**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Cour II
B-4533/2012

# Arrêt du 27 janvier 2014

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Stephan Breitenmoser et Frank Seethaler, juges ;
Fabienne Masson, greffière.

Parties

**X.**_____,
représenté par Maître Jean-Jacques Martin, avocat,
recourant,

contre

**Autorité fédérale de surveillance en matière de révision ASR,**
case postale 6023, 3001 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur.

## Faits :

**A.**
Par demande datée du 12 septembre 2007, X._____ (ci-après : le requérant ou recourant) a sollicité un agrément en qualité d'expert-réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR). En annexe à sa demande, le requérant a produit une copie de son diplôme d'ingénieur électricien délivré par l'École polytechnique fédérale de Lausanne le 29 janvier 1982 ainsi que son grade de docteur ès sciences techniques conféré par la même école le 5 octobre 1984. Il a également transmis une copie de son master of business administration (MBA) de l'Institut Européen d'Administration des Affaires (ci-après : INSEAD) délivré en France au terme de l'année académique 1985. Il a en outre fait état de diverses expériences professionnelles supervisées et non supervisées.

**A.a** Par courriel du 8 novembre 2007, l'ASR a informé le requérant que son MBA ne permettait pas d'obtenir un agrément en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur. Divers échanges de correspondance s'en sont suivis sur la qualification de ce diplôme.

**A.b** Sur demande de l'ASR, la Conférence des Recteurs des Universités Suisses (CRUS) a, par lettre du 29 novembre 2007, indiqué qu'elle pouvait établir des recommandations de reconnaissance pour le 1er ou le 2e cycle d'études ou le doctorat pour autant qu'on lui fournisse des informations suffisantes sur le cursus d'études et qu'on lui transmette des copies de tous les diplômes obtenus ; elle a ajouté que le MBA constituait en général un diplôme post-grade et était considéré comme un perfectionnement professionnel, précisant qu'elle ne pouvait dès lors pas délivrer de recommandation de reconnaissance pour cette qualification.

**A.c** Le 30 novembre 2007, le requérant a indiqué que le MBA délivré par l'INSEAD entre le 1er juin 1960 et le 31 décembre 2003 s'avérait officiellement homologué et reconnu par l'État français comme formation de niveau 1, soit le plus élevé.

**A.d** Invité à se déterminer sur le pli de la CRUS, le requérant a, par courriel du 5 décembre 2007, indiqué pour l'essentiel maintenir sa position.

**A.e** En date du 17 décembre 2007, le requérant s'est adressé à la CRUS afin de savoir si elle était compétente pour évaluer et reconnaître sa formation et, le cas échéant, quels documents devaient lui être soumis.

**A.f** À la suite de divers échanges de courriels entre l'ASR et l'Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie (OFFT ; depuis le 1er janvier 2013 : Secrétariat d'État à la formation, à la recherche et à l'innovation [SEFRI]), l'autorité inférieure a informé le requérant, le 19 décembre 2007, que son cas serait soumis à ce dernier. L'ASR a en outre indiqué qu'elle allait procéder, dans l'intervalle, à l'agrémentation provisoire du requérant ainsi qu'à celle de son entreprise de révision – ce qu'elle a fait, à tout le moins pour le requérant, par décision du 21 janvier 2008 − soulignant toutefois que cette agrémentation provisoire ne constituait nullement une quelconque reconnaissance en vue de l'agrément définitif.

**A.g** Par courrier du 26 février 2008, l'OFFT a déclaré ne pas être formellement compétent pour reconnaître le diplôme du requérant, s'agissant d'un titre universitaire, ajoutant qu'une demande de reconnaissance pouvait être déposée auprès de la CRUS ; il a néanmoins précisé que ce MBA, délivré après une année d'études, n'était pas construit sur des connaissances préalables en finance ou en comptabilité mais sur un diplôme d'ingénieur électricien. Se référant à l'accord sur la libre circulation des personnes, il a encore noté que, selon ses informations, le requérant ne pouvait pas travailler comme réviseur en France où un diplôme d'expert-comptable ou au moins une licence de 180 crédits ECTS semblaient requis.

**A.h** Se prononçant sur le courrier précité, le recourant a, par pli du 11 mars 2008, réaffirmé que, selon lui, son MBA s'avérait comparable ou analogue à un master en gestion d'entreprise délivré par une université suisse.

**A.i** Faisant suite à de nombreux échanges de correspondance visant à compléter le dossier du recourant, l'ASR a, par courriel du 20 avril 2009, exposé au recourant les faits constatés et la qualification juridique retenue, soit que le MBA dont il était titulaire ne remplissait pas l'exigence de formation ; que la pratique professionnelle se révélait insuffisante dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable ; que la clause de rigueur ne pouvait trouver application en l'espèce ; que les conditions pour un agrément en qualité de réviseur n'étaient pas non plus remplies faute d'une formation suffisante.

**A.j** Dans sa prise de position du 20 avril 2009, complétée le 6 mai 2009, le requérant a déclaré maintenir sa demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur, subsidiairement de réviseur.

**B.**
Par décision du 5 juillet 2012, l'ASR a rejeté la demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur déposée par le recourant, retiré l'agrément provisoire en cette qualité octroyé par décision du 21 janvier 2008 et radié l'inscription correspondante du registre des réviseurs. Elle a également refusé de lui délivrer un agrément en qualité de réviseur. S'agissant d'évaluer la réciprocité accordée par la France dans le cadre d'une demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur ainsi que l'équivalence de la formation du demandeur avec une formation reconnue au sens de la loi, elle a examiné et déclaré sa compétence fonctionnelle à statuer. Puis, rappelant que l'une des conditions à l'agrément des personnes titulaires d'un diplôme étranger résidait précisément dans l'existence d'un traité avec l'État d'origine ou la réciprocité avec celui-ci, elle a constaté que les conditions posées par l'accord sur la libre circulation des personnes ainsi que la directive 2005/36/CE à laquelle il renvoie ne s'avéraient pas remplies, le recourant n'étant pas titulaire du diplôme d'expert-comptable français ; elle en a conclu que la condition de réciprocité ne se révélait pas satisfaite, rejetant de ce fait la demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur. Elle a encore précisé que ce refus ne portait pas une atteinte disproportionnée à la liberté économique du recourant qu'elle ne violait dès lors pas. Quant à un éventuel agrément sur la base de la clause de rigueur, elle a estimé, d'une part, que l'art. 50 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision ne trouvait pas application, même si l'on pouvait considérer le diplôme du recourant comme comparable à l'une des formations spécifiées, dès lors que le recourant ne s'avérait pas en mesure de se prévaloir d'une pratique professionnelle suffisante ; d'autre part, les conditions d'agrément sur la base de l'art. 43 al. 6 de la loi sur la surveillance de la révision n'étaient pas non plus remplies à défaut de réciprocité avec l'État d'origine. L'autorité inférieure a également refusé au recourant un agrément en tant que réviseur puisqu'il ne dispose pas d'une formation comparable à l'une de celles spécifiées dans la loi.

