

**قواعد مسك الدفاتر التجارية وصلتها بمكافحة الفساد  
(دراسة مقارنة)**

**The rules of Commercial Daily Records and Its  
Relation to Corruption Control**

الباحث

فريد حنين جاسم البهادلي

**Researcher:  
Fareed Haneen Jasim  
Al\_ Behadili**

**الملخص**

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، سواءً 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، وبالتالي تتحقق مسؤولية الشركة.

**Abstract**

The commercial records are of a great importance, through which the trader's activity can be identified and illustrating has financial position . Hence, commercial legislation specified rules of commercial daily records to everyone , who is in contact with such commercial trait, either to be a normal person or spiritual one. but all this must be accomplished according to certain rules that constitution identified. So, is there any relationship between these rules of commercial daily records and the corruption control in the private sector?

In case such relationship is available, another question is raised: If the private sector compaies are submitted and applied those rules of commercial daily records, does that mean that such companies have no financial corruption, or that trait of commitment is simple, the proof of reverse is possible, So the trait can be achieved accordingly.

#### المقدمة

من الواضح ان الدفاتر التجارية تقوم بدور بارز ومهم في ممارسة النشاط التجاري، إذ تعبر المحاسبة الدقيقة والامينة 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 سواءً اكان 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 ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقتة ذي الرقم ٦٤ لسنة ٢٠٠٤، وقانون سوق العراق للأوراق المالية النافذ لسنة ٢٠٠٤، فضلاً عن ذلك لم نجد يشير بصراحة الى الربط بين قواعد مسك التجارية ومكافحة الفساد، ولكن كانت هناك اشارات لا ترقى الى 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 الدفاتر اعمال الشركة التجارية من الفساد، ام ان تلك القرينة بسيطة وبالتالي تكون قابلة لا ثبات العكس، اي تستطيع الشركة ان تنهت عن المسؤولية بإثباتها التقيد بالقواعد الاصول التي نصت عليها التشريعات فيما يتعلق بدفاترها التجارية.

#### نطاق البحث:

يعد موضوع البحث قواعد مسك الدفاتر التجارية وصلتها بمكافحة الفساد من المواضيع المهمة والحيوية في الوقت الحاضر، لما يترتب عليه من اثار في الحياة العملية، وعليه سوف يتحدد نطاق بحثنا في نطاق 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 وكذلك قانون التجارة العراقي فضلاً عن قانون سوق العراق للأوراق المالية.

منهجية البحث:

ستتبع في ذلك البحث 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، تسهيلاً للمعاملات التجارية، فهي الزام على الاشخاص الطبيعيين والمعنويين على حداً سواء، ممن اكتسب منهم الصفة التجارية. كما ان القانون التجاري قد الزم 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 هامة تكون مرآة حقيقية امام من يتعامل مع تلك الشركات، ومن اجل الامام 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 الاتي.

الفرع الاول

الدفتر لغة: هو جريدة الحساب وهو مجموعة صحف المضمومة وجمعه دفاتر<sup>(١)</sup>، ويسمى ايضاً تفتراً- 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 حدّ معين بمسك الدفاتر التجارية<sup>(٢)</sup>، ونعتقد ان عدم ايراد تعريف للدفتر التجاري من قبل المشرع العراقي هو امرٌ حسن، لأنه ليس من واجب المشرع ايراد تعريف في نص القانون، وانما ترك ذلك للفقهاء<sup>(٣)</sup>.

اما على صعيد الفقه العربي فقد وردت للدفاتر التجارية عدة تعريفات، فقد عرفها البعض<sup>(٤)</sup>، بأنها الوسيلة الفعالة لتحقيق مبدأ تنظيم الحسابات والتوازن المالي ومن ثم سير عمل المشروع التجاري او التاجر على اسس علمية سليمة. وقد عرفها البعض الاخر<sup>(٥)</sup>، بأنها سجلات يقيد فيها التاجر عملياته التجارية: صادراته، وارداته، حقوقه والتزاماته.

كما عرفت ايضاً بأنها: بأنها تعبير كتابي عن عناصر المشروع التي يصعب اختزنها جميعاً في ذاكرة التاجر خاصة ان دورة رأس المال في النشاطين التجاري والخدمي سريعة<sup>(٦)</sup>. 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<sup>(٧)</sup>.

