

Loris Pellegrini

Rotation du réviseur et de l'auditeur au sein d'un groupe

L'auteur analyse le devoir de rotation du réviseur (révision comptable) et de l'auditeur responsable (audit prudentiel) au sein d'un groupe de sociétés. Après avoir déterminé la nature de cette obligation, il en circonscrit le champ d'application et définit la notion de groupe. Il détaille la portée de l'article 730a alinéa 2 CO au moyen d'une approche nuancée au regard du but poursuivi par le devoir de rotation.

Catégories d'articles : Contributions

Domaines juridiques : Droit économique européen

Proposition de citation : Loris Pellegrini, Rotation du réviseur et de l'auditeur au sein d'un groupe, in : Jusletter 1er novembre 2021

Table des matières

1. Introduction
2. Nature des règles sur la rotation
3. Champ d'application des règles sur la rotation
 - 3.1. Champ d'application personnel
 - 3.2. Champ d'application matériel
4. Notion de groupe
5. Portée des règles sur la rotation au sein d'un groupe
 - 5.1. Approches
 - 5.2. Révision comptable
 - 5.3. Audit prudentiel
6. Conclusion

1. Introduction

[1] Le devoir de rotation impose au réviseur responsable d'un mandat de contrôle ordinaire¹ de renoncer à cette charge après la révision du septième exercice comptable. Il peut reprendre ce même mandat après une interruption d'au moins trois ans. Cette règle, prévue à l'article 730a alinéa 2 CO, s'applique également aux auditeurs responsables² de l'audit prudentiel³ d'institutions financières assujetties à l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers, FINMA.⁴ Cette obligation de rotation repose sur le principe, qu'avec le temps, une certaine relation de confiance s'installe entre le réviseur en charge du mandat de révision et les représentants de l'entreprise dont les comptes sont révisés.⁵ C'est ainsi pour prévenir le risque d'une trop grande familiarité ou d'une confiance excessive susceptible d'affecter l'objectivité, respectivement l'esprit critique du réviseur responsable, qu'une obligation de rotation de ce dernier est instituée.⁶

[2] Lorsqu'une personne est chargée de la révision des comptes ou de l'audit prudentiel d'une société faisant partie d'un groupe, se pose la question de savoir si, à l'échéance du délai de rotation, elle est autorisée à fonctionner au titre de réviseur ou auditeur responsable d'une autre entité du groupe. En d'autres termes, il s'agit de déterminer si les années de révision ou d'audit de sociétés formant un groupe se cumulent ou non. Dans l'affirmative, après sept ans, le réviseur ou l'auditeur responsable ne pourra plus agir à ce titre pour aucune société du groupe. Dans la négative,

¹ Un contrôle ordinaire des comptes annuels et consolidés est exigé pour les sociétés ouvertes au public, les sociétés qui, au cours de deux exercices successifs, dépassent deux des valeurs suivantes : a) total du bilan : CHF 20 millions, b) chiffre d'affaires : CHF 40 millions, c) effectif : 250 emplois à plein temps en moyenne annuelle, ou encore pour les sociétés qui ont l'obligation d'établir des comptes de groupe (art. 727 al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse, Livre cinquième : Droit des obligations, CO, RS 220).

² Dans la présente contribution, le terme « auditeur » est utilisé pour qualifier les personnes effectuant des audits prudentiels alors que celui de « réviseur » qualifie les personnes s'occupant des révisions comptables.

³ L'audit prudentiel consiste à vérifier si les dispositions du droit de la surveillance sont respectées et si les conditions sont réunies pour que ces dispositions continuent de l'être dans un avenir proche (art. 2 al. 1 de l'ordonnance du 5 novembre 2014 sur les audits des marchés financiers, OA-FINMA, RS 956.161).

⁴ Art. 8 al. 1 OA-FINMA, qui renvoie à l'art. 730a al. 2 CO.

⁵ RETO SANWALD/DANIEL HUSER, Rotationspflichten und Abkühlfristen im neuen Revisionsrecht, Cooling-off zum Schutz der Unabhängigkeit der Revisionsstelle, in : L'expert-comptable suisse, 6-7/2009, p. 461.

⁶ Message du Conseil fédéral du 23 juin 2004 concernant la modification du Code des obligations (obligation de révision dans le droit des sociétés) et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (FF 2004 3745 [3804] ; HENRY PETER/EMMANUEL GENEQUAND/FRANCESCA CAVADINI, in : Commentaire Romand, Code des obligations II, 2^{ème} éd., 2017, ad art. 730a CO, ch. 24).

il pourra réviser ou auditer les autres entités du groupe sans limite de temps, pour autant qu'il respecte le délai de rotation pour chacune d'entre elles.

[3] La présente contribution vise à fournir un éclairage sur les règles régissant la rotation du réviseur et de l'auditeur responsable lorsque celui-ci agit au sein d'un groupe de sociétés. Elle déterminera tout d'abord la nature des prescriptions sur la rotation et leur champ d'application personnel et matériel. Elle définira ensuite la notion de groupe. Elle exposera enfin la portée des règles régissant la rotation au sein d'un groupe.

2. Nature des règles sur la rotation

[4] Il s'agit en premier lieu de déterminer la nature des règles sur la rotation. Si elles font partie des dispositions régissant l'indépendance, l'article 728 alinéa 6 CO s'applique (clause de groupe). Celui-ci prévoit que les dispositions relatives à l'indépendance s'étendent également aux sociétés qui sont réunies sous une direction unique avec la société soumise au contrôle ou l'organe de révision. En telle occurrence, le devoir de rotation doit être appréhendé au regard de la notion de groupe et non uniquement pour chacune des sociétés prises individuellement. Dès lors, le délai de rotation de sept ans se calcule de manière consolidée. Dans le cas contraire, il n'existe pas de base légale pour prendre en compte, dans le calcul de la période de rotation, l'activité de révision ou d'audit déployée pour les diverses sociétés constituant le groupe.

[5] La loi s'interprète d'abord selon sa lettre (interprétation littérale). Il faut à cet égard que la compréhension littérale du texte débouche sur une solution matériellement juste. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Aucune méthode d'interprétation n'est privilégiée et il convient de s'inspirer d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme.⁷

[6] Selon l'article 730a alinéa 2 CO, en matière de contrôle ordinaire, la personne qui dirige la révision peut exercer ce mandat pendant sept ans au plus. Elle ne peut reprendre le même mandat qu'après une interruption de trois ans. La lettre de cette disposition ne permet donc pas de statuer sur son appartenance ou non aux règles d'indépendance (interprétation littérale).

