

## نصوص عامة

مرسوم رقم 2.18.454 صادر في 23 من ربيع الآخر 1441 (20 ديسمبر 2019) بتطبيق مدونة الواجبات المهنية  
لهيئة الخبراء المحاسبين

رئيس الحكومة،

بناء على القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.92.139 بتاريخ 14 من رجب 1413 (8 يناير 1993) ولاسيما المادة 24 ؛  
وباقتراح من المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين ؛  
وبعد المداولة في مجلس الحكومة المنعقد في 9 ربيع الأول 1441 (7 نوفمبر 2019)،  
رسم ما يلي :

## المادة الأولى

يتم العمل بمدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين كما هي ملحقمة بهذا المرسوم.

## المادة الثانية

يدخل هذا المرسوم حيز التنفيذ ابتداء من تاريخ نشره بالجريدة الرسمية.

وحرر بالرباط في 23 من ربيع الآخر 1441 (20 ديسمبر 2019).

الإمضاء : سعد الدين العثماني.

وقعه بالعطف :

وزير الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة،

الإمضاء : محمد بنشعبون.

\*

\* \*

## هيئة الخبراء المحاسبين

### مدونة الواجبات المهنية

#### مطابق لمدونة الواجبات المهنية للاتحاد الدولي للمحاسبين 2009

##### تقديم

انضمت هيئة الخبراء المحاسبين إلى عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في شهر غشت من سنة 2004. ويهدف هذا الاتحاد، الذي يضم 173 منظمة مهنية تمثل 129 بلدا، بالخصوص إلى خدمة الصالح العام ومواصلة دعم مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم.

وفي سنة 2009، أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مدونة لأخلاقيات المهنة توظف عمل المهنيين عبر العالم. ويتعين على المؤسسات المنضوية تحت لواء هذا الاتحاد تطبيق قواعد لا تقل صرامة عن تلك المنصوص عليها بهذه المدونة. غير أنه في حالة مخالفة إحدى قواعد هذه المدونة للنصوص التشريعية أو التنظيمية الجاري بها العمل، فإن تطبيق باقي قواعد المدونة يظل ملزما.

الأخلاقيات هي مجموع الواجبات والقواعد المطبقة على كل عضو من أعضاء هيئة الخبراء المحاسبين والتي تنظم العلاقات المهنية وتضبط معايير السلوك المهني للخبراء المحاسبين وكذا المبادئ المطبقة على ممارسة مهامهم.

تتألف مدونة الواجبات المهنية، بكيفية منظمة، من القواعد العليا المؤسسة لهوية المهنة وللممارسة المهنية والتقدير المتبادل بين الزملاء في المهنة. وتشكل هذه القواعد ميثاقا حقيقيا يعترف به الخبراء المحاسبون ويتقيدون به، بالنظر إلى الرؤية المشتركة التي تجمعهم من حيث الولاء للمهنة ومتطلبات التزاماتهم. ويحافظ هذا التقيد على قيمة الثقة في المهنة وعلى المستوى الرفيع لجودة مهام المهنيين.

وتتميز مهام الخبير المحاسب، علاوة على الكفاءة، بكونها مقرونة بالاستقلالية والشفافية اللتين تضمنهما مدونة الواجبات المهنية، مما يعد رهانا بالغ الأهمية من أجل تطوير مهام جديدة وجذب كفاءات أخرى والتطوير الجماعي لأنشطة المهنة.

وقد صادق المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين، خلال جلسته المنعقدة في 12 نونبر 2013 على

مدونة الواجبات المهنية للاتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 2009. وتتضمن المدونة ثلاثة أجزاء:

يحدد الجزء الأول المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة المطبقة على الخبراء المحاسبين، ويقترح إطاراً مفاهيمياً يلزم به مهنيو المحاسبة من أجل:

أ- تحديد المخاطر التي من شأنها أن تخل بالتقيد بالمبادئ الأساسية؛

ب- تقييم أهمية هذه المخاطر؛

ت- تفعيل التدابير الوقائية، عند الاقتضاء، التي تمكن من القضاء على المخاطر أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وتعتبر التدابير الوقائية لازمة إذا ارتأى المهني أن المخاطر لم تبلغ المستوى الذي يستنتج منه شخص آخر عاقل ومضطلع، بعد تقييم كل الحقائق والظروف التي اطلع عليها المهني المحاسب في لحظتها، أن هذه المخاطر لا تخل بالتقيد بالمبادئ الأساسية.

يتعين على الخبير المحاسبي اللجوء إلى تقديره المهني عند تفعيل الإطار المفاهيمي السالف الذكر.

ويحدد الجزآن "ب" و "ج" كيفية تطبيق الإطار المفاهيمي في بعض الحالات، ويقدمان أمثلة للتدابير الوقائية الكفيلة بالاستجابة للملاءمة للمخاطر التي قد تخل بالتقيد بالمبادئ الأساسية، كما يصفان حالات تنعدم فيها تدابير وقائية لمعالجة هذه المخاطر، وبالتالي يجب تفادي الظروف والعلاقات التي قد تسببها.

يتعين على الخبير المحاسب التقيد بالمبادئ الأساسية المنصوص عليها في مدونة القواعد المهنية للاتحاد الدولي للمحاسبين الآتي بيانها:

أ. الاستقامة – أن يكون المحاسب مستقيماً وصادقاً في جميع علاقاته المهنية وفي علاقات أعماله.

ب. الحياد – ألا يترك أي حكم جاهز أو تضارب في المصالح أو تأثير غير لائق من الغير يعلو على تقديره المهني.

- ج. الكفاءة والعناية المهنتين – أن يحافظ على معارفه وكفاءته المهنية في المستوى المطلوب لتمكين زبونه أو مشغله من خدمات مهنية جيدة تشمل أحدث التطورات في المهنية والتشريعية والتقنية، إضافة إلى العناية اللازمة وفقا للضوابط التقنية والمهنية الجاري بها العمل.
- د. السرية – أن يتقيد بالطابع السري للمعلومات المحصل عليها في إطار علاقاته المهنية وعلاقات الأعمال وبالتالي، عدم إفشاء أي معلومة من هذه المعلومات للغير دون الحصول على إذن خاص ملائم، ماعدا في حالة وجود حق أو التزام قانوني أو مهني بذلك. كما لا يجوز له استخدام هذه المعلومات لمصلحته الشخصية أو لمصلحة الغير.
- هـ. السلوك المهني – أن يتقيد بالتشريعات والتنظيمات المعمول بها ويتجنب أي تصرف من شأنه أن يمس بسمعة المهنة.

وقد فصلت هذه المبادئ تفصيلا دقيقا في مدونة قواعد السلوك الأخلاقي للاتحاد الدولي للمحاسبين . غير أن ديباجة هذه المدونة قد نصت على أنه في حالة توفر بعض الدول على قواعد أو توصيات تختلف عن مقتضيات المدونة المذكورة، يتعين إخبار الخبراء المحاسبين المنتمين لهذه الدول بهذه الاختلافات والامتثال للقواعد والتوصيات الأكثر صرامة، إلا إذا نصت القوانين أو الأنظمة الجاري بها على غير ذلك. وفي هذا الإطار، وطبقا للقانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.92.139 بتاريخ 14 من رجب 1413 (8 يناير 1993) تهدف هذه الهيئة إلى :

- ضمان حماية المبادئ والتقاليد المرتبطة بالمروءة والكرامة والنزاهة التي يقوم عليها شرف مهنة الخبرة المحاسبية.
- الحرص على تقيد أعضائها بمقتضيات القوانين والأنظمة والأعراف التي تحكم ممارسة المهنة.

وقد أعدت هيئة الخبراء المحاسبين بالمغرب، طبقا للقانون رقم 15.89 السالف الذكر، هذه المدونة التي تتوخى تجميع المقتضيات التشريعية والتنظيمية والممارسات المتعلقة بالواجبات المهنية المتعلقة باحترام قواعد السلوك الأخلاقي للخبراء المحاسبين.

تلتزم هيئتنا، بموجب عضويتها في الاتحاد الدولي للمحاسبين، بتبني القواعد المصادق عليها من قبل الاتحاد وملاءمتها مع النصوص المنظمة للمهنة، في حال نصت على خلاف مقتضياتها، وتكييفها مع السياق الوطني.

تجدر الإشارة إلى أن هيئة الخبراء المحاسبين، قد صادقت، قبل انضمامها إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين، على مدونة الواجبات المهنية تطبيقا لأحكام القانون رقم 15.89 السالف الذكر، التي صارت متجاوزة بحكم التطورات العالمية مما يستلزم مراجعتها بناء على متطلبات مماثلة من حيث الدقة لما هو منصوص عليه في قواعد السلوك الأخلاقي للخبراء المحاسبين للاتحاد الدولي للمحاسبين، مع مراعاة أي مقتضيات تشريعية أو تنظيمية مخالفة أو مقتضيات تتعلق بالمصلحة العامة.

