

# **BVGer B-7186/2017 vom 4. Februar 2019**

Bundesverwaltungsgericht, 2019-02-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_B-7186\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-7186_2017)

FR: TAF B-7186/2017 du 4 février 2019

IT: TAF B-7186/2017 del 4 febbraio 2019

## **Regeste**

Surveillance de la révision

## **Erwägungen**

### **E. 1**

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

#### **E. 1.1**

À teneur des art. 31 et 33 let. e LTAF 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 une décision au sens de l'art. 5 al. 1 PA. Le Tribunal de céans peut donc connaître de la présente affaire.

#### **E. 1.2**

Le recourant, qui a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, est spécialement atteint par la décision attaquée 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).

#### **E. 1.3**

Les dispositions relatives au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours ainsi qu'au paiement de l'avance de frais (art. 50 al. 1, 52 al. 1 et 63 al. 4 PA) sont en outre respectées. Le recours est ainsi recevable.

### **E. 2**

La LSR 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). 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 notamment, sur demande, sur l'agrément des experts-réviseurs (art. 15 al. 1 let. b LSR). Elle tient un registre des personnes physiques et des entreprises de révision agréées (art. 15 al. 2 LSR). Selon l'art. 3 al. 2 LSR, les personnes physiques sont agréées pour une durée indéterminée tandis que les entreprises de révision le sont pour une durée de cinq ans ; ces dernières doivent en outre remplir les conditions fixées à l'art. 6 LSR ce qui signifie notamment que le chef de l'entreprise individuelle doit disposer de l'agrément requis (cf. arrêt du TF 2C\_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 2.2 ; 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, 3838 [ci-après : Message LSR]). En vertu de l'art. 17 al. 1 LSR, lorsqu'une personne physique agréée ou une entreprise de révision agréée ne remplit plus les conditions d'agrément, l'autorité de surveillance peut lui retirer l'agrément pour une durée déterminée ou indéterminée. Lorsque la personne concernée est en mesure de régulariser sa situation, l'autorité de surveillance lui adresse préalablement une comminatio de retrait. Elle lui adresse un avertissement écrit si le retrait de l'agrément est disproportionné.

### **E. 3**

Afin d'être agréée en qualité d'expert-réviseur, une personne physique doit satisfaire aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles et jouir d'une réputation irréprochable (art. 4 al. 1 LSR). L'art. 4 al. 1 OSRev précise que, pour être agréé, le requérant doit jouir d'une réputation irréprochable et aucune autre circonstance personnelle ne doit indiquer qu'il n'offre pas toutes les garanties d'une activité de révision irréprochable. L'art. 4 al. 2 OSRev prescrit que sont notamment prises en considération les condamnations pénales dont l'inscription au casier judiciaire central n'a pas été éliminée (let. a) et l'existence d'actes de défaut de biens (let. b). Les notions juridiques indéterminées que constituent la réputation irréprochable ainsi que la garantie d'une activité de révision irréprochable doivent être interprétées au regard des tâches spécifiques de l'organe de révision et à la lumière des dispositions similaires figurant dans la législation sur la surveillance des marchés financiers ; l'activité de révision irréprochable nécessite notamment des compétences professionnelles et un comportement correct dans les affaires. Sous cette dernière dénomination, il faut comprendre en premier lieu le respect de l'ordre juridique, non seulement du droit de la révision, mais également du droit civil et pénal, la diligence dans l'exécution des tâches ainsi que l'observation du principe de la bonne foi (cf. arrêt 2C\_834/2010 consid. 3.2). C'est pourquoi une violation des dispositions topiques, dudit principe ou de l'obligation de diligence, s'avère incompatible avec l'exigence d'une activité de révision irréprochable (cf. ATAF 2008/49 consid. 4.2.2 ss ; arrêt du TAF B-5115/2009 du 12 avril 2010 consid. 2.2). La jurisprudence a enfin précisé que les raisons pour lesquelles les actes ont été commis et leurs conséquences concrètes dans un cas particulier ne jouent en principe aucun rôle (cf. ATAF 2008/49 consid. 4.3.1). Compte tenu de l'objectif poursuivi par la LSR et les exigences fixées au métier de réviseur, visant à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 1 et 2 LSR), le respect des normes techniques et professionnelles régissant le métier s'avère primordial dans l'exercice de cette fonction de sorte que des manquements dans ce cadre péjorent particulièrement la réputation et la garantie d'une activité irréprochables. Font partie de ces normes les divers standards applicables à la tenue des comptes des sociétés révisées - telles que Swiss Gaap RPC de la Commission pour les recommandations relatives à la présentation des comptes - ou encore les normes d'audit suisses (NAS) éditées par EXPERTsuisse. Peu importe si dans un cas particulier ces normes doivent obligatoirement être appliquées ou si elles sont suivies à titre facultatif ; dès lors que les destinataires des rapports de révision s'attendent au respect de certains standards, le réviseur doit s'y tenir. Dans l'examen de la réputation et de la garantie d'une activité de révision irréprochables tout comme dans le choix de la mesure appropriée lorsque ces conditions ne sont pas remplies, notamment s'agissant du retrait de l'agrément, l'ASR dispose d'un large pouvoir d'appréciation qu'elle est néanmoins tenue d'exercer dans le respect du principe de la proportionnalité ; en d'autres termes, l'exclusion d'une réputation irréprochable présuppose

toujours une certaine gravité des actes reprochés (cf. arrêts du TF 2C\_121/2016 du 14 novembre 2016 consid. 3.1 et 2C\_709/2012 du 20 juin 2013 consid. 4.4). La réputation irréprochable constitue la règle ; les éléments favorables sous l'angle de la réputation - comme par exemple la réparation du dommage, le rétablissement d'un état conforme au droit ou le caractère unique de la faute commise - doivent certes être pris en considération lorsque l'autorité inférieure en a connaissance, mais ils n'influencent pas automatiquement positivement l'évaluation de la réputation ; ils doivent en principe être appréciés de manière neutre, cette situation s'apparentant à l'absence d'antécédents en matière pénale (cf. arrêt du TAF B-6251/2012 du 8 septembre 2014 consid. 3.1.3 et les réf. cit.). L'ASR déterminera ensuite le pronostic susceptible d'être posé à ce sujet pour l'avenir (cf. arrêt du TAF B-4251/2012 du 23 septembre 2013 consid. 4.1.1).

#### **E. 4**

Dans le rapport de l'organe de révision sur les comptes annuels du 3 juin 2015 présenté à l'assemblée générale des actionnaires de A. \_\_\_\_\_ AG, le recourant a attesté en tant que réviseur responsable que l'audit avait été effectué conformément à la loi suisse et aux Normes d'audit suisses (NAS). Par ailleurs, les états financiers ont été établis selon les normes Swiss Gaap RPC. Le recourant était donc tenu de se conformer dans ces travaux de révision aux principes et exigences ancrés dans ces deux normes. Or, l'ASR lui reproche d'avoir commis plusieurs fautes dans leur application. Le recourant pour sa part qualifie ces manquements de formels et déclare avoir effectué les vérifications nécessaires. Les griefs du recourant concernant la constatation des faits par l'autorité inférieure seront traités avec ceux portant sur la violation du droit.

