

قواعد مسك الدفاتر التجارية وعلاقتها بمكافحة الفساد "دراسة مقارنة".

Commercial bookkeeping rules and their relationship to anticorruption "a comparative study"

بحث مقدم من قبل

م. د. فريد حنين جاسم البهادلي
جامعة ميسان / كلية القانون

الخلاصة.

ان الدفاتر التجارية ذات اهمية كبيرة، إذ من خلالها يتم تحديد نشاط التاجر وبيان مركزه المالي، لذلك اوجبت التشريعات التجارية مسك تلك الدفاتر من قبل كل من تثبت له الصفة التجارية، سواء اكان شخصاً طبيعياً ام معنوياً، ولكن ذلك يجب ان يتم وفقاً لأصول. وقواعد محددة نص عليها القانون، فهل توجد هناك علاقة بين الدفاتر التجارية ، التي تم مسكها وفقاً للأصول القانونية وبين مكافحة الفساد المالي في شركات القطاع الخاص، وفي حالة وجود تلك الصلة يثار التساؤل الاتي هل ان الالتزام بقواعد مسك الدفاتر التجارية من قبل شركات القطاع الخاص وفقاً لما نص عليه القانون، يعد قرينة قاطعة على خلو اعمال تلك الشركات من الفساد المالي، ام ان تلك القرينة بسيطة، يمكن اثبات عكسها. الكلمات المفتاحية : قواعد مسك ، الدفاتر التجارية ،علاقتها بمكافحة الفساد .

Abstract .

The commercial books are of great importance, through which the trader's activity is determined and his financial position is determined. Therefore, commercial legislation requires that these books be kept by all those who prove their commercial status, whether natural or moral, but this must be done in accordance with the principles. Is there a relationship between the commercial books, which were held according to the legal rules and the fight against financial corruption in the private sector companies, and in the case of such connection raises the question whether adherence to the rules of keeping commercial books by the private sector companies according to As stipulated by the law, is a firm presumption that the work of these companies is free of financial corruption, or that the relationship is false, can be proven contrary.

Key words : Commercial bookkeeping, rules and their relationship , anticorruption

المقدمة.

مما لا شك فيه ان الدفاتر التجارية تقوم بدور بارز ومهم في ممارسة النشاط التجاري، إذ تعبر المحاسبة الدقيقة والأمانة التي تقع في دفاتر تجارية منتظمة اساس المشروع التجاري، لأنها تمكنه من تحديد برنامجه الاقتصادي على اساس علمي سليم، لهذا اوجب القانون التجاري على كل تاجر سواء كان شخصاً طبيعياً او معنوياً شركة تجارية، وبشروط محددة ان يمسك دفاتر معينة لتدوين عملياته التجارية، ويفترض ان تمسك تلك الدفاتر وفقاً للقواعد والاصول المرعية التي نص عليها المشرع وبحسب قانون كل دولة لتكون حائلاً او سداً منيعاً ضد عمليات الفساد المالي والاداري الذي يمارسه القائمين على الشركة.

اشكالية البحث.

تتلخص مشكلة الموضوع محل البحث بالنقص التشريعي الذي يشوب النصوص المنظمة للدفاتر التجارية، إذ ان تلك النصوص مبعثرة في قوانين شتى، كقانون الشركات التجارية العراقي رقم 21 لسنة 1997 المعدل بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقتة ذي الرقم 64 لسنة 2004، وقانون سوق العراق للأوراق المالية النافذ لسنة 2004، فضلاً عن ذلك لم نجد قانون يشير بصراحة الى الربط بين قواعد مسك التجارية ومكافحة الفساد، ولكن كانت هناك اشارات لا ترقى الى مستوى الطموح، هذا من جهة ومن جهة اخرى، هل يعد الالتزام بقواعد مسك الدفاتر التجارية الذي نصت عليه التشريعات الوطنية قرينة قاطعة على خلو اعمال الشركة التجارية من الفساد، ام ان تلك القرينة بسيطة وبالتالي تكون قابلة لا ثبات العكس، اي تستطيع الشركة ان تنهرب من المسؤولية بإثباتها التقيد بالقواعد والاصول التي نصت عليها التشريعات فيما يتعلق بدفاترها التجارية.

نطاق البحث.

يعد موضوع البحث قواعد مسك الدفاتر التجارية وعلاقتها بمكافحة الفساد من المواضيع المهمة والحيوية في الوقت الحاضر، لما يترتب عليه من اثار في الحياة العملية، إذ في الغالب ان مسك الدفاتر التجارية بصورة منتظمة يكون سبباً لتقليل حالات الفساد المالي في شركات القطاع الخاص، لذا سوف يتحدد نطاق بحثنا في الشركات التجارية الخاصة، بوصفها تاجراً، ويقع عليها واجب مسك الدفاتر التجارية، اما الشركات العامة وكذلك التاجر الفرد اي الشخص الطبيعي فهما خارج نطاق بحثنا، ويكون ذلك في اطار قوانين الشركات، كقانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997، المعدل، وكذلك قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984، المعدل، فضلاً عن قانون سوق العراق للأوراق المالية رقم 74 لسنة 2004.

منهجية البحث.

سنتبع في بحثنا المنهج التحليلي الاستقرائي للآراء الفقهية، والنصوص القانونية المتعلقة بموضوع العلاقة او الصلة بين قواعد مسك الدفاتر التجارية وبين مكافحة الفساد المالي، مع الاشارة الى بعض القوانين المقارنة كالقانون المصري والاردني وبعض القوانين الاخرى كلما دعت الحاجة الى ذلك.

خطة البحث.

سوف نقسم بحثنا على مطلبين نبين في المطلب الاول مفهوم الدفاتر التجارية، اما المطلب الثاني فسوف نخصصه، لدور الدفاتر التجارية في مكافحة الفساد المالي، وعلى النحو الاتي:

المطلب الاول: مفهوم الدفاتر التجارية

المطلب الثاني: دور الدفاتر التجارية في مكافحة الفساد.

المطلب الاول/ مفهوم الدفاتر التجارية.

ان اكتساب صفة التاجر وممارسة الاعمال التجارية تنشئ عدة التزامات يجب القيام بها وحتى يتم ذلك يقتضي حسن سير مهنة التجارة من خلال مسك الدفاتر التجارية، تسهياً للمعاملات التجارية، فهي الزام على الاشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء، ممن اكتسب منهم الصفة التجارية.