**C.**
Par écritures du 29 août 2012, mises à la poste le même jour, X._____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Il conclut, sous suite de frais et dépens, à son annulation et à l'admission de sa demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur, subsidiairement à l'admission de sa demande en tant que réviseur.

À l'appui de ses conclusions, il reproche à l'autorité inférieure de n'avoir pas reconnu son diplôme comme un master d'une université suisse en

gestion d'entreprise au sens des accords de Bologne et de l'art. 5 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision. Exposant le statut du diplôme de l'INSEAD et comparant celui-ci avec des masters analogues délivrés par les universités de Genève et de Lausanne, puis se fondant sur la Convention de Lisbonne du 11 avril 1997, la Déclaration de Bologne du 19 juin 1999 ainsi que le cadre européen des certifications pour l'éducation et la formation tout au long de la vie (CEC), il estime en substance que son master doit être considéré comme l'équivalent d'un master d'une université suisse en gestion d'entreprise. Par ailleurs, il cite l'accord sur la libre circulation des personnes ainsi que la directive 2005/36/CE soulignant que cette dernière vise à mettre sur pied d'égalité un ressortissant de l'Union Européenne (UE) avec un ressortissant suisse pour l'accès à une profession réglementée. Insistant sur sa nationalité helvétique, il affirme que la seule question pertinente en l'espèce porte sur le point de savoir si le MBA de l'INSEAD a la même valeur qu'un master d'une université suisse en gestion d'entreprise. De plus, citant le contenu de la législation française, il déclare que celle-ci contient bel et bien des règles de réciprocité. Enfin, il juge que l'ASR n'a pas tiré toutes les conséquences de son analyse en lui refusant l'agrément en qualité de réviseur.

**D.**
Invitée à se déterminer sur le recours, l'autorité inférieure a conclu à son rejet au terme de ses remarques responsives du 15 octobre 2012. S'agissant de l'équivalence du diplôme MBA de l'INSEAD, elle note que les divers textes de portée internationale mentionnés par le recourant règlent la reconnaissance académique des prestations d'études et de diplômes universitaires et non la reconnaissance professionnelle, c'est-à-dire l'accès aux professions réglementées. Elle se réfère pour sa part au droit suisse et à l'accord sur la libre circulation des personnes. L'autorité inférieure souligne encore qu'en Suisse, le MBA ou l'EMBA constituent des titres de formation continue et non de 2$^{e}$ cycle d'études, se prononçant en outre sur la comparaison des titres délivrés par les universités de Genève et Lausanne. Quant à la réciprocité, elle considère que la nationalité du diplôme et non celle de son titulaire s'avère déterminante pour évaluer si les conditions posées par la loi sur la surveillance de la révision sont satisfaites, le fait que le recourant soit né en Suisse et qu'il ait acquis son expérience professionnelle en Suisse n'apparaissant alors pas comme décisif.

**E.**
Dans ses remarques du 12 novembre 2012, le recourant persiste dans les termes et conclusions de son recours. Il estime qu'il n'appartient pas à l'autorité inférieure de se prononcer sur la question de savoir si son homologue français lui donnerait l'accès à la profession de commissaire aux comptes s'il était agréé en qualité d'expert-réviseur en Suisse. Il avance que le principe de la réciprocité ne s'applique pas in casu puisqu'il ne s'agit pas de conférer le titre professionnel d'expert-comptable ou l'un de ceux visés à l'art. 4 al. 2 let. b de la loi sur la surveillance de la révision mais de se pencher sur l'équivalence d'un diplôme étranger avec ceux visés à la let. c de ladite norme. Il est d'avis que l'art. 4 al. 2 let. d de la loi prévoit le principe de réciprocité pour les ressortissants étrangers demandant à être agréés en qualité d'expert-réviseur. Il conclut de ses motifs que l'interprétation tend à considérer le MBA délivré par l'INSEAD comme un titre entrant dans la notion de diplôme au sens de l'art. 4 al. 2 let. c de la loi.

Les arguments avancés de part et d'autre au cours de la présente procédure seront repris plus loin dans la mesure où cela se révèle nécessaire.

## Droit :

**1.**
Le Tribunal administratif fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (cf. ATAF 2007/6 consid. 1).

**1.1** À teneur des art. 31 et 33 let. e de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) en relation avec l'art. 28 al. 2 de la loi sur la surveillance de la révision du 16 décembre 2005 (LSR, RS 221.302), le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger des recours contre les décisions rendues par l'ASR. L'acte attaqué constitue en effet une décision au sens de l'art. 5 al. 1 let. c de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021). Le Tribunal de céans peut donc connaître de la présente affaire.

**1.2** Le recourant, qui a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, est spécialement atteint par la décision et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. La qualité pour recourir doit dès lors lui être reconnue (art. 48 al. 1 let. a à c PA).

**1.3** Les dispositions relatives à la représentation, au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours (art. 11, 50 et 52 al. 1 PA), ainsi que les autres conditions de recevabilité (art. 44 ss et 63 al. 4 PA) sont en outre respectées.

Le recours est ainsi recevable.

