



YAKIN DOĐU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĐİTİM ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUKU / ANABİLİM DALI

TİCARİ DEFTERLERDEKİ GİRİŞLERİN YASAL DEĐERİ

SHLAIR TAWFEEQ AZEEZ

Yüksek Lisans Tezi

LEFKOĐA
2021



جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية الحقوق / قسم القانون الخاص

القيمة القانونية للقيود الواردة في الدفاتر التجارية

شليير توفيق عزيز

رسالة ماجستير

TİCARİ DEFTERLERDEKİ GİRİŞLERİN YASAL DEĞERİ

SHLAIR TAWFEEQ AZEEZ

YAKIN DOĞU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUKU / ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

DANIŞMAN

YRD.DOÇ.DR. YOUSİF MOSTAFA RASUL

NICOSIA
2021

القيمة القانونية للقيود الواردة في الدفاتر التجارية

شليز توفيق عزيز

جامعة الشرق الأدنى
الدراسات العليا في العلوم الاجتماعية
كلية الحقوق / قسم القانون الخاص

رسالة ماجستير

بإشراف

الأستاذ المساعد الدكتور يوسف مصطفى رسول

نيقوسيا
2021

KABUL VE ONAY

Shlair Tawfeeq Azeez tarafından hazırlanan "Ticari defterlerdeki girişlerin yasal değeri" başlıklı bu çalışma, 07/ 02 /2021 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Sanatta Yeterlik Tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ

.....
Yrd.Doç.Dr. Yousif Mostafa Rasul (Danışman)
Yakın Doğu Üniversitesi
Hukuk Fakültesi, Özel Hukuk Bölümü

.....
Prof .Dr. Weadi Sulaiman Ali (Başkan)
Yakın Doğu Üniversitesi
Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuk Bölümü

.....
Dr. Mahmoud AL-Mohammad AL-KHUDR
Yakın Doğu Üniversitesi
Hukuk Fakültesi, Özel Hukuk Bölümü

.....
Prof. Dr. K. Hüsnü Can Başer
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Müdürü

قرار لجنة المناقشة

نحن كأعضاء لجنة مناقشة طالب الماجستير شلير توفيق عزيز في رسالته الموسومة بـ " القيمة القانونية للقيود الواردة في الدفاتر التجارية " نشهد بأننا اطلعنا على الرسالة وناقشنا الطالب في محتوياتها بتاريخ 2021/02/07، ونشهد بأنها جديرة لنيل درجة الماجستير.

أعضاء لجنة المناقشة

.....
الاستاذ المساعد الدكتور يوسف مصطفى رسول (المشرف)
جامعة الشرق الادنى
كلية الحقوق، قسم القانون الخاص

.....
الاستاذ الدكتور وعدي سليمان علي (رئيس لجنة المناقشة)
جامعة الشرق الادنى
كلية الحقوق، قسم القانون العام

.....
الدكتور محمود محمد الخضر
جامعة الشرق الادنى
كلية الحقوق، قسم القانون الخاص

.....
الاستاذ الدكتور ك. حسنو جان باشير
معهد الدراسات العليا
المدير

BİLDİRİM

Ben SHLAIR TAWFEEQ AZEEZ olarak beyan ederim ki **Ticari defterlerdeki girişlerin yasal değeri**, başlıklı tezi 'Yrd.Doç.Dr. Yousif Mostafa Rasul' nin denetimi ve danışmanlığında hazırladığımı, tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya Sosyal Bilimler Enstitüsünün tez yazım kurallarına bağlı kalarak yaptığımı taahhüt ederim. Tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının Yakın Doğu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Bu Tez benim kendi çalışmamdır. Bu tezde yer alan tüm iddia, fikir, yorum, öneri ve çevirilerin sorumluluğu yazar olarak bana aittir.

Bağlı olduğum Sosyal Bilimler Enstitüsü hiçbir koşul veya şart altında, tezin içeriğini ve bilimsel sorumluluğunu taşımamaktadır. Yapılan ve yayınlanan çalışmaların tüm sorumlulukları yazar olarak bana aittir.

- Tezimin tüm içeriğine heryerden erişilebilir.
- Tezimin içeriğine Sadece Yakın Doğu Üniversitesinde erişilebilir.
- Tezimin içeriğine iki yıl boyunca hiçkimse tarafından erişilemez, eğer bu sürenin sonunda sürenin uzatılmasını talep etmezsem, sürenin sonunda tezimin tüm içeriğine heryerden erişilebilir.

Tarih : 07/02/2021

İmza :

Adı ve Soyadı: SHLAIR TAWFEEQ AZEEZ

الاعلان

أنا شلير توفيق عزيز، أعلن بأن رسالتي الماجستير بعنوان القيمة القانونية للقيود الواردة في الدفاتر التجارية، كانت تحت إشراف وتوجيهات الاستاذ المساعد الدكتور يوسف مصطفى رسول، ولقد أعدتها بنفسى تماماً، وكل اقتباس كان مقيداً بموجب الالتزامات والقواعد المتبعة في كتابة الرسالة في معهد العلوم الاجتماعية. أؤكد بأننى أسمح بوجود النسخ الورقية والإلكترونية لرسالتي في محفوظات معهد العلوم الاجتماعية بجامعة الشرق الأدنى. هذه الرسالة هي من عملي الخاص، وأتحمل مسؤولية كل الادعاءات والأفكار والتعليقات والاقتراحات والنصوص المترجمة في هذه الرسالة هي مسؤولية المؤلف. معهد العلوم الاجتماعية الذي أنتمى إليه ليس له أي تبعية أو مسؤولية علمية تحت أي ظرف من الظروف، جميع مسؤوليات المصنفات المنشورة المنشورة تخصني كمؤلف.

- المحتوى الكامل لرسالتي يمكن الوصول اليها من أي مكان.
- رسالتي يمكن الوصول اليها فقط من جامعة الشرق الأدنى.
- لا يمكن أن تكون رسالتي قابلة للوصول اليها لمدة عامين (2). إذا لم أتقدم بطلب للحصول على الامتداد في نهاية هذه الفترة، فسيكون المحتوى الكامل لرسالتي مسموح الوصول اليها من أي مكان.

تاريخ: 2021/02/07

التوقيع:

الاسم واللقب: شلير توفيق عزيز

TEŐEKKÜR

Başlangıçta, danışman profesöre (**Yrd.Doç.Dr. Yousif Mostafa Rasul**) tezin denetimini kabul etme ve değerli bilimsel gözlemleri ve görüşleri aracılığıyla yardım ve yardım sağlama tercihinden dolayı teşekkür ve şükranlarımı sunabilirim. Mesajın istenen biçimde üretilmesinde bilimsel rehberliğin büyük etkisi oldu.

Değerli hocalarımızın başkanlığındaki bu akademik aşamayı tamamlarken yanımda olan herkese manevi destek ve cesaretlerinin devamlılık ve başarı üzerinde etkisi olduğu için içten teşekkürlerimi sunuyorum. Bilimsel kaynakların elde edilmesinde bana yardımcı olanlara, özellikle çeşitli üniversitelerdeki kütüphane çalışanlarına en içten teşekkür ve takdirlerimi sunuyorum.

شكر وتقدير

في البداية لا يسعني الا ان اتقدم بالشكر والعرفان الى الاستاذ المشرف (الاستاذ المساعد الدكتور يوسف مصطفى رسول) لتفضله بقبول الاشراف على الرسالة وتقديم العون والمساعدة من خلال ملاحظاته وآرائه العلمية القيمة، فكانت لتوجيهاته العلمية أثر كبير في اخراج الرسالة بالشكل المطلوب.

كما اتقدم بالشكر الجزيل الى كافة الذين وقفوا الى جانبي في إتمام هذه المرحلة الأكاديمية، وعلى رأسهم الاساتذة الافاضل، فكان لدعمهم المعنوي وتشجيعهم أثر في الاستمرار والتوفيق. كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى اللذين ساعدوني في الحصول على المصادر العلمية وخاصة موظفي المكتبات في مختلف الجامعات.

ÖZ

TİCARİ DEFTERLERDEKİ GİRİŞLERİN YASAL DEĞERİ

Ticari defter tutma, tacire yüklenen yasal görevlerden biridir ve yasa koyucu, ticari işin uygulanması ve organizasyonu ile ilgili birçok hedefe ulaşmak için tüccara bu görevi yüklemeyi amaçlamakla birlikte, mali durumunu tespit etme imkanına sahiptir. tüccar mali yılın sonunda ve keyfi olarak vergi uygulamaktan kaçınarak. Buna göre, tüccarların tüccarın tanımını elde etmeleri nedeniyle özel bir yasal yükümlülüğü vardır, çünkü bu açıklama bu tüccarlara haklar verir ve onlara başka herhangi bir işi yapanlara yüklenmeyen özel yükümlülükler getirir.

Bu çalışmada, ticaret kitaplarının konusu, ticaret kanununda belirtilenlere göre içerik ve kurallarının açıklanması, ayrıca bir tüccarın tutması gereken en önemli kitap türlerini ve bunların hukuk kurallarını açıklamak açısından ele alınmıştır. Ticari kitaplarda bahsedilen kısıtlamalar, mahkeme ticari kitapların tamamının incelenmek üzere sunulmasını talep edebileceğinden, tacirler arasında veya tacirler ile diğerleri arasında ortaya çıkan ihtilafların çözümünde yargı tarafından bunlara güvenilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. kısmen anlaşmazlığı çözmek amacıyla koşullara göre.

Anahtar kelimeler: iş kitapları, bayi, rehber, işletme, mali durum, defter, günlük defter.

ABSTRACT

THE LEGAL VALUE OF THE ENTRIES IN THE COMMERCIAL BOOKS

Commercial bookkeeping is one of the legal duties imposed on the merchant, and the legislator intended to impose this duty on the merchant to achieve many goals related to the practice and organization of commercial work, in addition to the possibility of identifying the financial position of the trader at the end of the fiscal year and avoiding arbitrarily imposing taxes. Accordingly, merchants have a special legal obligation because they have acquired the description of the trader, because this description gives these traders rights and imposes special obligations on them that are not imposed on others who do any other work.

This study has dealt with the subject of commercial books in terms of explaining their content and rules according to what is stated in the Trade Law, in addition to explaining the most important types of books that the merchant must keep and the legal rules related to it. The restrictions mentioned in the commercial books are of great importance in terms of reliance on them by the judiciary to settle disputes arising between the merchants themselves or between the merchants and others, as the court may request the submission of the commercial books for review in whole or in part according to the circumstances for the purpose of resolving the dispute.

Key words: business books, dealer, directory, business, financial position, ledger, daily book.

الملخص

القيمة القانونية للقيود الواردة في الدفاتر التجارية

يعد مسك الدفاتر التجارية من الواجبات القانونية المفروضة على التاجر، وقد قصد المشرع بفرض هذا الواجب على التاجر تحقيق العديد من الغايات التي تتصل بممارسة العمل التجاري وتنظيمها علاوة على امكانية الوقوف على الوضع المالي للتاجر في نهاية السنة المالية وتجنب فرض الضرائب بصورة اعتباطية. وعلى ذلك فإن التاجر يقع على عاتقهم التزام قانوني خاص نظرا لاكتسابهم وصف التاجر، وذلك لأن هذا الوصف يكسب هؤلاء التجار حقوقا ويفرض عليهم التزامات خاصة لا تفرض على غيرهم من القائمين بأى عمل آخر

وقد تناولت هذه الدراسة موضوع الدفاتر التجارية من حيث بيان مضمونها وقواعدها حسب ما ورد في قانون التجارة، اضافة الى بيان أهم انواع الدفاتر التي يجب على التاجر مسكها والقواعد القانونية الخاصة به. والقيود الواردة في الدفاتر التجارية تحظى بأهمية كبيرة من حيث الاعتماد عليها من قبل القضاء لحسم النزاعات الناشئة بين التجار أنفسهم أو بين التجار والغير، حيث ان تجوز للمحكمة ان تطلب تقديم الدفاتر التجارية للإطلاع عليها اطلاقاً كلياً أو جزئياً حسب الأحوال لغرض حسم النزاع.

الكلمات المفتاحية: الدفاتر التجارية، التاجر، الدليل، العمل التجاري، المركز المالي، دفتر الاستاذ، دفتر اليومي .

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	
BİLDİRİM	
TEŞEKKÜR	iii
ÖZ	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1	4
İş kitaplarının doğası.....	4
1.1: İş kitabı konsepti.....	5
1.1.1: İş kitaplarının tanımı	5
1.1.2: İş defteri işleri.....	6
1.2: İş kitaplarının tarihsel gelişimi	8
1.2.1: Ticari kitapların gelişiminin kısa bir tarihi	8
1.2.2: Antik çağda ticari kitapların gelişimi	9
1.2.3: Ticari kitapların gelişmesinde İslam öncesi ve sonrası Araçların rolü	10
1.2.4: Orta Çağ'da ticari kitapların gelişimi	11
1.2.5: Modern çağda iş kitaplarının evrimi	11
1.3: İş kitaplarının önemi	12
1.4: Ticari defter tutma kuralları	14
1.5: Mali yolsuzlukla mücadelede ticari kitapların rolü.....	15
1.5.1: Özel sektör şirketlerinin gözetimi	16
1.5.2: Ticari defterlerin denetçiye bildirilmesi.....	17
BÖLÜM 2	21
Muhasebe için genel hükümler	21
2.1: Zorunlu işletme muhasebesi Irak gelir vergisi kanunu	21
2.2: İşletme muhasebe sisteminde zorunlu işletme muhasebesi	22
2.3: İş kitap türleri	23
2.3.1: Ticari defter tutma sisteminde yer alan ticari defterler.....	23

2.3.1.1: Genel dergi	23
2.3.1.2: Genel muhasebe	24
2.3.1.3: depo defterleri.....	24
2.3.1.4: Yazışma ve evrak cüzdanları	25
2.3.1.5: İş kitapları için yedek kartlar	25
2.3.2: Ticaret hukukunda ticari kitap türleri	26
2.3.2.1: Zorunlu not defterleri	26
2.3.2.2: İsteğe bağlı not defterleri.....	28
2.4: Ticari defter tutma kuralları	29
2.4.1: Ticari defterlerin düzenliliği için gerekli resmi kurallar	29
2.4.2: Ticari defterlerin düzenliliği için gerekli objektif kurallar.....	34
BÖLÜM 3	42
Otantik iş kitapları	42
3.1: Tüccar için otantik zorunlu ticari kitaplar	42
3.2: Tüccarla ilgili otantik zorunlu ticari kitaplar	43
3.3: Mukayeseli kanunlarda ticari defterlerin sahiplerinin yararına protesto edilmesi.....	44
3.3.1: Ticari defterleri sahibinin menfaati için tüccar rakibine karşı protesto etmek.....	44
3.3.2: Ticari defterleri tacir dışındaki rakibine karşı sahibinin menfaati için protesto etmek	47
3.3.3: Irak hukukunda ticari kitapların sahibinin yararına protesto edilmesi.....	49
3.4: Ticari defterin mahkemeye sunulması	51
3.4.1: Ticari kitaplar için başvuru koşulları	51
3.4.2: Ticari kitap gönderme talebinin kapsamı	52
3.4.3: Tüccarın ticari defterleri vermeyi reddetmesi.....	53
SON	55
KAYNAKÇA	57
İNTİHAL RAPORU	64
BİLİMSEL ARAŞTIRMA ETİK KURULU	65

قائمة المحتويات

.....	قرار لجنة المناقشة
.....	الإعلان
ج.....	شكر وتقدير
د.....	الملخص
ه.....	قائمة المحتويات
1.....	المقدمة
4.....	الفصل الأول
4.....	ماهية الدفاتر التجارية
5.....	1-1: مفهوم الدفاتر التجارية
5.....	1-1-1: تعريف الدفاتر التجارية
6.....	2-1-1: وظائف الدفاتر التجارية
8.....	2-1: التطور التاريخي للدفاتر التجارية
8.....	1-2-1: نبذة تاريخية عن تطور الدفاتر التجارية
9.....	2-2-1: تطور الدفاتر التجارية في العصور القديمة
10.....	3-2-1: دور العرب قبل الإسلام وبعده في تطور الدفاتر التجارية
11.....	4-2-1: تطور الدفاتر التجارية في العصور الوسطى
11.....	5-2-1: تطور الدفاتر التجارية في العصر الحديث
12.....	3-1: أهمية الدفاتر التجارية
14.....	4-1: قواعد مسك الدفاتر التجارية
15.....	5-1: دور الدفاتر التجارية في مكافحة الفساد المالي

16.....1-5-1: الرقابة على شركات القطاع الخاص

17.....2-5-1: اطلاع مراقب الحسابات على الدفاتر التجارية

21.....الفصل الثاني

21.....الأحكام العامة لمسك الدفاتر التجارية

21.....1-2: الزامية مسك الدفاتر التجارية قانون ضريبة الدخل العراقي

22.....2-2: الزامية مسك الدفاتر التجارية في نظام مسك الدفاتر التجارية

23.....3-2: أنواع الدفاتر التجارية

23.....1-3-2: الدفاتر التجارية الواردة في نظام مسك الدفاتر التجارية

23.....1-1-3-2: دفتر اليومية العام

24.....2-1-3-2: دفتر الأستاذ العام

24.....3-1-3-2: الدفاتر المخزنية

25.....4-1-3-2: محافظ المراسلات والمستندات

25.....5-1-3-2: البطاقات البديلة عن الدفاتر التجارية

26.....2-3-2: أنواع الدفاتر التجارية في قانون التجارة

26.....1-2-3-2: الدفاتر الإلزامية

28.....2-2-3-2: الدفاتر الاختيارية

29.....4-2: قواعد مسك الدفاتر التجارية

29.....1-4-2: القواعد الشكلية اللازمة لانتظام الدفاتر التجارية

34.....2-4-2: القواعد الموضوعية اللازمة لانتظام الدفاتر التجارية

42.....الفصل الثالث

42.....حجية الدفاتر التجارية

- 42.....1-3: حجية الدفاتر التجارية الالزامية بالنسبة للتاجر
- 43.....2-3: حجية الدفاتر التجارية الالزامية على التاجر
- 44.....3-3: الاحتجاج بالدفاتر التجارية لمصلحة صاحبها في القوانين المقارنة:
- 44.....1-3-3: الاحتجاج بالدفاتر التجارية لمصلحة صاحبها في مواجهة خصمه التاجر:
- 47.....2-3-3: الاحتجاج بالدفاتر التجارية لمصلحة صاحبها في مواجهة خصمه غير التاجر:
- 49.....3-3-3: الاحتجاج بالدفاتر التجارية لمصلحة صاحبها في القانون العراقي
- 51.....4-3: تقديم الدفاتر التجاري الى المحكمة
- 51.....1-4-3: ضوابط طلب تقديم الدفاتر التجارية
- 52.....2-4-3: نطاق طلب تقديم الدفاتر التجارية
- 53.....3-4-3: امتناع التاجر عن تقديم الدفاتر التجارية
- 55.....الخاتمة
- 57.....المصادر
- 64.....تقرير الاستيلاء
- 65.....لجنة اخلاقيات البحث العلمي

المقدمة

بعد ان يكتسب الشخص الطبيعي صفة التاجر يترتب عليه نتيجة ذلك القيام بالتزامات نص عليها القانون من اجل تنظيم الحرفة التجارية خاصة بعد تطور الحياة الاقتصادية. وإذا نظرنا إلى تلك الالتزامات التي تقع على عاتق التجار لوجدنا أنه فيما يتعلق بمهنتهم فإنهم يتحملون الالتزام بحمل دفاتر تجارية يوضح فيها النشاط الذي يقومون به وتبين مركزهم المالي بدقة وتساعد في تقدير قيمة الضرائب المفروضة عليهم تقديراً صحيحاً، كما فرض المشرع على عاتق التجار التزامهم بالقيود في السجل التجاري الذي يقع بدائرتهم محل النشاط التجاري الذي يقومون به، وقد رتب المشرع جزاءات عديدة على التجار الذين لا يقومون بالقيود في هذا السجل.

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.

وترجع نشأة وظهور الدفاتر في الحياة التجارية إلى أنه من البديهي ألا يظل التاجر محتفظاً في ذاكرته بجميع عناصر النشاط التجاري الذي يقوم به، لذلك كان التفكير في ضرورة التعبير الكتابي عن مختلف هذه العناصر، خاصة مع تطور الحياة التجارية وتداخل الأنشطة التجارية، ومن هنا ظهرت أهمية الدفاتر التجارية التي يمسك بها التاجر.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تتناول موضوع الدفاتر التجارية وما تحتوي عليها من القيود التي تمثل وسيلة لإثبات المعاملات التجارية التي قامت بها التاجر، فبعد أن يكتسب الشخص الطبيعي أو المعنوي صفة التاجر، يترتب عليه نتيجة لذلك القيام بالتزامات نص عليها القانون من أجل تنظيم الحرفة التجارية خاصة بعد تطور الحياة الاقتصادية، تحقيقاً لأغراض شتى، فعليه أن يمسك دفاتر تجارية من أجل تنظيم الحرفة التجارية تنظيمياً داخلياً دقيقاً لضمان سير المشروع التجاري على أسس سليمة، لتكون كوسيلة إشهار قانونية تهدف إلى إطلاع الغير على المركز القانوني للتاجر ومختلف عناصر مشروعه التجاري، وذلك من أجل خلق الجو الملائم لنجاح التجارة وازدهارها.

فالدفاتر التجارية لها أهمية كبيرة من حيث الاتبات في المعاملات التجارية متى كانت منتظمة ومرتبطة وتصلح كوسيلة في المنازعات التي تحصل بين التجار فهي تعد كوسيلة للمحاسبة وتحقيق لأغراض شتى منها تعد كقاعدة أساسية لجميع العمليات الاقتصادية والإحصائية وتبين المحاسبة والأرباح الصافية ومعلومات دقيقة

تستند إليها مصلحة الضرائب. عند اكتساب الشخص صفة التاجر يصبح في مركز قانوني يميزه عن غيره من الأشخاص، وبالنتيجة يحمله القانون التزامات رئيسية، تهدف بمجملها لتنظيم حرفته التجارية، يفرض عليه المشرع أن يكون مقيدا في السجل التجاري، وأن يتخذ عنوانا تجاريا، وأن يمتنع عن المنافسة غير المشروعه، كما تحدها القوانين والأنظمة المعمول بها، كما يفرض المشرع بوجه خاص على التاجر الالتزام بمسك الدفاتر التجارية لما لها من أهمية للتاجر ودائنيه على حد سواء، ولدورها أيضا في استقرار أعمال التجارة.

