



Arrêt du 8 juin 2020

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Pietro Angeli-Busi, Ronald Flury, juges,
Pascal Bovey, greffier.

Parties

X. _____
représenté par Maître Rémy Wyler, avocat,
recourant,

contre

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

Objet

Retrait de l'agrément en qualité d'expert-réviseur.

Faits :

A.

Par décision du [...] janvier 2008, l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision ASR (ci-après : ASR ou l'autorité inférieure) a accordé à X._____ (ci-après : le recourant) un agrément en qualité d'expert-réviseur.

A.a

Dans le cadre de son inspection périodique de A._____ SA, entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État, l'ASR a requis en octobre 2017 la production du dossier de travail relatif au mandat de révision de la société B._____ SA (société à ce jour dissoute) dont le recourant était le réviseur responsable. Compte tenu de l'existence d'une procédure de sanction interne ouverte à l'encontre du recourant et du licenciement d'un autre collaborateur de A._____ SA – Y._____, lequel travaillait sur les mêmes mandats que le recourant – l'ASR a également requis un contrôle qualité interne par A._____ SA des mandats traités par ces deux personnes et des informations sur la situation actuelle du recourant, lequel fait l'objet d'un rapport de A._____ SA du 15 décembre 2017 (ci-après : rapport A).

A.b

Le 23 novembre 2017, l'ASR a exposé au recourant que, dans le cadre de la révision restreinte des comptes 2013 et 2014 de B._____ SA, le dossier de travail ne contient aucun document permettant de comprendre les travaux de révision réalisés. À cela s'ajoute que le cosignataire des rapports, Y._____, semble avoir établi les comptabilités 2013 et 2014 pour B._____ SA, créant ainsi un risque important de contrôler son propre travail. L'ASR a reproché au recourant de ne pas s'être assuré – en sa qualité de réviseur responsable – que des mesures avaient été mises en place pour garantir un contrôle sûr avec pour conséquence la survenance d'un conflit d'intérêts ainsi qu'une violation des règles d'indépendance. L'ASR a indiqué qu'elle considérait que le recourant avait très gravement violé les règles applicables aux réviseurs dans le cadre d'un contrôle restreint, faits susceptibles de remettre en cause sa réputation et son agrément. Elle lui a donné la possibilité de prendre position.

A.c

Le recourant s'est déterminé les 12 et 26 janvier ainsi que le 15 février 2018. Selon lui, l'ASR s'est fondée sur un état de fait lacunaire et sa

qualification juridique doit se voir très fortement nuancée. Il considère la sanction envisagée comme entièrement disproportionnée et invite l'ASR à prononcer tout au plus un avertissement à son encontre.

B.

Par décision du 29 mai 2018, l'ASR a prononcé la révocation de sa décision du 14 janvier 2008 octroyant au recourant l'agrément en qualité d'expert-réviseur et a retiré ledit agrément pour une durée de trois ans, l'inscription en cette qualité étant radiée du registre des réviseurs. Elle a rappelé au recourant qu'il demeurerait soumis, pendant la durée du retrait, aux devoirs de communication. L'ASR motive le retrait de l'agrément par des irrégularités commises dans le cadre de la révision des comptes de la société B._____ SA en 2013 et 2014 dont le recourant était réviseur responsable au sein de A._____ SA. L'ASR relève que les documents de travail fournis ne contiennent aucun élément permettant de considérer que la révision a été planifiée et exécutée correctement. À cela s'ajoute que la comptabilité ainsi que d'autres prestations (décompte TVA, déclarations fiscales) ont été fournies par Y._____, lequel s'avère également cosignataire des rapports de révision avec le recourant, ce qui pose un problème du point de vue de l'indépendance et de l'interdiction de contrôler son propre travail. L'ASR considère donc que les révisions des comptes 2013 et 2014 de B._____ SA n'ont pas été effectuées dans le respect des règles applicables et retient que les irrégularités constatées doivent être qualifiées de graves. Elle estime que le retrait de l'agrément pour une durée de trois ans respecte le principe de proportionnalité.

C.

Par écritures du 29 juin 2018, le recourant a formé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Il conclut, sous suite de frais et dépens, principalement à la réformation de la décision attaquée en ce sens que la décision du 14 janvier 2008 lui accordant un agrément en qualité d'expert-réviseur ne soit pas révoquée et qu'un avertissement écrit soit prononcé à son encontre et, à titre subsidiaire, à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants. À l'appui de son recours, le recourant aborde préliminairement une question relative au contenu du dossier de la cause, notamment sur certains échanges entre A._____ SA et l'autorité inférieure qui ne se virent versés que tardivement au dossier de la cause. Le recourant renonce à exiger le retrait de ces pièces du dossier mais affirme que l'autorité inférieure a fait preuve de mauvaise foi à cet égard. Par ailleurs, le recourant allègue une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents au sujet

notamment de ses tâches au sein de A. _____ SA, de celles incombant à Y. _____ et des manquements de ce dernier, de l'organisation et des directives internes de A. _____ SA et du rapport de subordination entre le recourant et ladite société, du fait qu'il a été libéré de son obligation de travailler avant la demande de renseignements de l'ASR à A. _____ SA et de son empêchement y relatif de vérifier les documents transmis et enfin de l'appréciation de ses prestations et du fait que A. _____ SA a continué à l'employer pendant plusieurs mois alors même qu'elle avait connaissance des circonstances. Il invoque la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, en relation avec les dispositions régissant la notion de réputation irréprochable et reproche à l'autorité inférieure d'avoir fait sienne la position adoptée par A. _____ SA, abusant de son pouvoir d'appréciation et rendant une décision violant le principe de l'interdiction de l'arbitraire. Il estime que son employeur doit supporter une coresponsabilité dans la situation. Enfin, il qualifie la sanction prononcée de disproportionnée.

D.

