

العنوان:	مبادئ الحوكمة الضريبية وفقا لمفاهيم دمج المصالح الضريبية
المصدر:	المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة
المؤلف الرئيسي:	شليبي، جيهان كامل محمد
المجلد/العدد:	ع4
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2012
الشهر:	أكتوبر
الصفحات:	1036 - 1054
رقم MD:	335834
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الفحص الضريبي، الحوكمة الضريبية، النظم المحاسبية، إدارة الضرائب، الأردن، دمج الضرائب، التهرب الضريبي، الإفصاح المحاسبي، مراجعة الحسابات، الرقابة المالية، محصلو الضرائب
رابط:	<a href="https://search.mandumah.com/Record/335834">https://search.mandumah.com/Record/335834</a>

**مبادئ الحوكمة الضريبية وفقاً لفاهيم**

**دمج المصالح الضريبية**

**Principles of tax governance according to the concepts of integration  
of interest**

الباحثة / جيهان كامل محمد شلي

## مبادئ الحكومة الضريبية وفقاً لمفاهيم دمج المصالح

### الضريبية

#### Principles of tax governance according to the concepts of integration of Interest tax

مقدم من الباحثة

جيهان كامل محمد شلبي

#### تمهيد:

تبنت الحكومة استراتيجيه تنموية لضمان تحسين العوائد الاقتصادية واستدامة النمو الاقتصادي طويل الأجل، وذلك بحزمة من الإجراءات الاقتصادية والتعديلات في البيئة التشريعية والإصلاحات المالية الجذرية، ولقد تطلب ذلك تطوير وتحديث النظام الضريبي بمكوناته من تشريعات متسقة وجهاز ضريبي كفاء ومجتمع ضريبي واع.

وتعد السياسة الضريبية أهم العوامل المؤثرة على مسار الاستثمار القومي بشقيه المحلي والأجنبي، وعاملاً أساسياً في تحديد قدرة الدولة على إدارة النشاط الاقتصادي وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وذلك بتحقيق العدالة الاجتماعية وتوفير الموارد اللازمة لنهوض الدولة بمسئولياتها ووظائفها إن محاولات الدولة الجادة للإصلاح الضريبي الشامل تتطلب تغييرات جذرية في البيئة التشريعية التي تسن فيها القوانين وتطوير في الإدارة الضريبية وشمول المجتمع الضريبي والتوجه نحو حوكمة الإدارة والأداء الضريبي وتقييم لأثر الإصلاحات ودمج هيئات الإيرادات الضريبية في هيئة واحدة بصدر قرار وزير المالية

رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦ بدمج واندماج مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب على المبيعات في مصلحة واحدة تعرف بمصلحة الضرائب المصرية

## ١- مشكلة البحث: -

تشير تجارب الدول التي انتهجت الإصلاح الضريبي الشامل إلى أهمية دمج جميع هيئات الإيرادات الحكومية في هيئة واحدة، من هنا تأتي مشكلة البحث في دراسة القواعد التي يجب أن تركز عليها الحكومة الضريبية عند دمج المصالح الضريبية.

## ٢- أهداف البحث: -

تتمثل أهداف البحث في:

- ١,١ تحسين القدرة الاستيعابية لدمج واندماج مصلحة الضرائب العامة وضرائب المبيعات.
- ١,٢ توفير المناخ الذي يتيح الاستفادة بتفعيل مبادئ الحكومة على الإدارة التنظيمية والأداء في المصلحتين.

## ٣- أهمية البحث: -

تتمثل أهمية البحث في:

- أ- تلعب الحكومة دوراً هاماً في تهيئة البيئة الضريبية للتطوير والتحديث في ظل استكمال برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي بدأ مع أوائل التسعينات.
- ب- يتم تهيئة البيئة الضريبية للتطوير من خلال وضع نظام تنظيمي ورقابي يحكم عمل الإدارة الضريبية ويفصاح يحدد بوضوح المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية

#### **٤- فروض البحث:**

يقوم البحث على دراسة واختبار الفرضية التالية:

إن دمج مصلحة الضرائب العامة والضرائب على المبيعات وفقا لقرار وزير. المالية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦ فيما عرف بمصلحة الضرائب المصرية يعد من أهم المتطلبات اللازمة لنجاح الإصلاح الضريبي الشامل في مصر.

#### **٥- خطة البحث:**

المبحث الأول: بعض الخبرات الدولية في دمج المصالح الضريبية.

