

Note technique concernant la mission relative à l'assurance de l'information en matière de durabilité (CSRD)

L'Institut des Réviseurs Entreprises (IRE) développe des notes techniques pour certaines missions exclusives réservées par la loi au réviseur d'entreprises. Celles-ci peuvent être consultées sur le site internet de l'Institut sous les onglets Publications > Notes techniques.

Les notes techniques ont pour objectif d'offrir un soutien pratique aux réviseurs d'entreprises dans l'exercice de leurs fonctions. Elles ne sont pas revêtues d'une portée normative obligatoire mais visent la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession.

Le cas échéant, les notes techniques doivent être lues conjointement avec les normes auxquelles elles se rapportent. Les notes techniques ne modifient et n'annulent en aucun cas les normes existantes.

L'application des notes techniques ne dispense le réviseur d'entreprises ni de la connaissance du cadre juridique applicable (la législation et la réglementation belges, les normes spécifiques belges et/ou les normes ISA ou ISAE), ni de l'exercice de son jugement professionnel et de la mise en œuvre de procédures adaptées aux caractéristiques et particularités de chaque dossier.

Remarques préliminaires

La présente note technique est basée sur la loi transposant la *Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)*¹ en droit belge : la loi du 2 décembre 2024 relative 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 et portant dispositions diverses (ci-après « loi CSRD de 2024 »)².

Deux notes techniques ont été développées dans le cadre de la loi CSRD de 2024. La présente note porte sur la mission relative à l'assurance limitée³ de l'information en matière de durabilité. L'autre note technique porte sur les aspects liés à la publication d'informations en matière de durabilité par les sociétés⁴ et groupes visées par la loi du 2 décembre 2024 transposant la CSRD. Les deux notes doivent être lues conjointement.

Certaines interprétations et positions pourraient évoluer, notamment liées à l'application pratique de la loi CSRD de 2024 et, dès lors, il est probable que la présente note technique

¹ Directive 2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n° 537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises.

² Loi du 2 décembre 2024 relative 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 et portant dispositions diverse, M.B. 20 décembre 2024.

³ La loi CSRD de 2024 utilise le terme « opinion » alors qu'il s'agit actuellement d'une « conclusion » étant donné que le commissaire, ou le cas échéant, l'autre réviseur d'entreprises est mandaté pour une mission d'assurance limitée.

⁴ La loi CSRD de 2024 fait majoritairement référence aux « sociétés » mais dans certains cas elle entend désigner des entreprises (par ex. : entreprise d'assurance ; entreprise mère, etc.).

fasse l'objet de mises à jour ultérieures. C'est pour cette raison qu'il est nécessaire de consulter la version la plus récente de cette note technique sur le site de l'IRE.

Test sur le terrain (« *Field testing* »)

Les éventuels remarques ou commentaires formulés dans le cadre de l'application de cette note technique peuvent nous être transmis à l'adresse e-mail suivante : tech@ibr-ire.be.

Table des matières

Remarques préliminaires	1
Test sur le terrain (« <i>Field testing</i> »).....	2
I. Une nouvelle mission légale.....	5
II. Nomination – Démission – Révocation – Présence à l’AG – Décharge.....	5
1. Première nomination	6
2. Démission et révocation.....	6
3. Présence à l’AG et décharge	6
III. Lettre de mission	6
IV. Durée du mandat.....	7
V. Indépendance.....	8
VI. Réviseur d’entreprises/commissaire chargé de la mission CSRD	8
1. Régime général : commissaire ou autre réviseur d’entreprises ?.....	8
A. Commissaire cabinet de révision : 1 ou 2 représentants permanents ?.....	8
B. Pluralité de personnes chargées de la mission CSRD ?.....	9
C. Réviseur d’entreprises autre que le commissaire.....	9
2. Régime spécifique : groupes établissant des comptes consolidés.....	9
3. Régime spécifique : filiale belge d’une entreprise de pays tiers.....	10
4. Régime spécifique : succursale belge d’une entreprise de pays tiers	11
VII. Services non audit.....	12
1. Services interdits dans le cas où le commissaire est chargé du contrôle de l’information (consolidée) en matière de durabilité (EIP ou non).....	12
2. Services interdits dans le cas où la mission d’assurance de l’information (consolidée) en matière de durabilité d’une EIP est confiée à un réviseur d’entreprises (qui n’est pas le commissaire)	13
VIII. Secret professionnel.....	15
1. Le secret professionnel entre le commissaire et le réviseur d’entreprises chargé de l’assurance de l’information non consolidée en matière de durabilité	15
2. La question du secret professionnel dans le cadre de l’assurance de l’information consolidée en matière de durabilité	15
IX. Rapport d’assurance.....	17
1. Contenu du rapport	17
2. Rapport distinct ou intégré.....	17
3. Signature du rapport	17

A.	Commissaire personne physique	18
B.	Commissaire cabinet de révision	18
C.	Réviseur d'entreprises autre que le commissaire.....	18
4.	Section relative aux autres informations.....	19
5.	Informations comparatives	19
6.	Informations prospectives	20
X.	Responsabilité.....	21
	Règle du CSA.....	21
A.	Commissaire personne physique	21
B.	Commissaire cabinet de révision	21
C.	Réviseur d'entreprises autre que le commissaire.....	22
	Annexes.....	23

I. Une nouvelle mission légale

La présente note technique s'applique à la mission d'assurance limitée portant sur l'information en matière de durabilité qui a été introduite dans le CSA par la loi CSRD de 2024. La loi CSRD de 2024 impose aux sociétés publiant dans leur rapport de gestion de l'information en matière de durabilité, d'obtenir un rapport d'assurance de cette information délivrée par un commissaire ou par un autre réviseur d'entreprises.

