

## قرار مجلس المنافسة عدد 80/ق/2022

الصادر بتاريخ 28 ذو الحجة 1443 الموافق ل 28 يوليوز 2022

والمتعلق بالممارسات التي قامت بها هيئة الخبراء المحاسبين في سوق التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقدية على إثر الإحالة التي تقدمت بها شركة "Ingénierie-Révision-Audit-Comptabilité" (IRAC)

إن مجلس المنافسة،

وبناءً على القانون رقم 104-12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.14.116 الصادر في 2 رمضان 1435 الموافق لـ 30 يونيو 2014 ؛

وبناءً على القانون رقم 20-13 المتعلق بمجلس المنافسة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.14.117 الصادر في 2 رمضان 1435 الموافق لـ 30 يونيو 2014 ؛

وبناءً على المرسوم رقم 2.14.652 الصادر في 8 صفر 1436 الموافق لـ فاتح ديسمبر 2014 بتطبيق القانون رقم 104-12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة ؛

وبناءً على المرسوم رقم 2.15.109 الصادر في 16 شعبان 1436 الموافق لـ 4 يونيو 2015 بتطبيق القانون رقم 20-13 المتعلق بمجلس المنافسة ؛

وبناءً على اجتماع مجلس المنافسة في جلسته العامة المنعقدة بتاريخ 28 ذو الحجة 1443 الموافق ل 28 يوليو 2022، طبقاً لمقتضيات المادة 33 من القانون رقم 104.12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة ؛

وبعد تأكد الرئيس من توفر النصاب القانوني لانعقاد الجلسة طبقاً للقانون ؛

وبناءً على الإحالة التي توصل بها مجلس المنافسة من شركة "Ingénierie-Révision-Audit-Comptabilité" (المشار إليها فيما بعد بـ "IRAC SARL A.U") بواسطة رسالتها

المؤرخة بـ 16 شتنبر 2020 والمسجلة لدى الأمانة العامة للمجلس تحت عدد 2020/1/27،  
والمعدلة بمقتضى رسالتها المؤرخة في 21 أكتوبر 2020، والتي اعتبرت العديد من مقتضيات  
النظام النموذجي لدفتر الشروط الخاصة ونظام الاستشارة من أجل إنجاز مهام الافتحاص  
المحاسبي والمالي للمؤسسات العمومية<sup>1</sup>، والتي تم إعدادهما من قبل مديرية المنشآت العامة  
والخصوصية التابعة لوزارة الاقتصاد والمالية، بمبادرة من المجلس الوطني لهيئة الخبراء  
المحاسبين ممارسات منافية للمنافسة طبقاً لمقتضيات المادة 6 من القانون رقم 12-104 المتعلق بحرية  
الأسعار والمنافسة؛

وبناء على قرار المقرر العام لمجلس المنافسة السيد خالد البوعياشي تحت عدد 2020/80 بتاريخ  
5 صفر 1442 الموافق لـ 23 شتنبر 2020 والقاضي بتعيين السيدين عبد الاله قشاشي وأنيس  
اضصالح مقررين في الموضوع طبقاً لأحكام المادة 27 من القانون رقم 12-104 المتعلق بحرية  
الأسعار والمنافسة؛

وبناء على الملاحظات التي تم تقديمها من قبل هيئة الخبراء المحاسبين بتاريخ 21 جمادى الآخرة  
1443 الموافق لـ 24 يناير 2022 ومن لدن مندوب الحكومة بتاريخ 16 جمادى الآخرة 1443  
الموافق لـ 19 يناير 2022؛

وبناء على الوثائق المرفقة بالملف؛

وبعد الاستماع لكل من المقرر العام لدى مجلس المنافسة وللمقرر العام المساعد ومقرر الموضوع  
وكذا لمندوب الحكومة لدى مجلس المنافسة خلال جلسة المجلس المنعقدة بتاريخ 7 ذو الحجة  
1443 الموافق لـ 7 يوليو 2022؛

وبعد الاستماع لرئيس هيئة الخبراء المحاسبين ومستشارها القانوني خلال جلسة المجلس المنعقدة  
بتاريخ 28 ذو الحجة 1443 الموافق لـ 28 يوليو 2022، والتي أكد خلالها جميع الدفوع الشكلية  
والموضوعية المثارة من قبله، مختتماً مرافعته بعرض مبادرة لحل هذا الملف ودياً من خلال:  
استعداد المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين إيقاف تنفيذ التوجيه بدون الاعتراف بأي من

---

<sup>1</sup> Le canevas-type du Cahier des Prescriptions Spéciales (CPS) et du Règlement de Consultation (RC) pour les missions d'audit comptable et financier des établissements publics.

المؤاخذات، والقيام بتنسيق مع الحكومة لتعديل مرسوم 2.18.485، مع إدخال التعديلات اللازمة على التوجيه بناء على ما سيفرز عنه المرسوم من تعديلات، وأخيرا موافاة مجلس المنافسة بمشروع المرسوم المعدل بطريقة تكفل مقاصد ومراكز كل طرف على حدة في احترام تام لصلاحيات كل مؤسسة.

## أصدر القرار التالي:

### الفصل الأول: موضوع الإحالة وقبولها من الناحية القانونية.

#### أولاً: موضوع الإحالة .

1. توصل مجلس المنافسة بإحالة من شركة "Ingénierie-Révision-Audit-Comptabilité" (المشار إليها فيما بعد بـ"IRAC SARL A.U") بواسطة رسالتها المؤرخة بـ 16 شتنبر 2020 والمسجلة لدى الأمانة العامة للمجلس تحت عدد 2020/1/27، يطلب فيها رأي المجلس في بعض مقتضيات النظام النموذجي لدفتر الشروط الخاصة ونظام الاستشارة من أجل إنجاز مهام الافتتاح المحاسبي والمالي للمؤسسات العمومية، والتي تم إعدادهما من طرف مديرية المنشآت العامة والخصوصية التابعة لوزارة الاقتصاد والمالية، بمبادرة من المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين.
2. وخلال جلسة الاستماع التي تمت مع صاحب الإحالة مالك شركة "IRAC SARL A.U" بتاريخ 14 أكتوبر 2020، تم إخبار المعني بالأمر بأن المقاولات غير مدرجة ضمن الهيئات التي يمكن لها طلب رأي المجلس، طبقا لمقتضيات المادة 5 من القانون رقم 13-20، والذي يحدد على سبيل الحصر الهيئات التي يحق لها ذلك، أما المقاولات فلا يمكن لها أن تحيل على المجلس إلا الممارسات المنافسة للمنافسة.
3. ومن خلال رسائل لاحقة بعثها لمجلس المنافسة بتاريخ 21 أكتوبر 2020 و16 نونبر 2020، عدلت المحيلة شركة "IRAC SARL A.U" من إحالتها الأولى معتبرة أن العناصر المثارة في إحالتها الأصلية تعد ممارسات منافية للمنافسة طبقا لمقتضيات المادة 6 من القانون 104.12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة.
4. وتهدف هذه الممارسات، حسب الجهة المحيلة، إلى إقصاء مكاتب الخبرة المحاسبية الصغيرة من المشاركة في الصفقات العمومية المتعلقة بإنجاز مهام التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقد.

## ثانياً: قبول الإحالة من الناحية القانونية.

### أ- من حيث الشكل:

5. يشكل تحديد الإطار القانوني للإحالة شرطاً مسبقاً وأساسياً قبل تحليل مضمونها، إذ يروم تحديد القواعد المسطرية والجوهرية التي ستسري عليها.
6. وفي هذا الصدد، وجهت شركة "IRAC SARL AU" إحالتها إلى مجلس المنافسة عملاً بأحكام المادة 3 من القانون رقم 20.13 المتعلق بمجلس المنافسة، والتي تنص على أنه " يمكن للمنشآت إحالة كل الممارسات المنافسة لقواعد المنافسة على المجلس، كما يمكن أن تتم الإحالة من لدن الهيئات المشار إليها في الفقرة الأخيرة من المادة 5 أدناه، فيما يتعلق بكل قضية تهم المصالح الموكولة إليها.....".
7. وشركة "IRAC SARL AU" هي شركة ذات المسؤولية المحدودة بشريك واحد، تأسست خلال مارس 2007، ومسجلة بالسجل التجاري بالرباط تحت عدد 66361، وتنشط حسب نظامها الأساسي، حصراً في مجال التدقيق المالي والمحاسبي وتشخيص جوانب محددة ذات الصلة به.
8. وتتولى الشركة تقديم خدمات التدقيق المحاسبي والمالي لفائدة المؤسسات العمومية فقط.
9. وبالتالي، فهي تتوفر على المصلحة والأهلية التي تخول لها إحالة الممارسات المنافسة لقواعد المنافسة على مجلس المنافسة.
10. إضافة إلى ذلك، فإن الأفعال المثارة من لدن الشركة المحيلة تتعلق ببعض المقتضيات المنصوص عليها في النظام النموذجي، الذي أعدته مديرية المنشآت العامة والخصوصية بتعاون مع المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين سنة 2018، والتي اعتبرتها بمثابة ممارسات منافية لقواعد المنافسة تروم إقصاء مكاتب الخبرة المحاسبية صغيرة الحجم من المشاركة في الصفقات العمومية، هذه الممارسات لم يطلها التقادم بالنظر إلى أنها لا زال معمول بها لحد الآن.
11. وبالتالي فهي تستجيب للشرط المنصوص عليه في الفقرة الأولى من المادة 23 من القانون رقم 104.12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة، والتي تنص على أنه " لا يجوز أن تحال إلى مجلس المنافسة أو ينظر بمبادرة منه في الأفعال التي يرجع تاريخ وقوعها إلى أكثر من خمس سنوات إن لم ينجز أي عمل يهدف إلى البحث عنها أو إثباتها أو المعاقبة عليها داخل الأجل المذكور".
12. انطلاقاً مما سلف ذكره، فإن الإحالة تعتبر مقبولة من حيث الشكل.

### ب- من حيث المضمون

13. في معرض إحالتها، اعتبرت شركة "IRAC SARL AU"، أن بعض المعايير المنصوص عليها في النظام النموذجي لدفتر الشروط الخاصة ونظام الاستشارة من أجل إنجاز مهام

الافتحاص المحاسبي والمالي للمؤسسات العمومية، والذي أعدته مديرية المنشآت العامة والخصوصية بتشاور مع المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين، تدخل في حكم الممارسات المنافسة لقواعد المنافسة حسب مدلول المادة 6 من القانون رقم 104.12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة.

14. وخلال التحقيق في موضوع الإحالة، بعثت صاحبة الإحالة شركة "IRAC SARL AU" إلى مصالح التحقيق التابعة للمجلس بتاريخ 4 نونبر 2020 بنسخة من التوجيه الذي اعتمد من طرف هيئة الخبراء المحاسبين بتاريخ 31 أكتوبر 2002 والقاضي بـ "تطبيق معيار الميزانية-الزمنية والأتعاب"<sup>2</sup>.

15. هذا التوجيه يحدد على الخصوص عدد ساعات العمل المشار إليها باسم "الميزانية-الزمنية"، والضرورية لإنجاز مهام الخبير المحاسبي المتعلقة بمهام التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقدية عند كل سنة مالية، وذلك وفقا لمجموع الموازنة الحسابية للشركة (Bilan Comptable) متبوعة بالزيادة في مقدار الرسوم المستحقة على عقود التأجير، ومقدار المنتجات التشغيلية والمالية، باستثناء الضريبة على القيمة المضافة.

16. وقد تم تعديل التوجيه المذكور من طرف المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بتاريخ 17 دجنبر 2019، من خلال التنصيص على مستوى الفقرة الفرعية 2.1 المتعلقة بكيفيات تحديد ميزانية الأتعاب على أن: "ميزانية الأتعاب تحدد من خلال تطبيق سعر فاتورة على كل عضو من أعضاء فريق الخبير المحاسب وبشكل يتوافق مع خبرته المهنية، على ألا يقل الحد الأدنى المتوسط للسعر عن 500 درهم للساعة دون احتساب الرسوم"<sup>3</sup>.

17. وباطلاعه على قرار المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بتحديد حد أدنى متوسط لسعر الأتعاب التي يمكن لمراقبي الحسابات أن يتقاضوها مقابل إنجاز مهام التدقيق القانوني والتعاقدية<sup>4</sup>، اعتبر مجلس المنافسة أن القرار يمكن أن يشكل ممارسة خطيرة منافية للمنافسة، وفقا لأحكام المادة 6 من القانون رقم 104.12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة، وقرر التحقيق بشأنه عملا بمبدأ أحقية مجلس المنافسة النظر في كل الممارسات ذات الصلة بالسوق المعنية بالإحالة. وهو ما يعرف بمبدأ "عملية التحقيق العيني لمجلس المنافسة" (أو ما يصطلح عليه بالفرنسية:

" La saisine in rem du Conseil de la Concurrence "

<sup>2</sup> Directive d'application de la norme Budget-Temps et Horaires.

<sup>3</sup> Directive d'application de la norme Budget-Temps et Horaires, adoptée par le Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables (CNOEC) en date du 17 décembre 2019, qui a fixé un taux moyen horaire minimum de 500 dirhams hors taxes pour le calcul des honoraires des experts comptables durant la réalisation des missions d'audit comptable et financier légal ou contractuel.

<sup>4</sup> يكمن نشاط التدقيق المحاسبي والمالي في إنجاز مهام التدقيق لحساب المنشآت العمومية والخاص والمؤسسات العمومية بهدف الإسهاد على صدقية موازنتها الإجمالية وحسن انتظامها، أخذاً بعين الاعتبار القوائم المالية والمحاسبية.

## ثالثاً: مبدأ أحقية مجلس المنافسة النظر في كل الممارسات ذات الصلة بالسوق المعنية بالإحالة إعمالاً لمبدأ "عملية التحقيق العيني لمجلس المنافسة"

18. طبقاً لمقتضيات المادة 166 من دستور المملكة وعملاً بأحكام القانون رقم 13-20 المتعلق بمجلس المنافسة، يعتبر مجلس المنافسة هيئة دستورية مستقلة مكلفة بالسهر على ضمان الشفافية والإنصاف في العلاقات الاقتصادية، لاسيما من خلال تحليل وضبط وضعية المنافسة في الأسواق، ومراقبة الممارسات المنافية للمنافسة والممارسات التجارية غير المشروعة وكذا عمليات التركيز الاقتصادي والاحتكار. وهو بذلك يساهم بحماية النظام العام الاقتصادي (l'ordre public économique).

19. ومن تم، فإن مجلس المنافسة يمكن أن تحال عليه من طرف المنشآت أو الهيئات المنصوص عليها في الفقرة الأخيرة من المادة 5 من القانون رقم 13-20 السالف الذكر كل الممارسات المنافية لقواعد المنافسة، وذلك في حدود المصالح التي تتكفل بها. ويقوم المجلس، على إثر ذلك، بدراسة وتقييم هل هذه الممارسات تندرج في نطاق تطبيق المواد 6 و7 و8 أو يمكن تعميلها بمقتضى المادة 9 من القانون رقم 104.12.

20. وهكذا، فإذا كان صاحب الإحالة ملزم، وفق المادة 45 من النظام الداخلي لمجلس المنافسة<sup>5</sup>، بأن تتضمن إحالته خصوصا الإشارة إلى المقتضيات القانونية التي يدعي المحيل أنه تم خرقها وكذا عرض التصرفات التي من شأنها أن تشكل ممارسات منافية للمنافسة، فإن مجلس المنافسة أخذا بعين الاعتبار المهام التي يضطلع بها كناظم للمنافسة في السوق الاقتصادية وإعمالاً للمبدأ الذي هو موضوع اجتهاد ثابت لسلطات المنافسة (jurisprudence constante)، والمتمثل في أن له حرية التحقيق في الأفعال والممارسات ذات التأثير على السوق المرجعية المحالة عليه، وذلك من دون التقيد بطلبات الجهة صاحبة الإحالة. "On dit que le Conseil de la Concurrence est saisi in rem".

21. وقد كان هذا المبدأ موضوع اجتهادات سلطات المنافسة التي استقرت على إمكانية التحقيق في الأفعال والممارسات المحالة عليها ذات التأثير على السوق المعنية، دون التقيد بطلبات الجهات صاحبة الإحالة ولا بالتكليف القانوني الذي تثيره، وبالتالي يمكنها أن تدرس وتحقق في كافة الظروف المحيطة بسير السوق والممارسات التي كشفتها التحقيقات المنجزة بعد التوصل بالإحالة، دون اللجوء إلى إحالة ذاتية عند التوصل إلى نتائج غير تلك المثارة في الإحالة أو أن تكون هذه الأفعال والتكليف غير منصوص عليها في مضمون الإحالة<sup>6</sup>.

1. <sup>5</sup> الصادر في 27 شوال ( 1440 فاتح بوليوز ) 2019 الجريدة الرسمية عدد 6791 غير وتم بقرار لمجلس المنافسة رقم/ 32 ق 21 /بتاريخ 9 رمضان ، 1442 ، الجريدة الرسمية عدد 6290 بتاريخ 10 محرم 19 ( 1443 أغسطس 2021 )

<sup>6</sup> Exemple : Décision de l'Autorité française de la concurrence n° 04-D-49 du 28 octobre 2004 relative à des pratiques anticoncurrentielles dans le secteur de l'insémination artificielle bovine.

Dans son rapport d'activité au titre de l'année 1999, le Conseil de la concurrence de France a souligné que " Dans l'affaire relative à des pratiques mises en œuvre par la société Distri club médical ayant donné lieu à la décision n° 99-D-01, le ministre avait saisi le Conseil de pratiques de prix imposés sur le marché de la distribution de matériel

22. وهكذا، فالممارسات المحال أمرها على مجلس المنافسة تتم دائما اعتمادا على هذا المبدأ<sup>7</sup>.

23. فالمجلس غير مقيد بموضوع الإحالة المقدمة وبالوقائع المضمنة فيها وكذا بالتكييف (qualifications) المقترح، وله بالتالي، دون اللجوء إلى إحالة ذاتية، أن يدرس الممارسات التي تم التوصل إليها عند إجراء التحقيق على أن تكون هذه الممارسات متعلقة بنفس السوق المرجعية (marché pertinent) المعنية بالإحالة أو سوق ذات الصلة بالسوق الرئيسية (marché connexe)، أو مرتبطة بالسلوك الذي تمت إثارته في الإحالة، أو يستهدف نفس الغرض أو يمكن أن يكون لها نفس التأثيرات، وتكون سابقة لتاريخ الإحالة<sup>8</sup>.

24. وبالرجوع إلى القانون المقارن وخاصة قرار محكمة الاستئناف الفرنسية التي أشارت إلى ذلك في قرارها بتاريخ 22 فبراير 2005<sup>9</sup> والتي وضعت المبدأ الآتي بالقول:

«Le Conseil de la concurrence qui est saisi in rem de l'ensemble des faits et pratiques affectant le fonctionnement d'un marché et n'est pas lié par les demandes et qualifications de la partie saisissante, peut, sans avoir à se saisir d'office, retenir les pratiques révélées par les investigations auxquelles il a procédé à la suite de sa saisine, qui, quoique non visées expressément dans celle-ci, ont le même objet ou le même effet ; [...] il peut également retenir, parmi ces pratiques, celles qui se sont poursuivies après sa saisine ».

25. وهكذا، فدراسة المجلس للسوق المعنية بهذه الإحالة وهي سوق خدمات التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقدية، مكنته من الاضطلاع على التوجيه الجديد الذي أصدره المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بتاريخ 17 دجنبر 2019، بشأن تطبيق معيار الميزانية-الزمنية والأتعاب الذي أصدره والمذكور في العريضة المتوصل بها من قبل الجهة المحيلة.

26. وقد قرر دراسة وتقييم هذا التوجيه الذي يحدد الحد الأدنى للأتعاب التي يتقاضاها الخبير المحاسبي عند تدخله في السوق المعنية في مبلغ 500 درهم للساعة دون احتساب الرسوم، لمعرفة مدى مطابقته لأحكام القانون رقم 12-104 وهل يمكن أن يشكل ممارسة منافية للمنافسة وذلك اعتمادا على المبدأ الثابت الذي تم تقديمه ألا وهو "عملية التحقيق العيني لمجلس المنافسة": "le Conseil de la Concurrence est saisi in rem".

---

médical destiné aux professionnels de santé. Le rapporteur ayant découvert, dans une pièce annexée au rapport administratif, la preuve d'un boycott, le Conseil a sanctionné cette pratique dès lors qu'elle était organisée sur le même marché".

<sup>7</sup> Cour d'Appel de Paris, 31 mai 1989, SMAC Acieroid.

Cour de cassation, civile, Chambre commerciale, 12 mai 2015, du 14-10.792.

<sup>8</sup> Conseil de la Concurrence français, décision n° 97-D-04 du 18 mars 1997 relative à des pratiques de la Société Etablissements J. Beaudré Réunis à Pontivy et dans les communes environnantes  
Décision n° 98-D-60 du 29 septembre 1998 relative à des pratiques mises en œuvre par la société France Télécom dans le secteur de la commercialisation des listes d'abonnés au téléphone

<sup>9</sup> Décision de la Cour d'appel de Paris du 22 février 2005 (1ère Chambre, Section H, N°2004/13460).

## الفصل الثاني: أعمال التحقيق المنجزة

27. إعمالا لمسطرة التحقيق التي بوشرت في شأن هذه الإحالة، عقدت مصالح التحقيق التابعة لمجلس المنافسة، عدة جلسات استماع مع الأطراف المعنية ومع العديد من المتدخلين الآخرين الذين يمارسون نشاطهم في سوق الخبرة المحاسبية، وذلك على الشكل التالي:

### جدول 1: أعمال التحقيق المنجزة

تاريخ إنجاز التحقيق	الأشخاص الذين جرى الاستماع إليهم أو الاتصال بهم	الهيئة المعنية بالتحقيق
14 أكتوبر 2020	السيد محمد زمрани بصفته الشريك الوحيد للشركة	شركة " IRAC SARL " "AU"
02 دجنبر 2020	- السيد نور الدين الرملي، نائب مدير المنشآت العامة والخصوصية المكلف بتنسيق بنيات التنظيم والتنميط المحاسباتي؛ - السيد عزيز حومان، رئيس مصلحة التدقيق الخارجي؛ - السيدة فتيحة بلغيثي، رئيسة قسم التدقيق والتقييم	مديرية المنشآت العامة والخصوصية التابعة لوزارة الاقتصاد والمالية
11 دجنبر 2020	السيد أمين البعقلي، رئيس الهيئة السيد ماكيري رئيس شرفي للهيئة	المجلس الوطني للهيئة
11 دجنبر 2020	السيد ياسين الماكري، رئيس المجلس الجهوي	المجلس الجهوي للهيئة بجهة الدار البيضاء وجهتي المركز وتانسيفت
11 دجنبر 2020	السيد أديب بنبراهيم، رئيس المجلس الجهوي	المجلس الجهوي للهيئة بجهة الرباط-سلا-القنيطرة
23 دجنبر 2020	السيد لحميني رضى، نائب رئيس لجنة الابتكار والتطوير الصناعي	الاتحاد العام لمقاولات المغرب
24 دجنبر 2020	السيد هشام آيت أمغار، رئيس قسم الشؤون الإدارية والمالية	الوكالة الحضرية لمراكش
06 يناير 2021	السيد حسن المتقي، رئيس قسم الشؤون الإدارية والمالية	المركز السينمائي المغربي
07 يناير 2021	السيد <b>Abdou Diop</b> ، محاسب شريك في المكتب	مكتب الخبرة المحاسبية "Mazars Maroc"
12 يناير 2021	السيد صفوان جميل، رئيس قسم الشؤون الإدارية والمالية	الوكالة الحضرية للرباط وسلا

12 يناير 2021	السيد خالد فيزازي، محاسب شريك في المكتب	مكتب الخبرة المحاسبية "فيزازي وشركاؤه"
11 فبراير 2021	- السيدة إنصاف حيتوف، الرئيسة المديرة العامة للمكتب؛ - السيد مصطفى فريجة، رئيس قسم المحاسبة و شريك إداري للمكتب	مكتب الخبرة المحاسبية "KPMG Maroc"
16 فبراير 2021	السيد يوسف سميرس، شريك لدى المكتب	مكتب الخبرة المحاسبية "RSM Morocco"
16 فبراير 2021	السيد عمر السقاط، الشريك الوحيد لدى المكتب	مكتب الخبرة المحاسبية "World Conseil et "Audit"
17 فبراير 2021	السيد عبد السلام براهيم، الشريك الوحيد لدى المكتب	مكتب الخبرة المحاسبية "World Audit"
17 فبراير 2021	- السيد يوسف واعزيز، شريك مسير - السيد أسامة بقال، مسير مساعد	مكتب الخبرة المحاسبية "Trefle Conseil"
15 مارس 2021	السيد سمير بنيس، الشريك الوحيد لدى المكتب (رئيس اللجنة الخاصة المعنية بالممارسات المهنية)	مكتب الخبرة المحاسبية "Bennis"
17 مارس 2021	السيد ياسين الماكري، رئيس المجلس الجهوي	المجلس الجهوي للهيئة بجهة الدار البيضاء جهتي المركز وتانسيفت (جلسة استماع)
17 مارس 2021	السيد أديب بنبراهيم، رئيس المجلس الجهوي	المجلس الجهوي للهيئة بجهة الرباط-سلا-القنيطرة (جلسة استماع)
18 مارس 2021	- السيد أمين البعقلي، رئيس الهيئة منذ مارس 2020؛ - السيد عصام الماكري، الرئيس السابق للهيئة (2017-2020)	المجلس الوطني للهيئة (جلسة استماع)

28. قبل التطرق إلى الدراسة والتقييم الذي أنجزه مجلس المنافسة لهذه الممارسات، لا بد من تقديم السوق المعنية بالتوجيه وبنيتها.

## الفصل الثالث: تقديم وتحليل السوق المعنية بالإحالة

29. إن السوق المعنية بنزلة الحال وبالإحالة الأصلية يتعلق بسوق الخدمات المقدمة من طرف الخبراء المحاسبين (كمدققين للحسابات) ذات الصلة بمهام التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقدى المنجزة لفائدة المؤسسات والمقاولات العمومية والخاصة وبعض الهيئات الأخرى.

30. وسيتمحور تحليلنا للسوق المرجعية المعنية في نزلة الحال حول محورين أساسيين، يتطرق الأول إلى الإطار القانوني المنظم لقطاع الخبرة المحاسبية والخدمات المقدمة في هذا المجال، لاسيما مهام التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقدى، بينما يتطرق المحور الثاني إلى الدراسة الاقتصادية للسوق المرجعية من خلال دراسة بنيتي العرض والطلب فيه.

### أولاً: الإطار القانوني المنظم لسوق الخبرة المحاسبية

31. يخضع تنظيم مهنة الخبرة المحاسبية لجملة من النصوص القانونية والتنظيمية والمعيارية، تشمل، على الخصوص، القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، والمرسوم رقم 521.93.2 الصادر بتاريخ 11 ربيع الأول 1414 الموافق لـ 30 غشت 1993 القاضي بتطبيق القانون السالف الذكر، والمرسوم رقم 454.18.2 الصادر بتاريخ 30 ربيع الثاني 1442 الموافق لـ 20 دجنبر 2019 بشأن تطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين. هذه الأخيرة تحدد المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة المطبقة على الخبراء المحاسبين<sup>10</sup>.

32. كما تضم هذه الترسانة العديد من المعايير المؤطرة للممارسة التقنية للمهنة السالفة الذكر، والمجسدة للتوجيهات ذات الصلة بالسلوك الذي يجب التحلي به من طرف الخبير المحاسب عند ممارسة مهنته، ومن ضمنها على سبيل المثال، المعايير المرتبطة بمهام التدقيق القانوني والتعاقدى.

### أ- ممارسة مهنة الخبرة المحاسبية

33. ينظم القانون رقم 15.89 المذكور آنفاً، كفاءات الحصول على صفة خبير محاسب، فكل شخص يرغب في مزاولة مهنة الخبرة المحاسبية بالمغرب، يلزمه هذا القانون بضرورة القيد في هيئة الخبراء المحاسبين، حيث تقوم هذه الأخيرة بتعيين لائحة أعضائها ووضعها رهن إشارة العموم.

34. وتطبيقاً لأحكام القانون رقم 15.89، فإن الخبير المحاسب هو وحده المؤهل للقيام بالمهام التالية:

<sup>10</sup> اعتمدت المدونة من طرف المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين خلال انعقاد جلسته يوم 12 نونبر 2013، وصدرت بمقتضى المرسوم رقم 2.18.454 أصدره رئيس الحكومة يوم 23 ربيع الآخر 1442 الموافق لـ 20 دجنبر 2019، ونشرها في الجريدة الرسمية بتاريخ 02 يناير 2020.

- إثبات صحة وصدق الموازنات وحسابات النتائج والبيانات المحاسبية والمالية؛
- تسليم أي نوع من أنواع الشهادات التي تتضمن إبداء رأيه في حساب أو عدة حسابات لمختلف المنشآت والهيئات؛
- القيام بمهمة مراقب حسابات الشركات؛
- القيام بتقويم الحصص العينية المقدمة على سبيل المساهمة في الشركات (القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة)<sup>11</sup>.

ويمكن له أيضا:

- تحليل وتنظيم الأنظمة المحاسبية؛
- فتح المحاسبات ومسكها وتقويمها ومركزتها وتتبعها وحصرها؛
- إبداء المشورة والرأي في القضايا ذات الصلة بقانون الأعمال والتدبير المالي للمنشآت؛
- إنجاز التدابير والإجراءات ذات الطابع القانوني والضريبي والاقتصادي والمالي والتنظيمي المتعلقة بنشاط المنشآت والهيئات.

35. وعلاقة بالتدقيق القانوني والتعاقد، موضوع نازلة الحال، فإن القانون يمتنع الخبير المحاسب بالاختصاص الحصري دون غيره، بالقيام بمهمة مراقبة حسابات الشركات، وقد دخل هذا الاختصاص حيز التنفيذ بتاريخ 3 فبراير 1996، حين تقرر تفويض صلاحية التوقيع على أي تقرير من تقارير مهمة مراقبة حسابات الشركة لعضو بهيئة الخبراء المحاسبين دون غيره.

36. ويزاول الخبير المحاسب أيضا مهام التدقيق التعاقدية والمالية والمحاسبية، التي يتم إنجازها عادة بناء على طلب من مساهمي الشركة أو مسيرها أو من لدن الأغيار. وقد تختلف أهدافها عن الأهداف الأخرى ذات الصلة بمهام المراقبة القانونية، وفي إطار الاختصاص الحصري الذي يتمتع به، فإن الخبير المحاسب هو وحده المؤهل لإبداء الرأي في حساب أو عدة حسابات للمنشأة.

## ب- ممارسة مهمة مراقب الحسابات<sup>12</sup> من لدن الخبير المحاسب

37. تشير المادة 159 من القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة<sup>13</sup>، كما وقع تغييره وتتميمه، إلى إلزامية تعيين مراقب للحسابات، وتنص، في هذا الصدد، على أنه " يجب أن يتم في كل شركة مساهمة تعيين مراقب أو مراقبين للحسابات يعهد إليهم بمهمة مراقبة وتتبع حسابات الشركة وفق الشروط والأهداف المنصوص عليها في هذا القانون.

غير أنه يجب على الشركات التي تدعو الجمهور للاكتتاب أن تعين مراقبين اثنين للحسابات على الأقل، وكذلك الشأن بالنسبة للشركات البنكية وشركات القرض والاستثمار والتأمين والرسملة والادخار".

<sup>11</sup> كتيب معلومات متعلقة بمجلس هيئة الخبراء المحاسبين متاحة بموقعه الإلكتروني.

<sup>12</sup> Le Commissaire aux Comptes.

<sup>13</sup> Loi n°17-95 relative aux sociétés anonymes.

38. في السياق ذاته، ينص القانون رقم 5.96 المتعلق بشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المحاصة<sup>14</sup> في المادة 12 على إلزامية تعيين مراقب للحسابات حين يتجاوز رقم المعاملات، المنجز دون احتساب الرسوم، سقف 50.000.000 درهم دون احتساب الرسوم.

39. وتجدر الإشارة، علاوة على ذلك، إلى أنه في غياب مقتضيات قانونية تلزم بتعيين مراقب للحسابات، فإنه يمكن التنصيب عليه في الأحكام النظامية للشركة. ويتعلق الأمر، بالتالي، بالتدقيق التعاقدية (أو الممارسات المرتبطة ارتباطا مباشرا بمراقبة حسابات الشركة)، حين يكون تدخل مراقب الحسابات منظما ضمن إطار تعاقدية ومحددا بحرية بين المراقب وزبونه.

40. تجدر الإشارة إلى أن مهمة مراقب الحسابات تندرج ضمن المهام الرامية إلى خدمة الصالح العام، إذ يعمل على إثبات صحة الحسابات السنوية للمنشأة ليس فقط لصالح المساهمين أو الشركاء، بل أيضا لصالح الإدارة الجبائية والدولة وجميع الأشخاص الذين تربطهم صلة بالمنشأة، ومن ضمنهم، على الخصوص، العملاء والموردون والبنوك والمستثمرون المحتملون .... إلخ.

41. وتنفيذا لهذه المهمات، تقع على عاتق الخبير المحاسب مسؤولية ثلاثية الأبعاد:

- مسؤولية مدنية إزاء الشركة والأغيار بسبب الآثار الضارة الناجمة عن أخطائه وإهماله لواجباته. ويعتبر مسؤولا أيضا عن أخطاء المسيرين الذين لم يذكرهم في تقريره؛
- مسؤولية جنائية في حالة إخلال مراقب الحسابات بالشروط المنصوص عليها في قانون شركات المساهمة والأشكال الأخرى للشركات؛
- مسؤولية تأديبية، حين يرتكب مراقب الحسابات مخالفات مخلة بالأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على الخبير المحاسب أثناء مزاولته لمهنته، لاسيما المخالفات ذات الصلة بخرق القواعد المهنية، وعدم التقيد بقواعد الشرف والنزاهة والكرامة أثناء مزاولته المهنة، ومخالفة القواعد أو الأنظمة التي تسنها الهيئة، وعدم اعتبار أو إيلاء الاحترام الواجب للهيئات الممثلة للخبراء المحاسبين.

42. ويشهد مراقب الحسابات على صحة وصدقية الحسابات السنوية وأنها تعكس صورة صحيحة عن نتائج السنة المحاسبية المنصرمة وكذا عن الوضعية المالية للشركة وممتلكاتها. ويتعين عليه، في هذا السياق، التحقق من إنجاز المحاسبة طبقا للمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في المدونة العامة للتنميط المحاسباتي (code générale de normalisation des comptes). وتظل عملية الإشهاد السالفة الذكر تعبيراً عن التزام شخصي من طرف الخبير المحاسبى بإنجاز المهام العادية التي تتطلبها المهنة.

<sup>14</sup> Loi n°5-96 sur la société en nom collectif, la société en commandite simple, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée et la société en participation

## ج- إلزامية العضوية في هيئة الخبراء المحاسبين

43. تطبيقاً لأحكام القانون رقم 15.89 الصادر في 3 فبراير 1993 والمتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين<sup>15</sup>، تعتبر هيئة الخبراء المحاسبين مؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية وتسهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب. ويتعين على جميع الأشخاص الراغبين في مزاولة المهنة، على سبيل الاحتراف، أنشطة مراجعة وتقدير وتنظيم محاسبات المنشآت والهيئات التي لا يرتبط معها بعقد عمل، طلب قيدهم في الهيئة.

44. إضافة إلى ذلك، تحدد المادة 3 من القانون رقم 15.89، المشار إليه أعلاه، أساساً صفة العضو بالهيئة، حيث تنص على أنه " لا يجوز لأحد أن يزاول مهنة الخبرة المحاسبية مهما كانت الطريقة التي يزاولها ولا أن يحمل صفة خبير محاسب إلا إذا كان مقيداً في جدول هيئة الخبراء المحاسبين المحدثة في الباب الثاني من هذا القانون".

45. وبالمثل، يتعين تقييد الشركة، التي يزاول من خلالها الخبراء المحاسبون مهامهم، في جدول الهيئة عملاً بأحكام المادة 22 من نفس القانون، والتي تنص على أن " شركات الخبراء المحاسبين تقيّد وفق أحكام هذا القانون في جدول هيئة الخبراء المحاسبين بطلب من مديرها أو عضو مجلس إدارتها المنتدب أو وكيلها المفوض، وذلك بعد التحقق من مطابقتها الأساسية للأحكام الواردة في هذا القانون".

46. وتناط بهيئة الخبراء المحاسبين إنجاز المهام الرئيسية التالية:

- صيانة المبادئ والتقاليد المرتبطة بالمروءة والكرامة وصفات الاستقامة التي يقوم عليها شرف مهنة الخبرة المحاسبية، والحرص على تقيّد أعضائها بما تقضي به القوانين والأنظمة والأعراف التي تحكم ممارستها؛
- قبول الخبراء المحاسبين لمزاولة الخبرة المحاسبية وفقاً للإجراءات والشروط المنصوص عليها في القانون المذكور أعلاه؛
- سن أي نظام تستلزمه مزاولة المهنة المنوطة بها ووضع مدونة الواجبات المهنية التي تتولى الحكومة إدخالها حيز التنفيذ؛
- الدفاع عن المصالح المادية والمعنوية لمهنة الخبرة المحاسبية ولو أمام المحاكم إن اقتضى الحال ذلك؛
- تنظيم وإدارة مشاريع التعاون والتعاقد والمساعدة الخاصة بأعضائها ومشاريع التعاقد؛
- تمثيل مهنة الخبرة المحاسبية إزاء الإدارة وتزويد هذه الأخيرة بآرائها في جميع القضايا التي تعرضها عليها، وتمثيل المهنة أيضاً إزاء الهيئات أو المنظمات الدولية التي تسعى إلى تحقيق أغراض مماثلة للأغراض التي يسند هذا القانون تحقيقها لهيئة الخبراء المحاسبين؛

<sup>15</sup> القانون رقم 15.89 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.92.139 الصادر في 14 رجب 1413 والمنتشور في الجريدة الرسمية عدد 4188 بتاريخ

11 شعبان 1413 الموافق لـ 3 فبراير 1993.

• تنسيق عمل المجالس الجهوية للهيئة.

47. وتمارس هيئة الخبراء المحاسبين اختصاصاتها بواسطة مجلس وطني ومجالس جهوية.

يتألف المجلس الوطني من عشرة أعضاء منتخبين وأعضاء احتياطيين.

تعين الإدارة ممثليها في المجلس ويحضرون بصفة استشارية.

48. على الصعيد الجهوي تمثل المجالس الجهوية التالية مهنة الخبير المحاسب:

- المجلس الجهوي لجهة الدار البيضاء - جهتي المركز وتانسيفت؛
- المجلس الجهوي لجهة الرباط-سلا-القنيطرة؛
- المجلس الجهوي لجهة طنجة-تطوان-الحسيمة؛
- المجلس الجهوي لجهة فاس-مكناس وجهة الشرق؛
- المجلس الجهوي لجهة سوس-ماسة وجهات الجنوب.

أحدثت المجالس الجهوية الثلاثة الأخيرة في أبريل 2020.

قبل ذلك، كانت الهيئة مكونة من مجلسين جهويين فقط هما:

- المجلس الجهوي لجهة الدار البيضاء، جهات المركز وتانسيفت والجنوب؛
- والمجلس الجهوي لجهة الرباط والشمال.