المبحث الثاني: حوكمة الإدارة الضريبية وفقا لمتطلبات الدمج والاندماج.

المبحث الأول: بعض الخبرات الدولية في دمج المصالح الضريبية:

إن موضوع دمج المصالح الحكومية لم يحظى بالاهتمام الكافي من قبل الباحثين والأكاديميين، في حين اهتمت البعثات التابعة لصندوق النقد الدولي بهذه الدراسات والتجارب ومحاولة تطبيقها بالعديد من الدول التي تكون في مرحلة النمو ودعم لعملية الإصلاح الاقتصادي والمالي بهذه الدول. (١)

**أولا: دراسة دولة الأردن " الإدارة الضريبية بين الدمج والتقسيم - ديسمبر ٢٠٠٥ (٢) "**

أعدت الدراسة بمعرفة إدارة الشؤون المالية العامة بصندوق النقد الدولي، أوضحت الدراسة بأن هيكل الإيرادات الضريبية بدولة الأردن يتكون من: -

الضرائب على الدخل: والتي تتمثل في (ضريبة دخل الشركات - ضريبة الدخل الشخصي-ضريبة كسب العمل).

(١) تقرير صندوق النقد الدولي سنة ٢٠٠٤ تقرير غير منشور ص ١٢٣.

(٢) جين بودين، تقرير صندوق النقد الدولي، إدارة شؤون المالية العامة تجرية دولة الأردن "الإدارة الضريبية بين الدمج والتقسيم" ٢٠٠٥.

الضرائب على المبيعات: والتي تتمثل في (الضريبة العامة على المبيعات - الضريبة الخاصة على المبيعات). وأوضحت الدراسة أنه قبل عملية الإصلاح الضريبي كان هناك لبس بين نظام الضريبة العامة على المبيعات. وبالتالي كانت هناك ضرورة ملحة لتوحيد حد التكاليف بالضريبة العامة على المبيعات. أما بالنسبة لضريبة الدخل تم ترتيب الأولويات وتحديد تقديرات الصناعات الصغيرة، وجميع الموظفين الخاضعين لضرائب كسب العمل والذين يستوجب عليهم تقديم إقرارات سنوية وأوضحت الدراسة بأن الإعفاءات بالغة السخاء تؤدي إلى التزامات ضريبية ضئيلة أو معدومة بالنسبة لمعظم الأفراد. ويمكن التركيز على عدد من الدروس المستفادة من هذه التجربة وهي: -

(١) التركيز على تطبيق المفهوم الحقيقي للدمج في التحاسب الضريبي بمركز كبار الممولين بالجهاز الضريبي المصري.

(٢) سرعة دمج المراكز الرئيسية لمصلحتي الضرائب (الدخل والمبيعات).

(٣) تفعيل نظام التدريب وخلق الكوادر التي تعمل في ظل اندماج المصلحتين.

(٤) تفعيل مأموريات متوسطي الممولين والتحاسب معهم في إطار عملية الاندماج رفع حد التسجيل بضريبة المبيعات لتوفير الطاقة الضريبية وتفعيل نظم لصغار المكلفين.

ثانياً: دراسة دولة فرنسا " الدمج والتقسيم - ديسمبر ٢٠٠٥ " (٣)

أوضحت الدراسة مراحل تطبيق ضريبة القيمة المضافة والهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب في فرنسا على

الوجه التالي: -

السنة	تطبيق الضريبة	الهيكل التنظيمي
١٩٤٨	تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مرحلة التصنيع - الاستيراد	دمج إدارتي الضرائب المباشرة وغير المباشرة في المقر الرئيسي وعلني مستوي الأقاليم.
١٩٥٤	التوسع في تطبيق الضريبة لتشمل مقدمي الخدمات وتجار الجملة.	إدارة عمليات تدقيق مشتركة على ضريبة الدخل والقيمة المضافة وتقسيم الوحدات المختصة بالتدقيق (إلى وحدات المشروعات الكبيرة - والمشروعات المتوسطة والمشروعات الصغيرة).
١٩٦٨	التوسع في تطبيق الضريبة لتشمل تجار التجزئة	دمج مكاتب الضرائب المحلية، وتقسيم برنامجي خدمة الممولين والتحصيل الضريبي (نظام حقيقي - نظام حقيقي مبسط - النظام الجزائي).

وبينت الدراسة أن التقسيم القائم بيه النظام الضريبي الفرنسي كالتالي: -

وضع منهج متسق للتعامل مع التزامات ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل، ولامسك سجلات

للممول الواحد في كل فئة.

