

تطوير الأداء للإدارة الضريبية المصرية من خلال تطبيقها لمبادئ الحوكمة (دراسة تطبيقية على مصلحة الضرائب المصرية مع الإشارة للمنهج الإسلامي والتجارب الدولية)

محمد السيد برس

قطاع البحوث والاتفاقيات الدولية- مصلحة الضرائب المصرية

Received: 23-11-2014/ Revised: 27-12-2014 / Accepted: 5-01-2015

المستخلص:

الإدارة الضريبية من الإدارات العامة ذات الأهمية القصوى، التي تتولى تنفيذ القوانين الضريبية، والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الخزانة العامة للدولة ورعاية لحقوق الممولين، كما يمكنها اقتراح التشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات الإتقان والكمال. وبالتالي فإن الأمر يحتاج إلى مداخل مستحدثة لتطوير أداء الإدارة الضريبية بما يضمن مراعاة المستجدات التي تظهر في الواقع العملي المتغير من أن الآخر، وبما يساعد على تحقيق كفاءة وفعالية الأداء الضريبي للإدارة الضريبية في أدائها لدورها الملزمة به. وفي هذا السياق ظهر العديد من المقاييس والمناهج التطويرية للأداء، من أهم هذه المقاييس الحوكمة.

ويلاحظ أن مفهوم الحوكمة بين الأكاديميين قد اقتصر على بيان مفهومها ومبادئها بالنسبة للمجتمع الضريبي خاصة للشركات، في حين لم ينال دور الإدارة الضريبية أي اهتمام في هذا الصدد، على الرغم من أن الخزانة العامة من أهم أصحاب المصالح في حوكمة الشركات باعتبارها شريكاً في أرباح هذه الشركات، وحصة الخزانة العامة في هذه الأرباح تمثل عندئذ أموال عامة لا يجوز السماح بتهديدها نتيجة وجود فساد مالي أو قرارات إدارية غير رشيدة.

ومن ثم تعد الإدارة الضريبية من أهم أصحاب المصالح في تطبيق مبادئ الحوكمة، بل من مسؤولياتها مراقبة تنفيذ مبادئ الحوكمة على المتعاملين معها، ولم يعد من المعقول قيام هذه الإدارة الضريبية بمراقبة تنفيذ مبادئ الحوكمة دون تطبيقها على نفسها، باعتبارها من الجهات الأولى بتطبيق واعمال مبادئ الحوكمة في الإدارة النظامية ومراقبة الأداء، لذا فإن أهم مبادئ حوكمة الإدارة الضريبية المستنبطة من مبادئ الحوكمة عامة تتمثل في: الإفصاح والشفافية، انتهاز مبدأ ديمقراطية الإدارة، التطبيق الصحيح للقانون، إدارة المخاطر الضريبية.

الكلمات المفتاحية: إدارة ضريبية - حوكمة - الممولين - تطوير الأداء - الشفافية - الرقابة - المخاطر.

مقدمة:-

قاموس أكسفورد من تعريف الأداء بأنه: تنفيذ شيء مطلوب (مصطفى محمد عبد النبي يسين، ٢٠٠٩).

وتجدر الإشارة إلى أنه توجد ثلاثة مستويات للأداء: (الأول) مستوى الفرد، أي الأداء الفردي وهو الذي يعبر عن مدى نجاح الفرد في إنجاز عمله ومؤشر القياس هو الإنتاجية، (الثاني) مستوى الجماعة، أي الأداء الإداري ويقصد به أداء الإدارة في الوحدات التنظيمية الداخلية ومؤشر القياس هو الكفاءة، (الثالث) مستوى المنظمة، أي الأداء التنظيمي وهو ناتج أداء جميع الأفراد العاملين بالمنظمة وكذلك الإدارات الموجودة بها (محمود محمد على حسن، ٢٠٠٨). وترجع أهمية تقييم الأداء إلى ما يحققه من مزايا متعددة للمنظمة، من أهمها ما يلي:

- يساهم نظام تقييم الأداء في تحديد الإجراءات اللازمة لتصحيح الانحرافات التي تظهر أثناء وبعد التنفيذ.

- تحقيق المواءمة بين أهداف المنظمة وأهداف الفرد قدر الإمكان، مما يؤدي لتقليل المنازعات بينهما (السيدة محمود محمد العمري، ٢٠٠٨).

- المساعدة في تطبيق المناهج التطويرية والرقابية الحديثة كإدارة الجودة الشاملة والحوكمة كمدخل لضمان جودة الأداء وتطويره في المنظمة (Performance management, without author and tools, 2012)

وعلياً أن نأخذ بعين الاعتبار أن إدارة الأداء لن تكون ذات مغزى ما لم يكن لها الأثر على القصور في الأداء، مع ربط الأداء

يعتبر موضوع الأداء وكيفية قياسه ورفع مستواه وتطويره من الموضوعات التي تأخذ اهتمام شديد من جانب الكثير من الكتاب والباحثين، خاصة في ظل التغيرات العالمية الحالية واشتداد حدة المنافسة بين المنظمات المختلفة وما أحدثته من ضغوط نحو ضرورة تطوير وتحسين أدائها، حيث يعتبر الأداء بمثابة الترجمة العملية لكل القرارات التي يتم اتخاذها على جميع المستويات في المنظمة (James w.walker, 1980).

وبالتالي لاقى مفهوم تقييم الأداء اهتماماً كبيراً لدى كتاب الإدارة ومديري المنظمات، وذلك لإقتناعهم بأن هناك إمكانية لزيادة الإنتاج بالشركات والمنظمات، وكذلك استمراريتها من خلال تطوير وتحسين أداء العاملين بتلك الشركات والمنظمات (Geary A. , 1995). وكذلك لاقتناعهم بأن السبب وراء فشل الكثير من المديرين في مواجهة التحديات التي تواجههم؛ يرجع إلى عدم إدراكهم لمفهوم الأداء والمتغيرات التي تؤثر على أداء كل من المنظمات والعاملين بها (السيدة محمود محمد العمري، ٢٠٠٨).

وقد تعددت تعريفات الأداء، فقد عرفه البعض بأنه: مفهوم متعدد الأبعاد يختلف قياسه وفقاً لعوامل متعددة ومن الضروري تحديد ما إذا كانت أهداف القياس هي تقييم نتائج الأداء أو تقييم السلوك، كما عرفه البعض بأنه: درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو المنظمة ككل للأهداف المخططة بكفاءة وفعالية، ومن جانبنا فأنا نؤيد ما ورد في

وانتشار التجاوزات في العديد من المواقع(محمد طارق يوسف، ٢٠٠٣).

Without author ,RiskManagement in Tax Administration, (2010).

وإذا كان دور الإدارة الضريبية الرئيسي يتمثل في تحصيل الإيرادات الضريبية حسب الاعتمادات المقدره من الحكومة في الميزانية العامة للدولة، لذلك دائما تحاول الإدارة الضريبية تحصيل أكبر ضريبة ممكنه من الممول، ويحاول الممول دائما أن يتجنب دفع الضريبة أو يتهرب منها.

ولذلك فإن الإدارة الضريبية تنظر للممول دائما نظرة شك وريبة، ترى فيه أنه يحاول دائما التهرب منها، والممول أيضا يبادلها هذا الشعور، ويرى أن موظفي الإدارة الضريبية فاسدين ومرتشين ويطمعون فيه وفي أمواله، وأن الحل الأمثل من وجهة نظره هو تقديم الهدايا والعطايا والهبات لهم حتى يعفوه أو يجنبوه الضريبة سواء بطرق مشروعة أو غير مشروعة، معنى هذا أن العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين لم تكن في يوم من الأيام على مايرام، دائما كانت علاقة متوترة يشوبها الشك والريبة.

ومن ثم فإن تطوير الأداء الضريبي للإدارة الضريبية لا يقتصر فقط على مجرد تبنى الإدارة الضريبية لمداخل حديثة تحكم هذا الأداء، وعلى رأسها مدخل الجودة الشاملة رغم أهمية ذلك، ولكن التطوير يمتد إلى العلاقة التي تربط الإدارة الضريبية والممولين، حيث إن تحسين هذه العلاقة وتطويرها هو أساس نجاح الإدارة الضريبية، وتقدم الحوكمة ومبادئها أحدث الآليات في هذا الصدد، كما إن الإدارة الضريبية صاحبة مصلحة أكيدة في تبنى الممولين بتنوع فئاتهم، - كبار، متوسطي، صغار-، وبتنوع كياناتهم القانوني، - أشخاص طبيعيين، اعتباريين-، وبتنوع أنشطتهم، - تجارية، صناعية، مهنية...، للحوكمة ومبادئها التي توفر الآلية الجيدة لحسن إدارة هذه المنشآت.

ولما كانت حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من المبادئ القانونية، والمالية، والإدارية، والرقابية، التي علي أساسها تتم إدارة الشركات والمنشآت والمنظمات، والرقابة على كفاءة الأداء بها، وكفاية استخدام الموارد، كما تعمل على احترام حقوق أصحاب المصالح القانونية، وتمكنهم من الرقابة على هذه الجهات وحصولهم على المعلومات المطلوبة، علاوة على أنها تقوم أساساً على مبدأ الإفصاح والشفافية والمصادقية وإتاحة المعلومات عن كيفية إدارة هذه المنشآت.

وللمصلحة الوثيقة بين الشركات والمنشآت المتنوعة بصفتهم من الممولين، والإدارة الضريبية بصفتها من أصحاب المصالح في الشركات والمنشآت المذكوره، باعتبارها شريكة في أرباح هذه الجهات، وكذلك فإن الإفصاح والشفافية والمصادقية تعد من أهم العوامل التي تركز عليها العلاقة بين الممولين بتنوع فئاتهم والإدارة الضريبية، فضلاً عن أن حوكمة المجتمع الضريبي بشركاته ومنشآته لا يمكن أن تتحقق دون أن يكون مصاحباً لها تطبيقاً مماثلاً لمبادئ الحوكمة على الإدارة الضريبية، لمراعاة حقوق الممولين وتحقيق الإفصاح والشفافية(محمد طارق يوسف، ٢٠٠٣)، وفي ضوء ما سبق يعرض الباحث لحوكمة الإدارة الضريبية في ثلاثة مباحث متتالية كما يلي:

المبحث الأول

مفهوم حوكمة الإدارة الضريبية

وأهم أسبابها

يكتسب موضوع الحوكمة اهتماماً كبيراً في الآونة الأخيرة من يوم إلى آخر سواء في المنظمات العامة أو الخاصة، باعتبارها مفتاح القيادة الذي يساهم في إدارة المخاطر وتنظيم الأداء(محمد طارق يوسف، ٢٠٠٣)، واختلفت الآراء على ترجمة مصطلح "Corporate governance"، حيث يري البعض تسميتها بالإدارة الرشيدة أو الإدارة الحكيمة، والبعض الآخر يري تسميتها بحوكمة الإدارة أو الحوكمة

وأياً كان الأمر، فقد أصبح لفظ الحوكمة في الوقت الحاضر الأكثر شيوعاً، ومن المتوقع أن يكون الأكثر انتشاراً في الفترة المستقبلية،

المؤسسى بأداء العاملين داخل الإدارة الضريبية(عبداللطيف محمد خليل: ٢٠٠٧).

وباستقراء نصوص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولأئحته التنفيذية، يلاحظ أنه قد تضمن مجموعة من المستجدات في مجال أداء الإدارة الضريبية لعملها والتي تتطلب ضرورة إعادة النظر في آلية ذلك الأداء ومن أهم تلك المستجدات ما يلي:

- التركيز من جانب الإدارة الضريبية على كسب ثقة الممول، من خلال اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول سنداً للربط النهائي للضريبة طالما أنه لم يتوافر أدلة الإثبات التي تشير إلى عكس ذلك.

- تحول عبء الإثبات من الممول إلى الإدارة الضريبية، حيث يقع عبء الإثبات على الإدارة الضريبية الأمر الذي يتطلب الاهتمام بجودة أداء الإدارة الضريبية لعملها.

- التخفيف من عبء الضريبة في مواضع متعددة منها: العفو الضريبي، انقضاء المنازعات الضريبية وفقاً للضوابط الواردة بالمادة الخامسة والسادسة من مواد اصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

- تخفيض أسعار الضريبة إلى النصف تقريباً، والسماح بخصم الإهلاكات، مع ترك بعض الإعفاءات الضريبية لبعض الاعتبارات كما هو الحال في المواد ١٣، ٣١، ٣٦، ٥٠ من القانون سالف الذكر.

- تحول النظر لدور الإدارة الضريبية من دور المحصل للضرائب إلى دور المشرف على سداد الممولين للضريبة، ومن دور المكافحة للتهرب الضريبي إلى دور الرقابة على الفاعل الضريبي من تهرب أو تجنب.

- قرار رئيس الجمهورية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦ بدمج مصطلحي الضرائب العامة على الدخل، والعامة على المبيعات، في مصلحة واحدة، وما تطلبه ذلك من إعادة هيكله التنظيم للإدارات على مستوي المصلحة والاتجاه نحو الشمول في الأداء.

وبالتالي فإن الأمر يحتاج إلى مداخل مستحدثة لتطوير أداء الإدارة الضريبية بما يضمن مراعاة المستجدات التي فرضها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتلك التي تظهر في الواقع العملي المتغير من أن الآخر، وبما يساعد على تحقيق كفاءة الإدارة الضريبية في أدائها لدورها (محمود محمد على حسن، ٢٠٠٨). وفي هذا الإطار ظهر العديد من المقاييس غير المالية للأداء، من أهم هذه المقاييس الحوكمة(على محمود المبيض وأخرين، ٢٠٠٨)

حيث أدت الانهيارات المالية والفضائح الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم، والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات هذه الدول، إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والإداري بالشركات والمنظمات والذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الانهيارات والفضائح.

ويعتقد البعض أن الفساد المالي والإداري مقترن بالنظم الاشتراكية وحدها، نظراً لتلك الدولة الشركات وأدوات الإنتاج، وبالتالي تكون مرتعاً خصباً للانحرافات الإدارية والسرقات المالية، حيث يقوم المديرون باستغلال مناصبهم من أجل أهداف لا علاقة لها بأن تنجح الشركات أو تخسر، ما دامت الدولة هي المالك الوحيد القادر على تعويض الخسائر وتغطية السرقات، بل وربما التستر على الفساد في بعض الأحيان، ولكن الأمور اختلفت تماماً في الوقت الحالي، حيث اتجهت العديد من دول العالم إلى مفهوم الاقتصاد الحر، ومع أعمال قوانين السوق يظل الفساد ظاهرة مستمرة يتفاوت حجمها من دولة لأخرى، بل وربما من قطاع لآخر داخل الدولة الواحدة.

كما أن المجتمعات الانتقالية من الدول التي لم تحسن أمورها، وظل نظامها الاقتصادي يتأرجح بين التخطيط المركزي وبين آليات السوق الحر، عانت من ظاهرة تفشي الفساد بسبب غياب الرؤية ووضوح المنهج وتداخل القضايا، وهذه الدول ضرب فيها الفساد بشدة، بسبب السياسات والقوانين في كل من النظام الضريبي والنظام الجمركي وغيرها من النظم.

