



جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم الاقتصاد

حوكمة النظام الضريبي وآثارها على جذب الاستثمارات (بالتطبيق على مركز كبار الممولين)

**Governance Of The Tax System And Its Effects on
Attracting Investments (An Application On The Large Taxpayer
Center)**

رسالة مقدمة من
جيهان كامل محمد شلبي
للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في الاقتصاد

إشراف
الأستاذ الدكتور / فرج عبد العزيز عزت
أستاذ الاقتصاد
كلية التجارة - جامعة عين شمس
دكتورة / إيمان أحمد اسماعيل
مدرس الاقتصاد بكلية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ لَا يُكَافِدُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وَسَعَاهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا
أَكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذنَا إِن نَسِينَا أَوْ أَخْطَلْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ
عَلَيْنَا إِصْرًا كَمَا هَمَلْنَاهُ عَلَى الَّذِينَ وَنَقْبَلْنَا رَبَّنَا وَلَا تُهَمِّلْنَا مَا
لَا طَاقَةَ لَنَا يَهُ وَاعْفْ عَنَّا وَاغْفِرْ لَنَا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا
فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ ﴾

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

سُورَةُ الْبَقَرَةِ الآيَةُ ٢٨٦



جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم الاقتصاد

رسالة دكتوراه

اسم الطالبة : جيهان كامل محمد شلبي

عنوان الرسالة : حوكمة النظام الضريبي وآثارها على جذب الاستثمارات
(بالتطبيق على مركز كبار الممولين)

Governance Of The Tax System And Its Effects on Attracting Investments (An Application On The Large Taxpayer Center)

السادة أعضاء لجنة المناقشة والحكم على الرسالة

د الأستاذ الدكتور / فرج عبد العزيز عزت (مشرفاً ورئيساً)

أستاذ الاقتصاد بالكلية

د الأستاذ الدكتور / طارق عبد العال حماد (عضواً)

أستاذ المحاسبة والمراجعة - عميد كلية تجارة عين شمس

د الأستاذ الدكتور / عطا الله أبو سيف (عضواً)

رئيس قسم الاقتصاد الدولي بكلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان

د الدكتوره / إيمان أحمد اسماعيل هاشم (عضواً)

مدرس الاقتصاد بالكلية

الدراسات العليا

تاریخ المنح / ٢٠١٢ / أجازت الرسالة بتاريخ / ٢٠١٢

موافقة مجلس الكلية / ٢٠١٢ / موافقة مجلس الجامعة / ٢٠١٢

خطم الإجازة / ٢٠١٢ /



جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم الاقتصاد

اسم الطالبة : جيهان كامل محمد شلبي
الدرجة العلمية : الدكتوراه
القسم التابع له : الاقتصاد
اسم الكلية : كلية التجارة
الجامعة : عين شمس
سنة التخرج : ١٩٩٥
سنة منح الماجستير : ٢٠٠٠
سنة منح الدكتوراه : ٢٠١٢

إهداء

إليه روح والدتي

رمز العطاء

إليه والدي

رمز الوفاء

إليه زوجة والدي

رمز نكران الذات

إليه أخوتي

نور سبيلي

شكر وتقدير

الحمد لله عز وجل على عظيم فضله وعطائه بأن وفقني إلى تقديم هذا العمل المتواضع على النحو الذي انتهي إليه .

ويعجز اللسان عن البيان لتوضيح أسمى آيات الامتنان إلى **الأستاذ الدكتور /**

فرج عبد العزيز عزت لتفضله وتكرمه بالموافقة على الإشراف على هذه الرسالة فقد كان السراج الذي أضاء طريقى ولم يدخل على بأى صورة سواء من وقته وعلمه وجده حتى وفقني الله لإتمام هذا البحث ، فله مني خالص شكري وعرفاني له بهذا الجميل .

كما أتقدم بوافر الشكر **للدكتورة / إيمان أحمد اسماعيل** على تفضيلها بالإشراف على إعداد الرسالة وتعاونها البناء حتى تم إعداد الرسالة على هذا النحو فلها مني جزيل الشكر والامتنان .

كما أتقدم بوافر الشكر والعرفان إلى **الأستاذ الدكتور / عطا الله أبو سيف** لموافقته على الاشتراك في مناقشة الرسالة وعلى ما قدمه لي من علم غزير وارشادات قيمة فله مني خالص شكري وتقديرى .

