

F Information durabilité A1
MH/EDJ/JP
925-2024

Bruxelles, le 22 janvier 2024

AVIS

sur

**UN AVANT-PROJET DE LOI RELATIVE AU DEVOIR DE VIGILANCE,
À LA PUBLICATION, PAR CERTAINES SOCIÉTÉS ET GROUPES,
D'INFORMATIONS EN MATIÈRE DE DURABILITÉ ET À L'ASSURANCE
DE L'INFORMATION EN MATIÈRE DE DURABILITÉ**

Le 19 décembre 2023, le Conseil Supérieur des Indépendants et des P.M.E. a reçu de Mr. P-Y Dermagne, Vice-premier ministre, Ministre de l'Economie et du Travail, une demande d'avis sur un avant-projet de loi relative au devoir de vigilance, à la publication, par certaines sociétés et groupes, d'informations en matière de durabilité et à l'assurance de l'information en matière de durabilité.

Après consultation de la commission sectorielle n° 12 (Professions juridiques et économiques), de la commission Politique générale PME et de la commission Fiscalité, le Bureau du Conseil Supérieur a émis le 22 janvier 2024 l'avis suivant.

CONTEXTE

L'avant-projet de loi vise l'instauration d'un cadre légal pour le devoir de vigilance des entreprises (en attendant l'adoption de la proposition de directive européenne sur le devoir de vigilance en matière de durabilité des entreprises et modifiant la directive (UE) 2019/1937, COM (2022) 71) et la transposition en droit belge de la directive européenne en ce qui concerne la publication d'information en matière de durabilité par les entreprises (directive CSRD, Corporate Sustainability Reporting Directive 2022/2464).

L'ITAA et l'IRE ont également été invités à donner leur avis. Un avis commun des deux instituts sera transmis au ministre.

POINTS DE VUE

A. Devoir de vigilance pour les entreprises

Le 23 février 2022, la Commission européenne a présenté une proposition de directive au Conseil et au Parlement européen sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, COM(2022)71.

La nouvelle proposition prévoit un devoir de vigilance pour les entreprises afin d'identifier, de prévenir, d'arrêter, d'atténuer et de rendre compte des impacts négatifs sur les droits de l'homme et l'environnement dans leurs propres activités, celles de leurs filiales et dans la chaîne de valeur de l'entreprise. La proposition doit promouvoir un comportement durable et responsable des entreprises tout au long de la chaîne de valeur mondiale. Pour les entreprises, ces nouvelles règles offrent une sécurité juridique et des conditions de concurrence équitables. Pour les consommateurs et les investisseurs, elles offrent une plus grande transparence.

L'exposé des motifs note que l'adoption tardive de la directive par le régulateur européen a pour effet de priver les entreprises belges d'un instrument juridique pour régler leur devoir de vigilance, ce qui a un impact négatif sur la compétitivité des entreprises belges. En se dotant immédiatement d'une loi, la Belgique peut se préparer à la réglementation européenne qui s'appliquera dans quelques années. En outre, il n'est pas inutile de mentionner qu'un cadre réglementaire sur les règles appropriées de vigilance raisonnable contribue grandement à une meilleure qualité du rapport d'information sur la durabilité que certaines entreprises et groupes belges seront tenus de faire, ce qui sera également exigé par ce projet de loi (transposition de la directive CSRD).

Dans l'avant-projet de loi, les PME ne tombent pas directement sous le champ d'application.¹

Le Conseil Supérieur souhaite formuler les remarques suivantes concernant l'introduction d'un devoir de vigilance dans l'avant-projet de loi.

Il insiste sur le fait qu'il ne faut pas faire du *goldplating* et demande de ne pas introduire un devoir de vigilance au niveau national de sa propre initiative, mais d'attendre une approbation au niveau européen sur la proposition de directive. De plus, le Conseil Supérieur souligne que la proposition de la Commission européenne prévoit également des mesures d'accompagnement pour soutenir toutes les entreprises, y compris les PME, pour lesquelles les règles peuvent avoir une incidence indirecte.²

Le Conseil Supérieur relève que le 14 décembre 2023, un accord préliminaire a été conclu entre le Conseil et le Parlement sur la durabilité des entreprises³. Introduire des obligations de devoir de vigilance dans l'avant-projet de loi est donc prématuré, inefficace et contre-productif au regard des exigences de devoir de vigilance qui ne sont pas encore connues au niveau européen et de l'avant-projet de loi qui semble aller au-delà de ce que propose la Commission européenne. Il demande donc d'attendre la publication de la directive.

Le Conseil Supérieur relève également les observations particulières suivantes sur l'avant-projet de loi.

L'article 5 de l'avant-projet de loi (nouvel article III. 97 du CDE) prévoit que "pour élaborer de manière appropriée son plan de vigilance, l'entreprise s'appuie sur les référentiels européens et internationaux reconnus. Les référentiels et les modalités pour l'établissement du plan de vigilance sont fixés par le Roi, après délibération en Conseil des ministres". Le Conseil Supérieur demande de tenir compte du fait que les référentiels choisis peuvent également avoir un impact sur le cadre volontaire qui émergera à la suite de cette réglementation.