Le titre⁵ du chapitre du CSA relatif au contrôle légal des comptes annuels a été modifié⁶ en ce sens et règle donc désormais la nouvelle mission légale de contrôle de l'information en matière de durabilité (ci- après également « mission CSRD »)⁷.

II. Nomination – Démission – Révocation – Présence à l'AG – Décharge

Tout comme pour la mission légale de contrôle des informations financières, le commissaire ou, le cas échéant, un autre réviseur d'entreprises auquel la société entend confier la mission d'assurance de l'information en matière de durabilité est nommé par l'assemblée générale⁸. Il est entendu que les règles classiques de nomination⁹ s'appliquent également à la nomination spécifique faite pour la mission d'assurance de l'information en matière de durabilité. Le cas échéant, le comité d'audit est à l'initiative de la nomination puisqu'il lui appartient de recommander un réviseur d'entreprises à l'assemblée générale.

En cas de défaut de nomination, le régime classique du remplacement ou de la nomination d'office par le Président du Tribunal de l'entreprise, prévu par l'article 3:59 CSA, trouvera à s'appliquer.

Néanmoins, quelques difficultés peuvent se poser lors de la première nomination pour effectuer la mission CSRD.

⁵ Partie I, Livre III, Titre 4. « Le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés, **ainsi que l'assurance de l'information en matière de durabilité des sociétés.** » CSA.

⁶ Articles 36 à 65 loi CSRD de 2024.

⁷ Article 3:55 CSA, les nouveaux alinéas 2 et 3, introduits par l'article 38 de la loi CSRD 2024, indiquent en substance que cette mission recouvre l'exécution de procédures aboutissant à la conclusion émise par le commissaire ou le réviseur d'entreprises en ce qui concerne :

- La conformité de l'information en matière de durabilité contenue dans le rapport de gestion de la société avec les exigences visées à l'article 3:6/3, alinéa 2 (information non consolidée en matière de durabilité) ou 3:32/2, alinéa 3 (information consolidée en matière de durabilité) du CSA, y compris la conformité avec les ESRS ;
- La conformité avec le processus mis en œuvre par la société/la société mère pour déterminer l'information en matière de durabilité publiée conformément aux normes européennes ;
- Le respect des exigences de publication fixées à l'article 8 du règlement taxonomie ; et ;
- Lorsqu'elle sera applicable en Belgique, la conformité avec l'exigence de balisage de l'information en matière de durabilité (« exigence ESEF »).

⁸ Article 3:58,§6 du nouveau CSA introduit par l'article 39 de la loi CSRD de 2024.

⁹ Article 3:58, §2 à 5 CSA.

1. Première nomination

A la suite de l'entrée en vigueur de la loi CSRD de 2024, il faut considérer que la mission CSRD a acquis un caractère légal – et non plus contractuel. Par conséquent, si toutes les formalités prévues (par ex. : le conseil d'entreprise ou le comité d'audit ont bien été consultés) ont été respectées, alors ladite nomination doit être considérée comme valide pour une mission légale.

L'assemblée générale de 2025 peut confirmer rétroactivement la mission CSRD confiée au commissaire ou à un autre réviseur d'entreprises.

2. Démission et révocation

A noter que les articles 3:66 et 3:67 du CSA s'appliquent *mutatis mutandis* au commissaire ou, le cas échéant, à l'autre réviseur d'entreprises chargé de la mission CSRD.

3. Présence à l'AG et décharge

Le CSA n'a pas été modifié sur ces points, par conséquent :

- L'assemblée générale ne doit pas donner de décharge spécifique pour la mission CSRD, et ce ni pour le commissaire, ni pour l'autre réviseur d'entreprises.
- La décharge du commissaire ne concerne que le contrôle légal des comptes annuels (consolidés).
- L'assemblée générale doit approuver les comptes annuels et non le rapport de gestion dans lequel l'information en matière de durabilité est incluse (.
- L'assemblée générale ne discute pas du rapport sur l'assurance de l'information en matière de la durabilité établi par l'autre réviseur d'entreprises, cependant elle peut en prendre connaissance (voyez à cet égard et à titre d'exemple, l'article 7:149, al. 1^{er} CSA disposant que : « l'AG entend (...) les autres rapports prescrits par le code ».)
- Il n'est pas non plus prévu que l'autre réviseur d'entreprises soit présent à l'assemblée générale – seul le commissaire est censé assister à l'AG si son rapport est discuté.

III. Lettre de mission

L'article 21 de la loi du 7 décembre 2016 prévoit l'obligation légale d'établir une lettre de mission pour toute mission.

Un exemple de lettre de mission est annexé au [projet de norme d'exercice professionnel spécifique relative aux missions légales d'assurance de l'information \(consolidée\) en matière de durabilité](#).

Cet exemple de lettre de mission concerne uniquement l'information en matière de durabilité élaborée par l'organe d'administration de la société conformément aux *European Sustainability Reporting Standards*¹⁰ (ESRS, « normes européennes d'information en matière

¹⁰ Adoptée par le règlement délégué (UE) 2023/2772 de la Commission du 31 juillet 2023 complétant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les normes d'information en matière de durabilité (ESRS).

de durabilité » en français), aux exigences du CSA (tel que modifié par la loi CSRD de 2024) et au règlement taxonomie¹¹.

Cet exemple de lettre prévoit déjà, de manière optionnelle, de mentionner l'exigence de balisage de l'information en matière de durabilité (« exigences ESEF »¹²) conformément à l'article 29quinquies de la directive comptable¹³, car cette exigence de balisage sera d'application lorsque les règles de digitalisation auront été approuvées par un acte délégué de l'UE. Une conclusion sur le balisage ESEF ne sera pas encore requise en 2025¹⁴.

Cet exemple de lettre de mission devra être adapté en fonction des circonstances. Il peut être judicieux d'obtenir un avis juridique pour valider le caractère approprié de toute lettre de mission. A cet égard, si la société nomme le commissaire pour exécuter la mission CSRD, celui-ci peut intégrer la lettre de mission CSRD à la lettre de mission relative à la mission de contrôle des comptes annuels.