Invitée à se déterminer sur le recours, l'autorité inférieure conclut à son rejet aux termes de sa réponse du 17 août 2018. Elle conteste avoir constaté de manière inexacte ou incomplète les faits pertinents et estime notamment avoir pris en compte à satisfaction de droit l'environnement dans lequel travaillait le recourant. L'autorité inférieure affirme ne pas avoir excédé son pouvoir d'appréciation ni décidé de manière arbitraire. Elle explique avoir fondé sa propre opinion sur l'ensemble des documents de travail relatifs aux années 2013 et 2014 du mandat B. _____ SA et a effectué sa propre analyse de ces mandats. Y. _____ faisait de manière évidente partie de l'équipe d'audit pour les révisions 2013 et 2014 de B. _____ SA alors que ce dernier ne pouvait pas agir à ce titre en raison des autres prestations réalisées (tenue de la comptabilité, établissement des décomptes TVA et déclarations fiscales). L'ASR affirme par ailleurs que le recourant répond des rapports qu'il signe et qui attestent que la Norme suisse sur le contrôle restreint et les règles d'indépendance ont été respectées. Compte tenu de sa position au sein de A. _____ SA, le recourant ne saurait non plus se retrancher derrière des directives internes. L'ASR explique que les irrégularités constatées sont uniquement dues au fait que le recourant n'a pas assumé les tâches et les responsabilités incombant à un réviseur responsable. Contrairement à ce qu'affirme le recourant, l'ASR indique ne pas avoir fait sienne la position de A. _____ SA mais avoir formé sa propre opinion sur la base de son analyse des documents de travail de B. _____ SA. Sur le plan de la proportionnalité, l'autorité inférieure rappelle avoir pris en considération les

éléments positifs, à savoir en substance le fait qu'à la connaissance de l'ASR, d'autres violations des dispositions légales ou réglementaires que celles constatées n'ont pas été commises, que le recourant ne fait pas l'objet d'actes de défaut de biens ou de jugement à son encontre. Les éléments négatifs sont constitués en substance par les graves irrégularités constatées dans le dossier B._____ SA et le fait que, selon l'analyse de A._____ SA, la qualité des dossiers de révision était dans leur très grande majorité insuffisante. L'ASR considère que la durée du retrait pour 3 ans s'avère proportionnée.

E.

Dans ses observations du 20 septembre 2018, le recourant reproche à l'ASR de se référer aux actes établis par A._____ SA sans examen critique et de ne pas prendre en considération que celle-ci a un intérêt à tenter de lui faire porter le fardeau de la responsabilité de manière exclusive, dans la perspective d'une éventuelle action en responsabilité future. Il affirme que la grande majorité des cadres de A._____ SA connaissait la situation spéciale de la succursale de et du fait qu'il n'y existait pas de véritable audit sur les clients de double mandat. Il invoque en outre le fait que A._____ SA a expressément mis en place un système prévoyant un seul interlocuteur pour les clients. Il explique que sa position au sein de l'entreprise ne lui permettait pas d'imposer son opinion puisqu'il était employé de A._____ SA, son titre de « partner » ne constituant qu'une participation à la société simple des partenaires de A._____ SA visant à conférer des avantages économiques. Le recourant signale que l'ASR aurait dû prendre en considération ces éléments pour nuancer et pondérer sa faute. Il indique avoir pris conscience de ses erreurs mais considère que la sanction doit être proportionnée et tenir compte de l'ensemble des circonstances, notamment de l'organisation et des instructions mises en place par son employeur et de la coresponsabilité en découlant.

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

Droit :

1.

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

1.1 À teneur des art. 31 et 33 let. e 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.

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).

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.

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. 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 commination de retrait. Elle lui adresse un avertissement écrit si le retrait de l'agrément est disproportionné.

3.

En premier lieu, le recourant aborde une question préliminaire concernant le dossier de la cause. En substance, il reproche à l'autorité inférieure d'avoir tout d'abord omis de verser à son dossier certains échanges qu'elle

avait entretenus avec A. _____ SA qui le concernaient. Le recourant n'a eu connaissance de ces pièces qu'en consultant son dossier personnel auprès de A. _____ SA. Ce n'est qu'à la suite de son intervention qu'elles se virent ensuite jointes au dossier, le recourant ayant finalement pu les consulter et se déterminer. Dans la procédure devant l'autorité inférieure, le recourant a sollicité le retrait de ces pièces. Il estime que l'autorité inférieure a agi de manière contraire à la bonne foi et qu'elle aurait dû, immédiatement, verser lesdites pièces à la procédure et les lui transmettre. Il ne requiert cependant pas qu'elles soient retirées du dossier de la procédure devant le tribunal de céans. L'autorité inférieure explique dans sa réponse que ce point n'est désormais plus litigieux puisque le recourant a renoncé au retrait desdites pièces du dossier. Cependant, elle conteste avoir agi de mauvaise foi et souligne que le recourant ne formule aucune conclusion fondée sur ces critiques. La question soulevée ici par le recourant fait l'objet de l'examen de l'autorité inférieure dans la décision attaquée. Elle y conclut que les pièces considérées font partie du dossier de la procédure et qu'aucune raison ne justifie leur retrait. Dans son recours, le recourant ne requiert pas qu'elles doivent se voir retirées du dossier. Il ne formule par ailleurs aucune conclusion concrète à cet égard. Sur le vu de ce qui précède, force est de constater que la question n'a pas à être tranchée car elle ne fait pas l'objet du présent litige. Il peut donc être renoncé à l'examiner, celle-ci ne présentant aucun intérêt à ce stade.

4.

Le recourant invoque la constatation inexacte et incomplète des faits pertinents au sens de l'art. 49 let. b PA.