لهذا الغرض، أعدت هيئة الخبراء المحاسبين مدونة الواجبات المهنية هذه قصد إخبار أعضائها بالمقتضيات التشريعية والتنظيمية المتعلقة بكل من:

- قواعد الممارسة والعلاقات المهنية التي ينظمها القانون رقم 15.89 السالف الذكر؛
- قواعد ممارسة الافتحاص القانوني المنصوص عليها في القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.124 بتاريخ 14 من ربيع الآخر 1417

(30 أغسطس 1996)، كما تم تغييره وتتميمه.

## القسم الأول: قواعد الممارسة والعلاقات المهنية

### 1-1 قواعد الممارسة المهنية

#### 1.1.1 كيفية ممارسة المهنة بشكل فردي أو في إطار شركة

1.1.1.1 يوجد، رهن إشارة الخبراء المحاسبين المقيدين في جدول الهيئة، بمقرات المجالس الجهوية، نموذج العقد المشار إليه في المادة 6 من القانون رقم 15.89 سالف الذكر، والمتعلق بالخبراء المحاسبين الأجراء.

1.1.1.2. يجوز للخبراء المحاسبين المقيدين في جدول الهيئة قبول المهام الموكولة إليهم بموجب قرار قضائي والتي تدخل في إطار ممارسة المهنة، باستثناء الحالات التي قد تهم زبائنهم.

1.1.1.3. يجوز للخبراء المحاسبين المقيدين في جدول الهيئة، بشكل مؤقت، تقديم دروس ومحاضرات حول مواضيع ترتبط أساساً بالمهنة.

1.1.1.4. يجوز للخبراء المحاسبين المقيدين في جدول الهيئة، نشر مقالات بالمجلات والصحف والدوريات، شريطة أن تكون في إطار تعاون حر دون أجر قار وغير مبني على رابطة تبعية للإدارة أو لهيئة التحرير.

1.1.1.5. كما يجوز لهم تقديم استشارات وإنجاز مختلف الدراسات والخدمات ذات الطابع الإحصائي أو الاقتصادي أو الإداري أو القانوني أو التنظيمي أو المعلوماتي أو الجبائي، وإبداء الرأي لكل سلطة أو هيئة عمومية أو خاصة تنتدبهم لذلك.

1.1.1.6. لا يجوز للخبراء المحاسبين المقيدين في جدول الهيئة، الذين لا يمارسون مهنتهم كأجراء وفقاً لأحكام المادة 4 من القانون رقم 15.89 السالف الذكر، وللأشخاص الاعتباريين المقيدين في جدول الهيئة، تخصيص معظم نشاطهم لفائدة مقاول واحد أو مجموعة مالية واحدة أو مجموعة نفع واحدة.

### 1.1.2.1 العناية المهنية

1.1.2.1 تفرض الكفاءة والعناية المهنتان على جميع المحاسبين المهنيين الالتزامات التالية:

- الحفاظ على معارفهم وكفاءتهم المهنية في المستوى المطلوب لتمكين زبائنهم أو مشغليهم من خدمات مهنية جيدة؛

- التصرف بعناية طبقاً للمعايير التقنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

1.1.2.2 تتطلب الخدمة المهنية الجيدة تقدير الموقف عند تطبيق المعارف والكفاءات المهنية خلال إنجاز

المهمة. ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين متميزتين:

- اكتساب الكفاءة المهنية ؛

- الحفاظ على الكفاءة المهنية.

1.1.2.3 يتطلب تعهد الكفاءة المهنية تتبع التطورات التقنية والمهنية وتطور المهن ذات الصلة وفهمها. ويتيح

التكوين المستمر للمحاسب المهني تطوير القدرات التي تمكنه أن يزاوّل مهامه داخل الوسط المهني بكفاءة عالية والحفاظ عليها.

1.1.2.4 تشمل العناية مسؤولية التصرف بحرص طبقاً لتعليمات المهمة على نحو تام وداخل الأجل المحددة.

1.1.2.5 يتعين على المهني المحاسب اتخاذ تدابير معقولة بغية التأكد من كون الأشخاص العاملين تحت

سلطته المهنية يتوفرون على التكوين والإشراف المناسبين.

1.1.2.6 يتعين على الخبير، عند الاقتضاء، إطلاع زبائنه أو مستخدميه أو غيرهم من مستعملي خدماته

المهنية على القيود المرتبطة بخدماته.

### 1.1.3 الموانع العامة وقواعد الاستقلالية

1.1.3.1 طبقاً لأحكام المادة 16 من القانون رقم 15.89 السالف الذكر، تتنافى ممارسة مهنة الخبير

المحاسب مع أي نشاط أو عمل من شأنه أن يؤثر على استقلالية الخبير المحاسب، وعلى وجه

الخصوص مع:

-أي عمل مأجور باستثناء العمل مع خبير محاسب مستقل أو مع شركة خبراء محاسبين؛

-أي نشاط تجاري أو وساطة باستثناء تلك المرتبطة مباشرة بممارسة المهنة؛

-أي تفويض لإدارة شركة ذات غرض تجاري.

-أي وكالة تجارية

1.1.3.2. تنص أحكام المادتين 161 و162 من القانون رقم 17.95 السالف الذكر، والقواعد المنصوص

عليها في القسم الثاني أدناه: "قواعد ممارسة الافتحاص القانوني" على حالات التنافي وقواعد استقلالية

الخبير المحاسب في ممارسة مهام الافتحاص القانوني

1.1.3.3 قواعد استقلالية الخبير المحاسب في ممارسته لمهام أخرى غير الافتحاص القانوني هي تلك

المنصوص عليها في مدونة قواعد السلوك الأخلاقي للخبراء المحاسبين للاتحاد الدولي للمحاسبين المشار

إليها في التقديم أعلاه.

تطبق الميزانية المحددة على أساس فترة زمنية على مهام الإشهاد على صحة الحسابات القانونية أو التعاقدية.

لهذا الغرض، يلتزم الخبير المحاسب بالتقيد بالمعايير التي تحددها هيئة الخبراء المحاسبين وبالممارسات

المتعارف عليها في المهنة.

كما تكون أشغال الخبير المحاسب موضوع برنامج عمل مكتوب، يبين الإجراءات التي تعتبر ضرورية

لإنجاز مهمته، بالنظر إلى آجال التقادم القانونية والممارسات المعتادة، كما يحدد عدد ساعات العمل

المخصصة لإنجاز هذه المهام.

1.1.3.4 تتطلب الإجراءات اللازمة لتنفيذ برنامج المهمة عدد من ساعات العمل خاص بكل عملية، يطلق

عليها اسم "الميزانية الزمنية"، ويتم تحديدها وفقا للكيفيات الصادرة عن المجلس الوطني لهيئة الخبراء

المحاسبين.



1.1.3.5 من حيث المبدأ، يتعين أن ينجز المهام المسطرة في «الميزانية الزمنية» فريق من المهنيين يتكون من خبير محاسب ومساعديه من مختلف المؤهلات والكفاءات اللازمة. على أنه يجب على الخبير المحاسب الموقع على التقرير أن ينجز بنفسه جزءاً من «الميزانية الزمنية» ويحدد المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين الحد الأدنى «للميزانية الزمنية»

1.1.3.6 تحدد قيمة الحصص باتفاق بين الخبير المحاسب وزبونه. غير أنه، وبغية الحفاظ على جودة خدمة الخبير المحاسب، يجوز للمجلس الوطني، عند الضرورة، تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصص.

1.1.3.7 يجوز الرفع من «الميزانية الزمنية» الناتجة عن تطبيق هذه المقتضيات في الحالات التالية:

1. إنجاز مهام أو خدمات خاصة تتطلب إجراءات إضافية مقارنة مع تلك الخاصة بالإشهاد على صحة الحسابات القانونية والتي تدخل ضمن المهام المسندة تشريعياً أو تنظيمياً للخبير المحاسب.
2. إنجاز خدمات إشهاد على صحة الحسابات القانونية أو التعاقدية يتطلب غلافاً زمنياً إضافياً بالنظر لخصوصيات الشركة.
3. إنجاز مهام استثنائية منوطة قانونياً بالخبير المحاسب وذلك أثناء إنجاز مهمته.

يتم الرفع من «الميزانية الزمنية» باتفاق مشترك بين الخبير المحاسب وزبونه.