[7] Il en va autrement des travaux préparatoires (interprétation historique). Dans son message du 23 juin 2004 relatif à l'obligation de révision dans le droit des sociétés, le Conseil fédéral indiquait qu'une limite de la durée du mandat des personnes dirigeant la révision était nécessaire pour prévenir les risques pouvant résulter d'une trop grande familiarité ou d'une confiance excessive.⁸ Avec cette règle, il envisageait donc de réduire le risque de manque d'indépendance du réviseur responsable. Les travaux parlementaires abondent dans le même sens.⁹ Il en va de même

⁷ ATF 144 V 313 consid. 6.1 et les références citées.

⁸ FF 2004 3745 [3804] (nbp 6).

⁹ Bulletin officiel 2005, Conseil national, n° 87 (interventions d'Adrian Imfeld, Felix Walker, Jost Gross, J. Alexander Baumann et Christoph Blocher [en qualité de conseiller fédéral]); Bulletin officiel 2005, Conseil des États, n° 629 (intervention de Christoph Blocher [en qualité de conseiller fédéral]); Bulletin officiel 2005, Conseil national, n°s 1260 et 1261 (interventions d'Anita Thanei, Daniel Vischer et Didier Burkhalter); Bulletin officiel 2005, Conseil

du but poursuivi par le principe de rotation (interprétation téléologique). Celui-ci vise en effet à éviter les conséquences de l'érosion de l'indépendance due essentiellement à deux facteurs. D'une part, à la relation de confiance se tissant au fil du temps entre le réviseur ou l'auditeur responsable et les dirigeants de l'entreprise soumise à révision ou à audit. D'autre part, à l'assurance excessive du réviseur ou de l'auditeur responsable fondée sur ses bonnes connaissances du fonctionnement de l'entreprise ou à la tendance de celui-ci à vouloir éviter de mettre en lumière des éventuelles erreurs réalisées lors des révisions ou des audits des années antérieures.¹⁰ Ces deux dernières méthodes d'interprétation permettent ainsi de qualifier le devoir de rotation de règle d'indépendance.

[8] Au regard de l'interprétation systématique, l'on constate que le devoir de rotation n'est pas mentionné à l'article 728 CO régissant notamment l'indépendance des personnes participant à la révision ordinaire mais bien à l'article 730a alinéa 2 CO. Cette seule circonstance ne suffit toutefois pas à remettre en cause l'appartenance de cette dernière disposition aux règles d'indépendance. D'une part, les deux précédentes méthodes d'interprétation permettent de qualifier cette dernière disposition de règle d'indépendance. La doctrine partage par ailleurs cette conclusion.¹¹ D'autre part, en terme de légistique, il se justifie de prévoir l'obligation de rotation dans une disposition séparée. A la différence des cas de figure de l'article 728 CO, l'indépendance du réviseur ou de l'auditeur responsable n'est pas affectée en raison de la survenance d'un événement déterminé, ponctuel, mais essentiellement en raison du temps qui passe et de l'évolution des relations professionnelles durant cette période. Son activité devient contraire aux règles d'indépendance au fil du temps sans qu'il ne soit nécessaire qu'un facteur externe vienne perturber le mandat de révision ou d'audit.

[9] L'obligation de rotation constitue dès lors une règle d'indépendance qui s'applique de manière consolidée au regard de l'article 728 alinéa 6 CO. Le délai de rotation doit ainsi être calculé en tenant compte de l'activité de révision et d'audit exercée au sein des diverses entités composant le groupe.

3. Champ d'application des règles sur la rotation

3.1. Champ d'application personnel

[10] Le devoir de rotation s'applique à la personne qui dirige la révision, à savoir le réviseur ou l'auditeur responsable du mandat.¹² Un changement d'employeur ne modifie pas cette obliga-

des Etats, n^{os} 986 et 987 (interventions de Hansheiri Inderkum et Christoph Blocher [en qualité de conseiller fédéral]). Voir aussi avis du Conseil fédéral du 24 novembre 2010 relatif à la motion de l'ancien conseiller national Otto Ineichen déposée au Conseil national le 23 septembre 2010 visant à supprimer ou à modifier l'article 730a al. 2 CO (motion 10.3689).

¹⁰ Parmi d'autres : MANUS WIDMER/RETO SANWALD, *Die Revision*, in : Schweizerisches Privatrecht VIII/10, 2014, ch. 161, et les références citées ; THOMAS U. REUTTER, in : Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5^{ème} éd., 2016, ad art. 730a CO, ch. 7.

¹¹ HENRY PETER/EMMANUEL GENEQUAND/FRANCESCA CAVADINI (nbp 6), ad art. 730a CO, ch. 24 ; THOMAS U. REUTTER (nbp 10), ad art. 730a CO, ch. 7 ; REINHARD OERTLI/ROLF HÄNNI, *Personengesellschaften und Aktiengesellschaft – Vergütungsverordnung*, Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 3^{ème} éd., 2016, ad art. 730a CO, ch. 12 ; RETO EBERLE/DANIEL LENGAUER, *Die Aktiengesellschaft, Revisionsstelle, Art. 727–731a OR*, Zürcher Kommentar, 2016, ad art. 730a CO, ch. 15 ; RETO SANWALD/DANIEL HUSER (nbp 5), p. 461.

¹² RETO EBERLE/DANIEL LENGAUER (nbp 11), ad art. 730a CO, ch. 19.

tion et ne fait donc pas courir un nouveau délai de rotation.¹³ Les autres personnes participant à la révision ou à l'audit ne sont pas concernées par cette disposition légale.¹⁴ Les directives sur l'indépendance d'EXPERTsuisse,¹⁵ applicables aux membres de cette association professionnelle, étendent le champ d'application personnel du devoir de rotation à tous les réviseurs clés en cas de révision ordinaire de sociétés d'intérêt public.¹⁶ Il s'agit de toutes personnes prenant des décisions clés ou portant des jugements importants sur des points significatifs dans le cadre de l'audit des comptes annuels ou consolidés sur lesquels l'entreprise de révision va exprimer une opinion. Sont en particulier cités le réviseur responsable, la personne responsable du contrôle qualité du mandat de révision ou encore les personnes responsables de l'audit des filiales ou divisions importantes.¹⁷

3.2. Champ d'application matériel

[11] L'obligation de rotation concerne les mandats de révision ordinaire et d'audit prudentiel lorsqu'un tel devoir est expressément prévu.