كما أتقدم بوافر الشكر والعرفان إلى **الأستاذ الدكتور / طارق عبد العال حماد** لموافقته على الاشتراك في مناقشة الرسالة ومساعدته لي في كل مرة لجأت فيها إليه سواء في مرحلة البكالوريوس أو الماجستير و الدكتوراه ، وعلى ما قدمه لي من أراء وتوجيهات قيمة فله مني خالص شكري وتقديرى .

ولا يفوتي في النهاية أن أتوجه بالشكر والتقدير لكل من مدد لي يد العون من المسؤولين بمختلف المكتبات في كلية التجارة جامعة عين شمس وكلية الاقتصاد والعلوم السياسية بجامعة القاهرة والجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب والجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع ومركز دعم واتخاذ القرار بمجلس الوزراء ومصلحة الضرائب المصرية .

وأدعوا الله أن يوفقنا جميعاً لخير ما يحبه ويرضاه .

المباحثة

الفهرس

رقم الصفحة	الموضوع	
١		مقدمة البحث
٢		مشكلة البحث
٢		هدف البحث
٢		فروض البحث
٣		الدراسات السابقة
٦		نوع ومنهج البحث
	الباب الأول	
٧	العلاقة التأثيرية بين كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وأثرها على منظومة العمل المحاسبية والضريبية .	
٩	الفصل الأول : الأطر العامة للحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات.	
٢٥	الفصل الثاني : المحاور الرئيسية للحوكمة الضريبية وعلاقتها بالاستثمار .	
٥٣	الفصل الثالث : آليات تطبيق مبادئ الحوكمة في النظام الضريبي المصري .	
	الباب الثاني	
٦٨	حوكمة الإدارة الضريبية وفقاً لمتطلبات الدمج لمصلحتي الضرائب العامة والمبيعات.	
٧٠	الفصل الأول : إصلاح منظومة الضرائب في الاقتصاد المصري .	
٨٥	الفصل الثاني : تفعيل الدمج والاندماج لمصلحة الضرائب العامة والمبيعات .	
٩٩	الفصل الثالث : معايير حوكمة الإدارة الضريبية وفقاً لمفاهيم دمج واندماج المصالح الضريبية .	
	الباب الثالث	
١٢٠	دراسة تطبيقية علي مركز كبار الممولين في تطبيق معايير الحوكمة الضريبية .	
١٢٢	الفصل الأول : تقييم مركز كبار الممولين وأثره في السياسة الضريبية والاستثمار.	
١٣١	الفصل الثاني : نموذج مقترن لقياس تأثير نظام الحوكمة على جذب الاستثمار .	
١٤٨	النتائج :	
١٤٩	الوصيات :	
١٥٢	قائمة المراجع :	
١٦٢	الملاحق :	

تمهيد :

نجحت مصر خلال السنوات الماضية من القرن العشرين في تحقيق تقدم في مجال الاصلاح الاقتصادي ، وتحسين مناخ الاستثمار وجذب المزيد من الاستثمارات ، وتنفذ الحكومة خطوات تهدف لزيادة النمو الاقتصادي وتعزيز ثقة المستثمرين في مصر وحيث أن النظام الضريبي يمثل أحد أدوات السياسة المالية التي يمكن للحكومات أن تستخدمها لتوجيه دفة الحياة الاقتصادية من ناحية ، وإعادة رسم الواقع الاقتصادي من ناحية أخرى ؛ وهو ما يعني في النهاية أن المعاملة الضريبية للمشروعات يمكن أن تكون عائقاً أو حافزاً للاستثمار في دولة معينة .

إن مبادئ الحوكمة ، هي في حقيقة الأمر- مبادئ عامة يمكن تطبيقها على أي مشروع أو منظمة أو شركة على المستوى الجزئي ، كما يمكن أيضاً تطبيقها على إدارة الاقتصاد القومي ككل ؛ أو على إحدى أدوات السياسة المالية والنقدية لتحسين أداء السياسات المالية والنقدية على وجه الخصوص بما يضمن تحقيق الشفافية ؛ والقضاء على الفساد من خلال وضع أسس واضحة لمحاسبة المسئولية Responsibility Accounting على المستوى القومي ، وهو ما يشكل آلية عادلة للحكم على نجاح هذه السياسات الكلية سواء كان نجاحاً على مستوى تخطيط هذه السياسات ، أو نجاحاً في التطبيق ، مع تحديد واضح للمسؤولية على كل مستوى منها.