(٣) ويليام كريندال، تقرير صندوق النقد الدولي/ إدارة شؤون المالية العامة تجربة دولة فرنسا "الإدارة الضريبية بن الدمج والتقسيم" ٢٠٠٥.

ثلاثة نظم ضريبية رئيسية (النظام الحقيقي - النظام الحقيقي المبسط - النظام الجزائي) والذي حل محله نظام المشروعات الصغيرة التي تعفي من ضريبة القيمة المضافة.

وتمت عملي الإصلاح الضريبي من خلال بناء هيكل تنظيمي للنظام الضريبي بحيث يوجد مركز رئيسي ويتبعه مركز كبار الممولين ومكاتب الضرائب الأخرى منذ عام ٢٠٠٠-٢٠٠٢ (مكاتب المشروعات الخاضعة للنظام الحقيقي والنظام الحقيقي المبسط لأغراض ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل)، مكاتب لجميع الممولين الآخرين بما في ذلك المشروعات متناهية الصغر المعفاة من ضريبة القيمة المضافة. وتتركز الدروس المستفادة من تجربة دولة فرنسا في: -

(١) وضع منهج متسق للتعامل مع التزامات ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدخل، ولامسك سجلات للممول الواحد في كل فئة.

(٢) تبسيط إجراءات التحاسب للممولين وفق حجم الأعمال وإجراء عمليات فحص مشتركة لضريبة الدخل والمبيعات معا.

(٣) ضرورة وضع نظام للتعامل مع صغار الممولين يسهل تطبيقه.

(٤) ضرورة وضع نظام ضريبي يسهل التعامل معه وضرورة قابليته للتعديل والتطوير.

ثالثاً: تجربة دولة كينيا " إصلاح إدارة الإيرادات - دمج إدارتي ضريبة الدخل وضريبة القيمة

المضافة ٢٠٠٤ - ٢٠٠٨ " (٤)

أوضحت الدراسة بأن هيئة الضرائب الكينية في يناير ٢٠٠٤ كانت تتكون من ضرائب الدخل، والقيمة المضافة، والجمارك والرسوم، وكان الهيكل التنظيمي يعتمد علي نوع الضريبة وهو من أهم عقبات عملية الاندماج وذلك للأسباب التالية: -

(٤) مورين كيد، تقرير صندوق النقد الدولي، إدارة شئون المالية العامة، تجربة دولة كينيا "دمج إدارتي ضريبة الدخل والمبيعات" ٢٠٠٨.



- عدم تبادل المعلومات. ازدواجية الوظائف والموارد.
- الافتقار إلى التنسيق الضريبي. ارتفاع التكلفة الإدارية وتكلفة الامتثال.
- وتركزت أهداف مشروع الإصلاح في: -
- تعزيز إدارة الإيرادات المحلية. رسم صورة متكاملة لكل ممول ضريبي.
- إيجاد قاعة بيانات موحدة للمولين. تبسيط الإجراءات وتحسين الخدمات.
- تخفيض التكلفة الإدارية وتكلفة الامتثال سواء بالنسبة للمولين أو هيئة الضرائب.
- تدعيم مكتب لكبار المولين يحقق ٧٠% من الإيرادات كحد أدنى.
- توسيع الوعاء الضريبي. تحسين عملية تحصيل الإيرادات.
- وتتركز الدروس المستفادة من تجربة من دولة كينيا في: -

- ١- تكامل نظم المعلومات والعمل على رقابة و حوكمة نظم المعلومات للمصلحتين.
- ٢- العمل على تبسيط القوانين الضريبية.
- ٣- التنسيق والتبسط للإجراءات الضريبية من خلال استصدار قانون للإجراءات الضريبية.
- ٤- التدريب والتفعيل وتقديم النماذج لأساليب التحاسب عند اندماج المصالح الضريبية
- ٥- وضع خطة ودليل للفحص عند اندماج المصلحتين تنسق فيه جميع العمليات المطلوبة.

### المبحث الثاني: حوكمة الإدارة الضريبية وفقا لمتطلبات الدمج:

تعدُّ المصالح الإيرادية من أهم أصحاب المصالح من أهم أصحاب المصالح في تطبيق مبادئ الحوكمة بل من مسؤولياتها بنص القانون مراقبة تنفيذ مبادئ الحوكمة على المتعاملين معها، ولم يعد من المعقول قيام هذه الجهات بمراقبة تنفيذ مبادئ وتوجهات الحوكمة دون تطبيقها على نفسها باعتبارها الجهات الأولى بتطبيق أعمال الحوكمة في الإدارة النظامية ومراقبة الأداء.

