

LE REVISEUR D'ENTREPRISES ET L'ENVIRONNEMENT



sous la direction de
Luc HELLEBAUT

avec les contributions de

**Theo BUTENEERS
Bruno DE KLERCK
Michel J. DE SAMBLANX
Luc HELLEBAUT
Rik JACOBS
Roel NIEUWDORP
Henri OLIVIER
Ludo RUYSEN
Luc STAMMEN
Rosita VAN MAELE**

ce texte a été relu par un comité de lecture composé de

**Michel J. DE SAMBLANX
Henri OLIVIER
Luc TOELEN
Barbara VERHOEVE**

TABLE DES MATIÈRES

1. INTRODUCTION	5
2. LE ROLE DU REVISEUR D'ENTREPRISES EN MATIÈRE D'ENVIRONNEMENT	11
3. L'IMPACT DES ASPECTS ENVIRONNEMENTAUX ET DES RISQUES ENVIRONNEMENTAUX SUR LA SITUATION FINANCIÈRE DE L'ENTREPRISE	17
4. LA RESPONSABILITÉ DES ADMINISTRATEURS EN MATIÈRE DE POLLUTION DE L'ENVIRONNEMENT	43
5. ENVIRONNEMENT ET REVISION RESPONSABILITÉ CIVILE DU REVISEUR D'ENTREPRISES	61
6. L'IMPACT DES ASPECTS ENVIRONNEMENTAUX ET DES RISQUES ENVIRONNEMENTAUX SUR LA SITUATION FINANCIÈRE DE L'ENTREPRISE: LE RAPPORT	73
7. ASPECTS ÉCOLOGIQUES ET RISQUES ENVIRONNEMENTAUX DANS LES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES	81
8. QUESTIONNAIRE EN MATIÈRE D'ENVIRONNEMENT	93
BIBLIOGRAPHIE	121

1. INTRODUCTION

Luc HELLEBAUT

Reviseur d'entreprises

TABLE DES MATIERES

PREAMBULE	6
1.1. OBJECTIF	7
1.2. PRESENTATION DU PROBLEME	7

PREAMBULE

En Belgique, une activité d'entrepreneur quelconque ne se conçoit guère sans que celui-ci ne prenne en compte les problèmes de l'environnement. Ceci s'explique, au moins partiellement, par une législation environnementale aussi vaste que complexe, dont l'application diffère selon que l'entreprise exerce ses activités en Flandre, en Wallonie ou à Bruxelles. Si nul n'est censé ignorer la loi, l'entrepreneur est lui aussi supposé la connaître malgré les difficultés qu'il peut lui en coûter.

La perspective entrepreneuriale ne se réduit pas à une organisation de l'entreprise aux seules fins de se conformer aux dispositions légales et réglementaires. Certains chefs d'entreprises auront le souci d'adapter leurs systèmes ou processus de production ou, plus largement, de déployer leurs activités de manière à réduire les nuisances pour l'environnement. Par mesures réduisant les nuisances, nous entendons celles qui donnent lieu à une meilleure protection des sols par le biais d'investissements visant à éviter les fuites dans les réservoirs, à mieux contrôler la composition des approvisionnements (par. ex. la limitation de la présence de déchets, au moment de l'achat, dans les matières premières et fournitures), un contrôle de qualité des eaux résiduaires, la limitation des nuisances sonores, etc. Bref, toutes les mesures et activités susceptibles d'influencer favorablement la qualité :

- du sol;
- des déchets;
- des eaux;
- de l'air;
- du bruit.

Dans le jargon technique, on appelle «système de protection de l'environnement», les systèmes et les procédures établis dans une entreprise permettant de maîtriser la qualité de ces facteurs, voire de les améliorer constamment, tout en se conformant aux prescriptions légales en matière d'environnement. Nombreuses sont les entreprises, petites et grandes, qui mettent en oeuvre un tel système. Dans la pratique, il fait partie de l'ensemble des procédures de contrôle interne à l'entreprise.

L'Union Européenne s'est montrée active en ce domaine. Parmi les réalisations les plus remarquables en matière d'environnement, il faut signaler l'adoption, le 29 juin 1993, par le Conseil des Communautés européennes d'un «Règlement permettant la participation volontaire des entreprises du secteur industriel à un système communautaire de management environnemental et d'audit». Ce Règlement, qui sera bientôt applicable en Belgique, a pour objet d'encourager des entreprises à déployer des activités écologiques, par l'instauration et le maintien de procédures impératives. Ce Règlement n'entre pas dans le contexte de la présente publication; nous ne nous arrêterons pas davantage à son contenu.

Une autre initiative, moins connue sans doute, mais qui ne manquera pas d'influencer considérablement les milieux financiers en général et les reviseurs d'entreprises en particulier, est mentionnée dans le cinquième programme

d'action sur l'environnement de la Commission des Communautés européennes en matière de comptabilité. L'initiative concerne essentiellement la manière dont les entreprises peuvent ou doivent, dans leurs comptes annuels et dans leur rapport de gestion, mentionner les aspects financiers concernant la protection de l'environnement. L'Institut des Reviseurs d'Entreprises informera ses membres en temps voulu sur ce texte.

Nous mentionnerons également la publication d'une étude comparée à l'initiative de la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) qui porte sur les activités et les développements dans le domaine de la comptabilité et de l'audit d'environnement, tant dans l'Union Européenne que dans l'AELE. Cette étude nous apprend qu'à ce jour, aucune organisation professionnelle de ces Etats n'a promulgué des normes comptables portant spécifiquement sur l'environnement. Dans certains pays, comme la Belgique, le Danemark et l'Allemagne, des groupes de travail ont été constitués au sein de certaines organisations professionnelles chargés d'étudier le problème. Et le présent groupe de travail est de ceux-ci.

1.1. OBJECTIF

La présente étude ne prétend nullement à l'exhaustivité. Elle veut seulement être un premier guide pour le réviseur d'entreprises dans l'exercice de son mandat de commissaire-réviseur ou lors d'autres fonctions légales de contrôle. La bibliographie très vaste jointe en annexe renseignera utilement le réviseur désireux de développer ses connaissances dans ce domaine particulièrement complexe.

1.2. PRESENTATION DU PROBLEME

Comme nous le rappelions ci-dessus, l'entreprise est sans cesse confrontée au problème de l'environnement. Le réviseur d'entreprises, devant donner son opinion sur l'image fidèle que les comptes annuels donnent de l'entreprise, devra logiquement prendre conscience de ces problèmes.

On pourra trouver de nombreux points de comparaison avec la manière dont le commissaire-réviseur doit examiner la façon dont l'entreprise traite les impôts dans les comptes annuels. Le réviseur d'entreprises doit examiner si l'entreprise a correctement rendu compte de la charge fiscale de l'exercice et des risques fiscaux éventuels. Il assume une responsabilité à ce sujet dans le cadre de son attestation générale de l'image fidèle. Toutefois, si le réviseur d'entreprises dispose en général d'une très bonne - voire d'une excellente - compétence en matière de législation fiscale, à l'heure actuelle au moins, il n'a pas ces mêmes connaissances dans le domaine de la législation sur l'environnement. Se pose par ailleurs la question de savoir jusqu'où le réviseur d'entreprises doit pousser son contrôle du risque financier découlant de la politique de l'entreprise en matière d'environnement: doit-il procéder personnellement à des mesures d'émission pour constater le respect de la législation en cause, peut-il s'adresser à des «tiers spécialisés»? Sans apporter une réponse prématurée à cette question, nous plaçons en tout cas que les réviseurs d'entreprises développent leurs connaissances des problèmes d'environnement.

A ce jour, et tenant compte de l'état actuel de la législation, le réviseur d'entreprises doit, à notre avis, tenir compte «dans une certaine mesure», de la problématique de l'environnement qui peut avoir une influence sur la position financière et sur le patrimoine de l'entreprise.

Dans le chapitre 2, nous analyserons en détail le rôle du réviseur d'entreprises dans le domaine de l'environnement.

Dans ses travaux de révision, le réviseur d'entreprises devra toujours s'assurer que l'entreprise dispose d'un système de contrôle interne approprié. Dans le chapitre 3.1, nous étudierons plus spécifiquement les aspects d'environnement au niveau de l'organisation administrative et du contrôle interne.

L'étude des risques découlant de la politique de l'entreprise en matière d'environnement s'impose au réviseur. Dans le domaine de l'information comptable, il doit s'interroger sur le caractère acceptable des règles d'évaluation en matière d'investissements écologiques (qu'entend-on exactement par un investissement écologique?), de dépenses pour l'assainissement de l'environnement, de provisions (légalés et autres) pour les risques pour l'environnement, etc. Ces règles d'évaluation répondent-elles aux principes de prudence et de bonne foi? La législation comptable actuelle, pas plus que celle des pays voisins, ne contient aucune référence explicite aux problèmes de l'environnement, si bien qu'il manque au réviseur toute base légale solide lui permettant d'apprécier les règles d'évaluation appliquées par l'entreprise. Le chapitre 3.2 analyse de manière détaillée ces problèmes.

Dans l'exercice de leur mandat, les administrateurs de la société voire même le commissaire-réviseur dans la mesure soulignée ci-dessus, assument une certaine responsabilité en matière de risques pour l'environnement. Le chapitre 4 aborde le problème de la responsabilité des administrateurs et le chapitre 5 étudie plus particulièrement le problème de la responsabilité civile du réviseur d'entreprises.

Le chapitre 6 présente certains aspects particuliers de relations entre le commissaire et la direction ou de rédaction des rapports de révision.

Inutile d'exposer longuement ici qu'une part importante de notre patrimoine industriel est constitué de petites et moyennes entreprises. Les PME ne disposent évidemment pas des moyens financiers nécessaires pour la mise en place d'un système de protection de l'environnement valable, à l'instar de ce qui se fait dans les grandes entreprises. Pourtant, les problèmes d'environnement auxquels ces entreprises sont confrontées peuvent avoir la même importance que pour les grandes entreprises industrielles. Il en va de même pour le réviseur d'entreprises chargé de réviser les comptes annuels. Voilà pourquoi le chapitre 7 a été spécialement consacré aux problèmes d'environnement dans les PME. Ce même chapitre commente par ailleurs la fonction de conseil que le réviseur d'entreprises peut jouer en matière d'environnement.

Dans le souci de compléter son étude, le groupe de travail a élaboré un questionnaire de révision détaillé en matière d'environnement qui pourra concrètement servir de guide au réviseur.

Pour autant que besoin, nous attirons l'attention du lecteur sur le fait que la présente publication s'appuie sur une documentation mise à jour jusqu'au mois d'avril 1994.

Le sujet étant en évolution constante, nous avons préféré regrouper dans un volume séparé le cadre légal, fiscal et les textes réglant les subventions en matière d'environnement.

Nous tenons à remercier très sincèrement tous les membres du groupe de travail qui ont voulu entamer cette étude et ont réussi à la mener à bonne fin:

Theo Buteneers
Jacques De Greef
Bruno De Klerck
Michel J. De Samblanx
Ludo Ruysen
Luc Stammen
Luc Thirifay
Rosita Van Maele

Luc Hellebaut
Président du groupe de travail Audit et Environnement.

2. LE ROLE DU REVISEUR D'ENTREPRISES EN MATIERE D'ENVIRONNEMENT

Luc STAMMEN

Reviseur d'entreprises

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	12
2.1. LE ROLE DE L'ENTREPRISE	12
2.2. LE ROLE DU REVISEUR D'ENTREPRISES	14
2.3. AUTRES MISSIONS	15
CONCLUSION	16

INTRODUCTION

Le rôle attribué au reviseur d'entreprises dans le cadre de la législation actuelle est essentiellement une mission d'attestation. Sa principale fonction consiste à se faire une opinion sur l'image complète et fidèle que donnent les comptes annuels du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise. Cette attestation est certes importante pour l'information économique des parties mais aussi pour l'information des tiers.

La mission légale de certification ne s'exprime pas uniquement au travers du rapport du commissaire-reviseur sur les comptes annuels. Elle se manifeste aussi dans d'autres missions telles que le contrôle d'un apport en nature ou d'un quasi-apport, la transformation de la société, etc.

On pourrait dire que le principe de l'image fidèle constitue la principale préoccupation du reviseur. Son attention ne se limite pas aux seules données financières mais porte aussi sur l'ensemble du patrimoine engagé dans une activité économique au sein d'une entreprise.

L'image fidèle ne dépend pas uniquement de la représentation chiffrée des activités de l'entreprise, elle est influencée par de nombreux facteurs externes, comme le cadre légal, les perspectives d'avenir (la continuité de l'entreprise) et le contexte économique et social.

2.1. LE ROLE DE L'ENTREPRISE

Notre monde manifeste une préoccupation sans cesse croissante pour l'environnement dans lequel nous vivons.

On assiste à une multiplication de lois et règlements en matière d'environnement. De compétence régionale, la réglementation pourra différer d'une région à l'autre.

Outre le cadre institutionnel belge, il y a lieu aussi de prendre conscience des influences et des normes internationales et européennes.

Au sein du droit de l'environnement, on assiste à l'émergence de nouveaux principes, de nouveaux concepts qui ont une influence considérable sur la vie de l'entreprise et la structure financière de celle-ci.

Notamment, le principe du «pollueur-payeur» s'est développé, mettant en cause la responsabilité de l'entreprise pour les flux de déchets qu'elle génère. Les frais de l'assainissement sont pour le compte du pollueur.

Ainsi, les autorités peuvent récupérer les charges d'assainissement de terrains auprès du pollueur.

Une autre application du principe du «pollueur-payeur» concerne les taxes sur l'environnement comme les taxes sur les eaux polluées.

D'autres principes concernent les principes de prévention ainsi que celui de la prévention à la source.

Le droit de l'environnement confère une dimension nouvelle à des principes juridiques tels que la responsabilité pénale de la société ou la responsabilité personnelle de la direction de l'entreprise pour des dommages que l'entreprise aurait provoqués.

Par ailleurs les conditions écologiques qui encadrent l'octroi d'une autorisation ne cessent de devenir de plus en plus contraignantes. Elles font aussi l'objet d'un suivi plus rigoureux.

Cette tendance à la responsabilisation plus grande des entreprises de production en matière d'environnement se traduit dès aujourd'hui par une réticence plus grande des entreprises d'assurances sollicitées pour la couverture de risques écologiques. Il est souvent difficile d'englober les risques écologiques normaux dans une police couvrant la responsabilité civile normale.

La complexité de la matière ainsi que la mise en cause de la responsabilité des entreprises en matière de pollution accidentelle et graduelle (qui résulte du processus normal de production) rendent quasiment impossible la quantification du risque à couvrir et, partant, la détermination de la prime. De plus en plus souvent, les assureurs sont donc amenés à refuser ce risque.

Le risque environnemental et ses effets doivent dès lors être supportés par les entreprises de production elles-mêmes.

L'environnement aura un impact financier de plus en plus important sur l'entreprise. On mentionnera les raisons suivantes:

1. l'intensification des activités législatives, aux niveaux régional, fédéral et international;
2. le développement de nouveaux principes juridiques impliquant une responsabilisation plus grande des entreprises et de leur direction;
3. le renforcement des contrôles et une politique de poursuites plus systématique;
4. la difficulté de se couvrir par l'assurance contre les risques de responsabilité en matière d'environnement;
5. l'image écologique de l'entreprise dans son profil compétitif et dans sa stratégie de marketing.

Si elle veut mieux maîtriser les aspects environnementaux de son cycle de production, l'entreprise, et surtout l'entreprise industrielle, devra investir dans des techniques de production ménageant l'environnement. On ne peut exclure qu'à la suite d'un renforcement des conditions d'autorisation, elle soit amenée à déménager un siège d'exploitation situé dans une zone d'habitation.

Ces investissements auront des conséquences sur la rentabilité de l'entreprise et pourront même dans certains cas remettre en cause la continuité des activités.

Il appartiendra au reviseur de tenir compte de ces aspects quand il certifie l'image fidèle des états financiers.

Comme nous le verrons dans le chapitre suivant, plusieurs rubriques du bilan et du compte de résultats de même que l'inventaire des droits et obligations subiront l'influence des aspects environnementaux.

2.2. LE ROLE DU REVISEUR D'ENTREPRISES

Dans une perspective d'avenir, non seulement le reviseur d'entreprises doit être attentif à la gestion de l'environnement dans ses activités traditionnelles de rapport et d'attestation, mais encore, il est parfaitement envisageable qu'on lui demande d'attester des informations spécifiques.

Nous pensons notamment à une certification portant sur le système du «Grüne Punkt», le reviseur belge étant amené à certifier l'engagement spécifique de reprendre obligatoirement les emballages ayant servi à l'importation de biens de consommation destinés à l'Allemagne.

Il importe aussi d'attirer l'attention sur le Règlement du Conseil des Communautés européennes du 29 juin 1993 qui règle la participation volontaire des entreprises industrielles à un système de gestion de l'environnement et d'audit environnemental. Le Règlement reprend les dispositions relatives à la véracité des informations à rapporter de manière constante et sur un mode accessible au grand public.

Le «vérificateur environnemental agréé» appelé à certifier ces informations n'a pas encore été désigné à l'heure où nous publions la présente brochure. L'application du Règlement est prévue pour avril 1995.

Incontestablement, l'analyse des risques environnementaux avec toutes les conséquences sur les plans économique, juridique et comptable, ou, en d'autres termes, l'audit environnemental ne manquera pas de requérir une attention toute particulière de la part du reviseur.