ولذلك تزايد الحديث عن الحوكمة في الآونة الأخيرة، حيث يرتبط مفهومها بالدرجة الأولى بقواعد الإفصاح والشفافية والرقابة في تعاملات المنظمات والشركات والأفراد، وهو الأمر الذي أصبح ضرورياً في المرحلة الحالية، لاسيما مع تزايد حالات الفساد

حوكمة الشركات علاجاً وقائياً ومقوياً عاماً للشركات (محمد طارق يوسف، ٢٠٠٣).

إن انهيار أداء الشركات دفعت صندوق النقد الدولي والبنك الدولي بالتعاون مع منظمة التعاون الاقتصادي لدراسة آلية الحوكمة، وحددت مبادئ للحوكمة خاصة بحقوق المساهمين، والمساواة في معاملة حملة الأسهم، والإفصاح والشفافية، ومسئولية مجلس الإدارة، ودور ذوي الشأن والمصالح في إدارة الشركات (محمد زكي على السيد، ٢٠٠٨).

وقد وصف البنك الدولي الحوكمة، بأنها " الحالة التي تكون فيها مؤسسات القطاع العام، - ومنها بالطبع الإدارة الضريبية-، خاضعة للمساءلة، وقادرة على تحقيق استدامة التنمية"، وبالتالي عرف مفهوم الحوكمة على أنه: " أسلوب ممارسة السلطة في إدارة الموارد الاجتماعية والاقتصادية للدولة من أجل التنمية"، وفي سياق هذا التعريف وضع البنك الدولي أربعة معايير أساسية لضمان تحقيق الحوكمة الرشيدة القادرة على إحراز التنمية المستدامة وهي: حسن إدارة القطاع العام، المساءلة، الإفصاح القانوني، الشفافية وإتاحة المعلومات (على محمود المبيض وآخرين، ٢٠٠٨).

وجدير بالذكر أن الاهتمام بالحوكمة في مصر بدأ منذ عام ٢٠٠١ بمبادرة من وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية آنذاك، حيث وجدت الوزارة أن برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي بدأت مصر في تنفيذه منذ أوائل التسعينات من القرن الماضي لن يكتمل إلا بوضع إطار رقابي يحكم عمل القطاع الخاص في ظل السوق الحر، وبالفعل تم دراسة مدي التزام مصر بالقواعد الدولية لحوكمة الشركات؛ وذلك لأن الحوكمة أصبحت اتجاهاً دولياً ومصر ليست بمعزل عن دول العالم، حيث أصبحت الشركات المصرية التي تحاول أن تتعامل مع أسواق أجنبية مجبرة على تبني معايير الحوكمة.

بناء عليه طلبت مصر من البنك الدولي تقييم مدي تطبيقها لقواعد الحوكمة في سنة ٢٠٠١، وخرجت النتيجة بأن مصر تطبق ٦٢% من معايير الحوكمة، وتكرر الطلب في سنة ٢٠٠٤ وجاءت النتيجة بأن مصر قطعت شوطاً كبيراً في مجال تطبيق الحوكمة يصل إلى نحو ٨٢% من معايير الحوكمة الموجودة على مستوى العالم، والسبب وراء الاستعانة بتقييم البنك الدولي على وجه الخصوص هو سعي مصر لجذب الاستثمارات الأجنبية، ومن ثم من مصلحة مصر أن تطلع البنك الدولي على مدي التطور الذي حدث في تطبيق معايير الحوكمة فيها (جلال الشافعي، ٢٠٠٩/٢٠١٠)، هذا عن حوكمة المجتمع الضريبي بشركائه، فماذا عن حوكمة الإدارة الضريبية؟

لما كانت حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من المبادئ القانونية الرقابية والمالية والمحاسبية، التي علي أساسها تتم إدارة الشركة، والرقابة على كفاءة الأداء بها، وكفاية استخدام الموارد، كما تعمل على احترام حقوق أصحاب المصالح القانونية وتمكنهم من الرقابة على الشركة ووصولهم على المعلومات المطلوبة، علاوة على أنها تقوم أساساً على مبدأ الإفصاح والشفافية والمصادقية.

وللصلة الوثيقة بين الشركات المتنوعة بصفتها من الممولين، والإدارة الضريبية بصفتها من أصحاب المصالح في الشركات باعتبارها شريكة في أرباح هذه الشركات، وفوق ذلك فإن الإفصاح والشفافية والمصادقية تعد من أهم العوامل التي تركز عليها العلاقة بين الممولين "الشركات" والإدارة الضريبية، كما أن حوكمة الشركات لا يمكن أن تتحقق في الواقع دون أن يكون مصاحباً لها تطبيقاً مماثلاً لمبادئ الحوكمة على الإدارة الضريبية، لمراعاة حقوق الممولين، وتحقيق الإفصاح والشفافية، أي أن الحوكمة تعتبر ذات أهمية قصوى لكل من الممول والإدارة الضريبية:

فمن ناحية الممول: فإن توافر الحوكمة الضريبية يعود عليه بعدة فوائد أهمها، الثقة والاطمئنان إلى أن الإدارة الضريبية لا تتعسف في استخدام حقوقها وسلطاتها، بل إنها تقوم فقط بتنفيذ القوانين الضريبية، وأنها تحافظ على حقوق الممول، مع مراعاتها للإفصاح والشفافية، مما يؤدي إلى عدم تزم الممول في إساءة الظن بالإدارة الضريبية، وبالتالي راحته النفسية وعدم قلقه، وهذا يعمل على تسهيل مهمة الممول وعدم ضياع وقته، والانصراف نحو العمل الجاد، والإنتاج المثمر دون عناء التفكير في الفرض

وهو يتمشي مع لفظي العولمة والخصخصة، التي انتشرت في الفترة الأخيرة وأثير حولهما نفس الجدل عند ترجمتهما، حتي استقرت إلى "privatization" للخصخصة و"Globalization" للعولمة (محمد طارق يوسف، ٢٠٠٣).

وبناء عليه فإن مصطلح الحوكمة "Governance" من المصطلحات الحديثة التي تزايد الاهتمام بها مع بداية التسعينات من القرن الماضي، وهو يمثل مجموعة من المبادئ القانونية المالية والمحاسبية والرقابية، التي تهدف إلى مكافحة الفساد المالي ومنع انهيار الشركات والمنشآت، وقد ظهر هذا المصطلح تحت مسمى " حوكمة الشركات" في أعقاب الإنهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من الشركات في دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا، وكذلك العديد من الشركات الأمريكية في سنة ٢٠٠٣ مثل شركة أرون و وولدكوم.

هذا وتتعدد تعريف حوكمة الشركات والمنشآت، لتدخلها في الكثير من الأمور الرقابية والاقتصادية والقانونية والاجتماعية، وهو ما يوضحه الباحث، فيما يلي:

فمن الناحية الرقابية: تحدد الحوكمة القواعد التي بناء عليها تتم إدارة الشركات والمنشآت داخلياً بإشراف مجلس الإدارة من أجل حماية المصالح المالية للمساهمين، كما أنها تحدد توزيع السلطات والمسئوليات بين مختلف المشاركين في الشركة، من مجلس الإدارة إلى المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى، علاوة على بيان القواعد اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بأمر الشركة، وهو ما يساعد على الرقابة على كفاءة الأداء، ومكافحة الفساد الإداري والمالي، كما أنها تؤدي إلى تحسين إدارة الشركة عن طريق مساعدة المسؤولين في وضع إستراتيجية سليمة للشركة، لتخفيف المخاطر وإظهار الشفافية.

ومن الناحية الاقتصادية: تمل الحوكمة على تعزيز كفاءة استخدام الموارد، وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم مركزها التنافسي، بما يمكنها من جذب مصادر التمويل اللازمة للتوسع والنمو.

ومن الناحية القانونية: تتداخل مبادئ الحوكمة مع العديد من القوانين مثل: قوانين تنظيم الشركات، وأسواق المال، والمحاسبية والضرائب، كما تساعد الحوكمة على تقنين وتحسين الأطر القانونية للشركات.

ومن الناحية الاجتماعية: فإن الحوكمة هي سبيل التقدم لكل من الأفراد والشركات والهيئات والمجتمع بصفة عامة، وذلك لأن الشركة تعتبر النواة للاقتصاد ككل، فإذا ما صلحت صلح الاقتصاد كله؛ لأنها تمتد لتشمل عدداً كبيراً من فئات المجتمع يعملون بها ويتعاملون معها.

وبصفة عامة يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى مجموعة المبادئ، التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركات من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية أخرى، وذلك للمحافظة على حقوقهم باستخدام الأدوات المالية والإدارية السليمة، وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة (شوقي عبد العزيز الحقاوي، ٢٠٠٩).

هذا وقد اكتسبت قضية حوكمة الشركات أهمية كبرى منذ انفجار الأزمة المالية الآسيوية في العقد الأخير من القرن العشرين، وزاد من أهمية هذه القضية ما اكتشف خلال السنوات القليلة الماضية من تلاعب وغش مالي وفساد إداري في بعض الشركات الأمريكية الدولية العملاقة، الأمر الذي أودي ببعضها إلى الإفلاس، وما ترتب على ذلك من خسائر فادحة لأصحاب المصالح مباشرة والأقتصادات القومية المعنية، بل والاقتصاد العالمي.

ويرجع تزايد أهمية حوكمة الشركات عقب اكتشاف الجرائم المشار إليها؛ إلى أن الحوكمة تعتبر أحدث توجه عالمي لإحكام الرقابة على إدارات الشركات، لمنعها من إساءة استعمال سلطاتها، وحثها على حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، وتحسين أدائها وممارستها المحاسبية وتوفير الشفافية في التقارير المالية وغير المالية الصادرة عنها، كما تؤدي الحوكمة الجيدة إلى الاكتشاف المبكر لانخفاض مستويات الأداء التشغيلي والمالي والإداري، وتحسين مستويات الإفصاح والشفافية بالشركات، الأمر الذي يساعد على وقايتها من الانزلاق إلى غيابات الغش والفساد، ويجنبها والأسواق المالية الكثير من الأزمات، وهكذا تبدو لنا

ولقد أدى غياب مفاهيم الحوكمة المالية والضريبية في مصر من قبل إلى تحقيق خسائر جسيمة، نتيجة انهيار العديد من المؤسسات المالية، مثل شركات توظيف الأموال، وبذلك الاعتماد والتجارة والتنمية، وأزمة نواب الفروض، وبيع شركات ومؤسسات القطاع العام في ظل ما سمي ببرنامج الخصخصة، وبالتالي ضياع حقوق الخزنة العامة بهذه المؤسسات.

ولذلك فإن دور الإدارة الضريبية في حوكمة الشركات خاصة والمجتمع الضريبي عامة، هو التزام وحق أصيل، ومن غير المقبول إلقاء عبء الالتزام بتطبيق الحوكمة ومتابعة تطبيقها على عاتق الجهات الرقابية الأخرى غير الإدارة الضريبية، وإلا كان هذا استمراراً لغياب وحيد دور الإدارة الضريبية في هذا الصدد (محمد سمير عباس عبد الله: ٢٠٠٩)، وبناء عليه فإن الباحث يعرض لهذا المبحث في مطلبين متتاليين كما يلي:

المطلب الأول

حوكمة المجتمع الضريبي

"حوكمة الشركات"

إذا ما حاولنا تصفح أي كتاب نشر خلال العقد الأخير في مجالات الإدارة والتنمية الاقتصادية، فإننا لا نمضي في القراءة أكثر من صفحات معدودة قبل أن تقع عيوننا على مصطلحات مثل الحوكمة، والحكم الرشيد، باعتبارها الدواء لكافة مشكلات الإدارة والتنمية ولكونها أيضاً الأدوات التي من خلال استخدامها يمكن معالجة الحكومات الفاسدة عن فسادها، ثم أخيراً باعتبارها تمثل الشروط المسبقة التي إذا ما توافرت أمكن توفير بيئة ملائمة لجذب الاستثمارات وتحقيق التنمية وتمكين الفقراء.

وإذا كان هذا هو الحال على مستوى الدول والكيانات السياسية، فإنه بالنسبة للمجتمع الضريبي بما يحتوي عليه من ممولين متنوعين، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين، تُعتبر أجندة الحوكمة على قدر كبير من الأهمية، خاصة في ضوء تعرض (جلال الشافعي، ٢٠٠٦) عدد من الشركات الأمريكية في سنة ٢٠٠٢ لانهيارات والأزمات ظهر مصطلح حوكمة الشركات (محمد محمود احمد صابر، ٢٠٠٥). كعلاج للفساد والإنحراف الذي أصاب هذه الشركات.

وهكذا أرتبط مصطلح حوكمة الشركات بالعمولة والأزمات، وفرض هذا المصطلح نفسه بسرعة حتى أصبح خلال فترة قصيرة جداً مثار اهتمام الدوائر الأكاديمية والسياسية العالمية، ومؤدياً إلى افتتاح صندوق النقد والبنك الدوليين إلى تبني الحوكمة كاتجاه جديد لتحقيق الإصلاحات الهيكلية اعتماداً على مجموعة من المبادئ لتقييم برامج الإصلاح الاقتصادي في الدول الناشئة.

هذا المصطلح أدى إلى تغيير إستراتيجية الاستثمار المتعارف عليها بارتفاع العائد كلما زادت المخاطر، إلى إستراتيجية جديدة عرفت باسم التوجه إلى الجودة الشاملة السابق دراستها في المبحث السابق، وغالباً ما ارتبطت الإستراتيجية الأولى بأزمات الأسواق الناشئة إلا أنها ارتبطت أيضاً في الأونة الأخيرة بأزمات الأسواق المتقدمة.

ومن المعلوم أنه إذا صلحت الشركة كقوة صلح الاقتصاد ككل، وإذا فسدت فإن تأثيرها يمتد ليضر عدداً كبيراً من فئات الاقتصاد والمجتمع، ولذا فإن الحوكمة توجب التأكيد على ضرورة الاهتمام بأصحاب المصالح، سواء من لهم صلة مباشرة أو غير مباشرة مع الشركة، كما تجدر الإشارة إلى أهمية المسؤولية الاجتماعية للشركات، والتي لا تهتم فقط بتدعيم مكانة وربحية الشركات، ولكنها تهتم كذلك بنمو الاقتصاد وتقديم المجتمع ككل، وهذا الاتجاه ما أكد عليه البعض وأوصي بأهمية توجيه مزيد من الاهتمام به على مستوى العالم.

ومن هذا المنطلق يتم التأكيد على أن حوكمة الشركات هي سبيل التقدم لكل من الأفراد والمؤسسات والمجتمع ككل، وذلك لأنه من خلال تلك الآلية التي توفر للأفراد قدر مناسب من الضمان لتحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم، وفي ذات الوقت تعمل على قوة وسلامة أداء المؤسسات، ومن ثم تدعيم استقرار وتقديم الأسواق والأقتصادات والمجتمعات (جلال الشافعي، ٢٠٠٦) ومن هنا كان

الضريبي، وما يستتبعه من مشكلات عديدة، كما يؤدي بالمول إلى الدقة في الإفصاح عن إيراداته وارباحة الخاضعة للضريبة في مواعيدها المحددة قانونياً.