49. تتألف الموارد المالية لهيئة الخبراء المحاسبين من اشتراك سنوي إجباري يتعين على كل عضو فيها أداءه تحت طائلة التعرض لعقوبة تأديبية. ويجوز للهيئة الحصول على إعانات مالية من الدولة والمؤسسات العامة والجماعات المحلية.

ويجوز لها كذلك أن تتلقي من الأفراد والهيئات الخاصة أي هبة أو وصية، على ألا تكون مقيدة بأي شرط من شأنه المس باستقلاليتها أو كرامتها أو عرقلة القيام بالمهام المنوطة بها إزاء مخالفة القوانين والأنظمة المعمول بها.

50. تمارس هيئة الخبراء المحاسبين، عبر مجلسها الوطني والمجالس الجهوية التابعة له، سلطة المراقبة على الخبراء المحاسبين من خلال الصلاحيات التأديبية المفوضة لها من لدن الدولة، قصد السهر على التقيد بالقواعد المهنية.

51. بناء على ذلك، تنص المادة 66 من القانون رقم 15.89 على أن " المجالس الجهوية تمارس ابتدائياً والمجلس الوطني استئنافياً سلطة هيئة الخبراء المحاسبين في الميدان التأديبي بالنسبة إلى الخبراء المحاسبين وشركاتهم في حالة ارتكاب أي خطأ مهني أو مخالفة لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية الخاضع لها الخبير المحاسب في مزاوله مهنته ولاسيما في الحالات التالية:

- خرق القواعد المهنية والإخلال خلال ممارسة المهنة بمبادئ الشرف والاستقامة والكرامة المنصوص عليها بوجه خاص في مدونة الواجبات المهنية؛
- عدم احترام القوانين والأنظمة المطبقة على الخبراء المحاسبين في مزاوله مهنتهم؛

• المس بالقواعد أو الأنظمة التي تسنها الهيئة وبما يجب لمؤسساتها من اعتبار أو احترام<sup>16</sup>.

52. وقد تشمل العقوبات التأديبية، المنصوص عليها في المادة 68 من القانون المذكور أعلاه، الإنذار أو التوبيخ أو الوقف عن مزاولة المهنة لمدة لا تتجاوز 6 أشهر أو الحذف من جدول الهيئة. ويجوز للمجلس أيضا أن يقرر حرمان الخبير المحاسب، الذي ارتكب مخالفة، من الترشح لمناصب انتخابية في حظيرة الهيئة طوال مدة 10 سنوات<sup>17</sup>.

53. تقام الدعاوي التأديبية المتعلقة بشركة خبراء محاسبين إما على جميع الشركاء وإما على ممثل الشركة النظامي أو القانوني، وذلك بحسب شكل الشركة الصادرة عنها المخالفة التأديبية.

54. وقد سجلت الحسابات الموحدة للمجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين، برسم السنة المالية 2019، فائضا بلغ 2.053.078,66 درهم.

55. على الصعيد الدولي، تعد هيئة الخبراء المحاسبين عضوا بخمس اتحادات دولية متخصصة في مهنة المحاسبة، وهي:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛
- الاتحاد الإفريقي للمحاسبين (PAFA)؛
- الاتحاد الدولي للخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات الناطقين بالفرنسية (FIDEF)؛
- اتحاد الخبراء المحاسبين بمنطقة البحر الأبيض المتوسط (FCM)؛
- اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب (AFAA).

## ثانيا: تحديد السوق المرجعية: (Le marché pertinent)

56. يتعين على التوالي تحديد سوق المنتجات أو الخدمات والسوق الجغرافية.

### أ- تحديد سوق المنتجات أو الخدمات

- تذكير بالمبادئ المعمول بها

57. يعرف قانون المنافسة السوق المرجعية بأنه مكان التقاء العرض والطلب الخاص بمنتجات أو خدمات معينة. ويضم سوق المنتجات والخدمات وكذا السوق المناسبة جغرافيا.

<sup>16</sup> المادة 66 من القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، الصادر في 8 يناير 1993.

<sup>17</sup> المادة 68 من القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، الصادر في 8 يناير 1993.

58. ويشمل سوق المنتجات والخدمات جميع المنتجات أو الخدمات أو ههما معا، والتي يعتبرها المستهلك قابلة للمبادلة أو الاستبدال، نظرا لمواصفاتها ولثمنها وللاستعمال الذي أعدت من أجله<sup>18</sup>.

59. وحيث إن التحديد الدقيق للسوق المرجعية يعتبر خطوة أساسية في المقاربة التنافسية بحيث يسمح بالإحاطة بالإطار المكاني والموضوعي الذي تمارس فيه المنافسة، وبالتالي يميز السوق المعنية عن الأسواق الأخرى التابعة لها أو المختلفة عنها. كما أنه يمكن من قياس درجة المنافسة في سوق معينة وبالتالي تحديد قوة السوق (pouvoir de marché) التي قد تتمتع بها منشأة أو مجموعة من المنشآت في هذا الأخير.

### • تحديد سوق الخدمات المرجعية

60. تتعلق الممارسة المثارة سلفا بقطاع خدمات التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقدية التي ينجزها الخبير المحاسبي المخول له دون غيره القيام بهذه المهمة، طبقا للنصوص القانونية والتنظيمية والمعارية الجاري بها العمل.

### • تطبيق هذه المبادئ في نازلة الحال

61. لم يسبق لمجلس المنافسة دراسة سوق التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقدية المنجز من لدن مكاتب الخبرة المحاسبية. وفي هذا السياق، فقد دأبت سلطات المنافسة في قراراتها<sup>19</sup> على اعتبار أنشطة مكاتب التدقيق والخبرة المحاسبية تغطي خمس أسواق متميزة، تتمثل في 1. سوق خدمات الاستشارة في التدبير ، 2. وسوق خدمات الاستشارة والمساعدة للتدبير المالي الممنوحة للمنشآت ، 3. وسوق خدمات الاستشارة والمساعدة الجبائية ، 4. وسوق خدمات الاستشارة المقدمة للمنشآت التي تعاني صعوبات مالية ، 5. وسوق خدمات التدقيق والخبرة المحاسبية<sup>20</sup>.

62. وعلاقة بسوق التدقيق والخبرة المحاسبية، قامت سلطات المنافسة بتقسيمه إلى فروع حسب طبيعة الشركات التي يتم التعامل معها، وذلك بالتمييز بين فئتين في هذا السياق: فئة تتعلق بسوق خدمات التدقيق والخبرة المحاسبية المقدمة للمقاولات الصغرى والمتوسطة، وفئة ترتبط بسوق خدمات التدقيق والخبرة المحاسبية المقدمة للمقاولات الكبرى والشركات المدرجة في البورصة<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> La Commission européenne a rappelé, dans sa communication n° 97/C 372/03 du 9 décembre 1997 sur la définition du marché en cause, que le marché de produits « comprend tous les produits et/ou services que le consommateur considère comme interchangeables ou substituables en raison de leurs caractéristiques, de leur prix et de l'usage auquel ils sont destinés ». JOCE C 372 du 9 décembre 1997, page 5, point 7.

<sup>19</sup> Décisions de la Commission européenne n° COMP/M.1016 du 20 mai 1998 et n° COMP/M. 2816 du 5 septembre 2002 précitées ; n° COMP/M.5597 du 9 décembre 2009 Towers Perrin/Watson Wyatt ; la lettre du ministre de l'économie C2006-91 du 15 décembre 2006; la décision de l'Autorité française de la concurrence n° 13-DCC-126 du 5 septembre 2013 relative à la prise de contrôle de la société Sofaxis par la société d'assurance mutuelle Sham ; Décision de la "Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia española", Expediente de concentración económica c73/02 deloitte/andersen 29 julio 2002.

<sup>20</sup> (i) le marché des services de conseil en gestion, (ii) le marché des services de conseil et d'assistance financière aux entreprises, (iii) le marché des services de conseil et d'assistance en fiscalité, (iv) le marché des services de conseil aux entreprises en difficulté et (v) le marché des services d'audit et d'expertise comptable.

<sup>21</sup> Décision de la Commission européenne n° COMP/M.1016 du 20 mai 1998, Price Waterhouse / Coopers & Lybrand

63. بالنسبة لنازلة الحال، يستفاد من العناصر المذكورة سلفا أنه يجب تحليل الممارسات التي تم رصدها من طرف مصالح التحقيق التابعة للمجلس بالرجوع إلى سوق التدقيق القانوني والتعاقدية، وذلك بالنظر إلى أن تحديد الحد الأدنى لأتعاب الخبير المحاسبي من طرف المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين يشمل الخدمات الذي يقدمها هذا الأخير للمؤسسات والمقاولات العمومية والخاصة كيفما كان حجمها، ولو أن المنشآت الصغرى والمتوسطة هي المعنية أساسا بالتوجيه، بالنظر إلى أن الأتعاب التي يتم فوترتها للمقاولات الكبرى تتجاوز خمسمائة 500 درهم لساعة عمل كما جاء في تصريح العديد من مكاتب الخبرة المحاسبية التي تم الاستماع إليها (مكاتب "KPMG Maroc" و Mazars).

64. وبغض النظر عن التحديد الذي يتم اعتماده للسوق المرجعية، تجب الإشارة إلى أن سلطات المنافسة استقرت على اعتبار أنه عندما تتم دراسة الممارسات المعنية على ضوء المقتضيات القانونية التي تحظر الاتفاقات، كما هو الحال في هذه النازلة، فإنه ليس ضروريا تعريف السوق المرجعية على وجه الدقة، طالما أنه قد تم تحديد القطاع المعني على النحو الكافي من أجل تكييف الممارسات المرصودة وتمكين مجلس المنافسة من نسبها للفاعلين الذين قاموا بتنفيذها<sup>22</sup>.

65. على ضوء ما سبق ذكره، فإن سوق الخدمات المعنية بالإحالة تتمثل في سوق خدمات التدقيق والخبرة المحاسبية.

### ب- تحديد السوق المرجعية جغرافيا

66. علاقة بتحديد البعد الجغرافي لسوق خدمات التدقيق والخبرة المحاسبية، تجدر الإشارة إلى أن تحديد السوق المناسبة، وكما أشارت إلى ذلك محكمة العدل الأوروبية في قرارها المتعلق بشركة "United Brands"، يجب أن يتم من خلال "الرجوع إلى المنطقة الجغرافية المحددة التي يتم فيها تسويق المنتج أو الخدمة المعنية والتي تتم في محيط تكون فيه شروط المنافسة متجانسة قصد التمكن من تقييم القوة الاقتصادية للمنشأة المعنية"<sup>23</sup>.

67. وقد اعتادت سلطات المنافسة في قراراتها على اعتبار أن سوق خدمات التدقيق والخبرة المحاسبية تكتسي بعدا وطنيا. واستندت في ذلك على كون هذه الخدمات توطرها مقتضيات قانونية وتنظيمية وطنية، كما أن مكاتب الخبرة المحاسبية يجب عليها أن تكون متواجدة في البلد الذي ترغب في ممارسة نشاطها فيه.

<sup>22</sup> Décision n° 05-D-27 du 15 juin 2005 relative à des pratiques relevées dans le secteur du thon blanc, paragraphe 28 et décision n° 13-D-12 du 28 mai 2013 relative à des pratiques mises en œuvre dans le secteur de la commercialisation de commodités chimiques paragraphe 575 ; voir également arrêt de la cour d'appel de Paris, 26 septembre 2013, société Roland Vlaemynck, RG n° 2012/08948, page 6.

<sup>23</sup> Cour de Justice des Communautés Européennes : définir le marché pertinent "par référence à une zone géographique définie dans laquelle (le produit ou le service en cause) est commercialisé et où les conditions de concurrence sont suffisamment homogènes pour pouvoir apprécier le jeu de la puissance économique de l'entreprise intéressée". CJCE, 14 février 1978, Aff 27/76, United Brands.

68. على المستوى الوطني، يخضع تقديم خدمات التدقيق والخبرة المحاسبية إلى منظومة قانونية وتنظيمية ومعارية، حيث تفرض مجموعة من الشروط الواجب استيفؤها للولوج إلى هاته السوق سواء من أجل ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو إنجاز مهام التدقيق القانوني والتعاقدية.

69. ومن تم، فإن السوق المرجعية المعنية بنازلة الحال هي ذات بعد وطني.

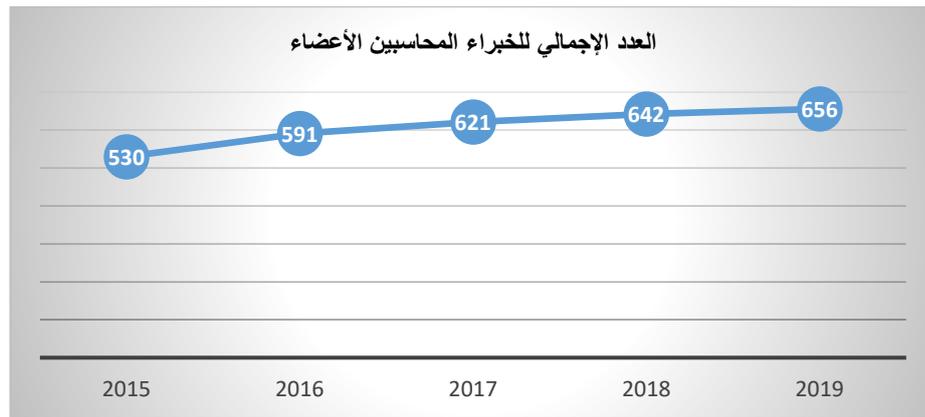
70. على ضوء جميع العناصر المذكورة أعلاه، فإن السوق المعنية بالإحالة هي السوق الوطنية المتخصصة في خدمات التدقيق والخبرة المحاسبية.

## ثالثا: بنية سوق الخبرة المحاسبية

### أ- بنية العرض

71. بلغ عدد الخبراء المحاسبين الناشطين في السوق الوطنية والمقيدين في الهيئة الوطنية 656 خبيرا في أواخر سنة 2019<sup>24</sup>.

رسم بياني 1: تطور عدد الخبراء المحاسبين الأعضاء في الهيئة الوطنية<sup>25</sup>



72. وقد انتقل عدد الخبراء المحاسبين خلال الخمس سنوات الأخيرة، من 530 خبيرا سنة 2015 إلى 656 خبيرا سنة 2019، بزيادة ناهزت 19 في المائة.

73. إضافة إلى ذلك، يزاول حوالي 72 في المائة من الخبراء المحاسبين المهنة بصفتهم أشخاصا اعتباريين، فيما 28 في المائة منهم يزاولون المهنة كأشخاص ذاتيين.

<sup>24</sup> تقرير هيئة الخبراء المحاسبين المعنون بـ "من أجل مهنة قوية ومستدامة: 25 سنة في خدمة الاقتصاد والمصلحة العامة"، الصخيرات، 20 فبراير 2020.

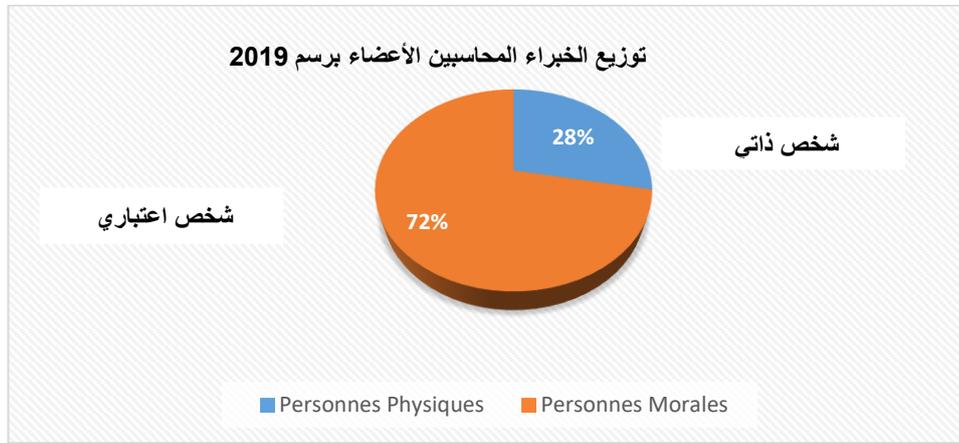
<sup>25</sup> المصدر: المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين.

جدول 2: توزيع عدد الخبراء المحاسبين بين الأشخاص الذاتيين والأشخاص الاعتباريين

السنة	2019
عدد الأشخاص الذاتيين	184
عدد الأشخاص الاعتباريين	472
العدد الإجمالي للخبراء المحاسبين الأعضاء	656

المصدر: المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين

رسم بياني 2: توزيع عدد الخبراء المحاسبين بين الأشخاص الذاتيين والأشخاص الاعتباريين



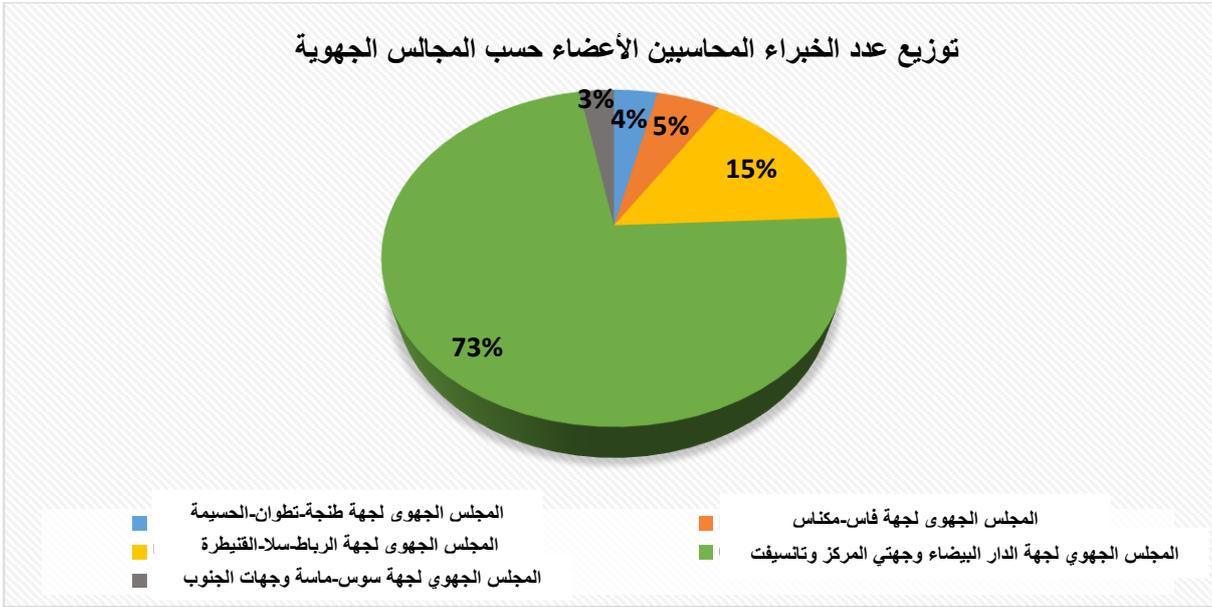
74. على الصعيد الجهوي، تتألف هيئة الخبراء المحاسبين، منذ سنة 2020، من خمسة مجالس جهوية. ويوضح الجدول التالي توزيع عدد الخبراء المحاسبين حسب هذه المجالس:

جدول 3: توزيع عدد الخبراء المحاسبين حسب المجالس الجهوية<sup>26</sup>

عدد الخبراء المحاسبين	المجالس الجهوية
24	المجلس الجهوي لجهة طنجة-تطوان-الحسيمة
35	المجلس الجهوي لجهة فاس-مكناس وجهة الشرق
100	المجلس الجهوي لجهة الرباط-سلا-القنيطرة
478	المجلس الجهوي لجهة الدار البيضاء و جهتي المركز وتانسيفت
19	المجلس الجهوي لجهة سوس-ماسة و جهات الجنوب
656	المجموع

<sup>26</sup> المصدر: المجلس الوطني مكرر

### رسم بياني 3: توزيع عدد الخبراء المحاسبين حسب المجالس الجهوية



75. وتوضح المعطيات الواردة أعلاه، استحواذ جهة الدار البيضاء وجهتي المركز وتانسيفت على حوالي 70 في المائة من عدد الخبراء المحاسبين، متنوعة بجهة الرباط-سلا-القنيطرة بنسبة تبلغ 15 في المائة، وجهتي فاس-مكناس وطنجة-تطوان-الحسيمة اللتان تصل نسبة الخبراء المحاسبين العاملين بترابهما إلى 4 في المائة.

#### ب- بنية الطلب

76. يتشكل الطلب في السوق الوطنية لخدمات التدقيق المالي والمحاسبي القانوني والتعاقد من ذلك المقدم من المؤسسات والمقاولات العمومية وكذا المنشآت الخاصة التي يفرض عليها القانون إنجاز عمليات التدقيق المالي والمحاسبي لحساباتها. وتضم هذه المنشآت شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية البسيطة وشركات التضامن، التي يفوق رقم معاملاتها المنجز مبلغ 50 مليون درهم.

#### 1. المؤسسات والمقاولات العمومية

77. تلعب المؤسسات والمقاولات العمومية دورا رئيسيا في تنزيل السياسات الاقتصادية العمومية على الصعيد الوطني، إذ تساهم في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد عن طريق الاستثمارات في القطاعات الاستراتيجية التي تمكن من تحسين البنيات التحتية والخدمات العمومية بصفة عامة.

78. وتتكون المحفظة العمومية من<sup>27</sup>:

<sup>27</sup> المصدر: تقرير المؤسسات والمقاولات العمومية المقدم من قبل وزارة الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة أثناء دراسة مشروع قانون المالية لسنة

- المؤسسات العمومية: وهي أشخاص معنوية خاضعة للقانون العام وتتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي، وهي معرفة كمؤسسة عمومية بمقتضى النص القانوني المحدث لها؛

- مقاولات عمومية ذات مساهمة مباشرة للدولة: وهي شركات خاضعة للقانون الخاص وتمتلك فيها الدولة بصفة مباشرة جزءا أو كلا من رأسمالها.

79. وقد بلغ عدد المؤسسات والمقاولات العمومية، إلى غاية متم شتنبر 2019، 268 مؤسسة ومقولة عمومية موزعة كالاتي:

- 225 مؤسسة عمومية؛

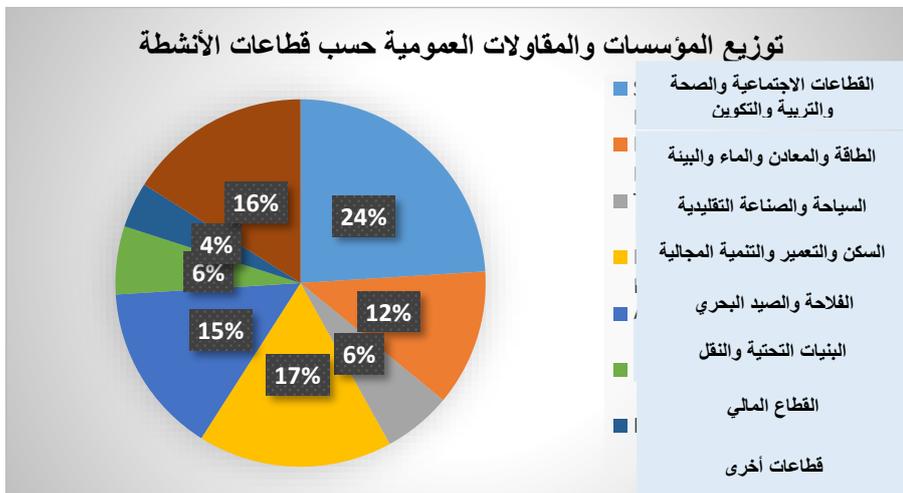
- 43 مقولة عمومية ذات مساهمة مباشرة للدولة.

وتمتلك كافة المؤسسات والمقاولات العمومية 479 شركة تابعة أو مساهمات، منها 54 في المائة مملوكة لها بالأغلبية<sup>28</sup>.

80. وتنقسم المؤسسات والمقاولات العمومية إلى 46 مؤسسة ومقولة ذات طابع تجاري و222 مؤسسة ومقولة ذات طابع غير تجاري.

81. وتتوزع محفظة المؤسسات والمقاولات العمومية حسب قطاعات الأنشطة كالاتي<sup>29</sup>:

رسم بياني 4: توزيع المؤسسات والمقاولات العمومية حسب قطاعات الأنشطة



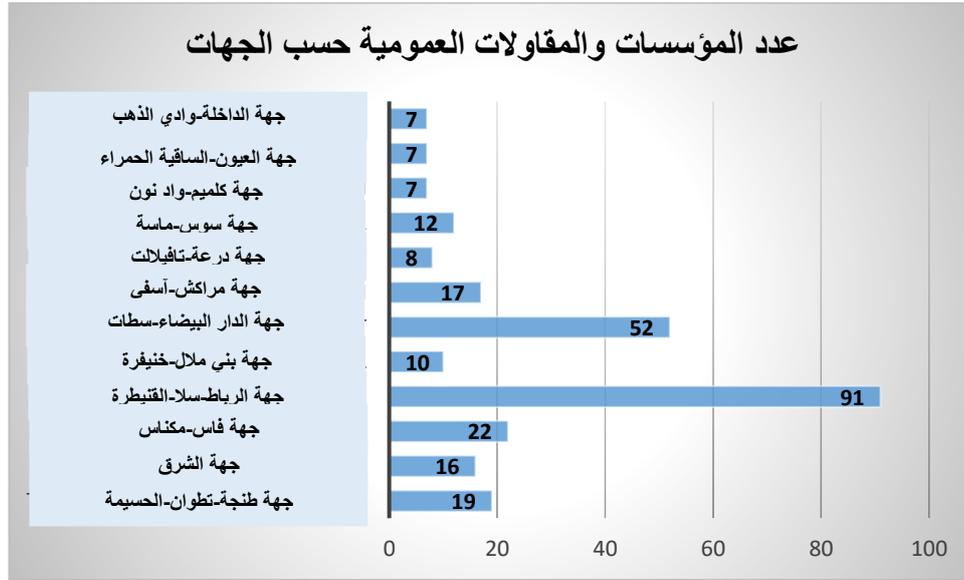
82. ويوضح الرسم البياني التالي التوزيع الجهوي للمؤسسات والمقاولات العمومية<sup>30</sup>:

<sup>28</sup> المصدر: تقرير المؤسسات والمقاولات العمومية المذكور.

<sup>29</sup> المصدر: تقرير المؤسسات والمقاولات العمومية المذكور.

<sup>30</sup> المصدر: تقرير المؤسسات والمقاولات العمومية المذكور.

## رسم بياني 5: عدد المؤسسات والمقاولات العمومية حسب الجهات



## 2. المنشآت الخاصة (شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة)

83. تتوزع المنشآت التي يفرض إطارها القانوني إنجاز التدقيق المالي والمحاسبي، وفقا للأرقام الصادرة عن المكتب المغربي للملكية الصناعية والتجارية، على الشكل التالي:

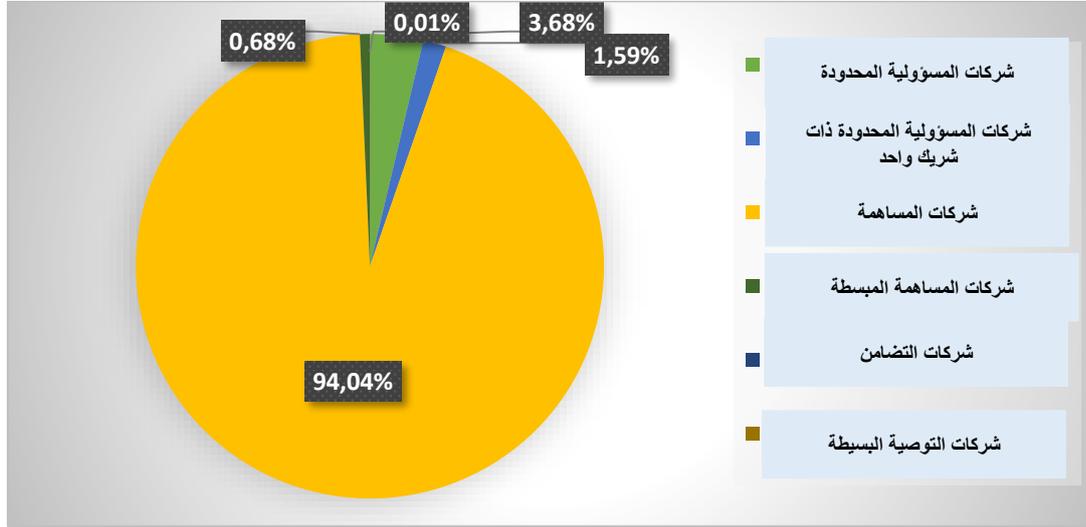
### جدول 4: الشكل القانوني للشركات التي يفرض عليها الإطار القانوني إنجاز التدقيق المالي والمحاسبي

النسبة المئوية %	عددها	الشكل القانوني للشركات
94,04 %	32822	شركات المساهمة
3,68 %	1283	شركات ذات المسؤولية المحدودة
1,54 %	556	شركات ذات المسؤولية المحدودة من شريك واحد
0,68 %	237	شركات المساهمة المبسطة
0,01 %	3	شركات التضامن
-	1	شركات التوصية البسيطة
100 %	34902	العدد الإجمالي لإمكانيات السوق

84. بلغ عدد المنشآت الخاصة التي يفرض الإطار القانوني إنجاز التدقيق المالي والمحاسبي، 34902 منشأة برسم سنة 2019. ويتعلق الأمر أساسا بشركات المساهمة (بنسبة تبلغ 94,04 في المائة)، والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية البسيطة وشركات

التضامن التي يتجاوز رقم معاملاتها المنجز مبلغ 50 مليون درهم (بنسبة تصل إلى 5,96 في المائة).

## رسم بياني 6: سوق المنشآت الخاصة التي يفرض عليها القانون إنجاز عمليات التدقيق المحاسبي والمالي



المصدر: المكتب المغربي للملكية الصناعية والتجارية

## الفصل الرابع: الوقائع التي تم رصدها بشأن كفاءات احتساب أتعاب الخبراء المحاسبين.

أولاً: الوثائق الصادرة عن الهيئة بخصوص أتعاب الخبراء المحاسبين وتضمنها لمقتضيات منافية للمنافسة

### 1- اعتماد "معيار الميزانية-الزمنية والأتعاب"<sup>31</sup> من لدن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين

85. اعتمد المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين<sup>32</sup>، بتاريخ 12 شتنبر 2002، معياراً يسمى "معيار الميزانية-الزمنية والأتعاب"، يسري فقط على خدمات الإشهاد على صحة الحسابات،

<sup>31</sup> Adoption de la "Norme du Budget-Temps et Honoraires" par le Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables

<sup>32</sup> تنص المادة 42 من القانون رقم 15.89 على أن "يمارس المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين المهام المسندة إلى الهيئة في هذا القانون وذلك دون إخلال بالمهام المحتفظ بها صراحة لرئيسه.

وينسق عمل المجالس الجهوية للهيئة.

ويتولى وضع جميع الأنظمة الداخلية اللازمة لسير الهيئة على أحسن وجه ولاسيما مدونة الواجبات المهنية.

ويحدد مبلغ اشتراكات الأعضاء وكيفية استيفائها والقسط الذي يخص المجالس الجهوية منها.

وينظر في طلبات الاستئناف المتعلقة بالقرارات الصادرة عن المجالس الجهوية ولاسيما القرارات المتخذة في الميدان التأديبي.

المسندة بشكل حصري لمراقبي الحسابات (مهام التدقيق القانوني أو التعاقدية)<sup>33</sup>. وينص هذا المعيار الجديد على ضرورة التزام الخبير المحاسب بالتقيد بالمعايير المحددة من لدن الهيئة، وبال ممارسات المتعارف عليها على مستوى المهنة.

86. وبالنسبة للمهنيين، يأتي اعتماد هذا المعيار وفقا لما تقتضيه شروط المهنة بهدف تدارك النقص الحاصل في النصوص التنظيمية المحددة لكيفيات وضع الميزانية-الزمنية والأتعاب ذات الصلة بإنجاز مهام التدقيق القانوني والتعاقدية.

87. وتحقيقا لهذه الغاية، تستند المنظومة المعتمدة من قبل معيار "الميزانية-الزمنية والأتعاب"، أساسا، على وضع برنامج العمل من لدن مراقب الحسابات يحدد التدابير التي يراها ضرورية لإنجاز مهمته، مع مراعاة المقتضيات القانونية والممارسات المهنية المعتادة. كما يحدد عدد ساعات العمل المخصصة لإنجاز هذه المهام.

88. وقد فضلت هيئة الخبراء المحاسبين، عند إعداد هذا المعيار، منح الأولوية لنظام يحدد، وفقا لبعض الضوابط، عدد ساعات العمل، المعروفة باسم "الميزانية-الزمنية"، وربطها بجدول تحدد من خلاله، بشكل مباشر، مبلغ الأتعاب.

89. ويتيح هذا الخيار وفقا للمعيار السالف الذكر:

- التوفر على هامش أكبر من الحرية في تحديد قيمة الحصاة من لدن المدقق القانوني والتعاقدية والزبون؛
- التوفر على الوقت الكافي لإنجاز الأعمال المنوطة بالمدقق القانوني والتعاقدية، وذلك وفقا للضوابط المهنية الجاري بها العمل، ومراعاة لخصوصيات الشركة الخاضعة للمراقبة؛
- تمكين الزبون من الاستفادة من عدد ساعات العمل التي يعتبرها كافية لضمان جودة الأعمال التي يقوم بها المراقب القانوني والتعاقدية.

90. ويشير هذا المعيار كذلك إلى إمكانية ملاءمة عدد ساعات العمل حسب بعض الحالات الخاصة والاستثنائية، من بينها:

- "طبيعة نشاط الشركة مما يجعل المحددات المحاسبية (grandeurs comptables) لا تشكل وحدها القاعدة المرجعية الكافية؛
- وجود مصلحة مكلفة بالمراقبة الداخلية أو تدخل الخبير المحاسب أو هما معا، مما يحتم على مراقب الحسابات الأخذ بعين الاعتبار الأعمال المنجزة من قبلها بتنسيق مع برامج العمل الخاصة بكل طرف".

ويحدث مشاريع الاحتياط الاجتماعي أو التقاعد الخاصة بالمهنة.

<sup>33</sup> اعتمد المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين "معيار الميزانية-الزمنية والأتعاب"، بحيث لا يغطي المهام ذات الصلة أو الخاصة المسندة قانونا إلى مراقبي الحسابات.

91. وتهدف جميع هذه المقتضيات، المنصوص عليها في المعيار المذكور أعلاه والمتفق عليها بين المهنيين، إلى تحسين جودة أعمال مراقبي الحسابات ومخرجاتها المتمثلة في التقارير التي ينجزها.

92. علاوة على ذلك، ومن أجل تنظيم الوقت الواجب توفيره من لدن مراقبي الحسابات لصالح المستفيدين من التدقيق المحاسبي والمالي (الذي يشكل القاعدة في احتساب الأتعاب)، نص المعيار على تحديد عدد من ساعات العمل، يطلق عليها اسم "الميزانية-الزمنية"، والتي ستكون موضوع توجيه يصدره المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين، والتي تعتبر ضرورية لتنفيذ برنامج المهمة المنوطة بمراقب الحسابات؛

93. كما نص هذا المعيار، من حيث المبدأ، على ضرورة إنجاز الأعمال المسطرة في الميزانية-الزمنية من لدن فريق من المهنيين، يتألف من خبير محاسب ومساعديه من مختلف المؤهلات والكفاءات اللازمة. غير أنه يتعين على الخبير المحاسب، الموقع على التقرير، أن ينجز بنفسه جزءا من الميزانية-الزمنية، يحدد الحد الأدنى منها من لدن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين.

94. وعلاقة بالأتعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات، نصت المادة 4 من المعيار المذكور على أنه "تحدد قيمة الحصة باتفاق بين الخبير المحاسب وزبونه. غير أنه، وبغية الحفاظ على جودة خدمة الخبير المحاسب، يجوز للمجلس الوطني، عند الضرورة، تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة، وتضمينه في التوجيه"<sup>34</sup>.

95. وقد دخل معيار "الميزانية-الزمنية والأتعاب"، حيز التنفيذ ابتداء من فاتح أبريل 2003.

## 2- اعتماد أول توجيه بتطبيق معيار "الميزانية-الزمنية والأتعاب" من لدن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين.

96. تنفيذا للمقتضيات المنصوص عليها في معيار "الميزانية-الزمنية والأتعاب"، اعتمدت هيئة الخبراء المحاسبين توجيهها مؤرخا في 31 أكتوبر 2002، والذي حدد بدقة عدد ساعات العمل، المعروفة باسم "الميزانية - الزمنية"، الضرورية للقيام بالمهام المنصوص عليها في برنامج عمل المهمة. وتحدد هذه الميزانية - الزمنية"، عند كل سنة مالية، وفقا لمجموع الموازنة الحسابية (Bilan Comptable) للشركة بزيادة مقدار الإتاوات المتبقية المستحقة على عقود التأجير، ومقدار المنتجات التشغيلية والمالية، باستثناء الضريبة على القيمة المضافة، كما هو مبين في الجدول التالي:

<sup>34</sup> La version française : " Le montant de la vacation horaire est fixé d'un commun accord entre l'Expert-Comptable et son client. Cependant, et afin de préserver la qualité des travaux de l'Expert-Comptable, le Conseil National peut, si les circonstances l'exigent, prévoir, dans une directive, un montant horaire moyen minimum de la vacation".

**جدول 5: توزيع عدد ساعات العمل الضرورية لإنجاز مهام التدقيق القانوني والتعاقد حسب توجيه المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين**

عدد ساعات العمل العادية (الميزانية الزمنية) اللازمة لإنجاز مهام التدقيق القانوني والتعاقد	المبلغ الإجمالي للموازنة متبوعا بزيادة في الرصيد المتبقي من مبلغ الرسم المستحق على عقود التأجير ومبلغ منتجات الاستغلال والمنتجات المالية باستثناء الضريبة على القيمة المضافة (بالدرهم)
40 ساعة	في حدود 5 ملايين درهم
من 40 إلى 100 ساعة	من 5 إلى 25 مليون درهم
من 100 إلى 180 ساعة	من 25 إلى 50 مليون درهم
من 180 إلى 280 ساعة	من 50 إلى 120 مليون درهم
من 280 إلى 400 ساعة	من 120 إلى 250 مليون درهم
من 400 إلى 520 ساعة	من 250 إلى 450 مليون درهم
من 520 إلى 640 ساعة	من 450 إلى 700 مليون درهم
من 640 إلى 750 ساعة	من 700 إلى 900 مليون درهم
أكثر من 750 ساعة حسب الاتفاق المبرم بين الأطراف	أكثر من 900 مليون درهم

ملاحظة: يحدد عدد ساعات العمل، حسب العينات، باتباع طريقة الاحتساب على أساس تناسبي.  
المصدر: التوجيه المتعلق بتطبيق معيار "الميزانية-الزمنية والأتعاب".

