

Circulaire 1/2022

concernant les exigences en matière de pratique professionnelle pour l'agrément des réviseurs des personnes physiques en tant qu'experts-réviseurs et réviseurs

du 28 novembre 2022

Sommaire

I.	Contexte	ch. 1-3
II.	Exigences quantitatives pour la pratique professionnelle	ch. 4-9
III.	Exigences qualitatives pour la pratique professionnelle	ch. 10-17
IV.	Exigences en matière de supervision pour la pratique professionnelle	ch. 18-26
V.	Dispositions transitoires	ch. 27-30
VI.	Entrée en vigueur	ch. 31

I. Contexte

- 1 Une personne physique est agréée en qualité d'expert-réviseur lorsqu'elle dispose de l'une des formations suivantes, de la pratique professionnelle correspondante et d'une réputation irréprochable (art. 4 LSR¹) :
 - a. diplôme fédéral d'expert-comptable ;
 - b. diplôme fédéral d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou d'expert en finance et en controlling et justifiant pour chacun d'une pratique professionnelle de cinq ans au moins ;
 - c. diplôme en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques délivré par une université ou une haute école spécialisée suisse ou est spécialiste en finance et comptabilité avec brevet fédéral ou encore agent fiduciaire avec brevet fédéral et justifiant dans tous les cas d'une pratique professionnelle de douze ans au moins ;
 - d. titulaire d'un diplôme étranger attestant une formation analogue à celles qui sont énumérées aux lettres a, b ou c, justifiant d'une pratique professionnelle équivalente à celle qui est exigée et pouvant prouver qu'elle a les connaissances du droit suisse requises, pour autant qu'un traité avec l'État d'origine le prévoit ou que l'État d'origine accorde la réciprocité.
- 2 Une personne physique est agréée en qualité de réviseur lorsqu'elle jouit d'une réputation irréprochable, a achevé une des formations citées sous chiffre marginal 1 et justifie d'une pratique professionnelle d'un an au moins (art. 5 LSR).
- 3 Le but de cette circulaire est de préciser les exigences quantitatives et qualitatives en matière de pratique professionnelle pour l'agrément des personnes physiques.

II. Exigences quantitatives pour la pratique professionnelle

- 4 La pratique professionnelle peut être démontrée soit en années, resp. en mois, soit en heures. Il faut partir du principe qu'une année comprend au total 1 200 heures de travail productives. Une durée de pratique professionnelle plus courte en années ne peut pas être compensée par des heures de travail productives supplémentaires par an. Pour la preuve de la pratique professionnelle, la durée minimale est donc la suivante, laquelle doit être confirmée par l'employeur (ou le cas échéant l'ancien employeur) :

	<i>Durée min. par années</i>	<i>Durée min. par mois</i>	<i>Durée min. par heures</i>
ch. 1 let. a	4	48	4 800
ch. 1 let. b	5	60	6 000
ch. 1 let. c	12	144	14 400
ch. 2	1	12	1 200

¹ Loi fédérale du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (Loi sur la surveillance de la révision, LSR ; RS 221.302).

- 5 La pratique professionnelle avant le début d'une formation reconnue ne peut pas être prise en compte (art. 4, al. 4 et art. 5, al. 2, LSR). La durée maximale de formation pouvant être prise en compte est celle prévue par le règlement de formation correspondant.
- 6 L'activité principale dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable (art. 4, al. 4, resp. art. 5, al. 2, LSR) existe si au moins trois quarts de l'activité totale sont réalisés dans ces deux spécialités (art. 7, al. 1, OSRev²).
- 7 Pour l'agrément en tant qu'expert-réviseur (art. 4 LSR) et en tant que réviseur (art. 5 LSR), une pratique professionnelle surveillée dans le domaine de la révision comptable est impérative.
- 8 Pour l'agrément en tant qu'expert-réviseur, la part de la pratique professionnelle dans le domaine de la révision comptable représente au moins un tiers de la pratique professionnelle selon le chiffre marginal 6. Un tiers au moins de cette pratique doit être effectué dans le domaine de la révision ordinaire ou dans le cadre de prestations de révision nécessitant un agrément en tant qu'expert-réviseur (art. 7, al. 2, OSRev). Pour la preuve de la pratique professionnelle, la durée minimale est donc la suivante, laquelle doit être confirmée par l'employeur (ou l'ancien employeur) :

a. avec une formation au sens de l'article 4, alinéa 2, lettre a LSR (ch. 1, let. a)

