bedrijfsrevisor. Bent u het met deze uitspraak:

- 1. Helemaal eens
- 2. Eens
- 3. Noch eens, noch oneens
- 4. Oneens
- 5. Helemaal oneens
- 6. Weet niet

284

BIJLAGEN – ANNEXES

2.3 Soorten EFI

9. Hoeveel dagen op voorhand ontvangt u als OR-leden over het algemeen de EFI-documenten ?

- 1. Twee weken of méér voor de vergadering
- 2. Een week op voorhand
- 3. Enkele dagen op voorhand
- 4. De dag zelf van de vergadering
- 5. Pas na de vergadering
- 6. Verschilt sterk van keer tot keer

10. [Indien vraag 3 = 1] Hoe dikwijls gebeurt het dat de economisch-financiële informatie voor alle Ondernemingsraden tegelijk in een centrale vergadering wordt verstrekt?

- 1. Altijd
- 2. Meestal
- 3. Soms
- 4. Nooit

11. Heeft de OR na de sociale verkiezingen van mei 2008 nieuwe **basisinformatie** gekregen over de financiële en economische toestand van de bedrijfseenheid?

- 1. Ja
- 2. Nee [= > GA NAAR VRAAG 14]
- 3. Weet niet [= > GA NAAR VRAAG 14]

12. Werd deze nieuwe basisinformatie binnen de 2 maanden na de sociale verkiezingen beschikbaar gemaakt?

- 1. Ja
- 2. Nee
- 3. Weet niet

13. Heeft de bedrijfsrevisor over deze basisinformatie een verslag uitgebracht aan de OR?

- 1. Ja
- 2. Nee
- 3. Weet niet

14. Heeft de Ondernemingsraad aan het einde van het boekjaar 2007 volgende economische en financiële informatie ontvangen over de eigen eenheid? Antwoord telkens met ja of nee.

Jaarinfo 2007	Ja	Nee	Weet niet
1. Een bijwerking van de basisinformatie die na de sociale verkiezingen van 2004 werd verstrekt	1	2	3
2. De balans (activa-passiva) van de eenheid	1	2	3
3. De resultatenrekening van de eenheid	1	2	3
4. De sociale balans van de eenheid	1	2	3
5. Een schriftelijke toelichting van de werkgever	1	2	3
6. Rapport van de bedrijfsrevisor over de jaarrekening	1	2	3
7. Jaarlijks rapport van de revisor tot certificering van de EFI	1	2	3

15. Was de bedrijfsrevisor aanwezig tijdens de OR-bespreking van de **jaarlijkse EFI** 2007?

- 1. Ja
- 2. Nee
- 3. Weet niet

16. [ALS VRAAG 1 GROTER DAN 2 ANDERS VRAAG 18] Is in de OR de **geconsolideerde jaarrekening** 2007 van het groter bedrijfsg geheel besproken?

- 1. Ja, maar alleen de geconsolideerde jaarrekening van de Belgische activiteiten
- 2. Ja, maar alleen de geconsolideerde jaarrekening van de internationale activiteiten
- 3. Zowel de geconsolideerde jaarrekening van de Belgische als van internationale activiteiten
- 4. Nee [= > GA NAAR VRAAG 18]
- 5. Weet niet [= > GA NAAR VRAAG 18]

17. Was de bedrijfsrevisor aanwezig tijdens de OR-bespreking van deze geconsolideerde jaarrekening 2007?

- 1. Ja
- 2. Nee
- 3. Weet niet

18. Krijgt de Ondernemingsraad op geregelde tijdstippen, los van de jaarlijkse EFI, **periodieke informatie** over de economisch-financiële situatie van de eenheid? Kruis aan op hoeveel vergaderingen sinds 1 januari 2008 de Ondernemingsraad zulke tussentijdse economisch-financiële informatie kreeg.

- 1. Op geen enkele vergadering [= > GA NAAR VRAAG 22]
- 2. Op 1 of 2 vergaderingen
- 3. Op 3 of 4 vergaderingen
- 4. Op 5 of méér vergaderingen
- 5. Weet niet [= > GA NAAR VRAAG 22]

19. Om welke periodieke informatie ging het dan? Duidt in de onderstaande tabel aan of de volgende gegevens daarbij altijd, meestal, soms of nooit verstrekt werden.

Periodieke informatie 2008	Altijd	Meestal	Soms	Nooit	Weet niet
1. Vooruitzichten op het vlak van de productie/dienstverlening	1	2	3	4	5
2. Gegevens over de productiviteit	1	2	3	4	5
3. Gegevens over de uitvoering van gedane investeringen	1	2	3	4	5
4. De balans (activa-passiva)	1	2	3	4	5
5. De winst- en verliesrekening	1	2	3	4	5

20. Maakt de wijze waarop deze **periodieke informatie** wordt verstrekt een vergelijking mogelijk met de jaarlijkse EFI die wordt verschaft?

- 1. Altijd
- 2. Meestal
- 3. Soms
- 4. Nooit
- 5. Weet niet

21. Was de bedrijfsrevisor bij het verstrekken van deze **periodieke informatie** op de OR-vergadering(en) aanwezig?

- 1. Altijd
- 2. Meestal
- 3. Soms
- 4. Nooit
- 5. Weet niet

22. Heeft de Ondernemingsraad naar aanleiding van bepaalde gebeurtenissen **occasionele informatie** gekregen in 2008? Kruis aan op hoeveel vergaderingen sinds 1 januari 2008 de Ondernemingsraad zulke tussentijdse economisch-financiële informatie kreeg.

- 1. Op geen enkele vergadering [= > GA NAAR VRAAG 25]
- 2. Op 1 of 2 vergaderingen
- 3. Op 3 of 4 vergaderingen
- 4. Op 5 of méér vergaderingen
- 5. Weet niet [= > GA NAAR VRAAG 25]

23. Om welke **occasionele informatie** ging het dan? Duidt in de onderstaande tabel aan of de volgende gegevens daarbij altijd, meestal, soms of nooit werden verstrekt.

Occasionele informatie 2008	Altijd	Meestal	Soms	Nooit
1. Financieel-economische gevolgen van externe gebeurtenissen (markt, overheid)	1	2	3	4
2. Financieel-economische redenen of oorzaken van interne herstructurerings	1	2	3	4

24. Was de bedrijfsrevisor bij het verstrekken van deze **occasionele informatie** in 2008 op de OR-vergadering(en) aanwezig?