Le Conseil Supérieur note que l'article 7 de l'avant-projet de loi (nouvel article III. 99 du CDE) oblige les entreprises à publier leur projet de plan de vigilance et à prendre en compte les réactions des ONG et des autres parties prenantes. Selon le Conseil Supérieur,

¹ L'article 4 de l'avant-projet de loi (nouvel article III.96. CDE) détermine le champ d'application, à savoir :
"Le présent chapitre est d'application aux entreprises suivantes:

1° les entreprises constituées sous la forme juridique d'une société avec personnalité juridique et qui dépassent pendant deux exercices consécutifs, à la date de clôture de l'exercice, au moins deux des trois critères suivants :

a) un total du bilan de 25 millions d'euros ;

b) un chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée, de 50 millions d'euros ;

c) un nombre de travailleurs en moyenne annuelle de 250.

2° les entreprises qui sont une société mère d'un groupe, et qui dépassent pendant deux exercices consécutifs à la date de clôture de l'exercice au moins deux des trois critères suivants :

a) un total du bilan consolidé de 25 millions d'euros ;

b) un chiffre d'affaires annuel consolidé, hors taxe sur la valeur ajoutée, de 50 millions d'euros ;

c) un nombre de travailleurs du groupe en moyenne annuelle de 250, sur base consolidée.

Les dispositions du présent chapitre ne sont pas d'application à la Banque Nationale de Belgique."

² Article 14 de la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, COM (2022 71))

³ Communiqué de presse [du Conseil du 14 décembre 2023](#) sur l'accord provisoire entre le Conseil et le Parlement sur le devoir de vigilance des entreprises.

il est sans précédent que les ONG aient ainsi un droit de regard direct sur la politique d'une entreprise. Même si la grande majorité des PME ne seront pas soumises à l'obligation légale de vigilance proposée, le Conseil Supérieur demande la suppression de cette disposition afin d'éviter de créer un précédent pour d'autres réglementations. En outre, il convient d'éviter à tout moment que les PME soient affectées par cette obligation de quelque manière que ce soit.

L'article 11 de l'avant-projet de loi (nouvel article 103 CDE) charge le Roi de créer un comité d'accompagnement. Le Conseil Supérieur se félicite de cette initiative, mais demande que l'on tienne également compte de la fourniture de conseils et d'orientations sur mesure aux PME.

L'article 12 de l'avant-projet de loi (nouvel art. III. 104 CDE)⁴ divulgue les infractions à l'obligation de vigilance. Le Conseil Supérieur est préoccupé par la publication des infractions sur les sites web du SPF Économie et de l'entreprise et demande que l'on veille à ce que de telles obligations n'aient pas un effet de ruissellement et ne soient pas imposées aux PME dans le cadre de développements futurs.

Comme seules les entreprises sont reprises sous le champ d'application, cela ne s'applique pas aux associations ni au secteur public. Le Conseil Supérieur se demande s'il ne s'agit pas là d'une discrimination, outre le fait que les pouvoirs publics doivent donner le bon exemple. Les grandes associations qui répondent aux mêmes critères tels que stipulés dans l'article 4 du projet de loi (nouvel article III.96 CDE) que le champ d'application détermine pour les entreprises et les pouvoirs publics peuvent également exercer des activités économiques. Le Conseil Supérieur estime que le fait de soumettre uniquement les entreprises à ces obligations peut créer une concurrence déloyale.

B. Publication d'informations en matière de durabilité (CSRD)

Actuellement, seuls les grands organismes d'intérêt général sont légalement tenus de communiquer leurs informations non financières. La loi du 3 septembre 2017 relative à la publication d'informations non financières et d'informations sur la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes a transposé en droit belge la directive NFRD, la directive européenne 2014/95/UE du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations sur la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes.

En l'occurrence, la loi ne prévoit pas d'obligation légale pour avoir une assurance sur les informations non financières d'une entreprise. Le contrôleur légal des comptes (commissaire) est seulement tenu de confirmer que la déclaration non financière de l'entité contient les informations requises et qu'elle est cohérente avec les informations incluses dans les états financiers pour le même exercice.

⁴ L'article 12 de l'avant-projet de loi (nouvel article III.104 CDE) : *“Art. III.104. Par dérogation aux dispositions du Livre XV, les infractions aux dispositions visées à l'article III.97 sont publiées :*

1° sur le site web du Service public fédéral Economie, P.M.E., Classes moyennes et Energie, avec mention de la dénomination de l'entreprise, du siège social, du numéro d'entreprise, de la nature de l'infraction et de l'exercice social auquel l'infraction se rapporte ;

2° sur le site web de l'entreprise, dans la langue de la région où le siège social est établi, avec mention de l'infraction et de l'exercice social auquel l'infraction se rapporte. Le Roi détermine les modalités complémentaires de la publication des infractions. Le ministre qui a l'Economie dans ses attributions désigne les fonctionnaires chargés de la constatation des infractions.”