(١) الفيروز ابادي، مجد الدين محمد بن يعقوب، القاموس المحيط، اعداد وتقديم المرغلي، محمد عبد الرحمن، دار إحياء التراث العربي، بيروت، ص ٣٦٦.

(٢) ينظر نص المادة (١٢) من قانون التجارة العراقي رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ المعدل.

(٣) وكذلك المشرع المصري إذ بالنظر الى قانون التجارة المصري رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ المعدل، وجدنا ان نص المادة (٢١) من ذلك القانون الزمت كل تاجر يبلغ رأس ماله حد معين بمسك الدفاتر التجارية الالزامية، وهذا ان دل على شيء انما يدل على توافق القانونين في هذه المسألة.

(٤) د. باسم محمد صالح، القانون التجاري، بدون سنة طبع، مكتبة السنهوري، بغداد، ص ١٤٥.

(٥) د. محمد السيد الفقي، القانون التجاري المصري، ط ١، منشورات الحلبي الحقوقية، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ١١٠.

(٦) د. فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري، ج ١، ط ١، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٦، ص ١٢٦.

(٧) د. هاني دويدار، التنظيم القانوني للتجارة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠٠٤، ص ١٨٧.

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(١٩) من قانون التجارة العراقي والتي كان مفادها" يجوز للتاجر ان يستعاض عن الدفاتر المنصوص عليها في المادتين(١٤، ١٥) 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 نعرض على القواعد او الشروط التي يجب على الشركة مراعاتها عند مسك الدفاتر التجارية وذلك لأنه كلما روعيت الاصول والقواعد القانونية التي نص عليها المشرع في مسك الدفاتر التجارية كلما قلت او تلاشت حالات الفساد المالي الذي يمارس من 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 الاتية.

١. تعد الدفاتر التجارية مرآة حقيقية وصادقة للمشروع التجاري، حيث يستطيع التاجر سواءً اكان فرداً ام شركة، الرجوع اليها في اي وقت لبيان مركزه المالي، فتثبت ثقته بشخصه عند ادارته مشروعه التجاري، وتجنبه المخاطر والزلل، وتشفع له اذا كانت منتظمة عند مطالبته بالصلح الوافي من الافلاس، لان قيام الشركة بمسك دفاترها بطريقة منتظمة يدل بلا شك على حرصها وعدم اهمالها القيام بواجباتها

اثناء ممارستها للنشاط التجاري، كما تعد الدفاتر التجارية المنتظمة احدى الوسائل المهمة في دفع شبهة الافلاس بالتقصير او التدليس<sup>(٨)</sup>.

٢. 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 (الجزائي) لمبلغ الضريبة الذي يجب دفعه سنوياً<sup>(٩)</sup>، 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<sup>(١٠)</sup>، 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.

٣. 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<sup>(١١)</sup>.

ونظراً لكثرة النشاطات التجارية التي تقوم بها شركات القطاع الخاص مع الغير، قد تجعلها 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<sup>(١٢)</sup>، 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<sup>(١٣)</sup>، فقد تم الاعتراف بقوة الدفاتر في الاثبات، من خلال تقديمها

(٨) د. محمود مختار احمد بريري، قانون المعاملات التجارية، ج ١، الاعمال التجارية والتاجر- الاموال التجارية وفقاً لقانون التجارة المصري ذي الرقم ١٧ لسنة ١٩٩٩، ط ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ١٥٠.

(٩) د. فوزي محمد سامي، مصادر القانون التجاري، الاعمال التجارية، التاجر، المتجر، العقود التجارية، ط ١، دار الثقافة للنشر، ١٩٩٧، ص ١١٠.

(١٠) د. باسم محمد صالح، مصدر سابق ص ٢١٧.

(١١) د. محمد السيد الفقي، مبادئ القانون التجاري، ط ١، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ٢٠٠٢، ص ١٧٦.

(١٢) د. فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري، ص ١١٢.

(١٣) د. عزيز العكيلي، الوسيط في التشريعات التجارية، ط ١، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٨، ص ٥٦.

والاطلاع عليها والاعتداد بما ورد فيها اذا كانت دقيقة، الامر الذي تتضح 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 اهملت الشركة امسك الدفاتر على وجه منظم ودقيق، فأنها ستحرم من هذه الميزة، بل قد يؤدي هذا الاهمال الى الاضرار بها<sup>(١٤)</sup>.