ولأن النظام الضريبي عموماً ؛ هو أحد المخرجات الأساسية للسياسة المالية ، كما أنه شديد الالتصاق بالحياة اليومية والمعيشية لأفراد المجتمع ، فإن تطبيق مبادئ الحوكمة على النظام الضريبي ؛ كوسيلة لإصلاح هذا النظام ؛ هو أمر ضروري وحتمي في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المعاصرة .

الدراسات السابقة :

٤ دراسة معهد حوكمة الشركات التابع لسلطة مركز دبي المالي العالمي ،
الحوكمة في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا ٢٠٠٢ .

وتتناول الدراسة حوكمة الشركات في المنطقة وذلك في إطار جهودها الرامية
إلى الارقاء بمعايير الحوكمة المطبقة لدى المصارف والشركات في منطقة الشرق
ال الأوسط وشمال أفريقيا.

٥ دراسة عبد اللطيف المنيف ، تفعيل الحوكمة ودورها في زيادة الثقة وحماية
المستثمرين ، السعودية ،

وتتناول الدراسة الهدف من تأصيل وتنظيم الحوكمة وأوضحت الدراسة أنه
بتطبيق الحوكمة يتحقق للسوق زيادة الثقة وحماية للمستثمرين المتعاملين في السوق
وصولاً إلى أن تحظى الشركة بإدارة جيدة وشفافة للعمل بكفاءة وثقة .

٦ دراسة " Michael D. Rashkin (2003) " بعنوان :

Absolute Responsibility and Corporate Tax Governance

ويتعرض هذا البحث أيضاً لإدارة خطر الضريبة كجزء من عملية حوكمة
الشركات ، حيث يرى الباحث أن فشل إدارة الشركة في إيلاء أهمية خاصة للقضايا
الضريبية في ظل مبادئ الحوكمة ، يؤدي إلى نتائج مالية هامة تؤثر على صافي دخل
الشركة وتؤثر وبالتالي على حقوق المساهمين . ومن هنا فإن أحد أهم مسؤوليات مجلس
المديرين والمدير التنفيذي هو أن يخطط الموقف الضريبي للشركة كقضية أساسية من
قضايا الحوكمة بدلاً من أن يتركوا الآخرين يقررون لهم ذلك .

دور البنوك في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات ، عمان ، -

وتتناول الدراسة دور البنوك في تعزيز مبادئ الحوكمة من خلال محورين :

أ أن تكون البنوك باعتبارها شركات مساهمة عامة ، رائدة في مجال حوكمة الشركات من خلال تبني وتطبيق مبادئ ومفاهيم حوكمة الشركات .

ب أن تشكل البنوك إحدى أدوات التغيير الأساسية باتجاه تبني وتطبيق مفاهيم ومبادئ الحوكمة من قبل الشركات باعتبارها المزود الرئيسي للتمويل .

٥ . طارق نوير ، الحوكمة والمعلوماتية في الدول العربية

وتتناول الدراسة مفهوم الحوكمة وواقع أنظمة المعلومات والإحصاء في الدول العربية وواقع المعلوماتية في الدول العربية والمتطلبات الازمة لتفعيل الحوكمة في الدول العربية .

٦ . أسامة عبد الخالق ، حوكمة الأداء الضريبي بين إضفاء الموضوعية

على نصوص التشريع الضريبي والأخذ بمفهوم إدارة المخاطر الضريبية ، وتناولت الدراسة موضوعية نصوص التشريع الضريبي والظواهر السلبية لغياب الموضوعية وأهمية الأخذ بنهج إدارة المخاطر وكيفية المفاضلة بين أسلوبي الفحص الشامل والانتقائي ودور التشريع الضريبي في حوكمة الشركات الصغيرة .

٧ دراسة (Michael Carmody (March , 2004) بعنوان : Failure in Corporate Governance: Can the corporation Tax Improve Efficiency?

