



دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية

The Role of Governances in improving the strategic performance of tax management

أ.م.د. فيحاء عبد الله يعقوب

جامعة بغداد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية

الباحث

م.ق. علي كاظم حسين

الباحث

مصطفى عبد الحسين علي

المستخلص : هدف هذا البحث إلى بيان مدى إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب ، كما هدف إلى تحديد المتطلبات الأساسية والآليات المتاحة لتطبيق مبادئ الحوكمة دورها في تحسين الأداء الإستراتيجي للإدارة الضريبية لتحقيق رؤيا ورسالة الهيئة. وقد استند البحث في جانبه التطبيقي إلى تحليل نتائج استمارة الاستبانة المعدة لتحقيق هدف البحث.

Abstract: The objective of this research is to demonstrate the possibility of applying the principles of corporate governance in the General Authority for taxes, as the goal to identify the basic requirements for the application of the principles of corporate governance in the GCT with an indication of the role of governance in improving the strategic performance of tax administration. The research was based in part applied to the analysis of the results form questionnaire designed to achieve the goal of the research .

المقدمة : نظراً لأهمية الضرائب بكونها احد أهم الأدوات التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسية على وفق السياسة الضريبية للنظام الضريبي ، والتي لا يمكن أن يتم تحقيقها إلا من خلال إدارة ضريبية ذات كفاءة وفاعلية وسلطة تنفيذية تقع على عاتقها تنفيذ التشريعات الضريبية . وبما إن الإدارة الضريبية على علاقة مباشرة مع المكلفين ينبغي إن تهتم بمصالح المكلفين فضلا عن الاهتمام بتطبيق أهداف السياسة الضريبية وان تأخذ المتغيرات البيئية مثل توسع الأعمال التجارية والتجارة الالكترونية والتحول من النظام الاشتراكي إلى اقتصاد السوق لذا فان على الإدارة الضريبية أن تراعي جميع تلك المتغيرات عند رسم توجهها الاستراتيجي من خلال توفر الاستقلالية التي تمكنها من الالتزام بمسؤولياتها اتجاه الدولة والمكلفين والمجتمع . ومن هنا برزت أهمية البحث في هذا الموضوع لأهميته الواضحة في بناء أنظمة للإدارة تعتمد على أدوات ووسائل رقابية تعالج ضعف الأداء وتحقق حماية مصالح الأطراف ذات العلاقة وتحد قدر الإمكان من حدوث المنازعات الضريبية وتعزز ثقة أصحاب المصالح بالإدارة الضريبية وتعمل على تحسين الأداء الاستراتيجي. وعليه سيتم استعراض فكرة البحث من خلال المحاور الآتية:

المحور الأول: منهجية البحث

المحور الثاني: دور قواعد حوكمة الشركات من خلال آلياتها في تحسين الأداء السراتيجي

المحور الثالث: الإطار التطبيقي للبحث.



((المحور الأول : منهجية البحث))

أن الإدارة الضريبية تنجز الوظائف الإدارية الرئيسية في التخطيط لبلوغ أهدافها وتنظيم الأعمال التي يقوم بها الموظفون المتمثلون بالمخمين في ربط الضريبة وأساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة على دخول المكلفين (المعنوي والطبيعي) والرقابة على تلك الأعمال بوصف الضريبة جزءاً من استقطاع الدخل القومي وأنها تسهم في تغطية النفقات العامة، من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي تعتبر جزءاً من السياسة المالية ومكماً للسياسة الاقتصادية للدولة يجب الوصول إلى الخطط التي تقيس الأداء الاستراتيجي هو أكثر شمولية لفاعلية وكفاءة المؤسسة إذ يعكس قدرتها على تحقيق أهدافها الإستراتيجية المتمثلة بالبقاء والنمو والتكيف ويتم ذلك بتطبيق قواعد حوكمة الشركات ومن خلال آليات عمل محكمة .

مشكلة البحث: يعد تقييم الأداء عنصراً أساسياً من عناصر العملية الإدارية، إذ يساهم في تقديم البيانات والمعلومات التي تستخدم في قياس مدى تحقق أهداف المؤسسة، وبالتالي التعرف على اتجاهات الأداء السابقة واللاحقة لأنشطتها، وبما يمكنها من اتخاذ القرارات اللازمة لتحديد مسيرتها وأهدافها الاستراتيجية وما تسعى المؤسسة إلى تحقيقه، حيث يعاني الهيئة العامة للضرائب من بعض جوانب القصور في الأداء الاستراتيجي، وذلك لافتقارها إلى آلية عمل تحكم وتنظم العمل داخل المنظمة وخارجها وبالتالي تنعكس على رسم أهداف ورسالة الهيئة على المدى القريب والبعيد .

أهمية البحث: تكمن أهمية البحث من خلال الآتي :

١. بيان أهمية تطبيق قواعد حوكمة الشركات.
٢. بيان الآليات التي تعمل على دعم وتعزيز حوكمة الشركات.
٣. بيان دور آليات حوكمة الشركات في تطوير الأداء الاستراتيجي وتحقيق رسالة وأهداف الهيئة العامة للضرائب .

أهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق الآتي :-

١. بيان الآليات المتاحة لدى الهيئة العامة للضرائب لإمكانية تطبيق قواعد ودعائم حوكمة الشركات، ثم بيان المتطلبات الأساسية لتطبيقها.

٢. بيان دور قواعد وآليات الحوكمة في تحسين الأداء الإستراتيجي للإدارة الضريبية .

فرضية البحث: لتحقيق أهداف البحث من خلال الفرضية الآتية: إنَّ تطبيق قواعد الحوكمة من خلال آلياتها في الهيئة العامة للضرائب يؤدي إلى تحسين أداءها الاستراتيجي وتحقيق رسالتها وأهدافها المنشودة .

عينة البحث: وبغرض اختبار الفرضية والوصول إلى تحقيق أهداف البحث فإن العينة المختارة تمثلت بالأطراف الآتية : مدراء الأقسام والعاملين في الهيئة العامة للضرائب ، الأكاديميين المختصين في المحاسبة والتدقيق والإدارة، المهنيين من مكاتب مراقبي الحسابات وموظفي ديوان الرقابة المالية .