- 1. Altijd
- 2. Meestal
- 3. Soms
- 4. Nooit
- 5. Weet niet

2.4 Behandeling van de EFI in de Ondernemingsraad

25. Wanneer u terugkijkt naar de behandeling van de economisch-financiële informatie in de Ondernemingsraad de laatste jaren (2006-2008), in welke mate doen zich dan volgende zaken voor tijdens deze behandeling? Is dit 'altijd', 'meestal', 'soms', 'zelden' of 'nooit'? *Kruis aan per aspect.*

Bij de behandeling van economisch-financiële informatie in de Ondernemingsraad	Altijd	Meestal	Af en toe	Zelden	Nooit
<i>De werknemersvertegenwoordiging in de OR</i>					
1. Discussieert met kennis van zaken	1	2	3	4	5
2. Laat zich begeleiden door een externe expert van de werknemersvertegenwoordiging	1	2	3	4	5
3. Stelt veel vragen aan de werkgever	1	2	3	4	5
4. Vraagt om bijkomende inlichtingen en informatie	1	2	3	4	5

Bij de behandeling van economisch-financiële informatie in de Ondernemingsraad	Altijd	Meestal	Af en toe	Zelden	Nooit
5. Ontwikkelt een duidelijke eigen mening over de gepresenteerde cijfers	1	2	3	4	5
6. Formuleert een eigen visie op de gepresenteerde financiële perspectieven	1	2	3	4	5
<i>De werkgeverszijde in de Ondernemingsraad</i>					
7. Ontwikkelt vragen	1	2	3	4	5
8. Wil dit agendapunt zo snel als mogelijk afhandelen	1	2	3	4	5
9. Is sterk geïnteresseerd in de inbreng van de werknemersvertegenwoordiging	1	2	3	4	5
10. Wil de werknemersvertegenwoordiging zo goed als mogelijk op de hoogte houden	1	2	3	4	5
<i>De bedrijfsrevisor (indien aanwezig)</i>					
11. Komt herhaaldelijk aan het woord	1	2	3	4	5
12. Geeft open en vrij zijn mening	1	2	3	4	5
13. Komt enkel tussen in de discussie, wanneer gevraagd door de werkgeverszijde	1	2	3	4	5

3. Benoeming van de bedrijfsrevisor

26. Wat vindt u als werknemersvertegenwoordiging het belangrijkste selectie criterium bij de keuze van een bedrijfsrevisor.

.....

.....

27. Hoe belangrijk vindt u volgende criteria bij de benoeming oftewel keuze van zulke bedrijfsrevisor? U kunt telkens antwoorden met “onbelangrijk”, “tussenin”, “eerder belangrijk”, “zeer belangrijk” of “uiterst belangrijk”. *Kruis aan per aspect.* [RANDOMISEREN ITEMS]

U vindt	Onbelangrijk	Tussenin	Eerder belangrijk	Zeer belangrijk	Uiterst belangrijk
1. Onafhankelijkheid ten opzichte van de werkgever	1	2	3	4	5
2. Onafhankelijkheid ten opzichte van de werknemers-vertegenwoordiging	1	2	3	4	5
3. Het niet uitvoeren van andere taken voor de werkgever (bv. financieel advies)	1	2	3	4	5
4. De bereidheid van de bedrijfsrevisor om vergaderingen bij te wonen	1	2	3	4	5
5. De bereidheid om aan voorbereidende vergaderingen van de OR deel te nemen	1	2	3	4	5
6. De professionele ervaring	1	2	3	4	5
7. De reputatie van de bedrijfsrevisor	1	2	3	4	5
8. De sectorspecifieke kennis van de bedrijfsrevisor	1	2	3	4	5
9. Het behoren tot een groot, internationaal kantoor	1	2	3	4	5
10. De pedagogische kwaliteiten	1	2	3	4	5
11. Een uitgewerkt plan van aanpak voor de auditopdracht	1	2	3	4	5
12. Het vertrouwen dat de bedrijfsrevisor geniet	1	2	3	4	5

28. Wanneer werd voor de **laatste maal** het oordeel van de Ondernemingsraad gevraagd in de (her)benoeming van een bedrijfsrevisor?

- 1. 2008
- 2. 2007
- 3. 2006
- 4. 2005
- 5. 2004
- 6. Vóór 2004 [= > GA NAAR VRAAG 36]
- 7. Weet niet [= > GA NAAR VRAAG 36]

290

BIJLAGEN – ANNEXES

29. Ging het in dit geval om:

- 1. Een eerste benoeming
- 2. Een herbenoeming
- 3. Weet niet

30. Werden bij de (her)benoeming van de bedrijfsrevisor 1 of meerdere kandidaten ter bekrachtiging voorgedragen door het ondernemingshoofd?

- 1. Eén kandidaat bekrachtigen of niet
- 2. Meerdere kandidaten
- 3. Weet niet

31. Werd naar uw mening voorafgaandelijk aan de OR-bespreking rond de (her)benoeming van de bedrijfsrevisor de volgende informatie over de kandidaat/kandidaten bedrijfsrevisor(en) op voldoende wijze verstrekt aan de werknemersafvaardiging?

U kreeg als vakbond informatie over	Geen info	Onvoldoende info	Voldoende info	Weet niet
1. Het al of niet uitvoeren van andere taken voor de werkgever (bv. financieel advies)	1	2	3	4
2. De bereidheid van de bedrijfsrevisor om vergaderingen bij te wonen	1	2	3	4
3. De bereidheid om aan voorbereidende vergaderingen van de OR deel te nemen	1	2	3	4
4. De reputatie van de bedrijfsrevisor	1	2	3	4
5. De sectorspecifieke kennis van de bedrijfsrevisor	1	2	3	4
6. De pedagogische kwaliteiten	1	2	3	4
7. Het bedrag van de voorziene bezoldiging	1	2	3	4
8. Een uitgewerkt plan van aanpak voor de auditopdracht	1	2	3	4

32. Heeft de kandidaat-bedrijfsrevisor of hebben de kandidaten-bedrijfsrevisoren zich persoonlijk komen voorstellen tijdens een OR-vergadering?

- 1. Ja
- 2. Nee
- 3. Weet niet

33. Ging u als werknemersvertegenwoordiging in de OR akkoord met de kandidaat voorgesteld door de werkgever?

- 1. Ja
- 2. Nee
- 3. Weet niet

34. Werd dit Ondernemingsraadbesluit verleend na:

- 1. Een zéér grondige discussie
- 2. Een grondige discussie
- 3. Een oppervlakkige discussie
- 4. Een zéér oppervlakkige discussie
- 5. Geen discussie
- 6. Weet niet

35. Is de kandidaat, goedgekeurd door de Ondernemingsraad, uiteindelijk als bedrijfsrevisor aangesteld door de Algemene vergadering of het bestuursorgaan?

