

Complément luxembourgeois à la norme ISQC 1 en matière de conservation des documents de travail du réviseur d'entreprises agréé

1. Introduction

La norme ISQC 1 « *Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes* » (ci-après « ISQC 1 ») stipule que :

- paragraphe 46 : « *Le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à assurer la confidentialité, l'archivage sécurisé, l'intégrité, l'accessibilité et la facilité de recherche de la documentation d'une mission.* »
- paragraphe 47 : « *Le cabinet doit définir des politiques et des procédures pour la conservation de la documentation des missions pendant une période de temps suffisante pour répondre à ses besoins ou aux exigences de la loi ou de la réglementation.* »

Les paragraphes A56 à A63 contiennent des dispositions explicatives complémentaires relatives à ces deux paragraphes.

L'objet du présent complément, qui fait partie intégrante de la norme de contrôle interne de qualité ISQC 1, est de préciser les dispositions particulières de la conservation des dossiers de travail dans le contexte luxembourgeois.

Ce complément ne s'applique pas à la problématique spécifique de la conservation des documents de travail dans le cadre d'un audit de groupe ou lorsque le réviseur d'entreprises agréé implique d'autres auditeurs dans l'audit d'états financiers qui ne sont pas du groupe.

2. Exigences générales

La politique et les procédures élaborées par le réviseur d'entreprises agréé ou le cabinet de révision agréé pour répondre aux exigences de la présente norme de contrôle interne de qualité dépendent d'un certain nombre de

facteurs, comme par exemple le volume de missions effectuées, la nature des services fournis, ainsi que de son organisation interne. Tous les principes spécifiques énoncés aux sections suivantes sont à prendre en compte par le réviseur d'entreprises agréé dans la définition de sa politique de conservation des dossiers.

La documentation du travail du réviseur d'entreprises agréé ou du cabinet de révision agréé est constituée par des dossiers physiques, des dossiers électroniques ou une combinaison des deux.

Il appartient également au réviseur d'entreprises agréé ou au cabinet de révision agréé de décider s'il conserve les dossiers physiques et/ou électroniques lui-même ou s'il délègue la conservation de ces dossiers à un tiers. Alors que la première solution est privilégiée, puisqu'elle permet au réviseur d'entreprises agréé de garder la maîtrise des procédures mises en place, la réglementation actuelle n'interdit cependant pas la délégation et le réviseur d'entreprises agréé ou le cabinet de révision agréé peut y recourir sous certaines conditions bien spécifiques, énumérées à la section 3 ci-après.

La section 4 contient des dispositions additionnelles par rapport à la durée de conservation des dossiers de travail.

3. Lieu de conservation des dossiers de travail

3.1. Dossiers physiques

Les dispositions qui suivent s'appliquent aux missions de contrôle légal des comptes visées à l'article 1^{er}, point 34, lettre a) de la loi du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit (ci-après « loi audit »).

L'établissement professionnel du réviseur d'entreprises agréé doit disposer d'une infrastructure adaptée aux activités exercées et au sein de laquelle un lieu central de conservation des dossiers physiques est aménagé. Conformément aux prescriptions la loi audit, cet établissement professionnel doit être situé au Luxembourg.



Lors de la réalisation de la mission, il y a lieu de limiter à un strict minimum le transport des dossiers physiques de travail entre les différents endroits où ils sont utilisés. Le réviseur d'entreprises agréé veillera à la sécurité des dossiers de travail aux différents endroits où ils sont utilisés et limitera, dans la mesure du possible, l'accès aux seuls membres de son équipe et aux autres personnes devant accéder aux dossiers en fonction des normes. En règle générale, les dossiers de travail ne peuvent être conservés, même temporairement, en dehors du territoire du Luxembourg. Dans le cas où le réviseur d'entreprises agréé doit se déplacer à l'étranger avec ses dossiers de travail, il veillera à en assurer leur confidentialité, leur sécurité et leur intégrité. Dans le cas d'une équipe d'audit, l'associé signataire du rapport est responsable de juger de la nécessité du déplacement des dossiers à l'étranger et du respect de leur confidentialité, de leur sécurité et de leur intégrité.

Après la finalisation de la documentation de la mission et si le réviseur d'entreprises agréé conserve les dossiers physiques lui-même, ces derniers doivent être stockés au lieu central de conservation des dossiers. La gestion des accès à ce lieu de conservation central doit être organisée de façon à assurer la traçabilité de tous les accès aux dossiers physiques.

Une conservation des dossiers de travail par un tiers (qui peut-être le client d'audit lui-même) peut se faire sur le territoire du Luxembourg pour autant que ce tiers garantisse l'application des exigences minimum énoncées aux paragraphes 46, 47 et A56 à A63 de la norme ISQC1 et qu'un dossier soit soumis à la CSSF selon les modalités prévues à la section 3.3. Pour des raisons d'accessibilité et de confidentialité des dossiers physiques, il n'est pas admis que des dossiers physiques soient conservés à l'étranger.

3.2. Dossiers électroniques

La fonction informatique étant très variable d'un réviseur d'entreprises agréé à un autre, il appartient à ce dernier d'assurer l'application appropriée des exigences énoncées aux paragraphes 46, 47 et A56 à A63 de la norme ISQC1 pour les dossiers électroniques et de se doter en interne des compétences informatiques nécessaires pour, au minimum, comprendre la (les) solution(s) informatique(s) de conservation mise(s) en place.