((المحور الثاني : قواعد حوكمة الشركات من خلال آلياتها في تحسين الأداء الاستراتيجي))



مفهوم حوكمة الشركات: وعرف (البشير، ٢٠٠٣) حوكمة الشركات بأنه" التفاعل الإيجابي بين القوانين التي تحكم الأنظمة، التعليمات، الإجراءات، ثقافة الأفراد العاملين بها ، دور المدقق الخارجي مع الإدارة والجهات الرسمية المعنية بالإشراف عليها وأدواتها الرقابية المختلفة لتحقيق التفاعل الذي يصب في نجاح الشركة واستمرارها ويجعل من تغير الأشخاص وانتقالهم الى مواقع مختلفة داخلها او خروجهم منها لا يؤثر على سلامة سيرها أو تقدمها من الناحية الإدارية او المالية" (البشير، مصدر سابق، ص٣) لقد ركز التعريف أعلاه على التفاعل البناء بين العناصر الأساسية في الشركة والذي يعد من مبادئ حوكمة الشركات ، وكذلك على الرقابة وأدواتها والتي تصب في نجاح الشركة واستمرارها. ومن وجهة نظر (خوري، ٢٠٠٣) للتحكم المؤسسي" بأنه نظام ذاتي للتوجيه والإدارة والرقابة على المنشآت الأعمال المالية بغرض تحقيق غايات وأهداف الشركة نفسها بنفسها دون أي تأثير أو نفوذ من أي جهة كانت وذلك بما يوفر تعامل عادل مع كل الأطراف ذات المصلحة مع الشركة". (خوري ، مصدر سابق ، ص٢) ومن التعاريف السابقة يتضح بأن موضوع حوكمة الشركات نجح في جذب اهتمام كبير من الأطراف المستفيدة في المجتمع ومنشآت الأعمال المالية وذلك لأنه ظاهرة مهمة لسلامة الاقتصاد والمنشآت والمجتمع عامة ، ولكن مازال هناك نقص وغموض في وضع تعريف محدد له والذي يعزى ذلك الى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للمنشآت وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل وبسبب تغطيته لأكثر من مجال اقتصادي مميز ذلك الأمر الذي أدى الى وضع التعريفات المختلفة له بحيث تعكس هذه التعريفات مجالات اهتمام متعددة من قبل عدد من الأطراف . وبشكل عام يشير مفهوم حوكمة الشركات الى القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (حملة السندات ، العمال ، الموردين، الدائنين، المستهلكين) من ناحية أخرى. على ضوء ما تقدم نشق تعريفاً للتحكم المؤسسي في انه يمثل " نظاماً رقابياً تتبناه منشآت الأعمال لتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة المشاركة فيها لوضع القواعد والإجراءات المتعلقة بشؤونها لغرض تحسين الأداء الاستراتيجي وتحقيق رسالة وأهداف المنشأة من خلال آلياتها والحفاظ على سمعتها الاقتصادية خدمةً للمساهمين وأصحاب المصالح والمجتمع بصفة عامة ،

خصائص حوكمة الشركات :

١- الإفصاح والشفافية / وهي دعامة هامة لضمان العدالة والنزاهة والثقة في إجراءات إدارة الشركات وإدارة أفرادها واتخاذ القرارات الرشيدة ، حيث تؤمن هذه الدعامة توصيل معلومات صحيحة وواضحة وكاملة عن أداء الشركة عن طريق توفر نظام فعال للتقارير يتسم بالشفافية ليس للإدارة والمساهمين فحسب، بل لجميع الأطراف ممن يستخدمون المعلومات المالية المنشورة للشركة لاتخاذ القرارات من قبل المستثمرين الحاليين والمحتملين، والمقرضين ، الزبائن ، والموظفين والجهات الحكومية ذات المصلحة .

٢- المساءلة /هي قاعدة تقضي بمحاسبة المسؤولين او الذين يتخذون القرارات والذين يقومون بتنفيذ الأعمال في الشركة عن تبعات أعمالهم ونتائج قراراتهم، وبمعنى آخر تحمل الجهات المعنية في الشركة تبعات الأعمال



المناطة بهم .(خوري،مصدر سابق،ص٣)هذا يتطلب من مجلس الإدارة ان يحدد الهرم الإداري ومسؤوليات وصلاحيه كل مسؤول في موقعة مما يسهل على جميع المتعاملين في الشركة معرفة حدود عملهم خدمة للشركة وتحقيقاً لإستراتيجيتها التي بنيت عليها أهدافها، فالأطراف الخاضعة للمساءلة المحاسبية عند تطبيق الحوكمة أمام أصحاب المصالح هم (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الإدارة العليا، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، المشرعين، الجمعيات المهنية). (Hermanson & Rittenberg, 2003, P30)

٣-المسؤولية / تكون المسؤولية الأساسية عن الحوكمة الجيدة متروكة للمديرين والمدققين وتزويد المساهمين بضمان موضوعي ومستقل بالاعتماد على التقارير المالية والمعلومات الأخرى المقدمة من الشركة ، ان هذا الدور الحيوي يبرر الموقع الخاص للمدققين تحت قانون الشركات.(Ibid,P30) وترتبط المسؤولية بدعامة المساءلة من حيث القيام بإجراءات تصحيحية أو المعاقبة على سوء الإدارة ،وهي بطبيعة الحال تتدرج ضمن خط تفويض السلطات في كل شركة،حيث تساعد المسؤولية في تنفيذ العمليات الخاصة بالشركة بشكل أفضل من خلال تعرف العاملين على الأعمال المطلوبة منهم ومحاسبتهم عليها.

٤-تحقيق العدالة والإنصاف / وهي الاحترام والاعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح بما يكفل المساواة ، ومن هذه الأطراف مصالح أقلية المساهمين ،(خوري،مصدر سابق، ص٣)حيث اهتمت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) بحماية حقوق مصالح أقلية المساهمين، عن طريق وضع نظم تمنع العاملين في داخل الشركة بما فيهم المديرون وأعضاء مجلس الإدارة من الاستفاداة من منصبهم في الشركة بالمتاجرة في الأسهم (Catherine & Sullivan, 2003, P12).