4.1 En vertu de l'art. 12 PA, l'autorité constate les faits d'office et procède s'il y a lieu à l'administration de preuves. La constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents se présente comme l'un des motifs de recours (art. 49 let. b PA). La constatation des faits effectuée par l'autorité compétente se révèle incomplète lorsque toutes les circonstances de fait et les moyens de preuve déterminants pour la décision n'ont pas été pris en compte. Elle est inexacte lorsque l'autorité a omis d'administrer la preuve d'un fait pertinent, par exemple parce qu'elle a à tort nié le caractère pertinent d'un fait (cf. KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zürich 2013, n° 1043 et la réf. cit.) ; c'est également le cas lorsqu'elle a apprécié de manière erronée le résultat de l'administration d'un moyen de preuve ou a fondé sa décision sur des faits erronés, en contradiction avec les pièces par exemple (cf. BENOÎT BOVAY, *Procédure administrative*, 2ème éd. 2015, p. 566). Sont déterminants au sens de la disposition précitée les faits décisifs pour l'issue

du litige (cf. BENJAMIN SCHINDLER, in : Kommentar VwVG, 2e éd. 2019, art. 49 n° 30).

4.2

4.2.1 Dans ce contexte, le recourant reproche tout d'abord à l'autorité inférieure d'ignorer qu'il a été engagé en 2008 et qu'il a exercé la grande majorité de ses activités à [...], celles à la succursale de [...] étant minoritaires. Selon lui, l'autorité inférieure n'a en outre pas tenu compte des faits relatifs à Y._____, responsable du département fiduciaire de la succursale de [...] et licencié par A._____ SA avec effet immédiat en avril 2016 suite à des manquements graves. Le recourant affirme que A._____ SA l'a laissé poursuivre son activité de réviseur sans l'informer des graves problèmes rencontrés avec Y._____, alors même qu'ils devaient collaborer sur les doubles mandats gérés à [...] et que Y._____ constituait l'interlocuteur exclusif de B._____ SA. Par ailleurs, il relève que seuls lui-même et Y._____ disposaient de la capacité de signer des rapports de révision au sein de ladite succursale et qu'ils n'avaient d'autre choix que de signer les rapports de révision ensemble. Il estime que ces éléments démontrent une grande tolérance de A._____ SA en matière de dysfonctionnements et qu'ils auraient dû se voir investigués de même que pris en considération par l'autorité inférieure au moment d'évaluer sa faute. Le recourant reproche en outre à l'ASR d'ignorer ses critiques quant à l'organisation et aux directives internes de A._____ SA, lesquelles ne lui auraient pas laissé d'alternative. Le recourant reproche enfin à l'autorité inférieure de ne pas tenir compte que A._____ SA tente de lui imputer la totalité de la responsabilité des erreurs commises et d'ignorer l'amélioration notée par A._____ SA dans les travaux de révision en 2015 et 2016, soit après le licenciement de Y._____. Dans la décision attaquée, l'ASR se réfère explicitement aux déterminations du recourant des 12 janvier et 15 février 2018, lesquelles contiennent déjà en substance les arguments présentés dans le recours. Certes, l'ASR ne répète pas l'intégralité des faits invoqués par le recourant mais il n'en demeure pas moins qu'elle s'y réfère expressément avant de considérer, à juste titre (cf. infra consid. 6), que ces éléments ne convainquent pas lorsqu'elle les analyse aux considérants 9.3 à 9.6 de la décision attaquée. L'autorité inférieure ne s'est donc pas rendue coupable d'une constatation inexacte ou incomplète desdits faits.

4.2.2 Le recourant reproche par ailleurs à l'autorité inférieure d'ignorer qu'il avait été libéré de son obligation de travailler par A._____ SA avant que l'ASR n'adresse sa demande de renseignements à dite entreprise et qu'il

n'a donc pas pu vérifier si les documents transmis à l'ASR étaient les seuls qui existaient pour attester du travail effectué. Il lui reproche de ne pas prendre en considération que A. _____ SA n'exclut pas que certains dossiers se soient trouvés en possession de Y. _____ au moment de son licenciement immédiat et que ce dernier ne les ait jamais restitués. Le recourant remet ici en doute le caractère exhaustif des documents examinés par l'ASR et, partant, la constatation que son activité d'audit n'ait été ni documentée ni effectuée. Il sied de mettre en relation ce grief avec les propres déclarations du recourant selon lesquelles il ne pouvait consacrer que très peu de temps à chaque double mandat et que son activité à la succursale de [...] se limitait en réalité à signer les rapports de révision (cf. mémorandum du recourant du 2 mai 2017 à l'attention de A. _____ SA). Par ces affirmations, le recourant entend identifier des dysfonctionnements au sein de l'entreprise de son employeur afin de démontrer la responsabilité de ce dernier dans les manquements constatés de même que sa connaissance et son acceptation de la situation décrite, arguments qui se verront examinés ultérieurement sur le fond (cf. infra consid. 6). S'agissant de l'établissement des faits, le recourant se contente toutefois de mettre en doute l'exhaustivité des dossiers B. _____ SA sans fournir ni indice ni preuve que ceux-ci auraient contenu des documents permettant de conclure à ce qu'il avait correctement effectué et documenté les travaux de révision de B. _____ SA. L'affirmation à laquelle se réfère le recourant – selon laquelle Y. _____ aurait pu conserver certains dossiers – provient du rapport A requis par l'ASR à la suite des irrégularités constatées afin de contrôler les autres dossiers traités par le recourant et Y. _____. A. _____ SA y explique que ce dernier a été licencié avec effet immédiat pour justes motifs le 25 avril 2016 et qu'il n'est dès lors pas complètement exclu que certains dossiers aient été en sa possession au moment de son licenciement et qu'il ne les ait jamais restitués ; à ce propos A. _____ SA se réfère à d'éventuels transferts de mandats chez le nouvel employeur de Y. _____. Cette affirmation demeure toutefois vague et ne permet de tirer aucune conclusion précise relative au contenu du dossier B. _____ SA qui ne fait par ailleurs pas l'objet du rapport A, ce d'autant plus que le recourant a lui-même reconnu que son activité d'audit se limitait – pour le moins s'agissant des dossiers traités à la succursale de [...] – à signer les rapports de révision et à poser quelques questions. Compte tenu de ce qui précède, le recourant échoue à démontrer que les documents relatifs à B. _____ SA examinés par l'ASR ne seraient pas complets. Dès lors, son grief ne convainc pas. L'ASR établit dès lors suffisamment et correctement les faits lorsqu'elle constate que les dossiers de travail sont lacunaires.