	<i>Part de la durée totale</i>	<i>Durée par années</i>	<i>Durée par mois</i>	<i>Durée par heures</i>
Total	100 pour cent	4	48	4 800
dont $\frac{3}{4}$ compta. / révision comptable	75 pour cent	3	36	3 600
dont $\frac{1}{3}$ révision comptable	25 pour cent	1	12	1 200
dont $\frac{1}{3}$ révision ordinaire	8,33 pour cent	0,33	4	400

b. avec une formation au sens de l'article 4, alinéa 2, lettre b LSR (ch. 1, let. b)

	<i>Part de la durée totale</i>	<i>Durée par années</i>	<i>Durée par mois</i>	<i>Durée par heures</i>
Total	100 pour cent	5	60	6 000
dont $\frac{3}{4}$ compta. / révision comptable	75 pour cent	3,75	45	4 500
dont $\frac{1}{3}$ révision comptable	25 pour cent	1,25	15	1 500
dont $\frac{1}{3}$ révision ordinaire	8,33 pour cent	0,42	5	500

c. avec une formation au sens de l'article 4, alinéa 2, lettre c LSR (ch. 1, let. c)

	<i>Part de la durée totale</i>	<i>Durée par années</i>	<i>Durée par mois</i>	<i>Durée par heures</i>
Total	100 pour cent	12	144	14 400
dont $\frac{3}{4}$ compta. / révision comptable	75 pour cent	9	108	10 800
dont $\frac{1}{3}$ révision comptable	25 pour cent	3	36	3 600
dont $\frac{1}{3}$ révision ordinaire	8,33 pour cent	1	12	1 200

² Ordonnance sur l'agrément et la surveillance des réviseurs du 22 août 2007 (Ordonnance sur la surveillance de la révision, OSRev ; RS 221.302.3).

- 9 Pour l'agrément en tant que réviseur, la part de la pratique professionnelle dans le domaine de la révision comptable représente au moins la moitié de la pratique professionnelle selon le chiffre marginal 6 (art. 7, al. 3, OSRev). Pour la preuve de la pratique professionnelle, la durée minimale est donc la suivante, laquelle doit être confirmée par l'(ancien) employeur :

	<i>Part de la durée totale</i>	<i>Durée par années</i>	<i>Durée par mois</i>	<i>Durée par heures</i>
Total	100 pour cent	1	12	1 200
dont $\frac{3}{4}$ compta. / révision comptable	75 pour cent	0,75	9	900
dont $\frac{1}{2}$ révision comptable	37,5 pour cent	0,375	4.5	450

III. Exigences qualitatives pour la pratique professionnelle

1. Comptabilité

- 10 La pratique professionnelle dans le domaine de la comptabilité n'est pas nécessairement obligatoire, pour autant que la pratique professionnelle dans le domaine de la révision comptable satisfasse pleinement aux exigences de la présente circulaire.
- 11 La pratique professionnelle dans le domaine de la comptabilité présuppose une activité dans le domaine de la comptabilité externe ou de la comptabilité interne. En revanche, les activités dans le domaine de la statistique d'entreprise et de la comptabilité prévisionnelle ne peuvent pas être prises en compte.
- 12 La comptabilité externe (appelée financial accounting) représente la situation financière d'une entreprise face à l'extérieur. Elle détermine le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'entreprise. La situation des comptes est présentée dans le bilan, les comptes de pertes et profits et l'annexe au bilan. La tenue du grand livre d'une entreprise ou l'établissement des comptes intermédiaires et des comptes annuels sont admis à titre de pratique professionnelle dans le domaine de la comptabilité. En revanche, les activités annexes (p. ex. la tenue de la comptabilité débiteurs, de la comptabilité créditeurs ou de l'inventaire) ne suffisent pas pour se prévaloir d'une pratique professionnelle. En effet, ces activités ne permettent pas d'acquérir une compréhension globale de la nature de la comptabilité externe.
- 13 La comptabilité interne (appelée management accounting) s'occupe en particulier de la planification, du contrôle et de la coordination des processus internes de l'entreprise en vue de maximiser les résultats de l'entreprise. Les informations fournies par la comptabilité interne servent de base aux décisions de la direction d'entreprise. La comptabilité interne permet d'analyser les sources de bénéfice d'une entreprise, en particulier grâce à la comptabilisation des charges, des prestations et des investissements. Elle sert de base à la mise en place du controlling. Les activités relevant de la comptabilité interne sont admises à titre de pratique professionnelle pour autant que le requérant ait simultanément acquis une connaissance approfondie de la comptabilité externe. Dans ce cas aussi, les activités annexes ne suffisent pas pour acquérir une profonde connaissance de la comptabilité externe.