#### **E. 4.1**

Avant de traiter un par un les points spécifiques critiqués par l'ASR, il convient dans une première étape de se pencher sur des éléments récurrents dans l'analyse faite par l'autorité du travail du recourant. L'ASR lui reproche en particulier de ne pas avoir récolté suffisamment d'éléments probants en lien avec plusieurs volets de ses travaux de révision ; il en va ainsi notamment de l'évaluation des participations et créances internes au groupe, le contrôle des soldes d'ouverture, l'audit des comptes consolidés, la continuité de l'entreprise, l'identification des parties liées, l'existence d'un système de contrôle interne et l'existence de procès et litiges. Par ailleurs, la documentation des travaux effectués par le recourant s'est avérée lacunaire, ce que celui-ci reconnaît à plusieurs endroits. Enfin, l'ASR estime qu'il a manqué d'esprit critique. La NAS 200.13(b) définit un élément probant comme une information utilisée par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles son opinion est fondée. Les éléments probants comprennent aussi bien les informations contenues dans la comptabilité sous-tendant les états financiers que d'autres informations. Pour les besoins des NAS, le caractère suffisant des éléments probants est la mesure du nombre d'éléments probants ; le caractère approprié des éléments probants est la mesure de la qualité de ceux-ci, c'est-à-dire de leur pertinence et de leur fiabilité, pour étayer les conclusions sur lesquelles l'opinion de l'auditeur est fondée. S'agissant de la documentation, l'art. 730c CO dispose que l'organe de révision consigne par écrit toutes les prestations qu'il fournit en matière de révision (al. 1 1ère phrase) ; les pièces doivent permettre de contrôler efficacement le respect des dispositions légales (al. 2). Ces obligations sont précisées dans la NAS 230. Selon la NAS 200.15, l'auditeur doit planifier et effectuer un audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines situations peuvent exister conduisant à ce que les états financiers comportent des anomalies significatives.

## **E. 4.2**

L'ASR estime que le recourant a commis des erreurs dans le cadre de l'évaluation des participations et créances internes au groupe.

### **E. 4.2.1**

Selon la NAS 500.6, l'auditeur doit définir et réaliser des procédures d'audit appropriées en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Sur la base de ces éléments, il doit apprécier si les estimations comptables contenues dans les états financiers sont raisonnables dans le contexte du référentiel comptable applicable ou si elles sont erronées ; il doit déterminer si ces estimations comptables sont conformes aux dispositions du référentiel comptable applicable ; pour celles qui engendrent des risques importants, il doit également apprécier la pertinence des informations fournies dans les états financiers sur l'incertitude attachée à leur évaluation (NAS 540.18 à 20).

### **E. 4.2.2**

L'ASR explique que la valeur comptable des participations estimée à environ (...) millions de francs était bien supérieure aux fonds propres des sociétés détenues qui totalisaient un peu plus de (...) millions de francs. En outre, ces sociétés présentaient un total de pertes en 2014 d'environ (...) millions de francs. Elle estime que le recourant n'a pas rassemblé les éléments probants suffisants pour exclure une dévaluation de la valeur des participations. Or, les états financiers fournissaient de nombreux indices en faveur d'une dévaluation. Les réflexions menées à cet égard sont d'après elle erronées et les travaux d'audit insuffisants compte tenu de la situation du groupe et de ces indices. Le recourant estime pour sa part qu'une évaluation individuelle n'était pas pertinente mais que le groupe devait être évalué dans son ensemble en tenant compte de sa capacité à générer des profits pour les années futures. Il déclare que les pertes étaient liées à des éléments non récurrents et que, s'appuyant sur le business plan, il a conclu que les mesures prises permettaient de rétablir la rentabilité du groupe et que, partant, l'évaluation des participations était correcte. Il admet néanmoins ne pas avoir suffisamment documenté son travail mais explique qu'il était en contact constant avec la direction du groupe et que, de la sorte, il avait forgé son opinion sur une analyse pratique du dossier.

### **E. 4.2.3**

Il ressort du dossier que le recourant s'est effectivement contenté des explications fournies par la direction du groupe et du business plan pour parvenir à la conclusion que les participations n'avaient pas à être dévaluées. Il ne s'agit dès lors pas uniquement d'un problème de "formalisation du travail" comme le prétend le recourant, mais d'un manque de vérification des assertions de la direction par des questions ou des recherches supplémentaires. Vient s'y ajouter le manque de documentation qui ne permet pas de contrôler le travail effectué. En conclusion, il appert que le recourant a gravement violé les normes susmentionnées et fait preuve d'une négligence dans son travail d'audit et d'une insuffisance d'esprit critique.

## **E. 4.3**

L'ASR estime que le recourant n'a pas effectué des contrôles en vue d'obtenir une assurance suffisante sur le fait que les soldes d'ouverture ne comportaient pas d'anomalies significatives.

### **E. 4.3.1**

Selon la NAS 510.6, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés montrant que les soldes d'ouverture ne comportent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de la période en cours, notamment en s'assurant que les soldes de clôture de la période précédente ont été correctement repris dans la période en cours ou, si nécessaire, ont été retraités, en déterminant si les soldes d'ouverture reflètent l'application de méthodes comptables appropriées et en procédant à une ou plusieurs autres démarches dont la revue des dossiers de travail de son prédécesseur.

#### **E. 4.3.2**

Selon l'ASR, les tests de substance allégués par le recourant ne sont pas corroborés par les documents au dossier. Il ne peut être retenu qu'il ait effectué des contrôles en vue d'obtenir une assurance suffisante sur le fait que les soldes d'ouverture ne comportaient pas d'anomalies significatives. Pourtant des contrôles appropriés auraient été d'autant plus nécessaires au vu des inconsistances, erreurs et insuffisance de temps pour la présentation des comptes 2013 évoqués lors de l'assemblée générale de la société du (...) 2015 et du fait que le précédent organe de révision avait renoncé à fournir un avis sur le résultat du contrôle au motif qu'il ne disposait pas d'éléments probants suffisants au jour de la remise de son rapport et qu'il ne lui avait pas été possible de réaliser les travaux d'audit nécessaires. L'ASR estime qu'une telle attitude reflète une absence manifeste d'esprit critique. Le recourant reproche à l'ASR d'avoir constaté les faits de manière inexacte car elle a omis de prendre en compte plusieurs éléments de faits déterminants, soit : que la société A. \_\_\_\_\_ AG est une holding sans activité opérationnelle et avec peu de mouvements ; qu'il a remis en question le caractère non réalisable d'une créance de (...) millions de francs, faisant preuve de la sorte d'esprit critique. Le risque d'anomalie significative sur les balances d'ouverture était raisonnablement couvert par le fait que la consolidation 2013 a été totalement revue par un expert indépendant, sans identification d'erreurs, que les balances de clôture 2013 - soit les balances d'ouverture 2014 - des filiales sont toutes confirmées par leurs auditeurs respectifs et que le processus de consolidation a été confirmé sur l'exercice 2014. Le recourant souligne qu'il s'est bel et bien assuré que les soldes de clôture du précédent exercice avaient été correctement repris dans la période en cours et que les soldes d'ouverture étaient couverts par l'audit des soldes de clôture et des mouvements de l'exercice.

#### **E. 4.3.3**

Même à admettre qu'en raison de la nature de la société, la vérification des soldes n'appelait pas des démarches importantes, il n'en reste pas moins que le recourant s'est entièrement fié aux contrôles effectués par la société chargée de l'établissement des comptes consolidés et a admis son travail comme étant correct, ce qui semble insuffisant compte tenu des interrogations émises lors de l'assemblée générale de la société du (...) 2015 et surtout du fait que le réviseur précédent s'était plaint d'un manque d'éléments probants l'empêchant de se former un avis sur les comptes annuels pour 2013.