[12] L'article 727 CO énumère les sociétés soumises au contrôle ordinaire. Il s'agit d'une part des sociétés ouvertes au public,¹⁸ des sociétés d'une certaine importance économique¹⁹ et de celles qui ont l'obligation d'établir des comptes de groupe²⁰ (contrôle ordinaire obligatoire). D'autre part, des sociétés dont les actionnaires représentant ensemble au moins 10% du capital-actions exigent un contrôle ordinaire (opting up des actionnaires minoritaires) ou dont les statuts (opting up statutaire) ou une décision de l'assemblée générale (opting up de l'assemblée générale) prévoient un tel contrôle²¹ (contrôle ordinaire volontaire). Les institutions financières assujetties à la FINMA doivent également soumettre leurs comptes annuels et, le cas échéant, leurs comptes de groupe, au contrôle ordinaire en application des diverses lois sur les marchés financiers,²²

¹³ FF 2004 3745 [3805] (nbp. 6); parmi d'autres : HENRY PETER/EMMANUEL GENEQUAND/FRANCESCA CAVADINI, (nbp 6), ad art. 730a CO, ch. 26.

¹⁴ RETO SANWALD/DANIEL HUSER (nbp 5), p. 462 : sans contester le fait que l'« *Engagement Quality Control Reviewer* » (EQCR) ne soit pas soumis au devoir de rotation en application de l'art. 730a al. 2 CO, ces auteurs expliquent en quoi l'indépendance est remise en cause lorsque l'EQCR assume, après plusieurs années passées à cette fonction, la charge de réviseur responsable du même mandat.

¹⁵ Directives sur l'indépendance 2007 d'EXPERTsuisse, version du 29 juin 2017.

¹⁶ Directives sur l'indépendance 2007 (nbp 15), chapitre VI : Activité à long terme pour un client audité, let. B, ch. 3. Hormis pour le réviseur responsable, le délai d'interruption est fixé à deux ans pour les autres réviseurs clés.

¹⁷ Art. 8a des Directives sur l'indépendance 2007 (nbp 15).

¹⁸ Il s'agit des sociétés qui ont des titres de participation cotés en bourse, qui sont débitrices d'un emprunt par obligations ou dont les actifs ou le chiffre d'affaires représentent 20% au moins des actifs ou du chiffre d'affaires des comptes de groupe d'une société ayant des titres de participations cotés en bourse ou étant débitrices d'emprunt par obligations (art. 727 al. 1 ch. 1 CO).

¹⁹ Ce sont les sociétés qui, au cours de deux exercices successifs, dépassent deux des valeurs suivantes : a) total du bilan : CHF 20 millions, b) chiffre d'affaires : CHF 40 millions, c) effectif : 250 emplois à plein temps en moyenne annuelle (art. 727 al. 1 ch. 2 CO).

²⁰ Art. 727 al. 1 ch. 3 CO.

²¹ Art. 727 al. 2 et 3 CO.

²² Les centrales d'émission de lettres de gage (art. 38a al. 2 de la loi du 25 juin 1930 sur l'émission de lettres de gage, LLG, RS 211.423.4); les directions de fonds (pour les fonds de placement qu'elles administrent), les SICAV, les sociétés en commandite de placement collectif, les SICAF, les représentants de placements collectifs étrangers, les fonds de placement administrés, les sociétés immobilières appartenant aux fonds immobiliers ou aux sociétés d'investissement immobilier (art. 126 al. 5 de la loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs de capitaux, Loi sur les placements collectifs, LPCC, RS 951.31); les banques, les groupes bancaires et les conglomérats financiers (art. 18 al. 2 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne, Loi sur les

indépendamment des conditions fixées à l'article 727 CO.²³ Les entreprises FinTech²⁴ ne sont en revanche soumises au contrôle ordinaire que si les conditions de l'article 727 CO sont satisfaites.²⁵ Il en va de même des gestionnaires de fortune et des trustees,²⁶ ainsi que des intermédiaires financiers au sens de l'article 2 alinéa 3 LBA.²⁷ Quant aux « *Limited Qualified Investor Fund* » (L-QIF), type de fonds de placement exclusivement réservé aux investisseurs qualifiés, le projet actuel de modification de la loi sur les placements collectifs prévoit de les soumettre également au contrôle ordinaire.²⁸

[13] Les institutions financières assujetties à la surveillance de la FINMA sont soumises à un audit prudentiel²⁹ pour lequel le devoir de rotation est applicable.³⁰ Il en va également ainsi des gestionnaires de fortune et des trustees soumis à la surveillance courante d'un organisme de surveillance agréé par la FINMA.³¹ Les intermédiaires financiers affiliés à un organisme d'auto-régulation³² sont soumis à la surveillance de cet organisme relative au respect des obligations de diligence en application de la LBA. Aucune norme (loi ou ordonnance) ne prescrit le devoir de rotation de l'auditeur responsable, de sorte que chaque organisme d'autorégulation est libre de l'imposer pour l'audit de ces obligations de diligence.³³ S'agissant des L-QIF, le projet de modification de la loi sur les placements collectifs ne prévoit pas de dispositions en matière de rotation

banques, LB, RS 952.0); les gestionnaires de fortune collective, les directions de fonds, les maisons de titres, les groupes financiers et conglomérats financiers (art. 63 al. 1 let. b de la loi fédérale du 15 juin 2018 sur les établissements financiers, LFin, RS 954.1); les entreprises d'assurance (art. 28 al. 2 de la loi fédérale du 17 décembre 2004 sur la surveillance des entreprises d'assurance, Loi sur la surveillance des assurances, LSA, RS 961.01); les infrastructures des marchés financiers (bourse, système multilatéral de négociation, contrepartie centrale, dépositaire central, référentiel central et système de paiement) et les groupes financiers (art. 84 al. 2 de la loi fédérale du 19 juin 2015 sur les infrastructures des marchés financiers et le comportement sur le marché en matière de négociation de valeurs mobilières et de dérivés, Loi sur l'infrastructure des marchés financiers, LIMF, RS 958.1).

²³ HENRY PETER/EMMANUEL GENEQUAND/FRANCESCA CAVADINI (nbp 6), ad art. 727 CO, ch. 13a.

²⁴ Il s'agit des entreprises innovantes dans le domaine des services financiers (Financial Technology). Plus précisément, ce sont les personnes au sens de l'art. 1b LB.

²⁵ Art. 1b al. 4 let. a et b LB.

²⁶ Art. 32 al. 1 de l'ordonnance du 6 novembre 2019 sur les établissements financiers, OEFin, RS 954.11.