4.2.3 Le recourant estime au demeurant que l'autorité inférieure ne prend en considération le rapport A qu'à sa charge en le citant très partiellement et en ignorant, d'une part, l'amélioration relevée dans les prestations effectuées en 2015 et 2016 et, d'autre part, l'affirmation selon laquelle la qualité du travail a augmenté depuis le licenciement de Y._____. En outre, il rappelle que ce rapport indique qu'il a fait l'objet de quatre contrôles qualité en 2012, 2013, 2014 et 2017 et que si les deux premiers contrôles ont conclu à des prestations tout juste suffisantes, les deux derniers ont abouti à de bonnes prestations se situant dans la norme A._____ SA. Le rapport y afférent a été mentionné et brièvement résumé par l'ASR dans sa décision. Il ne lui incombait toutefois pas de le citer dans tous ses détails. Il ressort de la décision attaquée que l'ASR a pris ce rapport en considération dans l'évaluation du pronostic relatif au recourant. La question de savoir si l'autorité inférieure a correctement tenu compte du rapport A relève en réalité de l'appréciation des faits plutôt que leur établissement. Cet aspect matériel sera examiné plus bas (cf. infra consid. 6.2.2 et 6.2.3).

4.3 Par conséquent, du point de vue de l'établissement des faits, la décision attaquée ne prête pas le flanc à la critique. Le grief du recourant doit donc être rejeté.

5.

Dans la décision attaquée, l'ASR a retenu que le recourant, en sa fonction de réviseur responsable de B._____ SA, n'a pas documenté et donc pas exécuté ses travaux relatifs à la révision des comptes annuels 2013 et 2014 de dite société et a toléré que Y._____ cosigne les rapports de révision en question, alors même que ce dernier était responsable de la tenue de la comptabilité et des décomptes TVA et déclarations fiscales de cette société pour ces mêmes années. Les révisions des comptes susmentionnés n'ont dès lors respecté ni la Norme suisse sur le contrôle restreint ni les règles d'indépendance figurant au CO ou dans les instructions internes de A._____ SA. Compte tenu également du contrôle qualité interne réalisé par A._____ SA le 15 décembre 2017, l'ASR retient un pronostic défavorable et considère que le recourant n'offre plus la garantie d'une activité de révision irréprochable et ne satisfait plus à la condition de la réputation irréprochable.

5.1

5.1.1 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).

5.1.2 Les notions juridiques indéterminées que constituent la réputation irréprochable ainsi que la garantie d'une activité de révision irréprochable seront 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 ; différents éléments doivent ainsi être pris en compte comme l'intégrité, la droiture, la diligence s'agissant des composantes professionnelles de la réputation ainsi que la considération, l'estime et la confiance pour ce qui est des qualités générales (cf. ATAF 2011/43 consid. 5.1 ss). 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, de même que l'observation du principe de la bonne foi (cf. arrêt du TF 2C_834/2010 du 11 mars 2011 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).

5.1.3 De jurisprudence constante, les impératifs en matière d'indépendance figurent parmi les normes essentielles de la profession de réviseur dont le respect s'avère manifestement déterminant afin de remplir l'exigence d'une réputation irréprochable (cf. arrêt du TAF B-853/2011 du 27 juillet 2012 consid. 4.2 et les réf. cit.). L'indépendance de l'organe de révision est régie par les art. 728 (contrôle ordinaire) et 729 (contrôle restreint) CO qui lui imposent d'être indépendant et de former son appréciation en toute objectivité, précisant que son indépendance ne doit être restreinte ni dans les faits ni en apparence (cf. arrêt du TAF B-4117/2015 du 16 janvier 2017 consid. 3.1.2). Le Tribunal fédéral a eu

l'occasion de répéter à plusieurs reprises que les exigences relatives à l'indépendance de l'organe de révision dans le cadre du contrôle restreint n'ont pas à être interprétées de manière différente que celles du contrôle ordinaire selon l'art. 728 al. 2 CO (cf. arrêts du TF 2C_602/2018 du 16 septembre 2019 consid. 5.2 ; 2C_121/2016 du 14 novembre 2016 consid. 2.3.3; arrêt du TAF B-456/2016 du 19 juillet 2017 consid. 3.4.4). Les seules exceptions à ce principe sont ancrées, d'une part, à l'art. 729 al. 2 CO qui autorise la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations à la société soumise au contrôle – sous réserve de la mise en place de mesures appropriées sur le plan de l'organisation et du personnel en cas de risque de contrôle de son propre travail – et, d'autre part, à l'art. 730a al. 2 CO qui ne prévoit une obligation de rotation pour la personne qui dirige la révision que dans le cas du contrôle ordinaire (cf. arrêt B-456/2016 consid. 3.4.4). Le message confirme ce qui précède (cf. Message 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). Il indique qu'entre le contrôle ordinaire et le contrôle restreint, les exigences en matière d'indépendance sont moins sévères sur un point essentiel : pour répondre à la nécessité qu'ont les PME de s'adresser à un seul prestataire, l'art. 729 al. 2 CO prescrit donc explicitement que la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations à la société soumise à un contrôle restreint sont autorisées. Cependant, dès qu'existe le risque de devoir contrôler son propre travail, l'organe de révision garantira un contrôle sûr en prenant des mesures personnelles et organisationnelles appropriées. Grâce à cette disposition, une seule et même entreprise de révision ou deux sociétés du même groupe d'entreprises peuvent simultanément collaborer à la tenue des comptes et procéder au contrôle restreint de la société, pour autant que la fiabilité du travail soit garantie par des mesures organisationnelles et personnelles adéquates. La tenue de la comptabilité et le contrôle restreint ne peuvent toutefois pas être le fait du même individu ou groupe d'individus. Il appartient à l'organe de révision d'adopter les mesures qui s'imposent sur le plan interne de l'entreprise. Si l'organe de révision collabore à la tenue de la comptabilité ou fournit d'autres prestations qui pourraient l'amener à contrôler son propre travail, il doit, conformément à l'art. 729b al. 1 ch. 3 CO, garantir une totale transparence sur le sujet en incluant une note spécifique dans le rapport de révision (cf. FF 2004 3745, 3801).