كما ان القانون التجاري قد ألزم الشركات التجارية بمسك الدفاتر التجارية لتدوين مالها من حقوق وما عليها من ديون، حتى تتمكن من تحديد مركزها المالي، وحتى يكون من يتعامل مع تلك الشركات على دراية بواقعها التي هي عليه، حتى يحدد موقفه من التعامل معها من عدمه، من خلال التزامها بالقواعد والاصول التي حددها لها المشرع، فيما يتعلق بأصول مسكها للدفاتر التجارية، لان تلك الدفاتر تؤدي دوراً بارزاً ووظائف جمة تكون مرآة حقيقية امام من يتعامل مع تلك الشركات، ومن اجل الالمام بمفهوم الدفاتر التجارية، يجب علينا ان نتعرف على معنى تلك الدفاتر من خلال تعريفها وفقاً للتشريعات والفقه، ومن ثم نطلع على اصول مسكها ووظائفها، لتكون بداية لمعرفة علاقة تلك الدفاتر بمكافحة الفساد اذا ما روعيت قواعد مسكها، وعليه سوف نقسم هذا المطلب على فرعين نبين في الفرع الاول تعريف الدفاتر التجارية، اما الفرع الثاني فسوف نخصصه لأهمية الدفاتر التجارية، وعلى النحو الآتي.

الفرع الاول/ تعريف الدفاتر التجارية.

الدفتري لغة: هو جريدة الحساب وهو مجموعة الصحف المضمومة وجمعه دفاتر⁽¹⁾، ويسمى ايضاً دفتراً — اما في الاصطلاح القانوني، فلم نجد في قانون التجارة العراقي اية تعريف له لا من حيث الشكل او الموضوع، لان المشرع العراقي نص في بداية الفصل الخاص بالدفاتر التجارية على الزام التاجر عند بلوغ رأس ماله حد معين بمسك الدفاتر التجارية⁽²⁾، ونعتقد ان عدم ايراد تعريف للدفتري التجاري من قبل المشرع العراقي هو امرٌ حسن، لأنه ليس من واجب المشرع ايراد تعريف في نص القانون، وانما ترك ذلك للفقه⁽³⁾. اما على صعيد الفقه العربي فقد وردت للدفاتر التجارية عدة تعريفات، فقد عرفها البعض⁽⁴⁾، بأنها الوسيلة الفعالة لتحقيق مبدأ تنظيم الحسابات والتوازن المالي ومن ثم سير عمل المشروع التجاري او التاجر على اساس علمية سليمة. وقد عرفها البعض الآخر⁽⁵⁾، بأنها سجلات يقيد فيها التاجر عملياته التجارية: صادراته، وارداته، حقوقه والتزاماته. كما عرفت ايضاً بأنها: بأنها تعبير كتابي عن عناصر المشروع التي يصعب اختزانها جميعاً في ذاكرة التاجر خاصة ان دورة رأس المال في النشاطين التجاري والخدمي سريعة⁽⁶⁾. وعرفت ايضاً بأنها: قيود منظمة تحفظ للتاجر ماله وما عليه وما يبيع وما يشتري، وما يقدمه للناس من خدمات او ما يقدمه الناس اليه من الخدمات، فيتمكن بسهولة ملحوظة من تقديم اي معلومة تطلب منه في اي وقت⁽⁷⁾. كما نص المشرع العراقي على نوع اخر من الدفاتر التجارية، وهي الدفاتر الالكترونية، وهي لا تختلف عن الدفاتر التقليدية الا من حيث الوسيلة التي يتم بها تدوين البيانات المعلومات، ويبدو ذلك واضحاً في المادة (19) من قانون التجارة العراقي والتي كان مفادها "يجوز للتاجر ان يستعيض عن الدفاتر المنصوص عليها في المادتين (14، 15) من هذا القانون باستخدام الاجهزة التقنية، والاساليب الحديثة المتطورة في تنظيم حساباته وبيان مركزه المالي". من خلال ما سبق نستطيع ان نورد تعريفاً للدفاتر التجارية بأنها: الوسيلة التي يقيد فيها التاجر معاملاته التجارية، بطريقة تقليدية او الكترونية بهدف تحديد مركزه المالي بشكل واضح، وعلى اساس علمية سليمة.

الفرع الثاني/ اهمية الدفاتر التجارية وقواعد مسكها.

سوف نتناول في هذا الفرع اهمية الدفاتر التجارية من خلال الوظائف التي تتمتع بها في فقرة اولى وفي فقرة ثانية سوف نخرج على القواعد او الشروط التي يجب على الشركة مراعاتها عند مسك الدفاتر التجارية وذلك لأن مراعاة الاصول والقواعد القانونية التي نص عليها المشرع في مسك الدفاتر التجارية، قد تؤدي في اغلب الاحيان الى تقليل او انتهاء حالات الفساد المالي الذي يمارس في بعض الشركات التجارية.

اولاً: اهمية الدفاتر التجارية.

ومن الضرورة بمكان ان نبين اهمية الدفاتر التجارية والتي تبرز بشكل واضح من خلال الوظائف التي تقوم بها، إذ ان تلك الوظائف تحقق مصالح مشتركة لكل من الشركة باعتبارها تاجراً من جهة وكذلك الطرف الاخر الذي يريد التعامل مع الشركة. وعليه سوف نبين تلك الوظائف بالفقرات الآتية.

1. تعد الدفاتر التجارية مرآة حقيقية وصادقة للمشروع التجاري، حيث يستطيع التاجر سواءً اكان فرداً ام شركة، الرجوع اليها في اي وقت لبيان مركزه المالي، فتنبت ثقته بشخصه عند ادارته مشروعه التجاري، وتجنبه المخاطر والزلل، وتشفع له اذا كانت منتظمة عند مطالبته بالصلح الوافي من الافلاس⁽⁸⁾، لان قيام الشركة بمسك دفاترها بطريقة منتظمة يدل بلا شك على حرصها وعدم اهمالها القيام بواجباتها اثناء ممارستها للنشاط التجاري⁽⁹⁾، كما تعد الدفاتر التجارية المنتظمة احدى الوسائل المهمة في دفع شبهة الافلاس بالتقصير أو التدليس⁽¹⁰⁾.
2. يمكن الاستفادة من المعلومات المدونة في الدفاتر التجارية المنتظمة في تقدير ضريبة الدخل بالنسبة للشركة التجارية، إذ ان المعلومات الصحيحة المدونة في الدفاتر تجعل الشركة في منأى عن التقدير الكيفي (الجزافي) لمبلغ الضريبة الذي يجب دفعه سنوياً⁽¹¹⁾، فالشركة ملزمة بمسك الدفاتر التجارية، لان ادارة الضرائب يمكنها في اي وقت ان تطلب من الشركة تقديم دفاترها او ملحقاتها التي يجب ان تحفظ مدة زمنية معينة بعد اخر عملية مكتوبة⁽¹²⁾، ومما لا شك فيه فان هذه الوظيفة تسهم مساهمة فعالة في القضاء على الكثير من حالات الفساد المالي الذي تمارسه بعض شركات القطاع الخاص للتخلص من دفع الضرائب بإيراد بعض البيانات التي تمكنها من ذلك.
3. تقوم الدفاتر التجارية بوظيفة مهمة ايضاً تتمثل في اعتبارها وسيلة مهمة في الاثبات — امام القضاء في المنازعات التجارية، إذ بسبب سرعة المعاملات التجارية وكثرتها، وما يتبع ذلك من صعوبة اثباتها شفاهاً، يجوز للشركة ان تستند الى ما دونته في دفاترها من بيانات في الاثبات لمصلحتها ضد الغير من التجار وغيرهم في احوال معينة⁽¹³⁾.