En effet, la Commission européenne a évalué, dans le cadre du Green Deal, les règles européennes en matière de publication d'informations non financières par les entreprises et a adopté la directive sur les rapports de durabilité des entreprises (directive CSRD), qui obligera davantage d'entreprises à rendre compte de leur impact sur l'homme et le climat à partir de 2024. La directive vise à garantir une plus grande transparence en matière de durabilité et à en améliorer la qualité.

La directive CSRD permettra entre autres de remédier à une série de lacunes de la directive 2014/95/UE et d'étendre considérablement son champ d'application. Tandis que la directive NFRD prévoit que seules les entreprises et les entreprises mères qui sont de grandes entités d'intérêt public occupant plus de 500 travailleurs doivent rédiger et publier une déclaration d'informations non financières, la directive CSRD soumettra toutes les grandes entreprises et tous les grands groupes à l'obligation de publication d'information en matière de durabilité dans leur rapport annuel. Il en va de même pour les sociétés mères et leurs filiales. De plus, les entreprises cotées sur un marché réglementé devront rédiger et publier de l'information en matière de durabilité, quelle que soit leur taille. Une exception est toutefois faite pour les micro-entreprises.

La directive CSRD prévoit également l'obligation pour certaines entreprises non européennes, actives économiquement au sein de l'Union européenne, de rédiger et publier de l'information en matière de durabilité. Cette mesure répond à la du monde de l'entreprise européen de tendre vers des conditions de concurrence plus équitables entre les entreprises européennes et leurs concurrents non européens sur le marché européen.

En Belgique, les entreprises qui entrent dans le champ d'application de la CSRD sont celles qui sont couvertes par les dispositions du Code des sociétés et des associations. En principe, cela ne s'applique pas aux associations ni au secteur public, car ils ne sont pas couverts par la directive.

L'objectif premier de la directive européenne sur la publication d'informations en matière de durabilité est d'améliorer la qualité et la comparabilité des rapports d'information en matière de durabilité établis par les entreprises. Cela permettra de sensibiliser les entreprises à la responsabilité sociale et d'améliorer leurs connaissances en la matière. Grâce à ces rapports, les investisseurs, les consommateurs et les intéressés sont également mieux à même d'évaluer les performances et l'impact des entreprises en matière de durabilité et d'encourager ces entreprises à entreprendre de manière socialement responsable.

Les entreprises devront communiquer leurs informations en matière de durabilité en se fondant sur les normes européennes de publication d'informations en matière de durabilité (European Sustainability Reporting Standards, ESRS). Ce faisant, la directive introduit l'obligation pour les entreprises de rendre compte à la fois de la manière dont les questions de durabilité affectent leurs résultats, leur situation et leur évolution (perspective "de l'extérieur vers l'intérieur") et des effets qu'elles ont sur les personnes et l'environnement (perspective "de l'intérieur vers l'extérieur"). C'est ce que l'on appelle le concept de "double matérialité". Les PME présentes sur les marchés réglementés de l'Union dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation devraient être autorisées à établir des rapports conformément à des standards proportionnées à leurs capacités et à leurs ressources et adaptées à l'échelle et à la complexité de leurs activités. Dans ce contexte, il convient de souligner l'importance d'une méthode de calcul objective et uniforme (par exemple, la réduction des émissions de gaz à effet de serre). La Commission adopte des actes délégués à

cette fin au plus tard le 30 juin 2024. Les PME qui n'ont pas de titres admis à la négociation sur les marchés réglementés de l'Union devraient également avoir la possibilité d'utiliser ces standards proportionnés sur une base volontaire.

Les publications d'informations en matière de durabilité pour les PME pourraient également constituer une référence pour les entreprises relevant du champ d'application de la présente directive modificative en ce qui concerne le niveau d'information en matière de durabilité qu'elles pourraient raisonnablement exiger des PME qui sont des fournisseurs ou des clients dans la chaîne de valeur de ces entreprises.

L'absence d'assurance obligatoire de l'information non financière s'est révélée être l'une des principales lacunes dans l'application de la directive NFRD. L'absence de contrôle de l'information non financière entraîne une hausse du risque de greenwashing et de "boilerplating". La directive CSRD impose l'assurance de l'information en matière de durabilité afin de garantir une qualité élevée de l'information en matière de durabilité qui est publiée.

Dans le cadre de la transposition, la directive offre plusieurs options concernant la fourniture d'une assurance sur les informations en matière de durabilité aux grandes entreprises ou aux PME cotées (à l'exclusion des microsociétés cotées) ou aux petites sociétés d'intérêt public. Ainsi, outre le contrôleur légal des comptes, un autre réviseur d'entreprises que le contrôleur légal des comptes ou un prestataire indépendant de services d'assurance accrédité peuvent être admis à exercer cette activité.