97. فيما يتعلق بالمنشآت التي تتجاوز ميزانيتها العمومية تسعمائة مليون (900.000.000) درهم مع الأخذ في الاعتبار الرسوم المستحقة على عقود التأجير والمنتجات المالية وإيرادات التشغيل باستثناء الضريبة على القيمة المضافة - يتم تحديد الميزانية الزمنية باتفاق مشترك بين الخبير المحاسب وموكله، مع مراعاة أهمية الأعمال الواجب القيام بها لإنجاز المهام، دون أن تقل ساعات العمل المطلوبة عن 750 ساعة.

98. وقد نص التوجيه على مبدأ حرية تحديد أتعاب الخبراء المحاسبين مع موكلهم عند إنجازهم لمهام التدقيق المحاسبي والمالي، وذلك بناء على اتفاق مشترك ووفقا لعدد ساعات العمل المطلوبة، مع مراعاة التكاليف التي يتحملها كل مكتب من مكاتب الخبرة المحاسبية.

### **3- مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين**

99. بتاريخ 12 نونبر 2013، اعتمدت هيئة الخبراء المحاسبين من خلال مجلسها الوطني مدونة الواجبات المهنية المؤطرة لعمل المهنيين. وقد نصت هذه المدونة على مجموعة من المقترحات ضمن الفقرة 1.1.3.3 المتعلقة بالمواع العامة وقواعد الاستقلالية، والتي تنطبق إلى كفاءات تحديد الميزانية-الزمنية، وإنجاز مهام التدقيق القانوني والتعاقد من لدن الخبير المحاسب، وصرف أتعابه، وذلك على النحو التالي:

100. تنص الفقرة الفرعية 1.1.3.3 على أنه: " تطبيق الميزانية المحددة على أساس فترة زمنية على مهام الإسهاد 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".

101. كما تنص المدونة كذلك في الفقرات اللاحقة على ما يلي:

• بالنسبة للفقرة الفرعية 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"؛

• بالنسبة للفقرة الفرعية 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 جزءا من "الميزانية الزمنية". ويحدد المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين الحد الأدنى "للميزانية الزمنية"؛

102. بالنسبة للفقرة الفرعية 1.1.3.6: "تحدد قيمة الحصة باتفاق بين الخبير المحاسب وزبونه. غير أنه، وبغية الحفاظ على جودة خدمة الخبير المحاسب، يجوز للمجلس الوطني، عند الضرورة، تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة".

103. انطلاقا مما سلف ذكره، تؤكد مدونة الواجبات المهنية بوضوح، على مستوى الفقرة الفرعية 1.1.3.6، على مبدأ حرية تحديد أتعاب الخبراء المحاسبين باتفاق مع الزبائن، مبرزة إمكانية قيام المجلس الوطني، عند الضرورة، بتحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة، والتنصيب عليه بواسطة توجيه.

104. وقد تم إصدار المرسوم رقم 2.18.454 الصادر في 23 ربيع الثاني 1441 الموافق لـ 20 دجنبر 2019، والقاضي بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين وذلك تنفيذا لمقتضيات المادة 24 من القانون 89-15 الأنف ذكره، والتي تنص على أنه: "تهدف هيئة الخبراء المحاسبين إلى صيانة المبادئ والتقاليد المرتبطة بالمروءة والكرامة وصفات الاستقامة التي يقوم عليها شرف مهنة الخبرة المحاسبية وتحرص على تقيد أعضائها بما تقضي به القوانين والأنظمة والأعراف التي تحكم ممارستها.

وتقبل لمزاولة الخبرة المحاسبية الخبراء المحاسبين وفق الإجراءات والشروط المنصوص عليها في المواد من 20 إلى 23 من هذا القانون.

ولها أن تسن أي نظام تستلزمه مزاولة المهمة المنوطة بها وتضع مدونة الواجبات المهنية التي تتولى الحكومة إدخالها حين التنفيذ.

وتقوم، زيادة على ذكر، بالدفاع عن المصالح المادية والمعنوية لمهنة الخبرة المحاسبية ولو أمام المحاكم إن اقتضى الحال ذلك، وتتولى تنظيم وإدارة مشاريع التعاون والتعاقد والمساعدة الخاصة بأعضائها ومشاريع التقاعد.

وتمثل مهنة الخبرة المحاسبية إزاء الإدارة، إذ تزود هذه الأخيرة بأرائها في جميع القضايا التي تعرضها عليها كما تمثل المهنة أيضا إزاء الهيئات أو المنظمات الدولية التي تسعى إلى تحقيق أغراض مماثلة للأغراض التي يسند هذا القانون تحقيقها لهيئة الخبراء المحاسبين".

#### **4- تعديل وتطبيق التوجيه الخاص بإعمال معيار "الميزانية - الزمنية والأتعاب" من لدن هيئة الخبراء المحاسبين**

105. أ قدم المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين، بتاريخ 17 دجنبر 2019، على تعديل التوجيه المتعلق بتطبيق معيار "الميزانية - الزمنية والأتعاب" عبر تحديده، ولأول مرة، حدد أدنى متوسط للأتعاب الذي يجب ألا يقل عن خمسمائة 500 درهم للساعة دون احتساب الرسوم. ويكمن الغرض من ذلك، حسب المجلس (التقرير السنوي للأنشطة برسم السنة المالية 2018) في مكافحة أسعار جد منخفضة "سياسة الإغراق" المطبقة من قبل بعض الزملاء، وكذا المتضمنة في العروض المقدمة من قبل بعض المؤسسات والمقاولات العمومية.

106. وأوضح المجلس الوطني، في نفس التقرير السنوي لأنشطته برسم السنة المالية 2018، بأنه "لاحظ انخفاضا في قيمة الأتعاب المستخلصة في مجال الصفقات العمومية، وتراجعا كبيرا للغاية في التقديرات المالية بشكل يحول دون القيام بالمهام المطلوبة. وستفرغ هذه الممارسة المهنة من قيمتها، كما ستخلق حالة من السخط ما بين المهنيين، مما يتطلب اتخاذ إجراءات مشتركة للحد منها".

#### **ثانيا: المقاربة التي اعتمدها المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين لتحديد السعر الأدنى للأتعاب**

107. شكل المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين، سنة 2017، لجنة خاصة تتكلف بـ "الممارسات المهنية"، عهد إليها بإعادة النظر في التوجيه المشار إليها أعلاه، وإمداد هيئة الخبراء المحاسبين بمقترحات في هذا الشأن.

108. وقد شرعت اللجنة المذكورة في مزاولة أنشطتها من خلال تنظيم ورشة عمل بشأن الممارسات المهنية، وذلك على هامش الجمع العام للهيئة المنعقد في ماي 2017<sup>35</sup>، حيث تضمنت التوصيات المقترحة عقب اختتام أشغال الورشة، على:

- المراجعة الشاملة للميزانية- الزمنية قصد جعلها ذات طابع قطاعي (المعاملات التجارية والبنوك والتأمينات وغيرها)؛

<sup>35</sup> التقرير الأدبي لهيئة الخبراء المحاسبين برسم 2017، الصخيرات، 26 يناير 2018.

- تغيير معيار الميزانية-الزمنية وتعويضه بمعيار الميزانية-الزمنية والألعاب، وذلك من خلال وضع حد أدنى للسعر المطبق عن كل ساعة عمل؛
- اقتراح كفاءات احتساب ألعاب المهام ذات الصلة (السعر المتناسب والسعر الأدنى...)36.

109. وتحققا لهذه الغاية، عقدت اللجنة عدة اجتماعات تقرر خلالها اعتماد الاستراتيجية التالية:

- إعداد وتعميم استمارة على أعضاء الهيئة بهدف استقاء مقترحاتهم بشأن:

- ✓ القطاعات التي تتطلب إعداد معيار الميزانية-الزمنية خاصة بها؛
- ✓ الحد الأدنى للسعر لكل ساعة عمل الواجب اعتماده؛
- ✓ كفاءات تحديد قيمة الألعاب إزاء المهام ذات الصلة (missions connexes).

- إجراء دراسة مقارنة حول التجارب الدولية بهذا الخصوص.

110. وتطبيقا لبرنامج العمل المذكور أعلاه، تم خلال نونبر 2017، تعميم استمارة تحت عنوان "استمارة متعلقة بتحديد سعر أدنى لائق"، على جميع أعضاء هيئة الخبراء المحاسبين، طرحت من خلاله أربع أسئلة، ثلاثة منها تتعلق بالتدقيق، بينما يهم السؤال الرابع المهام ذات الصلة والمهام الأخرى الخاصة. وتتعلق هذه الأسئلة بما يلي:

- ما هو الحد الأدنى للسعر الذي تقترحونه عن كل ساعة عمل بالنسبة للدرجات التالية (خبير مشارك، خبير من درجة مدير، خبير متمرس، خبير مبتدأ) في إطار إنجاز مهام التدقيق القانوني والتعاقدية؟
- ما هو متوسط الحد الأدنى للسعر الذي تقترحونه عن كل ساعة عمل في إطار مهام التدقيق القانوني والتعاقدية (لجميع الدرجات)؟
- ما هي، في نظركم، القطاعات التي تتطلب تطبيق معيار خاص لتحديد الميزانية-الزمنية المتعلقة بها؟
- ما هي مقترحاتكم بشأن كفاءات احتساب الألعاب (الحد الأدنى الجرافي، والنسبة المئوية المتناسبة مع حد أدنى، والعنات، ..إلخ) المتعلقة بالمهام ذات الصلة ب (الزيادة في رأس المال من خلال إجراء مقاصة مع الديون، وإلغاء حق أفضلية الاكتتاب، وإصدار سندات القرض القابلة للتحويل إلى أسهم، وغيرها)؟

111. وعلاقة بإجراء دراسة مقارنة للتجارب الدولية في هذا المجال، فقد تم إنجازها عبر قناة

الاتحاد الدولي للمحاسبين الناطقين بالفرنسية ( Fédération Internationale des Comptables Francophones)37. حيث قامت الممثلة العامة للاتحاد بتعميم مذكرة توجيهية في هذا الشأن

36 التقرير المذكور.

37 أنشئ الاتحاد الدولي للمحاسبين الناطقين بالفرنسية، الذي يتكون من الهيئات والمعاهد والمنظمات المهنية المحاسبية بالبلدان الناطقة بالفرنسية، سنة 1981 بمبادرة من مهنين يمثلون خمسة عشر 15 بلدا. وتتألف من 51 عضوا يمثلون 37 بلدا موزعين على 4 قارات. كما تضم حوالي 80000 من المهنين ([www.fidef.org](http://www.fidef.org))؛

خلال دجنبر 2017، وقد توصل المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بأجوبة من البلدان التالية: السنغال والبنين والتوغو والكاميرون والجزائر<sup>38</sup>.

112. وأشار المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين في تقريره الأدبي برسم سنة 2018، إلى أنه: " بعد إنجاز اللجنة الخاصة المكلفة بالدراسة المقارنة للتجارب الدولية للدول الأعضاء في المنظمة الأنفة الذكر، واستنادا لمعطيات موضوعية ذات الصلة بالتكلفة التي يتطلبها متعاون عادي بالمغرب، تم التقدم بمقترحات بشأن الحد الأدنى لسعر ساعة من العمل".

113. " وستعرض هذه المقترحات على أنظار المجلس الوطني، مع مراعاة محتوى الرأي الذي سيتم التوصل به بعد إجراء استشارة قانونية بخصوص ملاءمتها للمقتضيات المنصوص عليها في القانون رقم 104.12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة"<sup>39</sup>. غير أن الهيئة لم تنجز هذه الاستشارة.

114. بعد تقديم اللجنة الخاصة لخلاصات عملها خلال اجتماع المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين المنعقد بتاريخ 17 دجنبر 2019، قرر هذا الأخير في نفس اليوم بتعديل التوجيه المتعلق بتطبيق معيار "الميزانية-الزمنية والأتعاب".

115. وقد أكدت هيئة الخبراء المحاسبين، في تقريرها الأدبي برسم سنة 2019 (الفقرة 4.2 بشأن الممارسات المهنية - تحديد الحد الأدنى المتوسط للسعر عن كل ساعة عمل / معيار الميزانية-الزمنية والأتعاب)، على أنه " على إثر اختتام جلسات النقاش المنظمة مع الزميلات والزملاء حول مستقبل مهنتنا وأخذا بعين الاعتبار الرهانات ذات الصلة بتطور سوق التدقيق، وتنامي المسؤوليات الملقاة على عاتقنا كمدققين، وكذا الطابع المعقد للمهام المنجزة، واعتمادا على الخلاصات التي نتجت عن أعمال اللجنة الخاصة، قام المجلس الوطني المنعقد بتاريخ 17 دجنبر 2019 بتعديل التوجيه عبر تحديد الحد الأدنى المتوسط للأتعاب في مبلغ خمسمائة 500 درهم لساعة عمل دون احتساب الرسوم بالنسبة لمهام التدقيق القانوني والتعاقدية.

وحرصا منا على صيانة جودة مهمة التدقيق، التي تشكل مهنتنا الأساسية وعلامة تميزنا، بدا لنا من الطبيعي، ضمن السياق الحالي المتمسم بمرور أزيد من 15 سنة من وضع المعيار المعمول به، الامتثال لأحكام الفقرة 1.1.3.6 من مدونة الواجبات المهنية التي تنص على ما يلي: "تحدد قيمة الحصة باتفاق بين الخبير المحاسب وزبونه. غير أنه، وبغية الحفاظ على جودة خدمة الخبير المحاسب، يجوز للمجلس الوطني، عند الضرورة، تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة".

116. وتبعاً لذلك، جرى تعديل التوجيه المتعلق بالميزانية-الزمنية والأتعاب على الشكل التالي:

## "1.2 . كفاءات تحديد ميزانية الأتعاب"

تحدد ميزانية الأتعاب من خلال تطبيق سعر الفوترة على كل عضو من أعضاء فريق الخبير المحاسب بشكل يعكس خبرته المهنية، على ألا يقل الحد الأدنى المتوسط للسعر عن 500 درهم دون احتساب الرسوم".

<sup>38</sup> تصريح رئيس اللجنة الخاصة.

<sup>39</sup> التقرير الأدبي للمجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين برسم سنة 2018 .

## " 1.2. Modalités de détermination du budget Honoraires

Le budget honoraires est déterminé en appliquant à chaque membre de l'équipe de l'expert-comptable un taux de facturation correspondant à son expérience professionnelle sans que le taux moyen horaire ne soit inférieur à 500 dirhams hors taxes".

117. وقد دخل هذا التوجيه المتعلق بتطبيق معيار "الميزانية-الزمنية والأتعاب" حيز التنفيذ يوم فاتح يناير 2020<sup>40</sup>.

### ثالثاً: نشر وتعميم التوجيه الجديد بشأن تحديد سعر أدنى للأتعاب من طرف هيئة الخبراء المحاسبين

118. على إثر المصادقة على التوجيه الجديد من لدن هيئاته التقريرية، أطلق المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين، حملة إعلامية لفائدة كافة المهنيين، موجها رسائل إلى المجلسين الجهويين بالدار البيضاء وجهات المركز وتانسيفت والجنوب، وبالرباط والشمال، وبلاغاً (رسالة إلكترونية) إلى جميع الخبراء المحاسبين بالمغرب، يخبرهم فيها بالقرار الجديد المتعلق بتحديد، بموجب توجيه جديد حد أدنى متوسط للأتعاب في مبلغ خمسمائة 500 درهم لساعة عمل دون احتساب الرسوم. ويندرج هذا الإجراء، حسب المجلس الوطني، " في إطار المخطط الاستراتيجي للهيئة للفترة الممتدة من 2017 إلى 2020 والرامي إلى الدفاع عن المهنة ومحاربة تدني الأسعار".

وجرى إدراج هذا الإجراء الجديد في المخطط الاستراتيجي التالي للهيئة:

رسم بياني 7: المخطط الاستراتيجي للمجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين<sup>41</sup> للفترة 2017-2020



<sup>40</sup> التقرير الأدبي الذكور

<sup>41</sup> المصدر: الرسالة الإلكترونية الموجهة من لدن المجلس الوطني إلى الزملاء، والتقرير الأدبي للهيئة برسم 2017.

119. وقد أكد المجلس الوطني للهيئة، في رسالته الإلكترونية الموجهة للخبراء المحاسبين على أنه " تبعا لجلسات النقاش المنظمة مع الزميلات والزملاء حول مستقبل مهنتنا، وأخذا بعين الاعتبار الرهانات ذات الصلة بتطور سوق التدقيق، وتنامي المسؤوليات الملقاة على عاتقنا كمدققين، وكذا الطابع المعقد للمعاملات المنجزة، واعتمادا على خلاصات اللجنة الخاصة المكلفة بالممارسات المهنية، يشرفني أن أحيطكم علما بقرار هيئتنا القاضي بتحديد السعر الأدنى المتوسط للأتعاب في خمسمائة 500 درهم، دون احتساب الرسوم، إزاء مهام التدقيق القانوني والتعاقدية".

120. وقد ذكر المجلس بالغاية وراء اتخاذ هذا القرار، مشيرا إلى أنه " ابتداء من اليوم، تحدد الأتعاب المؤدى عنها مقابل خدمات التدقيق من خلال التقيد بمضامين التوجيه المرتبط بالمعيار المهني المعمول به، والمتعلق بالميزانية- الزمنية والأتعاب. ويهدف هذا التوجيه، الذي دخل حيز التنفيذ خلال أبريل 2003، إلى تحديد، عبر جدول خاص، عدد ساعات العمل التي تعتبر ضرورية لإنجاز برنامج العمل الخاص بمهمة التدقيق في الظروف العادية.

ويندرج القرار، المتخذ من لدن مجلسكم الوطني خلال اجتماعه المنعقد يوم 17 دجنبر 2019، في إطار المحور الاستراتيجي الرامي إلى تطوير الممارسات المهنية والدفاع عن هيئتنا.

علاوة على ذلك، وحرصا منا على صيانة جودة مهمة التدقيق، التي تشكل مهنتنا الأساسية وعلامة تميزنا، بدا لنا من الطبيعي، ضمن السياق الحالي المتسم بمرور أزيد من 15 سنة من وضع المعيار المعمول به، الحرص على الامتثال لأحكام الفقرة 1.1.3.6 من مدونة الواجبات المهنية التي تنص على ما يلي: "تحدد قيمة الحصة باتفاق بين الخبير المحاسب وزبونه. غير أنه، وبغية الحفاظ على جودة خدمة الخبير المحاسب، يجوز للمجلس الوطني، عند الضرورة، تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة".

121. على ضوء ما سبق، ووفقا لتصريحات المجلس الوطني للهيئة، يتمثل الهدف الرئيسي، الذي حددته الهيئة والرامي إلى تعديل التوجيه المتعلق بالميزانية - الزمنية والأتعاب، عبر إدراج السعر الأدنى المتوسط وتحديده في مبلغ خمسمائة 500 درهم دون احتساب الرسوم، في الدفاع عن المصالح الاقتصادية لهيئة الخبراء المحاسبين.

## **رابعا: مراقبة مدى التقيد بالسعر الأدنى المحدد من لدن هيئة الخبراء المحاسبين**

122. شرع المجلسان الجهويان لهيئة الخبراء المحاسبين بالدار البيضاء، جهات المركز وتانسيفت والجنوب، وبالرباط والشمال، على إثر مصادقة المجلس الوطني على التوجيه الجديد القاضي بتطبيق "معيار الميزانية - الزمنية والأتعاب"، والتي حددت السعر الأدنى المتوسط للأتعاب في مبلغ خمسمائة 500 درهم دون احتساب الرسوم، في القيام بعمليات مراقبة للتحقق من مدى التقيد بهذا السعر.

## 1- عمليات المراقبة المنجزة من لدن المجلس الجهوي لهيئة الخبراء المحاسبين بالدار البيضاء، جهات المركز وتانسيفت والجنوب: حالة الوكالة الحضرية لمراكش.

123. بتاريخ 30 يناير 2020، أعلنت الوكالة الحضرية لمراكش، عن طلب عروض موجه لمكاتب الخبرة المحاسبية، بخصوص إنجاز مهمة افتتاح مالي ومحاسبي للوكالة برسم السنوات المالية 2019 و2020 و2021<sup>42</sup>. وقد قدرت الوكالة كلفة الأعمال في مبلغ 120.000 درهم بالنسبة للمتعهدين، وذلك تطبيقاً للحد الأدنى المتوسط المحدد بمقتضى التوجيه الخاص بتطبيق معيار الميزانية - الزمنية والأتعاب، والمتمثل في خمسمائة 500 درهم لساعة عمل دون احتساب الرسوم.

124. وقد اقترح المتعهدون المتنافسون الحاضرون العروض المالية التالية:

1. مكتب "World Audit": 36.000 درهم؛
2. مكتب "Trefel Conseil": 73.200 درهم؛
3. مكتب "RMC Morocco": 84.000 درهم؛
4. مكتب "World Conseil & Audit": 105.000 درهم؛
5. مكتب "Thalal Consultants": 108.000 درهم.

125. وتبعاً لذلك، قررت الوكالة إقصاء المتعهدين الذي اقترحوا عروضاً مالية تقل عن مبلغ 180.000 درهم (جرى احتساب المبلغ بتطبيق السعر الأدنى المتوسط المتمثل في 500 درهم دون احتساب الرسوم)، واختيار العرض المقدم من لدن مكتب الخبرة المحاسبية "Thalal Consultants". واتخذ هذا القرار، حسب الوكالة، "مراعاة للاعتبارات التالية:

- المرسوم رقم 2.18.454 الصادر في 23 من ربيع الآخر 1441 (20 دجنبر 2019) بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين؛
- التوجيه المتعلق بتطبيق معيار "الميزانية- الزمنية والأتعاب"، الجاري بها العمل ابتداء من فاتح يناير 2020، والتي تنص، على الخصوص، على "تحديد الميزانية القائمة على الأتعاب من خلال تطبيق سعر فوترة على كل عضو من أعضاء فريق الخبير المحاسب وبشكل يتوافق مع خبرته المهنية، على ألا يقل الحد الأدنى المتوسط للسعر عن 500 درهم دون احتساب الرسوم". (1.2) كفاءات تحديد الميزانية القائمة على الأتعاب)؛
- رسالة المجلس الجهوي لهيئة الخبراء المحاسبين بالدار البيضاء، جهات المركز وتانسيفت والجنوب المؤرخة في 03 فبراير 2020، والتي ذكرت، على الخصوص، بمقتضيات التوجيه المذكور أعلاه<sup>43</sup>.

<sup>42</sup> مرجع طلب العروض: طلب عروض رقم 1/2020/AUM يتعلق بإنجاز مهمة افتتاح مالي ومحاسبي للوكالة الحضرية لمراكش برسم السنوات المالية 2019 و2020 و2021.

<sup>43</sup> محضر طلب عروض مفتوح بعروض أثمان رقم 1/2020/AUM يتعلق بإنجاز مهمة افتتاح مالي ومحاسبي للوكالة الحضرية لمراكش برسم السنوات المالية 2019 و2020 و2021.

126. وفي رسالته الموجهة للوكالة الحضرية لمراكش، ذكر المجلس الجهوي لهيئة الخبراء المحاسبين بالدار البيضاء، جهات المركز وتانسيفت والجنوب بما يلي: " نهي إلى علمكم أن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين اعتمد، بتاريخ 17 دجنبر 2019 (تاريخ الدخول حيز التنفيذ في فاتح يناير 2020)، معيار إلزامي بالنسبة للمهنيين المختصين في التدقيق، يتعلق بالميزانية-الزمنية والأتعاب. ويلزم هذا المعيار، الرامي إلى الارتقاء بجودة العمل، المدقق بإنجاز عدد من ساعات العمل وفقا للمعطيات المحاسبية لكل مؤسسة، علما أن السعر الأدنى لكل ساعة عمل تم تحديدها في مبلغ خمسمائة 500 درهم دون احتساب الرسوم، وعليه نلفت انتباهكم إلى أن بعض المتعهدين لم يتقيدوا بالمعيار المذكور أعلاه المتعلق بالميزانية الزمنية والأتعاب".

127. فضلا عن ذلك، أشار المجلس الجهوي في الرسالة ذاتها إلى أنه: " تبعا لطلب العروض رقم 01/2020/AUM الذي أعلنت عنه وكالتكم، والمتعلق بإنجاز مهمة افتتاح مالي ومحاسبي للوكالة برسم السنوات المالية 2019 و2020 و2021، فإن ميزانية ساعات العمل لإنجاز هذا التدقيق، محدد في 180 ساعة. وبالتالي ينبغي ألا تقل العروض المالية عن مبلغ 180.000 درهم، شاملة لجميع الرسوم، لإنجاز عملية الافتتاح عن كل سنة، وذلك على أساس أداء مبلغ خمسمائة 500 درهم لكل ساعة عمل دون احتساب الرسوم (ما يعادل 600 درهم شاملة لجميع الرسوم)، وعليه نلتمس منكم، السيد المدير، إعطاء تعليماتكم للمصالح المعنية قصد الأخذ بعين الاعتبار المعيار المهني المشار إليه أعلاه".

128. على ضوء ما سبق، أشارت اللجنة المكلفة بطلب العروض، في المحضر المعد في هذا الشأن، إلى أنها " قررت الأخذ بعين الاعتبار النقط المشار إليها أعلاه قصد تقييم العروض المالية ذات الصلة بطلب العروض المعني:

- تحدد الميزانية الزمنية للوكالة الحضرية لمراكش (الموازنة الإجمالية متبوعة بالزيادة في منتجات الاستغلال والمنتجات المالية دون احتساب الرسوم)، المحدثة بناء على المعطيات المحاسبية المتاحة، المتعلقة بالسنة المالية 2018، في مبلغ 109.974.436,63 درهم، يعادل عدد ساعات العمل اللازمة لإنجاز مهمة التدقيق، أي ما يتراوح بين 180 و280 ساعة عمل؛

- يتيح السعر الأدنى لكل ساعة عمل، شاملا لجميع الرسوم (مبلغ ستمائة 600 درهم)، المطبق على الحد الأدنى من عدد ساعات العمل (180 ساعة)، إمكانية خصم حد أدنى من العرض المالي المحدد في مبلغ 108.000 درهم.

وعليه، قررت اللجنة إقصاء المتنافسين الذين قدموا عروضاً مالية تقل قيمتها عن مبلغ 108.000 درهم. ويتعلق الأمر بمكاتب الخبرة المحاسبية التالية:

- مكتب "World Audit"
- مكتب "Trefel Conseil"
- مكتب "RMC Morocco"

## • مكتب "World Conseil & Audit"<sup>44</sup>.

129. وقد أبلغت الوكالة الحضرية لمراكش مكاتب الخبرة المحاسبية المعنية بقرار اللجنة القاضي بإقصائها من طلب العروض.

130. وبالتالي، تجب الإشارة إلى أن المجلس الجهوي لهيئة الخبراء المحاسبين بالدار البيضاء، جهات المركز وتانسيفت والجنوب، قام، عقب دخول التوجيه الجديد حيز التنفيذ، التي حدد بواسطتها المجلس الوطني للهيئة الحد الأدنى لأتعاب الخبراء ذات الصلة بمهام التدقيق المالي والمحاسبي، بتعبئة أجهزته قصد ضمان التقيد بها عبر دعوة الوكالة الحضرية لمراكش إلى الالتزام بمقتضياتها، والعمل على تحديد الحد الأدنى لكلفة الأعمال، وفي نفس الوقت تم توجيه نسخة من هذه الرسالة إلى كل من المشاركين في طلب العروض المذكور أعلاه والمجلس الوطني للهيئة.

131. وتبعا للرسالة الموجهة من قبل المجلس الجهوي للهيئة، المشار إليه أعلاه، إلى مختلف المشاركين وكذا إلى الوكالة الحضرية لمراكش، قام مكتب الخبرة المحاسبية "World Conseil & Audit" ببعث رسالة مؤرخة في 19 فبراير 2020، يعلن فيها عن تنازله عن طلب العروض، ومشيراً إلى أنه: "تبعا لقرار المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بشأن التقيد بالتوجيه الجديد القاضي بتطبيق معيار الميزانية- الزمنية والأتعاب، والذي حدد الحد الأدنى لسعر الأتعاب في مبلغ خمسمائة 500 درهم للساعة دون احتساب الرسوم بالنسبة لمهام التدقيق المالي والمحاسبي، وبالنظر للعرض المالي الذي اقترحه مكتب الخبرة المحاسبية "World Conseil & Audit"، والذي يقل عن الحد الأدنى القانوني، يشرفنا أن نخبركم بأن هذا المكتب قرر التنازل عن المشاركة في طلب العروض المشار إليه في الموضوع".

132. علاوة على ذلك، أوضح مكتب الخبرة المحاسبية "World Audit"، في رسالته الموجهة إلى مجلس المنافسة والمؤرخة في 12 فبراير 2021 إلى أنه "بعد التوصل برسالة من لدن هيئة الخبراء المحاسبين، تحيطنا فيها علما بأن مبلغ أتعابنا يقل عن السعر التي حددته والمتمثل في مبلغ خمسمائة 500 درهم لكل ساعة عمل على الأقل، تفاعلنا بشكل إيجابي مع هذه الملاحظة، ولم نقوم بالتوقيع على العقد مع الوكالة الحضرية لمراكش. وعليه، ارتأينا التنازل عن إنجاز هذه المهمة باتفاق مع الوكالة".

## 2- عمليات المراقبة المنجزة من لدن المجلس الجهوي لهيئة الخبراء المحاسبين بالرباط والشمال: حالة الوكالة الحضرية للقنيطرة – سيدي قاسم – سيدي سليمان والوكالة الحضرية لمراكش

133. علاوة على الرسائل التي توصل بها من المجلس الجهوي لهيئة الخبراء المحاسبين بالدار البيضاء، جهات المركز وتانسيفت والجنوب، بشأن طلب العروض المنظم من لدن الوكالة الحضرية لمراكش والمتعلق بإنجاز مهمة التدقيق المالي والمحاسبي، توصل مكتبا الخبرة المحاسبية "World Audit" و "World Conseil & Audit"، برسالتين منفردتين من

<sup>44</sup> محضر طلب العرض مكرر.

المجلس الجهوي للهيئة بالرباط والشمال، محذرا إياهما من عدم التقيد بالحد الأدنى للأتعاب المحدد بمقتضى التوجيه بشأن تطبيق معيار "الميزانية-الزمنية والأتعاب" عند المشاركة في طلب العروض المشار إليه أعلاه.

134. وقد ذكر المجلس الجهوي للهيئة بالرباط والشمال، في رسالتيه الموجهتين للمكتبيين المذكورين أنفاً، بأنه " تبعاً لقرار المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين، المؤرخ في 17 دجنبر 2019 والمتعلق باعتماد توجيه جديد لتطبيق معيار الميزانية-الزمنية والأتعاب، نذكركم بقرار هيئتنا القاضي بتحديد الحد الأدنى للأتعاب في 500 درهم للساعة دون احتساب الرسوم بالنسبة لمهام التدقيق القانوني والمحاسبي، وتسري مقتضيات هذا التوجيه التطبيقي، كما جرى تعديله، على جميع المهام التي تم التعاقد بشأنها أو تجديدها ابتداء من تاريخ فاتح يناير 2020، وعليه نلفت انتباهكم أن المعيار المذكور أعلاه لم يتم التقيد به، تبعاً للتعهد الذي تقدمت به الشركة ("World Audit" / "World Conseil Audit") لطلبات العروض المشار إليها في الموضوع".

135. كما وجه المجلس الجهوي ذاته نفس الرسالة للمكاتب ذاتها بخصوص طلب عروض آخر مفتوح تحت عدد 01/AUKSS/2020، والمنظم من لدن الوكالة الحضرية للقنيطرة – سيدي قاسم – سيدي سليمان، والمتعلق بإنجاز مهمة افتتاح مالي ومحاسبي برسم السنوات المالية 2019 و2020 و2021. ويعد مكتب "World Audit" و "World Conseil & Audit" الشركتين الوحيدتين اللتين جرى انتقاؤهما من لدن اللجنة المكلفة بطلب العروض قصد تقديم تعهدهما، وذلك بعد أن حظيت عروضهما التقنية بالقبول<sup>45</sup>.

136. بعد دراسة العروض التقنية للشركتين، جرى انتقاء العرض الذي تقدم به مكتب "World Audit" لكونه يتضمن المواصفات الأكثر فعالية لإنجاز مهمة التدقيق المالي والمحاسبي للوكالة.

137. وقد وجهت شركة "World Conseil & Audit"، بتاريخ 19 فبراير 2020، رسالة إلى الوكالة المذكورة أعلاه، تخبرها فيما بقرارها التنازل عن المشاركة في طلب العروض على إثر توصلها بالرسالة الموجهة من لدن المجلس الجهوي لهيئة الخبراء المحاسبين بالرباط والشمال. وأوردت ذات الشركة في رسالتها بأنه " تبعاً لقرار المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بشأن التقيد بالتوجيه الجديد القاضي بتطبيق معيار الميزانية-الزمنية والأتعاب، والذي حدد الحد الأدنى لسعر الأتعاب في 500 درهم للساعة دون احتساب الرسوم بالنسبة لمهام التدقيق المالي والمحاسبي، وبالنظر للعرض المالي الذي اقترحه مكتب الخبرة المحاسبية "World Conseil & Audit"، والذي يقل عن الحد الأدنى القانوني، يشرفنا أن نخبركم بأن هذا المكتب قرر التنازل عن المشاركة في طلب العروض المشار إليه في الموضوع".

138. خلاصة لما سبق ذكره، يظهر جلياً أن هيئة الخبراء المحاسبين قامت، قصد التحقق من التطبيق الصارم للحد الأدنى للأتعاب، بتفعيل نظام لمراقبة الخبراء المحاسبين، إذ يمكن، في

<sup>45</sup> محضر اللجنة المكلفة بطلب الوكالة الحضرية للقنيطرة – سيدي قاسم – سيدي سليمان المؤرخ في 20 يناير 2020.

حالة عدم الامتثال للمقتضيات الجديدة، فرض عقوبات تأديبية في حقهم، وذلك طبقا للمقتضيات المنصوص عليها في المادة 66 من القانون رقم 15.89 المشار إليه أعلاه.

## الفصل الخامس: التكيف القانوني للممارسات وتحديد مسؤولية هيئة الخبراء المحاسبين

أولاً: وجود اتفاق إرادي ما بين أعضاء هيئة الخبراء المحاسبين.

### 1- تذكير بالمبادئ المعمول بها.

139. تنص المادة 6 من القانون 12-104 السالف ذكره صراحة على أنه: " تحظر الأعمال المدبرة أو الاتفاقيات أو الاتفاقات أو التحالفات الصريحة أو الضمنية كيفما كان شكلها وأيا كان سببها، عندما يكون الغرض منها أو يمكن أن تترتب عليها عرقلة المنافسة أو الحد منها أو تحريف سيرها في سوق ما، ولا سيما عندما تهدف إلى:

- الحد من دخول السوق أو من الممارسة الحرة للمنافسة من لدن منشآت أخرى؛
- عرقلة تكوين الأسعار عن طريق الآليات الحرة للسوق بافتعال ارتفاعها أو انخفاضها؛
- حصر أو مراقبة الإنتاج أو المنافذ أو الاستثمارات أو التقدم التقني؛
- تقسيم الأسواق أو مصادر التموين أو الصفقات العمومية ".

140. انطلاقاً من مقتضيات هذه المادة، تجدر الإشارة إلى أن مفاهيم " اتفاق " و " أعمال مدبرة " و " قرارات جمعيات منشآت " ( d'associations d'entreprises ) تعني مجموعة من أشكال التواطؤ ذات طبيعة متشابهة، ولا يمكن التمييز بينها إلا من حيث درجة خطورتها أو أشكال تجلياتها<sup>46</sup>. وعليه، فإن المعايير التي تم تحديدها من قبل الاجتهاد في مجال المنافسة على المستوى المقارن، والرامية إلى تقييم طبيعة السلوك وتحديد ما إذا كان الغرض منه أو يمكن أن تترتب عليه الحد من المنافسة، يتم تطبيقها بصرف النظر عن المفاهيم الثلاثة السالفة الذكر. وتتنحصر هذه المعايير في النقاط الثلاثة التالية:

<sup>46</sup> Arrêt du 4 juin 2009 dans l'affaire C-8/08, T-Mobile Netherlands BV, KPN Mobile NV, Orange Nederland NV et Vodafone Libertel NV / Raad van bestuur van de Nederlandse Mededingingsautoriteit (Recueil 2009, p. I-4529, point 23) et arrêt du 8 juillet 1999 dans l'affaire C-49/92 P., Commission / Anic Partecipazioni SpA (Recueil 1999, p. I-4125, point 131).

141. يجب في المقام الأول، وجود جمعية مكونة من مقاولات<sup>47</sup> بغض النظر عما إذا كانت هذه المقاولات تمارس مهنة مقننة أم لا<sup>48</sup>، على اعتبار أنها تزاوّل نشاطا اقتصاديا حسب مدلول المادة الأولى من القانون رقم 104-12.

142. في المقام الثاني، يجب أن يعكس هذا القرار الإرادة الصادقة للجمعية في تنسيق سلوك أعضائها في السوق المعنية. وبصيغة أخرى، يجب أن يجسد القرار إرادة ممثلي الأعضاء المزاولين لمهنة معينة في تبني سلوك معين في سياق ممارسة نشاطهم الاقتصادي.

143. وهكذا، يعتبر إصدار جمعية لتوجيه تحدد من خلاله حد أدنى للأسعار أو توصية بسيطة بتطبيق سعر معين، بصرف النظر عن نظامها القانوني، بمثابة قرار لجمعية مقاولات.

144. أما في المقام الثالث، فإن الاتفاق يمكن أن يكون نتيجة لفعل صادر عن أجهزة التجمع المهني، يأخذ مثلا شكل قواعد مهنية أو نظاما داخليا أو توجيهها أو مدونة أخلاقيات أو جدول أو دورية<sup>49</sup> وأن تترتب عليه عرقلة المنافسة أو الحد منها أو تحريف سيرها في سوق ما.

## 2- تطبيق هذه المبادئ في نازلة الحال

### 2-1- هيئة الخبراء المحاسبين الوطنية بصفتها جمعية منشآت (مقاولات).

#### أ- المنشأة وجمعية منشآت من وجهة نظر قانون المنافسة.

---

<sup>47</sup> Arrêt de la Cour de justice du 12 septembre 2000, Pavel Pavlov, C-180/98 à C-184/98, points 73 à 77 et développements *supra* 252 et suivants).

<sup>48</sup> Arrêt de la Cour de justice, Pavel Pavlov, précité, point 77).

<sup>49</sup> « *L'élaboration et la diffusion, à l'initiative d'un syndicat professionnel, d'un document destiné à l'ensemble de ses adhérents peuvent en effet constituer une entente, une action concertée contraire à l'article L. 420-1 du code de commerce si ceux-ci ont pour objet ou pour effet d'empêcher, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence* » (arrêt de la cour d'appel de Paris du 6 juin 2013, Gefil, n° 2012/02945, page 8 et la décision n° 07-D-41, précitée, paragraphe 111).