ونظراً لكثرة النشاطات التجارية التي تقوم بها شركات القطاع الخاص مع الغير، قد جعلها لا تحتفظ بالمستندات او الوثائق الرسمية الخاصة بإثبات تلك العمليات، ولكنها ملزمة بتسجيلها في دفاترها التجارية، وبالتالي قد تستفيد من المعلومات المدونة في الدفاتر التجارية المذكورة لا ثبات تلك المعاملات⁽¹⁴⁾، فهنا الدفاتر التجارية تبين الحقوق والالتزامات المترتبة على الشركة، إذ تستطيع هي او خصومها الاستناد الى تلك الدفاتر في المنازعات المختصة بتجارتهما، شريطة ان تكون منظمة وفقاً للأصول وان يكون الخلاف بين شركتين باعتبارهما تاجرين، فالبيانات المقيدة في الدفاتر لها حجية في اثبات الوقائع التي تدل عليها⁽¹⁵⁾، فقد تم الاعتراف بقوة الدفاتر في الاثبات، من خلال تقديمها والاطلاع عليها والاعتداد بما ورد فيها اذا كانت دقيقة، الامر الذي تنضج منه مدى اهمية الاعتداد بالدفاتر في الاثبات، ولا جدال في ان ذلك له فائدة كبرى المنازعات التي تثور شركات القطاع الخاص والمتعاملين معها سواءً أكانوا تجاراً ام غير ذلك، وعليه اذا اهتمت الشركة امساك الدفاتر على وجه منظم ودقيق، فأنها ستحرم من هذه الميزة، بل قد يؤدي هذا الاهمال الى الاضرار بها⁽¹⁶⁾.

- وتجدر الاشارة الى ان قانون التجارة العراقي لم يتطرق الى حجية الدفاتر التجارية تاركاً الامر لقانون الاثبات العراقي رقم 107، لسنة 1979، الذي نظمها بموجب نص المادتين "28- 29 منه، إذ لا تكون الدفاتر التجارية حجة لاصحابها سواءً كانت تلك الدفاتر منتظمة ام غير منتظمة، وبمقتضى ذلك لا يمكن للشركة الاحتجاج على الغير بالبيانات المقيدة في دفاترها التجارية، اما بالنسبة للغير اي من يتعامل مع تلك الشركات فيمكنه الاحتجاج بالبيانات المقيدة في دفاترها لمصلحته، بشرط عدم تجزئة الاقرار، لان ما ورد بالدفاتر التجارية بمثابة اقرار من قبل الشركة، اما الدفاتر غير المنتظمة فلا تكون حجة على الشركة الا اذا ذكر فيها صراحة انه استوفى ديناً، او انها تقوم مقام السند الذي اثبت حقاً لاصحابه⁽¹⁷⁾. وبما ان مستلزمات البحث تتطلب من ابداء الرأي، يبدو ان موقف المشرع العراقي جدير بالتأييد، من جعله تلك الحجة نسبية وليست مطلقة، إذ لا تستطيع الشركة ان تحتج على الغير بالبيانات الواردة في دفاترها التجارية سواءً كانت دفاترها منتظمة او غير منتظمة، لا ثبات واقعة معينة، وهذا يعد قيد على شركات القطاع الخاص من ان تدون في دفاترها بيانات او معلومات لمصلحتها ومن ثم تحتج بها على الغير، وهذا مما لا شك فيه يعد عاملاً فعالاً في مكافحة الفساد المالي الذي تسعى بعض شركات القطاع الخاص لممارسته من اجل الحصول على عوائد مادية على حساب من يتعامل معها.

ثانياً: قواعد مسك الدفاتر التجارية.

قلنا فيما سبق ان التاجر سواء اكان شخصاً طبيعياً ام معنوياً يكون ملزماً بان يمسك بعض الدفاتر التجارية، وبخلاف ذلك فانه سوف يتعرض للعقوبات الجزائية المنصوص عليها في قانون العقوبات، فضلاً عن الجزاءات المدنية، فيما لو لم يمسك الدفاتر اصلاً او خالف القواعد المحددة لمسكها، وترتب نتيجة ذلك ضرراً للغير، فأنه يكون ملزماً بالتعويض، ولكن مسك تلك الدفاتر يكون وفق قواعد محددة نص عليها المشرع، وهذه القواعد او الاصول تختلف بحسب قانون كل دولة، لذلك سوف نسلط الضوء في هذا الفرع على تلك القواعد في التشريع العراقي والمصري وكذلك الاردني مع الاشارة الى بعض التشريعات المقارنة كلما دعت الحاجة الى ذلك وعلى النحو الاتي.

1. يجب ان تكون الدفاتر التجارية خالية من كل فراغ او شطب او محو او كتابة في الهوامش او بين السطور⁽¹⁸⁾، والغرض من ذلك هو مراعاة الدقة والوضوح في تدوين المعلومات وتوفير الفرصة على الشركة التي تلجأ الى تغيير البيانات المدونة في الدفاتر عن طريق الشطب، او الاضافة ما بين السطور، او في فراغات تركها عند تدوين المعلومات، اما في حالة اذا وقع خطأ او سهو في التدوين ففي هذه الحالة يصار الى التصحيح في نفس الدفتر وفي التاريخ الذي يتم فيه اكتشاف الخطأ او السهو والنسيان⁽¹⁹⁾.

2. يجب قبل استعمال دفتر اليومية الاصيلي ان ترقيم صفحاته، وان يوقع على كل صفحة الكاتب العدل، وان يضع عليها ختم الدائرة بعد ان يذكر عدد صفحات الدفتر⁽²⁰⁾، ويبدو ان الغرض من هذا الاجراء هو منع التاجر من ازالة بعض الصفحات من الدفتر او ابدال الدفتر برمته بدفتر اخر، وان جعل المشرع العراقي هذا الامر قاصر على دفتر اليومية الاصيلي امرٌ منطقي، لان هذا الدفتر هو الذي يحتوي على جميع ما يتعلق بالنشاط التجاري للتاجر، اما الدفاتر الاخرى كدفتر الاستاذ، وصور المراسلات والبرقيات، فأنها لا تكون بنفس الاهمية كونها تختص بنشاط معين من النشاطات التجارية. اما فيما يتعلق بموقف المشرع المصري فقد جاء متوافقاً تماماً مع المشرع العراقي، فيما يتعلق بالجهة التي يقدم اليها الدفتر التجاري⁽²¹⁾، اما التشريعات الاخرى فقد جعلت من الجهة التي يقدم اليها الدفتر التجاري لترقيم صفحاته والتوقيع عليه، ليس الكاتب العدل كما فعل المشرع العراقي، فعلا سبيل المثال ذهب المشرع الاردني الى جعل هذا الامر منوط بمراقب السجل التجاري⁽²²⁾، اما القانون اللبناني وقانون التجارة السوري، فقد جعل كل منهما الجهة التي يقدم اليها الدفتر للتأشير عليه وترقيم صفحاته، رئيس المحكمة المدنية، او قاضي الصلح في المدن التي لا توجد فيها محكمة بداءة⁽²³⁾.