En ce qui concerne le type d'assurance, la directive prévoit qu'au cours des premières années d'application du CSRD, les sociétés devront faire auditer leur rapport sur la base d'une mission d'assurance limitée. Le fournisseur d'assurance devra ainsi exprimer une conclusion sur la fiabilité des informations sous forme négative. La Commission européenne adoptera ces normes d'assurance limitée d'ici le 1er octobre 2026 par le biais d'actes délégués. Entre-temps, les États membres peuvent appliquer des normes, des procédures ou des exigences nationales en matière d'assurance. L'Union européenne prévoit d'augmenter progressivement le niveau d'assurance requis jusqu'à l'assurance "avec une certitude raisonnable". La Commission adoptera des actes délégués prévoyant des normes d'assurance raisonnable d'ici le 1er octobre 2028, après une évaluation visant à déterminer si l'assurance raisonnable est réalisable pour les auditeurs et les entreprises.⁵

À ce jour, il n'existe aucune norme européenne ou nationale. Actuellement, les seules normes pour réaliser cette évaluation sont les normes internationales d'audit, notamment les normes internationales sur les missions d'assurance, et plus particulièrement la norme ISAE 3000 sur les missions d'assurance autres que les audits ou les examens d'informations financières historiques. Le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) travaille actuellement à la publication d'une norme globale pour l'assurance de la publication d'informations en matière de durabilité (la norme internationale sur l'assurance en matière de durabilité ISSA 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements (ISSA 5000)). Afin d'harmoniser la certification des informations en matière de durabilité dans les États membres, le Comité des organes de supervision de l'audit européen (CEAOB) est invité à adopter des lignes directrices non contraignantes pour déterminer les procédures

⁵ En tenant compte des résultats de cette évaluation et si cela s'avère approprié, ces actes délégués déterminent la date à partir de laquelle ledit avis devrait être fondé sur une mission d'assurance avec une assurance raisonnable basée sur ces normes d'assurance.

à suivre lors de l'émission d'un avis d'assurance sur la publication d'informations en matière de durabilité, jusqu'à ce que la Commission adopte une norme d'assurance sur le même aspect. On peut s'attendre à ce que la Commission européenne et le CEAOB prennent en compte cette proposition de l'IAASB.

La directive CSRD s'applique à partir du 1er janvier 2024 aux entreprises actuellement couvertes par la directive sur l'information non financière (NFRD) et à partir de 2025, à toutes les grandes entreprises. Pour les PME cotées, à l'exception des micro-entreprises cotées, la directive CSRD s'appliquera à partir du 1er janvier 2026.

Le Conseil Supérieur a formulé les commentaires suivants concernant l'avant-projet de loi.

Une expansion des professionnels des services d'assurance dans les PME

A. Situation

Le Conseil Supérieur note que la formulation générale du concept de "certification des informations relatives à la durabilité" dans l'avant-projet de loi donne l'impression qu'en plus des grandes entreprises⁶ ou des entreprises cotées en bourse (à l'exclusion des micro-entreprises⁷), des petites entreprises qui sont des organisations d'intérêt public et des entreprises qui font partie d'un groupe qui doit se consolider⁸, les PME auront (devront avoir) également recours à un auditeur pour effectuer la certification des informations relatives à la durabilité. En effet, le Conseil Supérieur note que les PME seront également affectées directement ou indirectement par les conséquences de ces réglementations.

Certes, le projet de loi opte également pour l'autorisation d'un réviseur d'entreprises autre que le commissaire aux comptes, et prévoit la possibilité d'autoriser un prestataire de services d'assurance indépendant accrédité sur le marché de l'assurance de l'information sur la durabilité pour les sociétés auxquelles incombent cette obligation. Toutefois, étant donné que

⁶ Article 18 de l'avant-projet de loi (nouvel article 3:6/1 §1 CSA) détermine le champ d'application, à savoir :
"Le présent chapitre est d'application aux entreprises suivantes :

1° les entreprises constituées sous la forme juridique d'une société avec personnalité juridique et qui dépassent pendant deux exercices consécutifs, à la date de clôture de l'exercice, au moins deux des trois critères suivants :

a) un total du bilan de 25 millions d'euros ;
b) un chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée, de 50 millions d'euros ;
c) un nombre de travailleurs en moyenne annuelle de 250.

2° les sociétés cotées visées à l'article 1:11."

⁷ L'article 18 de l'avant-projet de loi (nouvel article 3:6/1 §2 CSA) détermine le champ d'application, à savoir :
"La présente section ne s'applique pas :

1° aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite et aux groupements européens d'intérêt économique dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques ;
2° aux sociétés cotées qui à la date de bilan du dernier exercice clôturé ne dépassent pas plus d'un des critères suivants :

a) un nombre de travailleurs en moyenne annuelle de 10 ;
b) chiffre d'affaires net, visé à l'article 1:31/2, 5°: 900.000 euros ;
c) total du bilan: 450.000 euros ;

3° à la Banque Nationale de Belgique, à l'exception de l'article 3:6/2."