ومن ناحية الإدارة الضريبية: فإن توافر الحوكمة الضريبية يعود عليها بفوائد كثيرة أهمها: الإقلال من المنازعات والخلافات، وإمكانية الانصراف إلى العمل الجاد نحو جمع الحصيلة الضريبية بدقة وإحكام، كما إنها تؤدي إلى الإقلال من حالات التهرب الضريبي، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية، فضلاً عن شيوع المرونة في العمل داخل الجهاز الضريبي، مما يساعد العاملين به على تأدية واجباتهم الوظيفية بدقة ونفسية هادئة تجعلهم أكثر كفاءة وفاعلية في تطبيق القوانين الضريبية (سامي احمد غنيم، ٢٠٠٦). كما أن التزام الإدارة الضريبية بمبادئ الحوكمة يقضي على الفساد داخلها؛ لأنها ستلتزم بالإفصاح والشفافية في عملها، وبالتالي لا يوجد مجال لاستغلال جهل الممولين من قبل الموظفين، ومن ثم القضاء على الفساد أو على الأقل الحد منه.

ويشير الباحث إلى أنه لا يوجد تعريف محدد للحوكمة الضريبية، غير أن الأدبيات تشير إلى أن الحوكمة عبارة عن مجموعة متنوعة من القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية، لضمان حسن سير العمل وتحقيق الأهداف وتوفير الإدارة الناجبة، وتفعيل أدوات الرقابة لضمان الشفافية وتعزيز المصداقية، كما أن شأن حوكمة الإدارة الضريبية توطيد الثقة بين الممولين المتعاملين مع الإدارة الضريبية والأطراف ذات العلاقة، لضمان سلامة الأداء، بالرقابة على الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وتقرير المساءلة وتعزيز نموذج الإدارة الرشيدة وفقاً للضوابط الرقابية (أسامة على عبد الخالق، ٢٠٠٤). وفي ضوء ما سبق، فإن الباحث يعرف حوكمة الإدارة الضريبية بأنها: "أسلوب ممارسة السلطة في إدارة الموارد المادية والبشرية والمعنوية وكافة الأصول بالإدارة الضريبية، بحيث تكون خاضعة للمساءلة وقادرة على تحقيق استدامة التنمية"، على اعتبار أن الحوكمة تمثل أحدث توجه عالمي لإحكام الرقابة على إدارات المصالح والمنشآت، لمنعها من إساءة استعمال سلطاتها، وحثها على حماية حقوق الممولين وغيرهم من أصحاب المصالح، وتحسين أدائها وممارستها المحاسبية وتوفير الشفافية فيما يصدر عنها من تقارير مالية وكتب دورية وتعليمات تنفيذية وتفسيرية ومنشورات. كما تؤدي الحوكمة الجيدة إلى الاكتشاف المبكر لانخفاض مستويات الأداء التشغيلي والمالي والإداري ومستويات الإفصاح والشفافية بالمصلحة وعلاجه فور اكتشافه، الأمر الذي يساعد على وقايتها من الانزلاق إلى غيابات الغش والفساد، ويجنبها والمؤسسات والأسواق المالية الكثير من الأزمات، وهكذا تبدو لنا حوكمة الإدارة الضريبية علاجاً وقائياً ومقوياً عاماً للإدارة الضريبية. وفي كلمة موجزة فإن حوكمة الإدارة الضريبية تعني: "مجموعة المبادئ التي تحدد العلاقة بين الإدارة الضريبية من ناحية، والممولين بتنوع فئاتهم وانشطتهم من ناحية أخرى"، وذلك للمحافظة على حقوقهما باستخدام الأدوات الرقابية المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة.

المبحث الثاني

تنفيذ مبادئ الحوكمة بالإدارة الضريبية

الحوكمة عبارة عن مجموعة من المبادئ القانونية المالية والرقابية، التي تهدف إلى مكافحة الفساد المالي ومنع انهيار الشركات وفقاً لما أصدرته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام ١٩٩٩، وتتمثل مبادئ الحوكمة في حماية حقوق المساهمين وتحقيق معاملة عادلة بينهم، وخضوع قرارات مجلس الإدارة للمساءلة، وتحقيق الإفصاح والشفافية، مع منح دور أكثر فعالية لأصحاب المصالح بالشركات. والملاحظ في الحقيقة السابقة أن مفهوم الحوكمة بين الأكاديميين قد اقتصر على بيان مفهومها ومبادئها بالنسبة للشركات، في حين لم ينال دور الإدارة الضريبية أي اهتمام في هذا الصدد، على الرغم من أن الخزنة العامة من أهم أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، باعتبارها شريكاً في أرباح هذه الشركات، وحصّة الخزنة العامة في هذه الأرباح تمثل عندئذ أموال عامة لا يجوز السماح بتهديدها نتيجة وجود فساد مالي أو قرارات إدارية غير رشيدة يغلفها عدم إفصاح أو شفافية.

المحدودة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته، وقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ واللوائح التنفيذية الصادرة تطبيقاً لهما، وأشار الدليل إلى أن قواعد حوكمة الشركات لا تمثل نصوصاً قانونية أمرة ولا يوجد إلزام قانوني بها، وإنما هي بيان للسلوك الجيد في إدارة الشركات وفقاً للمعايير العالمية التي تحقق توازناً بين مصالح الأطراف المختلفة.

أما عن نطاق تطبيق هذه القواعد فأشار الدليل إلى أنها تنطبق في المقام الأول على شركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية، وكذلك على المؤسسات المالية التي تتخذ شكل شركات المساهمة فتلك هي الشركات التي تكون ملكيتها موزعة بين عدد كبير من الشركاء والتي يلزم تحديد العلاقة بين ملكيتها وإدارتها والتي تكون مؤثرة بشكل مباشر على جمهور واسع، كذلك تنطبق على وجه الخصوص على الشركات التي يكون تمويلها الرئيسي من الجهاز المصرفي، لما يترتب على التزامها بقواعد الحوكمة من ضمان للدائنين.

ونظراً لأهمية قواعد حوكمة الشركات بشكل عام، لكل أنواع الشركات، فقد تناول الدليل المشار إليه هذه القواعد بشكل موجز ببيان ما يمكن أن ينطبق منها على شركات المساهمة المغلقة، ثم على الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وأخيراً على شركات الأشخاص.

ثم أصدر مركز المديرين في يوليو ٢٠٠٦ دليل مبادئ حوكمة شركات قطاع الأعمال العام بجمهورية مصر العربية في ضوء مبادئ حوكمة شركات قطاع الأعمال العام التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (O.E.C.D.) في يناير ٢٠٠٥.

وقد جاء بهذا الدليل أن مصر نجحت خلال السنوات القليلة الماضية في تحقيق تقدم في مجال الإصلاح الاقتصادي، وجذب المزيد من الاستثمارات المحلية والعربية والأجنبية، وتتخذ الحكومة إجراءات تهدف إلى تعزيز ثقة المستثمرين في مناخ الاستثمار في مصر، ولعل من أهم تلك الإجراءات هو العمل على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات المصرية سواء كانت تابعة للقطاع الخاص أو قطاع الأعمال العام.

ونظراً للطبيعة الخاصة لشركات قطاع الأعمال العام، وتأثيرها على الكثير من القطاعات الاقتصادية بالدولة، فقد كان من الضروري إصدار دليل خاص بمبادئ حوكمة تلك الشركات، وقد روعي في إعداد هذا الدليل الطبيعة الخاصة للشركات المصرية وكذلك الاستفادة من التجارب الدولية في هذا الشأن.

وتعتبر القواعد المنصوص عليها في الدليل قواعد استرشادية في إطار النصوص الواردة في قانون شركات قطاع الأعمال العام ٢٠٠٣ لسنة ١٩٩١ وتتفق معه في الهدف، وهو تحرير قطاع الأعمال العام من أية قيود قد تعوق قدرته على المنافسة مع القطاع الخاص، وذلك من أجل ضمان نجاح تلك الشركات في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية طالما بقيت ملكيتها في حوزة الدولة.

وتنقسم هذه المبادئ إلى ست مجموعات هي: التأكيد على وجود إطار تنظيمي وقانوني فعال لشركات قطاع الأعمال العام، تصرف الدولة بوصفها مالكا، المعاملة المتساوية لحملة الأسهم (الملاك)، العلاقات مع الأطراف ذات المصالح، الشفافية والإفصاح، مسؤولية مجالس إدارة شركات قطاع الأعمال العام

المطلب الثاني

أهم مبادئ حوكمة الإدارة الضريبية

يمكن تحديد المقصود بحوكمة الإدارة الضريبية بأنها مجموعة المبادئ التنظيمية والإجراءات التنفيذية، التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة الضريبية ككل، من خلال تحديد قاطع لدور الأطراف ذوي العلاقة وطبيعة العلاقة التأثيرية بينهم، والتي ينبغي لكل طرف أدائها طواعية مع فرض العقوبات في حالة الإخلال بها. وتمثل الأطراف ذوي العلاقة في: الإدارة الضريبية، المجتمع الضريبي (الممولين)، وكلاء الممولين من المحاسبين والمحامين، التشريع الضريبي الذي يحكم العلاقة بين هذه الأطراف (سامي احمد غنيم، ٢٠٠٦).

استخدام حوكمة الشركات عنوان لحوكمة المجتمع الضريبي ككل، وهنا يثار التساؤل عن مبادئ حوكمة الشركات؟

بصفة عامة، يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى مجموعة المبادئ التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركات من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية أخرى، وذلك للمحافظة على حقوقهما باستخدام الأدوات القانونية الرقابية والمالية السليمة، وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة.

ونظراً للزيادة المستمر في الاهتمام بمفهوم الحوكمة فقد حرصت الكثير من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالدراسة والتحليل ومن هذه المؤسسات: صندوق النقد الدولي، والبنك الدولي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (O.E.C.D.)، والأخيرة أصدرت في عام ١٩٩٩ مبادئ حوكمة الشركات، وقامت بعمل بعض التعديلات عليها في عام ٢٠٠٤ وتتضمن هذه المبادئ ما يلي:

(١) حفظ حقوق المساهمين: وتشمل حق نقل ملكية الأسهم، والتصويت في الجمعية العامة، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية.

(٢) المعاملة المتساوية للمساهمين: ويقصد بها المساواة بين حملة الأسهم، وحققهم في الدفاع عن حقوقهم المالية، وحمايتهم من عمليات استحواد مشكوك فيها، أو في الإيجاز في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الإطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة (على محمود المبيض وآخرين، ٢٠٠٨).

(٣) دور أصحاب المصالح بالشركة: وتشمل احترام حقوقهم القانونية، التعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة، ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعمالون وحملة الأسهم والموردين والعملاء ويدخل ضمنهم الإدارة الضريبية باعتبارها من أهم أصحاب المصالح، لكونها شريكا في أرباح هذه الشركات التي تنبئ مبادئ الحوكمة.

(٤) الإفصاح والشفافية: ويتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة، ويتم الإفصاح عن كل هذه المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب.

(٥) مسؤولية مجلس الإدارة: وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

(٦) ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: على أن يتضمن تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

ولابد من التنويه بأنه منذ وضع المبادئ في عام ١٩٩٩ والتعديلات التي أدخلت عليها في عام ٢٠٠٤، أصبحت هي المعيار الذي تقاس به درجة الحوكمة الجيدة في الشركات، ومن بين أهم أهدافها مساعدة الدول لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية للمنشآت موضوع الحوكمة. ويجب أيضاً بيان أن هذه المبادئ ليست ملزمة التطبيق، كما أنها لا تهدف إلى تقديم توجيهات تفصيلية وتفصيلية للتشريعات الوطنية، بل يمكن الاستعانة بها كقاط مرجعية عند إعداد الأطر القانونية والتنظيمية لأساليب الحوكمة، وهي قابلة بل دائمة التطور وينبغي استعراضها ومراجعتها في ضوء المتغيرات التي تطرأ على الظروف المحيطة بكل مجتمع (أسامة على عبد الخالق، ٢٠٠٧).

وفي مصر أصدر مركز المديرين بوزارة الاستثمار في أكتوبر ٢٠٠٥ دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية وقد ورد به، أن المقصود بمبادئ حوكمة الشركات، أنها تتمثل فيما يلي: القواعد التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، ويمكن اعتبار هذه القواعد مكملة للنصوص الواردة بشأن الشركات في القوانين المختلفة، بالذات قانون شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية

تمكن الممول من تجنب الضريبة على خلاف ما يقصد المشرع، أو أن تضطر إلى اتخاذ فعل أو إجراء معين دون إخطار مسبق للممول خشية أن يدمر أو يتلف الممول الأدلة التي تبرهن على أنه يخالف القانون الضريبي.

أيا ما كان الأمر فقد أصبح للممول الحق في أن يعرف مقدار الضريبة المطالب بها على وجه التحديد من خلال إخطاره بنموذج ربط الضريبة التي يتعين عليه سدادها، إما بتسليمه الإخطار مباشرة باليد أو بالبريد الموصى عليه يعلم الوصول.

وفي بعض التشريعات المقارنة تخطو إدارة الضريبة خطوات أوسع نحو إلزام نفسها بقرارات فردية تصدر في حالة أحد الممولين وتعالج مشكلة خاصة من خلال ما يعرف بنظام القرارات المسبقة، والتي تتم بناء على طلب الممول ويستفسر فيه عن المعاملة الضريبية لعملية يربح القيام بها مستقبلاً، بعد أن يقدم للإدارة الضريبية كافة المستندات المتعلقة بها، ومن ثم تبين له الإدارة الضريبية كيفية المعاملة الضريبية التي تلزم نفسها بها في المستقبل (ناصر عبد الحي محمد عبد المنعم، ٢٠٠٨)، وقد تبني القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نظام القرارات المسبقة في المادة ١٢٧ وفقاً للضوابط التي وضعها المشروع في هذا النص.

ولعل تعميق مفاهيم الإفصاح داخل الإدارة الضريبية يمكن أن يساهم في القضاء على الفساد الإداري وضبط وترشيد الأداء سواء بالنسبة للعاملين في الجهاز الإداري الضريبي أو بعض المحاسبين والمحامين الذين يقدمون نصائحهم للممولين بغرض تجنب الخضوع للضرائب أو التهرب منها (رمضان صديق، ٢٠٠٨).

(٢) الإفصاح أمام الغير: حيث تجيز تشريعات بعض الدول استخدام البيانات الضريبية في أغراض اجتماعية، أو تقديمها للإدارات الضريبية الأجنبية وفق الالتزام بتبادل المعلومات بينهما، والذي تقرره الاتفاقيات الضريبية، وفي نفس الوقت تقرر القوانين المصرفية حماية للبيانات الخاصة بالمدعين، وتقلص حق الإدارة الضريبية في استعمال هذه البيانات لأغراض الضريبة إلا في حدود معينة.