La cour d'appel de Paris a également jugé, dans un arrêt du 6 juin 2013, rendu sur recours formé contre la décision n° 12-D-02 du 12 janvier 2012 relative à des pratiques mises en œuvre dans le secteur de l'ingénierie des loisirs, de la culture et du tourisme, que « *si un organisme professionnel peut diffuser des informations destinées à apporter une aide à ses membres dans l'exercice de leur activité, l'aide qu'il leur apporte ne peut toutefois avoir ni pour objet, ni pour effet de les détourner d'une appréhension directe de leur stratégie commerciale et de leur propres coûts qui leur permette d'établir leur prix individuellement et de manière indépendante* » (arrêt de la cour d'appel de Paris du 6 juin 2013, Gefil, précité, page 8 et arrêt de la cour d'appel de Paris du 29 janvier 2008, UFOP, n° 2007/04524, page 6).

La Cour de justice européenne considère, notamment, qu'une recommandation émanant d'une association d'entreprises qui prescrit une augmentation des primes est anticoncurrentielle par son objet même (arrêt *Verband der Sachversicherer*, précité, points 39 à 43). Dans le même sens, elle a pu considérer que « *les règles déontologiques, qui indiquent comme critères de fixation des honoraires du professionnel la dignité, de la profession ainsi que la qualité et l'importance de la prestation, sont susceptibles de restreindre le jeu de la concurrence à l'intérieur du marché intérieur* » (arrêt *Consiglio nazionale dei Geologi*, du 18 juillet 2013, précité, paragraphe 52). De même, pour la Commission Européenne, la mise à disposition d'un barème d'honoraires minima par un ordre à ses membres constitue une restriction de concurrence par objet (décision du 24 juin 2004, *Ordre des architectes belge*, COMP/A. 38549).

145. يجب التذكير بأن مقتضيات القانون رقم 12-104 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة ونصوصه التطبيقية تسري، كما هو منصوص عليه في المادة الأولى منه، على " جميع الأشخاص الذاتيين أو الاعتباريين سواء أكانوا متوفرين أم غير متوفرين على مقر أو مؤسسات بالمغرب بمجرد ما يكون غرض عملياتهم أو تصرفاتهم المنافسة في السوق المغربية أو في جزء مهم في هذه السوق أو يمكن أن يترتب عليها أثر على هذه المنافسة".
146. ومن تم، تعد المنشأة أو المقولة أول كيان معني بتطبيق قواعد المنافسة عند مزاولتها لأنشطتها الاقتصادية في السوق.
147. ويعرف قانون المنافسة المقولة بأنها كل كيان اقتصادي يمارس نشاطا اقتصاديا بصرف النظر عن الوضع القانوني للمقولة وطريقة تمويلها<sup>50</sup>.
148. ويقصد بالأنشطة الاقتصادية، كما هو منصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة الأولى من القانون المذكور أعلاه، جميع أعمال الإنتاج والتوزيع والخدمات، بما فيها تلك التي يقوم بها أشخاص اعتباريون خاضعون للقانون العام، عندما يتصرفون كفاعلين اقتصاديين وليس أثناء ممارستهم لصلاحيات السلطة العامة أو لمهام المرفق العام.
149. وبالتالي، فإن قانون المنافسة الوطني يطبق على جميع المنشآت التي تمارس نشاطا اقتصاديا في سوق من الأسواق المرجعية.

## ب- هيئة الخبراء المحاسبين الوطنية بصفتها جمعية منشآت

150. علاقة بنازلة الحال، يمارس الخبير المحاسب، سواء أكان شخصا ذاتيا أو اعتباريا، نشاطا اقتصاديا حرا في السوق، يتمثل في تقديم خدمات التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقدية، وخدمات أخرى ذات الصلة، لفائدة مختلف الزبناء في القطاعين العام والخاص مقابل أتعاب تحدد بموجب اتفاق مشترك. ويتحمل عند ممارسته لأنشطته مخاطر مالية، حيث يتطلب منه ذلك البحث وتحقيق التوازن المالي ما بين النفقات التي يتحملها كمكتب والمداخل التي يتحصل عليها، وكذا تحقيق أرباح ليتمكن من ضمان استمراره في ممارسة أنشطته في سوق تنافسي يتعلق بالخبرة المحاسبية.

<sup>50</sup> Arrêts de la Cour de justice européenne du : 23 avril 1991 dans l'affaire C-41/90, Klaus Höfner et Fritz Elser / Macrotron GmbH (Recueil 1991 p. I-01979, point 21), du 16 novembre 1995 dans l'affaire C-244/94, Fédération française des sociétés d'assurance, Société Paternelle-Vie, Union des assurances de Paris-Vie et Caisse d'assurance et de prévoyance mutuelle des agriculteurs / Ministère de l'Agriculture et de la Pêche (Recueil 1995, p. I-04013, point 14) et du 11 décembre 1997, Job Centre dans l'affaire C-55/96, Job Centre coop. arl. (Recueil 1997, p. I-07119, point 21).

Arrêt de la Cour du 28 février 2013, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, C 1/12, point 40).

وقد تطرق مجلس المنافسة المغربي لمفهوم المقولة من منظور قانون المنافسة في دليل المطابقة لقانون المنافسة الذي أصدره في 10 يناير 2022

"Guide relatif à la mise en place de programmes de conformité au droit de la concurrence au sein des entreprises et des organisations professionnelles ». Conseil de la Concurrence 10/01/2022.

151. وعليه، فإن الخبير المحاسب يمارس نشاطا اقتصاديا ويتحمل في ذلك مخاطر الربح والخسارة، وهو ما يدخله في تعداد المقاولات وفقا لمدلول المادة السادسة من القانون 104.12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة، ويخضع بالتالي لقواعده.

152. وفيما يتعلق بهيئة الخبراء المحاسبين، بصفتها منظمة مهنية، يتعين تحليل إلى أي مدى يمكن تصنيفها كجمعية مقاولات (منشآت) وفقا لمدلول المادة السادسة أعلاه، والتي تنص صراحة على أنه: " تحظر الأعمال المدبرة أو الاتفاقيات أو التحالفات الصريحة أو الضمنية كيفما كان شكلها وأيا كان سببها، عندما يكون الغرض منها أو يمكن أن تترتب عليها عرقلة المنافسة أو الحد منها أو تحريف سيرها في سوق ما، ولا سيما عندما تهدف إلى:

- الحد من دخول السوق أو من الممارسة الحرة للمنافسة من لدن منشآت أخرى؛
- عرقلة تكوين الأسعار عن طريق الآليات الحرة للسوق بافتعال ارتفاعها أو انخفاضها؛
- حصر أو مراقبة الإنتاج أو المنافذ أو الاستثمارات أو التقدم التقني؛
- تقسيم الأسواق أو مصادر التمويل أو الصفقات العمومية".

153. وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلى أن هيئة الخبراء المحاسبين تعد منظمة مهنية أحدثت بمقتضى القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، لاسيما المادة 19 منه التي تنص على أنه: " تحدث هيئة للخبراء المحاسبين تتمتع بالشخصية المعنوية، ويجب على جميع الأشخاص الذي يريدون أن يزاولوا على سبيل الاحتراف الأعمال المشار إليها في الفقرة الأولى من المادة 1 من هذا القانون أن يطبلوا قيدهم فيها"، وعليه يشترط لمزاولة مهنة الخبير المحاسب القيد في الهيئة.

154. وحتى عندما يزاول الخبراء المحاسبون مهامهم من خلال شركة، يتعين عليهم قيد الشركة في جدول الهيئة عملا بأحكام المادة 22 من نفس القانون، والتي تنص على أن: "شركات الخبراء المحاسبين تقيد وفق أحكام هذا القانون في جدول هيئة الخبراء المحاسبين بطلب من مديرها أو عضو مجلس إدارتها المنتدب أو وكيلها المفوض، وذلك بعد التحقق من مطابقة أنظمتها الأساسية للأحكام الواردة في هذا القانون".

155. كما يخضع الخبراء المحاسبين أيضا لأحكام مدونة الواجبات المهنية التي تحدد المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة المطبقة عليهم<sup>51</sup>.

156. على ضوء ما سبق، تتألف الهيئة المذكورة من الخبراء المحاسبين الذين يعتبرون، كما هو مشار إليه أعلاه، بمثابة مقاولات تزاول أنشطتها بصفة حرة، وبالتالي تعد الهيئة، باعتبارها منظمة مهنية، جمعية مقاولات تخضع لأحكام قانون حرية الأسعار والمنافسة، لاسيما المادة

<sup>51</sup>تم اعتماد مدونة الواجبات المهنية من قبل المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين خلال الجلسة المنعقدة يوم 12 نونبر 2013، مع إصدار رئيس الحكومة المرسوم رقم 2.18.454 الصادر في 23 ربيع الآخر 1441 الموافق لـ 20 دجنبر 2019 والقاضي بتطبيقها. تم نشرها في الجريدة الرسمية بتاريخ

السادسة منه المتعلقة بالاتفاقات التي تدخل في حكم الممارسات المنافسة لقواعد المنافسة والتي من شأنها إلحاق الضرر بالسير التنافسي لسوق الخبرة المحاسبية.

157. إضافة إلى ذلك، ورغم وجود توزيع للمهام داخل الهيئة بين المجلس الوطني والمجالس الجهوية، من خلال اختلاف نوعية القرارات الصادرة عن كل طرف على حدة، إلا أن هذا الاختلاف ناتج أساساً عن التنظيم الداخلي للهيئة التي تشترك في كونها منبثقة عن قواعد ممارسة مهام التدقيق المنصوص عليها في القسم الثاني من القانون رقم 15.89 الصادر بتاريخ 3 فبراير 1993 والمتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين المشار إليه أعلاه. وبالتالي، فهي تعد كجمعية منشآت في سوق الخبرة المحاسبية.

## 2-2- قرار جمعية المنشآت.

### أ- طبيعة القرارات المتخذة من طرف هيئة الخبراء المحاسبين.

158. في إطار مزاولتها لمهامها، تتخذ هيئة الخبراء المحاسبين الهيئة المذكورة العديد من القرارات التي تجسد إرادة الأعضاء المنتمين إليها. هذه القرارات تتخذ شكلين مختلفين: تأتي في المقام الأول القرارات التي تندرج ضمن ممارسة مهام المرفق العام وصلاحيات السلطة العامة المخولة للهيئة، لاسيما القرارات المتعلقة بالزجر ومراقبة مدى التقيد بالواجبات المهنية، والدفاع عن شرف المهنة عن طريق حماية المبادئ والتقاليد المرتبطة بالمروءة والكرامة والنزاهة.

159. أما في المقام الثاني، تتخذ الهيئة قرارات ذات صبغة اقتصادية لا علاقة لها بمهام المرفق العام أو صلاحيات السلطة العامة، وفي هذا الإطار، تنص المادة 24 من القانون رقم 15.89 الأنف ذكره على أن الهيئة تقوم "زيادة على ما ذكر، بالدفاع عن المصالح المادية والمعنوية لمهنة الخبرة المحاسبية....".

160. وهكذا فإذا كانت الفئة الأولى من القرارات لا تنطبق عليها قواعد المنافسة المنصوص عليها في القانون رقم 104-12 المذكور أعلاه، كما تم التأكيد عليه في العديد من قرارات سلطات المنافسة<sup>52</sup>، فإن القرارات ذات الصبغة الاقتصادية، المنفصلة عن مهام الهيئة ذات الصلة بالمرفق العام وصلاحيات السلطة العامة، تسري عليها قواعد قانون المنافسة، وتساءل الهيئة بالتالي عن تصرفاتها وأعمالها<sup>53</sup>.

<sup>52</sup> Arrêts de la Cour de justice européenne : du 17 février 1993 dans les affaires jointes C-159/91 et C-160/91, Christian Poucet / Assurances générales de France et Caisse mutuelle régionale de W (Recueil 1993, p. I-00637, points 18 et 19), concernant la gestion du service public de la sécurité sociale, du 19 janvier 1994 dans l'affaire C-364/92, SAT Fluggesellschaft mbH / Eurocontrol (Recueil 1994, p. I-00043, point 30) et du 18 mars 1997 dans l'affaire C-343/95, Diego Calì & Figli Srl / Servizi ecologici porto di Genova SpA (SEPG) (Recueil 1997, p. I-01547, points 22 et 23).

Décision n° 09-D-17 du 22 avril 2009 relative à des pratiques mises en œuvre par le conseil régional de l'Ordre des pharmaciens de Basse-Normandie, paragraphe 30).

<sup>53</sup> Arrêt de la Cour de cassation du 16 mai 2000, « Semmaris », n° 98-11800) ou lorsque ces pratiques sont « détachables de l'appréciation de la légalité d'un acte administratif » (décision du Tribunal des conflits du 18 octobre 1999, Préfet de la région Ile-de-France, préfet de Paris, n° 03174, au recueil).

161. انطلاقاً مما سبق تعليقه، يكون مجلس المنافسة المختص في دراسة وتقييم قرار هيئة الخبراء المحاسبين القاضي بتحديد، بواسطة التوجيه المتعلق بالميزانية-الزمنية والأتعاب، الحد الأدنى المتوسط لسعر أتعاب الخبراء المحاسبية في مبلغ خمسمائة 500 درهم على كل ساعة عمل ودون احتساب الرسوم، وذلك باعتباره قراراً منبثقاً عن جمعية مقاولات ومنسوبة للهيئة دون سواها ويعبر صراحة عن الإرادة الصريحة للهيئة بالنظر إلى المشاورات التي تم القيام بها لاعتماده. وبالتالي، فهو يخضع لقواعد المنافسة المنصوص عليها في القانون رقم 104.12، لاسيما المادة السادسة منه.

### 3- ممارسة هيئة الخبراء المحاسبين هي ذات موضوع مناف للمنافسة.

162. يكمن موضوع الممارسة في وضع اتفاق حول الأسعار من طرف هيئة الخبراء المحاسبين، والذي يقضي بتحديد حد أدنى لأتعاب الخبراء المحاسبين الذين يتعين عليهم التقيد به عند مزاولتهم لمهامهم كمراقبين للحسابات، وإنجازهم لمهام التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقدية لصالح المنشآت العمومية والخاصة وكذا المؤسسات العمومية.

163. ويكمن عنصر الإثبات الأول الذي تم رصده من طرف مصالح التحقيق التابعة لمجلس المنافسة، في التوجيه الجديد المتعلق بالميزانية-الزمنية والأتعاب والمعتمد من قبل المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بتاريخ 17 دجنبر 2019. ويهدف هذا القرار إلى التدخل في السوق الحرة للتدقيق القانوني والتعاقدية بهدف تحديد الحد الأدنى لسعر الأتعاب المستخلصة من طرف الخبراء المحاسبين، ومنع تكوين الأسعار عبر المنافسة، وبشكل يخدم المصلحة الاقتصادية للمهنة ولا علاقة له بالمصلحة العامة. ويتضح ذلك بجلاء من خلال تصريحات مسؤولي الهيئة الذين ذكروا بوضوح أن الغرض من هذا التوجيه يتجسد في مكافحة أسعار جد منخفضة "الإغراق" التي يشهدها سوق التدقيق المحاسبي والمالي.

164. في هذا السياق، أوضح التقرير السنوي لأنشطة المجلس الوطني للهيئة، برسم سنة 2018، أنه " لوحظ انخفاض في قيمة الأتعاب المستخلصة في مجال الصفقات العمومية، وتراجع كبير للغاية في التقديرات المالية بشكل يحول دون القيام بالمهام المطلوبة، وسيفرغ الإغراق المهنة من قيمتها ويخلق حالة من السخط ما بين المهنيين، مما يتطلب اتخاذ إجراءات مشتركة للحد منه".

165. ويتمثل عنصر الإثبات الثاني في تصريحات مسؤولي المجلس الوطني للهيئة والمجالس الجهوية، وكذا الوثائق المستقاة خلال إنجاز التحقيق في النازلة، والتي تقيد كلها بأن الهيئة المذكورة حرصت، ابتداء من بداية يناير 2020، على تتبع ومراقبة ضمان التقيد بالحد الأدنى للسعر المحدد إزاء مهام التدقيق المحاسبي والمالي.

166. علاوة على ذلك، عمد المجلس الوطني، بعد اتخاذ قرار تحديد الحد الأدنى للسعر في 500 درهم دون احتساب الرسوم، إلى نشره وتعميمه على أعضاء الهيئة، وهو بذلك قد ساهم، بصفة مباشرة، في تعميم تعريف الأتعاب وطريقة احتسابها، بشكل لا يراعي التكاليف

الحقيقية لكل منشأة. ويكون بالتالي، قد ارتكب ممارسة ليس لها علاقة بالمهام المنوطة بالهيئة قانونا.

167. كما تمت الإشارة إلى أن المجلسين الجهويين للهيئة بالدا البيضاء والرباط تدخلت لدى بعض الخبراء المحاسبين وزبنائهم من المؤسسات العمومية قصد فرض التقيد بالحد الأدنى لسعر الأتعاب المحدد من طرف المجلس الوطني بمقتضى التوجيه المتعلق بالميزانية-الزمنية والأتعاب.

168. ولم يتردد المجلسين المذكورين في مراسلة الخبراء المحاسبين الذين لم يتقيدوا بالحد الأدنى للسعر، وكذا الوكالتين الحضريتين لمراكش والقنيطرة-سيدي قاسم-سيدي سليمان، داعيا إياهم إلى ضرورة احترام السعر المحدد في مبلغ خمسمائة 500 درهم لساعة عمل دون احتساب الرسوم.

169. خلاصة لما سبق، يظهر جليا، في هذا السياق، أن هيئة الخبراء المحاسبين انخرطت، من خلال الممارسة المذكورة، في سياسة مقصودة، الغرض منها التدخل في سوق حرة وتحديد حد أدنى لأتعاب خدمات التدقيق القانوني والتعاقدية، ومراقبة مدى تقيد المهنيين وأصحاب المشاريع العمومية بذلك.

170. وهكذا، ففي سوق تطبعه المنافسة الحرة، يتمتع كل خبير محاسبي بحرية تحديد أتعابه أخذا بعين الاعتبار عدة معايير موضوعية (تكلفة الخدمات الثابتة والمتغيرة، الموقع الاستراتيجي للمكتب، وغيرها) وذاتية (سمعة الخبير، حجم المكتب صغير أو كبير، خبير مشهود له بالتجربة والحكمة، إلخ).

171. وبصيغة أخرى، تعد الممارسة التي قامت بواسطتها هيئة الخبراء المحاسبين بتحديد حد أدنى لسعر الأتعاب، وتعميمه ومراقبة مدى التقيد به، هو موضوع اتفاق لجمعية منشآت وفقا لأحكام المادة السادسة المشار إليها أعلاه، في سوق التدقيق المالي والمحاسبي. وبالتالي، ليس من الضروري إثبات آثار هذه الممارسة لكون تقييم الانعكاسات الملموسة لاتفاق أو قرار غير ضرورية حين يكون الغرض من الممارسة المذكورة الحد من المنافسة أو تحريف سيرها<sup>54</sup>.

172. وكما تمت الإشارة إلى ذلك سلفا، فإن الهدف المتوخى والمعلن عنه صراحة من لدن هيئة الخبراء المحاسبين يتمثل في الدفاع عن المصالح الاقتصادية للمهنة عبر تحديد حد أدنى لسعر الأتعاب ومراقبة مدى التقيد به. غير أن هذا الهدف، وإن كان مشروعاً في حد ذاته، لا يجب

<sup>54</sup> Exemple : l'arrêt de la Cour de justice du 19 mars 2015, Dole Food, C-286/13 P.

Arrêt du 7 janvier 2004 dans les affaires jointes C 204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P et C-219/00 P, Aalborg Portland A/S (C-204/00 P), Irish Cement Ltd (C-205/00 P), Ciments français SA (C211/00 P), Italcementi - Fabbriche Riunite Cemento SpA (C-213/00 P), Buzzi Unicem SpA (C-217/00 P) et Cementir - Cementerie del Tirreno SpA (C-219/00 P) / Commission (Recueil 2004, p. I-00123, point 261), arrêt du 20 novembre 2008 dans l'affaire C-209/07, Competition Authority / Beef Industry Development Society Ltd et Barry Brothers (Carrigmore) Meats Ltd. (Recueil 2008, p. I-08637, point 16) et arrêt du 18 décembre 2008 dans les affaires jointes C-101/07 P et C-110/07 P, Coop de France bétail et viande (C101/07 P) et Fédération nationale des syndicats d'exploitants agricoles (FNSEA) et autres (C-110/07 P) / Commission (Recueil 2008, p. I-10193, point 87).

أن يشكل ذريعة لخرق قواعد ومبادئ المنافسة الحرة المنصوص عليها في الفصل 35 من الدستور وفي القانون رقم 12-104 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة، حيث تتسبب هذه الممارسات الخطيرة، في حد ذاتها، في عرقلة المنافسة في تحديد الأسعار بين مكاتب الخبرة المحاسبية حسب التكلفة المطبقة من قبل كل مكتب. كما تحد من المنافسة التي يمكن أن تمارسها، على الخصوص، المكاتب متوسطة وصغيرة الحجم.

173. هذه الخلاصة تم التأكيد عليها كذلك من قبل مسير مكتب الخبرة المحاسبية " World Audit" في رسالة وجهها إلى مجلس المنافسة، إلى أن التوجيه الصادر عن الهيئة يثير، بالنسبة إليه، الملاحظات التالية: "يعد التوجيه المتعلق بالميزانية الزمنية، من وجهة نظرنا، منطقيًا ويجب، بالتالي، التقيد بمضامينه، وفيما يتعلق بتحديد ميزانية الأتعاب، لا نشاطر نفس الطرح وذلك للأسباب البسيطة التالية:

- نعتقد أن تحديد الحد الأدنى للسعر في مبلغ خمسمائة 500 درهم لكل ساعة عمل لكل متدخل، يكتسي طابعًا مبالغًا فيه للغاية طالما أن إجراء مكاتب الخبرة المحاسبية يتقاضون أجرًا شهريًا يتراوح ما بين 12000 و15000 درهم، أي ما يوازي 150 درهما فقط لكل ساعة عمل كحد أدنى؛

- تتغير التكاليف الثابتة من مكتب خبرة لآخر، ولا يمكن تطبيق نفس الأسعار في جميع المكاتب؛

- يشكل تحديد الحد الأدنى للأتعاب في مبلغ خمسمائة 500 درهم لكل ساعة عمل إجراءً سيتسبب تلقائيًا في إقصاء المكاتب صغيرة الحجم، والتي لا تتوفر على نفس المراجع التقنية والمادية والمالية مقارنة بالمكاتب كبيرة الحجم؛

- سيتسبب اعتماد هذا السعر، الذي نعتبره مرتفعًا جدًا، في إقصاء عدة مكاتب؛

- لا تتوفر هيئة الخبراء المحاسبين، في نظرنا، على الصلاحيات التي تخول لها تحديد الأتعاب لوحدها دون أن يكون لها سند قانوني في هذا الشأن؛

- لا يطبق الخبراء المحاسبون في القطاع الخاص، على الإطلاق، السعر المحدد في مبلغ خمسمائة 500 درهم لكل ساعة عمل، حيث يتم اختيار المدققين من طرف الشركات الخاصة بصفة مباشرة من دون اللجوء إلى إعلان طلب عروض عمومي. كما تحدد أتعابهم، باتفاق مشترك، دون الاستعانة بأي مرجع في تحديد السعر، وعليه، نعتبر أن تحديد سعر الأتعاب في مبلغ خمسمائة 500 درهم لكل ساعة عمل لن يخدم مصالح المكاتب صغيرة الحجم، ولن يعود بالنفع على المهنة بصفة عامة".

174. وفي نفس السياق، اعتبر مسيرو مكتب "World Conseil & Audit" ومكتب "Trefle Conseil" أيضًا أن تحديد سعر الأتعاب في مبلغ خمسمائة 500 درهم للساعة دون احتساب الرسوم يشكل ممارسة من شأنها المساس بالمنافسة في سوق التدقيق المالي والمحاسبي القانون والتعاقد، بالنظر لأوجه الاختلاف على مستوى التكاليف التي يتحملها كل مكتب متخصص في الخبرة المحاسبية.

175. وعليه، يظهر جليا أن هيئة الخبراء المحاسبين انخرطت، من خلال الممارسة المذكورة، في سياسة مقصودة، الغرض منها التدخل في سوق حرة، وتحديد حد أدنى لسعر خدمات التدقيق القانوني والتعاقدية، ومراقبة مدى تقيد المهنيين والأميرين به.

176. إضافة إلى ذلك فإن هذه الممارسات هي مخافة لمقتضيات الخاصة بكيفية تحديد السعار من خلال النظام الذي وضعه القانون 12-104 المذكور.

177. وهكذا، فعملا بأحكام المادة الثانية من القانون رقم 12-104، فإنه " باستثناء الحالات التي ينص فيها القانون على خلاف ذلك، تحدد أسعار السلع والمنتجات والخدمات عن طريق المنافسة الحرة مع مراعاة أحكام الفقرة الثانية بعده والمادتين 3 و 4 أدناه. لا تطبق أحكام الفقرة الأولى أعلاه على السلع والمنتجات والخدمات التي تحدد قائمتها بنص تنظيمي بعد استشارة مجلس المنافسة."

178. وفي هذا السياق، فإن أتعاب الخبراء المحاسبين لم يتم التخصيص عليها في قائمة المنتجات والخدمات المحددة أسعارها بموجب نص تنظيمي، كما لا يوجد نص تنظيمي آخر يقضي بسن تدابير مؤقتة بهدف تحديد أسعار هذه الخدمات، عملا بأحكام المادة الرابعة من نفس القانون.

179. نخلص بالتالي إلى القول أن إرادة المشرع قد انصرفت، من جهة، إلى إخضاع تعريفه هذه الخدمات لمبدأ حرية الأسعار المنصوص عليها في المادة الثانية أعلاه، ومن جهة ثانية، تكريس حرية المنافسة المنصوص عليها دستوريا بمقتضى الفصل 35 من الدستور.

180. ونفس الاستنتاج يمكن استخلاصه أيضا من النصوص الخاصة المؤطرة للمهنة، إذ تشير المادة 18 من القانون رقم 15.89 المذكور إلى الأتعاب التي يتقاضاها الخبراء المحاسبون مقابل الخدمات المقدمة للزبناء، بما فيها التدقيق القانوني والتعاقدية (مراقب الحسابات)، بقوله أن " الخبراء المحاسبين المستقلين يتقاضون بدل أتعاب عن الأعمال التي يقومون بها في نطاق اختصاصاتهم، ولا يجوز لهم أن يأخذوا من الغير أي أجره أخرى ولو غير مباشرة بأي صفة كانت. ويتقاضى الخبراء المحاسبون الأجراء التابعون لخبير محاسب مستقل أو لشركة خبراء محاسبين من رب العمل التابعين له اجرا عن الأعمال التي يقومون بها لحسابه، ولا يجوز لهم أن يقبضوا من الغير أي أجر آخر."

181. بمعنى آخر، ومراعاة للطابع المستقل لمهنة الخبرة المحاسبية، يتم تحديد الأتعاب باتفاق ما بين الطرفين (الخبير المحاسب والزبون)، مع الأخذ بعين الاعتبار برنامج العمل الذي تم الاتفاق عليه وفقا للمقتضيات القانونية والممارسات المهنية، والتي تحدد ساعات العمل الواجب تخصيصها لإنجاز المهام الضرورية.

## الفصل السادس: المواخذات الموجهة إلى هيئة الخبراء المحاسبين.

182. حيث إن تحديد الحد الأدنى للسعر في مبلغ خمسمائة 500 درهم لساعة عمل دون احتساب الرسوم، يدخل في حكم تحديد الأسعار التي لا تراعي التكلفة الحقيقية للخدمات المقدمة من طرف الخبراء المحاسبين، واختلاف مكاتب الخبرة المحاسبية من حيث الحجم وطريقة تنظيمها وكذا مردوديتها.

183. وحيث يستشف من المعطيات التي تم سردها أن الهدف من اعتماد التوجيه السالف الذكر هو التصدي لتدني الأسعار المطبقة من لدن بعض الخبراء المحاسبين عند إنجازهم لمهام التدقيق المالي والمحاسبي.

184. وحيث إنه من خلال اعتماد التوجيه القاضي بتطبيق معيار الميزانية- الزمنية والأتعاب وتعميمه ومراقبة تنفيذه، يكون المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين قد خرق الأحكام المنصوص عليها في المادة السادسة من القانون رقم 104.12.

185. ويعد ذلك اتفاقاً منافياً لقواعد المنافسة الغرض منه تحديد سعر الخدمات المنجزة من لدن الخبراء المحاسبين في سوق حرة.

186. وحيث إن خدمات التدقيق المالي والمحاسبي تدخل، من جهة، في خانة الخدمات التي تتمتع الأطراف المتدخلة فيها بالحرية في تحديد أسعارها وفقاً لقانون العرض والطلب. ومن جهة ثانية، فإن تحديد سعر أي منتج أو خدمة هو خاضع للأحكام المنصوص عليها في قانون حرية الأسعار والمنافسة الذي يحدد الشروط والكيفيات التي يجب اتباعها في هذا الشأن.

187. وحيث إنه عملاً بمقتضيات المادة 29 من القانون رقم 104.12 التي تنص على أنه: "يكون التحقيق والمسطرة أمام المجلس حضوريين مع مراعاة مقتضيات المادة 31 أدناه دون الإخلال بالتدابير المنصوص عليها في المادة 35 أدناه، يبلغ المقرر العام المؤاخذات إلى المعنيين بالأمر وكذا إلى مندوب الحكومة، الذين يجوز لهم الاطلاع على الملف مع مراعاة مقتضيات المادة 31 أدناه، وتقديم ملاحظاتهم داخل أجل شهرين. وتخبر المنشآت التي توصلت بالمؤاخذات فوراً المقرر المكلف بالملف، في كل وقت من مسطرة التحقيق، بكل تغيير طرأ على وضعيتها القانونية من شأنه أن يغير شروط تمثيليتها أو الشروط التي يمكن على أساسها أن تنسب المؤاخذات إليها. ولا يقبل احتجاج المنشآت بهذا التغيير إذا لم تقم بالإخبار به..."، فقد تم بتاريخ 25 نونبر 2021 وبواسطة رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسلم عدد 0000951 توجيه المؤاخذات التالية إلى هيئة الخبراء المحاسبين.

188. ويتعلق الأمر بالآتي:

### المؤاخذة رقم 1

189. أن قرار هيئة الخبراء المحاسبين الصادر بتاريخ 17 دجنبر 2019 والقاضي باعتماد وتعميم ومراقبة الالتزام بالتوجيه المتعلق بسوق التدقيق المالي والمحاسبي القانوني والتعاقدية، هو قرار لجمعية منشآت مناف لقواعد المنافسة وتترتب عنه آثار مقيدة لها. وتشمل هذه الممارسة تحديد وتعميم حد أدنى للسعر (حد أدنى متوسط لا يقل عن مبلغ 500 درهم

لكل ساعة عمل دون احتساب الرسوم) وجعله إلزاميا بالنسبة لكافة الخبراء المحاسبين الذين يزاولون نشاطهم في السوق الوطنية.

وبالتالي، تعد هيئة الخبراء المحاسبين معنية بهذه الممارسة باعتبارها الجهة المرتكبة لها.

190. تدخل هذه الممارسة في حكم الاتفاقات المنافسة لقواعد المنافسة والمحظورة بمقتضى المادة السادسة من القانون رقم 104.12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة؛

## المؤاخذة رقم 2

191. تضمن معيار "الميزانية-الزمنية والألعاب"، المعتمد من لدن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بتاريخ 12 شتنبر 2002، وعلى مستوى الفقرة الفرعية 1.1.3.6 من مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين، منذ تاريخ المصادقة عليها في 12 نونبر 2013، مقتضيات منافية لقواعد المنافسة تتعلق بتحديد سعر أدنى في سوق مفتوحة في وجه المنافسة الحرة.

192. كما تم كذلك إبلاغ مندوب الحكومة لدى المجلس، بواسطة رسالتها عدد 0000952 والمؤرخة ب 25 نونبر 2021، بالمؤاخذات التي تم بعثها لهيئة الخبراء المحاسبين.

193. ويعد هذا الإجراء، كما أشار إلى ذلك مجلس المنافسة الفرنسي، عمل تحضيرى لفتح مسطرة التحقيق أمام مجلس المنافسة<sup>55</sup> (إيدانا بفتح المسطرة الوجيهة أو الحضورية) والتي من بين أسسها ضمان حقوق الهيئة في كامل الإجراءات المسطرية أمام المجلس.

194. ومن بين هذه الحقوق، حق الاطلاع على ملف القضية وهو ما تم بتاريخ 7 يناير 2022، حيث اطلعت الهيئة مصحوبة بمستشاريها القانونيين على الملف المتكون من الوثائق والمعطيات التي تهم القضية المتعلقة بالممارسات التي تم رصدها من طرف المجلس، وهذا ما شهد عليه رئيس هيئة الخبراء المحاسبين.

195. وبعد التوصل بالمؤاخذات والاطلاع على ملف القضية، قدمت هيئة الخبراء المحاسبين تقريرا كتابيا يتضمن ملاحظاتها بخصوص المؤاخذات بتاريخ 2022/01/27، كما بعث مندوب الحكومة بتاريخ 2022/01/19 ملاحظاته حول المؤاخذات التي تم توجيهها إلى هيئة الخبراء المحاسبين.

<sup>55</sup> Décision du Conseil de la Concurrence n°02-D-57 du 19 septembre 2002 relative à des pratiques dans le secteur des roulements à billes et assimilés.

## الفصل السابع: ملاحظات كل من مندوب الحكومة لدى مجلس المنافسة وهيئة الخبراء المحاسبين حول تقرير المؤاخذات وعناصر إجابة مجلس المنافسة.

### أولاً: موقف مندوب الحكومة من المؤاخذات الموجهة لهيئة الخبراء المحاسبين حول تقرير المؤاخذات.

196. في تقريره حول المؤاخذات التي تم توجيهها إلى هيئة الخبراء المحاسبين، أشار مندوب الحكومة إلى الآتي:

● بالنظر إلى أن مقتضيات المادة السادسة من القانون رقم 104.12 المذكور تحظر الأعمال المدبرة أو الاتفاقيات أو الاتفاقات أو التحالفات الصريحة أو الضمنية كيفما كان شكلها وأيا كان سببها، عندما يكون الغرض منها أو يمكن أن تترتب عليها عرقلة المنافسة أو الحد منها أو تحريف سيرها في سوق ما، ولا سيما عندما تهدف إلى الحد من دخول السوق أو من الممارسة الحرة للمنافسة من لدن منشآت أخرى؛ عرقلة تكوين الأسعار عن طريق الآليات الحرة للسوق باقتعال ارتفاعها أو انخفاضها؛

● وحيث إن أتعاب الخبراء المحاسبين هي حرة (ليست مقننة من طرف الإدارة لا بسبب عوامل بنيوية أو ظرفية)، وتحديدها يخضع لقانون العرض والطلب طبقاً للفقرة الأولى من المادة الثانية من قانون 104.12 المتعلق بحرية السعار والمنافسة؛

● وحيث إن هيئة الخبراء المحاسبين اعتمدت وعدلت بتاريخ 17 دجنبر 2019، التوجيه المتعلق بتطبيق معيار "الميزانية - الزمنية والأتعاب" الذي دخل حيز التنفيذ في فاتح يناير 2020 والذي حدد بمقتضاه حد أدنى متوسط للأتعاب الذي يجب ألا يقل عن مبلغ خمسمائة 500 درهم للساعة دون احتساب الرسوم بالنسبة لمهام التدقيق القانوني والتعاقدية؛

● وحيث إن هيئة الخبراء المحاسبين بواسطة المجلسين الجهويين للهيئة بالدار البيضاء والرباط تدخلت لدى الوكالتين الحضريتين لمراكش والقنيطرة-سيدي قاسم-سيدي سليمان، داعياً إياهم إلى ضرورة احترام السعر المحدد في مبلغ خمسمائة 500 درهم لساعة عمل دون احتساب الرسوم؛

● وحيث إن رسائل تحذيرية تم بعثها للخبراء المحاسبين المشاركين في طلبات العروض والمخالفين لمقتضيات التوجيه من أجل التقيد بأحكامه.

197. فقد اعتبر مندوب الحكومة بأن هيئة الخبراء المحاسبين بأفعالها هذه قد خالفت مقتضيات المادة السادسة من القانون رقم 104-12، وبالتالي فليس له أي اعتراض على المؤاخذات الموجهة إليها.

## ثانيا: ملاحظات هيئة الخبراء المحاسبين بخصوص تقرير المؤاخذات الموجهة إليها وموقف مصالح التحقيق التابعة للمجلس منها

### 1- تقديم

198. في تقديمها للتقرير أشارت الهيئة إلى: " أنه بالرجوع إلى وثائق الملف التي كانت موضوع مراسلات بين مجلسكم الموقر والعارضة هيئة الخبراء المحاسبين يتبين ما يلي:

أنه تم إحاطة العارضة علما بإحالة واردة على مجلس المنافسة من لدن شركة إيراك ش.م.م IRAC SARL بخصوص ما تم اعتباره ممارسات منافية للمنافسة يعرفها سوق التدقيق المحاسبي والمالي.

وأنه حسب مراسلة المقرر العام لمجلس المنافسة المؤرخة في 25 نونبر 2021 تحت رقم 0000951 فتح مجلس المنافسة تحقيقا بشأن الإحالة المذكورة أعلاه بتاريخ 23 شتنبر 2020 دون إطلاع العارضة على مقرر فتح التحقيق".

199. جوابا على هذه الملاحظة:

حيث إن مسطرة البحث والتقصي منصوص عليها صراحة سواء بمقتضى القانون رقم 104.12 (المادة 29) أو القانون رقم 13-20 المتعلق بمجلس المنافسة (المادة 16) وكذا مراسيمهما التطبيقية وكذا الباب الخامس من النظام الداخلي للمجلس.

وحيث إنه إضافة إلى ذلك، فقد تم إخبار الهيئة بموضوع الإحالة بتاريخ 11 دجنبر 2020 عند طلب وثائق ومعلومات تهم الإحالة وكذا خلال جلسة الاستماع التي تم عقدها معها بتاريخ 18 مارس 2021.

وما تجب الإشارة إليه أن مصالح التحقيق تتمتع بالسلطة التقديرية في الكيفية التي تراها مناسبة للتحقيق في الإحالات التنازعية دون الرجوع لأي طرف ودون تبرير برنامج التحقيق الموضوع لهذا الغرض، وذلك أخذا بعين الاعتبار خصوصيات وظروف كل إحالة على حدة وحفاظا على سرية البحث والتحقيق. وهذا المبدأ تم الحسم فيه في العديد من القرارات الصادرة عن محكمة الاستئناف بباريس<sup>56</sup>.

إضافة إلى ذلك، فإن المقرر المكلف بالتحقيق غير ملزم بإخبار الجهة المعنية بالممارسات المخالفة لقواعد المنافسة قبل تبليغ المؤاخذات<sup>57</sup>، ولا حتى اتهامهم في القضية<sup>58</sup>. لكن يجب

<sup>56</sup> Décision de la Cour d'Appel de Paris : recours : Décision 99-D-85 du Conseil de la concurrence en date du 22/12/1999 Nature de la décision.

<sup>57</sup> Décision du Conseil de la Concurrence français n°98-D-81 du 21 décembre 1998.

<sup>58</sup> Décision du Conseil de la Concurrence français n°97-D-42 du 4 juin 1997.