⁸ Article 31 de l'avant-projet de loi (nouvel article 3:32/1 §1 CSA) « Le présent article est d'application aux sociétés mères des groupes qui dépassent pendant deux exercices sociaux consécutifs au moins deux de critères suivants à la date du bilan et sur base consolidée :

1° un total de bilan consolidé de 25.000.000 euros ;
2° un chiffre d'affaires consolidé de 50.000.000 euros ;
3° un nombre de travailleurs en moyenne annuelle de 250. »

le projet de loi prévoit qu'à l'issue d'une période de trois ans à compter de l'entrée en vigueur du projet de loi, les IASP seront autorisés à demander une telle accréditation, sauf si le Roi, par un arrêté délibéré en Conseil des ministres et après une évaluation du marché de la certification des informations de durabilité, décide de ne pas autoriser les IASP à demander une telle accréditation, notamment si les conditions d'accès au marché ne sont pas remplies, il n'existe pas de clarté concernant l'option qu'a une PME pour désigner un prestataire de services d'assurance autre qu'un réviseur d'entreprises.

L'avant-projet de loi crée un cadre juridique uniquement pour les réviseurs d'entreprises, dans lequel un réviseur d'entreprises pourra démontrer son expertise en la matière par le biais d'une formation continue, d'un stage et d'examens, et définit le concept de "mission d'audit" de manière plus large en reprenant l'assurance en matière de durabilité dans la définition de la mission d'audit comme toute mission visant à fournir un avis d'expert sur les informations relatives à la durabilité fournies par une entreprise ou une institution.

Le Conseil Supérieur souhaite également s'assurer qu'une PME ne sera pas limitée à ne faire appel qu'à un réviseur d'entreprises pour obtenir une assurance sur les informations relatives à la durabilité que dans la mesure où :

- les réviseurs d'entreprise sont le seul groupe professionnel pour lequel l'assurance en matière de durabilité est une mission légale mentionnée par la loi, y compris pour les PME (cf. la nouvelle définition de la "mission d'audit")
- les réviseurs d'entreprise constitue le seul groupe professionnel qui pourra démontrer qu'il possède l'expertise nécessaire dans ce domaine. Ceci en incluant légalement l'assurance en matière de durabilité dans la formation continue, les examens et les stages des réviseurs d'entreprise.
- en ne levant pas l'option d'admettre des fournisseurs d'assurance indépendants accrédités, aucun autre groupe professionnel n'est en mesure de démontrer des garanties d'expertise équivalentes.

Afin de maintenir la charge et les coûts pour les PME à un niveau aussi bas que possible, le Conseil Supérieur estime qu'il est essentiel que les PME disposent d'un choix suffisant de fournisseurs d'assurances en matière de durabilité.

Le Conseil Supérieur estime que cette restriction du choix des prestataires d'assurance en cas d'assurance volontaire chez les petites sociétés créera une charge administrative et financière disproportionnée pour les PME. En outre, cela jouera sans aucun doute un rôle négatif dans la décision d'une PME de divulguer volontairement l'assurance de l'information en matière de durabilité. Le Conseil Supérieur souligne que le fait de rendre l'assurance volontaire de durabilité plus difficile pour les petites entreprises va à l'encontre de la philosophie de la politique européenne de durabilité, qui vise également à encourager les PME à participer et à contribuer pleinement à la transition vers une économie durable telle que décrite dans le Green Deal européen.

Le Conseil Supérieur attire également l'attention sur le fait que les PME qui devront rédiger des informations sur la durabilité sous la pression de leur gros client et qui devront faire réaliser une assurance sur ces informations.

La directive prévoit en effet que les informations en matière de durabilité communiquées par une grande entreprise doivent inclure des informations sur l'ensemble de la chaîne de valeur de l'entreprise, y compris ses propres activités, ses produits et services, ses relations d'affaires et sa chaîne d'approvisionnement.⁹

Bien que les PME elles-mêmes ne tombent pas directement sous le champ d'application de la loi, elles seront pourtant indirectement affectées par ces nouvelles obligations en matière de durabilité pour les grandes entreprises ("effet de ruissellement"). Le Conseil Supérieur attire particulièrement l'attention sur la charge qui pèsera sur les PME.

La directive prévoit certaines mesures visant à réduire la charge pesant sur la chaîne de valeur. Par exemple, la directive CSRD prévoit que la Commission fournira, par le biais d'actes délégués, des normes d'information en matière de durabilité proportionnées et pertinentes aux capacités et caractéristiques des PME cotées sur un marché réglementé (à l'exclusion des micro-entreprises cotées), en tenant compte de l'échelle et de la complexité de leurs activités. Ce faisant, les exigences des normes de durabilité concernant le niveau d'information que les entreprises devront demander aux entreprises de leur chaîne de valeur ne devront pas dépasser les normes applicables à ces PME cotées.

