



7, rue Alcide De Gasperi  
L - 1615 Luxembourg  
B.P. 2056 L-1020 Luxembourg

Monsieur François Biltgen  
Ministre de la Justice  
MINISTÈRE DE LA JUSTICE  
L - 2934 Luxembourg

Luxembourg, le 21 septembre 2009

**Concerne:** Projet de loi 6054 sur les associations sans but lucratif et les fondations.

Monsieur le Ministre,

Nous avons le plaisir de joindre à la présente l'avis de notre Institut portant sur le projet de loi 6054 sur les associations sans but lucratif et les fondations.

Si vous le souhaitez, nous serions heureux de vous rencontrer à votre convenance pour discuter les vues exprimées au sein de cet avis.

Vous en souhaitant bonne réception, veuillez agréer, Monsieur le Ministre, l'expression de notre parfaite considération.

Pour le Conseil de l'IRE,

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Pierre Krier".

Pierre Krier  
Président

Annexe

## **AVIS DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES PORTANT SUR :**

### **Le projet de loi 6054 sur les associations sans but lucratif et les fondations (ci-après le « Projet »).**

Le 10 juin 2009 le Ministre de la Justice a déposé à la Chambre des Députés le projet de loi no. 6054 sur les associations sans but lucratif et les fondations. Le Projet « *...entend simplifier les dispositions existantes en vue de leur conférer davantage de flexibilité tout en abandonnant celles qui ne présentent plus d'utilité.* ». Le Projet vise également à « *...renforcer les obligations comptables...* ».

L'Institut des réviseurs d'entreprises (ci-après «IRE») souscrit aux objectifs du Projet.

#### **REMARQUES GENERALES**

Parmi les professionnels touchés par le Projet se trouvent les réviseurs d'entreprises. L'IRE n'entend pas commenter le contexte général et l'opportunité politique du Projet, mais limitera ses propos aux aspects ayant un intérêt particulier pour la profession de réviseur d'entreprises.

L'IRE renvoie le lecteur au projet de loi 5872 relative à la profession de l'audit qui, notamment, transpose en droit luxembourgeois 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. Ce projet de loi réforme la profession de réviseur d'entreprises. Dès lors, les observations de l'IRE portant sur le présent Projet ne se feront pas seulement sur base de la loi modifiée du 28 juin 1984 portant organisation de réviseur d'entreprises mais également sur la base du projet de loi 5872 et de la directive 2006/43/CE.

Dans ce contexte, il y a lieu de préciser que le projet de loi 5872 introduit une distinction entre les notions de « réviseur d'entreprises » et de « réviseur d'entreprises agréé ». Le projet de loi 5872 prévoit actuellement que seuls les réviseurs d'entreprises agréés seront autorisés à exercer le contrôle légal des comptes. Par conséquent, lorsqu'il est fait référence aux « réviseurs d'entreprises » dans le présent avis, sont visés les « réviseurs d'entreprises » tels que définis actuellement par la loi modifiée du 28 juin 1984, respectivement les « réviseurs d'entreprises agréés » tels que définis par le projet de loi 5872.

L'IRE comprend que les auteurs du texte se sont inspirés de la loi belge. Cependant, la situation des professions de réviseur d'entreprises et d'expert-comptable en Belgique est différente. Dès lors, la loi belge sur les associations et fondations ne peut être transposée telle quelle. Des aménagements sont à prendre en compte pour reconnaître les différences de ces deux professions au Luxembourg, ainsi que développé ci-avant.

## REMARQUES SPECIFIQUES

### **Titre I article 18 paragraphe 4 et titre II article 52 paragraphe 3**

Ces articles exigent des associations reconnues « *d'utilité publique* » ainsi que les fondations de « ...confier à un réviseur d'entreprises nommé par le conseil d'administration parmi les membres de l'Institut des réviseurs d'entreprises ou à un expert comptable nommé par le conseil d'administration parmi les membres de l'Ordre des experts-comptables le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de leur régularité au regard de la loi et des statuts. ». La même règle s'applique pour les associations sans but lucratif excédant certains critères de taille présentés à l'article 18 paragraphes 3 et 4.

L'IRE comprend que les auteurs du texte se sont inspirés, entre autres, des dispositions reprises à la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises sur le contrôle des comptes annuels, notamment pour ce qui est des critères de taille.