#### **E. 4.4**

L'ASR a relevé plusieurs manquements dans le cadre de l'audit des comptes consolidés.

##### **E. 4.4.1**

La NAS 600 traite des aspects particuliers qui s'appliquent aux audits de groupes, notamment ceux qui impliquent des auditeurs de composants. L'auditeur des états financiers du groupe doit communiquer clairement avec les auditeurs des composants l'étendue et le

calendrier de leurs travaux ainsi que leurs conclusions ; il doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à l'information financière des composants et au processus de consolidation afin d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers du groupe sont présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable (NAS 600.8). L'associé responsable de l'audit doit convenir avec la direction des termes de la mission d'audit du groupe (NAS 600.14). L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit ainsi qu'un programme de travail (NAS 600.15-16). Il doit acquérir une connaissance de l'entité révisée ainsi que du processus de consolidation afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives (NAS 600.17-18). S'il demande à l'auditeur d'un composant d'effectuer des travaux sur l'information financière du composant, l'auditeur du groupe doit prendre connaissance : de la compréhension et du respect par celui-là des règles d'éthique qui sont pertinentes pour l'audit du groupe et, en particulier, celles relatives à l'indépendance ; des compétences professionnelles de l'auditeur du composant ; de la possibilité d'être impliqué dans les travaux de l'auditeur du composant dans les limites nécessaires pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés ; de l'existence d'un environnement réglementé dans lequel l'auditeur du composant est activement contrôlé (NAS 600.19). La NAS 600.21 prescrit à l'auditeur de déterminer le seuil de signification pour les états financiers et d'effectuer certaines vérifications en lien avec les seuils fixés par les auditeurs des composants. Pour les composants non importants, l'auditeur du groupe doit mettre en oeuvre des procédures analytiques au niveau du groupe (NAS 600.28). Il doit être impliqué dans l'évaluation des risques faite par l'auditeur d'un composant important afin d'identifier les risques importants d'anomalies significatives au niveau des états financiers du groupe (NAS 600.30). Il doit évaluer le caractère approprié, l'exhaustivité et l'exactitude des ajustements et des reclassements de consolidation, et doit évaluer s'il existe un facteur de risque quelconque de fraudes ou des indices de biais possibles introduits par la direction (NAS 600.34). Lorsque le groupe et un composant appliquent des méthodes comptables différentes, l'auditeur du groupe doit veiller à un ajustement correct de l'information financière de ce composant pour les besoins de l'établissement et de la présentation des états financiers du groupe (NAS 600.35).

#### **E. 4.4.2**

Selon l'ASR, le recourant n'a établi ni une stratégie générale ni un programme de travail pour l'audit du groupe. Le document qu'il considère être la stratégie générale porte sur le processus d'audit relatif au contrôle restreint et n'est donc pas adapté au contrôle ordinaire des comptes de groupe. Il n'est pas compatible avec les normes de révision applicables de baser la stratégie d'audit essentiellement sur le fait que toutes les entités du groupe ont fait l'objet d'une révision par un Commissaire aux comptes remplissant les conditions légales des pays dans lesquels les participations sont révisées. L'ASR estime en outre que le dossier ne contient pas d'éléments probants suffisants en lien avec plusieurs aspects de l'examen des comptes consolidés. L'ASR relève en outre des manquements dans le cadre de la reprise des travaux de révision des composants : ainsi, l'augmentation de la valorisation d'un immeuble utilisé par B.\_\_\_\_\_ SA n'était pas conforme à Swiss GAAP RPC 18.8 ; les stocks de C.\_\_\_\_\_ n'ont pas été révisés de manière adéquate pour que le recourant puisse en reprendre les résultats. L'ASR relève que le recourant a daté ses rapports de révision du 3 juin 2015 alors qu'il n'avait à cette date pas reçu le rapport de révision de D.\_\_\_\_\_ daté du 5 juin 2015 ; le fait qu'il ait envoyé ses rapports seulement le 10 juin 2015 ne lui est d'aucun secours puisqu'à la date des rapports, il doit avoir recueilli les éléments probants et suffisants (NAS 701.41). Le recourant déclare que l'ASR a apprécié de manière erronée les

faits en lien avec la date du rapport d'audit, expliquant que les travaux d'audit essentiels permettant de soutenir son opinion d'audit avaient été finalisés le 3 juin 2015, sous réserve de l'obtention de certains documents manquants ; en datant les rapports du 3 juin 2015, il a attesté que ses rapports valaient jusqu'à cette date. Le 10 juin 2015, après réception des documents manquants, le recourant a envoyé à la direction les rapports de révision signés. Il explique que la stratégie d'audit a été déterminée dans un document ; celle-ci était basée sur le fait que toutes les entités du Groupe faisaient l'objet d'une révision par un Commissaire aux comptes remplissant les exigences légales applicables à l'audit des filiales. Il n'a dès lors pas jugé nécessaire d'appliquer les procédures décrites selon les NAS 600 du fait qu'il détenait des éléments probants, suffisants et appropriés prouvant que des procédures de contrôle de qualité avaient été appliquées par les autres auditeurs.

#### **E. 4.4.3**

Selon les dires du recourant, sa stratégie se basait effectivement sur le fait que les auditeurs des filiales étaient affiliés aux organismes nationaux de leur branche et, partant, garantissaient le respect des normes légales. Cela est clairement insuffisant. Il a par ailleurs déclaré à l'ASR dans un courriel du 2 décembre 2015 qu'au moment de sa nomination en tant que réviseur, les audits des filiales avaient déjà été effectués et qu'il a estimé qu'il était trop tard pour leur envoyer des instructions. Dans une première étape, il s'est fié aux dires du conseil d'administration en ce qui concerne l'indépendance et la qualification de ces auditeurs. Il n'a procédé au-delà de ces indications à aucune des démarches prévues à la NAS 600. Il déclare y avoir renoncé car il a considéré les rapports des auditeurs comme éléments probants suffisants. La teneur des NAS qu'il cite dans son recours, soit NAS 600.19 let. c et d ainsi que 600.23, est erronée. Enfin, il aurait dû veiller à ce que son rapport soit daté de manière appropriée. Par conséquent, il appert que le recourant a gravement violé les normes concernant la consolidation et fait preuve de négligence dans son travail d'audit et d'une insuffisance d'esprit critique.

#### **E. 4.5**

L'ASR reproche au recourant de ne pas avoir déterminé le seuil de planification pour la révision des comptes annuels.

##### **E. 4.5.1**

Selon la NAS 320.9, le seuil de planification signifie le montant déterminé par l'auditeur inférieur au seuil de signification fixé pour les états financiers dans leur ensemble afin de réduire à un niveau suffisamment faible la probabilité que le montant cumulé des anomalies non corrigées et de celles non détectées excèdent le seuil de signification fixé pour les états financiers pris dans leur ensemble ; l'auditeur doit fixer un seuil de planification dans le but d'évaluer les risques d'anomalies et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaire (NAS 320.11) ; planifier l'audit en vue de détecter uniquement des anomalies individuelles significatives ignore le fait que le cumul d'anomalies individuelles de faible importance peut conduire à des états financiers comportant des anomalies significatives (NAS 320.A12).