- 1. Ja
- 2. Nee
- 3. Weet niet

4. Aanwezigheden op voorbereidende vergaderingen

De volgende vragen gaan over de mogelijke aanwezigheid van de bedrijfsrevisor op vergaderingen die u als vakbond houdt ter voorbereiding van de OR, zonder de werkgever.

36. Houdt u als vakbond een voorbereidende vergadering wanneer EFI ter sprake komt op de Ondernemingsraad?

- 1. Nooit [= > GA NAAR 41]
- 2. Soms
- 3. Dikwijls
- 4. Altijd

37. Was de bedrijfsrevisor uitgenodigd op 1 of meer zulke voorbereidende OR-vergaderingen met de vakbondsvertegenwoordiging in 2007 of 2008?

- 1. Nee, nooit [= > GA NAAR VRAAG 39]
- 2. Ja, een enkele keer [= > GA NAAR VRAAG 38]
- 3. Meerdere malen [GA NAAR VRAAG 38]
- 4. Weet niet [GA NAAR VRAAG 41]

38. Ging de bedrijfsrevisor op deze uitnodiging(en) in?

- 1. Nee, nooit [= > GA NAAR VRAAG 40]
- 2. Ja, een enkele keer [= > GA NAAR VRAAG 41]
- 3. Meerdere malen [= > GA NAAR VRAAG 41]
- 4. Weet niet [= > GA NAAR VRAAG 41]

39. Waarom werd de bedrijfsrevisor in 2008 nooit uitgenodigd op zulke voorbereidende vergadering? U kan meerdere redenen als antwoord aankruisen.

- 1. Werknemerszijde is niet op de hoogte dat dit kan
- 2. Werkgever laat dit niet toe
- 3. Geen behoefte aan als vakbond
- 4. Geen budget voor
- 5. Bedrijfsrevisor weigert toch te komen
- 6. Andere reden:

40. Waarom heeft de bedrijfsrevisor in 2008 ondanks de uitnodiging niet deelgenomen aan zulke voorbereidende vergadering ? U kan meerdere redenen als antwoord aankruisen.

- 1. Om praktische redenen (bv. tijdstip paste niet)
- 2. Werkgever laat dit niet toe
- 3. Bedrijfsrevisor weigert dit omdat dit budgettair niet begroot is
- 4. Bedrijfsrevisor weigert elke interesse in zulke vergadering
- 5. Andere reden:

5. Informele contacten

41. Heeft u als vakbond in 2008 op informele wijze (telefonisch of persoonlijk) contact gehad met de bedrijfsrevisor om vragen te stellen of raad te vragen?

- 1. Nee, nooit
- 2. Ja, een enkele keer
- 3. Meerdere malen
- 4. Weet niet

6. Verslagen en rapporten van de bedrijfsrevisor

42. Welke soort van economisch-financiële informatie werd door de bedrijfsrevisor tijdens het voorbije jaar (2008) gecontroleerd en in zijn verslag besproken? Antwoord telkens met ja of nee.

	Ja	Nee	Weet niet
1. Jaarlijkse info van 2007 of 2008	1	2	3
2. Periodieke info	1	2	3
3. Occasionele info	1	2	3
4. [ALS VRAAG 1 GROTER DAN 2 ANDERS VRAAG 38] Geconsolideerde jaarrekening	1	2	3

43. Hoeveel dagen op voorhand ontvangt u als OR-leden over het algemeen deze verslagen en rapporten van de bedrijfsrevisor?

- 1. Twee weken of méér voor de vergadering
- 2. Een week op voorhand
- 3. Enkele dagen op voorhand
- 4. De dag zelf van de vergadering
- 5. Pas na de vergadering
- 6. Verschilt sterk van keer tot keer

44. [ALS VRAAG 42_1=1 ANDERS VRAAG 45] Bevatten de schriftelijke verslagen van de recente jaarlijkse info (2006-2008), opgemaakt door de bedrijfsrevisor volgende onderdelen. U kan telkens antwoorden met “altijd”, “meestal”, “soms”, “zelden”, of “nooit”.

	Altijd	Meestal	Soms	Zelden	Nooit	Weet niet
1. Een tekst of verklaring waarin de bedrijfsrevisor bevestigt of het EFI dossier volledig is of niet	1	2	3	4	5	6
2. Een tekst of verklaring waarin de bedrijfsrevisor bevestigt dat het EFI dossier getrouw is of niet	1	2	3	4	5	6
3. Een aantal financieel-economische ratio's die inzicht in de toestand van de bedrijfseenheid verschaffen	1	2	3	4	5	6
4. Uitleg over hoe deze ratio's moeten begrepen worden	1	2	3	4	5	6
5. Grafieken ter verduidelijking van de cijfers	1	2	3	4	5	6
6. Uitleg over de algemene gezondheid van de bedrijfseenheid	1	2	3	4	5	6

	Altijd	Meestal	Soms	Zelden	Nooit	Weet niet
7. Een oordeel over de prognoses voor de toekomst die het management bekend maakte	1	2	3	4	5	6
8. Commentaar over de sociale balans	1	2	3	4	5	6
9. Bevattelijke samenvattingen	1	2	3	4	5	6

7. Houding en gedrag van de bedrijfsrevisor tegenover de OR-leden

45. Hieronder vindt u een aantal uitspraken over de dienstverlening van de bedrijfsrevisor. Wij vragen u aan te duiden in hoeverre u het eens of oneens bent met deze uitspraken. [RANDOMISEREN ITEMS]

	Altijd	Meestal	Soms	Zelden	Nooit	Weet niet
1. Wanneer men vragen stelt aan de bedrijfsrevisor, zijn de antwoorden helder.	1	2	3	4	5	6
2. De bedrijfsrevisor legt alles klaar uit	1	2	3	4	5	6
3. De bedrijfsrevisor begrijpt de specifieke behoeften van de werknemers-vertegenwoordiging.	1	2	3	4	5	6
4. De bedrijfsrevisor kan zich verplaatsen in de vragen en problemen die de werknemers-vertegenwoordiging zich stelt.	1	2	3	4	5	6
5. De bedrijfsrevisor verleent de diensten met betrekking tot de rapportering snel en nauwkeurig	1	2	3	4	5	6
6. De bedrijfsrevisor is beschikbaar voor de Ondernemingsraad en zijn leden	1	2	3	4	5	6
7. Wat de bedrijfsrevisor doet is van de eerste keer goed.	1	2	3	4	5	6
8. De bedrijfsrevisor komt de gemaakte afspraken na.	1	2	3	4	5	6
9. We krijgen onvoldoende info om te kunnen beslissen over de benoeming van een bedrijfsrevisor	1	2	3	4	5	6

