

**Projet de loi**

**relative à la profession de l'audit et**

- **portant transposition 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 et**
- **portant organisation de la profession de l'audit,**
- **modifiant certaines autres dispositions légales, et**
- **portant abrogation de la loi modifiée du 28 juin 1984 portant organisation de la profession de réviseur d'entreprises.**

-----

**Avis du Conseil d'Etat**

(19 mai 2009)

Par dépêche du 7 avril 2008, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a soumis à l'avis du Conseil d'Etat le projet de loi repris sous rubrique. Au texte du projet, élaboré par le ministre de la Justice, étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles et une table de transposition de la directive 2006/43/CE ainsi que le texte de la directive.

En date du 5 septembre 2008, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a en outre saisi le Conseil d'Etat d'une série d'amendements à ce projet de loi, accompagnés d'un commentaire.

Les avis de l'Institut des réviseurs d'entreprises (IRE) et de l'Ordre des experts-comptables ont été transmis au Conseil d'Etat respectivement le 9 mai 2008 et le 8 juillet 2008.

L'avis de la Chambre de commerce a été transmis au Conseil d'Etat par dépêche du 9 octobre 2008.

**CONSIDERATIONS GENERALES**

**Objet du projet de loi**

Le projet de loi vise d'abord à transposer en droit luxembourgeois la directive 2006/43/CE concernant le contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés des entreprises, dite huitième directive en matière de droit des sociétés (« la directive »). Cette directive vise plusieurs objectifs complémentaires:

- rendre applicable un dispositif unique de normes comptables internationales;

- actualiser les exigences en matière de formation des réviseurs;
- définir un cadre déontologique pour la profession de réviseur;
- renforcer et harmoniser la qualité du contrôle légal des comptes dans la Communauté.

Alors que la profession de réviseur d'entreprises est actuellement organisée sur une base nationale, la directive harmonise le contrôle légal des comptes: désormais, les professionnels autorisés dans un Etat membre à prester les services réservés au réviseur d'entreprises agréé pourront, sous certaines conditions, prester les services dans les autres Etats membres sous forme de libre prestation de services.

La directive ne peut pas être simplement intégrée telle quelle dans l'ordre juridique interne. En effet, elle se borne essentiellement à définir un certain nombre de principes fondamentaux destinés à réaliser l'harmonisation souhaitée, et elle laisse aux Etats membres la responsabilité d'affiner les règles juridiques correspondantes lors de la transposition de la directive.

### **La profession de réviseur d'entreprises**

La profession de réviseur d'entreprises est actuellement organisée par la loi modifiée du 28 juin 1984 portant organisation de la profession de réviseur d'entreprises et le règlement grand-ducal modifié du 29 janvier 1993 déterminant les conditions de qualification professionnelle des réviseurs d'entreprises. Cette loi transpose la directive 84/253/CEE, qui est abrogée par ladite directive 2006/43/CE. Le projet de loi propose d'abroger la loi du 28 juin 1984 et de définir un nouveau cadre légal pour la profession de réviseur d'entreprises en adaptant celui-ci au nouveau contexte créé par la directive 2006/43/CE.

Les réviseurs d'entreprises ont, en l'état actuel du droit, un champ d'activités plus large que les seuls contrôles légaux des comptes visés par la directive 2006/43/CE. Le projet de loi reconnaît cette différence et propose de créer une distinction à l'intérieur de la profession, en introduisant un titre de « réviseur d'entreprises agréé » à côté du titre de « réviseur d'entreprises ». Dans cette approche, tous les réviseurs d'entreprises continueront à être membres de l'IRE, et ils seront habilités à exercer toutes les activités de la profession, à l'exception des activités réservées au réviseur d'entreprises agréé. Seul le réviseur d'entreprises agréé sera habilité à effectuer le contrôle légal des comptes et les autres missions qui lui sont conférées par la loi à titre exclusif. Les autres missions réservées au réviseur d'entreprises agréé sont énumérées par le projet de loi. Il s'agit en particulier de l'établissement de rapports sur les apports en nature, de rapports de liquidation et de rapports de fusion et de scission de sociétés.

Le projet de loi précise que les « réviseurs d'entreprises, tout comme les réviseurs agréés, pourront cependant exercer toutes les activités qui ne sont pas incompatibles avec les activités spécifiques à la profession de l'audit ». A titre exemplatif, le projet de loi mentionne les activités suivantes:

- la domiciliation de sociétés;
- le contrôle contractuel des comptes;

- le conseil en matière fiscale;
- l'organisation et la tenue de comptabilités;
- l'analyse par les procédés de la technique comptable de la situation et du fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économique, juridique et financier.

La plupart des cabinets de révision exercent à la fois des activités d'audit désormais réservées aux réviseurs d'entreprises agréés, des activités d'expertise comptable et fiscale, des activités réglementées par des textes spécifiques (par exemple la domiciliation de sociétés), et des missions de conseil en organisation. Le projet de loi permet aux cabinets de révision agréés de maintenir cette structure pluridisciplinaire. Il prévoit toutefois certaines règles destinées à renforcer l'indépendance des réviseurs d'entreprises agréés et à éviter les conflits d'intérêt.

Dans son avis relatif au projet de loi, l'IRE précise que « l'agrément auprès de la CSSF (au titre de réviseur d'entreprises agréé) ne constitue pas en soi un titre distinct de celui de réviseur d'entreprises ». Dans l'optique de l'IRE, les conditions d'accès à la profession de réviseur d'entreprises devraient en effet reposer sur un type de formation unique, sanctionné par un titre unique. Les personnes détentrices de ce titre peuvent soit exercer leur activité au titre de réviseur d'entreprises agréé soit concentrer leur activité sur les prestations autorisées pour un réviseur d'entreprises indépendant, soit exercer une autre activité professionnelle, à titre salarié ou à titre indépendant. En effet, et contrairement à la loi modifiée du 28 juin 1984, le projet permet à une personne physiquement dûment qualifiée de conserver le titre de réviseur d'entreprises même si cette personne exerce un emploi en qualité de salarié auprès d'un employeur qui n'a pas la qualité de réviseur d'entreprises (agréé), de cabinet de révision (agréé) ou de cabinet d'audit.

Le Conseil d'Etat relève que les professions traitant de la comptabilité des entreprises, sous l'un ou l'autre aspect, sont fortement réglementées: à côté des réviseurs d'entreprises et des réviseurs d'entreprises agréés régis par le présent projet de loi, il y a aussi les experts comptables dont le statut est réglé par la loi du 10 juin 1999, ainsi que les comptables indépendants qui sont soumis à autorisation suivant la loi modifiée du 29 décembre 1988 dite loi d'établissement. Dans la logique du projet de loi, les réviseurs d'entreprises non agréés doivent limiter leur activité professionnelle aux activités accessoires mentionnées ci-avant. Ces activités sont également exercées par les experts comptables, dont ils constituent le métier principal. Le projet de loi crée donc une deuxième profession réglementée à côté de celle d'expert comptable, et les deux professions exercent en fait les mêmes activités. Les deux professions sont organisées l'une dans l'Ordre des experts comptables, l'autre dans l'IRE. Le Conseil d'Etat est d'avis qu'il serait plus efficace de rapprocher les deux professions et de les fusionner dans un seul cadre organisationnel. Il regrette que le projet de loi ne s'engage pas dans cette voie. Il relève également que les avis émis par les deux organisations professionnelles ne se prononcent pas sur ce point. Tout en maintenant sa préférence pour une fusion des deux organisations professionnelles, le Conseil d'Etat renonce à amender le projet de loi en ce sens.