عليه عند الاستماع إليها أن يحيطهم علماً بالإطار الذي تتم فيه<sup>59</sup>. وهذا ما تم إخبار الهيئة به وتم تدوينه في محضر الاستماع، من خلال النص على الآتي:

## " محضر استماع:

بناء على القانون رقم 104.12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.14.116 الصادر في 2 رمضان 1435 (30 يونيو 2014)؛

وبناء على القانون رقم 20.13 المتعلق بمجلس المنافسة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.14.117 الصادر في 2 رمضان 1435 (30 يونيو 2014)؛

وبناء على المرسوم رقم 2.14.652 بتاريخ 8 صفر 1436 (فاتح ديسمبر 2014) بتطبيق القانون رقم 104.12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة؛

وبناء على المرسوم رقم 2.15.109 الصادر في 16 من شعبان 1436 (4 يونيو 2015) بتطبيق القانون رقم 20.13 المتعلق بمجلس المنافسة؛

وبناء على قرار المقرر العام رقم 80/2020 القاضي بتعيين السيدين عبد الإله قشاشي وأنيس إضصالح مقررين في الموضوع؛

وبناء على الإحالة التي تقدمت بها شركة "IRAC SARL AU" إلى مجلس المنافسة بتاريخ 15 شتنبر 2020؛

نحن،

السيدان عبد الإله قشاشي وأنيس إضصالح، بصفتنا مقررين بمجلس المنافسة، وبناء على السلطات المخولة إلينا بمقتضى المادة 16 من القانون رقم 20.13 والمادتين 27 و29 من القانون رقم 104.12 المذكورين أعلاه للقيام بإجراءات التحقيق والاستماع للأطراف، فقد قمنا بعقد جلسة استماع عن بعد بواسطة المناظرة المرئية يوم الخميس 18 مارس 2021 على الساعة العاشرة صباحاً مع السيدين أمين البعقيلي الرئيس الحالي للمجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين (مند مارس 2020) وعصام الماكري الرئيس السابق للمجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين (من 2017 إلى 2020).

كما حضر جلسة الاستماع هذه السيد محمد تمورو ممثلاً عن مكتب المحاماة طارق مصدق الذي تم تعيينه من طرف المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين كمستشار قانوني للهيئة.

وبعد أن أطلعنا المقرران على صفتها وعلى موضوع جلسة الاستماع التي تدرج في إطار التحقيق الذي يقوم به مجلس المنافسة، حول موضوع الإحالة التي تقدمت بها شركة "IRAC SARL AU" بخصوص ما اعتبرته ممارسات منافية للمنافسة ذات الصلة ببعض مقتضيات النظام النموذجي الخاص «canevas type» بتنظيم طلبات العروض

<sup>59</sup> Décision du Conseil de la Concurrence français n°91-D-50 du 19 novembre 1991.

المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والمالي من طرف المؤسسات العمومية الذي شرع العمل به منذ سنة 2018. ويتعلق الأمر بإلزامية توفر المتنافس على ثلاث مدققين من بينهم 75% كمستخدمين بصفة رسمية، إلزامية توفر المتنافس على مصلحة للمراقبة الداخلية وكذا تطبيق مبادئ الترويج التقني والمالي بالنسبة لمهام التدقيق.

كما تطرقت الإحالة لموضوع "الميزانية الزمنية" "Budget-Temps" اللازمة للقيام بمختلف مهام التدقيق القانوني والتعاقدية وكذلك التوجيه المتعلق بتطبيق قاعدة الاستخدام الزمني والأتعاب" Directive d'application de la norme budget-temps et honoraires" الصادرة عن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين<sup>60</sup>.

200. وحيث إن هذا المحضر تم التوقيع عليه من طرف هيئة الخبراء المحاسبين.

201. إضافة إلى ذلك، يمكن للمقرر أن يطلب من الأطراف المعنية معلومات ووثائق تتعلق بالقضية قبل الاستماع إليهم.<sup>61</sup>

## 2- ملاحظات تمهيدية للهيئة

202. "تود العارضة إثارة انتباه مجلس المنافسة وكافة الأجهزة المرتبطة بموضوع الإحالة إلى مجموعة من الملاحظات التمهيديّة التي تعتبرها العارضة جوهرية وأساسية بخصوص ما تمت تسميته بالإحالة الواردة على الأمانة العامة لمجلس المنافسة".

### • الملاحظة الأولى:

203. "أنه تم تسجيل تناقضات ومفارقات تهم استعمال لغة الإجراءات و المسطرة المتبعة من جانب أجهزة المجلس، فتارة تستعمل اللغة العربية في مجموعة من الرسائل تطبيقا للقانون وللدستور، وتارة تستعمل اللغتين العربية و الفرنسية فيما يخص لغة محاضر الاستماع والبلاغ الصحفي الغريب الذي صدر بلغتين مختلفتين، إذ نجد محاضر استماع منجزة باللغة الفرنسية كما هو حال الاستماع إلى صاحب من اعتبرته أجهزة التحقيق إحالة بتاريخ 14 أكتوبر 2020، وكذا مكتب الخبرة "مازار" في حين أن محاضر الاستماع الأخرى قد جاءت كلها باللغة العربية؛ كما أن تقرير التحقيق المتضمن للمؤاخذات قد جاء بلغة أجنبية على الرغم من كون أغلبية محاضر الاستماع قد تم تحريرها باللغة العربية، مما يجعل المسطرة معيبة شكلا في ظل عدم احترام المقترضات الدستورية الواضحة في مجال اللغة المعتمدة لدى مؤسسة دستورية مغربية، فضلا عن كون استعمال المصطلحات الواردة باللغة الفرنسية في تقرير التحقيق وكذا البلاغ الصحفي لا تتسجم مع ما جاء في الوثائق التي تم تحريرها باللغة العربية على النحو الذي سيتم تفصيله فيما بعد".

204. **جوابا على هذه الملاحظة:**

<sup>60</sup> مقتطف من محضر الاستماع مع هيئة الخبراء المحاسبين

<sup>61</sup> Décision de la Cour d'Appel de Paris du 17 mai 1994.

حيث إنه حري بالإشارة إلى أنه إذا كان الدستور المغربي قد أكد على أن العربية والأمازيغية هما اللغتان الرسميتان للدولة، إلا أنه لم يستثن أو يمانع في استعمال لغات أجنبية أخرى أكثر تداولاً. حيث أورد في المادة الخامسة منه إلى أن الدولة " تسهر على انسجام السياسة اللغوية والثقافية الوطنية، وعلى تعلم وإتقان اللغات الأجنبية الأكثر تداولاً في العالم؛ باعتبارها وسائل للتواصل، والانخراط والتفاعل مع مجتمع المعرفة، والانفتاح على مختلف الثقافات، وعلى حضارة العصر".

205. إضافة إلى ذلك، يجب التذكير بأن المادة 166 من دستور المملكة المغربية تنص على أن مجلس المنافسة هيئة دستورية للحكمة الجيدة مستقلة، وبالتالي فهو ليس هيئة قضائية تخضع للتنظيم القضائي للمملكة المنظم بمقتضى الظهير الشريف بمثابة قانون رقم 338.74.1 بتاريخ 24 جمادى الثانية 1394 (15 يوليوز 1974) المتعلق بالتنظيم القضائي للمملكة كما تم تنميته وتعديله.

206. وبالتالي، فإن الالتزام باستعمال اللغة العربية أمام محاكم المملكة لا ينطبق على الإجراءات المسطرية المتبعة أمام مجلس المنافسة، رغم أن هذا الالتزام لا يكون أمام المحاكم إلا بالنسبة المرافعات والمذكرات المقدمة دون المستندات المرفقة بالملف. (قرار الغرفة المدنية بمحكمة النقض رقم 1579 بتاريخ 17 يونيو 1992/ وقرار رقم 2007/196 بتاريخ 2007/2/27).

207. وحيث إنه بالإضافة إلى ذلك وكما ورد في ردكم، فإن الرسالة المرافقة لتقرير تبليغ المؤاخذات تم تحريرها باللغة العربية. وفي هذا السياق، أشارت محكمة النقض بوضوح في قرارها رقم 263 بتاريخ 25-11-1983 (الغرفة الإدارية) إلى أن: "...حيث إن كانت اللغة العربية هي اللغة الرسمية فإن الدستور لا يمنع استعمال لغة أجنبية إذا دعت الضرورة لذلك".

208. كما أن القانونين رقم 13-20 و12-104 المشكلين للإطار القانوني للمنافسة بالمغرب، لم يتضمنا في أي مقتضى من مقتضياتهما ما يلزم مصالح التحقيق التابعة لمجلس المنافسة بتبليغ المؤاخذات بلغة معينة. لذلك فقد ارتأت هذه الأخيرة تبليغها باللغة الفرنسية بالنظر لكون كل الوثائق والتقارير الصادرة عن الهيئة بمجلسها الوطني ومجالسها الجهوية هي باللغة الفرنسية فقط. كما أن العديد من المصطلحات المستعملة في هذا المجال لن يتم فهمها على الوجه الصحيح إلا باللغة التقنية والخاصة التي حررت بها، وهي في غالب الأحيان تم إعدادها من طرف المنظمات الدولية المنضوية تحت لوائها هيئة الخبراء المحاسبين. وهذا يسهل من مهام الهيئة من فهمها واستيعابها بسهولة مما سيمكنها من ممارسة حقوقها في الدفاع.

209. وحيث إنه بخصوص محضر الاستماع لمكتب " Mazars / مزار " فتم تحريره باللغة الفرنسية بالنظر إلى أن ممثل المكتب هو شخص أجنبي مقيم بالمغرب، بالإضافة إلى أن تصريحاته تهم على الخصوص الممارسات المثارة من طرف شركة " SARL- IARAC " والتي لا تخص موضوع المؤاخذات المبلغة لهيئة الخبراء المحاسبين. وكذلك الشأن بتصريحات صاحب الإحالة.

210. وحيث إنه رغم كل ما سلف ذكره، فإن مصالح التحقيق ارتأت مضاعفة مجهوداتها والاستجابة لطلبكم بتحرير هذا التقرير باللغة العربية مع إدراج مقاطع باللغة الفرنسية للتوضيح وتجنب سوء الفهم.

### • الملاحظة الثانية

211. " ترى العارضة أن ما جاء في البلاغ الصحفي المنشور بالموقع الإلكتروني لمجلسكم الموقر سواء البلاغ الذي جاء باللغة الفرنسية بداية قبل أن يتم تدارك العيب القانوني بإصدار الصيغة العربية لذلك البلاغ الصحفي، وأنه بالرجوع إلى هذا البلاغ فيما يخص حجم المعلومات والتفاصيل الواردة فيه يتبين الخرق السافر لحقوق الدفاع وتأكيدا مع كامل الأسف لما جاء في توصيات اللجنة الملكية بخصوص عمل مجلسكم الموقر، إذ إن صياغة التقرير وتوقيتته ومضمونه فيه مخالفة لفلسفة وروح الإجراءات والقواعد القانونية التي ينبغي على مؤسسات دستورية العمل بها، وأن هذا المقتضى الخاص بالبلاغ الصحفي واللغة المزدوجة المستعملة تبين وجود فرق جوهري في صياغة النص العربي والنص الفرنسي للبلاغ الصحفي، إذ على سبيل المثال فقط أشارت الصيغة الفرنسية إلى أن التوجيه الصادر بتاريخ 17 دجنبر 2019 قد تم تعميمه وأصبح إجباريا بالنسبة لجميع الخبراء المحاسبين ابتداء من فاتح يناير 2020 على النحو الوارد في الصيغة الفرنسية كما يلي:

« Cette directive a été diffusée et rendue obligatoire pour l'ensemble des experts-comptables à compter du premier janvier 2020 ».

في حين أن الصيغة العربية مختلفة تماما حينما أشار البلاغ إلى الصيغة التالية:

"وقد دخل هذا التوجيه حيز التنفيذ ابتداء من فاتح يناير 2020 حيث جرى تعميمه على كافة الخبراء المحاسبين لتطبيقه عند إنجازهم لمهام التدقيق المحاسبي والمالي القانوني أو التعاقدية"، مما يثبت بجلاء وجود اختلاف جوهري، إذ إن الصيغة الفرنسية تشير إلى الاجبارية، وأن الصيغة العربية تشير فقط إلى تعميمه قصد تطبيقه دون أية إشارة إلى الاجبارية، والفرق شاسع بين المعنيين، كما أن البلاغ الصحفي أشار في فقرته الأخيرة إلى مصطلحين مختلفين حينما أشار إلى أن هناك فرق ما بين التحقيق الحضوري على النحو المبين صراحة في الصيغة العربية، وما بين مفهوم التحقيق الجاري بشكل تواجهي (instruction menée de façon contradictoire)، إذ إن الفرق ما بين مصطلح الحضورية ومصطلح التواجهية وفقا للقوانين الموضوعية، وكذا الإجرائية هو فرق شاسع وله آثار ومعان مختلفة سواء من حيث المعنى باللغة العربية مقارنة باللغة الفرنسية والعكس صحيح.

فضلا عن ذلك، فإن هناك خطأ فادح في إدراج نص المادة السادسة من القانون 104.12 حين جاء في الصياغة الفرنسية ذات النص، مما يفيد أن النص غير مكتمل بإدراج ثلاث نقاط بعد الفقرة الثانية من المادة المذكورة، بينما جاء النص الصريح مخالفا تماما حينما تم إدراج النص بشكل مستقطع بما يفيد أن النص قد انتهى في حدود الفقرة الثانية منه؛ مع أن النص الأصلي المنشور بالجريدة الرسمية النشرة الصادرة بالعربية قد جاء بأربع فقرات وليست فقرتين. وأن الفقرة الثانية من المادة السادسة قد انتهت بفاصلة وليس بنقطة على النحو الذي جاء في الصيغة العربية للبلاغ الصحفي.

وحيث إن هذا التضارب بين الصيغتين العربية والفرنسية تجعل في حالة التعارض أعمال الصيغة العربية وفقا للقانون المعروف بقانون التوحيد والتعريب والمغربة الصادر بتاريخ 1963 الشيء الذي ينتج عنه نتيجة غير مستساغة قانونا إذ إن الصيغة العربية للبلاغ قد حرفت بشكل واضح المادة السادسة المشار إليها بشكل يخالف صياغتها الواردة بالجريدة الرسمية - النشرة العامة الصادرة باللغة العربية".

212. جواب على هذه الملاحظة:

● حيث إنه فيما يتعلق بالبلاغ الصادر عن مصالح التحقيق التابعة لمجلس المنافسة، لا بد من الإشارة أولا إلى أن البلاغ يأتي في إطار إخبار الرأي العام بشكل مقتضب جدا، وذلك إعمالا لمبدأ الحق في الحصول على المعلومة الذي يعتبر من الحقوق والحريات الأساسية التي نص عليها دستور المملكة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.11.91 بتاريخ 29 يوليوز 2011، ولاسيما الفصل 27 منه، والذي تم تكريسه في القانون رقم 13-31 المتعلق بالحق في الحصول على المعلومات.

ويأتي تكريس هذا الحق ليؤكد الالتزام الدائم للمملكة المغربية بحقوق الإنسان كما هي متعارف عليها عالميا، وبمقتضيات المادة 19 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، والمادة 19 من العهد الدولي للحقوق المدنية والسياسية، وذلك تعزيزا للشفافية وترسيخا لثقافة الحكامة الجيدة ودولة الحق والقانون.

إضافة إلى ذلك، فإن البلاغ الصادر عن المقرر العام باعتباره المكلف بمصالح التحقيق لم يشر إلا إلى معطيات عامة تهم تبليغ مؤاخذات خاصة بالتوجيه الذي تم إعداده واعتماده من طرف المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بتاريخ 17 دجنبر 2019. هذا التوجيه تم نشره والتطرق إليه في الصحافة الوطنية، التي تحدثت عنه بإسهاب.

كما أن البلاغ أشار إلى أن مصالح التحقيق المكلفة بإجراءات البحث والتقصي عملت على دراسة التوجيه المذكور ومدى مطابقتها لأحكام القانون رقم 104.12، وتأثير تنفيذه على المنافسة في سوق التدقيق القانوني والتعاقدية. وقد اعتبرت هذه المصالح التوجيه يخالف مقتضيات المادة السادسة من نفس القانون.

وضمنا لحق الهيئة في قرينة البراءة وبالنظر إلى أن تبليغ المؤاخذات هو إجراء إعدادي (*c'est un acte préparatoire*) لفتح المسطرة أمام المجلس وليس قرارا، أكد البيان بشكل صريح ولا لبس فيه على أنه رغم البلاغ، فالجهة المعنية بالمؤاخذات تبقى لها كافة الضمانات لممارسة كافة حقوق الدفاع، وهذا في حد ذاته إعلان صريح بأن هذا الإجراء ما هو إلا إيذانا بفتح المسطرة التوجيهية.

كما تم التأكيد كذلك، على أنه رغم تبليغ المؤاخذات وفتح هذه الإجراءات المسطرية، فإن اتخاذ القرار يبقى من الاختصاص الحصري لأعضاء مجلس المنافسة بصفتهم الهيئة المقررة، وذلك بعد إجراء تحقيق حضوري في النازلة وعقد جلسة استماع في ظل الاحترام التام لحقوق الدفاع المخولة للهيئة المعنية.

وحيث إنه انطلاقاً مما سلف ذكره، فإن البلاغ الصادر عن المقرر العام لا يشكل خرقاً لحقوق الدفاع بل هو يندرج في إطار تمكين المواطن من أحد حقوقه الدستورية الأسمى ألا وهو الحق في الإخبار.

213. وحيث إنه فيما يتعلق بالزامية تطبيق التوجيه السالف ذكره، فليس هناك أي اختلاف فكلمة "لتطبيقه" تفيد الإلزامية بالنظر لوجود لام الأمر فيها. وهو ما أتت به الصيغة الفرنسية.

إضافة إلى ذلك، وبغض النظر عن الكلمة المستعملة وإفادتها للمعنى، لا بد من العودة إلى الوثائق والقرارات الصادرة عن الهيئة، ليتجلى بوضوح مبدأ الإلزامية في تنفيذ التوجيه. فبالرجوع إلى الرسالة الإلكترونية التي تم بعثها من طرف المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين عند إرسال التوجيه الجديد، تم التأكيد على إلزامية التطبيق من خلال الإشارة إلى:

« La présente directive d'application de la Norme " Budget-Temps et Honoraires telle qu'amendée est applicable à tous les mandats contractés ou renouvelés à partir du premier janvier 2020 ».

كما أن عمليات التتبع والمراقبة والتدخل لدى بعض المؤسسات العمومية من أجل مطالبتها باحترام التوجيه المذكور التي قامت بها المجالس الجهوية للهيئة، تدل بالملحوس على إجبارية التنفيذ. دون أن ننسى سلطة العقاب التي تتمتع بها الهيئة بأجهزتها من أجل فرض احترام قراراتها.

وبالتالي، فليس البلاغ هو من يحدد إلزامية التنفيذ، بل وثائق وقرارات الهيئة هي من تبين بوضوح هذه الإجبارية في التنفيذ وضرورة التقيد بالتوجيه.

أما فيما يخص الاختلاف ما بين الصيغتين الواردة في التقرير والمتعلق بالإجبارية، فإن ذلك قد تم إيضاحه من خلال عملية المراقبة التي باشرتها المجالس الجهوية عبر التدخل سواء لدى بعض المؤسسات العمومية لثنيها عن قبول عروض بعض الخبراء المحاسبين، أو لدى بعض الخبراء المحاسبين لتذكيرهم بعدم احترام التوجيه وإمكانية تعرضهم للعقاب.

● وحيث إنه بخصوص فتح المسطرة الحضورية « procédure contradictoire »، فإن البلاغ لم ينقل إلا مضمون المادة 29 من القانون 104-12 الخاص بحرية الأسعار والمنافسة والتي استعملت نفس العبارات سواء في الصيغة العربية أو الفرنسية، والتي تعني أساساً ضمان حقوق الأطراف المعنية بالإحالة بما فيها الهيئة والتي تبتدى بحق الاطلاع على الملف بشكل تام وهو ما تم بتاريخ 7 يناير 2022. هذا مع الإشارة إلى أن مصالح التحقيقات التابعة لمجلس المنافسة كانت قد دعت الهيئة إلى استعمال هذا الحق منذ تاريخ التوصل بالمؤاخذات أي منذ تاريخ 25 ديسمبر 2021.

● وحيث إنه في شأن ما اعتبرته الهيئة خطأ فادحاً في إدراج نص المادة السادسة من القانون 104.12، فإنه ليس هناك أي تضارب فيما ورد في البلاغ بالنظر إلى أنه لم ينقل إلا مقتضيات المادة السادسة من القانون رقم 104-12 المتعلقة بالاتفاقات، حيث اقتصر في ذلك على الإشارة

فقط إلى النقطتين 1 و 2 الواردتين فيها باعتبارهما المعنيين بالممارسة التي أقدمت عليها الهيئة والتي اعتبرتها منافية لهذه المقتضيات كما تم التفصيل في ذلك في التقرير الخاص بالمؤاخذات.

### • الملاحظة الثالثة

214. " تود العارضة بيان والتأكيد على أن إجراءات التحقيق التي قامت بها جهات التحقيق لدى مجلسكم الموقر قد استبعدت وبشكل غير مفهوم مسألتين قانونيتين بالغتي الأهمية:

الأول: دور السلطة الحكومية في أعمال أي نظام تستلزمه مزاولة المهمة المنوطة بهيئة الخبراء المحاسبين ودورها القانوني في إدخال أي نظام أو مدونة الواجبات المهنية حيز التنفيذ وفقا لصراحة المادة 24 من القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4188 بتاريخ 03 فبراير 1993.

الثاني: مركز هيئة الخبراء المحاسبين من الناحية القانونية كهيئة قانونية لتنظيم مرفق الخبرة المحاسبية تستمد صلاحيتها من صلاحيات السلطة العامة وممارستها لمهمة من مهام المرفق العام، وهي مسألة ثابتة في القانون رقم 15.89 المذكور مع جميع آثاره القانونية.

وأن تغييب أجهزة التحقيق التابعة لمجلسكم الموقر لهذين المعطين الحاسمين والواضحين قد أديا إلى نتائج غير مقبولة قانونا سواء من حيث الشكل أو من حيث الموضوع أو من حيث القانون الموضوعي الواجب التطبيق، وهو ما تحتفظ العارضة بتفصيله لاحقا".

جوابا على هذه الملاحظة:

215. حيث إنه فيما يتعلق بدور السلطة العمومية، فقد تم الاستماع إلى ممثلين عن مديرية المنشآت العامة والخصوصية التابعة لوزارة الاقتصاد والمالية بخصوص تحديد الأتعاب، حيث أكدت في موقف صريح بأنه: " فيما يتعلق بموضوع "الميزانية- الزمنية" موضوع التوجيه المتعلق بتطبيق "قاعدة الاستخدام الزمني والأتعاب" وخاصة تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة في مبلغ خمسمائة 500 درهم للساعة، أوضح ممثلو مديرية المنشآت العامة والخصوصية أنه تم إعداده من لدن هيئة الخبراء المحاسبين وأن المصالح المختصة لهذه المديرية لم تشارك في إعداده وصياغته وكذا المصادقة عليه، سواء على مستوى المجلس الوطني أو المجالس الجهوية لهيئة الخبراء المحاسبين. وتجدر الإشارة أن دور ممثلي وزارة الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة داخل الأجهزة التداولية (المجلس الوطني والمجالس الجهوية) لهذه الهيئة يعد استشاريا وليس تقريريا وذلك طبقا لمقتضيات القانون رقم 15.89 المذكور.

ويعد هذا التوجيه في حالة تطبيقه من طرف المؤسسات العمومية مخالفا لمقتضيات القانون رقم 104.12، لأنه توجيه صادر فقط عن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين ويهم بالأساس مهنيي الهيئة.

وتنفيذا لذلك، وتبعاً للقرار الذي اتخذته لجنة طلبات العروض على مستوى الوكالة الحضرية بمراكش برفض العروض المالية لبعض الخبراء المحاسبين للمشاركة في طلب العروض الذي نظّمته الوكالة، تمّ تحسيس مراقب الدولة للوكالة بضرورة تنبيه هذه الأخيرة للتراجع عن قرارها بالنظر إلى مخالفته لمقتضيات طلب العروض هذا، وكذا قانون حرية الأسعار والمنافسة.

وفي هذا الإطار، تعتزم المديرية إصدار مذكرة داخلية موجهة لأعوان المراقبة المالية (مراقبي الدولة والخزينة المكلفين بالأداء) للمؤسسات العمومية توضح من خلالها بأن هذا التوجيه يخص فقط المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين ومهنيي القطاع وأن المؤسسات العمومية غير ملزمة بتتبعه في صياغة طلبات العروض، كما صرح ممثلو المديرية أن مبلغ خمسمائة 500 درهم للساعة يمكن تبريره كأتعاب بالنسبة للمهام التي ينجزها الخبير المحاسب لكنه لا يهم بقية أعضاء فريق مهمة التدقيق".

وقد تمّ تمكين هيئة الخبراء المحاسبين من محضر الاستماع عند اطلاعها على الملف الذي يحدد موقف السلطة الحكومية من التوجيه بوضوح.

- كما أن مندوب الحكومة أشار في رده السالف الذكر بما لا يدع مجالاً للشك، بأن التوجيه مخالف لمقتضيات المادة السادسة من القانون 12-104 المتعلق بحرية السعار والمنافسة.
- أما فيما يخص مركز هيئة الخبراء المحاسبين فسيتمّ التفصيل في ذلك لاحقاً عند التعرض للملاحظات الموضوعية.

### • الملاحظة الرابعة

216. " حيث يتضح من الوثائق المطّلع عليها ومن المراسلات الصادرة عن المقرر العام ومحاضر الاستماع أن هناك خلط خطير بين صفة جهاز التحقيق ومجلس المنافسة، بل يعتبر جهاز التحقيق نفسه في مجموعة من المحررات هو مجلس المنافسة، وهو الأمر الثابت من وثيقتين اثنتين على سبيل المثال فقط:

**الوثيقة الأولى:** هي الرسالة الصادرة عن المقرر العام الموجهة إلى دفاع العارضة المؤرخة في 04 يناير 2022 الموجهة عبر البريد الإلكتروني وعبر دعامة ورقية تحدث فيها المقرر العام باسم مجلس المنافسة، إذ جاء في الفقرة الثانية ما يلي:

"وتبعاً لذلك، يشرفني أن أخبركم بأن مجلس المنافسة حريص على تمتيع موكلتكم بكافة الحقوق التي ينص عليها القانون المعمول به بما فيها الحق في الاطلاع على كافة الوثائق التي تهم هذه المؤاخذات." أي أنه بعبارة أخرى، فإن المقرر العام قد أصبح يتحدث عن الحقوق المنصوص عليها في القانون المعمول به أصالة عن نفسه ونيابة عن مجلس المنافسة، الذي يعتبر كجهاز من الأجهزة التقريرية، وهذا منزلق خطير سبق لأعلى سلطة في هذه البلاد أن أشار إليه في بلاغ رسمي منشور وموجه للرأي العام.

كما أن الأمر لم يقف عند حدود هذه الرسالة، بل تعداها إلى محضر الاستماع إلى ما سمي بصاحب الإحالة أو المحيل حينما اعتبر المقرران المعينان على أنهم يحملون صفة ممثلين لمجلس المنافسة، والحال، أن الممثل القانون لمجلس المنافسة هو رئيسه وأعضاء مجلسه المتوفرين على صلاحيات تقريرية، وفي هذا الصدد نود إيراد ترجمة للفقرة الثالثة من الصفحة الثالثة من محضر استماع إلى السيد محمد زمراني بصفته صاحب الإحالة، إذ جاء فيه:

"بناء على هذا التقديم تناول ممثلي مجلس المنافسة Les Représentants du Conseil de la Concurrence في البداية المهام و مجال تدخل المجلس (الممارسات المنافسة للممارسة، التركيز و طلبات الرأي)."

وحيث إنه يتبين بوضوح غياب التمييز الواضح بين عمل المقررين، وعمل أجهزة التحقيق وعمل مجلس المنافسة، وهو الأمر الغائب مع كامل الأسف في نازلة الحال، بل إن كل الدلائل تفيد وجود تداخل بين الأجهزة القانونية لمجلس المنافسة بشكل يخرق ضمان الحياد واستقلالية الأجهزة الواجب في مؤسسة دستورية كمجلس المنافسة".

### جوابا على هذه الملاحظة:

217. حيث إنه بداية لا بد من الإشارة إلى أنه ليس هناك "أي خلط خطير بين جهاز التحقيق ومجلس المنافسة" وذلك للاعتبارات التالية:

• حيث إن القانون رقم 13-20 المتعلق بمجلس المنافسة ومرسومه التطبيقي عندما يتحدثان عن مجلس المنافسة، فالقصد من ذلك كل مكونات المجلس المتمثلة في الهيئة التقريرية المكونة من الرئيس ونوابه وأعضاء المجلس والأمانة العامة للمجلس وكذا جهاز التحقيق التابع له. فكل جهاز يضطلع بالمهام التي يحددها له القانون وكذا النظام الداخلي للمجلس في إطار من الاحترام التام لمجال تدخل كل هيئة.

وهذا ما أشارت إليه بوضوح المادة 16 من القانون 13-20 عندما أكدت على أنه: " يتوفر المجلس على مصالح للتحقيق والبحث يسيرها مقرر عام يساعده مقرران عامون مساعدون، وتقوم هذه المصالح بالتحقيقات والأبحاث اللازمة لتطبيق أحكام القانون المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة فيما يخص الممارسات المنافسة لقواعد المنافسة ومراقبة عمليات التركيز الاقتصادي وفق الشروط المتعلقة بالأبحاث المنصوص عليها في القانون المذكور".

وبالتالي، فإن مصالح التحقيق هي أحد مكونات مجلس المنافسة وتابعة له، وقد تم التأكيد على ذلك في الرسالة الموجهة إلى المستشار القانوني للهيئة بتاريخ 4 يناير 2022 للاطلاع على الملف الخاص بالمؤاخذات الموجهة إلى هيئة الخبراء المحاسبين، حيث تمت الإشارة إلى الآتي: " وفي هذا الصدد، وجبت الإشارة إلى أن مصالح التحقيق التابعة لمجلس المنافسة سبق لها أن دعت موكلتكم في رسالتها تحت عدد 951 بتاريخ 25 نونبر 2021 إلى ممارسة حقها في الاطلاع على الملف لديها فور توصلها بالمؤاخذات السالفة الذكر، وذلك في غضون شهرين بعد هذا التاريخ، طبقا لمقتضيات المادة 29 من القانون رقم 104.12 السالف الذكر".

وبالتالي لا يستقيم أن يتم النص صراحة في رسالة موجهة إليكم بأن مصالح التحقيق تابعة لمجلس المنافسة.

إضافة إلى ذلك، فإن المادة الثالثة من المرسوم التطبيقي لقانون 13-20 السالف الذكر يشير بوضوح إلى أن من يمثل المجلس من الناحية القانونية عندما نصت على أنه: " يمثل رئيس مجلس المنافسة المؤسسة أمام جميع الهيئات الوطنية والدولية ويوقع جميع التصرفات باسم المجلس.".

كما أن المحضر المذكور في تقرير الهيئة أشار بكل وضوح إلى الصفة التي يحضر بها المقررين في الاجتماع بالتأكيد على النصوص القانونية المؤطرة لذلك:

" Nous soussigné(s) "

Anis Idsalah, Rapporteur auprès du Conseil de la Concurrence.

Habilité(s) par les articles 16 de la loi n°13-20 et 27 et 29 de loi n°104.12 susvisées à procéder aux actes d'instruction.

Nous avons entendu, le Mercredi 14 Octobre 2020 à 10h00 par vidéo-conférence, en présence de Mr. Abdelilah Qachchachi Rapporteur au Conseil de la Concurrence, Mr. Zemrani Mohamed – Associé unique et représentant de la société Ingénierie Révision Audit et Comptabilité SARL AU « IRAC SARL AU".

وحيث إنه استنادا إلى كل ما سبق ذكره ومن خلال الإطار القانوني المرجعي المشار إليه، يتبين بوضوح تام ولا غبار عليه أنه ليس هناك أي تداخل بين عمل أجهزة المجلس، بل تم تحديد المجال والصفة التي يعمل فيها المقررين الممثلين لجهاز التحقيق التابع لمجلس المنافسة بشكل جلي، مما يدل على الحرص الكبير لمصالح التحقيق التابعة للمجلس أن يكون عملها ومجال تدخلها، منسجما مع الإطار القانوني الذي يسطر بشكل واضح مجال تدخل كل جهاز في إطار من الحياد والاستقلالية الواجب توفرها في مؤسسة دستورية تحرص على ذلك في كل أعمالها وقراراتها.

## الملاحظات الشكلية للهيئة

218. ترى الهيئة " أنه بالرجوع إلى الوثائق التي اطلعت عليها العارضة وكذا الوثائق التي تم تبادلها، فإن العارضة تود إثارة الدفوع الشكلية الآتية تفصيلها على النحو الآتي:

### أولاً: دفع شكلي بعدم قبول الإحالة الواردة على مجلس المنافسة شكلاً

#### • الشق الأول من الدفع الشكلي الأول:

" حيث إنه بالرجوع إلى وثائق الملف يتبين على أن المقرر العام قد حدد الإحالة التي على أساسها تم فتح ملف التحقيق من خلال الإشارة الواضحة إلى ما تمت تسميته بالإحالة الواردة من شركة " Ingénierie Révision Audi et Comptable " في 16 شتنبر 2020 على النحو الوارد في قرار تعيين المقرر رقم 80/2020 لفتح مسطرة بحث في الملف المسجل بالأمانة العامة تحت عدد 2020/1/072، والحال أنه بالرجوع إلى ما تمت تسميته بالإحالة يلاحظ ما يلي:

- أن ما سمي بالإحالة الصادرة عن الشركة المذكورة هي عبارة عن رسالة محررة باللغة الفرنسية مؤرخة في 15 شتنبر 2020 وليس 16 شتنبر 2020 على النحو الوارد في قرار تعيين المقرر وليس المقررين، إذ أن عنوان القرار يتحدث عن مقرر والحال أن القرار يشير إلى مقررين اثنين؛

- أن ما سمي بالإحالة المؤرخة في 15 شتنبر 2020 هي وثيقة غير موقعة، وبالتالي لا يمكن لها أن تنتج أي أثر قانون وفقاً للقانون المغربي؛

- أن ما سمي بالإحالة في حقيقة الأمر ما هو إلا طلب رأي؛ على النحو الوارد صراحة في المراسلة المؤرخة في 15 شتنبر 2020؛ وكذا المراسلة المؤرخة في 21 أكتوبر 2020، مع وجود فرق شاسع وبالغ الأثر القانوني بين مفهوم الإحالة ومفهوم طلب الرأي الذي يخضع لمقتضيات قانونية أخرى.

وعليه، فإن ما سمي بالإحالة المؤرخة في 15 شتنبر 2020 المكونة من ست صفحات محررة باللغة الفرنسية تبقى معيبة شكلاً لكونها:

- غير موقعة؛

- لا تحمل بيانات الشخص الذي قام بتوجيهها؛

- انعدام صفة صاحب ما سمي بالإحالة لعدم وجود توقيع على النحو المستقر عليه قضاء وعلى الخصوص قضاء محكمة النقض.

مما يكون معه ما سمي بالإحالة غير مقبولة شكلاً و عديمة الأثر القانوني في ظل تمسك جهاز التحقيق بما سمي بالإحالة الواردة على مجلس المنافسة 16 شتنبر 2020 على حد قولها كإجراء يبرر فتح ملف التحقيق، وهو الأمر المخالف للحقيقة".

## جوابا على الشق الأول من الدفع الشكلي الأول:

219. حيث تجب الإشارة في البداية إلى أن مجلس المنافسة توصل بإحالة من شركة " IRAC SARL AU " بتاريخ 16 شنتبر 2020 وهو تاريخ تسجيلها بالمجلس تحت عدد 2020/1/072 وهو التاريخ الذي يعتد به قانونا وليس تاريخ 15 شنتبر 2020 الوارد في تقريركم باعتباره تاريخ بعث الإحالة من طرف الشركة المعنية.

كما أن الإحالة التي بعثت بها شركة " IRAC SARL AU " هي موقعة من السيد الزمراني صاحب الشركة، وقد وقع خطأ مادي حيث تم تسليم الهيئة الإحالة التي تتضمن كل المعطيات التي تخص الشركة صاحبة الإحالة بغير توقيع مالك الشركة<sup>62</sup> وهو بالتالي ليس له أي تأثير على السير السليم للإحالة ولا على مصالح أو حقوق هيئة الخبراء المحاسبين<sup>63</sup>

وبالتالي فإن الإحالة الواردة على المجلس مقبولة شكلا وتنتج كل الآثار القانونية.

## • الشق الثاني من الدفع الشكلي الأول:

220. " أنه بالرجوع إلى المحررات المدلى بها يتبين أن نية صاحب ما سمي بالإحالة قد انصرفت بشكل واضح إلى طلب رأي وليس إحالة على النحو المنصوص عليه في القانون المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة، وهو الأمر الذي تكرر في طلبه المؤرخ في 15 شنتبر 2020 ورسالته المؤرخة في 1 أكتوبر 2020.

وحيث إنه من الثابت أن القانون 12-104 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة قد ميز بين الإحالة من ناحية أولى، وما بين طلب الرأي من ناحية ثانية، كما أن القانون المذكور قد حدد الجهات التي يمكن لها طلب إبداء الرأي، وأن ما سمي بالمحيل في نازلة الحال ليس مؤهلا لطلب تقديم الرأي، الشيء الذي يجعل الإحالة المعتمد عليها كأساس لفتح ملف التحقيق لدى مجلس المنافسة غير مقبولة شكلا.

## جوابا على الشق الثاني من الدفع الشكلي الأول.

221. حيث إنه وكما سبق ذكره أعلاه، فإن مجلس المنافسة توصل بإحالة من قبل شركة " IRAC SARL A.U " بواسطة رسالتها المؤرخة ب 16 شنتبر 2020 والمسجلة بالأمانة العامة للمجلس تحت عدد 2020/1/27، يطلب فيها رأي المجلس في بعض مقتضيات النظام النموذجي لدفتر الشروط الخاصة ونظام الاستشارة من أجل إنجاز مهام الافتتاح المحاسبي والمالي للمؤسسات العمومية<sup>64</sup>، والتي تم إعدادها من لدن مديرية المنشآت العامة والخصوصية التابعة لوزارة الاقتصاد والمالية، بتعاون مع المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين.

<sup>62</sup> الإحالة موقعة

<sup>63</sup> Une simple erreur matérielle ne peut être retenue contre l'Autorité, sauf si elle a porté atteinte aux intérêts de la personne sanctionnée (arrêt de la Cour de cassation du 24 juin 2020, n°17-28115).

<sup>64</sup> Le canevas-type du Cahier des Prescriptions Spéciales (CPS) et du Règlement de Consultation (RC) pour les missions d'audit comptable et financier des établissements publics.

222. وخلال جلسة الاستماع إلى صاحب الإحالة مالك شركة "IRAC SARL A.U" المنعقدة بتاريخ 14 أكتوبر 2020، تم إخبار المعني بالأمر بأن المقاولات غير مدرجة ضمن الهيئات التي يمكن لها طلب رأي المجلس، طبقا لمقتضيات المادة 5 من القانون رقم 13-20 الخاص بمجلس المنافسة والذي يحدد على سبيل الحصر الهيئات التي يحق لها ذلك، بينما المقاولات لا يمكن أن تحيل على المجلس إلا الممارسات المنافسة للمنافسة.