Le cadre contractuel général des prestations fait partie intégrante de la lettre de mission. Un [exemple de cadre contractuel général des prestations](#) est disponible sur le site de l'ICCI, onglet Publications, Modèles de documents.

IV. Durée du mandat

En principe, le mandat donné au réviseur d'entreprises pour la mission d'assurance limitée de l'information en matière de durabilité a une durée de **trois ans renouvelable**¹⁵.

Il faut préciser que les limitations relatives à la durée du mandat donné par des Entités d'Intérêts Public (ci-après EIP) pour effectuer le contrôle légal des comptes annuels¹⁶ ne s'appliquent pas au réviseur d'entreprises exclusivement nommé par la société pour la mission CSRD. Cependant, les limitations légales relatives à la durée du mandat du commissaire restent inchangées, lorsque celui est mandaté par une EIP pour effectuer la mission CSRD en plus du contrôle légal des comptes annuels.

La loi prévoit également une exception permettant de déroger à la durée de trois ans « *dans le cas où la mission d'assurance de l'information en matière de durabilité est confiée au commissaire* » dont le mandat d'audit est déjà entamé¹⁷. Ce qui aura pour effet à terme, de

¹¹ Le règlement (UE) 2020/852 du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2020 sur l'établissement d'un cadre visant à favoriser les investissements durables et modifiant le règlement (UE) 2019/2088.

¹² Adoptées par le règlement *délégué* (UE) 2018/815 de la Commission du 17 décembre 2018 complétant la directive 2004/109/CE du Parlement européen et du Conseil par des normes techniques de réglementation précisant le format d'information électronique unique (« *European Single Electronic Format* » ou ESEF) (à l'heure actuelle, pas encore en vigueur car la Commission européenne doit encore adopter un acte délégué).

¹³ Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil (ci-après « directive comptable »).

¹⁴ Cf. note de bas de page 24 des [CEAOB guidelines on limited assurance on sustainability reporting](#), adoptées le 30 septembre 2024 : « *Until the adoption of the digitalisation rules by delegated act, no conclusion on the mark-up is expected in 2025 as explained in section III above* ».

¹⁵ Article 3:61, §6 du nouveau CSA.

¹⁶ Article 3:61, §2 à 5 CSA, qui prévoient des limitations relatives au renouvellement du mandat donné au commissaire par une EIP.

¹⁷ Article 3:61, §8 du nouveau CSA.

faire correspondre la durée des deux mandats si la société souhaite confier au commissaire le contrôle légal des comptes et la mission CSRD.

V. Indépendance

Les règles classiques d'indépendance trouvent à s'appliquer au commissaire ou à un autre réviseur d'entreprises désigné pour exécuter la mission CSRD¹⁸.

VI. Réviseur d'entreprises/commissaire chargé de la mission CSRD

1. Régime général : commissaire ou autre réviseur d'entreprises ?

La mission d'assurance limitée de l'information en matière de durabilité peut être confiée en vertu du CSA¹⁹ :

- soit au commissaire de la société ;
- soit à un autre réviseur.

Il est entendu que la notion de « réviseur d'entreprises » doit être comprise comme recouvrant tant le réviseur d'entreprises personne physique que le réviseur d'entreprises personne morale (*in fine* un cabinet de révision)²⁰. Il est entendu que la personne nommée pour effectuer la mission CSRD doit être autorisée à exécuter la mission CSRD, conformément à la loi du 7 décembre 2016²¹. Cette obligation s'applique :

- au commissaire personne physique ;
- au cabinet de révision nommé commissaire/réviseur d'entreprises ;
- au représentant permanent désigné par le cabinet de révision ;
- au réviseur d'entreprises personne physique autre que le commissaire.

A. Commissaire cabinet de révision : 1 ou 2 représentants permanents ?

Si la société mandate le commissaire pour effectuer la mission CSRD, ce dernier doit être représenté par un réviseur d'entreprises personne physique ayant pouvoir de signature (comme c'est le cas pour la mission de contrôle)²².

Il s'ensuit que dans l'hypothèse où les missions révisorales, à savoir la mission de contrôle légal et la mission CSRD, sont confiées au même cabinet de révision, celui-ci doit nommer au moins un représentant permanent par mission, mais peut également en nommer plusieurs²³.

¹⁸ Article 3:62, §6 du nouveau CSA.

¹⁹ Articles 3:55 nouveau et 3:58, §6 du nouveau CSA.

²⁰ Article 3, 3° loi du 7 décembre 2016.

²¹ Article 3, 4°, 5° et 26° loi de 2016 ; article 6, §1^{er}, 1° loi du 7 décembre 2016 ; article 8, 1° loi du 7 décembre 2016 ; article 10, §5/1 loi du 7 décembre 2016 ; article 2, §3 de la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil tel que modifié par la CSRD (ci-après « directive audit »).

²² Article 22 loi du 7 décembre 2016 ; article 3:60, §1^{er} CSA.

²³ Article 3:60, §2 du nouveau CSA ; article 22 loi du 7 décembre 2016.

Ce représentant permanent peut également être le même que celui qui se charge du contrôle légal des comptes annuels.

B. Pluralité de personnes chargées de la mission CSRD ?

Le CSA prévoit que si une société désigne plusieurs personnes différentes pour exécuter la mission CSRD, celles-ci forment un collège²⁴.

C. Réviseur d'entreprises autre que le commissaire

Si la société mandate un réviseur d'entreprises autre que le commissaire pour la mission CSRD, la mission peut être exercée :

- soit par un réviseur personne physique ;
- soit par un cabinet de révision

2. Régime spécifique : groupes établissant des comptes consolidés

Le CSA intègre désormais des dispositions spécifiques relatives à la mission d'assurance limitée de l'information consolidée en matière de durabilité.