5.1.4 Compte tenu de l'objectif poursuivi par la LSR et des 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 irréprochable. 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 (cf. arrêt du TAF B-7186/2017 du 4 février 2019 consid. 3). EXPERTsuisse et Fiduciaire suisse ont établi une Norme relative au contrôle restreint dont la première version publiée en 2008 était en vigueur au moment des faits (ci-après : NCR 2008) et qui a depuis lors été révisée en 2015. Tout d'abord, la NCR 2008 rappelle les principes d'indépendance de l'art. 729 al. 1 et 2 CO. S'agissant de la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations à la société soumise au contrôle, elle précise que la personne ou le groupe de personnes qui collaborent à la tenue de la comptabilité ou à d'autres prestations ne doivent pas participer à la révision. Il est donc exclu de contrôler ses propres travaux. La participation à la tenue de la comptabilité est admise dans la mesure notamment où elle a lieu séparément du contrôle, tant au niveau du personnel que de l'organisation. Par ailleurs, la NCR 2008 contient à son chiffre 7 des dispositions relatives à la documentation du contrôle. Son chiffre 7.1 indique que le réviseur doit consigner par écrit les faits importants démontrant que l'opinion du contrôle est étayée et que le contrôle restreint a été effectué en conformité avec la NCR. Notamment, la planification et les résultats de l'exécution des travaux de contrôle doivent être documentés. Le chiffre 7.2 fournit en particulier une liste des éléments devant se voir consignés par écrit. En font partie les éventuelles considérations relatives à l'indépendance, la compréhension de l'entreprise, des considérations relatives au seuil de matérialité, les résultats d'opérations de contrôle analytiques effectuées dans le cadre de la planification du contrôle, les risques inhérents ainsi que la planification des contrôles qui se fonde sur ces risques, le programme de contrôle avec les différentes opérations de contrôle, les anomalies détectées et les mesures prises pour y remédier, les éléments probants obtenus et leur appréciation par le réviseur.

5.2

5.2.1 En l'espèce, le recourant a, en qualité de réviseur responsable, signé les rapports de révision 2013 et 2014 de B._____ SA. Le recourant conteste l'affirmation de l'ASR selon laquelle les dossiers de travail ne contiennent aucun élément permettant de considérer que l'audit a été planifié et exécuté correctement. Le recourant se défend de cette affirmation en expliquant tout d'abord qu'il n'a pas eu accès aux documents physiques ou électroniques relatifs à B._____ SA remis par A._____ SA à l'autorité inférieure puisqu'il avait déjà été libéré de son obligation de travailler au moment où l'enquête a débuté. Il ne peut donc pas vérifier si les documents à disposition de l'ASR sont les seuls qui existaient au moment des faits. Le recourant affirme que Y._____ avait la responsabilité d'archiver et de classer ces documents et que l'ASR ignore le fait que A._____ SA n'exclue pas que ce dernier n'ait jamais restitué certains dossiers lors de son licenciement immédiat. Simultanément, le recourant affirme lui-même qu'il n'a que très peu travaillé sur le double mandat B._____ SA. Entre 2008 et 2016, il reconnaît qu'en tout 750 heures de travail ont été enregistrées pour l'aspect fiduciaire mais qu'il avait lui-même consacré uniquement deux heures à l'audit. Il précise par ailleurs avoir surtout passé ce temps à la signature des rapports d'audit. Certes, le recourant tente de dégager sa responsabilité en expliquant que la structure mise en place par A._____ SA ne lui permettait pas de faire autrement et qu'il ne disposait ni d'heures ni de budget pour l'audit des doubles mandats (cf. mémorandum du recourant du 2 mai 2017 à l'attention de A._____ SA, p. 3). Cet argument – qui se verra examiné plus avant dans le cadre de l'analyse de la gravité de la faute – s'avère dénué de pertinence dans la question de l'absence de documentation du travail du recourant. Il est suffisamment établi que celle-ci s'avère défailante (cf. supra consid. 4.2.2) et qu'il peut en être déduit que le recourant n'a pas effectué les travaux d'audit adéquats. Au surplus, cette appréciation se voit confirmée sur le vu du peu de temps consacré aux travaux d'audit de la société B._____ SA par le recourant, ce qu'il a lui-même reconnu. Ce faisant, le recourant a violé les dispositions relatives au contrôle restreint, en particulier celles de la NCR 2008, dans le cadre des révisions 2013 et 2014 de B._____ SA.

5.2.2 Le fait que le recourant tolère que Y._____ cosigne les rapports de révision litigieux se révèle en contradiction complète avec les règles d'indépendance relatives au contrôle restreint, notamment celles visant à éviter tout contrôle de son propre travail. En effet, il est établi que Y._____ assumait les tâches fiduciaires dans le cadre des doubles

mandats liés à B._____ SA, notamment l'établissement de la comptabilité, des décomptes TVA et des déclarations fiscales de cette société. Or, le fait que Y._____ cosigne dans ces circonstances les rapports d'audit contredit pour le moins les règles d'indépendance en apparence et permet d'en déduire qu'il a participé aux travaux d'audit et donc contrôlé son propre travail. Le recourant, assumant la responsabilité de l'audit, a toutefois signé ces rapports alors qu'ils étaient contraires aux exigences de l'art. 729 CO. Le recourant se défend en expliquant que seul lui et Y._____ jouissaient du pouvoir de signature à la succursale A._____ SA de [...] et qu'ils ne disposaient d'autre choix que de signer les rapports de révision ensemble. Il affirme en outre que cette situation était connue et voulue de la direction de A._____ SA qui n'a rien fait pour la rectifier ; il y décèle une coresponsabilité de son employeur et considère en conséquence qu'aucun manquement ne peut lui être reproché. Nonobstant, en apposant sa signature aux côtés de celle de Y._____, le recourant ne pouvait ignorer que les exigences légales relatives au contrôle restreint, en particulier l'interdiction du contrôle de son propre travail, se trouvaient violées. Il lui incombait de refuser de signer ces rapports s'il estimait que la structure mise en place ne correspondait pas aux exigences légales. En s'abstenant d'agir de manière responsable, en sa qualité d'expert-réviseur agréé et chargé de l'audit, il a manifestement violé les normes sur le contrôle restreint.