L'évaluation du risque d'audit comptable et financier en matière d'environnement n'est certes pas une affaire simple, dans la mesure où elle est liée, d'une part, à une législation très complexe en pleine évolution, et, d'autre part, à une complexité technique très poussée et interdisciplinaire, qui fait que les risques ne pourront pas toujours se traduire en chiffres précis.

L'évaluation de la politique en matière d'environnement d'une entreprise amènera le reviseur, lors de son examen du système de contrôle interne, à examiner comment et dans quelle mesure l'entreprise est attentive à l'environnement et surtout à la maîtrise du processus de gestion des déchets.

Parmi les points qui retiendront particulièrement son attention en ce domaine, signalons:

- La question de l'appartenance ou non de l'entreprise à un secteur à risque accru, à savoir au moins celui des entreprises produisant soit des quantités considérables de déchets soit des déchets toxiques.

- L'identification et l'analyse des risques environnementaux et le système de protection de l'environnement au sein de l'entreprise; le suivi de l'organisation administrative du processus de production, avec une attention particulière à ce qu'il est convenu d'appeler les «bilans écologiques» faisant apparaître le traitement des matières premières et la maîtrise de la pollution (du sol, de l'eau et de l'air), ainsi qu'à un rapport justifiant la destination finale des déchets.

Outre la pollution graduelle, il faudra être attentif aussi aux risques de pollution accidentelle et à un plan de secours destiné à mieux maîtriser ces risques.

- Analyse des obligations légales en la matière ainsi que des conditions, de la durée et des obligations spécifiques faisant partie intégrante des autorisations accordées.

Il importe de connaître également les sanctions prévues en cas de non respect de la législation applicable et les restrictions imposées par les autorisations.

- Outre le suivi du système administratif, il est aussi souhaitable de prévoir une analyse technique du système de production dans les entreprises dans lesquelles ce système est important.
- Analyse des conséquences éventuelles des pollutions occasionnées dans le passé ou des matériaux mis en oeuvre, telles, par exemple, les coûts d'assainissement des sites industriels, le reconditionnement requis du fait de l'utilisation de l'amiante dans le passé,...
- Des informations importantes devront être tirées du suivi de la correspondance avec les autorités, des confirmations à envoyer aux avocats et des informations à tirer des litiges en cours ainsi que des polices d'assurance.
- L'obtention d'une lettre de déclaration des dirigeants confirmant qu'ils sont attentifs à la maîtrise des problèmes d'environnement.

Il faut encore signaler que le système de contrôle interne ainsi que le rapport de vérification environnementale devraient faire partie intégrante de la politique de gestion de l'entreprise et dans la vie de l'entreprise en général.

Le reviseur examinera si le système de contrôle interne consacre une attention suffisante à ces divers aspects. A cet effet, il pourra se faire assister par des experts techniques. Il procédera également à des tests de conformité pour vérifier le caractère opérationnel et effectif du système.

Il appartiendra au reviseur de signaler à la direction les lacunes ou les écarts importants qu'il aurait constatés et de se faire une opinion sur l'impact de ces lacunes en ce qui concerne son rapport.

2.3. AUTRES MISSIONS

Ce n'est pas seulement dans le cadre d'un mandat de commissaire-reviseur que le professionnel consacrera l'attention requise aux problèmes d'environnement. Il fera également preuve de la prudence nécessaire dans l'accomplissement des autres missions légales.

C'est ainsi que l'évaluation d'installations à l'occasion d'un apport en nature prendra en compte les conditions et la durée de l'autorisation en matière d'environnement, dans certains cas la valeur dans l'hypothèse de la poursuite des activités devant être écartée en raison de l'obligation de quitter la zone d'habitation dans un certain délai.

Pour d'autres missions spéciales, par exemple l'audit d'acquisition, l'aspect environnemental prendra de plus en plus d'importance en termes de responsabilité du réviseur. Ce qui importe à cet égard, c'est la responsabilité rétroactive en matière de pollution graduelle, la continuité des autorisations accordées et les assainissements à réaliser.

Il s'agit là de postes importants, dans la mesure où les frais qu'ils peuvent générer sont susceptibles de dépasser le prix d'achat ou de vente payé pour les actions.

Dans ces circonstances, le recours à des techniciens et l'obtention de lettres de garantie sont des éléments d'une importance vitale pour couvrir le risque du réviseur d'entreprises.

CONCLUSION

Le problème de l'environnement et sa maîtrise constituent l'un des principaux défis futurs pour l'entreprise et pour le réviseur d'entreprises. Le principe du « pollueur-payeur » veut en effet que le risque financier de la pollution de l'environnement incombe toujours davantage à l'entreprise.

Bien entendu, les aspects techniques permettant de déterminer et de maîtriser le risque pour l'environnement n'entrent pas dans les compétences du réviseur. Son rôle consistera essentiellement à évaluer le traitement administratif des informations environnementales et le système de contrôle interne (= gestion de l'environnement) et à informer la direction de l'entreprise des lacunes (= imperfections) en proposant le cas échéant des procédures de contrôle et des mesures de substitution.

Cette dernière partie pourra éventuellement se faire en collaboration avec les professionnels d'autres disciplines pouvant rencontrer les aspects juridiques et techniques.

L'expérience du réviseur en matière d'attestation et de certification ne manquera pas de gagner en importance dans le domaine de l'environnement.

Et enfin, la responsabilité professionnelle du réviseur d'entreprises l'amènera à évaluer les risques pour l'environnement et à adapter l'attestation dans son rapport en ce sens, les implications financières des problèmes environnementaux étant susceptibles de remettre en cause, dans certains cas, la continuité de l'entreprise.

3. L'IMPACT DES ASPECTS ENVIRONNEMENTAUX ET DES RISQUES ENVIRONNEMENTAUX SUR LA SITUA- TION FINANCIERE DE L'ENTREPRISE

3.1. ORGANISATION ADMINISTRATIVE ET CONTROLE INTERNE

Michel J. DE SAMBLANX

Directeur I.R.E.

Hoofddocent UFSIA - Universiteit Antwerpen

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	20
3.1.1. Les organes de l'entreprise	20
3.1.2. Le niveau opérationnel	21
3.1.3. Enregistrement des matières	22
CONCLUSION	24

INTRODUCTION

Le 5 janvier 1993, l'Institut des Reviseurs d'Entreprises a publié une recommandation en matière de contrôle relative à l'influence du contrôle interne sur les travaux de contrôle du réviseur d'entreprises.

Le problème d'environnement qui fait l'objet de notre étude a des répercussions directes sur le contexte général, ce qu'on appelle parfois le contexte du contrôle. Surtout durant la période initiale de sa mission, le réviseur d'entreprises consacrera une attention particulière aux données qui concernent l'environnement. C'est au cours de cette période qu'il retiendra les contrôles-clefs qui pourront lui servir de point de repère pour la suite de sa mission revisorale et qui le guideront pour la vérification de conformité. Ces aspects concernant l'environnement resurgiront éventuellement plus tard au cours de son analyse approfondie. Ce qui importe ici, c'est de constater que les divers contrôles-clefs ont fonctionné de manière ininterrompue pendant toute la période sous revue (point plus important encore quand il s'agit du traitement réservé à une transaction unique, par ex. dans le domaine des déchets).

En termes d'organisation administrative et de contrôle interne, le problème de l'environnement s'analyse à trois niveaux différents: les organes de l'entreprise (structure de l'entreprise, notamment au niveau du conseil d'administration), le niveau opérationnel (la réalisation concrète au sein de l'entreprise) et l'enregistrement des matières (principalement les approvisionnements et leur transformation au cours du cycle de production ou de traitement).

3.1.1. Les organes de l'entreprise

Le nombre d'entreprises confrontées à des litiges, voire à des procédures judiciaires en matière de responsabilité se multipliant, certaines ont décidé de créer, au sein du conseil d'administration, un comité spécial, chargé de suivre les problèmes de l'environnement dans le contexte légal et statutaire applicable à l'entreprise. Outre le suivi et l'analyse des problèmes d'environnement, ce comité a également pour mission de surveiller plus particulièrement à partir de quel moment des événements liés à des problèmes de pollution pourraient avoir une influence sur les comptes annuels.

Dans d'autres entreprises, c'est un comité d'audit qui sera chargé, le cas échéant, de ces missions. Ce comité, exclusivement composé d'administrateurs non impliqués dans la gestion courante, sera chargé spécifiquement de suivre les problèmes d'environnement.

A défaut, le conseil d'administration devra se préoccuper lui-même des questions d'environnement auxquels l'entreprise est confrontée.

Le Comité de sécurité, d'hygiène et d'embellissement des lieux du travail a une mission spécifique dans ce domaine. L'arrêté royal du 8 février 1993 (M.B., 4 mars 1993) modifiant le Règlement général pour la protection du travail, énumère les informations relatives à l'environnement à fournir à ce comité. D'une part, la documentation remise au comité sera complétée par une documentation en

matière d'environnement et, d'autre part, les informations et commentaires fournis doivent permettre au comité d'émettre un avis sur ces matières en pleine connaissance de cause.

3.1.2. Le niveau opérationnel

Parmi les conditions fondamentales pour le bon fonctionnement d'un système de contrôle interne, la séparation des fonctions est essentielle. Pourtant, c'est à peine si on retrouve ce principe dans la maîtrise des risques environnementaux. Sauf pour les déchets (ou autres matières dangereuses) vendables plus ou moins facilement (sauf si celles-ci forment éventuellement un enjeu criminel ou terroriste), il n'y aura, en principe, pas de conflits d'intérêts. Cela s'explique par le fait que les marchandises n'ont pas une valeur positive mais négative.

Il faudra dès lors élaborer une solution de substitution offrant des garanties suffisantes quant à la maîtrise des divers risques environnementaux.

Code de conduite

Une première possibilité à cet égard réside dans la mise au point d'un code de conduite au sein de l'entreprise. Ce code pourrait prévoir une disposition réglant les responsabilités personnelles de chaque membre du personnel et les mesures destinées à garantir le respect des règles. Le suivi peut être assuré par la signature annuelle de ce document par les membres du personnel. L'analyse et la surveillance de ce code de conduite interne, qui pourrait porter sur des domaines plus étendus que le simple environnement, peut constituer une partie du travail global de revision.

Système de protection de l'environnement

Le «système de protection de l'environnement» occupera une place essentielle. On vise par là un ensemble cohérent de mesures internes qui visent à limiter les effets nocifs de l'activité de l'entreprise sur l'environnement. Ces mesures peuvent être politiques, techniques ou encore organisationnelles ou administratives. L'objectif est de comprendre d'abord pour maîtriser ensuite et, dans la mesure du possible, limiter les effets nocifs pour l'environnement.

La teneur de ce système peut être représentée schématiquement comme suit (Milieuzorg in Samenspel, juin 1988, dans J. Blokdiik e.a., Milieu en accountant, Deventer, Kluwer bedrijfswetenschappen, 1992, p. 32):

1. Politique de l'entreprise en matière d'environnement se traduisant par une déclaration écrite de la direction concernant la politique à suivre en la matière par l'entreprise.
2. Intégration du système de qualité de l'environnement dans la gestion de l'entreprise, au niveau:
 - de la structure organisationnelle;
 - de l'attribution des tâches, responsabilités et compétences;
 - des structures de concertation;
 - des instructions et procédures internes à l'entreprise.

3. Programme environnemental reprenant les activités en matière d'environnement.
4. Mesures et enregistrements des données pertinentes.
5. Contrôles internes, inspections et vérifications.
6. Rapports, internes comme externes, aux autorités publiques compétentes.
7. Information et formation internes.
8. Vérification de l'ensemble du système, par exemple au moyen d'audits.

Les audits visés au dernier point peuvent aussi bien être des audits internes qu'externes.

Pour une analyse plus poussée de ce système, nous renvoyons à la bibliographie spécialisée. En ce qui concerne plus spécifiquement «l'organisation administrative», nous évoquons ci-dessous (3.1.3.) les questions liées à l'enregistrement des matières.

Service d'audit interne

Toujours dans ce même contexte, on peut également attirer l'attention sur l'existence, au sein même de l'entreprise, d'un Service d'audit interne et sur l'attention que ce dernier consacrera aussi bien à l'analyse des risques qu'en ce qui concerne la planification à long terme comme annuelle des risques pour l'environnement. Une contribution précieuse à cet égard seront les rapports reproduisant les constats faits par ce service et les réactions à ces constats par la direction de l'entreprise.

3.1.3. Enregistrement des matières

Description (comp. J. Blokdijk e.a., o.c., p. 31 et ss.)

L'enregistrement approprié des matières conditionne le suivi des matières et produits qui entrent et sortent de l'entreprise. En effet, cet enregistrement constitue un préalable pour une information fiable susceptible d'établir que les matières (dangereuses) et les déchets sont correctement et intégralement traités et/ou rendus inoffensifs.

Ce bilan des matières retient de plus en plus l'attention dans les entreprises, surtout celles exerçant des activités qui grèvent l'environnement. L'idée d'équilibre qui sous-tend un tel bilan, vise un certain équilibre à réaliser entre les matières consommées d'une part et les biens produits et les déchets y afférents d'autre part. Cet équilibre ne vise pas uniquement le cas des déchets radio-actifs. En effet, bon nombre de processus industriels intègrent des substances nuisibles pour l'environnement, il suffit de citer les graisses; les liquides de refroidissement; les antigels; les produits utilisés pour la coupe, le forage, le sciage et le polissage de métaux; les dissolvants et les nettoyeurs,...

Le mécanisme d'enregistrement des matières ne pourra pas toujours prendre en compte tous les biens, soit globalement soit individuellement. Dans ce cas, le pro-

cessus administratif et organisationnel devra en tout cas assurer le suivi des matières spécifiques (par exemple: acides sulfuriques, huiles, alcool, radium,...).

Enfin, un problème spécifique se pose lorsque des processus chimiques ou autres peuvent modifier la nature des matières. Il faudra alors suivre spécifiquement les facteurs de transformation. En effet, ce n'est pas seulement la composition des matières qui peut subir une modification au cours de ce processus, mais aussi leur nature.

Réception et stockage

Dans une première étape, il importe d'analyser la nature des matières qui entrent dans l'entreprise. Une relation directe avec les données financières de l'entreprise résulte de leur facturation, ce qui permet d'établir et de suivre la quantité de matières par type. La séparation classique des fonctions d'acheteur, magasinier et responsable de la production devra jouer pleinement ici. Les premiers effets sur l'environnement pourront se manifester dès cette étape: d'une part lors de la livraison (fuites, évaporations, écoulements,...) et d'autre part lors du stockage (avec incidence des facteurs temps, eau, lumière, certains gaz,...). Il faudra donc être attentif aux nuisances pour l'environnement susceptibles de résulter de la livraison et du stockage pendant toute la période où les marchandises restent au sein de l'entreprise.

Production et traitement

La plupart des problèmes relatifs à l'environnement surgiront au cours de la mise en œuvre. La mise en contact, la séparation, le travail et le traitement de certaines matières peuvent causer de nouvelles pollutions: déchets, émissions, réactions chimiques,... Techniquement, on évoquera ici les collecteurs de fuites, les installations de post-combustion, les vannes,...

Fourniture et traitement des déchets

Enfin, il faudra aussi vérifier la quantité de marchandises qui quitte l'usine. Il s'agit d'une part de produits finis, et d'autre part de déchets dans le sens le plus large du terme. Il faudra vérifier si les substances nocives dans leur totalité sont rendues correctement inoffensives (en ce compris les quantités cédées).

Bilan des matières

L'enregistrement des matières sera complété par un bilan des matières visant à un enregistrement aussi exhaustif que possible.

Un système exhaustif en parfait équilibre est sans doute exclu, pour les raisons que nous avons exposées ci-dessus. Il faut cependant tenter d'enregistrer le plus complètement possible l'ensemble des matières grevant l'environnement, et veiller à ce que le meilleur équilibre possible existe entre les «entrées» et les «sorties» de matières.

CONCLUSION

En conclusion de l'analyse qu'il consacre à l'organisation administrative et au contrôle interne, le reviseur d'entreprises devra en évaluer l'impact sur le risque d'audit.

Si l'analyse de l'organisation administrative et du contrôle interne révèle de graves faiblesses - et plus encore si celles-ci sont de nature à influencer son contrôle des comptes annuels et des informations économiques et financières - le reviseur devra en faire rapport à la direction de l'entreprise, conformément à la recommandation de revision que nous avons citée au début de la présente contribution.

3.2. COMPTES ANNUELS

Bruno DE KLERCK, Reviseur d'entreprises
Collaborateur scientifique
Service d'études I.R.E. (*)

Rik JACOBS, Juriste fiscal
KPMG Tiberghien & C° (*)

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	26
3.2.1. LE BILAN	26
3.2.1.1. Frais d'établissement	26
3.2.1.2. Immobilisations incorporelles	26
A. Frais de recherche et de développement	26
B. Concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et droits similaires	27
3.2.1.3. Immobilisations corporelles	28
A. Terrains et constructions	28
B. Installations, machines et outillage	29
3.2.1.4. Immobilisations financières	31
3.2.1.5. Stocks	31
3.2.1.6. Créances à un an au plus	32
3.2.1.7. Subsidés en capital	32
3.2.1.8. Provisions pour risques et charges	33
A. Aspects légaux	33
B. Règles d'évaluation	35
3.2.1.9. Dettes à un an au plus	39
3.2.2. COMPTE DE RESULTATS	39
3.2.2.1. Coûts des ventes et des prestations	39
A. Services et biens divers	39
B. Amortissements et réductions de valeur sur immobilisations corporelles et incorporelles	39
C. Réductions de valeur sur stocks et sur créances commerciales .	39
D. Provisions pour risques et charges	39
E. Autres charges d'exploitation	39
3.2.2.2. Charges exceptionnelles	40
3.2.3. ANNEXE	40
CONCLUSION	40

(*) Un texte dans le même sens a été rédigé par les auteurs afin d'être publié dans «Audit d'environnement et comptes annuels» (Kluwer).