وتجدر الاشارة الى ان موقف المشرع العراقي من حجية الدفاتر التجارية ليس مطلقاً، إذ لا تكون الدفاتر التجارية حجة لصاحبها 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 لصاحبه<sup>(١٥)</sup>.

وبما ان مستلزمات البحث تتطلب من ابداء الرأي، يبدو ان موقف المشرع العراقي جدير بالتأييد، من جعله تلك الحجية 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 سواءً 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، فإنه 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

(١٤) د. احمد محمد محرز، القانون التجاري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥، ص ١٦٧.

(١٥) اما موقف المشرع المصري من حجية الدفاتر التجارية في الاثبات فيبدو انه ليس كما هو الحال في القانون العراقي، إذ جعل من البيانات الواردة في الدفاتر التجارية، حجة لصاحبها متى ما كان خصمه تاجراً وبشروط معينة منها، ان يكون النزاع متعلقاً بأعمالهم التجارية، وكذلك يجب ان تكون الدفاتر التي يتمسك بها التاجر مطابقة لأحكام القانون، وكذلك يمكن ان تكون حجة للغير سواءً كان من تعامل مع الشركة تاجراً ام غيره، بعد ان يوجه القاضي اليمين المئمة الى احد الخصمين وهذا ما نصت عليه المادة "٧٠" من قانون التجارة المصري لسنة ١٩٩٩، والمادة "١٧" من قانون الاثبات المصري.

الفرع على تلك القواعد في التشريع العراقي والمصري وكذلك الاردني مع الاشارة الى بعض التشريعات المقارنة كلما دعت الحاجة الى ذلك وعلى النحو الاتي .

١. يجب ان تكون الدفاتر التجارية خالية من كل فراغ او شطب او محو او كتابة في الهوامش او بين السطور<sup>(١٦)</sup>، والغرض من ذلك هو مراعاة الدقة والوضوح في تدوين المعلومات وتفويت 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 التأريخ الذي يتم فيه اكتشاف الخطأ او السهو والنسيان<sup>(١٧)</sup>.

٢. يجب قبل استعمال دفتر اليومية الاصيلي ان ترقم صفحاته، وان يوقع على كل صفحة الكاتب العدل، وان يضع عليها ختم الدائرة بعد ان يذكر عدد صفحات الدفتر<sup>(١٨)</sup>، 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، فأنتها 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<sup>(١٩)</sup>، 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<sup>(٢٠)</sup>، 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<sup>(٢١)</sup> .

(١٦) ينظر نص المادة "١/١٧" من قانون التجارة العراقي .

(١٧) د. فوزي محمد سامي، مصادر القانون التجاري، مصدر سابق، ص ١١٦

(١٨) ينظر الشطر الاول من نص المادة "١/١٧" من قانون التجارة العراقي

(١٩) ينظر نص المادة "٢ / ١٧" من قانون التجارة المصري.

(٢٠) نصت المادة "١٨" من قانون التجارة الاردني رقم ١٢ لسنة ١٩٦٦، على ان " يجب ترقيم الدفاتر المذكورة والتأشير عليها وتوقيعها من مراقب السجل التجاري"

(٢١) د. فوزي محمد سامي، مصادر القانون التجاري، مصدر سابق، ص ١١٧ .



٣. 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<sup>(٢٢)</sup>. ويبدو ان بعض التشريعات لم تأخذ بهذا الاجراء كقانون التجارة الفرنسي والبناني والجزائري والسعودي

٤. واخيراً يجب على التاجر عند توقف نشاطه التجاري لأي سبب كان، او ورثته تقديم دفتر اليومية الاصيلي الى الكاتب العدل للتأشير عليه بذلك<sup>(٢٣)</sup>.

تلك هي القواعد والاصول التي نص عليها المشرع العراقي فيما يتعلق بمسك الدفاتر التجارية من التاجر سواءً كان شخصاً طبيعياً ام معنوياً، وتجدد 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، الا ان تلك الشركات، يمكن ان تكون وسطاً خصباً ينبثق منه الفساد، إذا ما خالفت القواعد والاصول المرعية لمسك تلك الدفاتر والتي اشرنا اليها سلفاً، والتي نص عليها القانون وحددها تحديداً دقيقاً، وحالات الفساد المالي كثيرة ومتنوعة في نطاق القطاع الخاص، منها الاختلاس، وكذلك استغلال اموال الشركة، وكذلك الغش، الذي يتمثل بتقديم ميزانية غير صحيحة تخفي سوء حالة الشركة، عندما تدقق بدفتر الاستاذ في نهاية السنة المالية، وفي الواقع ان حالات مكافحة الفساد التي ترتبط بمسك الدفاتر التجارية، هي الافصاح والشفافية، والرقابة على تلك الشركات، وعليه سوف نقسم هذا المطلب على فرعين نبين في الفرع الاول الرقابة على الشركات، اما الفرع الثاني فسوف نخصصه للشفافية والافصاح في الدفاتر التجارية كوسيلة لمكافحة الفساد، وعلى النحو الاتي:

(٢٢) ينظر نص الفقرة الثالثة من المادة "١٧" من قانون التجارة العراقي

(٢٣) ينظر نص المادة "١٧ / ٤" من قانون التجارة العراقي. وكذلك المادة "٣ / ١٧" من قانون التجارة المصري.

الفرع الاول

الرقابة على شركات القطاع الخاص

ان الرقابة بشكل عام تهدف الى ضمان تطبيق الشركة عقدها بموجب القانون<sup>(٢٤)</sup>، والغاية من ذلك تتمثل بحماية مصلحة الشركة والمتعاملين معها على حدٍ سواء، من خلال العمل الواضح والخضوع للحكم الموضوعي لقواعد القانون بهدف الوصول الى استقرار البيئة القانونية والتزام الشركة بتطبيق احكام القانون الذي يمثل المعيار الابرز في تحديد وجهة اموال المستثمرين، ومدى استعدادهم للتعامل مع شركات معينة، وعليه فقد صار الالتزام بتطبيق احكام القوانين المتعلقة بالنشاط الاقتصادي للشركة بما تحوي من ضمانات متنوعة عنصراً موضوعياً في بناء السمعة التجارية للشركة وتشكيل كيانها الائتماني، مما حملت التشريعات المنظمة للرقابة الداخلية على الشركات ان تجعل الالتزام بالقانون من الاهداف الاساسية لها<sup>(٢٥)</sup>.

وتعد الرقابة على الشركات المساهمة وسيلة فعالة لمكافحة الفساد فيما يتعلق بقواعد واصول مسك الدفاتر التجارية، والسجلات الاخرى، وبالتالي كلما كانت دفاتر الشركة منتظمة ومرتبة وفقاً لتلك القواعد، فان ذلك يعد قرينة على عدم وجود الفساد في تلك الشركة.

والرقابة في التشريع العراقي قد تكون مالية، واخرى ادارية، ويمارس مراقب الحسابات دور الرقابة في الشركات المساهمة ويبدو من خلال نص المادة "١٣٣" من قانون الشركات، أن تعيين مراقب الحسابات، يشمل جميع انواع الشركات، إذ جاء نص المادة اعلاه مصرحاً بان " تخضع حسابات الشركة المختلطة الى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية، ام حسابات الشركة الخاصة فتراقب وتدقق من قبل مراقب الحسابات المعين من قبل الهيئة العامة... " <sup>(٢٦)</sup>.

ويبدو من خلال نص قانون الشركات العراقي ان مراقب الحسابات يعين من قبل الهيئة العامة وبالتالي تستطيع ان تعزله كما انها هي التي تحدد مكافأته، والرقابة التي تمارس من قبل مراقب الحسابات تعد رقابة داخلية، وان الاصل في ممارسة هذه الرقابة يكون من قبل الهيئة العامة، لأنها اعلى سلطة رقابية

(٢٤) ينظر نص المادة "١٢٥" من قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقتة ذي الرقم "٦٤" لسنة ٢٠٠٤.

(٢٥) د. عماد حبيب جهلول، النظام القانوني لحكومة الشركات، ط١، منشورات زين الحقوقية، ٢٠١٩، ص٢٠٦.

(٢٦) راجع نص الفقرة الاولى من المادة "١٣٣" من قانون الشركات العراقي.

في الشركة، وبسبب عدم توافر الخبرة لدى الشركاء في الامور الحسابية والمالية يصار الى اناطة مهمة الرقابة بمراقب يحمل مؤهلات معينة قانوناً<sup>(٢٧)</sup>.