ويمكن تحديد أهم ركائز حوكمة الإدارة والأداء الضريبي على النحو التالي:

أولاً: الإفصاح والشفافية:\*

يعد الإفصاح والشفافية أهم مبادئ حوكمة الإدارة الضريبية الأمر الذي يساعد على توفير بيئة جيدة لمحاربة الفساد والرشوة ويتطلب ذلك مراجعة الأنظمة واللوائح في مصلحة الضرائب العامة والمبيعات لتتلاءم ومتطلبات الفترة الحالية والمستقبلية.

مفهوم الشفافية والإفصاح:

الشفافية أساس أسلوب الإدارة الرشيدة وكشف الأهداف والدوافع ويعتبر وجود نظام إفصاح قوي يشجع على الشفافية الحقيقة أحد ملامح التنمية المستدامة، وقد أرسى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام ١٩٩٩ م المبادئ الأساسية للحوكمة حيث أدرجت الإفصاح والشفافية أحد هذه المبادئ الخمس. ويستلزم للشفافية والإفصاح تمكين العاملين بالاطلاع على كافة تعاملات الممول والمسجل وتمكين المتعاملين مع الإدارة الضريبية من التعرف على الموقف الضريبي أولاً بأول من خلال البيانات الرسمية وإمكانية الإطلاع على الملف الضريبي بالشعب المختلفة بالمأموريات ذات الاختصاص. كما يتطلب الإفصاح والشفافية قيام الإدارة الضريبية بعرض كافة البيانات الخاصة بالمتحصلات والمتأخرات الضريبية وبيانات الربط المستهدف والربط المماثل والتحصيل الفعلي وأوجه صرف الحصيلة بنشر البيانات التفصيلية.

ثانياً: الرقابة على الأداء (الرقابة على الاقتصاد والكفاءة والفعالية)

تشتمل حوكمة الإدارة الضريبية الحوكمة على الرقابة الحكومية النظامية والرقابة على الأداء وتهتم الرقابة على الأداء بالرقابة على الاقتصاد والكفاءة والفعالية. وتضم الرقابة على الأداء الآتي: (٥)

\* د. عبد المنعم المشاط، تصاعد الإندماجات وتعاضم الاحتكارات العملاقة وتأثيره على الشفافية والإفصاح في العالم ومصر - القاهرة ٢٠٠٩ ص ٢٠

- الرقابة على اقتصاد النشاطات والسياسيات الإدارية السليمة للإدارة الضريبية.
  - الرقابة على الكفاءة في استعمال الموارد البشرية والمالية المتاحة للإدارة الضريبية.
  - الرقابة على فعالية الأداء والمتعلقة بتحقيق أهداف الإدارة الضريبية المتعلقة بالحصيلة وإدارة المرفق وتحقيق العدالة الضريبية وحصر المجتمع الضريبي والقضاء على ظاهرة التهرب.
- وتستند الرقابة على الأداء بتقويم الاقتصاد والكفاءة والفعالية في كافة أنشطة الإدارة الضريبية على نحو تحسين الإنفاق وتحسين ظروف اتخاذ القرار والمساءلة العمومية على أن تكون الرقابة على الأداء أكثر مرونة في اختيار طرقها في البحث والتقويم على أساس قاعدة من المعرفة.
- إن تطبيق مفهوم الرقابة على الأداء باعتباره أحد مفاهيم الحوكمة يتطلب فحص جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية للإدارة الضريبية.
- فالاقتصاد: يعني المحافظة على انخفاض التكلفة بالتقليل من تكلفة المواد المستعملة في نشاط الإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الوسائل المختارة والتجهيزات المنتقاة وتمثل في مجموعها مقاييس للمدخلات دون أن يعوق تقليل التكلفة جودة وكمية الأعمال المقدمة المطلوبة.
- أما الكفاءة: فتعني الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة، ومن ثم فالكفاءة مرتبطة بالاقتصاد بمعنى أن يكون استعمال المواد المتاحة بالطريق الأمثل فلا يكون معدلات الأداء المطلوبة من القوة الفنية متضخمة وغير واقعية مما يتطلب التحايل عند إجراء كشوف النشاط أو اللجوء إلي فحص الملفات الصغيرة وتراكم الملفات الكبيرة أو إعادة الإجراءات السابق تنفيذها أو رفع درجة الملفات لتحقيق المعدلات المطلوبة.