INTRODUCTION

La présente contribution est consacrée à l'impact des aspects environnementaux et des risques pour l'environnement sur les comptes annuels de l'entreprise. Son objectif est de donner un aperçu des matières et des risques relatifs à l'environnement qui intéressent directement le reviseur d'entreprises. La complexité actuelle de la politique en matière d'environnement nécessite une approche interdisciplinaire, englobant notamment, outre la finalité financière et comptable, des aspects juridiques et techniques. A l'instar de la direction des entreprises, le reviseur d'entreprises sera donc amené à inventorier les risques pour l'environnement, à les évaluer le cas échéant, et à proposer un traitement comptable approprié.

Nous analyserons dans les pages qui suivent le traitement comptable des matières d'environnement en général et des risques pour l'environnement en particulier pouvant se retrouver dans les comptes annuels (consolidés ou non) d'une entreprise. Nous distinguerons le traitement des données et des risques environnementaux dans le bilan puis dans le compte de résultats. Nous aborderons aussi les mentions éventuelles d'aspects environnementaux dans l'annexe. En procédant par rubrique ou sous-rubrique, nous évoquerons le traitement comptable et les aspects fiscaux qui s'y rattachent.

3.2.1. LE BILAN

3.2.1.1. Frais d'établissement

En ce qui concerne les comptes relatifs à la rubrique «Frais d'établissement», pour autant que ces frais concernent des aspects de l'environnement, référence est faite au point 3.2.1.2., B.

3.2.1.2. Immobilisations incorporelles

COMPTABILITE

Cette rubrique mentionne, d'une part les «Frais de recherche et de développement» et d'autre part les «Concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et droits similaires» (autorisations).

A. *Frais de recherche et de développement*

Suivant l'annexe de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, Chapitre III, Définitions des rubriques, 1ère Partie, Bilan, Point II. «Immobilisations incorporelles», cette rubrique concerne les frais de recherche, de fabrication et de développement de prototypes et de produits, les inventions et le savoir-faire, qui sont utiles au développement des activités futures de l'entreprise.

En principe, les charges salariales, les charges relatives aux consommations de matières, de services et biens divers,... doivent être enregistrées directement dans le compte de résultats. En vertu de l'article 25, alinéa 1 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 et l'avis de la Commission des Normes Comptables (Commission des Normes Comptables (C.N.C.), 138/1 Frais de recherche et de développe-

ment, Bulletin de la C.N.C., n° 13, 1984, p. 10), ces charges ne peuvent être portées à l'actif qu'à leur coût de fabrication pour autant que ce dernier ne soit pas supérieur à une estimation prudente de leur valeur d'utilisation ou de leur rendement futur pour l'entreprise. Par conséquent, les coûts de recherche et de développement en énergie propre et en technologie entrent dans cette catégorie (par ex. les frais de recherche et de développement en ce qui concerne les mesures d'assainissement de terrains dans les stations-service).

Ces charges sont portées à l'actif à leur prix d'acquisition au cas où elles proviennent de tiers; sinon l'évaluation se fait au coût de fabrication. La durée de vie maximale pour les investissements en recherche et développement est en principe de cinq ans. En vertu de l'article 28, § 2, alinéa 4 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, les amortissements concernant les frais de recherche et de développement sur une durée de vie supérieure à cinq ans doivent être justifiés dans l'annexe des comptes annuels.

Suite à un avis récent de la C.N.C. (C.N.C., 125/8 Subsidés liés à des frais de recherche et de développement ayant fait l'objet d'une activation ultérieure, Bulletin de la C.N.C., n° 31, 1993, p. 22), l'activation - soit d'une façon intégrale, soit partielle - des frais de recherche et de développement subsidiés doit être faite à concurrence du montant brut. La comptabilisation sur le passif du bilan des subsidés en capital et des (éventuels) impôts différés doit également tenir compte de la partie des frais mis à l'actif. L'imputation du subside en capital au compte de résultat se fait au même rythme que la prise en charge des frais de recherche et de développement.

B. Concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et droits similaires

En vertu de l'annexe de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, il s'agit d'une part des brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires dont l'entreprise est propriétaire et d'autre part des droits d'exploitation sur les biens immobiliers, brevets, licences, marques et droits similaires qui sont propriété de tiers, ainsi que de la valeur d'acquisition des droits de prestation de services en matière de savoir-faire par des tiers lorsque ces droits ont été acquis à titre onéreux.

Selon la littérature (J. Piet, *Het milieuprobleem in de jaarrekening*, Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie, octobre 1992, p. 449), il est par conséquent autorisé de porter à l'actif les dépenses pour la demande et l'obtention d'autorisations pour autant que cette dernière soit acquise par la suite. Sinon, les coûts doivent être comptabilisés dans le compte de résultats.

Pour le traitement des amortissements, nous renvoyons au point 3.2.1.2., A.

Une rubrique alternative pour la mise à l'actif des coûts de l'obtention d'autorisations pourrait être la comptabilisation sous la rubrique «Frais d'établissement» (par ex. frais de premier établissement).

FISCALITE

En fiscalité, les immobilisations incorporelles font l'objet d'amortissements par annuités fixes (à l'exclusion de l'amortissement dégressif) dont le nombre ne peut

être inférieur à trois lorsqu'il s'agit d'investissements en recherche et en développement ou à cinq dans les autres cas (art. 63 Code des impôts sur les revenus (C.I.R. 92)). Les frais de recherche comptabilisés à l'actif peuvent donc s'amortir linéairement en minimum trois ans, toutes les autres dépenses enregistrées à l'actif en matière d'environnement, telles les études, les frais relatifs à des demandes d'autorisation, etc. doivent faire l'objet d'amortissements linéaires sur cinq ans minimum.

3.2.1.3. Immobilisations corporelles

Une distinction est faite entre les sous-rubriques «Terrains et constructions» d'une part et «Installations, machines et outillage» d'autre part.

A. Terrains et constructions

COMPTABILITE

Une entreprise propriétaire de terrains ou y exerçant d'autres droits réels devra en tout cas prendre en compte le risque de pollution des sols. Pour l'évaluation des terrains, on fera une distinction selon l'utilisation qu'en fait l'entreprise, en différenciant les terrains qui ont vocation de placement, terrains renfermant des ressources naturelles et terrains qui servent de lieu d'établissement (J. Piet, o.c., p. 450).

A.1. Terrains à vocation de placement

Ces terrains seront évalués à leur valeur d'acquisition.

L'article 28, §3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 prévoit que les immobilisations corporelles dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps ne font l'objet de réductions de valeur qu'en cas de moins-value ou de dépréciation durables. Une telle réduction de valeur pourrait résulter de la pollution des sols.

A.2. Terrains renfermant des ressources naturelles

En application d'un avis de la C.N.C. (C.N.C., 158/1 Traitement comptable de l'acquisition, de l'amortissement et de l'exploitation en concession d'une ressource naturelle, Bulletin de la C.N.C., n° 23, 1988, p. 18), une distinction doit être faite entre d'une part les ressources naturelles d'importance illimitée et celles d'importance limitée d'autre part.

En cas de ressources naturelles d'importance illimitée, il n'y a pas lieu de comptabiliser des amortissements. Dès lors la valeur du terrain, dans l'hypothèse d'une pollution des sols, sera donc adaptée par le biais d'une réduction de valeur, comme dans le cas évoqué sous le point A.1. ci-dessus.

Lorsque les ressources naturelles sont d'une importance limitée, il y a lieu de déterminer un coût d'amortissement. Conformément à l'article 28, §2, alinéa 2 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, l'existence d'une pollution du sol pourrait justifier l'enregistrement d'un amortissement exceptionnel, puisqu'en raison de la dépréciation technique ou de la modification des circonstances économiques ou technologiques, la valeur comptable pourrait être supérieure à la valeur d'utilisation pour l'entreprise.

A.3. *Terrains servant de lieu d'établissement*

Dans l'hypothèse d'une pollution des sols frappant les terrains servant de lieu d'établissement, les frais de la dépollution de sols seront pris en charge directement par l'exercice comptable au cours duquel la pollution est survenue.

Les frais d'assainissement de la pollution se rapportant aux exercices antérieurs devront en principe être comptabilisés en compte de résultats de l'exercice au cours duquel la pollution s'est manifestée.

A.4. *Constructions*

En ce qui concerne les risques pour l'environnement des constructions, on peut mentionner les coûts de démolition en cas de mise hors-service. Un exemple applicable en matière d'environnement serait les coûts (ou une provision) pour l'élimination d'amiante dans les matériaux de construction (J. Piet, o.c., p. 453).

FISCALITE

Puisque les amortissements ne peuvent porter que sur des actifs dont la durée d'utilisation est limitée, les terrains à l'exception des terrains d'exploitation, ne sont pas susceptibles en principe d'être amortis. Mais lorsqu'à la suite d'une pollution des sols, la valeur d'utilisation d'un terrain est inférieure à sa valeur d'acquisition, une réduction de valeur sera acceptée fiscalement comme charge de l'entreprise, à condition que la réduction de valeur ait un caractère certain et définitif.

B. *Installations, machines et outillage*

COMPTABILITE

Dans cette sous-rubrique, on répertoriera les investissements dans l'environnement, ensuite on traitera les amortissements et enfin, on considérera les mises hors-service qui peuvent avoir un impact sur l'environnement.

B.1. *Investissements dans l'environnement*

L'évaluation de ces investissements se fait au prix d'acquisition ou au prix de fabrication. Nous pourrions citer comme exemple d'investissement dans l'environnement:

- le renforcement de la coque d'un pétrolier, visant à réduire le risque de pertes d'huile à l'avenir;
- l'acquisition d'appareils de mesure et d'analyse pour contrôler la pollution;
- le remplacement de canalisations d'eau potable par des canalisations en matériaux plus appropriés et l'installation de filtres;
- le revêtement de réservoirs pour prévenir des fuites futures.

Les frais pour l'assainissement de l'environnement comptabilisés dans la rubrique «Services et biens divers» peuvent également être l'objet d'une mise éventuelle à l'actif. A l'instar de la règle applicable en la matière aux Etats-Unis (FASB, 90-8 Capitalization of costs to treat environmental contamination, EITF abstracts, 1990, p. 591), le principe est d'enregistrer directement des frais dans le compte

de résultats. Leur activation n'est possible que si l'un des critères suivants s'applique:

- les frais prolongent la durée, augmentent la capacité, améliorent la sécurité, l'efficacité ou les capacités de l'entreprise;
- les frais diminuent ou préviennent la pollution actuelle ou future.

La prise en charge directe en comptes de résultats pourrait s'appliquer à:

- l'élimination des fuites de pétrole d'un pétrolier;
- les amendes pour infraction à la législation sur l'environnement.

B.2. Amortissements

Les amortissements doivent être enregistrés sur base des règles d'évaluation déterminées par l'organe d'administration.

L'enregistrement d'amortissements exceptionnels déjà mentionnés plus haut (3.2.1.3., A.) peut être d'application pour les installations, machines et outillage produisant des produits nuisibles à l'environnement.

B.3. Mises hors-service

La réalisation d'installations, de machines et d'outillage produit en général des plus-values ou des moins-values non importantes.

Dans le cas où les coûts de démolition sont considérables, une provision peut devoir être enregistrée.

FISCALITE

Le renforcement de la législation en matière d'environnement peut avoir pour effet le remplacement plus rapide des installations, machines et outillages, et partant, leur amortissement accéléré. De tels amortissements complémentaires ou exceptionnels sont acceptables en fiscalité, à condition que le contribuable introduise une demande écrite et motivée auprès de son contrôleur des contributions, à la clôture de l'exercice comptable à partir duquel la modification du rythme d'amortissement est demandée, et à condition de produire les justificatifs que le contrôleur pourrait être amené à demander. Mais l'utilisation de ces dispositions pour rattraper des amortissements normaux non comptabilisés antérieurement sera considérée comme un abus (ces lacunes ne pouvant être rattrapées que par la prolongation des délais normaux d'amortissement).

Déduction pour investissement

Les bénéficiaires sont exonérés à concurrence d'une quotité de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations corporelles acquises ou réalisées à l'état neuf et des immobilisations corporelles neuves, à condition que ces immobilisations soient affectées à l'exercice des activités professionnelles en Belgique. Cette exonération est mieux connue sous le nom «déduction pour investissements» (art. 68 C.I.R. 92).

Le pourcentage de base de cette déduction est majoré de 10 points lorsqu'il s'agit d'immobilisations qui tendent à promouvoir la recherche et le développe-

ment de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas d'effets sur l'environnement ou visant à minimiser les effets négatifs sur l'environnement ou d'immobilisations qui tendent à une utilisation plus rationnelle de l'énergie, à l'amélioration des processus industriels au point de vue énergétique et, plus spécialement, à la récupération d'énergie dans l'industrie (art. 69, §1er, 2°, C.I.R. 92).

La déduction pour investissements majorée s'élève donc à 14,5% pour les investissements de l'exercice d'imposition 1993 (bilans au 30.12.1993) et à 13,5% pour les investissements de l'exercice d'imposition 1994 (bilans du 31.12.93 au 30.12.1994).

Pour bénéficier du pourcentage majoré de déduction, les contribuables doivent joindre au formulaire ordinaire de demande de déduction pour investissements qui accompagnera leur déclaration d'impôts sur les revenus, les justificatifs et attestations visés à l'article 48, §4 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus. Parmi ces documents supplémentaires, il y a notamment une attestation délivrée par l'Exécutif régional compétent certifiant que les produits nouveaux et les technologies avancées résultant de la recherche et du développement auxquels sont affectés lesdites immobilisations corporelles, n'ont pas d'effets sur l'environnement ou visent à limiter au maximum l'effet négatif sur celui-ci.

3.2.1.4. Immobilisations financières

COMPTABILITE

Il y a lieu de distinguer ici les sous-rubriques «Participations» d'une part et «Autres immobilisations financières» d'autre part.

La comptabilisation d'une réduction de valeur peut être nécessaire pour les participations existantes ou à acquérir dans des entreprises présentant un risque pour l'environnement.

La sous-rubrique «Autres immobilisations financières» peut comporter une partie des actions et parts souscrites dans les sociétés d'épuration des eaux résiduaires ou dans une société de traitement de déchets.

FISCALITE

Les réductions de valeur sur participations ou sur autres immobilisations financières résultant par exemple d'un litige en réparation de dégâts à l'environnement contre l'entreprise dans laquelle il y a participation, ne sont pas plus fiscalement déductibles que les autres réductions de valeur sur actions (art. 198, 7° C.I.R. 92).

3.2.1.5. Stocks

COMPTABILITE

Il y a lieu de faire la distinction entre les sous-rubriques «Approvisionnements, produits finis et marchandises» d'une part et le problème des déchets d'autre part.

La comptabilisation d'une moins-value en approvisionnements, produits finis et marchandises peut s'imposer pour les stocks habituels présentant un risque pour l'environnement, et est obligatoire pour des stocks inhabituels.

Le prix de fabrication de déchets sera diminué à concurrence du montant des frais de stockage, de transport et de traitement (J. Buisman et R. Van Marion, Milieu en accountant, De accountant, avril 1989, p. 369).

FISCALITE

Les réductions de valeur sur stocks inhabituels (par exemple, des produits présentant un risque pour l'environnement) seront en principe admises en fiscalité. Elles le seront en tout cas lorsqu'il pourra être établi que ces réductions de valeur ont acquis un caractère certain et durable.

3.2.1.6. Créances à un an au plus

COMPABILITE

Une distinction sera faite entre la sous-rubrique «Créances commerciales» d'une part et «Autres créances» d'autre part.

L'évaluation des créances commerciales sur des entreprises présentant des risques pour l'environnement retiendra une attention particulière.

En cas de préjudice causé à un tiers, l'indemnisation consentie par la compagnie d'assurances sera enregistrée parmi les autres créances, tandis que la demande d'indemnisation du tiers préjudicié, si elle n'est pas payée, apparaîtra sous les dettes.

3.2.1.7. Subsidés en capital

COMPTABILITE

Seront enregistrés sous cette rubrique les subsidés obtenus des pouvoirs publics au titre d'investissements en immobilisations. En ce qui concerne plus spécifiquement l'environnement, on pourra citer l'aide à l'expansion accordée dans les frais d'investissement et de fonctionnement d'une installation d'épuration.

FISCALITE

Les subsidés en capital obtenus des pouvoirs publics en vue de l'acquisition ou de la constitution d'immobilisations incorporelles ou corporelles, sont considérés comme des bénéfices de la période imposable au cours de laquelle ils ont été alloués et de chaque période imposable subséquente et ce, proportionnellement aux amortissements ou réductions de valeur afférents auxdites immobilisations qui ont été pris en considération comme frais professionnels respectivement à la fin de ladite période imposable et de chaque période imposable suivante et, le cas échéant, à concurrence du solde subsistant lors de l'aliénation ou de la mise hors d'usage desdites immobilisations (art. 362 C.I.R. 92).

3.2.1.8. Provisions pour risques et charges

COMPTABILITE

L'on distinguera ici d'une part les aspects légaux et d'autre part les règles d'évaluation.

