42

Extrait de l'arrêt de la Cour II
dans la cause X.
contre Autorité fédérale de surveillance en matière de révision
B–639/2010 du 7 juillet 2011

Agrément en qualité de réviseur. Droit à la traduction d'un courrier. Pratique professionnelle. Clause de rigueur.

Art. 33*a* PA. Art. 190 Cst. Art. 43 al. 5 et 6 LSR.

1. **Renonciation à requérir la traduction d'un courrier informatif de l'autorité inférieure à l'attention du Tribunal administratif fédéral (consid. 2).**
2. **Obligation du Tribunal administratif fédéral d'appliquer les dispositions transitoires claires de la LSR conformément à l'art. 190 Cst., même s'il devait y voir une inégalité de traitement (consid. 5).**
3. **Prise en compte de l'activité d'enseignement et de l'expérience dans le domaine de la comptabilité interne en tant que pratique professionnelle (consid. 7.1 et 7.2).**

Zulassung als Revisor. Recht auf Übersetzung eines Schreibens. Fachpraxis. Härtefallklausel.

Art. 33*a* VwVG. Art. 190 BV. Art. 43 Abs. 5 und 6 RAG.

1. **Verzicht auf das Einholen einer Übersetzung eines Informationsschreibens der Vorinstanz an das Bundesverwaltungsgericht (E. 2).**
2. **Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, die klaren Übergangsbestimmungen des RAG im Sinne von Art. 190 BV anzuwenden, selbst wenn dies zu einer Ungleichbehandlung führen würde (E. 5).**
3. **Anrechnung der Lehrtätigkeit und der Erfahrungen auf dem Gebiet der internen Revision als Fachpraxis (E. 7.1 und 7.2).**

Abilitazione dei revisori. Diritto alla traduzione di uno scritto. Esperienza professionale. Clausola di rigore.

Art. 33*a* PA. Art. 190 Cost. Art. 43 cpv. 5 e 6 LSR.

1. **Rinuncia ad esigere la traduzione di uno scritto informativo dell'autorità inferiore all'attenzione del Tribunale amministrativo federale (consid. 2).**
2. **Il Tribunale amministrativo federale è tenuto ad applicare le disposizioni transitorie della LSR formulate in modo chiaro, conformemente all'art. 190 Cost., anche nell'ipotesi in cui possa essere ravvisata una disparità di trattamento (consid. 5).**
3. **Considerazione dell'attività di insegnante e di esperienze nel campo della revisione interna come esperienza professionale (consid. 7.1 e 7.2).**

Par demandes du 19 novembre 2007, X. (recourant) a sollicité, pour lui-même ainsi que pour son entreprise individuelle Y., un agrément en qualité de réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR). Par décision du 18 janvier 2010, l'ASR a rejeté ces demandes. Elle a expliqué que l'activité exercée dans le domaine de la comptabilité interne ne pouvait pas être qualifiée de révision comptable ni reconnue comme pratique professionnelle en matière de comptabilité au sens de la loi. En outre, elle a nié l'application de la clause de rigueur, refusant notamment de tenir compte de l'activité d'enseignement du recourant.

Par mémoire du 29 janvier 2010, X. a recouru contre cette décision et a conclu, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision entreprise. Le recourant a prétendu que la distinction entre comptabilité interne et externe ne repose sur aucune base légale. Il a également requis la prise en considération de ses activités d'enseignement.

Le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours.

Extrait des considérants:

2. Le recourant se plaint du fait qu'un courrier en langue allemande lui a été transmis; il demande de rejeter et considérer comme nulle toute communication de l'ASR n'étant pas en français, à moins qu'elle ne soit en sa faveur.

2.1 A teneur de l'art. 33*a* al. 2 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), la langue de la procédure est, dans la procédure de recours, celle de la décision attaquée. Si les parties utilisent une autre langue officielle, celle-ci peut être adoptée. Les pièces jointes aux recours ou déterminations peuvent être rédigées dans une autre langue officielle que la langue de la procédure (art. 33*a* al. 3 PA a contrario). En l'espèce, la langue de la procédure est indubitablement le français. En effet, à l'exception du courrier incriminé, l'ensemble des écrits relatifs à la présente cause ont été rédigés dans cette langue. Dans ces conditions, il faut admettre que toute détermination de l'autorité inférieure doit en principe être libellée en français.