²⁷ Loi fédérale du 10 octobre 1997 concernant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, Loi sur le blanchiment d'argent, LBA, RS 955.0.

²⁸ Art. 118i al. 2 du projet de modification de la loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux (FF 2020 6715 [6720–6721]). Site internet (www.parlement.ch), objet n° 20.062, consulté la dernière fois le 19 octobre 2021.

²⁹ Les centrales d'émission de lettres de gage (art. 38a al. 1 LLG); Les directions de fonds (pour les fonds de placement qu'elles administrent), les SICAV, les sociétés en commandite de placement collectif, les SICAF, les représentants de placements collectifs étrangers, les fonds de placement administrés, les sociétés immobilières appartenant aux fonds immobiliers ou aux sociétés d'investissement immobilier (art. 126 al. 1 LPCC); Les banques, les groupes bancaires et les conglomérats financiers (art. 18 al. 1 LB); les FinTech (art. 1b al. 4 let. c LB); les gestionnaires de fortune collective, les directions de fonds, les maisons de titres, les groupes financiers et conglomérats financiers (art. 63 al. 1 let. a LFin); les entreprises d'assurance (art. 28 al. 1 LSA); les infrastructures des marchés financiers (bourse, système multilatéral de négociation, contrepartie centrale, dépositaire central, référentiel central et système de paiement) et les groupes financiers (art. 84 al. 1 LIMF).

³⁰ Art. 8 al. 1 OA-FINMA. Cette disposition s'applique pour les personnes assujetties à la surveillance de la FINMA (y compris les entreprises FinTech [art. 1b al. 4 let. c LB]).

³¹ L'article 43k al. 3 de la loi fédérale du 22 juin 2007 sur l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers, Loi sur la surveillance des marchés financiers, LFINMA, RS 956.1 renvoie notamment à l'art. 24 al. 4 LFINMA sur lequel repose

l'OA-FINMA. L'art. 8 al. 1 OA-FINMA prévoit l'application du devoir de rotation de l'art. 730a al. 2 CO.

³² Intermédiaires financiers au sens de l'article 2 alinéa 3 LBA (art. 12 let. c LBA).

³³ Infra ch. 28.

de l'auditeur responsable.³⁴ Il précise toutefois que le Conseil fédéral règle les modalités de l'audit.³⁵ L'on peut espérer que les dispositions d'exécution prévoient un renvoi à l'article 730a al. 2 CO.³⁶

4. Notion de groupe

[14] Dans sa teneur actuellement en vigueur, l'article 728 alinéa 6 LSR prévoit que les dispositions relatives à l'indépendance s'étendent également aux sociétés réunies sous une direction unique avec la société soumise au contrôle ou l'organe de révision. La révision du droit de la société anonyme du 19 juin 2020 – qui devrait entrer en vigueur probablement en 2023³⁷ – adapte cette disposition en remplaçant le terme de « direction unique » par celui de « contrôle ». Dans sa nouvelle teneur, cet article prévoit que les règles d'indépendance s'étendent également aux entreprises contrôlées par la société concernée ou qui la contrôlent. Dans son message relatif à dite révision,³⁸ le Conseil fédéral précise que la possibilité de contrôle suffit pour que l'indépendance soit restreinte en apparence et que cette nouvelle formulation est adaptée aux règles relatives à l'obligation d'établir des comptes consolidés au sens de l'article 963 CO. Selon le droit actuellement en vigueur, l'on se réfère déjà à cette dernière disposition pour déterminer les sociétés formant un groupe.³⁹ Il en ira de même à l'avenir. L'existence d'un groupe peut dès lors être établie en se fondant sur les critères posés à l'article 963 alinéa 2 CO.⁴⁰ Ainsi, une personne morale est réputée contrôler une autre entreprise si elle satisfait à l'une des conditions suivantes : 1) elle dispose directement ou indirectement de la majorité des voix au sein de l'organe suprême ; 2) elle dispose directement ou indirectement du droit de désigner ou de révoquer la majorité des membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration ; 3) elle peut exercer une influence dominante en vertu des statuts, de l'acte de fondation, d'un contrat ou d'instruments analogues.

[15] La réglementation sur les marchés financiers comprend également des dispositions sur l'obligation d'établir des comptes consolidés et définit des critères en vue de déterminer l'existence d'un groupe, respectivement d'un conglomérat financier. A titre d'exemple, l'on peut se référer

³⁴ Le Message du Conseil fédéral du 19 août 2020 concernant la modification de la loi sur les placements collectifs (FF 2020 6667 [6698]) précise que l'art. 118i P-LPCC ne renvoie pas à l'art. 24 LFINMA. Or, l'OA-FINMA, dont l'art. 8 al. 1 prévoit l'application du devoir de rotation selon l'art. 730a al. 2 CO, repose précisément sur cette disposition (art. 24 al. 4 LFINMA).

³⁵ Art. 118i al. 6 P-LPCC (nbp 28).

³⁶ L'on notera que si la société d'audit prévoit que le même auditeur responsable est en charge de l'audit de l'institut et du produit financier, la question du calcul consolidé du délai de rotation ne se pose pas.

³⁷ Voir site internet de l'Office fédéral de la justice (<https://www.bj.admin.ch/bj/fr/home/wirtschaft/gesetzgebung/aktienrechtsrevision14.html>), consulté la dernière fois le 19 octobre 2021.

³⁸ Message du Conseil fédéral du 23 novembre 2016 concernant la modification du code des obligations (Droit de la société anonyme) (FF 2017 353 [527/528]).

³⁹ HENRY PETER/EMMANUEL GENEQUAND/FRANCESCA CAVADINI (nbp 6), ad art. 728 CO, ch. 55 ; RETO EBERLE/ DANIEL LENGAUER (nbp 11), ad art. 728 CO, ch. 234 ; MARKUS R. NEUHAUS/DAVID BAUR, in : Basler Kommentar Obligationenrecht II, 5^{ème} éd., 2016, ad art. 963 CO, ch. 13.