A. Les aspects légaux

Rappelons la définition générale que la législation donne pour la rubrique «Provisions pour risques et charges» et considérons ensuite les dispositions réglementaires relatives à trois sous-rubriques susceptibles d'être concernées par les questions d'environnement.

A.1. Définition des provisions pour risques et charges

L'article 13 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 définit cette rubrique dans les termes suivants:

«Les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou charges nettement circonscrites quant à leur nature, mais qui, à la date de clôture de l'exercice, sont ou probables ou certaines mais indéterminées quant à leur montant.

Les provisions pour risques et charges ne peuvent avoir pour objet de corriger la valeur d'éléments portés à l'actif.»

L'utilisation de la rubrique provisions pour risques et charges ne sera donc autorisée qu'à condition qu'il s'agisse:

- d'un événement ou d'un objet clairement identifiable pouvant générer un risque ou des charges;
- une très forte probabilité d'apparition du risque ou de la charge;
- une possibilité de calculer le risque ou la charge même si le montant ne peut être définitivement arrêté.

En ce qui concerne le caractère complet des provisions, l'article 19, alinéa 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 prévoit:

«Il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations qui ont pris naissance au cours de l'exercice auquel les comptes annuels se rapportent ou au cours d'exercices antérieurs, même si ces risques, pertes ou dépréciations ne sont connus qu'entre la date de clôture des comptes annuels et la date à laquelle ils sont arrêtés par l'organe d'administration de l'entreprise».

En ce qui concerne la nature des provisions, l'article 18, alinéa 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 prévoit:

«Les provisions pour risques et charges sont individualisées en fonction des risques et charges de même nature qu'elles sont appelées à couvrir. Par risques et charges de même nature, il faut entendre les catégories de risques et charges mentionnées à titre exemplatif à l'article 19, alinéa 5.»

Les provisions pour risques et charges afférents à l'exploitation normale devront être comptabilisées à la rubrique «Coût des ventes et des prestations». Les provi-

sions constituées pour risques et charges non liés à l'exploitation normale de l'entreprise seront enregistrées à la rubrique «Charges exceptionnelles».

Rappelons enfin la distinction à faire entre une provision, une dette et la notion déjà signalée de réduction de valeur.

Les provisions reflètent une estimation, alors qu'en termes comptables la dette porte sur un frais établi, dont l'objet et le montant sont connus avec précision. Cela pourrait être le cas lorsque l'entreprise, dans le cadre d'une condamnation en justice ou d'une convention d'assainissement des sols qu'elle aurait conclue avec les pouvoirs publics, s'est exposée à certaines amendes ou à certains frais au titre de l'environnement. La provision ne peut avoir pour objet la correction de valeur d'éléments portés à l'actif. Elle sera enregistrée au passif du bilan et augmentera donc le total du bilan. Une réduction de valeur, par contre, sera portée en déduction à l'actif au poste auquel elle se rapporte et diminuera donc le total du bilan.

A.2. Sous-rubriques des provisions pour risques et charges

Charges fiscales

L'annexe à l'arrêté royal du 8 octobre 1976, chapitre III, «Description des rubriques, 1^e partie, Bilan, Point VII.A.2. »Charges fiscales«, reprend la définition suivante:

«Sont portées sous cette rubrique, les provisions constituées pour couvrir les charges fiscales pouvant résulter de la rectification de la base imposable ou du calcul de l'impôt».

La provision visée ici pourra être constituée au cours de la procédure d'appel contre une taxe écologique établie.

Grosses réparations et gros entretien

L'article 19, alinéa 5, b. de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 prévoit la dotation obligatoire d'une provision pour de telles charges. La provision a pour but d'éta-ler correctement sur plusieurs années des charges importantes ne se présentant qu'une fois pour plusieurs années.

Nous mentionnerons ici:

- la provision pour gros entretien d'une station-service (J. Piet, o.c., p. 452);
- la provision pour assainissement du sol dans le cadre d'une programme d'assainissement mis en oeuvre volontairement par l'entreprise (maintien en état des sols).

Autres risques et charges

Nous enregistrerons ici entre autres une provision pour litiges en cours, ou une provision pour charges inhérentes à la cessation des activités d'une entreprise.

L'article 19, alinéa 5, c. de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 donne une énumération non limitative des provisions à constituer pour couvrir les risques de pertes ou

de charges découlant notamment de litiges en cours (comptes 163-165). De telles provisions sont susceptibles d'être constituées en cas d'action pour dommages à l'environnement et aussi en appel après condamnation par la justice.

Le caractère non limitatif de l'énumération permet la constitution d'autres provisions pour risques et charges inhérentes à la cessation des activités (article 40, alinéa 2, c. et alinéa 3 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976). En ce qui concerne plus spécialement l'environnement, citons:

- une provision pour déménagement forcé de l'entreprise;
- une provision en vue du démantèlement d'une plate-forme de forage après la cessation de l'exploitation d'un gisement pétrolier (P. Goes, Fiscale verwerking toekomstige uitgaven bodemsanering, Weekblad voor fiscaal recht, 16 janvier 1992, p. 69).

B. Règles d'évaluation

A la suite des dispositions légales déjà évoquées, nous abordons ici les dispositions légales spécifiques à l'évaluation des provisions pour risques et charges. Nous parlerons d'abord de l'évaluation de la rubrique passive en général, pour aborder ensuite les règles d'évaluation spécifiques des sous-rubriques susceptibles d'être affectées par des considérations environnementales.

B.1. Evaluation des provisions pour risques et charges

L'article 19 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 prévoit les dispositions particulières applicables à l'évaluation des provisions pour risques et charges, par référence aux articles 3 et 15 dudit arrêté.

L'article 3 dispose que les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'entreprise. Conformément à l'article 15, c'est l'organe d'administration de chaque entreprise qui détermine les règles d'évaluation applicables à la constitution et à l'adaptation des provisions pour risques et charges.

L'article 19, alinéa premier de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 prévoit que les provisions pour risques et charges doivent répondre aux critères de prudence, de sincérité et de bonne foi.

Conformément à l'article 19, alinéa 2 du même arrêté royal, les provisions pour risques et charges doivent être constituées systématiquement selon les règles d'évaluation arrêtées par l'entreprise et elles ne peuvent dépendre des résultats de l'exercice.

L'article 19, alinéa 6 de l'arrêté royal dispose que les provisions pour risques et charges ne peuvent être maintenues dans la mesure où elles excèdent en fin d'exercice une appréciation actuelle des risques et charges en considération desquels elles ont été constituées.

Une provision trop importante ou une provision qui serait devenue sans objet ne peut être maintenue au bilan et devra donc faire l'objet d'une reprise.

B.2. Règles d'évaluation spécifiques applicables aux sous-rubriques

Charges fiscales

Cette provision représente une estimation des suppléments d'impôts qui pourraient être dus.

Grosses réparations et gros entretien

Concernant l'évaluation de cette rubrique, la C.N.C. (C.N.C., 107 Constitution de provisions pour grosses réparations et gros entretien et pour risques découlant d'engagements contractés par l'entreprise, Bulletin de la C.N.C., n° 1, 1977, p. 21) suggère que les provisions doivent correspondre à des frais ou à des dépréciations trouvant leur origine au cours de l'exercice ou au cours des exercices antérieurs.

Ici aussi, nous ferons la distinction entre l'assainissement du sol visant soit à le restituer soit à le maintenir en état de non pollution.

Pour ce qui est de la restitution en état de non pollution des sols, une démarche progressive peut être envisagée (référence est faite au point 3.2.1.3., A.3.). En premier lieu, nous constatons que les frais de la dépollution des sols seront pris en charge directement dans l'exercice comptable au cours duquel la pollution est survenue.

Dans une deuxième hypothèse, les frais de dépollution relatifs à une pollution survenue dans les exercices antérieurs, doivent être pris en compte de résultats de l'exercice au cours duquel la pollution s'est manifestée.

Enfin, nous pourrions citer la situation concrète où les frais d'assainissement concernant la pollution se rapportant aux exercices antérieurs ne peuvent pas être imputés directement et intégralement au résultat. Dans cette situation, une provision s'impose.

Pour ce qui est du maintien en état des sols, les règles d'évaluation peuvent prévoir la constitution systématique d'une provision.

L'évaluation de la dotation annuelle aux provisions pourra être présentée comme le résultat de la division de l'estimation des frais d'assainissement futurs par le nombre d'exercices qui reste à courir avant que l'assainissement soit effectivement réalisé. Les frais d'assainissement seront donc imputés à l'exercice auquel ils se rapportent.

Autres risques et charges

Pour l'évaluation des risques de pertes ou de charges résultant de litiges en cours, on pourra, conformément à l'International Accounting Standard 10 (I.A.S. 10, Contingencies and events occurring after the balance sheet date, octobre 1978, paru dans le C.B.N.C.R., Normes comptables internationales, Bruxelles, n° 4, 1981, p. 82), tenir compte de:

- la progression dans l'action introduite à la date à laquelle les comptes annuels sont publiés;

- les opinions de conseillers juridiques ou d'autres conseils (des spécialistes indépendants de l'environnement, par exemple);
- l'expérience de l'entreprise dans des dossiers similaires;
- l'expérience d'autres entreprises dans des circonstances comparables.

La C.N.C. (C.N.C., 107/7 Risques et pertes dont l'évaluation est aléatoire, Bulletin de la C.N.C., n° 21, 1988, p. 20) fait observer qu'en matière de litiges en cours, la probabilité d'une perte peut parfois être très mince. Dans ces cas il ne faut ni constitution d'une provision, ni même de mention dans l'annexe.

FISCALITE

Le traitement fiscal des provisions pour risques et charges demande à être nuancé.

Les provisions pour risques et charges qui sont comptabilisées pour faire face à des pertes ou à des charges bien définies qui sont probables selon les événements en cours, ne seront exonérées que dans les conditions prévues dans l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus (art. 48 C.I.R. 92).

Ces conditions sont (articles 24 et 22, §1^{er}, 3° et 4° de l'A.R./C.I.R. 92):

- 1° les charges auxquelles les provisions sont destinées à faire face sont admissibles, par nature, au titre de frais professionnels et sont considérées comme grevant normalement les résultats de cette période;
- 2° les provisions doivent être comptabilisées à la clôture des écritures de la période imposable et leur montant doit apparaître à un ou plusieurs comptes distincts;
- 3° le montant total des provisions immunisées subsistant à l'expiration d'une période imposable quelconque doit être justifié et détaillé, par objet, dans le relevé 204.3, qui doit être remis dans le délai prescrit pour le dépôt de la déclaration aux impôts sur les revenus de la période imposable et être annexé à cette déclaration.

L'article 25 de l'A.R./C.I.R. 92 stipule également:

Sont considérées comme grevant normalement les résultats de la période imposable, les charges qui résultent de l'activité professionnelle exercée ou d'événements survenus pendant cette période, ainsi que celles qui sont couvertes d'avance par des indemnités obtenues au cours de la même période du chef de sinistres, expropriations, réquisitions en propriété ou autres événements analogues ou celles qui se rapportent, dans une mesure proportionnelle à la durée de la ladite période, à de grosses réparations d'immeubles, matériel et outillages, à l'exclusion de tout renouvellement, effectuées périodiquement à des intervalles réguliers n'excédant pas dix ans.

Le droit fiscal déroge donc aux règles comptables sur les points suivants :

1. Si en comptabilité il faut tenir compte de tous les risques prévisibles qui sont probables ou certains à la date de clôture de l'exercice, le droit fiscal limite l'exonération aux risques et charges qui selon les circonstances doivent être considérées comme probables.

Cela veut dire que le fisc, même s'il y a des dommages établis à l'environnement, pourrait refuser l'exonération de provisions pour frais futurs d'assainissement lorsque ni des dispositions légales, ni des conditions d'autorisation, ni des résultats d'une demande de dommages et intérêts ne font apparaître qu'un assainissement effectif et les charges y afférentes sont probables à la date de clôture de l'exercice. Une provision pour charges futures éventuelles d'assainissement ne peut pas être déduite dans l'état actuel de la législation fiscale, même si le risque est «prévisible», par exemple, à la suite d'une tendance au renforcement de la législation en matière d'environnement.

Les actions en dommages et intérêts et les condamnations en réparation des dommages à l'environnement sont bien entendu des événements qui confèrent une probabilité au risque de charges et qui devraient donner lieu à la déductibilité des provisions constituées à cette fin si les autres conditions sont réunies.

2. En comptabilité, il faut tenir compte des risques apparus au cours de l'exercice ou au cours des exercices antérieurs; une provision pour l'ensemble des charges pourrait être constituée pendant l'exercice au cours duquel le risque est constaté.

En fiscalité, par contre, une distinction devra être faite entre les provisions en vue de la réparation des dommages à l'environnement dont il peut être prouvé qu'ils résultent d'événements qui se sont produits au cours de l'exercice fiscal (par exemple, un incendie, une explosion) et les provisions pour la réparation de dommages à l'environnement qui résultent entièrement ou partiellement d'événements survenus au cours des exercices fiscaux antérieurs (par exemple, une pollution progressive et ininterrompue des terrains d'exploitation). Les premières pourront en principe - toujours dans l'hypothèse où les charges d'assainissement sont probables «selon les événements en cours» - être déduites à 100%. Dans le deuxième cas, il n'y aura exonération des provisions que dans la mesure où il pourra être démontré que l'événement (la pollution) s'est produit au cours de l'année. Si une autorisation prévoit, par exemple, la réparation des dommages à l'environnement à la cessation des activités et que les installations qui sont à l'origine des nuisances ont une durée de vie prévue de 20 ans, on pourrait prévoir une exonération annuelle d'une provision à concurrence d'un vingtième des charges d'assainissement prévues. Si au cours des dix premières années de fonctionnement des installations aucune provision n'a été constituée, il est impossible de récupérer cette absence au cours de la onzième année, par exemple et il faudra attendre l'année au cours de laquelle les charges d'assainissement sont effectivement supportées.

3. Les provisions pour grosses réparations et gros entretien ne peuvent bénéficier d'une exonération fiscale que dans la mesure où, proportionnellement à la

durée de la période imposable, elles portent sur de grosses réparations, ce qui veut dire qu'il faut étaler proportionnellement le coût fiscal sur les périodes régulièrement récurrentes au cours desquelles il faudra procéder à des réparations.

Ces réparations ne peuvent porter que sur les constructions, le matériel et l'outillage. Les provisions pour gros entretien des terrains (par exemple, des travaux réguliers visant le maintien en état des terrains d'exploitation) ne pourront donc pas bénéficier de l'immunisation fiscale.

En outre, ces grosses réparations devront s'effectuer à intervalles réguliers n'excédant pas les dix ans.

3.2.1.9. Dettes à un an au plus

Pour les aspects environnementaux pouvant se présenter sous cette rubrique des comptes annuels, nous renvoyons à ce qui a été dit ci-dessus à propos des dettes:

- relatives au stockage, au transport et au traitement des déchets;
- résultant d'actions en réparation et de condamnations en justice;
- relatives à des taxes d'environnement.

3.2.2. COMPTE DE RESULTATS

Au titre de l'environnement, deux rubriques du compte de résultats doivent être examinées: les «Coûts des ventes et des prestations» d'une part et les «Charges exceptionnelles» de l'autre.

3.2.2.1. Coûts des ventes et des prestations

Nous reprenons ci-dessous une liste des coûts pouvant comporter des aspects environnementaux:

A. Services et biens divers

Seront enregistrées sous cette rubrique les charges non activées en matière d'environnement ainsi que les frais de stockage, de transport et de traitement des déchets.

B. Amortissements et réductions de valeur sur immobilisations incorporelles et corporelles

C. Réductions de valeur sur stocks et sur créances commerciales

D. Provisions pour risques et charges

E. Autres charges d'exploitation

Les taxes sur l'environnement payées par l'entreprise.

FISCALITE

Les taxes sur l'environnement sont en principe des frais d'exploitation déductibles. Elles ne sont pas comprises dans les impôts dont la déductibilité est expres-

sément exclue (art. 53 C.I.R. 92). Mais elles devront évidemment répondre aux critères généraux de déductibilité prévus à l'article 49 C.I.R. 92, à savoir :

- les dépenses doivent être faites ou supportées en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables;
- ils doivent avoir été faits pendant la période imposable;
- le contribuable doit pouvoir en justifier la réalité et le montant;
- la dépense doit nécessairement être liée à l'activité professionnelle.

3.2.2.2. Charges exceptionnelles

Nous mentionnerons ici les charges qui ne sont pas liées à l'exploitation normale de l'entreprise :

- Les amortissements exceptionnels sur immobilisations incorporelles ou corporelles;
- Les réductions de valeur sur immobilisations financières;
- Les provisions pour risques et charges exceptionnels.

3.2.3. ANNEXE

L'annexe des comptes annuels, point IX. «Provisions pour autres risques et charges» doit donner une ventilation de la sous-rubrique du passif si un montant important y est enregistré. Cette mention informera le lecteur des comptes annuels des éventuels problèmes d'environnement auxquels l'entreprise doit faire face et de la couverture comptable déjà prévue à cet effet.

Par ailleurs, rappelons à propos de l'évaluation des provisions pour risques et charges, la disposition de l'article 19, alinéa 3, in fine de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 :

«Dans les cas où, à défaut de critères objectifs d'appréciation, l'estimation des risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations est inévitablement aléatoire, il en est fait mention dans l'annexe si les montants en cause sont importants au regard de l'objectif visé à l'article 3 (l'image fidèle)».