اشكالية الدراسة

تعتبر الدفاتر التجارية الوسيلة القانونية والعملية التي يسترشد بها التاجر للقيام بأعماله التجارية والوقوف على حقوقه وعلى حقوق الدائنين والمدينين، كما تشكل حماية للتاجر في حالة وقوعه في الإفلاس. كما أوجب القانون على التاجر تنظيم الدفاتر التجارية الإجبارية بحسب التاريخ وبلا بياض ولا فرارغ ولا نقل إلى الهامش ولا محو ولا تحشية بين السطور، ويجب أن تكون هذه الدفاتر مرقمة، ومؤشر عليها ومختومة الصفحات من قبل كاتب العدل، وبعد ختمها يجب على التاجر أن يحفظ هذه الدفاتر خلال المدة التي حددها. تتلخص مشكلة الموضوع محل البحث بالنقص التشريعي الذي يشوب النصوص المنظمة للدفاتر التجارية، إذ إن 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. كما وان الدراسة تبحث في مدى امكانية الاخذ بالقيود الواردة في هذه الدفاتر من قبل القضاء كوسيلة للإثبات، ومدى اعتبار ما ورد في هذه الدفاتر من حجة سواء على التاجر أو الغير.

أهداف الدراسة

تتمثل اهداف هذه الدراسة في بيان الاحكام العامة لمسك الدفاتر التجارية كالإلتزام قانوني على عاتق التاجر سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، كما من خلال ذلك تهدف الدراسة التطرق الى طبيعة القيود الواردة في الدفاتر التجارية وبيان قيمتها القانونية من حيث الاثبات عندما يكون هناك نزاع قائم بين التاجر أنفسهم أو بين تاجر و الغير الذي يتعامل مع التاجر.

كما وتهدف الدراسة الى بيان أهم أنواع الدفاتر التجارية التي يمكن للتاجر أن تمسكها بغية تدوين معاملاتها التجارية المرتبطة بنشاطه التجاري، والضوابط او الاحكام القانونية المتعلقة بتنظيم هذه الدفاتر علاوة على المدة بيان الزمنية الزمنية القانونية التي ينبغي الاحتفاظ بها من قبل التاجر.

وعلى العموم تهدف الدراسة الى الايجابية على الاسئلة التالية بشأن مسك الدفاتر التجارية من قبل التاجر:

1- ما المقصود بالدفاتر التجارية وما أهميتها وما أنواعها، وما هو موقف قانون التجارة بشأن الدفاتر التجارية.

2- ماهو التنظيم القانوني للدفاتر التجارية؟ وهل ثمة قواعد شكلية بشأن الدفاتر التجارية؟ وما هو الاثر المترتب على تخلف هذه القواعد بالنسبة للتاجر؟

3- هل بإمكان القضاء الاعتماد على الدفاتر التجارية العائدة للتاجر في حسم الدعاوى أو النزاع المطروح أمامها كأدلة لإثبات موضوع الدعوى؟ وما القيمة القانونية للبيانات والقيود الواردة في الدفاتر التجارية، فهل بإمكان التاجر التمسك بما وردت في هذه الدفاتر من القيود كحجة على الغير، وبالمقابل هل بإمكان الغير التمسك بها في مواجهة التاجر؟

منهجية الدراسة

بغية بيان أوجه معالم الموضوع المنصب عليه الدراسة والتطرق الى الجزئيات المتعلقة بها فقد عمدنا الى اعمال المنهج التحليلي، ومن خلاله نتطرق بالتحليل الى جوهر موضوع الدراسة في ضوء النصوص القانونية ذات العلاقة، ولما كانت طبيعة الموضوع تتسم بالعمومية النسبية ومشتركة في بعض من التشريعات المقارنة فقد يقتضي الامر اجراء نوع من المقابلة بين النصوص القانونية المنظمة للدفاتر التجارية في التشريعات المقارنة لا سيما بخصوص القيمة القانونية للقيود الواردة فيها.

خطة الدراسة:

تم تقسيم الدراسة على فصلين، في الفصل الاول نتناول ماهية الدفاتر التجارية من حيث بيان مفهومها وأهميتها وظائفها، أما الفصل الثاني فمخصص لدراسة الاحكام العامة لمسك الدفاتر التجارية من خلاله نتطرق الى بيان انواع الدفاتر التجارية والزامية مسكها من قبل التاجر، علاوة على بيان القواعد الموضوعية والشكلية لها، أما الفصل الثالث فنتناول فيه ما قد تكون للقيود الواردة في الدفاتر التجارية من حجية سواء على التاجر نفسه أو على الغير. هكذا ونهني الدراسة ببيان أهم الاستنتاجات التي نتوصل اليها علاوة على ما نراها جديرة بالتقديم من المقترحات.

الفصل الأول

ماهية الدفاتر التجارية

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 حائلا او سداً منيعاً ضد عمليات الفساد المالي والاداري الذي يمارسه القائمين على الشركة.

أوجب قانون الأعمال على كل تاجر مسك دفاتر معينة لتدوين العمليات التجارية التي يقوم بها أثناء مباشرته لحرفته وقصد التي من وراء هذا الالتزام تنظيم هذه الحرفة تنظيماً داخلياً يحقق مصلحة التاجر ويعود عليه بالنفع والفائدة فالدفاتر التجارية تصبح ولا شك إذا ما تم مسكها بطريقة دقيقة وأحسن تنظيم بمثابة مرآة صادقة تعكس للتاجر حركة تجارية وقدر ما بلغت من التوفيق أو الإحراق فهي أدواته التي يستطيع بواسطتها الوقوف بدقة على مركزه المالي واختيار الطرق المناسبة التي يوجه على ضوءها نشاطه التجاري كما أنها تعد خير شفيع لها في حالة الإفلاس فعن طريقها يستطيع إثبات سلامة تصرفاته وحسن نياته حتى يدرأ عن نفسه خطر التعرض لعقوبة الإفلاس بالتدليس أو بالتقصير وبواسطتها يقدر على إقناع دائنيه بأن اختلال شؤونه التجارية وانحداره إلى الإفلاس لم يكن إلا نتيجة سوء الطالع وظروف لم تكن في الحسبان حتى يتمكن من الحصول على الصلح الواقي من الإفلاس كما تؤدي هذه الدفاتر كذلك خدمات جليلة لمصلحة الضرائب فمن خلالها

يستطيع معرفة مقدار الأرباح التي حققها لربط الضريبة عليها ومن الأحسن أن تكون دفاتر التاجر منتظمة وصادقة حتى تطمئن مصلحة الضرائب فلا تلجأ إلى التقدير الجزافي(1).

1-1: 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 حدأ 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 جمة تكون مرآة حقيقية امام من يتعامل مع تلك الشركات، ومن اجل الالمام بمفهوم الدفاتر التجارية، يجب علينا ان الوقوف على معنى تلك الدفاتر من خلال تعريفها وفقاً للتشريعات والفقهاء، ومن ثم نطلع على اصول مسكها ووظائفها.

1-1-1: تعريف الدفاتر التجارية

الدفتري لغة هو جريدة الحساب وهو مجموعة صحف المضمومة وجمعه دفاتر(2)، 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 حدأ معيناً بمسك الدفاتر التجارية(3)، ان عدم ايراد تعريف للدفتري التجاري من قبل المشرع العراقي هو امر حسن، لأنه ليس من واجب المشرع ايراد تعريف في نص القانون، وانما ترك ذلك للفقهاء.

اما على صعيد الفقه العربي فقد وردت للدفاتر التجارية عدة تعريفات، فقد عرفها البعض بأنها الوسيلة الفعالة لتحقيق مبدأ تنظيم الحسابات والتوازن المالي ومن ثم سير عمل المشروع التجاري او التاجر على اسس

(1) مؤيد سلطان نايف الطراونة، الدفاتر التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، 2006، ص 38.

(2) الفيروز ابادي، مجد الدين محمد بن يعقوب، القاموس المحيط، اعداد وتقديم المرغلي، محمد عبد الرحمن، دار إحياء التراث العربي، بيروت، ص 366 .

(3) المادة 12 من قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984 المعدل. وكذلك المشرع المصري إذ بالنظر الى قانون التجارة المصري رقم 17 لسنة 1999 المعدل، وجدنا ان نص المادة 21 من ذلك القانون ألزمت كل تاجر يبلغ رأس ماله حد معين بمسك الدفاتر التجارية الالزامية، وهذا ان دل على شيء انما يدل على توافق القانونين في هذه المسألة.

علمية سليمة(4). وقد عرفها البعض الاخر، بانها سجلات يقيد فيها التاجر عملياته التجارية : صادراته، وارداته، حقوقه والتزاماته(5).

كما عرفت ايضاً بانها :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.

2-1-1: وظائف الدفاتر التجارية

الوظائف التي تقوم بها الدفاتر التجارية تحقق مصالح مشتركة لكل من التاجر 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(7)، فتثبت ثقته بشخصه عند ادارته مشروعه التجاري، وتجنبه المخاطر والزلل، وتشفع له اذا كانت منتظمة عند مطالبته بالصلح الواقي 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(8).

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، 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، ومما لا شك فيه فان هذه الوظيفة تسهم مساهمة فعالة في القضاء على الكثير من حالات

(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. باسم محمد صالح ، مصدر سابق ص217 .

(8) د. محمود مختار احمد بربري، قانون المعاملات التجارية، ج 1 ، الاعمال التجارية والتاجر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000 ، ص150.

الفساد المالي الذي تمارسه بعض شركات القطاع الخاص للتخلص من دفع الضرائب بإيراد بعض البيانات التي تمكنها من ذلك⁽⁹⁾.

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⁽¹⁰⁾.

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⁽¹¹⁾، 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 الخلا بين شركتين باعتبارهما تاجرين، فالبيانات المقيدة في الدفاتر لها حجية في اثبات الوقائع التي تدل عليها، فقد تم الاعتراف بقوة الدفاتر في الاثبات، من خلال تقديمها 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 امساك الدفاتر على وجه منظم ودقيق، فأنها ستحرم من هذه الميزة، بل قد يؤدي هذا الاهمال الى الاضرار بها.

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.

(9) د. فوزي محمد سامي، مصدر سابق، ص112.

(10) د. فوزي محمد سامي، مصادر القانون التجاري، الاعمال التجارية، التاجر، المتجر، العقود التجارية، ط1، دار الثقافة للنشر، 1997، ص110.

(11) د. محمد السيد الفقي، مبادئ القانون التجاري، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2002، ص176.

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 سواء 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.

2-1: التطور التاريخي للدفاتر التجارية

يعد التبادل التجاري بين الشعوب ظاهرة اقتصادية وجدت منذ أقدم العصور، والقانون التجاري يتضمن مجموعة من القواعد التي تنظم النشاط الاقتصادي، ومنها الدفاتر التجارية لذا يرتبط تاريخ ظهور هذه الدفاتر بتاريخ التجارة ذاتها. هذا وتكمن أهمية دراسة التطور التاريخي للدفاتر التجارية في تفسير وفهم أنظمة هذه الدفاتر وتطورها المستمر تبعاً لتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية والاسياسية، إذ سيتضح لنا من خلال هذه الدراسة الأسباب والعوامل التي أدت إلى ظهور هذه الدفاتر وسبب تطورها(12).

1-2-1: نبذة تاريخية عن تطور الدفاتر التجارية

إن أي عمل تجاري مر بتطورات عدة، وهذا ما ينطبق على الدفاتر التجارية والتي تطورت عبر الزمن، وسأبحث هذا التطور منذ العصور القديمة وحتى الوقت الحاضر. ظهرت مهنة مسك الدفاتر التجارية على الأرجح حين كان المجتمع ل ي ازل في مرحلة نظام المقايضة والتبادل، ففي الفترة التي سبقت ظهور النقود كان على الشخص أن تقدم سلعة ما للحصول على سلعة أخرى، وليس إعطاء النقود للحصول على السلع كما هو الحال في يومنا هذا، فلو اطلعنا على الدفاتر التجارية في تلك الفترة، لوجدناها تخبرنا عن تفاصيل الصفقات وتواريخها، أو عن شروط تقديم الخدمات(13).

إن تدوين هذه العمليات في الفترة التاريخية التي تمت فيها هي بمثابة عملية تخص العمل التجاري من خلال القيد بالدفاتر رغم أنها عملية متعبة، إلا أنها تلائم الفترة التي عاصرتها.

(12) علي البارودي، مبادئ القانون التجاري والبحري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص61.

(13) بحث بعنوان: مهنة مسك الدفاتر المحاسبية، نشأتها وتطورها، ص1، منشور عبر الموقع الآتي:

تاريخ الزيارة: 2020/12/27 res.com/article.php?id=3692-www.syr

1-2-2: تطور الدفاتر التجارية في العصور القديمة

يرجع استعمال الدفاتر التجارية إلى العصور القديمة، ومن الشعوب القديمة التي عرف عنها مسك الدفاتر التجارية البابليون الذين تركوا لنا أهم وثيقة تشريعية تضمنت قواعد خاصة لتنظيم النشاط التجاري، وهي قانون حمورابي الذي اشتمل على ثلاثمائة مادة، منها أربع وأربعون مادة تتعلق بتنظيم الأمور التجارية. ثم انتقلت التجارة من البابليين إلى الفينيقيين الذين مكنهم موقعهم الجغرافي من السيطرة على تجارة البحر الأبيض المتوسط. وقد عرف أحد الصيارفة الفينيقيين مسك الدفاتر التجارية التي ورد فيها وصف لبعض العمليات المصرفية التي كانت تزاولها مؤسسته، مثل تلقي الودائع النقدية والعينية والقرض والرهن(14).

ثم حل الإغريق محل الفينيقيين في السيطرة على تجارة البحر الأبيض المتوسط في حوالي القرن السادس قبل الميلاد، وقد وضع الإغريق قواعد لتنظيم التجارة عندهم، ولكن لم يتناولوا مسألة مسك الدفاتر التجارية(15).

وبعد الإغريق جاء دور الرومان، وخلال العصور القديمة لم يكن للرومان دور يذكر في إنشاء القانون التجاري، لكونهم اعتبروا التجارة من المهن الوضيعة لا تليق بالأحرار؛ لأن وظيفتهم كانت الاهتمام بالحروب والزراعة، أما التجارة فكانت تمارس من طرف العبيد والأجانب، ففكرة الدفاتر التجارية كانت كعرف تجاري قديم في العهد الروماني، فاستحدث الرومان نظام المحاسبة ومسك الدفاتر التجارية لكتابة الدخول والنفقات، وبعد توسع الإمبراطورية الرومانية لم يستطيعوا استبعاد ميدان التجارة عنهم وخاصة عندما لحظوا الأرباح الطائلة التي تحققت، فأصبحوا يمارسون التجارة عن طريق العبيد واستخدموا نظام مسك الدفاتر التجارية لتبيان المدخولات والإنفاقات(16).

ويرى جانب من الفقه القانوني أن الدفاتر التجارية عرف تجاري قديم سبق النصوص التشريعية الملزمة، ومن الثابت أن الصيارفة الرومان هم الذين وضعوا بالفعل لحاجاتهم العملية الجذور الأولى لفن الممارسة التجارية من خلال مسك الدفاتر التجارية(17).

(14) عبد السلام الترماني، الوسيط في تاريخ القانون والنظم القانونية، دون دار نشر، بغداد، ص16 .

(15) زهير عباس كريم، الوجيز في شرح القانون التجاري الأردني، مركز حمادة للطباعة، عمان، ط1، ص611 .

(16) صاحب عبيد الفتلاوي، تاريخ القانون، دار الثقافة، عمان، ط6، ص20 .

(17) عزيز العكيلي، الوسيط في شرح القانون التجاري، ج6، دار الثقافة، ط6، ص120.

1-2-3: دور العرب قبل الإسلام وبعده في تطور الدفاتر التجارية

بعد سقوط الإمبراطورية الرومانية في القرن الخامس، بدأ العرب قبل مجيء الإسلام بتطوير قواعد القانون التجاري؛ رغم انكماش التجارة عند سقوط الإمبراطورية الرومانية وانتشار الفوضى وعجز السلطة المركزية عن تأمين الطرق التجارية، إلا أنها رغم ذلك انتعشت التجارة بزيادة اتصالات العرب بالعالم الإسلامي وتأثرهم بالأعراف والعادات التجارية والتجار العرب.

ويرى البعض أن ظهور شركات الأشخاص والعمل بالكمبيالات ونظام الإفلاس في أوروبا كان نقلا عن العرب، فعرف العرب التجارة قبل الإسلام لقوله تعالى: "أحل الله البيع وحرم الربا، وقد عمل الرسول صلى الله عليه وسلم بالتجارة وتبعه الصحابة، وفي هذه المرحلة لم يعرف العرب قبل الإسلام موضوع الدفاتر التجارية.

ومن ثم ظهر نور الإسلام وقامت الفتوحات لنشر الدعوة الإسلامية واقامة الدولة الإسلامية التي امتدت شرقا إلى الهند والصين وغربا حتى إسبانيا وبلاد الغرب، وقد صاحب ذلك ازدهار التجارة وتزايد الصلات التجارية بين الشرق والغرب، بفضل المبادئ الإسلامية التي تنادي بحرية التجارة، كما تدل على ذلك الآيات القرآنية الكريمة والأحاديث النبوية الشريفة التي أفاض الفقهاء المسلمون في شرحها وتحليلها واستنباط الأحكام التفصيلية منها، وقد ساعد على نمو التجارة عند المسلمين اهتمام الخلفاء بتأمين طرق المواصلات وحمايتها لتسهيل انتقال المسلمين إلى مكة لأداء فريضة الحج، إذ سهلت هذه الطرق التبادل التجاري بين الشعوب الإسلامية وبينها وبين الشعوب الأخرى⁽¹⁸⁾.

على أن فقهاء الشريعة الإسلامية لم يكتفوا بشرح مبادئ الشريعة، إنما اهتموا وأقروا بعض النظم التجارية التي لا تتعارض معها من الشرائع الأخرى ومنها مسك الدفاتر التجارية، ومن ذلك ما قاله ابن عابدين: "إن ما يوجد في الدفتر التجاري في زماننا إذا مات أحدهم وقد حرر بخطة في دفتره الذي يقرب من اليقين أنه ل يكتب فيه على سبيل التجربة والهزل يعمل به والعرف جار بينهم بذلك، فلو لم يعمل به لزم ضياع أموال الناس إذا غالب بياعتهم بلا شهود.

كما عرفت الشريعة الإسلامية بعض أنواع الدفاتر التجارية فأشار الفقهاء في مؤلفاتهم إلى دفتري الصراع ودفتر البياع ودفتر السمسار.

(18) بيان عطف، حجية الدفاتر التجارية، الإلكترونية في الإثبات، دار وائل، عمان، ص 61.

4-2-1: تطور الدفاتر التجارية في العصور الوسطى

لقد ازدهرت التجارة في العصور الوسطى وبشكل خاص في المدن الإيطالية التي ظهر بها ما يسمى بطوائف التجار، حيث تختار كل طائفة من بين أعضائها رئيساً يسمى بالقنصل ليتولى الفصل في المنازعات التي تنشأ بين تجار الطائفة وفقاً للأعراف والعادات السائدة آنذاك، الأمر الذي ساهم فيما بعد بنشوء أول التقنيات التجارية.⁽¹⁹⁾

وفي هذه المرحلة ظهرت فكرة إنشاء السجل التجاري حيث تعود أصوله التاريخية للقرن الثالث عشر، عندما كانت طوائف التجار في إيطاليا تقيد أسماء أعضائها في مدونة خاصة فلم يكن ذلك للعلنية والإشهار، وإنما من أجل تنظيم داخلي لشؤونها ولحصص التجار ودعوتهم إلى اجتماعات دورية ومطالبتهم برسوم القيد في سجلاتها، وبعد مرور الزمن أصبحت المدونة تسجيلاً للعلنية والإشهار ووسيلة لمعرفة التجار ومراكزهم المالية، ومن ثم بات نظام السجلات التجارية معروفاً في أغلب التشريعات.⁽²⁰⁾

"وهناك من أرجع أصل الدفاتر التجارية إلى النظام الطائفي الذي كان يميز التجارة في القرون الوسطى حيث قننت لائحة (جواك سافاريه) في فرنسا وكانت عبارة عن تقنين لعادات وأعراف التجار، وكان ظهور أول دفتر تجاري منظم بشكل واضح في القرن الخامس عشر عن طريق الإيطالي "لونا باكيللوا" وهو دفتر اليومية⁽²¹⁾.

ثم توالى المؤلفات في هذا الموضوع طيلة القرنين السادس والسابع عشر في إيطاليا ومنها كتاب الفقيه (ستيفن) الذي خطا خطوة جديدة بشأن بيان أنواع الدفاتر التجارية، ويعتبر هذا المؤلف بعد (لونا باكيللوا) المؤسس الثاني للمحاسبة التجارية من خلال الدفتر التجاري.⁽²²⁾

5-2-1: تطور الدفاتر التجارية في العصر الحديث

ازدادت حركة التجارة واتسعت رقعتها وظهرت أسواق عديدة جديدة وازداد حجم وتنوع التبادل التجاري مما أوجب على المشرع التدخل في وضع قواعد تشريعية تحكم النظام التجاري بدلاً من القواعد العرفية، فأصبح

(19) عبد العزيز عزت الخياط، القانون التجاري في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي، القسم الأول، دون دار نشر، عمان، ط6، ص21.

(20) محمد السيد الفقي، دروس في القانون التجاري الجديد، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ص131.

(21) احمد المحمود، شرح قانون التجارة اللبناني، ج6، دار صادر، بيروت، ص220.

(22) حسني المصري، القانون التجاري، الكتاب الأول، مقدمة القانون التجاري، نظرية الأعمال التجارية، والتجار والمحل التجاري، جامعة عين شمس، مصر، ص70.

الطابع التنظيمي للقانون متغلبا على الطابع الاقتصادي، ويتم التبادل الاقتصادي بين الدول وفق الأحكام التي ينظمها القانون وذلك لتحقيق سياسة اقتصادية معينة.

وقد كانت فرنسا من أوائل الدول التي اهتمت بالدفاتر التجارية ووضع تنظيم قانوني لها، حيث وضعت أول تقنين تجاري الذي عرف بتشريع (سافاريه) ثم تلاه التشريع الفرنسي عام 6763 م ثم تشريع عام 6137 ، ومن ثم أخذت الكثير من التشريعات في أوروبا ودول العالم ومنها الدولة العثمانية التي وضعت تقنينا تجاريا نظم أحكام التجارة وما يتصل بها ومنها الدفاتر التجارية وقد سارت فيه الدولة العثمانية على خطى التشريع التجاري الفرنسي(23).

3-1: أهمية الدفاتر التجارية

أوجب القانون التجاري على كل تاجر مسك دفاتر معينة لتدوين العمليات التجارية التي يقوم بها أثناء مباشرته لحرفته، وقد رأى القانون من وراء هذا الالتزام تنظيم هذه الحرفة، فالدفاتر التجارية تصبح ولاشك إذا ماتم مسكها بطريقة دقيقة وأحسن تنظيمها مرآة صادقة تعكس للتاجر حركة تجارية وقدر ما بلغت من التوفيق أو الاخفاق. فهي التي تبين لنا مركزه المالي وحالة تجارته وماله وما عليه من ديون وما حققه من ربح وما أصابه من خسارة واختيار الطرق المناسبة التي يوجهه على ضوءها نشاطه التجاري.