##### **E. 4.5.2**

L'ASR estime que le recourant n'a fixé que le seuil de signification mais pas celui de planification qui doit permettre de détecter un cumul d'anomalies individuelles constituant ensemble une anomalie significative. En outre, la stratégie d'audit a été définie dans un document établi en vue d'un contrôle restreint alors qu'un contrôle ordinaire était requis en

l'espèce. Le recourant reconnaît ne pas avoir déterminé de manière effective le seuil de planification. Il déclare cependant que l'ASR aurait dû examiner si, dans l'exercice de l'audit, il l'avait appliqué ou non. A cela s'ajoute que le seuil de planification, déterminé à 50 % du seuil de matérialité, s'évaluait à hauteur de CHF 200'000.-. En tout état de cause, aucun poste du bilan 2014 ne se situait entre le seuil de planification et le seuil de matérialité. Ainsi, la non-détermination de ce seuil n'a eu aucune influence sur l'évaluation et le travail d'audit des comptes consolidés de la société A.\_\_\_\_\_ AG.

#### **E. 4.5.3**

Le recourant reconnaît lui-même ne pas avoir déterminé le seuil de planification de manière effective de sorte qu'on peut douter de l'application des NAS susmentionnées dans les travaux de révision. Il ne peut donc pas se prévaloir du fait - inexact d'ailleurs - qu'aucun poste du bilan ne se situe entre le seuil de planification et celui de signification, ce d'autant moins que ce seuil s'applique à l'ensemble des états financiers.

#### **E. 4.6**

Selon l'ASR, le dossier ne met en lumière aucune question spécifique aux risques de fraude.

##### **E. 4.6.1**

La NAS 240 est consacrée aux mesures que l'auditeur doit prendre afin d'identifier les fraudes. En particulier, selon les paragraphes 17 à 24, il doit demander à la direction de l'entité révisée des informations portant notamment sur le processus suivi par celle-ci pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité ; il doit s'interroger pour savoir si d'autres informations qu'il a recueillies indiquent des risques d'anomalies significatives provenant de fraude ; il doit évaluer si les informations recueillies à partir d'autres procédures d'évaluation des risques et procédures liées mises en oeuvre indiquent qu'un ou plusieurs facteurs de risque de fraude existent.

##### **E. 4.6.2**

L'ASR relève que le recourant admet ne pas avoir mené les travaux généralement requis avec toute l'efficacité requise compte tenu du contexte particulier du groupe. Elle ajoute qu'il ne peut pas se départir de ses tâches au motif que le groupe avait engagé un contrôleur de gestion ou que les filiales (...) avaient recouru à des experts-comptables et à des commissaires aux comptes. Il ne s'est pas entretenu avec les auditeurs des composants sur la mise en oeuvre de contrôles adéquats. Le recourant déclare que le fait que A.\_\_\_\_\_ AG ne soit qu'une holding sans activité opérationnelle doit être pris en compte pour l'appréciation du contrôle effectué. Il indique que le risque d'anomalie significative dépend notamment de la nature de l'entreprise et estime que le manque de contrôle et d'esprit critique que lui reproche l'ASR doit par conséquent être relativisé. Il explique s'être entretenu à de multiples reprises avec l'administration du Groupe A.\_\_\_\_\_ afin d'évaluer le risque de fraude. Dès lors qu'aucun risque ne ressortait des discussions, aucun travail d'audit n'a été jugé nécessaire. Il reproche à l'ASR d'apprécier de manière totalement abstraite ses prétendues violations.

##### **E. 4.6.3**

Dans son courrier à l'ASR du 30 août 2017, le recourant a déclaré que le contexte particulier de la société et du groupe - conflit entre l'ancienne direction et la nouvelle en phase d'installation - ne permettait pas de mener en toute efficacité les travaux généralement requis par la NAS 240 ; pourtant, dans son rapport sur les comptes annuels daté du 3 juin

2015, il a estimé avoir recueilli suffisamment d'éléments probants pour fonder son opinion d'audit. Il ne les a cependant pas documentés. Les discussions avec la direction ne suffisent pas à déterminer s'il existe un processus adéquat d'identification des risques de fraude. Enfin, le fait que la holding ne déploie pas d'activité opérationnelle n'exclut pas le risque de fraude.

#### **E. 4.7**

L'ASR reproche au recourant des manquements dans l'examen de la continuité de l'entreprise.

##### **E. 4.7.1**

Selon la NAS 570.9, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés relatifs au caractère approprié de l'application par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation dans l'établissement des états financiers ; il doit tirer une conclusion, à partir des éléments probants recueillis, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Si des événements ou des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation ont été relevés, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer s'il existe ou non une incertitude significative en mettant en oeuvre des procédures d'audit supplémentaire et en prenant en compte des facteurs pouvant réduire cette incertitude (NAS 570.16).

##### **E. 4.7.2**

D'après l'ASR, les comptes consolidés présentaient, au 31 décembre 2014, un état de surendettement, les actifs sociaux ne couvrant plus les fonds étrangers. En outre, la holding ne disposait de pratiquement aucune liquidité. Pourtant, le recourant a estimé qu'aucun élément ne permettait de conclure que l'entreprise ne pourrait pas continuer son existence dans l'année à venir alors que la situation présentée par les états financiers amenait à avoir de sérieux doutes quant à la continuation de l'exploitation. Selon le recourant, l'ASR retient à tort qu'il n'aurait pas suffisamment fait preuve d'esprit critique concernant certains aspects des états financiers de A. \_\_\_\_\_ AG. S'agissant du surendettement, l'ASR ne prend pas suffisamment en compte un élément de fait déterminant, à savoir la postposition de créance de (...) millions de francs, qui était à elle seule largement suffisante pour couvrir le surendettement de la société. Pour ce qui est des liquidités de la holding, le risque était entièrement couvert par la conclusion, avant l'émission du rapport, d'un contrat de prêt de EUR (...) millions, avec un actionnaire important, dont (...) million avait été versé avant l'émission du rapport de révision. Enfin, les pertes pour l'année 2014 avaient été largement influencées par des éléments exceptionnels et non récurrents, soit notamment des procès prud'homaux intentés par l'ancienne direction à l'encontre de la holding. Le recourant dit avoir estimé que la société ne se trouvait pas dans une situation de surendettement au sens de l'art. 725 al. 2 CO et que, par conséquent, aucun fait juridique ne s'opposait à la poursuite de l'entreprise. De ce fait, il a pris tous ces éléments dans leur ensemble afin de déterminer s'ils auraient un impact significatif sur la continuité de l'exploitation. Il ajoute qu'en 2017, il a annoncé au juge, en qualité d'organe de révision de la société A. \_\_\_\_\_ AG, conformément à l'art. 728c al. 3 CO - selon lequel si la société est manifestement surendettée et que le conseil d'administration omet d'en aviser le juge, l'organe de révision avertit ce dernier - la situation de surendettement de la société ce qui démontre qu'il agit bel

et bien avec un esprit critique, sur la base d'éléments concrets et probants pouvant influencer la continuité de l'entreprise.

### **E. 4.7.3**

Le surendettement et le manque de liquidités auxquels venait s'ajouter une perte importante dans l'exercice comptable 2014 auraient dû amener le recourant à effectuer des travaux d'audit suffisants en vue d'écarter les incertitudes significatives quant à la continuité de l'entreprise. L'importance des pertes reportées permettaient de conclure que la société avait connu d'autres exercices déficitaires. Or, il ne ressort pas du dossier d'audit qu'il ait rassemblé des éléments probants afin d'évaluer la continuité de l'entreprise, se contentant du business plan et prenant connaissance de la postposition et du prêt.