A l'instar du régime général (information non consolidée en matière de durabilité), la mission d'assurance de l'information consolidée en matière de durabilité peut être confiée en vertu du CSA²⁵ :

- soit au commissaire de la société ;
- soit à un autre réviseur d'entreprises.

Si le commissaire ou l'autre réviseur d'entreprises est une personne morale, il doit désigner un ou des représentant(s) permanent(s) (voir ci-dessus).

Peu importe la personne désignée (commissaire ou autre réviseur d'entreprises), elle sera chargée de donner de l'assurance sur l'ensemble des informations en matière de durabilité du groupe. Les sociétés filiales du groupe doivent fournir ces informations et pourront être contraintes par la société consolidante (ayant un pouvoir de contrôle) de lui permettre d'effectuer les vérifications nécessaires sur place et de fournir toutes les renseignements nécessaires²⁶.

S'agissant d'une mission d'assurance de l'information consolidée en matière de durabilité d'un groupe, le commissaire ou l'autre réviseur d'entreprises peut être amené à évaluer l'information de filiales situées hors du territoire belge (pays tiers ou Etats membres de l'UE). A cette fin, le commissaire ou l'autre réviseur d'entreprises doit alors procéder à un examen des travaux d'assurance effectués, par le(s) contrôleur(s) ou entités d'audit de pays tiers ou par les contrôleurs légaux des comptes d'un État membre, et doit documenter cet examen. Le

²⁴ Article 3:75/2, alinéa 2 du nouveau CSA.

²⁵ Article 3:82/2 du nouveau CSA.

²⁶ Article 3:82/3 du nouveau CSA.

cas échéant, afin d'effectuer cet examen, le commissaire ou l'autre réviseur d'entreprises demande à ces auditeurs de consentir à la transmission des documents pertinents²⁷.

3. Régime spécifique : filiale belge d'une entreprise de pays tiers²⁸

Lorsqu'une société belge tombe sous le champ d'application de la loi CSRD de 2024, et est en plus une filiale d'une entreprise ultime d'un pays tiers (ou est une filiale d'une entreprise filiale qui fait partie d'un groupe ayant une entreprise mère ultime d'un pays tiers), cette société belge doit publier l'information spécifique en matière de durabilité de l'entreprise mère²⁹ ainsi que le chiffre d'affaires net de l'entreprise mère^{30,31}.

Une conclusion d'assurance sur l'information spécifique en matière de durabilité de l'entreprise mère ultime d'un pays tiers devra être communiquée à la société belge par cette entreprise mère. Cette conclusion d'assurance devra être émise par une personne habilitée en vertu³² :

- soit du droit national du pays tiers où est située l'entreprise mère ultime,
- soit du droit national d'un État membre
- soit du droit belge³³.

Dans l'hypothèse où l'entreprise mère ultime du pays tiers ne communique pas la conclusion d'assurance, la société filiale belge doit émettre une déclaration indiquant que l'entreprise mère n'a pas mis ladite conclusion à disposition³⁴.

²⁷ Article 3:82/4, §1^{er}, al. 1^{er}, 3^o du nouveau CSA.

²⁸ Par « pays tiers », il faut entendre : « une juridiction qui n'est pas un État membre de l'Union européenne ni, dans la mesure où l'accord sur l'Espace économique européen le prévoit, un État signataire de cet accord » (article 1:31/2, 8^o du nouveau CSA).

²⁹ Article 3:6/9, §3 du nouveau CSA.

³⁰ Article 3:6/9, §2 du nouveau CSA.

³¹ Sur ce point voyez la note technique concernant la publication de l'information en matière de durabilité par les sociétés et groupes visés par la loi du 2 décembre 2024 transposant la CSRD, section II.4.

³² Article 3:6/9, §4, al. 3 du nouveau CSA ; Exposé des motifs, p. 32, cf. [La Chambre des représentants de Belgique](#).

³³ *In fine* CSA ou Code de droit économique dans 3 ans (si des prestataires de service d'assurance indépendants [ci-après IASP] sont désignés par l'organisme belge d'accréditation BELAC).

³⁴ Article 3:6/9, §4, al. 4 du nouveau CSA.

4. Régime spécifique : succursale belge d'une entreprise de pays tiers

Lorsqu'une succursale belge ouverte par une entreprise d'un pays tiers tombe sous le champ d'application de la loi CSRD de 2024³⁵, cette succursale belge doit publier l'information spécifique en matière de durabilité de l'entreprise d'un pays tiers³⁶ ainsi que le chiffre d'affaires net de l'entreprise mère^{37,38}.

Une conclusion d'assurance sur l'information spécifique en matière de durabilité de l'entreprise d'un pays tiers devra être communiquée à la succursale belge par cette entreprise. Cette conclusion d'assurance devra être émise par une personne habilitée en vertu³⁹ :

- soit du droit national de l'entreprise mère ultime du pays tiers ;
- soit du droit national d'un État membre ;
- soit du droit belge⁴⁰.

Dans l'hypothèse où l'entreprise mère du pays tiers ne communique pas la conclusion d'assurance, la succursale belge doit émettre une déclaration indiquant que l'entreprise d'un pays tiers n'a pas mis ladite conclusion à disposition⁴¹.

³⁵ Article 3:20/4, al. 1^{er} du nouveau CSA.

³⁶ Article 3:20/5, §1^{er} du nouveau CSA.

³⁷ Article 3:20/4, al. 2 du nouveau CSA.

³⁸ Sur ce point voyez la note technique concernant la publication de l'information en matière de durabilité par les sociétés et groupes visées par la loi du 2 décembre 2024 transposant la CSRD, section II.5.

³⁹ Article 3:20/5, §4, al.3 du nouveau CSA

⁴⁰ *In fine* CSA ou Code de droit économique dans 3 ans (si des IASP sont désignés par l'organisme belge d'accréditation BELAC).