2. Révision comptable

- 14 La pratique professionnelle dans le domaine de la révision comptable requiert une expérience pratique. Elle doit provenir au moins en grande partie de la gestion ou de la participation à des mandats de révision correspondants. Des connaissances purement théoriques de la révision comptable sans expérience pratique ne satisfont pas aux exigences. Les connaissances théoriques nécessaires sont en principe démontrées par la réussite d'une formation reconnue par la loi (art. 4, al. 2, LSR).
- 15 L'activité dans le cadre de la révision interne ne peut être prise en compte comme pratique professionnelle que si les opérations de révision effectuées sont largement comparables à celles d'un organe de révision externe. C'est le cas lorsque, comme pour la révision externe, des normes de révision comparables sont appliquées³.
- 16 La fourniture de prestations de révision non prescrites par la loi et la réalisation d'audits "volontaires" pour des entreprises non soumises à l'obligation de révision (par ex. après un opting-out au sens de l'art. 727a, al. 2, CO⁴) peut être prise en compte comme pratique professionnelle, si elles ont été effectuées selon les Normes suisses d'audit des états financiers d'EXPERTsuisse (NA-CH) ou selon la Norme suisse relative au contrôle restreint d'EXPERTsuisse et Fiduciaire | Suisse (NCR).
- 17 Les activités notamment dans le domaine de la révision fiscale, de l'audit prudentiel selon la LBA⁵, de la révision informatique et du controlling ne peuvent pas être comptabilisées comme pratique professionnelle dans le domaine de la révision comptable.

IV. Exigences en matière de supervision pour la pratique professionnelle

- 18 La pratique professionnelle est réputée acquise sous supervision, si :
 - a. le requérant a travaillé de manière formellement subordonnée sous les ordres d'un spécialiste satisfaisant aux conditions légales et a exercé son activité en suivant les instructions (art. 7, al. 4, let. a, OSRev) ; et
 - b. la surveillance en raison de son caractère formateur et de contrôle a eu lieu au moins à hauteur de 50% d'une occupation à plein-temps et pendant au moins trois mois sans interruption majeure ; si la surveillance est assurée pendant plus de deux ans par la même personne, un taux d'occupation de 20% suffit (art. 7, al. 4, let. b, OSRev).
- 19 Le spécialiste remplit les exigences légales en matière de supervision de la pratique professionnelle pour l'agrément en tant qu'expert-réviseur (n. 1), s'il :
 - a. dispose d'un agrément en tant qu'expert-réviseur ou d'une formation étrangère comparable (art. 4, al. 4, LSR) ; ou

³ Par exemple normes de l'Association Suisse d'audit interne, resp. standards de l'Institute of Internal Auditors.

⁴ Loi fédérale complétant le code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations) du 30 mars 2013 (CO ; RS 220).

⁵ Loi fédérale sur la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme du 10 octobre 1997 (loi sur le blanchiment d'argent, LBA ; RS 955.0).