⁴⁰ Question laissée ouverte dans l'arrêt du Tribunal administratif fédéral B-456/2016 du 19 juillet 2017 consid. 3.4.1. Cet arrêt est toutefois antérieur à la modification du Code des obligations (Droit de la société anonyme) du 19 juin 2020 (nbp 37).

rer aux normes bancaires.⁴¹ Celles-ci prévoient qu'une banque tient des comptes consolidés aux conditions suivantes : elle contrôle une ou plusieurs entreprises, elle est en mesure d'influencer les activités opérationnelles d'une entreprise de telle manière qu'elle est le bénéficiaire principal de ses avantages économiques ou qu'elle supporte à titre principal les risques liés aux activités opérationnelles d'une autre entreprise.⁴² Sur le plan prudentiel, elles qualifient de groupe deux ou plusieurs entreprises comprenant au moins une banque ou une maison de titres, principalement actives dans le domaine financier, qui forment une unité économique ou lorsque l'on peut supposer, en raison d'autres circonstances, qu'une ou plusieurs entreprises sous surveillance individuelle sont de fait ou juridiquement tenues de prêter assistance à une société du groupe.⁴³

[16] Ces prescriptions n'ont pas pour vocation de régir le devoir de rotation du réviseur ou de l'auditeur responsable. Toutefois, le lien économique sur lequel reposent certains de ces critères peut être une source d'inspiration pour interpréter la notion de groupe dans le cadre de l'analyse du respect des règles d'indépendance et singulièrement de l'obligation de rotation. Au-delà des critères exposés à l'article 963 alinéa 2 CO, le Tribunal administratif fédéral a en effet estimé que le groupe pouvait également être défini au regard des règles d'indépendance en apparence. Ainsi, l'apparence d'une direction unique suffit à retenir l'existence d'un groupe. Tel est en particulier le cas lorsque deux sociétés formellement séparées ont leur siège à la même adresse, disposent de bureaux communs, que le conseil d'administration et la direction sont partiellement composés des mêmes personnes et qu'une grande partie des employés travaille simultanément pour les deux sociétés.⁴⁴

[17] Les exceptions à l'obligation d'établir des comptes consolidés⁴⁵ ou l'exclusion du champ de la surveillance consolidée d'une société d'un groupe par la FINMA⁴⁶ ne sont pas déterminantes pour statuer sur le respect de l'obligation de rotation. D'une part, elles impliquent nécessairement que les critères fondant l'obligation de consolidation ou la surveillance prudentielle consolidée soient remplis et, par voie de conséquence, qu'un groupe existe. D'autre part, les motifs à l'origine des exceptions ou exclusions prévues sont propres aux buts poursuivis par la consolidation comptable (information sur la situation économique globale d'une entreprise)⁴⁷ et la surveillance consolidée (identification des risques de groupe et de leurs effets sur un établissement autorisé et prise de mesures appropriées).⁴⁸ Ils diffèrent de celui du devoir de rotation qui vise à assurer l'indépendance suffisante du réviseur ou de l'auditeur responsable.

⁴¹ S'agissant des autres normes, l'on peut notamment citer la LEFin. Elle régit les gestionnaires de fortune, les trustees, les gestionnaires de fortune collectives, les directions de fonds et les maisons de titres. Celle-ci renvoie aux règles bancaires concernant l'établissement des comptes (art. 47 LEFin) et ainsi aux règles de consolidation. En matière prudentielle, elle prévoit une définition analogue du groupe financier à celle prévue en matière bancaire (art. 49 al. 1 LEFin).

⁴² Art. 34 al. 1 de l'Ordonnance du 30 avril 2014 sur les banques et les caisses d'épargne, Ordonnance sur les banques, OB, RS 952.02, en lien avec les articles 6 et 6b LB.

⁴³ Art. 3c al. 1 LB. Voir aussi art. 21 OB.

⁴⁴ Arrêts du Tribunal administratif fédéral B-5431/2013 du 17 novembre 2014 consid. 4.2.3, B-456/2016 du 19 juillet 2017 consid. 3.4.2.

⁴⁵ Art. 963a CO et 35 OB.

⁴⁶ Art. 23 al. 2 OB.

⁴⁷ HENRI TORRIONE/AURÉLIEN BARAKAT, Commentaire Romand, Code des obligations II, 2^{ème} éd., 2017, ad art. 963 CO, ch. 5.

⁴⁸ Site internet de la FINMA (<https://www.finma.ch/fr/surveillance/banques-et-maisons-de-titres/>), consulté la dernière fois le 19 octobre 2021.

5. Portée des règles sur la rotation au sein d'un groupe

[18] L'obligation de rotation doit être appréhendée de manière consolidée.⁴⁹ Le délai de rotation se calcule dès lors en tenant compte de l'activité de révision et d'audit exercée au sein des diverses entités composant le groupe. Se pose cependant la question de savoir jusqu'où s'étend cette obligation au sein d'un groupe.

5.1. Approches

[19] Une approche stricte conduit à retenir l'ensemble des sociétés formant un groupe indépendamment du but spécifique poursuivi par le devoir de rotation. Ainsi, toutes les filiales et sous filiales suisses ou étrangères soumises au contrôle ordinaire devraient être prises en compte dans le calcul du délai de rotation lorsque les conditions de l'article 963 CO sont remplies. Cette approche a l'avantage de la simplicité, voire de la sécurité juridique, puisqu'il suffit d'établir l'existence d'un groupe et des sociétés soumises au contrôle ordinaire au sein de celui-ci. Elle est toutefois incohérente au regard du but de l'obligation de rotation. Il n'est par exemple pas aisé de voir en quoi l'objectivité du réviseur des comptes d'une filiale pourrait être affectée lorsque, après avoir révisé sept exercices comptables, il révisé les comptes d'une autre filiale du groupe, active dans un autre secteur d'activité, se trouvant dans un autre pays et dirigée par des personnes différentes. En telle hypothèse, il est en effet difficile d'établir le risque d'une trop grande familiarité ou d'une confiance excessive du réviseur responsable.

[20] Une approche plus nuancée du devoir de rotation au sein d'un groupe met l'accent sur le but de cette obligation. Doit ainsi être déterminé, dans chaque cas particulier, s'il existe des éléments de fait suffisants pour justifier le risque de perte d'objectivité du réviseur ou de l'auditeur responsable. Il ne s'agit pas de redéfinir la notion de groupe mais bien plutôt d'interpréter la clause de groupe (art. 728 al. 6 CO) en tenant compte du but poursuivi par l'obligation de rotation que cette disposition entend déployer à l'ensemble des sociétés constituant le groupe. Concrètement, cela signifie que l'activité de révision ou d'audit pour une filiale ne sera prise en compte dans le calcul du délai de rotation que si une trop grande familiarité du réviseur ou de l'auditeur responsable avec le « *Management* »⁵⁰ d'une entité ou une confiance excessive de ce dernier en raison de ses bonnes connaissances de la société peuvent être démontrées. Cette approche est certes plus complexe dans son application que la précédente. Elle a toutefois l'avantage de circonscrire le champ d'application du devoir de rotation de telle sorte que l'on puisse encore appréhender le risque de conflit d'intérêt du réviseur ou de l'auditeur responsable.