1.1.3.8 في حالة تكليف خبيرين محاسبين اثنين أو أكثر بنفس المهمة، يتم الرفع من «الميزانية الزمنية» الناتجة عن تطبيق الفقرة 113.4 بنسبة 20 % وذلك اعتباراً للأشغال الإضافية التي يتطلبها على الخصوص التنسيق بين الأشغال والمراجعة المتبادلة للملفات.

1.1.3.9 إذا تبين أن عدد ساعات العمل التي حددها الخبير المحاسب لإنجاز المهمة أقل من تلك المسطرة

في «الميزانية الزمنية»، يقوم الخبير المحاسب بإبلاغ رئيس المجلس الجهوي لهيئة الخبراء المحاسبين بواسطة

رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل يبين فيها عدد الساعات التقديرية التي يراها ضرورية وأسباب عدم التقيد «بالميزانية الزمنية». ويتولى رئيس المجلس الجهوي ، عند الاقتضاء ، منح استثناء بهذا الخصوص.

1.1.3.10 بصرف النظر عن مقتضيات الفقرة 1.2.2.4 وفي حالة عدم الاتفاق بين الخبير المحاسب وزبونه على مبلغ الأتعاب في الحالات المنصوص عليها في الفقرة 1.1.3.4 ، يرفع الطرف الأسبق الأمر إلى رئيس المجلس الجهوي ، وفي حالة الاستئناف إلى رئيس المجلس الوطني ، بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل ، للبت في الخلاف.

يقوم رئيس المجلس الجهوي بتبليغ قراره داخل أجل 15 يوما ابتداء من تاريخ تسلمه الطلب. ويجوز الطعن في هذا القرار أمام رئيس المجلس الوطني داخل نفس الأجل.

يجوز لرئيس المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين استدعاء الخبير المحاسب للمثول أمامه داخل أجل لا يقل عن 15 يوما قبل تاريخ الجلسة. ويبلغ قراره للمعنيين بالأمر ، بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل ، داخل أجل 30 يوما يحتسب ابتداء من تاريخ توصله بالطعن.

1.1.3.11 يتعين على الخبراء المحاسبين ، من أجل تطبيق أجهزة الهيئة لهذه المقتضيات وتتبعها ، التصريح لدى المجلس الجهوي الذي ينتمون إليه بالتفويضات الممنوحة لهم للإشهاد على صحة الحسابات القانونية أو التعاقدية وفق الكيفيات التي يحددها المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين.

#### 1.1.4 منع الإشهار الفردي

1.1.4.1 طبقا لأحكام المادة 17 من القانون رقم 15.89 سالف الذكر ، يمنع على الخبراء المحاسبين نشر أي إعلان شخصي باستثناء الإعلانات المهنية المتعلقة بإجراءات التدريب أو التوظيف. ويشمل هذا المنع كل نشر في الصحافة ، وفي الهيئات المهنية أو غيرها والتي تتم بكيفية مباشرة أو غير مباشرة ، عبر الرسائل ، والبطاقات ، والدوريات ، وبشكل عام ، عبر جميع وسائل الإعلان الأخرى.

لا يطبق هذا المنع على الإعلان الذي يقوم به ناشر كتاب يكون مؤلفه عضوًا في الهيئة، ولا على المحاضر البيبليوغرافية التي يقوم بها عضو في الهيئة أو المعلومات المتضمنة في موقع على شبكة الانترنت أو الكتيبات الإعلامية.

1.1.4.2 كما يمنع القيام بعمليات السعي، بأي شكل من الأشكال، سواء بشكل شخصي أو بواسطة شخص آخر إما للحساب الشخصي أو لحساب الغير، وإلقاء محاضرات ذات طابع إسهاري.

1.1.4.3 يقتصر المطبوع على الإشارة إلى الإسم الشخصي والعائلي والتسمية المهنية، والأوسمة والدرجات أو الدبلومات التي تمنحها الدولة أو التي تعترف بها، إلى المجلس الجهوي الذي ينتهي له الخبر والبيانات التي قد تفيد الزبون مثل: العنوان والهاتف والفاكس والشيكات البريدية وأيام وساعات الاستقبال، مع استبعاد أي إشارة أخرى، خاصة تلك التي تكون لها دلالة إسهارية.

غير أنه تجوز الإشارة إلى صفة خبير محلف لدى المحاكم شريطة أن يكون المعني بالأمر مسجلا بالفعل في الجدول الصادر والمعلن عنه بصفة قانونية من قبل الإدارة المختصة.

يتعين أن ترفق الإشارة إلى التسجيل في الهيئة الوطنية للخبراء المحاسبين بالإشارة إلى المجلس الجهوي الذي ينتهي إليه الخبير المحاسب.

1.1.4.4 يجوز للخبراء المحاسبين المقيدون في جدول الهيئة تثبيت لوحة بمقر اشتغالهم، وفق الأبعاد التي يحددها المجلس الوطني للهيئة. وتحمل هذه اللوحة اسم الخبير المحاسب والمجلس الجهوي الذي ينتهي إليه واستثناء أي علامة أو مظهر تجاري أو أي معلومات ذات طابع إسهاري.

1.1.4.5 يمنع على كل خبير محاسب مسجل في جدول الهيئة يمارس مهمة سياسية أو وظيفة إدارية استغلال مهمته لأغراض مهنية بهدف الرفع من زبائنه.

1.1.4.6 يجوز لمجالس الهيئة أن تقوم بأي إشهار جماعي ترى فيه فائدة للمهنة أو أن تأذن بالقيام بذلك. ويحدد المجلس الوطني كليات تطبيق هذا البند بموجب قرار يخص كل حالة على حدة.

1.1.4.7 لا يجوز للخبراء المحاسبين الإشارة إلى غير الشهادات والدبلومات التي تمنحها أو تعترف بها الدولة.

## 1.2 قواعد العلاقات المهنية

### 1.2.1 الزمالة

1.2.1.1 يتعين على الخبراء المحاسبين ، في إطار التقيد بالتزامات مهمة المراقبة القانونية، أن يحافظوا على علاقات الزمالة بينهم وأن يتجنبوا كل أفعال أو أقوال مشينة تجاه أي زميل أو من شأنها أن تمس بسمعة المهنة.

كما يتعين عليهم العمل بكل جهد على حل خلافاتهم المهنية بشكل ودي، والسعي إذا اقتضى الحال لدى رئيس المجلس الجهوي، واستئنافاً لدى رئيس المجلس الوطني، من أجل إصلاح ذات البين.

### 1.2.2 العلاقات مع الزبناء

1.2.2.1 يتعين على الخبراء المحاسبين ممارسة المهام الموكلة إليهم بضمير وتفان وأن يستلهموا، في إطار المهنة، من مبادئ الوفاء والحياد خدمة زبائنهم وتقديم المشورة إليهم وأن يجعلوا منها دليلهم في أشغالهم.

1.2.2.2 يجب على الخبراء المحاسبين المسجلين في جدول الهيئة، كما يحق عليهم، دراسة التدابير التي تجنب زبائنهم دفع مصاريف وحقوق ورسوم وضرائب غير مستحقة، وذلك في إطار القانون والصدق والاستقامة. كل مساهمة متعمدة في عملية غش ضريبي تعرض الخبير المحاسب العضو في الهيئة علاوة على العقوبات المنصوص عليها في القانون، لمتابعة تأديبية.

1.2.2.3 يجوز للخبراء المحاسبين طلب تسبيق من الأتعاب من الزبائن.

1.2.2.4 لا يجوز في أي حال من الأحوال، أداء الأتعاب في شكل امتيازات أو عمولات أو حصص.

1.2.2.5 في حالة اعتراض الزبناء، ودون الإخلال بقواعد القانون العام، يسعى الخبراء المحاسبون المقيدون في جدول الهيئة إلى إقناع زبائنهم بقبول تحكيم رئيس المجلس الجهوي. وفي حالة الرفض، يمكن اللجوء إلى رئيس المجلس الوطني للقيام بهذا التحكيم بعد موافقة الزبون.

1.2.2.6 يجوز للخبراء المحاسبين المقيدون في جدول الهيئة ممارسة حق الاحتفاظ بالدفاتر والوثائق المحاسبية وفقا للتشريع الجاري به العمل.

### 1.2.3 العلاقات مع مؤسسات الهيئة

1.2.3.1 تعتبر قرارات مجالس الهيئة الصادرة في إطار القانون رقم 15.89 السالف الذكر والنظام الداخلي ملزمة لجميع الخبراء المحاسبين المقيدون في جدول الهيئة.

1.2.3.2 يتعين على المجالس الجهوية تفادي كل الاحتجاجات والنزاعات ذات الطابع المهني وتسويتها. وترفع المجالس المذكورة، عند الاقتضاء، هذه الاحتجاجات أو النزاعات إلى المجلس الوطني ويبلغونه بالرغبات الفردية والجماعية المقدمة لهم.

