

# Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

## AVIS <sup>(1)</sup> 2012/03 DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES

Le Président

Correspondant  
sg@ibr-ire.be

Notre référence  
IVB/cs/vs/gvw

Votre référence

Date **20-09-2012**

Chère Consoeur,  
Cher Confrère,

### Concerne : Article 206 du Code pénal social

#### 1. Contexte

- 1.1. Dans sa communication 2011/10, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises vous a informé, pour autant que de besoin, de l'entrée en vigueur du Code pénal social. Ce nouveau code contient un inventaire des infractions au droit social pouvant donner lieu à une sanction pénale ou une amende administrative.
- 1.2. Dans le cadre de la certification des comptes annuels, l'article 206 du Code pénal social prévoit : « *Sont punis d'une sanction de niveau 2, ceux qui, en qualité de réviseur, d'expert-comptable indépendant ou de commissaire, ont attesté ou approuvé le bilan social annuel, lorsque les obligations découlant de la loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi et de ses arrêtés d'exécution n'ont pas été respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées.* » <sup>(2)</sup>.

./..



Bld E. Jacqmainlaan 135/1  
B-1000 Bruxelles/Brussel  
TEL.: 02 512 51 36  
FAX: 02 512 78 86  
e-mail: info@ibr-ire.be  
Bank/Banque:  
IBAN: BE 11 0000 0392 3648  
BIC: BPOTBEB1

<sup>(1)</sup> Les avis, qui n'ont pas de caractère contraignant, reflètent la position du Conseil de l'Institut et permettent aux réviseurs d'entreprises notamment d'anticiper les positions que le Conseil adoptera à l'occasion de dossiers individuels (Rapport au Roi, A.R. 21 avril 2007, MB 27 avril 2007, p. 22890). Les avis contiennent les interprétations que le Conseil élabore dans le cadre d'une législation que le Conseil élabore dans le cadre d'une législation, réglementation, norme ou recommandation définie, mais également l'opinion sur tout document présentant un intérêt pour la profession de réviseur d'entreprises.

<sup>(2)</sup> L'article 101 du Code pénal social prévoit : « [...] La sanction de niveau 2 est constituée soit d'une amende pénale de 50 à 500 euros, soit d'une amende administrative de 25 à 250 euros. ».

# Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

1.3. Par le présent avis, le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises indique quels travaux le réviseur d'entreprises doit effectuer sur le bilan social afin de répondre aux exigences de l'article 206 du Code pénal social.

## 2. Analyse

### a. *Diligences requises*

2.1. Avant tout, il y a lieu de rappeler que l'obligation d'établir le bilan social incombe à l'entreprise et relève donc de la responsabilité de l'organe de gestion.

2.2. Afin de déterminer les exigences de l'article 206 du Code pénal social, il convient en premier lieu de faire référence aux principes de base d'un audit. Par conséquent, lors du contrôle du bilan social, le réviseur d'entreprises met en œuvre son opinion d'expert et les contrôles qu'il estime nécessaires compte tenu des circonstances.

Par référence aux travaux préparatoires du Code pénal social <sup>(3)</sup>, le réviseur d'entreprises est tenu d'accomplir les « diligences normales » pour s'assurer que les obligations prescrites par la loi du 22 décembre 1995 portant des mesures visant à exécuter le plan pluriannuel pour l'emploi et ses arrêtés d'exécution ont été respectées. Il peut à cet égard être renvoyé aux normes générales de révision <sup>(4)</sup>.

2.3. Les principales techniques à mettre en œuvre de façon efficace par le réviseur comprennent entre autres :

- se renseigner au préalable auprès de la direction de l'entité contrôlée à propos du processus préparatoire ;
- demander à la direction de l'entité contrôlée de produire toutes les pièces justificatives et tous les documents pertinents ;
- vérifier les données reprises dans le bilan social et les pièces justificatives sur la base d'échantillons ;
- mettre en œuvre les diligences de la norme ISA 402 concernant les facteurs à prendre en compte pour l'audit lorsqu'une entité fait appel à des sociétés de services.

./ ..

---

<sup>(3)</sup> Exposé des motifs du projet de loi introduisant le Code pénal social, *Doc. parl.*, Ch. Repr., 2008-09, Doc. 52, n° 1666/001, p. 289.

<sup>(4)</sup> Cf. Normes générales de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, publiées le 21 décembre 2006 : « *L'exercice d'un travail consciencieux signifie que le réviseur doit accomplir avec soin toutes les diligences normales de sa mission.* ».

# Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

La liste ci-dessus n'est bien sûr pas exhaustive et est fournie à titre indicatif. Le réviseur d'entreprises peut juger d'autres techniques appropriées et nécessaires à l'exécution de sa mission.

S'il y a des indications que les données fournies par un prestataire de services externe tel que le secrétariat social ne sont pas exactes, le réviseur d'entreprises doit adopter une attitude critique à l'égard du bilan social établi par ce prestataire de services. Dans ce cas, il est recommandé que l'entité établisse les données du bilan social sur la base de la documentation interne, plutôt que sur la base des données externes.