[21] Cette dernière approche devrait être privilégiée. Les articles 728 alinéa 6 CO (clause de groupe) et 730a alinéa 2 CO (obligation de rotation) régissent tous les deux l'indépendance du réviseur responsable. La différence entre ces deux dispositions réside dans le fait que la première se limite à prescrire l'extension des règles d'indépendance à toutes les sociétés du même groupe. Au contraire, la seconde règle une situation spécifique remettant en cause l'indépendance du réviseur responsable. Dans la confrontation de ces deux normes, l'objectif poursuivi par la seconde doit prévaloir sur la première. En effet, il ne se justifie pas d'étendre une règle à l'ensemble des

⁴⁹ Supra ch. 9.

⁵⁰ Le terme « *Management* » fait référence à l'organe supérieur de direction ou d'administration. Pour une société anonyme, il s'agit du conseil d'administration (art. 716a CO) et, le cas échéant, de la direction (art. 716b CO).

sociétés d'un groupe lorsque son application à l'une de ces sociétés ne peut s'expliquer par son but. Par ailleurs, l'approche nuancée correspond certainement davantage à la volonté du législateur qui entendait limiter le risque d'une trop grande familiarité du réviseur responsable avec le « *Management* » de l'entreprise ou d'une confiance excessive fondée sur ses bonnes connaissances du fonctionnement de celle-ci.

[22] En application de l'approche nuancée, les entreprises d'un groupe devront être prises en compte dans le calcul du délai de rotation notamment dans les situations suivantes :⁵¹

i) lorsque les dirigeants des entités concernées d'un groupe sont majoritairement identiques durant la période déterminante. En tel cas, le risque d'une trop grande familiarité est évident et suffit à justifier un calcul consolidé du délai précité ; ii) lorsque les entreprises considérées sont actives dans le même secteur d'activité impliquant une gestion interne et/ou l'application de règles comptables ou prudentielles similaires. Ici, le risque d'une confiance excessive du réviseur ou de l'auditeur responsable est important ; iii) dans une relation verticale (mère – fille), le risque du réviseur ou de l'auditeur responsable de vouloir éviter de mettre en lumière d'éventuelles erreurs réalisées lors des révisions ou des audits des années antérieures peut également se matérialiser.⁵² En effet, lorsqu'il a révisé ou audité les comptes consolidés, respectivement le respect des prescriptions légales au niveau du groupe, il pourrait devoir faire face à un conflit d'intérêt important s'il révisait ou auditaient ensuite une filiale significative du groupe ou inversement.

5.2. Révision comptable

[23] En matière de révision comptable, lorsque les entités du groupe ont été déterminées selon l'approche nuancée, seules celles faisant l'objet d'un contrôle ordinaire demeurent pertinentes au regard de l'article 730a alinéa 2 CO. Les dispositions régissant l'indépendance, dont fait partie le devoir de rotation, s'appliquent certes de manière consolidée. Celles qui sont spécifiques au contrôle ordinaire ne sauraient toutefois pas être étendues aux filiales du groupe soumises au contrôle restreint.⁵³ Cela résulte déjà de la lettre claire de l'article 730a alinéa 2 CO qui ne prescrit pas de rotation du réviseur responsable pour un tel contrôle. En outre, une telle interprétation irait à l'encontre de la volonté du législateur. Dans son message du 23 juin 2004 relatif à l'obligation de révision dans le droit des sociétés, le Conseil fédéral a exposé – ce qui n'a pas été remis en cause dans les discussions parlementaires – que seule la société tenue d'établir des comptes de groupe était soumise au contrôle ordinaire, les autres sociétés du groupe incluses dans le périmètre de consolidation n'étant pas soumises à cette obligation.⁵⁴ En outre, il a clairement précisé que le contrôle restreint n'est pas affecté par le devoir de rotation.⁵⁵ C'est donc sciemment et malgré l'existence de conflits d'intérêts auxquels peut être confronté le réviseur responsable qu'il a été décidé de ne pas imposer un devoir de rotation pour la révision des comptes de sociétés soumises au contrôle restreint. Enfin, la clause de groupe de l'article 728 alinéa 6 CO peut étendre le champ d'application des règles d'indépendance, singulièrement du devoir de rotation, aux di-

⁵¹ Il ne s'agit pas d'une liste exhaustive des cas de figure à prendre en compte.

⁵² Voir supra ch. 7.

⁵³ Contra : MANUS WIDMER/RETO SANWALD (nbp 10), ch. 156.

⁵⁴ FF 2004 3745 [3788] (nbp 6).

⁵⁵ FF 2004 3745 [3805] (nbp 6). Voir aussi arrêt du Tribunal administratif fédéral B-3781/2018 du 8 juin 2020 consid. 5.1.3 et les références citées).

verses sociétés d'un groupe. Elle ne saurait toutefois créer une nouvelle obligation qui, aux termes de la loi, n'existe pas à l'égard de l'entité prise individuellement, respectivement a été expressément exclue. Cet article ne constitue dès lors pas une base légale suffisante pour cela. Ainsi, aucun devoir de rotation n'étant imposé par la loi à l'égard d'une société soumise au contrôle restreint, l'intégration de cette société au sein d'un groupe ne saurait changer la situation.

[24] Dans ces conditions, le réviseur responsable des comptes d'une société faisant partie d'un groupe peut, après avoir révisé sept exercices comptables de celle-ci, réviser ensuite (sans interruption) les comptes d'une autre filiale du groupe soumise au contrôle restreint sans violer son devoir de rotation. Le réviseur responsable ne pourra en revanche pas sans autre reprendre le mandat de révision de la première société révisée après une interruption de trois ans.⁵⁶ Celle-ci vise à rétablir une distance suffisante entre le réviseur responsable et le « *Management* » de l'entreprise révisée ainsi qu'une confiance pouvant être qualifiée de normale – et non plus excessive – en lien avec le mandat de révision. Ne plus être en charge de celui-ci n'est pas suffisant.⁵⁷ Il faut encore que l'activité exercée par le réviseur responsable concerné au sein des autres entités du groupe ne remette pas en cause le but poursuivi par cette interruption. Il ne peut pas être atteint si la filiale du groupe soumise au contrôle restreint remplit les critères exposés dans l'approche nuancée exposée ci-avant.⁵⁸ En conséquence, l'activité exercée au sein de celle-ci n'est pas interruptive car elle ne permet pas de rétablir à un niveau acceptable le risque de perte d'objectivité du réviseur responsable. Il ne pourra donc pas reprendre le mandat de révision de la société précédente ni d'ailleurs celui d'une autre société du même groupe remplissant également les critères précités. Lorsque la filiale du groupe soumise au contrôle restreint ne remplit pas lesdits critères, rien n'empêche le réviseur responsable de reprendre le mandat de révision de la société précédente ou celui d'autres filiales du même groupe à l'échéance du délai de trois ans.