En outre, la directive CSRD prévoit une période de transition de trois ans pour fournir les informations sur sa chaîne de valeur si toutes les informations nécessaires sur sa chaîne de valeur ne sont pas disponibles, à condition que l'entreprise explique quels efforts ont été faits pour obtenir les informations sur sa chaîne de valeur, pourquoi toutes les informations nécessaires n'ont pas pu être obtenues et quels sont ses plans pour obtenir les informations nécessaires à l'avenir.

On peut se demander si ces mesures offrent une garantie suffisante de réduction de la charge pesant sur la chaîne de valeur. La première mesure relative aux normes d'information simplifiées en matière de durabilité suscite en tout cas des doutes quant à son impact sur la réduction de la charge et à son application. En effet, parmi les parties prenantes d'une relation commerciale, il y a toujours un partenaire plus petit sur lequel le partenaire plus important pourra faire pression pour augmenter le niveau d'information par le biais de dispositions contractuelles.

⁹ Considérant 33 Directive CSRD : "...Les articles 19 bis et 29 bis de la directive 2013/34/UE devraient donc préciser que les informations en matière de durabilité qui sont publiées doivent inclure des informations prospectives et rétrospectives, ainsi que des informations qualitatives et quantitatives. Les informations devraient être fondées, le cas échéant, sur des preuves scientifiques concluantes. Les informations devraient également être harmonisées, comparables et fondées, le cas échéant, sur des indicateurs uniformes, tout en permettant la publication d'informations spécifiques à des entreprises individuelles et ne mettant pas en péril la position commerciale de l'entreprise. Les informations en matière de durabilité qui sont publiées devraient également tenir compte des horizons temporels à court, moyen et long terme et contenir des informations sur l'ensemble de la chaîne de valeur de l'entreprise, y compris ses propres opérations, ses produits et services, ses relations d'affaires et sa chaîne d'approvisionnement, s'il y a lieu. Les informations sur l'ensemble de la chaîne de valeur de l'entreprise comprendraient des informations relatives à sa chaîne de valeur au sein de l'Union et des informations couvrant des pays tiers si la chaîne de valeur de l'entreprise s'étend en dehors de l'Union. Pour les trois premières années d'application des mesures qui doivent être adoptées par les États membres conformément à la présente directive modificative, et si l'entreprise ne dispose pas de toutes les informations nécessaires concernant la chaîne de valeur, l'entreprise devrait expliquer les efforts déployés pour obtenir les informations concernant sa chaîne de valeur les raisons pour lesquelles ces informations n'ont pas pu être obtenues et ce qu'elle entend faire pour obtenir de telles informations à l'avenir."

En outre, nous renvoyons également aux conditions dans lesquelles - selon la norme ISSA 5000 - l'auditeur ou le réviseur sait utiliser le travail d'autres experts de l'entreprise (qui ne fournissent pas d'assurance).

L'ISSA 5000 sera probablement la norme que le commissaire aux comptes ou le réviseur d'entreprises suivra dans le cadre de sa mission d'assurance d'informations en matière de durabilité auprès des grandes entreprises et fournit une interprétation sur les conditions dans lesquelles il pourra, dans le cadre de sa mission, prendre en compte l'assurance d'informations en matière de durabilité des PME au sein de la chaîne de valeur.

Cette norme donne une grande marge d'appréciation au commissaire aux comptes ou au réviseur d'entreprises¹⁰ quant à l'opportunité de prendre en compte ou non l'assurance de l'information en matière de durabilité provenant de la chaîne de valeur, à savoir¹¹:

- si le commissaire des comptes ou le réviseur d'entreprises souhaite faire usage du travail d'un autre professionnel, il évaluera si ce dernier est indépendant et s'il possède les compétences et les aptitudes nécessaires au regard des objectifs du commissaire aux comptes ou réviseur d'entreprises ;
- s'il évalue l'indépendance d'un autre professionnel, il vérifie qu'il n'y a pas de menaces pour les exigences éthiques pertinentes, y compris celles relatives à l'indépendance ;
- s'il souhaite utiliser les travaux d'un autre professionnel, il déterminera si ces travaux sont adaptés aux objectifs du commissaire aux comptes/réviseur d'entreprises ;
- le commissaire/réviseur détermine si, et dans quelle mesure, il est nécessaire d'examiner la documentation supplémentaire relative aux travaux effectués par un autre professionn

Le Conseil Supérieur souligne que, bien qu'à l'heure actuelle il n'y ait qu'une assurance limitée, il pourrait être décidé à l'avenir qu'une assurance raisonnable doit être utilisée, ce qui augmentera encore le "niveau d'assurance" de l'information en matière de durabilité que les grandes entreprises exigeront de leur chaîne de valeur.

Par conséquent, compte tenu des facteurs susmentionnés, la pression exercée par les grandes entreprises sur leur chaîne de valeur en ce qui concerne la durabilité, l'établissement de rapports de durabilité et l'assurance de l'information en matière de durabilité sera élevée.