كما أن مصلحة الضرائب تستطيع أن تحدد الضرائب المستحقة على التاجر وفقا لبيانات هذه الدفاتر المنتظمة دون إجحاف به، بدلا من أن تحدد جزافيا فيكون في غير مصلحة التاجر. كما أن للدفاتر التجارية أهمية من حيث الاتبات في المعاملات التجارية متى كانت منتظمة ومرتبطة، وتصلح كوسيلة في المنازعات التي تحصل بين التجار ثم أنه إذا أفلس التاجر وكانت دفاتره منتظمة أعتبر مفلسا إفلاسا بسيطا ويمكنه الاستفادة من صلح الوافي، أما إذا كانت دفاتره غير منتظمة يعتبر مفلسا بالتقصير ويعاقب بعقوبة مادية.

وعليه تبرز أهمية الدفاتر التجارية من خلال الوظائف التي يمكن أن تقوم بها، والتي من أهمها:

أولا: الوقوف على حقيقة المركز المالي للتاجر

(23) كوثر أحمد فالج، حجة الدفاتر التجارية الإلكترونية في الإثبات، رسالة ماجستير، جامعة جدار، كلية الدراسات القانونية، إربد، ص21.

تساعد الدفاتر التجارية التاجر والغير فى الوقوف على حقيقة المركز المالى للتاجر حيث يستطيع التاجر من خلالها تقييم مركزه المالى وتقدير مدى إمكانية الدخول فى مشروعات أخرى من عدمه ، كما يستطيع الغير من خلالها تبين حالة التاجر المالية ، ومدى إمكانية منحه الائتمان من عدمه.(24)

ثانيا: أهميتها فى الإثبات(25)

تقوم الدفاتر التجارية بوظيفة مهمة تتمثل فى اعتبارها وسيلة من وسائل الإثبات - أمام القضاء - فى المنازعات التجارية، حيث جعل المشرع منها أداة لإثبات الحقوق سواء لمصلحة التاجر أو ضد مصلحته.

ثالثا: تعفى من الخضوع للعقوبات المقررة فى حالة الإفلاس

إذا توقف التاجر عن دفع ديونه التجارية فى مواعيد استحقاقها، فإنه يتعرض للحكم بشهر إفلاسه ، وقبل أن تقضى المحكمة بذلك تنظر فى دفاتر هذا التاجر، ولا شك أن الدفاتر المنتظمة يمكن أن تشفع لصاحبها، إذا كانت محل ثقة، بحيث إذا ثبت من خلالها أنه توقف عن سداد ديونه التجارية لأمر لا دخل لإرادته فيها، فإن من شأن ذلك أن يجنبه التعرض لعقوبة جنائية الإفلاس بالتدليس أو جنحة الإفلاس بالتقصير، بل أكثر من ذلك فإن انتظام دفاتر التاجر تعد إحدى شروط استفادته من الصلح الواقى من الإفلاس .

رابعا: أهميتها عند تقدير الضرائب

للدفاتر التجارية دور مهم وجوهري عند تقدير الضرائب المفروضة على التاجر فيما يتعلق بنشاطه التجارى وذلك لأنها - إذا كانت منتظمة - تعطى لمأمور الضرائب انطبعا أوليا عن حجم تعاملات التاجر ومبلغ الربح الذى يتوقع الحصول عليه من وراء هذه التعاملات، وبذلك يستطيع مأمور الضرائب تقدير المبلغ المناسب كقيمة ضريبية مفروض على التاجر سدادها.

فانتظام دفاتر التاجر يفيد فى تقدير القيمة الحقيقية للمبلغ المفروض عليه بدلا من لجوء مأمور الضرائب للتقدير الجزافى بناء على المظاهر الخارجية مما قد يشكل ظلما يقع على عاتق التاجر.

(24) د. محمد السيد الفقى، مصدر سابق، ص 167.

(25) عليان فاطمة الزهراء، الدفاتر التجارية وحجبتها فى الإثبات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فى الحقوق، قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مسيلة، 2006، ص

4-1: قواعد مسك الدفاتر التجارية

ان التاجر سواءً اكان شخصاً طبيعياً ام معنوياً يكون ملزماً بان يمسك بعض الدفاتر التجارية، وبخلاف ذلك فانه سو 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، فانه يكون ملزماً بالتعويض، ولكن مسك تلك الدفاتر يكون وفق قواعد محددة نص عليها المشرع⁽²⁶⁾، وهذه القواعد او الاصول تختلف بحسب قانون كل دولة.

- 1- يجب ان تكون الدفاتر التجارية خالية من كل فراغ او شطب او محو او كتابة في الهوامش او بين السطور، 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⁽²⁷⁾.
- 2- 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، 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⁽²⁸⁾، 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

(26) د. احمد محمد محرز، القانون التجاري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995، ص 167.

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 ممكن ان تكون حجة للغير سواءً كان من تعامل مع الشركة تاجراً ام غيره، بعد ان يوجه القاضي اليمين المتممة الى احد الخصمين وهذا ما نصت عليه المادة " 70 " من قانون التجارة المصري لسنة 1999، والمادة " 17 " من قانون الاثبات المصري.

(27) المادة 17/1 من قانون التجارة العراقي.

(28) ينظر نص المادة 17/2 من قانون التجارة المصري.

الاردني الى جعل هذا الامر منوط بمراقب السجل التجاري⁽²⁹⁾، 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.

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⁽³⁰⁾، ويبدو ان بعض التشريعات لم تأخذ بهذا الاجراء كقانون التجارة الفرنسي واللبناني والجزائري والسعودي.

3- واخيراً يجب على التاجر عند توقف نشاطه التجاري لأي سبب كان، او ورثته تقديم دفتر اليومية الاصيلي الى الكاتب العدل للتأشير عليه بذلك⁽³¹⁾.

تلك هي القواعد والاصول التي نص عليها المشرع العراقي فيما يتعلق بمسك الدفاتر التجارية من التاجر سواءً 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 سيؤدي 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⁽³²⁾.

1-5: 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 استعمال اموال الشركة، وكذلك الغش،

(29) نصت المادة 18 من قانون التجارة الاردني رقم 12 لسنة 1966 ، على ان "يجب ترقيم الدفاتر المذكورة والتأشير عليها وتوقيعها من مراقب السجل التجاري".

(30) الفقرة الثالثة من المادة " 17 " من قانون التجارة العراقي.

(31) المادة " 17/4 " من قانون التجارة العراقي وكذلك المادة " 3 / 17 " من قانون التجارة المصري.

(32) د. باسم محمد صالح ، مصدر سابق ص 231.

الذي يتمثل بتقديم ميزانية غير صحيحة تخفي سوء حالة الشركة، عندما تدقق بدفتر الاستاذ في نهاية السنة المالية.

1-5-1: الرقابة على شركات القطاع الخاص

ان الرقابة بشكل عام تهاد الى ضمان تطبيق الشركة عقدها بموجب القانون(33)، والغاية من ذلك تتمثل بحماية مصلحة الشركة والمتعاملين معها على حدٍ سواء، من خلال العمل الواضح والخضوع للحكم الموضوعي لقواعد القانون بهد 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 الاهدأ الاساسية لها(34).

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 " 133 " 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(35).

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 في الشركة، وبسبب

(33) المادة 125 من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 المعدل بموجب امر سلطة الانتلا المؤقتة ذي الرقم " 64 " لسنة. 2004

(34) د. عماد حبيب جهلول، النظام القانوني لحكومة الشركات، ط1، منشورات زين الحقوقية، 2019، ص206.

(35) الفقرة الاولى من المادة 133 من قانون الشركات العراقي.

عدم توافر الخبرة لدى الشركاء في الامور الحسابية والمالية يصار الى اناطة مهمة الرقابة بمراقب يحمل مؤهلات معينة قانوناً (36).

ولا يوجد نص في قانون الشركات العراقي يشير الى ضرورة توفر الكفاءة والخبرة في مراقب الحسابات، ولكن بالرجوع الى قانون المصار العراقي رقم " 94 " لسنة 2004 ، نجد ان نص المادة 46 منه تنص على ان "يعين كل مصر مراجعاً مستقلاً خارجياً للحسابات من ذوي المؤهلات والخبرة في مراجعة حسابات المصار ويكون مقبولاً لدى البنك المركزي العراقي(37).

وقد نصت المادة 48/1 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(38).

وقد نصت على اشتراط الكفاءة والخبرة في مراقب الحسابات المادة 1/2 من القسم السابع من القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات ... غير المقيدة في البورصة المصرية رقم 11 لسنة 2007 ، 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 المقيد في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة لسوق المال(39).

2-5-1: اطلاع مراقب الحسابات على الدفاتر التجارية

نصت المادة 136 من قانون الشركات العراقي على التزام مراقب الحسابات بان يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للشركة المساهمة امام هيئتها العامة، وفي كل الاحوال يجب ان يتناول رأي المراقب المسائل الاتية(40):

(36) د. لطيف جبر كوماني، الشركات التجارية (دراسة قانونية مقارنة)، ط1 ، مكتبة السنهوري، 2015، ص245 .

(37) د. محمد السيد الفقي، مصدر سابق، ص 171.

(38) المادة 136 في فقراتها(1،2،3،4،5) من قانون الشركات العراقي.

(39) د. باسم محمد صالح ، مصدر سابق ص239.

(40) د. فوزي محمد سامي، مصدر سابق، ص144.

أولاً: 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 الإدارة 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 أعمالها التجارية.

رابعاً: مدى تطابق الحسابات مع احكام هذا القانون وعقد الشركة. (41)

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(42).

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 والوصولات التي دون المساس بالدفاتر الالزامية(43).

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

(41) د. هاني بويدار، التنظيم القانوني للتجارة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2004، ص 187.

(42) د. فوزي محمد سامي، مصدر سابق، ص 151.

(43) د. محمد السيد الفقي، مصدر سابق، ص 182.

السنة المالية وترحل فيما بعد، في الدفتر الاصيلي، 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 الاخلال بالالتزامات القانونية المفروضة.

وقد رتب قانون الشركات العراقي مسؤولية مراقب الحسابات عن عدم صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكياً عن الشركة في مراجعة وتدقيق حساباتها(44).

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 ال شركة لأنه معين من هيئتها العامة، وهذه الهيئة يسيطر عليها كبار اصحاب الاسهم، هي التي تختار الادارة والاخيرة مسؤولة عن اخفاق الشركة وعن انحرافاتهما المالية(45).

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، اي عن طريق الرقابة على تلك الشركات وهذا يبدو جلياً من نص المادة " 12 " من الاتفاقية، إذ نصت على انه " بغية منع الفساد، تتخذ كل دولة طر 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:

1. انشاء حسابات خارج الدفاتر.

2. اجراء معاملات دون تدوينها في الدفاتر ودون تبيينها بصورة واقعية.

3. تسجيل نفقات وهمية.

4. قيد التزامات مالية دون تبيين غرضها على الوجه الصحيح.

(44) المادة " 137 " من قانون الشركات العراقي.

(45) د. لطيف جبر كرماني، مصدر سابق، ص 245 .

5. استخدام مستندات زائفة.

6. الائلاف المتعمد لمستندات المحاسبة قبل الموعد الذي يفرضه القانون(46).

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(47).

وقد نصت المادة " 140 " 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 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 % 10، 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(48).

والزم القانون جميع المسؤولين في الشركة ان يكونوا 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(49). وحتماً ان في هذه الرقابة فائدة عملية في رصد حالات الفساد في شركات القطاع الخاص، ومكافحته من خلال الالتزام بالقواعد التي نص عليها القانون.

(46) المادة " 12 / 3 " من اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد.

(47) د. باسم محمد صالح ، مصدر سابق ص255.

(48) المادتان 141 140 من قانون الشركات العراقي.

(49) المادة " 144 " من قانون الشركات العراقي.

الفصل الثاني

الأحكام العامة لمسك الدفاتر التجارية

يرتب القانون على التجار سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أم اعتباريين (شركات) جملة التزامات بهدف تنظيم الحرفة التجارية وتدعيم الثقة والائتمان بين التجار. ومن أهم هذه الالتزامات: مسك الدفاتر التجارية. تقوم الدفاتر التجارية بدور بارز ومهم في ممارسة الأعمال التجارية، حيث تعتبر أحد أسس العمل التجاري، لأنها تمكن التاجر من تحديد برنامجة الاقتصادي على أساس علمي سليم، لهذا أوجب القانون التجاري على كل تاجر – بشروط محددة – أن يمسك دفاتر تجارية معينة لتدوين عملياته التجارية، هذا وتمثل الدفاتر التجارية المنظمة مرآة عاكسة وصادقة تعكس سير أعمال التاجر وتبين مركزه القانوني.

كما أن الدفاتر التجارية المنظمة تمكن التاجر من الطلاع على واقعه التجاري، ذلك أنها تحتوي على المعلومات الواضحة والموثقة بالمستندات، ومن ثم تمكنه من معرفة مواطن الخلل والقصور في تجارته وتكمن أهمية الدفاتر التجارية أيضاً من خلال دور هذه الدفاتر في الإثبات(50).

2-1: الزامية مسك الدفاتر التجارية قانون ضريبة الدخل العراقي

منح المشرع الضريبي العراقي في نطاق قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، الحق للسلطة المالية بالاطلاع على مدخولات المكلفين وذلك خلال زيارة محلات عملهم والاطلاع المباشر على انشطتهم واستدعائهم لمركز الهيئة ان استوجب الامر، كذلك يدخل ضمن هذا الحق الاطلاع على الدفاتر التجارية التي تبين تفاصيل العمل اليومي لمحالهم ، فلا يدرك مثلاً ان لا يكون لصاحب المحل التجاري او المهنة الفلانية دفاتر تجارية رسمية او غير رسمية تبرز مستوى النشاط الاقتصادي الذي يمارسه وتعكس

(50) د. فوزي محمد سامي، مصدر سابق، ص162.

حقيقة إيراداته ، ويكفي في هذا السياق ان نقول ان المكلف حتى لو استطاع ان يخفي هذه الدفاتر فانها ستطالبه بها خلال مدة معينة تقررها في الغالب بالاتفاق مع المكلف مع ملاحظة كون القانون قد افرد عقوبات جزائية خاصة على اولئك الذين يخالفون الزامية نظام مسك الدفاتر التجارية ، ومن ذلك ما نصت عليه المادة 57 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 ، التي ذهبت إلى معاقبة المكلف بالغرامة التي عن منتي دينار ولا تزيد على الف دينار مع فرض عقوبة تصل الى الحبس لمدة تزيد على سنة متى ما تثبت المحكمة المختصة من ارتكاب المكلف لاحد الافعال الاتية:

1- من قدم علم ببيانات او معلومات كاذبة او ضمنها في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة او اخفي معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض سماح او تنزيل من مقدار الضريبة تفرض عليه او على غيره او استرداد مبلغ مما دفع عنه.

2- من اعد او قدم حساباً او تقريراً او بياناً كاذباً او ناقصاً عما يجب اعداده او تقديمه وفق هذا القانون على او ساعد او حرض او اشترك في ذلك. وعليه فان هذا النص ماهو الا قرينة قانونية على الزامية مسك الدفاتر التجارية من قبل المكلفين الخاضعين لاحكام قانون ضريبة الدخل العراقي كما انه يمثل مسكاً متشدداً يمدح المشرع الضريبي العراقي على السير في خطاه خدمة للمكلف والادارة الضريبية نحو تحسين المستحصل من الايراد الضريبي .

2-2: الزامية مسك الدفاتر التجارية في نظام مسك الدفاتر التجارية

جاء نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم(2) لسنة 1985 مكملاً لما جاء به قانون الضريبة الدخل النافذ من حيث الزام من حيث الزام المكلفين به بضرورة امساك الدفاتر التجارية التي وردت فيه(51).

بداية يعد التزام المكلفين بمسك الدفاتر التجارية التزاماً تبعياً وذلك لكونهم ملتزمين بتقديمها مع الإقرار السنوي للإدارة الضريبية ، حتى تثبت من صحة ما ورد فيها وعلى الرغم من ذلك فإن القوانين والأنظمة لا تعرج إلى ايجاد تعريف للدفاتر التجارية تاركَةً هذا الأمر لاجتهادات الفقهاء ، فقد عرفها بعضهم بأنها تلك الدفاتر التي يقضي بها قانون التجارة أو غيره من القوانين ، ويفرض إمساكها وغيرها كذلك من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات .

(51) بشير طاهري، الدفاتر التجارية وأنواعها وحجيتها في الإثبات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع العقود والمسؤولية، كلية الحقوق والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2001، ص217.

وعرفها آخرون بأنها تلك الدفاتر التي تتناسب مع طبيعة عمل المنشأة التي يتم فيها تسجيل نشاطها كاملاً أولاً بأول من واقع المستندات الأمنية لهذا النشاط والتي يمكن من خلالها التعرف على الأرباح التي حققها الممول طبقاً للفروض والأسس والقواعد المتعارف عليها.

2-3: أنواع الدفاتر التجارية

لو رجعنا الى القوانين ذات العلاقة بالعمل التجاري لنجدها أشارت الى انواع من الدفاتر التجاري، وعلى العموم يمكن تناول انواع الدفاتر التجارية من خلال التطرق الى القوانين والانظمة التي نظمت أحكام الدفاتر التجارية.

2-3-1: الدفاتر التجارية الواردة في نظام مسك الدفاتر التجارية

قسم نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم(2) لسنة 1985 أنواع الدفاتر التجارية الالزامية إلى خمسة أنواع وهي:

2-3-1-1: دفتر اليومية العام

الزم نظام مسك الدفاتر التجارية النافذ المكفين الخاضعين لأحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113) لسنة 1982 المعدل بمسك((الدفاتر والمستندات المطلوبة لأغراض هذا النظام وهي:

أ- دفتر اليومية العام وأي دفتر يومية مساعد تقتضيه طبيعة العمل ، كدفتر يومية الصندوق ويومية المشتريات ويومية المشتريات ويومية المبيعات وغيرها.

فالمكلف يركز بصورة أساسية على دفتر اليومية العام عند قيامه بتظهير معاملاته التجارية، وذلك لأن هذا الدفتر يمثل المحضر اليومي التفصيلي لتلك المعاملات حيث اشتقت تسمية هذا الدفتر من طبيعته القائمة على أساس التسجيل اليومي للعمليات المالية حسب تسلسل حدوثها من قبل المكلف. لذا يعد هذا النوع من الدفاتر التجارية من اهم الأنواع والأكثر استخداماً سواءً في العراق أو في دول العالم الأخرى.

على أن قيد جميع العمليات التجارية التي يقوم بها المكلف لان اليوم الواحد في دفتر واحد قد يؤدي إلى ارتباك العمل واختلاط القيود لاسيما إذا كانت المنشأة التي يريدها هذا المكلف كبيرة، الأمر الذي ينعكس سلباً على قدرة السلطة المختصة بالإطلاع الضريبي في كشف حقيقة مدخولاته، ويسهل عليه اخفاء عملياته التجارية من الخضوع للضريبة، وللحد من هذه المشكلة، يسمح نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم(2) لسنة 1985 للمكلف أمساك دفتر مساعد لدفتر اليومية العام، اسماه دفتر اليومية المساعد، ويتم فيه ترحيل القيود

المالية اليومية وفقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها من دفتر اليومية العام بصورةٍ أجمالية وبمواعيد منتظمة يحددها القانون وفقاً للنظم المحاسبية بمدة شهر.

وعلى الرغم من تدخل المشرع الضريبي باتجاه إلزام المكلفين بأحكام قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل بأمساك دفتر اليومية العام والمساعد إلا أنه أغفل الكيفية التي سيحصل بها هذا المكلف على هذه الدفاتر من ناحية ولم يضع التصاميم التي تنظم قيودها من ناحية أخرى، ولعله قصد بذلك أن يترك للعرف المحاسبي تنظيم أمور الشكلية، حيث يتم اعتماد سبعة قيود، لكل صفحة من صفحات هذا الدفتر (52).

2-1-3-2: دفتر الأستاذ العام

يذهب المشرع العراقي في نظام مسك الدفاتر التجارية النافذ إلى إلزام المكلفين بأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (113) لسنة 1982 المعدل بمسك دفتر الأستاذ العام وأي دفتر للأستاذ المساعد، التي تقتضيها طبيعة العمل كدفتر أستاذ الموجودات الثابتة ودفتر أستاذ الذمم ودفتر أستاذ المخازن وغيره.

هذا الدفتر سجل يقيد فيه المكلف في آخر السنة المالية تفصيلات انتقال الأموال والموجودات الخاصة بمشروعه خلال أيام السنة ، ويتم في ضوئه إعداد الميزانية السنوية وحساب الأرباح والخسائر. بعبارة أخرى هو دفتر القيد النهائي، الذي تنقل إليه القيود الدائنة والمدينة من دفتر اليومية العام والمساعد تبعاً للتسلسل الزمني المبين فيها، إذ يتم رصد الحساب الختامي لكل عملية على حده، ثم تجمعه العمليات لتشكّل صافي الربح وصافي الخسارة. هذا ويمسك بعض المكلفين لاسيما المشروعات الكبيرة دفترًا آخر إلى جانب دفتر الأستاذ العام، يضم حساباته الختامية يسمى بدفتر الأستاذ المساعد.

2-1-3-3: الدفاتر المخزنية

تعد الدفاتر المخزنية من أنواع الدفاتر التجارية التي يمسكها المكلف بغية رصد مدخولاته من المواد الأولية، والبضائع نصف المصنعة، وتقيد فيه لكل عملية من عمليات الأذخال المخزني على حد، حتى يتم جمع أقيامها ومقارنة تلك المدخلات مع المخرجات المخزنية التي وقعت خلال السنة المالية.

هذا ويعد نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم (2) لسنة 1985 دفتر المواد الأولية ودفتر البضاعة التامة الصنع ودفتر البضاعة المشتراة لغرض البيع من قبيل الدفاتر المخزنية، وذلك عندما نص على الاتي ((أولاً

:الدفاتر والمستندات المطلوبة لأغراض هذا النظام هي: ج- الدفاتر المخزنية (دفتر المواد الأولية ودفتر البضاعة التامة الصنع ودفتر البضاعة المشتراة لغرض البيع وغيرها.

2-3-1-4: محافظ المراسلات والمستندات

تعد الرسائل والبرقيات ونسخ العقود والفواتير وغيرها من المحررات التي ترسل إلى المكلف والمتعلقة بنشاطه التجاري الخاضع للضريبة، من الدفاتر التجارية الإلزامية ، وفقاً لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية النافذ الذي ينص على: أولاً: الدفاتر والمستندات المطلوبة لأغراض هذا النظام هي: د. محافظ المراسلات والمستندات الأخرى على أن يتم حفظها بشكل متسلسل وحسب تاريخ إعداد كلٍ منها أو صدورها.