[25] L'on peut également envisager le cas de figure où le réviseur responsable intervient pour la première fois au sein d'un groupe en révisant les comptes d'une filiale soumise au contrôle restreint. Si, après sept exercices comptables, il réviser ensuite (sans interruption) les comptes d'une autre entité du groupe soumise au contrôle ordinaire remplissant les critères de l'approche nuancée précitée, il viole son devoir de rotation. A l'égard de la première société, il n'existe pas de devoir de rotation, celle-ci étant soumise au contrôle restreint. Cependant, un tel devoir existe à l'égard de la seconde société pour laquelle le délai de rotation doit être calculé de manière consolidée. Cela implique de tenir compte de l'ensemble de l'activité de révision exercée au titre de réviseur responsable pour les entités du groupe entrant en considération. Or, conformément au but poursuivi par le devoir de rotation, l'activité exercée au sein d'une filiale soumise au contrôle restreint doit être prise en compte dans la mesure où cette dernière remplit les critères précités.⁵⁹

[26] Un autre point à traiter concerne les sociétés se soumettant volontairement à un contrôle ordinaire. L'article 727 CO distingue les sociétés astreintes obligatoirement au contrôle ordinaire de celles qui peuvent volontairement se soumettre à ce type de contrôle.⁶⁰ Se pose dès lors la

⁵⁶ Pour rappel, l'article 730 al. 2 CO prévoit que le réviseur responsable peut reprendre le même mandat après une interruption de trois ans.

⁵⁷ À titre d'exemple : interdiction d'agir en qualité de « réviseur de paille », « *concurring review partner* » ou encore « *Engagement Quality Control Reviewer* » (THOMAS U. REUTTER (nbp 10), ad art 730a CO, ch. 7 ; RETO SANWALD/DANIEL HUSER (nbp 5), p. 462).

⁵⁸ Supra ch. 20 et 21.

⁵⁹ Supra ch. 22.

⁶⁰ Supra ch. 12.

question de savoir si le devoir de rotation s'applique également en cas de soumission volontaire au contrôle ordinaire. Aux termes de l'article 730a alinéa 2 CO, ce devoir s'applique en matière de contrôle ordinaire. La lettre de cette disposition ne limite pas expressément le devoir de rotation aux mandats de révision ordinaire obligatoire. Dans son message du 23 juin 2004 relatif à l'obligation de révision dans le droit des sociétés, le Conseil fédéral⁶¹ n'a pas voulu que les sociétés se soumettant volontairement au contrôle ordinaire doivent nécessairement appliquer tous les principes régissant ce type de contrôle mais plutôt qu'elles soient libres d'en établir certaines modalités.⁶² Ainsi, un contrôle ordinaire volontaire peut, par exemple, être exécuté par un réviseur agréé en lieu et place d'un expert-réviseur agréé.⁶³ Par ailleurs, les principes du contrôle ordinaire ne trouvent application qu'à titre subsidiaire,⁶⁴ sauf disposition contraire prévue dans la demande d'opting up des actionnaires minoritaires, les statuts ou la décision de l'assemblée générale. Dans ces conditions, rien n'empêche les sociétés soumises volontairement au contrôle ordinaire de déroger à l'obligation de rotation du réviseur responsable.⁶⁵ Cette dérogation doit cependant être clairement prévue dans l'un des actes générateurs de l'opting up précités.⁶⁶ A défaut, l'article 730a alinéa 2 CO s'appliquera. Il appartiendra ainsi au réviseur responsable de s'informer sur ce point afin, le cas échéant, de pouvoir correctement calculer le délai de rotation de sept ans.

5.3. Audit prudentiel

[27] L'auditeur responsable respectera le devoir de rotation lorsqu'il audite une institution financière assujettie à la surveillance de la FINMA⁶⁷ ou affiliée à un organisme de surveillance.⁶⁸ Les réflexions exposées plus haut – singulièrement le chiffre 5.1 – sont aussi applicables à l'audit prudentiel. Par ailleurs, il tiendra compte, dans le calcul du délai de rotation, également de l'activité de réviseur responsable des comptes exercée au sein d'une entité du groupe déterminée selon l'approche nuancée.

[28] Les auditeurs responsables d'intermédiaires financiers affiliés à un organisme d'autorégulation (OAR) ne doivent respecter l'obligation de rotation que dans la mesure où l'organisme le

⁶¹ FF 2004 3745 [3788] (nbp 6). Voir sur ce point RETO EBERLE/DANIEL LENGAUER (nbp 11), ad art. 727 CO, ch. 110 (en particulier nbp 186).

⁶² KARIM MAIZAR/ROLF WATTER, in : Basler Kommentar Obligationenrecht II, 5^{ème} éd., 2016, ad art. 727 CO, ch. 30–33 et les références citées ; RETO EBERLE/DANIEL LENGAUER (nbp 11), ad art. 727 CO, ch. 103 et 104.

⁶³ FF 2004 3745 [3788] (nbp 6).

⁶⁴ FF 2004 3745 [3788] (nbp 6).

⁶⁵ RETO EBERLE/DANIEL LENGAUER (nbp 11), ad art. 727 CO, ch. 119.

⁶⁶ Dans le cadre d'opting up statutaire (sans dérogation au devoir de rotation), l'assemblée générale de la société peut décider de déroger au devoir de rotation de l'art. 730a al. 2 CO par exemple lors de la reconduction de l'organe de révision. RETO EBERLE/DANIEL LENGAUER (nbp 11), ad art. 727 CO, ch. 130 ; KARIM MAIZAR/ROLF WATTER (nbp 55), ad art. 727/727a CO, ch. 30 : ces auteurs précisent que les dérogations à la réglementation légale ne doivent pas nécessairement être prévues dans les statuts de la société.

⁶⁷ Supra ch. 13 (nbp 30).