ومن ناحية أخرى تعاقب التشريعات الضريبية موظف الإدارة الضريبية الذي يخالف الالتزام بالسرية، وقيامه بإفشاء أسرار الممول دون وجه حق، أو أن يسئ استعمال المعلومات السرية التي يحصل عليها في غير الغرض الضريبي المخصص لها، وهو ما تنظمه المادة (١٠١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، أي أن الإفصاح أمام الغير وازن المشرع فيه بين حق الممول في الحفاظ على خصوصيته، وحق الدولة في الحصول على معلومات ضريبية لاستخدامها للصالح العام، حيث لم يبح المشرع إفشاء أسرار الممولين إلا في حالتين: (الأولى) أن يكون إفشاء البيانات بناء على طلب الممول، (الثانية) أن ينص القانون على إلزام حامل السر بتقديم البيانات المودعة لديه في أحوال معينة (سامي أحمد غنيم، ٢٠٠٦).

ويعد الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ حوكمة الإدارة الضريبية الأمر الذي يساعد على توفير بيئة جيدة لمحاربة الفساد والرشوة بما يكفل الحفاظ على حقوق الخزانة العامة، كما يكفل للممولين حقوق مقررته في مواجهة الإدارة الضريبية، ويعتبر نظام الإفصاح أحد الملامح الرئيسية لتحقيق الشفافية ولتحديد قدرة الإدارة الضريبية على تحقيق أهدافها بكفاءة وتحسين فهم الممولين لسياسات الإدارة الضريبية (جلال الشافعي، ٢٠٠٩/٢٠١٠).

الفرع الثاني

انتهاج مبدأ ديمقراطية الإدارة حيث يتعين أن تنتهج الإدارة العليا للإدارة الضريبية مبدأ ديمقراطية الإدارة، التي تحقق المشاركة الفعالة للعاملين بالإدارة الضريبية والممولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بهم (ناصر عبد الحي محمد عبد المنعم، ٢٠٠٨) ، ولعل هذا الاتجاه هو الذي دفع المشرع إلى تبني مبدأ التمثيل المتعدد، للأطراف ذوي المصالح الحيوية في اللجان العليا، بالمصالح الضريبية، بحيث تكون قرارات هذه اللجان وتوصياتها محققة لمصالح كافة الأطراف، وبما يحقق المصالح العليا للممولين والإدارة الضريبية في نفس الوقت (جلال الشافعي،

وتعد الإدارة الضريبية من أهم أصحاب المصالح في تطبيق مبادئ الحوكمة، بل من مسؤولياتها مراقبة تنفيذ مبادئ الحوكمة على المتعاملين معها، ولم يعد من المعقول قيامها بمراقبة تنفيذ مبادئ وتوجهات الحوكمة دون تطبيقها على نفسها، باعتبارها من الجهات الأولى بتطبيق مبادئ الحوكمة في الإدارة النظامية ومراقبة الأداء (ناصر عبد الحي محمد عبد المنعم، ٢٠٠٨)، في ضوء ما سبق، فإن أهم مبادئ حوكمة الإدارة الضريبية المستنبطة من مبادئ الحوكمة عامة تتمثل في: الإفصاح والشفافية، انتهاج مبدأ ديمقراطية الإدارة، التطبيق الصحيح للقانون (الرقابة)، إدارة المخاطر الضريبية، وهذا ما يعرضه الباحث، في الفروع التالية:

الفرع الأول

الإفصاح والشفافية

يتطلب تحقيق الحوكمة في الإدارة الضريبية توافر كافة البيانات والمعلومات عن أسس فرض الضريبة وأسس الربط أو التقدير بموضوعية، ولتحقيق الشفافية وحرية المعلومات يجب أن تقوم الإدارة الضريبية بتجميع وتوحيد التعليمات التنفيذية للفحص الضريبي، ونشرها والإعلان عنها مع استمرار تحديثها وإرسالها إلى الممولين، خاصة الملتزمين منهم بإسلاك دفاتر وسجلات منتظمة، بحيث يهتدي بها الممولون عند إعدادهم للإقرارات الضريبية التي يقدمونها إلى المأموريات التابعة لها.

ولا يخفى على أحد أهمية الإفصاح عن أوجه صرف الحصيلة الضريبية، ليعرف الممول مدي مساهمته في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ومدى الاستفادة التي تعود عليه بشكل مباشر أو غير مباشر من إنفاق حصيلة الضرائب سنوياً، ليس عن طريق البيانات الإجمالية الواردة في مجلدات الموازنة العامة للدولة، بل عن طريق نشر البيانات التفصيلية عن الاستفادة الجغرافية للممولين في كل نطاق جغرافي للقطر المصري من الحصيلة الضريبية.

وفي هذا الصدد يمكن الاستفادة من شبكة المعلومات الدولية في توفير المعلومات والبيانات وتبادلها بين الممولين والإدارة الضريبية، خصوصاً أنه أصبح الآن يوجد مواقع متعددة للإدارات الضريبية على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، كما يوجد للكثير من الممولين مواقع على شبكة الإنترنت (رمضان صديق، ٢٠٠٨).

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو: هل يلزم قانون الضريبة الإدارة الضريبية بالإفصاح؟ نبادر بالإجابة نعم، ولكن متى يتم الإفصاح؟ ولمن يتم الإفصاح؟ والإجابة أن إفصاح الإدارة الضريبية واجب عليها قبل ربط الضريبة وبعد ربط الضريبة، ويكون الإفصاح أصلاً للممول، ويجوز أن يكون الإفصاح للغير بضوابط يوضحها الباحث كما يلي:

(١) الإفصاح أمام الممول: تتطلب العلاقة بين الممولين ومصصلحة الضرائب أن تكون علاقة واضحة يحكمها القانون، وهذا الوضوح يتطلب ألا يترتب على موظف الضريبة بالممول، ليحصل منه على معلومة أو لينتزع منه اعترافاً دون أن يكون الممول واعياً بما يطلب منه، كما يجب أن تتوحي مصلحة الضرائب العدالة في تعاملها مع الممولين، وأن يكون نبراسها في ذلك هو الوصول إلى الحقيقة مجردة من أي اعتبار شخصي، ولذلك فقد نهي القضاء الإدارة الضريبية عن أن تبني تقديراتها على دوافع حسية ذاتية عرضة للتغيير والتبديل في أي وقت من لحظة لآخر.

وتلزم قوانين منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (O.E.C.D.) الإدارات الضريبية بأن تحبط الممول بالتغيرات الحالية التي تطرأ على التشريعات الضريبية، التي ترتب التزاماً جديداً أو تعدل في التزام قائم، مع تقرير حق الممول، في أن يحصل على المعاونة المناسبة من الإدارة المختصة، ويمكن أن يحاط الممول بالمعلومات التي يحتاجها عن طريق عدد من الوسائل منها: المكتبات، والاتصالات التليفونية، ونشر المعلومات عبر صفحة الإدارة الضريبية على الإنترنت، واللقاءات المباشرة.

وقد تجد إدارة الضريبة نفسها في حاجة إلى منع بعض المعلومات عن الممولين لحد من إساءة الممول للنصوص الضريبية التي

بالتشريعات والقوانين والعقود، والتأكد من أن النظام الموضوع يوفر تأكيداً معقولاً بأن أهداف الإدارة الضريبية سيتم تحقيقها بطريقة اقتصادية وبكفاءة، بمقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بصورة دورية، مع الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والتعليمات، وتضمن الرقابة على الأداء مجالات عديدة لنشاط الإدارة الضريبية أهمها:

- الرقابة على اقتصاديات النشاطات والسياسات السليمة للإدارة الضريبية.

- الرقابة على استعمال الموارد البشرية والمالية المتاحة للإدارة الضريبية.

- الرقابة على تحقيق أهداف الإدارة الضريبية المتعلقة بالحصول المستهدفة.

- الرقابة على تحقيق العدالة الضريبية والقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي... الخ.

إن تطبيق مفهوم الرقابة على الأداء، - باعتباره أحد مفاهيم الحوكمة، يتطلب فحص جوانب الاقتصاد، والكفاءة، والفعالية للإدارة الضريبية.

والاقتصاد يعني، المحافظة على انخفاض التكلفة، بالتقليل من تكلفة المواد المستعملة في نشاط الإدارة الضريبية، وذلك بالدقة في انتقاء الوسائل والتجهيزات اللازمة لممارستها لعملها والتي تمثل في مجموعها مقاييس للمدخلات دون أن يعوق تقليل التكلفة جودة وكمية الأعمال المتقدمة.

والكفاءة تعني، الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة، ومن ثم فالكفاءة مرتبطة بالاقتصاد، بمعنى أن يكون استعمال الموارد المتاحة بالطريق الأمثل، فلا يكون معدلات الأداء المطلوبة من القوة الفنية متضخمة وغير واقعية مما يتطلب التحايل عند إجراء كشوف النشاط أو اللجوء إلى فحص الملفات الصغيرة وترك الملفات الكبيرة أو رفع درجة الملفات لتحقيق المعدلات المطلوبة.

والفعالية تعني، تحقيق الأهداف المعلنة، فهي مفهوم يتعلق بتحقيق الأهداف وهي تمثل المخرجات، مما يتطلب صياغة أهداف الإدارة الضريبية بشكل يجعل التقويم ممكناً، فلا يجب أن تكون الأهداف غامضة أو مجردة، كما يلزم أن تكون صياغتها بشكل يمثل معقولية الافتراضيات.

ولاشك أنه من الأهمية التفرقة بين مفهوم الكفاءة ومفهوم الفعالية، إذ أن الكفاءة تعني قياس مدى تحقيق الإدارة الضريبية للأهداف المحددة لها وفي التوقيتات المطلوبة وبالتكلفة المقررة، بينما الفعالية تنصب على تحقيق الإدارة الضريبية للتأثيرات الإيجابية في المحيط الخارجي، فالكفاءة تعني بالعمليات الداخلية للإدارة الضريبية، بينما الفعالية تقيس الأثر الخارجي لهذه العمليات (Without author, -

2012, Management accountability).

ويسأل رئيس المصلحة عن الإدارة الإجمالية وعن تنفيذ كل البرامج، وعن تنظيم موارد المصلحة بحيث يجرى تنفيذ البرامج بالإمتثال للسياسات والإجراءات الحكومية، وله الحق في تفويض بعض المهام لكبار المسؤولين ومرؤوسهم، مع تدعيم هذا وذلك بالأنظمة الفعالة للضبط الداخلي للمراجعة والرقابة للتأكد من دقة حسابات المصلحة (عادل خليل عبدالعزيز محمد، ٢٠٠٠).

وإذا كانت الرقابة تعني مجموعة الإجراءات، التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للأعمال، التي تقوم بها الإدارة الضريبية للخطط الموضوعية، ودراسة الانحراف في التنفيذ؛ لكي نعالج نواحي القصور ونقضى على الخطأ بمنع تكراره، أى أن الرقابة تنطوي على التحقق مما إذا كان كل شيء بالمصلحة يحدث طبقاً للقواعد القانونية والمبادئ المحددة وطبقاً للخطط الموضوعية في هذا الصدد، حيث إن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها.

وإذا كانت الرقابة على العاملين بالجهاز الإدارى بالدولة عامة والإدارة الضريبية خاصة على هذا القدر من الأهمية، فما هي أذن أنواع الرقابة التي يخضع لها الجهاز الضريبي؟ فى هذا الصدد تتعدد أنواع الرقابة التي يخضع لها الجهاز الضريبي والعاملون فيه إلى: رقابة إدارية، ورقابة برلمانية، ورقابة قضائية كما يلي:

(أولاً) الرقابة الإدارية: وهى نوعان داخلية، وخارجية:

وبالتطبيق لذلك نجد أن المشرع الضريبي نص في المادة (٢٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إعادة تشكيل لجان الطعن بصورة مغايرة عما كان عليه الوضع في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل، حيث قضى بأن "تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية، بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدون في جدول المحاسبين والمراجعين، لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولة المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة...".

وتطبيقاً لهذا المبدأ نص المشرع في المواد (١٣٩ - ١٤٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إنشاء مجلس أعلى للضرائب، ويتضح من هذه المواد ما يلي:

(أ) يتم إنشاء مجلس أعلى للضرائب بقرار من رئيس الجمهورية ويتبع هذا المجلس رئيس مجلس الوزراء، ويكون مقره القاهرة، وتكون له الشخصية الاعتبارية.

(ب) يهدف المجلس إلى ضمان حقوق دافعي الضرائب على اختلاف أنواعها، والالتزام بالإدارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن، وأن تتم إجراءات الربط والتوصيل في إطار من التعاون وحسن النية، ويمارس المجلس في سبيل تحقيق أغراضه الاختصاصات الآتية:

- دراسة وإقرار وثيقة حقوق دافعي الضرائب ومتابعة الالتزام بها.

- دراسة القوانين واللوائح المنظمة لشئون الضرائب على اختلاف أنواعها واقتراح تعديلها.

- دراسة التعليمات الصادرة من الجهات الإدارية المختصة بشئون الضرائب على اختلاف أنواعها...

- نشر المعلومات والتقارير التي تساعد الممولين على التعرف على حقوقهم والتزاماتهم.

- دراسة مدى الكفاءة الفنية والمالية للجهات الإدارية القائمة على شئون الضرائب ...

- دراسة ما يقدم للمجلس من شكاوي الممولين، والسعي لدي جهات الاختصاص لإزالة أسباب الصحيح منها...

إلا أن الملاحظ أن المجلس الأعلى للضرائب المشار إليه لم يتم تشكيله حتى الآن، رغم صدور القرار الجمهورى رقم ٣٥٨ لسنة ٢٠١٠ بإنشائه كما اشرنا من قبل ورغم مرور أكثر من تسع سنوات على صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (ناصر عبد الحى محمد عبد المنعم، ٢٠٠٨)

الفرع الثالث

التطبيق الصحيح للقانون (الرقابة) يتعين على الإدارة الضريبية أداء واجباتها ومهامها المخولة لها بدقة، وذلك عن طريق التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية وإحكام الرقابة على تنفيذها، مع عدم إصدار القرارات واللوائح إلا في ضوء هذه القوانين، وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة، التي يترتب عليها اختلاف تطبيق القانون على نفس الحالات المتشابهة، وكذلك احترام الحريات الشخصية للممولين، مما يتعين معه ضرورة الوضوح التام والإفصاح لكل القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية والتي تتعلق بالممولين (جلال الشافعي، ٢٠٠٩/٢٠١٠).

ويشمل نطاق حوكمة الإدارة الضريبية نوعين من الرقابة، الرقابة النظامية، والرقابة على الأداء، وتتعلق الرقابة النظامية: بمدى التزام الإدارة الضريبية بتنفيذ القانون دون مخالفة، ولذا يستلزم الأمر التعرف على الحالات التي تمثل مخالفة للقانون أو سوء استخدامها لسلطاتها، فقد تعهد جهة الإدارة إلى مخالفة النظم المالية للقوانين واللوائح، ولذا فإن الرقابة النظامية تتطلب التأكد من أن القرارات الإدارية التي تتخذها الإدارة الضريبية ملائمة لقواعد الحوكمة وصحيح القانون (جلال الشافعي، ٢٠٠٩/٢٠١٠).

