



جامعة عين شمس  
كلية التجارة  
قسم الاقتصاد

## حوكمة النظام الضريبي وآثارها على جذب الاستثمارات ( بالتطبيق علي 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 علي 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 بالكلية

## بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ لَا يَكْفُرُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا  
اَكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ  
عَلَيْنَا إِصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا  
لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا  
فَاَنْصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ ﴾

صدق الله العظيم

سورة البقرة الآية ٢٨٦



جامعة عين شمس  
كلية التجارة  
قسم الاقتصاد

## رسالة دكتوراه

اسم الطالبة : جيهان كامل محمد شلبي

عنوان الرسالة : حوكمة النظام الضريبي وآثارها علي جذب الاستثمارات  
( بالتطبيق علي 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 علي الرسالة

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

أستاذ الاقتصاد بالكلية

٢ الأستاذ الدكتور / طارق عبد العال حماد ( عضواً )

أستاذ المحاسبة والمراجعة – عميد كلية تجارة عين شمس

٣ الأستاذ الدكتور / عطا الله أبو سيف ( عضواً )

رئيس قسم الاقتصاد الدولي بكلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان

٤ الدكتورة / إيمان أحمد اسماعيل هاشم ( عضواً )

مدرس الاقتصاد بالكلية

### الدراسات العليا

أجيزت الرسالة بتاريخ / ٢٠١٢/

تاريخ المنح / ٢٠١٢/

موافقة مجلس الجامعة / ٢٠١٢/

موافقة مجلس الكلية / ٢٠١٢/

ختم الإجازة / ٢٠١٢/



جامعة عين شمس  
كلية التجارة  
قسم الاقتصاد

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

## إهداء

إلي روح والدتي

رمز العطاء

إلي والدي

رمز الوفاء

إلي زوجة والدي

رمز نكران الذات

إلي أختي

نور سبيلي

## شكر وتقدير

الحمد لله عز وجل علي عظيم فضله وعطائه بأن وفقني إلي تقديم هذا العمل المتواضع علي النحو الذي انتهى إليه .

ويعجز اللسان عن البيان لتوضيح أسمى آيات الامتنان إلي الأستاذ الدكتور / فرج عبد العزيز عزت لتفضله وتكرمه بالموافقة علي الإشراف علي هذه الرسالة فلقد كان السراج الذي أضاء طريقي ولم يبخل علي بأي صورة سواء من وقته وعلمه وجهده حتي وفقني الله لإتمام هذا البحث ، فله مني خالص شكري وعرفاني له بهذا الجميل .

كما أتقدم بوافر الشكر للدكتورة / إيمان أحمد اسماعيل علي تفضلها بالإشراف علي إعداد الرسالة وتعاونها البناء حتي تم إعداد الرسالة علي هذا النحو فلها مني جزيل الشكر والامتنان .

كما أتقدم بوافر الشكر والعرفان إلي الأستاذ الدكتور / عطا الله أبو سيف لموافقته علي الاشتراك في مناقشة الرسالة وعلي ما قدمه لي من علم غزير وارشادات قيمة فله مني خالص شكري وتقديري .

كما أتقدم بوافر الشكر والعرفان إلي الأستاذ الدكتور / طارق عبد العال حماد لموافقته علي الاشتراك في مناقشة الرسالة ومساعدته لي في كل مرة لجأت فيها إليه سواء في مرحلة البكالوريوس أو الماجستير و الدكتوراه ، وعلي ما قدمه لي من آراء وتوجيهات قيمة فله مني خالص شكري وتقديري .

ولا يفوتني في النهاية أن أتوجه بالشكر والتقدير لكل من مد لي يد العون من المسؤولين بمختلف المكاتب 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 .

وأدعو الله أن يوفقنا جميعاً لخير ما يحبه ويرضاه .

الباحثة

## 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 علي 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 لمصطلحي 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 مقترح لقياس تأثير نظام الحوكمة على جذب الاستثمارات .  
١٤٨ النتائج :  
١٤٩ التوصيات :  
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 ، وتتخذ 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 دفعة الحياة الاقتصادية من ناحية ، ولإعادة 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 المستوي 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 المستوي 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 للمسئولية على كل مستوي منهما.

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 :

١ 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 الارتقاء بمعايير الحوكمة المطبقة لدى المصارف والشركات في منطقة الشرق  
الأوسط وشمال أفريقيا.

٢ 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 .