**2.**
La LSR est entrée en vigueur le 1er septembre 2007. Elle règle l'agrément et la surveillance des personnes qui fournissent des prestations en matière de révision ; elle vise à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 1 et 2 LSR). La surveillance incombe à l'ASR (art. 28 al. 1 LSR).

À teneur de l'art. 3 al. 1 LSR, les personnes physiques et les entreprises de révision qui fournissent des prestations en matière de révision doivent être agréées. L'ASR statue, sur demande, sur l'agrément des réviseurs, des experts-réviseurs et des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État (art. 15 al. 1 LSR). Elle tient un registre des personnes physiques et des entreprises de révision agréées. Le registre est public et peut être consulté sur internet (art. 15 al. 2 LSR).

**3.**
À titre principal, le recourant requiert un agrément en qualité d'expert-réviseur.

La notion d'expert-réviseur désigne, selon l'art. 727b du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220), les personnes habilitées à procéder au contrôle ordinaire des comptes des sociétés visées à l'art. 727 al. 1 CO. S'agissant des conditions à cet agrément, l'art. 4 al. 1 LSR prescrit qu'une personne physique est agréée en cette qualité lorsqu'elle satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles et qu'elle jouit d'une réputation irréprochable. À teneur de l'art. 4 al. 2 LSR, une personne physique satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles si elle :

– est titulaire du diplôme fédéral d'expert-comptable (let. a) ;

– est titulaire du diplôme fédéral d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou d'expert en finance et en controlling et justifie d'une pratique professionnelle de cinq ans au moins (let. b) ;

– est titulaire d'un 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 justifie dans tous les cas d'une pratique professionnelle de douze ans au moins (let. c) ;

– ou encore est titulaire d'un diplôme étranger attestant une formation analogue à celles qui sont énumérées aux let. a, b ou c, justifie d'une pratique professionnelle équivalente à celle qui est exigée et peut prouver qu'elle a les connaissances du droit suisse requises, pour autant qu'un traité avec l'État d'origine le prévoie ou que l'État d'origine accorde la réciprocité (let. d).

Une formation étrangère analogue à celles énumérées à l'art. 4 al. 2 let. a à c LSR ne peut en tout état de cause pas conduire à l'agrément si cela n'est pas prévu par un traité avec l'État d'origine ou que celui-ci n'accorde pas la réciprocité ; selon la lettre de l'art. 4 al. 2 let. d LSR, ces deux conditions se présentent en effet de manière cumulative (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-4875/2009 du 14 janvier 2010 consid. 2.3 ; URS BERTSCHINGER, in : Watter/Bertschinger [éd.], Basler Kommentar, Revisionsrecht, Bâle 2011, n° 24 ad art. 4 LSR). Il en ressort que, si l'exigence de traité ou de réciprocité ne s'avère pas satisfaite, l'agrément sur la base de l'art. 4 al. 2 let. d LSR doit être refusé sans que l'analogie des formations ne doive encore être examinée. En outre, un traité satisfera aux exigences de l'art. 4 al. 2 let. d LSR si on peut en déduire la reconnaissance du diplôme étranger ou le droit du titulaire de ce diplôme à l'agrément en qualité de réviseur ou d'expert-réviseur en Suisse (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-8732/2010 du 22 septembre 2011 consid. 2.1).

Par ailleurs, selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, c'est bien à l'ASR qu'il appartient d'examiner si une formation étrangère s'avère comparable avec l'une des formations énumérées à l'art. 4 al. 1 let. a à c LSR, dans la mesure de son pouvoir d'appréciation, après consultation d'autres autorités (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-93/2008 du 5 novembre 2008 consid. 1.3.2).

**4.**

Il est utile de relever encore qu'une réglementation légale de la révision des comptes annuels n'a de sens que si les contrôles sont effectués par des personnes suffisamment qualifiées, à même de fournir la qualité

attendue (cf. message du Conseil fédéral du 23 juin 2004 concernant la modification du code des obligations [obligation de révision dans le droit des sociétés] et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs [FF 2004 3745] ; ci-après : le message). En effet, la confiance des parties prenantes et des personnes intéressées dans les comptes annuels d'une entreprise repose sur la fiabilité et la crédibilité d'un contrôle indépendant des comptes ; la tâche de l'organe de révision revêt ainsi une importance capitale en tant qu'élément du cadre juridique qui régit une activité économique (cf. message, FF 2004 3752). Grâce à un système d'agrément, l'autorité de surveillance étatique est à même de veiller à ce que seuls des professionnels suffisamment qualifiés fournissent des prestations en matière de révision considérant que la révision des comptes annuels est un travail technique qui ne peut être confié qu'à des spécialistes dûment formés (cf. message, FF 2004 3746 et 3752). Pour les exigences en termes de formation et de pratique professionnelle, le projet s'aligne sur les réglementations de l'UE et des États voisins en la matière. Cela étant, compte tenu de la diversité des formations en Suisse, il se limite au plus petit dénominateur commun au regard du droit comparé (cf. message, FF 2004 3773).

**5.**

Le recourant reproche tout d'abord à l'autorité inférieure d'avoir opéré une mauvaise application du principe de la réciprocité au motif qu'il est de nationalité suisse et domicilié en Suisse ; il note que son expérience a été réalisée également dans ce pays, seul son diplôme de master ayant été acquis en France. De son côté, l'autorité inférieure souligne sur ce point que la nationalité du diplôme s'avère déterminante et non celle de son titulaire. Certes, il apparaît, à la lecture du message du Conseil fédéral que celui-ci se réfère expressément à la nationalité du titulaire lorsqu'il note que le projet pose encore comme condition que la question soit réglée par un traité international ou que l'État d'origine accorde la réciprocité aux citoyens helvétiques (cf. message, FF 2004 3836). Cet aspect n'a pas fait l'objet de discussions de la part des parlementaires (cf. bulletin officiel de l'Assemblée fédérale [BO] 2005 N 59-106, BO 2005 E 618-635, BO 2005 N 1257-1265, BO 2005 E 985-993, BO 2005 N 1825-1826) ni n'apparaît dans les procès-verbaux des commissions des affaires juridiques du Conseil National ainsi que du Conseil des États. Nonobstant, force est de constater que l'art. 4 al. 2 let. d LSR se réfère sans ambiguïté à la possession d'un diplôme étranger, son application ne dépendant de ce fait pas de la nationalité du requérant. De surcroît, d'une manière toute générale s'agissant de reconnaissance de diplôme, l'origine de ce dernier et non la nationalité de son titulaire s'avère en