	Altijd	Meestal	Soms	Zelden	Nooit	Weet niet
10. De werknemersvertegenwoordigers zouden meer invloed moeten hebben bij de benoeming van een bedrijfsrevisor	1	2	3	4	5	6
11. De rapporten van de bedrijfsrevisor zijn leesbaar en begrijpelijk	1	2	3	4	5	6
12. De rapporten van de bedrijfsrevisor zijn praktisch bruikbaar	1	2	3	4	5	6

46. Wanneer u de dienstverlening van de bedrijfsrevisor op verschillende aspecten zou moeten scoren op een schaal van 0 tot 10, hoeveel punten op 10 zou de bedrijfsrevisor van u als werknemersvertegenwoordiging krijgen op de onderstaande aspecten?

1. Tijdig en snel werken	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2. Pedagogische kwaliteiten	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3. Beschikbaarheid	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4. Vakkennis en expertise	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5. Respect voor de werknemersvertegenwoordiging	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

47. De bedrijfsrevisor wordt uiteraard betaald door de werkgever. Los van dit feit, vindt u dat de bedrijfsrevisor zijn rol ten aanzien van de Ondernemingsraad met de nodige onafhankelijkheid uitvoert?

- 1. Zeker wel
- 2. Eerder wel
- 3. Neutraal
- 4. Eerder niet
- 5. Zeker niet

8. Impact van de bedrijfsrevisor

48. Onderstaande tabel somt een aantal zaken op met betrekking tot het functioneren van de werknemersvertegenwoordiging en de bedrijfseenheid, waar u werkt. In welke mate vindt u dat het optreden van de bedrijfsrevisor daarbij een positieve of negatieve bijdrage levert.

De bijdrage van de bedrijfsrevisor in de bedrijfseenheid tot ...: is	Zeer positief	Eerder positief	Neutraal	Eerder negatief	Zeer negatief
1. De bespreking van de tewerkstellingsvooruitzichten in de Ondernemingsraad	1	2	3	4	5
2. De bespreking van EFI in de Ondernemingsraad	1	2	3	4	5
3. Inzicht als werknemersvertegenwoordiging in de economische toestand	1	2	3	4	5
4. Inzicht als werknemersvertegenwoordiging in de financiële prestaties	1	2	3	4	5
5. Inzicht als werknemersvertegenwoordiging in de toekomst van de bedrijfseenheid	1	2	3	4	5
6. De verstandhouding tussen werkgever en vakbondszijde	1	2	3	4	5
7. De communicatie tussen werkgever en vakbondszijde	1	2	3	4	5

9. Tevredenheid met het optreden van de bedrijfsrevisor

49. Hoe tevreden bent u in het algemeen over de rol en het functioneren van de bedrijfsrevisor? Welk rapportcijfer (op 10) zou u de bedrijfsrevisor geven?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

50. Zou u de huidige bedrijfsrevisor van uw bedrijfseenheid persoonlijk aanraden aan een andere Ondernemingsraad?

- 1. Zeker wel
- 2. Eerder wel
- 3. Neutraal
- 4. Eerder niet
- 5. Zeker niet
- 6. Weet niet

51. Wat vindt u persoonlijk het belangrijkste knelpunt in het functioneren van de bedrijfsrevisor ten opzichte van de Ondernemingsraad?
-

10. Kenmerken van de Ondernemingsraad

52. De volgende uitspraken hebben te maken met het sociaal klimaat in uw bedrijfseenheid. Geef voor ieder van deze uitspraken aan in hoeverre u het er mee eens bent. *Omcirkel het gepaste cijfer.* [ITEMS RANDOMISEREN]

297

BIJLAGEN – ANNEXES

Ik ben het met de uitspraak	Helemaal oneens	Eerder oneens	Noch eens, noch oneens	Eerder eens	Helemaal eens
1. Er is veel overleg tussen werknemers-vertegenwoordiging en management	1	2	3	4	5
2. Werknemers-vertegenwoordiging en management maken veel ruzie met mekaar	1	2	3	4	5
3. Er is een openhartige sfeer tussen management en werknemers-vertegenwoordiging	1	2	3	4	5
4. Werknemers hebben weinig belangstelling voor het werknemers-vertegenwoordigings-optreden	1	2	3	4	5
5. Werknemers voelen zich sterk betrokken bij de werknemers-vertegenwoordiging	1	2	3	4	5

53. Tot slot: enkele vraagjes over uzelf.

Hoeveel jaren ervaring heeft u als werknemersvertegenwoordiger in uw bedrijfseenheid?

__ jaren

54. Wat is uw hoogst behaalde diploma?

- 1. Geen of lager onderwijs
- 2. Lager secundair
- 3. Hoger secundair
- 4. Niet-universitair hoger onderwijs
- 5. Universitair onderwijs

55. Dit was de laatste vraag van onze vragenlijst. Indien er nog iets is dat u ons wenst te melden in verband met deze vragenlijst of in verband met dit onderzoek (bv. specifieke opmerkingen of suggesties rond de rol van de bedrijfsrevisor), dan kan u dat hieronder doen.

298

BIJLAGEN – ANNEXES

.....

.....

Hartelijk bedankt voor uw medewerking!

VRAGENLIJST WERKGEVER

a. Wat is uw voornaamste managementfunctie?

- 1. Algemeen
- 2. Administratief
- 3. Financieel
- 4. Personeel

b. Wat is de naam van uw bedrijf? *De gegevens die in deze enquête worden verzameld worden NIET op bedrijfsniveau behandeld. Wij vragen u naar de naam van uw bedrijf uitsluitend met de bedoeling om de antwoorden op de enquête te linken aan de beschikbare bedrijfsgegevens (bv. jaarrekening).*

.....

1. Kenmerken van de Ondernemingsraad

1. Op hoeveel bedrijfseenheden of firma's slaat de bevoegdheid van de Ondernemingsraad?

- 1. Eén zelfstandig bedrijf of instelling [=> GA NAAR 3]
- 2. Diverse firma's [=> GA NAAR 3]
- 3. Eén eenheid van een groter bedrijfsgeheel [=> GA NAAR 2a]
- 4. Diverse eenheden van een bedrijf of instelling [=> GA NAAR 2a]

2a. Op welke wijze maakt de organisatie deel uit van een groter geheel?