2.2 Dans son courrier du 8 octobre 2010, l'ASR se réfère à deux décisions rendues par le Tribunal administratif fédéral (B–7967/2009 du 18 avril 2011 et B–4420/2010 du 24 mai 2011) l'ayant conduite à analyser une nouvelle fois les autres procédures en cours afin de déterminer quelles décisions pouvaient faire l'objet d'une révision (« Wiedererwägung »). S'agissant du recourant, elle parvient à la conclusion qu'il ne se justifie pas de réviser la décision rendue à son encontre au motif qu'il ne peut pas se prévaloir d'une expérience suffisante de plusieurs années dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable (« keine langjährige und ausreichende Fachpraxis auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision », […]); elle ajoute que le recourant n'est pas en mesure de garantir la fourniture irréprochable de prestations en matière de révision (« keine einwandfreie Erbringung der Revisionsdienstleistungen »). L'ASR procède à une appréciation similaire dans d'autres affaires. Pour le surplus, elle se penche, dès le deuxième tiers de la page 2 jusqu'à la fin, sur la question de l'application de la clause de rigueur prévue à l'art. 43 al. 6 de la loi sur la surveillance de la révision du 16 décembre 2005 (LSR, RS 221.302) aux experts-réviseurs. En cela, l'autorité inférieure n'a en réalité que rappelé brièvement les raisons de son refus d'agréer le recourant en qualité de réviseur, considérant qu'aucun motif commandait une reconsidération de la décision attaquée. Or, en invoquant simplement l'absence d'un tel motif, il n'en résulte aucune répercussion sur la présente procédure dès lors que celle-ci est simplement appelée à suivre son cours; les développements relatifs à l'application de la clause de rigueur s'avèrent également sans importance puisqu'ils portent exclusivement sur l'agrément des experts-réviseurs.

2.3 Par voie de conséquence, force est de constater que le courrier de l'autorité inférieure se présente davantage comme une simple infor-

mation à l'attention du Tribunal administratif fédéral sur la suite qu'elle entend donner à différentes procédures portant sur une problématique similaire que comme une véritable détermination concernant la situation propre au recourant. Dans ces circonstances, puisque cela s'avère sans conséquence sur la procédure et ne porte pas préjudice au recourant, il se justifiait de renoncer exceptionnellement à en ordonner la traduction ou à en requérir la production sans que le recourant ne puisse en déduire une violation de ses droits.

3. 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).

A 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'Etat (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).

S'agissant des conditions d'agrément des réviseurs, l'art. 5 al. 1 LSR prescrit qu'une personne physique est agréée en qualité de réviseur lorsque: elle jouit d'une réputation irréprochable (let. a); elle a achevé une des formations citées à l'art. 4 al. 2 LSR (let. b); elle justifie d'une pratique professionnelle d'un an au moins (let. c). La pratique professionnelle doit avoir été acquise principalement dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable sous la supervision d'un réviseur agréé ou d'un spécialiste étranger ayant des qualifications comparables; celle acquise durant la formation est prise en compte dans la mesure où elle satisfait aux exigences susmentionnées (art. 5 al. 2 LSR). L'art. 7 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (OSRev, RS 221.302.3) précise que la pratique professionnelle est considérée comme ayant été acquise sous supervision si le requérant a travaillé de manière formellement subordonnée, sous les ordres d'un spécialiste satisfaisant aux conditions légales. Par ailleurs, le régime transitoire prévoit qu'est reconnue comme pratique professionnelle au sens de l'art. 5 LSR celle qui aura été acquise durant une période maximale de deux ans à compter de l'entrée en vigueur de la présente loi sous la supervision de personnes qui satis-

font aux exigences de formation prévues à l'art. 4 al. 2 LSR (art. 43 al. 5 LSR).

Au demeurant, l'art. 43 al. 6 LSR habilite l'autorité de surveillance, pour les cas de rigueur, à 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.

4. Au stade du recours, le recourant ne se prévaut plus, à juste titre, d'un agrément en qualité de réviseur sur la base de l'art. 5 LSR. En outre, l'autorité inférieure a, dans la décision dont est recours, expressément reconnu que les conditions de la formation et de la réputation irréprochable s'avéraient remplies. Il convient donc uniquement de déterminer si la pratique professionnelle dont le recourant peut se prévaloir suffit à l'octroi dudit agrément en application de la clause de rigueur figurant à l'art. 43 al. 6 LSR.

5. Le recourant relève ce qu'il qualifie de contradiction entre l'al. 5 et l'al. 6 de l'art. 43 LSR (cf. consid. 3); il remarque qu'une personne supervisée par ses soins recevrait l'agrément sur la base de l'al. 5 alors qu'il lui est refusé. Il mentionne de même l'agrément d'une personne disposant d'une formation identique à la sienne, supervisée par une personne également au bénéfice d'une formation identique à la sienne, mais sans expérience aucune.

Le Tribunal fédéral et les autres autorités sont tenus d'appliquer les lois fédérales et le droit international (art. 190 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]). Cette disposition fonde une restriction importante du contrôle des normes en Suisse, en ce sens que les lois formelles de la Confédération – telles que la LSR – doivent en principe être appliquées même si elles s'avèrent contraires à la Cst. (cf. ATF 131 II 562 consid. 3.2, ATF 131 V 256 consid. 5.3, ATF 129 II 249 consid. 5.4; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I: L'Etat, 2e éd., Berne 2006, p. 653 ch. 1857). L'expression « Tribunal fédéral » utilisée par le Constituant vise aussi le Tribunal administratif fédéral en tant que juge administratif ordinaire de la Confédération (cf. AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, op. cit., p. 658 ch. 1871). Il s'ensuit que le Tribunal administratif fédéral n'a pas la possibilité d'annuler une norme ou de nier son application, même si cela conduit à une inégalité de traitement, lorsque celle-

ci découle clairement de la loi (cf. ATAF 2009/6 consid. 4.2.4.1, ATAF 2007/41 consid. 3.4).