* دراسة (Michael Carmody (April , 2005) بعنوان : Corporate Governance and its role in the Taxation Arena

٩ دراسة (Michael Carmody (April 2005) بعنوان : " Tax Risk " and strong corporate governance "

١٠ دراسة (Michael Carmody) حول علاقة حوكمة الشركات بالضرائب التي تتحمل بها الشركة ، وكيف تقوم الشركة بتجنب الضريبة أو إدارة خطر الضريبة Tax

Risk ، والتحقق من أن النظم المحاسبية الحالية التي تطبقها الشركة تسجل بدقة الالترامات الضريبية .

كما أشارت هذه الأبحاث إلى أن حوكمة الشركات لا تقتصر فقط على مجلس إدارة الشركة ومجلس المديرين أو المديرين التنفيذيين ، بل تمتد لتشمل منشآت المحاسبة والمراجعة الخارجية Professional Accounting Firms والمستشارين القانونيين والماليين والإداريين ، وهم من أصبح يطلق عليهم تعبير " حارسي الأبواب " The Gatekeepers وذلك من خلال الدور الذين يقومون به في تأدية خدمات مضيفة لقيمة الشركة Value Added Services .

ويرى الباحث في هذه الأبحاث جميماً ، أن المحاسبة عن ضرائب الدخل والتقرير عنها أصبحت تأخذ اهتماماً متزايداً من المستثمرين والمحللين الماليين ، والمرجعين ، والهيئات الضريبية المختصة ، بحيث أصبح خطر الضريبة في بيئة الأعمال المعاصرة وفي ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ، واحداً من أهم الأخطار وأكثرها تحدياً للشركات ، وتأثر على كل من النواحي المالية والنقدية ، كما تؤثر على سمعة الشركة . وبالتالي فإن تجاهل هذا الخطر من جانب مجلس المديرين قد يؤدي إلى نتائج أو عوائد غير متوقعة Unexpected outcomes .

٤٠ . ل خليفة ، التدقيق الداخلي وتفعيل مبادئ الحوكمة في

التشريع الضريبي المصري ،

وتناولت الدراسة مفهوم الحوكمة - مبادئ الحوكمة ، الإفصاح والشفافية في ظل قانون الضرائب الجديد وأهم نصوص القانون الخاصة بالإفصاح ، وحدود الإفصاح في ظل قانون الضرائب وأهمية الإفصاح وأثر قانون الضرائب على حوكمة الشركات ومهنة التدقيق الداخلي ، و ضرورة وجود مراجع داخلي داخل المنشآت والشركات لإعطاء تأكيدات داخلية للإدارة بالاستخدام السليم والصحيح لمعايير المحاسبة بما يضمن قبول الإقرارات الضريبية من قبل الجهاز الضريبي .

إلي مجموعة من النتائج والتوصيات :

- **قانون الضرائب الجديد أشمل في التطبيق من ناحية عدد المكلفين بتطبيقه** حيث أنه يطبق على كافة المنشآت والشركات ويليه معايير المحاسبة والمراجعة لأنها تطبق على شركات الأموال الخاضعة للقطاع الخاص في حين أن مبادئ الحكومة لا يتم تطبيقها إلا على نوع واحد من شركات الأموال وهي شركات مساهمة بل وليس كل شركات المساهمة بل المدرجة أسمها في البورصات وهي شركات المساهمة الخاصة ذات الاكتتاب العام .
- **الإفصاح والشفافية في ظل مبادئ الحكومة تكون أكثر تفصيلا وأوسع** قدرأ ما عليه في قانون الضرائب.

١١ دراسة د. علي احمد زين ، محمد حسني عبد الجليل صبيحي ، مبادئ وممارسات حوكمة الشركات ، ٢٠٠٥ .

وتناولت الدراسة إقرار واعتماد الإطار القانوني لممارسات الحوكمة ونظمها المؤسسي ودور الأطر التنظيمية والإدارية والمحاسبية والرقابية للشركات في حماية حقوق المساهمين والعملاء ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل الإفصاح التام والشفافية ودور المراجعة في تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية وتعديلها . وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات :

إصدار قرار وزاري بعمم استخدام معايير المحاسبة المصرية في كافة أنواع الشركات والمنشآت عدا المنشآت الصغيرة والمتأهبة الصغر وإلغاء المعيار رقم ٢٤ الخاص باستقلالية المراجع الخارجي وإضافته إلى معايير المراجعة المصرية.