## La supervision de la profession par l'IRE et par la CSSF

Le projet de loi met en place des structures destinées à encadrer et à contrôler les réviseurs d'entreprises agréés. En particulier, le projet de loi charge la Commission de surveillance du secteur financier (CSSF) d'une mission de supervision portant sur toutes les missions exercées à titre exclusif par les réviseurs d'entreprises agréés. L'organisation d'un contrôle externe se justifie dans la mesure où les réviseurs d'entreprises agréés exercent des missions importantes pour le bon fonctionnement des marchés des capitaux. Les rapports signés par les réviseurs d'entreprises agréés ne sont pas seulement destinés à éclairer les dirigeants de l'entreprise concernée: leur objectif premier consiste à renseigner le public, et notamment les investisseurs, sur la pertinence des informations financières préparées par les dirigeants de l'entreprise sous la responsabilité des organes de la société. A ce titre, les nouvelles fonctions élargissent utilement la mission actuelle de la CSSF.

La directive engage les Etats membres à créer un système de contrôle de qualité indépendant des réviseurs d'entreprises agréés, comportant une supervision publique destinée à couvrir les activités liées au contrôle légal des comptes, à l'exclusion des autres activités qui peuvent être exercées par les réviseurs d'entreprises agréés. Le Conseil d'Etat approuve l'approche du projet de loi, confiant à la CSSF la mission d'exercer la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises agréé.

Le projet de loi introduit le concept d'« entité d'intérêt public ». Ces entités sont soumises à un statut particulier, qui impose des obligations spécifiques. Ainsi, les entités d'intérêt public devront établir un comité d'audit, et les réviseurs agréés auditant ces entités devront répondre à des critères d'indépendance renforcés.

En ce qui concerne le contrôle légal des sociétés qui ne sont pas des entités d'intérêt public et dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé au Luxembourg, le projet introduit l'obligation d'enregistrement au Luxembourg des personnes – physiques ou morales – agréées dans un pays tiers, hors Union européenne, qui réalisent le contrôle légal des comptes ainsi que leur soumission aux systèmes de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions luxembourgeois<sup>1</sup>.

La définition claire et précise des fonctions et des responsabilités de l'IRE, d'une part, de la CSSF, d'autre part, est essentielle pour la bonne exécution de la loi en projet. De l'avis du Conseil d'Etat, le rôle assumé par chacun des deux établissements publics dans l'exécution de la loi en projet gagnerait à être défini avec plus de précision sur plusieurs points que le Conseil d'Etat analyse dans le commentaire des articles. Le Conseil d'Etat craint également que l'application pratique de ces règles ne risque de produire des interférences entre la CSSF et l'IRE qui seraient contraires à

---

<sup>1</sup> L'exposé des motifs se réfère erronément aux sociétés dont les valeurs mobilières ne sont pas admises à la négociation sur un marché réglementé au Luxembourg. L'article 79 du projet de loi vise manifestement les sociétés dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé au Luxembourg.

l'objectif du projet de loi. Aussi propose-t-il de rééquilibrer les rôles respectifs de l'IRE et de la CSSF dans un sens plus conforme à la tradition des ordres professionnels tels qu'ils existent pour d'autres professions libérales. Ce faisant, le Conseil d'Etat propose de confier à la CSSF une fonction centrée sur les activités que la directive propose de confier à une autorité externe à la profession et de laisser une autonomie assez large à l'IRE pour organiser l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises. Le Conseil d'Etat fera également des propositions concrètes sur cet aspect dans le commentaire des articles, en suivant la logique esquissée ci-après.

Le projet de loi entend faire une distinction entre

- le titre de réviseur d'entreprises;
- les conditions d'exercice de la profession de réviseur d'entreprises;
- les conditions d'exercice de la profession de réviseur d'entreprises agréé.

Le projet de loi confie à la CSSF l'autorité de délivrer un diplôme d'aptitude professionnelle attestant que le candidat remplit les conditions de qualification professionnelle requises pour porter le titre de réviseur d'entreprises et pour accéder aux professions de réviseur d'entreprises et de réviseur d'entreprises agréé. Suivant le projet de loi, la CSSF est également compétente pour attribuer le titre de réviseur d'entreprises étant entendu que le candidat à ce titre doit préalablement s'inscrire en tant que membre de l'IRE (article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>). L'article 30 indique la composition de l'IRE, sans toutefois préciser les conditions ni les critères d'admission à l'IRE. Le Conseil d'Etat propose d'établir une distinction entre l'organisation de l'examen établissant la qualification professionnelle, qui peut relever de la CSSF, et la tenue de la liste des réviseurs, qui est une condition pour l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises, et qui devrait plutôt relever des missions propres de l'IRE.

Les titres de « réviseur d'entreprises » et de « cabinet de révision » peuvent seulement être portés par les personnes physiques et morales inscrites à l'IRE. L'article 30 du projet de loi indique qui est membre de l'IRE, sans préciser les conditions et les formalités d'admission. Comme l'IRE est également chargé de suivre l'honorabilité de ses membres, il devrait logiquement également vérifier l'honorabilité des candidats avant d'admettre l'inscription d'un nouveau membre. L'article 30 du projet de loi indique qui est membre de l'IRE, sans préciser les conditions et les formalités d'admission. Suivant le projet de loi, la CSSF est l'autorité habilitée à retirer le titre de réviseur d'entreprises si l'une des conditions de l'article 3 n'est plus remplie. L'article 3 vise, entre autres, l'honorabilité professionnelle. Le conseil de discipline de l'IRE est habilité à interdire à un réviseur d'entreprises d'exercer sa profession en cas de manquement aux devoirs de la profession (articles 46 et 47). La liste des manquements énumérés à l'article 46 vise, entre autres, les « faits contraires à la délicatesse et à la dignité professionnelle ainsi qu'à l'honneur et la probité ». Le conseil de discipline de l'IRE peut prononcer des sanctions pour les manquements énumérés à cette liste. Les réviseurs d'entreprises sont donc soumis à un double contrôle, exercé par deux autorités distinctes, pouvant prononcer des sanctions graves indépendamment l'une de l'autre. Suivant le projet de loi, les décisions de l'IRE sont susceptibles d'appel devant les cours et tribunaux civils, alors que les décisions de la CSSF relèvent du contentieux administratif. Cette situation risque de conduire à

des interprétations divergentes de la loi en projet par les deux autorités de supervision et n'est donc pas satisfaisante. Aussi le Conseil d'Etat propose-t-il de confier à l'IRE le droit de surveiller et de sanctionner l'honorabilité professionnelle des réviseurs d'entreprises, tandis que la CSSF serait compétente pour surveiller et sanctionner l'honorabilité des réviseurs d'entreprises agréés. Le Conseil d'Etat propose également de confier à l'IRE la responsabilité de tenir la liste des personnes inscrites à l'IRE en qualité de réviseur d'entreprises. Toute personne inscrite sur la liste des réviseurs d'entreprises tenue par l'IRE est autorisée à porter le titre de réviseur d'entreprises ou de cabinet de révision et d'exercer la profession de réviseur d'entreprises dans les conditions prévues par la loi. Dans la même logique, l'IRE serait aussi compétent pour sanctionner les manquements aux conditions prévues à l'article 3 pour porter le titre et exercer la profession, y compris la suspension et la radiation de la liste des réviseurs d'entreprises, qui correspondrait au retrait provisoire ou définitif du titre.

