Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour II
B-1554/2009/scl
{T 0/2}

Arrêt du 16 juin 2009

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège), Hans Urech, Francesco Brentani, juges,
Pascal Richard, greffier.

Parties

X._____,
représenté par Maîtres Jean-Jacques Martin et Antje Beck Mansour, avocats,
Etude Martin Davidoff, Fivaz et associés, place du Port 2, 1204 Genève,
recourant,

contre

Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie OFFT,
Effingerstrasse 27, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Demande de reconnaissance de l'équivalence d'une formation en vue de l'agrément en qualité d'expert-réviseur.

Faits :

A.
Par demande du 12 novembre 2007, X._____ a sollicité un agrément en qualité d'expert-réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR). À cet égard, il allègue avoir réussi l'examen préliminaire pour l'obtention du diplôme de comptable le 15 avril 1981.

Par courriel des 19 novembre et 11 décembre 2007, l'ASR a informé le requérant qu'il ne disposait pas d'un des diplômes requis par la législation sur la surveillance de la révision.

En date du 3 mars 2008, X._____ a remis à l'Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie (OFFT) un rapport dans lequel il explique que, selon lui, la formation acquise et débouchant sur l'examen préliminaire pour l'obtention du diplôme de comptable était équivalente à la formation exigée pour l'obtention du brevet fédéral de comptable

Par courrier du 26 mars 2008, l'association faîtière pour les examens supérieurs en comptabilité et controlling a informé l'OFFT que, après discussion avec l'ancien secrétaire de la Société suisse des employés de commerce (ci-après : SSEC), des dispositions transitoires avaient été omises lors de la rédaction du premier règlement de l'examen professionnel du brevet fédéral de comptable. Elle indique en outre qu'une attestation de réussite à l'examen préliminaire pour l'obtention du diplôme de comptable est équivalente, au sens de la LSR, au brevet fédéral de comptable ainsi qu'au brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité.

Par courriel du 14 janvier 2009, l'ASR a invité X._____ à adresser une demande de reconnaissance de l'équivalence auprès de l'OFFT. Celui-ci a déposé une demande en ce sens auprès dudit office par écritures du 16 janvier 2009 faisant valoir que la réussite de l'examen préliminaire pour l'obtention du diplôme de comptable donnait droit à l'obtention du brevet fédéral de comptable.

B.
Par décision du 4 février 2009, l'OFFT a rejeté la demande de X._____ au motif que le règlement concernant l'examen

professionnel pour l'obtention du brevet fédéral de comptable du 22 juin 1982 ne contenait aucune disposition transitoire autorisant les titulaires d'une attestation de réussite aux examens préliminaires pour l'obtention du diplôme de comptable à porter le titre de comptable avec brevet fédéral. À cet égard, il indique que les rédacteurs du règlement d'examen en cause étaient pleinement conscients de la problématique posée par l'examen préliminaire pour l'obtention du diplôme fédéral de comptable dès lors qu'ils ont expressément prévu une disposition transitoire s'y référant dans le règlement concernant l'examen pour l'obtention du diplôme fédéral de comptable/contrôleur de gestion arrêté le même jour. L'office ajoute en outre que les exigences relatives à l'expérience professionnelle ainsi qu'à la durée des épreuves ne coïncident pas.

C.
Par mémoire du 6 mars 2009, X._____ a formé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Il conclut à son annulation ainsi qu'à la reconnaissance de l'équivalence de l'examen préliminaire pour l'obtention du brevet fédéral de comptable avec le brevet fédéral de comptable ainsi qu'avec le brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité. Il requiert également du Tribunal administratif fédéral qu'il constate qu'il dispose d'une formation satisfaisant aux exigences de la législation sur la surveillance de la révision. Au titre de mesures provisionnelles, il a requis son inscription provisoire dans le registre des réviseurs en qualité d'expert-réviseur jusqu'à droit connu sur la présente cause.

À l'appui de ses conclusions, il fait valoir que la non-équivalence de sa formation ne saurait être qualifiée de manifeste dès lors que l'ASR l'a invité à s'adresser à l'OFFT. Il estime ainsi qu'il aurait dû être agréé à titre provisoire et inscrit au registre des réviseurs. S'agissant de l'agrément définitif, le recourant invoque que l'ASR aurait dû l'agréer définitivement sur la base de la reconnaissance de l'équivalence émise par l'organisation faîtière conformément à la compétence qui lui est attribuée par l'art. 34 de l'ordonnance du 22 août 2007 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (OSRev, RS 221.302.3). Il fait également valoir qu'un agrément aurait dû lui être octroyé sur la base des dispositions transitoires de la législation sur la surveillance de la révision. À cet égard, il avance que l'OSRev restreint trop l'application de dite clause de rigueur et conduit, en l'espèce, à une violation de l'interdiction de l'arbitraire. Le recourant invoque de

surcroît que le refus de l'ASR de l'agréer provisoirement puis définitivement contrevient à l'interdiction de l'arbitraire ainsi qu'à l'égalité de traitement. Il estime par ailleurs que son non-agrément constitue une atteinte grave et arbitraire à sa liberté économique outre qu'il dispose d'un droit acquis à être agréé en qualité d'expert-réviseur. Enfin, il argue que son non-agrément s'avère contraire au principe de la proportionnalité.