ثانياً: اصدار معيار مصرى خاص بالمراجعة الداخلية داخل الشركات والمنشآت.

ثالثاً: تعديل اسم شعبة المحاسبة والمراجعة داخل نقابة التجاريين إلى شعبة المحاسبة والمراجعة الداخلية لأن هناك شعبة مزاولة المهنة الحرة خاصة بالمراجعين الخارجيين .

: تعديل نص المادة ٨٣ من قانون الضرائب على الدخل على النحو التالي :

أ- ضرورة اعتماد الإقرارات الضريبية المقدمة من شركات الأموال من مراجع خارجى أيا كان رقم أعمالها حيث أن قانون شركات الأموال يلزم وجود مراقب حسابات لهذه الشركات.

بـ ضرورة اعتماد الإقرارات الضريبية المقدمة من شركات الأشخاص و التي يقل رقم أعمالها عن اثنين مليون جنيه من مراجع داخلي .
ولم تتعرض الدراسات السابقة إلى بعض النقاط الهامة والتي سوف تتناولها الباحثة وهي :

- المحاور الرئيسية للحكومة وعلاقتها بالاستثمار وكيفية تطوير المعاملة الضريبية للاستثمارات في ضوء التطورات العالمية المعاصرة .
- دراسة تطبيقية على مركز كبار الممولين في تطبيق مبادئ الحكومة ودور المركز في جذب الاستثمارات وتنمية الحصيلة الضريبية من خلال تصميم استثماره استقصاء بناء على مقياس ليكرت خماسي التدرج وأليات الارتفاع بمستوى الأداء بالمركز .

أساليب :

يعتمد هذا البحث على أسلوبين :

الأسلوب الأول : ويتعلق بالجانب النظري ، والذي من خلاله يتم تجميع وتوسيف وتحليل البيانات ، وسيتم الحصول على البيانات من الكتب والبحوث العربية والأجنبية المنشورة بالدوريات أو الجامعات والمعاهد المتخصصة ، والتي تتناول

الأسلوب الثاني : يتعلق بالجانب الميداني تصميم استثماره استقصاء بناء على مقياس ليكرت خماسي .

تمثل مشكلة البحث في أن فكرة الحكومة الضريبية ، كمدخل للإصلاح الضريبي الشامل قد طرحت للمرة الأولى في مصر منذ عام ٢٠٠١ حيث تلعب الحكومة دوراً مهماً في تهيئة البيئة الضريبية للتطوير والتحديث في ظل استكمال برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي بدأ مع أوائل التسعينات من القرن العشرين ، وذلك بوضع نظام تنظيمي ورقابي يحكم عمل الإدارة الضريبية بصورة تستلزم إصلاحاً شاملأً وأمناً ، ووضع هيكل ضريبي مستحدثة تسمح بقدر كبير من الحرية والمرونة ، وتحكم العلاقة بين أركان المنظومة الضريبية من بيته تشريعية ومجموعة من القوانين واللوائح والإجراءات وأجهزة تنفيذية متواقة مع تطبيق أحكام القانون دون خلل ، وبإفصاح يحدد بوضوح المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية .

أهداف البحث :

تتلخص أهدا في النقاط التالية :

- ٤ التعرف على الملامح العامة لمفاهيم الحكومة و تطبيقها لتمتد وتشمل المنظومة الضريبية .
- ٥ دراسة اثر حوكمة المنظومة الضريبية على كل من تنمية الحصيلة الضريبية وتحصيل المتأخرات الضريبية وتهيئة المناخ الملائم لجذب الاستثمارات .
- ٦ توفير سياسة ضريبية محوكمة لزيادة القدرة الاستيعابية لدمج (مصلحة الضرائب المصرية) وتوفير مناخ مستقر وآمن للمستثمرين .

يقوم البحث على ثلاثة فروض أساسية هي :

- ١. هناك علاقة معنوية بين تفعيل القضايا المتعلقة بالحكومة (الشفافية ، المصداقية ، المساءلة) نجاح الإصلاح الضريبي الشامل في مصر .
- ٢. هناك علاقة معنوية بين تطبيق المحاور الرئيسية للحكومة على النظام الضريبي تتمي الحصيلة الضريبية .
- ٣. هناك علاقة معنوية بين تفعيل قضايا الحكومة وتطبيق محاورها وتحسين