223. على إثر ذلك، عدلت شركة "IRAC SARL A.U" من إحالتها الأولى بواسطة رسائل لاحقة بعثها لمجلس المنافسة بتاريخ 21 أكتوبر 2020 و16 نونبر 2020، معتبرة أن العناصر المثارة في إحالتها الأصلية تعد ممارسات منافية للمنافسة طبقا لمقتضيات المادة السادسة من القانون 104.12 المتعلق بحرية السعار والمنافسة، وأن هذه الممارسات تهدف، حسب الجهة المحيلة، إلى إقصاء مكاتب الخبرة المحاسبية الصغيرة من المشاركة في الصفقات العمومية المتعلقة بإنجاز مهام التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقدية. وقد تم فتح تحقيق مستقل في شأن هذه الإحالة.

224. إضافة إلى ذلك، فإن مصالح التحقيق التابعة للمجلس اطلعت على التوجيه الذي أعده المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين والذي من خلاله تم تحديد حد أدنى متوسط لسعر الأتعاب التي يمكن لمراقبي الحسابات أن يتقاضوها مقابل إنجاز مهام التدقيق القانوني والتعاقدية<sup>65</sup>، وفتحت تحقيقا فيه لمعرفة هل يشكل ممارسة منافية للمنافسة وفقا لأحكام المادة السادسة من القانون رقم 104.12، وقد استندت في ذلك على ما اعتمدته سلطات المنافسة من الإحالة على مجلس المنافسة عملا بمبدأ "التحقيق العيني للمجلس" "la saisie in-rem". والمتمثل في أن المجلس له الحرية في التحقيق في الأفعال والممارسات المحالة عليه ذات التأثير على السوق المعنية، وذلك من دون التقيد بطلبات الجهات صاحبة الإحالة. "On dit que le Conseil de la Concurrence est saisi in rem".

فقد اعتبرت سلطات المنافسة بالقيام بالتحقيق في الأفعال والممارسات المحالة عليها ذات التأثير على السوق المعنية، وذلك من دون التقيد بطلبات الجهات صاحبة الإحالة ولا بالتكليف القانوني الذي تثيره. وبالتالي فهي يمكنها، أن تدرس وتحقق في كافة الظروف المحيطة بسير السوق والممارسات التي كشفتها التحقيقات المنجزة بعد التوصل بالإحالة، وذلك من دون اللجوء إلى إحالة ذاتية عند التوصل إلى نتائج غير تلك المثارة في الإحالة أو أن تكون هذه الأفعال والتكليف غير منصوص عليها في مضمون الإحالة<sup>66</sup>.

### • الشق الثالث من الدفع الشكلي الأول.

225. " حيث إنه بالرجوع إلى صفة من تمت تسميته بالمحيل وفقا للشروط المنصوص عليها في النظام الداخلي لمجلس المنافسة الصادر بقرار للمجلس والمنشور بالجريدة الرسمية عدد 6791 بتاريخ فاتح يوليوز 2019 والمعدل والمغير والمتمم بقرار مجلس المنافسة عدد 32/3/21 الصادر في 22 أبريل 2021 الذي ينص في المادة 45 منه على ما يلي:

يكمن نشاط التدقيق المحاسبي والمالي في إنجاز مهام التدقيق لحساب المنشآت العمومية والخاص والمؤسسات العمومية بهدف الإسهام على صدقية موازنتها الإجمالية وحسن انتظامها، أخذا بعين الاعتبار القوائم المالية والمحاسبية. المرجو العودة إلى النقطة 19 من التقرير<sup>66</sup>

" يجب أن تتضمن الإحالات الموجهة إلى المجلس، على الأقل، البيانات الآتية:

1

2

3- صفة المحيل إذا كان المحيل شخصا ذاتيا: الاسم العائلي الاسم الشخص، العنوان، الجنسية، تاريخ ومكان الأزداد؛

إذا كان المحيل شخصا اعتباريا: التسمية، الشكل، المقر الاجتماعي، الجهاز الذي يمثله بصفة قانونية، وصفة الشخص الذي وقع الإحالة، مع إرفاق الإحالة بالأنظمة الأساسية للشخص الاعتباري؛

4- "...

وحيث إنه في نازلة الحال، فإنه لا يوجد في وثائق الملف التي تم الاطلاع عليها ما يفيد احترام مقتضيات المادة 45 من النظام الداخلي لمجلس المنافسة، ذلك أنه لم تتم الإشارة فيما سمي بالإحالة غير الموقعة إلى المقتضيات القانونية التي يدعي المحيل أنه تم خرقها كما أنه لم يتم التوقيع على ما سمي بالإحالة، ولم يتم إرفاق ما سمي بالإحالة بالنظام الأساسي للشخص الاعتباري صاحب الإحالة؛ مما تكون ما سمي بالإحالة التي اعتمد عليها جهاز التحقيق لفتح المسطرة البحث معيبة شكلا وتخرق أحكام النظام الأساسي لمجلس المنافسة.

وحيث إنه تبعا لذلك، فإن ما سمي بالإحالة تبقى غير موقعة من صاحبها على النحو الثابت في الرسالة المؤرخة في 16 شتنبر 2021 وكذا للرسالة المؤرخة في 16 نونبر 2020 غير الموقعة بدورها والتي جاءت بعد التوقيع على محضر الاستماع إلى المعني بالأمر.

وحيث إنه بالرجوع إلى موضوع الرسائل الصادرة عن ما تمت تسميته بصاحب الإحالة، فإن الأمر يتعلق بطلب الرأي وليس إحالة؛ بمفهوم قانون المنافسة؛ مما يناسب معه التصريح بعدم استيفاء شروط الإحالة للمقتضيات القانونية والتنظيمية المعمول بها في هذا الباب.

### جوابا على هذا الدفع:

226. حيث إنه خلافا لما جاء في هذا الدفع، فإن وثائق الإحالة (actes de saisine) كلها تضمنت المعطيات الواردة في النقطة الثالثة من المادة 45 من القانون الداخلي للمجلس، كما أن رسالة التأكيد على الممارسات المنافية للمنافسة بتاريخ 4 نونبر 2020 والتي تم الاطلاع عليها وتسليمها إلى الهيئة بتاريخ 7 يناير 2022 موقعة من طرف صاحب الشركة، كما أن جميع المراسلات الواردة من الشركة صاحبة الإحالة تتضمن كل المعلومات المتعلقة بالشركة المحيلة وهي واردة من السيد الزمراني كما هو مبين فيها.

أما ما يتعلق بالنظام الأساسي للشركة المحيلة فهو من بين الوثائق الضرورية التي تم التأكد منها قبل الشروع في إجراءات التحقيق في موضوع الإحالة.

وحيث إنه انطلاقا مما سلف بسطه، فإن الإحالة الأولى أو تلك التي تم تعديلها بعد عقد جلسة الاستماع مع صاحب الإحالة، تستجيب لكل الشروط المنصوص عليها قانونا.

## ثانياً: دفع شكلي ثاني يخص المقررين المعينين لإجراء التحقيق.

227. " حيث إنه بالرجوع إلى وثائق الملف المطلاع عليها من قبل العارضة يتبين أنها لم تشر لا من قريب ولا من بعيد إلى استيفاء المقررين المعينين للشروط المبينة صراحة في المادة 68 من القانون 104.12 التي تنص على ما يلي:

" لأجل تطبيق أحكام هذا القانون يمكن أن يقوم بالأبحاث اللازمة المقررون والباحثون التابعون لمجلس المنافسة والموظفون بالإدارة المؤهلون خصيصاً لهذا الغرض وأعوان هيئة مراقبي الأسعار ويشار إليهم جميعهم بعده - بالباحثين.

يجب أن يكونوا محلفين وأن يحملوا بطاقة مهنية يسلمها رئيس مجلس المنافسة أو الإدارة وفق الإجراءات المحددة بنص تنظيمي.

وحيث إنه يتضح أنه لا يوجد بالملف ما يفيد أداء المقررين لليمين وحملهم لبطاقة مهنية كما أن محاضر الاستماع المطلاع عليها لا تشير إلى استيفاء المقررين أو بالأحرى المحققين للالتزام القانوني المنصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة 68 من القانون 104.12 المذكور.

وحيث إن نص المادة 68 المشار إليه أعلاه جاء واضحاً بصيغة الوجوب وأن عدم وجود ما يفيد ذلك» يعتبر مخالفة لقاعدة إجرائية من صميم النظام العام» مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية على مستوى المسطرة وإجراءات التحقيق".

## **228. جواباً على الدفع الشكلي الثاني الذي يخص المقررين.**

حيث أن مجلس المنافسة كمؤسسة دستورية يحترم كافة مقتضيات القانونية والتنظيمية والداخلية التي توطن عملها، كما أن جميع القرارات التي تصدر عن الهيئات المكونة للمجلس تراعي الاحترام التام لهذه المقتضيات.

229. وعطفاً على ما تم ذكره، فإن قرار تعيين المقررين المكلفين بالإحالة من طرف المقرر العام والذي تم تسليم الهيئة نسخة منه، تم في احترام تام لكافة الشروط القانونية خاصة أن يكونوا محلفين وحاملين للبطاقة المهنية بالنظر إلى أن مجلس المنافسة هو مؤسسة دستورية تضبطها قوانين وأنظمة وكل القرارات الصادرة عن هيئاتها تتم في إطار الاحترام التام لها.

• قشاشي عبدالالااه: تاريخ أداء اليمين: 2019/07/18؛

• أنيس إضصالح: تاريخ أداء اليمين: 2020/04/27.

كما أن كل إجراءات التحقيق التي تم إنجازها من طرف المقررين تتم الإشارة فيها إلى تعيينهم التي تمت طبقاً للقوانين المنظمة لهم.

## ثالثاً: دفع شكلي ثالث متعلق بشروط مباشرة مسطرة التحقيق

230. " حيث إنه بالرجوع إلى محاضر الاستماع المطلاع عليها فإنها أشارت إلى أن المقررين قد استندوا في عملهم على مقتضيات المادة 16 من القانون 13-20 المتعلق بمجلس المنافسة، والمادتين 27 و29 من القانون رقم 104.12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة.

و حيث إنه خلافا لما ذكر في محاضر الاستماع، فإن مقتضيات المادة 16 من القانون رقم 13-20 والمادة 29 من القانون رقم 104-12 لم يتم احترامهما ما دام أن التحقيق والمسطرة أمام المقررين لم تكن حضورية بمفهوم المادة 29 المذكورة، إذ كانت كل جلسات الاستماع مع الأطراف المستمع إليهم قد تمت بواسطة المناظرة المرئية خرقا لمقتضيات الفصل 29 من القانون 104.12 مما تكون معه المسطرة المتبعة من جانب المقررين أو بالأحرى المحققين معيبة شكلا، وأن خرق المادة 16 من القانون 20.13 المذكور، والمادة 29 من القانون 12-104 ثابت في نازلة الحال، الشيء الذي يناسب معه ترتيب كل الآثار القانونية الناجمة عن مخالفة أحكام الفصل 29 المشار إليه أعلاه.

### 231. جوابا على هذا الدفع:

حيث ما ينبغي الإشارة إليه بداية أن الهدف من أعمال المادة 16 من القانون رقم 20.13 والمادة 29 من القانون رقم 104.12 هو الاستماع إلى الهيئة وتلقي إفاداتها كاملة مع ضمان كافة الحقوق التي يكفلها لها القانون.

وحيث إن اللجوء إلى المناظرة المرئية يأتي في إطار التدابير الصحية الطارئة التي تم اتخاذها بالنظر إلى الجائحة التي يعرفها المغرب كبقية دول العالم والمتمثلة في داء كوفيد-19، وذلك تنفيذاً لمقتضيات المرسوم بقانون رقم 292.20.2 الصادر في 28 من رجب 1441 ( 23 مارس 2020 ) والمتعلق بسن أحكام خاصة بحالة الطوارئ الصحية وإجراءات الإعلان عنها وكذا المرسوم رقم 2.20.293 الصادر في 29 من رجب 1441 ( 24 مارس 2020 ) بإعلان حالة الطوارئ الصحية بسائر أرجاء التراب الوطني لمواجهة تفشي فيروس كورونا -كوفيد 19. والذي تم تعديله بالمرسوم رقم 45.22.2 الصادر في 25 من جمادى الآخرة 1443 ( 28 يناير 2022 ) بتمديد مدة سريان مفعول حالة الطوارئ الصحية بسائر أرجاء التراب الوطني لمواجهة تفشي فيروس كورونا -كوفيد 19.

بالإضافة إلى الشروط التي تم النص عليها في منشور السيد وزير الاقتصاد والمالية المكلف بإصلاح الإدارة رقم 4 بتاريخ 22 مايو 2020 المتعلق بإجراءات وتدابير العمل بالمرافق العمومية.

### رابعاً: دفع شكلي متصل بعدم خضوع الهيئة لنطاق تطبيق القانون 104.12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة

232. " حيث إنه تود العارضة في معرض تحديدها لمركزها القانوني، أن تتمسك بدفع جوهرى يزواج بين الدفع الشكلي والدفع الموضوعي المتصل بكون هيئة الخبراء المحاسبين الممثلة بالمجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين هي هيئة مهنية تمارس صلاحيات قانونية وتنظيمية مستمدة من السلطة العامة، وإنما تقوم بمهام المرفق العام من خلال المقتضيات القانونية والتنظيمية الآتية بيانها:

- مقتضيات المادة 24 من القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين؛

- قواعد القيد في جدول الخبراء المحاسبين والتأديب والتشطيب من جدول هيئة الخبراء المحاسبين؛

- خدمة الصالح العام المشار إليها في الفقرة الأولى من ديباجة مرسوم رقم 2.18.454 الصادر في 20 دجنبر 2019 بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين؛

وحيث إن هاته المقتضيات كلها تشير وتثبت بشكل لا يدع مجالاً للشك إلى أن العارضة جهاز من الأجهزة التي تمارس مهمة من مهام المرفق العام، وتضطلع باختصاصات السلطة العمومية، وهو ما أكده القضاء المغربي في حكم صادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 3 أكتوبر 2018 تحت رقم 4500 في الملف رقم 12018/7110/511 في نزاع يهم المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بالمغرب إذ أشار في حيثية بالغة الأهمية إلى ما يلي:

" لكن حيث إنه خلافا لما أثير في هذا الدفع فإن الهيئات المهنية المنظمة قانوناً ولئن كانت لا تعتبر أشخاصاً من أشخاص القانون العام فإنه بحكم ممارستها لاختصاصات مستمدة من اختصاصات السلطة العامة فإن قراراتها توسم بالصبغة الإدارية المستمدة من التفويض الممنوح لها من الدولة صاحبة الحق الأصيل بموجب القوانين الخاصة المنظمة لها ومن ضمنها هيئة الخبراء المحاسبين. فتكون قرارات هيئة الخبراء المحاسبين الصادرة في مجال التأديب خاضعة لرقابة القضاء الإداري بنص صريح في القانون المنظم للمهنة،... " الحكم عدد 4500 الصادر عن المحكمة الإدارية بالرباط بتاريخ 53 نف الملف رقم 511/7110/2018؛

وحيث إنه بالرجوع إلى نطاق تطبيق القانون رقم 104.12 فإنه يستثني الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للقانون العام أو القانون الخاص عندما تمارس صلاحيات السلطة العامة أو مهام المرفق العام، وهو ما أشارت إليه الفقرة الثانية من المادة الأولى من القانون رقم 12-104 المذكور بشكل لا غبار عليه.

وحيث إن المركز القانون لهيئة الخبراء المحاسبين ومن خلال اضطلاع بصلاحيات السلطة العامة وممارسته لمهام المرفق العام، فإن نشاطها المندرج في هذا الإطار يبقى مستثنى من نطاق تطبيق القانون رقم 12-1047 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة.

حيث إن الإجابة على هذا الدفع المتعلق بعدم خضوع الهيئة لنطاق تطبيق القانون رقم 12-104 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة، مذكور أعلاه ضمن النقطة (أ) المتعلقة بتحليل ممارسات هيئة الخبراء المحاسبين الوطنية بصفتها جمعية منشآت (مقاولات).

#### ● المنشأة وجمعية منشآت من وجهة نظر قانون المنافسة

233. حيث إنه حري بالذکر أن مقتضيات القانون رقم 12-104 ونصوصه التطبيقية تسري، كما هو منصوص عليه في المادة الأولى منه، على " جميع الأشخاص الذاتيين أو الاعتباريين سواء أكانوا متوفرين أم غير متوفرين على مقر أو مؤسسات بالمغرب بمجرد ما يكون غرض عملياتهم أو تصرفاتهم المنافسة في السوق المغربية أو في جزء مهم في هذه السوق أو يمكن أن يترتب عليها أثر على هذه المنافسة".

234. ومن تم، تعد المنشأة أو المقاوله أول كيان معني بتطبيق قواعد المنافسة عند مزاولتها لأنشطتها الاقتصادية في السوق.

235. ويعرف قانون المنافسة المقاوله بأنها كل كيان اقتصادي يمارس نشاطا اقتصاديا بصرف النظر عن الوضع القانوني للمقاوله وطريقة تمويلها.

236. ويقصد بالأنشطة الاقتصادية، كما هو منصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة الأولى من القانون المذكور أعلاه، جميع أعمال الإنتاج والتوزيع والخدمات، بما فيها تلك التي يقوم بها أشخاص اعتباريون خاضعون للقانون العام، عندما يتصرفون كفاعلين اقتصاديين وليس أثناء ممارستهم لصلاحيات السلطة العامة أو لمهام المرفق العام.

237. وبالتالي، فإن قانون المنافسة الوطني يطبق على جميع المنشآت التي تمارس نشاطا اقتصاديا في سوق من الأسواق المرجعية.

238. وفي نازلة الحال، يمارس الخبير المحاسب، سواء أكان شخصا ذاتيا أو اعتباريا، نشاطا اقتصاديا حرا في السوق، يتمثل في تقديم خدمات التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقدية، وخدمات أخرى ذات الصلة، لفائدة مختلف الزبناء في القطاعين العام والخاص مقابل أتعاب تحدد بموجب اتفاق مشترك. ويتحمل عند ممارسته لأنشطته مخاطر مالية، حيث يتطلب منه ذلك البحث وتحقيق التوازن المالي ما بين النفقات التي يتحملها كمكتب والمداخيل التي يتحصل عليها، وكذا تحقيق أرباح ليتمكن من ضمان استمراره في ممارسة أنشطته في سوق تنافسي يتعلق بالخبرة المحاسبية.

239. وعليه، فإن الخبير المحاسب يمارس نشاطا اقتصاديا ويتحمل في ذلك مخاطر الربح والخسارة، فيعد بذلك مقاوله وفقا لمذلول المادة السادسة من القانون 12-104، ويخضع بالتالي لقواعده.

240. وفيما يتعلق بهيئة الخبراء المحاسبين، بصفتها منظمة مهنية، يتعين تحليل إلى أي مدى يمكن تصنيفها كجمعية مقاولات (منشآت) وفقا لمذلول المادة السادسة أعلاه، والتي تنص صراحة على أنه: " تحظر الأعمال المدبرة أو الاتفاقيات أو التحالفات الصريحة أو الضمنية كيفما كان شكلها وأيا كان سببها، عندما يكون الغرض منها أو يمكن أن تترتب عليها عرقلة المنافسة أو الحد منها أو تحريف سيرها في سوق ما، ولا سيما عندما تهدف إلى:

- الحد من دخول السوق أو من الممارسة الحرة للمنافسة من لدن منشآت أخرى؛
- عرقلة تكوين الأسعار عن طريق الآليات الحرة للسوق بافتعال ارتفاعها أو انخفاضها؛
- حصر أو مراقبة الإنتاج أو المنافذ أو الاستثمارات أو التقدم التقني؛
- تقسيم الأسواق أو مصادر التمويل أو الصفقات العمومية ".

241. وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلى أن هيئة الخبراء المحاسبين تعد منظمة مهنية أحدثت بمقتضى القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، لاسيما المادة 19 منه التي تنص على أنه: " تحدث هيئة للخبراء المحاسبين

تتمتع بالشخصية المعنوية. ويجب على جميع الأشخاص الذي يريدون أن يزاولوا على سبيل الاحتراف الأعمال المشار إليها في الفقرة الأولى من المادة 1 من هذا القانون أم يطبلوا قيدهم فيها". وعليه، يشترط لمزاولة مهنة الخبير المحاسب القيد في الهيئة.

242. وحتى عندما يزاول الخبراء المحاسبون مهامهم من خلال شركة، يتعين عليهم قيد الشركة في جدول الهيئة عملاً بأحكام المادة 22 من نفس القانون، والتي تنص على أن: "شركات الخبراء المحاسبين تقيد وفق أحكام هذا القانون في جدول هيئة الخبراء المحاسبين بطلب من مديرها أو عضو مجلس إدارتها المنتدب أو وكيلها المفوض، وذلك بعد التحقق من مطابقة أنظمتها الأساسية للأحكام الواردة في هذا القانون".

243. كما يخضع الخبراء المحاسبين أيضاً لأحكام مدونة الواجبات المهنية التي تحدد المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة المطبقة عليهم<sup>67</sup>.

244. على ضوء ما سبق، تتألف الهيئة المذكورة من الخبراء المحاسبين الذين يعتبرون، كما هو مشار إليه أعلاه، بمثابة مقاولات تزاوّل أنشطتها بصفة حرة. وبالتالي، تعد الهيئة، باعتبارها منظمة مهنية، جمعية مقاولات تخضع لأحكام قانون حرية الأسعار والمنافسة، لاسيما المادة السادسة منه المتعلقة بالاتفاقات التي تدخل في حكم الممارسات المنافسة لقواعد المنافسة والتي من شأنها إلحاق الضرر بالسير التنافسي لسوق الخبرة المحاسبية.

245. إضافة إلى ذلك، ورغم وجود توزيع للمهام داخل الهيئة بين المجلس الوطني والمجالس الجهوية، من خلال اختلاف نوعية القرارات الصادرة عن كل طرف على حدة، إلا أن هذا الاختلاف ناتج أساساً عن التنظيم الداخلي للهيئة التي تشترك في كونها منبثقة عن قواعد ممارسة مهام التدقيق المنصوص عليها في القسم الثاني من القانون رقم 15.89 الصادر بتاريخ 3 فبراير 1993 والمتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين المشار إليه أعلاه. وبالتالي، فهي تعد كجمعية منشآت في سوق الخبرة المحاسبية.

## ● قرار جمعية المنشآت

### طبيعة القرارات المتخذة من طرف هيئة الخبراء المحاسبين

246. في إطار مزاولتها لمهامها، تتخذ هيئة الخبراء المحاسبين الهيئة المذكورة العديد من القرارات التي تجسد إرادة الأعضاء المنتمين إليها. هذه القرارات تتخذ شكلين مختلفين: تأتي في المقام الأول القرارات التي تندرج ضمن ممارسة مهام المرفق العام وصلاحيات السلطة العامة المخولة للهيئة، لاسيما القرارات المتعلقة بالزجر ومراقبة مدى التقيد بالواجبات المهنية، والدفاع عن شرف المهنة عن طريق حماية المبادئ والتقاليد المرتبطة بالمروءة والكرامة والنزاهة. وهذا ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية بالرباط في حكمها عدد 4500 الصادر بتاريخ 53 في الملف رقم 511/7110/2018، حيث اعتبرت قرارات هيئة الخبراء

<sup>67</sup>تم اعتماد مدونة الواجبات المهنية من قبل المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين خلال الجلسة المنعقدة يوم 12 نونبر 2013، مع إصدار رئيس الحكومة المرسوم رقم 2.18.454 الصادر في 23 ربيع الآخر 1441 الموافق لـ 20 دجنبر 2019 والقاضي بتطبيقها. تم نشرها في الجريدة الرسمية بتاريخ

المحاسبين الصادرة في مجال التأديب خاضعة لرقابة القضاء الإداري بنص صريح في القانون المنظم للمهنة،...".

247. أما في المقام الثاني، تتخذ الهيئة قرارات ذات صبغة اقتصادية ولا علاقة لها بمهام المرفق العام أو صلاحيات السلطة العامة. وفي هذا الإطار، تنص المادة 24 من القانون رقم 15.89 الأنف ذكره على أن الهيئة تقوم " زيادة على ما ذكر، بالدفاع عن المصالح المادية والمعنوية لمهنة الخبرة المحاسبية....".

248. وهكذا فإذا كانت الفئة الأولى من القرارات لا تنطبق عليها قواعد المنافسة المنصوص عليها في القانون رقم 104.12 المذكور أعلاه، كما تم التأكيد عليه في العديد من قرارات مجلس المنافسة والسلطات المماثلة<sup>68</sup>، فإن القرارات ذات الصبغة الاقتصادية، المنفصلة عن مهام الهيئة ذات الصلة بالمرفق العام وصلاحيات السلطة العامة، تسري عليها قواعد قانون المنافسة، وتساءل الهيئة بالتالي عن تصرفاتها وأعمالها<sup>69</sup>.

249. وحيث إنه استنادا إلى كل ما ذكر، فإن مجلس المنافسة يعد مختصا لدراسة وتقييم قرار هيئة الخبراء المحاسبين القاضي بتحديد، بواسطة التوجيه المتعلق بالميزانية-الزمنية والأتعاب، الحد الأدنى المتوسط لسعر أتعاب الخبراء المحاسبية في 500 درهم على كل ساعة عمل ودون احتساب الرسوم، وذلك باعتباره قرارا منبثقا عن جمعية مقاولات ومنسوبا للهيئة دون سواها، ويخضع لقواعد المنافسة المنصوص عليها في القانون رقم 104-12، لاسيما المادة السادسة منه.

### خامسا: دفع شكلى يهم انعدام صفة العارضة كفاعل اقتصادي

250. " حيث يتضح من تقرير المحققين المتضمن للمؤاخذات أنها تعاملت مع العارضة على أنها فاعل اقتصادي بمفهوم المادة الأولى من القانون 104-12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة والحال أن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين يبقى بصريح القانون مؤسسة مهنية تضطلع بصلاحيات السلطة العامة وبمهام المرفق العام، وأنها لا يمكن أن توصف بكونها فاعل اقتصادي في سوق معينة بمفهوم قانون المنافسة.

وحيث إن القانون المغربي والمقارن قد استثنى الهيئات المهنية التي تمارس مهمة من مهام المرفق العام من تطبيق قانون المنافسة.

<sup>68</sup> Arrêts de la Cour de justice européenne : du 17 février 1993 dans les affaires jointes C-159/91 et C-160/91, Christian Poucet / Assurances générales de France et Caisse mutuelle régionale de W (Recueil 1993, p. I-00637, points 18 et 19), concernant la gestion du service public de la sécurité sociale, du 19 janvier 1994 dans l'affaire C-364/92, SAT Fluggesellschaft mbH / Eurocontrol (Recueil 1994, p. I-00043, point 30) et du 18 mars 1997 dans l'affaire C-343/95, Diego Calì & Figli Srl / Servizi ecologici porto di Genova SpA (SEPG) (Recueil 1997, p. I-01547, points 22 et 23).

Décision n° 09-D-17 du 22 avril 2009 relative à des pratiques mises en œuvre par le conseil régional de l'Ordre des pharmaciens de Basse-Normandie, paragraphe 30).

<sup>69</sup> Arrêt de la Cour de cassation du 16 mai 2000, « Semmaris », n° 98-11800) ou lorsque ces pratiques sont « détachables de l'appréciation de la légalité d'un acte administratif » (décision du Tribunal des conflits du 18 octobre 1999, Préfet de la région Ile-de-France, préfet de Paris, n° 03174, au recueil).

وحيث إنه يتضح من خلال النصوص القانونية المنظمة لهيئة الخبراء المحاسبين أنها لا تمارس أي نشاط يدر نفعا لكون الاختصاصات والصلاحيات الممنوحة لها تبقى مرتبطة بتنظيم المرفق العام، ذي طبيعة إدارية بحثية، وليس ذات طبيعة تجارية وصناعية.

وحيث إنه تأسيساً على ما سبق، يتضح ما يلي:

- أن نشاط العارضة مستمد من صلاحيات السلطة العامة؛

- أن نشاط العارضة مرتبط بمهمة من مهام المرفق العام الإداري؛

- غياب وانتفاء أي نشاط تجاري أو اقتصادي يدر نفعا على هيئة الخبراء المحاسبين؛

- انتفاء صفة العارضة كفاعل اقتصادي خاضع لقانون حرية الأسعار والمنافسة.

لذلك، ومن أجله، فإنه يتضح على أن تقرير المحققين قد تحاشى واستبعد دون مبرر النقاط المثبتة أعلاه الخاصة بصلاحيات السلطة العامة ومهام المرفق العام، بالإضافة إلى غياب مفهوم الفاعل الاقتصادي، وهي معطيات تجعل قانون المنافسة غير قابل للتطبيق.

251. حيث إن الجواب على الدفع الشكلي المتعلق بانعدام صفة الهيئة كفاعل اقتصادي مشار إليه أعلاه ضمن النقطة السابقة.

## الملاحظات الموضوعية لهيئة الخبراء المحاسبين

### أولاً: استبعاد المقررين لمقتضيات المادة التاسعة من القانون رقم 104-12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة

252. " حيث يتبين أن تقرير المقررين قد خلص، حسب ادعائه، إلى وجود فعل منافس للمنافسة وفقاً لمقتضيات المادة السادسة من القانون رقم 104-12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة.

لكن، حيث يتبين أن المقررين استبعدوا دون وجه حق مقتضيات المادة التاسعة من القانون رقم 104-12 التي تنص في فقرتها الأولى على ما يلي:

" لا تخضع لأحكام المادتين 6 و7 أعلاه للممارسات:

1- التي تنتج عن تطبيق نص تشريعي أو نص تنظيمي متخذ لتطبيقه.....".

وحيث إن التوجيه المعتبر بمثابة فعل منافس للمنافسة قد صدر تطبيقاً لنصوص تشريعية وتنظيمية متخذة لتطبيقه استناداً إلى:

- المادة 24 من القانون رقم 15.89 الخاص بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية الذي ينص على ما يلي:

" تهدف هيئة الخبراء المحاسبين إلى صيانة المبادئ والتقاليد المرتبطة بالمروءة والكرامة وصفات الاستقامة التي يقوم عليها شرف مهنة الخبرة المحاسبية وتحرص على تقييد أعضائها بما تقضي به القوانين والأنظمة والأهداف التي تحكم ممارستها.

.....

ولها أن تسن أي نظام تستلزمه مزاولة المهمة المنوطة وتضع مدونة الواجبات المهنية التي تتولى الحكومة إدخالها حيز التنفيذ.....".

- مرسوم رقم 2.18.454 الصادر في 20 دجنبر 2019 بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين الذي ينص في البند 1.1.3.6 على ما يلي:  
" تحدد قيمة الحصاة باتفاق بين الخبير المحاسب وزبونه. غير أنه، وبغية الحفاظ على جودة خدمة الخبير المحاسب، يجوز للمجلس الوطني، عند الضرورة، تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصاة."

وحيث إنه يتضح بشكل جلي، أن التوجيه الصادر عن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين قد جاء مطابقاً لأحكام القانون رقم 15.89 وللمرسوم الصادر بتاريخ 20 دجنبر 2019 بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين المنشور بالجريدة الرسمية عدد 6844 بتاريخ 02 يناير 2020 مما تكون معه أحكام الفقرة الأولى من المادة التاسعة من القانون رقم 104.12 المذكور هي واجبة التطبيق في نازلة الحال، وليس المادة السادسة من نفس القانون على النحو المتمسك به من جانب المقررين.

وحيث إنه تبعاً لذلك، لا يمكن مؤاخذة العارضة هيئة الخبراء المحاسبين على وجود مخالفة لقانون حرية الأسعار والمنافسة لسببين أساسيين هما:

- أولاً: وجود نص قانوني وتشريعي والآخر تنظيمي يمنح العارضة الحق في تحديد حد أدنى متوسط؛

- ثانياً: وجود استثناء صريح وواضح منصوص عليه في إطار قانون حرية الأسعار والمنافسة (المادة 9 من القانون رقم 104-12).

لذلك؛ فإن التوجيه الصادر عن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بتاريخ 17 دجنبر 2019 قد جاء بناء على تطبيق نص تشريعي (القانون رقم 15.89)، ونص تنظيمي (مرسوم رقم 2.18.454 الصادر في 20 دجنبر 2019).

253. حيث إنه جواباً على الدفع الموضوعي الذي يهّم استبعاد المقررين لمقتضيات

المادة التاسعة من القانون رقم 104-12، فإنه لا بد من الإشارة إلى أن القانون رقم 104-12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة قد تم إصداره في إطار سياسة تحرير الاقتصاد الوطني التي نهجها المغرب في القرن الماضي، وذلك من خلال إخضاع أثمان المواد والخدمات لقانون العرض والطلب. ولتأطير هذه السياسة وجعلها خاضعة لقواعد واضحة وشفافة تم النص عليها في هذا القانون وفي مرسومه التطبيقي رقم 2.14.652 الصادر في 8 صفر 1436 الموافق لـ فاتح ديسمبر 2014، باعتبارهما المحددين لكل تدخل عمومي أو خاص في

السوق الوطنية الاقتصادية ذات الصلة بتحديد الأسعار أو بقواعد الولوج أو الممارسة أو الخروج من السوق الاقتصادية.

وحيث إنه في نفس السياق، وضعت المادة التاسعة من القانون 12-104 السالف الذكر بعض الاستثناءات التي لا تنطبق عليها عند توفرها أحكام المادتين 6 و 7 من قانون حرية الأسعار والمنافسة.

وفي نازلة الحال، أشارت الهيئة إلى مقتضيات الفقرة الأولى من نفس المادة والتي تنص على الممارسات: 1 - التي تنتج عن تطبيق نص تشريعي أو نص تنظيمي متخذ لتطبيقه.

254. لكن هذا الاستثناء لا ينطبق على نازلة الحال وذلك للأسباب التالية:

علاقة بالاختصاصات التي خولها قانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، فالمادة 24 تنص صراحة على أنه: " تهدف هيئة الخبراء المحاسبين إلى صيانة المبادئ والتقاليد المرتبطة بالمروءة والكرامة وصفات الاستقامة التي يقوم عليها شرف مهنة الخبرة المحاسبية وتحرص على تقييد أعضائها بما تقضي به القوانين والأنظمة والأعراف التي تحكم ممارستها.

وتقبل لمزاولة الخبرة المحاسبية الخبراء المحاسبين وفق الإجراءات والشروط المنصوص عليها في المواد 20 و 21 و 22 و 23 من هذا القانون.

ولها أن تسن أي نظام تستلزمه مزاولة المهمة المنوطة بها وتضع مدونة الواجبات المهنية التي تتولى الحكومة إدخالها حين التنفيذ.

وتقوم، زيادة على ذكر، بالدفاع عن المصالح المادية والمعنوية لمهنة الخبرة المحاسبية ولو أمام المحاكم إن اقتضى الحال ذلك، وتتولى تنظيم وإدارة مشاريع التعاون والتعاقد والمساعدة الخاصة بأعضائها ومشاريع التقاعد.

وتمثل مهنة الخبرة المحاسبية إزاء الإدارة وتزود هذه الأخيرة بآرائها في جميع القضايا التي تعرضها عليها، كما تمثل المهنة أيضا إزاء الهيئات أو المنظمات الدولية التي تسعى إلى تحقيق أغراض مماثلة للأغراض التي يسند هذا القانون تحقيقها لهيئة الخبراء المحاسبين".

من خلال هذه الاختصاصات التي خولها المشرع للهيئة ليس هناك أية إشارة لتقنين وتحديد أتعاب الخبراء المحاسبين، بل أشار إلى مهمة الدفاع عن المصالح المادية والمعنوية لمهنة الخبرة المحاسبية. بل دعاها إلى الحرص على تقييد أعضائها بما تقضي به القوانين والأنظمة والأعراف التي تحكم ممارستها. ومن بين هذه القوانين قانون حرية الأسعار والمنافسة الذي يعد الإطار الذي يحكم عملية تقنين الأسعار وهذا موضوع الملاحظة الثانية.

وحيث نصت المادة الثانية من القانون رقم 12-104 السالف الذكر على أنه باستثناء الحالات التي ينص فيها القانون على خلاف ذلك، تحدد أسعار السلع والمنتجات

والخدمات عن طريق المنافسة الحرة. كما أشارت إلى أن حرية الأسعار لا تطبق على لائحة السلع والمنتجات والخدمات التي حددت قائمتها بنص تنظيمي بعد استشارة مجلس المنافسة والتي لا تحتوي على أتعاب الخبراء المحاسبين.

إضافة إلى ذلك، فقد نصت نفس المادة على الحالات التي يتم فيها تنظيم الأسعار من لدن الإدارة بعد استشارة مجلس المنافسة في المادتين 3 و 4 وهي:

- عندما يتعلق الأمر بالقطاعات أو المناطق الجغرافية التي تكون فيها المنافسة بالأسعار محدودة إما بسبب حالات احتكار قانوني وإما بفعل دعم الإدارة لبعض القطاعات أو المواد عند الإنتاج أو التسويق؛
- أو بفعل صعوبات دائمة في التمويل وإما نتيجة أحكام تشريعية أو تنظيمية.

وبالتالي فإن الإدارة هي التي تقوم بتنظيم الأسعار، وهذا لا ينطبق على نازلة الحال.

كما أن المادة الرابعة من نفس القانون قد حددت إمكانية قيام الإدارة، بعد استشارة مجلس المنافسة، باتخاذ تدابير مؤقتة ضد ارتفاع أو انخفاض فاحش في الأسعار تعمله ظروف استثنائية أو كارثة عامة أو وضعية غير عادية بشكل واضح في السوق بقطاع معين. ولا يجوز أن تزيد مدة تطبيق التدابير المذكورة على ستة (6) أشهر قابلة للتديد مرة واحدة من طرف الإدارة، وهذه الحالات لا تشملها نازلة الحال.

وحيث إنه فيما يخص المرسوم رقم 2.18.454 صادر في 23 من ربيع الآخر 1441 (20 دجنبر 2019) بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين، والذي تم إصداره بناء على القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، ولاسيما المادة 24. هذه المدونة تمت باقتراح من المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين.

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن مدونة الواجبات المهنية السالفة الذكر قد تم اعتمادها من طرف هيئة الخبراء المحاسبين منذ تاريخ 12 نونبر 2013 والتي نصت في البند 6.3.1.1 على أنه: "تحدد قيمة الحصة باتفاق بين الخبير المحاسب وزبونه. غير أنه، وبغية الحفاظ على جودة خدمة الخبير المحاسب، يجوز للمجلس الوطني، عند الضرورة، تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة".

وإذا كانت الجملة الأولى من هذا البند التي تؤكد على أنه: "تحدد قيمة الحصة باتفاق بين الخبير المحاسب وزبونه. ...."، تبقى ملائمة لمقتضيات قانون حرية الأسعار والمنافسة، فإن الجملة الثانية هي منافية لقواعد المنافسة الحرة كما ورد في المؤاخذة الثانية الموجهة للهيئة.

وحيث إن صدور المرسوم رقم 2.18.454 بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين، لا ينفي عليه أن هذه المقتضيات منافية لقواعد المنافسة المنصوص عليها في القانون رقم 104.12 الخاص بحرية الأسعار والمنافسة رغم من مصادقة الإدارة عليه.