Concernant la non-reconnaissance de l'équivalence de sa formation par l'OFFT, il fait valoir que la décision souffre d'un défaut de motivation dans la mesure où l'autorité inférieure a dénié le caractère équivalent de sa formation sans se déterminer sur la position de l'organisation faîtière responsable des examens supérieurs en comptabilité et controlling. Il estime également que l'OFFT outrepasse ses compétences lorsque, en désaccord avec l'organisation faîtière compétente, elle refuse de reconnaître l'équivalence d'une formation. Enfin, il affirme que la décision entreprise est contraire à l'égalité de traitement et arbitraire.

D.
Par décision incidente du 19 mars 2009, le Tribunal administratif fédéral a déclaré irrecevable la requête tendant à l'inscription provisoire du recourant au registre des réviseurs en qualité d'expert-réviseur dès lors qu'elle excédait le cadre du litige.

E.
Invitée à se déterminer sur le recours, l'autorité inférieure a conclu à son rejet dans sa réponse du 20 avril 2009.

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

Droit :

1.

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

1.2 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), le Tribunal

administratif fédéral, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées aux art. 33 et 34 LTAF.

La décision attaquée a été rendue par une des autorités mentionnées à l'art. 33 let. d LTAF. Aucune des exceptions mentionnées à l'art. 32 LTAF n'est par ailleurs réalisée.

Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour statuer sur le présent recours.

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

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

Le recours est ainsi recevable.

2.
À titre liminaire, il convient de circonscrire l'objet du litige. En effet, dans ses écritures, le recourant se plaint du non-octroi de l'agrément en qualité d'expert-réviseur par l'ASR alors que la décision entreprise émane de l'OFFT et concerne exclusivement la question de la reconnaissance de l'équivalence entre l'examen préliminaire de comptable et le brevet fédéral de comptable.

2.1 En procédure administrative contentieuse, l'objet du litige correspond à l'objet de la décision attaquée dans la mesure où il est contesté devant l'autorité de recours. La contestation ne saurait excéder l'objet de la décision entreprise, soit les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer (cf. Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC 63.78] consid. 2). Dès lors, l'autorité de recours n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'autorité inférieure sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de dite

autorité, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (cf. BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 390 s. ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HAENER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, p. 149 ; HANSJÖRG SEILER in : BERNHARD WALDMANN/PHILIPPE WEISSENBERGER, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, n° 27 s. ad art. 54 PA). C'est pourquoi, dans ses conclusions, le recourant ne peut en principe que réduire l'objet du litige – en renonçant à remettre en cause certains points de la décision entreprise – et non pas l'élargir. Exceptionnellement, de nouvelles conclusions peuvent être admises devant l'autorité de recours à la condition qu'elles soient en rapport très étroit avec l'objet du litige traité et que l'administration ait eu l'occasion de se prononcer à leur sujet au cours de la procédure (ATF 122 V 242 consid. 2a, ATF 125 V 413 consid. 1 ; arrêt du TAF B-6324/2007 du 15 mai 2008 consid. 2, arrêt du TAF B-4962/2007 du 28 février 2008 consid. 2).

2.2 En l'espèce, la question du non-agrément du recourant en qualité d'expert-réviseur par l'ASR n'a pas fait l'objet de la décision rendue par l'autorité inférieure. Cependant, dans la mesure où la reconnaissance de l'équivalence de la formation du recourant est requise en vue de son agrément et que l'autorité de céans est également autorité de recours contre les décisions prises par l'ASR, il convient de reconnaître que les griefs soulevés par le recourant sont en rapport étroit avec l'objet du litige. En effet, la décision entreprise constitue une décision préjudicielle rendue par l'OFFT dans le cadre de la procédure principale d'agrément pendante devant l'ASR. Cela étant, cette dernière n'est pas partie à la présente procédure et n'a pas eu l'occasion de se déterminer au sujet des griefs du recourant ni dans le cadre de la procédure pendante devant l'OFFT ni dans celui de la présente procédure de recours. De plus, la seule reconnaissance de l'équivalence de la formation du recourant avec l'une de celles considérées comme satisfaisant aux exigences de la législation sur la surveillance de la révision ne suffit pas pour obtenir un agrément. En effet, une personne physique est agréée en qualité d'expert-réviseur lorsqu'elle satisfait aux exigence en matière de formation et de pratique professionnelles et qu'elle jouit d'une réputation irréprochable (art. 4 al. 1 de la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs [LSR, RS 221.302]). Or, en l'espèce, l'ASR ne s'est prononcée ni sur la pratique professionnelle ni sur la réputation du

recourant. Par conséquent, quelle que soit l'issue du recours, il ne serait pas possible pour l'autorité de céans d'agréer sans autre le recourant en qualité d'expert-réviseur. Dans ces circonstances, les griefs du recourant relatifs à son non-agrément en qualité d'expert-réviseur excèdent le cadre du présent litige et sont irrecevables.

