

De heer Pierre-Yves DERMAGNE
Vice-eersteminister en minister van Economie en
Werk
Hertogstraat 59-61
1000 BRUSSEL

Brussel, 15 januari 2024

Geachte heer Vice-eersteminister,

Betreft: CSRD – Voorontwerp van wet betreffende de zorgplicht, de openbaarmaking van duurzaamheidsinformatie door bepaalde vennootschappen en groepen en de assurance van duurzaamheidsinformatie

Uw kenmerk: E3-COMPT-2023-00

De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft op 18 december 2023 van uwentwege een adviesaanvraag d.d. 13 december 2023 ontvangen omtrent een *voorontwerp van wet betreffende de zorgplicht, de openbaarmaking van duurzaamheidsinformatie door bepaalde vennootschappen en groepen en de assurance van duurzaamheidsinformatie*.

De Hoge Raad werd verzocht om zijn advies uit te brengen bij voorkeur tegen 15 januari 2024.

Hierbij ingesloten vindt u het advies van de Hoge Raad omtrent dit voorontwerp van wet; dit advies is unaniem goedgekeurd door de leden van de Hoge Raad op 15 januari 2024.

Ik houd me uiteraard graag ter beschikking voor eventuele verdere vragen in verband met dit dossier.

Met voorname hoogachting,



Jean-Marc DELPORTE
Voorzitter

Advies van 15 januari 2024
over een voorontwerp van wet betreffende de zorgplicht, de openbaarmaking van
duurzaamheidsinformatie door bepaalde vennootschappen en groepen en de assurance van
duurzaamheidsinformatie

A. Inleiding

1. De heer Pierre-Yves DERMAGNE, Vice-eersteminister en minister van Economie en Werk, heeft op datum van 13 december 2023 de Hoge Raad aangeschreven met het verzoek een advies uit te brengen over een “*voorontwerp van wet betreffende de zorgplicht, de openbaarmaking van duurzaamheidsinformatie door bepaalde vennootschappen en groepen en de assurance van duurzaamheidsinformatie*”.

Het voorontwerp van wet beoogt de omzetting van de Richtlijn (EU) 2022/2464 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2022 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 537 /2014, Richtlijn 2004/109 /EG, Richtlijn 2006/43/EG en Richtlijn 2013/34/EU, met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen (hierna “*CSRD-richtlijn*”) en de instelling van een zorgplicht voor bepaalde Belgische ondernemingen.

2. De Hoge Raad voor de Economische Beroepen heeft de wettelijke taak bij te dragen tot de ontwikkeling van het wettelijk en reglementair kader dat van toepassing is op de economische beroepen, onder meer via het verstrekken van adviezen of aanbevelingen - op eigen initiatief of op verzoek - aan het Parlement, de regering, het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren of aan de beroepsorganisaties voor de economische beroepen.

De Hoge Raad wordt verzocht het hem gevraagde advies uit te brengen bij voorkeur tegen 15 januari 2024.

3. Aangezien de Hoge Raad pas op 18 december 2023 de brief met de adviesaanvraag heeft ontvangen en gelet op de korte tijdspanne van één maand die door de kerstperiode nog korter was, heeft de Hoge Raad zich beperkt tot een advies over enkele voor hem belangrijke principes.

B. Vooraf – inhoud van het voor advies voorgelegd voorontwerp van wet

4. Het voor advies voorgelegd voorontwerp van wet omvat de volgende onderdelen:

- I. Hoofdstuk 1. - Algemene bepalingen** (art. 1-2)
- II. Hoofdstuk 2. - Wijzigingen van het Wetboek economisch recht** (art. 3-12)
- III. Hoofdstuk 3. - Wijzigingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen** (art. 13-66)
- IV. Hoofdstuk 4. - Wijziging van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven** (art. 66)
- V. Hoofdstuk 5.- Wijzigingen van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten** (art. 67-75)
- VI. Hoofdstuk 6.- Wijzigingen van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren** (art. 76-92)
- VII. Hoofdstuk 7. - Onafhankelijke verleners van assurediensten** (art. 93-96)
- VIII. Hoofdstuk 8. - Aanvangsdatum van de boekjaren waarop bepaalde ondernemingen de zorgplicht moeten naleven** (art. 97)
- IX. Hoofdstuk 9. - Aanvangsdatum van de boekjaren waarop de duurzaamheidsinformatie openbaar wordt gemaakt** (art. 98)
- X. Hoofdstuk 10. - Overgangs- en slotbepalingen** (art. 99-100)