principe déterminante ; il en va ainsi de la reconnaissance des diplômes sanctionnant une formation professionnelle (art. 69 de l'ordonnance du 19 novembre 2003 sur la formation professionnelle [OFPr, RS 412.101]) comme de ceux émanant d'une haute école spécialisée (art. 5 de l'ordonnance sur les hautes écoles spécialisées du 11 septembre 1996 [OHES, RS 414.711]). En outre, le Tribunal administratif fédéral a déjà évoqué précédemment le rattachement à la nationalité du diplôme, notant que les let. a à c de l'art. 4 al. 2 LSR se réfèrent uniquement à des titres suisses de formation tandis que les diplômes étrangers − indépendamment d'une éventuelle reconnaissance d'équivalence obtenue préalablement à la demande d'agrément − se trouvent régis par la let. d (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-4758/2012 du 5 novembre 2013 consid. 3.1). Dès lors, l'origine du diplôme dont la titularité est alléguée s'avère pertinente afin de déterminer l'applicabilité de la norme en cause et non la nationalité de son détenteur. En l'espèce, le recourant, de nationalité suisse, se prévaut, en vue de son agrément, d'un diplôme obtenu en France. Cette situation se révèle précisément visée par l'art. 4 al. 2 let. d LSR qui, en conséquence, s'y applique.

**6.**

Dans ce contexte, le recourant affirme en outre que la seule question pertinente porte sur le point de savoir si le MBA de l'INSEAD a la même valeur qu'un master d'une université suisse en gestion d'entreprise ; il ajoute que cette question ne doit être réglée que par les seuls textes et engagements internationaux de la Suisse concernant la reconnaissance de diplômes universitaires. Se référant à la Convention sur la reconnaissance des qualifications relatives à l'enseignement supérieur dans la région européenne, conclue à Lisbonne le 11 avril 1997 et entrée en vigueur pour la Suisse le 1er février 1999 (RS 0.414.8 ; ci-après : la Convention de Lisbonne), à la Déclaration de Bologne du 19 juin 1999 (en ligne sur le site internet du SEFRI < www.sefri.ch > > Thèmes > Coopération internationale en éducation > Processus de Bologne > 1999 Déclaration de Bologne, consulté la dernière fois le 15 janvier 2014) ainsi qu'au CEC, le recourant constate que la législation suisse en matière de surveillance de la révision impose d'autres exigences que l'obtention d'un titre universitaire aux porteurs d'un diplôme en gestion d'entreprise soit une pratique professionnelle d'une certaine durée. Il estime toutefois que, pour ce qui est de l'évaluation du diplôme, ce sont bien les règles de la Convention de Lisbonne qui s'appliquent à l'exception de toute autre considération ou autre évaluation basée sur des critères différents de ceux exigeant la reconnaissance mutuelle.

De son côté, l'autorité inférieure souligne en substance que les textes internationaux cités par le recourant ne lui sont d'aucun secours puisqu'ils visent la reconnaissance académique et non professionnelle.

**6.1** En premier lieu, il sied de relever que, en matière de reconnaissance entre États de l'équivalence de diplômes, on distingue la reconnaissance à des fins professionnelles de la reconnaissance à des fins académiques. La première a pour but l'exercice d'une profession dont l'accès est subordonné à une qualification tandis que la seconde vise la poursuite des études, partant la mobilité des étudiants, et non des professionnels même si elle contribue à la favoriser (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.331/2002 du 24 janvier 2003 consid. 4). En outre, le Tribunal administratif fédéral a déjà eu l'occasion de souligner qu'un accord portant sur la reconnaissance académique des prestations d'études et des diplômes des hautes écoles ne trouve pas application dans le cadre de la reconnaissance professionnelle (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-4875/2009 du 14 janvier 2010 consid. 2.3.3). C'est précisément le cas de la Convention de Lisbonne (cf. FRÉDÉRIC BERTHOUD, Étudier dans une université étrangère – L'équivalence académique des diplômes en application de la Convention de reconnaissance de Lisbonne et des conventions bilatérales conclues entre la Suisse et ses pays limitrophes, 2012, n. marg. 77). En l'espèce, le recourant requiert la reconnaissance de son diplôme en vue d'accéder à la profession d'expert-réviseur et non de poursuivre sa formation en Suisse. La procédure vise donc à l'évidence la reconnaissance professionnelle. Aussi, la Convention de Lisbonne invoquée par le recourant ne trouve pas application à sa situation. Quant à la Déclaration de Bologne, elle ne se présente manifestement − ainsi que l'a souligné l'autorité inférieure − que comme une déclaration d'intention de laquelle le recourant ne saurait rien tirer à son avantage. Pour ce qui est, enfin, du CEC, mis en place par l'UE dans le cadre du processus de Copenhague, visant à augmenter l'attrait de la formation professionnelle par un renforcement de la collaboration internationale et une amélioration de la comparabilité, de la transparence et de la perméabilité dans la formation générale et dans la formation professionnelle, il fait office d'instrument de référence permettant de comparer et de traduire les diplômes nationaux de différents pays. La Suisse a accueilli favorablement le processus de Copenhague et en poursuit les objectifs, élaborant un cadre national des certifications pour les diplômes de la formation professionnelle (cf. pour plus de détails le site internet du SEFRI < www.sefri.ch > > Thèmes > Coopération internationale en éducation > Processus de Copenhague, consulté la dernière fois le 15 janvier 2014). Sans se pencher davantage sur le CEC,

il apparaît d'emblée qu'il est établi par le biais d'une recommandation du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2008 ; aussi, il est de caractère non contraignant et devra être mis en œuvre conformément aux législations et pratiques nationales. Pour l'heure, l'ordonnance sur le cadre national des certifications pour les diplômes de la formation professionnelle (cf. avant-projet en ligne sur le site du SEFRI < www.sefri.ch > > Thèmes > Coopération internationale en éducation > Processus de Copenhague > Procédure d'audition - Prise de position : Audition relative au cadre national des certifications pour les diplômes de la formation professionnelle > Procédure d'audition – Documents > F_Verordnung.pdf, consulté la dernière fois le 15 janvier 2014) n'est pas encore entrée en vigueur. Aussi, indépendamment de la question de savoir si le CEC trouverait application à la matière concernée par la présente cause, le recourant ne peut de toute façon rien en déduire à son avantage.