3. يجب على التاجر في نهاية كل سنة مالية ان يقدم دفتر اليومية الاصيلي الى الكاتب العدل لغرض التصديق على عدد الصفحات التي تم استعمالها، خلال السنة المالية، ويجب عند انتهاء العمل به، ان يقدم الى الكاتب العدل للتأشير عليه بما يفيد ذلك، كما يجب تقديمه له عند انتهاء صفحاته ولو حصل ذلك قبل نهاية السنة المالية للتصديق عليه⁽²⁴⁾. ويبدو ان بعض التشريعات لم تأخذ بهذا الاجراء كقانون التجارة الفرنسي واللبناني والجزائري والسعودي

4. واخيراً يجب على التاجر عند توقف نشاطه التجاري لأي سبب كان، او ورثته تقديم دفتر اليومية الاصيلي الى الكاتب العدل للتأشير عليه بذلك⁽²⁵⁾.

تلك هي القواعد والاصول التي نص عليها المشرع العراقي فيما يتعلق بـمسك الدفاتر التجارية من التاجر سواء كان شخصاً طبيعياً ام معنوياً، وتجدر الاشارة الى ان التاجر الفرد يخرج من نطاق البحث، لذلك عندما التاجر، كأنما نقد بالتاجر الشركة التجارية، وبالتالي فان التقيد والالتزام بالقواعد التي نص عليها المشرع في قيام تلك الشركات، لتنظيم دفاترها التجارية فان ذلك حتماً سوف يؤدي الى الحد من الفساد المالي لتلك الشركات، وعلى العكس من ذلك فيما لو كانت تلك الدفاتر غير منتظمة او لم تراعى فيها القواعد التي نص عليها القانون، فان ذلك حتماً سيكون سبباً في تصور حالات الفساد المالي في شركات القطاع الخاص، وهذا ما سوف نتطرق اليه في المطلب الثاني.

المطلب الثاني/ دور الدفاتر التجارية في مكافحة الفساد المالي.

للدفاتر التجارية دور كبير في مكافحة الفساد المالي الذي يحصل في شركات القطاع الخاص، إلا أن تلك الشركات، يمكن أن تكون وسطاً خصباً ينبثق منه الفساد، إذا ما خالفت القواعد والأصول المرعية لمسك تلك الدفاتر والتي أشرنا إليها سلفاً، والتي نص عليها القانون وحددها تحديداً دقيقاً، وحالات الفساد المالي كثيرة ومتنوعة في نطاق القطاع الخاص، منها الاختلاس، وكذلك استغلال استعمال أموال الشركة، وكذلك الغش، الذي يتمثل بتقديم ميزانية غير صحيحة تخفي سوء حالة الشركة، عندما تدقق بدقتر الأستاذ في نهاية السنة المالية، وفي الواقع أن حالات مكافحة الفساد التي ترتبط بمسك الدفاتر التجارية، هي الإفصاح والشفافية، والرقابة على تلك الشركات، وعليه سوف نقسم هذا المطلب على فرعين نبين في الفرع الأول الرقابة على الشركات، أما الفرع الثاني فسوف نخصصه للشفافية والإفصاح في الدفاتر التجارية كوسيلة لمكافحة الفساد، وعلى النحو الآتي:

الفرع الأول/ الرقابة على شركات القطاع الخاص.

إن الرقابة بشكل عام تهدف إلى ضمان تطبيق الشركة عقدها بموجب القانون⁽²⁶⁾، والغاية من ذلك تتمثل بحماية مصلحة الشركة والمتعاملين معها على حدٍ سواء، من خلال العمل الواضح والخضوع للحكم الموضوعي لقواعد القانون بهدف الوصول إلى استقرار البيئة القانونية والتزام الشركة بتطبيق أحكام القانون الذي يمثل المعيار الأبرز في تحديد وجهة أموال المستثمرين، ومدى استعدادهم للتعامل مع شركات معينة، وعليه فقد صار الالتزام بتطبيق أحكام القوانين المتعلقة بالنشاط الاقتصادي للشركة بما تحوي من ضمانات متنوعة عنصراً موضوعياً في بناء السمعة التجارية للشركة وتشكيل كيانه الائتماني، مما حملت التشريعات المنظمة للرقابة الداخلية على الشركات أن تجعل الالتزام بالقانون من الأهداف الأساسية لها⁽²⁷⁾. وتعد الرقابة على الشركات المساهمة وسيلة فعالة لمكافحة الفساد فيما يتعلق بقواعد وأصول مسك الدفاتر التجارية، والسجلات الأخرى، وبالتالي كلما كانت دفاتر الشركة منتظمة ومرتبطة وفقاً لتلك القواعد، فإن ذلك يعد قرينة على عدم وجود الفساد في تلك الشركة. والرقابة في التشريع العراقي قد تكون مالية، وأخرى إدارية، ويمارس مراقب الحسابات دور الرقابة في الشركات المساهمة ويبدو من خلال نص المادة "133" من قانون الشركات، أن تعيين مراقب الحسابات، يشمل جميع أنواع الشركات، إذ جاء نص المادة أعلاه مصرحاً بأن "تخضع حسابات الشركة المختلطة إلى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية، أما حسابات الشركة الخاصة فتراقب وتدقق من قبل مراقب الحسابات المعين من قبل الهيئة العامة..."⁽²⁸⁾. ويبدو من خلال نص قانون الشركات العراقي أن مراقب الحسابات يعين من قبل الهيئة العامة وبالتالي تستطيع أن تعزله كما أنها هي التي تحدد مكافأته، والرقابة التي تمارس من قبل مراقب الحسابات تعد رقابة داخلية، وإن الأصل في ممارسة هذه الرقابة يكون من قبل الهيئة العامة، لأنها أعلى سلطة رقابية في الشركة، وبسبب عدم توافر الخبرة لدى الشركاء في الأمور الحسابية والمالية يصار إلى اناطة مهمة الرقابة بمراقب يحمل مؤهلات معينة قانوناً⁽²⁹⁾. ولا يوجد نص في قانون الشركات العراقي يشير إلى ضرورة توفر الكفاءة والخبرة في مراقب الحسابات، ولكن بالرجوع إلى قانون المصارف العراقي رقم "94" لسنة 2004، نجد أن نص المادة "46" منه تنص على أن "يعين كل مصرف مراجعاً مستقلاً خارجياً للحسابات من ذوي المؤهلات والخبرة في مراجعة حسابات المصارف ويكون مقبلاً لدى البنك المركزي العراقي..."