5. Het voorontwerp van wet is enkel onderverdeeld in hoofdstukken, zonder vermelding van afdelingen of onderafdelingen, hetgeen niet bevorderlijk is voor de lectuur. Bovendien kunnen bij bepaalde onderdelen van de wet vragen worden gesteld bij de leesbaarheid ervan door de belanghebbenden.

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

En néerlandais, le mot « jaarverslag » se traduit :

- soit par « rapport annuel¹ » lorsqu'il est question de la brochure à publier sur une base annuelle par les sociétés cotées ;
- soit par « rapport de gestion² » lorsqu'il est question du rapport adressé par l'organe d'administration aux actionnaires en sus des comptes annuels (consolidés) transmis pour approbation.

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

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

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

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

C. Eénsluidend advies van de Hoge Raad

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

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

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

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

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

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

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

II. Hoofdstuk 3. - Wijzigingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (art. 13-66)

Definities

10. Wat de definities betreft, vermeldt de memorie van toelichting dat de *“nieuwe definities overeenstemmen met de definities van die door de CSRD-richtlijn in de boekhoudrichtlijn als artikel 2,17) en 2,18) worden ingevoegd”*. Inhoudelijk is er overeenstemming, maar terminologisch definieert het voorgestelde artikel 1:31/2, 2° WVV *“duurzaamheidsinformatie”*, terwijl er in artikel 2,18) van de CSRD-richtlijn sprake is van *“duurzaamheidsrapportering”*. Dezelfde opmerking kan worden gemaakt voor wat de definitie van *“geconsolideerde duurzaamheidsinformatie”* in het voorgestelde artikel 1:31/2, 3° WVV betreft.

In het algemeen wordt in het voorontwerp van wet de term *“duurzaamheidsrapportering”* in de titel en bepalingen van de CSRD-richtlijn door het woord *“duurzaamheidsinformatie”* omgezet naar Belgisch recht.

11. Het toepassingsgebied van de CSRD-richtlijn is als volgt: grote ondernemingen, al dan niet genoteerd, moederondernemingen van grote groepen en kleine en middelgrote genoteerde ondernemingen. Genoteerde micro-ondernemingen zijn vrijgesteld.

12. Omdat het WVV de categorie van *“grote vennootschap”* niet bevat, wordt er in het voorontwerp een categorie gecreëerd in het voorgestelde artikel 3:6/1, § 1, 1° WVV, maar uitsluitend voor het opnemen van informatie over essentiële immateriële middelen en duurzaamheidsinformatie in het jaarverslag:

“1° de vennootschappen die gedurende twee opeenvolgende boekjaren op balansdatum minstens twee van de volgende criteria overschrijden:

- a) een balanstotaal van 25.000.000 euro;*
- b) een netto-omzet, als bedoeld in artikel 1:31/2, 5°, van 50.000.000 euro;*
- c) een jaargemiddelde van het aantal werknemers van 250;”*

Voor de effectieve berekening van de erin opgenomen criteria zijn de paragrafen van artikel 1:24 WVV (*“kleine vennootschap”*) in het tweede, derde, vierde en vijfde lid van het voorgestelde artikel 3:6/1, § 1 WVV hernomen. Paragraaf 8 van artikel 1:24 WVV inzake de mogelijkheid om de criteria via koninklijk besluit na overleg in de Ministerraad en na advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven aan te passen, wordt echter niet hernomen.

De drempelwaarden om te bepalen of een vennootschap *“groot”* is, houden reeds rekening met de aanpassing aan de inflatie van de gedelegeerde richtlijn van de Europese Commissie van 17 oktober 2023 waarbij er in een verhoging met 25% is voorzien. Het is wellicht afwachten wat het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven omtrent deze verhoging is.