La C.N.C. (C.N.C., 107/7 Risques et pertes dont l'évaluation est aléatoire, o.c., p. 18-19) a émis un avis concernant les risques et pertes dont l'estimation est aléatoire. L'interprétation donnée est conforme aux suggestions de l'International Accounting Standard 10 (I.A.S. 10, o.c., p. 79). Pour la dotation à une provision en compte de résultats il faut d'une part qu'à la date de clôture du bilan, la probabilité de la perte ou des charges soit établie, et que d'autre part, leur importance puisse raisonnablement être estimée. Si l'une de ces deux conditions n'est pas réunie, l'entreprise ne sera pas tenue de constituer une provision et elle pourra se contenter de mentionner le risque dans l'annexe, point XVII. «Droits et engagements hors bilan».

CONCLUSION

L'analyse de l'impact des aspects environnementaux et des risques environnementaux sur les comptes annuels de l'entreprise permet de conclure qu'en

ce qui concerne le traitement comptable des aspects environnementaux et des risques environnementaux, les rubriques des immobilisations corporelles et des provisions pour risques et charges sont logiquement les plus importantes pour beaucoup d'entreprises.

Il ne faut toutefois pas perdre de vue les autres rubriques du bilan et du compte de résultats comme de l'annexe qui sont susceptibles d'être influencés par les problèmes d'environnement.

Enfin il est important de prendre conscience des différences entre le traitement comptable des problèmes d'environnement et les aspects fiscaux qui s'y attachent.

5. ENVIRONNEMENT ET REVISION RESPONSABILITE CIVILE DU REVISEUR D'ENTREPRISES

Henri OLIVIER

Directeur-Général I.R.E.

Chargé de cours Université Liège

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	62
5.1. RAPPEL DE QUELQUES PRINCIPES GENERAUX	62
5.1.1. Base légale des actions en responsabilité	62
5.1.2. La notion de faute	63
5.1.3. Le lien de causalité entre la faute et le dommage	65
5.1.4. Mise en oeuvre de l'action en responsabilité	65
5.2. INFLUENCE DE LA DESCRIPTION DES FONCTIONS DE COMMISSAIRE-REVISEUR SUR SA RESPONSABILITE - APPLICATION AUX PROBLEMES DE L'ENVIRONNEMENT	66
5.2.1. Diligences normales de la revision	68
5.2.2. Démarche du reviseur lorsqu'un problème est identifié	69

INTRODUCTION

Le réviseur d'entreprises peut accepter de multiples tâches de contrôle pour autant qu'il dispose de la compétence nécessaire pour les mettre en oeuvre. Dès lors, rien n'empêche un réviseur d'effectuer certains travaux de contrôle ou de certification dans le domaine environnemental s'il a pu s'adjoindre les compétences nécessaires pour que son opinion soit délivrée à bon escient.

Qu'il s'agisse de tâches de conseils ou de tâches de contrôle, elles n'ont à l'heure actuelle, aucun caractère d'obligation légale. L'intervention du réviseur découlera normalement d'un contrat et il faudra examiner les problèmes de responsabilité civile dans le cadre des principes généraux de la responsabilité contractuelle.

Si le réviseur venait à faire une déclaration publique, des tiers pourraient également invoquer un défaut de diligence et de prévoyance de sa part, leur ayant causé un préjudice. La réparation devrait en être demandée alors sur la base de l'article 1382 du Code civil.

Plus délicate est la question de savoir si le réviseur d'entreprises peut supporter certaines responsabilités civiles dans le cadre de l'exécution d'une mission légale, principalement le contrôle des comptes annuels, lorsque l'entreprise dont il contrôle les comptes omet de respecter certaines réglementations en matière d'environnement.

C'est principalement à cette deuxième question que sont consacrées les quelques réflexions qui suivent.

5.1. RAPPEL DE QUELQUES PRINCIPES GÉNÉRAUX

5.1.1. Base légale des actions en responsabilité

La responsabilité du commissaire-réviseur est régie par l'article 64 octies des lois coordonnées sur les sociétés commerciales (lois soc.) selon lequel :

« Les commissaires sont responsables envers la société des fautes commises par eux dans l'accomplissement de leur fonction.

Ils répondent solidairement tant envers la société qu'envers les tiers, de tout dommage résultant d'infractions aux dispositions du présent titre et 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 au conseil d'administration et, 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. »

Cette disposition légale est bâtie sur le modèle de la responsabilité des administrateurs (art. 62 lois soc.). Certains principes appliqués aux administrateurs se révèlent donc également valables pour le commissaire-réviseur.

Ainsi en va-t-il de la distinction entre les fautes de gestion ou de contrôle n'impliquant aucune violation légale et les fautes consistant dans la violation des lois coordonnées sur les sociétés commerciales et des statuts. De même, les autres

fautes consistant dans la violation du devoir général de prudence peuvent être retenues comme source de responsabilité civile délictuelle et notamment en cas de violation d'une disposition d'ordre public sur la base du droit commun de la responsabilité aquilienne.

Lorsque la faute consiste en un manquement dans l'accomplissement des fonctions du commissaire-reviseur, sans violation d'aucune disposition légale, la responsabilité revêt une nature exclusivement contractuelle et seule la société, à savoir son assemblée générale (art. 66 lois soc.) peut mettre en oeuvre l'action judiciaire. Il en irait ainsi par exemple dans le cas où la société reprocherait à son commissaire-reviseur de ne l'avoir pas assisté correctement dans le dépistage de certaines menées frauduleuses perpétrées par certains membres de son personnel.

Il y aura application de l'article 64 octies lois soc., et du retournement de la charge de la preuve dans la seconde phrase de cet article, dès l'instant où les lois coordonnées sur les sociétés commerciales ou les statuts de la société ont été violés. La portée de cette disposition est extrêmement large car le commissaire-reviseur doit faire rapport sur les comptes annuels et le rapport de gestion; il doit également déclarer si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables, à savoir la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et les dispositions réglementaires qui en découlent, principalement l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels.

Dès l'instant où une infraction au droit des sociétés aura été constatée, le commissaire ne pourra se dégager de sa responsabilité qu'en prouvant qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction, qu'il a dénoncé l'infraction au conseil d'administration et en cas de carence de ce dernier, à l'assemblée générale la plus prochaine.

La responsabilité découlant de ces fautes revêt une nature contractuelle à l'égard de la société qui en aurait subi préjudice. On imagine mal que cette dernière puisse mettre en cause la responsabilité de son commissaire chargé du contrôle sans mettre préalablement en cause la responsabilité du conseil d'administration qui a arrêté les comptes annuels fautifs.

Enfin, un tiers qui aurait subi un préjudice du fait d'une faute commise par le commissaire-reviseur pourrait également tirer argument de l'article 1382 du Code civil au motif que le commissaire-reviseur a eu un comportement fautif lui causant un préjudice personnel.

5.1.2. La notion de faute

Dans le cadre de la responsabilité contractuelle, la faute du commissaire-reviseur s'apprécie en fonction du contrat. Toutefois, en l'hypothèse, ses obligations légales minimales sont fixées par des textes de loi. De plus, il ne pourrait se soustraire

à cette responsabilité par une convention particulière (art. 9 bis de la loi du 22 juillet 1953 créant l'I.R.E.).

Aujourd'hui, le commissaire n'a plus rien du mandataire qu'il pouvait être à l'origine. L'utilisation du terme «mandat» dans l'article 64 lois soc. n'implique pas nécessairement une référence aux dispositions du Code civil relatives au mandat car l'accomplissement des fonctions de contrôle ne recouvre aucune représentation dans l'accomplissement d'actes juridiques. Par définition, le commissaire-reviseur délivre des services professionnels et sa responsabilité devra s'apprécier en fonction des attentes que le co-contractant - la société - peut attendre d'un réviseur d'entreprises normalement compétent placé dans les mêmes circonstances de fait. «Lorsque la société le désigne, elle a droit à un contrôle adéquat et raisonnable» (I. Verougstraete, dans *Le contrôle financier des sociétés anonymes*, Bruxelles, Ed. Jeune Barreau, 1985, p. 302).

Dans le domaine de la responsabilité aquilienne, on considère généralement que la faute est «l'acte ou le fait que n'aurait pas commis une personne prudente, avisée, soucieuse de tenir compte des éventualités malheureuses qui peuvent en résulter pour autrui» (H. De Page, *Traité élémentaire de droit civil belge*, tome II, 3e éd., Bruxelles, Bruylant, 1964, p. 934).

Le principe dit du «bon père de famille» s'apprécie dans l'abstrait sans avoir égard à l'expérience, à la formation ou aux connaissances de celui à qui une faute est reprochée. Toutefois, le juge doit tenir compte des circonstances qui ont entouré les faits prétendument fautifs et dès lors, il devra tenir compte du fait que le commissaire-reviseur doit respecter les normes professionnelles concernant l'exécution de sa mission.

En principe, la mission légale de contrôle des comptes annuels n'emporte aucune obligation de résultat. Le réviseur s'engage à mettre en oeuvre avec prudence et diligence les contrôles généralement reconnus comme appropriés en l'espèce afin de déterminer si les comptes annuels ou les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise. S'il accomplit toutes ses obligations de contrôle, il ne peut être tenu pour responsable des faits apparaissant ultérieurement, qui contredisent la portée de son opinion (voyez Cass. Fr., 9 février 1988, Bull. CNCC, 1988, p. 197 - note E. du Pontavice). Toutefois, sur certains aspects particuliers de sa mission, il n'est pas exclu que le réviseur soit tenu par un résultat à atteindre, par exemple, l'obligation de déposer son rapport dans certains délais.

Plus récemment, la doctrine et la jurisprudence ont mis en évidence un critère d'appréciation de la responsabilité, dénommée «appréciation marginale». Selon cette théorie défendue par le professeur Ronse, le juge ne peut substituer son appréciation à celle du commissaire-reviseur, il doit déterminer dans quelle mesure son comportement doit être considéré, à l'époque des faits, comme manifestement injustifié ou caractérisé par la mauvaise foi. L'appréciation marginale reconnaît l'existence d'une marge de manœuvre dans les limites de laquelle le commissaire-reviseur aurait la possibilité de choisir entre plusieurs attitudes raisonnables (J. Ronse, *Marginale toetsing in het privaatrecht*, T.P.R., 1977, p. 207).

5.1.3. Le lien de causalité entre la faute et le dommage

La responsabilité civile, qu'elle soit d'origine contractuelle ou délictuelle impose que l'on puisse apporter la preuve d'une faute du commissaire-reviseur mais en outre, d'un préjudice dans le chef du demandeur et d'un lien de causalité entre ce préjudice et la faute.

L'existence d'un lien de causalité signifie que si la faute n'avait pas été commise, le dommage, tel qu'il s'est produit, ne serait pas survenu. Il se peut que la faute de plusieurs personnes ait contribué à l'existence d'un dommage. En particulier, dans le domaine de l'information financière, on imaginera mal que la faute d'un commissaire-reviseur ait pu causer un dommage à la société sans que la même faute puisse être reprochée à l'organe d'administration chargé d'arrêter les comptes annuels.

Certains tribunaux pourraient être tentés d'appliquer dans cette hypothèse la théorie des fautes concurrentes selon laquelle lorsque plusieurs personnes ont commis des fautes qui ont chacune concouru à l'existence du dommage, chacune d'entre elles peut être condamnée à réparer la totalité du dommage s'il est établi que sans la faute qui lui est personnellement imputable, ce dommage, tel qu'il s'est produit, ne serait pas survenu (J.M. De Backer et O. Ralet, Responsabilité des dirigeants de sociétés, Bruxelles, Duculot, 1984, p. 53).

Entre commissaires et administrateurs, l'application de la théorie des fautes concurrentes, devrait pourtant demeurer exceptionnelle tant la nature des fautes est différente (I. Verougstraete, o.c., p. 302).

5.1.4. Mise en oeuvre de l'action en responsabilité

L'action en responsabilité au nom de la société doit être intentée par l'assemblée générale qui chargera un ou plusieurs mandataires de l'exécution de cette délibération (art. 66 lois soc.). La loi du 18 juillet 1991 modifiant les lois coordonnées a introduit la possibilité d'une action en responsabilité intentée par une minorité d'actionnaires. Cette action peut être formée contre les administrateurs (art. 66 bis lois soc.) mais pas contre le commissaire-reviseur.

L'action en responsabilité pour violation des engagements contractuels ne pourra plus être intentée par la société dès l'instant où l'assemblée générale a donné décharge au commissaire-reviseur. Rappelons cependant que la décharge n'est valable que dans la mesure où les comptes annuels ne comprennent ni omission ni indication fautive dissimulant la situation réelle de la société (art. 79 lois soc.). Ceci rend l'efficacité de la décharge assez théorique lorsque la faute invoquée à l'encontre du commissaire-reviseur est précisément en liaison avec des irrégularités dans les comptes annuels.

Dans un arrêt du 1er février 1982, la Cour d'appel de Bruxelles a cependant décidé que: «Nonobstant la faute concomitante de l'administrateur de la société, le commissaire est tenu de la réparation du dommage qui est la suite immédiate et directe de l'inexécution de ses obligations contractuelles. En l'espèce, les travaux de rectification des comptes constituent la réparation du préjudice causé

directement par le commissaire et sont dès lors à sa charge» (Jur. Com. Bel., 1982-IV-484) (sur l'obligation d'un lien de causalité, voy. Cour d'appel d'Anvers - 14 avril 1980, R.P.S., n° 6136).

Une question particulièrement délicate consiste à savoir dans quelle mesure des tiers peuvent invoquer un manquement du commissaire-reviseur à ses devoirs professionnels. Dans la mesure où il s'agit d'une violation du droit des sociétés ou des statuts, ceci ne fait aucun doute, sur base de l'article 64 octies, al. 2 lois soc. Le même argument peut être invoqué lorsque le manquement du professionnel constitue en même temps une infraction pénale, ce qui sera le cas de la plupart des dispositions du droit comptable, par suite de l'article 17 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises. En effet, dans notre système de responsabilité civile, tout manquement à la loi ou à une norme générale de bon comportement, constitue une faute aquilienne (P. Van Ommeslaghe, La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la revision comptable, Revue belge de la comptabilité et de l'informatique, 31 mars 1981, n° 4 et 5).

5.2. INFLUENCE DE LA DESCRIPTION DES FONCTIONS DE COMMISSAIRE-REVISEUR SUR SA RESPONSABILITE - APPLICATION AUX PROBLEMES DE L'ENVIRONNEMENT

La responsabilité du commissaire-reviseur est déterminée en grande partie par la description de sa fonction. Pour déterminer si une faute a été commise, il faut tout d'abord déterminer avec précision le contenu de cette fonction (J. Lievens, De aansprakelijkheid van de commissaris-revisor na de recente wetswijzigingen, Liber amicorum J. Ronse, p. 266).

La fonction du commissaire-reviseur est définie par l'article 64, §1er, al. 1 lois soc.: «Le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard du présent titre et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels doit être confié à un ou plusieurs commissaires». Cet article est précisé par la description du contenu du rapport que le commissaire-reviseur doit adresser à l'assemblée générale annuelle, dans l'article 65 lois soc. On y relève en particulier que le rapport doit indiquer spécialement:

- si la comptabilité est tenue et si les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables;
- si à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent et si les justifications données dans l'annexe sont adéquates;
- si le rapport de gestion comprend les informations requises par la loi concorde avec les comptes annuels.

En ce qui concerne la responsabilité spécifique du commissaire-reviseur pour le contrôle des dispositions légales et réglementaires, on observera que tant l'article 64 que l'article 64 octies et l'article 65 lois soc. lui-même limitent très clairement

l'obligation de vérification aux dispositions «du présent titre et des statuts»; par «présent titre» on entend le titre IX du Code de commerce intitulé «Des sociétés commerciales».

Par application de l'article 65 lois soc. mais également de l'article 77 lois soc. selon lequel l'inventaire et les comptes annuels sont établis conformément à la loi du 17 juillet 1975 et à ses arrêtés d'exécution, ces dispositions font évidemment partie dans leur intégralité des textes légaux et réglementaires dont le commissaire-reviseur doit vérifier le respect.

Par contre, la description de la fonction du commissaire n'implique pas l'obligation de vérifier le respect par l'entreprise d'autres dispositions légales ou réglementaires quelles qu'elles soient.

En la matière, on peut se référer au § 2.6.3. des Normes Générales de Revision selon lequel: «L'entreprise, dans ses activités, est encore soumise à d'innombrables autres dispositions légales et réglementaires, dont le réviseur d'entreprises n'a pas pour mission de contrôler personnellement et directement l'application. Cependant, la méconnaissance de ces lois et règlements peut avoir une influence sur les résultats et sur la situation financière de l'entreprise et même mettre son existence en péril.

Le réviseur d'entreprises qui formule une opinion sur les comptes annuels doit prendre en considération les risques qui découlent de cette méconnaissance de la loi. Il orientera ses contrôles en conséquence. Si cela est nécessaire, il doit formuler dans son rapport les réserves qui s'imposent au sujet des provisions pour risques et charges. S'il estime qu'à cause de la méconnaissance de dispositions légales, la survie de l'entreprise n'est pas assurée, il doit le dire dans son rapport, même si ces faits se sont produits après l'établissement des comptes annuels sur lesquels porte son rapport.»

Ce paragraphe des normes générales de revision met clairement en évidence le fait que le commissaire-reviseur ne peut rester passif lorsqu'il a constaté l'existence de violations légales susceptibles d'entraîner des conséquences financières pour l'entreprise. Ces conséquences financières peuvent résulter d'amendes, confiscations, dommages-intérêts, obligations de remettre en état, etc...