5.3 Il découle de ce qui précède que le recourant n'a pas respecté les règles prévues en matière de contrôle restreint dans le cadre de la révision des comptes 2013 et 2014 de B._____ SA.

6. Il s'agit ensuite d'examiner si le comportement fautif du recourant s'avère suffisamment grave pour remettre en question la garantie d'une activité de révision irréprochable.

6.1 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 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 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).

6.2

6.2.1 En l'occurrence, le recourant estime que l'ASR aurait dû tenir compte du fait qu'il n'aurait pas commis les irrégularités reprochées si le contexte et les circonstances liées à l'organisation interne de A._____ SA, aux directives de cette entreprise, aux particularités de la succursale de [...], aux manquements de Y._____ ainsi qu'à la tolérance de ces dysfonctionnements par la direction de A._____ SA n'avaient pas existé. Or, les violations constatées sont tout d'abord liées au fait que le recourant n'a pas assumé les tâches et la responsabilité incombant à un réviseur responsable résultant de la loi mais également des normes sur le contrôle restreint. En ne documentant pas le travail effectué – lequel fut selon ses propres dires réduit à quelques heures pour la succursale de [...] afin de signer les rapports de révision – et en acceptant de cosigner lesdits rapports avec la personne qui avait établi les comptes, il a clairement violé les règles prévues en matière de contrôle restreint (cf. supra consid. 5.1.3 et 5.1.4). La question de savoir si les directives internes de A._____ SA ont provoqué ou mis en place cette situation et si cette société aurait également dû réagir dépasse l'objet du présent litige et n'a pas à se voir tranchée dans ce contexte. Quoi qu'il en soit, conformément à la jurisprudence, même si les directives internes de A._____ SA devaient s'avérer illégales, leur respect ou leur violation n'aurait pas d'effet sur la question de savoir si des dispositions légales ont été violées (cf. arrêt du TF 2C_163/2014 du 15 janvier 2015 consid. 4.3 ; arrêt du TAF B-3736/2012 du 7 janvier 2014 consid. 4.3). Dans la même ligne, il n'est également pas pertinent de déterminer s'il incombait au recourant, en sa qualité de « partner » de A._____ SA, de tenter de faire modifier lesdites directives internes. L'objet du litige se limite à examiner si le recourant, en sa qualité d'expert-réviseur, a violé les obligations légales qui lui incombait en vertu de son agrément. Or, une éventuelle organisation interne défailante de A._____ SA n'est pas de nature à atténuer les manquements reprochés ni à éliminer leur imputabilité personnelle au recourant.

6.2.2 Dans l'appréciation du pronostic, l'ASR prend en outre en considération le rapport A – lequel fait état de prestations insuffisantes dans plusieurs mandats en 2014 et 2015 dans lesquels le recourant était réviseur responsable – pour qualifier le pronostic de défavorable. Le recourant y décèle une violation de l'arbitraire et estime avoir été jugé de manière partielle et à charge uniquement. Or, il sied de ne pas perdre de vue que l'autorité inférieure a constaté les violations commises sur la base de sa propre analyse du dossier B. _____ SA pour les années 2013 et 2014. Elle affirme ensuite que cela ressort également du rapport A qu'elle prend alors en compte afin d'établir le pronostic relatif au recourant en mettant en balance les éléments positifs – tels que l'absence d'antécédents – et négatifs – dont fait partie ledit rapport. L'ASR ne qualifie pas les reproches qu'il contient comme établis au même titre que les violations relatives à la révision des comptes B. _____ SA. Elle se contente d'affirmer qu'ils corroborent les manquements reprochés et empêchent d'établir un pronostic favorable. Il découle effectivement dudit rapport que des prestations insuffisantes ont été constatées par A. _____ SA dans d'autres mandats ; bien que ce rapport ne suffise pas pour établir d'autres violations que celles constatées en relation avec les rapports de révision de B. _____ SA, il peut néanmoins être retenu que cette analyse ne permet pas d'améliorer le pronostic relatif au recourant.

6.2.3 Il se justifie ensuite d'examiner si des faits favorables au recourant sous l'aspect de sa réputation permettent de modifier ce constat. En premier lieu, le recourant invoque divers documents faisant état de la satisfaction de son employeur à son égard, notamment du versement d'une prime en 2016 et de bons résultats reçus dans le cadre des objectifs et attentes fixés par A. _____ SA. Il invoque également le fait qu'il travaille pour A. _____ SA depuis 2008 et n'a jamais fait l'objet d'aucune critique. Par ailleurs, le recourant rappelle que seuls des manquements dans le cadre de deux révisions en 2013 et 2014 lui sont reprochés, alors qu'il a continué à travailler pour A. _____ SA jusqu'à l'été 2017 sans que son travail et ses compétences ne soient remis en cause. Il note enfin que la décision attaquée ne prend pas en considération sa mise à la retraite le 30 juin 2018 et qu'en conséquence il n'existe aucun risque de récurrence à l'avenir, ni le fait que A. _____ SA ait affirmé dans son rapport du 15 décembre 2017 que la qualité des dossiers a connu une amélioration depuis le licenciement de Y. _____. L'argumentation développée par le recourant échoue à convaincre. En effet, l'absence d'antécédents – au demeurant relevée par l'ASR dans la décision attaquée – doit être appréciée de manière neutre, l'autorité pouvant cependant retenir les circonstances personnelles atténuantes telles que la réparation du