Si l'art. 43 al. 6 LSR octroie certes un certain pouvoir d'appréciation à l'autorité inférieure (cf. consid. 6.1), il n'en demeure pas moins que le cadre légal dans lequel il s'inscrit se présente de manière bien définie, puisque ce pouvoir ne porte que sur l'appréciation de la pratique professionnelle susceptible de conduire à l'agrément. En revanche, les situations où les alinéas respectivement 5 et 6 de l'art. 43 LSR trouvent application ne souffrent aucun doute et ne laissent aucune marge de manœuvre à l'autorité chargée de leur application. En effet, d'un côté, l'al. 5 tend en particulier à assurer qu'une pratique professionnelle débutée sous l'empire de l'ancien droit puisse se poursuivre dans les deux ans suivant l'entrée en vigueur du nouveau droit, et ce même si elle est acquise sous la supervision d'une personne qui ne présente pas de requête d'agrément selon le nouveau droit (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, spéc. 3866, ci-après: message concernant la modification du CO; HANS PETER WALTER/RETO SANWALD, Die Aufsicht über die Revisionsstellen – Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, in: Revue suisse du droit des affaires 6/2007, p. 459); l'art. 43 al. 5 LSR vise ainsi à assouplir les exigences requises quant au superviseur lorsque les autres conditions de l'art. 5 LSR – notamment la durée de la pratique et l'existence même d'une supervision – s'avèrent satisfaites. De l'autre côté, l'art. 43 al. 6 LSR allège de manière plus étendue les conditions portant sur la pratique professionnelle afin de tenir compte des éventuelles difficultés rencontrées par le candidat à l'agrément lors de la preuve de l'acquisition d'une telle pratique (cf. message concernant la modification du CO, FF 2004 3867).

Sur le vu de ce qui précède, quand bien même l'on pourrait considérer que les dispositions transitoires claires figurant dans la loi recèlent une inégalité de traitement, il n'en demeure pas moins qu'elle a été manifestement voulue par le législateur, lesdites normes visant par ailleurs des situations différentes. Aussi, nonobstant, le Tribunal administratif fédéral ne saurait se soustraire à son obligation de les appliquer. Par voie de conséquence, le grief du recourant doit être rejeté.

6.

6.1 L'art. 43 al. 6 LSR octroie, d'une part, un certain pouvoir d'appréciation à l'ASR (« l'autorité de surveillance peut... ») et, d'autre part, contient des notions juridiques indéterminées (« les prestations en matière de révision peuvent être fournies de manière irréprochable » et « expérience pratique de plusieurs années »). Cette disposition légale confère ainsi un large pouvoir d'appréciation à l'autorité chargée de l'appliquer, mais celui-ci doit s'exercer dans le cadre légal (cf. RETO SANWALD/MANUS WIDMER, Bundesverwaltungsgericht stützt Zulassungspraxis der RAB, in: L'Expert comptable suisse 10/2008, p. 758 ss, spéc. p. 759). De plus, lorsqu'elle use de son pouvoir d'appréciation, l'ASR se voit, comme toutes les autorités administratives, tenue de respecter les principes généraux du droit, tels que l'interdiction de l'arbitraire, le respect de l'égalité de traitement, de la proportionnalité ainsi que de la bonne foi (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B–5196/2008 du 11 décembre 2008 consid. 4.3 et les réf. cit.; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. I, Les fondements généraux, 2e éd., Berne 1994, p. 376 ss et spéc. p. 382 ss).

6.2 Comparant l'art. 4 et l'art. 5 LSR ainsi que le rapport entre les différentes exigences quant à la durée de la pratique professionnelle requise, le recourant prétend que, en prenant le rapport le plus défavorable, une durée de 2,13 années suffirait à l'admission d'un cas de rigueur; de la sorte, la pratique dont il se prévaut constituerait une longue pratique professionnelle au sens de l'art. 43 al. 6 LSR. L'autorité inférieure estime en revanche qu'une durée de deux ans de pratique professionnelle pour l'admission d'un cas de rigueur s'avère clairement insuffisante; elle rappelle la teneur du message du Conseil fédéral concernant la modification du CO (FF 2004 3745) selon laquelle l'application de la clause de rigueur exige notamment la preuve d'une pratique professionnelle de plusieurs années, faute de quoi la mise en œuvre du nouveau droit ne serait alors pas garantie.