B. Proposition du Conseil Supérieur : extension des professionnels

Pour que la vision européenne de la durabilité puisse s'appliquer à tous les types d'entreprises, il est donc nécessaire que les choix opérés par le législateur belge dans le cadre de la transposition visent explicitement à maintenir la charge pesant sur les PME à un niveau aussi bas que possible. Le Conseil Supérieur demande qu'une PME ne soit pas obligée *de facto* d'engager un réviseur d'entreprises, mais qu'elle puisse faire appel à un expert-comptable certifié/conseiller fiscal certifié ou éventuellement à un autre prestataire indépendant de services d'assurance accrédité à cet effet. Il demande que, dès l'entrée en vigueur de la loi, les IASP autres que les réviseurs d'entreprise puissent également contrôler les informations en matière de durabilité et qu'un cadre clair avec des normes de qualité soit prévu. La disposition proposée dans l'avant-projet de loi selon laquelle d'autres IASP peuvent être admis après trois ans (à moins qu'ils ne soient exclus par l'AR) n'apporte aucune valeur ajoutée et rend les choses inutilement complexes.

¹⁰ Il y a lieu de faire remarquer que ISSA 5000 n'en limite pas l'application au "(statutory) auditor" (commissaire ou réviseur en Belgique) mais qu'elle le rend applicable aux « *practitioners* »

¹¹ Paragraphe 51 ISSA 5000

Le Conseil Supérieur fait remarquer que le passage suivant de l'exposé des motifs (pag.8) peut prêter à confusion «*En conclusion, toutes ces nouveautés s'appliqueront aussi aux sociétés et groupes belges par la transposition de la directive CSRD en droit belge : 1. Un élargissement du champ d'application à toutes les sociétés à responsabilité limitée, à moins qu'elles ne soient de petite taille ;*»

Il propose de formuler ce passage comme suit : « En conclusion, toutes ces nouveautés seront également applicables aux sociétés et groupes belges de par la transposition de la directive CSRD en droit belge : « 1. *Un élargissement du champ d'application à toutes les sociétés qui pendant deux exercices comptables consécutifs à la date du bilan de l'exercice dépassent au moins deux des critères suivants : un total de bilan consolidé de 25.000.000 euros ; un chiffre d'affaires consolidé de 50.000.000 euros ou un nombre de travailleurs en moyenne annuelle de 250.* »

Ainsi, il ne peut y avoir de confusion quant à la taille des entreprises tombant sous le champ d'application et à la place de référer uniquement à des sociétés à responsabilités limitée, il est renvoyé à toutes les formes de sociétés telles que déterminées dans le CSA.

Il demande en particulier que les propositions suivantes soient prises en compte à cet effet :

a) Distinction entre l'assurance obligatoire dans les grandes entreprises et les autres types d'assurance

Le Conseil Supérieur demande une distinction claire entre l'assurance d'information en matière de durabilité, telle qu'exigée par la loi, de la part des grandes entreprises, des petites sociétés cotées en bourse, des petites sociétés qui sont des entités d'intérêt public et de celles qui font partie d'un groupe tenu de se consolider, et d'autres assurances d'information en matière de durabilité de la part d'entreprises qui appartiennent à la chaîne de valeur.

Le Conseil Supérieur propose - par analogie avec le contrôle des aperçus financiers (cf. article 3:72, 2° CSA) - d'établir une distinction entre l'assurance légale de l'information en matière de durabilité pour les grandes entreprises et l'assurance de l'information en matière de durabilité pour les PME, à la fois celles réalisées sur base volontaire par les PME et celles réalisées par les PME qui font partie de la chaîne de valeur d'une grande entreprise.

Par conséquent, le Conseil Supérieur propose d'utiliser les termes "assurance légale de l'information en matière de durabilité" d'une part et "assurance de l'information en matière de durabilité" d'autre part.

b) Assurance volontaire de l'information en matière de durabilité par les PME

Le Conseil Supérieur demande que les PME qui font volontairement réaliser une assurance en matière de durabilité aient également la possibilité de faire appel à un expert-comptable certifié. En effet, un expert-comptable certifié peut également effectuer des missions qui conduisent à une attestation ou à un rapport d'expertise destiné à être délivré à des tiers, y compris celles confiées par le Code des sociétés et des associations à l'expert-comptable certifié ou au réviseur d'entreprises.

Dans la mesure où ils font preuve d'une expertise suffisante en matière d'assurance en matière de durabilité, rien ne s'oppose à ce qu'ils intègrent cette assurance de l'information en matière de durabilité pour les petites entreprises, au même titre que les réviseurs d'entreprises.

Le Conseil Supérieur insiste sur le fait qu'il convient d'éviter toute charge administrative disproportionnée pour les PME qui communiquent volontairement des informations en matière de durabilité. Il demande donc que les PME sans valeur mobilière admise à la négociation sur un marché réglementé de l'Union puissent utiliser les normes pour les PME cotées en bourse que la Commission européenne fournira par le biais d'actes délégués.

c) Extension légale du champ d'application des fournisseurs d'assurance de l'information en matière de durabilité aux PME

L'avant-projet de loi ne définit pas les conditions que doit remplir l'assurance d'information en matière de durabilité des PME si les grandes entreprises le demandent aux PME qui font partie de leur chaîne de valeur.