### **L'agrément en qualité de réviseur d'entreprises agréé**

Conformément à l'article 5 du projet de loi, une personne physique détentrice du titre de réviseur d'entreprises obtient l'agrément en qualité de réviseur d'entreprises agréé par simple déclaration auprès de la CSSF. La CSSF n'a pas autorité pour refuser l'agrément au motif que le réviseur d'entreprises ne répond pas aux conditions de qualification définies à l'article 3. Si la CSSF est d'avis qu'un réviseur d'entreprises ne remplit pas, ou ne remplit plus les conditions de qualification afférentes, deux cas peuvent se présenter:

- soit la CSSF est d'avis que le professionnel n'est pas qualifié pour exercer la profession de réviseur d'entreprises, et dans ce cas il appartient à la CSSF de saisir l'IRE du dossier;
- soit la CSSF considère que le professionnel ne répond pas aux exigences spécifiques de la profession de réviseur d'entreprises agréé, par exemple en matière de formation continue, et dans ce cas il appartient à la CSSF de sanctionner le professionnel en cause.

Le Conseil d'Etat fera des propositions de texte pour amender le projet de loi en ce sens.

En ce qui concerne la qualification des contrôleurs légaux des comptes agréés au Luxembourg sur base de leur statut professionnel dans un autre Etat membre de l'Union européenne, voire dans un pays tiers, il appartiendra à l'autorité de surveillance nationale concernée de surveiller la qualification professionnelle et la formation continue de la personne agréée. La compétence de la CSSF se limite à sanctionner la qualification relative aux matières spécifiques au contexte du Luxembourg, telles que définies à l'article 5, et la formation continue dans ces mêmes matières spécifiques à l'exercice de la profession au Luxembourg.

En ce qui concerne l'honorabilité, le Conseil d'Etat peut concevoir que l'honorabilité des réviseurs d'entreprises soit définie sur base de critères spécifiques au contexte de la profession tels que définis par l'IRE sur le plan local, alors que celle des réviseurs d'entreprises agréés devrait être fonction de critères internationaux généralement suivis par les contrôleurs légaux des comptes dans les 27 Etats membres de l'Union européenne. Aux termes de

la directive, les réviseurs d'entreprises agréés doivent en effet exercer leur profession en suivant les principes déontologiques, les règles d'indépendance, l'objectivité, la confidentialité, et le secret professionnel tels que définis par ladite directive.

### **Les contrôleurs légaux des comptes exerçant la profession au Luxembourg**

Suivant le projet de loi, un contrôleur légal des comptes agréé dans un Etat membre de l'Union européenne peut faire le contrôle légal des comptes au Luxembourg sur base d'un agrément spécifique par la CSSF en qualité de réviseur d'entreprises agréé. Un contrôleur agréé suivant cette procédure doit avoir et conserver son établissement principal dans son Etat d'origine, de sorte qu'il reste soumis à la supervision des autorités compétentes de cet Etat. Les activités exercées au Luxembourg, dans le cadre d'un établissement professionnel au Luxembourg, relèvent en outre d'une supervision spécifique, dont l'étendue varie en fonction de l'activité exercée:

a) Le contrôle légal des comptes

Le contrôleur légal des comptes agréé en qualité de réviseur d'entreprises agréé est soumis à la CSSF pour l'exercice des missions qui relèvent du contrôle légal des comptes. En sa qualité de membre de l'IRE, il relève également de la supervision exercée par l'IRE sur les réviseurs d'entreprises agréés en ce qui concerne le contrôle légal des comptes.

b) Les missions réservées au réviseur d'entreprises agréé autres que le contrôle légal des comptes

Le contrôleur légal des comptes exerçant au Luxembourg des missions réservées au réviseur d'entreprises agréé autres que le contrôle légal des comptes peut effectuer de telles missions par la voie de la libre prestation des services sans être agréé comme réviseur d'entreprises ou comme réviseur d'entreprises agréé au Luxembourg. Les autorités luxembourgeoises exercent donc leur supervision sur ces activités spécifiques uniquement si le contrôleur a un établissement au Luxembourg.

c) Cumul avec les activités qui ne sont incompatibles ni avec le contrôle légal des comptes ni avec les autres missions confiées à titre exclusif au réviseur d'entreprises agréé

Le contrôleur légal des comptes agréé en qualité de réviseur d'entreprises agréé peut également exercer d'autres activités qui ne sont incompatibles ni avec le contrôle légal des comptes ni avec les autres missions confiées à titre exclusif au réviseur d'entreprises agréé. Dans cette hypothèse, le contrôleur légal des comptes doit toutefois également être inscrit sur le tableau des réviseurs d'entreprises tenu par l'IRE et il est donc soumis à l'autorité de l'IRE dans le cadre de l'exercice de ces activités.

Les activités d'un contrôleur des comptes exercées au Luxembourg peuvent donc faire l'objet d'une triple supervision, d'abord dans son pays d'origine, ensuite par la CSSF et enfin par l'IRE, étant entendu que ces deux

dernières supervisions sont limitées aux seules activités exercées au Luxembourg. Il appartiendra aux autorités luxembourgeoises de vérifier que le contrôleur légal des comptes agréé comme réviseur d'entreprises agréé et, le cas échéant, comme réviseur d'entreprises, maintient au fil des années son activité principale dans son Etat d'origine et reste donc bien soumis à une supervision pour son activité générale pendant la durée de l'existence de son établissement professionnel au Luxembourg.

d) Prestations limitées aux activités qui ne sont pas incompatibles avec le contrôle légal des comptes ni avec les autres missions confiées à titre exclusif au réviseur d'entreprises agréé

Si le contrôleur légal des comptes limite son activité au Luxembourg à l'exercice d'une des activités compatibles avec la profession de réviseur d'entreprises agréé sans être réservée à la profession, il peut exercer sa profession dans une des hypothèses suivantes:

- Si un tel contrôleur des comptes s'inscrit à l'IRE en qualité de réviseur d'entreprises, il est autorisé à porter le titre de réviseur d'entreprises et d'exercer toutes les activités compatibles avec la profession.
- Si un tel contrôleur des comptes s'établit au Luxembourg en qualité d'expert comptable, il peut exercer toutes les activités autorisées dans le cadre de la loi du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert comptable: ainsi que le Conseil d'Etat l'a relevé ci-avant, le champ d'activité de l'expert comptable et celui du réviseur d'entreprises se recourent de fait.
- Si un tel contrôleur limite son activité à la tenue de livres comptables, la loi modifiée du 28 décembre 1988 soumet l'exercice de cette activité à une autorisation d'établissement.
- Si un tel contrôleur limite son activité à la prestation de services non réglementés, tel le conseil fiscal, la loi ne soumet l'exercice de ces activités à aucune autorisation particulière.