⁴¹ Article 3:20/5, §4 du nouveau CSA.

VII. Services non audit

1. Services interdits dans le cas où le commissaire est chargé du contrôle de l'information (consolidée) en matière de durabilité (EIP ou non)

La liste existante des services non-audit interdits et reprise par l'article 3:63 CSA comprend désormais, en ce qui concerne deux des services interdits, une référence explicite à la préparation et la publication de l'information en matière de durabilité⁴².

La première modification implique que si le commissaire ou un membre de son réseau est désigné pour effectuer la mission d'assurance limitée de l'information de durabilité, celui-ci ne peut pas non plus fournir d'aide dans la préparation et la publication de l'information en matière de durabilité au cours de la période s'écoulant entre le commencement de la période contrôlée et la publication du rapport de contrôle.

La deuxième modification prévoit que « *la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ainsi que **la préparation et la publication de l'information en matière de durabilité (...)*** »⁴³. Cette interdiction s'applique d'une part, « *au cours de la période s'écoulant entre le commencement de la période contrôlée et la publication du rapport de contrôle* » et d'autre part, « *au cours de l'exercice précédant immédiatement la période visée* »⁴⁴ ci-avant (période de *cooling in* d'une année).

Pour les EIP, il faut noter que la règle selon laquelle l'approbation du comité d'audit doit être demandée pour que le commissaire (ou un membre de son réseau) puisse effectuer des services non-audit non interdits ne s'applique pas à la mission CSRD⁴⁵.

⁴² Liste établie par le règlement (UE) 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission, reprise à l'article 3:63 CSA modifié par l'article 44 de la loi CSRD 2024.

⁴³ Article 3:63, §2, 3° CSA.

⁴⁴ Article 3:63, §1^{er}, 1° et 2° CSA.

⁴⁵ Article 3:63, §5, dernière phrase du nouveau CSA.

2. Services interdits dans le cas où la mission d'assurance de l'information (consolidée) en matière de durabilité d'une EIP est confiée à un réviseur d'entreprises (qui n'est pas le commissaire)

Un certain nombre de services non-audit interdits pour le commissaire s'appliquent également au réviseur d'entreprises (qui n'est pas le commissaire) chargé de la mission CSRD dans une EIP⁴⁶. Ainsi, l'autre réviseur d'entreprises ne peut pas non plus fournir les services suivants⁴⁷ :

- 1) des services qui supposent d'être associé à l'administration ou à la prise de décision de la société soumise au contrôle légal ;
- 2) la tenue de la comptabilité et la préparation de registres comptables et des états financiers ainsi que la préparation et la publication de l'information en matière de durabilité ;
- 3) la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ainsi que la préparation et la publication de l'information en matière de durabilité ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques⁴⁸ relatifs à l'information financière;
- 4) les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige ;
- 5) les services liés à la fonction d'audit interne de la société soumise au contrôle légal ;
- 6) les services ayant trait à :
 - a) la négociation au nom de la société soumise au contrôle légal et ;
 - b) l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige ;
- 7) les services de ressources humaines ayant trait :
 - a) aux membres de la direction en mesure d'exercer une influence significative sur l'élaboration des documents comptables ou des états financiers faisant l'objet du contrôle légal, dès lors que ces services englobent :
 - i. la recherche ou la sélection de candidats à ces fonctions ; ou
 - ii. la vérification des références des candidats à ces fonctions ;
 - b) à la structuration du modèle organisationnel ; et
 - c) au contrôle des coûts.
- 8) les services juridiques ayant trait à la fourniture de conseils généraux ;
- 9) la promotion, le commerce ou la souscription d'actions ou de parts de la société soumise au contrôle ;
- 10) les services liés au financement, à la structure, ainsi qu'à l'allocation des capitaux et à la stratégie d'investissement de la société soumise au contrôle légal, sauf en ce qui concerne la fourniture de services d'assurance en rapport avec les états financiers, telle que l'émission de lettres de confort en lien avec des prospectus émis par une société soumise au contrôle légal.

⁴⁶ Il n'y a pas de liste spécifique de services interdits pour les réviseurs d'entreprises (sans mandat de commissaire) désignés par une entité non EIP pour effectuer la mission d'assurance de l'information (consolidée) en matière de durabilité.

⁴⁷ Article 3:63/1, §1 du nouveau CSA.

⁴⁸ Y compris les services IT.

L'interdiction s'applique non seulement à l'autre réviseur d'entreprises chargé de la mission CSRD d'une EIP, mais également à tous les membres de son réseau. Aucun d'entre eux ne peut fournir, que ce soit directement ou indirectement, à la société soumise au contrôle légal, à sa société mère ou aux entreprises qu'elle contrôle au sein de l'Union européenne, les services non-audit interdits susmentionnés.

Cette interdiction couvre la période s'écoulant entre le commencement de la période contrôlée et la publication du rapport d'assurance de l'information en matière de durabilité. Concernant les services relatifs à la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ainsi que la préparation et la publication de l'information en matière de durabilité ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière, l'interdiction couvre également l'année qui précède la période contrôlée.

A noter enfin que les prestations compatibles doivent faire l'objet d'une approbation par le comité d'audit, sauf pour ce qui concerne la mission CSRD dans les EIP⁴⁹.

⁴⁹ Article 3:63, §5 du nouveau CSA tel que modifié par l'article 44 de la loi CSRD 2024 qui transpose l'article 5,§4 règlement EIP : « Conformément à l'article 5, § 4, du règlement (U.E.) n° 537/2014, le commissaire dans une entité d'intérêt public visée à l'article 1:12 et, lorsque le commissaire fait partie d'un réseau visé à l'article 3:56, tout membre de ce réseau peut fournir des services non-audit qui ne sont pas interdits à cette entité d'intérêt public, à sa société mère ou aux entreprises qu'elle contrôle à condition que le comité d'audit donne son approbation. **L'approbation du comité d'audit n'est pas nécessaire pour procéder à l'assurance de l'information en matière de durabilité.** Le comité d'audit émet des lignes directrices, le cas échéant, en ce qui concerne les services visés au paragraphe 4.».