Comme indiqué ci-dessus, le commissaire ou le réviseur d'entreprises d'une grande entreprise ne peut utiliser les travaux d'un autre professionnel que s'il existe des conditions d'indépendance, des exigences éthiques et l'existence des compétences et aptitudes nécessaires.

Lorsqu'un expert-comptable certifié dispose déjà des conditions d'indépendance requises pour réaliser des missions d'assurance, le Conseil Supérieur demande que tout autre expert-comptable et/ou conseiller fiscal certifié puisse également être habilité à réaliser des missions d'assurance de l'information en matière de durabilité au sein de la structure/filière, sous réserve du respect de certaines conditions.

Le Conseil Supérieur renvoie à l'avis commun de l'ITAA et de l'IRE pour une interprétation plus concrète des exigences.

C. Clause de sauvegarde optionnelle

La directive CSRD¹² prévoit la possibilité d'inclure une clause de sauvegarde ("safe harbour") dans la législation belge. Cette option est libellée comme suit : « *Les États membres peuvent autoriser l'omission d'informations portant sur des évolutions imminentes ou des affaires en cours de négociation dans des cas exceptionnels où, de l'avis dûment motivé des membres des organes d'administration, de direction et de surveillance, agissant dans le cadre des compétences qui leur sont dévolues par le droit national et au titre de leur responsabilité collective quant à cet avis, la publication de ces informations nuirait gravement à la position commerciale de l'entreprise, à condition que cette omission ne fasse pas obstacle à une compréhension juste et équilibrée de l'évolution des affaires, des résultats et de la situation de l'entreprise et des incidences de son activité.* » L'avant-projet de loi ne reprend pas cette clause pour des raisons de transparence.

Le Conseil Supérieur demande que la clause de sauvegarde optionnelle de la directive CSRD s'applique dans la transposition belge. C'est le seul moyen d'éviter qu'une entreprise doive publier des informations qui porteraient gravement atteinte à sa position commerciale. Le Conseil Supérieur rappelle que la Belgique a levé cette option lors de la transposition de la directive 2014/95/UE (NFRD).

¹² Article 1er, 4) et 7) de la directive CSRD (Nouvel article 19bis, point 3, alinéa 4 de la directive comptable (Directive 2013/34)) en article 29bis, point 3, alinéa 4 de la directive comptable mais pour les groupes.

D. Associations et secteur public

Seules les entreprises qui entrent dans le champ d'application de la CSRD sont visées par l'avant-projet de loi. En principe, les grandes associations et le secteur public ne sont pas concernés, car ils ne sont pas couverts par la directive.

Le Conseil Supérieur se demande si les grandes associations qui répondent aux mêmes critères que ceux déterminés dans l'article 18 de l'avant-projet de loi (nouvel article 3 :6/1 §1 CSA) qui détermine le champ d'application pour les grandes entreprises et le secteur public ne devraient pas également être inclus dans le champ d'application.

CONCLUSION

L'avant-projet de loi vise, d'une part, à établir un cadre juridique pour un devoir de vigilance des entreprises et à transposer en droit belge la directive européenne en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité des entreprises (directive CSRD, Corporate Sustainability Reporting Directive 2022/2464).

Compte tenu de l'accord préliminaire entre le Conseil et le Parlement en décembre 2023, le Conseil Supérieur demande qu'au lieu d'établir d'ores et déjà un cadre juridique pour un devoir de vigilance des entreprises dans l'avant-projet de loi, on attende la publication de la proposition de directive européenne sur le devoir de vigilance en matière de durabilité des entreprises et modifiant la directive (UE) 2019/1937.

En ce qui concerne les rapports de durabilité, le Conseil Supérieur souligne plusieurs effets que le projet de loi aura sur les PME.

Le Conseil Supérieur demande que les PME (c'est-à-dire à la fois les PME qui appliquent volontairement les rapports de durabilité et les PME appartenant à la filière d'une grande entreprise) ne soient pas obligées de facto d'engager un réviseur d'entreprises pour l'audit des informations en matière de durabilité, mais qu'elles puissent faire appel à un expert-comptable certifié pour l'assurance volontaire et à un expert-comptable (certifié)/conseiller fiscal certifié pour les PME appartenant à la chaîne de valeur, éventuellement en plus d'une autre personne qualifiée pour le faire. À cette fin, il souhaite en particulier introduire une distinction entre l'assurance de l'information en matière de durabilité telle qu'exigée par la loi pour les grandes entreprises et d'autres assurances de l'information en matière de durabilité pour les PME.

Le Conseil Supérieur demande que la clause de sauvegarde optionnelle de la directive CSRD s'applique, évitant ainsi à une entreprise de publier des informations qui porteraient gravement atteinte à sa position commerciale.

Le Conseil Supérieur se demande si les grandes associations et le secteur public ne devraient pas eux aussi être tenus d'établir des rapports de durabilité.