٥-الاستقلالية /هي الآلية التي تقلل او تلغي تضارب المصالح مثل هيمنة رئيس ذي نفوذ على الشركة او مساهم كبير على مجلس الإدارة، وهذه الآلية تبدأ من كيفية تشكيل المجالس وتعيين اللجان الى تعيين مدقق الحسابات بحيث لا تسمح بتأثير أي نفوذ على قرارات مجلس الإدارة وأعمال الشركة.(خوري ،مصدر سابق، ص٣)
٦-الانضباط : من خلال إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح وتبني قوانين وتشريعات وتعليمات توضح الحقوق وتحدد الواجبات وهي تعد صمام الأمان الرئيس الضامن للحوكمة.

٧-المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى المؤسسة باعتبارها المواطن الجيد من خلال رفع الوعي الاجتماعي وبمستوى عالي من السلوك المثالي والقيم للعاملين فيها.

٨-القوانين والتشريعات / إن وجود قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين وواجباتهم مثل حق التصويت ، وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وحق تعيين وعزل مراقب الحسابات كما توضح بالمقابل حقوق المجتمع على الشركة وواجباتهم تجاهها ، تُعد بمثابة صمام الامان الرئيسي الضامن للتحكم المؤسسي. (خوري،مصدر سابق،ص٣) تؤكد كثير من القانونيين على مسؤوليات العهدة بالامانة والتي يؤديها المديرون قِبَل الاطراف الاخرى بالشركة لضمان حقوقهم . (ابو العطا،٢٠٠٣، ص٤٨)



آليات حوكمة الشركات : وهي مجموعة من الممارسات - مهمات وخصائص - التي تضمن للمنظمة السيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية والتكيف مع متغيرات بيئتها الخارجية بإفصاح كافي وبمستوى شفافية مقبول لتحقيق مطالب أصحاب المصالح كافة. (صالح:٢٠٠٦ ، ١٢٨) وعرفتھا (CGC:2002,4) بأنها مجموعة الطرق والأساليب التي تطبق على مستوى المؤسسة لحل مشاكل الحوكمة ، ويتوقف استخدام هذه الطرق والأساليب على مدخل الحوكمة المطبق في البلد .وقد قام (Gillan : 2006,4) بمسح الدراسات والأبحاث التي تناولت الحوكمة ، واستعراض الآليات المختلفة التي تناولها الباحثين في مجال الحوكمة وأشار إلى إن آليات الحوكمة يمكن تصنيفها إلى الآتي :-

آليات داخلية للحوكمة . / _ آليات خارجية للحوكمة

أولاً : الآليات الداخلية للحوكمة :- والآتي بعض من هذه الآليات ومهامها .

١- **مجلس الإدارة :** دأبت غالبية مجالس الإدارة على أن يكون دورها شكلي وغير فاعل ولا يساهم في وضع الخطط الاستراتيجية ، اذ اكتفى الكثير من أعضاءها بحضور الاجتماعات والاستماع الى وجهات نظر الجهات التنفيذية وصاحبة القرار اليومي دون ان يكون لها دوراً هاماً في وضع استراتيجية الشركة وخططها وتحديد البدائل لتجاوز حالات الضعف التي تعيشها، وبسبب المتاعب الكبيرة التي مرت بها كثير من الشركات فقد نادى المساهمون والأطراف المختلفة ذوي العلاقة ، خاصة الممولين او الموردين او الدائنين المختلفين او العاملين بالشركات الى ضرورة تحميل مجالس الإدارة مسؤولياتهم بوضع الاستراتيجيات والخطط وأدوات المتابعة والرقابة بما في ذلك ربط هذه الجهات بالمجالس مباشرة لتكون المجالس أداة فاعلة في مراعاة إتباع الحوكمة من قبل مختلف المستويات الإدارية داخل الشركات ابتداءً من الإدارة العليا ومروراً برؤساء الأقسام او مدراء الوحدات المختلفة داخل الشركة.(NACD,1996, p7)العناصر الأساسية لدور مجلس الإدارة يمكن ان تميز بالآتي:

(Monks & Minow, Op.Cit, P22) .مراجعة الاستراتيجيات الرئيسية للشركة ومن ثم المصادقة عليها ./مراقبة أعمال المدير التنفيذي للشركة ./الإشراف على تطوير وتنفيذ استراتيجية الشركة ./مراقبة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية للشركة ./مراقبة الأنشطة وكافة العمليات لضمان عدالة المعاملة بين كافة الأطراف ذات الصلة بنشاط الشركة .أما لجنة (NACD Blue Ribbon) فقد ركزت على دور مجلس الإدارة في الإشراف على عملية التخطيط الاستراتيجي وكان لها هدفين :- (NACD,2000b, Op.Cit, P15)

٠ الأول هو مساعدة المدير التنفيذي في أداء المهام الملقة على عاتقه بكفاءة وفعالية .

٠ والثاني هو ربط مجالس الإدارة بجميع أنواع الشركات في استراتيجية موحدة .

وتتجزر معظم مجالس الإدارة الفعالة في المؤسسات الكبيرة إعمالها من خلال اللجان مثل لجنة التخطيط الاستراتيجي ولجنة التدقيق ، ولجنة التعويضات ، ولجنة المالية ولجنة المشتريات ولجنة التعيينات . وبالرغم من ان هذه اللجان ليس لها واجبات قانونية محددة إلا ما ذكر في التعليمات الداخلية لكنها تمنح صلاحية كاملة بالتصرف في صلاحيات المجلس بين اجتماعاته وبالتالي فهي تتصرف كامتداد للمجلس وقد يكون بعض هذه



اللجان دائمية كما هي الحال في لجنة التخطيط الاستراتيجي أو غير دائمية كما هي الحال مع لجان المشتريات والتعيينات . (السالم : ٢٠٠٥ ، ٤٨)

٢- **التدقيق الداخلي**: فقد عرفت (IIA) التدقيق الداخلي " نشاط مستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف الى إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها ، ويساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وفعالية الرقابة وفعالية عملية إدارة التحكم المؤسسي". (IIA, 1999a, P5) أما المبادئ الأساسية لوظيفة التدقيق الداخلي وتتمثل بالآتي:

(Walker & Barton, 2002, P41-42)