2.3 Sur le vu de ce qui précède, force est de constater que les griefs du recourant concernant un agrément en qualité d'expert-réviseur n'ayant pas fait l'objet de la décision attaquée s'avèrent irrecevables.

3.
Dans ses écritures, le recourant fait valoir que l'ASR était pleinement habilitée à reconnaître l'équivalence de sa formation. Il conteste par conséquent implicitement la compétence de l'autorité inférieure et invoque un déni de justice matériel de la part de l'ASR. Dans ces circonstances, il convient d'examiner si l'OFFT était autorisé à rendre la décision entreprise et si c'est à juste titre que l'ASR a invité le recourant à requérir une reconnaissance de l'équivalence auprès de l'OFFT.

3.1 S'agissant de la prétendue compétence de l'ASR, la jurisprudence a clairement exprimé que le nombre de formations reconnues comme satisfaisant aux exigences de la législation sur la surveillance de la révision avait sciemment été limité et que le législateur n'avait retenu que celles qu'il jugeait – moyennant, pour certaines, qu'elles aient été complétées par une expérience professionnelle d'une certaine durée – à même de garantir des prestations de qualité en matière de révision. Il en découle que celles ne figurant pas dans la liste de l'art. 4 al. 2 de la loi fédérale du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (LSR, RS 221.302) ont été considérées comme insuffisantes pour atteindre ce but (cf. arrêt du TAF B-1940/2008 du 10 juin 2008 consid. 2.2.3, arrêt du TAF B-3393/2008 du 24 septembre 2008 consid. 3.5, arrêt du TAF B-3024/2008 du 1er octobre 2008 consid. 3.2, arrêt du TAF du 22 janvier 2009 consid. 3.1). Quant à l'art. 4 al. 3 LSR qui habilite le Conseil fédéral à reconnaître d'autres formations équivalentes et à déterminer la durée de la pratique professionnelle requise – lequel a été concrétisé par l'art. 34 OSRev –, il ressort des débats parlementaires que cette disposition a été ajoutée afin de permettre la prise en compte de l'évolution à venir dans le cadre des différentes formations de l'art. 4 al. 2 LSR (cf. Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale [BO] 2005 E 989). A contrario,

il s'avère que l'ASR, à qui le Conseil fédéral a délégué sa compétence, ne saurait reconnaître une formation existant au moment de l'adoption de la LSR comme équivalente à celles mentionnées dans dite loi (cf. arrêt du TAF B-1940/2008 du 10 juin 2008 consid. 2.4, arrêt du TAF B-3024/2008 du 1er octobre 2008 consid. 3.2, arrêt du TAF du 22 janvier 2009 consid. 3.1).

En l'espèce, le recourant est titulaire d'une attestation de réussite à l'examen préliminaire de comptable. Cette formation qui n'est plus dispensée depuis 1987, ne figure pas à l'art. 4 al. 2 LSR parmi celles jugées à même de satisfaire aux exigences légales en matière de formation. De plus, elle ne saurait être reconnue comme équivalente sur la base des art. 4 al. 3 LSR et 34 OSRev dès lors que législateur en connaissait l'existence, le 1er septembre 2007, au moment de l'entrée en vigueur de la LSR.

Dans ces circonstances, il sied de constater que l'ASR n'est pas habilitée a reconnaître l'équivalence de la formation du recourant avec l'une de celles énumérées à l'art. 4 al. 2 LSR.

3.2 Il convient encore d'examiner si c'est à juste titre que l'ASR a invité le recourant à s'adresser à l'OFFT, ce qui revient en quelque sorte à se déterminer sur la question de la compétence de l'autorité inférieure pour rendre la décision entreprise.

La formation pour laquelle le recourant demande la reconnaissance de l'équivalence a été obtenue en 1981. Il s'agit de l'examen préliminaire de comptable réussi conformément au règlement des examens fédéraux pour l'obtention du diplôme de comptable du 22 mars 1971 approuvé par le Département fédéral de l'économie publique le 29 octobre 1979. Ce règlement a été abrogé et remplacé par le règlement de l'examen pour l'obtention du diplôme fédéral de comptable/contrôleur de gestion du 22 juin 1982 approuvé par le Département fédéral de l'économie publique le 6 août 1982. Aux mêmes dates, un nouveau titre en matière de comptabilité a été instauré par le règlement de l'examen professionnel pour l'obtention du brevet fédéral de comptable. Ce règlement a, quant à lui, été abrogé par règlement de l'examen pour l'obtention du brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité du 29 mai 1999 approuvé le 5 novembre 1999 par le Département fédéral de l'économie publique. En l'espèce, le recourant requiert que l'attestation de réussite aux

examens préliminaires de comptable obtenu en 1981 soit reconnue équivalente aussi bien au brevet fédéral de comptable qu'au brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité. C'est donc dans ce contexte qu'il convient d'examiner quelle autorité est habilitée à se prononcer.

