

## **BVGer B-4533/2012 vom 27. Januar 2014**

Bundesverwaltungsgericht, 2014-01-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_B-4533\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-4533_2012)

FR: TAF B-4533/2012 du 27 janvier 2014

IT: TAF B-4533/2012 del 27 gennaio 2014

### **Regeste**

Surveillance de la révision

### **Erwägungen**

#### **E. 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.

#### **E. 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](http://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.

#### **E. 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](http://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 oeuvre conformément aux législations et pratiques nationales. Pour l'heure, l'ordonnance sur le cadre national des certifications pour les diplômés de la formation professionnelle (cf. avant-projet en ligne sur le site du SEFRI < [www.sefri.ch](http://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 diplômés 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.

### **E. 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).

### **E. 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.

### **E. 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.

## **E. 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 prévoit 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.

### **E. 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.

### **E. 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.

### **E. 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](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).

### **E. 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.

### **E. 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.

### **E. 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'habilité à exercer comme commissaire aux comptes en France. Or, rien ne permet de l'admettre. Le recourant ne le prétend pas non plus.

### **E. 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).

### **E. 11**

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

### **E. 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.

### **E. 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 oeuvre 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.

## **E. 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 agréé 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.

### **E. 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.

### **E. 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.

### **E. 12.3**

Déjà pour ce motif, le MBA du recourant ne saurait être qualifié de formation de 2e 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 indéterminé 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.

### **E. 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.

### **E. 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, 1ère 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).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.