١. إعادة بناء الفكر الأساسي لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركة ، حيث إنها تشارك في بناء الاستراتيجية وإضافة قيمة للشركة وذلك عن طريق مساعدة الإدارة على تحقيق أهداف الشركة.
 ٢. إعادة تأسيس مركز التدقيق الداخلي على ضوء الدور الحديث له.
 ٣. إعادة تصميم عمليات التدقيق الداخلي ليتلاءم مع الدور الحديث .
 ٤. إعادة تصميم بناء قسم التدقيق الداخلي على أساس دوره الحديث .
- وعليه فإن وظيفة التدقيق الداخلي المعادة هندستها يتوجب عليها عرض الخصائص الآتية: -

(Gupta, 2001, P 3-5)

١. القدرة على العمل كشركاء مع الإدارة أو زبائنها الآخرين .
 ٢. تزودها للحلول اكثر من تزويدها للخدمات .
 ٣. تأكيدها على ان ثقافة قسم التدقيق الداخلي تعكس ثقافة العمل ككل .
 ٤. التماسك والارتباط بين القانون والاهداف من جهة ، ومهمة قسم التدقيق الداخلي ومهمة الشركة والأهداف الاستراتيجية من جهة اخرى .
 ٥. القدرة على العمل كعوامل تغيير وان يصبحوا فعالين ويساهموا في التغيير الرئيس للشركة.
 ٦. الفهم والتركيز على وظيفة ادارة مخاطر العمل ويكونوا قادرين على ربطها مع اولويات الشركة.
 ٧. القدرة على العمل بمهارة والمشاركة بأفضل التطبيقات عبر الشركة باكملها.
 ٨. القدرة على تطوير عملية التدقيق الداخلي ووضعها في مكان مناسب لتوفير نظام كامل من الخدمات من خلال اذعان عمل التدقيق الأساسي للعمل الاستشاري وضمان ان وظيفة التدقيق الداخلي تسلم الخدمات لزبائنها
- ٣- **التعويضات والمكافآت**: تعد الحوافز والمكافآت أسلوباً معقداً كونه أسلوباً يدمج مصالح المديرين والمالكين ويوحدها أيضاً من خلال الرواتب والعلاوات والتعويضات والحوافز طويلة الأمد، وعادة ما يتم تحديد هذه التعويضات للمدير التنفيذي كونه حلقة الوصل في الشركة بين مجلس الإدارة والملاك، لأن قرارات المدير التنفيذي غالباً ما تؤثر في النتائج المالية للمنظمة في المدى الطويل مما يصعب تقييم تأثيرات القرارات الحالية



على أداء المنظمة وهنا يتم ربط أجور المديرين بالنتائج التي يمكن قياسها لأدائهم وهو الأداء المالي للمنظمة (صالح :مصدر سابق،١٣٤).

ثانيا : الآليات الخارجية للحوكمة:

١ - **التدقيق الخارجي**: لقد أكدت قواعد حوكمة الشركات أهمية المدقق الخارجي في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات من خلال استقلاليته في الشركة التي يقوم بإبداء رأيه في حساباتها وعليه التأكد من مدى إتزام الشركات بإعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها بحيث يمكن إجراء المقارنات الزمنية والمكانية بين محتويات التقارير المالية للشركة عبر الفترات الزمنية المتعاقبة وكذلك بين محتويات التقارير المالية للشركات الأخرى (يس ،٢٠٠٩ : ٩)
ويمكن تلخيص واجبات المدقق الخارجي (هيئة الاوراق الماليه ،٢٠٠٦ : ٢٨-٢٩) بالآتي:

أ- مراقبة أعمال الشركة وان يمارس الأعمال الموكلة إليه باستقلال وحيادية.
ب-حضور اجتماعات الهيئة العامة للشركة والتبليغ عن أي مخالفة للقانون أو أي أمور مالية أو إدارية ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة إلى الجهات المختصة.
ج- تدقيق حسابات الشركة وفقاً للمعايير الدولية والقواعد المهنية المتعارف عليها.
د- إبداء الرأي في صحة البيانات المالية للشركة وطلب تعديلها إذا كان هناك ما يؤثر على صحتها. (هيئة الاوراق الماليه ،٢٠٠٨ : ٢٦)

هـ- فحص الأنظمة الإدارية والمالية للشركة وأنظمة الرقابة الداخلية وإبداء الرأي بخصوص فاعليتها والتحقق من ملكية الشركة لموجوداتها وقانونية الالتزامات المترتبة على الشركة (صقر،٢٠٠٨ : ١).
أن التدقيق الخارجي له دور أساسي في الحوكمة إذ يساعد الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها ، ويفرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام ، وكذلك يعزز مسؤوليات الحكومة في الإشراف والتحقق فيما إذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن عمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي ، ولإنجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدقق الخارجي التدقيق المالي والتدقيق الإداري والتحقق ويقدم العديد من الخدمات الاستشارية (التميمي : ٢٠٠٩ ، ٣٢).

٢ - **التشريع والقوانين** : غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة . لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية ، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم .(التميمي :٢٠٠٨ ، ١١٥) ، كما إن وجود نظم قانونية توفر الحماية القانونية للمستثمرين تؤثر بشكل أساسي على أداء المؤسسات و تزيد من قدرتها في الحصول على التمويل اللازم ، وتؤدي إلى انخفاض تكلفة التمويل .



(4 , 2002 : Klapper & Love) من خلال ما تم ذكره سابقاً إنّ الحوكمة عبارة عن نظام لتوجيه أداء المؤسسات والرقابة عليها بهدف تحسين أداءها من خلال تطبيق مجموعة من المبادئ التي تتناسب مع طبيعة النظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في البلد ، وان نتيجة التطبيق السليم لهذه المبادئ يوفر مجموعة من الخصائص المتمثلة بالاتي (الإفصاح والشفافية ، الاستقلالية ، المسؤولية ، المساءلة ، العدالة ، الانضباط ، المسؤولية الاجتماعية) ، وكما إنها توفر مجموعة من الآليات الداخلية والخارجية لغرض ضمان التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة وتحقيق خصائصها ، وبالتالي تعمل على تفعيل وتحسين الأداء والأداء الاستراتيجي للمؤسسات .