ومن هذا النص نلاحظ أن المشرع الضريبي العراقي اشترط شرطاً شكلياً مهماً ألا وهو أن يتم حفظ تلك المراسلات وهذه المستندات بشكل نظامي ، يسهل على موظفي سلطة الإطلاع الضريبي الرجوع إليها وفحص قيودها(53).

2-3-1-5: البطاقات البديلة عن الدفاتر التجارية

تعد البطاقات التي يستعملها المكلف بصورة منتظمة لتقييد معاملاته التجارية الخاضعة للضريبة، بدلاً عن الدفاتر التجارية التي ورده ذكرها في أعلاه دفاتره تجارية الزامية وفقاً لما جاء به نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم(2) لسنة 1985 نص على أن تعتبر البطاقات المستعملة بدلاً من الدفاتر في البند(أولاً) من هذه المادة بحكم الدفاتر على أن تكون هذه البطاقات متسلسلة حسب قد تاريخها ، وتجلد بطاقات كل سنة في نهاية التي تعود لها من هذا النص نجد أن المشرع الضريبي العراقي قد اشترط لالزامية هذه البطاقات واعتبارها من قبيل الدفاتر التجارية الإلزامية شرطين هما:

1- تنظيم هذه البطاقات بصورة متسلسلة وحسب قدم تاريخها.

2- تجليد هذه البطاقات سنوياً.

2-3-2: أنواع الدفاتر التجارية في قانون التجارة

وفقاً لمنطوق المادة الثانية عشرة من قانون التجارة على التاجر الذي لا يقل رأس ماله عن (30000) ثلاثين ألف دينار أن يمكسك الدفاتر التي تستلزمها طبيعة تجارية وأهميتها بطريقة تكفل بيان مركزه المالي . وعليه في جميع الأحوال أن يمكسك الدفترين الآتيين:

1. دفتر اليومية .

2. دفتر الأستاذ .

وتلزم المادة السادسة عشرة من القانون التاجر بأن " يحتفظ بصور طبق الأصل من الرسائل والبرقيات وغيرها من المحررات التي يرسلها أو يتسلمها والمتعلقة بتجارته . وعليه أن يحفظ هذه المحررات بطريقة منظمة وواضحة " . يلاحظ من هذه الأحكام أن في إمكان التاجر إمساك ما يشاء من الدفاتر التجارية بيد أنه ملزم بنفس الوقت أن يكون لديه دفتران كحد أدنى عند ممارسة النشاط التجاري وعليه فيمكن القول أن الدفاتر التجارية على نوعين . دفاتر تجارية إلزامية ودفاتر تجارية اختيارية . ونعرض فيما يلي لكل نوع من هذه الأنواع :

1-2-3-2: الدفاتر الإلزامية

الدفاتر التجارية الإلزامية ، بمقتضى نص المادة الثانية عشرة من قانون التجارة ، اثنان :

1. دفتر اليومية .

2. دفتر الأستاذ .

ويجب على التاجر حسب أحكام المادة السادسة عشرة ، أن يحتفظ بصور طبق الأصل من الرسائل والبرقيات وغيرها من المحررات التي يرسلها أو يتسلمها والمتعلقة بتجارته .

1. دفتر اليومية

يعتبر دفتر اليومية من أهم الدفاتر التجارية ويميز قانون التجارة بين دفتر لليومية : دفتر اليومية الأصلي ودفتر اليومية المساعد⁽⁵⁴⁾ . وتعرف المادة الثالثة عشرة دفتر اليومية الأصلي بأنه ذلك الدفتر الذي تدرج فيه: تفصيلاً ويوماً بيوم جميع العمليات التجارية التي يقوم بها التاجر وعلى التاجر الفرد بالإضافة الى ذلك أن يقيد

(54) المادة الرابعة عشرة من قانون التجارة .

في هذا الدفتر مسحوباته الشخصية يوماً بيوم. يتبين من هذا النص ان دفتر اليومية هو الأساس الذي تركز عليه جميع أعمال المشروع التجاري أو التاجر وأنه المحضر اليومي المفصل الذي يتضمن جميع الأعمال التي يقوم بها التاجر أثناء يومه التجاري. ويستخلص من النص المذكور أن دفتر اليومية الأصلي يجب أن يحتوي على القيود التالية :

1. جميع العمليات المالية التي يقوم بها التاجر يومياً وتفصيلاً . كبيان ما أشتراه وباعه أو قبله أو ظهره من الأوراق التجارية . وعموماً تدون في هذا الدفتر كافة العمليات التي باشرها في يومه .

2. جميع مسحوباته الشخصية كالمبالغ التي يقررها لحاجاته الخاصة ومعاشه أو كمرتب أو مبلغ ثابت ... إلخ وتدون هذه المسحوبات بصورة تامة ويوماً بيوم والحكمة من هذا الاجراء تكمن في تبيان مدى أهمية هذه المسحوبات وحقيقتها وتأثيرها على التزامات المشروع التجاري وحقوق الغير⁽⁵⁵⁾. على أن قيد جميع العمليات التجارية التي تقع في يوم واحد في دفتر واحد قد يكون مدعاة للارتباك وبالذات في المنشآت الكبيرة التي تكثر فيها وتختلف هذه العمليات. وتالياً للارتباك أجاز القانون استعمال دفاتر يومية مساعدة بجانب دفتر اليومية الأصلي يختص كل واحد منها بتبيان تفصيلات الأنواع المختلفة من العمليات التجارية كأن يوجد دفتر للمشتريات وآخر للمبيعات وثالث للصندوق وآخر لأوراق القبض وخامس لأوراق الدفع . وإذا تم مسك هذه الدفاتر فلا حاجة عندئذ الى قيد العمليات التجارية بالتفصيل في دفتر اليومية الأصلي إنما يكفي بترحيل إجمالي هذه العمليات في دفتر اليومية الأصلي في مواعيد منتظمة . ويحدد القانون هذه المواعيد بفترة شهر أي شهراً فشهراً . وإذا لم تتم عملية الترحيل هذه اعتبر كل دفتر مساعد دفتر يومية أصلي وبالتالي يجب أن تتبع فيه جميع الشروط التي يتطلبها القانون في تنظيم الدفاتر التجارية⁽⁵⁶⁾.

2. دفتر الأستاذ

لا تقل أهمية هذا الدفتر عن أهمية دفتر اليومية وتبدو هذه الأهمية من خلال ما يجب أن يتضمنه تفاصيل قيود وبيانات إذ يلزم القانون أن يتضمن هذا الدفتر على تفاصيل البضاعة الموجودة لدى التاجر في نهاية السنة المالية أو بيان إجمالي عنها إذا كانت تفصيلات تلك الأموال واردة في دفاتر وقوائم مستقلة. وتعتبر تلك الدفاتر والقوائم لدفتر الأستاذ⁽⁵⁷⁾. ويجب أن يتضمن هذا الدفتر فوق ذلك صورة من الميزانية السنوية وحسابات

(55) قارن مع نص المادة 32 من قانون التجارة الملغي التي كانت لا تلزم التاجر بتدوين المسحوبات الشخصية إلا شهراً فشهراً، وذلك على أساس الاعتبارات الأدبية التي تقوم على عدم التعرض لحياة الفرد الخاصة والخوض في خصوصياته. وهذا التبرير قابل للنقاش في الواقع لكون الأمر يتعلق بمركز قانوني.

(56) انظر نص المادة الرابعة عشرة من قانون التجارة .

(57) المادة الرابعة عشرة من قانون التجارة .

الأرباح والخسائر، أو ترفق به نسخة أو صورة منها⁽⁵⁸⁾. والميزانية عبارة عن جدول حسابي يوضح المركز المالي السلبي والإيجابي للمشروع التجاري أو التاجر في سنة مالية. ويتألف هذا الجدول من جانبين أحدهما لمفردات الأصول وهي الأموال الثابتة والمنقولة وحقوق التاجر قبل الغير والآخر لمفردات الخصوم يستخلص منه مقدار الديون التي على المشروع التجاري أو التاجر للغير علاوة على رأس المال بوصفه أول دين على الذمة. والواقع أن وجوب تحرير صورة من الميزانية في دفتر الأستاذ يستهدف تحقيق غرضين أساسيين:

الأول: تبيان مقدار رأس المال المستغل من قبل التاجر أو المشروع التجاري بصورة دقيقة وواضحة.

الثاني: تبيان الكيفية والأوجه التي استثمر فيها رأس المال ومقدار الاستثمار في سبيل تحقيق أغراض المشروع التجاري⁽⁵⁹⁾. دفتر الأستاذ إذن دفتر جرد عام يعطي صورة شاملة عن الأموال التجارية المتواجدة في نهاية السنة المالية ويوضح بنفس الوقت المركز المالي الفعلي للمشروع التجاري أو التاجر .

3. ملف صور المراسلات والوثائق

تنص المادة السادسة عشرة من قانون التجارة أنه على التاجر أن يحتفظ بصور طبق الأصل من الرسائل والبرقيات وغيرها من المحررات التي يرسلها أو يتسلمها والمتعلقة بتجارته . وعليه أن يحفظ هذه المحررات بطريقة منظمة وواضحة. يتبين من هذا النص أنه يجب على التاجر أن يمسك ملف أو فايل لحفظ صور كافة المستندات التي لها أهمية في تحديد علاقته بمن يتعامل معه تجارياً. ولهذا الملف أهمية خاصة في تأييد الأدلة المستمدة من الأرقام والبيانات المقيدة في الدفاتر التجارية بالمعنى الدقيق ويتعين تفسير ملف صور المراسلات بالمعنى الواسع أي أنه يجب أن يشمل جميع صور المستندات التي تتصل بالأعمال التجارية. ولا جدال في أن صور المستندات لها أهميتها من ناحية الإثبات عند تقديم المستندات والمراسلات الأصلية ومقارنتها ببعضها ببعض ومقارنتها بالقيود الحسابية المدونة في الدفتر التجاري لإثبات الوقائع المتنازع عليها.

2-2-3-2: الدفاتر الاختيارية

ليس ثمة ما يحول في الواقع دون إمساك التاجر دفاتر أخرى غير ما ورد بيانها. فله كما أوضحنا وكما تقرر المادة الثانية عشر من قانون التجارة أن يتخذ ما يشاء من الدفاتر التي تستلزمها المعاملات التجارية عدا الدفاتر

(58) الفقرة الثانية من المادة الخامسة عشرة من قانون التجارة .
(59) انظر نص الفقرة الأولى من المادة الخامسة عشرة من قانون التجارة .

الإلزامية المقررة قانوناً وقد جرت العادة في الواقع التجاري باستعمال دفاتر اختيارية بجانب الدفاتر الإلزامية وأهم هذه الدفاتر هي:

1. دفتر المسودة

يدون في هذا الدفتر جميع العمليات التي يقوم بها التاجر تمهيداً لنقلها بدقة وعناية الى دفتر اليومية بشيء من الاختصار .

2. دفتر الصندوق: وهو دفتر يدون فيه ما يدخل وما يخرج من الصندوق من مبالغ.

وبواسطته يمكن إثبات حركة النقود الصادرة والواردة وبالتالي التحقق من مقدار السيولة النقدية الموجودة لدى التاجر. ويستعمل هذا الدفتر بصورة خاصة في المؤسسات المصرفية التي تتوالى فيها عمليات الدفع والقبض.

3. دفتر الأوراق التجارية: ويسجل في هذا الدفتر جميع الأوراق التجارية المسحوبة على التاجر أو لأمر مع مواعيد استحقاقها.

4. دفتر المخزن

يتعلق هذا الدفتر ببيان البضائع التي تدخل وتخرج من المحل التجاري . هذا وتجدر الإشارة الى أنه يجوز للتاجر أن يستعيض عن دفتر اليومية المساعد وعن دفتر المراسلات وصورها باستخدام الأجهزة التقنية والأساليب الحديثة المتطورة في تنظيم حسابه وبيان مركزه المالي⁽⁶⁰⁾ .

2-4: قواعد مسك الدفاتر التجارية

لغرض انتظام الدفاتر التجارية أوجب القانون على التاجر مراعاة عدد من القواعد عند مسكه للدفاتر التجارية، لضمان صحة البيانات الواردة في الدفاتر التجارية والحؤول دون حصول الغش في بيانات هذه الدفاتر بأية وسيلة كانت، وذلك بوضع قواعد شكلية وموضوعية، لذا سنتناول هذه القواعد في الفقرتين الآتيتين:

2-4-1: القواعد الشكلية اللازمة لانتظام الدفاتر التجارية

أوجب القانون على التاجر مراعاة القواعد الشكلية عند مسكه للدفاتر التجارية لاعتبارها دفاتر منتظمة، وهذه القواعد يمكن إجمالها بالآتي:

(60) شريف وحجازي وشحاته ، المحاسبة المالية وتنظيم الدفاتر التجارية ، 1955 ص 115 ، نقلاً عن د. محمد حسني عباس ، مصدر سابق، ص 127 .

أ- يجب قبل استعمال دفتر اليومية الأصلي أن ترقم كل صفحة من صفحاته وأن يوقع عليها الكاتب العدل ويضع عليها ختم دائرته بعد أن يذكر عدد صفحات الدفتر (61)، وتظهر الحكمة من ترقيم صفحات دفتر اليومية الأصلي في تسهيل مهمة المراجع عند تدقيقه للقيود الحسابية الواردة في هذا الدفتر، وذلك بالإشارة إلى رقم الصفحة التي ذكر فيها القيد أو أي دفتر آخر ترحل إليه قيود دفتر اليومية الأصلي (62). أما الهدف من وضع توقيع وختم الكاتب العدل على كل صفحة من صفحات دفتر اليومية الأصلي فهو تجنب إمكانية إتلاف الدفتر بكامله واصطناع آخر بدلاً عنه أو إتلاف بعض صفحات الدفتر واستبدالها بغيرها (63)، ولا نعتقد بضرورة توقيع الكاتب العدل على كل صفحة من صفحات دفتر اليومية الأصلي اكتفاءً بختم دائرة الكاتب العدل الذي يمكن أن يؤدي الوظيفة ذاتها. ولكن كيف يتم تصديق البطاقات التي يستعملها بعض التجار بدلاً من دفتر اليومية الأصلي في تنظيم حساباتهم؟

تستعمل البطاقات بدلاً من دفتر اليومية الأصلي عادة في المشروعات التجارية التي تستخدم الحاسب الآلي في تنظيم دفاترها التجارية، لذا يكون دفتر اليومية الأصلي على شكل أوراق منفصلة، وقد ذهب البعض إلى أن الدفاتر ذات الأوراق الطيارة أو المنفصلة (البطاقات) لا تدخل ضمن الدفاتر التي تخضع لإجراء التصديق لأن الواقع الحالي للمحاسبة التجارية، خصوصاً عند اتباع الطرق المعلوماتية في تنظيم الحسابات، لا يتواءم مع الالتزام بمسك الدفاتر التجارية، ولكن هذا الرأي من الصعب قبوله لأن المشرع العراقي قد اعتبر البطاقات المستعملة بدلاً من دفتر اليومية الأصلي بحكم الدفتر المذكور على أن تكون هذه البطاقات متسلسلة حسب قدم تاريخها وتجلد بطاقات كل سنة في نهاية السنة التي تعود لها (64)، وتصدق البطاقات المستعملة بدلاً من دفتر اليومية من قبل الكاتب العدل على أن يكون ذلك في نهاية السنة المالية وبعد تجليدها (65)، وبالنسبة للبطاقات التي تستعملها الشركات العامة بدلاً من دفتر اليومية في تنظيم حساباتها فيتم تصديقها على وفق التعليمات التي يصدرها وزير التجارة (66).

(61) الفقرة (2) من المادة (17) من قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984 .

(62) نديم عبد الرحمن الصالحي، محمد علي درويش، الدفاتر التجارية، مطبعة دار السلام، بغداد، بون سنة طبع، ص 20 .

(63) د. محمد حسين إسماعيل، القانون التجاري الأردني، الطبعة الأولى، دار عمار للنشر والتوزيع، عمان، 1985، ص 147 .

(64) الفقرة (2) من المادة (1) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985.

(65) الفقرة (2)، (3) من المادة (2) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل.

(66) الفقرة (2) من المادة (17) من قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984.

أما المشرع المصري فقد أجاز في الفقرة (5) من المادة (25) من قانون التجارة رقم (17) لسنة 1999 وضع أحكام خاصة بتنظيم الدفاتر التجارية التي تستخدمها البنوك والشركات التي يعينها قرار يصدر من الوزير المختص⁽⁶⁷⁾.

ب- يجب على التاجر تقديم دفتر اليومية الأصلي إلى الكاتب العدل وذلك في نهاية السنة المالية لغرض التصديق على عدد الصفحات المستعملة خلال تلك السنة، كما يجب تقديمه له عند انتهاء صفحاته ولو حصل ذلك قبل نهاية السنة المالية للتصديق عليه بما يفيد ذلك⁽⁶⁸⁾، وقد اعتمد قسم من التشريعات هذا الإجراء⁽⁶⁹⁾، في حين لم يعتمده القسم الآخر من التشريعات⁽⁷⁰⁾، والحكمة من هذا الإجراء هي الحؤول دون حصول التلاعب في بيانات دفتر اليومية الأصلي وذلك بإزالة الصفحات الأخيرة أو إضافة صفحات جديدة إليه⁽⁷¹⁾، ويتم تصديق هذا الدفتر من قبل الكاتب العدل دون أن يكون له حق الإطلاع على قيوده أو حجزه لغرض تدقيقه، ويتم التصديق تحت إشراف ورقابة التاجر للحفاظ على أسرارته التي لا يسوغ الإطلاع عليها إلا في حدود القانون⁽⁷²⁾، هذا وقد انتقد البعض تقديم دفتر اليومية الأصلي إلى الكاتب العدل في نهاية السنة المالية للتصديق عليه بما يفيد انتهائها لأن المطلوب هو التصديق على هذا الدفتر بما يفيد انتهاء صفحاته لا انتهاء السنة المالية إذ قد يدوم الدفتر لدى التاجر عدة سنوات⁽⁷³⁾.

ج- يجب على التاجر وورثته في حالة وقف ممارسة النشاط التجاري لأي سبب كان تقديم دفتر اليومية الأصلي إلى الكاتب العدل للتصديق عليه بما يفيد ذلك⁽⁷⁴⁾، وقد اعتمد قسم من التشريعات هذا الإجراء⁽⁷⁵⁾، في حين لم يعتمده القسم الآخر من التشريعات، والحكمة من هذا الإجراء هي تحديد العمليات التجارية التي تمت وقيدت في هذا الدفتر قبل تاريخ التصديق عليه بما يفيد وقف النشاط التجاري⁽⁷⁶⁾، إذ تتمتع قيود دفتر اليومية الأصلي

(67) تقابلها الفقرة (2) من المادة (35) من قانون التجارة العراقي رقم (149) لسنة 1970 الملغى والتي نصت على أن (... لوزير الاقتصاد أن يضع القواعد التي تتبع في كيفية التصديق على البطاقات التي تستعملها المصارف والشركات لتنظيم حساباتها).

(68) الفقرة (3) من المادة (17) من قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984.

(69) كالمادة (2/25) من قانون التجارة المصري، والمادة (3/35) من قانون التجارة العراقي رقم (149) لسنة 1970 الملغى.

(70) كقانون التجارة الفرنسي، والقانون التجاري الجزائري، والقانون التجاري المغربي، والقانون التجاري التونسي، وقانون التجارة اللبناني، وقانون التجارة السوري، وقانون التجارة الأردني، ونظام الدفاتر التجارية السعودي.

(71) د. علي البارودي، د. محمد فريد العربي، القانون التجاري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1987، ص 227.

(72) د. محسن شفيق، القانون التجاري المصري، الجزء الأول، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، 1949، ص 337.

(73) د. علي حسن يونس، القانون التجاري، دار الفكر العربي، القاهرة، 1970، ص 241.

(74) الفقرة (4) من المادة (17) من قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984.

(75) كالمادة (4/25) من قانون التجارة المصري، والمادة (4/35) من قانون التجارة العراقي رقم (149) لسنة 1970 الملغى.

(76) كقانون التجارة الفرنسي، والقانون التجاري الجزائري، والقانون التجاري المغربي، والقانون التجاري التونسي، وقانون التجارة اللبناني، وقانون التجارة السوري، وقانون التجارة الأردني، ونظام الدفاتر التجارية السعودي.

التي تمثل هذه العمليات بالقيمة القانونية أمام القضاء. وبعد أن بينا القواعد الشكلية التي أوجب القانون على التاجر مراعاتها عند مسكه للدفاتر التجارية، لا بد من الإشارة إلى إن القانون حصر نطاق تطبيق القواعد الشكلية بدفتر اليومية الأصلي دون غيره من الدفاتر الإلزامية، وفي حالة عدم ترحيل إجمالي القيود الواردة في دفاتر اليومية المساعدة إلى دفتر اليومية الأصلي شهراً فشهراً فإن كل دفتر مساعد يعتبر دفتر يومية أصلي على وفق المادة (14) من قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984، ومن ثم فإن كل دفتر من دفاتر اليومية الأصلية المتعددة يجب أن يخضع للتصديق من الكاتب العدل إلا أن تصديق هذه الدفاتر يتم بعد استعمالها أي بعد قيد العمليات التجارية فيها، ومن شأن ذلك أن يفسح المجال أمام التاجر للتلاعب في القيود الواردة في دفاتر اليومية المساعدة ومن ثم عدم ترحيل مجمل قيودها إلى دفتر اليومية الأصلي فتتحول هذه الدفاتر المساعدة إلى دفاتر يومية أصلية متعددة تخضع لإجراءات التصديق، فالتصديق اللاحق من شأنه أن يفوت الحكمة التي فرض من أجلها القانون تصديق دفتر اليومية الأصلي⁽⁷⁷⁾.

أما التشريعات الأخرى فقد تباينت بشأن الدفاتر التي تخضع لإجراءات التصديق، فقد عمم قسم منها إجراءات التصديق على الدفاتر التجارية سواء كانت إلزامية أم غير إلزامية⁽⁷⁸⁾، في حين خص القسم الآخر منها بعض الدفاتر الإلزامية، وهي دفتر اليومية ودفتر الجرد، بإجراءات التصديق، وهناك تشريعات أخرى أخضعت الدفاتر الإلزامية لإجراءات التصديق⁽⁷⁹⁾.