VIII. Secret professionnel

La question du secret professionnel se pose au travers de deux éléments :

- la question du partage du secret entre le commissaire et le réviseur d'entreprises (information non consolidée en matière de durabilité) ;
- la question du partage du secret entre le commissaire et le réviseur d'entreprises (information consolidée en matière de durabilité).

1. Le secret professionnel entre le commissaire et le réviseur d'entreprises chargé de l'assurance de l'information non consolidée en matière de durabilité

La question qui se pose ici est celle de l'étendue du secret professionnel entre le commissaire désigné uniquement pour le contrôle légal des comptes annuels et l'autre réviseur d'entreprises désigné pour la mission CSRD.

La loi lève le secret professionnel entre le commissaire et l'autre réviseur d'entreprises désigné pour effectuer la mission d'assurance limitée de l'information **non consolidée** en matière de durabilité⁵⁰.

Il faut cependant formuler deux remarques quant à cette levée du secret professionnel :

- il est important de noter que l'échange d'information concerne strictement l'information en matière de durabilité telle que définie par le CSA⁵¹ ; et
- cet échange d'information s'inscrit dans le cadre du contrôle du renvoi de l'information en matière de durabilité dans le cadre de l'interconnectivité entre les comptes annuels et l'information en matière de durabilité.

2. La question du secret professionnel dans le cadre de l'assurance de l'information consolidée en matière de durabilité

La question du secret professionnel dans la cadre de l'assurance de l'information **consolidée** en matière de durabilité est également couverte par la loi CSRD de 2024⁵². La loi prévoit que lorsqu'une société établit une information consolidée en matière de durabilité, le commissaire de la société consolidante et les commissaires des sociétés consolidées sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel, dans le cadre de la mission d'assurance

⁵⁰ Article 86 loi du 7 décembre 2016, modifié par la loi CSRD de 2024, et qui prévoit désormais que :
« §1^{er}. L'article 458 du Code pénal s'applique aux réviseurs d'entreprises, aux cabinets d'audit enregistrés, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent.

Aux exceptions à l'obligation du secret prévues à cet article s'ajoutent : [...] 4°/l'échange d'informations concernant l'information en matière de durabilité entre les commissaires et les réviseurs d'entreprises chargés, dans la même société, de la mission d'assurance de l'information en matière de durabilité ».

⁵¹ Remarque formulée par le Conseil d'Etat dans son avis du 31 juillet 2024 relatif à l'avant-projet de loi 2024 CSRD, p. 27 et 28, cf. <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/76884.pdf#search=76.884> ; pour la définition de l'information en matière de durabilité, voyez l'article 1:31/2 du nouveau CSA.

⁵² Article 86, §3 nouveau loi du 7 décembre 2016

de l'information consolidée en matière de durabilité d'une société dont ils sont chargés. Le secret professionnel est également levé à l'égard d'un contrôleur étranger exerçant dans une personne morale de droit d'un pays de l'Union européenne ou d'un pays tiers une fonction similaire à celle de commissaire.

A cet égard, « est assimilé au commissaire, le réviseur d'entreprises ou le prestataire de services d'assurance indépendant [IASP] qui est chargé de l'assurance de l'information consolidée en matière de durabilité »⁵³.

Cela permet au commissaire de la société consolidante de se référer aux travaux utiles du commissaire de la société consolidée, plutôt que de réaliser les mêmes travaux lui-même.

Lorsque le commissaire de société consolidante décide d'utiliser tout ou partie des travaux du commissaire de la société consolidée, il évalue leur caractère suffisant et approprié au regard des éléments dont il doit disposer pour les besoins de sa mission d'assurance menée au niveau du groupe. Sur la base de cette évaluation, le commissaire de la société consolidante détermine si des travaux complémentaires sont nécessaires.

⁵³ Dernière phrase de l'article 86, §3 nouveau loi du 7 décembre 2016.

IX. Rapport d'assurance

1. Contenu du rapport

Le contenu du rapport établi par le commissaire ou le réviseur d'entreprises est défini par les articles 3:75/4 et 3:82/6 CSA⁵⁴.

Un modèle de rapport est annexé au [projet de norme d'exercice professionnel spécifique relative aux missions légales d'assurance de l'information \(consolidée\) en matière de durabilité](#) (ci-après « le modèle de rapport »).

2. Rapport distinct ou intégré

En vertu de la loi CSRD de 2024, lorsque le commissaire est désigné à la fois pour le contrôle légal des comptes annuels (consolidés) et pour l'assurance de l'information (consolidée) en matière de durabilité, il peut choisir d'établir un rapport distinct pour l'assurance de l'information (consolidée) en matière de durabilité⁵⁵.

Dans le cas où le commissaire ferait le choix du rapport intégré, il est entendu que le résultat de la mission d'assurance limitée de l'information en matière de durabilité doit être identifiable dans une partie distincte du rapport sur le contrôle des comptes annuels (consolidés).

Dans le cas où la mission d'assurance de l'information en matière de durabilité est confiée à un réviseur d'entreprises autre que le commissaire, le rapport émis par ce dernier sera distinct de celui du commissaire, sous réserve de l'interconnectivité avec les informations financières (cf. *infra*)⁵⁶.

3. Signature du rapport

La désignation du commissaire ou d'un autre réviseur d'entreprises pour effectuer la mission CSRD a des conséquences quant à la personne devant signer le rapport. Plusieurs hypothèses doivent être distinguées et sont présentées ci-dessous.