Le Tribunal administratif fédéral s'est déjà penché sur la durée de la pratique professionnelle nécessaire à l'application de la clause de rigueur (cf. ATAF 2010/59 consid. 6). Rappelant le but de la législation en matière de surveillance de la révision et soupesant les modalités applicables aux experts-réviseurs et aux réviseurs, il est parvenu à la conclusion que la preuve d'une pratique non supervisée d'une douzaine d'années (à laquelle l'autorité inférieure se référait pour l'agrément en qualité de réviseur sur la base de la clause de rigueur) ne tenait pas suffisamment compte des

différences précitées et s'avérait manifestement trop longue. Il a ajouté que le nombre d'années conduisant à l'agrément en qualité de réviseur ne saurait s'évaluer de manière abstraite. Au contraire, la prestation fournie et la qualité de l'expérience pratique du requérant sur une longue période doivent être appréciées dans chaque cas particulier; de cette manière seulement, il sera possible de déterminer si l'expérience se révèle suffisante. Dans ce contexte, la fixation a priori et sur une base purement mathématique d'un nombre d'années défini – par exemple de 2,13 ans ainsi que le suggère le recourant – ne présente aucun intérêt.

Il ressort de ce qui précède que, s'il est exact que l'exigence d'une pratique de douze ans pour l'agrément des réviseurs sur la base de la clause de rigueur apparaît comme indiscutablement excessive, le recourant ne saurait toutefois être suivi s'agissant de fixer une durée minimale de deux ans pour ladite pratique.

6.3 S'agissant de délimiter, sous l'angle temporel, la pratique professionnelle susceptible de conduire à la reconnaissance d'un cas de rigueur, l'autorité inférieure a considéré qu'il se justifiait de ne la prendre en compte que jusqu'à l'entrée en vigueur de la LSR, soit le 1er septembre 2007.

Or, le Tribunal administratif fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que tout portait à admettre – contrairement à la pratique de l'autorité inférieure – de comptabiliser l'expérience professionnelle en tant que réviseur acquise non seulement jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi mais également sur la base de l'agrément provisoire (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B–1379/2010 du 30 août 2010 consid. 7.4.2).

Dans ces conditions, il conviendra d'examiner quelles activités exercées par le recourant jusqu'à ce jour constituent une pratique professionnelle au sens de l'art. 43 al. 6 LSR.

7. L'activité professionnelle dont se prévaut le recourant a été exercée: du 1er juillet 1998 au 30 septembre 1998, majoritairement à plein temps, auprès de B.; du 1er novembre 1999 au 1er septembre 2001, majoritairement à temps partiel, au sein de la même école, dans les domaines du contrôle interne et de la comptabilité. La pratique professionnelle suivante a en outre été acquise à temps partiel: à partir du 26 août 1998 à E.; du 1er septembre 1998 au 1er août 2004 à F.; du 1er février au 1er août 2001 à G.; depuis le 1er septembre 2003 à H.; depuis le 15 septembre 2004 auprès de I. et depuis le 1er janvier 2005 auprès de Y.

7.1 Le recourant admet que son occupation dans l'enseignement n'équivaut pas à une expérience pratique. Il estime cependant qu'elle ne saurait être totalement ignorée. Sur ce point, l'ASR rappelle que l'activité d'enseignement ne peut remplacer la pratique exigée par la loi également dans le cadre de la clause de rigueur. Selon elle, rien ne justifie d'en tenir compte, dans quelque mesure que ce soit; il en va de même lorsque celle-ci est exercée en parallèle à d'autres travaux de comptabilité ou de révision comptable.

Le Tribunal administratif fédéral a, dans le cadre d'une procédure d'agrément en qualité d'expert-réviseur, constaté que l'activité d'enseignement ne pouvait pas être assimilée à la pratique professionnelle (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B–390/2008 du 30 avril 2008 consid. 3.6.3). Il ne s'est malgré tout pas penché sur la question d'une éventuelle prise en considération partielle. Dans un obiter dictum, indiquant que l'enseignement ne remplace pas la pratique professionnelle, le Tribunal fédéral n'a également pas exclu d'une manière générale d'en tenir compte (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_438/2008 du 16 octobre 2008 consid. 3). Le Tribunal administratif fédéral a, dans ce contexte, précisé qu'il fallait garder à l'esprit que chaque activité d'enseignement dans ce domaine se confronte de manière intensive à des exemples sortis de la pratique. En outre, l'enseignement n'exclut de toute évidence pas l'acquisition d'une pratique professionnelle suffisante au regard de la loi; la conduite de mandats en parallèle à l'activité d'enseignement doit toutefois être démontrée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B–1379/2010 du 30 août 2010 consid. 7.5). Rien ne justifie de s'écarter de cette jurisprudence en ce qui concerne un agrément en qualité de réviseur.

Selon les pièces versées au dossier, le recourant a œuvré en tant qu'enseignant dans le domaine de la comptabilité à F. du 1er septembre 1998 au 1er août 2004, à G. du 1er février au 1er août 2001. Lors de sa requête, il a en outre signalé être également actif dans l'enseignement dans le domaine de la comptabilité à E. depuis 1998 (…), à H. à compter du 1er septembre 2003 (…). En outre, le recourant a souligné que son activité d'enseignement a quasiment toujours été déployée en parallèle à d'autres travaux relevant du domaine comptable et de la révision. Comme indiqué précédemment, même si cette activité de plusieurs années ne peut être mise sur pied d'égalité avec la pratique professionnelle exigée par l'art. 43 al. 6 LSR, il convient néanmoins, dans une mesure non négligeable, d'en tenir compte.