مفهوم الأداء والأداء الاستراتيجي: في ظل الاتجاهات الحديثة في منظمات الأعمال العصرية دعت الحاجة إلى استخدام التوجهات الإدارية التي ساعدت على إحداث ثورة تطويرية في منظمات الأعمال في بيئة الأداء التنظيمية ، وأهم هذه الاتجاهات هي النهج الإستراتيجي في الإدارة إذ خدمت الإدارة الإستراتيجية لمجابهة تحديات العصر وتطوير السياق الإداري. يعتمد الأداء الإداري بصورة كبيرة على توافر نظام قياس جيد للأداء الستراتيجي من حيث التصميم ليعطي ارتباطاً واضحاً بين الإستراتيجية والسلوك الإنساني ، تعتبر العمليات نتاجاً من الأنشطة الوظيفية المشتركة التي يؤديها الناس والآليات التي تضم الموارد القيمة لتحويل المدخلات الى مخرجات ان الأداء بمختلف أنواعه وبمفهوم الكفاءة الفاعلية يعتبر دالة تابعة للعديد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر فيها سلبيا او ايجابيا سواء على مستوى الأنظمة الفرعية او على مستوى المؤسسة ككل هو الهدف من وراء تعظيم آثارها الايجابية وتقليل آثارها السلبية ومن هذه العوامل هي:

الهيكلية القيادة

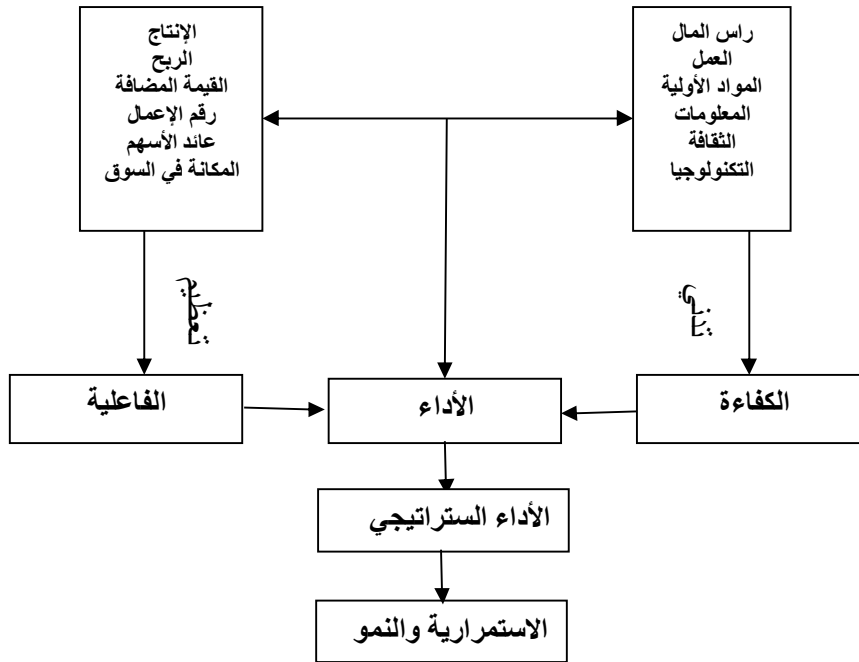
العملية الإنتاجية الثقافة

الإستراتيجية الخيارات التقنية

المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة ... أسلوب الإدارة

ان هذه العوامل لها تأثير على تحديد سياسة المنظمة ، الفلسفة الثقافية ، الإستراتيجية ، الأنظمة كنظام المكافآت ، التخطيط ، الإدارة ، الرفاهية ، الإعلام ، المحاسبة ، طاقات الانجاز الكامنة والعملية الإنتاجية .

شكل (١) الأداء الاستراتيجي من منظور الكفاءة والفاعلية

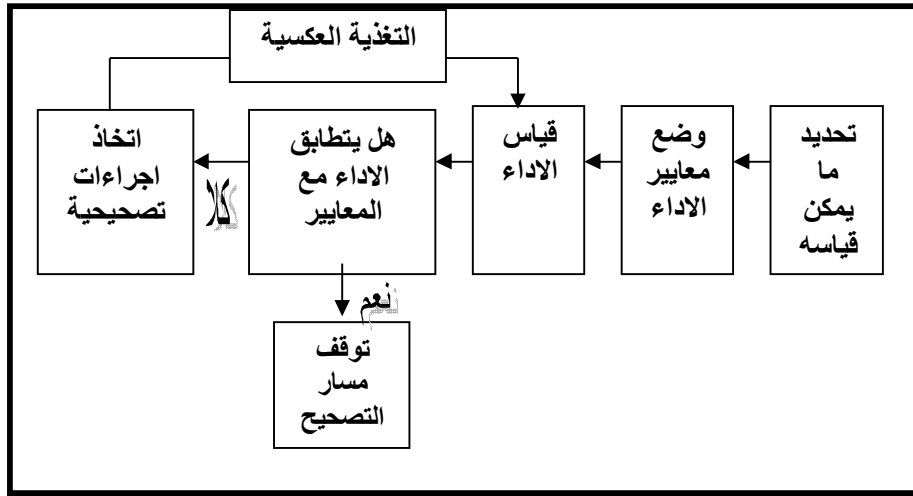


وعرف الأداء الاستراتيجي (Whellen & hunger:1998,231) بأنه النتيجة النهائية لنشاط المنظمة ، ويصفه (Wright) بأنه تلك النتائج المرغوبة التي تسعى إليها المنظمة وتعمل على تحقيقها . (الخطيب : ٢٠٠٢ ، ٧٨) وعرفه (Armstrong : 2006 , 1) بأنه وسيلة للحصول على نتائج أفضل من خلال فهم وإدارة أداء المؤسسة وفرق العمل والأفراد وعن طريق وضع إطار متفق عليه من الأهداف المخططة ، ويرى (ألغالبى وإدريس : ٢٠٠٧ ، ٤٧) إن الأداء الاستراتيجي يعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها طويلة الأجل ومدى قدرتها على استغلال مواردها نحو تحقيق الأهداف المنشود .