- 1. Hoofdzetel van een Belgisch bedrijf of instelling met meerdere vestigingen
- 2. Hoofdzetel van een buitenlands bedrijf of instelling met meerdere vestigingen
- 3. Vestiging van een Belgisch bedrijf of instelling, niet de hoofdzetel
- 4. Vestiging van een buitenlands bedrijf of instelling, niet de hoofdzetel
- 5. Weet niet

2b. Zijn er in dit groter geheel ook nog andere Ondernemingsraden actief?

- 1. Ja
- 2. Nee
- 3. Weet niet

2. Economische en financiële informatie

2.1 Belang

3. Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u als werkgever het verstrekken van economisch-financiële informatie aan de werknemersvertegenwoordiging?

- 1. Helemaal onbelangrijk
- 2. Eerder onbelangrijk
- 3. Noch belangrijk, noch onbelangrijk
- 4. Eerder belangrijk
- 5. Zeer belangrijk
- 6. Uitermate belangrijk

300

BIJLAGEN – ANNEXES

2.2 Taken van de bedrijfsrevisor

4. Hoe belangrijk of onbelangrijk vindt u als werkgever de rol van de bedrijfsrevisor in deze verstrekking van economisch-financiële informatie?

- 1. Helemaal onbelangrijk
- 2. Eerder onbelangrijk
- 3. Noch belangrijk, noch onbelangrijk
- 4. Eerder belangrijk
- 5. Zeer belangrijk
- 6. Uitermate belangrijk

5. Behoort het volgens u tot de taak van de bedrijfsrevisor om *(meerdere antwoorden aankruisen is mogelijk)*:

- 1. De EFI samen met de werkgever op te stellen
- 2. Verslag uit te brengen bij de OR over de jaarrekening
- 3. De betekenis van de EFI te verklaren aan de OR
- 4. Vermoedens van fraude te melden aan de OR
- 5. Suggesties te maken om het beleid van de bedrijfseenheid in de toekomst te verbeteren

6. Het verstrekken van de economisch-financiële informatie aan de OR is in de eerste plaats de verantwoordelijkheid van de werkgever en niet van de bedrijfsrevisor. Bent u het met deze uitspraak:

- 1. Helemaal eens
- 2. Eens
- 3. Noch eens, noch oneens
- 4. Oneens
- 5. Helemaal oneens
- 6. Weet niet

2.3 Soorten EFI

7. Hoeveel dagen op voorhand ontvangt u als OR-lid over het algemeen de EFI-documenten ?
- 1. Twee weken of méér voor de vergadering
 - 2. Een week op voorhand
 - 3. Enkele dagen op voorhand
 - 4. De dag zelf van de vergadering
 - 5. Pas na de vergadering
 - 6. Verschilt sterk van keer tot keer
8. [Indien vraag 2b=1] Hoe dikwijls gebeurt het dat de economisch-financiële informatie voor alle Ondernemingsraden tegelijk in een centrale vergadering wordt verstrekt?
- 1. Altijd
 - 2. Meestal
 - 3. Soms
 - 4. Nooit
 - 5. Weet niet
9. Heeft de OR na de sociale verkiezingen van mei 2008 nieuwe **basisinformatie** gekregen over de financiële en economische toestand van de bedrijfseenheid?
- 1. Ja
 - 2. Nee [= > GA NAAR VRAAG 12]
 - 3. Weet niet [= > GA NAAR VRAAG 12]
10. Werd deze nieuwe basisinformatie binnen de 2 maanden na de sociale verkiezingen beschikbaar gemaakt?
- 1. Ja
 - 2. Nee
 - 3. Weet niet
11. Heeft de bedrijfsrevisor over deze basisinformatie een verslag uitgebracht aan de OR?
- 1. Ja
 - 2. Nee
 - 3. Weet niet

12. Heeft de Ondernemingsraad aan het einde van het boekjaar 2007 volgende economische en financiële informatie ontvangen over de eigen eenheid? De vragen verwijzen specifiek naar de jaarinformatie voor 2007. Antwoord telkens met ja of nee.

Jaarinfo 2007	Ja	Nee
1. Een bijwerking van de basisinformatie die na de sociale verkiezingen van 2004 werd verstrekt	1	2
2. De balans (activa-passiva) van de eenheid	1	2
3. De resultatenrekening van de eenheid	1	2
4. De sociale balans van de eenheid	1	2
5. Een schriftelijke toelichting van de werkgever	1	2
6. Verslag van de bedrijfsrevisor over de jaarrekening	1	2
7. Jaarlijks verslag van de bedrijfsrevisor tot certificering van de EFI	1	2

302

BIJLAGEN – ANNEXES

13. Was de bedrijfsrevisor aanwezig tijdens de OR-bespreking van de **jaarlijkse EFI** 2007?

1. Ja
 2. Nee
 3. Weet niet

14. [ALS VRAAG 1 GROTER DAN 2 ANDERS VRAAG 16] Is in de OR de **geconsolideerde jaarrekening** 2007 van het groter bedrijfsgeheel besproken?

1. Ja, maar alleen de geconsolideerde jaarrekening van de Belgische activiteiten
 2. Ja, maar alleen de geconsolideerde jaarrekening van de internationale activiteiten
 3. Zowel de geconsolideerde jaarrekening van de Belgische als van internationale activiteiten
 4. Nee [= > GA NAAR VRAAG 16]
 5. Weet niet [= > GA NAAR VRAAG 16]

15. Was de bedrijfsrevisor aanwezig tijdens de OR-bespreking van deze **geconsolideerde jaarrekening** 2007?

1. Ja
 2. Nee
 3. Weet niet

16. Krijgt de Ondernemingsraad op geregelde tijdstippen, los van de jaarlijkse EFI, **periodieke informatie** over de economisch-financiële situatie van de eenheid? Kruis aan op hoeveel vergaderingen sinds 1 januari 2008 de Ondernemingsraad zulke tussentijdse economisch-financiële informatie kreeg.

- 1. Op geen enkele vergadering [= > GA NAAR VRAAG 20]
- 2. Op 1 of 2 vergaderingen
- 3. Op 3 of 4 vergaderingen
- 4. Op 5 of méér vergaderingen
- 5. Weet niet [= > GA NAAR VRAAG 20]

17. Om welke periodieke informatie ging het dan? Deze vraag verwijst specifiek naar de trimestriële of periodieke informatie voor 2008.