3.2.1 À teneur des art. 26 ss de la loi fédérale sur la formation professionnelle du 13 décembre 2002 (LFPr, RS 412.10), la formation professionnelle relève principalement de la compétence des organisations du monde du travail. Elles définissent notamment les conditions d'admission, le niveau exigé, les procédures de qualification, les certificats délivrés et les titres décernés. Elles tiennent compte des filières de formation qui font suite aux examens. Leurs prescriptions sont soumises à l'approbation de l'office (cf. art. 28 al. 2 LFPr). Selon l'ancienne loi fédérale du 19 avril 1978 sur la formation professionnelle (aLFPr, RO 1979 1687) – abrogée par la nouvelle loi entrée en vigueur le 1er janvier 2004 mais encore applicable lorsque le recourant a accompli sa formation –, les associations professionnelles étaient déjà habilitées à organiser des examens professionnels et des examens professionnels supérieurs reconnus par la Confédération et placés sous sa surveillance (art. 51 al. 1 et 54 al. 1 aLFPr). Les associations professionnelles qui entendent organiser ces examens doivent établir un règlement et le soumettre à l'approbation du Département fédéral de l'économie publique (art. 51 al. 2 aLFPr).

3.2.2 Dans ces circonstances, il faut admettre que les conditions d'une éventuelle reconnaissance de l'équivalence d'une formation antérieure à l'adoption d'un nouveau règlement d'examen devraient, en principe, être arrêtées par les organisations professionnelles dans le cadre de l'élaboration dudit règlement. Cela étant, la législation reconnaît un rôle de surveillance et d'approbation aux autorités fédérales compétentes. En effet, comme susmentionné, il leur appartient d'approuver les règlements d'examen arrêtés par les organisations professionnelles (art. 28 al. 2 LFPr et art. 51 al. 2 aLFPr). De plus, à teneur de l'art. 55 aLFPr, le candidat ayant réussi l'examen professionnel reçoit un brevet alors que celui qui a réussi l'examen professionnel supérieur reçoit un diplôme. L'art. 48 al. 1 de l'ordonnance sur la formation professionnelle du 7 novembre 1979 (aOFPr, RO 1979 1712), prévoit que lesdits brevets ou diplômes sont établis par l'Office fédéral de l'industrie, des arts et métiers et du

travail auquel l'OFFT a succédé. S'agissant d'une éventuelle équivalence d'une formation antérieure, le brevet ou le diplôme peut être décerné sans nouvel examen aux personnes ayant subi avec succès un examen équivalent avant l'entrée en vigueur d'un règlement approuvé (art. 49 al. 1 aOFPr). L'Office fédéral de l'industrie, des arts et métiers et du travail est également compétent pour un éventuel du titre obtenu (art. 50 aOFPr). La législation actuellement en vigueur habilite également l'OFFT à délivrer les brevets et diplômes décernés aux personnes ayant réussi les examens professionnels (art. 43 al. 2 LFPr). L'OFFT est en outre chargé de la surveillance des examens professionnels fédéraux et des examens professionnels fédéraux supérieurs (art. 42 al. 2 LFPr et art. 23 ss de l'ordonnance sur la formation professionnelle du 19 novembre 2003 (OFPr, RS 412.101).

3.2.3 Il ressort de ce qui précède qu'une reconnaissance de l'équivalence de la formation du recourant par les organisations professionnelles responsables de l'examen permettant d'obtenir la délivrance du diplôme ou brevet souhaité ne saurait, à elle seule, suffire. En effet, au vu des dispositions légales susmentionnées, une approbation de la part de l'OFFT s'avère indispensable. Le Tribunal administratif fédéral a d'ailleurs déjà eu l'occasion de confirmer les attributions de l'OFFT en la matière (cf. arrêt du TAF B-3805/2008 du 4 décembre 2008 consid. 6). Cette compétence doit d'autant plus être reconnue lorsque, comme en l'espèce, le règlement ayant aboli la filière de formation pour laquelle une reconnaissance est demandée ne prévoit pas de dispositions transitoires à ce sujet. En conséquence, il appartient à l'autorité inférieure de se prononcer, à la lumière des règlements en vigueur lors de l'obtention de la formation et de ceux les ayant abrogés, sur la reconnaissance d'équivalence requise par le recourant.

3.3 Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, force est de constater que le comportement de l'ASR ne constitue pas un déni de justice matériel et que l'OFFT est pleinement habilité à se prononcer sur la demande de reconnaissance de l'équivalence de la formation du recourant avec le brevet fédéral de comptable ainsi que le brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité.

4.

Le recourant fait valoir que la décision attaquée souffre d'un défaut de motivation dans la mesure où l'autorité inférieure a dénié le caractère

équivalent de sa formation sans se déterminer sur la position de l'organisation faîtière responsable des examens supérieurs en comptabilité et controlling. Dès lors que l'invocation de la violation du droit d'être entendu et en particulier du droit à obtenir une décision motivée constitue un grief de nature formelle, il convient de l'examiner en premier lieu.