---

(٥) أحمد الثقفى "أثر تعدد الرقابة على الأجهزة الحكومية"، رسالة ماجستير، جدة: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، ١٩٩٤.

والفاعلية: هي تحقيق الغايات أو الأهداف المعلنة، فهي مفهوم يتعلق بتحقيق الأهداف وهي تمثل المخرجات، مما يتطلب صياغة أهداف الإدارة الضريبية بشكل يجعل التقييم ممكناً فلا يجب أن تكون الأهداف غامضة أو مجردة كما يلزم أن تكون صياغتها بشكل يمثل معقولة الافتراضات.

#### أساليب الرقابة على الأداء:

للرقابة على الأداء أسلوبين: (٦)

#### - الرقابة على الأداء بتحليل النتائج:

يقوم أسلوب الرقابة على الأداء بتحليل النتائج بالتعرف على النتائج التي تم تحقيقها والتأكد من أن هذه النتائج مطابقة للشروط ومحقة للأهداف ومن ثم يتطلب الأمر تقييم النتائج حيث يتم دراسة الأداء من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية وربط ذلك بالأهداف المحققة سواء كانت أساسية أو فرعية.

#### - الرقابة على الأداء بتحليل المشكلات:

يتعلق أسلوب الرقابة على الأداء بتحليل المشكلات بالتحقق من وجود مشكلات معلنة وتحليل أسبابها ثم يتم صياغة واختيار الفرضيات ومن ثم إمكانية وضع الحلول والمعالجة إذ أن تقييم المشكلة يتطلب فهم طبيعتها وأسبابها وانعكاساتها على الأداء.

ويميز أسلوب الرقابة على الأداء بتحليل المشكلات بالاستقلالية بينما يميز أسلوب الرقابة على الأداء بتحليل النتائج بالتجريد إذ أنه تحديداً مدى احترام القواعد الفنية والموضوعية عند حوكمة الأداء الضريبي.

(٦) أحمد الحربي، الرقابة الادارية وعلاقتها بكفاءة الأداء، رسالة ماجستير، الرياض، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، قسم العلوم الإدارية ٢٠٠٥

### ثالثاً: الموضوعية ومتطلباتها Objectivity

الإدارة الضريبية صاحبة المصلحة الأصلية في حوكمة الشركات باعتبارها قائمة على تحصيل حقوق الخزانة العامة والجهة الأمنية على عدم تبديدها، مما يؤكد الحاجة الماسة للموضوعية في حوكمة هذه الإدارة الحكومية. إن دور الإدارة الضريبية لا يمكن أن يكون حيادياً بل يجب أن يكون فعالاً إيجابياً لتحقيق أهداف الضريبة الاقتصادية والمالية والاجتماعية. (٧)

والموضوعية كأحد مفاهيم ومبادئ وركائز حوكمة الإدارة الضريبية تتطلب لظروف الدمج بين مصلحتي الضرائب العامة والمبيعات رئاسة واحدة قادرة على تحقيق المستهدف والحاجة إلى إعادة تقييم العمل من منظور توكيد الموضوعية بتبني منهج حوكمة الأداء ، ما يوفر الموضوعية في مناحي النشاط الضريبي سواء في الإجراءات المتبعة عند حصر المجتمع الضريبي أو خلال الفحص أو عند اتخاذ القرارات الإدارية المؤثرة في حُسن سير العمل ومن ثم القضاء على حالات عدم الموضوعية والتي تعرقل بطبيعة الحال تحقيق الأهداف المستقبلية وتقيد الحوكمة، إن الموضوعية كأحد ركائز حوكمة الإدارة الضريبية لها متطلباتها المتعلقة بموضوعية أحكام التشريعات الضريبية في كل من الضريبة على الدخل والضريبة على المبيعات من حيث وضوح الأحكام وتناسبها وتحديدها وعدم قابليتها للتأويل أو التضارب في التفسير، كما تستلزم أن تكون سهلة التطبيق وميسورة الاعتماد ولا تخل بمبدأ المساواة أو تحقيق العدالة الضريبية .