1.2.3.3 لا يجوز لمجالس الهيئة تلقي استقالة أحد الأعضاء موضوع متابعة تأديبية وقبولها قبل البت في هذه المتابعة.

1.2.3.4 تعتبر الاشتراكات محمولة. وبالتالي يتعين على الخبراء المحاسبين دفع اشتراكاتهم مباشرة إلى المجلس الجهوي الذي ينتمون إليه عند تاريخ انضمامهم.

1.2.3.5 تدفع الاشتراكات السنوية مباشرة بمقر المجلس الجهوي ابتداء من الشهر الأول من كل عام، وعلى أبعد تقدير خلال الشهر الذي يرسل خلاله المجلس الجهوي الإشعار إلى الخبراء المحاسبين المقيدون في الجدول.

دون الإخلال بالإجراءات التأديبية، ينجم عن عدم أداء الاشتراكات المستحقة داخل الأجل السالف الذكر زيادة تكاليف التحصيل الفعلية إلى المبلغ المستحق. وفي حالة عدم الأداء داخل آخر مهلة محددة، يمكن

توجيه إنذار للخبير المحاسب مع فرض فوائد التأخير التي يتم احتسابها على أساس سعر الفائدة القابلة للخصم ابتداء من تاريخ الإنذار.

1.2.3.6 يقتضي التقييد في جدول الخبراء المحاسبين أداء واجب الاشتراك.

1.2.3.7 يتعين على الخبير المحاسب موضوع متابعة إدارية أو قضائية بسبب ممارسته للمهنة، إخبار رئيس المجلس الجهوي.

1.2.3.8 يعتبر كل خبير محاسب يرفض أو يمتنع، دون سبب وجيه، عن الوفاء بواجباته المهنية أو القيام بالأعمال الخاصة التي يفرضها السير العادي للهيئة، مستقيلاً من عضوية الهيئة التي ينتهي إليها، دون الإخلال بالمتابعة التأديبية التي يمكن أن يتعرض لها لنفس السبب، طبقاً لأحكام القانون ومدونة الواجبات المهنية.

1.2.3.9 يعتبر مستقيلاً من وظيفة العضو بمجلس الهيئة على الخصوص:

- العضو الذين يمتنع، دون سبب وجيه، عن القيام بالمهام الخاصة التي ينتدبه المجلس للقيام

بها، سواء كعضو في إحدى لجان المجلس، أو كعضو أو مقرر في هيئات متخصصة.

- العضو الرسمي أو النائب أو مقرر لجنة عندما يتعذر على هذه الأخيرة، نتيجة لإهماله أو امتناعه

غير المبرر، اتخاذ قرار نهائي بشأن قضية معينة خلال الثلاثة أشهر الموالية للشهر الذي تمت

خلاله إحالتها على هذه اللجنة.

1.2.3.10 تتم معاينة تخلي أحد أعضاء المجلس عن مهامه التي انتخب للقيام بها بقرار معلل للمجلس

الوطني، تلقائياً أو بطلب من المجلس الجهوي، ويمكن الاستماع إلى المعني بالأمر قبل ذلك.

1.2.3.11 استثناء من أحكام البند 1.2.3.10 أعلاه، يجوز لمجلس جهوي القيام بشكل صحيح بمعاينة تخلي أحد

أعضائه عن مهامه التي انتخب للقيام بها على الصعيد الجهوي إذا لم تثر هذه المعاينة أي اعتراض من المعني

بالأمر، داخل أجل شهر واحد بعد تبليغه بالقرار.

## 1.2.4 العلاقات مع المتدربين

1.2.4.1 يتعين على المشرف على التدريب تأطير المتدرب، وتوجيهه في الأعمال المنوطة به قدر الإمكان، مع مراعاة التدرج في إسناد المهام وفق المعارف التي اكتسبها، مع الحرص على تمكين المتدرب، خلال فترة التدريب، من تكوين مهني أساسي يؤهله لممارسة المهنة.

ولهذه الغاية، يجب على المشرف أن يجتهد حتى لا تكون الأشغال التطبيقية مقتصرة على تلك المرتبطة بالحاسبة أو الافتحاص، بل يتعين عليه تمكينه من تلقن المعارف المرتبطة بالمجال القانوني والجبائي وبالتنظيم وبالمواد الأخرى الضرورية لممارسة المهنة.

1.2.4.2 يخصص المشرف للمتدرب تعويضا يوازي المهام المسندة إليه، على ألا يقل هذا الأجر، بأي حال من الأحوال، عن الحد الأدنى الذي يحدده، عند الاقتضاء، المجلس الوطني للخبراء المحاسبين.

1.2.4.3 يلزم المشرف على التدريب أن يرسخ لدى المتدرب درجة عالية من الوعي بالالتزامات والواجبات المهنية.

1.2.4.4 يتعين على المشرف على التدريب أن يمنح للمتدربين جميع التسهيلات لتمكينهم من حضور دروس التحضير لامتحانات الحصول على الدبلوم الوطني للخبراء المحاسبين.

1.2.4.5 يتعين على المشرف على التدريب، عند انتهاء التدريب، مساعدة المتدرب على الشروع في مزاولة المهنة.

1.2.4.6 يتعين على المتدرب، علاوة على الالتزام بواجبات التدريب وإتقان معارفه التقنية، الاجتهاد في إرضاء المشرف على تدريبه من خلال المواظبة على الحضور، وإنجاز المهام المنوطة به.

1.2.4.7 كما يجب على المتدرب أن يدرك أن التدريب يشمل قدرا كبيرا من الأشغال المادية التي يتعين أن يتعلم إنجازها بنفسه، قبل إقدامه على القيام بتنظيم المحاسبات والتحقق منها وتقييمها وتصويبها.

1.2.4.8 يتعين على المدرب أن يعمل جاهدا لإفادة المشرف على تدريبه، وذلك مقابل التعويض الذي يتلقاه منه والتضحية التي يبذلها المشرف على تكوينه.

1.2.4.9 يتعين على المدرب، أن يثبت من خلال هيئته، جدارته بمزاولة مهنة تستلزم قدرا هاما من التحفظ والسلطة المعنوية والاستقامة.

1.2.4.10 يتعين على المدرب استكمال تدريبه التقني من خلال تطوير ثقافته العامة.

1.2.4.11 يتعين على المدرب أن يواظب على الدروس والندوات ذات الصلة بإعداد امتحانات دبلوم الخبير المحاسب، والالتزام بالخضوع لجميع التدابير المتخذة للتأكد من مواظبته ومراقبة أعماله.

1.2.4.12 ما لم يتم الاتفاق بين الطرفين، لا يجوز لعضو في الهيئة، خلال مدة ثلاث سنوات بعد انتهاء فترة التدريب، قبول مهمة يقترحها أي زبون اشتغل معه خلال فترة التدريب.

## 1.2.5 العلاقات مع الإدارة

1.2.5.1 الخبراء المحاسبون المقيدون في جدول الهيئة مستقلون عن جميع الإدارات. غير أنهم ملزمون بالحفاظ على علاقة طيبة مع الإدارات والتعامل بكل إخلاص، في علاقاتهم المهنية، مع ممثليها.



## القسم الثاني: قواعد ممارسة الافتحاص القانوني

### 2.1 القواعد الخاصة بمهمة الافتحاص القانوني

يقصد "بالافتحاص القانوني" في مدلول هذه المدونة، ممارسة المهام التالية:

- التحقق من صحة البيانات الحسابية وحسابات الحاصلات والقوائم المحاسبية والمالية وصدقها؛
- تسليم كل شهادة تبدي رأيا بخصوص حساب أو عدة حسابات لمقاولات أو هيئات أو مؤسسات.

#### 2.1.1 الموانع

2.1.1.1. يمنع على كل عضو في هيئة الخبراء المحاسبين، شخصاً ذاتياً أو اعتبارياً، مكلف طبقاً للقانون، بمهمة الافتحاص القانوني لدى مؤسسة معينة، أن يقدم لنفس المؤسسة أو لإحدى الشركات التابعة لها حسب مدلول المادة 143 من القانون رقم 17.95 السالف الذكر كما تم تغييره وتتميمه، أي مشورة أو خدمة لا تدخل في نطاق مهمة الافتحاص القانوني المذكورة أو المهام التي لها صلة وثيقة بهذه المهمة والمشار إليها في 2.2. أدناه. وفي هذا الإطار، يُمنع عليه تقديم أي خدمة:

أ. تفرض عليه، بحكم طبيعتها، رقابة ذاتية تقوده للبت في أشغال قد يكون هو من قام بإنجازها أو ساهم في إعدادها. ولا تعتبر من بين حالات الرقابة الذاتية المشورة والآراء والتوصيات المتعلقة بمساطر الرقابة الداخلية القائمة أو المزمع إقامتها وبالنظام المحاسبي للمؤسسة ولا تلك المتعلقة بالمبادئ والأساليب المحاسبية المعتمدة أو المزمع اعتمادها أو هما معا، أو التعديلات المقترحة لتصحيح أخطاء أو ثغرات في البيانات المحاسبية أو البيانات المالية التي تقدمها المؤسسة الخاضعة للافتحاص.