Periodieke informatie 2008	Altijd	Meestal	Soms	Nooit	Weet niet
1. Vooruitzichten op het vlak van de productie/dienstverlening	1	2	3	4	5
2. Gegevens over de productiviteit	1	2	3	4	5
3. Gegevens over de uitvoering van gedane investeringen	1	2	3	4	5
4. De balans (activa-passiva)	1	2	3	4	5
5. De winst- en verliesrekening	1	2	3	4	5

18. Maakt de wijze waarop deze **periodieke informatie** wordt verstrekt een vergelijking mogelijk met de jaarlijkse EFI die wordt verschaft?

- 1. Altijd
- 2. Meestal
- 3. Soms
- 4. Nooit
- 5. Weet niet

19. Was de bedrijfsrevisor bij het verstrekken van deze **periodieke informatie** op de OR-vergadering(en) aanwezig?

- 1. Altijd
- 2. Meestal
- 3. Soms
- 4. Nooit
- 5. Weet niet

20. Heeft de Ondernemingsraad naar aanleiding van bepaalde gebeurtenissen **occasionele informatie** gekregen in 2008? Kruis aan op hoeveel vergaderingen sinds 1 januari 2008 de Ondernemingsraad zulke tussentijdse economisch-financiële informatie kreeg.

- 1. Op geen enkele vergadering [= > GA NAAR VRAAG 23]
- 2. Op 1 of 2 vergaderingen
- 3. Op 3 of 4 vergaderingen
- 4. Op 5 of méér vergaderingen
- 5. Weet niet [= > GA NAAR VRAAG 23]

304

BIJLAGEN – ANNEXES

21. Om welke **occasionele informatie** ging het dan? Duidt in de onderstaande tabel aan of de volgende gegevens daarbij altijd, meestal, soms of nooit werden verstrekt.

Occasionele informatie 2008	Altijd	Meestal	Soms	Nooit
1. Financieel-economische gevolgen van externe gebeurtenissen (markt, overheid)	1	2	3	4
2. Financieel-economische redenen of oorzaken van interne herstructureringen	1	2	3	4

22. Was de bedrijfsrevisor bij het verstrekken van deze **occasionele informatie** in 2008 op de OR-vergadering(en) aanwezig?

- 1. Altijd
- 2. Meestal
- 3. Soms
- 4. Nooit
- 5. Weet niet

2.4 Behandeling van EFI in de Ondernemingsraad

23. Wanneer u terugkijkt naar de behandeling van de economisch-financiële informatie in de Ondernemingsraad de laatste jaren (2006-2008), in welke mate doen zich dan volgende zaken voor tijdens deze behandeling? Is dit “altijd”, “meestal”, “soms”, “zelden” of “nooit”? *Kruis aan per aspect.*

Bij de behandeling van economisch-financiële informatie in de Ondernemingsraad	Altijd	Meestal	Af en toe	Zelden	Nooit
<i>De werknemersvertegenwoordiging in de OR</i>					
1. Discussieert met kennis van zake	1	2	3	4	5
2. Laat zich begeleiden door een externe vakbondsexpert	1	2	3	4	5
3. Stelt vele vragen aan de werkgever	1	2	3	4	5

Bij de behandeling van economisch-financiële informatie in de Ondernemingsraad	Altijd	Meestal	Af en toe	Zelden	Nooit
4. Vraagt om bijkomende inlichtingen en informatie	1	2	3	4	5
5. Ontwikkelt een duidelijke eigen mening over de gepresenteerde cijfers	1	2	3	4	5
6. Formuleert een eigen visie op de gepresenteerde financiële perspectieven	1	2	3	4	5
<i>De bedrijfsrevisor (indien aanwezig)</i>					
7. Komt herhaaldelijk aan het woord	1	2	3	4	5
8. Geeft open en vrij zijn mening	1	2	3	4	5
9. Komt enkel tussen in de discussie, wanneer gevraagd door de werkgeverszijde	1	2	3	4	5

3. Benoeming van de bedrijfsrevisor

24. Wat vindt u als werkgever het belangrijkste selectiecriteria bij de keuze van een bedrijfsrevisor?

.....

25. Hoe belangrijk vindt u volgende criteria bij de benoeming oftewel keuze van zulke bedrijfsrevisor? U kunt telkens antwoorden met “onbelangrijk”, “tussenin”, “eerder belangrijk”, “zeer belangrijk” of “uiterst belangrijk”. *Kruis aan per aspect.*

U vindt	Onbelangrijk	Tussenin	Eerder belangrijk	Zeer belangrijk	Uiterst belangrijk
1. Onafhankelijkheid ten opzichte van de werkgever	1	2	3	4	5
2. Onafhankelijkheid ten opzichte van de werknemers-vertegenwoordiging	1	2	3	4	5
3. Het niet uitvoeren van andere taken voor de werkgever (bv. financieel advies)	1	2	3	4	5
4. De bereidheid van de bedrijfsrevisor om vergaderingen bij te wonen	1	2	3	4	5

U vindt	Onbelangrijk	Tussenin	Eerder belangrijk	Zeer belangrijk	Uiterst belangrijk
5. De bereidheid om aan voorbereidende vergaderingen van de OR deel te nemen	1	2	3	4	5
6. De professionele ervaring	1	2	3	4	5
7. De reputatie van de bedrijfsrevisor	1	2	3	4	5
8. De sectorspecifieke kennis van de bedrijfsrevisor	1	2	3	4	5
9. Het behoren tot een groot, internationaal kantoor	1	2	3	4	5
10. De pedagogische kwaliteiten	1	2	3	4	5
11. Een uitgewerkt plan van aanpak voor de auditopdracht	1	2	3	4	5
12. Het vertrouwen dat de bedrijfsrevisor geniet	1	2	3	4	5

4. Verslagen en rapporten van de bedrijfsrevisor

26. Welke soort van economisch-financiële informatie werd door de bedrijfsrevisor tijdens het voorbije jaar (2008) gecontroleerd en in zijn verslag besproken? Antwoord telkens met ja of nee.

	Ja	Nee
1. Jaarlijkse info van 2007 of 2008	1	2
2. Periodieke info	1	2
3. Occasionele info	1	2
4. Geconsolideerde jaarrekening	1	2

27. Hoeveel dagen op voorhand ontvangt de OR over het algemeen deze verslagen en rapporten van de bedrijfsrevisor?

- 1. Twee weken of méér voor de vergadering
- 2. Een week op voorhand
- 3. Enkele dagen op voorhand
- 4. De dag zelf van de vergadering
- 5. Pas na de vergadering
- 6. Verschilt sterk van keer tot keer

28. [ALS VRAAG 26.1=1 ANDERS VRAAG 29] Bevatten de schriftelijke verslagen van de recente jaarlijkse info (2006-2008), opgemaakt door de bedrijfsrevisor volgende onderdelen. U kan telkens antwoorden met “altijd”, “meestal”, “soms”, “zelden” of “nooit”.