أما بخصوص الرقابة على الأداء: فإنها تستلزم ضمان تحقيق الرقابة على الإدارة الضريبية في ممارستها لأعمالها ووظائفها، ونظم المعلومات فيها، وفعالية وكفاءة عمليات الحصر والفحص والربط والتوصيل والتعامل مع المتأخرات الضريبية مع الالتزام

أى أن إدارة المخاطر الضريبية هي السياسات والإجراءات اللازمة للإدارة الضريبية وأيضاً الأنشطة الواجب القيام بها لتحديد الأحداث المحتمل حدوثها والرقابة عليها للاطمئنان على تحقيق الأهداف المستقبلية للإدارة الضريبية؛ وبالتالي فإن الأمر يستوجب تأهيل الإدارة الضريبية لإدارة المخاطر وأيضاً تحديد اطر لمعاييرها (أسامة على عبد الخالق، ٢٠٠٧)، ومن أهم مجالات التعرض للمخاطر الضريبية ما يلي:

- مخاطر الفحص الضريبي سواء كان فحص شامل أم فحص بالعينة.
- مخاطر تناقص القيمة الحالية للحصيلة الضريبية بفعل عاملي التضخم وتغير سعر الصرف.
- مخاطر عدم موضوعية نصوص التشريع الضريبي ومن ثم تصاعد المنازعات الضريبية.
- مخاطر عدم تبسيط إجراءات الفحص والربط والتحصيل للضريبة ومن ثم تصاعد المنازعات الضريبية.
- مخاطر عدم وجود آلية للرقابة الذاتية على العاملين بالإدارة الضريبية لمنع التواطؤ والفساد.
- مخاطر عدم توافر المعلومات الكافية عن الممولين وعدم القدرة على حصر المجتمع الضريبي.
- مخاطر القصور في سياسات الفحص الضريبي ومن ثم انخفاض جود الفحص الضريبي.
- مخاطر تأخر عملية التحاسب الضريبي نتيجة تراكم كثير من الإقرارات دون فحص.
- مخاطر إهدار الذفاتر التجارية للممولين لأسباب شكلية أو غير موضوعية.

- مخاطر عدم الاقتصاد في نفقات الجباية ومخاطر المتأخرات الضريبية... الخ (إسماعيل فاروق كامل عز الدين، ٢٠٠٣).
وعليه فإن وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالإدارة الضريبية يقلل من مخاطر الأخطاء والمخالفات ويؤكد تفعيل مبادئ الحوكمة، بحماية موارد الإدارة الضريبية وضمان وجود المراقبات في موضعها، والتي تعمل للمساعدة على ضمان تطبيق القوانين الضريبية واللوائح، وذلك فإن الأمر يتطلب إنشاء "إدارة للمخاطر الضريبية" يوكل إليها مهام فحص ورقابة تنفيذ خطة الإدارة الضريبية وتحديد عناصر الإستراتيجية اللازمة لمواجهة المخاطر التي تواجه الإدارة الضريبية (سامي أحمد غنيم، ٢٠٠٧).
ومن أهم أسباب المخاطر الضريبية غياب الموضوعية، فيما يتعلق بصياغة نصوص التشريع الضريبي، وكذا أداء الفاحص الضريبي، وتتطلب الحوكمة من منظور ضريبي، القضاء على أسباب نشأت المخاطر الضريبية حتى يمكن القضاء على ظواهرها السلبية مالياً واقتصادياً واجتماعياً. ومن هذا المنطلق فالأمر يتطلب إجراء مراجعة شاملة لنصوص التشريعات الضريبية لإضفاء الموضوعية عليها.

ويقصد بالموضوعية، أن يكون النص محدداً غير قابل للتأويل أو للتقدير الشخصي للمأمور، وقابلًا للتطبيق العملي، ومتوافقاً مع الأصول والمعايير المحاسبية، بحيث لا ينشأ عنه اختلاف عند تطبيقه، سواء بواسطة الشركة أو عند مراجعته واعتماده من قبل الإدارة الضريبية، والمتفحص في نصوص التشريعات الضريبية خاصة فيما يتعلق بضريبة المبيعات وضرائب الدخل يتبين وجود العديد من النصوص غير الموضوعية.

ففي مجال الضريبة العامة على المبيعات نجد خلو نص المادة (٣١) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ من فقرة تنص على احتساب مقابل تأخير (ضريبة إضافية) على المصلحة في حالة رد الضريبة المتعلقة بالصادرات والضريبة المدسدة بالخطأ إذا ما تقاعست المصلحة عن رد الضريبة بعد انتهاء مهلة الثلاثة أشهر الواردة بالمادة (٣١) لتحقيق عدالة في العاملة الضريبية بين المصلحة والمسجلين في حالة تأخرهم عن توريد الضريبة المحصلة خلال فترة تقديم الإقرار، ولتحقيق معاملة ضريبية مماثلة على النحو الوارد في أحكام المواد ١١٢، ١١٠، من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذي فرض غرامة تأخير متبادلة ومتماثلة الشروط بين المصلحة والممولين.

١- الرقابة الإدارية الداخلية، تتولاها مصلحة الضرائب بنفسها، وهي تعنى المتابعة اليومية للعمل، ومدى انجازه على الوجه السليم، ومدى تنفيذ الخطة الموضوعية للعمل، وتوجيه المأمور للمعاملة الحسنة للممولين وهكذا... ويباشرها الرئيس المباشر في كل وحدة من وحدات المصلحة على أعمال مؤسسية.

كما يتولى الرقابة الإدارية الداخلية التوجيه الفني الموجود بكل منطقة ضريبية، ويسمى بالتوجيه الأقليمي، وعمل هؤلاء الموجهين هو مراقبة المأموريات، بحيث يختص بكل مأمورية موجهه فني اقليمي، ليقوم بمتابعة الرقابة على تنفيذ القوانين الضريبية بالمأمورية، والتفتيش والمتابعة لكافة أعمال المأمورية جميعها وتوجيه العاملين بالمأمورية إلى الطريق الصحيح في الأمور الخلافية، وله التحقيق في الشكاوى التي ترد للمنطقة في أى عضو من رجال الضرائب، وله أن يوصى بإحالة العضو المقصر في عمله للنيابة، بل قيل صرف الحوافز للعاملين يجب أن تعتمد من الموجه الأقليمي. كما يوجد بالمصلحة إدارة مركزية للتوجيه والرقابة، تتولى الرقابة على المناطق الضريبية والمأموريات، وتقوم بتوجيهها للتطبيق السليم للنصوص القانونية والتعليمات التفسيرية والتنفيذية الصادرة عن المصلحة، وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٥٥٣ لسنة ١٩٩٥ الذى بموجبه تم انشاء إدارات للتوجيه الفني بكل منطقة ضريبية حتى تكون اجهزة الرقابة قريبة من متابعة العاملين بالمأموريات الضريبية.

٢- الرقابة الإدارية الخارجية، يتولها الجهاز المركزى للمحاسبات، وهيئة الرقابة الإدارية، وذلك للتحقق من صحة تطبيق القانون الضريبي بالمأموريات والتأكد من أن إجراءات الفحص والتحصيل تتم طبقاً للقانون.

(ثانياً) الرقابة البرلمانية: وباعتبار البرلمان يمثل الشعب فإن له رقابة السلطة التنفيذية، لذا للبرلمان الحق في توجيه النقد للسياسة الضريبية والملاحظات لوزير المالية؛ لأنه هو الذى يتحدث باسم مصلحة الضرائب تحت قبة البرلمان، ومن ثم يستطيع البرلمان توجيه الانتقادات للعاملين بالإدارة الضريبية؛ بل واستجواب وزير المالية وسحب الثقة منه إن تطلب الأمر ذلك، وهذه الرقابة هامة وفعالة نحو توجيه العاملين إلى عدم التقصير في العمل أو الانحراف بالسلطة والتطبيق الصحيح للقانون.

(ثالثاً) الرقابة القضائية: وهي رقابة يقوم بها رجال القضاء، فيحق لكل ممول أن يطعن في القرارات الصادرة من لجان الطعن في خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إستلام قرار لجنة الطعن، وكذلك له الحق في استئناف الأحكام والطعن عليها بالنقض، وتتولى المحكمة بحث الطعن بنفسها، وقد ترى احالته للخبراء لكى يتولوا اعداد تقرير فنى في الدعوى، ثم يصدر الحكم بعد ذلك، وهي رقابة هامة حيث إن احكام المحاكم تعتبر مرجعاً هاماً للعاملين فى الحقل الضريبي والممولين (سامي أحمد غنيم، ٢٠٠٧).

وخلاصة القول، أن مفهوم الرقابة على الإدارة الضريبية تطور عن ذى قبل، إذ لم يعد قاصراً على الرقابة النظامية والتي تهتم بسلامة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية والتقيد بالقوانين والأنظمة، بل امتد مفهوم الرقابة إلى الرقابة على الأداء، ليشمل التأكد من حسن إدارة المال العام، من حيث تقويم كفاءة التنظيم والعمليات المالية وفعالية النشاط في تحقيق الأهداف، أي رقابة شاملة لكافة جوانب الأداء بالإدارة الضريبية (سامي أحمد غنيم، ٢٠٠٦).

الفرع الرابع

إدارة المخاطر الضريبية

إدارة المخاطر الضريبية هي أحد ركائز حوكمة الإدارة الضريبية وتتولى مراجعة الإجراءات والتعليمات، مراجعة سياسة الاستثمار لإدارة المخاطر والتزود بالحلول الممكنة، التحكم في السياسات الداخلية، تطوير وتحسين برنامج الاستثمار، تقديم الخدمات الإدارية وتقييم تنفيذ التحصيل الضريبي، تقديم الإستشارات للحكومة في المسائل الضريبية مع الأتصال بالوزارات المعنية في هذا الصدد، المشاركة في الاجتماعات والمناقشات والاتفاقيات الخارجية المتعلقة بفرض الضرائب (٢٠٠٨ Akmal Mat Said).

المبحث الثالث

جدوى حوكمة الإدارة الضريبية

مع ظهور مشكلات التخلف والبطالة والفقر وتدني مستوى الخدمات المقدمة من الدولة في العديد من دول العالم خاصة الدول النامية كنتيجة لسوء إدارة المؤسسات، وانتشار الفساد فيها، وضعف الرقابة عليها، بدأت الحوكمة كمفهوم يلوح في الأفق، حاملاً راية الإصلاح والتغيير على يد بعض المنظمات الدولية ذات الأهداف الإنسانية السامية، لمحاولة تحقيق مستوى عالٍ من الرفاهية والتنمية، لذلك فإن تنفيذ وتطبيق الحوكمة يرجع لمجموعة من الاعتبارات من أهمها، ما يلي:

- فشل الحكومات الرسمية وعجزها عن تحقيق طموحات المواطنين وتلبية احتياجاتهم بالمستوى المطلوب لعدم توافر الإمكانيات المادية أو البشرية، وبممارسة الحكومية داخل الدولة يمكن أن تساعد في تحقيق الطموحات عن طريق المشاركات التي تتم بين القطاع العام والخاص والمجتمع المدني.

- ظهور العديد من المتغيرات التي جعلت من النظرة التقليدية للدولة كفاعل رئيسي في صنع السياسة العامة موضع شك، فالتلوث البيئي مثلاً بحاجة إلى تعاون ومشاركة دول العالم في التصدي له، ومن ثم التأثير الخارجي على السياسة العامة للدولة عبر المنظمات الدولية جعل الدولة تعيد تحديد أولوياتها في بعض القضايا الهامة في ظل ضغوط العولمة وبهذا يكون قد أوجدنا الحوكمة العالمية (مضض محمد العميان، موسى أحمد السعودي، ٢٠٠٨).

- تعتمد فكرة الحوكمة الضريبية على مبادئ الحكم الرشيد للإدارة الضريبية، بالمشاركة مع المجتمع الضريبي، في إطار من الشفافية لتحسين الأداء وخلق مناخ من الانضباط للحفاظ على حقوق الدولة من الإيرادات السيادية، ومراعاة العدالة الضريبية وحماية حقوق الممولين، الأمر الذي يجعل من الإفصاح والشفافية عنواناً لحوكمة الإدارة الضريبية. ولا شك أن حوكمة الإدارة الضريبية تعني مكافحة الفساد المالي والإداري وتحقيق الانضباط وتحسين أداء المصالح الضريبية، والتأكيد على مسؤولية الإدارة في هذه الجهات لوضع إستراتيجية سليمة لتحقيق سهولة نظام العمل داخل الإدارة الضريبية.

كما أنه من شأن حوكمة الإدارة الضريبية منع حدوث أي أزمات والخروج من أي تعثر، وإدارة المخاطر والتخفيف من آثارها، والاعتماد على الشفافية وسلامة الإفصاح، كما أن الحوكمة تؤكد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي دون إهدار لحقوقهم الإدارية والمالية والوظيفية في تولي المناصب القيادية، وكذلك التأكيد على حقوق الممولين والمكلفين باحتساب الضريبة وفقاً للمقدرة التكلفة وسهولة الإجراءات، والحق في الدفاع والطعن، والتعامل مع إدارات المصلحة المختلفة بسهولة وشفافية، كذلك الحق في عدم إطلاع الغير على الملف الضريبي إلا المخول لهم ذلك قانوناً (محمد محمود صابر، ٢٠٠٥).

ويدور مفهوم حوكمة المجتمع الضريبي عامة والشركات خاصة حول تشجيع العدالة والشفافية، لاسيما في الشركات المساهمة، وقد زاد الاهتمام بهذا الموضوع مع تنامي ظاهرة الفصل بين الإدارة والملكية في الشركات المساهمة، خاصة في الدول المتقدمة مع تزايد تعيين متخصصين من غير المساهمين لإدارة هذه الشركات، لاحتمال تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين، بالإضافة إلى الأزمات التي واجهتها كبريات الشركات المساهمة في بعض الدول المتقدمة، كالولايات المتحدة واليابان، الأمر الذي ترتب عليه اهتزاز ثقة المستثمرين بهذه الشركات، وهو أمر ذو انعكاسات خطيرة على مجريات النشاط الاقتصادي في الدولة، مما دفع إلى الراجحة موضوع حوكمة الشركات، كوسيلة لإعادة الثقة بهذه الشركات من خلال زيادة المراقبة والتوجيه لنشاطها.

وعلى الصعيد الاجتماعي فإن مفهوم حوكمة الشركات في معناه الأشمل والذي لا يضم فقط الشركات الاقتصادية، ولكن يمتد ليشمل كل المؤسسات العاملة بالمجتمع سواء كانت مملوكة للقطاع العام أو الخاص والتي يرتبط نشاطها إما بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة، والتي

وفي مجال ضرائب الدخل فإن إدراج إعفاء الأعباء العائلية بالتشريع الضريبي، -، المادة ٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، أدى إلى عدم تعديله على مدار ٢٤ سنة سوي مرتين، وبلغت الزيادة في الأسعار خلالها نحو ٣٠٠%، في الوقت الذي فاق معدل التضخم هذه الزيادة بكثير، قياساً على تغير سعر الصرف للدولار بنحو ٧٠٠%، مما يستدعي إلحاق هذا الإعفاء بقانون الموازنة العامة للدولة لتعرض وتعديل سنوياً.