ب. تهم أعمال تسيير وإدارة المؤسسة بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق الحلول محل إحدى هيئات إدارة المؤسسة المعنية.

- ج. مسك الحسابات وتحضير القوائم التركيبية أو إعداد المعلومات أو البلاغات المالية؛
- د. وضع مساطر الرقابة الداخلية؛
- هـ. التشخيص والتقييم المالي والاكتوارية، باستثناء تلك الضرورية لأداء مهمة الافتتاح القانوني؛
- و. إحداث أنظمة المعلومات وتنفيذها؛
- ز. المشورة القانونية أو المالية أو الجبائية أو التمويلية؛
- ح. التوظيف؛
- ط. تحرير العقود أو الكتابة القانونية؛
- ي. حفظ السندات والممتلكات ذات القيمة والأموال؛
- ك. إسناد بعض المهام إلى متعهد آخر؛
- ل. تمثيل مصالح المؤسسة أو إحدى الشركات التابعة لها ومسيرى المؤسسة وأي خدمة مساعدة في التفاوض أو البحث عن مستثمرين لمعاملات تهم رأس المال أو البحث عن التمويل؛
- م. خبرة قضائية أو خبرة حرة.
- 2.1.1.2. تتنافى مهمة الافتتاح القانوني التي قد تكلف بها شركة خبراء محاسبين مع ممارسة أحد الشركاء في الشركة المذكورة لإحدى الخدمات السالفة الذكر. وتسري نفس حالة التنافي على الشريك المعني عندما تمارس شركة الخبراء المحاسبين إحدى الخدمات السالفة الذكر.
- 2.1.2. الروابط الشخصية
- 2.1.2.1. تؤثر بعض الروابط الشخصية بكل تأكيد على استقلالية الخبير المحاسب في التعبير بصورة محايدة عن رأيه في حسابات المؤسسة الخاضعة للافتتاح. وعليه، لا يجوز للخبراء المحاسبين الذين يكونون

أزواج أو أصول أو فروع إلى غاية الدرجة الثانية للمؤسسين أو أصحاب حصص عينية أو مستفيدين من امتيازات خاصة، وكذا لمتصرفين أو أعضاء مجلس الرقابة أو مجلس الإدارة الجماعية في الشركة الخاضعة للافتحاص أو في إحدى الشركات التابعة لها، القيام بالافتحاص القانوني لهذه المؤسسة أو لإحدى الشركات التابعة لها. ويسري نفس المنع على شركة خبراء محاسبين إذا كانت تربط أحد شركائها بالمؤسسة موضوع الافتحاص القانوني أحد الروابط الشخصية السالفة الذكر.

2.1.2.2 يمكن أن ينجم عن حالات أخرى من الروابط الشخصية تأثير على الاستقلالية، خاصة في حالة العلاقات العائلية أو علاقات الصداقة للخبير المحاسب الموقع أو لعضوه دور هام في فريق الافتحاص مع الأشخاص السالفي الذكر أو مع أعضاء الإدارة.

### 2.1.3 الروابط المهنية

2.1.3.1 يقصد بالروابط المهنية العلاقات التي تفترض وجود مصلحة تجارية أو مالية مشتركة بين المفتحص أو مكتب الافتحاص أو أي شخص آخر قد يؤثر على نتائج الافتحاص، من جهة، والمؤسسة أو إحدى الشركات التابعة لها أو مسيرتها، من جهة أخرى.

إذا أصبحت هذه العلاقات مهمة بالنسبة للمراقب أو تم إنشاؤها خارج الممارسة العادية للسوق، فإنها قد تشكل تهديداً على استقلالية المراقب وبالتالي فهي غير مقبولة.

لهذا الغرض، لا يمكن اعتبار قبول السلع أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة الخاضعة للافتحاص بشروط تفضيلية معاملة عادية، إلا إذا كانت قيمة هذه الامتيازات ضئيلة.

ومن بين الروابط المهنية التي قد تكون لها مخاطر، الملكية المشتركة لمقولة أو لنشاط مدر للربح والمؤسسة الخاضعة للافتحاص، أو إحدى الشركات التابعة لها، أو مع أحد مسيرتها أو أحد أطرها العليا إذا كان مخصصاً لمصلحته الشخصية.

كما يمنع شغل منصبين في الوقت ذاته، سواء بصفة قارة أو في شكل إلحاق، في كل من مكتب الافتتاح والمؤسسة الخاضعة للافتتاح أو بإحدى الشركات التابعة لها. ويمنع أيضا تقلد أي منصب داخل أجهزة الإدارة أو شغل أي عضوية في هيئة إدارة المؤسسة الخاضعة للافتتاح أو إحدى الشركات التابعة لها

#### 2.1.4 الروابط المالية

2.1.4.1. قد ينجم عن الروابط المالية التي تجمع بين عضو من هيئة الخبراء المحاسبين أو أي متدخل آخر في الفريق يقوم بدور هام في إنجاز مهمة الافتتاح القانوني من جهة والمؤسسة الخاضعة للافتتاح من جهة أخرى، تأثير على استقلالية قرار الموقع في إبداء رأيه بخصوص حسابات المؤسسة المعنية. ويتعين اتخاذ تدابير وقائية لتقليل المخاطر التي قد تهدد استقلالية المفتحص إلى المستويات الدنيا.

#### 2.1.4.2 يقصد بالروابط المالية:

1. الحيازة المباشرة أو غير المباشرة لسندات مالية تصدرها المؤسسة الخاضعة للافتتاح أو إحدى الشركات التابعة لها باستثناء تلك التي تملكها هيئة التوظيف الجماعي للقيم المنقولة أو هيئة تقاعد؛
2. اكتتاب عقد تأمين لدى المؤسسة الخاضعة للافتتاح أو لدى إحدى الشركات التابعة لها، وفق شروط غير تلك المفروضة على العموم؛
3. أهمية مستوى أتعاب افتتاح مؤسسة أو مجموعة، مقارنة مع مجموع الأتعاب التي يحصلها المكتب. هذا الوضع من شأنه أن يحد من استقلالية المفتحص في إبداء رأيه مخافة فقدان المهمة. وتتجلى هذه الأهمية كذلك في تجاوز نسبة أتعاب الافتتاح القانوني المحصل عليها من المؤسسة الخاضعة للافتتاح أو من إحدى الشركات التابعة لها أو هما معا، نسبة دنيا من مجموع الأتعاب المحصل عليها لمدة ثلاث سنوات متتالية. ويرتبط مستوى هذه النسبة المئوية بعناصر عديدة تهم

على الخصوص بيئة الافتحاص، مثل حجم مكتب الافتحاص، وأقدميته والطابع المتكرر لإنجاز مهمة الافتحاص من عدمه.

2.1.4.3 يحظر على المفتحص القانوني أن يلجأ، بأي شكل من الأشكال، إلى الاقتراض من المؤسسة الخاضعة للافتحاص أو من إحدى الشركات التابعة لها أو من أي مؤسسة أخرى خاضعة لرقابتها حسب مدلول المادة 144 من القانون رقم 17.95 السالف الذكر، أو أن يستفيد من رصيد مدين، بحساب جار أو غيره، أو أن تكفل أو تضمن التزاماته اتجاه الأغيار. غير أن هذا الحظر لا يسري على العمليات الجارية المبرمة في ظروف عادية، إذا كانت المؤسسة الخاضعة للافتحاص تستغل مؤسسة بنكية أو مالية.

لا يحظر تحصيل الأتعاب وتقديم الفواتير حسب تقدم أشغال مهمة الافتحاص القانوني والمهام المرتبطة بها.

#### 2.1.5 ممارسة المهمة من قبل عدة أعضاء في الهيئة.

2.1.5.1 لا يجوز إنجاز مهمة الافتحاص القانوني لنفس المؤسسة من قبل اثنين أو أكثر من الخبراء المحاسبين المنتمين، بأي شكل من الأشكال، إما لنفس الشركة أو لنفس مكتب الخبراء المحاسبين.

2.1.5.2 يجب توزيع أشغال الافتحاص بين أصحاب المهام بنسب معقولة. وفي حالة عدم استطاعتهم التوصل إلى اتفاق حول توزيع الأشغال، يتعين على كل واحد منهم أن يرفع الأمر إلى رئيس المجلس الجهوي التابع له.