ان أهمية الأداء الاستراتيجي تبرز من خلال ثلاثة أبعاد : نظرية ، وتجريبية ، وإدارية ، فمن الناحية النظرية يمثل الأداء مركز الإدارة الإستراتيجية حيث يمثل جميع منطلقات الإدارة ونظرياتها اما من الناحية التجريبية فان الأداء الاستراتيجي يقوم على اختبار الاستراتيجيات المختلفة وعلى الصعيد الإداري فان الاهتمام يظهر بوضوح من خلال الاهتمام المتزايد والمميز من قبل إدارات المؤسسات والتعديلات التي تجري في الأهداف والاستراتيجيات اعتمادا على نتائج الأداء . (الحسيني : ١٩٩٨ ، ١١٩) .

اما تقويم الأداء الاستراتيجي يرى (ادريس : ٢٠٠٥ ، ٣٣٠) بأنه تلك العملية التي من خلالها يتم متابعة وتقييم ورعاية نتائج الأداء الكلي للمؤسسة ، ومن ثم مقارنتها بمستويات الأداء الكلي المخطط .

الشكل (٢) عملية الرقابة والتقويم



Source: (Hunger & Wheelen : 1998 , 231)

ولكي تتم عملية التقييم الاستراتيجي بنجاح وتحقيق أهدافها المرجوة يستلزم الأمر التحديد الدقيق للجهة المسؤولة عن هذه العملية ومن ثم الأسس التي يجب توافرها في هذا الجانب . وبقدر تعلق الأمر بالجهة المسؤولة عن عملية تقييم الأداء الاستراتيجي ، فإنها تتحدد بالآتي:- (رشيد ، جلاب : ٢٠٠٨ ، ٤٠٧)

- ١- الإدارة العليا :- وتتمثل بمجلس الإدارة ، الرئيس الأعلى والمدير التنفيذي .
- ٢- هيئة مستشاري التخطيط الاستراتيجي :- وهي هيئة متخصصة لمساعدة الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإستراتيجية وتزويدها بالمعلومات عن طبيعة النشاطات الكلية في المنظمة .
- ٣- الإدارة المالية
- ٤- المدقق الخارجي .

لذا فان تحديد مقاييس الأداء الاستراتيجي تعد احد أركان تنفيذ إستراتيجية منظمة الأعمال التي على أساسها يتم الربط بين ركنين أساسيين للإستراتيجية أولهما : تحديد الأنشطة المطلوبة التي تقع تحت مستوى تحديد مقاييس الأداء ، وثانيهما : وضع الأهداف ورسم الخطط التي تقع في المستوى الأعلى للمقاييس فهي بذلك تعد حلقة ربط بين الأهداف والخطط ، وبين الأنشطة المؤداة المطلوبة لتحقيق الأهداف والخطط الإدارية لذا فان مقياس الاداء المراد استخدامها يجب ان يتصف ببعض الصفات الضرورية ومنها :- (Tapanyak : 2004 , 17)

- ١- ان يكون معبرا عن الإستراتيجية ، ويوفر رابط ما بين اعمال ونشاطات وحدات الاعمال والإستراتيجية .
 - ٢- ان يعبر عن حالة الاتصال والتكامل في وحدات الاعمال .
 - ٣- ان يكون ملائم للبيئة الداخلية والخارجية لوحدات الاعمال .
 - ٤- أن يتم تطويره بإشراك جميع الجهود من الأعلى إلى الأسفل ومن الأسفل إلى الأعلى
- اما أساليب قياس الأداء الاستراتيجي : فهناك مجموعة أساليب لقياس الأداء الاستراتيجي يمكن تقسيمها إلى الآتي:-



١ - **مقاييس الأداء المالية التقليدية:** تعبر عن مقاييس الأداء التي تستخدمها الكثير من منظمات الأعمال في التعبير عن أهدافها ونتائجها المالية مثل العائد على الاستثمار والعائد على المبيعات ، والعائد على الأصول ، والعائد على حقوق الملكية وربحية السهم العادي إلا أن هذه المقاييس المالية للأداء قد تعرضت للكثير من أوجه النقد بسبب ارتكازها على قيم محاسبية تاريخية (عبد الملك: ٢٠٠٦ ، ٩٢) ، فضلاً عن إن استخدام هذه الأساليب التقليدية في تقييم الأداء في ظل بيئة المنافسة الشديدة المعاصرة تتجاهل قضايا كثيرة منها رقابة الجودة، مما يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة المنتج أو الخدمة، وعدم تسليم المنتج أو أداء الخدمة في الموعد المحدد وبالتالي فقدان رضاء الزبون . كما أن تقييم الأداء يتم عادة في نهاية الفترة المالية، وهذا يعني أن المؤسسة ستتحمل أعباء إضافية ممثلة في الإنتاج الرديء سواء في السلع أو الخدمات، وفي نفس الوقت ستبقى أسباب الخطأ والعيوب في الإنتاج غير معروفة نظراً لأن التقييم يتم في نهاية الفترة . (Al Shaikh :2007,30).

٢ - **مقاييس الأداء غير المالية:** من أجل التحسين المستمر في أداء منظمات الأعمال الحديثة، برزت أهمية قياس وتقييم الأداء التنظيمي لتوضيح الجوانب التي تحتاج إلى التغيير والتطوير والتحديث المستمر . ولذلك أصبح من الضروري تطوير مقاييس جديدة للأداء تقوم على تحقيق الأهداف التشغيلية الجديدة للمنظمات مثل ارتفاع مستوى الجودة، وزيادة المرونة والابتكارات، وتحسين أداء التسليم، وتقصير زمن الإنتاج، وسرعة الاستجابة لطلبات الزبائن، وتخفيض مستويات المخزون لتحل محل مقاييس الأداء المالية قصيرة الأجل . (غوث : ٢٠٠٥ ، ٥٨) ومن أهم مقاييس الأداء غير المالية الآتي : -

أ - **مقاييس الجودة:** أصبحت الجودة الوظيفة الأولى لأي منظمة وفلسفة إدارية وأسلوب حياة تمكن المنظمة من الحصول على ميزة تنافسية من اجل البقاء والاستمرار في ظل المتغيرات البيئية المتلاحقة والسريعة . ويقوم مدخل الجودة على فلسفة الأداء المستمر والتميز للإنتاج او الخدمة وإرضاء الزبائن من خلال توفير السلع والخدمات بتكلفة أقل وإنتاج خال من العيوب ويتم استخدام عدة مقاييس لقياس الجودة من أهمها مقاييس رضاء الزبائن، ومقاييس جودة عملية الإنتاج او الخدمة . (الغالي وإدريس: ٢٠٠٧ ، ٥٥١-٥٥٢)