ولا يوجد نص في قانون الشركات العراقي يشير الى ضرورة توفر الكفاءة والخبرة في مراقب الحسابات، ولكن بالرجوع الى قانون المصارف العراقي رقم "٩٤" لسنة ٢٠٠٤، نجد ان نص المادة "٤٦" منه تنص على ان "يعين كل مصرف مراجعاً مستقلاً خارجياً للحسابات من ذوي المؤهلات والخبرة في مراجعة حسابات المصارف ويكون مقبولاً لدى البنك المركزي العراقي...".

وقد نصت المادة "١/٤٨" من قانون البنك المركزي العراقي على الكفاءة والخبرة، بقولها "ينبغي تدقيق الكشوفات المالية للبنك المركزي العراقي بما يتفق مع المعايير الاولية الخاصة بالتدقيق على الاقل مرة واحدة في السنة عن طريق مؤسسة التدقيق الخارجي ذات سمعة حسنة وذات تجربة معتمدة في تدقيق البنوك المركزية المالية الدولية الرئيسية"<sup>(٢٨)</sup>.

وقد نصت على اشتراط الكفاءة والخبرة في مراقب الحسابات المادة "٢/١" من القسم السابع من القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات... غير المقيدة في البورصة المصرية رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧، على انه "على مجلس الادارة بناءً على توصية لجنة المراجعة ترشيح مراقب الحسابات ممن تتوفر فيه الكفاءة والسمعة والخبرة الكافيين. ويجب ان 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 "١٣٦"<sup>(٢٩)</sup> 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.

(٢٧) د. لطيف جبر كومان، الشركات التجارية (دراسة قانونية مقارنة)، ط ١، مكتبة السنهوري، ٢٠١٥، ص ٢٤٥.

(٢٨) قد نصت على ذات المعنى المتدة "٢/١٠" من ضوابط حوكمة الشركات المساهمة العامة ومعايير الانضباط المؤسسي الاماراتية رقم ١٣٢، ٢٠٠٧.

(٢٩) ينظر نص المادة "١٣٦" في فقراتها (٥،٤،٣،٢،١) من قانون الشركات العراقي.

ثانياً: مدى تطبيق الشركة للأصول المحاسبية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية 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 المحاسبية 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 تعمد ومن خلال مديرتها 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 والوصولات التي دون المساس بالدفاتر الالزامية.

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 العليات 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 تراقب اعمالها، وتفرض الجزاءات القانونية في حالات الاختلال بالالتزامات القانونية المفروضة.

وقد رتب قانون الشركات العراقي مسؤولية مراقب الحسابات عن عدم صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلًا عن الشركة في مراجعة وتدقيق حساباتها<sup>(٣٠)</sup>.

وجدير بالذكر ان تعيين مراقب الحسابات من قبل الهيئة العامة قد تعرض للانتقاد من قبل البعض، تأسيسا 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 انحرافاتهما المالية<sup>(٣١)</sup>.

اما على الصعيد الدولي وفي اطار الاتفاقيات الدولية، عاجلت اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد مسألة قواعد مسك الدفاتر التجارية والسجلات الحاسبية، ودورها في مكافحة الفساد في شركات القطاع الخاص من خلال مراجعة الحسابات، اي عن طريق الرقابة على تلك الشركات وهذا يبدو جلياً من نص المادة "١٢" من الاتفاقية، إذ نصت على انه " 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 اي من الافعال المحرمة وفقاً لهذه الاتفاقية

١. انشاء حسابات خارج الدفاتر.

٢. اجراء معاملات دون تدوينها في الدفاتر ودون تبينها بصورة واقعية.

٣. تسجيل نفقات وهمية.

٤. قيد التزامات مالية دون تبين غرضها على الوجه الصحيح.

٥. استخدام مستندات زائفة.

٦. الاتلاف المتعمد لمستندات المحاسبة قبل الموعد الذي يفرضه القانون.<sup>(٣٢)</sup>

ويبدو من خلال نص الفقرة انها اشارت الى عبارة الكشف عن البيانات المالية، ومعايير المحاسبة ومراجعة الحسابات، إذ ان ذلك يشير الى الرقابة ودورها في تشخيص موطن الخلل في مراعاة قواعد مسك الدفاتر التجارية، خلال الدور الرقابي الذي يمارس على تلك الشركات.