أما فيما يتعلق بموضوعية عملية الفحص الضريبي، فلاشك أن هناك ظواهر عديدة تعكس عدم موضوعية عملية الفحص الضريبي من أمثلتها: اختلاف أسس الفحص من مأمورية لأخرى، اختلاف أسس الفحص داخل المأمورية الواحدة من مأمور فاحص لأخر. اختلاف أسس الفحص داخل الملف الواحد عبر مراحل تداوله داخل المأمورية، ثم في لجان الطعن، ثم في المحاكم، ولذلك وللبعد عن التقدير الشخصي ما أمكن عند إجراء عملية الفحص، فإن الأمر يستلزم وجود برنامج موحد للفحص تلتزم به جميع المأموريات والعاملين بها لاستقرار الأوضاع النفسية للممولين وتوفير اليقين لهم (أسامة على عبد الخالق، ٢٠٠٤).

صفوة القول، إن متطلبات الموضوعية كأحد ركائز حوكمة الإدارة الضريبية، هي موضوعية أحكام التشريعات الضريبية في كل القوانين الضريبية، من حيث وضوح الأحكام وتناسبها وتحديداتها وعدم قابليتها للتضارب في التفسير، كما تستلزم أن تكون سهلة التطبيق وميسورة الاعتماد ولا تخل بمبدأ المساواة أو تحقيق العدالة الضريبية (ناصر عبد الحي محمد عبد المنعم، ٢٠٠٨).

وفي النهاية، يتطلب تطبيق وتقييم إجراءات حوكمة الإدارة الضريبية توافر مؤشرات قياس وتجميع البيانات الخاصة بأداء الإدارة الضريبية، سواء بقياس مواصفات الانتهاء من الأعمال الموكلة إليها، من تقدير وربط وتحصيل للضريبة المستحقة على الممولين والمسجلين، أو مدي تطبيق القانون الضريبي والتأكد من سلامة التطبيق، إذ أن الإدارة الضريبية الجيدة يمكنها أن تكشف أي قصور في التشريع الضريبي.

وتتضمن مؤشرات قياس أعمال الإدارة الضريبية وفقاً للبناء التنظيمي الذي يحدد الوحدات التنظيمية للعمل، واختصاص كل وحدة، سواء كانت الإدارات التي تقوم برسم الخطط والبرامج، أو الإدارات التي تقوم بالرقابة على الأعمال المصلحية وتقييم النتائج، أو الإدارات التي تتولى تطوير مجالات العمل، أو إدارات الموارد البشرية والقوى العاملة، بالإضافة إلى الإدارات التنفيذية التي تقوم بأعمال الحصر والفحص والربط وأعمال التحصيل.

وتتناول مستويات التقييم كل من الإطار المهني والفني، من حيث تناول الإجراءات المطبقة والتي تتطلب البساطة والدقة والسرعة، على أن تكون الإجراءات متوائمة مع بيئة الأعمال، وعدم التناقض في التفسيرات للقانون واللوائح، كما تتناول أعمال التخطيط ومتابعة الأداء، بتضمين الخطة الأساسية للإدارة الضريبية حجم الإيرادات الضريبية ومقارنتها بحجم الإنفاق، وبيان تقديري للمجتمع الضريبي الرسمي وغير الرسمي، وتقدير ربط الضريبة على أساس الأنشطة بتحديد رقم المعاملات لكل نشاط.

كما يستلزم أن تتناول مستويات التقييم تضمين برنامج للوعي الضريبي، والموارد المالية اللازمة له، وخطة الإجهاد على المتأخرات الضريبية، للحفاظ على حقوق الخزنة العامة من الضياع، وتغيير الفكر من كون الإدارة الضريبية مصلحة جباية إلى كونها إدارة لتقديم خدمات للممولين والمسجلين عند القيام بتنفيذ القانون الضريبي، ومدى إمكانية تحقيق العدالة الضريبية وخلق الثقة بين أطراف البيئة الضريبية وتوفير آليات الاتصال، وتعميق مفهوم الحياد وتعميق العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة بعمل المصلحة كالجهاز المركزي للمحاسبات، ومصلحة الجمارك، ومصلحة الضرائب العقارية، وهيئة الاستثمار، والنقابات، والجمعيات المهنية، والغرف التجارية والصناعية (سامي أحمد غنيم، ٢٠٠٦).

وأيضاً يؤكد للممول أن طريق الحصول على الحق مفتوح على الدوام.

(٥) نشر المعلومات عن أعمال الإدارة الضريبية المستقبلية يسهم في تحقيق درجة أعلى من الإحاطة والعلم بهذه الأعمال، وبالتالي تقلل المنازعات الضريبية، ومن ثم يزداد الارتباط والانتماء بين الممول ووطنه (محمد الصيرفي، ٢٠٠٨).

(٦) توفير النجاح والاستمرارية للإدارة الضريبية في مكافحة الفساد بكل إشكاله (احمد فوزي السيد الخولي، ٢٠٠٧) خاصة مع تسليم الدراسة بأن الفساد الإداري والضريبي يمثل أحد أهم المشكلات التي يُوصم بها العاملون بالإدارة الضريبية نظراً لظروف عملهم التي جعلتهم على صلة وثيقة بالمولدين، ورجال الأعمال وأصحاب المال، ومن ثم تعرضهم لضغوط التزغيب والتهديد من الممولين وممثلهم أو حتى من السلطة الرئاسية لهم؛ لتلبية بعض المطالب غير المشروعة في ظل سوء صياغة القوانين والثغرات الواضحة في التشريعات الضريبية وغموض النصوص في بعض الأحيان، وكثرة التعديلات التي تطرأ عليها في أحيان أخرى (محمد الصيرفي، ٢٠٠٨).

(٧) المساعدة في اتخاذ قرارات إدارية صحيحة، ذلك أن عدم المراجعة الدورية للقوانين الضريبية والأنظمة بشكل واضح يواكب المستجدات العصرية في بيئات الأعمال، يترتب عليه اتخاذ قرارات إدارية سريعة وغير سليمة ولا تستند إلى المرجعية العلمية، الأمر الذي يعرقل عمليات التنمية الاقتصادية الشاملة، ولذلك فلا بد من وجود الشفافية داخل الإدارة الضريبية.

(٨) تسهيل جذب الاستثمارات وتشجيعها، وذلك لأن انعدام الشفافية في الأنظمة والقوانين وما يرتبط بها من إفصاح عن المعلومات في الممارسات الإدارية له آثار سلبية على الاستثمارات، من حيث عرقلة المشاريع الاستثمارية عند تعقد الإجراءات وعدم وضوح الأنظمة والتشريعات ومن ثم تراجع الاستثمارات بدلاً من تشجيعها، والعكس صحيح حيث تنمو الاستثمارات عند وضوح وشفافية نظم العمل، وما يرتبط بها من إفصاح عن المعلومات التي تهم المجتمع الضريبي بمموليه ومستثمريه، وبدون أدنى شك فإن طبيعة عمل الإدارة الضريبية جعلها لصيقة الصلة بالمستثمرين وبالتالي فإنه عندما يزداد من جانبها الإفصاح والشفافية عن نظم عملها فإنها بذلك تساعد على نمو الاستثمار، أي أن العلاقة طردية بين نمو الاستثمار وزيادة الشفافية والإفصاح في عمل الإدارة الضريبية.

(٩) استخدام هذا المبدأ في العمليات الإدارية بالإدارة الضريبية، يترتب عليه توفير الوقت والتكاليف وتجنب الفوضى في تقديم الأعمال، كما يؤدي هذا المفهوم إلى تطوير وظائف الوحدات الإدارية من وحدات إدارية متخصصة إلى فرق عمل تقوم بأداء وظائفها بشكل أفضل وأوضح وأكثر شفافية، لأن الجهود المبذولة هي جهود مشتركة لكل أفراد الوحدة الإدارية بالمصلحة.

(١٠) تبني مبدأ الإفصاح والشفافية يؤدي إلى تغيير الثقافة التنظيمية بالإدارة الضريبية، حيث يكون لدى الأفراد العاملين بالإدارة الضريبية اتجاهات إيجابية تشير إلى أن أهم واجب يقع عليهم هو العمل على تقديم خدمات ذات جودة عالية للممولين، مع ضرورة التعامل معهم بشفافية عالية خالية من العقد والروتين (عطا الله ورا د خليل، د. محمد العشموي، ٢٠٠٨).

(ثانياً) يترتب على انتهاء الإدارة الضريبية لمبدأ الديمقراطية أو المشاركة الفعالة فيما بينها وبين الممولين والعاملين بها مجموعة متعددة من المزايا من أهمها ما يلي:

- (١) توسيع نطاق الأفكار التي تصنع القرار وهو ما ينعكس بالإيجاب على القرار الضريبي في أغلب الحالات.
- (٢) أخذ رأي العاملين والممولين فيما تتخذه الإدارة الضريبية من قرارات يؤدي لمشاركتهم في إصدارها، وبالتالي الالتزام بها والدفاع عنها من جانب كل الأطراف فتزداد فرص نجاحها.
- (٣) أخذ رأي العاملين والممولين فيما يتخذ من قرارات يعمق الانتماء للمؤسسة الضريبية.
- (٤) أخذ رأي العاملين والممولين فيما يتخذ من قرارات يقلل الغموض والسرية، وبالتالي تقليل فرص الإشاعات والقصص الملققة حول كيفية تسيير الأمور الضريبية.

تؤثر على رفاهية الأفراد والمجتمع ككل، ولذا فالإطار الأشمل للحوكمة يكون مرتبطاً ليس فقط بالنواحي القانونية والمالية والمحاسبية بالشركات، ولكن يرتبط كذلك ارتباطاً وثيقاً بالنواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وسلطة الحكم بوجه عام.

وأشرنا إنه إذا صلحت الشركة كنوانة صلح الاقتصاد ككل، وإذا فسدت فإن تأثيرها يمتد ليضر عدداً كبيراً من فئات الاقتصاد والمجتمع، ولذا وجب التأكيد على ضرورة الاهتمام بأصحاب المصالح سواء من لهم صلة مباشرة أو غير مباشرة مع الشركة، كما تجدر الإشارة إلى أهمية المسؤولية الاجتماعية للشركات والتي لا تهتم فقط بتدعيم مكانة وربحية الشركة، ولكنها تهتم كذلك بتطوير الصناعة واستقرار الاقتصاد وتقديم المجتمع ككل.

ومن هذا المنظور يتم التأكيد على أن حوكمة الشركات هي سبيل التقدم لكل من الأفراد والمؤسسات والمجتمع ككل، وذلك لأنه من خلال تلك الآلية التي توفر للأفراد قدراً مناسباً من الضمان لتحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم، وفي ذات الوقت تعمل على سلامة أداء المؤسسات، ومن ثم تدعيم استقرار وتقدم الأسواق والأقتصادات والمجتمعات.

وعليه فإن حوكمة الشركات تعني نظاماً للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات خاصة المساهمة منها، مبني على تنظيم عملية اتخاذ القرار في هذه الشركات وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات فيما بين الأطراف الرئيسية في الشركة، وذلك لخدمة مصالح المساهمين بشكل خاص وأصحاب المصالح بشكل عام.

ويمثل هذا التوجه نقلة كبيرة تعطي للجهة التشريعية فرصة أكبر في التدخل في شؤون الشركات المساهمة، فالقوانين الدارجة لا تتدخل بصورة تفصيلية في أمور الشركات بل تعطي إطاراً عاماً وتترك التفاصيل للشركة نفسها، ولكن موجة الحوكمة دفعت بالتشريعات القانونية إلى مجالات أكثر تفصيلاً في توجيه عمل الشركات المساهمة كوسيلة لحماية المساهمين وأصحاب المصالح غير المساهمين (سامي أحمد غنيم، ٢٠٠٦)، هذا من ناحية أولى، بخصوص جدوى حوكمة المجتمع الضريبي عامة والشركات خاصة.

ومن ناحية ثانية، فإنه بخصوص جدوى حوكمة الإدارة الضريبية، فإن تحليل الباحث لأهمية وفوائد مبادئ حوكمة الإدارة الضريبية يوضح دون أدنى شك الأهمية القصوى لتبني الحوكمة ومبادئها، كأحد مداخل تطوير أداء الإدارة الضريبية كما يلي:

(أولاً) يعد الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ حوكمة الإدارة الضريبية: حيث إن حسن سير العمل يتطلب تحقيق الإفصاح الدقيق وفي التوقيت المناسب عن كافة المسائل المتعلقة بالإدارة الضريبية، ووضع التنظيم الفني للضريبة المقررة، من حيث تحديد الضوابط والإجراءات المتعلقة بفرضها، ومن حيث التعرف على موضوع الضريبة، وكيفية تحديد وعانها وتوقيت فرضها وسعرها والجوانب الفنية للربط والتحصيل، ومفهوم نقل العبء والإجراءات المتبعة للفضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، بدون شك فإن شفافية المعلومات والبيانات، والإفصاح عنها تمثل أهمية إستراتيجية (جلال الشافعي، ٢٠٠٩/٢٠١٠). للإدارة الضريبية.

وبالتالي فإن علانية وشفافية أعمال الإدارة الضريبية، في مجال الحصر والفحص والربط والتحصيل، ومفهوم نقل العبء والإجراءات المتبعة والتفسيرية والواجب نشرها والإعلان عنها مع استمرار تحديثها وإرسالها إلى الممولين ليهتدوا بها، (جلال الشافعي، ٢٠٠٩/٢٠١٠). أولاً بأول يحقق عدداً من المزايا لاغني عنها لأي مجتمع، ومن أهمها ما يلي:

- (١) إتاحة المعلومات تمكن الممول من الاعتراض المبرر على أعمال الإدارة الضريبية التي لا يوافق عليها.
- (٢) إتاحة المعلومات تجعل موظف الإدارة الضريبي أكثر حذراً في أعماله خشية المساءلة من المواطنين.
- (٣) إتاحة المعلومات تجعل الممول في وضع أفضل لتخطيط نشاطاته وإجراء حساباته.
- (٤) نشر الشكاوي وما تم بشأنها يرفع درجة مصداقية النظام، كما يضع المسئول في وضع استعداد دائم لحل مشكلات الممولين،

(سادساً) يترتب على تبنى الإدارة الضريبية لمبادئ الحوكمة أثناء ممارستها لنشاطها توليد روح التعاون بينها وبين الممولين وممثليهم من المحامين والمحاسبين، من خلال تنمية جسور الثقة بين كل الأطراف وهو ما سعي القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على تحقيقه من خلال نصوص عديدة منها على سبيل المثال: (م ٨٤) والتي ألزمت المصلحة بقبول الإقرار الضريبي على مسؤولية الممول، (م ٨٨) والتي حظرت على المصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات أو إهدارها إلا بموجب مستندات تتوافر لديها، (م ٨٩) إقرار ربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول، (م ٩٠) والتي لا تسمح لمصلحة الضرائب بالجوء إلى التقدير إلا في حالة عدم تقديم الإقرار أو عدم توثيقه مستندياً (Margaret Mckerchar and Others 2009).