**6.2** Par ailleurs, contrairement à ce que semble penser le recourant, si les conditions de l'art. 4 al. 2 let. d LSR ne sont pas remplies, l'agrément − sous réserve de l'application des dispositions transitoires − ne peut pas être délivré (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-8732/2010 du 22 septembre 2011 consid. 2.1). En d'autres termes, une reconnaissance sur la seule base des dispositions générales prévues par la LFPr, voire la LHES, s'avère impossible puisque la LSR se présente comme une lex specialis par rapport aux autres dispositions − plus générales − applicables en matière de reconnaissance de diplôme ; les exigences plus strictes y figurant se révèlent justifiées de par la volonté exprimée par le législateur de garantir la qualité des prestations fournies en matière de révision (cf. supra consid. 4).

**6.3** Il découle de ce qui précède que la demande d'agrément du recourant, citoyen helvétique titulaire d'un diplôme français, ne peut pas être examinée sous l'angle des textes internationaux allégués ; partant − sous réserve des dispositions transitoires − elle doit être envisagée exclusivement à la lumière de l'art. 4 al. 2 let. d LSR.

**7.**

**7.1** Sous l'aspect de la réciprocité, le recourant, sans se prononcer véritablement sur l'application de l'ALCP, considère essentiellement qu'il n'appartient pas à l'autorité inférieure de se déterminer sur la question de savoir si son homologue français lui donnerait l'accès à la profession de

commissaire aux comptes s'il était agréé en qualité d'expert-réviseur en Suisse.

Quant à l'autorité inférieure, elle a exposé qu'il s'agissait dans ce cadre de déterminer si le titulaire d'une formation suisse analogue à celle du recourant peut agir en France en qualité de commissaire aux comptes et signer à ce titre des rapports de révision. Se référant à l'Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ALCP, RS 0.142.112.681) ainsi qu'à la directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles (JO L 255 du 30.9.2005, p. 22) à laquelle il renvoie, elle en a conclu qu'un demandeur d'agrément ne peut être habilité à exercer la profession d'auditeur responsable de comptes en Suisse s'il n'est pas titulaire du diplôme français l'habilitant à exercer la profession de commissaire aux comptes en France.

**7.2** L'art. 4 al. 2 let. d LSR prescrit qu'une personne physique titulaire d'un diplôme étranger satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles si son diplôme atteste une formation analogue à celles qui sont énumérées aux let. a, b ou c, justifie d'une pratique professionnelle équivalente à celle qui est exigée et peut prouver qu'elle a les connaissances du droit suisse requises, pour autant qu'un traité avec l'État d'origine le prévoie ou que l'État d'origine accorde la réciprocité. Pour ce qui est de cette dernière exigence, le message relève que la question est réglée avec l'UE et avec l'Association européenne de libre-échange, renvoyant respectivement à l'ALCP et à la Convention du 4 janvier 1960 instituant l'Association Européenne de Libre-Échange (AELE, RS 0.632.31) (cf. message, FF 2004 3836).

L'ALCP est entré en vigueur le 1er juin 2002. Son objectif est d'accorder aux ressortissants des États membres de la Communauté européenne et de la Suisse le droit de demeurer sur le territoire des parties contractantes et d'y exercer une activité économique dans les mêmes conditions (art. 1 let. a). En vertu de l'art. 9 de cet accord, afin de faciliter aux ressortissants des États membres de la Communauté européenne et de la Suisse l'accès aux activités salariées et indépendantes et leur exercice, ainsi que la prestation de services, les parties contractantes prennent les mesures nécessaires, conformément à l'annexe III, concernant la reconnaissance mutuelle des diplômes, certificats et autres titres et la coordination des dispositions législatives, réglementaires et

administratives des parties contractantes concernant l'accès aux activités salariées et non salariées et l'exercice de celles-ci ainsi que la prestation de services. Aux termes du ch. 1 de l'annexe III, les parties contractantes conviennent d'appliquer entre elles, dans le domaine de la reconnaissance mutuelle des qualifications professionnelles, les actes juridiques et communications de l'UE auxquels il est fait référence à la section A de la présente annexe, conformément au champ d'application de l'accord. Aux termes de l'art. 1 de la directive 2005/36/CE applicable par renvoi de l'annexe III de l'ALCP, la directive établit les règles selon lesquelles un État membre qui subordonne l'accès à une profession réglementée ou son exercice, sur son territoire, à la possession de qualifications professionnelles déterminées (ci-après dénommé « État membre d'accueil ») reconnaît, pour l'accès à cette profession et son exercice, les qualifications professionnelles acquises dans un ou plusieurs autres États membres (ci-après dénommé(s) « État membre d'origine ») et qui permettent au titulaire desdites qualifications d'y exercer la même profession. L'art. 2 de ladite directive prescrit qu'elle s'applique à tout ressortissant d'un État membre, y compris les membres des professions libérales, voulant exercer une profession réglementée dans un État membre autre que celui où il a acquis ses qualifications professionnelles, soit à titre indépendant, soit à titre salarié.