### **E. 4.8**

L'ASR a relevé des lacunes dans l'identification des parties liées.

#### **E. 4.8.1**

Selon la NAS 550.9, l'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante des relations et des transactions avec les parties liées pour être en mesure de relever des facteurs de risques de fraude en découlant et conclure sur la base des éléments probants recueillis si les états financiers, pour autant qu'ils soient affectés par ces relations et ces transactions, sont présentés sincèrement et ne sont pas trompeurs ; il doit s'enquérir à ce sujet auprès de la direction (NAS 550.13-14) ; si les états financiers contiennent une assertion de la direction indiquant que des transactions avec des parties liées ont été conclues à des modalités équivalentes à celles qui prévalent dans le cas de transactions soumises à des conditions de concurrence normale, l'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés sur cette assertion (NAS 550.24). L'auditeur doit inclure dans la documentation d'audit le nom des parties liées identifiées et la nature des relations avec celles-ci (NAS 550.28).

#### **E. 4.8.2**

L'ASR considère que le titulaire n'a pas effectué une évaluation des contrôles mis en place par l'entreprise révisée en lien avec les parties liées. Il n'a par ailleurs effectué aucun contrôle lui permettant de s'assurer de l'exhaustivité des parties liées qui lui ont été annoncées ; en particulier, il n'a pas contacté les auditeurs des composants afin de déterminer si d'autres parties liées au niveau de l'ensemble des entités du groupe pouvaient être prises en compte. Il ne peut rien tirer du fait qu'elles ont été considérées comme non significatives, d'autant moins d'ailleurs qu'aucun seuil de planification n'a été fixé ni au niveau des comptes annuels ni au niveau des comptes consolidés. Il n'a pas non plus recueilli d'éléments probants visant à corroborer l'assertion faite dans les états financiers selon laquelle les transactions commerciales avec les entreprises et les proches étaient basées sur des contrats standards aux conditions du marché. Selon le recourant, les normes d'audit applicables pour les filiales de A. \_\_\_\_\_ AG imposaient que leur commissaire aux comptes respectif établisse un rapport spécial - qui figure dans le dossier de révision de la Holding - nommé « rapport sur les conventions règlementées » dans lequel doivent être répertoriées toutes les relations entre parties liées ; en lien avec les autres travaux effectués, ces rapports étaient raisonnablement suffisants pour une identification complète des parties liées. Expliquant que les relations entre parties liées se situaient principalement au niveau des filiales, A. \_\_\_\_\_ AG n'étant qu'une société holding, le recourant déclare qu'il en avait une vision complète.

### **E. 4.8.3**

Le recourant s'est fié ici aussi aux rapports des réviseurs des filiales sans effectuer de démarches supplémentaires. Comme il n'a pas donné d'instructions spécifiques à ces réviseurs et ne leur a pas posé de questions, il n'a pas pu se faire une opinion sur les rapports avec les parties liées de manière conforme à la NAS 550.

### **E. 4.9**

L'ASR a constaté un certain nombre d'erreurs dans la présentation des comptes consolidés, plusieurs normes Swiss GAAP RPC n'ayant pas été respectées.

#### **E. 4.9.1**

Comme il a été relevé plus haut, il est du devoir de l'auditeur de vérifier la conformité des états financiers avec le standard comptable applicable, en l'espèce Swiss GAAP RPC, ce d'autant plus que les travaux qu'il effectue doivent constamment prendre en considération le référentiel comptable applicable.

#### **E. 4.9.2**

L'ASR a constaté que : le tableau de variation des provisions et les explications y relatives sont absentes des états financiers du groupe ; l'annexe aux comptes annuels ne fait état d'aucun gage ou engagement alors qu'il existe des indices de tels engagements dans la documentation de révision des auditeurs des composants ; l'annexe aux comptes consolidés ne contient pas une analyse sectorielle du produit net des livraisons et des prestations par région géographique et par secteur d'activité ; elle ne contient pas non plus d'informations sur le taux d'imposition appliqué pour le calcul des postes d'impôts différés ; il manque des informations sur les institutions de prévoyance ; un bâtiment de la filiale (...) a été réévalué au 31 décembre 2014 alors que les immobilisations corporelles détenues pour être utilisées doivent, selon Swiss GAAP RPC, être portées au bilan à leur coût d'acquisition ou de revient ; les impôts différés passifs au 31 décembre 2014 n'ont pas été montrés séparément dans les provisions. Le recourant déclare qu'il est de la responsabilité du réviseur de signaler les erreurs matérielles, mais non bien sûr d'établir les comptes. A cela s'ajoute qu'aucune erreur n'a été identifiée au niveau du bilan, du compte de résultat, de la variation des fonds propres et du tableau de trésorerie, soit les éléments les plus importants des comptes annuels. Les erreurs et les informations non fournies, se situent toutes au niveau de l'annexe, dont le but est d'apporter des informations complémentaires au lecteur des comptes annuels. Le recourant indique qu'il peut tout au plus lui être reproché de n'avoir pas signalé certaines irrégularités qui figuraient dans les comptes consolidés, rappelant que ceux-ci ont été établis non pas par lui mais par les comptables du groupe. Ces manquements n'ont selon lui pas eu de conséquence sur la réalité financière que le travail d'audit devait refléter. La présentation des comptes de l'entreprise, prise dans son ensemble, a été effectuée dans le respect des normes légales, en conformité avec le principe true and fair view.

#### **E. 4.9.3**

Le recourant, qui ne conteste pas les erreurs constatées dans la présentation des comptes consolidés, ne peut se prévaloir du fait que les comptes ont été établis par un tiers afin de relativiser sa faute. Il a attesté de la conformité des comptes annuels avec les normes applicables. Cette attestation s'étend également à l'annexe qui fait partie intégrante du rapport annuel et doit, elle aussi, être conforme aux exigences de Swiss Gaap RPC. Le fait

que certaines erreurs existaient dans les comptes précédents et n'avaient pas été relevées jusqu'alors ne change rien à ce constat. En minimisant l'importance de l'annexe, il ne fait pas montre du comportement consciencieux qu'on peut attendre d'un réviseur. Il convient encore de relever que les comptes consolidés ont été établis par une société étrangère dont on ne peut pas nécessairement attendre une maîtrise des normes Swiss Gaap RPC.

#### **E. 4.10**

L'ASR reproche au recourant de ne pas avoir suffisamment vérifié l'existence d'un système de contrôle interne (ci-après : SCI).

##### **E. 4.10.1**

Selon l'art. 728a CO, l'organe de révision vérifie s'il existe un système de contrôle interne (al. 1 let. c). Il tient compte du système de contrôle interne lors de l'exécution du contrat et de la détermination de son étendue (al. 2). La NAS 890 apporte des précisions sur les composantes du SCI et sur les procédures de contrôle que l'auditeur doit suivre afin de vérifier l'existence d'un SCI.

##### **E. 4.10.2**

L'ASR estime que les éléments retenus par le titulaire - soit le cahier des charges du contrôleur de gestion et le mandat confié à E. \_\_\_\_\_ SA d'établir des comptes consolidés et du fait que les comptes des filiales devaient être établis par des experts comptables et révisés par des commissaires aux comptes - ne suffisaient pas à conclure à l'existence d'un SCI. A cela s'ajoute que les documents de travail ne contiennent aucun élément probant permettant de conclure à l'existence et à l'efficacité du SCI et que les travaux effectués sur ce point étaient clairement insuffisants. Le recourant explique qu'après avoir mené des discussions avec la direction du groupe, il a conclu au fait que l'existence d'un SCI était avérée et qu'aucun motif ne permettait de mettre en doute son efficacité. Le système de contrôle interne inhérent à chacune des filiales du groupe était assuré et respectait le cadre légal national. Par voie de conséquence, aucun élément significatif ne permettait de mettre en doute le SCI au niveau des comptes consolidés. En effet, tant les normes (...) que (...) imposent une revue par les commissaires au compte de l'existence d'un SCI. Leurs rapports ne mentionnant pas de problème à ce niveau, il est permis de penser que ce SCI respectait les normes locales, qui sont comparables aux normes suisses.