Lorsqu'on examine les diligences normales d'un commissaire-reviseur, on doit se poser deux questions qui, à mon avis, doivent être nettement distinguées:

- le réviseur doit-il vérifier l'existence de certains faits, le respect de certaines règles ou principes en mettant en oeuvre des diligences particulières de contrôle?
- le réviseur qui constate certains faits, certaines infractions à des règles ou principes doit-il en faire état dans son rapport ou le signaler à certaines personnes déterminées?

On conçoit parfaitement qu'il est possible de répondre positivement à la seconde question même lorsque la première appelait une réponse négative. Le meilleur exemple doit être trouvé dans l'article 64 octies lois soc. lorsque les infractions au

droit des sociétés ou aux statuts qui auraient été constatées par le commissaire-reviseur ne rentrent pas dans la catégorie des dispositions dont il doit vérifier le respect en application de l'article 64, §1er lois soc. parce qu'elles concernent des «opérations à constater dans les comptes annuels».

5.2.1. Diligences normales de la revision

Certaines législations et réglementations peuvent avoir un effet important sur les comptes annuels. Le commissaire-reviseur doit nécessairement en prendre conscience et l'intégrer dans le raisonnement qui encadre toute la mise en oeuvre de sa revision.

Il sera confronté avec les conséquences liées à l'application ou à la non-application de certaines dispositions légales au travers des comptes annuels et du rapport de gestion. On pensera évidemment aux dispositions fiscales mais il en va de même dans bien d'autres matières: charges de sécurité sociale, législation commerciale... et réglementation sur la protection de l'environnement.

C'est notamment à l'occasion du contrôle de la comptabilisation des provisions nécessaires lorsqu'il existe des risques ou charges susceptibles de peser sur la situation financière de l'entreprise, que le commissaire-reviseur pourrait être amené à s'interroger sur le respect de certaines législations environnementales.

Le reviseur doit prendre conscience de l'existence de risques mais ceci n'a pas pour effet qu'il soit responsable de l'apparition de ces risques. L'organe d'administration de l'entreprise demeure seul responsable de la mise en oeuvre d'un système d'organisation administrative et de contrôle interne susceptible de prévenir et de détecter les comportements qui ne seraient pas conformes aux réglementations publiques.

Dans la recommandation du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises relative au risque de revision (Rapport annuel de l'I.R.E., 1993, annexe 4), il est précisé que les risques inhérents concernent notamment un ensemble de facteurs dans lesquels on range les caractéristiques commerciales (marché, concurrence, produit), techniques (changement technologique, investissement, capacité de production), financières et juridiques. Parmi ces sources de risque inhérent, on rangera très certainement les risques qui découlent des réglementations de l'environnement dans certains secteurs de l'activité industrielle.

Les travaux d'audit comprendront normalement des démarches spécifiques sur deux points particuliers:

- a) tout d'abord, le reviseur devra obtenir une compréhension générale du contexte légal et réglementaire applicable à l'entreprise et à son secteur ainsi que des mesures prises par la direction pour se conformer à cette réglementation;
- b) ensuite, le reviseur devra mettre en oeuvre des procédures destinées à vérifier dans quelle mesure la violation de certaines lois ou réglementations à propos desquelles existe un risque majeur d'influence sur les comptes annuels, ont effectivement fait l'objet de procédures internes garantissant leur respect par l'entreprise.

A cet égard, le réviseur pourra procéder par enquête auprès des collaborateurs de l'entreprise, examen de la correspondance avec les autorités publiques, avec les conseillers juridiques, etc... La norme internationale de l'IFAC ISA 31 («Consideration of laws and regulations in an audit of financial statements») suggère en outre que le réviseur doit obtenir des déclarations écrites de la direction selon lesquelles celle-ci lui a communiqué toutes infractions aux lois et réglementations, actuellement connues ou possibles, dont il conviendrait d'apprécier les effets dans la préparation des états financiers (§23). L'IFAC ajoute cependant qu'en l'absence de preuve du contraire, le réviseur considèrera à bon droit que l'entité est présumée respecter ces lois et réglementations (§24).

Par ailleurs, le commissaire-réviseur doit vérifier le rapport de gestion afin de déterminer si les informations requises y apparaissent et si elles concordent avec les comptes annuels. Sous différents aspects, ceci peut concerner les problèmes d'environnement. Par exemple, le rapport de gestion contiendra souvent des données sur la politique d'environnement entre autres, en matière d'investissement ou de recherche et développement; le commissaire devrait s'assurer de ce que ces informations concordent avec les données chiffrées des comptes annuels. Enfin, et surtout, le rapport du conseil d'administration doit donner des indications sur certaines circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de la société. Il se peut que l'importance du risque environnemental impose dans certains cas une mention explicite dans le rapport de gestion sauf si ceci était de nature à porter gravement préjudice à la société (art. 77 lois soc.). Cette exception sera évidemment très difficile à interpréter dans l'hypothèse qui nous préoccupe (voyez la recommandation de l'I.R.E. relative au contrôle du rapport de gestion - Vademecum, T. II, 1991, p. 275 n° 2.10.).

En conclusion, sauf dans l'hypothèse où il est prouvé à suffisance que certaines lois ou réglementations peuvent avoir une influence déterminante sur les chiffres et informations figurant dans les comptes annuels, on ne peut attendre du commissaire-réviseur qu'il effectue des procédures relatives au respect par l'entreprise des lois et réglementations qui se situent en dehors du domaine de l'audit des états financiers.

5.2.2. Démarche du réviseur lorsqu'un problème est identifié

Le commissaire-réviseur n'a aucune opinion à émettre en dehors des comptes annuels, et le cas échéant, du rapport de gestion. Cette question fut d'ailleurs évoquée lors des travaux parlementaires de la loi de 1985 et le Ministre a fait valoir que, contrairement aux commissaires aux comptes en France, il n'était pas prévu que le commissaire-réviseur en Belgique ait l'obligation de mentionner des faits pénalement sanctionnés au Ministère public (Doc. Parl., Chambre, 1982-83, 552/35, p. 31).

Comme le souligne J. Lievens (l.c., p. 270), il s'agit ici de fixer la portée du secret professionnel du commissaire-réviseur. Par contre, ceci ne signifie nullement que le professionnel puisse se désintéresser des conséquences éventuelles des actes illégaux sur la situation financière et comptable de la société.

Lorsque le réviseur a identifié des faits qui peuvent être considérés comme des violations de certaines dispositions légales, il doit aussitôt en saisir les organes responsables de l'entreprise. Dans le domaine des règlements relatifs à l'environnement, les interprétations et les décisions administratives jouent un rôle particulier et il ne serait pas justifié d'entamer une démarche quelconque avant d'avoir évoqué la question en détail avec les spécialistes de la question au sein de l'entreprise. Il se peut évidemment que l'interprétation du commissaire-réviseur puisse être réfutée par la direction et ses conseils juridiques, auquel cas le réviseur pourrait estimer ses explications suffisantes et se contenter d'en garder la trace dans ses documents de travail pour le cas où ce problème viendrait à rebondir ultérieurement.

Dès l'instant où l'existence d'un risque, voire d'une infraction avérée serait reconnue par la direction, le commissaire-réviseur devrait, à notre avis, prendre deux mesures.

- Tout d'abord, demander qu'il soit mis fin sans délai à l'infraction constatée et que des mesures de contrôle interne soient adoptées en vue de prévenir le renouvellement des problèmes constatés. Si le réviseur n'obtient pas une réaction rapide de la direction, il nous paraîtrait souhaitable que son point de vue soit confirmé dans une documentation écrite adressée au conseil d'administration de l'entreprise. Toutefois, ainsi que nous l'avons relevé ci-dessus, le commissaire-réviseur dépasserait la tâche qui lui est impartie s'il révélait à des personnes extérieures aux organes de gestion responsables de l'entreprise l'existence d'infractions à des lois et règlements dont il n'est pas spécifiquement chargé de vérifier la bonne application.

Si le réviseur est d'avis que la violation de la réglementation est intentionnelle et importante, il devrait s'assurer que les organes responsables de l'administration de la société au plus haut niveau (conseil d'administration ou gérant) en sont informés sans délai.

- La seconde mesure à prendre concerne les comptes annuels. S'il y a une infraction avérée susceptible d'entraîner un préjudice financier pour la société, le commissaire-réviseur doit recommander à la direction de l'entreprise de constituer une provision pour risques et charges destinée à couvrir le risque constaté. Cette situation pourrait avoir des applications importantes en matière d'environnement.

Dans la mesure où le non-respect de la législation a un effet important sur les comptes annuels et n'a pas été traité de façon appropriée dans ces comptes, le réviseur ne pourrait émettre une attestation sans réserve. Les réserves ne sont pas directement liées à la violation d'une législation, ainsi que ceci a été exposé ci-dessus, mais bien au fait que les comptes annuels ne sont pas susceptibles de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise, alors qu'un risque de charges important dont l'origine peut être identifiée au cours de l'exercice n'a pas été traité de façon appropriée dans les états financiers.

Selon la doctrine internationale, le réviseur pourrait également estimer que sa démission est devenue nécessaire lorsque l'organe d'administration de l'entreprise refuse de prendre des actions destinées à porter remède à la situation d'illégalités constatées. Toutefois, conformément à l'article 64 quinquies, al. 3 lois soc., la démission du commissaire-réviseur ne pourra jamais avoir lieu dans une telle hypothèse que lors d'une assemblée générale et après avoir fait un rapport par écrit sur les raisons de la démission. En outre, le commissaire-réviseur démissionnaire sera tenu d'informer son successeur sur les circonstances qui l'ont amené à renoncer à sa mission (art. 24 de l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises).

Par contre, lorsque des mesures ont été prises par l'organe d'administration en vue de porter remède à la situation, en corrigeant les procédures en vigueur, en apportant aux comptes les corrections qui s'imposent et/ou en constituant les provisions nécessaires, le commissaire-réviseur remettra normalement un rapport sans réserve. L'objectif premier de sa mission est rempli puisque ces amendements aux procédures et aux comptes lui permettent de dire que désormais les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine de la situation financière et des résultats de l'entreprise.

On peut se référer par analogie à l'article 65, 6° lois soc. selon lequel le commissaire n'a pas à mentionner une infraction au droit des sociétés lorsque le conseil d'administration a pris les mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée. A fortiori doit-il en aller de même lorsqu'il s'agit de réglementation dont le commissaire n'a pas pour fonction principale de vérifier le respect.

6. L'IMPACT DES ASPECTS ENVIRONNEMENTAUX ET DES RISQUES ENVIRONNEMENTAUX SUR LA SITUATION FINANCIERE DE L'ENTREPRISE : LE RAPPORT

Bruno DE KLERCK

Reviseur d'entreprises
Collaborateur scientifique
Service d'études I.R.E. (*)

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	74
6.1. RELATION AVEC LE MANAGEMENT	74
6.1.1. La lettre de déclaration	74
6.1.2. La lettre de recommandation	75
6.2. LES RAPPORTS LEGAUX	75
6.2.1. Le rapport de gestion du conseil d'administration à l'assemblée générale	75
6.2.2. Le rapport du commissaire-reviseur	76
6.2.2.1. Principes	76
6.2.2.2. L'attestation avec réserves	76
6.2.2.3. Le refus d'attestation	77
6.2.2.4. La déclaration d'abstention	77
6.3. LES COMPTES CONSOLIDES	78
6.4. RELATION AVEC LE CONSEIL D'ENTREPRISE	79
CONCLUSION	79

(*) Un texte dans le même sens a été rédigé par l'auteur afin d'être publié dans «Audit d'environnement et comptes annuels» (Kluwer).

INTRODUCTION

Nous avons longuement analysé dans les chapitres précédents l'influence de l'environnement et de ses problèmes au niveau des comptes annuels et nous n'y reviendrons donc pas. L'objectif du présent chapitre est d'indiquer clairement à quels endroits autres que les comptes annuels, le problème de l'environnement peut être évoqué dans les documents de la société. Il s'agit en l'occurrence du rapport de gestion du conseil d'administration et du rapport sur les comptes annuels établi par le commissaire-reviseur. Dans la plupart des cas, ces deux documents sont publiés et tout tiers peut en prendre connaissance. Tout comme pour les comptes annuels, des prescriptions juridiques très strictes doivent être respectées pour leur établissement.

Les informations à présenter au conseil d'entreprise ne prévoyant pas explicitement la problématique environnementale, il est clair que lors des discussions dans ce conseil, ces problèmes peuvent être traités.

Nous parcourons également les aspects environnementaux spécifiques qui peuvent se présenter lors de l'établissement et du contrôle des comptes consolidés.

En premier lieu, nous discuterons la relation avec le management. Nous verrons dans quelle mesure la lettre de déclaration peut être utilisée par le reviseur d'entreprises pour étayer le matériel probant en matière d'environnement. Nous complétons par la lettre de recommandation (management letter) qui permettra d'éclairer le rôle de conseil du reviseur d'entreprises.

6.1. RELATION AVEC LE MANAGEMENT

Dans le texte qui suit, nous présentons d'une façon chronologique la lettre de déclaration ainsi que la lettre de recommandation.

6.1.1. La lettre de déclaration

La lettre de déclaration fait partie des techniques auxquelles le reviseur d'entreprises peut avoir recours pour réunir des éléments probants suffisants pour étayer l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels (Institut des Reviseurs d'Entreprises (I.R.E.), Vademecum du reviseur d'entreprises, Les missions de revision - contexte juridique et technique, Bruxelles, Kluwer Editorial, 1991, p. 165-166). Dans cette déclaration, les dirigeants confirment leur responsabilité quant à la présentation correcte du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise, et plus spécifiquement de certains faits ou événements (ou l'absence de ceux-ci), susceptibles d'influencer les comptes annuels (I.A.G. 22, Representations by management, octobre 1985, paru dans le C.B.N.C.R., International Auditing Guidelines, Bruxelles, n° 2, 1991, p. 58).

Encore faut-il recourir à cette procédure d'audit avec la prudence qui s'impose. Les éléments probants obtenus de tiers sont plus fiables que les documents internes et le reviseur d'entreprises tentera d'obtenir des éléments probants d'origines différentes qui se corroborent entre elles. La lettre de déclaration ne pourra jamais être utilisée pour se substituer à d'autres éléments probants que le profes-

sionnel peut obtenir, comme par exemple les confirmations des avocats ou l'examen des procès-verbaux des réunions du conseil d'administration ou du comité de direction (I.A.G. 22, o.c., p. 59).

Dans certains cas cependant, le reviseur d'entreprises n'aura que la lettre de déclaration pour obtenir du matériel probant. On pensera notamment à des actions en responsabilité pour l'environnement non encore notifiées, qui devraient éventuellement être mentionnées dans l'annexe. Il demandera aux dirigeants de confirmer, dans leur lettre de déclaration, qu'au mieux de leur information, ils ignorent l'existence de telles actions. Cette demande de confirmation de la direction peut aussi s'appliquer aux aspects environnementaux et plus particulièrement aux litiges en cours.

Un autre point important dans la lettre de déclaration concerne «les événements survenus après la date de clôture de l'exercice». Si ces événements, survenus après la clôture des comptes sous revue, sont susceptibles d'avoir une influence significative sur le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise, il faudra soit que les comptes annuels soient adaptés en conséquence, soit les commenter dans l'annexe.

Un tel événement pourrait être, par exemple, le retrait d'une autorisation par l'autorité de surveillance, en raison du non respect des conditions prévues dans celle-ci.

6.1.2. La lettre de recommandation

Dans le cadre de sa mission de conseil, le reviseur pourra aussi formuler des suggestions en matière d'environnement au moyen d'une lettre de recommandation (management letter). Ce document pourrait notamment analyser certaines faiblesses dans l'organisation administrative et du contrôle interne, commenter les effets possibles de ces faiblesses et faire des suggestions pour y remédier. Cette lettre de recommandation pourrait notamment attirer l'attention sur l'absence au sein de l'entreprise:

- de procédures de contrôle interne appropriées en matière de risques pour l'environnement;
- d'un système approprié de contrôle de l'environnement;
- de certaines autorisations requises;
- d'actions visant à parer aux risques pour l'environnement.

6.2. LES RAPPORTS LEGAUX

Dans le texte qui suit, nous distinguons de façon chronologique la rédaction du rapport de gestion et du rapport du commissaire-reviseur.

6.2.1. Le rapport de gestion du conseil d'administration à l'assemblée générale

En fonction des circonstances, l'entreprise devra procéder, non seulement à la comptabilisation d'une provision pour risques et charges ou à une mention dans

les annexes, mais aussi à un commentaire sur les risques d'environnement dans le rapport de gestion établi par le conseil d'administration. Conformément à l'article 77, alinéa 4 LCSC, ce rapport doit comporter des informations sur les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur le développement de la société ainsi que des indications relatives aux activités en matière de recherche et de développement.

En application de l'article 80 LCSC, le rapport de gestion fait partie des documents que le conseil d'administration doit déposer en même temps que les comptes annuels et le rapport du commissaire-reviseur.

6.2.2. Le rapport du commissaire-reviseur

6.2.2.1. Principes

Le rapport sur les comptes annuels est la clef de voûte des travaux de contrôle accomplis par le commissaire-reviseur. Conformément à l'article 65 LCSC, ce rapport écrit et circonstancié doit être rédigé en vue de l'assemblée générale. Il mentionnera notamment si, à l'avis du commissaire-reviseur, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société et si le rapport de gestion comprend les informations requises par la loi et concorde avec les comptes annuels. Dans son rapport, le commissaire-reviseur indiquera et justifiera avec précision et clarté s'il estime ou non devoir émettre des réserves.