4.1 Aux termes de l'art. 35 PA, même si l'autorité les notifie sous forme de lettre, les décisions écrites sont désignées comme telles, motivées, et indiquent les voies de droit (al. 1). De manière plus générale, la jurisprudence a déduit du droit d'être entendu celui d'obtenir une décision motivée. Il suffit à cet égard que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision de manière que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 129 I 232 consid. 3.2). L'autorité n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les arguments invoqués par les parties. Il n'y a violation du droit d'être entendu que si l'autorité ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner et de traiter les problèmes qui lui paraissent pertinents (ATF 130 II 530 consid. 4.3). Le droit d'être entendu est de nature formelle, de sorte que sa violation entraîne en principe l'annulation de la décision entreprise sans qu'il soit nécessaire de vérifier si, au fond, la décision apparaît justifiée (ATF 127 V 431 consid. 3d/aa et les réf. cit.).

4.2 En l'espèce, l'autorité inférieure a fait valoir que le règlement concernant l'examen professionnel pour l'obtention du brevet fédéral de comptable de 1982 ne contenait aucune disposition transitoire. Elle a ensuite examiné au regard des règlements d'examen idoines s'il s'agissait d'une lacune ou d'un silence qualifié. Son analyse l'a amené à conclure que le défaut de dispositions transitoires ne saurait consister en une lacune dès lors qu'une telle disposition avait été prévue dans le règlement concernant l'examen pour l'obtention du diplôme fédéral de comptable/contrôleur de gestion adopté à la même date par les mêmes auteurs. L'OFFT a en outre succinctement comparé les épreuves subies par le recourant avec celles exigées pour l'obtention du brevet fédéral de comptable. Il s'est enfin prononcé sur une éventuelle application par analogie d'une jurisprudence du Tribunal administratif fédéral ainsi que sur l'interprétation des règlements d'examen proposée par le recourant.

4.3 Il ressort de ce qui précède que l'OFFT a suffisamment exprimé les motifs l'ayant guidé et sur lesquels il a fondé sa décision. De plus, au vu des arguments développés dans son mémoire de recours, le recourant ne saurait se plaindre de ne pas avoir été en mesure d'en saisir la portée. L'autorité inférieure n'a certes pas mentionné l'avis de l'organisation faîtière responsable des examens supérieurs en comptabilité et controlling. Nonobstant, celui-ci n'est nullement motivé et se contente d'exprimer une demande de reconnaissance sans en développer plus avant les raisons de sorte qu'on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure de ne pas s'y être référée.

En conséquence il faut admettre que, suffisamment motivée, la décision attaquée ne viole pas le droit d'être entendu du recourant. Mal fondé le recours doit être rejeté sur ce point.

5.
Du point de vue matériel, il convient d'examiner si c'est à juste titre que la reconnaissance de l'équivalence d'une attestation de réussite à l'examen préliminaire de comptable avec le brevet fédéral de comptable a été refusée et si une telle décision ne consacre pas une inégalité de traitement.

5.1 À titre liminaire, il sied de déterminer si le défaut de dispositions transitoires dans le règlement concernant l'examen professionnel pour l'obtention du brevet fédéral de comptable constitue une lacune, comme le prétend le recourant ainsi que l'organisation faîtière responsable des examens en comptabilité et controlling ou si c'est sciemment que de telles dispositions n'ont pas été retenues.

5.1.1 Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, respectivement si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales. Lors de cet examen, il convient de privilégier une approche pragmatique s'inspirant d'une pluralité de méthodes, étant précisé que les différentes méthodes d'interprétation ne sont soumises à aucun ordre de priorité ; en particulier, il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans

ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 132 III 227 consid. 3.3.5, ATF 128 II 56 consid. 4 et réf. cit. ; ATAF 2007/48 consid. 6.1 ; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I : L'Etat, Berne 2006, p. 505 ss ; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. I : Les fondements généraux, Berne 1994, p. 142 ss ; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, vol. I, Neuchâtel 1984, p. 122 ss). Si plusieurs interprétations sont admissibles, il convient de choisir celle qui est conforme à la Constitution. En effet, même s'il ne peut pas examiner la constitutionnalité des lois fédérales (art. 191 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), le Tribunal fédéral part de l'idée que le législateur fédéral ne propose pas de solution incompatible avec la Constitution, à moins que le contraire ne résulte clairement de la lettre ou de l'esprit de la loi (ATF 131 II 562 consid. 3.5, ATF 130 II 65 consid. 4.2, ATF 129 II 114 consid. 3.1, ATF 129 III 55 consid. 3.1.1).