وقد انتقد البعض حصر إجراءات التصديق ببعض الدفاتر الإلزامية وذهب إلى ضرورة بسط الإجراءات الشكلية على جميع الدفاتر الإلزامية التي تقتضيها طبيعة وأهمية التجارة، لأنه متى أصبحت الدفاتر الأخرى، غير دفتر اليومية الأصلي والجرد، إلزامية اقتضتها طبيعة وأهمية التجارة، فإنه يجب أن تخضع للإجراءات الشكلية تنسيقاً لأحكام الالتزام بمسك الدفاتر التجارية، إذ يصبح مسك كل هذه الدفاتر بمثابة الالتزام الواحد⁽⁸⁰⁾، إلا إننا نعتقد بأن الحكم الذي اعتمده المشرع العراقي، وذلك بحصر إجراءات التصديق بدفتر اليومية الأصلي دون غيره من الدفاتر التجارية، جدير بالتأييد لأن هذه الدفتر تقيد فيه العمليات التجارية كلها التي يباشرها التاجر فإذا افترضنا سلامة قيود دفتر اليومية الأصلي من التلاعب من خلال إجراءات التصديق فلا ضرورة لتصديق غيره من الدفاتر التجارية، لأن أية محاولة للتلاعب في قيود الدفاتر التجارية غير المصدقة يمكن

(77) د. عزيز عبد الأمير العكيلي، القانون التجاري، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1995، ص 104 .

(78) تقابلها الفقرة (2) من المادة (22) من قانون التجارة المصري رقم (17) لسنة 1999.

(79) كالمادة (4) من اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية السعودي.

(80) كالمادة (2/25) من قانون التجارة المصري.

اكتشافها، لأنه يستحيل على التاجر التوفيق بين قيود الدفتر المصطنع وقيود دفتر اليومية الأصلي المصدق. وتجدر الإشارة إلى إن المشرع العراقي أخضع بعض الدفاتر التي تلتزم بمسكها طوائف خاصة من التجار لإجراءات التصديق، فقد ألزم القانون الوكيل التجاري بمسك دفتر خاص وأوجب عليه تقديمه إلى مسجل الشركات أو من يخوله عند فتحه لتثبيت عدد صفحاته وختم كل صفحة منها، وكذلك تقديمه في نهاية كل سنة للتصديق على عدد الصفحات المستعملة قبل نهاية السنة وللتأشير بإغلاقه في آخر صفحة منه⁽⁸¹⁾.

أما المشرع المصري فقد ألزم في القانون رقم (159) لسنة 1981 الشركات الخاضعة لأحكامه بقواعد مسك الدفاتر التجارية، ولكنه خص دفتر محاضر اجتماعات الجمعية العامة⁽⁸²⁾ ودفتر محاضر اجتماعات مجلس الإدارة بإجراءات التصديق⁽⁸³⁾، فأوجب أن تكون صفحات هذين الدفترين مرقمة بالتسلسل ويتعين قبل استعمالهما وضع ختم مصلحة الشهر العقاري والتوثيق على كل صفحة من صفحاتهما وتوقيعها من قبل الموثق المختص، ويكون إثبات الترقيم والختم على النحو المذكور سلفاً ثابت التاريخ في صدر كل صفحة من صفحاتهما⁽⁸⁴⁾، ولا مقابل لهذا الحكم في قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة 1997 بالرغم من أن الشركات الخاضعة لأحكامه تلتزم بالأصول الحسابية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية⁽⁸⁵⁾، لأن تصديق سجل محاضر اجتماعات الهيئة العامة وسجل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة من قبل الكاتب العدل يحتاج إلى نص صريح⁽⁸⁶⁾. لقد تباينت التشريعات بشأن الجهة التي تتولى تصديق الدفاتر التجارية، فقد جعل قسم منها من قاضي المحكمة التجارية أو رئيس البلدية الجهة المختصة بالتصديق⁽⁸⁷⁾، ومنها من جعل من رئيس محكمة البداة أو قاضي الصلح هو المختص بهذه الإجراءات⁽⁸⁸⁾، وقسم آخر منها جعل من مكتب السجل التجاري هو الجهة المختصة بتصديق الدفاتر التجارية⁽⁸⁹⁾، وهناك من التشريعات من جعلت الغرفة التجارية الجهة المختصة بتصديق الدفاتر التجارية. أما المشرع العراقي فقد

(81) كالمادة (11) من قانون التجارة الفرنسي، والمادة (11) من القانون التجاري الجزائري، والمادة (12) من القانون التجاري المغربي، والمادة (9) من القانون التجاري التونسي، والمادة (18) من قانون التجارة اللبناني، والمادة (18) من قانون التجارة السوري، والمادة (18) من قانون التجارة الأردني.

(82) الفقرة (3) من المادة (75) من قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة المصري رقم (159) لسنة 1981.

(83) المادة (81) من القانون نفسه.

(84) الفقرة (4) من المادة (75) من القانون نفسه.

(85) المادة (2/136) من قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997.

(86) الفقرة (1) من المادة (96) من قانون الشركات.

(87) كالمادة (11) من قانون التجارة الفرنسي والمادة (9) من القانون التجاري التونسي.

(88) كالمادة (18) من قانون التجارة اللبناني والمادة (18) من قانون التجارة السوري.

(89) كالمادة (18) من قانون التجارة الأردني والمادة (25) من قانون التجارة المصري.

جعل من دائرة الكاتب العدل الجهة المختصة بتصديق دفتر اليومية الأصلي وذلك في المادة (17) من قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984.

2-4-2: القواعد الموضوعية اللازمة لانتظام الدفاتر التجارية

أوجب القانون على التاجر مراعاة القواعد الموضوعية عند مسكه للدفاتر التجارية، وتتعلق هذه القواعد بكيفية تدوين القيود في الدفاتر التجارية، وهذه القواعد يمكن إجمالها بالآتي:

أ- يجب أن تكون الدفاتر التجارية خالية من كل فراغ أو شطب أو محو أو كتابة في الهوامش أو بين السطور⁽⁹⁰⁾، والحكمة من ذلك هي عدم إتاحة الفرصة أمام التاجر للتلاعب في القيود الواردة في الدفاتر التجارية من خلال الشطب أو المحو أو الكتابة في الهوامش أو بين السطور، ومنع الإضافة إليها من خلال الفراغ المتروك⁽⁹¹⁾، وقد اعتمد قسم من التشريعات هذه القاعدة⁽⁹²⁾، فعلى التاجر أن يراعي الدقة التامة في مسك الدفاتر التجارية بحيث يمتنع عن إزالة أي بيان وإحلال آخر محله بالوسائل المذكورة أو بأية وسيلة أخرى لم يرد ذكرها في نص القانون لأن هذه الحالات أو الوسائل وردت على سبيل المثال لا الحصر⁽⁹³⁾، وقد اعتمد قسم من التشريعات ذلك صراحة فأشار إلى البياض (الفراغ المتروك) وكل تغيير مهما كان نوعه. وأوجب القانون أن تكون الدفاتر التجارية خالية من كل فراغ أو شطب أو كتابة في الهوامش أو بين السطور، وتعتبر هذه القاعدة عامة تسري على الدفاتر التجارية جميعها سواء كانت إلزامية أم غير إلزامية⁽⁹⁴⁾، لأن نص القانون ورد مطلقاً والمطلق يجري على إطلاقه. ولكن كيف يتم تصحيح الأخطاء التي تحصل في الدفاتر التجارية إذا كان القانون يمنع المحو والشطب والكتابة في الهوامش أو بين السطور؟ قبل أن نجيب عن هذا التساؤل لابد من استعراض أنواع الأخطاء التي تحصل في الدفاتر التجارية، وعلى وفق العرف المحاسبي فإن هذه الأخطاء تصنف كالآتي⁽⁹⁵⁾:

(90) الفقرة (1) من المادة (17) من قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984.

(91) د. مصطفى كمال طه، القانون التجاري، الجزء الأول، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1982، ص165.

(92) كالمادة (17) من قانون التجارة اللبناني، والمادة (17) من قانون التجارة السوري، والمادة (17) من قانون التجارة الأردني، والمادة (1/25) من قانون التجارة المصري، والمادة (6) من اللائحة التنفيذية لنظام الدفاتر التجارية السعودي.

(93) د. صلاح الدين الناهي، الجديد في قانون التجارة الجديد، مجلة القضاء، نقابة المحامين العراقية، العدد الرابع، السنة السادسة والعشرون، 1970، ص21.

(94) د. نوري طالباني، القانون التجاري، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مطبعة أوفسيت الحديثي، بغداد، 1979، ص248، وكذلك د. ثروت علي عبد الرحيم، الوجيز في القانون التجاري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988، ص120.

(95) د. عبد المنعم محمود و د. عيسى أبو طبل، المراجعة، أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1967، ص45 وما بعدها.

1. أخطاء الحذف وتنشأ من عدم قيد عملية تجارية بأكملها في دفتر اليومية الأصلي أو في دفاتر اليومية المساعدة أو عدم ترحيل أحد طرفي العملية (الدائن أو المدين) إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ العام (الدفتر الكبير).
 2. أخطاء الارتكاب وتنشأ من خطأ في العمليات الحسابية كالضرب أو القسمة أو نتيجة أخطاء كتابية في ترحيل أو ترصيد الحسابات.
 3. الأخطاء المتكافئة وهي الأخطاء التي تتعادل مع بعضها بحيث يمحو خطأ أثر الآخر في الدفاتر التجارية.
 4. الأخطاء الفنية وتنشأ من عدم اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في معالجة العمليات في الدفاتر التجارية وذلك أثناء القيد أو الترحيل أو إعداد الحسابات الختامية.
- وتجدر الإشارة إلى إن هذه الأخطاء قد ترتكب بدون قصد نتيجة جهل أو تقصير فهي أخطاء غير عمدية، وقد ترتكب الأخطاء عن قصد فتكون أخطاء عمدية مما يعرض التاجر إلى العقوبة الجزائية لأن هذه الدفاتر تتخذ أساساً لتقدير الضريبة المستحقة للدولة⁽⁹⁶⁾.
- أما تصحيح الأخطاء التي تحصل في الدفاتر التجارية فلا يتم من خلال الشطب أو المحو أو الكتابة في الهوامش أو بين السطور في الحقل ذاته الذي أدرج فيه البيان الخطأ، بل يتم التصحيح بكتابة معاكسة بتاريخ اكتشاف الخطأ ويؤرخ التصحيح⁽⁹⁷⁾، وقد يتم التصحيح على مرحلتين وذلك بقيد عكسي يلغي القيد الخطأ ويمحو أثره ومن ثم إجراء قيد جديد صحيح للقيد الخطأ، وتفضل الطريقة الأولى لما تتصف به من البساطة والوضوح والسهولة⁽⁹⁸⁾، ويتم غالباً تصحيح الأخطاء التي تحصل في الدفاتر التجارية من قبل التاجر نفسه، ولكن يجوز أن تصحح الأخطاء من قبل القضاء وذلك بموجب محضر رسمي يدون في الدفاتر التجارية ويتضمن اسم التاجر ونوع الدفتر وعدد صفحاته ونوع الخطأ ومحل قيده ونوع التصحيح وصفة القاضي الذي يوقع بذيل المحضر ويختم المحكمة⁽⁹⁹⁾، لأن القانون إذا كان يوجب الأخذ بقيود الدفاتر التجارية على علاتها فلا مانع قانوني يحول دون تصحيح تلك القيود إذا تبين أنها مخطئة أو مخالفة للنظام العام.

(96) المادة (57) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.

(97) د. باسم محمد صالح، القانون التجاري، القسم الأول، الطبعة الثانية، مطبعة جامعة بغداد، بغداد، 1992، ص154، وكذلك د. سمير عالية، الوجيز في القانون التجاري، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1987، ص161.

(98) د. عبد المنعم محمود و د. عيسى أبوظيل، المراجعة، أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1967، ص45.

(99) أحمد محمود، الأعمال التجارية والتجار، المكتبة الحديثة، بيروت، 1988، ص370.

ب- يجب أن تكون قيود الدفاتر التجارية مقترنة بمحررات مؤيدة لها ودالة على صحتها:

إن وجود محررات تدعم صحة القيود الواردة في الدفاتر التجارية يعتبر من القواعد الموضوعية الأساسية اللازمة لانتظام الدفاتر التجارية، لذا فقد نصت المادة (16) من قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984 بأنه: على التاجر أن يحتفظ بصور طبق الأصل من الرسائل والبرقيات وغيرها من المحررات التي يرسلها أو يتسلمها والمتعلقة بتجارته. وعليه أن يحفظ هذه المحررات بطريقة منظمة وواضحة⁽¹⁰⁰⁾. يلتزم التاجر بحفظ الرسائل والبرقيات وغيرها من المحررات المتعلقة بتجارته والتي تساهم في تحديد علاقته بمن يتعامل معه تجارياً، وتدعم في الوقت ذاته صحة القيود الواردة في الدفاتر التجارية، ويشمل ذلك سندات الشحن ووثائق التأمين وخطابات الضمان وشهادات الإيداع الكمركي وغيرها، ولا يكفي لإعتبار الدفاتر التجارية منتظمة أن يحتفظ التاجر بملخص المحررات المؤيدة للقيود الواردة فيها بل لابد أن تشير قيود الدفاتر التجارية إلى المستندات (المحررات) المثبتة لما جاء فيها وأن يحتفظ التاجر بإصول المستندات أو صورة طبق الأصل منها⁽¹⁰¹⁾، فقيود الدفاتر التجارية يجب أن تكون صورة صحيحة لمعاملات تجارية موثقة بمستندات أصولية لأن عدم وجود هذه المستندات يجعل من القيود مجرد أرقام لا سند لها ومن ثم لا يمكن التحقق مما إذا كانت حقيقية أو صورية، فإذا كانت قيود الدفاتر التجارية غير معززة بمستندات تثبت صحتها فلا يمكن إعتبارها دفاتر منتظمة⁽¹⁰²⁾.

إن مسألة كفاية المستندات (المحررات) التي يحتفظ بها التاجر لتأييد القيود الواردة في دفاتره التجارية يعتبر من المسائل التي تدخل في السلطة التقديرية للمحكمة التي تنظر النزاع، فلها أن تعتمد على مستندات التاجر أو أن تطرحها جانباً إذا هي لم تطمئن إليها، ولا يكفي لإعتبار دفاتر التاجر منتظمة وجود مستندات تؤيد القيود الواردة فيها بل لابد لإعتبارها كذلك أن تحفظ هذه المستندات (المحررات) بطريقة منظمة وواضحة، وقد كانت الطريقة الشائعة بين التجار في حفظ المحررات المتعلقة بالتجارة هي قيد صور الرسائل والبرقيات وغيرها من المحررات المتعلقة بالتجارة والتي تصدر من التاجر في دفتر خاص وجمع الرسائل والبرقيات وغيرها من المحررات المتعلقة بالتجارة الواردة إلى التاجر أي الاحتفاظ بالأصول ذاتها، وقد اعتمدت هذه الطريقة قسم من التشريعات فأوجب أن تنسخ الرسائل والبرقيات التي يرسلها التاجر في دفتر صور الرسائل،

(100) قرار محكمة التمييز اللبنانية المرقم (66) الصادر بتاريخ 12/8/1952، سمير سامي الحلبي، موسوعة البينات في المواد المدنية والتجارية، الطبعة الأولى، بيروت، 1979، ص461.

(101) د. علي سلمان العبيدي، دراسات في القانون التجاري المغربي، الطبعة الأولى، مطبعة الأمنية، الرباط، 1966 ص133 .

(102) د. إلياس ناصيف، الكامل في قانون التجارة، الجزء الأول، المؤسسة التجارية، الطبعة الثانية، منشورات عويدات، بيروت-باريس، 1985، ص60 .

وعليه أن يحفظ ويرتب الرسائل والبرقيات التي يتلقاها⁽¹⁰³⁾، ولكن هذه الطريقة لم تعد تتفق مع النظم الحديثة خصوصاً بعد انتشار الآلات الكاتبة والمستنسخة حيث عمد التجار إلى الاحتفاظ بصور الرسائل والبرقيات وغيرها من المحررات الصادرة أو الواردة، المتعلقة بالتجارة، في ملف أو ملفات متعددة، لذا لم تعد المحررات التي يحتفظ بها التاجر تشكل دفترًا تجاريًا بمعنى الكلمة بل مجرد حافظة نظم المحررات المتعلقة بالتجارة⁽¹⁰⁴⁾، وهذه الطريقة اعتمدها قسم من التشريعات.

إن التاجر يتمتع بحرية تامة في اختيار طريقة حفظ المحررات المتعلقة بالتجارة ولكنه مقيد بأن تكون طريقة الحفظ منظمة وواضحة بحيث يسهل معها مراجعة القيود الحسابية والتحقق من الأرباح والخسائر⁽¹⁰⁵⁾.

ج- يجب أن تكون قيود الدفاتر التجارية مدونة باللغة العربية:

أوجب القانون أن تمسك الدفاتر التجارية باللغة العربية⁽¹⁰⁶⁾، والحكمة من ذلك هي تسهيل أداء ممثلي الهيئات الإدارية لمهامهم في الإطلاع على الدفاتر التجارية، لأن هذه الدفاتر تخضع لرقابة وزارة التجارة للتحقق من قيام التاجر بمسك الدفاتر التجارية طبقاً للقواعد القانونية⁽¹⁰⁷⁾، كما تخضع الدفاتر التجارية لرقابة السلطة المالية⁽¹⁰⁸⁾، وتسري هذه القاعدة على الدفاتر التجارية دون المراسلات والمحررات الأخرى المتعلقة بالتجارة إذ يجوز استعمال اللغة الأجنبية في كتابتها، لأن الفقرة (1) من المادة (2) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985 أشارت صراحة إلى الدفاتر التجارية وأغفلت النص على المراسلات والمحررات الأخرى المتعلقة بالتجارة، لأن التاجر قد يحتفظ بالرسائل والبرقيات وغيرها من المحررات المتعلقة بتجارته الواردة إليه من التجار الأجانب والشركات الأجنبية والتي تكون مكتوبة باللغة الأجنبية. إن التاجر يلتزم بتدوين قيود الدفاتر التجارية باللغة العربية سواء كان عراقي الجنسية أم لا، فمسك الدفاتر التجارية باللغة العربية لا يقتصر على التاجر الوطني بل يشمل التاجر الأجنبي مادام يمارس النشاط التجاري على إقليم الدولة ولو كان قانونه الشخصي يجيز له كتابة الدفاتر التجارية بلغة أجنبية.

ولكن هل يجوز للتاجر استعمال لغة غير العربية في مسك الدفاتر التجارية كلغة إضافية؟

(103) قرار محكمة التمييز المرقم (23/ب) الصادر في 1949/1/9، سلمان بيات، القضاء التجاري العراقي، الجزء الأول، شركة النشر والطباعة العراقية المحدودة، بغداد، 1953، ص58.

(104) د. أدور عيد، الأعمال التجارية والتجار والمؤسسة التجارية، مطبعة باخوس وشرتوني، بيروت، 1971، ص186.

(105) د. أحمد محمد محرز، القانون التجاري، الجزء الأول، مطبعة حسان، القاهرة، 1986-1987، ص157.

(106) الفقرة (1) من المادة (2) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985.

(107) المادة (20) من قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984.

(108) المادة (6) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985.

إن الإجابة عن هذا التساؤل تكون بالإيجاب، لأن المادة (9) من قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لسنة 2004 تقضي بأن اللغتين العربية والكردية هما اللغتان الرسميتان للدولة العراقية، لذا يجوز للتاجر أن يستعمل اللغة الكردية في مسك الدفاتر التجارية باعتبارها لغة رسمية⁽¹⁰⁹⁾.

أوجب قسم من التشريعات العربية على التاجر مسك الدفاتر التجارية باللغة العربية⁽¹¹⁰⁾، في حين أن القسم الآخر من التشريعات العربية أغفل النص على لغة الدفاتر التجارية، وذلك لا يعني بأن للتاجر مسك الدفاتر التجارية بلغة أجنبية إذا كان دستور الدولة التي يمارس النشاط التجاري فيها يعتبر اللغة العربية هي اللغة الرسمية للدولة. أما قانون التجارة الفرنسي فلم يتضمن نصاً يلزم التاجر بكتابة قيود الدفاتر التجارية بلغة البلد الرسمية أي اللغة الفرنسية، وبذلك يكون المشرع الفرنسي قد أجاز بصورة ضمنية للتجار الأجانب الذين يمارسون النشاط التجاري في فرنسا بمسك دفاترهم التجارية بلغتهم الوطنية أي بلغة أجنبية، ويتعين أن تكون هذه اللغة مألوفة بحيث يمكن ترجمتها بسهولة أمام المحاكم الفرنسية عند عرضها لاستخلاص ما يتعلق منها بالنزاع.

د- يجب إتباع الطرق المحاسبية السليمة في تدوين قيود الدفاتر التجارية:

لم يحدد المشرع العراقي طريقة محاسبية معينة يتبعها التاجر عند مسكه الدفاتر التجارية لأجل اعتبارها دفاتر منتظمة، لذا فإن التاجر يتمتع بحرية تامة في اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة لتنظيم دفاتره التجارية إلا أنه مقيد على وفق المادة (12) من قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984 أن تكون الطريقة المتبعة في مسك الدفاتر التجارية كفيلة ببيان المركز المالي بدقة، ومن الطرق المتبعة في مسك الدفاتر التجارية طريقتا القيد البسيط والقيد المزدوج، وعلى وفق طريقة القيد البسيط فإن كل عملية تجارية يباشرها التاجر تقيد مرة واحدة في الدفاتر التجارية أي في دفتر اليومية، حيث يتم فتح حسابات شخصية بأسماء عملاء المتجر يتضمن كل منها جانب دائن تقيد فيه كل قيمة دفعها صاحب الحساب المفتوح وجانب مدين تقيد فيه كل قيمة تلقاها صاحب الحساب المفتوح أو استحققت عليه⁽¹¹¹⁾.

أما بالنسبة لطريقة القيد المزدوج فإن كل عملية تجارية يباشرها التاجر تقيد مرتين أو أكثر في الدفاتر التجارية، حيث يقسم المتجر إلى عناصر عدة يصبح كل منها مديناً بما يتلقاه ودائناً بما يعطيه، ويمثل نشاط كل منها حساب خاص في دفتر الأستاذ العام (الدفتر الكبير) كحساب البضاعة، وحساب الصندوق، وحساب

(109) نشر بالوقائع العراقية بالعدد (3981) المجلد(45)، مايس 2004.

(110) كالمادة (2) من القانون المصري رقم (66) لسنة 1942، والمادة (3/16) من قانون التجارة السوري، والمادة (1) من نظام الدفاتر التجارية السعودي.

(111) د. عارف الحمصاني، الحقوق التجارية، الجزء الأول، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، حلب، 1965-1966، ص155.

أوراق القبض، وحساب أوراق الدفع، وحساب رأس المال، فإذا باع التاجر بضاعة نقداً فإن قيمتها تقيد في دفتر اليومية وكذلك تُقيد قيمتها في دفتر الأستاذ العام في الجانب الدائن لحساب البضاعة لأنه أعطى قيمة البضاعة وفي الجانب المدين لحساب الصندوق لأنه تلقى قيمة البضاعة.