يتشاور الخبراء المحاسبون فيما بينهم، بالنظر إلى مسؤولية كل واحد منهم على الإسهاد على القوائم التركيبية، من أجل التخطيط المشترك للمهمة، ويقومون بتبادل المعلومات الخاصة بأعمالهم ومقابلة خلاصاتهم، خاصة من خلال الفحص المتبادل لملفات أعمالهم. وفي هذا الإطار، لا يمكنهم الاحتجاج بالسرية المهنية اتجاه بعضهم البعض. كما أنهم يتبادلون كل المقترحات المزمع تقديمها إلى المؤسسة الخاضعة

للافتحاص ذات الصلة بمهمة الافتحاص القانوني.

يجوز للخبراء المحاسبين القيام بمهمتهم بشكل منفصل، على أن يقدموا تقريراً مشتركاً.

في حالة وجود خلاف بينهم، يشير التقرير إلى الآراء المختلفة التي تم التعبير عنها.

#### 2.1.6 الاستعانة بخبراء آخرين

2.1.6.1 يجوز للخبراء المحاسبين، من أجل إنجاز واجباتهم، تعيين خبراء أو متعاونين من اختيارهم، تحت مسؤوليتهم، للاستعانة بهم أو لتمثيلهم، شريطة أن يتم تقديمهم بأسمائهم إلى المؤسسة الخاضعة للافتحاص. ويتعين عليهم التأكد من امتثال هؤلاء المتعاونين أو الخبراء للقواعد الأخلاقية السارية على المهنة، ومن استقلاليتهم عن المؤسسة الخاضعة للافتحاص. كما لا يجوز تفويض كل الصلاحيات لهم، أو تكليفهم بالمهمة الرئيسية التي يستمرون في تحمل مسؤوليتها الكاملة.

#### 2.1.7 الاستقالة والتجريح والإعفاء من المهمة

2.1.7.1 يجوز لرئيس المحكمة، بموجب بحكم استعجالي، و بناء على طلب واحد من المساهمين أو أكثر الذين يمثلون ما لا يقل عن 5% من رأس المال، أو الهيئة المغربية لسوق الرساميل، بالنسبة للشركات التي تدعو الجمهور إلى الاكتتاب في أسهمها أو سنداتهما، إقالة الخبراء المحاسبين المعيّنين بصفة مراقبي حسابات في الشركات التجارية لسبب صحيح. ويجب تقديم الطلب داخل أجل 30 يوماً من تاريخ تعيينهم من قبل الجمعية العامة للمساهمين، تحت طائلة عدم القبول.

2.1.7.2 يجوز إعفاء واحد أو أكثر من مراقبي الحسابات من مهامهم، خلال فترة انتدابهم، بقرار استعجالي لرئيس المحكمة، في حالة ارتكاب خطأ أو وجود عائق مهما كان سببه، وذلك بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة، أو من مساهم واحد أو عدة مساهمين يمثلون ما لا يقل عن 5% من رأس المال أو من الجمعية العامة في جميع الحالات. كما يمكن أيضاً إعفاؤهم من مهامهم بناء على طلب الهيئة المغربية لسوق

الرساميل، بالنسبة للشركات التي تدعو الجمهور إلى الاكتتاب.

2.1.7.3 يجب على مراقب الحسابات، في حالة الاستقالة، إعداد وثيقة تقدم إلى مجلس الإدارة، أو إلى مجلس الرقابة أو الجمعية العامة المقبلة، يعرض فيها بشكل صريح أسباب استقالته. في حالة الشركات التي تدعو الجمهور إلى الاكتتاب، ترسل هذه الوثيقة، مباشرة بعد الاستقالة، إلى الهيئة المغربية لسوق الرساميل.

2.1.7.4 يجوز للخبير المحاسب الذي يتولى مهمة الافتحاص القانوني أن يستقيل لأسباب مشروعة. وتعتبر الاستقالة مشروعة، على وجه الخصوص في الحالات التالية:

- لأسباب صحية أو عائلية؛
- في حالة التوقف التام عن النشاط أو التشطيب من جدول الهيئة الوطنية للخبراء المحاسبين؛
- عند حدوث وقائع من شأنها تقويض استقلاليته أو وضعه في حالة من حالات التنافي أو هما معا؛
- عند تكرار تسجيل التحفظات أو رفض الإشهاد بسبب اختلالات جسيمة لم يتم تصحيحها؛
- إذا كانت الأتعاب غير كافية، وتنعدم إمكانية الرفع منها، مقارنة مع أهمية الإجراءات المبذولة،
- في حالة التأخر المفرط في دفع الأتعاب.

2.1.7.5 لا يجوز للخبير المحاسب الاستقالة للتنصل من التزاماته القانونية.

2.1.7.6 يجب أن تتضمن الاستقالة فترة إشعار لا تقل عن شهر واحد. إلا أنه، إذا ظهر خلال فترة الانتداب أحد أسباب التنافي المنصوص عليها في القانون، يتعين على المعني بالأمر التوقف فورا عن أداء مهامه وإبلاغ مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة داخل أجل لا يتعدى خمسة عشر يومًا بعد حصول حالة التنافي هذه.

2.1.7.7 في حالة اقترح على الجمعية العامة عدم تجديد الخبير المحاسب عند انتهاء فترة انتدابه للافتحاص القانوني في الشركات التجارية، وجب على الجمعية العامة الاستماع إليه، بطلب منه. ويلتزم الخبير

المحاسب المعين لخلافته بالتقيد بقواعد الزمالة المنصوص عليها في المعايير المهنية بهذا الشأن، وذلك من خلال التأكد، على وجه الخصوص، من الأداء الكامل لأتباع سلفه واستفساره عن أسباب وشروط استبداله أو مغادرته أو إقالته.

## 2.1.8 آجال الشغور

2.1.8.1 لا يجوز تعيين مراقبي الحسابات بصفة متصرفين أو مديرين عامين أو أعضاء في مجلس الإدارة الجماعية في الشركات التي يراقبونها إلا بعد انقضاء فترة لا تقل عن 5 سنوات، تحتسب من نهاية فترة مهامهم. ولا يجوز لهم، خلال نفس الفترة، القيام بالوظائف المذكورة في شركة تملك 10% أو أكثر من رأس مال الشركة التي يراقبون حساباتها.

2.1.8.2 لا يجوز تعيين أشخاص شغلوا مهام متصرفين أو مديرين عامين أو أعضاء في مجلس الإدارة الجماعية لشركة كمراقبي حسابات إلا بعد انقضاء فترة لا تقل عن 5 سنوات، تحتسب من نهاية فترة مهامهم. ولا يجوز تعيينهم، خلال نفس الفترة، كمراقبي حسابات في شركات تملك 10% أو أكثر من رأس مال الشركة التي كانوا يمارسون فيها مهامهم.

2.1.8.3 يقوم الخبير المحاسب قبل قبوله مهمة الافتحاص القانوني، بتحليل طبيعة المهام التي يمكن أن يكون قد قام بها هو نفسه أو، عند الاقتضاء، قام بها مكتب أو شركة الخبراء المحاسبين التي يشارك فيها، لفائدة المؤسسة المعنية، وذلك، بالخصوص، من أجل تحديد مخاطر المراجعة الذاتية التي قد ينجم عنها آثار مستقبلية. كما يقوم بتقدير أهمية انعكاسها على الحسابات وبالتالي وضع التدابير الوقائية المناسبة.