وفي هذا السياق، فقد أوجبت العديد من الدراسات على الإدارة الضريبية ضرورة تقديم المعلومات للممولين في إطار من الأوصاف والشفافية؛ لفشلهم في ملء إقراراتهم الضريبية بطريقة صحيحة؛ بسبب عدم توعيتهم بالشكل الكافي بالأحكام المختلفة للنظام الضريبي، ولذلك وجب على الإدارة الضريبية توفير المعلومات اللازمة للممولين فيما يتعلق بالتزاماتهم الضريبية عن طريق إصدار التعليمات المبسطة والواضحة عن الإجراءات الواجب إتباعها (Margaret Mckerchar and Others 2009)، مما يقلل من فجوة المعلومات، التي يعاني منها الممولين وتؤثر على قدرتهم على الوفاء بالتزاماتهم الضريبية. وحيث أنه في بداية كل عام يقوم الملايين من الممولين بتقديم الإقرارات الضريبية طبقاً لنظام الربط الذاتي، ونظراً لأهمية مساعدة الإدارة الضريبية لهم، لذا فإن الإدارات الضريبية في الدول المتقدمة تسعى لتوفير المعلومات للممولين، وتتنوع جهود الإدارات الضريبية في هذا الصدد:

حيث أنشأت الإدارة الضريبية الروسية خدمة استشارية يديرها الموظفون المتقاعدون من الإدارة الضريبية، ويتمثل دورهم في مساعدة الممولين في إعداد الإقرارات الضريبية، ويقومون بالرد على استفسارات وتسؤلات الممولين مقابل أجر رمزي (- Marcela Hassenberg, 1993).

أما الإدارة الضريبية في شيلي فقد منحت الأولوية لإقامة علاقة متميزة بوسائل الإعلام المختلفة كالصحف والمجلات، والبرامج التلفزيونية والإذاعة، وذلك لاستخدام هذه العلاقة في إعلام الممولين بالتغييرات في القوانين واللوائح الضريبية، وكذلك بسياسات الإدارة الضريبية في المراجعة والفحص واكتشاف الممولين غير الملزمين وشجب سلوكيات الفساد الضريبي (- موقع وكالة الضرائب اليابانية على شبكة المعلومات الدولية)

كما تقوم الإدارة الضريبية في بريطانيا بتبسيط الإقرارات لكي يفهمها الممولين، مما يؤدي إلى تقليل عدد الأخطاء التي يرتكبها الممولين، حيث تصدر الإدارة الضريبية في بريطانيا حوالي ٦٠ نشرة إرشادية مطبوعة ترفق بالإقرار الضريبي، توضح للممولين كيفية استيفاء بيانات الإقرار الضريبي بلا أخطاء، وتنفق الإدارة الضريبية حوالي ٣٥ مليون جنيه استرليني في إنتاج وتوزيع المطبوعات والكتيبات الورقية، كما تقدم الإدارة الضريبية معلومات للممولين عبر موقعها الإلكتروني على شبكة المعلومات الدولية، وتنفق حوالي ٥٥ مليون جنيه استرليني في تطوير سبل الاتصال بينها وبين الممولين تليفونياً أو وجهاً لوجه عبر شبكة الإنترنت، كما أنشأت الإدارة الضريبية ٢٧٩ مركز لخدمة الممولين في جميع أنحاء المملكة للرد على تسؤلاتهم في الأمور الضريبية (- موقع وكالة الضرائب اليابانية على شبكة المعلومات الدولية "www.NTA.GO.JP")

ومن الجهود الرائدة في هذا الصدد، ما تقوم به وكالة الضرائب اليابانية لزيادة وعي الممولين عن أهمية الحصيلة الضريبية في دفع عجلة التنمية، حيث قامت الوكالة اليابانية بنشر الحملات الدعائية بالشوارع والميادين العامة، والرد على استفسارات الممولين

(٥) تسهيل إحداث التغيير والتغلب على مقاومته بشكل أسرع، خاصة التغييرات التي تتضمن سلبات للممولين أو العاملين بالإدارة الضريبية، في سبيل الصالح العام (الآن فوس، ٢٠٠٤)، ومن ثم تتعزز الديمقراطية في المجال الضريبي، بمشاركة المجتمع الضريبي في اتخاذ القرارات وحضور المناقشات العامة (أسامة على عبد الخالق، ٢٠٠٧).

(ثالثاً) توافر حوكمة الإدارة الضريبية يؤدي إلى نتيجة صحيحة وهي ضرورة توافر الموضوعية عند تطبيق نصوص التشريع الضريبي بما يترتب عليها من مزايا: ويقصد بموضوعية النص الضريبي أن يكون النص محدداً غير قابل للبس أو التأويل، وغير خاضع للتقدير الشخصي، وقابل للتطبيق العملي، ومتوافقاً مع الأصول القانونية والمحاسبية المتعارف عليها، بحيث لا ينشأ عنه اختلاف جوهري عند تطبيقه بواسطة الشركة أو اعتماده من قبل الإدارة الضريبية، وترجع أهمية هذا المحور أن العمل به يؤدي إلى:

- تجنب نشأة المنازعة الضريبية بين الممولين والإدارة الضريبية نتيجة اختلاف تفسير النص الضريبي.

- عدم ضياع المزايا الضريبية التي منحها المشرع تحقيقاً لأهداف اقتصادية أو اجتماعية نتيجة تعطيل العمل بالنصوص لغموض شروطها أو عدم قابليتها للتطبيق العملي.

- تقيد الإدارة الضريبية في تفسيرها للنصوص غير الموضوعية لصالح الهدف المالي للضريبة.

- عدم التوسع في تفسير نطاق سريان العقوبات على خلاف ما استهدفه المشرع الضريبي (ناصر عبد الحي محمد عبد المنعم، ٢٠٠٨).

(رابعاً) إدارة المخاطر الضريبية هي أحد ركائز حوكمة الإدارة الضريبية: وذلك لأن إدارة المخاطر هي السياسات والإجراءات اللازمة للإدارة الضريبية والأنشطة الواجب القيام بها لتحديد الأحداث المحتملة حدوثها والرقابة عليها للاطمئنان على تحقيق الأهداف المستقبلية، الأمر الذي يستوجب تأهيل الإدارة الضريبية لإدارة هذه المخاطر وتحديد عناصر الإستراتيجية اللازمة لمواجهتها.

كما تتطلب إدارة المخاطر الضريبية متابعة فعالة لمجالات المخاطر الضريبية من أجل تجنبها والسيطرة عليها أولاً بأول والتي من أهمها: مشكلات التخص من المتأخرات الضريبية، المشكلات المرتبطة بالتقادم الضريبي سواء الناتج عن تأخير الفحص أو سقوط الإجراءات، المشكلات المتعلقة بالمنازعات الضريبية سواء في المراحل الإدارية أو القضائية، مشكلات تضارب التعليمات التنفيذية والتفسيرية مع التشريعات الضريبية، مشكلات مواجهة الأخطاء المهنية والأعمال غير المشروعة وإمكانية تصحيح هذه الأخطاء (أسامة على عبد الخالق، ٢٠٠٧).

(خامساً) تؤدي الحوكمة إلى قيام الإدارة الضريبية بدور مستحدث، يقوم على رقابتها على تحصيل الضريبة وليس العمل على تحصيلها، حيث إنه كلما ارتقى المجتمع الضريبي بمموليه انعكس هذا الرقي على طبيعة عمل الجهاز الضريبي وعلى أساليب تحصيل الضريبة:

- ففي المجتمعات المتقدمة: تعرف الإدارة الضريبية بأنها إدارة خدمات ضريبية تهدف بالدرجة الأولى إلى تقديم كافة الخدمات الضريبية للممولين، باعتبار أن مراحل تقديم الإقرارات وفحصها وربط الضريبة وتحصيلها تسير بشكل انسيابي ومنتظم دون ضغوط من الإدارة الضريبية التي تراقب فقط انسياب المنظومة مع وجود عقوبات صارمة في حالة الإخلال بالنظام.

- أما في المجتمعات النامية: فإن عملية تقديم الإقرارات وفحصها وربط الضريبة وتحصيلها تمر باختناقات عديدة تستدعي تفرغ الإدارة الضريبية لمتابعتها وإجراء الضغوط المختلفة لضمان انسياب قنوات الفحص والربط والتحصيل في ظل انخفاض نسبة مقدمي الإقرارات وارتفاع نسبة التهرب الضريبي، ومن ثم فإن انجاز مرحلة التحصيل في سهولة ويسر يمكن اتخاذها مقياساً لمدي تقدم العمل بالمنظومة الضريبية، وهو محل اختبار للإدارة الضريبية في موقعها على خريطة الارتقاء عامة.

حينما سأله أن يقسم بينهم الغنائم وما أفاء الله عليهم؛ فقد أراد إقرار التصرف المالي من الخليفة قبل حدوثه. ومن نماذج الرقابة اللاحقة، التي تتم بعد تمام العمليات المالية، ما قاله الفاروق عمر بن الخطاب لمن حوله: "أرأيتم إذا استعملت عليكم خير من أعلم ثم أمرته بالعدل، أكنت قضيت ما على؟ قالوا: نعم، قال: لا، حتى أنظر في عمله أعمل بما أمرته أم لا؟"

(٢) الرقابة السياسية: شهد النظام المالي الإسلامي وجود سلطة تشريعية هي: "أهل الحل والعقد" يتولاها أهل العلم والمعرفة والرأي والحكمة؛ فهم لا يختلفون عن المجالس النيابية الحديثة سوى في شروط العضوية، فهي تنحصر في العلم والمعرفة والحكمة والرأي، بينما قد لا نرى هذه الشروط متوافرة في بعض أعضاء المجالس النيابية المعاصرة، خاصة في الحالات التي تشترط فيها القوانين الوضعية وجود نسبة معينة ممثلة لبعض الفئات يفترض فيها أنها غير مثقفة أصلاً أو تغلب عليها الأمية، مما يجعلها عاجزة عن مناقشة الكثير من المسائل الفنية والفكرية التي يستلزمها مراقبة الإنفاق العام، لهذا تشهد أرقى الدول عدم قدرة أعضاء البرلمانات على الإمام بالشؤون المالية والاقتصادية، فما بالنا بالدول الأقل تقدماً!

(٣) الرقابة المستقلة: انفرد الفكر الإسلامي بنوع متفرد من الرقابة المستقلة ممثلة في "نظام الحسبة"، أو جماعة الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر، فهذا النظام يمنح القائمين على الحسبة سلطة مراقبة القائمين على الخدمات العامة، وأساسه قوله تعالى: "ولكن منكم أمة يدعون إلى الخير ويأمرون بالمعروف وينهون عن المنكر" (سورة آل عمران-الآية ١٠٤) ، هذا عن الرقابة فماذا عن الإفصاح والشفافية؟

في هذا الصدد يشير الباحث في عجالة إلى الشورى كسمة من سمات المجتمع الإسلامي، ودعامة هامة يركز عليها نظام الحكم والإدارة، فقد تقررت صراحة في كتاب المولى عز وجل في سورة الشورى الآية رقم ٣٨: "وأمرهم شورى بينهم"، وكذلك في سورة آل عمران الآية رقم ١٥٩: "فأفعل عنهم وشاورهم في الأمر"، ومقتضى الشورى أن ولي الأمر مطالب قبل أن يصدر قراره في أمر يهم المسلمين، أن يستظهر رأي هؤلاء المسلمين حول هذا القرار للوصول إلى الرأي الأنسب في هذا الخصوص.

فالشورى هي السياج الواقى لسيادة الحق واستقرار العدل، ذلك أن الآراء الصائبة إنما تتولد غالباً نتيجة تعدد وجهات النظر وإحتكاك وتداخُل الآراء المختلفة مع بعضها البعض، ولذلك يمكن القول أن الشورى كدعامة أساسية من دعائم الحكم الإسلامي، تعطى الأمة الحق في إدارة شؤونها والأشراف عليها بذاتها، وتكون بالتالى ضماناً هامة لها تحول دون مخالفة الحكومة للأحكام أو الانحراف في استعمال السلطة.

كما أن الشورى تعد ظاهرة صحية في الإدارة، فهي تجعل المواطن إيجابياً وفعالاً ومساهمياً بدور بارز في إدارة مؤسساته، كما تجعل المسؤولين في إدارة المنظمات الإدارية الإسلامية بكل وحداتها- ومنها الإدارة الضريبية- ملتزمين بها كفريضة فرضها الله على المجتمع المسلم وكأسلوب يشرك الأفراد والعاملين في تحمل المسؤولية الإدارية، مما يحفزهم للعمل والبذل والعطاء(رمضان محمد بطيخ، ١٩٩٨ وبالطبع فإن تبنى كافة وحدات الدولة ومنها الإدارة الضريبية لمبدأ الشورى والعمل بها سوف يؤدي إلى الشفافية والإفصاح والديمقراطية في الإدارة التي تتنادى بها الحكومة.

خلاصة القول، فإن حوكمة الإدارة الضريبية تعنى: "مجموعة المبادئ التي تحدد العلاقة بين الإدارة الضريبية من ناحية، والممولين من ناحية أخرى"، وذلك للمحافظة على حقوقهما باستخدام الأدوات القانونية والرقابية والمالية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة.

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج، أهمها مايلي:

(١) إن مفهوم الحوكمة بين الأكاديميين، قد اقتصر على بيان مفهومها ومبادئها بالنسبة للمجتمع الضريبي خاصة للشركات باعتبارها نواة الاقتصاد، في حين لم ينال دور الإدارة الضريبية أي اهتمام في هذا الصدد على الرغم من أن الخزنة العامة من أهم

بالبرامج الإذاعية، ثم عبر موقع وكالة الضرائب اليابانية على شبكة المعلومات الدولية، كما خصصت الإدارة اليابانية موظفين ومستشارين ضريبيين على درجة عالية من الكفاءة في كافة الأمور الضريبية بمكاتب "الاستشارات الضريبية" لتقديم الاستشارة الضريبية عن طريق المقابلات الشخصية والاتصالات التليفونية والمكالمات المسجلة، فضلاً عن تقديم الاستشارات باللغة الإنجليزية لغير اليابانيين، وذلك بالمكاتب الضريبية الإقليمية.

كما قامت الوكالة الضريبية اليابانية بإنشاء قسم للعلاقات العامة بالوكالة، للمساهمة في تعزيز التزام الممولين بالقانون الضريبي، ونشر الثقافة الضريبية العامة بين الممولين وغيرهم، وإعداد الكتيبات وشرائط الفيديو والمنشورات التي توضح سياسة عمل الإدارة الضريبية، وأثر زيادة الحصيلة الضريبية على برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وإعداد المطبوعات التعليمية الضريبية وتوزيعها على طلاب المدارس المختلفة.