أن الطريقة المحاسبية المتبعة في تدوين قيود الدفاتر التجارية ينبغي أن لا يكون لها دورٌ في تحديد مدى انتظام الدفاتر التجارية ما دامت هذه الطريقة كفيلة ببيان المركز المالي للتاجر⁽¹¹²⁾، غير ان إتباع طريقة القيد المزدوج في تدوين قيود الدفاتر التجارية ينبغي أن تكون هي الطريقة المعول عليها في تحديد انتظام الدفاتر التجارية، لأن طريقة القيد البسيط قد هجرها أغلب التجار لما تميزت به من مثالب، فالعمليات المنجزة تقيد في دفتر اليومية فقط أما العمليات الآجلة فلا تقيد إلا مرة واحدة في دفتر الأستاذ العام، فإذا وقع خطأ في القيود الحسابية يصبح من الصعب اكتشافه لعدم وجود حساب آخر يتكافأ معه الحساب الأول، كما أن هذه الطريقة لا تعطي صورة واضحة عن المركز المالي للتاجر⁽¹¹³⁾، وعلى العكس من ذلك فإنه على وفق طريقة القيد المزدوج تقيد العمليات المنجزة في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ العام بحيث يصبح كل دفتر منهما رقيباً على الآخر مما يسهل اكتشاف الأخطاء التي تصيب القيود الحسابية، لأن عدم التوازن الحسابي في أية مرحلة من مراحل النظام المحاسبي القائم على القيد المزدوج يعني أن هناك خطأً شاب تلك المرحلة⁽¹¹⁴⁾، ومن خلال هذه الطريقة يمكن بسهولة التعرف على المركز المالي للتاجر، وهذا ما سارت عليه محكمة التمييز في بعض قراراتها حيث اعتمدت طريقة القيد المزدوج (الأصول المضاعف) باعتبارها الطريقة المعول عليها في تحديد انتظام الدفاتر التجارية⁽¹¹⁵⁾.

هـ- يجب أن تقيد العمليات التجارية حال وقوعها وأن ترحل أولاً بأول إلى الحسابات الخاصة بها في الدفاتر التجارية:

أوجب القانون على التاجر قيد العمليات التجارية التي يباشرها يوماً بيوم في دفتر اليومية الأصلي⁽¹¹⁶⁾، ويقصد بعبارة (يوماً بيوم) أن تقيد العمليات التجارية حال وقوعها مباشرة لأن التراخي في قيدها لمدة طويلة من شأنه أن يفسح المجال أمام التاجر للتلاعب من خلال تغيير حقيقة العمليات التي أجريت وإثباتها بصورة مخالفة

(112) د. أكثم أمين الخولي، قانون التجارة اللبناني المقارن، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، بيروت، 1967، ص293.

(113) د. محسن شفيق، القانون التجاري المصري، الجزء الأول، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، 1949، ص344.

(114) د. عبد المنعم محمود و د. عيسى أبو طيل، المرجع السابق، ص49 .

(115) القرار رقم (52/ب/1185) الصادر بتاريخ 1952/10/28، سلمان بيّات، القضاء التجاري العراقي، الجزء الأول، شركة النشر والطباعة العراقية المحدودة، بغداد، 1953، ص63.

(116) المادة (13) من قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984 .

للمواقع (117)، ويستثنى من القيد اليومي للعمليات التجارية في دفتر اليومية الأصلي حالة استخدام التاجر لدفاتر اليومية المساعدة، إذ تقيد العمليات التجارية في هذه الحالة حال وقوعها في دفاتر اليومية المساعدة ومن ثم ترحل مجمل هذه القيود إلى دفتر اليومية الأصلي شهرياً وعند عدم قيام التاجر بذلك فإن كل دفتر مساعد يعتبر دفترًا أصلياً (118).

إن قيد العمليات التجارية في دفتر اليومية الأصلي حال وقوعها لا يكفي للقول أن حسابات التاجر منتظمة بل لابد لاعتبارها كذلك أن ترحل قيود دفتر اليومية الأصلي أولاً بأول إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ العام (الدفتر الكبير).

وبالرغم من أن القانون لم يلزم التاجر بنص خاص بمسك دفتر الأستاذ العام فإن التاجر درجوا على مسك هذا الدفتر لأنه يعتبر أصل المحاسبة التجارية السليمة وبدونه تكون المحاسبة التجارية ناقصة لا تفي بالغرض المطلوب من مسك الدفاتر التجارية (119)، لذا فإن هذا الدفتر يرقى إلى مستوى الدفاتر التي تقتضيها طبيعة وأهمية التجارة، ووظيفة دفتر الأستاذ العام هي إثبات قيود دفتر اليومية الأصلي ذات الطبيعة المتشابهة في حسابات خاصة يراعى في كل منها وحدة العملية أو العمل، لذا يجب أن ترحل قيود دفتر اليومية الأصلي أولاً بأول إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ العام ليكون الأول هو الأصل والأخير هو صورة عنه، ويتم هذا الترحيل في مدد زمنية منتظمة (يومية، أسبوعية، شهرية)، ونعتقد بأنه ينبغي أن ترحل هذه القيود إلى دفتر الأستاذ العام شهراً فشهراً كأقصى حد زمني لترحيل هذه القيود وذلك قياساً على مدة ترحيل قيود دفاتر اليومية المساعدة إلى دفتر اليومية الأصلي، وتجدر الإشارة إلى أن قسم من التشريعات نص صراحة على وجوب ترحيل قيود دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ العام كالمادة (5) من نظام الدفاتر التجارية السعودي، فإذا لم يقيد التاجر العمليات التجارية التي باشرها يوماً بيوم في دفاتره التجارية وقيدها بعد أشهر عدة من وقوعها من شأنه أن يفقدها قيمتها القانونية أمام القضاء، وكذلك إذا لم ترحل العمليات التجارية إلى الحسابات الخاصة بها في الدفاتر التجارية (120).

بعد أن بينا القواعد الشكلية والقواعد الموضوعية اللازمة لانتظام الدفاتر التجارية لابد من القول أن مسألة انتظام الدفاتر التجارية تعتبر من المسائل التي تدخل في السلطة التقديرية لمحكمة الموضوع ولا رقابة عليها

(117) د. متولي محمد الجمل، المرجع السابق، ص 254.

(118) المادة (14) من قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984.

(119) هاشم محمد خير صافي، دور المحاسب القانوني في تقرير حصيلة الضريبة، مذكرة لنيل، شهادة الماجستير في مراجعة الحسابات، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2016، ص 91.

(120) أنظر المادة (12) من قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984.

لمحكمة التمييز⁽¹²¹⁾، وغالباً ما تستعين المحكمة بالخبراء لتحديد ما إذا كانت الدفاتر التجارية منتظمة أم غير منتظمة بعد أن ذلك من المسائل الفنية التي يعود تقديرها لأهل الخبرة، وتعد مسألة انتظام الدفاتر التجارية مسألة موضوعية أكثر مما لو كانت مسألة شكلية لأن عدم استيفاء الدفاتر التجارية للقواعد الشكلية لا يهدر كل قيمة لها، فالعبرة بمضمون الدفاتر التجارية وليس في شكلها، وهذا ما سارت عليه محكمة التمييز في بعض قراراتها حيث عدت عدم تصديق الدفاتر التجارية من قبل الكاتب العدل لا يسقطها من الاعتبار⁽¹²²⁾.

(121) د. طالب حسن موسى، مبادئ القانون التجاري، الطبعة الأولى، دار الحرية للطباعة، بغداد، 1974، ص151 .
(122) د. الفريد عايد ديات، مدقق الحسابات والمسؤولية القانونية، بحث مقدم إلى مؤتمر مدقق الحسابات والمسؤولية المهنية والقانونية والاجتماعية، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، عمان، 2001، ص12 .

الفصل الثالث

حجية الدفاتر التجارية

تلزم المادة (12) من قانون التجارة رقم 30 لسنة 1984، التاجر الذي لا يقل رأس ماله عن ثلاثين ألف دينار أن يمسك الدفاتر التي تستلزمها طبيعة تجارته وأهميتها بطريقة تكفل بيان مركزه المالي، وعليه في جميع الاحوال ان يمسك الدفترين الآتيين : 1. دفتر اليومية. 2. دفتر الاستاذ(123). وقد ساوى قانون الاثبات بين الدفاتر التجارية والدفاتر غير التجارية والدفاتر والأوراق الخاصة في الاثبات. وتختلف حجية الدفاتر التجارية الالزامية بالنسبة للتجار وحجيتها على التاجر.

3-1: حجية الدفاتر التجارية الالزامية بالنسبة للتاجر

ليست للقيود الواردة في الدفتر التجاري، اية قوة في الاثبات لصالح صاحب الدفتر ضد خصمه، تاجرا كان ام لا، وسواء كانت القيود منتظمة او غير منتظمة، وبهذا قضت المادة 28 من قانون الاثبات (أولاً – لا تكون القيود الواردة في الدفاتر التي يوجب القانون مسكها سواء كانت منتظمة ام غير منتظمة حجة لصاحبها). في حين كانت المادة 105 من قانون التجارة رقم 149 لسنة 1970 (الملغى) تسبغ على الدفاتر التجارية حجة بقدر محدود لصالح صاحبها على خصمه وذلك متى كانت تلك الدفاتر منتظمة ومستوفية للشروط القانونية وكانت مصدقة من الكاتب العدل .. كما ان المادة (458) الملغاة من القانون المدني كانت تنص (1. دفاتر التجارة لا تكون حجة على غير التجار، غير ان البيانات الواردة فيها عما ورده التجار تصلح اساساً يجيز للمحكمة ان توجه اليمين المتممة لأي من الطرفين وذلك فيما يجوز اثباته بالبينة). ويهدف المشرع العراقي من توحيد أحكام الاثبات في المسائل المدنية والتجارية في قانون خاص، ان تقوم قواعد هذا القانون على

(123) المواد 13، 15، 17، 18 من قانون التجارة العراقي.

تبسيط الشكليات و اقرار مبدأ المساواة بين المتقاضين⁽¹²⁴⁾. دعونا الى ضرورة افراد احكام خاصة لاثبات المسائل التجارية التي تختلف بطبيعتها عن المسائل المدنية⁽¹²⁵⁾.

3-2: حجية الدفاتر التجارية الالزامية على التاجر

اجازت المادة (28 / ثانياً) من قانون الاثبات ان تكون القيود الواردة في الدفاتر التجارية الالزامية كانت منتظمة او غير منتظمة حجة على صاحبها بشرط عدم تجزئة الإقرار، لذلك للخصم ان يتمسك بهذه القيود ضد مصلحة صاحبها، ولا يهم ان تكون هذه القيود منتظمة او غير منتظمة او اذا كان التصرف تجاريا او مدنيا، وبذلك تعتبر القيود هذه بمثابة اقرار كتابي صادر من التاجر ضد صاحب الدفتر، وليس من المعقول ان يقيد التاجر في دفاتره انه ملتزم لآخر بتصرف قانوني دون ان يكون قد حصل ذلك فعلاً. ويرى اتجاه ان الإقرار هو اخبار صادر من المقر وموجه الى القاضي أو الى شخص آخر، في حين ان ما يدون في الدفتر لا يمكن اعتباره اخباراً، اذ ليس موجهها لا الى القاضي ولا الى اي شخص وانما يكتبه التاجر لنفسه. ونتيجة لهذا يمكن للتجار اثبات عكس ما جاء في دفتره بكافة طرق الاثبات وهو ما لا يستطيعه بالنسبة لأي اقرار صادر منه⁽¹²⁶⁾. وللخصم ان يتمسك باقرار التاجر الوارد في دفتره الالزامي سواء أكانت القيود مدونة بخطه ام بخط احد العاملين معه، ما دام التدوين قد تم باشرافه، فيعد بمثابة اقرار صادر منه، فقد نصت المادة 32 من قانون الاثبات على ان :-

أولاً - القيود المدونة في الدفاتر الالزامية المنتظمة وغير المنتظمة من قبل العاملين مع صاحب الدفاتر المأذونين في ذلك تعتبر في حكم القيود المدونة من قبله.

ثانياً : يفترض في القيود الوارد ذكرها في الفقرة (أولاً) انها دونت بعلم صاحبها ورضاه الى ان يقيم الدليل على عكس ذلك.

ويلاحظ انه ليس للخصم الذي يتمسك بهذه القيود، تجزئة الإقرار الذي تتضمنه هذه القيود، اي من يريد الاستناد الى هذه الدفاتر التجارية الالزامية والاحتجاج بها ضد صاحبها ان يأخذ بكل ما هو مدون فيها، لا ان يأخذ ما ينفعه ويترك ما يضره، لان ذلك مخالف للعدل والانصاف، فهي اما ان تؤخذ ككل او تترك ككل. ويفهم من نص المادة (28 / ثانياً) من قانون الاثبات التي أجازت الإقرار المثبت فيها، ومن نص المادة (31) من

(124) الاسباب الموجبة لقانون الاثبات العراقي.

(125) إبراهيم محمد صبري المدني، الشهادة ودورها في الاثبات المدني والتجاري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الأزهر، غزة، 2012، ص 137.

(126) فتحي والي، قانون القضاء المدني اللبناني، بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1970، فقرة 348 ص 730.

القانون التي أجازت للمحكمة ان توجه اليمين المتممة لمن يتمسك بالقيود الوارد ذكرها في المادتين (28 و 29) لاستكمال قناعتها بشأنها. ان الاخذ بالدفاتر التجارية الالزامية حجة على صاحبها، ليس دليلاً ملزماً للمحكمة، وإنما هو أمر جوازي متروك تقديره للمحكمة. ويلاحظ ان المشرع قرر قرينة قانونية بسيطة يجوز لصاحب الدفتر التجاري ان يثبت عكس ما ورد في الدفتر من قيود يتمسك بها خصمه عليه بكافة طرق الاثبات، فقد أجازت المادة (30) من قانون الاثبات، لمن كانت القيود المذكورة في المادتين (28 و 29) حجة عليه، اثبات عكس ما ورد فيها بطرق الاثبات كافة، واذا ادعى صاحب الدفتر امراً يخالف ما جاء بدفتره فعليه يقع عبء اثبات ذلك بالشهادة والقرائن فان عجز فله توجيه اليمين لخصمه. وكذلك اذا ادعى خصمه امراً يخالف ما ورد في دفتر خصمه فيكون له اثبات بطرق الاثبات كافة بشرط ان لا يجزئ ما ورد في ذلك الدفتر. اما في قانون البيئات الاردني فان دفتر التجار لا تكون حجة على غير التجار الا ان البيئات الواردة فيها عما اورده التجار تصلح اساساً يجيز للمحكمة ان توجه اليمين المتممة لأي من الطرفين. وتكون دفاتر التجار الاجبارية (الالزامية) حجة على صاحبها سواء أكانت منظمة تنظيمياً قانونياً ام لم تكن ولكن لا يجوز لمن يريد ان يستخلص منها دليلاً لنفسه ان يجزئ ما ورد فيها ويستبعد ما كان مناقضاً لدعواه وتصلح لان تكون حجة لصاحبها في المعاملات المختصة بتجارته اذا كانت منظمة وكان الخلاف بينه وبين تاجر واذا تباينت القيود بين دفاتر منظمة لتاجرين تهازت البيئتان المتعارضتان.

3-3: الاحتجاج بالدفاتر التجارية لمصلحة صاحبها في القوانين المقارنة:

أجازت غالبية التشريعات قبول الدفاتر التجارية للإثبات في الدعوى المقامة من التاجر على خصمه التاجر أو على خصمه غير التاجر متى كانت متعلقة بأعماله التجارية، لذا سنبحث في الاحتجاج بالدفاتر التجارية لمصلحة صاحبها في مواجهة الغير في فقرتين كالآتي:

3-3-1: الاحتجاج بالدفاتر التجارية لمصلحة صاحبها في مواجهة خصمه التاجر:

أجازت أغلب التشريعات أن تكون البيئات الواردة في الدفاتر التجارية المستوفية للقواعد المقررة قانوناً (المنتظمة) دليلاً لإثبات الدعاوى المقامة بين التجار متى كانت متعلقة بأعمالهم التجارية⁽¹²⁷⁾، وهذا ما يعتبر خروجاً على القاعدة العامة في الإثبات التي تقضي بأنه (لا يجوز للشخص أن يصطنع الدليل لنفسه بنفسه)، لذا فإن التشريعات التي أجازت هذا الاحتجاج قد حددت الشروط اللازمة لذلك وهي كالآتي:

(127) محمد علي الصوري، التعليق المقارن على مواد قانون الإثبات، الجزء الأول، مطبعة شفيق، بغداد، 1983، ص 301.

أ- أن تكون الدفاتر التي يحتج التاجر بقيودها منتظمة:

اشتراطت التشريعات لاحتجاج التاجر بقيود دفاتره التجارية في مواجهة خصمه التاجر أن تكون منتظمة، والحكمة من ذلك هي أن انتظام الدفاتر التجارية قرينة بسيطة على أن القيود الواردة فيها صحيحة وأن يد التاجر لم تمتد إليها بالافتعال والتلاعب ليصطنع الدليل لنفسه⁽¹²⁸⁾، وتقدير ما إذا كانت دفاتر التاجر منتظمة أم غير منتظمة هي مسألة وقائع تدخل في السلطة التقديرية لقاضي الموضوع ولا رقابة عليه من محكمة التمييز⁽¹²⁹⁾، وغالباً ما يستعين قاضي الموضوع بخبير لتقدير مدى انتظام الدفاتر التجارية باعتباره من الأمور الفنية التي يعود تقديرها لأهل الخبرة⁽¹³⁰⁾. أما الدفاتر التجارية غير المنتظمة فقد اختلف الفقه في مدى الاحتجاج بها لمصلحة صاحبها في مواجهة خصمه التاجر، بالرغم من أن قسم من التشريعات قضى بعدم جواز الاحتجاج بها أمام القضاء⁽¹³¹⁾، فذهب البعض بأن للقاضي أن يعتبر الدفاتر غير المنتظمة دليلاً كاملاً في الإثبات لمصلحة صاحبها، وذلك تطبيقاً لمبدأ حرية الإثبات في المواد التجارية والذي يمنح القاضي الحرية في تكوين قناعته وفي استنباط الدليل من الوقائع المعروضة عليه دون الخضوع لقواعد معينة⁽¹³²⁾، في حين ذهب البعض الآخر إلى أن للقاضي أن يعتبر الدفاتر غير المنتظمة دليلاً غير كامل في الإثبات لمصلحة صاحبها يمكن أن تكمله عناصر الإثبات الأخرى في الدعوى⁽¹³³⁾، والرأي الأخير هو الأكثر قبولاً لأن المساواة بين الدفاتر المنتظمة والدفاتر غير المنتظمة في القيمة القانونية في الإثبات يؤدي إلى استفادة التاجر من إهماله وتقصيره في تنظيم دفاتره التجارية.

ب- أن يكون النزاع متعلقاً بعمل تجاري:

(128) وفي ذلك يقول ابن عابدين في كتابة رد المحتار على الدار المختار ((ان ما يوجد في دفاتر التجار في زماننا إذا مات أحدهم وقد حرر بخطة في دفتره الذي يقرب من اليقين أنه لا يكتب فيه على سبيل التجربة والهزل يعمل به والعرف جار بينهم بذلك، فلو لم يعمل به لزم ضياع أموال الناس إذ غالب ببياعتهم بلا شهود... أما فيما له على الناس فلا ينبغي القول به، فلو ادعى بمال على آخر مستنداً لدفتر نفسه لا يقبل لقوة التهمة.))، د. محمد حسن الجبر، القانون التجاري السعودي، الطبعة الرابعة، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 1996، ص126-127.

(129) تقابلها المادة (58) من قانون التجارة العراقي رقم (60) لسنة 1943 الملغى.

(130) د. باسم محمد صالح، القانون التجاري، القسم الأول، الطبعة الثانية، مطبعة جامعة بغداد، بغداد، 1992، ص164، وكذلك د. عباس العبودي، شرح أحكام قانون الإثبات المدني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص171.

(131) د. طالب حسن موسى، الإثبات التجاري وقانون الإثبات العراقي، مذكرات مسحوبة بالرونيو، طبع مكتبة زيدون، 1979، ص10، نقلاً عن د. عباس زيون العبودي، السندات العادية ودورها في الإثبات المدني، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص179.

(132) قرار محكمة النقض المصرية المرقم (124) الصادر بتاريخ 1952/2/10، أنس كيلاني، قانون البنات، مؤسسة العلاقات الاقتصادية والقانونية، دمشق، 1976، ص133-134.

(133) د. سعدون العامري، طاوله مستديرة حول قانون الإثبات، مجلة العدالة، العدد الثاني، السنة السادسة، 1980، ص363.

اشترطت التشريعات التي أجازت الاحتجاج بالدفاتر التجارية لصاحبها في مواجهة خصمه التاجر أن يكون النزاع متعلقاً بعمل تجاري، والحكمة من ذلك هي أن التاجر يلتزم بقيد العمليات التجارية التي يباشرها في دفاتره التجارية وعن طريق المقارنة بين دفاتر طرفي النزاع يمكن الوصول إلى حسمه⁽¹³⁴⁾، ولا يكفي أن يكون النزاع تجارياً بالنسبة للطرف الذي يحتج بالدفاتر وإنما يجب أن يكون تجارياً بالنسبة لطرفي النزاع، فإذا كان النزاع متعلقاً بعمل مدني بالنسبة للمدعى عليه فلا يمكن للمدعي أن يحتج بالدفاتر التجارية في مواجهة خصمه، كما لو اشترى تاجر من آخر سلعاً لاستعماله الشخصي لا لغرض الاتجار بها فلا يجوز للأخير أن يتمسك في مواجهة الأول بدفاتره التجارية⁽¹³⁵⁾، لأن النفقات الشخصية والعائلية تفيد إجمالاً ودون ذكر التفاصيل في الدفاتر التجارية مما يتعذر معه إجراء المقارنة بين دفاتر طرفي النزاع، فالسماح للتاجر أن يحتج بدفاتره التجارية في مواجهة خصمه التاجر لإثبات تصرف مدني يعني جواز الإثبات بالقرائن في المواد المدنية ومهما كانت قيمة التصرف، وهذا ما يعد خروجاً على القواعد العامة في الإثبات لأن العبرة في تطبيق قواعد الإثبات المدني بطبيعة التصرف لا بصفة الخصوم وبالرغم من أن التشريعات أجازت للتاجر الاحتجاج بدفاتره التجارية متى تعلق النزاع بعمل تجاري إلا أنه لا يجوز للتاجر أن يستند إلى الدفاتر التجارية لإثبات تصرفات يلزم لإثباتها الرسمية كعقد الشركة لأنه يجب إتباع الطريق الذي حدده التشريع لإثباتها⁽¹³⁶⁾.