⁶⁸ Supra ch. 13 (nbp 31). L'on notera que seuls deux sur les cinq organismes de surveillance autorisés par la FINMA prévoient une règle régissant la rotation dans leur réglementation interne. L'Organisme de surveillance des instituts financiers OSIF prescrit l'obligation de la société d'audit de respecter l'article 730a CO dans le contrat d'agrément et de surveillance liant cette dernière à cet organisme de surveillance. Quant à FINcontrol Suisse AG, elle se réserve le droit de requérir la rotation de l'auditeur responsable et de la société d'audit. La liste des organismes de surveillance autorisés par la FINMA se trouve sur son site internet (<https://www.finma.ch/fr/finma-public/etablisements-personnes-et-produits-autorises/>), consulté la dernière fois le 19 octobre 2021.

prévoit.⁶⁹ La grande majorité des onze organismes reconnus à ce titre par la FINMA⁷⁰ n'ont pas prévu, dans leur réglementation, de prescriptions en matière de rotation de l'auditeur responsable. L'on notera toutefois que l'un d'eux, le « *Verein zur Qualitätssicherung von Finanzdienstleistungen VQF* », se réserve le droit de requérir la rotation de l'auditeur responsable.⁷¹ L'organisme tessinois, « *Organismo di Autodisciplina dei Fiduciari del Cantone Ticino OAD FCT* », impose aux auditeurs le respect des standards d'indépendance établis par les associations suisses.⁷² Tombent ainsi dans cette catégorie les directives sur l'indépendance d'EXPERTsuisse. Celles-ci font référence au devoir de rotation prévu à l'article 730a alinéa 2 CO, de sorte que, par ce double renvoi, l'on devrait pouvoir retenir l'application de cette disposition aux auditeurs responsables fonctionnant au sein de l'OAD FCT.

[29] En l'absence de prescription en matière de rotation, l'auditeur responsable n'est soumis à aucune obligation dans ce domaine.⁷³ Les considérations relatives au contrôle restreint exposées ci-avant⁷⁴ s'appliquent cependant *mutatis mutandis* à l'auditeur responsable d'une entité d'un groupe lorsque celui-ci comprend une institution financière assujettie à la surveillance de la FINMA ou affiliée à un organisme de surveillance. Ainsi, si un groupe comprend par exemple une banque ou un gestionnaire de fortune ainsi qu'un intermédiaire financier affilié à un OAR n'imposant aucune obligation de rotation, l'auditeur responsable de l'audit prudentiel de la banque ou du gestionnaire de fortune pourra, après le septième audit prudentiel, auditer l'intermédiaire financier affilié à l'OAR (audit du respect des obligations de diligence en matière de blanchiment d'argent). Il ne pourra en revanche pas reprendre le mandat d'audit de l'institution financière précédente après une interruption de trois ans lorsque l'intermédiaire financier affilié à l'OAR remplit les critères de l'approche nuancée susmentionnée.⁷⁵

[30] L'analyse du devoir de rotation est cependant facilitée dans certaines circonstances. Lorsqu'un intermédiaire financier affilié à un OAR est une société suisse d'un groupe d'intermédiaire financier au sens de l'article 2 alinéa 2 lettres a à d^{ter} LBA⁷⁶, la FINMA peut prévoir que le rapport d'audit du groupe atteste du respect des obligations de diligence de celui-ci.⁷⁷ Dans ce cas, l'auditeur responsable de l'audit prudentiel du groupe doit également contrôler le respect des obligations de diligence de l'intermédiaire financier affilié à l'OAR. Les deux activités étant de la responsabilité de la même personne, la question du calcul consolidé du délai de rotation ne se pose pas. Il en va de même des gestionnaires de fortune et des trustees faisant partie d'un groupe

⁶⁹ Supra ch. 13.

⁷⁰ La liste des organismes d'autorégulation reconnus par la FINMA se trouve sur son site internet (<https://www.finma.ch/fr/finma-public/etablisements-personnes-et-produits-autorises/>), consulté la dernière fois le 19 octobre 2021.

⁷¹ Art. 8 al. 3 du « *Aufsichtskonzept der Selbstregulierungsorganisation nach Geldwäschereigesetz, VQF Verein zur Qualitätssicherung von Finanzdienstleistungen in Sachen Bekämpfung der Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung* », état au 30 mars 2021.

⁷² Art. 3 al. 2 du « *Regolamento di sorveglianza dell'OAD FCT* », entré en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Site internet de cet organisme (<http://www.oadfct.ch/Regolamenti/>), consulté la dernière fois le 19 octobre 2021.

⁷³ Selon MANUS WIDMER/RETO SANWALD (nbp 10), ch. 170, l'exécution d'un mandat de révision par le même réviseur responsable durant trop longtemps pourrait contrevenir aux règles d'indépendance.

⁷⁴ Supra ch. 23 à 25.

⁷⁵ Supra chapitre 5.1.

⁷⁶ Il s'agit par exemple des banques, des gestionnaires de fortune, des trustees, des directions de fonds, des institutions d'assurance ou encore des maisons de titres.

⁷⁷ Art. 26a LBA.

financier. La FINMA peut en effet prévoir que la surveillance courante soit exercée exclusivement dans le cadre de la surveillance du groupe.⁷⁸

6. Conclusion

[31] Le devoir de rotation ne saurait être appréhendé uniquement au regard de la seule société révisée ou auditée lorsque celle-ci fait partie d'un groupe. Lorsque certains critères sont satisfaits, le calcul du délai de rotation de sept ans doit s'effectuer de manière consolidée, ce qui implique de tenir compte de l'activité exercée au sein des autres entités du même groupe. Le réviseur ou l'auditeur responsable sera donc bien avisé de circonscrire minutieusement le groupe auquel appartient la société dont il est en charge du mandat et de tenir un décompte exact des activités exercées auprès de chacune des sociétés du groupe (révision comptable et audit prudentiel). Il n'oubliera pas, qu'à certaines conditions, le délai d'interruption de trois ans ne court pas, même si l'autre entité du groupe pour laquelle il a assumé la charge de réviseur ou d'auditeur responsable n'est pas soumise à l'obligation de rotation.

LORIS PELLEGRINI, avocat, LLM banque et finance, Avocat au sein du Service de droit pénal du Département fédéral des finances.

L'auteur s'exprime en son propre nom et émet sa propre opinion. Ces propos ne lient en aucun cas son employeur actuel ou précédent.

⁷⁸ Art. 61 al. 1 LEFin et 83 al. 1 OEFin. La FINMA a publié une liste des sociétés de groupe dont elle assure la surveillance. Site internet de la FINMA (<https://www.finma.ch/fr/autorisation/gestionnaires-de-fortune-et-trustees/>), consulté la dernière fois le 19 octobre 2021.