L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune authentique (ou lacune proprement dite) suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne soit constitutif d'un abus de droit, voire d'une violation de la Constitution (ATAF 2007/48 consid. 6.1 ; ATF 131 II 562 consid. 3.5). Une opinion minoritaire en doctrine renonce toutefois à opérer une distinction entre lacune proprement et improprement dite ; elle parle de manière générale respectivement de lacune involontaire de la loi et d'une insuffisance inadmissible du point de vue téléologique pouvant être comblée par les organes chargés d'appliquer la loi (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5e éd., Zurich 2006, n° 243 ; ULRICH HÄFELIN, Zur Lückenfüllung im öffentlichen Recht, in : Festschrift zum 70. Geburtstag von Hans Nef, Zurich 1981, p. 91 ss, spéc. p. 108 s., 113 s. ; ERNST A. KRAMER, Juristische

Methodenlehre, 2e éd., Berne 2005, p. 162 ss). De même, on peut constater dans la jurisprudence une tendance à s'éloigner de la distinction traditionnelle et à admettre l'existence d'une lacune susceptible d'être comblée par un tribunal lorsque, au regard des valeurs et des objectifs poursuivis par la loi, une réglementation légale apparaît comme insuffisante et sujette à complément (ATF 132 III 470 consid. 5.1, ATF 131 V 233 consid. 4.1, ATF 129 II 438 consid. 4.1.2, ATF 123 II 69 consid. 3c ; ATAF 2007/48 consid. 6).

5.1.2 S'agissant du règlement concernant l'examen professionnel pour l'obtention du brevet fédéral de comptable du 22 juin 1982, il sied d'examiner si, au regard des valeurs et des objectifs poursuivis, il apparaît comme insuffisant et sujet à complément quant à la question d'une équivalence avec l'examen préliminaire de comptable obtenu les années précédant son entrée en vigueur. À cet égard, il conviendra de tenir compte de l'avis de l'organisation faîtière responsable des examens supérieurs en comptabilité et controlling même si elle ne mentionne pas les raisons motivant sa prise de position. En effet, elle seule – plus précisément les personnes en place lors de l'élaboration du règlement en cause – est véritablement à même de restituer la volonté historique des rédacteurs. Cet avis ne pourra toutefois être retenu que s'il est en accord avec une interprétation globale de la réglementation, notamment la systématique des règlements de 1982 ainsi que les objectifs poursuivis.

5.1.3 À titre liminaire, il faut relever qu'un examen en vue de l'obtention du brevet fédéral de comptable n'existait pas avant l'entrée en vigueur du règlement du 22 juin 1982. En effet, antérieurement, les examens fédéraux de comptable étaient régis par le seul règlement des examens fédéraux pour l'obtention du diplôme de comptable du 22 mars 1971 lequel prévoyait un examen préliminaire ainsi qu'un examen principal. Seule une réussite lors de l'examen principal donnait droit au diplôme fédéral. Le 22 juin 1982, la Société suisse des employés de commerce (SSEC) a édicté deux règlements, le règlement concernant l'examen professionnel pour l'obtention du brevet fédéral de comptable ainsi que le règlement concernant l'examen pour l'obtention du diplôme fédéral de comptable/contrôleur de gestion lequel a abrogé le règlement des examens fédéraux pour l'obtention du diplôme de comptable de 1971. C'est donc dans ce contexte qu'il convient d'examiner si une attestation de réussite de l'examen préliminaire de comptable selon le règlement de 1971 peut

être reconnue comme équivalente au brevet fédéral de comptable.

S'agissant des dispositions transitoires, il faut bien reconnaître avec l'autorité inférieure que, contrairement au règlement concernant l'examen pour l'obtention du diplôme fédéral de comptable/contrôleur de gestion, il ne contient aucune disposition permettant au titulaire d'une attestation de réussite aux examens préliminaires de porter le titre de comptable avec brevet fédéral. L'organisation faîtière responsable des examens de spécialiste en finance et comptabilité a cependant pris contact avec Monsieur Y._____, secrétaire général de la SSEC lors de l'élaboration du règlement concernant l'examen fédéral pour l'obtention du brevet fédéral de comptable de 1982 ; celui-ci affirme qu'il s'agit d'un oubli. Nonobstant, il convient d'examiner si d'autres éléments plaident également en faveur d'une lacune proprement dite et, ainsi, de la reconnaissance dans le cadre de la systématique même des règlements en cause.

L'autorité inférieure est d'avis que, dès lors que le règlement concernant l'examen pour l'obtention du diplôme fédéral de comptable/ contrôleur de gestion mentionne à plusieurs reprises l'examen préliminaire réalisé selon l'ancien règlement, il faut admettre que les auteurs du règlement concernant l'examen professionnel pour l'obtention du brevet fédéral de comptable étaient pleinement conscients de la problématique liée à l'examen préliminaire. En effet, les règlements ont tous deux été édictés par la SSEC à la même date.

Cela étant, il sied de préciser que dans le cadre du règlement concernant l'examen pour l'obtention du diplôme fédéral de comptable/ contrôleur de gestion, l'examen préliminaire n'a été envisagé que dans son rapport avec l'examen donnant droit au diplôme et non en relation avec celui qui donne droit au brevet. À cet égard, il convient de relever que les personnes titulaires d'une attestation de réussite à l'examen préliminaire ont uniquement le droit de se présenter à l'examen principal selon le règlement de 1971 (art. 35 al. 3 du règlement concernant l'examen pour l'obtention du diplôme fédéral de comptable/ contrôleur de gestion de 1982). En revanche, une telle attestation ne donne pas le droit de se présenter aux examens comme le permet le brevet fédéral de comptable (art. 11 dudit règlement).