Depuis 1984, le Luxembourg dispose d'une profession chargée du contrôle des comptes en la personne du réviseur d'entreprises, qui dispose du monopole du contrôle légal des comptes des sociétés.

Le contrôle des comptes annuels, exigé par une loi, est à interpréter comme un contrôle légal des comptes annuels qui sera réalisé selon certains standards professionnels par le réviseur d'entreprises et qui aura pour objectif l'expression d'une opinion.

L'actuelle loi modifiée du 28 juin 1984 portant organisation de la profession de réviseurs d'entreprises fait l'objet d'une réforme matérialisée par le projet de loi 5872 relative à la profession de l'audit qui renforce ce monopole sur les missions de contrôle légal des comptes annuels en contrepartie de critères de qualités et de compétences renforcés ainsi que de l'introduction d'une supervision publique de la profession et de sa pratique. La future autorité de supervision aura dans ses fonctions, entre autres, le contrôle de qualité des missions de contrôle légal des comptes.

Le projet de loi 5872 relative à la profession de l'audit exige également des professionnels de l'audit des minima notamment en matière d'organisation des cabinets de révision et de formation continue. Ces dispositions visent à s'assurer que ces missions sont réalisées en accord avec les normes d'indépendance et d'audit ainsi que la législation applicable. Cette future autorité de supervision ne sera pas compétente pour superviser les experts-comptables.

Compte tenu de la législation existante et à venir, l'IRE s'étonne que deux professionnels de la comptabilité, l'expert-comptable et le réviseur d'entreprises, soient cités conjointement pour contrôler la situation financière, les comptes annuels et de leur régularité au regard de la loi et des statuts.

Il n'y a pas de texte de loi autorisant les experts-comptables à exercer des missions d'expression d'une opinion autre que celle en relation avec le contrôle contractuel des comptes annuels. Le contrôle exigé par les articles 18 et 52 du Projet n'est certainement pas un contrôle contractuel des comptes au sens de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable.

Par ailleurs, à la base, la formation des réviseurs d'entreprises est également plus exigeante et permet aux candidats réviseur d'entreprises d'acquérir un ensemble de compétence (réf : articles 6 à 10 de la directive 2006/43/CE), notamment en audit, nécessaires à l'exécution d'une mission d'audit de qualité.

Si le législateur veut assurer la cohérence des textes il devra instaurer un monopole du contrôle légal des comptes des associations respectivement fondations répondant aux critères retenus (taille, utilité publique) aux réviseurs d'entreprises « agréés » (réf. Projet de loi 5872 relatif à la profession de l'audit).

Dans un souci de comparabilité des textes, il est nécessaire de préciser que le contrôle par le réviseur d'entreprises portera sur les comptes annuels et non pas sur la situation financière. Le réviseur d'entreprises donnera une opinion d'audit en comparant les comptes annuels par rapport à la situation financière et aux résultats de l'entité auditée.

Dès lors, la référence à la « situation financière » telle que rédigée à l'article 18 paragraphe 4 et à l'article 52 paragraphe 3 du Projet risque d'apporter la confusion par rapport à une démarche d'audit normée reconnue au Luxembourg, dans l'Union Européenne (réf. article 26 directive 2006/43/CE) et à l'international.

En effet, les réviseurs d'entreprises disposent de normes professionnelles pour effectuer le contrôle des comptes annuels. Toute mission d'assurance est effectuée dans le respect des normes internationales en matière d'indépendance et d'audit. Ces normes constituent un référentiel cohérent et exhaustif assurant la qualité de la mission et du certificat établi.

Le maintien du texte actuel pourra provoquer une confusion auprès des bénéficiaires et des mandants de ces certificats, ainsi qu'auprès de tout tiers qui n'aurait aucune certitude que le document qui lui a été présenté provient d'un professionnel de l'audit au Luxembourg.

L'IRE s'étonne, par ailleurs, que les auteurs du texte n'aient pas aligné respectivement adapté le traitement des associations respectivement des fondations au régime de droit commun en matière de contrôle, à savoir l'article 69 de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises. Il est à noter que le Ministre de la Justice a retenue cette option dans le cadre des sociétés coopératives (l'article 98 paragraphe 16 du projet de loi 5872 relative à la profession de l'audit).