L'élément central du rapport est l'opinion du reviseur au terme de ses contrôles, concernant l'image fidèle que les comptes annuels donnent de la société. Cette opinion justifie la nature de l'attestation qu'il va délivrer à propos des comptes annuels.

Les comptes annuels doivent reprendre clairement toutes les informations nécessaires au lecteur pour obtenir une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société concernée. A défaut, et conformément au paragraphe 3.5.1. des Normes Générales de Revision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, le professionnel ne peut délivrer une attestation sans réserve (I.R.E., o.c., p. 170). Dans ce cas, les normes de revision font une distinction entre trois types d'attestation possibles:

- l'attestation avec réserves;
- le refus d'attestation;
- la déclaration d'abstention.

6.2.2.2. L'attestation avec réserves

Une réserve ne se justifie que si elle est significative pour l'opinion des tiers sur les comptes annuels. Il faut qu'elle soit justifiée avec clarté et précision et elle ne peut être de nature à enlever toute portée à l'attestation (I.R.E., o.c., p. 170).

A titre d'exemple, on pourrait citer la pollution des sols qui réduit fortement la valeur des terrains et à l'occasion de laquelle l'entreprise n'a enregistré ni une

réduction de valeur, ni constitué les provisions nécessaires en vue de l'assainissement. Dans une telle hypothèse, le commissaire-reviseur pourrait être amené à formuler des réserves relatives aux rubriques correspondantes des comptes annuels, après avoir mentionné clairement la nature des faits et dans la mesure du possible leur impact chiffré sur la position financière et les résultats de l'entreprise.

6.2.2.3. Le refus d'attestation

Si le reviseur est dans l'impossibilité d'approuver les comptes parce qu'il diffère d'opinion avec la direction sur plusieurs points importants au point d'exclure une attestation avec réserves, il refusera son attestation (I.R.E., o.c., p. 171).

Si l'exemple cité plus haut a pour effet de compromettre de manière très grave l'image fidèle de l'entreprise, par exemple parce que l'impact de la pollution revêt une importance très grande comparativement au total de l'actif et que les frais d'assainissement futurs sont tellement importants en comparaison aux capitaux propres, la situation amènera le reviseur à refuser son attestation.

Dans la mesure du possible, le rapport mentionnera aussi l'impact chiffré que ces divergences d'opinion peuvent avoir sur la situation financière et sur les résultats de l'entreprise.

6.2.2.4. La déclaration d'abstention

Conformément au paragraphe 3.5.7. des Normes Générales de Revision, le reviseur ne peut faire une déclaration d'abstention que dans les deux cas suivants (I.R.E., o.c., p. 171):

1. Lorsque les données fournies sont tellement insuffisantes qu'il devient impossible d'émettre un avis fondé sur le point de savoir si les comptes annuels reflètent fidèlement le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise;
2. Lorsque le reviseur d'entreprises se trouve confronté à des incertitudes inhabituelles portant sur la réalisation d'un événement touchant l'entreprise ou sur le montant d'une rubrique des comptes annuels et que cette incertitude est de nature à influencer de manière fondamentale la situation financière ou les résultats de l'entreprise.

On pourrait envisager qu'un événement se soit produit dans une entreprise dont l'impact sur l'environnement ne peut être évalué, ni par la direction de l'entreprise, ni par le commissaire-reviseur au moment où il rédige son rapport. Si même la mention de cet événement dans l'annexe ou dans le rapport de gestion du conseil d'administration paraît insuffisante au commissaire-reviseur, l'événement étant de nature à compromettre la continuité de l'entreprise, il fera une déclaration d'abstention.

Il importe enfin de rappeler qu'en application des normes générales de revision, le reviseur ne peut délivrer une déclaration d'abstention qu'après avoir mis tout

en œuvre pour vérifier si les comptes annuels donnent une image fidèle et après avoir constaté qu'il n'existe aucune technique de contrôle appropriée qui permettrait de lever les incertitudes qui justifient sa déclaration d'abstention.

Puisque la déclaration d'abstention ne donne aucune indication à l'utilisateur des comptes annuels quant à la crédibilité des comptes annuels dans leur ensemble, le rapport indiquera clairement les raisons qui justifient cette déclaration.

6.3. LES COMPTES CONSOLIDÉS

En principe, toutes les dispositions en matière d'environnement que nous avons analysées pour les comptes annuels simples s'appliqueront également aux comptes consolidés.

Les principes comptables et les règles d'évaluation appliquées dans le groupe en matière d'environnement devront être fixés d'avance. Ceci s'applique notamment aux:

- critères pour l'activation ou la prise en charge des investissements ou dépenses d'environnement;
- règles d'amortissement qui doivent s'appliquer;
- instructions relatives à la constitution de provisions pour risques et charges;
- règles d'évaluation à appliquer lorsqu'à la suite de risques environnementaux la continuité de l'exploitation est compromise.

On observe que le seuil de signification des risques en matière d'environnement sera plus élevé pour les comptes consolidés qu'il ne l'est pour les comptes annuels simples.

En outre, les comptes annuels de chacune des sociétés consolidées devront tenir compte de l'impact de la réglementation locale en matière d'environnement applicable aux filiales dans les divers pays ou régions.

La politique du groupe en matière d'impact sur l'environnement constitue à cet égard une donnée importante. Un événement écologique survenu dans une des filiales peut en effet avoir une importance majeure pour la réputation du groupe.

Parmi les mentions devant figurer dans l'annexe, aux termes de l'article 69 de l'arrêté royal du 6 mars 1990 relatif aux comptes consolidés des entreprises, peuvent porter sur des aspects environnementaux:

- VI. Les critères qui président aux évaluations dans les comptes consolidés des différents postes, et notamment aux constitutions et ajustements d'amortissements, de réductions de valeurs et de provisions pour risques et charges;
- XIV.C. Une ventilation des postes «Autres produits exceptionnels» et «Autres charges exceptionnelles», si ces postes représentent des montants importants;
- XV. Les indications suivantes relatives aux droits et engagements hors bilan:
 - B. Des indications relatives aux garanties techniques attachées à des ventes ou des prestations déjà effectuées;
 - C. Une information au sujet des litiges importants et des autres engagements importants.

En application de l'article 72 de l'arrêté royal du 6 mars 1990, un rapport de gestion devra accompagner les comptes consolidés, rapport qui exposera de manière fidèle l'évolution des affaires et la situation de l'ensemble consolidé.

Comme nous l'avons vu au point 6.2.1. pour les comptes annuels, le rapport de gestion comportera ici aussi des données sur les événements importants survenus après la clôture de l'exercice ainsi que des indications relatives aux activités en matière de recherche et de développement.

6.4. RELATION AVEC LE CONSEIL D'ENTREPRISE

Dans les informations à remettre au conseil d'entreprise, la problématique environnementale n'est pas visée telle quelle directement.

Indirectement, ces problèmes peuvent être discutés en particulier lors de la présentation de l'information de base. Nous pouvons faire référence ici (arrêté royal du 27 novembre 1993, art. 4) aux informations qui concernent la position concurrentielle de l'entreprise sur le marché; la production et la productivité; la structure financière; éventuellement aux budgets et aux calculs du prix de revient; mais surtout au programme et aux perspectives générales d'avenir de l'entreprise ainsi qu'à la recherche scientifique. Cette problématique n'aura pas eu elle-même une incidence sur la certification mais fera l'objet de discussions lors de la réunion du conseil d'entreprise qui traitera de l'information de base.

CONCLUSION

Si des problèmes d'environnement importants se manifestent dans une entreprise, le reviseur d'entreprises devra en tout cas se demander s'il y a lieu ou non d'en informer les tiers. Si une publication s'impose, elle peut passer par l'un des trois canaux que prévoit le droit des sociétés:

- les comptes annuels;
- le rapport de gestion établi par le conseil d'administration;
- le rapport du commissaire-reviseur sur les comptes annuels et le rapport de gestion.

7. ASPECTS ECOLOGIQUES ET RISQUES ENVIRONNEMENTAUX DANS LES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES

Theo BUTENEERS
Reviseur d'entreprises

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	82
7.1. LA FONCTION DE CONTROLE DU REVISEUR D'ENTREPRISES DANS LA PME	82
7.2. LA FONCTION DE CONSEIL DU REVISEUR D'ENTREPRISES DANS LA PME	84
7.2.1. La raison d'être de cette fonction	84
7.2.2. Les canaux qu'elle emprunte	85
7.2.3. Les critères	86
7.2.4. Les difficultés	87
7.2.5. La stratégie	88
7.2.6. Recommandations	89
7.2.7. Développements	89
7.2.7.1. La gestion intégrale de la qualité	89
7.2.7.2. Le Comité de sécurité, d'hygiène et d'embellissement des lieux de travail	90
7.2.7.3. Groupe de réflexion OCDE	91
CONCLUSION	92

INTRODUCTION

Les chapitres précédents analysent en termes généraux la position du réviseur d'entreprises face à l'environnement; la présente contribution examine les aspects écologiques et les problèmes d'environnement tels qu'ils se présentent dans les PME. Dans celles-ci, le réviseur d'entreprises joue à la fois le rôle de contrôleur et de conseil, devant prendre en compte un certain nombre d'aspects spécifiques.

7.1. LA FONCTION DE CONTROLE DU REVISEUR D'ENTREPRISES DANS LA PME

Nous examinerons ci-dessous les approches spécifiques à celles-ci en matière d'environnement dans le prolongement de l'étude du C.B.N.C.R. «La revision dans les petites et moyennes entreprises» (3/1991).

En sa qualité de contrôleur, le commissaire-réviseur devra se pencher sur la politique d'environnement et surtout sur ses conséquences financières. Quel rôle le commissaire-réviseur pourrait jouer à cet égard dans les PME? Le principe de l'image fidèle implique que les comptes annuels prennent en compte les éventuelles conséquences financières d'une pollution. C'est dire que les aspects liés à l'environnement ne manqueront pas d'influencer plusieurs rubriques des comptes annuels.

A ce jour, la loi comptable belge ne prévoit pas de dispositions spécifiques relatives à la présentation du coût et/ou des effets de la politique suivie par l'entreprise en matière d'environnement. Il n'y a pas de reddition de compte spécifique à ce sujet dans les comptes annuels. Il n'existe d'ailleurs pas d'audit environnemental un tant soit peu poussé. Par contre, les conséquences de situations environnementales peuvent influencer l'évaluation des actifs et donner lieu à la constitution de provisions pour risques et charges. Certaines sûretés peuvent perdre leur consistance. Et dans de nombreux cas, il s'agira de montants d'une importance significative dans les comptes annuels de l'entreprise.

L'instauration d'un système de protection de l'environnement par la direction de la PME ne peut être que profitable à la maîtrise des risques environnementaux. Le commissaire-réviseur vérifiera le bon fonctionnement d'un éventuel système de protection de l'environnement en s'assurant que les procédés, les procédures et les activités sont conformes aux objectifs de la gestion environnementale. A cet égard, il devra identifier un certain nombre d'aspects spécifiques liés soit à la nature même de la PME, soit à l'approche de la revision qui s'impose dans ce contexte.

Aspects caractéristiques de la PME

- Le type et le degré de formalisation peuvent différer d'une PME à l'autre, en fonction de la taille, de la nature, des activités, du style de management et des moyens disponibles.

- Les documents requis, par exemple des procédures écrites et des attributions formalisées de responsabilités sont rares dans une PME voire peu pertinentes.
- Dans une PME, les responsabilités en matière d'environnement se trouveront généralement concentrées entre les mains du dirigeant.
- Les mesures de contrôle se fondent beaucoup plus sur des échantillonnages que sur des mesures continues.

Approche de contrôle

- A côté des vérifications documentaires, le commissaire-reviseur attachera de l'importance aux entretiens avec le personnel dans les ateliers, afin de vérifier le fonctionnement du système de protection de l'environnement.
- Il procédera à des sondages appropriés en vue de vérifier la fiabilité de données pertinentes.
- L'élément le plus important que retiendra le commissaire-reviseur lors de son contrôle d'une PME, est l'adéquation entre d'une part, le degré de documentation et des moyens et d'autre part, la taille, la complexité et la nature de l'activité de la PME y compris son impact sur l'environnement.

Pour mettre en oeuvre son contrôle, le commissaire-reviseur doit examiner l'inventaire des obligations environnementales qui incombent à l'entreprise (la situation «soll»). Une fois cet inventaire établi, le commissaire-reviseur devra vérifier l'observation effective des obligations par l'entreprise (la situation «ist»). C'est sur la base des résultats d'un éventuel système de protection de l'environnement et sur le rapport entre les situations «soll» et «ist», que le commissaire-reviseur se fera une opinion sur la qualité des mesures prises et sur la fiabilité du système mis en place.

Les travaux de revision des comptes annuels prendront en compte les risques et les incertitudes que révélera l'examen du système de protection de l'environnement. La certification des comptes annuels implique en effet que le commissaire-reviseur se fasse une opinion sur l'application correcte des règles d'évaluation. Il sera attentif, à cet égard, aux effets de la pollution éventuelle des sols, aux estimations de durée de vie des immobilisations et à l'évaluation des stocks.

La connaissance des processus de fabrication acquise par le reviseur d'entreprises jouera un rôle essentiel. Il travaillera sur la base d'un questionnaire écologique, comprenant notamment des questions dans les domaines suivants:

- la situation (le sous-sol? Les risques pour les captations d'eau? La présence de réservoirs souterrains?);
- les autorisations (des autorisations ont-elles été accordées? Celles-ci sont-elles assez récentes pour éviter des investissements ou des charges supplémentaires que lors de leur renouvellement?);

- les matières et les modes d'évacuation (installations d'épuration pour les déversements? L'enlèvement et/ou le traitement sont-ils confiés exclusivement à des entreprises agréées?) etc...

Un questionnaire détaillé en matière d'environnement est joint en annexe à la présente publication.

Il serait irréaliste d'imaginer qu'à l'heure actuelle toutes les entreprises, et partant toutes les PME, ont déjà développé un système de protection de l'environnement efficace. La mise en place d'un système inventariant, outre les prescriptions en vigueur, l'ensemble des activités nuisibles à l'environnement requiert un personnel suffisant en nombre et en compétence avec les conséquences financières qui en découlent. Le commissaire-reviseur sera souvent confronté à des entreprises qui n'appréhendent pas ou insuffisamment le cadre réglementaire et/ou les activités grevant concrètement l'environnement.

Dans ce cas, il est recommandé de procéder par étape.

- Dans un premier temps, le rapport du conseil d'administration devra faire état d'une pollution survenue. Il se recommande en l'hypothèse de mentionner l'action envisagée par la direction pour résoudre le problème.
- Au cours de l'exercice suivant, le résultat de l'enquête (de la pré-enquête) sur les causes de l'incident pourrait être mentionné dans l'annexe.
- Au cours de l'exercice suivant, l'entreprise peut constituer une provision, éventuellement en tenant compte des accords intervenus avec les autorités compétentes quant à l'urgence, aux charges, à la planification et à la procédure d'assainissement.
- Au cours des exercices ultérieurs, lorsque la pollution et les frais d'assainissement peuvent être mieux évalués, la provision sera dotée d'un montant annuel.

7.2. LA FONCTION DE CONSEIL DU REVISEUR D'ENTREPRISES DANS LA PME

7.2.1. La raison d'être de cette fonction

Pour faire face aux problèmes d'environnement, la plupart des pays européens ont entrepris de jeter les bases concrètes d'une politique environnementale. Cette politique se matérialise sous la forme d'interdictions et d'obligations, de règlements, d'autorisations et de transferts financiers (taxes, subventions). Les entreprises seront animées par la volonté d'échapper aux amendes en évitant de transgresser les normes, mais aussi de payer moins de taxes en polluant moins. C'est le principe du « pollueur payeur », mais aussi « plus on pollue, plus on paie ».

La qualité écologique n'est plus qu'une simple charge d'exploitation. Les problèmes d'environnement trouvent très souvent leur origine dans un manque d'organisation : insuffisance de précision dans la description des tâches et des responsabilités, manque de culture écologique, de planification, d'entraînement ou de

communication. Le management environnemental est donc devenu une nécessité, et le souci de l'environnement doit devenir un réflexe des gestionnaires.

La prise en compte de l'environnement s'intensifie ces dernières années dans les pays voisins et aussi en Belgique. L'Exécutif flamand a promulgué une série de règlements; le VLAREM I en matière d'autorisation et le VLAREM II relatif aux conditions environnementales pour les établissements à nuisance sont les deux règlements les plus connus.

Pour le chef d'entreprise d'une PME, il devient de plus en plus difficile d'appréhender l'ensemble des problèmes d'environnement. Le simple suivi individuel d'une législation en mutation rapide et des diverses obligations constitue une mission pratiquement impossible pour la PME. Ceci explique le besoin de soutien de plus en plus évident pour le groupe-cible des PME. Le responsable d'une PME se fera donc assister par des experts externes qui ont sa confiance.

7.2.2. Les canaux qu'elle emprunte

Le reviseur d'entreprises, étroitement associé à la vie de l'entreprise, a un rôle à jouer en complément des canaux traditionnels de conseil en matière d'environnement (les fédérations professionnelles, les organisations d'employeurs, les Chambres de Commerce et d'Industrie, les bureaux privés de conseil).