Par voie de conséquence, il appert que c'est à tort que l'autorité inférieure a exclu, purement et simplement, de retenir l'activité d'enseignement du recourant au titre de pratique professionnelle dans l'examen de l'existence d'un cas de rigueur.

7.2 Le recourant a aussi œuvré au sein de B. à diverses périodes entre le 1er juillet 1998 et le 1er septembre 2001.

7.2.1 D'emblée, il apparaît comme non contesté que cette activité ne ressortit pas au domaine de la révision comptable. L'autorité inférieure estime qu'elle ne saurait non plus être reconnue comme pratique professionnelle en matière de comptabilité au sens de la loi. Elle explique qu'à la différence de la comptabilité externe – qu'elle définit comme la présentation externe des comptes visant à déterminer la situation des finances et des revenus de l'entreprise –, la comptabilité interne (« management accounting ») tend à faciliter la planification, le contrôle et la coordination des processus internes de l'entreprise dans l'optique de maximiser ses résultats. Selon elle, les activités de comptabilité interne sont admises à titre de pratique professionnelle pour autant que le requérant ait simultanément acquis une connaissance approfondie de la comptabilité externe. Elle précise que les activités annexes telles que par exemple la tenue de la comptabilité des salaires, du matériel, des stocks, des investissements, de la gestion des liquidités, le décompte TVA, le décompte de subventions ou la comptabilité d'exploitation ne suffisent pas pour acquérir une profonde connaissance de la comptabilité externe. Par ailleurs, la comptabilité prévisionnelle, budgétisation comprise, refléterait également une activité adjacente à la comptabilité; combinée aux méthodes de gestion d'entreprise, elle vise à matérialiser l'évolution future des finances de l'entreprise, servant de base de décision pour divers secteurs ou stratégies. A cet égard, elle n'appartiendrait pas à la comptabilité au sens propre et ne constituerait dès lors pas un élément de pratique professionnelle en matière de comptabilité. L'autorité inférieure conclut en estimant que l'élément décisif distinguant les activités admises au titre de la pratique professionnelle en comptabilité réside dans le fait qu'elles permettent ou non d'acquérir une profonde connaissance de la comptabilité externe et de la présentation externe des comptes. Or, elle conteste précisément que l'activité exercée par le recourant au sein de B. revête ce caractère.

Le recourant a exposé en quoi a consisté son activité auprès de B. (…). De surcroît, il a souligné que la distinction entre comptabilité interne et externe opérée par l'autorité inférieure ne repose sur aucune base légale,

l'art. 5 LSR ne parlant que de « domaine de comptabilité et de révision ». Il a invoqué que la définition de la comptabilité donnée par certains auteurs serait en contradiction avec celle retenue par l'autorité inférieure. Il a ajouté que l'exigence de simultanéité requise par l'ASR ne repose sur aucune base légale et que l'alternance des activités de comptabilité et de révision ne serait pas interdite. Il estime que la position de l'ASR sur ce point relève d'une interprétation restrictive ainsi qu'arbitraire et s'avère dépourvue de base légale.

7.2.2 Il convient de remarquer à ce stade que, si le recourant conteste la définition de la comptabilité retenue par l'autorité inférieure qui se trouverait en contradiction avec une autre définition, il n'explicite toutefois pas en quoi consisteraient ces contradictions ni de quelle manière elles influeraient sur la décision attaquée. En outre, il ne prétend pas qu'il aurait exercé des activités en matière de comptabilité externe. Aussi, force est de constater que les éléments invoqués par le recourant dans ce contexte sont dénués de toute substance et purement appellatoires. Il n'y a donc pas lieu de les examiner plus avant.

En tout état de cause, la définition, exposée précédemment et arrêtée par l'autorité inférieure, n'apparaît pas critiquable. A cet égard, l'on rappellera brièvement que la comptabilité se compose de tous comptages, mesures et calculs monétaires pouvant être exécutés dans une entreprise. Ainsi, sous sa dénomination générale, elle comprend la comptabilité financière (également dénommée comptabilité externe ou « financial accounting », constituée de la tenue des comptes et des comptes annuels), la comptabilité de gestion (appelée aussi comptabilité interne ou « management accounting », composée du compte d'exploitation et de l'établissement du budget) et l'analyse de l'entreprise (cf. ROLF WATTER/DANIEL C. PFIFFNER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [éd.], Obligationenrecht II, Art. 530–1186 OR, 3e éd., Bâle 2008, n°60; voir aussi MAX BOEMLE/RALF LUTZ, Der Jahresabschluss: Bilanz – Erfolgsrechnung – Geldflussrechnung – Anhang, 5e éd., Zurich 2008, p. 37 ss). Par ailleurs, si le Tribunal administratif fédéral a déjà eu l'occasion d'expliciter sommairement la notion de comptabilité, il n'en a tiré aucune distinction entre comptabilité interne et externe déterminante en matière de révision: « Das Rechnungswesen, bestehend aus Finanzbuchführung und Rechnungslegung sowie Kostenrechnung und Kalkulation, dient der quantitativen Erfassung, Darstellung, Auswertung und Planung des betrieblichen Umsatzprozesses und widerspiegelt die finanziellen Auswirkungen vergangener oder geplanter unternehmerischer Tätigkeiten. Das Rech-