La même analyse vaut, *mutatis mutandis*, pour les contrôleurs légaux des comptes organisés sous forme de personne morale et pour les contrôleurs de pays tiers agréés au Luxembourg sur base des dispositions de l'article 5.

Le Conseil d'Etat est d'avis que, dans l'intérêt d'une bonne légistique, l'intitulé de la loi devrait reprendre l'ensemble des lois auxquelles il est renvoyé dans le texte du projet de loi sous avis.

## EXAMEN DES ARTICLES

Le projet de loi comporte au total 107 articles. Le Conseil d'Etat limitera ses observations aux articles appelant des observations particulières.

### **Chapitre 1<sup>er</sup>** (Article 1<sup>er</sup>)

#### Article 1<sup>er</sup>

L'article 1<sup>er</sup> contient une série de 29 définitions à caractère général. Sur ce total, 15 sont reprises directement de l'article 2 de la directive<sup>2</sup> et 14 ont été ajoutées pour préciser des termes spécifiques utilisés par le projet de loi.

La définition relative aux entités d'intérêt public comporte en outre une disposition autorisant l'extension de cette définition par voie de règlement grand-ducal. Ce règlement grand-ducal imposerait des contraintes additionnelles aux entreprises visées et risquerait donc d'affecter le principe de la liberté de commerce visée par l'article 11 de la Constitution. Aux termes de l'article 32, paragraphe 3 de la Constitution, un règlement grand-ducal ne peut édicter des normes contraignantes qu'aux fins, dans les conditions et suivant les modalités spécifiées par la loi. Le Conseil d'Etat demande donc de cerner la portée du règlement grand-ducal afin de se conformer à la Constitution. Il propose d'adopter la formulation suivante:

« Un règlement grand-ducal à prendre sur avis du Conseil d'Etat peut désigner d'autres entités comme entités d'intérêt public en raison de la nature de leurs activités, de leur taille ou du nombre de leurs employés. »

Si la Chambre des députés maintenait le texte dans sa version actuelle, le Conseil d'Etat ne pourrait pas accorder la dispense du second vote.

La définition relative au réviseur d'entreprises agréé est assortie d'une disposition à caractère normatif. Le paragraphe 29 définissant le réviseur d'entreprises agréé précise en effet les activités réservées à cette profession tout en ajoutant que l'activité de réviseur agréé n'est pas incompatible avec certaines autres activités et énumérant certaines activités à titre exemplatif. Pour des raisons de légistique, il se recommande de faire figurer cette disposition législative formelle sous un article à part et de ne maintenir sous cet article que les seuls éléments nécessaires à la définition de la profession de réviseur d'entreprises agréé.

La définition des activités réservées au réviseur d'entreprises agréé s'écarte du vocabulaire utilisé dans la définition proposée par la directive. La directive utilise le terme « contrôleur légal des comptes » et elle applique ce terme aux personnes agréées pour réaliser le contrôle légal des comptes. Le projet de loi change le nom de la profession en « réviseur d'entreprises

---

<sup>2</sup> La directive comporte 16 définitions. La définition donnée au paragraphe 14 de l'article 2 traitant des coopératives revêt un caractère optionnel et n'est pas reprise par le projet de loi.

agréé ». Le projet de loi confie également au réviseur d'entreprises agréé une série d'autres missions à titre exclusif. Ces autres missions sont précisées par des dispositions spécifiques inscrites au titre II du projet de loi. Ce faisant, le projet de loi élargit le domaine des activités réservées aux réviseurs d'entreprises agréés au-delà du contrôle légal des comptes au sens de la directive. D'autres Etats membres s'en tiennent strictement au champ d'activités de la directive, et permettent donc aux réviseurs d'entreprises non agréés de prester des services que le projet de loi propose de réserver aux réviseurs d'entreprises agréés. Le Conseil d'Etat s'étonne de cette option des auteurs du projet de loi. Il craint que ce choix ne dévalorise la profession de réviseur d'entreprises: un réviseur d'entreprises doit répondre aux mêmes exigences de qualification que le réviseur d'entreprises agréé. Ces exigences vont plus loin que celles requises pour obtenir l'agrément d'expert comptable, et pourtant le réviseur d'entreprises ne peut exercer aucune activité allant au-delà de celle d'un expert comptable.

En ce qui concerne la quatrième définition, le Conseil d'Etat constate une contradiction avec le libellé de l'article 3, point 4. Aussi propose-t-il la formulation suivante:

« (4) cabinet de révision », une personne morale ou toute autre entité, quelle que soit sa forme juridique, remplissant les conditions définies à l'article 3, paragraphe 4; ».

## **Chapitre 2 (Articles 2 à 10)**

### Article 2

Le Conseil d'Etat propose de supprimer cet article, qui fait double emploi avec l'article 70. De ce fait, les articles qui suivent seraient à renuméroter.

### Article 3

Pour les raisons mentionnées sous les conditions générales, le Conseil d'Etat propose de confier à l'IRE le droit d'attribuer le titre de réviseur d'entreprises. Il propose également de charger l'IRE de la tenue d'un tableau des réviseurs d'entreprises. L'article sous examen serait à reformuler comme suit:

« (1) Les titres de " réviseur d'entreprises " et de " cabinet de révision " sont attribués par l'IRE conformément aux paragraphes (2), (3) et (4) du présent article.

(2) Pour obtenir le titre de " réviseur d'entreprises ", les personnes physiques doivent fournir les preuves d'honorabilité et de qualification professionnelle. Les conditions de qualification professionnelle sont déterminées par un règlement grand-ducal à prendre sur avis du Conseil d'Etat, en conformité avec l'article 8 de la présente loi.

[(3) et (4): *inchangés, à l'exception du point f) du paragraphe 4 qui est à supprimer*]

(5) Les personnes autorisées à porter le titre de " réviseur d'entreprises " et de " cabinet de révision " sont inscrites à un tableau tenu par l'IRE.

(6) La décision de l'IRE portant octroi du titre de " réviseur d'entreprises " ou de " cabinet de révision " ou refus d'attribuer le titre de " réviseur d'entreprises " ou de " cabinet de révision " ainsi que les décisions de l'IRE portant inscription ou refus d'inscription au tableau des réviseurs d'entreprises et des cabinets de révision peuvent faire l'objet d'un recours devant les tribunaux civils. Le recours doit être exercé dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision. »

Le paragraphe 4, lettres b) et c) étend les exigences en matière de composition des associés et des administrateurs (gérants) prévues à l'article 3 (4), lettres a) et b) de la directive 2006/43/CE aux cabinets de révision. Cette disposition n'est pas reprise du texte de la directive qui vise les seuls cabinets de révision agréés et qui est transposée par l'article 5 du présent projet de loi. Dans son avis, l'IRE signale certains problèmes que l'ouverture du capital et du conseil d'administration aux professionnels non enregistrés au Luxembourg risquerait de soulever. L'IRE craint qu'une telle ouverture ne permette à des cabinets étrangers d'opérer des filiales à Luxembourg dont la seule activité pourrait être la domiciliation de sociétés échappant ainsi à tout contrôle que ce soit de l'IRE ou de la CSSF.