وحيث إنه على فرض أن الإدارة قررت تقنين أتعاب الخبراء المحاسبين، وهو ما نفاه مندوب الحكومة في رده على المؤاخذات، فإنها ملزمة باحترام وتطبيق المقتضيات القانونية والتنظيمية اللازمة والمعمول بها في هذه الحالات، من خلال طلب رأي مجلس المنافسة في هذا الشأن باعتباره مؤسسة دستورية ذات الاختصاص في هذا الشأن. كما أنها ملزمة باستصدار قرار للجنة الأسعار المشتركة ما بين الوزارات والمكلفة، حسب المادة 35 من المرسوم رقم 2.14.652 الصادر في 8 صفر 1436 الموافق لـ فاتح ديسمبر 2014 بتطبيق القانون رقم 104-12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة، بدراسة القضايا المتعلقة بتنظيم الأسعار المعروضة عليها لإبداء رأيها فيها.

والحال أنه لم يتم إعمال هذه المقتضيات القانونية والتنظيمية والإجرائية بخصوص تحديد حد أدنى للأتعاب التي يتقاضاها الخبير المحاسب عند إنجازه لعملية افتتاح المحاسبي والمالي. وهذا ما صرح به ممثلو وزارة الاقتصاد والمالية عندما أكدوا خلال جلسة الاستماع إليهم بأنه: " فيما يتعلق بموضوع "الميزانية الزمنية" موضوع التوجيه المتعلق بتطبيق "قاعدة الاستخدام الزمني والأتعاب" وخاصة تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة في مبلغ خمسمائة 500 درهم للساعة، أوضح ممثلو مديرية المنشآت العامة والخصوصية أنه تم إعداده من طرف هيئة الخبراء المحاسبين وأن المصالح المختصة لهذه المديرية لم تشارك في إعداده وصياغته وكذا المصادقة عليه، سواء على مستوى المجلس الوطني أو المجالس الجهوية لهيئة الخبراء المحاسبين. وتجدر الإشارة أن دور ممثلي وزارة الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة داخل الأجهزة التداولية (المجلس الوطني والمجالس الجهوية) لهذه الهيئة يعد استشاريا وليس تقريريا وذلك طبقا لمقتضيات القانون رقم 15.89 المنظم لمهنة المحاسبة.

ويعد هذا التوجيه في حالة تطبيقه من طرف المؤسسات العمومية مخالف لمقتضيات القانون رقم 104.12 لأنه توجيه صادر فقط عن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين ويهم بالأساس مهني الهيئة. "

وحيث إنه تبعا لذلك لا يمكن لمرسوم أن يعدل أو يخالف مقتضيات منصوص عليها بقانون وذلك تنفيذا لقاعدة "التماثل الشكلي" "Le parallélisme des formes"<sup>70</sup>.

إضافة إلى ذلك، تجدر الإشارة إلى أن قرار المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بتعديل التوجيه المتعلقة بتطبيق معيار "الميزانية-الزمنية والأتعاب" والذي تم بواسطته تحديد، ولأول مرة، حد أدنى متوسط للأتعاب الذي يجب ألا يقل عن مبلغ خمسمائة 500 درهم دون احتساب الرسوم، تم اتخاذه بتاريخ 30 أكتوبر 2019 وتوقيع الرئيس لهذا التوجيه في 17 دجنبر 2019 ودخل حيز التنفيذ في فاتح يناير 2020، في حين أن المرسوم رقم 2.18.454 بتطبيق مدونة

<sup>70</sup> Le parallélisme des formes est un principe de droit selon lequel un acte pris selon une certaine procédure ne peut être modifié ou abrogé qu'en suivant une procédure identique.

الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين المحتج به، صدر في 20 دجنبر 2019 ودخل حيز التنفيذ كما نصت على ذلك المادة 2 ابتداء من تاريخ نشره بالجريدة الرسمية أي في 2 يناير 2020.

وبالتالي، فإن قرار الهيئة بخصوص تحديد حد أدنى من خلال التوجيه لم يتم اتخاذه كما تدعي بناء على تطبيق نص تشريعي (القانون رقم 15.89)، ونص تنظيمي (مرسوم رقم 2.18.454 الصادر في 20 دجنبر 2019)، وذلك بالنظر إلى أنه من جهة، القانون رقم 15.89 الأنف ذكره لم يخول صراحة للهيئة هذا الاختصاص، كما أن النص التنظيمي تمت المصادقة عليه ودخل حيز التنفيذ، بعد أن قررت الهيئة اعتماده وتنفيذه دون انتظار النص التطبيقي مما يعد اتفاقا واضحا لأعضاء الهيئة بتحديد الحد الأدنى للأتعاب وتطبيقه.

وحيث إنه انطلاقا مما ذكر أعلاه، فإن القرار المتخذ من طرف المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بخصوص التوجيه جاء مخالفا لمقتضيات قانون حرية السعار والمنافسة، بالنظر إلى أن القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين لم يمنح هذه الأخيرة صلاحية تحديد حد أدنى للأتعاب التي يتقاضاها الخبير المحاسبي عند إنجازه لمهام التدقيق المحاسبي والمالي، كما أن مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين تحتوي في البند 6.3.1.1 على مقتضيات مخالفة لقواعد المنافسة التي يجب أن تسود سوق الافتحاص المحاسبي والمالي.

## **ثانيا: خرق مقتضيات الفقرة الأولى من المادة 23 من القانون رقم 104-12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة**

255. " حيث اعتبر المقررون أن التوجيه الصادر عن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بتاريخ 17 دجنبر 2019 يعد من الأفعال المخالفة لقانون المنافسة على حد زعمهم.

وحيث إن هاته الدورية قد جاءت تطبيقا لنص تشريعي وتنظيمي يمنح الحق للعارضة في إصدارها.

وحيث إنه بالرجوع إلى المرسوم رقم 454.18.2 الصادر في 20 دجنبر 2019 بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين، فإنه يشير في ديباجته وكذا تقديم المشروع الذي تحمل توقيع ممثل السلطة الحكومية في شخص وزير الاقتصاد والمالية، إلى مصادقة المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين على مدونة الواجبات المهنية للاتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 2009 خلال الجلسة المنعقدة بتاريخ 12 نونبر 2013.

وحيث إنه بمسايرة زعم المقررين بوجود أفعال منافية ومخالفة للمنافسة، فإن تاريخ ارتكاب الفعل، إن كان قائما فإنه يرجع إلى تاريخ مصادقة المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين على مدونة الواجبات المهنية للاتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 2009 بتاريخ 12 نونبر 2013 على النحو الثابت في المرسوم الصادر بتاريخ 20 دجنبر 2019.

وحيث إنه إذا افترضنا جدلاً أن الفعل الذي تتوافر فيه عنصر مخالفة قانون المنافسة على حد زعم المقررين، وهو الأمر الذي تنازع فيه العارضة بشدة، يرجع إلى سنة 2013، فإن الفعل المحتج به من طرف المقررين قد طاله التقادم الخمسي المنصوص عليه في الفقرة الأولى من المادة 3 من القانون رقم 104.12 الذي ينص على ما يلي:

" لا يجوز أن تحال إلى مجلس المنافسة أو ينظر بمبادرة منه في الأفعال التي يرجع تاريخ وقوعها إلى أكثر من خمس سنوات إن لم ينجز أي عمل يهدف إلى البحث عنها أو إثباتها أو المعاقبة عليها داخل الأجل المذكور."

وحيث إنه من جهة أولى، فإنه لم ينجز أي عمل يهدف إلى الإثبات أو المعاقبة من سنة 2013 إلى غاية انصرام أجل خمس سنوات أي بانصرام تاريخ 12 نونبر 2018 مادام أن ما سمي بالإحالة غير الموقعة وغير النظامية التي استند عليها المقررون قد جاءت بتاريخ لاحق وبالضبط بتاريخ 15 شتنبر 2020 أي بعد انصرام تسع سنوات.

وحيث إنه من جهة ثانية، فإن هذا التقادم يعد بحكم القانون تقادماً مسقطاً، وأن أجل التقادم يبتدئ من اليوم الموالي لاقتراف الفعل - إن كان الفعل أصلاً من الأفعال المنافية للمنافسة- أي 13 نونبر 2013 وهو ما يجعل الأفعال - إن كانت منافية للمنافسة- قد طالها التقادم المسقط وفق صريح الفصل 23 من القانون رقم 104-12 المذكور لارتباط الواقعة المنشئة للفعل المنسوب بتاريخ مصادقة العارضة على مدونة الواجبات المهنية للاتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 2009 بتاريخ 12 نونبر 2013 على النحو الثابت في المرسوم الصادر بتاريخ 20 دجنبر 2019.

## 256. وحيث إنه جواباً على هذا الدفع فإنه:

- أولاً أن المقتضيات الواردة في البند 6.3.1.1 والتي تعتبر مخالفة لمقتضيات قانون حرية الأسعار والمنافسة، لم يطلها التقادم الخمسي بالنظر إلى أن هذه المقتضيات لازالت مستمرة ومعمولاً بها لحد الآن ولم يثبت أن أقرت العارضة بالتنازل عنها. وكما تنص على ذلك المقتضيات القانونية<sup>71</sup> وكذا ما استقرت عليه قرارات سلطات المنافسة المقارنة، فإنه لا محل للتقادم طالما أن الأفعال المتابع من أجلها مستمرة وقابلة للتجديد ولم تتوقف، وبما أن هذه الممارسات موضوع المؤاخذات قد استمرت لحد الآن، فإن المخالفة تظل قائمة وبمناى عن أي تقادم الذي لا يشرع في احتسابه إلا بعد التوقف عن ممارستها<sup>72</sup>.

<sup>71</sup> قانون المسطرة الجنائية الذي يحدد في المادة 4 حالات سقوط الدعوى وتقادمها

<sup>72</sup> L'infraction, en droit de la concurrence, se déroule généralement dans le temps, ce qui a une incidence sur la computation du délai de prescription. Aussi la jurisprudence applique-t-elle ici la règle de l'article 7 du Code de procédure pénale, selon laquelle « pour les infractions continues ou continuées, la prescription ne court qu'à compter du jour où l'infraction a pris fin » (Cons. conc., déc. no 00-D-52, 15 janv. 2001, Ordre des avocats de Nice, BOCCRF 23 févr., p. 103, Contrats, conc., consom. 2001, no 74 et CA Paris, 11 sept. 2001, BOCCRF 23 oct., p. 901, RTD com. 2002, p. 289, obs. Claudel E.; Cons. conc., déc. no 02-D-09, 20 févr. 2002, Syndicat français de l'express international; Cons. conc., déc. no 03-D-40, 5 sept. 2003, Secteur des batteries industrielles, Recueil Lamy, no 927, obs. Sélinsky V.; Cons. conc., déc. no 05-D-48, 28 juill. 2005, Secteur des taximètres, BOCCRF 14 mars 2006, p. 348; Cons. conc., déc. no 06-D-36, 6 déc. 2006, Imagerie médicale du Nivolet, BOCCRF 22 mars 2007, p. 515; Cons. conc., déc. no 07-D-15, 9 mai 2007, Lycées d'Ile-de-France, Rapp. Cons. conc. pour 2007, p. 140).

وهذا ما أشارت إليه سلطة المنافسة الفرنسية في قرارها رقم 16-D-20 بتاريخ 29 سبتمبر 2016، حينما أكدت على أنه:

« 458. Ainsi «..... la continuité d'une pratique peut être établie notamment par l'existence d'actions manifestant son maintien, par la répétition de l'accord anticoncurrentiel ou compte tenu du fait qu'il est resté en vigueur et a conservé, de façon continue, son objet et ses effets, actuels et potentiels » (voir décision n° 16-D-20 du 29 septembre 2016 relative à des pratiques mises en œuvre dans le secteur des prestations réalisées par les agences de mannequins, précitée, paragraphe 290).\_\_\_\_\_

459. Sur la question de la preuve de la continuité de pratiques anticoncurrentielles, la cour d'appel de Paris a jugé que constituait une pratique continue un ensemble de « faits, qui se sont renouvelés régulièrement sur une dizaine d'années, [qui] n'étaient pas des actes isolés mais s'inscrivaient dans une politique d'élaboration et d'harmonisation des prix ayant perduré pendant plusieurs années sans présenter d'interruption significative » (arrêt de la cour d'appel de Paris du 29 septembre 2009, n° 2008/12 495, Établissements A. Mathé) ».

بل على العكس من ذلك، فإن هيئة الخبراء المحاسبين عملت على تجديد وتفعيل استمرار الممارسة المنافسة للمنافسة والمتمثلة في التعديل الذي أدخلته على التوجيه المتعلق بتطبيق "قاعدة الاستخدام الزمني والألعاب" وخاصة تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة في مبلغ خمسمائة 500 درهم لساعة عمل، والتي تعد تنفيذاً للبند 6.3.1.1 من المدونة التي أصدرتها الهيئة وهو التوجيه موضوع المؤاخذة الأولى. وبالتالي يكون الدفع بالتقادم المثار من قبل الهيئة غير مستند على أي أساس من القانون ويتعين رده.

### ثالثاً: دفع موضوعي يخص الجواب على المؤاخذة رقم 1 الواردة في تقرير المقررين:

257. " حيث إنه من جهة أولى، فإن الإشارة إلى تاريخ 17 دجنبر 2019 كتاريخ لإصدار التوجيه الصادر عن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين، والذي اعتبره المقررين بمثابة قرار منافي للمنافسة، فإن هذا التاريخ مع كل التحفظات والدفع الشككية التي سبق إثارتها بجانب الدفع الموضوعي المتصل بتطبيق مقتضيات المادة 9 من القانون رقم 12-104، يبقى موضوع تحفظ، لكون التوجيه قد جاء بناء على مدونة الواجبات المهنية الصادر بموجب قرار المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بتاريخ 12 نونبر 2013، والتي تمت المصادقة عليها من طرف السلطة التنفيذية بمرسوم عدد 2.18.454 الصادر بتاريخ 20 دجنبر 2019 وليس قراراً انفرادياً من جانبه.

وحيث إنه من جهة ثانية، فإن التوجيه الذي بموجبه تم تحديد سعر متوسط أدنى بشكل مخالف لقواعد المنافسة على حد زعم المقررين، فإن هذا الأمر يبقى عديم الأساس القانوني، ما دام أن التوجيه قد استمد أساسه وتطبيقه من المرسوم رقم 2.18.454 القاضي بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين، والتي تم إعداده من طرف مديرية المنشآت العامة والخصوصية، قسم التنقيط والهيئات المحاسبية، وهو الأمر الثابت من المذكرة التقديمية للمرسوم الموقع من طرف وزير الاقتصاد والمالية.

وحيث إن الاستناد على مرسوم تمت المصادقة عليه وفق المساطر المعمول بها وتم نشره بالجريدة الرسمية، يثبت بشكل لا مجال للشك أن هذا المرسوم هو مطابق لأحكام القانون وعلى الخصوص القوانين المتصلة بتنظيم الأسعار والمنافسة وللقانون المحدث لهيئة الخبراء المحاسبين.

وحيث إنه **من جهة ثالثة**، فإن القول بأن العارضة المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين هو مرتكب المخالفة يبقى غير مستساغ قانونا للاعتبارات الآتية:

- أن الفعل موضوع المؤاخذة جاء تطبيقا لنص قانوني (المادة 9 من القانون 104-12)؛

- أن الفعل موضوع المؤاخذة كان موضوع نص تنظيمي (مرسوم 2.18.454)؛

- أن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين ليس فاعلا اقتصاديا بمفهوم القانون 104-12 على النحو المشار إليه سلفا.

وحيث إنه **من جهة رابعة**، فإن القول بأن تحديد الثمن المتوسط الأدنى هو فعل مناف للمنافسة طبقا لمقتضيات المادة 6 من القانون رقم 104-12 لا يأخذ بعين الاعتبار أن المرسوم رقم 454.18.2 القاضي بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين يدخل ضمن دائرة الاستثناءات المنصوص عليه في المادة 9 من نفس القانون، والتي لا تحتاج إلى استشارة مجلس المنافسة على عكس المقتضيات الواردة في المواد 2 و 3 و 4 من القانون رقم 104-12.

وحيث إنه **من جهة خامسة**، فإن القول بوجود اتفاق مناف للمنافسة على حد زعم المقررين، يبقى عديم الأساس ما دام أن العارضة قد قامت بتحديد السعر الأدنى في إطار مهامها القانونية والتنظيمية المخولة لها بنص القانون، وهو الأمر الذي تم بموجب نص تنظيمي يصادق بموجبه على مدونة الواجبات المهنية في نازل الحال، مما يكون معه أعمال مقتضيات المادة 6 من القانون رقم 104-12 غير مطبقة في نازلة الحال، إذ أن أساس التوجيه المنازع فيه والمعتبر بمثابة فعل مناف للمنافسة قد جاء بناء على نصوص قانونية وتنظيمية خاصة بالمجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين، وليس بناء على المقتضيات القانونية العامة المتعلقة بالمنافسة وحرية الأسعار.

258. وحيث إنه جوابا على هذا الدفع، لا بد من التأكيد مرة أخرى فإنه على فرض أن الهيئة لها الحق في تحديد حد أدنى لأتعاب الخبراء المحاسبين، فإنه كان عليها أن تنتظر صدور المرسوم القاضي بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين، إلا أن الهيئة على عكس ذلك، لم تعر اهتماما للمصادقة على المدونة بمرسوم حكومي بل بدأت المشاورات والاتفاقات حول تحديد حد أدنى لأتعاب الخبراء المحاسبين منذ سنة 2017، وهذا في حد ذاته مخالف لمقتضيات المادة السادسة من قانون حرية الأسعار والمنافسة.

إضافة إلى ذلك، فإن قرار تعديل التوجيه المذكور وإدخال مقتضيات مخالفة لمقتضيات المادة 6 من قانون حرية الأسعار والمنافسة، تم بتاريخ 30 أكتوبر 2019 وتوقيع الرئيس عليه في 17 دجنبر 2019 ودخوله حيز التنفيذ في فاتح يناير 2020، وهو فعلا جاء تنفيذا لمدونة الواجبات المهنية التي اعتمدها هيئة الخبراء المحاسبين في 12 نونبر 2013. إلا أن هذه

الأخيرة لم تكن تعلم هل الحكومة كانت ستصادق بمقتضى المرسوم رقم 2.18.454 على نفس نسخة مدونة الواجبات المهنية أم لا.

259. وبالتالي، فإن الهيئة بملاحظتها هذه: " فإن هذا التاريخ مع كل التحفظات والدفع الشكلية التي سبق إثارتها بجانب الدفع الموضوعي المتصل بتطبيق مقتضيات المادة 9 من القانون رقم 104-12، يبقى موضوع تحفظ، لكون التوجيه قد جاء بناء على مدونة الواجبات المهنية الصادر بموجب قرار المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بتاريخ 12 نونبر 2013، والتي تمت المصادقة عليها من طرف السلطة التنفيذية بمرسوم عدد 2.18.454 الصادر بتاريخ 20 دجنبر 2019 وليس قرارا انفراديا من جانبه" ، تبين بأنها اتخذت قراراها في تحد صارخ للقانون رقم 104-12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة والذي يعد قانون الإطار لكل تقنين للأسعار، وللقانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، الذي لا يمنح بتاتا أي اختصاص في مجال تحديد الأتعاب وكذا للمرسوم القاضي بالمصادقة على مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين، بالنظر إلى أن التوجيه صدر قبل أن تتخذ الحكومة قراراها في هذا الشأن.

• وحيث إن القول بأن تحديد الثمن المتوسط الأدنى هو فعل مناف للمنافسة طبقا لمقتضيات المادة 6 من القانون رقم 104.12 لا يأخذ بعين الاعتبار أن المرسوم رقم 2.18.454 القاضي بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين يدخل ضمن دائرة الاستثناءات المنصوص عليه في المادة 9 من نفس القانون، والتي لا تحتاج إلى استشارة مجلس المنافسة على عكس المقتضيات الواردة في المادة 2 و3 و4 من القانون رقم 104.12، فإنه لا بد من التأكيد على أن المقتضيات السالفة الذكر المتعلقة بمسطرة تقنين الأسعار والمنصوص عليها في القانون رقم 104-12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة ومرسومه التنفيذي، ينطبق على كل قرار يمكن أن تتخذه الحكومة عند تقنين أسعار أي مادة أو منتج أو خدمة والتي يجب عليها أن تستشير وجوبا مجلس المنافسة في إمكانية تقنين أتعاب الخبراء المحاسبين، الشيء الذي لم يتم القيام به.

كما أن ممثل وزارة الاقتصاد والمالية، أنكر المشاركة في إعداد التوجيه والمصادقة عليه واعتبره مخالفا لمقتضيات قانون حرية الأسعار والمنافسة، كما أوضح ممثلو مديرية المنشآت العامة والخصوصية أنه تم إعداده من طرف هيئة الخبراء المحاسبين وأن المصالح المختصة لهذه المديرية لم تشارك في إعداده وصياغته وكذا المصادقة عليه، سواء على مستوى المجلس الوطني أو المجالس الجهوية لهيئة الخبراء المحاسبين. وتجدر الإشارة أن دور ممثلي وزارة الاقتصاد والمالية وإصلاح الإدارة داخل الأجهزة التداولية (المجلس الوطني والمجالس الجهوية) لهذه الهيئة يعد استشاريا وليس تقريريا وذلك طبقا لمقتضيات القانون رقم 15.89 المنظم لمهنة المحاسبة.

ويعد هذا التوجيه في حالة تطبيقه من طرف المؤسسات العمومية مخالفا لمقتضيات القانون رقم 104-12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة لأنه توجيه صادر فقط عن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين ويهم بالأساس مهنيي الهيئة.

وتنفيذا لذلك، وتبعاً للقرار الذي اتخذته لجنة طلبات العروض على مستوى الوكالة الحضرية بمراكش برفض العروض المالية لبعض الخبراء المحاسبين للمشاركة في طلب العروض الذي نظمتها الوكالة، تم تحسين مراقب الدولة للوكالة بضرورة تنبيه هذه الأخيرة للتراجع عن قرارها بالنظر إلى مخالفته لمقتضيات طلب العروض هذا وكذا قانون حرية الأسعار والمنافسة.

وفي هذا الإطار، تعتزم المديرية إصدار مذكرة داخلية موجهة لأعوان المراقبة المالية (مراقبي الدولة والخزنة المكلفين بالأداء) للمؤسسات العمومية توضح من خلالها بأن هذا التوجيه يخص فقط المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين ومهنيي القطاع وأن المؤسسات العمومية غير ملزمة بتتبعه في صياغة طلبات العروض. كما صرح ممثلو المديرية أن مبلغ خمسمائة 500 درهم للساعة يمكن تبريره كأتعاب بالنسبة للمهام التي ينجزها الخبير المحاسب لكنه لا يهم بقية أعضاء فريق مهمة التدقيق".

ونفس الشيء ينطبق على أتعاب الخدمات المقدمة من طرف الخبراء المحاسبين عند إنجازهم لعمليات الافتتاح أو التدقيق القانوني والتعاقد المحاسبي والمالي، لو افترضنا جدلاً أن السلطات العمومية قررت تقنين هذه الأتعاب، في حين أن الهيئة بكل مكوناتها هي من أقدمت على الاتفاق وإصدار قرار بتحديد الحد الأدنى للأتعاب التي يجب أن يتقاضاها دون الأخذ بعين الاعتبار بأن سوق التدقيق المحاسبي هو سوق تنافسي ما بين فاعليه.

وهذا لا يجرد الهيئة من حقها في اتخاذ كل التدبير والإجراءات التي يمكن من خلالها أن ترفع من جودة الخدمات المقدمة من طرف الخبراء المحاسبين ومعاينة كل من لم يتقيد بها ويحترمها.

وحيث إنه فيما يخص النقطة الخامسة من دفع الهيئة، فقد سبقت الإجابة عليها ضمن التعليقات أعلاه.

## **رابعا: دفع الهيئة جوابا على المواخذة رقم 2 المتعلقة بالتوجيه الخاص بالميزانية والأتعاب.**

260. " حيث إنه من جهة أولى، ينبغي التذكير بأن التوجيه الخاص بتحديد حد أدنى للأتعاب قد جاء بالموازاة مع صدور نص تنظيمي أكد ذلك بمقتضى نص خاص، المنصوص عليه في البند 6.3.1.1. من مرسوم سنة 2019 الذي ينص صراحة على ما يلي:

" يجوز للمجلس الوطني عند الضرورة؛ تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة."

وحيث إنه من جهة ثانية، فإن الإشارة الصريحة في النص التنظيمي على أحقية العارضة في تحديد حد أدنى متوسط للأتعاب، وإصدار السلطة التنفيذية لذلك في ظل معرفتها بالأحكام القانونية الخاصة والعامة المرتبطة بتحديد الأسعار في سياق عمل مجلس المنافسة وفقا للقوانين المعمول أثناء إصدار المرسوم، فلو كان اتجاه المقررين صحيحا، لما قامت السلطة التنفيذية بإصدار المرسوم وتضمنين مادة خاصة بتحديد الحد الأدنى المتوسط» الذي تم تكييفه خطأ كفعل مناف للمنافسة.

وحيث إنه من جهة **ثالثة**. فإن إصدار توجيه المجلس الوطنية لهيئة الخبراء المحاسبين قد جاء تطبيقاً لنصوص قانونية وتنظيمية وليس بناء على مشاورات بين أعضائها، وأنه لا توجد مداولة خاصة من طرف الجمع العام لهيئة الخبراء المحاسبين قصد المصادقة على ذلك التوجيه بل هو قرار صادر تطبيقاً لنصوص تشريعية وتنظيمية تهم مجال الخبرة المحاسبية.

وحيث إنه من جهة **رابعة**، فإن الإشارة الصريحة إلى وجود حد أدنى متوسط منصوص عليه صراحة في المرسوم الصادر في 20 دجنبر 2019 بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين، فإن ذلك يدل بشكل صريح على أن سوق الافتتاح القانوني ليس حراً، وأنه يخضع لضوابط مهنية محددة من طرف المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين والمعتمدة بموجب نص تنظيمي وتطبيقاً للأحكام الواردة في المادة 24 من القانون رقم 15.89 إذ نص على أن الحكومة تتولى إدخال مدونة الواجبات المهنية حيز التطبيق، وأي نظام يستلزمه مزاوله المهمة المنوطة به.

وحيث إنه من جهة **خامسة**، فإن تقرير المقررين لم يأخذ بعين الاعتبار النقط الموضوعية التي كانت محل عمل متواتر في فرنسا والخارج كما يلي:

- أن التوجيه الصادر عن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين كان له هدف مشروع يتمثل في الحيلولة دون اعتماد أئمة غير منطقية ولا تتناسب مع الجودة المنشودة من طرف المهنيين وكذا مؤسسات القطاع العام، وأن هذا الهدف يبقى مشروعاً ولا يمس بمبدأ حرية الأسعار والمنافسة التي تطبق في كل الأحوال لعدم وجود سقف أعلى أو سعر محدد وفق ضوابط معينة، وهو ما أشار إليه مجلس المنافسة الفرنسي رقم 18A13 بتاريخ 19 نونبر 2018 المنشور بمجلة Concurrency رقم 2-2019.

- أن الحد الأدنى المطبق بموجب التوجيه الصادر عن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين قد أخذ بعين الاعتبار التكلفة الحقيقية للخدمة المنجزة والمقابل المادي المعقول بناء على معايير موضوعية ودولية معترف بها، وهو حد يبقى زهيدا مقارنة مع الأسعار التي تطبقها المهن المنظمة الأخرى.

وحيث إنه بالرجوع إلى الوثائق المدلى بها من طرف العارضة يتبين أنه قد تم تحديد حد أدنى في مبلغ خمسمائة 500,00 درهما على أسس موضوعية ومحاسبية دقيقة، وهو الأمر الذي تبناه مجلس المنافسة الفرنسي في قرار مشابه تحت رقم 16 A-03 - بتاريخ 2019/01/29.

- أنه لا يوجد في القضاء المقارن وعلى الخصوص القضاء الأوروبي ما يمنع دولة من تحديد الأسعار من طرف هيئة مهنية شريطة وجود رقابة فعالة للدولة يمكن أن تأخذ عدة أشكال وفي إطار الصالح العام، وهو ما أشارت إليه محكمة العدل الأوروبية بتاريخ 2017/11/201723 منشور بمجلة Concurrency رقم 1-2018.

وحيث إنه تبعا لما سبق، فإن اعتبار الدورية الصادرة عن رئيس المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين فعل من الأفعال المنافية للمنافسة يبقى عديم الأساس القانوني في ظل صراحة نص المادة 9 من القانون رقم 104.12 وكذا ثبوت رقابة حكومية على ذلك من خلال المرسوم الصادر بتاريخ 20 دجنبر 2019.

261. حيث إنه جوابا على هذا الدفع المثار والمتضمن لخمس ملاحظات فإنه:

• بالنسبة للملاحظة الأولى، وكما تمت الإشارة إلى ذلك سابقا، فإن التوجيه لم يصدر بالموافقة مع صدور نص تنظيمي (المرسوم) كما تدعي الهيئة، بل تم الشروع في إعداده منذ سنة 2017 أي سنتين قبل إصدار الحكومة للمرسوم في يناير 2020، وتمت المصادقة عليه في اجتماع للهيئة بتاريخ 30 أكتوبر 2019 وتوقيع الرئيس عليه في 17 دجنبر 2019 ودخوله حيز التنفيذ في فاتح يناير 2020، أي قبل دخول المرسوم حيز التنفيذ. وهي بذلك أعطت لنفسها سلطات تتجاوز سلطات الحكومة.

• إضافة إلى ذلك، فإن مندوب الحكومة لدى مجلس المنافسة وممثل وزارة المالية قد أنكروا ما تدعيه الهيئة واعتبروا أن هذا التوجيه مخالف لقانون حرية الأسعار والمنافسة. وبالتالي فهم يدحضون بذلك بشكل صريح أقوال وادعاءات الهيئة، على اعتبار أن تقنين الأسعار، كما تم التأكيد على ذلك آنفا، يخضع إلى الإطار التشريعي الذي سنه المشرع ومقتضياته التنظيمية الذي سنه السلطات العمومية. وبالتالي فليس هناك أي استثناء تم سنه بالنسبة لأتباع الخبراء المحاسبين.

كما أن صدور مرسوم بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لا يضيء أية مشروعية على مقتضيات مخالفة لقواعد المنافسة. وهنا لا بد من الإشارة إلى ما أشار إليه مجلس المنافسة الفرنسي (الذي أصبح سلطة للمنافسة فيما بعد) في تقريره بالصادر سنة 1987 بأن:

« La position stricte adoptée par le conseil quant aux conditions dans lesquelles des ententes illicites peuvent être considérées comme résultant de l'application d'un texte législatif ou réglementaire implique à fortiori que des pratiques anticoncurrentielles ne sauraient échapper aux prohibitions édictées par les articles 7 et 8 de l'ordonnance au simple motif que l'administration en avait connaissance ou qu'elle les avait approuvées. Dans l'affaire à laquelle il a été fait référence ci-dessus et concernant les pratiques anticoncurrentielles d'un groupement professionnel agricole, le Conseil a estimé que ces pratiques étaient prohibées alors même qu'un établissement public avait contribué à leur financement et les avait ainsi, au moins implicitement, approuvées. Le Conseil a, en effet, considéré qu'une intervention administrative de pur fait, et au demeurant a posteriori, ne pouvait être regardée comme une mesure régulière d'application d'une disposition législative ou réglementaire ».

• وحيث إنه فيمت يخص ملاحظتي الهيئة الثانية والثالثة، بأن إصدار توجيه المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين قد جاء تطبيقا لنصوص قانونية وتنظيمية وليس بناء على مشاورات بين أعضائها، وأنه لا توجد مداولة خاصة من طرف الجمع العام لهيئة الخبراء المحاسبين قصد المصادقة على ذلك التوجيه بل هو قرار صادر تطبيقا لنصوص تشريعية وتنظيمية،

فإنه ينبغي الرجوع إلى تقرير الهيئة السنوي لسنة 2018. ومحاضر اجتماعاتها المتعلقة بهذا الملف وكذا إلى تصريحات رئيس اللجنة التي أشرفت على إعداد هذا التوجيه خلا جلسة الاستماع، والذي أكد على أنه: " ترأس اللجنة الخاصة المكلفة بتحضير الدراسة المعدة لهذا التوجيه، حيث اعتبر أن هذا العمل يندرج في إطار تنفيذ المقتضيات القانونية المنظمة لمهنة الخبراء المحاسبين وخاصة المادة 24 من القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، والتي تؤكد على أن هيئة الخبراء المحاسبين تهدف إلى صيانة المبادئ والتقاليد المرتبطة بالمروءة والكرامة وصفات الاستقامة التي يقوم عليها شرف مهنة الخبرة المحاسبية. كما لها أن تسن أي نظام تستلزمه مزاولة المهمة المنوطة بها وتضع مدونة الواجبات المهنية التي تتولى الحكومة إدخالها حين التنفيذ.

كما أن مدونة الواجبات المهنية تنص في نقطتها 1.1.3.6 على أن: " تحدد قيمة الحصة باتفاق ما بين الخبير المحاسب وزبونه. غير أنه، وبغية الحفاظ على جودة عمل الخبير المحاسب، يجوز للمجلس الوطني، عند الضرورة، تحديد حد أدنى لقيمة الحصة". تلكم هي المقتضيات التي تم الاعتماد عليها لإعداد هذا التوجيه الجديد.

إضافة إلى أن التوجيه يخص المهام التي يضطلع بها الخبراء المحاسبين مراقبي الحسابات وهي محددة قانونا، كما يأتي في إطار الرفع من جودة عملية التدقيق المالي والمحاسبي لجعلها تستجيب للمعايير الدولية التي تم اعتمادها من طرف المنظمة الدولية للخبراء المحاسبين (IFAC) والتي يشغل المغرب حاليا منصب نائب الرئيس فيها.

هذا مع العلم أن هذا التوجيه سيسمح للخبراء المحاسبين بتنفيذ مهامهم في أفضل الظروف حيث سيمكنهم من توفير الموارد البشرية اللازمة وذات الخبرة المرجوة للقيام بمهام التدقيق على أحسن وجه وبالجودة المسطرة في المعايير الدولية.

وفي هذا الصدد، قرر المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين في جمعه العام سنة 2017 بإحداث لجنة خاصة عهد إليها بتعديل التوجيه السالف الذكر من خلال تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة، وذلك استكمالا للمقتضيات الواردة في التوجيه والمتعلقة بعدد الساعات المطلوبة للقيام بعملية التدقيق حسب رقم معاملات المقولة المعنية. وهذا سيسهل عملية مراقبة الجودة التي يقوم بها المكتب الوطني.

وقد اعتمدت اللجنة في إعداد هذا التوجيه على دراسة مقارنة مع مجموعة من البلدان الإفريقية الناطقة باللغة الفرنسية والتي تم الحصول عبرها على مجموعة من المعطيات بخصوص مقارنة رفع الجودة وعلاقتها الوثيقة بتحديد الحد الأدنى للحصة الزمنية/الأتعاب المؤطرة بقوانين ونصوص تنظيمية وهي السنغال، بنين، توغو، تونس، الكاميرون والجزائر. كما تمت دراسة جدوى هذا التوجيه عبر إرسال استمارة لجميع مهنيي القطاع إلا أن معدل الاستجابة كان هو 6 ٪ فقط.

على إثر هذه الأعمال قدمت اللجنة التقنية خلاصات أعمالها للمجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين الذي قرر وفق المهام الموكولة له طبقا للنصوص التنظيمية المنظمة له وضع حد أدنى متوسط لقيمة الحصة في مبلغ خمسمائة 500 درهم للساعة<sup>73</sup>.

وحيث إنه بالإضافة إلى ذلك فقد أكد رئيس الهيئة على أنه: " فيما يتعلق بموضوع "الميزانية الزمنية" موضوع التوجيه المتعلق بتطبيق "قاعدة الاستخدام الزمني والأتعاب" وخاصة تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة في مبلغ خمسمائة 500 درهم للساعة، تم التأكيد على أن التوجيه الأول الذي تم إعداده تضمن تحديد عدد الساعات التي تتطلبها عملية التدقيق المالي والمحاسبي استنادا على رقم معاملات المقاول أو المؤسسة موضوع التدقيق، إلا أنه رغم تحديد عدد الساعات اللازمة فإنه لم يتمكن من الحد من الأسعار المنخفضة للغاية التي يقترحها العديد من مراقبي الحسابات، مقارنة مع الوقت الذي تم تخصيصه لإنجاز مهمة التدقيق. حيث تبين من خلال عمليات مراقبة جودة التدقيق المالي والمحاسبي "missions de contrôle qualité" أن مجموعة من مكاتب الخبرة المحاسبية عمدت، وخصوصا الصغيرة منها، إلى تخفيض الأثمنة المقدمة للتمكن من الفوز بالصفقات العمومية ذات الصلة بعمليات التدقيق المالي والمحاسبي القانوني أو التعاقدية التي يقوم بها مراقبو الحسابات مما كان له الأثر الكبير على جودة عملية التدقيق، هذا الوضع الذي تمت الإشارة إليه من طرف العديد من المقاولات ومن مديرية المنشآت العامة والخصوصية، دفع المجلس الوطني إلى تعديل التوجيه المذكور، وفي هذا الإطار، تم تكليف اللجنة المختصة المكلفة بالممارسات المهنية بإعداد هذا التوجيه. وقد اعتمدت اللجنة في إعداده على دراسة مقارنة مع مجموعة من البلدان الإفريقية الناطقة باللغة الفرنسية وهي السنغال، بنين، توغو، تونس، الكامبيرون والجزائر. كما تمت دراسة جدوى هذا التوجيه عبر إرسال استمارة لجميع مهنيي القطاع، حيث كان معدل الاستجابة هو 6%.

وخلال الجمع العام للمجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين الذي عقد بتاريخ 17 دجنبر 2019، قدمت اللجنة المختصة خلاصاتها حيث تم تعديل التوجيه المذكور من خلال تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة في 500 درهم للساعة لا يمكن النزول عليه. حيث يعد ضروريا بالنسبة للخبير المحاسب للعمل بطريقة سليمة وبجودة عالية.

وقد قرر المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين، انطلاقا من الصلاحيات التي يخولها له القانون المنظم للمهنة والمرسوم المتعلق بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين، تعديل التوجيه المذكور عبر النص على تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة في 500 درهم للساعة وقد تم إخبار مديرية المنشآت العامة والخصوصية الهيئة المغربية لسوق الرساميل بذلك".

وحيث إنه انطلاقا مما ذكر، يتبين بأن الهيئة تتناقض في تصريحاتها، فتارة تدعي بأنها لم تجر أي مشاورات، ورئيسها يصرح بذلك بوضوح والوثائق الرسمية التي سلمتها للمجلس تبين ذلك، وتارة أخرى يؤكد رئيس اللجنة المكلف بالتوجيه على إجراء المشاورات الوطنية وكذا الدولية

محضر الاستماع لرئيس اللجنة الخاصة التي تكلفت بتعديل التوجيه المتعلق بتطبيق قاعدة الاستخدام الزمني والأتعاب<sup>73</sup>

لإصدار التوجيه، مما يطرح التساؤل حول مصداقية الملاحظات التي أبدتها هيئة الخبراء المحاسبين حيث نلاحظ إنكار بعض الحقائق التي تعكسها وثائقها الرسمية وتصريحات مسؤوليها.