nungswesen dient einerseits der internen Kontrolle, andererseits bildet es die Grundlage für die externe Kontrolle » (cf. ATAF 2011/11 consid. 4.1 et la réf. cit.).

7.2.3 Cela étant, il sied de reconnaître, avec le recourant, que la législation sur la surveillance de la révision ne contient ni distinction entre comptabilité interne et externe, ni même d'indication sur la définition qu'il convient de donner à la notion de comptabilité. L'art. 43 al. 6 LSR prescrit seulement, à titre d'exigence pour la reconnaissance d'un cas de rigueur, une expérience professionnelle de plusieurs années; l'art. 4 al. 4 LSR, l'art. 5 al. 2 LSR et l'art. 7 OSRev ne fournissent de leur côté pas plus d'éléments topiques.

7.2.3.1 La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Il n'y a lieu de s'écarter du sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause; de tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition ainsi que de la systématique de la loi. A l'inverse, il n'y a lieu de se fonder sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle, sans ambiguïté aucune, une solution matériellement juste. Si le texte n'est pas absolument clair ou si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but et de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), et de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Lors de cet examen, il convient de privilégier une approche pragmatique s'inspirant d'une pluralité de méthodes, étant précisé que les différentes méthodes d'interprétation ne sont soumises à aucun ordre de priorité (cf. ATF 132 III 226 consid. 3.3.5, ATF 128 II 56 consid. 4 et les réf. cit.; AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, op. cit., p. 505 ss; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, vol. I, Neuchâtel 1984, p. 122 ss; MOOR, op. cit., p. 142 ss). Le choix de la méthode nécessite également une appréciation du résultat: il convient d'orienter le choix entre les différentes méthodes sur celle dont le résultat est satisfaisant, raisonnable et pratique (cf. ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7e éd., Zurich/Bâle/Genève 2008, n. marg. 135). Si la prise en compte d'éléments historiques n'est en soi pas déterminante pour

l'interprétation, cette dernière doit néanmoins s'appuyer en principe sur la volonté du législateur, formulée avec une certaine précision, et sur les jugements de valeur qui la sous-tendent de manière reconnaissable, tant il est vrai que l'interprétation des normes légales selon leur finalité ne peut se justifier par elle-même mais doit au contraire être déduite des intentions du législateur qu'il s'agit d'établir à l'aide des méthodes d'interprétation habituelles (cf. ATF 129 III 656 consid. 4.1).

7.2.3.2 S'agissant de délimiter les exigences en matière de pratique professionnelle auxquelles doivent obéir les candidats à l'agrément respectivement d'expert-réviseur et de réviseur, il appert que ni le message du Conseil fédéral du 19 décembre 2001 concernant la révision du code des obligations (Droit de la société à responsabilité limitée; adaptation des droits de la société anonyme, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce, FF 2002 2949) ni le message concernant la modification du CO (FF 2004 3745) ou encore les débats parlementaires y relatifs (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) n'indiquent si la pratique requise dans le domaine de la comptabilité porte sur la comptabilité interne ou externe. Le message concernant la modification du CO (FF 2004 3745) précise néanmoins que la nécessité d'une révision des comptes annuels doit être envisagée dans le contexte des buts de l'établissement des comptes annuels: « La comptabilité et l'établissement des comptes ont pour but premier d'informer l'entreprise et ainsi de sauvegarder les intérêts des parties prenantes, en particulier des bailleurs de fonds, de la direction et du personnel. Ce sont des éléments essentiels sur lesquels les organes de la société se fondent pour prendre leurs décisions et que l'on peut donc qualifier d'instruments de gestion. La comptabilité et l'établissement des comptes annuels sont également des conditions importantes pour l'exercice de divers droits de protection par les associés. Ce n'est que s'ils disposent d'une image fiable des comptes annuels que ces derniers peuvent juger si la substance du capital qu'ils ont mis à disposition de la société est conservée ou encore si la proposition de distribution des bénéfices est convenable » (cf. message concernant la modification du CO, FF 2004 3751). Il ressort en outre du message concernant la modification du CO que l'objet et le but tels qu'ils sont définis par l'art. 1 LSR – dont l'al. 2 prévoit que la loi vise à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision – sont déterminants pour l'interprétation de la loi sur la surveillance de la révision (cf. FF 2004 3832), soulignant également 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. FF 2004 3754). Le message concernant la modification du CO (FF 2004 3836) rapporte par ailleurs que la formulation employée – selon laquelle la pratique professionnelle doit avoir été acquise principalement dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable, deux tiers au moins sous la supervision d'un expert-réviseur agréé ou d'un spécialiste étranger justifiant des qualifications comparables – a été reprise de l'ordonnance du Conseil fédéral du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés (RO 1992 1210), avec néanmoins quelques adaptations. Dite ordonnance a été édictée par le Conseil fédéral sur la base de l'ancien art. 727*b* al. 2 du Code des obligations (Société anonyme) dans sa version en vigueur du 1er juillet 1992 au 31 décembre 2007 (RO 1992 733, 772). Le message y relatif du Conseil fédéral du 23 février 1983 concernant la révision du droit des sociétés anonymes (cf. FF 1983 II 757) ne contient toutefois pas non plus de distinction entre les différents domaines composant la comptabilité.