### رابعاً: إدارة المخاطر الضريبية:

تعد إدارة المخاطر الضريبية أحد ركائز حوكمة الإدارة الضريبية باعتبار أن إدارة المخاطر هي السياسات والإجراءات اللازمة للإدارة الضريبية وكذلك الأنشطة الواجب القيام بها لتحديد الأحداث المحتمل حدوثها والرقابة عليها للاطمئنان على تحقيق الأهداف المستقبلية. فالعمل بالمصالح الضريبية يتطلب

(٧) جوزيف هـ وأخرون "حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين" مركز المشروعات الدولية الخاصة، ٢٠٠٣

التعرف على طبيعة المخاطر وفترات الذروة في ضوء التجارب والخبرات المكتسبة بالتطبيق الفعلي وما يصاحب ذلك من تأهيل الإدارة الضريبية لإدارة المخاطر وتحديد أطر لمعاييرها والتفكير في إنشاء إدارة للمخاطر الضريبية يوكل إليها مهام فحص ورقابة تنفيذ خطة الإدارة الضريبية وتحديد عناصر الإستراتيجية اللازمة لمواجهة مخاطر الإدارة.

#### خامساً: تقنين حقوق الممولين والمسجلين:

أن من ركائز حوكمة الإدارة الضريبية التأكيد على حقوق الممولين والمسجلين بل يجب على الإدارة الضريبية أن تعتبر محور اهتمامها الأصيل حماية حقوق الممولين والمسجلين مثلما تعتبر يقيناً أن حقوق الخزانة العامة اهتمامها الأول والوحيد.

لا بد أن تعيد الإدارة الضريبية في أولوياتها حقوق المتعاملين معها لتتواءم مع التطور والتحديث والدمج والاندماج فتتابع عمليات التخصيص والإصلاح الهيكلي والالتزام بالاتفاقيات التحاسبية وإعادة النظر في خطط وبرامج الرقابة التي تعدها بما ينسجم مع تفعيل هذه الحقوق.

إن حق الممول والسجل في معاملة ضريبة عادلة وحسنة واجباً لاعتبارات التنمية الاقتصادية والاجتماعية ولإنجاح الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها.

#### سادساً: تقنين حقوق العاملين بالمصالح الضريبية:

يتطلب الإصلاح الضريبي الشامل الأخذ بمفهوم الحوكمة الضريبية ويقع على العاملين بالإدارة الضريبية مسؤولية تعطيل مفهوم الحوكمة ولن يكون ذلك إلا بضمان حصولهم على كافة حقوقهم المادية والمعنوية، وحقوقهم الفكرية والثقيفية، كما أن ذلك يرتبط بسلوكيات القيادات تجاه المرؤوسين وكفاءة القيادة العليا من النواحي الفنية والإدارية.

ويعد العاملان بالإدارة الضريبية إدارة تنفيذ التشريع الضريبي ومن ثم يقع على الجهاز الضريبي عبء حُسن اختيار العاملين بكفاءة عالية ومقدرة متفوقة لتحمل أمانة هذه المسؤولية لضمان حسن سير العمل وانتظامه وتحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية، ويمثل انتقاء العاملين بالجهاز الضريبي نقطة الارتكاز الأساسية في رفع مستوى الإدارة الضريبية، كما يقع عليها عبء دعم الثقة ومد جسورها بين الإدارة الضريبية والعاملين بها. (٨)

### سابعاً: الرقابة النظامية:

يشمل نطاق حوكمة الإدارة والأداء الضريبي الرقابة النظامية بالإضافة إلى الرقابة على الأداء وتتعلق الرقابة على النظامية التزام الإدارة الضريبية بتنفيذ القانون دون مخالفته.

فعندما تكون القوانين واللوائح وغيرها من متطلبات الالتزام المتعلقة بالمصالح الضريبية الدامجة والمندمجة فتكون على غاية من الأهمية بالنسبة

لأهداف حوكمة الإدارة الضريبية ومن ثم ضرورة التوجه نحو حوكمة الإدارة الضريبية بالطريقة التي تكفل ضماناً مؤكداً للالتزام بهذه المتطلبات.

وعلى ذلك فإن حوكمة الإدارة الضريبية بالرقابة النظامية تستلزم التعرف على الحالات التي تمثل مخالفة للقانون أو سوء استخدامه، فقد تعمد جهة الإدارة إلى مخالفة النظم المالية للقوانين واللوائح فإن حوكمة الإدارة الضريبية بالرقابة النظامية تتطلب التأكد من أن النظم الإدارية والمالية المطبقة بالمصلحتين المندمجتين مطابقة للقوانين واللوائح وأن القرارات الإدارية التي تتخذها الإدارة الضريبية ملائمة لقواعد الحوكمة وصحيح القانون.

(٨) د. ابراهيم محمد درويش عيسى "الفاحص الضريبي بين ضغوط الحصيلة وسلامة التقدير" دراسة تطبيقية - المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة - مجلد ٢٧ عدد رقم ١-٢٠٠٣.