La teneur de ces normes ne permet pas de savoir si la directive s'applique également aux nationaux désirant faire reconnaître une formation suivie à l'étranger. Cela étant, la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral a clairement admis l'applicabilité de l'ALCP et des normes auxquelles il renvoie aux ressortissants suisses, se référant au surplus à la jurisprudence topique de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE ; depuis le 1er décembre 2009 : Cour de justice de l'Union européenne [CJUE]) ; cette dernière a jugé à titre préjudiciel que la libre circulation des travailleurs et le droit d'établissement constituent des libertés fondamentales dans le système de la Communauté, « qui ne seraient pas pleinement réalisées si les États membres pouvaient refuser le bénéfice des dispositions du droit communautaire à ceux de leurs ressortissants qui ont fait usage des facilités prévues par ce droit et qui ont acquis, à la faveur de celles-ci, des qualifications professionnelles dans un pays membre autre que celui dont ils possèdent la nationalité » (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-8630/2007 du 10 juillet 2008 consid. 4 et les réf. cit.). Le Tribunal administratif fédéral a, sur cette base, reconnu que la directive 92/51/CEE − pertinente pour la reconnaissance de diplômes avant l'entrée en vigueur de la directive 2005/36/CE − s'appliquait également aux

nationaux désirant faire reconnaître une formation suivie à l'étranger (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2158/2006 du 29 mars 2007 consid. 3.4). Il découle de ce qui précède que l'ALCP s'applique au recourant indépendamment de sa nationalité suisse dès lors qu'il a acquis sa formation en France.

**7.3** Il reste à examiner si la profession visée peut être qualifiée de réglementée. Selon la jurisprudence, une profession doit être considérée comme réglementée lorsque l'accès à l'activité professionnelle en cause ou l'exercice de celle-ci est régi par des dispositions législatives, réglementaires ou administratives établissant un régime dont l'effet est de réserver expressément cette activité professionnelle aux personnes remplissant certaines conditions relatives à la possession d'un diplôme et d'en interdire l'accès à celles qui ne les remplissent pas (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-8630/2007 du 10 juillet 2008 consid. 3 et les réf. cit.). La profession d'expert-réviseur, dont les conditions d'accès sont prévues de manière détaillée dans la LSR, se présente indubitablement comme une profession réglementée.

**7.4** Il découle de ce qui précède que l'ALCP ainsi que, par renvoi, la directive 2005/36/CE sont applicables au recourant, titulaire d'un diplôme étranger requérant l'agrément nécessaire à l'exercice d'une profession réglementée en Suisse, nonobstant sa nationalité helvétique.

**8.**

**8.1** À teneur de l'art. 13 de la directive 2005/36/CE lorsque, dans un État membre d'accueil, l'accès à une profession réglementée ou son exercice est subordonné à la possession de qualifications professionnelles déterminées, l'autorité compétente de cet État membre accorde l'accès à cette profession et son exercice dans les mêmes conditions que pour les nationaux aux demandeurs qui possèdent l'attestation de compétences ou le titre de formation qui est prescrit par un autre État membre pour accéder à cette même profession sur son territoire ou l'y exercer.

Afin de déterminer la situation prévalant en France, il convient de se pencher sur la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 (JO L 157 du 9.6.2006, p. 87) qui, à défaut d'être applicable à la Suisse dans ses relations bilatérales pour n'avoir pas été reprise à l'ALCP, s'applique en revanche à la France. À teneur de son art. 3, le contrôle légal des comptes ne peut être réalisé que par des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit agréés par l'État membre qui prescrit le contrôle

légal des comptes. En France, le contrôle légal porte le nom de commissariat aux comptes (voir la législation française exposée sur le site internet de la Commission européenne, http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/transpo_fr.htm, notamment l'ordonnance no 2008-1278 du 8 décembre 2008 transposant la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 et relative aux commissaires aux comptes, consulté la dernière fois le 15 janvier 2014).

**8.2** En l'espèce, l'autorité inférieure note que l'accession à la profession de commissaire aux comptes requiert le diplôme d'expert-comptable auquel deux voies conduisent, soit celle du diplôme d'expert-comptable directement, soit l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes. Elle explique que, conformément à sa pratique, un agrément en tant qu'expert-réviseur est octroyé aux personnes en possession d'un diplôme supérieur de comptabilité et de gestion attestant d'une pratique professionnelle de trois ans en Suisse ainsi qu'aux personnes qui ont passé avec succès l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes et attestant d'une pratique professionnelle de trois ans en Suisse. Si elle déclare que le diplôme MBA de l'INSEAD ne permet pas l'accès au diplôme d'expert-comptable, elle précise que ses titulaires peuvent se présenter à l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes, notant toutefois que le recourant n'a pas réussi ledit examen. Dans ses écritures, le recourant ne démontre pas − ni même d'ailleurs ne prétend − qu'il serait habilité à exercer la profession de commissaire aux comptes en France puisqu'il note, à l'instar de l'autorité inférieure, que son titre donne droit à être admis en qualité de commissaire aux comptes moyennant examen ; il reconnaît de la sorte que son MBA ne l'autorise pas encore à exercer l'activité en cause puisque la réussite d'un examen s'avère en plus nécessaire. Or, il ne se prévaut pas de la réussite de cet examen.

**8.3** Il n'est dès lors pas contesté que le recourant ne dispose pas de la faculté d'exercer, en France, la profession de commissaire aux comptes. Aussi, les conditions d'application de la directive 2005/36/CE et, par extension, de l'ALCP ne s'avèrent pas remplies.

**9.**

Sous l'angle de la réciprocité, le recourant en appelle à la teneur de l'art. 26 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable modifié par l'ordonnance 2004-279 du 27 mars 2004 prévoyant la reconnaissance du titre d'expert-comptable

pour tout ressortissant de l'UE et de l'EEE. Il en déduit l'existence avérée de règles de réciprocité dans la législation française ; selon lui, le titulaire d'un agrément en qualité d'expert-réviseur délivré par l'ASR pourra être reconnu en France, peut-être moyennant un examen complémentaire.