⁵⁴ Article 3:75/4 du nouveau CSA (pour l'information **non consolidée** en matière de durabilité) et article 3:82/6 du nouveau CSA (pour l'information **consolidée** en matière de durabilité).

⁵⁵ Article 3:75/4, § 3, al. 4 du nouveau CSA. Le législateur belge a opté pour la possibilité laissée par la CSRD de prévoir un rapport intégré ou non.

⁵⁶ Article 3:68, §5 du nouveau CSA ; article 55 loi CSRD de 2024 et exposé des motifs, p. 48, cf. [La Chambre des représentants de Belgique](#).

A. Commissaire personne physique

Deux hypothèses s'offrent au commissaire personne physique⁵⁷ :

- soit le commissaire prévoit simplement dans son rapport sur le contrôle légal des comptes annuels (consolidés) une partie supplémentaire relative à la mission CSRD et signe le rapport dans son entièreté ;
- soit le commissaire prévoit deux rapports distincts et signe ces deux rapports.

B. Commissaire cabinet de révision

Comme expliqué *supra*, le cabinet de révision désigné pour la double mission – le contrôle légal des comptes annuels (consolidés) et la mission CSRD – doit désigner un représentant permanent et peut en désigner un par mission individuelle⁵⁸.

Le rapport d'assurance, qu'il soit intégré ou séparé (cf. *supra*), doit être signé par le commissaire. Par conséquent, deux situations doivent être distinguées dans l'hypothèse où un cabinet est désigné commissaire pour la double mission et qu'il nomme deux représentants permanents, l'un en charge du contrôle des comptes annuels (consolidés) et l'autre de la mission CSRD :

- soit le rapport est intégré : les deux représentants permanents signeront dans ce cas le rapport visé à l'article 3:75 CSA, dans lequel sera repris, dans une section distincte, le rapport d'assurance CSRD ;
- soit le rapport d'assurance est séparé du rapport de contrôle des comptes (consolidés) : dans ce cas, le représentant permanent chargé de la mission CSRD pourra signer seul le rapport d'assurance⁵⁹.

Attention, dans ce dernier cas, le représentant permanent **chargé uniquement du contrôle des comptes annuels (consolidés)** ne signe pas le rapport d'assurance CSRD rédigé par un autre représentant permanent⁶⁰.

C. Réviseur d'entreprises autre que le commissaire

Le réviseur d'entreprises autre que le commissaire à qui est confié la mission d'assurance de l'information de durabilité rédige et signe un rapport spécifique sur cette mission⁶¹.

⁵⁷ Article 3:75/4, §3 du nouveau CSA : « Le rapport d'assurance sur l'information en matière de durabilité est signé et daté par le commissaire ou le réviseur d'entreprises chargé de la mission d'assurance. ».

⁵⁸ Article 3:60, §2 du nouveau CSA transposant l'article 2, §16bis nouveau directive audit.

⁵⁹ Article 3:75/4, §3 du nouveau CSA.

⁶⁰ Cette solution est conforme à la CSRD, qui introduit l'article 28bis, §4 dans la directive audit et dispose que : « Lorsqu'un cabinet d'audit procède à l'assurance de l'information en matière de durabilité, le rapport d'assurance sur l'information en matière de durabilité porte au moins la signature du ou des contrôleurs légaux des comptes procédant à l'assurance de l'information en matière de durabilité pour le compte du cabinet d'audit. ».

⁶¹ Article 3:75/4, §3 du nouveau CSA.

Peu importe que cet autre réviseur d'entreprises soit une personne physique ou un cabinet de révision, le rapport concernant la mission CSRD sera toujours distinct du rapport du commissaire.

Lorsque le réviseur d'entreprises (non commissaire) est un cabinet de révision, il doit désigner un ou plusieurs représentants permanents qui signent le rapport.

4. Section relative aux autres informations

Etant donné que la norme ISAE 3000 (Révisée)⁶² ne prévoit pas l'obligation d'introduire une section relative aux autres informations, le modèle de rapport ne reprend pas de section relative aux autres informations.

La question de l'interconnectivité entre les informations financières (qui doivent être considérées comme étant « d'autres informations » dans le contexte de la mission d'assurance de l'information en matière de durabilité) et l'information en matière de durabilité se pose lorsque le commissaire n'est pas en charge de la mission d'assurance de l'information en matière de durabilité. Conformément au CSA, sauf dispositions contractuelles contraires, le commissaire est compétent pour le contrôle des renvois de l'information en matière de durabilité vers les montants mentionnés dans les comptes annuels, en vue de garantir l'interconnectivité entre les comptes annuels et l'information en matière de durabilité de la société⁶³.

Le principe de responsabilité du commissaire abordé ci-dessus s'explique par les liens étroits qu'entretiennent l'information financière et l'information en matière de durabilité et par le fait que la seconde ne peut être vérifiée qu'au regard des premières.

5. Informations comparatives

Conformément aux lignes directrices du CEAOB⁶⁴, le modèle de rapport prévoit que le réviseur d'entreprises ne se prononce pas sur les informations comparatives pour la première année, puisque les sociétés ne sont pas tenues de publier de telles informations comparatives au cours de la première année de l'établissement de l'information en matière de durabilité⁶⁵. La norme ISAE 3000 (Révisée) ne mentionne d'ailleurs pas cette possibilité.

Selon les lignes directrices, en l'absence d'une demande spécifique de la société contrôlée d'effectuer des procédures sur les informations comparatives, si de telles informations sont fournies dans l'information en matière de durabilité sur une base volontaire, le commissaire ou, le cas échéant, le réviseur d'entreprises doit préciser dans le rapport d'assurance que la

⁶² La Norme relative à l'application des normes ISAE 3000 (Révisée) et 3400 en Belgique rend la norme ISAE 3000 (Révisée) applicable à certaines missions d'assurance réservées exclusivement par ou en vertu de la loi aux réviseurs d'entreprises, autres qu'un audit ou un examen limité d'informations financières historiques, cf. [Normes ISAE et ISRS](#). Le Projet de norme d'exercice professionnel spécifique relative aux missions légales d'assurance de l'information (consolidée) en matière de durabilité rend la Norme ISAE 3000 (Révisée) applicables à la mission CSRD, cf. [Projet de Norme d'exercice professionnel spécifique relative aux missions légales d'assurance de l'information en matière de durabilité](#).