• إن محتوى ملاحظات الهيئة هذه تتناقض تماما ما تمت الإشارة إليه في تقارير ومحاضر ومراسلاتها وكذا تصريحات رئيسها نفسه، والتي تم تفصيلها في تقرير تبليغ المؤاخذات وخصوصا النقطة رقم 4 المتعلقة بتعديل وتفعيل المذكرة التوجيهية بشأن تطبيق معيار "الميزانية الزمنية والأتعاب" من لدن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين. فقد تم التأكيد من خلال المحاضر والتقارير والمراسلات التي تم الحصول عليها في هذا الصدد، بأن الهيئة وضعت مقارنة شاملة لتعديل التوجيه منذ سنة 2017 (قبل صدور المرسوم المطبق لمدونة أخلاقيات المهنة بسنوات) كانت موضوع اجتماعات ومشاورات وورشات عمل، كما تم تكوين لجنة خاصة عهد إليها بهذا الملف.

هذه الأخيرة، عقدت عدة اجتماعات كما بعثت استمارة لكل أعضاء الهيئة بهدف استقاء مقترحاتهم بشأن:

- ✓ القطاعات التي تستلزم معيارا خاصا لتحديد الميزانية الزمنية؛
- ✓ الحد الأدنى من السعر المطبق عند إنجاز كل ساعة عمل والواجب اعتماده؛
- ✓ كفاءات تحديد قيمة الأتعاب إزاء المهام ذات الصلة.

إضافة إلى ذلك، لم تقتصر مشاوراتها على المستوى الوطني، بل تم القيام بنفس الخطوة على المستوى الدولي من خلال بعث مذكرة بهذا الخصوص إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين الناطقين بالفرنسية (Fédération Internationale des Comptables Francophones)<sup>74</sup>، حيث قام الوفد العام للاتحاد بتعميم المذكرة التوجيهية في هذا الشأن في دجنبر 2017، وتوصل المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بأجوبة من البلدان التالية: السنغال والبنين وتوغو والكاميرون والجزائر<sup>75</sup>.

واستمرت المشاورات إلى تاريخ 17 دجنبر 2019 (حوالي ثلاثة سنوات) ليتم اتخاذ القرار بتعديل التوجيه، وهذا ما أشار إليه التقرير الأدبي للهيئة برسم سنة 2019 في الفقرة 4.2 بشأن الممارسات المهنية – تحديد الحد الأدنى المتوسط من السعر المطبق عند إنجاز كل ساعة عمل / معيار الميزانية الزمنية والأتعاب، على أن: " المجلس الوطني المجتمع يوم 17 دجنبر 2019 قام على إثر اختتام جلسات النقاش المنظمة مع الزميلات والزملاء حول مستقبل مهنتنا، وأخذا بعين الاعتبار الرهانات ذات الصلة بتطور سوق الافتحاص، وتنامي المسؤوليات الملقاة على عاتقنا كمدققين، وكذا الطابع المعقد للمعاملات المنجزة، واستثمارا في أعمال اللجنة الخاصة، (قام

<sup>74</sup> أنشئ الاتحاد الدولي للمحاسبين الناطقين بالفرنسية، الذي يتكون من الهيئات والمعاهد والمنظمات المهنية المحاسبية بالبلدان الناطقة بالفرنسية، سنة 1981 بمبادرة من مهنين يمثلون خمسة عشر 15 بلدا. وتتألف من 51 عضوا يمثلون 37

بلدا موزعين على 4 قارات. كما تضم حوالي 80000 من المهنين ([www.fidef.org](http://www.fidef.org))؛

<sup>75</sup> تصريح رئيس اللجنة الخاصة

بتعديل المذكرة التوجيهية عبر تحديد الحد الأدنى المتوسط للأتعاب في مبلغ خمسمائة 500 درهم دون احتساب الرسوم بالنسبة لمهام الافتحاص القانوني والتعاقدية".

وحيث تبعا نخلص إلى أن التوجيه الجديد كان موضوع مشاورات ومداولات ما بين أعضاء الهيئة استمرت لمدة تناهز الثلاث سنوات.

وحيث إنه جوابا على الملاحظة الرابعة والتي مفادها أن سوق الافتحاص القانوني ليس حرا، وأنه يخضع لضوابط مهنية محددة من طرف المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين والمعتمدة بموجب نص تنظيمي، فإنه خلافا لما جاء في هذه الملاحظة، فإن سوق ممارسة مهنة الخبرة المحاسبية تعد سوقا مقننة ومنظمة من طرف السلطات العمومية كباقي المهن المقننة (professions réglementées) من محاماة وأطباء ومهندسين معماريين.. الخ، من خلال القوانين المنظمة لها وكذا عبر القرارات والتدبير والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية الممثلة لها وفقا لما يسمح به القانون المنظم لها، وذلك من حيث الولوج وممارسة المهنة والخضوع إلى الضوابط المهنية كما تم التفصيل في ذلك سلفا.

إلا أنه رغم هذا التقنين والضبط، تبقى سوق ممارسة مهنة الخبرة المحاسبية حرة وتخضع لقانون المنافسة من حيث تحديد أتعاب الخبير المحاسبي، وذلك بالنظر للاختلاف ما بينهم سواء من حيث الحجم والخبرة والإمكانات المادية والبشرية المستعملة من طرف مكتب الخبرة المحاسبية والتكاليف التي تتحملها.

إضافة إلى ذلك، ومنذ دخول القانون المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة الأول الحامل لرقم 06-99 والصادر في 5 يونيو 2000 تم تحرير العديد من المواد والمنتجات والخدمات، ولم يتم الإبقاء إلا على لائحة محددة من هذه المواد والخدمات ذات الأسعار المقننة، وليس هناك أية إشارة إلى خدمات الافتحاص المحاسبي والمالي القانوني أو التعاقدية، بل يتم تحديدها طبقا للاتفاق المبرم ما بين الخبير المحاسبي والخبير، وذلك في إطار احترام القوانين والضوابط المنظمة للمهنة.

وحيث إنه وجوابا على الملاحظة الخامسة لابد من التأكيد على أنه من حق وواجب هيئة الخبراء المحاسبين أن تسهر على ضمان الجودة في الأعمال المقدمة من طرف الخبراء في هذا المجال للزبناء، من خلال إنجاز مهام التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقدية وفقا للضوابط المهنية المحددة في مختلف الدلائل التي أصدرتها أو اعتمدها أو القرارات والإجراءات والتدابير ذات الصلة بتنظيم وسير مهنة الخبرة المحاسبية.

وهذا ما ذهب إليه التوجيه الأول الذي أصدرته الهيئة بتاريخ 31 أكتوبر 2002، تطبيقا للمقتضيات المنصوص عليها في معيار "الميزانية الزمنية والأتعاب"، حيث حددت فيه بدقة عدد ساعات العمل، المعروفة باسم "الميزانية الزمنية"، والتي تعد ضرورية لتفعيل التدابير الضرورية لإنجاز برنامج عمل المهمة. وتحدد هذه الميزانية، عند كل سنة مالية، وفقا للموازنة الإجمالية للمنشأة، متبوعة بزيادة في الرصيد المتبقي من مبلغ الرسم المستحق على عقود التأجير، وفي مبلغ منتجات الاستغلال والمنتجات المالية، باستثناء الضريبة على القيمة المضافة، كما هو مبين سلفا.

وقد منحت المذكرة التوجيهية للأطراف حرية تحديد أتعاب الخبراء المحاسبين عند إنجازهم لمهام التدقيق المحاسبي والمالي. ويتم ذلك بناء على اتفاق مشترك ووفقا لعدد ساعات العمل المطلوبة، ومراعاة للتكاليف التي يتحملها كل مكتب من مكاتب الخبرة المحاسبية.

وحيث إن التوجيه الثاني المعدل بتاريخ 19 أكتوبر 2019، فقد عمد إلى تحديد حد أدنى للأتعاب التي يجب أن يتقاضاها الخبير المحاسبي دون الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات كل مكتب خبرة محاسبية، وإمكاناته وشهرته والموارد البشرية والمادية التي سخرها. مما يشكل تدخلا في سوق اقتصادية حرة من خلال الاتفاق على تحديد حد أدنى لأتعاب الخبراء المحاسبين وهي من أخطر الممارسات المنافسة للمنافسة التي نص عليها قانون 12-104 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة.

وحيث إن المثال المتعلق بقطاع توزيع الأدوية بالمطارات بفرنسا (رأي سلطة المنافسة رقم 18-A-13) لا ينطبق على نازلة الحال، فهذا القطاع هو كذلك مقنن في المغرب، ذلك أن أئمة الأدوية محددة بمقتضى قانون حرية الأسعار والمنافسة الذي وضعته في لائحة المواد والمنتجات والخدمات ذات الأئمة المحددة بنصوص قانونية.

فالدواء بالمغرب يعد أحد المنتجات ذات الأئمة المحددة من طرف السلطات العمومية وبالتالي لا تنطبق عليه نازلة الحال.

- وحيث إنه خلافا لما أثارته الهيئة من كون الحد الأدنى المطبق بموجب التوجيه الصادر عن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين قد أخذ بعين الاعتبار التكلفة الحقيقية للخدمة المنجزة والمقابل المادي المعقول بناء على معايير موضوعية ودولية معترف بها وهو حد يبقى زهيد مقارنة مع الأسعار التي تطبقها المهن المنظمة الأخرى، وأنه بالرجوع إلى الوثائق المدلى بها من طرف العارضة يتبين أنه قد تم تحديد حد أدنى في مبلغ 500,00 درها على أسس موضوعية ومحاسبية دقيقة، وهو الأمر الذي تبناه مجلس المنافسة الفرنسي في قرار مشابه تحت رقم 03-A - 16 بتاريخ 2016/01/29.

فإنه يمكن القول أن الإشارة إلى الرأي الذي أصدرته سلطة المنافسة الفرنسية يندرج في إطار التشريع الخاص الفرنسي الذي أعطى لسلطات المنافسة اختصاصات جديدة فيما يخص المهن المنظمة، وهذا الرأي يهتم مهن العدالة في إطار الدعم القانوني للمواطن، وهو مختلف تماما عن موضوع الإحالة التي تخص الخبراء المحاسبين،

وحيث إنه بخصوص الدفع بأنه لا يوجد في القضاء المقارن وعلى الخصوص القضاء الأوروبي ما يمنع دولة من تحديد الأسعار من طرف هيئة مهنية شريطة وجود رقابة فعالة للدولة يمكن أن تأخذ عدة أشكال وفي إطار الصالح العام، وهو ما أشارت إليه محكمة العدل الأوروبية بتاريخ 2017/11/23 منشور المنشور بمجلة "Concurrences" رقم 1-2019، فإنه يمكن القول أنه لكي يتم ذلك يجب أن ينص عليه القانون صراحة وأن يتم منح اختصاص تحديد الأتعاب للهيئة المهنية بشكل صريح وأن تحترم الهيئة المهنية الإجراءات المسطرية المنصوص عليها في القانون رقم 104.12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة ومرسومه التطبيقي كما سلف ذكره، والحال، أن كل هذه الشروط غير متوفرة بتاتا في نازلة الحال، ذلك أنه ليس هناك أي مقتضى قانوني يمنح هيئة الخبراء المحاسبين هذا الاختصاص سواء في القانون رقم 15.89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين أو في القانون 104.12 السالف الذكر.

وبالتالي، فإن تحديد حد أدنى لأتعاب الخبير المحاسبي هو قرار مخالف لمقتضيات المادة السادسة من القانون 12-104 السالف الذكر.

262. في شأن مبادرة المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين الرامية لحل هذا الملف وديا؛

263. حيث تقدمت هيئة الخبراء المحاسبين ومستشارها القانوني خلال جلسة الاستماع المنعقدة بتاريخ 28 ذي الحجة 1433 الموافق ليوم 28 يوليوز 2022 بمبادرة لحل هذا الملف وديا

على أساس استعدادها إيقاف تنفيذ التوجيه بدون الاعتراف بأي من المؤاخذات، والقيام بتنسيق مع الحكومة لتعديل مرسوم 2.18.485، مع إدخال التعديلات اللازمة على التوجيه بناء على ما سيفرز عنه المرسوم من تعديلات، وموافاة مجلس المنافسة بمشروع المرسوم المعدل بطريقة تكفل مقاصد ومراكز كل طرف على حدى في احترام تام لصلاحيات كل مؤسسة.

264. لكن حيث إنه من جهة فإنه بمقتضى المادة 37 من القانون رقم 104.12 المتعلق بحرية

الأسعار والمنافسة فإن مسطرة عدم الاعتراض على المؤاخذات تباشر أمام السيد المقرر العام خلال مرحلة التحقيق وليس بعد إحالة الملف على هيئة التقرير للبت في الملف نهائيا،

أو أثناء الاستماع إلى الأطراف في إطار المادة 33 من القانون 104.12 السالف الذكر،

265. وحيث إنه من جهة ثانية فإن يشترط للجوء إلى الصلح، عدم اعتراض الأطراف على

المؤاخذات الموجهة لها، والحال أن مبادرة هيئة الخبراء المحاسبين لحل هذا الملف وديا مشروطة بعدم الاعتراف بالمؤاخذات وهو ما يخالف صراحة مقتضيات المادة 37 المذكورة.

## **الفصل الثامن: مسؤولية هيئة الخبراء المحاسبين والعقوبات المطبقة**

### **أولا: بخصوص مسؤولية هيئة الخبراء المحاسبين عن الممارسات المثارة**

266. حيث إنه وكما تمت الإشارة إلى ذلك سلفا، فإن هيئة الخبراء المحاسبين تعد مسؤولة عن الممارسات المنافسة للمنافسة والمتمثلة في الاتفاق حول تحديد وتعميم حد أدنى للسعر (حد أدنى متوسط لا يقل عن مبلغ خمسمائة 500 درهم لكل ساعة عمل دون احتساب الرسوم) وجعله إلزاميا بالنسبة لكافة الخبراء المحاسبين الذين يزاولون نشاطهم في السوق الوطنية للتدقيق المالي والمحاسبي القانوني والتعاقدى.

267. وتدخل هذه الممارسة التي كانت موضوع توجيه أعدته الهيئة، في حكم الاتفاقات المنافسة لقواعد المنافسة والمحظورة بمقتضى المادة السادسة من القانون رقم 104.12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة؛

268. كما تعد الهيئة مسؤولة كذلك عن تضمين معيار "الميزانية-الزمنية والألعاب"، المعتمد من لدن المجلس الوطني لهيئة الخبراء المحاسبين بتاريخ 12 سبتمبر 2002، وعلى مستوى الفقرة الفرعية 1.1.3.6 من مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين، منذ تاريخ المصادقة عليها في 12 نونبر 2013، مقتضيات منافية لقواعد المنافسة تتعلق بتحديد سعر أدنى في سوق مفتوحة في وجه المنافسة الحرة.

269. وبالتالي فإن هيئة الخبراء المحاسبين كمؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية طبقاً لأحكام القانون رقم 15.89 الصادر في 3 فبراير 1993 والمتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية، تعد مسؤولة عن هذه الممارسات سواء تلك الصادرة عن المجلس الوطني أو التي ارتكبتها المجالس الجهوية.

## ثانياً: فيما يتعلق بمدة الممارسات

270. حيث إن تحديد المدة التي استغرقتها الممارسات المنافسة للمنافسة التي ارتكبتها هيئة الخبراء المحاسبين، يقتضي الإشارة إلى الوقائع التي تم إبلاغها عبر المؤاخذات إلى الهيئة وهي:

- إن هيئة الخبراء المحاسبين، عبر مجلسها الوطني، اعتمدت بتاريخ 12 سبتمبر 2002، معياراً يسمى "معيار الميزانية-الزمنية والألعاب"، يسري فقط على خدمات الإشراف على صحة الحسابات، المسندة بشكل حصري لمراقبي الحسابات (مهام التدقيق القانوني أو التعاقدية). وينص هذا المعيار الجديد على ضرورة التزام الخبير المحاسب بالتقيد بالمعايير المحددة من لدن الهيئة، وبالممارسات المتعارف عليها على مستوى المهنة.

وعلاقة بالألعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات، نصت المادة 4 من هذا المعيار المذكور على أنه "تحدد قيمة الحصة باتفاق بين الخبير المحاسب وزبونه. غير أنه، وبغية الحفاظ على جودة خدمة الخبير المحاسب، يجوز للمجلس الوطني، عند الضرورة، تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة، وتضمينه في التوجيه".

وقد دخل معيار "الميزانية-الزمنية والألعاب"، حيز التنفيذ ابتداء من فاتح أبريل 2003.

- وبتاريخ 12 نونبر 2013، اعتمدت هيئة الخبراء المحاسبين من خلال مجلسها الوطني مدونة الواجبات المهنية المؤطرة لعمل أعضائها. وقد نصت هذه المدونة في الفقرة الفرعية 1.1.3.6: على نفس المقتضيات الواردة في المعيار السالف ذكره، بالتأكيد على أنه: "تحدد قيمة الحصة باتفاق بين الخبير المحاسب وزبونه. غير أنه، وبغية الحفاظ على جودة خدمة الخبير المحاسب، يجوز للمجلس الوطني، عند الضرورة، تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة".

وقد أصدرت الحكومة المرسوم رقم 2.18.454 الصادر في 23 ربيع الثاني 1441 الموافق لـ 20 دجنبر 2019، والقاضي بتطبيق مدونة الواجبات المهنية لهيئة الخبراء

المحاسبين، والذي دخلت حيز التنفيذ ابتداء من تاريخ نشره بالجريدة الرسمية بتاريخ 02 يناير 2020.

- هذه المقترضات المخالفة لقانون حرية الأسعار والمنافسة، تم تفعيلها من طرف هيئة الخبراء المحاسبين من خلال تعديل وتطبيق التوجيه الخاص بإعمال معيار "الميزانية - الزمنية والأتعاب". حيث شرعت الهيئة في تعديل التوجيه منذ سنة 2017 وصادقت عليه في اجتماع للهيئة بتاريخ 30 أكتوبر 2019 وتم توقيع الرئيس عليه في 17 دجنبر 2019 ودخل حيز التنفيذ في فاتح يناير 2020.

271. انطلاق مما سلف ذكره، فإن هذه الممارسات موضوع المؤاخذات التي تم تبليغها إلى هيئة الخبراء المحاسبين قد بدأت منذ شتنبر 2002 واستمرت إلى الآن، حيث لم يتخذ أي إجراء لوقفها بل العكس هو الذي تم اعتماده من خلال أجرات تحديد الحد الأدنى لأتعاب الخبير المحاسبي.

### ثالثا: فيما يتعلق بالعقوبات

272. تنفيذا لمقتضيات الفقرة الأولى من المادة 39 من القانون 104-12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة، يجوز لمجلس المنافسة أن يصدر عقوبة مالية في حق المنشآت أو الهيآت عند ارتكابهم لمخالفات تشكل ممارسات منافية للمنافسة حسب نفس القانون.

273. كما أن هذه العقوبات، كما نصت على ذلك الفقرة الثانية من نفس المادة السالفة الذكر، يجب أن: "تناسب العقوبات المالية مع خطورة الأفعال المؤاخذ عليها وأهمية الضرر الملحق بالاقتصاد ومع وضعية الهيئة أو المنشأة الصادرة ضدها العقوبة أو المجموعة التي تنتمي إليها المنشأة، واحتمال العودة إلى الممارسات المحظورة بموجب هذا القسم. وتحدد بشكل منفصل بالنسبة إلى كل منشأة أو هيئة صدرت ضدها العقوبة مع تعليل كل عقوبة".

274. كما أوردت نفس المادة الحالة التي لا يكون فيها المخالف منشأة فنصت على أنه: "إذا لم يكن المخالف منشأة، فإن المبلغ الأقصى للعقوبة هو أربعة ملايين (4.000.000) درهم".

275. كما يجوز لمجلس المنافسة في نفس السياق أن: " يأمر بنشر أو تعليق قراره بكامله أو في مستخرجات حسب الكيفيات التي يحددها. كما يجوز له أن يأمر بإدراج القرار أو مستخرج منه في التقرير الذي يحرره المسيرين أو مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية في شأن عمليات السنة المحاسبية. وتكون النفقات على عاتق المخالف".

### أ- فيما يتعلق بالعقوبات المالية وطريقة احتسابها

276. لا بد من الإشارة أو لا إلى أنه بالنسبة للهيئات المهنية التي من مهامها الرئيسية تمثيل مصالح أعضائها في السوق الذي تنشط فيه، فهي لا تتوفر فيها لا على رقم معاملات ولا على رقم مبيعات لها علاقة بالخدمات أو المنتوجات أو الخدمات المعنية بالممارسات.

277. وهذا ما هو عليه الأمر في نازلة الحال، حيث إن هيئة الخبراء المحاسبين تعد من الهيئات التي لا تحقق أي رقم معاملات في سوق خدمات التدقيق المالي والمحاسبي القانوني والتعاقدية المقدم للزبناء. وبالتالي، فإن مجلس المنافسة سيحدد العقوبات التي سيتم تطبيقها في نازلة الحال بطريقة جزافية انطلاقاً من الظروف الخاصة المحيطة بالقضية وكذا اعتماداً على مقدار المساهمات المهنية التي تحصل عليها هيئة الخبراء المحاسبين وفي إطار العناصر الواردة في المادة 39 السالفة الذكر.

## 1- فيما يتعلق بخطورة الأفعال المؤخذ عليها

278. حيث إنه لتقييم خطورة الممارسات التي قامت بها هيئة الخبراء المحاسبين، فإنه لا بد من دراسة كل من طبيعة المخالفة المرتكبة وشروط تطبيقها وكذا الظروف الخاصة بها.

279. وحيث إنه من جهة فإن التدخل والتأثير على التكوين الطبيعي للأئمة من خلال قانون العرض والطلب في سوق حرة، يعد، حسب قرارات سلطات المنافسة وكذا اللجنة الأوروبية، من الممارسات الخطيرة على المنافسة في السوق الاقتصادية<sup>76</sup>، وخاصة عندما تكون هيئة مهنية هي التي تقف وراء هذه الممارسة كما هو في نازلة الحال التي نحن بصدد دراستها<sup>77</sup>.

280. وحيث إنه من جهة ثانية، فإن الهيئات التي تضررت أو التي من المحتمل أن تتضرر من هذه الممارسة هي بالإضافة إلى المقاولات الخاصة، المؤسسات أو المقاولات العمومية التي هي ملزمة أو اختارت إنجاز عمليات تدقيق محاسبي ومالي لحساباتها، والتي تصرف على ذلك أموالاً عمومية مما يضيف على الممارسة خطورة أكبر.

281. وحيث إنه من جهة ثالثة، فإن الممارسة موضوع المؤاخذة يكون الغرض منها هو اتفاق بمقتضاه يتم تحديد حد أدنى لأتعاب الخبير المحاسبي، بالإضافة إلى أن هيئة الخبراء المحاسبين قد استعملت سلطاتها العقابية التي خولها لها القانون لتطبيق قرار جمعية منشآت مناف لقواعد المنافسة. وهي بالتالي، خلقت نوعاً من الخلط ما بين التوجيه الخاص بتحديد حد أدنى متوسط من أجل احتساب أتعاب الخبراء المحاسبين عند إنجازهم لمهام التدقيق القانوني والتعاقدية في 500 درهم دون احتساب الرسوم، وما بين الواجبات المهنية لهيئة الخبراء المحاسبين، المعتمدة من لدن مجلسها الوطني بتاريخ 12 نونبر 2013، والقاضي بتطبيقها المرسوم رقم 2.18.454 الصادر في 23 ربيع الثاني 1441 الموافق لـ 20 دجنبر 2019.

282. وحيث تبين لمجلس المنافسة بأن هيئة الخبراء المحاسبين كانت مدركة بأن تحديد الأتعاب يتم بناء على اتفاق ما بين الخبير المحاسبي والذبون وبأن تحديد حد أدنى للأتعاب من خلال التوجيه المذكور يمكن أن يخالف مقتضيات قواعد المنافسة الواردة في القانون رقم 104-

<sup>76</sup> Arrêt de la cour d'appel de Paris du 4 avril 2006, Établissements horticoles Georges Truffaut, n° 2005/14057 et arrêt du Tribunal du 13 décembre 2006, FNCCV, T-217/03, point 252).

<sup>77</sup> Voir, arrêt de la cour d'appel de Paris du 6 juin 2013, Géfif, précité, page 17).

12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة. وهذا ما أشارت إليه في تقريرها الأدبي لسنة 2018، حيث أكدت على:

" le comité Ad hoc après avoir réalisé un benchmark avec les membres de la FIDEF, et sur la base d'un raisonnement objectif tenant compte du coût d'un collaborateur moyen au Maroc, a abouti à des propositions de tarifs horaires planchers.

Ces propositions seront soumises au conseil national et ce, sous réserves des termes de la réponse qui sera reçue suite à la consultation juridique initiée par rapport aux dispositions de la loi 104-12 sur la liberté des prix et de la concurrence".

283. لكن هذه الاستشارة لم يتم إنجازها كما تم إخبار مصالح التحقيق التابعة للمجلس، مما يدل على أن الهيئة لم تعر أي اهتمام لذلك وكانت لها النية في المضي قدما في طريق تحديد الحد الأدنى لأتعاب الخبير المحاسبي دون الأخذ بعين الاعتبار مقتضيات القانون المرجعي في مسألة تحديد الأسعار والمنظم للمنافسة الحرة والشريفة في السوق الوطنية.

284. وهذا طبعا يخالف ما ادعته الهيئة من كونها لم تقم إلا بتطبيق مقتضيات القانون، في حين أنها كانت تعلم في ذلك التاريخ أن مدونة أخلاقيات المهنة لم يتم المصادقة عليها بعد بواسطة المرسوم رقم 2.18.454 الصادر في 23 ربيع الثاني 1441 الموافق لـ 20 دجنبر 2019، ولم تكلف نفسها عناء إنجاز استشارة قانونية كما سلف الذكر.

285. إضافة إلى ذلك، فإن هيئة الخبراء المحاسبين كتنظيم مهني يضطلع بمهام المرفق العام المتمثلة في المساعدة والمشورة لأعضاء المهنة، من المفروض أن تكون توجيهاتها للأعضاء مبنية على دراسة متأنية آخذة بعين الاعتبار آراء المختصين في هذا المجال، وذلك بالنظر إلى أن المهنيين التابعين لها يعتبرون قراراتها وتوجيهاتها والمعايير التي تسنها مبنية على الإطار القانوني والتنظيمي المنظم للمهنة وملائمة للقوانين الأخرى ذات الصلة بالسوق المعنية بهذا الملف، وبالتالي، فهم يسلمون بمشروعية قرارات الهيئة وتوجيهاتها في هذا الشأن.

286. وحيث إنه تبعا لما تم تعليقه أعلاه، فإن المؤاخذات الموجهة لهيئة الخبراء المحاسبين هي على درجة عالية من الخطورة.

## 2- فيما يتعلق بأهمية الضرر اللاحق بالاقتصاد.

287. حيث إنه من أجل تقييم الضرر الذي لحق بالاقتصاد من جراء هذه الممارسات، سيتم إنجازهُ بشكل موضوعي من خلال دراسة العناصر التالية:

- المدى الذي تشكله هذه الممارسات؛
- الخصائص الاقتصادية للأنشطة موضوع السوق المعني
- التأثيرات الاقتصادية للممارسة موضوع المخالفة.

288. وحيث حري بالتذكير أنه لا يُطلب من سلطات المنافسة أن تحدد بدقة مقدار الضرر اللاحق بالاقتصاد والناجح عن الممارسات. ومع ذلك يجب عليها القيام بإجراء تقييم لوجود الممارسات وأهميتها، وذلك بناءً على تحليل شامل قدر الإمكان لعناصر الملف والبحث عن العناصر التي أحدثت أو قد تحدث اضطراب في السير العام للاقتصاد<sup>78</sup>.

## 2-1- المدى الذي تشكله هذه الممارسات.

289. حيث إنه علاقة بالمؤاخذة الأولى والمتعلقة بقرار هيئة الخبراء المحاسبين بتاريخ 30 أكتوبر 2019 بتحديد الحد الأدنى لأتعاب الخبير المحاسبي من خلال النص على أن ميزانية الأتعاب تحدد من خلال تطبيق سعر فاتورة على كل عضو من أعضاء فريق الخبير المحاسب وبشكل يتوافق مع خبرته المهنية، على ألا يقل الحد الأدنى المتوسط للسعر عن مبلغ خمسمائة 500 درهم للساعة دون احتساب الرسوم. هذا القرار دخل حيز التنفيذ بتاريخ 1 يناير 2020.

290. وحيث إنه فيما يتعلق بالمؤاخذة الثانية ذات الصلة بالنص في وثائق رسمية صادرة عن هيئة الخبراء المحاسبين، على مقتضيات مخالفة لقواعد المنافسة، والمتمثلة في تضمين "معيار الميزانية-الزمنية والأتعاب" الصادر بتاريخ 12 شتنبر 2002 والذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من فاتح أبريل 2003 بالإضافة إلى مدونة الواجبات المهنية التي اعتمدها الهيئة في 12 نونبر 2013 الآتي: "..... غير أنه، وبغية الحفاظ على جودة خدمة الخبير المحاسب، يجوز للمجلس الوطني، عند الضرورة، تحديد حد أدنى متوسط لقيمة الحصة".

## 2-2- الخصائص الاقتصادية للأنشطة موضوع السوق المعني

291. حواجز الولوج إلى السوق المرجعية: كما تمت الإشارة إلى ذلك آنفا فإن سوق ممارسة مهنة الخبرة المحاسبية سوق مقننة ومنظمة من طرف السلطات العمومية ( professions réglementées) من خلال القوانين المنظمة لها وكذا عبر القرارات والتدابير والإجراءات التي تصدرها الهيئة المهنية الممثلة لها وفقا لما يسمح به القانون المنظم لها، وذلك من حيث الولوج وممارسة المهنة والخضوع إلى الضوابط المهنية.

292. كما أن الخبير المحاسب يتمتع بالاختصاص الحصري دون غيره، بالقيام بمهام التدقيق المالي والمحاسبي القانوني والتعاقدية المقدم للزبناء المتمثلين في الشركات والمؤسسات العمومية والخاصة.

293. وبالتالي فإن هذه السوق تتميز بدرجة عالية من الحواجز القانونية والتنظيمية لممارسة مهنة خبير محاسبي.

294. إضافة إلى ذلك، فإن الهيئة عبر مجلسها الوطني ومجالسها الجهوية تتمتع بسلطة المراقبة والتتبع وكذا العقاب، وهو ما استعملته من خلال التدخل لدى الخبراء المحاسبين أو بعض

<sup>78</sup> Arrêt de la cour d'appel de Paris du 30 juin 2011, Orange France, n° 2010/12 049, p. 5, confirmé sur pourvoi par arrêt de la Cour de cassation du 30 mai 2012.

المؤسسات العمومية التي لجأت إلى طلبات عروض من أجل إنجاز عمليات تدقيق محاسبي ومالي. مما يدل على خطورة الممارسات التي اعتمدها هيئة الخبراء المحاسبين.

## 2-3- التأثيرات الاقتصادية للممارسة موضوع المخالفة

295. حيث إنه لا بد من الإشارة إلى أنه فور دخول قرار الهيئة بتحديد الحد الأدنى لأتعاب الخبير المحاسبي، تدخلت هذه الأخيرة بواسطة مجالسها الجهوية في الطلبات العمومية الخاصة بإنجاز عمليات التدقيق المحاسبي والمالي من خلال حث بعض المؤسسات العمومية على ضرورة التقيد بمحتوى القرار، مما جعل هذه الأخيرة لا تستفيد من إيجابيات المنافسة على مستوى الأسعار التي تم اقتراحها. وكذلك الشأن بالنسبة للخبراء المحاسبين.

296. إلا أن مجلس المنافسة يسجل بأن مقتضيات التوجيه الخاصة بتحديد حد أدنى للأتعاب لم يتم اتباعها بصفة أوتوماتيكية من طرف الخبراء المحاسبين، بالنظر إلى أن العديد من مكاتب الخبرة المحاسبية صرحوا بأن أتعابهم تفوق بكثير الحد الأدنى المقرر من طرف الهيئة.

297. وحيث إنه انطلاقاً مما سلف ذكره، يتضح بأن هذه الممارسة تسببت في أضرار حقيقية للاقتصاد من خلال عرقلتها للمنافسة الحرة في مجال تحديد الأتعاب التي يتقاضاها الخبراء المحاسبون عند إنجازهم لعمليات التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقدية.

298. هذا مع التذكير بأنه يجب تبني ظروف تشديد مرتبطة بالدور الذي تلعبه الهيئة كمنظمة مهنية، وكذا جهلها بمهمتها ذات الصلة بخدمات الصالح العام وما يستلزمه من حرص شديد منها بتوخي اليقظة بشكل خاص في احترام القوانين والأنظمة. هذا الطرح يدعمه تجاهل الهيئة للاقتراح الذي تم طرحه والمتمثل في إجراء استشارة قانونية لمعرفة مدى مطابقة قرارها المتمثل في تحديد حد أدنى للأتعاب لقانون حرية الأسعار والمنافسة.

## ب- الأمر بتعديل الوثائق الصادرة عن الهيئة ونشر ملخص للقرار

299. حيث بالنظر إلى ما تم بسطه والمتعلق بالممارسات المنافسة لقواعد حرية الأسعار والمنافسة والتي يعاقب عليها القانون رقم 104.12 السالف الذكر، من الضروري أن يتم أمر الهيئة بناء على مقتضيات المادة 36 بتعديل كل الوثائق الصادرة عن هيئة الخبراء المحاسبين بسحب المقتضيات الخاصة بتحديد حد أدنى للأتعاب التي يتقاضاها الخبراء عند إنجازهم لمهام التدقيق المحاسبي والمالي القانوني والتعاقدية.

وحيث إنه من ناحية أخرى، يتعين الأمر بنشر ملخص هذا القرار على نفقة الهيئة.

## قرر ما يلي

### المادة الأولى:

بمؤاخذة هيئة الخبراء المحاسبين من أجل خرقها لمقتضيات المادة السادسة من القانون 104-12 المتعلق بحرية الأسعار والمنافسة عبر وضعها اتفاق جمعية مقاولات خاص بتحديد وتعميم حد أدنى للأتعاب، بسعر أدنى متوسط لا يقل عن مبلغ خمسمائة 500 درهم لكل ساعة عمل دون احتساب الرسوم، وجعله إلزاميا بالنسبة لكافة الخبراء المحاسبين الذين يزاولون نشاطهم في السوق الوطنية للتدقيق المالي والمحاسبي القانوني والتعاقدية.

### المادة الثانية:

بفرض عقوبة مالية على هيئة الخبراء المحاسبين قدرها ثلاثة ملايين (3.000.000) درهم تنفيذا لمقتضيات المادة 39 من القانون رقم 12-104 المتعلقة بحرية الأسعار والمنافسة.

### المادة الثالثة:

بالزام هيئة الخبراء المحاسبين بتعديل جميع الوثائق الصادرة عنها والمتضمنة لمقتضيات منافية للمنافسة، من خلال إلغاء مقتضيات تحديد سعر أدنى متوسط للأتعاب لا يقل عن مبلغ خمسمائة 500 درهم لكل ساعة عمل دون احتساب الرسوم، وذلك في أجل أقصاه ستين يوما ابتداء من تاريخ التوصل بهذا القرار.

### المادة الرابعة:

بالزام هيئة الخبراء المحاسبين، طبقا لمقتضيات المادة 39 من القانون 104-12 السالف ذكره، بعملية نشر في المواقع الرسمية للمجلس الوطني وللمجالس الجهوية للهيئة لمقتطفات من القرار الصادر عن المجلس تتضمن الإشارة الواضحة للمخالفات المرتكبة من طرفها والقرارات

الصادرة عن المجلس في المواد الخمسة الواردة بمنطوق هذا القرار، مع الإشارة بشكل واضح إلى الرابط الإلكتروني لهذا القرار المنشور بالموقع الرسمي لمجلس المنافسة مكتوب عليه بشكل واضح "قرار مجلس المنافسة تحت عدد 80/ق/2022 بتاريخ 28 ذي الحجة 1433 الموافق ليوم 28 يوليوز 2022 متعلق بممارسات منافية للمنافسة يعرفها سوق التدقيق المالي والمحاسبي القانوني والتعاقدية" لمدة ثلاثة أشهر ابتداء من اليوم العاشر الذي يلي تاريخ التوصل بهذا القرار. مع قيام هيئة الخبراء المحاسبين من خلال مجلسها الوطني ومجالسها الجهوية خلال الجموع العامة المنعقدة بعد توصلها بقرار المجلس بتوزيع مقتطفات من القرار الصادر عن مجلس المنافسة تتضمن الإشارة الواضحة للمخالفات المرتكبة من طرفها والقرارات الصادرة عن المجلس في المواد الخمسة الواردة في منطوق القرار، مع تضمينها في محاضر هذه الجموع العامة.

وقيامها أيضا ببعث نسخة من الوثائق المتعلقة بهذا الموضوع والمنشورة في المواقع الرسمية للمجلس الوطني وللمجالس الجهوية للهيئة وتلك التي تم توزيعها خلال الجموع العامة لمجلسها الوطني ومجالسها الجهوية وكذا محاضر هذه الجموع إلى مجلس المنافسة بواسطة رسالة مضمونة مع إشعار بالتسلم خمسة أيام بعد النشر والتوزيع على الأعضاء.

#### المادة الخامسة:

بفرض غرامة تهديدية على هيئة الخبراء المحاسبين تحدد في مبلغ قدره أربعة آلاف (4000) درهم عن كل يوم تأخير عن تنفيذ قرارات مجلس المنافسة بعد انصرام الأجال المحددة من قبله. تم التداول والتصويت على هذا القرار بإجماع الحاضرين خلال الجلسة العامة لمجلس المنافسة المنعقدة بتاريخ 28 ذو الحجة 1443 الموافق ل 28 يوليوز 2022، طبقاً لأحكام المادة 14 من القانون رقم 13-20 المتعلق بمجلس المنافسة، وذلك بحضور: السيد أحمد رحو رئيساً للجلسة، والسيدات والسادة: جيهان بنيوسف، عبد الغني اسنينة، عبد اللطيف المقدم، حسن أبو عبد المجيد، بنيوسف الصابوني، عبد الخالق التهامي، عبد اللطيف الحاتمي، رشيد بنعلي، سلوى كركري بلقزيز، العيد محسوسي وبوعزة خراطي.

رئيس المجلس ورئيس الجلسة: أحمد رحو

نائبة الرئيس: جيهان بن يوسف

نائب الرئيس: عبد الغني اسنينة

نائب الرئيس: عبد اللطيف المقدم

نائب الرئيس: حسن أبو عبد المجيد

عضو مستشار: بن يوسف الصابوني

عضو مستشار: عبد الخالق التهامي

عضو مستشار: عبد اللطيف الحاتمي

عضو مستشار: رشيد بنعلي

عضوة مستشارة: سلوى كركري بلقزيز

عضو مستشار: العيد محسوسي

عضو مستشار: بوعزة خراطي