Les sources classiques d'information offrent au premier niveau les avis et encadrements parfois même gratuits pour les membres. Ces canaux ne font pas une concurrence directe aux avis externes. Les services qu'ils offrent se situent sur le plan organisationnel (administratif) et légal:

- la sensibilisation;
- l'assistance pour rencontrer les obligations en matière d'environnement, notamment:
 - demande et suivi des autorisations en matière d'environnement;
 - le conseil pour la mise en place des obligations légales;
 - le conseil en matière de fiscalité environnementale;
 - le suivi des obligations périodiques en matière d'environnement.

Le reviseur d'entreprises, spécialiste de l'organisation administrative et du contrôle interne, a un rôle important à jouer dans la conception de systèmes de protection de l'environnement dans les PME. Conseiller externe, le reviseur d'entreprises dispose de l'expérience requise dans les domaines suivants:

- enregistrement des marchandises;
- enregistrement des mouvements de marchandises;
- organisation administrative;
- contrôle interne;
- reddition de comptes.

Encore que moins expert dans le domaine technique, le reviseur d'entreprises pourra aussi se rendre utile dans la conception et/ou l'amélioration du système interne de maîtrise de l'environnement, la vérification du fonctionnement des mesures de contrôle prévues par ce système, ainsi que pour le contrôle des infor-

mations importantes pour la maîtrise de l'environnement. Le reviseur d'entreprises dans une PME peut jouer un rôle de guide pour le management dans le domaine administratif et aussi en matière de législation et de prescriptions. Il peut aussi combler le manque de communication qui se manifeste entre la direction de l'entreprise et les instances publiques.

A l'avenir, le reviseur d'entreprises devra toutefois compléter sa formation dans des domaines nouveaux:

- enregistrement des substances;
- procédures relatives au stockage et au traitement de substances dangereuses;
- séparation de fonctions dans le cadre des flux de déchets; cette question pose des problèmes très différents de ceux que soulèvent les marchandises ayant une valeur économique positive;
- les relations avec les autorités;
- les confirmations relatives aux litiges en cours;
- l'information environnementale dans le cadre des polices d'assurance.

7.2.3. Les critères

Le conseil aux PME en matière d'environnement doit répondre à des critères bien spécifiques: être approprié au secteur, financièrement supportable, disponible et compréhensible.

Le secteur des PME se distingue par les caractéristiques suivantes:

- La charge importante qui repose sur le chef d'entreprise, lui laisse peu de temps pour suivre l'évolution rapide de la législation en matière d'environnement, mener une réflexion créatrice, voire répondre aux obligations les plus élémentaires en matière d'environnement.
- Une hétérogénéité très poussée à l'intérieur même du secteur, implique de la part des experts-conseils, une approche tout aussi hétérogène, spécifiquement adaptée à l'entreprise.
- Une capacité financière relativement réduite, incite les chefs de PME à considérer que les coûts de l'assistance et certainement des investissements écologiques atteignent des niveaux injustifiables.

En outre, l'importance de l'enjeu écologique dépasse assez souvent l'appréhension que peuvent en avoir les chefs de PME.

- La législation en matière d'environnement, déjà très complexe, évolue très vite vers le principe du «pollueur payeur», si bien qu'un système écologique finit par devenir progressivement rentable.
- Les obligations légales sans cesse plus rigoureuses en matière de prévention de la pollution, le développement d'une politique européenne de management de l'environnement et la pression sociale toujours plus importante en faveur de la protection de l'environnement justifient que les PME aussi appli-

quent une politique très pointue en matière d'environnement. Dans ce contexte, il n'y a pas que les considérations sociales, mais aussi les aspects économiques qui jouent.

- Ces éléments font que la qualité écologique finit par être rentable à long terme dans les PME et influence favorablement leurs chances de survie.

7.2.4. Les difficultés

Il est évident que le système interne de protection de l'environnement évolue de plus en plus du domaine purement technique et juridique vers des choix de management et la définition d'une politique d'entreprise. Ce système aura progressivement des répercussions pour tous les aspects du management de l'entreprise.

Les problèmes d'environnement paraissent se ramener pour quelques 90% à des problèmes d'organisation. On peut citer les difficultés suivantes s'agissant de l'instauration d'un système de protection de l'environnement dans les petites entreprises.

Problèmes d'ordre général

- La législation en matière d'environnement est très complexe; d'où des difficultés et aussi des différences d'interprétation parmi les responsables d'entreprises, comme parmi les instances publiques.
- La plupart des entreprises ne signalent pas les modifications intervenues. Il s'ensuit que les autorisations très souvent ne correspondent plus aux réalités.

Problèmes organisationnels

- La plupart des entreprises se caractérisent par l'absence de politique, de communication, de reddition de comptes, de procédures et de budget. Il n'y a pas d'attribution précise des tâches aux divers responsables.

Problèmes techniques et juridiques

Le sol

- Il est rare que la qualité du sol soit connue;
- Les mesures de protection du sol sont très souvent insuffisantes.

Les déchets

- Triage insuffisant des déchets;
- Le stockage et la planification de l'élimination laissent souvent à désirer;
- La continuité de l'élimination n'est pas toujours assurée.

Les eaux

- L'autorisation de déversement ou l'autorisation d'extraction d'eaux souterraines est très souvent introuvable, voire inexistante;
- La qualité des eaux résiduaires s'écarte généralement des conditions de l'autorisation;
- Il est rare que l'on puisse éliminer séparément les eaux utilisées dans la lutte contre l'incendie.

L'air

- Des entreprises peuvent déroger aux conditions environnementales pour les installations nocives;
- Le plus souvent, il n'est procédé à aucune mesure.

Le bruit

- Les mesures ne sont effectuées qu'exceptionnellement.

7.2.5. La stratégie

Comme les particuliers et les grandes entreprises, les petites et moyennes entreprises sont à l'origine de problèmes d'environnement. Ces pollutions, si elles ne sont pas volontaires, n'en sont pas moins un effet secondaire de leurs activités économiques.

Les PME développeront un comportement stratégique ayant le choix entre les cinq stratégies citées ci-après.

1. La politique de l'autruche

«Nous ignorons les problèmes d'environnement et nous attendons simplement que la situation se normalise. Il sera toujours temps de se mettre en règle le jour où nous aurons une inspection. Il s'agit d'un phénomène de mode qui finira bien par passer.»

2. La stratégie défensive

«Nous faisons ce qui est requis par la loi parce que nous préférons éviter les ennuis. Notre responsable de l'environnement s'en occupe parmi ses nombreuses autres tâches, quand il a le temps. Nous optons pour la solution définitive la moins onéreuse.»

3. La stratégie réceptive

«L'expérience que nous avons acquise pour nous conformer à la nouvelle législation en matière d'environnement continuera à servir. Les configurations de produits que nous connaissons maintenant seront optimisées pour lutter contre la pollution de l'environnement et pour introduire des mesures de protection intégrées.»

4. La stratégie constructive

«En matière environnementale, nous assumons la responsabilité de nos produits, même après la vente. Nous concluons des conventions avec nos fournisseurs, nos clients et les concurrents, en vue d'atteindre ensemble un certain nombre d'objectifs.»

5. La stratégie offensive

«Nous développons de nouveaux produits non nuisibles pour l'environnement, la politique environnementale sera intégrée dans l'ensemble de la politique de l'entreprise, l'environnement devenant ainsi une partie intégrante de notre culture d'entreprise.»

7.2.6. Recommandations

A terme, la politique de l'autruche peut causer des dommages considérables à l'entreprise. Dans de très nombreux cas, les difficultés croissantes peuvent être évitées ou du moins réduites, pour peu que l'on y ait consacré, au niveau le plus élevé, l'attention requise en temps utile. Il vaut mieux intervenir à titre préventif plutôt que d'attendre que sous la pression du marché ou des autorités, des investissements considérables ne s'imposent à court terme. La mise en place d'une politique environnementale active finira donc par s'imposer à l'ensemble des entreprises, quelle que soit leur taille.

Nous pouvons encore formuler les recommandations suivantes à l'intention des responsables PME qui envisageraient d'instaurer un système de protection de l'environnement. Il importe de rappeler le rôle de conseil que peut jouer le réviseur d'entreprises, lors d'un premier audit environnemental.

- D'abord, il faut effectuer l'inventaire de l'impact environnemental de l'entreprise.
- Les développements futurs sur les plans politique et législatif et les développements de marché doivent être anticipés.
- Il faut privilégier la prévention.
- L'environnement doit être intégré à tous les niveaux de l'entreprise.

Seule cette approche permettra de déboucher sur un système de protection de l'environnement.

Les développements juridiques conduisent au renforcement du régime de responsabilité en matière de dommages écologiques; ils ne manqueront pas non plus de contribuer à une meilleure protection de l'environnement.

7.2.7. Développements

Nous nous arrêterons d'abord quelques instants à la relation entre le système de protection et le système global de garantie de la qualité, l'information à fournir au Comité de sécurité, d'hygiène et d'embellissement des lieux du travail et les activités d'un groupe de réflexion au sein de l'OCDE.

7.2.7.1. La gestion intégrale de la qualité

On peut s'attendre à une évolution des PME vers la qualification ISO-9000 dont la sécurité fait partie.

Il existe une relation entre la qualité totale et le système de qualité écologique. En fait le système de la qualité écologique est le pendant social de la qualité totale au niveau de l'entreprise. Les PME ont déjà appris et continuent à apprendre comment intégrer le système de qualité dans leur politique. Si elle réussit à rattacher le système de qualité écologique à la qualité totale, l'entreprise se retrouvera beaucoup plus vite dans un domaine familier. On connaît effectivement la démarche de la qualité totale, ses procédures, ses méthodes. Associer le système de qualité écologique à la qualité totale accélère le progrès environnemental.

Le label ISO représente dès aujourd'hui un avantage compétitif pour bon nombre d'entreprises, et on peut affirmer qu'à l'avenir, le label de qualité écologique totale finira par acquérir une importance au moins aussi grande. La sensibilisation croissante concernant la sauvegarde de l'environnement aura pour effet que les clients demanderont à leurs fournisseurs, outre une garantie de qualité, un processus de fabrication qui respecte l'environnement. Le label écologique deviendra un élément important dans la politique de commercialisation. Pour les financements aussi, cet élément sera pris en compte.

Il y aura des normes distinctes pour les systèmes de qualité écologique totale, par analogie avec les normes ISO-9000 bien connues applicables aux systèmes de qualité. Mais si le contrôle des systèmes de protection de l'environnement évolue de plus en plus dans le sens d'un contrôle intégral de la qualité, cette évolution influencera aussi l'audit environnemental.

L'avenir réside dans un audit intégré de qualité totale. L'environnement, la sécurité, la santé et la qualité devront faire l'objet d'un processus de contrôle unique. Ce principe rejoint une tendance nouvelle qui se manifeste en management selon laquelle, au sein d'une entreprise, la qualité est une et indivisible. Sans des conditions de travail respectueuses des normes d'hygiène et de sécurité, il serait vain de vouloir fabriquer des produits de qualité.

7.2.7.2. Le Comité de sécurité, d'hygiène et d'embellissement des lieux de travail

Selon l'arrêté royal du 8 février 1993 (M.B., 4 mars 1993), l'employeur est tenu également d'informer le Comité de sécurité, d'hygiène et d'embellissement des lieux du travail (Comité S.H.E.) concernant les aspects environnementaux. Il est manifeste que l'on entend étendre les compétences de cet organe de concertation à tout ce qui concerne l'environnement. A ce jour, l'entreprise n'était pas tenue de communiquer des informations concernant l'environnement, et c'est donc à ce niveau qu'un changement se produit.

Le Comité S.H.E. doit assurer la protection de la sécurité et de l'hygiène dans l'entreprise. En veillant au bien-être des travailleurs, le Comité S.H.E. contribue à la qualité de l'environnement. Il sera aussi organe de concertation en matière d'environnement.

Le Règlement général pour la protection du travail (R.G.P.T.) a été modifié en conséquence. L'article 54 quater, 5.3. du R.G.P.T. impose à l'employeur de fournir un certain nombre d'informations aux membres du Comité S.H.E. La documentation que l'employeur est tenu de réunir dépasse désormais les seuls problèmes de sécurité et d'hygiène pour s'étendre à l'environnement intérieur et extérieur.

Ladite documentation comprendra:

- les lois, les arrêtés et conventions en matière de sécurité, d'hygiène, d'environnement extérieur et intérieur applicables dans l'entreprise;
- les actes et documents dont ces lois, arrêtés et conventions imposent la communication;
- tout autre document établi au sein de l'entreprise visant à assurer la sécurité, l'hygiène, la protection de l'environnement intérieur et extérieur;

- l'inventaire des équipements et machines à contrôler par les organismes agréés en vertu de dispositions réglementaires;
- la liste et la localisation des substances et préparations dangereuses utilisées au sein de l'entreprise;
- la liste et les informations concernant les points d'émission existant dans l'entreprise dans le domaine de la pollution de l'air et de l'eau.

L'article 838 du R.G.P.T. prévoit que le chef d'entreprise doit mettre en place une politique active de prévention et l'appliquer, qu'il doit informer le comité, le consulter et collaborer pleinement avec lui.

A cet effet il doit plus particulièrement fournir aux membres du comité:

a) ...

«b) Toutes les informations nécessaires pour pouvoir émettre les avis en parfaite connaissance de cause. A cet effet, les membres du comité doivent être informés et pouvoir prendre connaissance de toutes les informations, tous les rapports, avis et documents, imposés ou non par la réglementation du travail ou par la réglementation relative à l'environnement qui se rapportent à la sécurité, à l'hygiène ou à l'environnement interne ou externe.

Ceci s'applique notamment aux informations, rapports, avis et documents que l'entreprise même doit fournir aux autorités, en exécution de la réglementation concernant l'environnement ou qu'elle doit tenir à leur disposition en exécution de la même réglementation.

Il en est de même pour les informations, rapports, avis et documents qu'une tierce entreprise doit rendre publics lors de sa demande d'autorisation d'exploitation si et dans la mesure où l'employeur peut faire valoir un droit d'examen de ces documents;»

c) ...

d) ...

«e) les informations qu'un membre du comité aurait demandées en ce qui concerne l'environnement externe;

f) annuellement un commentaire détaillé lors d'une réunion du comité en ce qui concerne la politique d'environnement menée par l'entreprise;

g) les informations au sujet des modifications apportées aux procédés de fabrication, aux techniques de travail ou aux installations lorsqu'elles sont susceptibles d'aggraver les risques existants pour la sécurité, l'hygiène et l'environnement interne et externe ou d'en créer de nouveaux, ainsi que dans le cas de la mise en oeuvre ou de la fabrication de produits nouveaux.»

7.2.7.3. Groupe de réflexion OCDE

La gestion de l'environnement c'est plus que la promulgation de normes. Au sein de l'OCDE un groupe de réflexion se penche sur l'intégration de la politique de l'environnement à la politique économique appliquée dans les pays membres. Ces travaux d'étude servent de base à l'élaboration de législations ultérieures, au niveau européen, national (fédéral) et régional.

Un très large consensus existe au sein de l'OCDE pour revoir la fiscalité actuelle sur la base de critères environnementaux:

- une imposition moins importante du travail;
- une taxation très forte pour les pollueurs;
- une harmonisation internationale de la fiscalité en matière d'environnement;
- une attention particulière pour les taxes en tant que source de financement pour des programmes écologiques.

Les experts de l'OCDE ont commencé à traduire leurs réflexions en propositions concrètes à l'intention des Etats membres, en s'inspirant manifestement du principe d'une taxation très lourde pour le pollueur, notamment par le biais de:

- l'instauration d'une taxe augmentée sur les émissions de CO₂;
- des redevances très élevées sur les décharges;
- des impôts sur la consommation de matières premières.

CONCLUSION

Le problème de l'environnement constitue l'un des grands défis pour les PME d'aujourd'hui. Dans ce contexte, on peut s'interroger sur le rôle du réviseur d'entreprises.

Certains, même de son propre milieu professionnel, semblent croire que le réviseur d'entreprises ne serait pas assez expert en la matière. En effet, s'agissant des aspects techniques des risques pour l'environnement, le réviseur d'entreprises n'est pas l'interlocuteur tout désigné pour les entreprises. La conception d'un système de protection de l'environnement et l'information sur ce système dépassent cependant et de loin les seuls éléments techniques relatifs aux causes et aux effets de la pollution. C'est dans ce contexte plus vaste que les connaissances du réviseur d'entreprises pourront être précieuses. Sa connaissance des processus administratifs et des formes de rapport expliquent l'utilité pour la PME d'intégrer un réviseur d'entreprises dans une équipe pluridisciplinaire étudiant les problèmes d'environnement.

En ce qui concerne le traitement des risques environnementaux dans les comptes annuels, le commissaire-réviseur pourra être davantage attentif à ces problèmes qu'il ne l'a été jusqu'à présent. C'est surtout dans les secteurs à risques, comme dans les industries qui produisent des quantités considérables de déchets (ou même des quantités moins importantes de déchets toxiques), ou dont le processus de production grève très fortement l'environnement qu'il faudra examiner si des mesures appropriées ont été prises pour prendre en compte ce risque accru pour l'environnement. En l'absence de telles mesures, il faudrait évaluer les répercussions possibles au niveau des comptes annuels et le niveau du risque de connaître des problèmes dans l'entreprise. Les risques environnementaux peuvent - comme mentionné dans les chapitres précédents - en effet être tels que, en l'absence d'information dans les comptes annuels, ceux-ci cessent de donner une image fidèle.