وقد نصت المادة "1/48" من قانون البنك المركزي العراقي على الكفاءة والخبرة، بقولها "ينبغي تدقيق الكشوفات المالية للبنك المركزي العراقي بما يتفق مع المعايير الأولية الخاصة بالتدقيق على الأقل مرة واحدة في السنة عن طريق مؤسسة التدقيق الخارجي ذات سمعة حسنة وذات تجربة معتمدة في تدقيق البنوك المركزية المالية الدولية الرئيسية"⁽³⁰⁾. وقد نصت على اشتراط الكفاءة والخبرة في مراقب الحسابات المادة "2/1" من القسم السابع من القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات... غير المقيدة في البورصة المصرية رقم 11 لسنة 2007، على أنه "على مجلس الإدارة بناءً على توصية لجنة المراجعة ترشيح مراقب الحسابات ممن تتوفر فيه الكفاءة والسمعة والخبرة الكافيين. ويجب أن تكون

خبرته وكفاءته وقدراته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومع من يتعامل معهم، ولا يجب تعيين مراقب للحسابات الا من المقيدين في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة لسوق المال. وقد نصت المادة " 136"⁽³¹⁾ من قانون الشركات العراقي على التزام المراقب بان يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للشركة المساهمة امام هيئتها العامة... وفي كل الاحوال يجب ان يتناول رأي المراقب المسائل الاتية:

اولاً: مدى سلامة حسابات الشركة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الشركة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الادارة عن جميع المسائل التي قام بها والتي تتعلق في الشركة.

ثانياً: مدى تطبيق الشركة للأصول الحسابية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات الحسابية وعملية جرد الموجودات والتزامات الشركة.

ثالثاً: مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة ونتيجة اعمالها التجارية.

رابعاً: مدى تطابق الحسابات مع احكام هذا القانون وعقد الشركة.

خامساً: ما وقع من مخالفات لأحكام هذا القانون او عقد الشركة على وجه يؤثر في نشاطها او في مركزها المالي، مع بيان ما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية.

ويبدو من هذا النص ان المشرع العراقي الزم المراقب ان يسدي برأيه حول الحسابات الختامية، ومن بين المسائل كذلك مدى تطبيق الشركة للأصول الحسابية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بالدفاتر التجارية، وكيفية مسكها، والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات والتزامات الشركة، وهذا ما يؤكد الصلة الوثيقة بين القواعد الخاصة بمسك الدفاتر التجارية ومكافحة الفساد، إذ ان الشركة وكما ذكرنا سابقاً متى احسنت وطبقت القواعد الخاصة بمسك الدفاتر التجارية فأن ذلك يكون قرينة على عدم وجود الفساد.

ولكن هذه القرينة ليست قاطعة، بل قابلة لا ثبات العكس، لبيان كون تلك القرينة بسيطة، نشير الى ان بعض الشركات تعتمد ومن خلال مديرها المفوض او اي شخص من اصحاب القرار او القائمين على ادارتها ممارسة المعاملات المالية غير المشروعة على الرغم من تطبيق تلك القواعد، كأن لم يتضمن الدفتر التجاري اي حك او شطب او فراغ او حشو بين الاسطر، ولكن مع ذلك تدون بيانات او معلومات عن الصفقات المعقودة بأكثر من قيمتها الاعتيادية، او يمكن ممارسة عمليات الاختلاس او اساءة استعمال اموال الشركة من خلال التلاعب بالرسائل والبرقيات والوصلات التي دون المساس بالدفاتر الالتزامية. وقد يتحقق الفساد من خلال استخدام الشركة الدفاتر المساعدة كدفتر اليومية المساعد، لان القانون اجاز للشركة المساهمة مسك دفاتر مساعدة تدون فيها جميع المعاملات اليومية، وكذلك تفاصيل البضاعة في نهاية السنة المالية وترحل فيما بعد، في الدفتر الاصلي، إذ يتم التلاعب في هذه الحالة في البيانات الموجودة في الدفتر المساعد قبل ترحيلها. لذلك يمكن رصد هذه العمليات من خلال الدور الرقابي على الشركات المساهمة، إذ عن طريق الرقابة يمكن التخلص من حالات الفساد التي يمكن ان تحصل في عمل الشركات، فضلاً عن توجس تلك الشركات عندما تشعر بوجود جهات ترأب اعمالها، وتفرض الجزاءات القانونية في حالات الاخلال بالالتزامات القانونية المفروضة.

وقد رتب قانون الشركات العراقي مسؤولية مراقب الحسابات عن عدم صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكلياً عن الشركة في مراجعة وتدقيق حساباتها⁽³²⁾. وجدير بالذكر ان تعيين مراقب الحسابات من قبل الهيئة العامة قد تعرض للانتقاد من قبل البعض، تأسيساً على ان المراقب سيفقد بعض حياده وهو يدلي برأيه حول حسابات الشركة لأنه معين من هيئتها العامة، وهذه الهيئة يسيطر عليها كبار اصحاب الاسهم، هي التي تختار الادارة والاخيرة مسؤولة عن اخفاق الشركة وعن انحرافات المالية⁽³³⁾. اما على الصعيد الدولي وفي اطار الاتفاقيات الدولية، عالجت اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد مسألة قواعد مسك الدفاتر التجارية والسجلات الحسابية، ودورها في مكافحة

الفساد في شركات القطاع الخاص من خلال مراجعة الحسابات، أي عن طريق الرقابة على تلك الشركات وهذا يبدو جلياً من نص المادة "12" من الاتفاقية، إذ نصت على أنه "بغية منع الفساد، تتخذ كل دولة طرف ما قد يلزم من تدابير، وفقاً لقوانينها الداخلية ولوائحها المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات والكشف عن البيانات، المالية ومعايير المحاسبة ومراجعة الحسابات لمنع القيام بالأفعال التالية بغرض ارتكاب أي من الأفعال المحرمة وفقاً لهذه الاتفاقية