Het criterium “netto-omzet” – in plaats van de gebruikelijke term “jaaromzet” – is nieuw en wordt gedefinieerd in het voorgestelde artikel 1:31/2, 5° WVV.

13. Zoals vermeld, zijn genoteerde microvennootschappen uitgesloten. Voor de definitie van microvennootschap wordt er niet verwezen naar de omschrijving ervan in artikel 1:26 WVV omdat men zich wil “houden aan de Europese vrijstellingsvereiste” volgens de memorie van toelichting. Ook hier werden de drempelwaarden in het voorgestelde artikel 3:6/1, § 2, 2° WVV reeds aangepast aan de inflatie, maar de verhoging in de gedelegeerde richtlijn van de Europese Commissie bedraagt wel meer dan 25%: een netto-omzet van 900.000 euro en een balanstotaal van 450.000 euro. Ook hier is het wellicht afwachten wat het advies van de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven is omtrent deze verhoging.

14. Moederondernemingen van grote groepen moeten geconsolideerde duurzaamheidsinformatie opstellen en bekendmaken. Omdat het WVV de categorie van “grote groep” niet kent, wordt er in het voorontwerp een categorie gecreëerd in het voorgestelde artikel 3:32/1, § 1 WVV. Dezelfde overwegingen als onder randnummer 12 kunnen hier worden hernomen.

Assurance van duurzaamheidsinformatie

15. In boek 3 van het WVV wordt titel 4 over de wettelijke controle van de (geconsolideerde) jaarrekening uitgebreid met de “assurance van duurzaamheidsinformatie”.

Uit de CSRD-richtlijn vloeit voor dat elke lidstaat bepaalt welke beroepsbeoefenaars belast zijn met de assurance van deze informatie op nationaal niveau. De enige beperking, die op Europees niveau wordt opgelegd, is dat wettelijke auditors niet worden uitgesloten en, als het toepassingsgebied wordt uitgebreid naar andere beroepsbeoefenaars, dat deze onderworpen zijn aan gelijkaardige voorschriften op het vlak van deontologie (met name de onafhankelijkheid van de beroepsbeoefenaar) en toezicht op de activiteiten van de beroepsbeoefenaars (in het geval van wettelijke auditors, een nationale instantie die onafhankelijk is van het beroep).

Het voorontwerp van wet vertrouwt de assurance van de duurzaamheidsinformatie toe aan de commissaris, maar licht ook de optie dat een andere bedrijfsrevisor dan de commissaris deze opdracht mag uitvoeren.

De assurance van de duurzaamheidsinformatie wordt enkel aan het bedrijfsrevisoraat voorbehouden. Overweging 61 van de CSRD-richtlijn vermeldt in dat verband: “*Er bestaat echter een risico op verdere concentratie van de auditmarkt, wat de onafhankelijkheid van auditors in gevaar zou kunnen brengen en tot hogere audithonoraria of honoraria voor assurance van duurzaamheidsrapportering zou kunnen leiden.*”

16. De Hoge Raad vraagt zich af of er nagegaan werd of het voorbehouden van de assurance van de duurzaamheidsinformatie aan bedrijfsrevisoren(kantoren), in de praktijk vooral aan de Big4 kantoren, overeenstemt met de verwachtingen van de betrokken ondernemingen (beschikbaarheden van mensen maar ook voldoende kennis in de drie onderdelen (E/S/G) van de duurzaamheidsinformatie). Naast een verdere concentratie van de auditmarkt in België is het niet uitgesloten dat de ondernemingen betrokken in de waardeketen van de grote ondernemingen ook beroep zullen moeten doen op experts ter zake.

Bovendien stelt de Hoge Raad zich de vraag welke organisaties reeds vanaf heden de kennis inzake duurzaamheidsinformatie kunnen aantonen en die – op basis van de huidige formulering van het voorontwerp van wet – zouden worden uitgesloten van de Belgische markt, ofschoon zij zouden kunnen zorgen voor een breder aanbod van dienstverlening.