وقد نصت المادة "١٤٠" من قانون الشركات العراقي على نوع اخر من الرقابة على الشركات وهي

الرقابة الادارية متمثلة بالتفتيش على الشركة من اشخاص من ذوي الاختصاص يختاره المسجل في حالة

(٣٠) ينظر نص المادة "١٣٧" من قانون الشركات العراقي.

(٣١) د. لطيف جبر كومان، مصدر سابق، ص ٢٤٥.

(٣٢) ينظر نص المادة "٣/١٢" من اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد.

وجود ادعاء مسبب بمخالفة الشركة لأحكام القانون او عقدها، او قرارات هيئاتها من احدى الجهات " الجهة القطاعية، او اعضاء في الشركة يملكون ما لا يقل عن ١٠%، من قيمة الاسهم او من قبل عضو في مجلس الادارة وفي حالات معينة وعند الضرورة يتم تعيين المفتش من قبل المسجل دون الطلب من اي جهة<sup>(٣٣)</sup>.

والزم القانون جميع المسؤولين في الشركة ان يمكنوا المفتش من الاطلاع على جميع الدفاتر التجارية والسندات والسجلات التي في حوزتهم او تحت تصرفهم، إذا استدعت الحاجة الى ذلك، وله ان يستجوب اي من منتسبي الشركة ، وفي الحقيقة ان اطلاع المفتش على دفاتر الشركة يرى مدى التزام الشركة بالقواعد والاصول التي نص عليها القانون في مسك تلك الدفاتر، وبعد ذلك يرفع تقريره الى المسجل<sup>(٣٤)</sup>.

وحتماً ان 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 اهمية كبيرة في الحياة التجارية، والشفافية والافصاح هما مبدأ واحد له شقين، الاول هو الشفافية والثاني الافصاح فهما وجهان لعملة واحدة. والمقصود بالشفافية قيام الشركات بتوفير البيانات والمعلومات والتقارير للمساهمين والمستثمرين والقائمين على سوق الاوراق المالية وفقاً لمركز مالي حقيقي يمكنهم من تحديد النشاط الحالي والمستقبلي للشركة او 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، اما الافصاح وكما ذكرنا اعلاه لا يختلف عن الشفافية ومكمل لها، إذ فوق ذلك يجب على الشركة ايصال البيانات والمعلومات الى المساهمين والمستثمرين والقائمين على سوق الاوراق المالية بالوسائل المختلفة التي تمكنهم من الاطلاع عليها<sup>(٣٥)</sup>.

(٣٣) ينظر نص المادة "١٤١-١٤٠" من قانون الشركات العراقي.

(٣٤) ينظر نص المادة "١٤٤" من قانون الشركات العراقي.

(٣٥) د. عصام منفي محمود، التزام الشركات بالشفافية والافصاح، بحث منشور ضمن اعمال المؤتمر العلمي السنوي الثالث لكلية الحقوق جامعة بجنه، والذي كان يحمل العنوان "الجوانب القانونية والاقتصادية للاستثمار في مصر، ٢٠٠٦، ص٧.

وفي الحقيقة لا نريد الاطالة في ايراد تعريفات فقهية الى مبدأ الشفافية، حتى لا يطول بنا الكلام وان ما يهمننا 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 اذا ما تم تمكين من لهم الحق بالاطلاع على ما تتضمنه الدفاتر التجارية من معلومات وبيانات استناداً الى مبدأ الشفافية في الامور 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<sup>(٣٦)</sup>.

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.<sup>(٣٧)</sup>

وقد نص المشرع العراقي على مبدأ الشفافية والافصاح في بعض النصوص القانونية منها ما نصت عليه المادة "١٣٢" من قانون الشركات العراقي، والتي الزمت الشركة بعرض سجلاتها على الاعضاء للاطلاع عليها خلال العشرة ايام السابقة لاجتماع الهيئة العامة وخلال مدة انعقاده<sup>(٣٨)</sup>.

وكذلك يتضمن قانون سوق الاوراق المالية العراقي النافذ نصوص خاصة بالشفافية والافصاح، إذ تضمن القسم الثالث، المادة "١٦" بفقراتها الثلاث والتي الزمت الشركات بما يلي

١. 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 "٥" و"١٢" من القانون النافذ.

(٣٦) د. سلامة عبد الصانع امين علم الدين، الالتزام بالافصاح والشفافية، كأحد معايير حوكمة الشركات، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ص٨.

(٣٧) د. عصام منفي محمود، مصدر سابق ص١٠.