1. إنشاء حسابات خارج الدفاتر.
 2. إجراء معاملات دون تدوينها في الدفاتر ودون تبينها بصورة واقعية.
 3. تسجيل نفقات وهمية.
 4. قيد التزامات مالية دون تبين غرضها على الوجه الصحيح.
 5. استخدام مستندات زائفة.
 6. الائتلاف المتعمد لمستندات المحاسبة قبل الموعد الذي يفرضه القانون.⁽³⁴⁾
- ويبدو من خلال نص الفقرة أنها أشارت إلى عبارة الكشف عن البيانات المالية، ومعايير المحاسبة ومراجعة الحسابات، إذ أن ذلك يشير إلى الرقابة ودورها في تشخيص موطن الخلل في مراعاة قواعد مسك الدفاتر التجارية، خلال الدور الرقابي الذي يمارس على تلك الشركات.
- وقد نصت المادة "140" من قانون الشركات العراقي على نوع آخر من الرقابة على الشركات وهي الرقابة الإدارية متمثلة بالتفتيش على الشركة من أشخاص من ذوي الاختصاص يختاره المسجل في حالة وجود ادعاء مسبب بمخالفة الشركة لأحكام القانون أو عقدها، أو قرارات هيئاتها من إحدى الجهات "الجهة القطاعية، أو أعضاء في الشركة يملكون ما لا يقل عن 10%، من قيمة الأسهم أو من قبل عضو في مجلس الإدارة وفي حالات معينة وعند الضرورة يتم تعيين المفتش من قبل المسجل دون الطلب من أي جهة"⁽³⁵⁾. والزم القانون جميع المسؤولين في الشركة أن يمكنوا المفتش من الاطلاع على جميع الدفاتر التجارية والسجلات التي في حوزتهم أو تحت تصرفهم، إذا استدعت الحاجة إلى ذلك، وله أن يستجوب أي من منتسبي الشركة، وفي الحقيقة أن اطلاع المفتش على دفاتر الشركة يرى مدى التزام الشركة بالقواعد والاصول التي نص عليها القانون في مسك تلك الدفاتر، وبعد ذلك يرفع تقريره إلى المسجل⁽³⁶⁾. وحتماً أن في هذه الرقابة فائدة عملية في رصد حالات الفساد في شركات القطاع الخاص، ومكافحته من خلال الالتزام بالقواعد التي نص عليها القانون.

الفرع الثاني/ الشفافية والافصاح في الدفاتر التجارية كوسيلة لمكافحة الفساد.

شفافية البيانات والمعلومات والافصاح عنها تمثل أهمية كبيرة في الحياة التجارية، والشفافية والافصاح هما مبدأ واحد له شقين، الأول هو الشفافية والثاني الافصاح فهما وجهان لعملة واحدة. والمقصود بالشفافية قيام الشركات بتوفير البيانات والمعلومات والتقارير للمساهمين والمستثمرين والقائمين على سوق الأوراق المالية وفقاً لمركز مالي حقيقي يمكنهم من تحديد النشاط الحالي والمستقبلي للشركة أو الجهة، من خلال تحديد اقتصاديات العمليات التي تمر فيها، مع بيان الايضاحات اللازمة لهذه المعلومات والبيانات والتقارير وفقاً لمعايير محاسبة محترف بها، مع حق الشركة في حجب المعلومات والبيانات التي يكون من شأنها تمكين الغير من الاطلاع عليها والاقرار بمركز الشركة، أما الافصاح وكما ذكرنا اعلاه لا يختلف عن الشفافية ومكمل لها، إذ فوق ذلك يجب على الشركة ايصال البيانات والمعلومات إلى المساهمين والمستثمرين والقائمين على سوق الأوراق المالية بالوسائل المختلفة التي تمكنهم من الاطلاع عليها⁽³⁷⁾. وفي الحقيقة لا نريد الاطالة في ايراد تعريفات فقهية إلى مبدأ الشفافية، حتى لا يطول بنا الكلام وإن ما يهمنا من مبدأ الشفافية في اطار بحثنا هو علاقتها بقواعد مسك الدفاتر التجارية التي يجب على الشركة مسكها وبيان الدور الذي تضطلع به تلك الدفاتر في مكافحة الفساد في شركات القطاع الخاص إذا ما تم تمكين من لهم الحق بالاطلاع على ما تتضمنه الدفاتر التجارية من معلومات وبيانات استناداً إلى مبدأ الشفافية في الأمور التي لا تسبب للشركة ضرر عند تمكين الغير من الاطلاع عليها.

ومما لاشك فيه ان المعلومات الصحيحة والمعبرة عن المركز المالي للشركة والموثقة في دفاترها التجارية لأنها تعد الاداة التي تسمح للشركة بتقييم نشاطها ومركزها المالي، من خلال اسس ومعايير موحدة ملزمة للشركات تسعى الى تحقيق الشفافية في عرض المعلومات، يكون في صالح سوق الاوراق المالية ويؤدي الى اقبال المستثمرين على هذا المجال⁽³⁸⁾. حيث تتحقق الشفافية من خلال القوائم المالية التي تعدها وتنشرها الشركات سواءً عند اصدار اوراق مالية وطرحها للبيع من خلال اكتتاب عام، ام عند تداول هذه الاوراق في البورصة او وفقاً لقواعد قيد وشطب الاوراق المالية في البورصة على ان تتضمن هذه التقارير المعلومات الصحيحة والكافية للمساهمين والمتعاملين في سوق الاوراق المالية والمستثمرين في الوقت المناسب وعلى اسس موضوعية بعيداً عن الممارسات غير المشروعة والشائعات المضللة⁽³⁹⁾.

وقد نص المشرع العراقي على مبدأ الشفافية والافصاح في بعض النصوص القانونية منها ما نصت عليه المادة "132" من قانون الشركات العراقي، والتي ألزمت الشركة بعرض سجلاتها على الاعضاء للاطلاع عليها خلال العشرة ايام السابقة لاجتماع الهيئة العامة وخلال مدة انعقاده⁽⁴⁰⁾. وكذلك يتضمن قانون سوق الاوراق المالية العراقي النافذ نصوص خاصة بالشفافية والافصاح، إذ تضمن القسم الثالث، المادة "16" بفقراتها الثلاث والتي ألزمت الشركات بما يلي:

1. تقديم تقارير مالية فصلية للهيئة تتضمن كشف موجز للموازنة، وعن الدخل والسيولة النقدية، وان تكون المعلومات صحيحة وغير مضللة، فضلاً عن انه للهيئة الحق في الحصول على اية معلومات ذات صلة بالقانون المؤقت موضع التنفيذ او قواعد السوق او الهيئة من الوسطاء او وكلائهم او الموظفين او المالكين من دون الحاجة الى اشعار او موافقة ذلك الوسيط او ممثليهم او الاشخاص المرتبطين بهم وذلك بموجب القسم "5" و"12" من القانون النافذ.

2. اصدرت تعليمات تعالج موضوع الافصاح بشكل مفصل وخضوعها لرقابة هيئة الاوراق المالية العراقية وذلك بموجب التعليمات رقم 9 لسنة 2009، والمعدلة في سنة 2010، والمتعلقة بإفصاح شركات الوساطة عن كل البيانات المتعلقة بها حصراً من تقرير سنوي يتضمن الميزانية والارباح وتقارير الادارة والاحداث الجوهرية التي تعرضت لها شركات الوساطة وغيره.

3. كما صدرت أيضاً تعليمات الافصاح للشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية، رقم 8 لسنة 2010، والتي ألزمت الشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية بتزويد الهيئة، والمقصود هيئة السوق بالتقرير السنوي خلال مدة لا تتجاوز "150" يوم من انتهاء سنتها المالية وتنشرها بوسائل الاعلام المتاحة...⁽⁴¹⁾.