وتهدف الوكالة الضريبية اليابانية من كل هذه الجهود تمكين الجمهور من تفهم القوانين الضريبية ولوائحها ودعم ثقة الممولين في الوكالة الضريبية وموظفيها، كما تتبع وكالة الضرائب اليابانية مبدأ الشفافية والإفصاح في علاقتها بالممولين، من خلال نشر نتائج الفحص الضريبي للعينات التي يتم اختيارها للفحص، وكذلك الإعلان عن معدل الالتزام الضريبي الطوعي، ومعدل التهرب الضريبي، وتستههدف الوكالة اليابانية من ذلك تعزيز الثقة وتقوية العلاقة بينها وبين المتعاملين معها من الممولين وغيرهم (عبدالباسط وفا، ٢٠٠٥).

واستكمالاً للفائدة فإن الباحث يشير للمنهج الإسلامي في هذا الصدد، خاصة بالنسبة للرقابة والإفصاح والشفافية (الشورى) باعتبارهما من أهم مبادئ الحوكمة، حيث يوضح الباحث أن البشر في الإسلام يقعون تحت تأثير رقيبين: رقيب ذاتي مبعثه الإيمان بالله خشية عقابه في الآخرة، ورقيب خارجي مبعثه سلطان القانون خشية عقاب الدنيا.

وبالنسبة للرقابة الذاتية في النظام المالي الإسلامي فإنها تعتبر أعلى درجات الرقابة، باعتبارها تمثل خط الدفاع الأول والضمانة القوية ضد التعدي على المال العام أو إساءة استخدامه؛ لأن الفرد أعلم من السلطة بمضمون تصرفاته ومكنون نواياه؛ فإذا وضع ربه أمامه وتصرف كأنه يراه، لم يكن في حاجة إلى رقيب، وإذا طرح ربه وراء ظهره ولم يستحضره في تصرفاته، أعياه كل رقيب.

وبالتالى، تتبع الرقابة الذاتية من النفس البشرية التي تؤمن بأنها إذا استطاعت أن تفلت من رقابة ومساءلة القانون، فإنها لن تستطيع أن تفلت من رقابة ومساءلة الله تعالى "يعلم السر وأخفى" (سورة طه، آية ٧)، ولذلك تحض هذه الرقابة على تقوية وازع الضمير ومقاومة رغبات النفس الخبيثة في الاعتداء على المال العام، فحارب الخيانة في شتى صورها بقوله تعالى: "يا أيها الذين آمنوا لا تخونوا الله والرسول وتخونوا أمانتكم وأنتم تعلمون" (سورة الأنفال، آية ٢٧).

وتطبيقاً لذلك يمكننا أن نفهم تصرف خامس الخلفاء الراشدين عمر بن عبدالعزيز، حين أضاء مصباحاً من مال المسلمين لينظر على ضوءه في شؤونهم، وبينما هو يسأل محدثه عن أحوال المسلمين إذ به يقول له وكيف حالك يا أمير المؤمنين؟ فقام عمر بإطفاء المصباح وإضاءة غيره، فسأله محدثه عن السبب فقال له: "كنت أضيء مصباحاً من مال المسلمين وأنا في مصالحتهم، أما وأنت تريد أن تسأل عن أحوالي فقد أضاءت المصباح من مالي الخاص".

وإذا كان الفكر الإسلامي يعول كثيراً على الرقابة الذاتية، إلا أنه يدرك أنها لا تكفي بمفردها لحماية المال العام، لأن الوازع الديني قد يضعف لدى الشخص في لحظة ما، مما يستوجب تقرير رقابة خارجية يمارسها أشخاص آخرون، وقد عرفت المالية الإسلامية ثلاث صور للرقابة الخارجية وهي:

(١) الرقابة الإدارية: حيث عرف النظام المالي الإسلامي أصول الرقابة الإدارية على العمليات المالية، بنوعها السابقة واللاحقة: ومن نماذج الرقابة السابقة على التصرفات المالية، ما طلبه سعد بن أبي وقاص بعد فتح العراق من أمير المؤمنين عمر بن الخطاب،

(٥) السيدة محمود محمد العمري: أثر الحملة الإعلانية لمصلحة الضرائب المصرية على مؤشرات الأداء الضريبية، رسالة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠٠٨.

(٦) الآن فوس، إصلاح الوكالات الأوروبية، ترجمة غادة طه أبو زيد، مجلة البحوث الإدارية، العدد الأول يناير ٢٠٠٤، السنة الثانية والعشرون القاهرة.

(٧) جلال الشافعي، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، الجزء السادس، الناشر بدون، ٢٠٠٩/٢٠١٠.

(٨) جلال الشافعي، الحوكمة الضريبية، مجلة المحاسب، العدد ٢٦ مارس ٢٠٠٦، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، القاهرة.

(٩) رمضان صديق، الإفصاح في التشريعات الضريبية، المؤتمر الضريبي الرابع عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب "التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي"، الفترة من ٢٤-٢٨ / ٦ / ٢٠٠٨، القاهرة، دار الدفاع الجوي.

(١٠) رمضان محمد بطيخ، أصول التنظيم الإداري في النظم الوضعية والإسلامية، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٩٨.

(١١) سحر حسن الطيب، تقويم أثر تطبيق نظم توكيد الجودة على مستويات الأداء بالمنظمات الصناعية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة وإدارة الأعمال جامعة حلوان، ٢٠٠٦.

(١٢) سامي أحمد غنيم، قواعد الرقابة المالية على الأداء في القطاع الحكومي وفقاً للجنة (الانتوساي)، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر، كلية التجارة جامعة عين شمس، الفترة من ١٥ - ١٦ ديسمبر ٢٠٠٧.

(١٣) سامي احمد غنيم، حوكمة الإدارة الضريبية وفقاً لمتطلبات الدمج والانماج لمصلحتي الضرائب العامة والمبيعات، المؤتمر الضريبي الحادي عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب "النظام الضريبي المصري والقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول"، الفترة من ١٩ - ٢٢ / ٦ / ٢٠٠٦، القاهرة دار الدفاع الجوي.

(١٤) شوقي عبد العزيز الحفناوي، حوكمة الشركات ودورها في علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي، مجلة المحاسب العدد ٣٠ جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية القاهرة، ٢٠٠٩.

(١٥) عبدالباسط وفا، سياسات وأدوات مالية الدولة الإسلامية، دار النهضة العربية القاهرة، ٢٠٠٥.

(١٦) عادل خليل عبدالعزيز محمد: مبدأ العدالة الضريبية تأصيلاً وتطبيقاً في التشريع المالي الإسلامي والتشريع المقارن، رسالة دكتوراه، ٢٠٠٠، كلية الحقوق جامعة القاهرة فرع بني سويف.

(١٧) عطا الله وراد خليل، د. محمد عبد الفتاح العشماوي، الحوكمة المؤسسة المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية الحي الأولى مدينة العبور القاهرة، سنة ٢٠٠٨.

(١٨) عبداللطيف محمد خليل: مدخل مقترح لإدارة أداء الإدارة الضريبية على أساس القياس المتوازن للأداء، المؤتمر الضريبي الثاني عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب "فعالية تطبيق النظام الضريبي المصري"، الفترة من ١٨ - ٢٣ يونيو ٢٠٠٧، دار الدفاع الجوي القاهرة.

(١٩) على محمود المبيض وآخرين، الإدارة العامة، الناشر بدون، كلية التجارة جامعة عين شمس، ٢٠٠٨.

(٢٠) محمد الصيرفي، الفساد بين الإصلاح والتطوير الإداري، مؤسسة حورس الدولية، سبورتنج الإسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨.

(٢١) مصطفى محمد عبدالنبي يسين: أثر إستراتيجيات الدمج وإعادة الهيكلة التنظيمية على مستوى الأداء: دراسة تطبيقية على مصلحة الضرائب المصرية، رسالة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠٠٩.

(٢٢) محمود محمد على حسن: تقييم الأداء في المصالح الحكومية ذات الإيرادات السيادية في ضوء معايير الجودة الشاملة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٨.

أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، باعتبارها شريكاً في أرباح هذه الشركات، وحصة الخزانة العامة في هذه الأرباح تمثل عندئذ أموال عامة لا يجوز السماح بتهددها، نتيجة وجود فساد مالي أو قرارات غير رشيدة.

(٢) إن التزام الإدارة الضريبية بمبادئ الحوكمة يقضى على الفساد داخلها وبحقيق الانضباط ويحسن الأداء؛ لأنها ستلتزم بالإفصاح والشفافية في عملها؛ وبالتالي لا يوجد مجال لاستغلال جهل الممولين من قبل موظفي الإدارة الضريبية، ومن ثم القضاء على الفساد، وفي نفس الوقت التأكيد على مسئولية الإدارة في هذه الجهات لوضع إستراتيجية سليمة لتحقيق سهولة نظام العمل داخل الإدارة الضريبية، كما أنه من شأن حوكمة الإدارة الضريبية منع حدوث أي أزمات والخروج من أي تعثر، وإدارة المخاطر، والاعتماد على الشفافية وسلامة الإفصاح.

(٣) إن تفعيل الكامل لحوكمة الإدارة الضريبية يؤدي إلى تحقيق الإصلاح الضريبي الشامل كهدف رئيسي، يتفرع عنه أهداف فرعية عديدة أهمها: تعبئة الطاقة الضريبية بالكامل، رفع مستوى الوعي الضريبي لأقصى درجة ممكنة، خفض المنازعات الضريبية لأدنى درجة ممكنة، حصر المجتمع ضريبياً بما يمنع التهرب الضريبي من ناحية ويقلل من ظاهرة الاقتصاد الخفي ما أمكن من ناحية أخرى

وبالتالي يوصي الباحث بما يلي:

(١) يوصي الباحث بأن تعمل الدولة على تطوير الإدارة الضريبية ورفع كفاءتها والتثبت من صحة تنفيذها للنظام الضريبي قبل أن تتجه إلى تقييم وتغيير تشريعاتها الضريبية، فقد يغنيها رفع كفاءة الإدارة الضريبية مشقة التغيير المستمر للتشريع الضريبي، كما أن ذلك قد يغنيها عن الحاجة للحصول على القروض من الجهات الدولية، والتي قد تؤثر على السيادة الوطنية.

(٢) يوصي الباحث بأن على الإدارة الضريبية أن تدرك أنها إدارة خدمات للممولين في المقام الأول وأن تتجه إلى أن تسخر كل مواردها المادية والبشرية لمساعدة الممولين للوفاء بالتزاماتهم الضريبية في أسرع وقت وأقل تكلفة ممكنة، وأنها لم تعد إدارة جباية في المقام الأول، وإنما هي إدارة للرقابة والمساعدة للممولين للإذعان الطوعي للقانون الضريبي وتوعية الممولين بحقوقهم وواجباتهم تجاه الإدارة الضريبية.

(٣) يوصي الباحث بحوكمة أداء الإدارة الضريبية، التي تعتمد على مبادئ الحكم الرشيد للإدارة الضريبية، بالمشاركة مع المجتمع الضريبي، في إطار من الإفصاح والشفافية لتحسين الأداء وخلق مناخ من الانضباط؛ للحفاظ على حقوق الدولة من الإيرادات السيادية وحماية لحقوق الممولين، ولا شك أن حوكمة الإدارة الضريبية تؤدي لمكافحة الفساد المالي والإداري وتحقيق الانضباط وتحسين أداء الإدارة الضريبية.

الهوامش والمراجع:-

أولاً: المراجع العربية:

(١) أحمد فوزي السيد الخولي، مواجهة ظاهرة التهرب من الضريبة العامة على المبيعات، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٧.

(٢) أسامة على عبد الخالق، دور التشريع الضريبي في حوكمة الشركات، مجلة المحاسب العدد ٢٣ يوليو/ سبتمبر ٢٠٠٤، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، القاهرة.

(٣) أسامة على عبد الخالق، العلاقة التأثيرية المتبادلة بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات، المؤتمر الضريبي الثاني عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب "فعالية تطبيق النظام الضريبي المصري"، الفترة من ٢٨- ٢٣ / ٦ / ٢٠٠٧، القاهرة دار الدفاع الجوي.

(٤) أسامة على عبد الخالق، دور التشريع الضريبي في حوكمة الشركات (الجزء الثاني)، مجلة المحاسب العدد ٢٤ أكتوبر/ديسمبر ٢٠٠٤، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، القاهرة.

- 9- Risk Management in Tax Administration, Cooperation Programmed in Tax Enforcement, Malaysian Tax Academy, Inland Revenue Board of Malaysia, 19-30April 2010.

ثالثا: مواقع الانترنت:

- (١) موقع الإدارة الضريبية البريطانية على شبكة المعلومات الدولية، WWW.NAO.ORG.UK
(٢) موقع وكالة الضرائب اليابانية على شبكة المعلومات الدولية "www.NTA.GO.JP"

(٢٣) محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات، مجلة المحاسب، العدد العشرون أكتوبر/ ديسمبر ٢٠٠٣، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، القاهرة.

(٢٤) محمد زكي على السيد، الحوكمة في الموازنة العامة للدولة مع التطبيق على سياسات الدعم في الاقتصاد المصري، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة القاهرة، سنة ٢٠٠٨.

(٢٥) مفضل محمد العميان، موسي أحمد السعودي، مدي توافر خصائص الحاكمية وأثرها في الشفافية الإدارية لدى العاملين في المؤسسات المالية الأردنية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد الثاني والثلاثون، العدد الثاني، ٢٠٠٨.

(٢٦) محمد سمير عباس عبد الله: تأثير البيروقراطية الدولية على أداء المؤسسات العاملة في مجال المعونات الدولية، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة القاهرة، ٢٠٠٩.

(٢٧) محمد محمود احمد صابر، حوكمة الشركات ضرورة أساسية لمتطلبات تطبيق قانون الضريبة على الدخل، المؤتمر العاشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، الفترة من ١٢-١٥ سبتمبر ٢٠٠٥، دار الدفاع الجوي القاهرة.

(٢٨) ناصر عبد الحي محمد عبد المنعم، حوكمة الإدارة الضريبية وحثمية التطبيق لتحقيق موضوعية الأداء الضريبي، رسالة ماجستير، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٨، ص ٥٢.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Margaret Mckerchar and Others ,Sustaining Growth in Developing Economics Through Improved Taxpayer Compliance, journal of Tax Research for The University of New South Wales , Vol 7, December. 1993.
- 2- Jit B.S Gill, The nuts and bolts of revenue Administration reform, The World Bank, January 2003.
- 3- Marcela Hassenberg, Modern Trends in Taxation and The Tax Administration, Press and Public Relation, 27 the CIAT General Assembly, Santiago Chile, 1993.
- 4- James w.walker, Human Resource Planning, New York, McGraw-Hill Book company, 1980
- 5- Geary A.Rumter Alan P.Bracke, improving performance, San Francisco, Jossey Bas publishers, 1995
- 6- Management accountability and delegation of authority, Workshop on organizational trends in tax administration, organized by The International Monetary Fund, April 28-30 l 2012, Sharm El Sheike Egypt.
- 7- Performance Management and tools, Workshop on organizational trends in tax Administration, Organized by The International Monetary Fund, April 28-30 l 2012, Sharm El Sheike Egypt
- 8- Akmal Mat Said, Intelligence in tax Investigation, Cooperation Programme in Tax Enforcement, Malaysian tax Academy, Inland Revenue Board of Malaysia, 19- 30April 2010.