dommage, le rétablissement d'un état conforme au droit ou le caractère unique de la faute (cf. supra consid 6.1 et arrêt B-853/2011 consid. 4.1). Or, de tels éléments font défaut en l'espèce. S'agissant tout d'abord de sa mise à la retraite depuis le mois de juillet 2018, cela ne saurait constituer un élément favorable en sa faveur vu que le recourant conserve la possibilité d'accepter des mandats indépendamment de tout engagement auprès d'un employeur et de sa retraite. Le fait que les reproches formulés par l'ASR ne portent que sur une seule société ne suffit en outre pas à conférer de caractère unique aux fautes commises, celles-ci ayant été constatées sur une période de plusieurs années. Le recourant ne démontre en outre pas qu'il aurait rétabli l'état conforme au droit. Par ailleurs, il considère que l'ASR aurait dû prendre en compte l'amélioration constatée dès 2016 par le rapport A. Il faut reconnaître avec l'autorité inférieure que le rapport A ne permet effectivement pas de déceler d'amélioration substantielle de l'activité du recourant. Certes, plusieurs mandats analysés reçoivent une meilleure note en 2015 puis en 2016 mais dans la grande majorité de ces dossiers le recourant n'apparaît pas ou plus comme réviseur responsable. Il ne saurait donc en tirer un avantage du point de vue de sa réputation. Le recourant invoque également les contrôles qualité effectués sur son travail par A. _____ SA en 2012, 2013, 2014 et 2017, lesquels se voient également mentionnés dans le rapport A qui qualifie les prestations de tout juste suffisantes (note 2) pour les deux premiers alors que les deux derniers ont abouti à de bonnes prestations se situant dans la norme A. _____ SA (note 3). A cet égard, l'ASR explique dans sa réponse que ces contrôles portent en général sur l'examen d'un seul mandat de révision et éventuellement un second si l'analyse du premier mandat révèle des insuffisances. Le dossier démontre que ces contrôles portent effectivement sur un nombre très peu élevé de mandats en comparaison avec ceux mentionnés dans le rapport A, ce qui réduit sensiblement leur représentativité de l'activité du recourant. Tout bien considéré, il découle des documents figurant au dossier que A. _____ SA estime que de nombreux mandats démontrent une gestion critiquable par le recourant. Malgré certains aspects certes positifs, il faut toutefois retenir que les éléments précités ne suffisent pas à contrebalancer les violations observées en relation avec les révisions B. _____ SA et que le pronostic à l'égard du recourant ne peut se qualifier de positif.

6.3 Sur le vu de ce qui précède, il apparaît qu'aucun élément favorable du point de vue de la réputation n'est en mesure de modifier les manquements relevés plus avant (cf. consid. 5). Par conséquent, l'ASR n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation ni violé le droit fédéral en qualifiant les violations

constatées de graves et en retenant que celles-ci sont de nature à mettre en doute la réputation irréprochable du recourant.

7.

Sur le vu des considérants qui précèdent, force est d'admettre que le recourant n'a pas pris au sérieux les exigences légales et réglementaires en matière de contrôle restreint, de la procédure d'audit, de la documentation des travaux effectués et en matière d'indépendance alors qu'il lui incombait, en tant que réviseur responsable de l'audit, de veiller à leur respect et de prendre les mesures nécessaires dans le cas contraire. Compte tenu de la gravité de la faute, il ne peut être attesté en l'état actuel qu'il bénéficie d'une réputation irréprochable et offre la garantie d'une activité de révision irréprochable en tant qu'expert-réviseur. Partant, le retrait de l'agrément prononcé par l'ASR s'avère justifié.

8.

Le recourant invoque la violation de l'interdiction de l'arbitraire. Selon lui, l'autorité inférieure a manifestement fait sienne la position adoptée par A. _____ SA et n'a d'aucune façon examiné l'intérêt personnel de A. _____ SA ni pondéré ses écrits et déclarations.

Selon la jurisprudence, une décision se révèle arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité ; il ne suffit pas qu'une autre solution paraisse concevable, voire préférable ; pour que cette décision soit annulée, encore faut-il qu'elle se révèle arbitraire non seulement dans ses motifs, mais également dans son résultat (cf. ATF 141 III 564 consid. 4.1, 138 III 378 consid. 6.1, 137 I 1 consid. 2.4, 136 I 316 consid. 2.2.2 et les réf. cit.).

En l'espèce, il convient de remarquer que l'autorité inférieure a constaté les violations commises par le recourant suite à sa propre analyse des dossiers de travail relatifs au mandat B. _____ SA (cf. supra consid. 5.2) de sorte qu'il ne peut lui être reproché d'avoir fait sienne l'avis de A. _____ SA. Il en va de même du rapport A, qui n'a été pris en considération que dans le cadre de l'évaluation du pronostic relatif au recourant. S'agissant de la situation interne à A. _____ SA, celle-ci a été prise en compte et écartée à juste titre par l'ASR (cf. supra consid. 6.2). Le courrier rédigé par l'ancien responsable de la région Suisse romande et membre de la direction générale de A. _____ SA – invoqué par le recourant – n'est certes pas mentionné expressément par l'ASR. Il n'en

demeure pas moins qu'elle n'a pas ignoré les arguments du recourant relatifs à l'organisation interne de A._____ SA et son éventuelle coresponsabilité. Ce faisant, elle n'a nullement versé dans l'arbitraire.

La manière de procéder de l'autorité inférieure n'apparaît manifestement aucunement insoutenable et ne heurte d'aucune manière le sentiment de la justice et de l'équité. Partant, la décision ne s'avère nullement arbitraire. Le grief du recourant doit donc être rejeté.

9.