من كل ما تقدم نستطيع القول بأن الشفافية والافصاح في قواعد مسك الدفاتر التجارية تعد وسائل مهمة في مكافحة الفساد في شركات القطاع الخاص، إذ كلما كانت الشركة متقيدة بقواعد مسك الدفاتر التجارية، فضلاً عن إتاحة جميع البيانات والمعلومات التي تتضمنها تلك الدفاتر للمساهمين او للمستثمرين الذين يتعاملون مع تلك الشركة، وبالخصوص فيما يتعلق برأس مال الشركة، وجميع المعلومات المالية التي تتضمنها دفاترها التجارية او سجلاتها فإن ذلك سوف يؤدي لمكافحة الفساد، إذ لا يستطيع في هذه الحالة المدير المفوض او اي شخص متنفذ او من اصحاب القرار في الشركة، من القيام بممارسات مشبوهة، تنطوي على الفساد المالي، لان القيام بتلك الاعمال سوف تكون واضحة ومعلومة من قبل الشركة، بسبب توفر جميع المعطيات المتعلقة بالشفافية، ولا يقتصر الامر على ذلك بل ان المستثمرين الذين يتعاملون مع تلك الشركات ايضاً عليهم الوقوف على حالات الفساد الذي يمارس بطرق غير مشروعة.

واخيراً كلما كانت الدفاتر التجارية منتظمة وتم مسكها بطرق اصولية، واعلنت للجميع الذين من حقهم الاطلاع عليها، عدا ما يتعلق بالأسرار الخاصة بتلك الشركات، التي يؤدي الاطلاع عليها الاضرار بالشركة، كانت هناك شفافية وكلما تحققت الشفافية كانت على الاغلب مانعاً من حدوث حالات الفساد.

الخاتمة.

من خلال استعراضنا لمحاور البحث حول موضوع قواعد مسك الدفاتر التجارية وصلتها بمكافحة الفساد، توصلنا الى جملة من النتائج والمقترحات نعرضها تباعاً.

أولاً/ النتائج.

1. بعد ان استعرضنا جملة من التعريفات للدفاتر التجارية خلصنا لوضع تعريف لتلك الدفاتر وهي "الوسيلة التي يقيد فيها التاجر معاملاته التجارية بطريقة تقليدية او الكترونية، بهدف تحديد مركزه المالي بشكل واضح وعلى اسس علمية سليمة".
2. توجد صلة كبيرة بين قواعد مسك الدفاتر التجارية ومكافحة الفساد في شركات القطاع الخاص، إذ كلما كانت الدفاتر التجارية منتظمة وفقاً للقواعد التي نص عليها القانون، كلما كانت مانعاً من تحقق الفساد، او الحد من حالاته.
3. على الرغم من ان مسك الدفاتر التجارية بطريقة منتظمة ووفقاً للقواعد التي نص عليها القانون، يعد عاملاً مهماً في مكافحة الفساد في شركات القطاع الخاص، ولكن ذلك لا يعد قرينة قاطعة على خلو تلك الدفاتر من عمليات الفساد، وانما قرينة قابلة لا ثبات العكس في بعض الحالات.
4. ان الرقابة على الشركات تعد من الوسائل المهمة التي تحد من الفساد المالي في الشركات، إذ ان الدور الرقابي يجعل الشركات والقائمين عليها تراعي قواعد اصول مسك الدفاتر التجارية.
5. تعد الشفافية والافصاح من الوسائل التي تحد من الفساد، إذا ما روعيت في مسك الدفاتر التجارية، بحيث تكون العمليات والبيانات المالية متاحة لجميع الاشخاص الذين يحق لهم الاطلاع عليها.

ثانياً / المقترحات.

1. نوصي المشرع العراقي بتعديل النصوص الخاصة بالرقابة على الشركات، بحيث تكون اكثر صرامة مما ينعكس ايجابياً على مكافحة الفساد المالي في تلك الشركات، وخاصة في حالات عدم مراعاة الشركة لأصول وقواعد مسك الدفاتر.
2. نقترح على المشرع العراقي بتعديل نص المادة "133" من قانون الشركات العراقي، وبالخصوص الشطر الثاني منها، والذي يتعلق بخضوع مراقب الحسابات في الرقابة للهيئة العامة لأنها من يعينه، وبالتالي قد لا يكون محايداً في القيام بواجباته على اتم وجه، مما يؤدي الى نقشي حالات الفساد المالي في تلك الشركات، باعتبار ان الرقابة على دفاتر الشركة وسجلاتها تعد من اهم الوسائل تمنع حدوث حالات الفساد.
3. نقترح على المشرع العراقي بأن يضمن قانون الشركات المعدل فصلاً خاصاً بالشفافية والافصاح عن البيانات والمعلومات التي تحتويها الدفاتر التجارية، وكيفية اناطة هذه المعلومات للمساهمين او المستثمرين او المتعاملين مع الشركة لأنه فعلاً سوف يسعى لمحاربة الفساد المالي فيها.

الهوامش.

- (1) الفيروز ابادي، مجد الدين محمد بن يعقوب، القاموس المحيط، اعداد وتقديم المرغلي، محمد عبد الرحمن، دار احياء التراث العربي، بيروت، ص366.
- (2) نصت المادة (12) من قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984 المعدل على " على التاجر الذي لا يقل رأس ماله عن "30000" ثلاثين الف دينار أن يمسك الدفاتر التي تستلزمها طبيعة تجارته واهميتها بطريقة تكفل بيان مركزه المالي وعليه في جميع الاحوال أن يمسك الدفترين الآتيين 1. دفتر اليومية 2. دفتر الاستاذ"
- (3) وكذلك المشرع المصري إذ بالنظر الى قانون التجارة المصري رقم 17 لسنة 1999 المعدل، وجدنا ان نص المادة (21) من ذلك القانون الزمت كل تاجر يبلغ رأس ماله حد معين بـمسك الدفاتر التجارية الالزامية، وهذا ان دل على شيء انما يدل على توافق القانونين في هذه المسألة.
- (4) د. باسم محمد صالح، القانون التجاري، بدون سنة طبع، مكتبة السنهوري، بغداد، ص145.
- (5) د. محمد السيد الفقي، القانون التجاري المصري، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، القاهرة، 2004، ص110.
- (6) د. فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري، ج1، ط1، دار الثقافة، عمان، 2006، ص126.
- (7) د. هاني دويدار، التنظيم القانوني للتجارة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2004، ص187.