L'IRE attire également l'attention des auteurs du texte qu'en vertu de l'article 10 (2) de la loi modifiée du 28 juin 1984 portant organisation de la profession de réviseur d'entreprises (voir également l'article 30 du projet de loi 5872 relative à la profession de l'audit), les personnes physiques respectivement morales agréées par le Ministre de la Justice composent l'Institut des réviseurs d'entreprises. Les articles 18 paragraphe 4 et 52 paragraphe 3 du Projet font référence à la nomination d'un réviseur d'entreprises désigné « *...parmi les membres de l'Institut des réviseurs d'entreprises...* ». La référence à l'Institut des réviseurs d'entreprises est superfétatoire.

Considérant l'ensemble des arguments présentés ci-avant, l'IRE demande :

- le retrait, aux articles 18 paragraphe 4 et 52 paragraphe 3 du Projet:
  - de la référence à la profession d'expert-comptable ainsi qu'aux autres articles où cette mention est faite,
  - de la référence à la « situation financière »,
  - de l'expression « *...parmi les membres de l'Institut des réviseurs d'entreprises...* »,
- que la rédaction des articles 18 paragraphe 4 et 52 paragraphe 3 du Projet soient modifiées en s'inspirant des dispositions de l'article 69 (1), (2) et (4) de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises.

**Titre I chapitre IV article 18 paragraphe 1 – Présentation à l'assemblée générale des comptes annuels et du budget pour l'exercice suivant des associations et titre II chapitre III article 52 paragraphe 1 – Approbation par le conseil d'administration des comptes annuels et du budget pour l'exercice suivant des fondations**

En vertu de l'article 18 paragraphe 1 du Projet, les comptes annuels des associations doivent être soumis à l'assemblée générale pour approbation au plus tard quatre mois après la date de clôture de l'exercice social. L'IRE est d'avis qu'il serait utile d'aligner ce délai au délai de six mois prévu pour les sociétés commerciales à l'article 75 premier alinéa de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises.

En effet, les sociétés ont en pratique souvent des difficultés à respecter le délai même de six mois, de sorte qu'il ne paraît pas opportun de raccourcir encore ce délai pour les associations.

Le même commentaire s'applique à l'article 52 paragraphe 1 du Projet relatif aux fondations, en vertu duquel les comptes annuels des fondations doivent être approuvés par le conseil d'administration au plus tard quatre mois après la date de clôture de l'exercice social. Bien que l'article 34 de la loi du 21 avril 1928 ne prévoit actuellement qu'un délai de deux mois pour la publication au Mémorial du compte et du budget, nous estimons que dans le contexte du nouvel article 52, un délai de six mois pour approuver les comptes annuels serait plus raisonnable.

Tant l'article 18 paragraphe 1 relatif aux associations que l'article 52 paragraphe 1 relatif aux fondations exigent, outre l'approbation des comptes annuels de l'exercice social écoulé, l'approbation du budget de l'exercice suivant et son dépôt au registre de commerce et des sociétés. Bien que la loi du 21 avril 1928 exige actuellement aussi l'établissement et la publication d'un budget tant pour les associations que les fondations (articles 13 et 34), l'IRE est néanmoins d'avis que cette exigence soit retirée du Projet, du moins en ce qui concerne le dépôt, alors qu'elle représente une charge supplémentaire dont l'utilité reste à démontrer.

### **Titre I chapitre X et titre II chapitre VIII – De la liquidation des associations respectivement des fondations**

Compte tenu des objectifs cités dans le Projet, l'IRE estime qu'il faut considérer non seulement la durée d'exercice normal de l'activité mais également la liquidation des associations respectivement des fondations.

En raisonnant de nouveau par analogie avec les sociétés commerciales, l'IRE recommande d'instaurer la fonction de commissaire à la liquidation tel que prévue à l'article 151 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales.

L'IRE est également d'avis que le commissaire à la liquidation devra avoir la qualité de réviseur d'entreprises (i) en ce qui concerne les associations, uniquement pour les « grandes » associations, c'est-à-dire celles dépassant deux des trois critères énoncés à l'article 18 (3) et les associations reconnues d'utilité publique ou pour toutes les associations et (ii) en ce qui concerne les fondations, pour l'ensemble de celles-ci.

*Luxembourg, le 21 septembre 2009*