Le Conseil d'Etat ne partage pas les préoccupations de l'IRE. Dans l'hypothèse d'un cabinet étranger ouvrant une filiale au Luxembourg, il convient d'abord de relever que la société filiale serait inscrite sur la liste des réviseurs d'entreprises et soumise au contrôle de l'IRE. Aux termes du tiret a) du troisième paragraphe, les personnes physiques prestant des services dans un cabinet de révision doivent satisfaire aux conditions personnelles prévues à l'article 3 et avoir pouvoir pour engager le cabinet de révision. Le respect des règles professionnelles relève donc autant de la responsabilité de la personne physique dûment qualifiée responsable de chaque mission spécifique que des organes d'administration et de direction.

#### Article 4

L'article 4 du projet de loi donne à la CSSF le pouvoir de retirer les titres de « réviseur d'entreprises » et de « cabinet de révision ».

Suivant la proposition du Conseil d'Etat, l'IRE est compétent pour accorder et pour retirer le titre de « réviseur d'entreprises » et de « cabinet de révision ». Partant, l'article sous examen est à reformuler comme suit:

« (1) L'IRE retire le titre de " réviseur d'entreprises " à la personne physique si l'une quelconque des conditions visées à l'article 3, paragraphe (2) de la présente loi cesse d'être remplie ou en cas de non-respect de l'article 3, paragraphe (3).

(2) L'IRE retire le titre de " cabinet de révision " à la personne morale si l'une quelconque des conditions visées à l'article 3, paragraphe (4) de la présente loi cesse d'être remplie.

(3) L'IRE peut accorder au " cabinet de révision " un délai d'un an pour régulariser sa situation si l'une quelconque des conditions visées à l'article 3, paragraphe (4), lettres b) et c) n'est plus respectée.

(4) La décision de l'IRE portant retrait du titre de " réviseur d'entreprises " ou de " cabinet de révision " et la décision de l'IRE accordant un délai pour régulariser la situation est susceptible d'un recours devant les tribunaux civils. »

#### Article 5

Le Conseil d'Etat propose de reformuler le premier paragraphe en enlevant les dispositions faisant double emploi avec l'article 70:

« (1) Les agréments en qualité de " réviseur d'entreprises agréé " et de " cabinet de révision agréé " sont attribués par la CSSF conformément aux paragraphes (2), (3) et (4) du présent article. »

Suivant le projet de loi, le réviseur d'entreprises ne doit pas remplir d'autres conditions pour obtenir l'agrément comme réviseur d'entreprises agréé sauf à disposer au Luxembourg d'un établissement professionnel.

En ce qui concerne la qualification professionnelle, le Conseil d'Etat suit la logique à la base du projet de loi, considérant que les réviseurs d'entreprises et les réviseurs d'entreprises agréés doivent être détenteurs du même diplôme d'aptitude professionnelle. Quant à la formation professionnelle continue, le Conseil d'Etat propose que l'IRE soit en charge de la formation des réviseurs d'entreprises et des réviseurs d'entreprises agréés et que la CSSF surveille et complète cette dernière formation. La pratique devra déterminer la formule la plus adaptée aux besoins des deux professions. Il serait sans doute souhaitable que l'IRE et la CSSF se concertent et il est possible que les deux entités décident d'organiser ensemble cette formation en adoptant des standards identiques pour les deux professions. Le Conseil d'Etat ne voudrait toutefois pas exclure l'hypothèse que les deux entités s'orientent vers un tronc commun complété par des formations adaptées aux besoins spécifiques des deux professions. De l'avis du Conseil d'Etat, la qualification professionnelle requise pour l'agrément en qualité de réviseur d'entreprises agréé d'un réviseur d'entreprises devrait dès lors être confirmée au cas où le réviseur d'entreprises n'aurait pas suivi, depuis son accession au titre de réviseur d'entreprises, tout le programme de formation continue obligatoire pour les réviseurs d'entreprises agréés. Aussi le Conseil d'Etat propose-t-il de compléter l'article 5, paragraphe (2), lettre a) comme suit:

« a) être titulaire du titre de " réviseur d'entreprises ", accordé conformément à l'article 3 de la présente loi et avoir suivi, au cours de la période s'étendant entre l'accession au titre de réviseur d'entreprises et la soumission de la demande d'agrément en qualité de réviseur d'entreprises agréé, une formation continue conforme aux exigences définies à l'article 9 à l'endroit des réviseurs d'entreprises agréés; ».

En ce qui concerne le paragraphe 5, le Conseil d'Etat se pose des questions quant à la portée de cette disposition, et plus particulièrement sur l'identité et la qualité des auteurs d'un recours contre l'octroi d'un

agrément. Eu égard à l'absence de précisions figurant au commentaire des articles, le Conseil d'Etat propose d'en faire abstraction.

En outre, le Conseil d'Etat est d'avis que l'article 69 a une portée générale et qu'il n'y a pas lieu d'y renvoyer dans des dispositions spécifiques. De tels renvois sont dès lors superfétatoires.

Aux termes de l'article 30, tous les réviseurs d'entreprises agréés et tous les cabinets de révision agréés par la CSSF sont d'office membres de l'IRE. Le Conseil d'Etat propose de faire le lien entre les articles 5 et 30 en ajoutant un paragraphe 6 libellé comme suit:

« (6) Les réviseurs d'entreprises agréés et les cabinets de révision agréés sont membres de l'IRE. La décision de la CSSF portant octroi de l'agrément est notifiée par la CSSF à l'IRE. »

### Article 6

L'article 6 traite de la suspension et du retrait de l'agrément. Le texte de l'article 6 traduit un certain flottement en ce qui concerne la suspension de l'agrément. En effet, les paragraphes 1<sup>er</sup> et 2 traitent uniquement du retrait de l'agrément, tandis que le titre de l'article 6 et le libellé du paragraphe 4 évoquent également la suspension. La directive envisage le retrait de l'agrément tout en permettant aux Etats membres de prévoir un délai raisonnable pour permettre au contrôleur légal ou au cabinet d'audit de se mettre en conformité avec la loi. La suspension de l'agrément peut être une mesure utile, complétant l'octroi d'un délai pour la mise en conformité. Dans le sens d'une sanction graduelle, une suspension peut dans certains cas éviter le retrait de l'agrément. En effet, le retrait de l'agrément ne sanctionnerait pas seulement le réviseur d'entreprises agréé directement concerné, mais également les sociétés ayant nommé ce réviseur d'entreprises agréé comme réviseur chargé du contrôle légal des comptes. Une telle situation peut engendrer des problèmes particulièrement sensibles pour les sociétés ayant un large actionnariat, et notamment les sociétés cotées en bourse. Comme le projet de loi fait usage de l'option offerte par la directive d'accorder un délai de mise en conformité, le Conseil d'Etat considère qu'il serait cohérent de donner également à la CSSF le pouvoir de suspension de l'agrément pendant ce délai de mise en conformité. Aussi le Conseil d'Etat propose-t-il de formuler l'article 6 comme suit:

**« Art. ... Retrait de l'agrément de " réviseur d'entreprises agréé " ou de " cabinet de révision agréé " »**

(1) La CSSF retire l'agrément aux réviseurs d'entreprises agréés si l'une quelconque des conditions visées à l'article 5, paragraphe (2) de la présente loi cesse d'être remplie.