	Altijd	Meestal	Soms	Zelden	Nooit	Weet niet
1. Een tekst of verklaring waarin de bedrijfsrevisor bevestigt of het EFI dossier volledig is of niet	1	2	3	4	5	6
2. Een tekst of verklaring waarin de bedrijfsrevisor bevestigt dat het EFI dossier getrouw is of niet	1	2	3	4	5	6
3. Een aantal financieel-economische ratio's die inzicht in de toestand van de bedrijfseenheid verschaffen	1	2	3	4	5	6
4. Uitleg over hoe deze ratio's moeten begrepen worden	1	2	3	4	5	6
5. Grafieken ter verduidelijk-ing van de cijfers	1	2	3	4	5	6
6. Uitleg over de algemene gezondheid van de bedrijfseenheid	1	2	3	4	5	6
7. Een oordeel over de prognoses voor de toekomst die het management bekend maakte	1	2	3	4	5	6
8. Commentaar over de sociale balans	1	2	3	4	5	6
9. Bevattelijke samenvattingen	1	2	3	4	5	6

5. Houding en gedrag van de bedrijfsrevisor tegenover de OR-leden

29. Hieronder vindt u een aantal uitspraken over de dienstverlening van de bedrijfsrevisor. Wij vragen u aan te duiden in hoeverre u het eens of oneens bent met deze uitspraken.

	Altijd	Meestal	Soms	Zelden	Nooit
1. Wanneer men vragen stelt aan de bedrijfsrevisor, zijn de antwoorden helder.	1	2	3	4	5
2. De bedrijfsrevisor legt alles klaar uit	1	2	3	4	5
3. De bedrijfsrevisor begrijpt de specifieke behoeften van de werknemers-vertegenwoordiging	1	2	3	4	5
4. De bedrijfsrevisor kan zich verplaatsen in de vragen en problemen die de werknemers-vertegenwoordiging zich stelt.	1	2	3	4	5
5. De bedrijfsrevisor verleent de diensten met betrekking tot de rapportering snel en nauwkeurig	1	2	3	4	5
6. De bedrijfsrevisor is beschikbaar voor de Ondernemingsraad en zijn leden	1	2	3	4	5
7. Wat de bedrijfsrevisor doet is van de eerste k��er goed.	1	2	3	4	5
8. De bedrijfsrevisor komt de gemaakte afspraken na.	1	2	3	4	5
9. De werknemersvertegenwoordigers zouden meer invloed moeten hebben bij de benoeming van een bedrijfsrevisor	1	2	3	4	5
10. De verslagen van de bedrijfsrevisor zijn leesbaar en begrijpelijk	1	2	3	4	5
11. De verslagen van de bedrijfsrevisor zijn praktisch bruikbaar	1	2	3	4	5

30. Wanneer u de dienstverlening van de bedrijfsrevisor op verschillende aspecten zou moeten scoren op een schaal van 0 tot 10, hoeveel punten op 10 zou de bedrijfsrevisor van u krijgen op de onderstaande aspecten?

1. Tijdig en snel werken	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2. Pedagogische kwaliteiten	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3. Beschikbaarheid	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4. Vakkennis en expertise	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5. Respect voor de werknemersvertegenwoordiging	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

31. De bedrijfsrevisor wordt uiteraard betaald door de werkgever. Los van dit feit, vindt u dat de bedrijfsrevisor zijn rol ten aanzien van de Ondernemingsraad met de nodige onafhankelijkheid uitvoert?

1. Zeker wel
 2. Eerder wel
 3. Neutraal
 4. Eerder niet
 5. Zeker niet

6. Impact van de bedrijfsrevisor

32. In welke mate vindt u dat het optreden van de bedrijfsrevisor in uw bedrijfseenheid een positieve of negatieve bijdrage levert tot de relatie werkgever-werknemersvertegenwoordiging?

De bijdrage van de bedrijfsrevisor in de bedrijfseenheid tot ... is	Ze er positief	E er der positief	Ne utraal	E er der negatief	Ze er negatief
1. De bespreking van de tewerkstellingsvooruitzichten in de Ondernemingsraad	1	2	3	4	5
2. De bespreking van EFI in de Ondernemingsraad	1	2	3	4	5
3. Inzicht als werknemersvertegenwoordiging in de economische toestand	1	2	3	4	5
4. Inzicht als werknemersvertegenwoordiging in de financiële prestaties	1	2	3	4	5
5. Inzicht als werknemersvertegenwoordiging in de toekomst van de bedrijfseenheid	1	2	3	4	5
6. De verstandhouding tussen werkgever en vakbondskant	1	2	3	4	5
7. De communicatie tussen werkgever en vakbondskant	1	2	3	4	5

7. Tevredenheid met het optreden van de bedrijfsrevisor

33. Hoe tevreden bent u in het algemeen over de rol en het functioneren van de bedrijfsrevisor?

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

34. Zou u de huidige bedrijfsrevisor van uw bedrijfseenheid persoonlijk aanraden aan een ander bedrijf?

- 1. Zeker wel
- 2. Eerder wel
- 3. Neutraal
- 4. Eerder niet
- 5. Zeker niet
- 6. Weet niet

35. Wat vindt u persoonlijk het belangrijkste knelpunt in het functioneren van de bedrijfsrevisor ten opzichte van de Ondernemingsraad?

.....

8. Kenmerken van de Ondernemingsraad

36. De volgende uitspraken hebben te maken met het sociaal klimaat in uw bedrijfseenheid. Geef voor ieder van deze uitspraken aan in hoeverre u het er mee eens bent. *Omcirkel het gepaste cijfer.*

Ik ben het met de uitspraak	Helemaal oneens	Eerder oneens	Noch eens, noch oneens	Eerder eens	Helemaal eens
1. Er is veel overleg tussen vakbond en management	1	2	3	4	5
2. Vakbond en management maken veel ruzie met mekaar	1	2	3	4	5
3. Er is een openhartige sfeer tussen management en vakbond	1	2	3	4	5
4. Werknemers hebben weinig belangstelling voor het vakbond	1	2	3	4	5
5. Werknemers voelen zich sterk betrokken bij de vakbond	1	2	3	4	5

37. Dit was de laatste vraag van onze vragenlijst. Indien er nog iets is dat u ons wenst te melden in verband met deze vragenlijst of in verband met dit onderzoek (bv. specifieke opmerkingen of suggesties rond de rol van de bedrijfsrevisor), dan kan u dat hieronder doen.