- b. remplit les conditions prévues par l'ordonnance sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés⁶ et que la pratique professionnelle du requérant a été acquise avant le 31 août 2009 (art. 43, al. 4, LSR) ;
- 20 Le spécialiste remplit les exigences légales en matière de supervision de la pratique professionnelle pour l'agrément en tant que réviseur (n. 2), s'il :
- a. dispose au moins de l'agrément en tant que réviseur ou d'une formation étrangère comparable (art. 5, al. 2, LSR) ; ou
 - b. remplit les conditions relatives à la formation visées à l'art. 4, al. 2, LSR et que la pratique professionnelle du requérant a été acquise avant le 31 août 2009 (art. 43, al. 5, LSR).
- 21 Il existe un rapport de subordination formel (art. 7, al. 4, OSRev), lorsque :
- a. la personne qui supervise est, du point de vue du droit des sociétés, plus haut placée que le requérant ;
 - b. la personne chargée de la surveillance est au même niveau hiérarchique que le requérant du point de vue du droit des sociétés et le lien de subordination est démontré d'une autre manière ;
 - c. la personne chargée de la surveillance a un rang hiérarchique inférieur à celui du requérant et la présomption selon laquelle il ne peut y avoir de relation de surveillance dans cette constellation est contredite par des documents appropriés.
- 22 La preuve du lien de subordination se fait au moyen du formulaire de pratique professionnelle de l'ASR et, le cas échéant, du contrat de travail du requérant ou de tout autre document permettant de conclure à l'existence d'un lien de subordination (p. ex. accords contractuels, statuts, règlements, organigrammes, descriptions de poste ou extraits relatifs aux cotisations sociales). La preuve d'un lien de subordination formel selon le chiffre marginal 21, lettre c, est soumise à des exigences plus élevées.
- 23 Si le requérant est membre d'un organe légal de l'entreprise de révision, le rapport de surveillance présuppose en outre qu'il existe un rapport de travail (double rapport) avec l'entreprise de révision en plus du rapport de l'organe.
- 24 D'un point de vue matériel, le rapport de surveillance présuppose que la personne chargée de la surveillance a été active sur le plan opérationnel dans les domaines spécialisés surveillés et qu'elle a effectivement exercé une surveillance du requérant dans le cadre des différents mandats conformément au chiffre marginal 21.
- 25 Pour l'agrément en tant qu'expert-réviseur, la pratique professionnelle doit avoir été acquise au moins aux deux tiers sous surveillance (art. 4, al. 4, LSR). La durée minimale suivante s'applique donc à la preuve, qui doit être confirmée par l'(ancien) employeur :

⁶ (Abrogé) Ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés (RO 1992 1210).

a. avec une formation au sens de l'art. 4, al. 2, let. a, LSR (ch. 1, let. a)

	<i>durée totale (mois)</i>	<i>sous supervi- sion (mois)</i>	<i>durée totale (heures)</i>	<i>sous supervi- sion (heures)</i>
Total	48	24	4 800	2 400
dont comptabilité / révision comptable	36	24	3 600	2 400
dont révision comptable	12	8	1 200	800
dont révision ordinaire	4	2,67	400	267

b. avec une formation au sens de l'art. 4, al. 2, let. b, LSR (ch. 1, let. b)

	<i>durée totale (mois)</i>	<i>sous supervi- sion (mois)</i>	<i>durée totale (heures)</i>	<i>sous supervi- sion (heures)</i>
Total	60	30	6 000	3 000
dont comptabilité / révision comptable	45	30	4 500	3 000
dont révision comptable	15	10	1 500	1 000
dont révision ordinaire	5	3,3	500	333

c. avec une formation au sens de l'art. 4, al. 2, let. c, LSR (ch. 1, let. c)

	<i>durée totale (mois)</i>	<i>sous supervi- sion (mois)</i>	<i>durée totale (heures)</i>	<i>sous supervi- sion (heures)</i>
Total	144	72	14 400	7 200
dont comptabilité / révision comptable	108	72	10 800	7 200
dont révision comptable	36	24	3 600	2 400
dont révision ordinaire	12	8	1 200	800

- 26 Pour l'agrément en tant que réviseur, la durée minimale de la pratique professionnelle doit avoir été acquise entièrement sous surveillance (art. 5, al. 2, LSR). Pour la preuve de la pratique professionnelle, la durée minimale est donc la suivante, laquelle doit être confirmée par l'(ancien) employeur :

	<i>durée totale (mois)</i>	<i>sous supervi- sion (mois)</i>	<i>durée totale (heures)</i>	<i>sous supervi- sion (heures)</i>
Total	12	12	1 200	1 200
dont comptabilité / révision comptable	9	9	900	900
dont révision comptable	4,5	4,5	450	450

V. Dispositions transitoires

- 27 Les agréments de personnes physiques déjà existants ne sont pas affectés par la modification de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 23 novembre 2022⁷ et par la présente circulaire.
- 28 Les exigences mentionnées aux chiffres marginaux 9, 18 lettre b et 26 doivent être remplies dès le 1^{er} janvier 2024.

⁷ RO 2022 768

- 29 Les exigences mentionnées aux chiffres marginaux 8 lettres a et b ainsi que 25 lettres a et b doivent être remplies dès le 1^{er} janvier 2026.
- 30 Les exigences mentionnées aux chiffres marginaux 8 lettre c et 25 lettre c doivent être remplies dès le 1^{er} janvier 2028.

VI. Entrée en vigueur

- 31 La présente circulaire entre en vigueur le 1^{er} janvier 2023.