- (8) ينظر: د. فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري، مصادر القانون التجاري، الأعمال التجارية، التاجر، المتجر، العقود التجارية، ط1، المجلد الأول، دار الثقافة للنشر، عمان، 1997، ص110.
- (9) د. محمود مختار أحمد بري، قانون المعاملات التجارية، ج1، الأعمال التجارية والتاجر - الأموال التجارية وفقاً لقانون التجارة المصري ذي الرقم 17 لسنة 1999، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص150.
- (10) ينظر نص المادة "468" والمادة "270" من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969.
- (11) د. فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري، مصدر سابق، ص110.
- (12) د. باسم محمد صالح، مصدر سابق ص217.
- (13) د. محمد السيد الفقي، مبادئ القانون التجاري، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2002، ص176.
- (14) د. فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري، ص112.
- (15) د. عزيز العكيلي، الوسيط في التشريعات التجارية، ط1، دار الثقافة، عمان، 2008، ص56.
- (16) د. أحمد محمد محرز، القانون التجاري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995، ص167.
- (17) أما موقف المشرع المصري من حجية الدفاتر التجارية في الإثبات فيبدو أنه ليس كما هو الحال في القانون العراقي، إذ جعل من البيانات الواردة في الدفاتر التجارية، حجة لأصحابها متى ما كان خصمه تاجراً وبشروط معينة منها، أن يكون النزاع متعلقاً بأعمالهم التجارية، وكذلك يجب أن تكون الدفاتر التي يتمسك بها التاجر مطابقة لأحكام القانون، وكذلك ممكن أن تكون حجة للغير سواء كان من تعامل مع الشركة تاجراً أم غيره، بعد أن يوجه القاضي اليمين المتممة إلى أحد الخصمين وهذا ما نصت عليه المادة "70" من قانون التجارة المصري لسنة 1999، والمادة "17" من قانون الإثبات المصري.
- (18) ينظر نص المادة "1/17" من قانون التجارة العراقي.
- (19) د. فوزي محمد سامي، مصادر القانون التجاري، مصدر سابق، ص116.
- (20) ينظر الشطر الأول من نص المادة "1/17" من قانون التجارة العراقي.
- (21) ينظر نص المادة "2/17" من قانون التجارة المصري.
- (22) نصت المادة "18" من قانون التجارة الاردني رقم 12 لسنة 1966، على أن "يجب ترقيم الدفاتر المذكورة والتأشير عليها وتوقيعها من مراقب السجل التجاري".
- (23) د. فوزي محمد سامي، مصادر القانون التجاري، مصدر سابق، ص117.
- (24) ينظر نص الفقرة الثالثة من المادة "17" من قانون التجارة العراقي.
- (25) ينظر نص المادة "4/17" من قانون التجارة العراقي. وكذلك المادة "3/17" من قانون التجارة المصري.
- (26) ينظر نص المادة "125" من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 المعدل بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقتة ذي الرقم "64" لسنة 2004.
- (27) د. عماد حبيب جهلول، النظام القانوني لحوكمة الشركات، ط1، منشورات زين الحقوقية، 2019، ص206.
- (28) ينظر: نص الفقرة الأولى من المادة "133" من قانون الشركات العراقي.
- (29) ينظر: د. لطيف جبر كومان، الشركات التجارية (دراسة قانونية مقارنة)، ط1، مكتبة السنهوري، 2015، ص245.
- (30) قد نصت على ذات المعنى الممتدة "2/10" من ضوابط حوكمة الشركات المساهمة العامة ومعايير الانضباط المؤسسي الاماراتية رقم 132، 2007.
- (31) ينظر نص المادة "136" في فقراتها (1، 2، 3، 4، 5) من قانون الشركات العراقي.
- (32) ينظر: نص المادة "137" من قانون الشركات العراقي.
- (33) ينظر: د. لطيف جبر كومان، مصدر سابق، ص245.
- (34) ينظر نص المادة "3/12" من اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد.
- (35) ينظر نص المادة "140-141" من قانون الشركات العراقي.
- (36) ينظر نص المادة "144" من قانون الشركات العراقي.
- (37) د. عصام منفي محمود، التزام الشركات بالشفافية والإفصاح، بحث منشور ضمن أعمال المؤتمر العلمي السنوي الثالث لكلية الحقوق جامعة بهنا، والذي كان يحمل العنوان "الجوانب القانونية والاقتصادية للاستثمار في مصر، 2006، ص7.
- (38) د. سلامة عبد الصانع امين علم الدين، الالتزام بالإفصاح والشفافية، كأحد معايير حوكمة الشركات، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، ص8.
- (39) د. عصام منفي محمود، مصدر سابق ص10.
- (40) نصت المادة "2/132" من قانون الشركات العراقي على أنه "في الشركات المساهمة والمحدودة والتضامنية، تعرض سجلات الشركة لاطلاع الاعضاء عليها خلال الايام العشرة السابقة لاجتماع الهيئة العامة
- (41) ينظر القسم الثالث المادة السادسة من قانون سوق العراق للأوراق المالية رقم 74 لسنة 2004. النافذ.

المصادر.

أولاً / المعاجم .

1. الفيروز ابادي، مجد الدين محمد بن يعقوب، القاموس المحيط، اعداد وتقديم المرغلي، محمد عبد الرحمن، دار إحياء التراث العربي، بيروت .

أولاً/ الكتب القانونية .

1. د. احمد محمد محرز، القانون التجاري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995.
2. د. باسم محمد صالح، القانون التجاري، بدون سنة طبع، مكتبة السنيهوري بغداد
3. د. سلامة عبد الصانع امين علم الدين، الالتزام بالفصاح والشفافية كأحد معايير حكومة الشركات، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999.
4. د. عزيز العكيلي، الوسيط في التشريعات التجارية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، 2008.
5. د. عصام حنفي محمود، التزام الشركات بالشفافية والافصاح، مصر ، 2006.
6. د. عماد حبيب جهلول، النظام القانوني لحكومة الشركات، ط1 منشورات زين الحقوقية، 2018.
7. د. فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري، ط1، دار الثقافة للنشر، عمان، 2006.
8. د. فوزي محمد سامي، مصادر القانون التجاري، الاعمال التجارية — التاجر — المتجر — العقود التجارية، ط1، دار الثقافة للنشر، ج1، 1997.
9. د. لطيف جبر كومان، الشركات التجارية، دراسة قانونية مقارنة، ط1، مكتبة السنيهوري، 2015.
10. د. محمد السيد الفقي، القانون التجاري المصري، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، القاهرة 2004
11. د. محمود مختار احمد بري، قانون المعاملات التجارية، ج1، الاعمال التجارية والتاجر — الاموال التجارية وفقاً لقانون التجارة رقم 17 لسنة 1999، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
12. د. هاني دويدار التنظيم القانوني للتجارة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2004.

ثانياً/ القوانين.

1. قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984.
2. قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 المعدل بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم 64 لسنة 2004.
3. قانون سوق العراق للأوراق المالية رقم 76 لسنة 2004 المعدل.
4. قانون التجارة المصري رقم 17 لسنة 1999.
5. قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1981.
6. قانون التجارة الاردني رقم 12 لسنة 1966.

ثالثاً/ الاتفاقيات الدولية.

1. اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد لسنة 2003.