وتقوم الرقابة النظامية يمكن أن يستمد بشكل معياري استناداً إلى الانحرافات عن القوانين واللوائح ومن ثم يرتبط بالمساءلة المالية والإدارية للإدارة الضريبية

### ثامناً: الاستقلالية Independence

تتطلب معايير حوكمة الإدارة الضريبية استقلالية الإدارة الضريبية واستقلالية العنصر البشري الممارس لأنشطتها وترتبط هذه القاعدة بمبدأ الموضوعية، ولقد تبني الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إصدار المبادئ والقواعد الأخلاقية في صورة ميثاق أخلاقي، كما أصدر الاتحاد إرشادات دولية للسلوك المهني في يوليو ١٩٩٠ يتكون من مجموعة من المبادئ والإرشادات واعتبرت الاستقلالية كأحد مبادئ الدستور الأخلاقي للاتحاد، كما تضمنت المعايير العامة الرقابية للإنتوساي الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة عام ١٩٩٢ الاستقلالية كأحد المعايير العامة الرقابية.<sup>(٩)</sup>

وتتحقق الاستقلالية للجهاز الضريبي والعاملين به يتوافر جانب الاستقلالية من الناحية التشريعية والناحية التنفيذية وهو أمر حتمي لأداء العمل الضريبي على الوجه المنضبط ومن ثم ضرورة وضع معايير لتأسيس وصيانة استقلالية الجهاز الضريبي.

وبصدور قرار وزير التجارة الخارجية رقم ١٤٦ لسنة ٢٠٠٤ بأن يضاف إلى الملحق رقم ٣ المرافق لللائحة التنفيذية لقانون رأس المال الصادرة بالقرار الوزاري رقم ١٣٥ لسنة ١٩٩٣ معيار المحاسبة المصرية رقم ٢٤ تحت عنوان (معيار السلوك المهني - الاستقلالية) وذلك بتاريخ ٢٠٠٤/٢/٤ فإن المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٤ المعنى بالاستقلالية قد حدد تعريفها من ناحيتين:

(٩) د. سلوان حافظ "دور الرقابة الشاملة للنهوض بواقع أداء الوحدات الاقتصادية - جريدة المدى - عدد ٢٤٢٥، ٢٥/٥/٢٠١٠.



من حيث الجوهر: هي حالة من صفاء الذهن تسمح بإبداء رأى بدون أي ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصي المهني للفرد وتسمح له بالعمل بنزاهة وموضوعية.

من حيث الشكل: الابتعاد عن الوقائع والظروف الجوهرية التي قد يستخلص منها ظرف خارج موضوعي وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة.

وبتطبيق الاستقلالية على الإدارة والأداء الضريبي وعلى عضو المصلحة فإنه يلزم أن يكون العاملين منزهين عن أي منافع تشوب العمل الموكل لهم، ومن ثم يلزم أن يكونوا على دراية بكل الحقائق والمعلومات ذات العلاقة، كما يلزم لتفعيل استقلالية العاملين كفالة الضمانات التي تهدد الاستقلالية وتحديد الأسلوب المناسب لمواجهتها والحد من أثرها، ومن ثم يلزم على الإدارة الضريبية تحديد وتقييم الظروف التي قد تخلق تهديداً على استقلالية الإدارة الضريبية ومأموري الضرائب وذلك لاتخاذ كل ما يلزم لإزالة هذه التهديدات أو تخفيضها إلى الحد المقبول بتطبيق طرق الحماية المناسبة كسلطة الضبطية القضائية وتفعيلها للعاملين الفنيين، وحسن ودقة انتقاء الموظفين وتدريبهم على أسس علمية وموضوعية.

أما فيما يتعلق باستقلالية المصالح الضريبية فمن المهم جداً لتفعيل الحوكمة وفقاً لمبدأ الاستقلالية بالاحتفاظ بمباشرة نزيهة لمسئولياتها في تنفيذ أحكام القانون الضريبي دون الاستجابة لأي تأثيرات سياسية أو توجيهات رأى عام، وأن تسن السلطة التشريعية القوانين التي تحقق استقلاليتها في برمجة وتخطيط وأداء أعمالها، حيث يلزم أن تمتلك المصالح الضريبية حريتها في وضع أولويات العمل بما يتفق ومهمتها وتجنب ما يضعف ممارستها المستقلة ومن ثم يجب أن تقع القرارات وبشكل نهائي حول مهام المصالح الضريبية في يد الإدارة الضريبية ومسئوليتها أمام وزارة المالية دون غيرها أو الجهات الرقابية التي حولها القانون لمراجعة أعمالها أو مسائلتها.