Het ligt inderdaad in de bedoeling van de Europese Unie dat er genoeg marktspelers zijn die voldoende kennis hebben van duurzaamheidsinformatie om de assurance erop uit te voeren. Duurzaamheidsinformatie is omvangrijk en heeft betrekking op ecologische factoren, sociale rechten en mensenrechten en governancefactoren. Daarenboven zijn het aantal aan duurzaamheidsrapportering onderworpen ondernemingen relatief beperkt, maar de impact van deze rapportering op ondernemingen betrokken in de waardeketen van deze onderneming zou groot kunnen zijn.

17. In het licht van het voorgaande is de Hoge Raad niet tegen het gebruik door België van de optie om geaccrediteerde onafhankelijke verleners van assurediensten – in het Engels aangeduid als *independent assurance services provider (IASP's)* – toe te staan de assurance van duurzaamheidsinformatie uit te voeren op voorwaarde dat deze IASP's onderworpen zijn aan vereisten die gelijkwaardig zijn aan deze opgenomen in de Auditrichtlijn (richtlijn 2006/43/EG) en volgens de vereisten opgenomen in de CSRD-richtlijn die de voorwaarden van gelijkwaardigheid beschrijven. Hierdoor wordt de keuzevrijheid van vennootschappen vergroot met mogelijks een toename van de beschikbare capaciteit voor het verrichten van assurance van duurzaamheidsinformatie. Deze opening biedt ondernemingen ook de voordelen van concurrentie en marktdiversificatie.

In Hoofdstuk 7. - Onafhankelijke verleners van assurediensten (art. 93-96) wordt voorzien dat, na een periode van drie jaar vanaf de inwerkingtreding van de wet, de IASP's een accreditatieaanvraag mogen indienen om assuranceopdrachten van duurzaamheidsinformatie te verrichten, onder voorbehoud van een in de Ministerraad overlegd koninklijk besluit waarin kan worden beslist om, na marktevaluatie, geen toelating te verlenen voor het aanvragen van deze accreditatie wanneer de markttoelatingsvoorwaarden niet zijn vervuld. Aan de Koning wordt in artikel 96 de mogelijkheid verleend om de nadere regels, voorwaarden en gelijkwaardigheidsvereisten te bepalen.

Het lijkt erop dat de artikelen 94 tot 96 van het voorontwerp van wet zijn opgenomen om in de toekomst in voorkomend geval IASP's voor assurance van duurzaamheidsinformatie toe te kunnen laten. De Hoge Raad is echter van oordeel dat deze bepalingen onvoldoende grondslag bieden om de toelatingseisen en nalevingsvereisten voor de IASP's en het toezicht daarop te regelen. Als IASP's daadwerkelijk worden toegelaten, dan moeten de op hen van toepassing zijnde gelijkwaardigheidsvereisten en publiek toezicht nu reeds in de wet worden uitgewerkt. Indien er meerdere marktspelers worden toegelaten, dan dienen zij onderworpen te worden aan een gelijkwaardig publiek toezicht als de bedrijfsrevisoren.

Bovendien creëren deze artikelen rechtsonzekerheid voor de IASP's. Zij moeten drie jaar wachten om een accreditatieaanvraag te mogen indienen en zijn na die periode helemaal niet zeker of zij toegelaten worden om een accreditatie aan te vragen. Voor de IASP's moet nu duidelijk worden geregeld wat de gelijkwaardigheidsvereisten zijn die aan hen worden gesteld en hoe het publiek toezicht op de naleving ervan wordt uitgevoerd.

18. De CSRD-richtlijn voorziet in een overgangsregeling voor de huidige bedrijfsrevisoren. De bedrijfsrevisoren natuurlijke personen die vóór 1 januari 2024 zijn ingeschreven in het openbaar register van het IBR, zijn om een assurance van duurzaamheidsinformatie uit te voeren, vrijgesteld van het bezitten van de theoretische kennis van de volgende vakgebieden:

- a) wettelijke voorschriften en standaarden ten aanzien van de opstelling van jaarlijkse en geconsolideerde duurzaamheidsinformatie;
- b) duurzaamheidsanalyse;
- c) passende zorgvuldigheidsprocedures met betrekking tot duurzaamheidskwesaties;
- d) wettelijke voorschriften en assurancestandaarden voor de duurzaamheidsinformatie

Deze vrijstelling vervalt voor de bedrijfsrevisoren natuurlijke personen die vóór 1 januari 2026 zijn ingeschreven in het openbaar register van het IBR. Het voorgestelde artikel 100 van het voorontwerp van wet schrijft dit voor, maar laat naar de mening van de Hoge Raad na te preciseren dat het alleen geldt voor bedrijfsrevisoren *natuurlijke personen*. De CSRD-richtlijn spreekt immers enkel van de wettelijke auditor.