##### **E. 4.10.3**

Sur cet aspect également, le recourant s'est fié entièrement aux rapports des réviseurs des filiales et aux dires de la direction. Or, il devait savoir que l'organe de révision précédent avait émis l'avis que le SCI ne satisfaisait pas aux exigences légales ce qui devait le pousser à accorder plus d'attention à cet élément. Il n'a encore une fois pas suffisamment documenté son travail. Partant, l'art. 728a CO et la NAS 890 n'ont pas été respectés.

#### **E. 4.11**

L'ASR relève que les rapports de révision n'étaient pas conformes aux exigences légales.

##### **E. 4.11.1**

Aux termes de l'art. 727 al. 1 ch. 3 CO, les sociétés qui ont l'obligation d'établir des comptes de groupe doivent soumettre leurs comptes annuels et leurs comptes de groupe au contrôle ordinaire. Ainsi, en telle occurrence, aussi bien les comptes annuels que les comptes de groupe doivent faire l'objet d'un contrôle ordinaire. En vertu de l'art. 728b CO, l'organe de

révision effectuant un contrôle ordinaire établi à l'intention du conseil d'administration un rapport détaillé contenant des constatations relatives à l'établissement des comptes, au système de contrôle interne ainsi qu'à l'exécution et au résultat du contrôle (al. 1) ; il établit à l'intention de l'assemblée générale un rapport écrit qui résume le résultat de la révision (al. 2).

#### **E. 4.11.2**

L'ASR explique que le recourant avait entrepris un contrôle restreint, estimant à tort que la société n'avait pas l'obligation d'établir des comptes consolidés ; or, les comptes annuels et consolidés de A. \_\_\_\_\_ AG devaient faire l'objet d'un contrôle ordinaire, ce qui était reconnaissable déjà au moment de l'acceptation du mandat. Il a reconsidéré cette décision au cours de l'audit sans cependant mettre à jour les papiers de travail et sans établir un rapport détaillé à l'intention du conseil d'administration. Le recourant admet ce constat. Dans son courrier du 30 août 2017, il a déclaré avoir communiqué ces remarques oralement à la présidente du conseil d'administration.

#### **E. 4.11.3**

Il est incontestable que le recourant n'a, dans une première étape, pas correctement identifié le type de révision à effectuer et, dans une deuxième étape, pas corrigé cette erreur, agissant dès lors en violation de l'art. 728b CO. Il n'a en outre pas documenté ces communications avec le conseil d'administration.

#### **E. 4.12**

L'ASR estime que le recourant n'a pas entrepris les démarches nécessaires afin d'identifier l'existence de procès et litiges.

##### **E. 4.12.1**

Selon la NAS 501.9, l'auditeur doit définir et mettre en oeuvre des procédures d'audit afin d'identifier les procès et litiges impliquant l'entité révisée et pouvant engendrer un risque d'anomalies significatives ; ces procédures comprennent des demandes d'informations notamment auprès de la direction, la revue des procès-verbaux des réunions des personnes constituant le gouvernement d'entreprise ainsi que de la correspondance échangée avec le conseil juridique externe de l'entité, et l'examen des comptes d'honoraires juridiques.

##### **E. 4.12.2**

En l'occurrence, l'ASR relève qu'il ne ressort pas des documents de révision quels travaux relatifs à l'audit des litiges ont été entrepris. Elle déclare que, même à supposer que des discussions aient eu lieu avec le conseil d'administration sur ce point, l'on ignore les questions posées et l'évaluation qui en a été faite, de telles discussions ne pouvant en outre constituer des éléments probants suffisants permettant de satisfaire les exigences de la NAS 501. Le recourant explique que, compte tenu du court délai dont il disposait pour remplir sa mission, il a privilégié les discussions avec le conseil d'administration pour identifier les litiges et les risques liés plutôt que de demander confirmation aux avocats, dont le délai de réponse n'était pas connu. La présidente du conseil d'administration a en outre spontanément évoqué les litiges opposant la société à ses anciens dirigeants.

##### **E. 4.12.3**

Comme l'admet le recourant, il s'est fié aux dires de la direction et a renoncé à entreprendre des démarches supplémentaires, car il tenait à terminer la révision dans le délai imparti. Il

n'a même pas tenté de prendre contact avec les avocats, alors même que le litige entre l'ancienne direction et la nouvelle appelait à plus d'attention. Dès lors, il n'a pas respecté ses obligations en matière d'identification des procès et litiges.

#### **E. 4.13**

L'ASR a constaté que le recourant n'avait pas établi de lettre de mission.

##### **E. 4.13.1**

D'après la NAS 210.9, l'auditeur doit convenir des termes de la mission d'audit avec la direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, selon les cas. Les termes convenus de la mission doivent être consignés dans une lettre de mission d'audit ou sous une autre forme d'accord écrit et doivent inclure certaines indications sur le déroulement, le contenu et les limites de l'audit (NAS 210.10, NAS 210.A22-25).

##### **E. 4.13.2**

En l'occurrence, l'ASR déclare qu'une lettre de mission conforme aux NAS n'a pas été établie, faute d'un accord écrit sur les termes de la mission d'audit, ce que le recourant admet. Elle estime que l'allégation du titulaire relative aux discussions qu'il aurait eues avec la présidente du conseil d'administration couvrant, sur le plan matériel, toutes les informations devant figurer dans une lettre de mission ne lui est d'aucun secours dès lors qu'aucun document au dossier ne permet de corroborer ce fait. Son allégué selon lequel la société, ayant été précédemment cotée sur une bourse, était consciente des éléments figurant dans une lettre de mission, n'est pas pertinent, car les termes de la mission doivent être établis pour chaque révision.

##### **E. 4.13.3**

Comme l'a constaté l'ASR, les discussions avec la direction - dont on ne connaît pas le contenu - ne satisfont pas aux exigences de la NAS 210 qui prescrit l'établissement par écrit d'une lettre de mission. Il n'a d'ailleurs, dans ce cas également, pas respecté son devoir de documentation. S'il avait établi la lettre de mission, il aurait éventuellement réalisé qu'il avait opté à tort pour la révision restreinte. Enfin, le fait que la société connaisse le contenu d'une lettre de mission ne signifie pas qu'elle fût au fait des termes prévus par le recourant dans le cas d'espèce.

#### **E. 4.14**

Il appert sur le vu de ce qui précède que le recourant a commis un nombre important de fautes dans la révision des comptes annuels et consolidés de A.\_\_\_\_\_ AG : il a ignoré des procédures et des mesures dictées par la NAS et omis de relever des erreurs dans l'établissement des comptes. Le recourant a fortement privilégié les discussions avec la direction du groupe, soit les personnes dont il doit justement vérifier la qualité du travail. Ce sont également les personnes les plus à même de commettre des fraudes. Il s'est également trop fié à la qualité du travail des contrôleurs des filiales à l'étranger (s'agissant entre autres de l'identification des parties liées) et des comptables (en ce qui concerne l'établissement des comptes consolidés). Il n'a recueilli par sa propre initiative que peu d'éléments probants. Le fait qu'il ait mis en question le caractère réalisable d'une créance en faisant une réserve dans son rapport ou finalement annoncé le surendettement au juge ne suffit pas à lui reconnaître l'esprit critique nécessaire à l'accomplissement de sa tâche.