5.1.4 Avec l'autorité inférieure, il faut dès lors d'admettre qu'à la lecture du règlement, il paraît difficile de reconnaître que les

rédacteurs du règlement concernant l'examen pour l'obtention du brevet fédéral de comptable entendaient prévoir l'équivalence entre le brevet fédéral et la réussite de l'examen préliminaire des examens fédéraux de comptable selon le règlement de 1971 dès lors que son obtention n'attribue pas les mêmes droits que le fait d'être titulaire du brevet de comptable.

5.2 Nonobstant, il convient d'examiner si cette interprétation littérale et systématique du règlement d'examen pour l'obtention du brevet fédéral de comptable s'avère conforme au droit constitutionnel et, plus précisément, au principe de l'égalité de traitement.

5.2.1 La protection de l'égalité (art. 8 Cst.) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liées. Une décision est arbitraire lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Elle viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (cf. ATF 129 I 113 consid. 5.1). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (cf. ATF 127 I 185 consid. 5, ATF 125 I 1 consid. 2b/aa et les réf. cit.).

5.2.2 En l'espèce, les titulaires d'une attestation de réussite aux examens préliminaires de comptable ne peuvent pas être agréés en qualité d'expert-réviseur, sous réserve des autres conditions, alors que les titulaires du brevet fédéral de comptable disposent selon la loi d'une formation suffisante. Il convient dès lors d'examiner si cette distinction repose sur des motifs raisonnables. Pour ce faire, une comparaison de l'examen préliminaire avec l'examen du brevet fédéral à la lumière de leur règlement respectif se révèle nécessaire.

Sur ce point, il sied, à titre liminaire, de constater que l'autorité inférieure s'est contentée de comparer la durée des examens ainsi que les exigences relatives à la pratique professionnelle, en fonction de chacun des règlements, sans examiner de manière plus

substantielle et convaincante si la différence de traitement réservée aux titulaires d'une attestation de réussite aux examens préliminaires de comptable repose sur des motifs raisonnables.

S'agissant de la durée des examens, il faut relever que l'examen préliminaire selon le règlement des examens fédéraux pour l'obtention du diplôme fédéral de comptable de 1971 représente dix heures alors que celui pour l'obtention du brevet fédéral dure entre quinze et dix-huit heures. Cette durée sensiblement plus longue s'explique en partie du fait que de nombreuses matières n'étaient, pour l'examen préliminaire, sanctionnées que par une épreuve orale, laquelle s'avère par essence plus courte. À cet égard, l'examen pour l'obtention du diplôme fédéral de comptable/contrôleur de gestion prévoit également davantage d'épreuves écrites ainsi qu'un nombre d'heures d'examen plus grand que l'examen principal selon le règlement relatif aux examens fédéraux de comptable de 1971 ; or, les comptables diplômés selon l'ancien règlement bénéficient, en vertu de l'art. 29 al. 3 du règlement concernant l'examen pour l'obtention du diplôme de comptable/contrôleur de gestion, du droit de porter le titre de comptable/ contrôleur de gestion.

Quant aux conditions relatives à la pratique professionnelle, elles s'élèvent à quatre ans pour le brevet fédéral alors qu'elles se limitent à deux pour se présenter à l'examen préliminaire. En revanche, la durée de formation prévue pour la préparation de l'examen préliminaire de comptable et pour celui du brevet fédéral de comptable était, pour le canton de Fribourg du moins (cf. pièce 17 du bordereau de pièces produit par le recourant), d'une durée identique ; du surcroît, des cours au nombre d'heures quasi-semblable étaient proposés.

Enfin, les matières d'examen s'avèrent quasi-similaires pour les deux examens : comptabilité financière et d'exploitation, principes généraux d'organisation et organisation de la comptabilité, connaissance du droit et des papiers-valeurs ainsi que impôts et contributions publiques pour l'examen préliminaire selon le règlement de 1971 ; comptabilité et techniques quantitatives de gestion, organisation de la comptabilité, impôts ainsi que droit pour l'examen du brevet fédéral.

Dans ces circonstances, il convient d'admettre que l'examen préliminaire de comptable ne diffère pas à ce point de celui du brevet fédéral pour que l'un puisse être reconnu comme équivalent à l'une

des formations reconnues par la législation sur le surveillance de la révision et que l'autre ne le soit pas.

5.2.3 Ainsi, force est de constater que la non-reconnaissance de l'équivalence de l'examen préliminaire avec l'examen du brevet fédéral de comptable ne repose sur aucun motif raisonnable au regard de la situation à réglementer et constitue dès lors une inégalité de traitement contraire à l'art. 8 Cst. Une interprétation littérale et systématique du règlement en cause s'avérerait par conséquent contraire à l'égalité de traitement.