D'une part, il appert, à la lecture de la disposition précitée, que celle-ci ne trouve application que pour les ressortissants de l'UE et de l'EEE de sorte que l'on ne saurait en déduire une quelconque réciprocité à l'égard de la Suisse. D'autre part, selon le principe de la réciprocité, il ne s'agit pas, in casu, de déterminer si un ressortissant suisse titulaire de l'agrément suisse d'expert-réviseur pourrait exercer en France mais bien plutôt de savoir si le titulaire d'un diplôme suisse analogue à celui obtenu par le recourant l'habilite à exercer comme commissaire aux comptes en France. Or, rien ne permet de l'admettre. Le recourant ne le prétend pas non plus.

**10.**
Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, force est de constater que l'une des exigences posées à l'octroi de l'agrément en qualité d'expert-réviseur sur la base de l'art. 4 al. 2 let. d LSR ne s'avère pas remplie. En conséquence, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a refusé de délivrer l'agrément sur cette base. La nature cumulative des deux exigences figurant à la disposition précitée rend superflue, à cet égard, la comparaison entre les formations française et suisse (cf. supra consid. 3).

**11.**
Le point de savoir si le recourant conteste également le refus de l'ASR de l'agréer sur la base des dispositions transitoires ne ressort pas clairement de ses écritures. Il est néanmoins expédient de préciser ce qui suit.

**11.1** À teneur de l'art. 50 OSRev, les personnes physiques peuvent être agréées conformément à l'art. 43 al. 6 LSR en tant qu'experts-réviseurs ou en tant que réviseurs si elles prouvent qu'elles avaient accompli, au 1er juillet 1992, l'une des formations requises par l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés (RO 1992 1210) et qu'elles avaient l'expérience pratique requise par cette disposition. Conformément à l'art. 1 de ladite ordonnance, sont considérés comme réviseurs particulièrement qualifiés au sens du code des obligations :

– les experts-comptables diplômés (let. a),

- les experts-fiduciaires diplômés, les experts fiscaux diplômés et les comptables/contrôleurs de gestion diplômés ayant une expérience pratique de cinq ans (let. b),

- les personnes ayant accompli des études universitaires en gestion d'entreprises, en sciences économiques ou en droit, ainsi que les titulaires d'un diplôme d'une école supérieure de cadres pour l'économie et l'administration reconnue par la Confédération ayant une expérience pratique de douze ans (let. c),

- les titulaires d'un certificat de capacité étranger équivalent à ceux qui sont mentionnés aux lettres a à c, pour autant qu'ils aient une expérience pratique correspondante et qu'ils possèdent les connaissances de droit suisse nécessaires pour la révision d'entreprises suisses (let. d) et

- les personnes autorisées, conformément à la huitième directive des CE en matière de droit des sociétés, à examiner les comptes annuels, pour autant qu'elles aient les connaissances de droit suisse nécessaires (let. e).

Il convient de noter, avec l'autorité inférieure, que cette disposition, contrairement à l'art. 4 al. 2 let. d LSR, ne contient pas l'exigence d'un traité international avec l'État d'origine ou que ce dernier accorde la réciprocité.

En l'espèce, le recourant se trouve titulaire d'un MBA, qu'il estime équivalent à un diplôme universitaire en gestion d'entreprise, délivré le 31 décembre 1985. Indépendamment du point de savoir si son diplôme pourrait, dans ce contexte, être considéré comme équivalent à ceux énumérés à l'art. 1 de l'ordonnance, il devrait également, dans tous les cas, eu égard aux exigences posées par les dispositions précitées, jouir d'une pratique professionnelle de 12 ans au 1er juillet 1992. Or, la pratique professionnelle acquise depuis le début de sa formation – à savoir le 1er janvier 1985 − jusqu'au 1er juillet 1992 (soit sept ans et demi) n'apparaît donc manifestement pas suffisante.

Il découle de ce qui précède que le recourant ne peut se voir délivrer un agrément sur la base de l'art. 50 OSRev.

**11.2** Aux termes de l'art. 43 al. 6 LSR, l'autorité de surveillance peut, pour les cas de rigueur, reconnaître une pratique professionnelle qui ne remplit

pas les conditions prévues par la loi lorsqu'il est établi que les prestations en matière de révision peuvent être fournies de manière irréprochable sur la base d'une expérience pratique de plusieurs années. Il ressort du message que, en raison de la nature de cette disposition visant à régler des cas exceptionnels, l'autorité de surveillance est tenue d'en faire un usage restrictif (cf. message, FF 2004 3867). L'art. 43 al. 6 LSR tend en particulier à éviter que ne soient agréés, en qualité d'experts-réviseurs ou de réviseurs, des praticiens qui ne sont pas au bénéfice d'une formation complète au sens de l'art. 4 al. 2 LSR ou d'une pratique professionnelle qualifiée. Son application doit être limitée aux personnes au bénéfice d'un diplôme « ou » (en réalité « et » ; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 4.1 s.) d'une expérience pratique de plusieurs années (cela vaut également pour les réviseurs), faute de quoi la mise en œuvre du nouveau droit ne serait alors pas garantie (cf. message, FF 2004 3867). Aussi, ladite norme juridique vise à alléger la condition d'agrément relative à la pratique professionnelle et non celle concernant la formation, étant précisé que des personnes ne disposant pas d'une formation au sens de l'art. 4 al. 2 LSR ne sauraient bénéficier de la clause de rigueur posée par l'art. 43 al. 6 LSR (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 4.2 et B-1940/2008 du 10 juin 2008 consid. 2.3). Or, il a été démontré que le recourant ne dispose justement pas d'une formation au sens de l'art. 4 al. 2 LSR (cf. supra consid. 5 ss). En conséquence, l'agrément en qualité d'expert-réviseur ne peut lui être délivré sur la base de l'art. 43 al. 6 LSR.

**12.**
Quant à l'agrément en qualité de réviseur, le recourant rappelle que son diplôme est à considérer comme un master au sens de Bologne et conclut de ce fait, à titre subsidiaire, à l'octroi de l'agrément en qualité de réviseur.