7.2.3.3 Le Tribunal administratif fédéral a signalé que l'art. 43 al. 6 LSR tend à éviter que ne soient agréés, en qualité d'experts-réviseurs ou de réviseurs, des praticiens ne bénéficiant pas d'une formation complète au sens de l'art. 4 al. 2 LSR ou d'une pratique professionnelle qualifiée; ainsi, l'impétrant doit attester que, en raison d'une longue expérience pratique, il se trouve en mesure d'assurer d'excellentes prestations en matière de révision (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B–5835/2008 du 27 janvier 2009 consid. 4.5). Il a également précisé à diverses reprises que ladite expérience s'effectuera sans grande interruption, dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable, une majeure partie sous forme de gestion de mandats (travaux de révision interne ou externe; cf. ATAF 2010/59 consid. 6.3 et la réf. cit.).

7.2.3.4 La doctrine a pris position de manière plus précise sur les connaissances en comptabilité dont doit disposer celui ou celle fournissant des prestations en matière de révision. Ainsi, elle admet certes que l'objet de l'examen auquel procède l'organe de révision porte en principe uniquement sur la comptabilité financière, soit la comptabilité externe; cela étant, ledit organe doit également prendre connaissance des autres domaines de la comptabilité – dont la comptabilité interne – dans le cadre de son examen, à tout le moins dans la mesure où cela est nécessaire à une meilleure compréhension de l'organisation interne de la société sou-

mise à la révision. En effet, dès lors que la comptabilité externe se sert de données relatives à la comptabilité interne, l'organe de révision ne saurait de toute façon se défaire de l'obligation de l'associer à son examen (cf. WATTER/PFIFFNER, op. cit., n°61 ad art. 728*a*; voir également DANIEL CHRISTIAN PFIFFNER, Revisionsstelle und Corporate Governance: Stellung, Aufgaben, Haftung und Qualitätsmerkmale des Abschlussprüfers in der Schweiz, in Deutschland, in der Europäischen Union und in den Vereinigten Staaten, Zurich/St-Gall 2008, p. 73 s.; BRUNO RÖÖSLI, 1000 Fragen und Antworten zum Rechnungswesen, 4e éd., Zurich 2007, p. 49).

7.2.3.5 A la lecture de ce qui précède, force est de constater que le Conseil fédéral, le Parlement ou les tribunaux ne se sont pas prononcés sur les exigences touchant à la pratique dans le domaine de la comptabilité et posées aux experts-réviseurs ou aux réviseurs. L'on ne saurait toutefois parler d'une lacune de la loi. En effet, rien ne permet de prétendre que la portée de la distinction existant entre les différentes facettes de la comptabilité aurait échappé au législateur dès lors que la « comptabilité commerciale » prévue aux art. 957 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) représente précisément la comptabilité externe et que seule celle-ci fait l'objet d'un examen de la part de l'organe de révision. En outre, s'il faut reconnaître, avec l'autorité inférieure, que des connaissances en comptabilité externe sont indispensables au réviseur dans l'exercice de sa profession consistant précisément à fournir des prestations en matière de révision et non de comptabilité, il ne faut nonobstant pas perdre de vue qu'une pratique professionnelle dans le domaine de la révision est également requise. Or, une telle pratique présuppose non seulement des connaissances en comptabilité externe, mais également en comptabilité interne (cf. consid. 7.2.3.4).

Dans ces circonstances, il y a lieu d'admettre que le législateur a délibérément choisi de renoncer à restreindre la notion de comptabilité s'agissant de déterminer la pratique professionnelle des candidats à l'agrément. Dès lors, on ne saurait considérer que l'absence de précision quant aux éléments de comptabilité idoines relèverait d'une lacune appelant l'intervention de l'autorité. Aussi, une pratique professionnelle en comptabilité interne doit être prise en compte au titre de pratique professionnelle. Cela s'avère valable même si elle n'a pas été acquise simultanément à une pratique de comptabilité externe.