#### **E. 5**

L'ASR a retenu que les irrégularités constatées relèvent du coeur même de la révision et mettent en lumière que le titulaire n'est manifestement pas au fait des prescriptions en matière de révision, qu'il est négligent dans son travail et n'a pas fait preuve d'esprit critique, qualité pourtant essentielle pour les réviseurs de comptes. Elle estime qu'il existe un risque que d'autres violations soient commises et, partant, que le pronostic quant à la qualité du travail du recourant s'avère défavorable. Il n'offre donc plus la garantie d'une activité de révision irréprochable et ne satisfait plus à la condition de la réputation irréprochable. De son côté, le recourant reconnaît que la lettre de certains articles n'a pas été respectée. Il estime toutefois que l'ASR se détache de la réalité économique de la société lorsqu'elle évalue son travail et ne prend pas en compte plusieurs éléments de faits déterminants lorsqu'elle apprécie la notion de réputation irréprochable. Ainsi, les erreurs qui lui sont reprochées ne concernent qu'un exercice comptable du Groupe A. \_\_\_\_\_ pour l'année 2014. Il dit avoir corrigé les lacunes qui figuraient dans le dossier de révision de 2014 pour les années 2015 et 2016 subséquentement et spontanément rétabli la situation conforme aux normes légales. Il ajoute que les normes d'audit ne peuvent pas prescrire ce qu'il convient de faire pour toute situation envisageable ; l'auditeur doit dès lors faire appel à sa marge de jugement professionnel. Il estime que son mandat de réviseur est à considérer dans la durée alors que les manquements reprochés constituent un épisode unique, sans réitération. Les lacunes, qui ne correspondent pas à des fautes graves, concernent principalement des erreurs de forme qui n'ont aucune incidence matérielle. L'ASR fait en outre abstraction des conséquences inexistantes desdites erreurs : il n'y a ni dommage qui s'est matérialisé lors de l'exercice 2014, ni lors des exercices successifs 2015 et 2016. Le recourant estime avoir fait preuve d'esprit critique, notamment en annonçant au juge en 2017 le surendettement de la société au sens de l'art. 725 al. 2 CO. Il en conclut que les irrégularités constatées par l'ASR ne sont pas suffisantes pour remettre en cause sa réputation. Comme il a été exposé plus haut (cf. supra consid. 4), le recourant a ignoré de nombreuses exigences des NAS et de Swiss Gaap RPC. Il a en outre omis, si ce n'est d'effectuer une annonce au juge pour surendettement, au moins d'examiner la situation de plus près. La question de savoir s'il n'était pas au fait de ces normes applicables ou s'il s'en est affranchi en raison des circonstances propres à la société révisée n'a pas à être tranchée. En effet, même s'il avait une connaissance suffisante des standards applicables, il n'en reste pas moins qu'il a été négligent dans son travail. Comme le recourant l'explique lui-même, il a dû adapter sa méthode de travail, y compris les recherches effectuées, en fonction du court délai dans lequel il devait effectuer l'audit afin d'en inclure le résultat dans le rapport annuel. Il dit n'avoir reçu les rapports des filiales que dans le courant du mois de mai ; ayant bouclé des travaux de révision début juin, il lui restait peu de temps pour effectuer les clarifications complémentaires qui s'imposaient. Il semble donc avoir privilégié le respect de ce délai par rapport à la garantie d'une qualité de travail suffisante. Il en est résulté un travail bâclé à de nombreux égards. Les fautes commises ne peuvent pas être réduites à des questions d'ordre formel : l'annexe des états financiers fait partie intégrante du rapport annuel et ne peut être considérée comme secondaire. Le manque de documentation ne permet pas de vérifier si l'auditeur a effectué les démarches nécessaires et, le cas échéant, dans quelle mesure et avec quelle qualité. Enfin, il admet lui-même ne pas avoir effectué certaines vérifications. Ces manquements ne peuvent dès lors pas être justifiés par sa marge de jugement professionnel. Le caractère unique de la faute est certes à prendre en considération ; néanmoins, il ne permet pas d'établir un pronostic favorable concernant l'activité future du recourant, en particulier compte tenu du grand nombre d'erreurs et d'omissions intervenues dans le cadre

de cette révision. Il est à relever à ce sujet que ses rapports concernant les exercices 2015 et 2016 de la société sont intervenus après que l'ASR a commencé à enquêter sur ses travaux de révision. Il ne peut pas non plus tirer profit du fait que la société soit une holding sans activités opérationnelles propres : il ne peut en effet être conclu, sur le vu du travail effectué, que la révision d'une autre société aurait été moins négligente. Son argument selon lequel les manquements n'ont pas eu de conséquences ne peut également pas être suivi : d'une part, le fait que le risque découlant des négligences commises ne se soit pas réalisé ne change rien à l'appréciation de la qualité de son travail ; d'autre part, il a dû effectuer une annonce au juge en 2017, de sorte qu'il ne peut être exclu qu'une action de sa part en 2015 aurait pu prévenir cette nécessité ; il ressort d'ailleurs du registre du commerce que A. \_\_\_\_\_ AG a dû recourir en (...) à une mesure d'assainissement en réduisant le capital-actions (...) puis en l'augmentant à nouveau (art. 732a CO). C'est donc avec raison que l'ASR estime que les conditions de la réputation irréprochable ainsi que de la garantie d'une activité de révision irréprochable ne sont pas remplies en l'espèce.

## **E. 6**

Il reste à examiner la proportionnalité de la mesure de retrait de l'agrément prononcée par l'ASR. Qualifiant de graves les fautes commises par le recourant, elle a estimé qu'un retrait pour une durée de quatre ans permettra de rétablir sa réputation, pour autant qu'aucun élément susceptible de porter atteinte à sa réputation ne parvienne à sa connaissance, jugeant cette durée conforme au principe de la proportionnalité. Le recourant déclare que les irrégularités constatées ne relèvent assurément pas de la faute grave mais tout au plus de la faute moyenne. Il dit exercer sa profession depuis plus de 24 ans et n'avoir jamais fait l'objet de critiques de la part de l'ASR ou de tout autre organisme ou personne. Dès lors, le retrait prononcé pour une durée de quatre ans dépasse très largement la mesure de l'admissible et porte une atteinte grave à sa liberté économique. Le retrait de l'agrément l'empêcherait d'exercer sa profession et viole le principe de la proportionnalité au sens étroit. Il en conclut dès lors à l'annulation, et à titre subsidiaire au prononcé d'un retrait de l'agrément d'une durée maximale de deux ans, estimant qu'un retrait pour la durée de quatre ans ne serait pas conforme au principe de la proportionnalité.

### **E. 6.1**

Ledit principe exige qu'une mesure restrictive soit apte à produire les résultats escomptés (règle de l'aptitude) et que ceux-ci ne puissent être atteints par une mesure moins incisive (règle de la nécessité) ; en outre, il interdit toute restriction allant au-delà du but visé et il exige un rapport raisonnable entre celui-ci et les intérêts publics ou privés compromis (principe de la proportionnalité au sens étroit dont l'examen implique une pesée des intérêts ; cf. ATF 142 I 76 consid. 3.5.1).