ت - **مقاييس الوقت و أداء التسليم:** للمحافظة على مستوى رضاء الزبون يجب تسليمه بضاعته أو سلعته او خدمة في الوقت المحدد وبالسرع المطلوبة، فقد أصبحت سرعة الإنجاز عامل جوهري يحكم بقاء المنظمات في ظل بيئة حديثة ويعني ذلك أنه كلما كانت المنظمة أسرع في تحديد وتلبية احتياجات الزبون كلما استطاعت أن تكون ناجحة وحائزة على أسباب الاستقرار في الأسواق . ويتم استخدام مقاييس أداء التسليم من أجل التوصل إلى نسبة % 100 أي تسليم المنتجات وأداء الخدمات في الميعاد المحدد (غوث: ٢٠٠٥ ، ٧٣)

ج - **مقاييس التكلفة:** إن عملية إدارة التكلفة تحتاج إلى استخدام الأساليب الإستراتيجية لإدارة التكلفة والتي تعمل على توفير فهم أعمق لديناميكية التكلفة في المنظمة، وذلك عن طريق الدراسة التحليلية العميقة لهيكل عناصر التكلفة في المنظمة، من أجل تحسين الموقف الإستراتيجي للمنظمة والوصول إلى الهدف ولهذا فقد



أصبحت أنظمة تقييم الأداء التقليدية والتي كانت مناسبة قبل التغيرات الهائلة في بيئة الأعمال غير مناسبة لتقييم الأداء، وأصبح هناك ضرورة لوجود أنظمة تقييم للأداء الإستراتيجي.

العوامل المؤثرة في قياس الأداء الاستراتيجي : ان أهم العوامل المؤثرة في قياس الأداء الاستراتيجي والتي تتضمن الآتي:(نايف:٢٠٠٥، ٩٦)

١- **الدافعية :** تمكن الدافعية العاملين من فهم التكامل مع رسالة المنظمة من خلال ربط تاريخ المؤسسة وثقافتها مع الإستراتيجية ، ودرجة الحافز لتنفيذ هذه الإستراتيجية .

٢- **البيئة الخارجية :** يكمن تأثير البيئة من خلال الفرص والتهديدات في البيئة الخارجية ويتضمن درجة تفاعل التنظيم مع تلك البيئة ، إذ إن الأداء سيزداد بواسطة فهم البيئة وباستخدام المعرفة للتأثير على تلك البيئة .

٣- **القدرات الإدارية :** تعد القدرات الإدارية إحدى المحفزات إلى تحقيق الأداء الجيد ، حيث إن في قمة قدرات المؤسسة القيادة الإدارية والتي تسعى إلى قياس نجاح إستراتيجية التنظيم وكذلك المهارات التي تستخدم لخلق الأساس الذي يحتاجه التنظيم في بناء العلاقات الداخلية الضرورية (التحالفات الإستراتيجية ، العلاقات الحكومية ، المجهزين الاستراتيجيين) . وان مهمة القيادة الإدارية جسيمة وكبيرة ويتوقف عليها نجاح أداء المنظمة الذي يعتمد على رضا وأداء العاملين .

- دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية

اولا - دور الجوانب الفكرية للحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية : إن الالتزام بتطبيق الجوانب الفكرية للحوكمة المتمثلة بمبادئ وخصائص الحوكمة ينعكس بشكل جيد على أداء المؤسسات بأبعاده التشغيلية والمالية ، وكذلك على المقاييس المختلفة المستخدمة ، أي أن تطبيق الحوكمة يساعد على إيجاد مفهوم ومقاييس شاملة لأداء المؤسسة مما يدعم من قدراتها على الاستمرار والنمو ويحقق مصالح الفئات المختلفة المتعاملة معها ، خاصة وأن مفهوم حوكمة الشركات يحمل في مضمونه بعدين أساسيين هما :- (خليل :٢٠٠٥، ١٢)

١- الالتزام بالمتطلبات القانونية والإدارية وغيرها .

٢- الأداء الجيد بما يحمله من استغلال للفرص المتاحة للارتقاء بالمؤسسة ككل .

كما ان من اهتمامات الحوكمة هو الحد من تعارض المصالح بين كافة الأطراف ذات العلاقة ، حيث يؤثر أصحاب المصالح بدرجات متفاوتة على عمل وأداء المؤسسة، هذه الأخيرة لا تستطيع تعظيم مصالح كل الأطراف في وقت واحد، لأن تعظيم مصلحة مجموعة من المجموعات المؤثرة يؤدي إلى تقليل قدرة منظمة الأعمال على تحقيق مصالح بعض الجماعات المؤثرة الأخرى. (احمد : ٢٠٠٩، ٧). ولضمان حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بعمل المؤسسة يتطلب الأمر غرس روح الانتماء لهؤلاء المتعاملين معها وعلى رأسهم العاملين بها ، وإحساسهم بصدق انتمائهم والعمل على تنامي شعورهم في أن هذه المؤسسة هي مؤسستهم وهي الضمان لمستقبلهم ومستقبل أبنائهم . وبالتالي سيجسدون هذا الشعور من خلال إنتاجيتهم العالية واستغلال