(2) La CSSF retire l'agrément aux cabinets de révision agréés si l'une quelconque des conditions visées à l'article 5, paragraphe (3) de la présente loi cesse d'être remplie.

(3) La CSSF peut, avant de procéder au retrait de l'agrément, accorder aux cabinets de révision agréés dont l'une quelconque des conditions visées à l'article 5, paragraphe (3), lettres b) et c) n'est plus respectée, un délai d'un an pour régulariser leur situation.

(4) Le retrait de l'agrément implique que ces personnes ne peuvent plus se prévaloir du titre de " réviseur d'entreprises agréé " ou de " cabinet de révision agréé " respectivement.

(5) En cas de retrait de l'agrément d'un réviseur d'entreprises agréé ou d'un cabinet de révision agréé pour quelque raison que ce soit et qui n'est plus susceptible d'un recours devant le tribunal administratif, la CSSF notifie ce retrait et les motifs de celui-ci au président de l'IRE. La CSSF notifie également ce retrait et les motifs de celui-ci aux autorités compétentes concernées des Etats membres dans lesquels la personne est également agréée, autorités compétentes qui sont mentionnées dans le registre public, conformément aux articles 12, paragraphe (1), lettre c) et 13, paragraphe (1), lettre i) de la présente loi. »

### Article 7

L'article 7 vise le cas où un prestataire, c'est-à-dire une personne physique ressortissante d'un autre Etat membre de l'Union européenne ou une personne morale qui exerce une activité de services dans un autre Etat membre, en se prévalant de la libre circulation des services, souhaiterait effectuer au Luxembourg une mission telle que définie à l'article 1<sup>er</sup>, point (29), lettre b). Il s'agit des missions qui sont confiées au réviseur d'entreprises agréé à titre exclusif telles que les rapports établis lors de fusions, de scissions, d'apports en nature et de liquidations. Par application de la directive 2006/123/CE relative aux services dans le marché intérieur, une personne autorisée à effectuer des activités économiques au sens du droit communautaire dans un autre Etat membre peut également les exercer sous forme de libre prestation de services au Luxembourg. Les missions visées par l'article 1<sup>er</sup>, point (29), lettre b) constituent des activités qui tombent dans le champ d'application de ladite directive 2006/123/CE.

Afin de protéger l'intérêt général, le commentaire des articles relève la nécessité d'introduire certaines mesures et notamment d'attribuer à la CSSF la charge de la vérification du respect par les prestataires des conditions de l'article 7. Dans un souci de clarté juridique, le Conseil d'Etat propose de confirmer cette fonction de la CSSF dans un alinéa supplémentaire, à insérer en fin du texte actuel, qui pourrait être libellé comme suit:

« La CSSF veille au respect par les prestataires des conditions prévues au présent article. »

### Article 8

Le Conseil d'Etat relève l'emploi du futur au paragraphe 2. Il propose d'y substituer le présent, pour des raisons de légistique, de sorte que le paragraphe 2 prend la formulation suivante:

« (2) a) Les diplômes reconnus, les modalités du stage et le déroulement de l'examen d'aptitude sont précisés par un règlement grand-ducal. Parmi les diplômes figurent obligatoirement des certificats attestant la possession de connaissances suffisantes notamment du droit fiscal, du droit des sociétés et de la déontologie de la profession de l'audit au Luxembourg.

b) Le stage se déroule pour les deux tiers au moins auprès d'un réviseur d'entreprises agréé, d'un cabinet de révision agréé, d'un contrôleur légal des comptes ou d'un cabinet d'audit.

c) L'examen d'aptitude comporte une partie théorique et une partie pratique et porte sur les matières dont la connaissance est pertinente pour effectuer le contrôle légal des comptes.

d) La partie pratique porte sur la capacité du candidat d'appliquer les connaissances théoriques à la pratique. »

### Article 9

Le Conseil d'Etat renvoie à ses observations générales en ce qui concerne la formation continue requise pour l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises et de la profession de réviseur d'entreprises agréé.

### Article 10

La rédaction actuelle de l'alinéa 2 limite le délai de prescription des actions en responsabilité civile et professionnelle au seul contrôle légal des comptes sans prise en compte des activités prévues à l'article 1<sup>er</sup> (29), lettre b) et alinéa 2. L'IRE relève que la loi du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert comptable introduit une prescription de cinq ans pour les actions en responsabilité civile et professionnelle dirigées contre un expert comptable. La prescription quinquennale s'applique à toutes les prestations des experts-comptables, relevant tant des activités principales que des activités accessoires de la profession. Le traitement distinct des deux professions se justifierait difficilement. Il s'y ajoute que de nombreux réviseurs d'entreprises sont également experts comptables, de sorte que les deux métiers, et les deux titres, sont étroitement liés. Aussi le Conseil d'Etat propose-t-il d'élargir la portée de l'alinéa 2 comme suit:

« Les actions en responsabilité civile [et] professionnelle dirigées contre un réviseur d'entreprises, un réviseur d'entreprises agréé, un cabinet de révision ou un cabinet de révision agréé se prescrivent par cinq ans à compter de la date de la fin de la prestation de son service. Dans le cadre d'un contrôle légal des comptes, les actions en responsabilité civile [et] professionnelle dirigées contre un réviseur d'entreprises agréé ou un cabinet de révision agréé se prescrivent par cinq ans à compter de la date du rapport d'audit. »

S'il est vrai que l'expression « actions en responsabilité civile et professionnelle » a été consacrée par l'article 5 de la loi du 28 juin 1984 portant organisation de la profession de réviseur d'entreprises, le Conseil d'Etat se doit néanmoins de souligner que le terme juridique exact est « actions en responsabilité civile professionnelle ».

## **Chapitre III (Articles 11 à 16)**

Ces dispositions traitent de l'enregistrement des réviseurs d'entreprises agréés et des cabinets agréés.

## Chapitre IV (Articles 17 à 24)

### Article 17

L'article 17 laisse planer un doute sur l'application de principes déontologiques pour l'exercice des missions qui ne sont pas d'intérêt public. Le Conseil d'Etat est d'avis que certains principes déontologiques sont applicables à toutes les missions d'un professionnel exerçant une activité réglementée par le projet de loi et que la portée de ces principes peut varier en fonction de la nature des missions exercées. Il propose dès lors de reformuler l'article 17 comme suit en y incluant le principe déontologique d'indépendance professionnelle:

« Tous les réviseurs d'entreprises, réviseurs d'entreprises agréés, cabinets de révision et cabinets de révision agréés sont tenus au respect de principes déontologiques d'intégrité, d'objectivité, de compétence, de diligence et d'indépendance professionnelle. »

Le Conseil d'Etat suggère par ailleurs d'insérer à l'article 17 les dispositions du paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 18 qui précisent les conditions d'indépendance des réviseurs d'entreprises, des réviseurs d'entreprises agréés, des cabinets de révision et des cabinets de révision agréés. Le paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 18 serait à supprimer en conséquence.