19. In artikel 3:63 WWV, § 2, 2° WWV wordt voorgesteld middels het voorgestelde artikel 44 om de verboden niet-controledienst *“boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten”* aan te vullen met de woorden *“alsmede het opstellen en openbaar maken van duurzaamheidsinformatie”*. Er kan worden voorgesteld om ook een aanvulling te doen met de woorden *“duurzaamheidsinformatie”* in *“3° de ontwikkeling en de tenuitvoerlegging van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of de ontwikkeling en tenuitvoerlegging van financiële informatietechnologiesystemen;”* na de woorden *“financiële informatie”*.

In het voorgestelde artikel 45, dat een nieuw artikel 3:63/1 WWV invoegt, ontbreekt op het einde van § 1, 2° na de woorden *“paragraaf 2,3°”* de woorden *“van artikel 3:63”*.

20. Artikel 3:68 WWV wordt middels het voorgestelde artikel 47 aangevuld met drie paragrafen die de bevoegdheden van de commissaris of de bedrijfsrevisor belast met de assuranceopdracht van duurzaamheidsinformatie regelen. Wanneer de assuranceopdracht van duurzaamheidsinformatie door een andere bedrijfsrevisor dan de commissaris wordt uitgevoerd, is de commissaris, *“behoudens andersluidende contractuele bepalingen, bevoegd voor de controle van de verwijzingen van de duurzaamheidsinformatie naar de vermelde bedragen in de jaarrekening om de interconnectiviteit tussen de jaarrekening en de duurzaamheidsinformatie van de vennootschap te waarborgen”*

Indien er wordt toegestaan dat een andere bedrijfsrevisor dan de commissaris de assuranceopdracht van duurzaamheidsinformatie mag verrichten, dan is het vanwege de interconnectiviteit tussen de (geconsolideerde) jaarrekening en de duurzaamheidsinformatie volgens de Hoge Raad aangewezen dat er in een uitzondering op het beroepsgeheim in artikel 86, § 1 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren wordt voorzien zodat de bedrijfsrevisoren van beide opdrachten vertrouwelijke gegevens kunnen uitwisselen.

21. De CSRD-richtlijn wijzigt artikel 39, eerste lid, a) tot e) van de Auditrichtlijn dat betrekking heeft op het auditcomité. Het lijkt erop dat punt *“e) de onafhankelijkheid van de wettelijke auditors of auditkantoren te beoordelen en te monitoren overeenkomstig de artikelen 22, 22 bis, 22 ter, 24 bis, 24 ter, 25 ter, 25 quater en 25 quinquies van deze richtlijn, en overeenkomstig artikel 6 van Verordening (EU) nr. 537/2014, waarbij met name wordt nagegaan of de verstrekking van niet-controlediensten aan de gecontroleerde entiteit overeenkomstig artikel 5 van die verordening wenselijk is;”* niet werd omgezet in de artikelen 7:99, § 4 en 7:119, § 4 WWV middels de voorgestelde artikelen 64 en 65.

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

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

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

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

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

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

- *Proposition de transposition en droit belge*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*

* *

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

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

IV. Hoofdstuk 6.- Wijzigingen van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (art. 76-92)

28. In de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (hierna auditwet) worden heel wat definities gewijzigd om de assuranceopdrachten van duurzaamheidsinformatie in deze definities te integreren.

29. Een van de gewijzigde definities is de definitie van revisorale opdracht waaraan de opdracht van de assurance van duurzaamheidsinformatie wordt toegevoegd, *“die ertoe strekt een deskundig oordeel te geven over de getrouwheid en de waarachtigheid van duurzaamheidsinformatie”*.