Une conservation des dossiers électroniques par un tiers (qui peut-être le client audit lui-même) peut se faire sur le territoire du Luxembourg et, éventuellement, en-dehors du territoire du Luxembourg, pour autant que ce tiers garantisse l'application des exigences minimum énoncées aux paragraphes 46, 47 et A56 à A63 de la norme ISQC1 et que les conditions énumérées à la section 3.3 soient respectées.

3.3. Sous-traitance en matière de conservation de dossiers de travail

La sous-traitance en matière de conservation des dossiers de travail pose un certain nombre de risques, dont en particulier celui de la confidentialité des données y reprises. En effet, la loi audit ne prévoit la levée de l'obligation au secret professionnel du réviseur d'entreprises agréé que dans un certain nombre de cas limités repris à l'article 28, paragraphes (3), (4) et (5) de la loi précitée. Un tiers (même ayant un statut de PSF au Luxembourg) ou une autre entité du réseau auquel appartient le réviseur d'entreprises agréé (localisée au Luxembourg ou à l'étranger) n'en font pas partie.

Par conséquent, toute sous-traitance est à traiter avec une grande précaution et dans le respect intégral des conditions suivantes :

- 1) Le réviseur d'entreprises agréé doit informer la CSSF de chaque projet de sous-traitance qu'il envisage en matière de conservation de dossiers de travail en décrivant les modalités principales.
- 2) Le réviseur d'entreprises agréé (ou l'organe d'administration du cabinet de révision agréé) doit dûment documenter son analyse des risques du projet de sous-traitance, ainsi que les réponses apportées à ces risques. Il doit notamment se prononcer quant à la réputation, l'expérience et la fiabilité du tiers auquel il compte sous-traiter la conservation des dossiers de travail.
- 3) Toute sous-traitance doit être formalisée par un contrat de services écrit et qui adresse tous les aspects liés à la conservation des dossiers de travail énumérés à la section 2 du présent complément luxembourgeois à la norme ISQC1. L'accès aux dossiers conservés par le réviseur d'entreprises agréé doit être illimité et sans retard indu pour toute personne autorisée. Une attention particulière sera accordée à cet égard aux aspects de continuité, au

caractère révocable de la sous-traitance et au maintien de l'intégrité du contrôle interne et externe. En outre, la convention fournira une description claire des responsabilités des deux parties.

4) Le réviseur d'entreprises agréé s'assurera, au regard des éventuels risques juridiques ou autres, de la nécessité d'informer ou non ses clients de cette sous-traitance. Les risques à considérer pourraient découler, à titre d'exemple, d'une incompatibilité de la sous-traitance avec certaines clauses contractuelles vis-à-vis de ces tiers ou avec certaines dispositions légales en matière de protection de la vie privée.

5) La responsabilité de la gestion de la sous-traitance sera du ressort du réviseur d'entreprises agréé, ou, dans le cas d'un cabinet de révision agréé, de l'associé en charge de la fonction de gestion des risques au sein du cabinet.

6) Le réviseur d'entreprises agréé doit être en mesure de continuer à fonctionner normalement en cas d'événements exceptionnels, tels que la rupture des moyens de communication pendant des périodes prolongées. Le réviseur d'entreprises agréé prendra également les précautions qui s'imposent afin d'être à même de transférer de manière adéquate les dossiers conservés à un autre fournisseur ou de les reprendre en conservation propre, chaque fois qu'une des exigences de la section 2 du présent complément luxembourgeois à la norme ISQC1 risque d'être compromise.

7) La conservation des dossiers électroniques ne peut se faire que sous forme encryptée et la clé d'encryptage doit être détenue par le réviseur d'entreprises agréé, ou, dans le cas d'un cabinet de révision agréé, par l'associé en charge de la fonction de gestion des risques au sein du cabinet. Cette condition vaut à la fois pour la sous-traitance de la conservation de dossiers électroniques au Luxembourg ou à l'étranger. Le réviseur d'entreprises agréé ou, dans le cas d'un cabinet de révision agréé, l'associé en charge de la fonction de gestion des risques au sein du cabinet, doit explicitement veiller à ce que la qualité de l'encryptage soit à un niveau approprié. Tout autre processus de conservation des dossiers électroniques est soumis à l'accord préalable de la CSSF.



*Commission de Surveillance
du Secteur Financier*

8) Pour les dossiers physiques stockés chez un tiers au Luxembourg, aucun accès des dossiers par un tiers ne doit pouvoir avoir lieu sans en informer au préalable le réviseur d'entreprises agréé.

4. Durée de conservation des dossiers de travail

Pour les besoins de la supervision publique exercée par la CSSF, les réviseurs d'entreprises agréés et les cabinets de révision agréés sont tenus de conserver les dossiers de travail des missions de contrôle légal des comptes pour une période minimale de 7 ans, la fréquence minimale des examens d'assurance qualité prévue par la loi étant de 6 ans.

En matière d'actions en responsabilité civile professionnelle, l'article 11 de la loi audit dispose que ces actions 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.