L'autorité inférieure constate que, selon la directive 2006/43/CE, seuls les contrôleurs aux comptes agréés peuvent fournir des prestations de révision sur le territoire de l'UE. Elle observe que la distinction helvétique entre réviseur et expert-réviseur ajoutée à cette constatation conduit à une discrimination entre ressortissants suisses et européens contraire à l'esprit de l'ALCP. Comblant ce qu'elle considère comme une lacune juridique, elle agrée les requérants titulaires d'un diplôme établi par un État membre de l'UE en qualité de réviseur pour autant qu'ils puissent justifier d'une formation analogue à l'une de celles prévues à l'art. 4 al. 2 LSR, de la pratique professionnelle requise, d'une bonne réputation et des connaissances nécessaires en droit suisse. Appliquant au recourant

l'art. 5 OSRev dans sa teneur en vigueur depuis le 1er mai 2012, elle note que son MBA a été délivré après moins d'une année d'études, qu'il n'est pas construit sur des connaissances préalables en finance et comptabilité et qu'il ne constitue pas un diplôme délivré à l'issue du 2e cycle d'études mais d'une formation post-graduée. Elle en déduit que ledit MBA ne s'avère pas comparable avec l'une de formations spécifiées à l'art. 4 al. 2 LSR et qu'il ne s'agit donc pas d'un diplôme au sens de l'art. 5 OSRev. Elle ajoute enfin que le titulaire d'un MBA suisse ne pourrait pas être agréé en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur en Suisse.

Dans sa réponse du 15 octobre 2012, elle qualifie de non pertinente la comparaison opérée par le recourant entre son diplôme et les masters en gestion d'entreprise et en sciences en management respectivement des universités de Genève et Lausanne. Elle souligne que pour être admis à suivre les formations de master suisse précitées, des connaissances préalables dans les domaines enseignés s'avèrent requises : le premier présuppose la titularité d'un baccalauréat universitaire en gestion d'entreprise ou en systèmes d'information pour l'orientation en système d'information ou un titre jugé équivalent dans une autre discipline moyennant la réussite d'une passerelle de 60 crédits ; l'accès au second nécessite un bachelor suisse dans le domaine du management, de la finance, de l'économie ou du système d'information ou un autre titre qualifié d'équivalent par le rectorat dans des disciplines correspondantes.

**12.1** Aux termes de l'art. 5 al. 1 let. b LSR, la personne requérant un agrément en qualité de réviseur doit notamment avoir achevé l'une des formations citées à l'art. 4 al. 2 LSR.

En vertu de l'art. 5 OSRev, dans sa teneur en vigueur dès le 1er mai 2012 applicable en l'espèce (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1872/2011 du 27 février 2012 consid. 4), on entend par diplôme délivré par une université ou une haute école spécialisée (art. 4 al. 2 let. c LSR), celui délivré à l'issue du premier cycle d'études (études bachelor) comprenant 180 crédits ou à l'issue du deuxième cycle d'études (études master) comprenant en sus de 90 à 120 crédits conformément au système européen de transfert et d'accumulation de crédits (ECTS). La terminologie employée par cette disposition correspond à la définition figurant à l'art. 4 de la loi fédérale du 6 octobre 1995 sur les hautes écoles spécialisées (LHES, RS 414.71) ; il découle de ladite norme que la formation bachelor permet la transmission d'une formation générale et des connaissances fondamentales alors que la formation master vise l'acquisition de connaissances complémentaires approfondies,

spécialisées et fondées sur la recherche. En d'autres termes, l'admission à une formation master impose nécessairement l'acquisition préalable de connaissances de base à approfondir. C'est d'ailleurs précisément le cas, ainsi que l'a noté l'autorité inférieure, des masters en gestion d'entreprise et en sciences en management des universités de Genève et Lausanne que le recourant a comparés avec son MBA.

**12.2** En l'espèce, il n'est pas contesté que le recourant ne disposait, préalablement à sa formation MBA à l'INSEAD, pas de connaissances fondamentales en la matière, se trouvant titulaire d'un diplôme d'ingénieur électricien ainsi que du grade de docteur ès sciences techniques.

**12.3** Déjà pour ce motif, le MBA du recourant ne saurait être qualifié de formation de 2$^{e}$ cycle au sens de l'art. 5 OSRev. Aussi, en définitive, le point de savoir si l'autorité inférieure a valablement constaté l'existence d'une lacune et comblé celle-ci en respectant les exigences y relatives peut demeurer indécis dès lors que le diplôme du recourant ne saurait en tout état de cause pas être considéré comme analogue à l'une des formations énumérées à l'art. 4 al. 2 LSR, en particulier sa let. c.

En conséquence, force est de constater que l'autorité inférieure a, à juste titre, refusé d'agréer le recourant en qualité de réviseur.

**13.**
Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il y a lieu de constater que la décision entreprise ne viole pas le droit fédéral et ne traduit pas un excès ou un abus du pouvoir d'appréciation. Elle ne relève pas non plus d'une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et n'est pas inopportune (art. 49 PA). Dès lors, mal fondé, le recours doit être rejeté.

**14.**
Les frais de procédure comprenant l'émolument judiciaire et les débours sont mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1, 1$^{ère}$ phrase, FITAF).

En l'espèce, le recourant a succombé dans l'ensemble de ses conclusions. En conséquence, les frais de procédure, lesquels s'élèvent à

Fr. 2'000.–, doivent être intégralement mis à sa charge. Ils seront compensés par l'avance de frais de Fr. 2'000.– déjà versée par le recourant dès l'entrée en force du présent arrêt.

Vu l'issue de la procédure, le recourant n'a pas droit à des dépens (art. 64 PA).

## Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

**1.**
Le recours est rejeté.

**2.**
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 2'000.–, sont mis à la charge du recourant. Ce montant sera compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 2'000.– dès l'entrée en force du présent arrêt.

**3.**
Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (acte judiciaire) ;
– à l'autorité inférieure (n° de réf. 100'6364 ; acte judiciaire) ;
– au Département fédéral de justice et police (acte judiciaire).

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

| Le président du collège : | La greffière : |
| --- | --- |
| Jean-Luc Baechler | Fabienne Masson |

**Indication des voies de droit :**

Pour autant que les conditions au sens des art. 82 ss, 90 ss et 100 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110) soient remplies, la présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification. Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition : 29 janvier 2014