Een assuranceopdracht heeft betrekking op uit te voeren werkzaamheden om een verslag uit te brengen over historische financiële informatie en over andere dan historische financiële informatie, zoals niet-financiële informatie, duurzaamheidsinformatie en toekomstgerichte informatie. Een assuranceopdracht *omvat de verschillende niveaus van zekerheid* die door een bedrijfsrevisor kunnen worden verschaft. Zij omvat onder meer de opdrachten met een redelijke mate van zekerheid en de opdrachten met een beperkte mate van zekerheid. Ingeval van een **opdracht met een redelijke mate van zekerheid** (bijvoorbeeld een controleopdracht) wordt het opdrachtrisico teruggebracht tot een vaktechnisch aanvaardbaar laag niveau en brengt de bedrijfsrevisor een oordeel tot uitdrukking over de betrouwbaarheid van de informatie. Dat doet hij in positieve zin (“De financiële overzichten geven een getrouw beeld...” of “De informatie is op getrouwe wijze voorgesteld”). De aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden bij een **opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid** (bijvoorbeeld een beoordelingsopdracht) zijn beperkt in vergelijking met de werkzaamheden die noodzakelijk zijn bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en waardoor het opdrachtrisico aanvaardbaar is maar groter is dan bij een redelijke mate van zekerheid. De bedrijfsrevisor formuleert dan een conclusie over de betrouwbaarheid van de informatie. Dat doet hij in negatieve vorm (“Er is niets onder onze aandacht gekomen dat ons ertoe aanzet van mening te zijn dat...”).

De notie “revisorale opdracht” in artikel 3, 10° van de auditwet is thans beperkter dan het begrip “assuranceopdracht”: op grond van de definitie in artikel 3, 10° vereist een revisorale opdracht een deskundig **oordeel over de getrouwheid en de waarachtigheid van een jaarrekening, van een tussentijdse financiële staat, van een waardering of van andere economische en financiële informatie** – en dus een assuranceopdracht met een **redelijke mate van zekerheid** (een controleopdracht) – terwijl voor een assuranceopdracht tot het verkrijgen van een **beperkte mate van zekerheid** (een beoordelingsopdracht) slechts een conclusie in negatieve vorm is vereist.

In de huidige stand van de auditwet zijn alle revisorale opdrachten assuranceopdrachten, maar niet alle assuranceopdrachten zijn revisorale opdrachten. Revisorale opdrachten zijn immers controleopdrachten, met name assuranceopdrachten met een redelijke mate van zekerheid!

In de huidige stand van de Europese wetgeving is de assuranceopdracht van duurzaamheidsinformatie een assuranceopdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Dit is een beoordelingsopdracht en dus geen revisorale (controle)opdracht in de zin van huidig artikel 3, 10° van de auditwet.

30. Er kan worden voorgesteld om in de auditwet de volgende nieuwe definities op te nemen:

- revisorale opdracht: *“elke assuranceopdracht, al dan niet door of krachtens de regelgeving toevertrouwd aan de bedrijfsrevisoren, en andere opdrachten die door of krachtens de regelgeving zijn toevertrouwd aan de bedrijfsrevisoren; dit begrip omvat eveneens de ontleding en de verklaring van de economische en financiële inlichtingen aan de leden van de ondernemingsraad”*
- assuranceopdracht: *“een opdracht waarbij de bedrijfsrevisor voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt, om in een schriftelijk verslag een oordeel of een conclusie tot uitdrukking te brengen waarmee voor de gebruikers een redelijke of een beperkte mate van zekerheid wordt verschaft over de betrouwbaarheid van de informatie getoetst aan de erop toepasselijke criteria”*

Op die manier kunnen de gewijzigde formuleringen van “controledossier of assuredossier”, “controle- of assuredossier” in het gewijzigde artikel 17 van de auditwet worden beperkt tot “assuredossier.” Een aanpassing in dezelfde zin zou kunnen gebeuren voor de begrippen “controleverslag of assuranceverslag”, “controlewerkzaamheden of assurancewerkzaamheden” en “controletaken of assurancetaken.”

In het voorstel in het Nederlands van nieuwe definitie “24/1° controlestandaarden” moet deze titel worden vervangen door “24/1° assurancestandaarden” zoals in de Franstalige versie “24/1° normes d’assurance”.