5.3 Qui plus est, s'il est vrai que la volonté des rédacteurs du règlement concernant l'examen pour l'obtention du brevet fédéral de comptable de 1982 de reconnaître l'équivalence de l'examen préliminaire avec le nouveau titre conféré ne ressort pas explicitement des dispositions arrêtées, il n'en demeure pas moins que l'organisation faîtière responsable des examens en comptabilité et controlling requiert explicitement la reconnaissance de l'équivalence. Le secrétaire général de la société des employés de commerce en place lors de l'élaboration du règlement en cause indique également qu'il n'était alors pas prévisible que le fait de ne pas reconnaître l'équivalence de l'examen préliminaire aurait de telles conséquences quant à l'agrément selon la législation sur la surveillance de la révision. De surcroît, il est important de noter que, compte tenu des compétences de surveillance et d'approbation mais non de réglementation des autorités fédérales, si le règlement concernant l'examen pour l'obtention du brevet fédéral de comptable avait expressément prévu une telle équivalence, il paraît peu probable que l'approbation lui aurait alors été refusée. Aussi, il convient de ne pas se montrer trop exigeant quant à l'admissibilité du complètement du règlement concernant l'examen professionnel pour l'obtention du brevet fédéral de comptable dès lors que les organisations professionnelles compétentes elles-mêmes requièrent la reconnaissance de l'équivalence.

5.4 Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il sied de combler la lacune contenue dans le règlement concernant l'examen pour l'obtention du brevet fédéral de comptable et de l'interpréter de manière conforme au droit constitutionnel, en particulier au principe de l'égalité de traitement. Partant, il faut reconnaître l'équivalence de l'examen préliminaire de comptable avec le brevet fédéral de

comptable.

Cette équivalence peut également être reconnue pour le brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité en vertu de l'art. 21 al. 4 du règlement concernant l'examen pour l'obtention du brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité du 22 mai 1999 et approuvé le 5 novembre 1999 par le Département fédéral de l'économie publique.

Dès lors que l'équivalence entre l'examen préliminaire de comptable et le brevet de spécialiste en finance et comptabilité a été admise, il sied de constater que le recourant dispose d'une formation au sens de l'art. 4 al. 2 LSR. Partant, l'ASR est désormais habilitée, dès l'entrée en force du présent arrêt, à considérer les titulaires d'une attestation de réussite aux examens préliminaires de comptable comme satisfaisant aux exigences de formation prévue par la législation sur la surveillance de la révision.

6.
Il résulte des considérants précédents que la décision entreprise viole le droit fédéral (art. 49 PA). Bien fondé, le recours doit en conséquence être admis et la décision attaquée annulée. Partant, la formation du recourant doit être reconnue équivalente au brevet fédéral de comptable ainsi qu'au brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité.

7.

7.1 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]). Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures, ni des autorités fédérales recourantes et déboutées (art. 63 al. 2 PA).

Le recourant ayant obtenu gain de cause, il y a lieu de lui rembourser l'avance de frais de Fr. 1'500.- perçue le 19 mars 2009.

7.2 L'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement obtenu gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (art. 64 al. 1 PA). La partie qui obtient gain de cause a droit aux

dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 7 al. 1 FITAF). Lorsqu'une partie n'obtient que partiellement gain de cause, les dépens auxquels elle peut prétendre sont réduits en proportion (art. 7 al. 2 FITAF). Les dépens comprennent les frais de représentation et les éventuels autres frais nécessaires de la partie (art. 8 FITAF). Les frais de représentation comprennent notamment les honoraires d'avocat (art. 9 al. 1 let. a FITAF) lesquels sont calculés en fonction du temps nécessaire à la défense de la partie représentée (art. 10 al. 1 FITAF) ; le tarif horaire des avocats est de Fr. 200.- au moins et de Fr. 400.- au plus (art. 10 FITAF).

En l'espèce, la défense du recourant a nécessité les services d'un avocat dûment mandaté par procuration à cet effet et a impliqué un échange d'écritures. Cela étant, de nombreux griefs sortant du cadre du litige ont été invoqués de sorte qu'il convient de réduire ex aequo et bono l'indemnité de partie. En conséquence, en tenant compte du barème précité, une indemnité de Fr. 2'000.-, TVA comprise, est ainsi équitablement allouée au recourant à titre de dépens pour la procédure de recours. Ces dépens sont mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 64 al. 2 PA).

8.
Le présent arrêt est définitif (art. 83 let. t de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est admis.

2.
La décision du 4 février 2009 de l'Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie est annulée. Partant, la formation du recourant est reconnue équivalente au brevet fédéral de comptable ainsi qu'au brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité.

3.
Il n'est pas perçu de frais de procédure.

4.
L'avance sur les frais présumés de la procédure de Fr. 1'500.- sera restituée au recourant dès l'entrée en force du présent arrêt.

5.
L'Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie est astreinte à verser au recourant une indemnité de Fr. 2'000.- (TVA comprise) à titre de dépens.

6.
Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Recommandé ; annexes en retour)
- à l'autorité inférieure (Recommandé ; dossier en retour)
- à l'Autorité de surveillance en matière de révision

Le président du collège : Le greffier :

Jean-Luc Baechler Pascal Richard

Expédition : >