### Article 18

Le paragraphe 2 de l'article 18 impose plusieurs corrections de texte. Le Conseil d'Etat estime qu'il serait préférable de reformuler cette disposition comme suit qui constituera le seul contenu de l'article sous examen:

« Lorsqu'ils exercent les activités visées à l'article [17], le réviseur d'entreprises et le réviseur d'entreprises agréé ne peuvent occuper un emploi salarié si ce n'est auprès d'un cabinet de révision ou d'un cabinet de révision agréé. »

### Article 21

L'article 21 se rapporte au mode de fixation des honoraires. Dans sa formulation actuelle, l'article 21 limite son champ d'application aux honoraires fixés pour la réalisation du contrôle légal des comptes, suivant en cela le texte de la directive. L'IRE propose d'élargir la portée de cette disposition, en la rendant applicable à la fois aux mandants de contrôle légal des comptes et à toutes les autres missions qui sont confiées au réviseur d'entreprises agréé à titre exclusif. Le Conseil d'Etat appuie cette proposition destinée à renforcer l'indépendance du réviseur d'entreprises agréé et à éviter des conflits d'intérêt. Il propose dès lors de reformuler l'article 21 comme suit:

« Les honoraires fixés pour la réalisation du contrôle légal des comptes et de toutes les autres missions qui sont confiées au réviseur d'entreprises agréé à titre exclusif:

- ne peuvent être ni déterminés ni influencés par la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée et
- ne peuvent revêtir aucun caractère conditionnel. »

## **Chapitre V** (Articles 25 et 26)

Sans observation.

## **Chapitre VI** (Article 27 à 29)

### Article 29

Cet article appelle une correction de texte. Le Conseil d'Etat est d'avis qu'il serait préférable de remplacer le bout de phrase « le(s) réviseur(s) d'entreprise(s) agréé(s) qui effectue(nt)... » par les termes « le ou les réviseurs d'entreprises agréés qui effectuent... ».

## **Chapitre VII** (Articles 30 à 56)

Les dispositions relatives à l'organisation et au fonctionnement de l'IRE s'inspirent étroitement des dispositions afférentes de la loi du 28 juin 1984, en les adaptant au nouveau contexte de la profession et aux exigences de la directive 2006/43/CE.

### Article 45

Le Conseil d'Etat constate que les auteurs du projet ont repris le texte actuellement en vigueur en la matière tout en supprimant cependant la référence au président de l'IRE. Le Conseil d'Etat ne peut en aucun cas se déclarer d'accord avec cette suppression, qui est contraire aux prescriptions de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup> de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Il insiste dès lors, sous peine d'opposition formelle, à ce que le libellé de l'article 25 de la loi précitée de 1984 soit repris dans son intégralité, pour rédiger le premier alinéa de l'article 45 comme suit:

« Ne peuvent siéger au conseil de discipline ni le président de l'IRE ou son délégué au sens de l'article 38(1), troisième alinéa, ni ceux qui sont associés ou parents ou alliés du poursuivi ou de son conjoint jusqu'au sixième degré inclusivement, ni ceux qui sont associés ou parents ou alliés jusqu'au même degré de la partie plaignante. »

### Article 47

Suivant les propositions du Conseil d'Etat, l'IRE est compétent pour l'attribution et le retrait du titre de réviseur d'entreprises et pour la tenue du tableau des réviseurs d'entreprises. Le Conseil d'Etat propose donc d'adapter l'article 47 comme suit aux points g) et h):

« g) la suspension du titre de "réviseur d'entreprises" ou de "cabinet de révision" pour une durée n'excédant pas cinq ans;

h) le retrait définitif du titre de "réviseur d'entreprises" ou de "cabinet de révision". »

## **Chapitre VIII (Articles 57 à 71)**

### Article 59

Le projet de loi organise un contrôle qualité, mis en œuvre par la CSSF, qui devrait se conclure par un rapport de contrôle et des recommandations formulées par la CSSF afin de pallier les faiblesses ou insuffisances éventuelles. Le Conseil d'Etat note que ni le rapport ni les recommandations ne feront l'objet d'une publication. Sur ce point, le projet de loi suit la ligne tracée par la directive. Le Conseil d'Etat relève que des législations comparables, visant notamment le contrôle de qualité des professionnels de l'audit contrôlant les comptes de sociétés cotées en bourse aux Etats-Unis, prévoient la publication du rapport de contrôle par voie électronique. Une telle publication serait certainement un instrument puissant, créant une grande transparence, et incitant les professionnels à accorder la plus grande importance à la qualité de leurs services. Considérant toutefois que la procédure de l'assurance-qualité basée sur un contrôle externe à la profession sera nouvellement introduite par la loi en projet, le Conseil d'Etat ne voudrait pas préconiser à ce stade une publication obligatoire de ces rapports. Il serait toutefois favorable à une telle initiative au moment où le système d'assurance-qualité sera rôdé. Il propose dès lors d'ajouter une disposition autorisant la publication de ces rapports:

« (3) La CSSF peut décider de publier les rapports exposant les principales conclusions dudit examen. Dans cette hypothèse, le rapport est publié ensemble avec la réponse du réviseur d'entreprises agréé ou du cabinet de révision d'entreprises agréé concerné. »

### Article 67

Le Conseil d'Etat propose de supprimer les lettres f) et g) vu que les compétences afférentes sont transférées, selon les propositions de Conseil d'Etat, de la CSSF vers l'IRE.

### Article 70

Cet article sanctionne pénalement toute personne qui effectue des prestations de services réservées au réviseur d'entreprises agréé. Conformément à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 29, les activités réservées comprennent le contrôle légal des comptes et toutes les autres missions spécifiques que la loi confie à titre exclusif au réviseur d'entreprises agréé.

L'article 70 sanctionne également toute personne qui « fait un contrôle des comptes en faisant référence aux normes d'audit internationales ». Le commentaire des articles motive cette position en argumentant que l'exercice d'une mission de contrôle des comptes faisant référence aux normes d'audit internationales risquerait de créer l'impression que le service en question serait presté par un réviseur d'entreprises agréé. Le commentaire ajoute à titre d'exemple le contrôle des comptes de petites sociétés, non soumises à l'obligation d'un contrôle légal des comptes, ainsi que les missions d'audit spécifiques effectuées dans le cadre d'un contrôle

contractuel des comptes, en dehors de toute obligation légale. Le projet de loi définit les normes d'audit internationales à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 25. Cette définition limite la portée de l'expression « normes d'audit internationales » à un ensemble de normes dans la mesure où elles sont applicables au contrôle légal des comptes.

La directive ne prévoit pas de limitation à l'utilisation par un professionnel de la comptabilité de la référence aux normes d'audit internationales. Le Conseil d'Etat relève que le projet de loi exige d'un réviseur d'entreprises la même formation que celle du réviseur d'entreprises agréé. Un réviseur d'entreprises autorisé à effectuer une mission d'audit des comptes autre que le contrôle légal des comptes, et qualifié à faire un tel travail sur base de ses connaissances professionnelles, ne serait donc pas autorisé, en vertu de l'article 70, à préciser dans son rapport qu'il aurait fait son travail en appliquant les normes d'audit internationales. Le Conseil d'Etat se demande comment un réviseur d'entreprises peut maintenir à jour sa connaissance des normes d'audit internationales si la loi le décourage à appliquer ces normes à des prestations de services non réservées au réviseur d'entreprises agréé: la formation continue se fait également par la pratique du métier.