## 2.2. القواعد المتعلقة بالمهام الأخرى

2.2.0.1 من أجل حماية استقلالية مراقبي الحسابات، يمنع القانون رقم 17.95 السالف الذكر، تعيين الأشخاص:



- الذين يتولون لفائدة أحد الأشخاص الذاتيين المذكورين في الفقرة 2.1.2 أعلاه، أو لفائدة شركة أو إحدى الشركات التابعة لها، القيام بمهام من شأنها أن تحد من استقلاليتهم؛
  - أو الذين يحصلون من واحدة منها على تعويض مقابل مهام غير تلك المنصوص عليها في هذا القانون. ويشمل هذا المنع أيضاً:
  - شركات الخبراء المحاسبين التي يكون فيها أحد الشركاء في إحدى الوضعتين المذكورتين أعلاه؛
  - وكذا الخبير المحاسب الشريك في شركة الخبراء المحاسبين عندما تكون هذه الأخيرة في إحدى الوضعتين السالفتي الذكر.
- 2.2.0.2 يراد بمصطلح "وظيفة" "دور" مراقب الحسابات في إطار مراقبة الشركات الخاضعة بقوة القانون لرقابة الحسابات. ويوكل القانون لمراقب الحسابات عدة وظائف (أي عدة أدوار). وتتمثل هذه الوظائف في مجموعة من المهام يمكن أن يطلب من الخبير المحاسب القيام بها لحساب الشركة عندما يقوم بوظيفة مراقب الحسابات.
- 2.2.0.3 وقد حدد البند 2.1 مهاما غير تلك المنصوص عليها في القانون والتي قد يكون لها تأثير على استقلالية مراقب الحسابات.
- 2.2.0.4 وعلى عكس ذلك، يحظر القانون السالف الذكر رقم 17.95 على مراقب الحسابات تلقي أي تعويض عن الوظائف غير المنصوص عليها في هذا القانون، إضافة إلى المهام الأخرى التي ينص عليها القانون رقم 15.89 السالف الذكر ونصوص أخرى تشريعية أو التي وضعت بموجب بنود تعاقدية. ويتعلق الأمر على الخصوص بما يلي:
- وظائف (أو مهام) مراقب الحسابات المنصوص عليها في القانون رقم 17.95 السالف الذكر؛
  - مهام مراقب الحسابات المنصوص عليها في نصوص أخرى غير القانون رقم 17.95 السالف الذكر؛
  - مهام منوطة بمراقب الحسابات في اتصال وثيق بوظائفه؛

## 2.2.1 مهام مراقب الحسابات المنصوص عليها في القانون رقم 17.95 سالف الذكر؛

2.2.1.1 تشمل مراقبة الحسابات وفق أحكام القانون رقم 17.95 السالف الذكر مجموعة من المهام يمكن تصنيفها في أربع فئات رئيسية:

أ. مهمة افتتاح عامة: وتشمل هذه المهمة مجموعة من إجراءات الفحص والمراقبة تفضي إلى الإشهاد على صحة وصدق حسابات الشركة وأنها تعطي صورة صريحة عن نتائج السنة المحاسبية المنصرمة وكذا عن الوضعية المالية للشركة وممتلكاتها، عند نهاية السنة المذكورة (المادة 159 وما يلحقها من القانون رقم 17.95 السالف الذكر).

طبقا للمادة 166 من القانون رقم 17.95 السالف الذكر، يقوم مراقب الحسابات بصفة دائمة، باستثناء التدخل في تسيير الشركة، بمهام:

- التحقق من القيم والدفاتر وكذا الوثائق المحاسبية للشركة،
- مراقبة مطابقة محاسبتها للقواعد المعمول بها.

يقوم مراقب الحسابات بإعداد تقرير يقدم فيه إلى الجمعية العامة عرضا حول تنفيذ المهمة المسندة إليه. ويتعين على مراقب الحسابات أن يشهد من خلال هذا التقرير، بتحفظ أو بدونه، على صحة وصدق القوائم التركيبية وأنها تعطي صورة صريحة عن نتائج السنة المحاسبية المنصرمة وكذا عن الوضعية المالية للشركة وممتلكاتها عند نهاية السنة المذكورة، أو أن يرفض الإشهاد على هذه الحسابات.

كما تتضمن هذه المهمة العامة التزام مراقب الحسابات بالإفصاح عن آرائه والكشف عن بعض الوقائع أو الحالات للهيئات والأجهزة التي يحددها القانون:

- إخبار هيئات الإدارة والتسيير بالمراقبة والنتائج والوقائع التي تبدو أنها تكتسي صبغة جنحية؛

● إخبار جمعية المساهمين بالاتفاقات المنظمة التي تم إبلاغه بها من قبل رئيس مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة؛

● الإحاطة حول الحصص أو المراقبة؛

● إخبار الهيئة المغربية لسوق الرساميل بالمخالفات أو البيانات المغلوطة؛

● إخبار سلطات الرقابة بأدائه مهمته وفقا للأنظمة الجاري بها العمل.

ب. مهام الإخبار والمراقبة الخاصة، التي تدخل في نطاق مهمته العامة المتعلقة بالإشهاد، وتهدف إلى:

● التحقق من صدقية المعلومات الواردة في تقرير التسيير والوثائق الأخرى الموجهة إلى المساهمين بشأن ممتلكات الشركة ووضعيتها المالية ونتائجها ومطابقتها للقوائم التركيبية (المادتين 166 و175 من القانون رقم 17.95 السالف الذكر)؛

● التأكد من التقيد ببعض الضمانات القانونية الخاصة، منها على وجه الخصوص:

○ السهر على التقيد بالمقتضيات القانونية الخاصة بالأسهم التي يملكها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس الرقابة؛

○ السهر على احترام المساواة بين المساهمين.

ت. مهام ذات الصلة تتعلق بإنجاز بعض العمليات القانونية المحددة، وهي كالاتي:

● الزيادة في رأس المال عن طريق مقاصة مع ديون؛

● إلغاء حق أفضلية الاكتتاب؛

● إصدار سندات الدين القابلة للتحويل إلى أسهم؛

- تقليص رأس المال؛
- تحويل الشكل القانوني للشركة؛
- إصدار شهادات الاستثمار؛
- إحداث أسهم ذات أولوية في الأرباح؛
- مراقبة عملية الدمج.

وتتطلب هذه المهام، بطبيعة الحال، إجراءات محددة ينص عليها القانون و دليل المعايير المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين و لا يمكن اعتبارها ثانوية بالنسبة لمهمة الافتحاص العامة.

#### ث. المهمة الخاصة المتعلقة بمراقبة الحصص:

يمكن إنجاز هذه المهمة من قبل مراقب الحسابات، شريطة ألا يقوم بنفسه بتقييم الحصص. وتجدر الإشارة إلى أن القانون رقم 17.95 السالف الذكر، لا ينص صراحة على التنافي بين مهام مراقب الحسابات ووظائف مراقب الحصص.

#### 2.2.2. مهام مراقب الحسابات المنصوص عليها في قوانين أخرى غير القانون رقم 17.95:

2.2.2.1 لا تأخذ المادة 161 من القانون رقم 17.95 السالف الذكر كما تم تغييره وتتميمه، لا سيما بالقانون رقم 20.05، بعين الاعتبار وجود عدة مهام قانونية تم التنصيص عليها في نصوص أخرى غير القانون رقم 17.95 السالف الذكر. المتعلق بشركات المساهمة.

ذلك أن عدة نصوص تشريعية أخرى تسند مهام محددة لمراقب الحسابات، بصفتها مهني يقوم بمراقبة صحة حسابات الشركة، وتعرف هذه النصوص تطورا مستمرا كلما ارتأى المشرع أن تدخل مراقب الحسابات قد يحقق أهداف المهمة المستقلة لإجراء الفحص و المراقبة أو تسليم شهادة تتعلق مباشرة

بالحسابات أو بالوضع المالية للمقاولة، وتهم خاصة المهام التالية:

(أ) مساطر الوقاية من صعوبات المقاولة المنصوص عليها في المادة 547 من القانون رقم 15.95 المتعلق بمدونة التجارة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.83 بتاريخ 15 من ربيع الأول 1417 (فاتح أغسطس 1996)، التي تنص على إعداد مراقب الحسابات لتقرير، في حالة الإخلال باستمرارية استغلال الشركة، وذلك قصد التداول بهذا الخصوص من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين أو للشركاء حسب الحالة.

(ب) عمليات تحقق محددة حول آجال الأداء، المنصوص عليها في القانون رقم 15.95 سالف الذكر كما تم تميمه، لا سيما بالقانون رقم 32.10.

(ت) الشهادات نصف السنوية المنصوص عليها في المادة 11 (الفقرة الأخيرة) من القانون رقم 44.12 المتعلق بدعوة الجمهور إلى الاكتتاب وبالمعلومات المطلوبة إلى الأشخاص المعنوية والهيئات التي تدعو الجمهور إلى الاكتتاب في أسهمها أو سنداتها الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.12.55 بتاريخ 14 من صفر 1434 (28 ديسمبر 2012).

(ث) الإشهاد على الحسابات المجمععة المشار إليها في المادة 27 من القانون رقم 43.12 المتعلق بالهيئة المغربية لسوق الرساميل الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.13.21 بتاريخ فاتح جمادى الأولى 1434 (13 مارس 2013)

(ملحوظة: لا تنسب هذه المادة صراحة هذه المهمة إلى مراقبي حسابات الشركة الأم).

(ج) شهادات مراجعة بيانات المعلومات الخاصة بالشركات التي تدعو الجمهور للاكتتاب المنصوص عليها في دوريات الهيئة المغربية لسوق الرساميل.

(ح) المهمة المنصوص عليها في المادة 67 من القانون رقم 65.99 المتعلق بمدونة الشغل الصادر بتنفيذه

الظهير الشريف رقم 1.03.194 بتاريخ 14 من رجب 1424 (11 سبتمبر 2003) في حالة الفصل لأسباب اقتصادية.