ج- أن يكون النزاع بين تاجرين:

اشترطت التشريعات لاحتجاج التاجر بدفاتره التجارية في إثبات المعاملات التجارية أن يكون خصمه تاجراً، والحكمة من ذلك هي أن التاجر يلتزمون بمسك الدفاتر التجارية لقيد معاملاتهم التجارية فيها مما يتييسر معه مضاهاة دفاتر الطرفين للوصول إلى الحقيقة⁽¹³⁷⁾، فإذا تطابقت هذه الدفاتر فلا صعوبة في الأمر، أما إذا اختلفت دفاتر طرفي النزاع فللقاضي الذي ينظر النزاع أن يهمل هذه الدفاتر ويطلب تقديم أدلة أخرى في الدعوى إلا أنه في الغالب يرجح بين دفاتر الطرفين، فله أن يأخذ بالبيانات الواردة في الدفاتر المنتظمة إذا كانت دفاتر الطرف الآخر غير منتظمة أو كان لا يمسك دفاتر بالرغم من أنه ملزم بذلك⁽¹³⁸⁾، أو أن يرجح دفاتر الطرف الذي يكون محل ثقة كبيرة كالشركات الكبرى، وللقاضي أن يرجح البيانات الواردة في الدفاتر

(134) د. أحمد أبو الوفا، الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1983، ص34-35.

(135) أحمد طاهر سالم، حجية الدفاتر التجارية في الإثبات، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، كلية القانون، جامعة القادسية، 2009، ص116.

(136) حسين المؤمن الإثبات بالمحررات، الأدلة الكتابية شرعاً، مجلة القضاء، العدد الأول، السنة (22)، ص162.

(137) د. محمد حسين إسماعيل، القانون التجاري الأردني، الطبعة الأولى، دار عمار للنشر والتوزيع، عمان، 1985، ص152.

(138) د. علي البارودي و د. محمد فريد العريني، القانون التجاري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1987، ص234.

غير منتظمة على الدفاتر المنتظمة متى أطمئن إلى صحتها وذلك تطبيقاً لمبدأ حرية الإثبات في المواد التجارية⁽¹³⁹⁾. أن التاجر لا يمكنه الاحتجاج في مواجهة خصمه غير التاجر بالبيانات الواردة في دفاتره التجارية، فلا يجوز لصاحب العمل (التاجر) أن يحتج بدفاتره التجارية في مواجهة العامل عند حصول نزاع⁽¹⁴⁰⁾، كما أن التاجر لا يستطيع الاحتجاج بدفاتره التجارية في مواجهة التاجر الذي لا يلزمه القانون بمسك الدفاتر التجارية أو التاجر الذي أتلّف دفاتره التجارية بسبب انتهاء المدة اللازمة للاحتفاظ بها إذ يصبح من المتعذر مقارنة دفاتر طرفي النزاع⁽¹⁴¹⁾. أن التاجر يمكن أن يحتج بدفاتره التجارية في مواجهة شركات القطاع العام، لأن هذه الشركات تكتسب صفة التاجر بالقدر الذي لا يتعارض مع طبيعة الخدمات التي تؤديها، فشركات القطاع العام حرة في إدارة أعمالها التجارية على وفق المبادئ التي تفضلها على غيرها، حيث تملك من الوسائل ما يمكنها من مواجهة وسائل التاجر الاعتيادي المتمثلة بالدفاتر التجارية ان لم تفقها قوة وتنظيماً من جميع الوجوه⁽¹⁴²⁾. أن توافر الشروط الثلاثة المتقدمة لا يجعل للدفاتر التجارية حجية مطلقة بل أن حجيتها تخضع للسلطة التقديرية للقاضي فله اعتبارها دليلاً كاملاً في الإثبات أو إهدارها إذا وجدت أسباب جديّة لذلك، لأن اعتماد البيئة المستمدة من الدفاتر التجارية هو حق اختياري يعود للقاضي الذي ينظر النزاع، كما يجوز لخصم التاجر أن ينقض البيئة المستمدة من دفاتر التاجر بطرق الإثبات كافة⁽¹⁴³⁾.

3-3-2: الاحتجاج بالدفاتر التجارية لمصلحة صاحبها في مواجهة خصمه غير التاجر:

أجازت غالبية التشريعات أن تكون البيانات الواردة في الدفاتر التجارية دليلاً لإثبات الدعوى المقامة من التاجر على خصمه غير التاجر إذا تعلقت بأشياء وردّها التاجر إلى شخص غير تاجر بشرط توجيه اليمين المتممة⁽¹⁴⁴⁾، فالتاجر يستطيع أن يحتج بدفاتره التجارية في مواجهة خصمه غير التاجر بالرغم من أن الأخير

(139) د. محمد حسني عباس، الوجيز في النظرية العامة للقانون التجاري، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1969، ص 138.

(140) المادة (10) من قانون التجارة رقم (30) لسنة 1984.

(141) د. طالب حسن موسى، مبادئ القانون التجاري، الطبعة الأولى، دار الحرية للطباعة، بغداد، 1974، ص 151.

(142) قرار محكمة التمييز اللبنانية المرقم (77) الصادر بتاريخ 1967/5/18، سمير سامي الحلبي، موسوعة البيانات في المواد المدنية والتجارية، الطبعة الأولى، مطابع لبنان الحديثة، بيروت، 1979، ص 483.

(143) قرار محكمة النقض المصرية المرقم (52) الصادر بتاريخ 1956/1/5، عز الدين الدناصوري - حامد عبد الحميد عكاز، التعليق على قانون الإثبات، عالم الكتب، القاهرة، 1977، ص 40.

(144) كالمادة (1329) من القانون المدني الفرنسي، والمادة (1/330) من القانون المدني الجزائري، والمادة (169) من قانون أصول المحاكمات المدنية اللبناني، والمادة (14) من قانون البيانات السوري، والمادة (15) من قانون البيانات الأردني، والمادة 17 من قانون الإثبات المصري، والمادة (1/458) من القانون المدني العراقي الملغاة.

لا يلتزم بمسك الدفاتر التجارية مما يتعذر معه مقارنة دفاتر طرفي النزاع، وقد وضعت التشريعات الشروط اللازمة لذلك وهي كالآتي (145):

أ- أن يتعلق النزاع بأشياء وردها التاجر إلى خصمه غير التاجر:

اشتراطت التشريعات للاحتجاج بالدفاتر التجارية لصاحبها في مواجهة غير التاجر أن يتعلق النزاع بأشياء وردها التاجر كالأغذية والملابس والأثاث المنزلية، والحكمة من ذلك هي مراعاة مصلحة التجار الذين أعتادوا على توريد السلع للعملاء مع استيفاء ثمنها على فترات دورية كأول الشهر ودون الإهتمام بالحصول على دليل كتابي لإثبات هذه التوريدات بل يكتفي التاجر بما يقيدونه في دفاترهم التجارية، أما إذا تعلق النزاع بعقد آخر غير التوريد كالقرض أو الوكالة أو الكفالة، فلا يستطيع أن يحتج التاجر بدفاتره التجارية في مواجهة خصمه غير التاجر، ويتعين على الأخير أن يتمسك بأنه غير تاجر أمام محكمة الموضوع ولا يجوز ذلك لأول مرة أمام محكمة التمييز (146). أما بالنسبة لقيمة التوريدات فقد اختلفت التشريعات في تحديدها، فقيد قسم منها حق التاجر بالاحتجاج بدفاتره التجارية في مواجهة خصمه غير التاجر بأن تكون قيمة الأشياء التي وردها في حدود ما يجوز إثباته بالبينة الشخصية (147)، في حين أن القسم الآخر من التشريعات أجاز الاحتجاج بغض النظر عن قيمة التوريدات (148).

ب- أن توجه المحكمة اليمين المتممة لاستكمال الدليل الناقص المستمد من الدفاتر التجارية:

اشتراطت التشريعات لاحتجاج التاجر بدفاتره في مواجهة خصمه غير التاجر أن توجه المحكمة اليمين المتممة لتستكمل الدليل الناقص المستمد من قيودها وتوجه اليمين المتممة إلى التاجر صاحب الدفاتر ليقسم على صحة ما جاء في دفاتره التجارية من مدرجات، ويجوز أن توجه اليمين المتممة إلى الطرف الذي يحتج بالدفاتر التجارية في مواجهته. لقد ذهب البعض إلى إن البيانات الواردة في الدفاتر التجارية تعتبر دليلاً كاملاً في الإثبات أو دليلاً ناقصاً يمكن أن تكمله عناصر الإثبات الأخرى في الدعوى كالشهادة والقرائن (149)، في حين أن الرأي الراجح في الفقه ذهب إلى أن البيانات الواردة في الدفاتر التجارية تعتبر أدلة ناقصة تستكمل بتوجيه

(145) حلال يوسف، حماني عثمان، الإثبات عن طريق الدفاتر التجارية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، قانون خاص شامل، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2011، ص 137.

(146) د. نوري طالباني، القانون التجاري، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مطبعة أوقسيت الحديثي، بغداد، 1979، ص 259.

(147) كالمادة (17) من قانون الإثبات المصري، والمادة (169) من قانون أصول المحاكمات اللبناني، والمادة (1/330) من القانون المدني الجزائري، والمادة (1/458) من القانون المدني العراقي الملغاة.

(148) د. أحمد نشأت، رسالة الإثبات، الجزء الأول، دار الفكر العربي، القاهرة، 1972، ص 511.

(149) د. أدور عيد، الأعمال التجارية والتجار والمؤسسة التجارية، مطبعة باخوس وشرتوني، بيروت، 1971 ص 204.

اليمين المتممة ولا يجوز أن تستكمل بالشهادة أو القرائن⁽¹⁵⁰⁾، ولا يشترط أن تكون الدفاتر التجارية التي يحتج بها التاجر على خصمه غير التاجر منتظمة⁽¹⁵¹⁾، ولكن البعض ذهب إلى أن الدفاتر التجارية التي يحتج بها التاجر يجب أن تكون منتظمة قياساً على الاحتجاج بالدفاتر التجارية في مواجهة التاجر⁽¹⁵²⁾.

3-3-3: الاحتجاج بالدفاتر التجارية لمصلحة صاحبها في القانون العراقي

تنص الفقرة (1) من المادة (28) من قانون الإثبات العراقي رقم (107) لسنة 1979 على أنه لا تكون القيود الواردة في الدفاتر التي يوجب القانون مسكها سواء أكانت منتظمة أم غير منتظمة حجة لصاحبها، كما تنص الفقرة (1) من المادة (29) من القانون ذاته على أنه لا تكون القيود الواردة في الدفاتر غير الإلزامية.....حجة لصاحبها.

يتبين من هذه النصوص أن الدفاتر التجارية الإلزامية المنتظمة وغير المنتظمة والدفاتر التجارية غير الإلزامية لا يمكن الاحتجاج بها لمصلحة صاحبها في مواجهة خصمه بغض النظر عن كون الأخير تاجراً أو غير تاجر، لأن الدفاتر التجارية ما هي إلا محررات نظمها التاجر وهي غير موقعة من قبل خصمه لذا لا يمكن للتاجر أن يحتج بها في مواجهة خصمه⁽¹⁵³⁾، ويتفق هذا الحكم مع القاعدة العامة في الإثبات التي تقضي بأنه لا يجوز للشخص أن يصطنع الدليل لنفسه بنفسه ومع أحكام الفقه الإسلامي، ولكنه يختلف عن المبادئ التي كانت مقررة في المادة (2/105) من قانون التجارة العراقي رقم (149) لسنة 1970 الملغي والتي نصت على أن تكون البيانات الواردة بالدفاتر المنتظمة وفقاً لأحكام القانون حجة لصاحب هذه الدفاتر على خصمه التاجر، وكذلك يختلف هذا الحكم عن حكم المادة (1/458) الملغاة من القانون المدني العراقي والتي كانت تجيز للتاجر استثناءً التمسك بدفاتره ضد غير التاجر على أن توجه المحكمة اليمين المتممة له وذلك فيما يجوز إثباته بالشهادة. ولكن هل يجوز أن تكون الدفاتر التجارية بداية دليل إثبات لمصلحة صاحبها استناداً إلى المادة (1/77) من قانون الإثبات العراقي التي تنص على أنه يجوز إثبات وجود التصرف القانوني أو انقضائه بالشهادة إذا كانت قيمته لا تزيد على (5000) خمسة آلاف دينار.

(150) د. سميحة القليوبي، الموجز في القانون التجاري، مكتبة القاهرة الحديثة، القاهرة، 1978، ص155.

(151) د. أنور سلطان، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت 1984، ص78.

(152) د. أحمد زيادات - د. إبراهيم العموش، المرجع السابق، ص64.

(153) د. تيماء محمود فوزي والسيدة منار شكور محمد، حجية الدفاتر التجارية الإلكترونية في إثبات العمل، دراسة مقارنة. مجلة الرافدين للحقوق (كلية الحقوق بجامعة الموصل) العدد

اختلف الفقه في ذلك، فذهب البعض إلى أنه لا يجوز أن تكون الدفاتر التجارية بداية دليل إثبات لمصلحة صاحبها، لأن الفقرة (1) من المادتين (28، 29) من قانون الإثبات العراقي تمنع صراحة إمكانية الاحتجاج بالدفاتر التجارية لصالح صاحبها ضد خصمه، وهذا المنع لا يحتاج إلى تأويل أو تخفيف أو استثناء فهو منع بات، والقول بغير ذلك يتعارض مع القاعدة العامة في الإثبات التي تقضي بأنه لا يجوز للشخص أن يصطنع الدليل لنفسه بنفسه، في حين ذهب البعض الآخر إلى أنه لا مانع من أن تكون الدفاتر التجارية بداية دليل لصالح صاحبها يستكمل باليمين المتممة وبشرط تعلق النزاع بنشاطه التجاري وذلك في كل الحالات التي يجوز فيها الإثبات بالوسائل كافة(154).

والرأي الأخير هو الأكثر قبولاً في ظل نصوص قانون الإثبات العراقي، فالدفاتر التجارية تصلح بداية دليل إثبات لمصلحة صاحبها يستكمل بتوجيه اليمين المتممة وذلك فيما يجوز إثباته بالشهادة، وأساس ذلك هو الفقرة (1) من المادة (102) من قانون الإثبات العراقي التي تنص على أن للقاضي أن يستنبط كل قرينة لم يقرها القانون وذلك في نطاق ما يجوز إثباته بالشهادة، ولا نعتقد وجود أي تعارض مع الفقرة (1) من المادتين (28، 29) من قانون الإثبات العراقي والتي تقضي بأنه لا يجوز أن تكون الدفاتر التجارية حجة لصاحبها لأننا نعتقد بأن المشرع العراقي قصد بذلك أن الدفاتر التجارية لا يمكن أن تكون دليلاً كاملاً في الإثبات لمصلحة صاحبها، وليس هناك ما يمنع المحكمة التي تنظر الدعوى من استنباط قرائن من قيود الدفاتر التجارية لمصلحة صاحبها تستكمل بتوجيه اليمين المتممة، لذا يمكن إعتبار الدفاتر التجارية دليلاً ولو كان ناقصاً لصاحبها في مواجهة خصمه وذلك فيما يجوز إثباته بالبيينة الشخصية(155). كما إن التاجر يستطيع أن يحتج بدفاتره التجارية في مواجهة خصمه ولو تجاوزت قيمة النزاع ما يجوز إثباته بالشهادة إذا وجد اتفاق بينهما على الإثبات بالدفاتر التجارية، وهذا الاتفاق قد يكون صريحاً كما لو أبرم تاجر الجملة مع عميله تاجر المفرد اتفاقاً مكتوباً ينص على الاستناد إلى دفاتر تاجر الجملة في الإثبات عند حصول النزاع، وقد يكون الاتفاق ضمناً فلو قدم التاجر دفاتره التجارية إلى المحكمة للإثبات بها في مواجهة خصمه ولم يعترض الأخير على ذلك أمام محكمة الموضوع فإن سكوته يعتبر قبولاً ضمناً بالإثبات بالدفاتر التجارية في مواجهته، ولا يجوز له أن يدفع لأول مرة أمام محكمة التمييز بعدم جواز الاحتجاج بالدفاتر التجارية في مواجهته، لأن قواعد الإثبات الواردة في قانون الإثبات العراقي لا تعتبر حسب الرأي الراجح في الفقه من النظام العام ويجوز

(154) د. ثروت علي عبد الرحيم، الوجيز في القانون التجاري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988، ص126.

(155) بن النية أيوب، وسائل الإثبات في المواد التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2013، ص79.

الاتفاق على الإثبات بطريقة أخرى غير الطريقة التي حددها المشرع، وأساس ذلك هو الفقرة (2) من المادة (77) من قانون الإثبات العراقي، أما إجراءات الإثبات فإنها تعد من النظام العام ولا يجوز الاتفاق على خلافها(156).

3-4: تقديم الدفتر التجاري الى المحكمة

تتمتع المحكمة بسلطة تقديرية واسعة في إلزام التاجر بتقديم الدفاتر التجارية، ويتم تقديم الدفاتر التجارية بأمر من المحكمة التي تنظر في الدعوى من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب أحد طرفي الدعوى، وعادة ما تدقق المحكمة في طلب تقديم الدفاتر التجارية للتحقق من جدية المصلحة التي يروم طالب التقديم تحقيقها فإذا تبين عدم وجود مصلحة من التقديم أو أن الغرض منه مجرد تعطيل الدعوى أو أن المحكمة قد كونت عقيدتها من الأدلة الأخرى في الدعوى فلا حاجة لهذا التقديم، لأن الأمر بإلزام التاجر بتقديم دفاتره التجارية ليس واجباً على المحكمة بل هو جوازي لها ولا معقب عليها فيما تراه(157).

3-4-1: ضوابط طلب تقديم الدفاتر التجارية

ويجب أن يقدم طلب تقديم الدفاتر التجارية إلى المحكمة بصورة صريحة جازمة تدل على تصميم طالب التقديم، أما مجرد الإشارة إلى أن المدعى عليه تاجر ويمسك دفاتر تجارية لا يُعتبر طلباً يلزم المحكمة بالرد عليه(158)، ويتم طلب التقديم بصيغة كتابية إلى المحكمة التي تنظر الدعوى أو بصيغة شفوية وإثباته في محضر الجلسة في أي مرحلة تكون عليها الدعوى(159)، ولكنه لا يجوز أن يقدم لأول مرة أمام محكمة التمييز(160)، ويعود للمحكمة قبول أو رد الطلب باعتباره متعلقاً بإجراءات الإثبات التي يجوز للمحكمة العدول عنها بشرط بيان أسباب العدول(161).

ولكن قد يثار التساؤل التالي هل يجوز تقديم طلب تقديم الدفاتر التجارية كدعوى أصلية أمام القضاء أي قبل حصول نزاع أمام القضاء؟ أجب البعض عن هذا التساؤل بالإيجاب فأجاز أن يقدم طلب التقديم كدعوى أصلية

(156) د. سمير عالية، الوجيز في القانون التجاري، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1987، ص171.

(157) د. آدم وهيب الندوي، شرح قانون البيّنات والإجراء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص136.

(158) قرار محكمة النقض المصرية الصادر بتاريخ 1971/5/20، عز الدين الدناصوري - حامد عبد الحميد عكاز، التعليق على قانون الإثبات، علم الكتب، القاهرة، 1977، ص47.

(159) د. آدم وهيب الندوي، نطاق إلزام الخصم بتقديم الدليل ضد نفسه، مجلة القانون المقارن، العدد الثاني عشر، السنة التاسعة، 1981، ص246.

(160) محمد علي الصوري، التعليق المقارن على مواد قانون الإثبات، الجزء الثاني، مطبعة شفيق، بغداد، 1983، ص96.

(161) قرار محكمة النقض المصرية المرقم (244) الصادر بتاريخ 1964/2/20، أنس كيلاني، المرجع السابق، ص295.

أمام المحكمة على أساس وجود المصلحة المحتملة فقد تقبل هذه الدعوى إذا كان الغرض منها الاحتياط لدفع ضرر محقق أو الاستيثاق لحق يخشى زوال دليله(162).

ولكن هذا الرأي لا يمكن قبوله على إطلاقه لأن الفقرة (1) من المادة (53) من قانون الإثبات العراقي والخاصة بطريقة التقديم الجزئي للدفاتر التجارية قد وضعت معياراً لقبول طلب التقديم الجزئي للدفاتر التجارية هو تعلق الدفتر التجاري بموضوع الدعوى وضرورته لضمان صحة الفصل فيها، لذلك لا يجوز تقديم طلب تقديم الدفاتر التجارية جزئياً كدعوى مستقلة أمام المحكمة، أما طلب تقديم الدفاتر التجارية كلياً فيجوز تقديمه كدعوى مستقلة أمام المحكمة(163).

3-4-2: نطاق طلب تقديم الدفاتر التجارية

إن سلطة المحكمة بتقديم الدفاتر التجارية لا تقتصر على طرفي الدعوى بل تمتد إلى الغير فالمحكمة سلطة إلزام الغير بتقديم دفاتره التجارية في أي مرحلة تكون عليها الدعوى ولو كان ذلك أمام محكمة الاستئناف(164)، ولكن لا يجوز ذلك أمام محكمة التمييز، ويخضع طلب إلزام الغير بتقديم الدفاتر التجارية للإجراءات ذاتها المتبعة في طلب إلزام أحد طرفي الدعوى بتقديم دفاتره التجارية(165)، أما بالنسبة لأنواع الدفاتر التجارية التي يجوز للمحكمة أن تأمر بتقديمها فقد اختلف الفقه فيها، فذهب البعض إلى أن سلطة المحكمة بتقديم الدفاتر التجارية لا تقتصر على الدفاتر الإلزامية بل تمتد إلى إلزام التاجر بتقديم الدفاتر غير الإلزامية وسائر المستندات المؤيدة للقيود الواردة فيها إذا ثبت وجودها لديه(166)، في حين ذهب البعض الآخر إلى أنه لا يجوز للمحكمة أن تلزم التاجر بتقديم دفاتره غير الإلزامية لأنه لا يجوز أن يضار التاجر من دقته في تنظيم حساباته ومسكه دفاتر لم يلزمه القانون بها قياساً على عدم جواز استفادته من إهماله في تنظيم حساباته على النحو القانوني. كما أن مبدأ إلزام التاجر بتقديم دفاتره التجارية يعتبر استثناءً من القاعدة العامة التي تقضي بأنه لا يجوز إجبار الشخص على تقديم الدليل ضد نفسه ولا يجوز التوسع في هذا الاستثناء إلا بنص قانوني(167).

(162) د. آدم وهيب الندوي، المرجع السابق، ص 247.

(163) المادة (57) من قانون الإثبات رقم (107) لسنة 1979.

(164) د. مفلح عواد القضاة، البنات في المواد المدنية والتجارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1990، ص 108.

(165) محمد علي الصوري، المرجع السابق، ص 513.

(166) د. فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري الأردني، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1993، ص 129، وكذلك د. رزق الله انطاكي - د. رزق الله انطاكي - د. نهاد السباعي، الوسيط في الحقوق التجارية البرية، الجزء الأول، مطبعة جامعة دمشق، دمشق، 1961، ص 202.