كذلك فإنه ولضمان استقلالية أجهزة المصالح الضريبية المندمجة والداخلة يجب وضع ضمانات للأجهزة التي ترتبط بإصدار قرارات تفصل في المنازعات بين المصلحة والممولين والمسجلين كاللجان الداخلية ولجان إعادة النظر ولجان الإسقاط ولجان الطعن ولجان التحكيم باعتبار هذه الجهات إن كانت تابعة للإدارة الضريبية لكنها مستقلة من حيث القرار الفني.

ولتنفيذ الاستقلالية لا بد أن يظل الجهاز الضريبي على صلة وتفهم للجهات ذات العلاقة كالجهاز المركزي للمحاسبات أو قطاع الحسابات والمديريات المالية بوزارة المالية، وقد تتعاون الإدارة الضريبية مع بعض المؤسسات الأكاديمية أو تدخل في علاقات رسمية مع جهات متخصصة شريطة ألا تؤدي هذه العلاقات إلى كبح استقلاليتها أو موضوعيتها.

## النتائج:

١- تأكدت فرضية البحث بأن دمج واندماج مصلحة الضرائب العامة والضرائب على المبيعات فيما عرف بمصلحة الضرائب المصرية يعد من أهم المتطلبات اللازمة لنجاح الإصلاح الضريبي الشامل في مصر.

## التوصيات:

- ١) توفير مناخ عمل مناسب يتلاءم مع خصوصية الدور المنوط بالعاملين في الإدارة الضريبية من خلال إتاحة الموارد اللازمة لتطوير أدوات الإدارة الضريبية، مع تطوير وتحديث نظم تكنولوجيا المعلومات داخل الإدارة الضريبية.
- ٢) يجب تحديد وتقييم الظروف التي قد تؤثر على استقلالية الإدارة الضريبية ومأموري الضرائب وذلك لاتخاذ كل ما يلزم لإزالة هذه التأثيرات أو تخفيضها للحد المقبول.
- ٣) ضرورة استخدام نظام إدارة المخاطر في إدارة الضريبة.

## مراجع البحث:

- ١- تقرير صندوق النقد الدولي سنة ٢٠٠٤ تقرير غير منشور.
- ٢- جين بودين، تقرير صندوق النقد الدولي، إدارة شئون المالية العامة تجربة دولة الأردن "الإدارة الضريبية بين الدمج والتقسيم" ٢٠٠٥.
- ٣- ويليام كريندال، تقرير صندوق النقد الدولي، إدارة شئون المالية العامة تجربة دولة فرنسا "الإدارة الضريبية بين الدمج والتقسيم" ٢٠٠٥.
- ٤- مورين كيد، تقرير صندوق النقد الدولي، إدارة شئون المالية العامة، تجربة دولة كينيا "دمج إدارتي ضريبة الدخل والمبيعات" ٢٠٠٨.
- ٥- إدموند باير، تقرير صندوق النقد الدولي، إدارة شئون المالية العامة، تجربة دولة كندا "دمج إدارتي ضريبة الدخل والمبيعات" ١٩٩٥.
- 6- v. Beeston ،، Implementing Tax outsourcing on A Global Basis ،،International Tax Review، 2002.
- ٧- د. وليد أحمد محمد على: إطار محاسبي مقترح لتحقيق التوازن في منظومة التحاسب الضريبي عند اندماج مصلحة الضرائب على الدخل والمبيعات - رسالة دكتوراه - كلية تجارة الإسماعيلية ٢٠٠٨-
- ٨- د. طارق نوير "الحوكمة والمعلوماتية في الدول العربية" ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي ١٩-٢٣ نوفمبر ٢٠٠٦ القاهرة، ص١٦-جمهورية مصر العربية.
- ٩- د. عبد السلام أبو قحف: أساسيات الإدارة الاستراتيجية، مكتبة الإشعاع بالإسكندرية، الطبعة الثانية، ١٩٩٧، ص ١٠ وما بعدها.
- ١٠- د. نعيم فهم حنا "استخدام مدخل إدارة التكلفة لتحسين أداء الإدارة الضريبية وتضييق فجوة التوقعات الضريبية". مؤتمر كلية التجارة جامعة الزقازيق، يوليو ١٩٩٩.