٣ 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 بالتالي على حقوق المساهمين . ومن هنا فإن أحد أهم مسئوليات 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 اللازمة لتفعيل الحوكمة في الدول العربية .

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

٨ 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 " وتؤكد كل هذه الأبحاث

١٠ 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 الالتزامات الضريبية .

كما أشارت هذه الأبحاث إلي 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 مضافة لقيمة الشركة Value Added Services .

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

١٠ . 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 علي حوكمة الشركات ومهنة التدقيق الداخلي ، وضرورة وجود مراجع داخلي داخل المنشآت والشركات لإعطاء تأكيدات داخلية للإدارة بالاستخدام السليم والصحيح لمعايير المحاسبة بما يضمن قبول الإقرارات الضريبية من قبل الجهاز الضريبي .

## إلى 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 الحوكمة لا يتم تطبيقها إلا على نوع واحد من شركات الأموال وهي شركات مساهمة بل وليست كل شركات المساهمة بل المدرجة أسهما في البورصات وهي شركات المساهمة الخاصة ذات الاكتتاب العام .
- الإفصاح والشفافية في ظل مبادئ الحوكمة تكون أكثر تفصيلاً وأوسع قدراً مما 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 ونظامها المؤسسي و دور الأطر التنظيمية والإدارية والمحاسبية والرقابية للشركات في حماية حقوق المساهمين والعملاء و متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل الإفصاح التام والشفافية و دور المراجعة في تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية وتعديلها . وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات :

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

ثانياً: إصدار معيار مصري خاص بالمراجعة الداخلية داخل الشركات والمنشآت.  
ثالثاً: تعديل اسم شعبة المحاسبة والمراجعة داخل نقابة التجاريين إلى شعبة المحاسبة والمراجعة الداخلية لأن هناك شعبة مزاوله المهنة الحرة خاصة بالمراجعين الخارجيين .

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

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

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

- المحاور الرئيسية للحوكمة وعلاقتها بالاستثمار وكيفية تطوير المعاملة الضريبية للاستثمارات في ضوء التطورات العالمية المعاصرة .
- دراسة تطبيقية علي مركز كبار الممولين في تطبيق مبادئ الحوكمة ودور المركز في جذب الاستثمارات وتنمية الحصيلة الضريبية من خلال تصميم استثمار استقصاء بناء علي مقياس ليكرت خماسي التدرج وآليات الارتقاء بمستوي الأداء بالمركز .

أساليب :

يعتمد هذا البحث علي أسلوبين :

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

الأسلوب الثاني : يتعلق بالجانب الميداني تصميم استثمار استقصاء بناء علي مقياس ليكرت خماسي .

⚡

تتمثل مشكلة البحث في أن فكرة الحوكمة الضريبية ، كمدخل للإصلاح الضريبي الشامل قد طرحت للمرة الأولى في مصر منذ عام ٢٠٠١ حيث تلعب الحوكمة 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 إفصاحاً شاملاً وأميناً ، ووضع هياكل ضريبية مستحدثة تسمح بقدرة كبير من الحرية والمرونة ، وتحكم العلاقة بين أركان المنظومة الضريبية من بيئة تشريعية ومجموعة من القوانين واللوائح والإجراءات وأجهزة تنفيذية متوافقة مع تطبيق أحكام القانون دون خلل ، وبإفصاح يحدد بوضوح المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية .

## أهداف البحث :

### تتلخص أهداف في النقاط التالية :

١. التعرف على الملامح العامة لمفاهيم الحوكمة و تطويعها لتمتد وتشمل المنظومة الضريبية .
٢. دراسة اثر حوكمة المنظومة الضريبية علي كل من تنمية الحصيلة الضريبية وتحصيل المتأخرات الضريبية وتهيئة المناخ الملائم لجذب الاستثمارات .
٣. توفير سياسة ضريبية محوكة لزيادة القدرة الاستيعابية لدمج (مصلحة الضرائب المصرية) وتوفير مناخ مستقر وآمن للمستثمرين .

⚡

### يقوم البحث علي ثلاثة فروض أساسية هي :

١. هناك علاقة معنوية بين تفعيل القضايا المتعلقة بالحوكمة ( الشفافية ، المصداقية ، المساواة ) نجاح الإصلاح الضريبي الشامل في مصر .
٢. هناك علاقة معنوية بين تطبيق المحاور الرئيسية للحوكمة علي النظام الضريبي تنمي الحصيلة الضريبية .
٣. هناك علاقة معنوية بين تفعيل قضايا الحوكمة وتطبيق محاورها وتحسين