Il reste à examiner la proportionnalité de la mesure de retrait de l'agrément prononcée par l'ASR. Celle-ci qualifie les fautes constatées de graves et considère nécessaire un retrait de l'agrément pour une durée de trois ans afin de rétablir la réputation du recourant. Elle juge cette durée proportionnée au regard de l'ensemble des circonstances. Le recourant déclare que les irrégularités constatées justifient tout au plus un avertissement, compte tenu du fait que la situation a été rétablie et que, si des manquements ont pu être constatés dans les rapports de révision relatifs aux années 2013 et 2014, il s'en est suivi une nette amélioration entre 2015 et 2016, l'ensemble des directives ayant été parfaitement respectées en 2016. Le recourant souligne en outre qu'il s'agit de manquements isolés et que les irrégularités ont eu lieu dans des circonstances particulières dont A._____ SA et Y._____ sont manifestement coresponsables. Sur le vu de sa mise à la retraite et de son retrait de la vie professionnelle en date du 30 juin 2018, compte tenu en outre que les faits remontent à plusieurs années et dans un contexte particulier, le recourant estime que l'intérêt public ne commande pas d'ordonner un retrait de son agrément. Subsidiairement, pour le cas où un retrait devrait s'avérer justifié, le recourant affirme que sa durée devrait se voir réduite à un an au maximum, eu égard à la légèreté de sa faute et au contexte dans lequel il a agi ainsi qu'à la responsabilité organisationnelle et aux directives de A._____ SA.

9.1 Le principe de proportionnalité 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 proportionnalité au sens étroit dont l'examen implique une pesée des intérêts ; cf. ATF 142 I 76 consi. 3.5.1).

9.2

9.2.1 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 de retrait prononcée à l'encontre du recourant s'avère indubitablement apte à atteindre cet objectif.

9.2.2

9.2.2.1 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 à la suite d'une dénonciation. Par conséquent, admettre trop facilement une simple commination de retrait – ou le cas échéant un avertissement écrit – comme mesure appropriée en cas de violation notamment du devoir d'indépendance permettrait en réalité 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. arrêts B-7186/2017 consid. 6.2.2.1 ; B-4117/2015 consid. 4.1.2). Une telle probabilité 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 – dont celles relatives à l'indépendance – et visant à assurer la qualité de leurs prestations (cf. arrêt du TF 2C_709/2012 consid. 4.3).

En l'occurrence, la gravité des manquements signalés porte une sérieuse atteinte à la réputation du recourant ; il a en effet manqué à des exigences se situant pourtant à la base des règles sur le contrôle restreint en ne suivant pas les procédures d'audit applicables dans la révision des comptes de B._____ SA en 2013 et 2014 et en ne respectant pas les règles relatives à l'indépendance de sorte à tolérer qu'un collaborateur ayant participé à la tenue de la comptabilité de B._____ SA prît part à l'audit et signât lesdits rapports en violation de l'interdiction de contrôler

son propre travail. Il a reconnu n'avoir passé en revue les comptes que de manière très superficielle, son activité d'audit se contentant de poser quelques questions et d'apposer sa signature sur les rapports de révision. Ni l'amélioration de la révision des comptes des exercices suivants ni la bonne qualité invoquée par le recourant des travaux relatifs à d'autres révisions ne suffisent à réparer le dommage déjà causé à la réputation du réviseur. Par ailleurs, les défauts organisationnels au sein de A. _____ SA, invoqués par le recourant pour tenter de convaincre qu'il n'avait en fin de compte pas d'autre choix, ne lui sont d'aucun secours sous l'angle de la gravité de sa faute puisque ces éventuels défauts organisationnels ne permettent en tous les cas pas d'éliminer l'imputabilité personnelle des violations constatées (cf. supra consid. 6.2.1). Dans ces circonstances, le prononcé préalable d'une simple 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 2^{ème} phrase LSR ; cf. arrêt B-4251/2012 consid. 5.3.3).

9.2.2.2 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, ceux-ci portant sur des éléments essentiels au contrôle restreint. La durée de trois ans paraît 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. L'écoulement de ce laps de temps devrait permettre au recourant de rétablir la confiance en sa capacité à éviter les situations incompatibles avec les devoirs incombant à l'organe de révision (cf. arrêt 2C_121/2016 consid. 3.2.4), objectif qu'un avertissement écrit ne permet pas de réaliser. Il s'ensuit dès lors que le retrait de l'agrément pour la durée de trois ans ne se révèle pas démesuré dans l'optique du but à atteindre.

9.2.3 En ce qui concerne la proportionnalité au sens étroit, le recourant observe que l'intérêt public ne commande pas de retirer son agrément compte tenu de son départ à la retraite en juillet 2018 et vu que les faits remontent à plusieurs années et se sont produits dans un contexte très particulier. Il y a toutefois 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 trois ans, malgré sa mise à la retraite. Il lui reste en effet loisible de 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.). Ce retrait de l'agrément ne revient pas à le priver de son métier mais le restreint uniquement dans le choix des tâches qu'il peut accepter. Dès lors, son âge n'entre pas en ligne de compte ; sa situation ne diffère en effet pas sensiblement de celle d'une personne plus jeune qui doit renoncer pendant une période déterminée à la prestation de certains services (cf. arrêt B-4117/2015 consid. 4.1.3). Enfin, compte tenu précisément de sa mise à la retraite, il sied de retenir au surplus que le retrait de l'agrément n'aura qu'un impact limité sur sa situation financière.

9.3 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 proportionnalité, repose sur une base légale claire 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 trois ans s'avère justifié, respecte le principe de proportionnalité et ne constitue pas une restriction inadmissible à sa liberté économique.

10.

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, force est 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.

11.

Les frais de procédure comprenant l'émolument judiciaire et les débours sont mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de

procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1^{ère} phrase FITAF).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 3'000 francs, sont mis à la charge du recourant. Ce montant sera compensé par l'avance de frais déjà versée de 3'000 francs dès l'entrée en force du présent arrêt.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (acte judiciaire) ;
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire).

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

Le président du collège :

Le greffier :

Jean-Luc Baechler

Pascal Bovey

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition : 17 juin 2020