(167) د. أكثم أمين الخولي، قانون التجارة اللبناني المقارن، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، بيروت، 1967، ص 304، وكذلك د. محمود سمير الشرفاوي، القانون التجاري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1982، ص 138.

وبالرغم من المبررات التي نادى بها أصحاب الرأي الأخير فإن الرأي الأول هو الأكثر قبولاً في ظل القانون العراقي لعموم النصوص القانونية التي أجازت تقديم الدفاتر التجارية دون تحديد، واستناداً إلى المادة (1) من قانون الإثبات العراقي التي تنص على ((توسيع سلطة القاضي في توجيه الدعوى وما يتعلق بها من أدلة بما يكفل التطبيق السليم لأحكام القانون وصولاً إلى الحكم العادل في القضية المنظورة)) والمادة (2) من القانون ذاته التي تنص على إلزام القاضي بتحري الوقائع لاستكمال قناعته.

إن طالب التقديم يقع عليه عبء إثبات أن الدفاتر التجارية موجودة في حيازة خصمه أو تحت تصرفه، فإذا أثبت ذلك أو أقر خصمه بأن الدفتر التجاري في حيازته أو سكت أمرت المحكمة بتقديم الدفتر في الحال أو في أقرب موعد تحدده لذلك⁽¹⁶⁸⁾، وبالرغم من الصياغة التي جاءت بها المادة (54) من قانون الإثبات العراقي والتي أوردت عبارة (أمرت المحكمة) وهي عبارة توحى بأن المحكمة ملزمة بإصدار أمر التقديم إلا أن هذا الأمر يخضع للسلطة التقديرية للمحكمة فقد تجد هذه الأخيرة في أوراق الدعوى وأدلتها ما يكفي لتكوين قناعتها⁽¹⁶⁹⁾. أما إذا عجز طالب التقديم عن إثبات وجود الدفتر لدى خصمه وأنكر الأخير وجود الدفتر في حيازته أو تحت تصرفه إعتبر طالب التقديم على وفق القواعد العامة في الإثبات عاجزاً عن إثبات دعواه ومن ثم يتعين على المحكمة رد طلبه⁽¹⁷⁰⁾.

ولكن المشرع العراقي إيماناً منه بصعوبة الإثبات حاول أن يخفف من عبء الإثبات فأورد حكماً استثنائياً يقضي بإلزام المحكمة بتحليف الخصم المنكر يميناً بأن الدفتر المطلوب تقديمه لا وجود له أو أن الدفتر المطلوب تقديمه لا يعلم بوجوده وأنه لم يخفه ولم يهمل بالبحث عنه ليحرم خصمه من الاستدلال به⁽¹⁷¹⁾، ويكون للمحكمة الخيار بتحليف الخصم المنكر اليمين بإحدى الصيغتين.

3-4-3: امتناع التاجر عن تقديم الدفاتر التجارية

اختلف الفقه في الإجابة عن هذا التساؤل، فذهب البعض إلى جواز اللجوء إلى الغرامة التهديدية في سبيل حمل التاجر الممتنع على تنفيذ أمر المحكمة بتقديم الدفاتر التجارية⁽¹⁷²⁾ تطبيقاً للقواعد العامة⁽¹⁷³⁾، في حين ذهب

(168) المادة (54) من قانون الإثبات رقم (107) لسنة 1979 .

(169) د. أم وهيب النداوي، المرجع السابق، ص 251-252 .

(170) محمد علي الصوري، المرجع السابق، ص 504

(171) المادة (55) من قانون الإثبات رقم (107) لسنة 1979 .

(172) د. سميحة القليوبي، الموجز في القانون التجاري، مكتبة القاهرة الحديثة، القاهرة، 1978، ص 145، وكذلك د. السيد محمد اليماني، القانون التجاري، الجزء الأول، مطبعة عابدين، القاهرة، 1984 ص 170 .

(173) المادة (253) من القانون المدني العراقي.

البعض الآخر إلى أنه لا يجوز اللجوء إلى الغرامة التهديدية كإجراء لإجبار التاجر على تقديم دفاتره التجارية لأن الدفاتر التجارية ليست لها حجية مطلقة في الإثبات والمحكمة غير ملزمة بالأخذ بها، كما أن القانون لم يتعرض إلى هذه الوسيلة لإجبار التاجر على تقديم دفاتره التجارية بأي شكل من الأشكال فيكون اللجوء إلى الغرامة التهديدية أمراً ضئيل الأهمية(174).

والرأي الأخير هو الأكثر قبولاً في ظل القانون العراقي لأن المادة (56) من قانون الإثبات العراقي قد حددت حكم امتناع التاجر عن تقديم دفاتره التجارية إلى القضاء أو امتناعه عن أداء اليمين وهو السماح لطالب التقديم بإثبات مضمون الدفتر المراد تقديمه بأية طريقة من طرق الإثبات، ويجوز للمحكمة أن تحمل الخصم الممتنع مصروفات ذلك الإثبات مهما كانت نتيجة الفصل في الدعوى، ولهذا لا يجوز أعمال النص العام الذي يقرر اللجوء إلى الغرامة التهديدية في حالة وجود النص الخاص، وكذلك لا يجوز للمحكمة أن تأمر بإجراء التحري والتفتيش في مسكن التاجر لضبط الدفاتر التجارية وإحضارها عنوة أمام المحكمة التي تنتظر الدعوى في حالة امتناع التاجر عن تقديمها(175).

أما التشريعات الأخرى فقد اختلفت في حكم امتناع التاجر عن تقديم الدفاتر التجارية، فأعتبر قسم من التشريعات هذا الامتناع قرينة قانونية على صحة دعوى خصمه وللمحكمة أن توجه اليمين المتممة لخصم التاجر الممتنع فإذا أداها كسب الدعوى(176)، أما القسم الآخر من التشريعات فقد تبني موقفاً آخر من امتناع التاجر عن تقديم دفاتره التجارية، فإذا قدم طالب التقديم صورة من الدفتر المراد تقديمه إعتبرت المحكمة هذه الصورة صحيحة مطابقة للأصل، وفي حالة عدم تقديم طالب التقديم لصورة من الدفتر بل اكتفى بالإدلاء ببعض البيانات المتعلقة بالدفتر فللمحكمة أن تأخذ بهذه البيانات وتحكم له في الدعوى ويخضع ذلك لسلطتها التقديرية(177).

(174) د. باسم محمد صالح، القانون التجاري، القسم الأول، الطبعة الثانية، مطبعة جامعة بغداد، بغداد، 1992، ص162، وكذلك د. عباس زبون العبودي، السندات العادية ودورها في الإثبات المدني، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص195 .

(175) قرار محكمة التمييز المرقم (60) مستعجل الصادر بتاريخ 1959/7/5، مجلة القضاء، العدد الخامس، كانون الأول، 1959، ص760-761 .

(176) كالمادة (17) من قانون التجارة الفرنسي، والمادة (13) من القانون التجاري التونسي، والمادة (20) من قانون التجارة اللبناني، والمادة (4/28) من قانون التجارة المصري، والمادة (10) من نظام الدفاتر التجارية السعودي، والمادة (41) من قانون التجارة العراقي رقم (149) لسنة 1970 الملغى.

(177) المادة (23) من قانون البيئات السوري والمادة (22) من قانون البيئات الأردني.

الخاتمة

بعد انتهينا بفضلته تعالى من البحث والكتابة في موضوع رسالتنا التي كانت بعنوان القيمة القانونية للقيود الواردة في الدفاتر التجارية، وبعد ان حاولنا الاحاطة قدر الامكان بالجوانب المختلفة للموضوع فقد توصلنا من خلال الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات والتي على ضوءها نقدم ما نراها جديرة بالاقترح.

أولاً: الاستنتاجات

- 1- تعتبر الدفاتر التجارية بمثابة أداة اثبات وعنصر فعال في تنظيم المعاملات والنشاطات التجارية بالنسبة للتاجر في حد ذاته من خلال بيان حقوقه وما عليه من ديون هذا من جهة، ومن جهة أخرى بين التاجر وغيره من التجار أو غير التجار.
- 2- تعتبر الدفاتر التجارية سجلات يقيد فيها التاجر مصروفاته، ولذلك فقد نظمها المشرع في نصوص قانونية وهذا ما أدى إلى تنوعها عبر الزمن، وهناك دفاتر تجارية اجبارية واختيارية.
- 3- فالدفاتر التجارية لها أهمية كبيرة من حيث الاتبات في المعاملات التجارية متى كانت منتظمة ومرتبطة وتصلح كوسيلة في المنازعات التي تحصل بين التجار فهي تعد كوسيلة للمحاسبة وتحقيق لأغراض شتى منها تعد كقاعدة أساسية لجميع العمليات الاقتصادية والإحصائية وتبين المحاسبة والأرباح الصافية ومعلومات دقيقة تستند إليها مصلحة الضرائب.
- 4- يجب على التاجر مسك دفاتر تجارية والالتزام بالاحتفاظ بها وفقاً لمشروط الشكلية والموضوعية المحددة وفقاً للقانون، فبياناتها يجب أن تكون سليمة خالية من أي خلل.
- 5- أن للدفاتر التجارية دور هام في الاتبات سواء لمصلحة التاجر وفي هذا خروج عن القاعدة العامة التي لا تجيز للشخص أن يصطنع دليلاً لنفسه، أو استعمالها كدليل اتبات ضد مصلحة التاجر سواء كان الخصم تاجراً أو غير تاجر، وسواء عن طريق الإطلاع الجزئي والكلي وفي ذلك أيضاً خروج عن القاعدة العامة التي تجيز للشخص أن يقدم دليلاً ضد نفسه.
- 6- يجوز للتاجر الذي يتم الاستناد إلى دفاتره أن يثبت عدم صحة القيود، والبيانات الواردة فيها بجميع طرق الإثبات، وإن كان ذلك لا يعفيه من المسؤولية عن عدم صحة وانتظام تلك الدفاتر.
- 7- يجوز للمحكمة بناء على طلب الخصم، أو من تلقاء نفسها أن تأمر التاجر بتقديم دفاتره التجارية إليها، وذلك لاستخلاص ما يتعلق بالنزاع المعروف عليها، ويجوز لها في هذه الحالة أن تطلع بنفسها عليها، أو أن تتدب خبيراً للاطلاع عليها، على أن يقدم الأخير تقريره للمحكمة لإبداء الرأي فيه، الذي في العادة يكون مجرد تقرير استشاري تستعين به للمحكمة.

ثانياً: التوصيات

- 1- إن مسك الدفاتر التجارية واجب قانوني على عاتق التاجر، وعليه أداء هذا الالتزام بطريقة سليمة ودقيقة والمحافظة على هذه الدفاتر للمدة المعينة والتي تكون محددة من طرف المشرع.
- 2- العمل على تطوير الدفاتر التجارية ومسايرة التطور الحاصل وبالتالي اللجوء إلى استخدام واستعمال الدفاتر التجارية الالكترونية لتسهيل المعاملات التجارية التي تتطلب السرعة والائتمان.
- 3- إبراز المكانة الهامة للدفاتر التجارية في المعاملات التجارية وفائدتها خاصة بالنسبة للتاجر في حد ذاته وبين التجار معاً وبالخصوص في حالة النزاعات الواردة بينهم.
- 4- وضع الرقابة على التجار من حيث كيفية أدائهم للإلتزام بمسك الدفاتر الجارية وذلك من خلال منح مراقب الحسابات سلطات تمكنه من تقديم التاجر للمساءلة فيما لو تبين له عدم انتظام هذه الدفاتر.

المصادر

أولاً: الكتب القانونية

1. أحمد المحمود، الأعمال التجارية والتجار، المكتبة الحديثة، بيروت، 1988.
2. احمد المحمود، شرح قانون التجارة اللبناني، ج6 ، دار صادر، بيروت، 2001.
3. أنس كيلاني، قانون البيئات، مؤسسة العلاقات الاقتصادية والقانونية، دمشق، 1976، ص133-134.
4. بيان عاطف، حجية الدفاتر التجارية، الإلكترونية في الإثبات، دار وائل، عمان، 2001.
5. حسني المصري، القانون التجاري، الكتاب الأول، مقدمة القانون التجاري، نظرية الأعمال التجارية، والتجار والمحل التجاري، جامعة عين شمس، مصر، 1998.
6. د. أحمد أبو الوفا، الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1983.
7. د. أحمد محمد محرز، القانون التجاري، الجزء الأول، مطبعة حسان، القاهرة، 1986.
8. د. أحمد نشأت ، رسالة الإثبات، الجزء الأول، دار الفكر العربي، القاهرة، 1972.
9. د. آدم وهيب الندواي، شرح قانون البيئات والإجراء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998.
10. د. أدور عيد، الأعمال التجارية والتجار والمؤسسة التجارية، مطبعة باخوس وشرتوني، بيروت، 1971.
11. د. أكثم أمين الخولي، قانون التجارة اللبناني المقارن، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، بيروت، 1967.
12. د. السيد محمد اليماني، القانون التجاري، الجزء الأول، مطبعة عابدين، القاهرة، 1984.
13. د. الفريد عايد ديات، مدقق الحسابات والمسؤولية القانونية، بحث مقدم إلى مؤتمر مدقق الحسابات والمسؤولية المهنية والقانونية والاجتماعية، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، عمان، 2001.

14. د. إلياس ناصيف، الكامل في قانون التجارة، الجزء الأول، المؤسسة التجارية، الطبعة الثانية، منشورات عويدات، بيروت-باريس، 1985.
15. د. أنور سلطان، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت 1984.
16. د. باسم محمد صالح، القانون التجاري، القسم الأول، الطبعة الثانية، مطبعة جامعة بغداد، بغداد، 1992.
17. د. ثروت علي عبد الرحيم، الوجيز في القانون التجاري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988.
18. د. رزق الله أنطاكي و د. رزق الله انطاكي و د. نهاد السباعي، الوسيط في الحقوق التجارية البرية، الجزء الأول، مطبعة جامعة دمشق، دمشق، 1961.
19. د. سميحة القليوبي، الموجز في القانون التجاري، مكتبة القاهرة الحديثة، القاهرة، 1978.
20. د. سمير عالية، الوجيز في القانون التجاري، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1987.
21. د. طالب حسن موسى، الإثبات التجاري وقانون الإثبات العراقي، مذكرات مسحوبة بالرونق، طبع مكتبة زيدون، 1979.
22. د. طالب حسن موسى، مبادئ القانون التجاري، الطبعة الأولى، دار الحرية للطباعة، بغداد، 1974.
23. د. عارف الحمصاني، الحقوق التجارية، الجزء الأول، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، حلب، 1965-1966.
24. د. عباس العبودي، شرح أحكام قانون الإثبات المدني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
25. د. عباس زبون العبودي، السندات العادية ودورها في الإثبات المدني، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
26. د. عبد المنعم محمود و د. عيسى أبو طبل، المراجعة، أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1967.

27. د. عبد المنعم محمود و د. عيسى أبوظبل، المراجعة، أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1967.
28. د. عزيز عبد الأمير العكيلي، القانون التجاري، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1995.
29. د. علي البارودي، د. محمد فريد العريني، القانون التجاري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1987.
30. د. علي حسن يونس، القانون التجاري، دار الفكر العربي، القاهرة، 1970.
31. د. علي سلمان العبيدي، دراسات في القانون التجاري المغربي، الطبعة الأولى، مطبعة الأمنية، الرباط، 1966.
32. د. عماد حبيب جهلول، النظام القانوني لحوكمة الشركات، ط1 ، منشورات زين الحقوقية، 2019.
33. د. فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري الأردني، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1993.
34. د. فوزي محمد سامي، مصادر القانون التجاري، الاعمال التجارية، التاجر، المتجر، العقود التجارية، ط1، دار الثقافة للنشر، 1997 .
35. د. لطيف جبر كوماني، الشركات التجارية (دراسة قانونية مقارنة)، ط1 ، مكتبة السنهوري، 2015.
36. د. محسن شفيق، القانون التجاري المصري، الجزء الأول، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، 1949.
37. د. محمد السيد الفقي، مبادئ القانون التجاري، ط1 ، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2002 .
38. د. محمد حسن الجبر، القانون التجاري السعودي، الطبعة الرابعة ، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 1996.
39. د. محمد حسني عباس، الوجيز في النظرية العامة للقانون التجاري، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1969.
40. د. محمد حسين إسماعيل، القانون التجاري الأردني، الطبعة الأولى، دار عمار للنشر والتوزيع، عمان، 1985.

41. د. محمود سمير الشرقاوي، القانون التجاري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1982.
42. د. محمود مختار احمد بريري، قانون المعاملات التجارية، ج 1 ، الاعمال التجارية والتاجر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000 .
43. د. مصطفى كمال طه، القانون التجاري، الجزء الأول، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1982.
44. د. مفلح عواد القضاة، البيانات في المواد المدنية والتجارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1990.
45. د. نوري طالباني، القانون التجاري، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مطبعة أوفسيت الحديثي، بغداد، 1979.
46. د. هاني دويدار، التنظيم القانوني للتجارة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2004 .
47. زهير عباس كريم، الوجيز في شرح القانون التجاري الأردني، مركز حمادة للطباعة، عمان، ط 1 ، 2005.
48. سلمان بيات، القضاء التجاري العراقي، الجزء الأول، شركة النشر والطباعة العراقية المحدودة، بغداد، 1953.
49. سمير سامي الحلبي، موسوعة البيانات في المواد المدنية والتجارية، الطبعة الأولى، مطابع لبنان الحديثة، بيروت، 1979.
50. صاحب عبيد الفتلاوي، تأريخ القانون، دار الثقافة، عمان، ط 6 ، 2011.
51. عبد السلام الترماني، الوسيط في تاريخ القانون والنظم القانونية، دون دار نشر، بغداد، 1985.
52. عبد العزيز عزت الخياط، القانون التجاري في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي، القسم الأول، دون دار نشر، عمان، ط 6، 1999.
53. عز الدين الدناصورى و حامد عبد الحميد عكاز، التعليق على قانون الإثبات، عالم الكتب، القاهرة، 1977.
54. عزيز العكيلي، الوسيط في شرح القانون التجاري، ج 6 ، دار الثقافة، ط 6 ، 2006.
55. علي البارودي، مبادئ القانون التجاري والبحري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1988.

56. فتحي والي، قانون القضاء المدني اللبناني، بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر .1970.
57. كوثر أحمد فالح، حجية الدفاتر التجارية الإلكترونية في الإثبات، رسالة ماجستير، جامعة جدار، كلية الدراسات القانونية، إربد، 2004.
58. محمد السيد الفقي، دروس في القانون التجاري الجديد، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2005.
59. محمد علي الصوري، التعليق المقارن على مواد قانون الإثبات، الجزء الثاني، مطبعة شفيق، بغداد، 1983.
60. نديم عبد الرحمن الصالحي، محمد علي درويش، الدفاتر التجارية، مطبعة دار السلام، بغداد، بدون سنة طبع.

ثانياً: الرسائل الجامعية

1. إبراهيم محمد صبري المدني، الشهادة ودورها في الإثبات المدني والتجاري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الأزهر، غزة، 2012.
2. أحمد طاهر سالم، حجية الدفاتر التجارية في الإثبات، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، كلية القانون، جامعة القادسية، 2009.
3. بشير طاهري، الدفاتر التجارية وأنواعها وحجيتها في الإثبات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع العقود والمسؤولية، كلية الحقوق والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2001.
4. بن النية أيوب، وسائل الإثبات في المواد التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2013.
5. لحال يوسف، حماني عثمان، الإثبات عن طريق الدفاتر التجارية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، قانون خاص شامل، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2011.
6. عليان فاطمة الزهراء، الدفاتر التجارية وحجيتها في الإثبات، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مسيلة، 2006.
7. مؤيد سلطان نايف الطراونة، الدفاتر التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، 2006.

8. هاشم محمد خير صافي، دور المحاسب القانوني في تقرير حصيللة الضريبة، مذكرة لنيل، شهادة الماجستير في مراجعة الحسابات، كلية الإقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2016.

ثالثاً: الأبحاث القانونية

1. د. آدم وهيب الندوي، نطاق إلزام الخصم بتقديم الدليل ضد نفسه، مجلة القانون المقارن، العدد الثاني عشر، السنة التاسعة، 1981.
2. د. تيماء محمود فوزي والسيدة منار شكور محمد، حجية الدفاتر التجارية الإلكترونية في اثبات العمل، دراسة مقارنة. مجلة الرافدين للحقوق (كلية الحقوق بجامعة الموصل) العدد 47 السنة 15.
3. حسين المؤمن الإثبات بالمجرات، الأدلة الكتابية شرعا. مجلة القضاء، العدد الاول، السنة (22).
4. د. سعدون العامري، طاولة مستديرة حول قانون الإثبات، مجلة العدالة، العدد الثاني، السنة السادسة، 1980.
5. د. صلاح الدين الناهي، الجديد في قانون التجارة الجديد، مجلة القضاء، نقابة المحامين العراقية، العدد الرابع، السنة السادسة والعشرون، 1970.
6. د. عبد الرزاق الصفار والدكتور عباس العبودي، الإثبات بالدليل الكتابي في الشريعة الإسلامية، مجلة القضاء، بغداد، العددان الثالث والرابع، السنة (14).
7. د. عباس العبودي، المبادئ الجديدة في قانون الإثبات العراقي، مجلة العلوم القانونية والسياسية العددان الاول والثاني، السنة (18).

رابعاً: القوانين و الانظمة

1. قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984 المعدل.
2. قانون التجارة المصري رقم 17 لسنة 1999 المعدل
3. قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 المعدل
4. القانون التجاري الجزائري
5. القانون التجاري المغربي
6. القانون التجاري التونسي
7. قانون التجارة اللبناني
8. قانون التجارة السوري

9. قانون التجارة الأردني
10. نظام الدفاتر التجارية السعودي
11. نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985.

The legal value of the entries in the commercial books

ORIGINALITY REPORT

18%

SIMILARITY INDEX

17%

INTERNET SOURCES

0%

PUBLICATIONS

2%

STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1

saudi-lawyers.net

Internet Source

11%

2

www.ummto.dz

Internet Source

2%

3

Submitted to Erbil Polytechnic University

Student Paper

2%

4

monpdf.weebly.com

Internet Source

2%

5

theses.univ-oran1.dz

Internet Source

1%

6

www.djelfa.info

Internet Source

<1%

7

repository.nauss.edu.sa

Internet Source

<1%

8

Submitted to Tikrit University

Student Paper

<1%

9

www.theseus.fi

Internet Source

<1%



NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
PRIVATE LAW PROGRAMS / ARABIC

To the Institute of Graduate Studies

Mr. Shlair Tawfeeq Azeez (20184921), studying in Private law Arabic Program has finished the master thesis titled “**The legal value of the entries in the commercial books**” and used literature review in Research Methodology in writing the thesis. For this reason, ethical Review board report permission will be needed for the designed research.

Sincerely,

Assist. Prof. Dr. Yousif Mostafa Rasul