(٣٨) ينظر نص المادة "٢/١٣٢" من قانون الشركات العراقي.

٢. اصدرت تعليمات تعالج موضوع الافصاح بشكل مفصل وخضوعها لرقابة هيئة الاوراق المالية العراقية وذلك بموجب التعليمات رقم ٩ لسنة ٢٠٠٩، والمعدلة في سنة ٢٠١٠، والمتعلقة بإفصاح شركات الوساطة عن كل البيانات المتعلقة بها حصراً من تقرير سنوي يتضمن الميزانية والارباح وتقرير الادارة والاحداث الجوهرية التي تعرضت لها شركات الوساطة وغيره.

٣. كما صدرت ايضاً تعليمات الافصاح للشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية، رقم ٨ لسنة ٢٠١٠، والتي ألزمت الشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية بتزويد الهيئة، والمقصود هيئة السوق بالتقرير السنوي خلال مدة لا تتجاوز "١٥٠" يوم من انتهاء سنتها المالية وتنشرها بوسائل الاعلام المتاحة...<sup>(٣٩)</sup>.

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 اتاحة 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 ونم 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 مانعاً من حدوث حالات الفساد.

#### الخاتمة

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

اولاً: النتائج:

<sup>(٣٩)</sup> ينظر القسم الثالث المادة السادسة من قانون سوق العراق للأوراق المالية رقم ٧٤ لسنة ٢٠٠٤. النافذ.



١. 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".
  ٢. 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.
  ٣. على الرغم من ان مسك الدفاتر التجارية بطريقة منظمة 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.
  ٤. 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 واصول مسك الدفاتر التجارية.
  ٥. 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:

١. 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 عد مراعاة الشركة لأصول وقواعد مسك الدفاتر.
٢. نقترح على المشرع العراقي بتعديل نص المادة "١٣٣" 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 تفشي حالات الفساد المالي في تلك الشركات، باعتبار ان الرقابة على دفاتر الشركة وسجلاتها تعد من اهم الوسائل تمنع حدوث حالات الفساد.
٣. 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.

مصادر البحث

أولاً: المعاجم :

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

أولاً: الكتب القانونية :

١. د. احمد محمد محرز، القانون التجاري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥ .  
٢. د. باسم محمد صالح، القانون التجاري، بدون سنة طبع، مكتبة السنهوري بغداد  
٣. د. سلامة عبد الصانع امين علم الدين، الالتزام بالفصاح والشفافية كأحد معايير حكومة الشركات، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩ .  
٤. د. عزيز العكيلي، الوسيط في التشريعات التجارية، ط١، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، ٢٠٠٨ .  
٥. د. عصام حنفي محمود، التزام الشركات بالشفافية والافصاح، مصر ، ٢٠٠٦ .  
٦. د. عماد حبيب جهلول، النظام القانوني لحكومة الشركات، ط١ منشورات زين الحقوقية، ٢٠١٨ .  
٧. د. فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري، ط١، دار الثقافة للنشر، عمان، ٢٠٠٦ .  
٨. د. فوزي محمد سامي، مصادر القانون التجاري، الاعمال التجارية- التاجر- المتجر- العقود التجارية، ط١، دار الثقافة للنشر، ج١، ١٩٩٧ .  
٩. د. لطيف جبر كومان، الشركات التجارية، دراسة قانونية مقارنة، ط١، مكتبة السنهوري، ٢٠١٥ .  
١٠. د. محمد السيد الفقهي، القانون التجاري المصري، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، القاهرة ٢٠٠٤ .  
١١. د. محمود مختار احمد بري، قانون المعاملات التجارية، ج١، الاعمال التجارية والتاجر- الاموال التجارية وفقاً لقانون التجارة رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠ .  
١٢. د. هاني دويدار التنظيم القانوني للتجارة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠٠٤ .

ثانياً: القوانين:

١. قانون التجارة العراقي رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ .  
٢. قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٦٤ لسنة ٢٠٠٤ .  
٣. قانون سوق العراق للأوراق المالية رقم ٧٦ لسنة ٢٠٠٤ المعدل .  
٤. قانون التجارة المصري رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ .  
٥. قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .  
٦. قانون التجارة الاردني رقم ١٢ لسنة ١٩٦٦ .

ثالثاً: الاتفاقيات الدولية:

١. اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد لسنة ٢٠٠٣ .