خ) مهمة مراجعة بيانات التقارير الإحصائية والمالية لشركات التأمين وإعادة التأمين المنصوص عليها في المادة 1-245 من القانون رقم 17.99 المتعلق بمدونة التأمينات الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.02.238 بتاريخ 25 من رجب 1423 (3 أكتوبر 2002)، كما تم تغييره وتتميمه.

د) الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بالمجال البنكي.

2.2.2.2 يتضح من خلال تحليل هذه المهام، أن القاسم المشترك بينها يتمثل في الافتحاص المالي والمحاسبي، وإبداء الرأي أو تقدير الوضعية المالية.

2.2.2.3 يتمثل الهدف المتوخى من كل هذه النصوص التشريعية والتنظيمية في الاستفادة من خصائص وظيفة مراقب الحسابات المتمثلة في:

- اعتباره المهني الوحيد المخول له بموجب القانون الإسهاد على دقة المعلومات المالية والمحاسبية؛

- اعتباره عضواً في هيئة مهنية ينظمها القانون رقم 15.89 السالف الذكر؛
- المعرفة التي راكمها طوال مهمته المستمرة، حول المقابلة وتنظيمها المحاسبي والمالي؛
- شروط تعيين الجمعية العامة لمراقب الحسابات والتي تمنحه استقلالية عن التسيير؛
- شروط المساءلة الصارمة لمراقب الحسابات التي ينص عليها القانون رقم 15.89 السالف الذكر، التي تعطي ضماناً إضافية للأداء السليم لمهمته في خدمة المصلحة العامة.

2.2.3 المهام المنوطة بمراقب الحسابات ارتباطاً بوظائفه

2.2.3.1 إضافة إلى المهام المنصوص عليها صراحة في النصوص التشريعية السالفة الذكر، يجوز لهيئات

التسيير أن تطلب من مراقب الحسابات، بصفته المهني المسؤول عن السهر على دقة حسابات الشركة، القيام بمهام الإشهاد أو تسليم شهادات محددة، أو مهام الافتحاص التي قد يكون لها تأثير إيجابي على الرأي الذي سيصدره مراقب الحسابات. ولا يجوز أن تبتعد أهداف هذا الصنف من المهام عن الأهداف التالية:

● الإشهاد على دقة المعلومات ذات الطابع المحاسبي والمالي المدرجة في القوائم التركيبية المعروضة عليه قصد الافتحاص؛

● الإشهاد على بعض المعلومات أو الحالات التي قد لا تندرج ضمن نطاق الإشهاد من قبل مراقبي الحسابات، غير أنها تبقى واردة ولا يمكن تجاهلها من قبل مراقب الحسابات في إطار مهمة الافتحاص العامة (الرقابة الداخلية، الوضع المالي، ...)

● إخضاع بعض المؤسسات لتدقيق معمق بالنظر للتأثير المباشر لدقة حساباتها على دقة عمليات الشركة التابعة لها أو الشريكة معها (حالياً أو مستقبلياً).

2.2.3.2 يتعلق الأمر، في معظم الحالات، بمهام افتحاص (أو إبداء الرأي) يعهد بها إلى مراقب الحسابات في إطار وظائفه كمتفحص قانوني للشركة. ويتعين أن تهدف هذه المهام، على وجه الخصوص، إلى تعزيز معرفة المقاول ومساهماتها والشركات التابعة لها، ونظام رقابتها الداخلية وحساباتها وكذا جميع مكونات تنظيمها التي تؤثر على دقة المعلومات المالية والمحاسبية. وبالتالي، تمكن هذه المهام المفتحص من تأدية مهمته الخاصة بالافتحاص على الوجه الأكمل.

2.2.3.3 وأخيراً، لا ينبغي أن يكون هذا النوع من المهام، بأي حال من الأحوال، إلزامياً، بل يتم بناء على طلب من الزبون و ذو فائدة للمقاول.

2.2.3.4 تجدر الإشارة إلى أن الشركة التي تتخذ قرار توسيع نطاق افتحاص المكونات الأخرى لنظامها المحاسبي والمالي من قبل مراقب حساباتها، تُظهر، من حيث المبدأ، رغبة في تعزيز معرفة هذا الأخير وترفع من مسؤوليته وفقاً للمادة 180 (الفقرة الثانية) من القانون 17.95 السالف الذكر، التي تنص على وجه الخصوص على أن مراقبي الحسابات "لا يسألون مدنياً عن المخالفات التي ارتكبتها المتصرفون أو أعضاء مجلس الإدارة الجماعية أو مجلس الرقابة ما عدا إذا علموا بها حين مزاولتهم مهامهم، ولم يقوموا بالكشف عنها في تقريرهم إلى الجمعية العامة".

2.2.3.5 في هذا الإطار، يمكن اعتبار العديد من مهام الافتحاص المؤدية إلى إبداء الرأي بمثابة مهام ذات صلة وثيقة بوظائف مراقب الحسابات، نذكر منها على سبيل المثال:

(أ) الشهادات الخاصة: فيما عدا الحالات المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية، يمكن لشركة أن تطلب من مراقب الحسابات الذي اختارته شهادة بخصوص معلومات معينة. وقد تكون هذه المعلومات نوعية أو كمية وتتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية. ونورد كمثال على ذلك، شهادة حول حساب واحد أو عدة حسابات، أو شهادة تخص إجراءات رقابة داخلية أو كمية المخزون من السلع.

قد توجه هذه الشهادات الخاصة للمساهمين والمديرين (الإدارات، السلطات، الشركاء، إلخ) الذين يرغبون في الحصول على تأكيد مباشر من مراقب حسابات الشركة.

(ب) إبداء الرأي حسب إجراءات الافتحاص المتفق عليها: يمكن أن تطلب المؤسسة إنجاز إجراءات متفق عليها عندما ترغب أو يرغب أي طرف آخر تحددده هذه المؤسسة، في استنتاج خلاصاتها الخاصة بناء على المعايينات التي توصلت بها. ولا ينتج عن الإجراءات المتفق عليها إبداء رأي خاص بالافتحاص، أو استنتاج فحص محدود أو تسليم شهادة مراقب الحسابات.

(ت) تدقيق أو مراجعة محدودة: قد يحتاج الزبون، بصرف النظر عن التزاماته القانونية، إلى تقديم معلومات مالية خاضعة لمراقبة خارجية، من أجل تعزيز الأمن المالي لمن يهيمه الأمر ومصداقية هذه



المعلومات، ويمكن أن تطلب تقرير افتتاح أو مراجعة محدودة. وقد يتعلق الأمر ، على سبيل المثال، بدراسة محدودة لحالة انتقالية أو بافتتاح حسابات معدة في إطار مرجعي محاسبي مغاير للشركة أو للشركات التابعة لها.

ث) إجراءات الاقتناء: قد تحتاج المؤسسة، عند شروعها في عملية اقتناء مؤسسة أخرى، إلى بعض الخدمات المحددة تنصب حول المعلومات التي تقدمها المؤسسة المزمع اقتناؤها. ويمكن أن يطلب من مراقب الحسابات إنجاز إجراءات الاقتناء، من خلال افتتاح كامل أو محدود، أو تقديم رأي مؤسس على إجراءات متفق عليها أو شهادة معينة.

وفي حالة قبول مراقب الحسابات، يتعين أن تكون هذه المهام موضوع تعديل لرسالة التكليف بالمهمة يحدد شروط إنجازها و الرأي المطلوب والزيادة في الميزانية الزمنية وفي الأتعاب المتفق عليها.

ج) آراء وتوصيات تعزز جودة حسابات المفاولة المراقبة : تتعلق هذه المشورة والآراء والتوصيات، بصفة عامة، بنظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي للشركة المراقبة ويمكن أن تهم إما مواقف يتم شغلها أو مواقف تزمع الشركة اتخاذها في المجالات التالية:

- مساطر المحاسبة والرقابة الداخلية؛
- نظم المحاسبة وتنظيمها ؛
- مبادئ المحاسبة ومناهجها ؛
- معلومات مالية ومحاسبية.

2.2.3.6 لا يمكن إعداد قائمة مهام الافتتاح المالي أو إبداء الرأي على سبيل الحصر، بحيث قد تكشف الممارسة عن احتياجات أخرى قد تشترطها الهيئات الإدارية على مراقبي حساباتها ، بما في ذلك، شهادات أو رسائل المساندة التي يطلبها الغير (خاصة الجهات المانحة)، شريطة موافقة هذه الهيئات. وإذا كانت هذه المهام تشمل إبداء رأي أو مشورة مهنية لا تشكل أي تأثير سلبي على استقلالية مراقب الحسابات، جاز لهذا الأخير أن يتحمل مسؤولية قبول القيام بها.