Dans son avis, l'Ordre des experts comptables (OEC) rappelle d'ailleurs que les experts comptables sont autorisés à contrôler les comptes de petites sociétés, à effectuer des contrôles contractuels des comptes de toutes les entreprises, indépendamment de leur taille, et à accomplir d'autres missions visant à se prononcer sur la comptabilité d'une entreprise ou d'une organisation généralement quelconque. L'OEC souligne que les experts comptables appliquent des normes d'audit internationales dans de telles missions et il relève que ces normes sont destinées à être appliquées en dehors du contrôle légal des comptes.

Le Conseil d'Etat fait remarquer que le contrôle légal des comptes vise, entre autres, à assurer un bon fonctionnement du marché des capitaux. Il constate que les missions visées n'affectent guère le bon fonctionnement du marché des capitaux de sorte que la position défendue par l'OEC ne porterait pas ombrage au contrôle légal des comptes. Il relève en outre que les réviseurs d'entreprises doivent, aux termes de l'article 8, avoir la même qualification professionnelle que les réviseurs d'entreprises agréés, de sorte qu'ils sont en principe également qualifiés à appliquer les normes d'audit internationales. Comme la directive ne prévoit pas de limitation au droit de faire usage des normes d'audit internationales ni de faire mention d'un tel usage en dehors des missions d'audit légal, le Conseil d'Etat propose de retirer cette interdiction à l'article 70, dont le deuxième et le troisième alinéas seraient libellés comme suit:

« Celui qui, sans être réviseur d'entreprises agréé ou cabinet de révision agréé, effectue, même accessoirement ou occasionnellement, en son propre nom et sous sa responsabilité, soit directement, soit par personne interposée, des travaux réservés aux réviseurs d'entreprises agréés et aux cabinets de révision agréés conformément à l'article 5, paragraphe (1) est puni d'un emprisonnement de huit jours à trois ans et d'une amende de 500 à 100 000 euros ou d'une de ces peines seulement.

Le fait pour un réviseur d'entreprises d'effectuer, même accessoirement ou occasionnellement, en son propre nom et sous sa responsabilité, soit directement, soit par personne interposée, des travaux réservés aux réviseurs d'entreprises agréés conformément à l'article 5, paragraphe (1) est constitutif d'une faute et négligence professionnelles, au sens de l'article 46 de la présente loi. »

Le dernier alinéa de l'article 70 serait à supprimer.

#### Article 71

L'article 71, portant sur la publication des sanctions, ne donne pas lieu à des observations quant au fond. Quant à la forme, le Conseil d'Etat relève une erreur matérielle en ce sens que l'article devrait se référer à l'article 67 (et non pas 57) de la loi en projet.

### **Chapitre IX (Articles 72 à 76)**

#### Article 72

Le premier paragraphe de l'article 72 contient une référence aux articles 73 à 76. Comme ces articles visent tantôt les entités d'intérêt public, tantôt les réviseurs d'entreprises agréés, il y aurait lieu de reformuler ce paragraphe comme suit:

« (1) Les entités d'intérêt public et les réviseurs d'entreprises agréés mandatés du contrôle légal des entités d'intérêt public sont soumis à des dispositions spéciales, reprises aux articles 73 à 76 de la présente loi. »

#### Article 74

Au paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2, il convient de remplacer le terme « organe d'administration » par l'expression « organe de gestion » par souci de cohérence avec le vocabulaire utilisé par la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales.

#### Article 78

L'article 78, traitant de la coopération avec les autorités compétentes d'autres Etats membres, trouve son pendant logique dans l'article 82 visant la coopération avec les autorités compétentes de pays tiers. Ces deux dispositions transposent fidèlement les articles afférents de la directive. Le Conseil d'Etat note que ces deux dispositions comportent des garde-fous destinés à éviter que les documents communiqués ne soient utilisés à des objectifs autres que ceux poursuivis par la directive et la loi en projet. Vu que la communication d'informations est susceptible de porter préjudice aux intérêts légitimes d'un réviseur d'entreprises agréé, voire d'une entité faisant l'objet d'une mission de contrôle légal des comptes, la CSSF devrait dans toute la mesure du possible informer ces entités de la demande d'échange, et leur donner l'occasion de soumettre éventuellement à la CSSF les motifs pour lesquels ces entités considèrent qu'une telle communication ne serait pas compatible avec la directive et la loi en projet.

Dans tous les cas, une telle communication ne pourra se faire que dans les limites de la loi modifiée du 2 août 2002 relative à la protection des personnes à l'égard de traitements des données à caractère personnel.

## **Chapitre XI** (Articles 79 à 82)

Le Conseil d'Etat renvoie à ses observations relatives à l'article 78, qui sont également applicables à l'endroit de la disposition sous examen.

En ce qui concerne l'échange de données avec les autorités compétentes de pays tiers, la communication devra en particulier suivre les règles édictées spécifiquement au chapitre IV de la loi modifiée du 2 août 2002 relative à la protection des personnes à l'égard de traitements des données à caractère personnel.

## **TITRE II**

### **Chapitre I** (Articles 83 à 85)

#### Article 83

Cet article, qui reprend textuellement la formulation afférente de la directive, utilise les termes « contrôleur légal des comptes » et « cabinet d'audit ». Ces deux termes sont définis tant par la directive que par le projet de loi. Toutefois, les définitions de ces deux textes divergent. En effet, le contrôleur légal des comptes, tel que défini par la directive, vise tant le réviseur d'entreprises agréé que le contrôleur légal des comptes, tels que définis par le projet de loi. De même, le cabinet d'audit au sens de la directive vise à la fois le cabinet de révision agréé et le cabinet d'audit, tels que définis par le projet de loi. Le texte du point 14 ajouté à l'article 337 de la loi modifiée du 15 août 1915 concernant les sociétés commerciales devrait donc se lire comme suit:

« 14) séparément, le total des honoraires perçus pendant l'exercice *soit par le réviseur d'entreprises agréé ou le cabinet de révision agréé soit par le contrôleur légal des comptes ou par le cabinet d'audit* pour le contrôle légal des comptes consolidés, le total des honoraires perçus pour les autres services d'assurance, le total des honoraires perçus pour les services de conseil fiscal et le total des honoraires perçus pour tout service autre que d'audit. »

### **Chapitre II** (Articles 86 à 104)

Ces dispositions réunissent une série de modifications dans des textes de loi existants. Les modifications ont essentiellement un caractère technique et sont destinées à adapter le vocabulaire utilisé au contexte nouveau créé par le projet de loi.

L'article 100 du projet de loi est remplacé par le texte des amendements gouvernementaux déposés à la Chambre des députés, le 5 septembre 2008.

Le Conseil d'Etat n'a pas d'observation sur ces dispositions.

**Chapitre III** (Article 105)

Sans observation.

**Chapitre IV** (Articles 106 et 107)

Sans observation.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 19 mai 2009.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Alain Meyer