⁶³ Article 3:68, §5, 3° CSA.

⁶⁴ [CEAOB guidelines on limited assurance on sustainability reporting](#), adoptées le 30 septembre 2024, §26. Les lignes directrices renvoient vers la norme ESRS1, section 10.3, §136.

⁶⁵ ESRS 1, section 10.3, §136.

mission d'assurance limitée ne couvre pas les informations comparatives relatives aux années ou périodes précédentes.

Si les informations comparatives n'ont pas fait l'objet d'une mission d'assurance au cours de la période précédente, le réviseur d'entreprises doit indiquer cela dans un paragraphe relatif à d'autres points. Une telle mention ne dispense toutefois pas le réviseur d'entreprises de déterminer s'il existe des incohérences entre les informations comparatives et les informations en matière de durabilité de la période en cours.

Pour ce qui concerne la deuxième année de la préparation de l'information en matière de durabilité, les sociétés devront publier des informations comparatives conformément à la norme ESRS 1⁶⁶.

6. Informations prospectives

Étant donné que les informations prospectives incluses dans les informations de durabilité, ainsi que les hypothèses sur lesquelles elles reposent, concernent l'avenir, elles peuvent être influencées par des événements qui pourraient se produire et/ou par d'éventuelles actions de la société. Les résultats réels différeront probablement des hypothèses, car les événements supposés ne se produiront généralement pas comme prévu, et ces écarts pourraient être significatifs⁶⁷.

Les informations prospectives peuvent viser de manière très large tous les événements possibles, à savoir notamment tout ce qui arrive, se produit ou apparaît.

Par conséquent, ces informations prospectives font partie des limites inhérentes à la préparation de l'information de durabilité et le commissaire ou, le cas échéant, le réviseur d'entreprises, dans sa conclusion, ne garantit pas que les résultats réels rapportés correspondront à ceux figurant dans les informations prospectives des informations de durabilité.

⁶⁶ ESRS 1, section 7.1, § 83 à 86.

⁶⁷ La norme d'application des normes ISAE 3000 (Révisée) et 3400 en Belgique, rend la norme ISAE 3400 applicable à certaines missions d'assurance réservées exclusivement par ou en vertu de la loi aux réviseurs d'entreprises, autres qu'un audit ou un examen limité d'informations financières historiques, cf. [Normes ISAE et ISRS](#).

X. Responsabilité

Règle du CSA

Quelques particularités sont à noter dans l'application de ce régime de responsabilité en fonction de la personne désignée pour effectuer la mission CSRD. En effet, comme expliqué ci-dessus, il est possible pour la société de décider de désigner le commissaire ou un autre réviseur d'entreprises.

A. Commissaire personne physique

Les règles classiques de responsabilité⁶⁸, applicables aux réviseurs d'entreprises (au sens large) en cas de fautes commises dans l'accomplissement de leurs fonctions, s'appliquent également au commissaire personne physique désigné pour effectuer la mission CSRD.

B. Commissaire cabinet de révision

i. Rapport intégré

Lorsque le cabinet de révision est nommé comme commissaire pour la mission légale de contrôle des comptes annuels (consolidés) et pour la mission CSRD, il rend un rapport intégré comprenant trois parties distinctes :

- le rapport de contrôle sur les comptes annuels ;
- le rapport d'assurance sur l'information en matière de durabilité ;
- la partie relative aux autres obligations légales et réglementaires.

Dès lors, lorsque le rapport est un rapport intégré, le ou les représentant(s) permanent(s) verra (verront) leur responsabilité personnelle engagée solidairement pour l'ensemble du rapport.

Sur la base de ce qui précède et puisque l'on se trouve dans le cas où le cabinet est désigné en tant que commissaire, les responsabilités de celui-ci et du ou des représentant(s) permanent(s) sont parallèles. En d'autres termes, une faute distincte du cabinet n'est pas nécessaire pour engager la responsabilité de ce dernier.

ii. Rapport distinct

Lorsque le rapport d'assurance est un rapport séparé du rapport concernant le contrôle des comptes annuels (consolidés), chacun des représentants permanents sera responsable pour son rapport. Le cabinet de révision pourra, par contre, être tenu responsable pour les deux rapports.

⁶⁸ Article 3:71 CSA.

C. Réviseur d'entreprises autre que le commissaire

L'autre réviseur d'entreprises (personne physique ou cabinet de révision) spécialement mandaté pour effectuer les missions CSRD est responsable pour le rapport qu'il a rédigé sur l'information en matière de durabilité comme l'est le commissaire pour le rapport relatif au contrôle légal des comptes annuels (consolidés). En d'autres termes, les règles classiques de l'article 3:71 CSA s'appliquent.

Lorsque le réviseur d'entreprises est un cabinet de révision, il doit désigner un ou plusieurs représentants permanents qui signent le rapport. Dans ce cas, il faut distinguer les responsabilités suivantes :

1. responsabilité du cabinet ;
2. responsabilité :
 - a) individuelle du représentant permanent
 - b) solidaire des représentants permanents

En d'autres termes, une faute distincte du cabinet n'est pas nécessaire pour engager la responsabilité de ce dernier. La responsabilité du cabinet sera toujours parallèle à la responsabilité du ou des représentant(s) permanent(s).

Annexes

1. Tableau synoptique relatif aux responsabilités du commissaire et du réviseur d'entreprises dans le cadre de la mission CSRD.