#### **E. 6.2.1**

La jurisprudence a admis que le retrait de l'agrément des réviseurs ne disposant pas d'une réputation irréprochable et n'offrant pas la garantie d'une activité de révision irréprochable contribuait à accroître la confiance des parties prenantes et des personnes intéressées dans la qualité et la crédibilité des comptes et de la révision (cf. arrêt du TF 2C\_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.3 ; arrêt B-4251/2012 consid. 5.3.2). Aussi la mesure en cause s'avère indubitablement propre à atteindre cet objectif.

##### **E. 6.2.2.1**

S'agissant de la nécessité de la mesure de retrait, il y a lieu de rappeler que la réputation irréprochable ne constitue généralement pas une condition d'agrément dont le défaut peut être réparé avec effet immédiat en rétablissant l'ordre légal (cf. arrêt 2C\_121/2016 consid. 3.2.4 ; arrêt B-4251/2012 consid. 5.3.3). Il convient de relever dans ce contexte que l'ASR n'exerce pas une surveillance systématique des activités de révision ; la découverte de manquements découle souvent d'un hasard, de l'intervention d'une autre autorité ou, comme en l'espèce, à la suite d'une dénonciation. Par conséquent, admettre trop facilement une commination de retrait - ou le cas échéant un avertissement écrit - comme mesure appropriée en cas de violation du devoir d'indépendance permettrait à des réviseurs de ne pas s'y conformer, volontairement ou par négligence, jusqu'à ce que, éventuellement, l'ASR le découvre ; ils pourraient alors régulariser la situation sans risquer le retrait de l'agrément (cf. arrêt du TAF B-4117/2015 du 16 janvier 2017 consid. 4.1.2). Une telle conséquence ne s'avère pas compatible avec l'importance des intérêts publics poursuivis par les exigences élevées auxquelles est soumise l'activité de réviseur ou d'expert-réviseur et visant à assurer la qualité de leurs prestations (cf. arrêt 2C\_709/2012 consid. 4.3). En l'occurrence, la gravité des manquements constatés porte une sérieuse atteinte à la réputation du recourant ; il a commis de nombreuses erreurs dans la révision des comptes annuels et consolidés de A.\_\_\_\_\_ AG ; il a attesté dans son rapport de révision de la conformité de ces comptes avec les normes légales et les standards applicables. Le fait que la révision des comptes des exercices suivants ne semble pas entachée d'erreurs ne suffit pas à réparer le dommage déjà causé à la réputation du réviseur. Dans ces circonstances, le prononcé préalable d'une commination de retrait ne s'avérerait guère envisageable car le recourant ne pouvait plus rétablir sa réputation irréprochable en tant que condition d'agrément (art. 17 al. 1 2ème phrase LSR ; cf. arrêt B-4251/2012 consid. 5.3.3). Par conséquent, seul un retrait de l'agrément entre en ligne de compte.

#### **E. 6.2.2.2**

S'agissant de la durée du retrait, l'ASR explique que, pour des motifs de transparence, elle se fonde sur des fourchettes déterminées en fonction de la gravité de la faute : les violations légères entraînent un avertissement, les violations de gravité moyenne conduisent à un retrait de l'agrément pour une durée comprise entre une année et deux ans, celles qualifiées de graves ou de très graves mènent à un retrait de, respectivement, entre trois et quatre ans ou entre cinq et six ans. La question de savoir dans quelle catégorie se situe une violation constatée dépend des circonstances du cas d'espèce ; il est en particulier tenu compte de la nature des manquements, de leur durée et leur intensité ainsi que du fait qu'elles portent ou non sur un élément essentiel du domaine de la révision. En l'occurrence, l'ASR a jugé graves les manquements constatés. La durée de quatre ans est certes longue mais reste néanmoins dans le cadre de la marge fixée par l'ASR dont le pouvoir d'appréciation - également lors de la fixation de la durée du retrait (cf. arrêt du TAF B-7872/2015 du 21 avril 2016 consid. 4.2.3) - doit être respecté. Il convient de relever que, dans un autre cas, un réviseur s'est vu retirer l'agrément pour une durée de cinq ans en raison de fautes similaires concernant notamment le respect des normes Swiss Gaap FER, la documentation des travaux d'audit et identification des fraudes (cf. arrêt du TAF B-1577/2017 du 17 août 2015 confirmé par arrêt du TF 2C\_860/2015 du 14 mars 2016) ; il n'appert pas que les manquements commis par le recourant soient sensiblement moins graves que ceux constatés dans ledit cas, ni par leur nombre, leur intensité ou leur nature. L'écoulement de ce laps de temps devrait permettre au recourant de rétablir la confiance en sa capacité à éviter les situations incompatibles avec le devoir d'indépendance de l'organe de révision (cf. arrêt

2C\_121/2016 consid. 3.2.4), objectif qu'un avertissement écrit ou un retrait de durée plus courte ne permet pas de réaliser. Il s'ensuit dès lors que le retrait de l'agrément pour la durée de quatre ans se révèle nécessaire dans l'optique du but à atteindre.

### **E. 6.2.3**

En ce qui concerne la proportionnalité au sens étroit, il y a lieu de retenir que l'intérêt public à garantir la qualité des prestations en matière de révision l'emporte sur celui du recourant à ne pas se voir retirer l'agrément pendant quatre ans. Il lui est en effet loisible de fournir des prestations non couvertes par l'agrément ; il codirige deux sociétés offrant d'autres services que ceux d'audit. Il peut également poursuivre son activité dans le domaine de la révision avec certaines restrictions jusqu'à ce que l'agrément lui soit octroyé à nouveau (cf. arrêt B-6251/2012 consid. 4.1 et les réf. cit.). Même si le retrait a des répercussions sur sa situation financière ou sa réputation, la garantie d'une activité de révision irréprochable justifie la mesure.

### **E. 6.3**

Compte tenu de ce qui précède, l'atteinte à la liberté économique (art. 27 Cst.) du recourant respecte les exigences constitutionnelles ancrées à l'art. 36 Cst. : la mesure prononcée s'avère conforme au principe de la proportionnalité, repose sur une base légale et poursuit un intérêt public (cf. arrêts B-6251/2012 consid. 4.3 et B-4251/2012 consid. 5.2). Il appert ainsi que le retrait de l'agrément à l'encontre du recourant pour une durée de quatre ans s'avère justifié, respecte le principe de la proportionnalité et ne constitue pas une restriction inadmissible à sa liberté économique.

### **E. 7**

Le recourant requiert son audition orale conformément à l'art. 12 al. 1 let. b PA. Aux termes de l'art. 33 al. 1 PA, l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Le Tribunal n'est dès lors pas lié par les offres de preuves des parties et peut se limiter à ce qui lui paraît pertinent. En outre, l'autorité peut mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne sauraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 136 I 229 consid. 5.3 et les réf. cit.). En l'espèce, l'état de fait est suffisamment établi. En outre, le recourant a pu prendre position de manière détaillée sur les reproches de l'ASR et exposer les répercussions qu'il craint en cas de retrait de son agrément. Il n'appert dès lors pas que l'audition requise conduirait le Tribunal de céans à des conclusions différentes. Il peut donc y être renoncé.

### **E. 8**

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. 9**

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 3'000 francs, doivent être intégralement mis à sa charge. Ils seront compensés par l'avance de frais de 3'000 francs 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.