Par voie de conséquence, il faut reconnaître que la pratique dans le domaine de la comptabilité interne dont se prévaut le recourant doit égale-

ment être prise en considération dans le cadre de l'application de la clause de rigueur.

7.3 En outre, le recourant œuvre depuis le 15 septembre 2004 auprès de I. Il a produit, à la base de sa requête d'agrément, cinq rapports de révision établis pour le compte de cette entreprise en 2006, 2007 et 2009. L'autorité inférieure a relevé que la mention de l'exercice comptable faisait défaut sur l'un des rapports de révision, mettant en doute la qualité des rapports de révision. En outre, elle a souligné que l'attestation établie par I. le 29 juin 2009 n'était d'aucun secours pour le recourant dès lors qu'il occupe la fonction d'associé gérant et président de I. et qu'aucune autre pièce au dossier ne permet de corroborer ses allégations. Le recourant qualifie la position de l'ASR d'abusive et arbitraire. Il explique que les clients de I. sont liés contractuellement avec elle et non avec lui; ils ne pourraient par conséquent pas attester qu'il a travaillé personnellement pour eux. En outre, il joint à son recours une attestation signée par les deux autres gérants de la société. S'agissant du doute émis par l'ASR sur la qualité de ses rapports, il s'en prend au fait que l'ASR ne lui aurait jamais demandé de prouver ladite qualité.

D'emblée, l'on ne peut nier le conflit d'intérêts retenu par l'autorité inférieure et justifiant d'écarter l'attestation de I. que le recourant a lui-même signée. Par ailleurs, s'agissant des irrégularités constatées par l'autorité inférieure, il sied de souligner que, si le recourant s'en prend à l'appréciation qualitative de son travail telle que retenue par l'autorité inférieure, il ne les conteste pas. Cela étant, l'ASR s'est contentée de les relever sans procéder à une appréciation de leur gravité puisqu'elle a fondé son refus d'octroi de l'agrément essentiellement au motif que l'expérience professionnelle du recourant, considérée globalement, ne s'avérait pas suffisante.

Quoi qu'il en soit, dès lors que la pratique professionnelle acquise au-delà de l'entrée en vigueur de la LSR jusqu'à ce jour sur la base de l'agrément provisoire, l'activité d'enseignement ainsi que la pratique dans le domaine de la comptabilité doivent également être prises en compte et que l'exigence d'une durée de ladite pratique égale à douze ans se révèle excessive, la motivation de son refus par l'autorité inférieure ne convainc plus.

7.4 Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il appert que l'autorité inférieure a écarté de son appréciation plusieurs éléments devant en réalité être pris en compte et qu'elle ne s'est pas déterminée sur certains aspects de la pratique professionnelle du recourant. Dans ces circonstances,

la décision rendue par l'autorité inférieure le 18 janvier 2010 doit être annulée.

8. Aux termes de l'art. 61 al. 1 PA, l'autorité de recours statue elle-même sur l'affaire ou exceptionnellement la renvoie avec des instructions impératives à l'autorité inférieure. La réforme présuppose cependant un dossier suffisamment mûr pour qu'une décision puisse être prononcée, étant précisé qu'il n'appartient pas à l'autorité de recours de procéder à des investigations complémentaires compliquées (cf. BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n. 2058 p. 426; voir également FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2e éd., Berne 1983, p. 233). De surcroît, la réforme est inadmissible lorsque des questions pertinentes doivent être tranchées pour la première fois et que l'autorité inférieure dispose d'un certain pouvoir d'appréciation (cf. ATAF 2010/46 consid. 4).

L'autorité inférieure a fondé son refus d'agrément essentiellement sur le fait que la durée de la pratique dont pouvait se prévaloir le recourant – soit jusqu'au 31 août 2007 – s'avérait insuffisante; il faut ainsi tenir pour hautement probable que le dossier se trouve privé de certains moyens de preuve, notamment ceux portant sur les activités les plus récentes du recourant dont il y aurait lieu de prendre compte. De surcroît, il appert que la décision entreprise souligne certes que la durée de la pratique effectuée se révèle insuffisante mais elle ne se prononce pas suffisamment sur la qualité des prestations fournies. Or, une appréciation globale de la qualité des prestations de révision ne saurait se limiter à la constatation de certaines irrégularités.

Dans ces conditions, le Tribunal administratif fédéral estime que la question de l'application de l'art. 43 al. 6 LSR, en l'état, n'est pas susceptible d'être définitivement tranchée. Dès lors et eu égard au pouvoir d'appréciation dont dispose l'autorité inférieure en la matière (cf. consid. 6.1), il se justifie de renvoyer la cause à l'ASR afin qu'elle complète l'instruction relative à la pratique professionnelle du recourant – jusqu'à ce jour – dans le cadre de l'application de la clause de rigueur, procède à une nouvelle appréciation – également sous un angle qualitatif – de ladite pratique en tenant compte de l'activité d'enseignement ainsi que de la pratique dans le domaine de la comptabilité et rende une nouvelle décision.