*b. Informations économiques et financières (ci-après « IEF »)*

- 2.4. L'article 206 du Code pénal social s'applique à l'attestation ou l'approbation du bilan social, non conforme à la loi du 22 décembre 1995 et à ses arrêtés d'exécution. Le chapitre IX de la loi du 22 décembre 1995 impose notamment aux sociétés soumises à l'obligation de publication de leurs comptes annuels d'établir un bilan social qui doit être communiqué au conseil d'entreprise en vertu de l'article 19 de l'arrêté royal du 4 août 1996 relatif au bilan social. Ainsi, le bilan social fait annuellement l'objet d'une discussion dans le cadre des IEF lors du conseil d'entreprise <sup>(5)</sup>. Ce même arrêté royal intègre le bilan social dans les comptes annuels et, plus précisément, dans l'annexe.
- 2.5. Il convient de rappeler que la responsabilité de la communication des IEF au conseil d'entreprise incombe à l'organe de gestion.
- 2.6. Conformément à l'article 151, 2° et 3° du Code des sociétés, la mission du réviseur d'entreprises relative aux IEF consiste à :
- 1) certifier le caractère fidèle et complet des IEF, pour autant que ces informations découlent de la comptabilité, des comptes annuels de l'entité ou d'autres pièces vérifiables ;
  - 2) analyser et expliquer la signification des IEF relatives à la structure financière et à l'évolution de la situation financière de l'entité.

---

<sup>(5)</sup> Voir A.R. 27/11/1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise.

# Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

Etant donné que le bilan social fait partie intégrante des comptes annuels, le réviseur d'entreprises doit certifier le caractère fidèle et complet du bilan social auprès du conseil d'entreprise. Conformément aux normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise, le réviseur d'entreprises est tenu d'établir par écrit un rapport de certification à cette fin <sup>(6)</sup>.

- 2.8. Pour le contrôle des IEF contenues dans les comptes annuels, le réviseur d'entreprises s'appuiera de préférence sur les travaux qu'il a accomplis dans le programme ordinaire de contrôle des comptes annuels. Pour les informations qui n'y sont pas incluses, le réviseur d'entreprises doit accomplir les travaux complémentaires indispensables <sup>(7)</sup>. La nature et la portée des contrôles sont déterminées par le réviseur d'entreprises dans le cadre des objectifs définis à l'article 3 de l'arrêté royal du 27 novembre 1973 portant réglementation des informations économiques et financières à fournir aux conseils d'entreprise.

### 3. **Conclusion**

- 3.1. Le réviseur d'entreprises formule une opinion globale sur le caractère fidèle des comptes annuels dans leur ensemble. Il n'émet pas d'opinion sur des chiffres isolés. Le Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises estime donc que les mesures prévues à l'article 206 du Code pénal social pourraient uniquement s'appliquer lorsque le bilan social n'a pas été rempli ou lorsque le réviseur d'entreprises n'a pas effectué les contrôles minimaux, contrairement à ce qui est attendu d'un réviseur d'entreprises dans de telles circonstances.
- 3.2. Le bilan social fait partie, en tant qu'élément des comptes annuels, des IEF à fournir par l'organe de gestion au conseil d'entreprise. Dès lors, le réviseur d'entreprises doit attester le caractère fidèle et complet des IEF dans un rapport écrit destiné au conseil d'entreprise. Pour le contrôle du bilan social (composant des IEF), le réviseur d'entreprises s'appuie sur les travaux qu'il a accomplis dans le programme ordinaire de contrôle des comptes annuels.

/ ..

---

<sup>(6)</sup> Paragraphe 4.5.1. des normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise, approuvées par le Conseil de l'IRE le 7 février 1992.

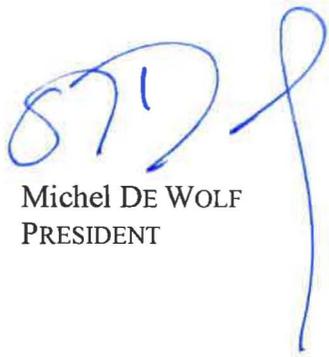
<sup>(7)</sup> Paragraphes 3.1.1. et 3.1.2. des normes relatives à la mission du réviseur d'entreprises auprès du conseil d'entreprise, approuvées par le Conseil de l'IRE le 7 février 1992.

# Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

- 3.3. Pour autant que de besoin, il convient de souligner que le contrôle des informations sociales par le réviseur d'entreprises porte uniquement sur le bilan social en tant que partie intégrante des comptes annuels, et non sur d'autres informations sociales qui ne découleraient pas de la comptabilité, des comptes annuels ou d'autres pièces vérifiables.

Je vous prie d'agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de mes sentiments les meilleurs.



Michel DE WOLF  
PRESIDENT