.....

.....

Hartelijk bedankt voor uw medewerking!

2. GECONSTRUEERDE ANTWOORDSCHALEN

Via factoranalyse of principale componentenanalyse werden de antwoorden van de respondenten voor een reeks van vragen gereduceerd tot 10-puntenschalen. In deze bijlage worden enerzijds de factorladingen van de items met betrekking tot geconstrueerde schalen weergegeven. De factorladingen maken duidelijk in welke mate het item door de factor wordt gerepresenteerd. Verder wordt voor elke schaal de Cronbach alpha opgenomen. Deze maat geeft de schaalconsistentie weer.

1. Sociaal klimaat

Items	Factorlading
Er is veel overleg tussen vakbond en management	.72
Er is een openhartige sfeer tussen management en vakbond	.76
Vakbond en management maken veel ruzie met elkaar	.88
Cronbach alpha	0.71

Methode: principale componentenanalyse

2. EFI-competentie werknemersvertegenwoordiging

Items	Factorlading
De werknemersvertegenwoordiging in de ondernemingsraad:	
Discussieert met kennis van zake	0.71
Stelt veel vragen aan de werkgever	0.84
Vraagt om bijkomende inlichtingen en informatie	0.81
Ontwikkelt een duidelijke eigen mening over de gepresenteerde cijfers	0.84
Formuleert een eigen visie op de gepresenteerde financiële perspectieven	0.72
Cronbach alpha	0.81

Methode: principale componentenanalyse

3. Interesse van werkgeverszijde in EFI-gebeuren

De werkgeverszijde in de Ondernemingsraad:	Factorlading
Ontwijkt vragen	-0.81
Wil dit agendapunt zo snel als mogelijk afhandelen	-0.87
Is sterk geïnteresseerd in de inbreng van de werknemersvertegenwoordiging	0.62
Wil de werknemersvertegenwoordiging zo goed als mogelijk op de hoogte houden	0.74
Cronbach alpha	0.78

312

BIJLAGEN – ANNEXES

Methode: principale componentenanalyse

4. Pedagogische taak van de bedrijfsrevisor

Items	Factorlading
De rapporten zijn leesbaar en begrijpelijk	.93
De rapporten zijn praktisch bruikbaar	.86
Wanneer men vragen stelt aan de bedrijfsrevisor, zijn de antwoorden helder	.93
De bedrijfsrevisor legt alles klaar uit	.94
De bedrijfsrevisor begrijpt de specifieke behoeften van de werknemersvertegenwoordiging	.93
De revisor kan zich verplaatsen in de vragen en problemen die de vakbond zich stelt	.92
Cronbach alpha	0.90

Methode: principale componentenanalyse

5. Actieve deelname bedrijfsrevisor aan de OR-vergaderingen

Items	Factorlading
Herhaaldelijk aan het woord	.85
Geeft open en vrij zijn mening	.87
Cronbach alpha	0.73

Methode: principale componentenanalyse

6. Kwaliteitsbeoordeling van de OR-rolvulling door de bedrijfsrevisor

	Tastbare zaken	Betrouwbaarheid	Responsiviteit	Empathie	Klaarheid
Leesbare en begrijpelijke rapporten	.82				
Praktisch-buikbare rapporten	.87				
Van de eerste keer goed		.83			
Gemaakte afspraken komt hij/zij na		.87			
Snel en nauwkeurig			.44		
Tijdig en snel			.67		
Begrijpen van de specifieke behoeften van de werknemersvertegenwoordiging				.74	
Zich verplaatsen in de werknemersvertegenwoordigingsvragen en -problemen				.85	
Heldere antwoorden					.84
Klare uitleg					.86
Cronbach alpha	0.81	0.82	0.61	0.84	0.86

313

BIJLAGEN – ANNEXES

Methode: factoranalyse met oblique rotatie

Items	Totaalschaal kwaliteitsbeoordeling: factorlading
Leesbare en begrijpelijke rapporten	.93
Praktisch-buikbare rapporten	.82
Van de eerste keer goed	.89
Gemaakte afspraken komt hij/zij na	.92
Snel en nauwkeurig	.90
Begrijpen van de specifieke behoeften van de werknemersvertegenwoordiging	.92
Zich verplaatsen in de werknemersvertegenwoordigingsvragen en -problemen	.92
Heldere antwoorden	.94
Klare uitleg	.93
Cronbach alpha	0.97

Methode: principale componentenanalyse

7. Impact van de bedrijfsrevisor

Items	Factorladingen		
	Subschaal Impact op EFI-verstrekking	Subschaal Impact op sociaal klimaat	Totaalschaal Impact van de bedrijfsrevisor
Bespreking van EFI in de Ondernemingsraad	.60		.75
Bespreking van tewerkstellingsvooruitzichten in de OR	.42		.66
Inzicht als werknemersvertegenwoordiging in de economische toestand	.91		.81
Inzicht als werknemersvertegenwoordiging in de financiële prestaties	.78		.83
Inzicht als werknemersvertegenwoordiging in de toekomst van de bedrijfseenheid	.48		.76
De verstandhouding tussen werkgever en vakbondskant		.96	.78
De communicatie tussen werkgever en vakbondskant		.80	.77
Cronbach alpha	0.85	0.90	0.88

Subschalen via factoranalyse met oblique rotatie; totaalschaal met principale componenten-analyse.

8. Keuze-criteria bij de benoeming van een bedrijfsrevisor

Items	Factorloadingen		
	Onafhankelijkheid	Professionele reputatie	Pedagogische kwaliteiten
1. Onafhankelijkheid			
Onafhankelijkheid t.o.v. werkgever	.82		
Onafhankelijkheid t.o.v. vakbond	.83		
2. Professionele reputatie			
De reputatie van de bedrijfsrevisor		.79	
De professionele ervaring		.79	
Het vertrouwen dat de bedrijfsrevisor geniet		.70	
Een uitgewerkt plan van aanpak voor de auditopdracht		.68	
3. Pedagogische beschikbaarheid			
De bereidheid om aan voorbereidende OR-vergaderingen deel te nemen			.82
De bereidheid van de bedrijfsrevisor om vergaderingen bij te wonen			.70
De pedagogische kwaliteiten			.62
Cronbach alpha	0.61	0.75	0.62

Methode: principale componentenanalyse