كل ما يمكن أن يساهم في تقدمها ورفعتها أفضل استغلال. وان هذا ينطبق على الأطراف الأخرى المتعاملة مع المؤسسة الذين سيجعلون من تعاونهم وحرصهم على سير التعامل مع المؤسسة عنوان لاستمرار تدفق المنافع المرجوة لهذه المؤسسة. (البشير: ٢٠٠٣، ٤) وبالتالي مشاركة المواطنين في صياغة القرارات الضريبية، حيث يحتاج المواطنون إلى آليات يمكن من خلالها أن يؤثرها في إحداث التغيير ويضعوا الحكام والمسؤولين الحكوميين في موضع المساءلة بصورة منتظمة، ويحتاج صناع القرار إلى معلومات شاملة وحديثة تبين لهم ما يريده الناس ويطلبونه بصفة منتظمة، وإذا لم تكن هناك مداخلات منتظمة من المواطنين قد يقع النظام القضائي وصناع القرارات تحت سيطرة بعض الأفراد أو المجموعات من أصحاب النفوذ الذين ينجحون دائما في إصدار قوانين ولوائح لا تخدم إلا مصالحهم الخاصة (سوليفان، ٢٠٠٤، ٤٠). أن توفير المعلومات الخاصة بالمؤسسة ودقتها وسرعة الإجابة على استفسارات المعنيين والمتعاملين معها يجعل من الثقة بهذه المؤسسة وسيلة لاستمرار التعامل معها من كافة الأطراف وهذه الميزة تتمتع بها أي مؤسسة تعكس صحة عملية الحوكمة بها كما تدل على وجود أنظمة وتعليمات منسجمة مع القوانين المتعلقة بالمؤسسات ذات العلاقة بطبيعة نشاطها. (يعقوب: ٢٠٠٦، ٥٩) حيث إن القيام بنشر القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية وبصورة مبسطة لكل نشاط على حدة تساعد في تقليص الفجوة بين المكلف والسلطة المالية من خلال تثقيف المكلف ضريبيا، وان يتم تحديث هذه المعلومات في حال إجراء تعديلات على هذه القوانين والتعليمات وبطرق نشر متعددة سواء كانت مرئية أو مسموعة أو مقروءة أو أي طرق أخرى كالانترنت وأن يكون هناك قانون لضمان وصول القرارات والتعليمات إلى المكلفين حيث تبرز أهمية مثل هذا القانون في وصول القوانين والتعليمات الضريبية إلى المكلفين والإعلان عنها في إيجاب السلطة المالية بإيجاد السبل الكفيلة بإيصال القرارات والتعليمات إلى المكلف ومحاسبة الإدارة التي تقصر في ذلك، وان يكون هناك تبسيط للإجراءات الضريبية وصياغة قرارات وتعليمات تكون شفافة وسهلة الفهم من قبل المكلفين والابتعاد عن الصياغات القانونية المبهمة. (عبد الحميد: ٢٠٠٧، ٤٦) ومن خلال ما تقدم يتضح بان هناك دور كبير ومؤثر لمبادئ الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي من خلال إيجاد الإطار القانوني الذي يحدد الصلاحيات بين مختلف الجهات المساهمة في العمل الضريبي من خلال فصل الصلاحيات وتحديد مسؤوليات على سبيل المثال تحديد الجهة المسؤولة عن رسم السياسة الضريبية والجهة المسؤولة عن تنفيذ السياسة الضريبية والمتمثلة بالهيئة العامة للضرائب وكذلك توزيع المسؤوليات داخل الإدارة الضريبية يقع على مجلس الإدارة حيث ان من ضمن مسؤولياته هو الموازنة بين مصالح الأطراف ذات العلاقة، وحماية مصالحهم، وتوفير وعرض المعلومات، ورسم التوجه الاستراتيجي.

كما إن توفر خصائص الحوكمة في عمل الإدارة الضريبية تساعد في التزامها بقواعد الضريبة، ويمكن عرض دور خصائص الحوكمة في التزام الإدارة الضريبية بقواعد الضريبة من خلال الجدول (١)



جدول (١) دور خصائص الحوكمة في تحقيق قواعد الضريبة

قواعد الضريبة	دور خصائص الحوكمة في التزام الإدارة الضريبية في قواعد الضريبة	الآلية تنفيذ الحوكمة	خصائص الحوكمة
العدالة الملائمة اليقين الاقتصاد	إن تحديد معايير السلوك الأخلاقي الجيد والالتزام به من قبل موظفي السلطة المالية يعزز ثقة المكلفين بنزاهة وعدالة الإجراءات الضريبية ، وتقديم الخدمات المثلى للمكلفين من خلال الالتزام بانجاز المعاملات الضريبية في الأوقات المحددة وعدم إرهاق المكلفين بكثرة المراجعات والعمل على اختيار الأوقات المناسبة للمكلفين ، ومن ثم يساهم ذلك في الالتزام الطوعي للمكلفين والحد من التهرب الضريبي . كما إن الالتزام بمعايير السلوك الأخلاقي يعمل على زيادة الإيرادات الضريبية من خلال عدم حصول حالات من التواطؤ مع المكلفين في إجراءات الحصر (أي تسجيل المكلفين) والتقدير .	مجلس الإدارة التدقيق الداخلي تشريعات وقوانين	الانضباط
العدالة الملائمة اليقين الاقتصاد	إن الإفصاح عن المعلومات بصورة شفافة ، وإمكانية الحصول عليها من قبل كافة الأطراف ذات العلاقة ، وفي الوقت المناسب ، يساهم في تحقيق العدالة من خلال حصول كافة الأطراف على المعلومات ، وكذلك مراعاة استخدام الوسائل الملائمة لغرض ضمان حصول الجميع على المعلومات بسهولة ويسر ، وإن الإفصاح في الوقت المناسب يساهم في معرفة المكلفين بالإجراءات الضريبية ، كما إن الالتزام بالشفافية في العمل الضريبي سوف يساهم في زيادة الإيرادات الضريبية ومن ثم تحقيق الاقتصاد في النفقات .	مجلس الإدارة التدقيق الداخلي التدقيق الخارجي	الشفافية
العدالة الملائمة الاقتصاد	إن توفر الاستقلالية في العمل الضريبي يساهم في تحقيق العدالة من خلال عدم الخضوع لجهات متنفذة تعمل على تحقيق مصالحها الشخصية . وإن توفر الاستقلالية في الهيكل التنظيمي سوف يحد من الرتابة في العمل ومن ثم تحقيق المرونة ،	مجلس الإدارة التدقيق الداخلي التدقيق الخارجي	الاستقلالية
العدالة الاقتصاد	إن توفر أنظمة للمساءلة والمحاسبة وعلى وفق المسؤوليات والصلاحيات الممنوحة لموظفي السلطة المالية تعمل على تعزيز ثقة الأطراف ذات العلاقة بنزاهة الإدارة التنفيذية ، كما أنها تعمل على تحسين أداء العاملين والحد من الفساد المالي والإداري .	مجلس الإدارة التدقيق الداخلي التدقيق الخارجي	المساءلة
العدالة الملائمة اليقين الاقتصاد	إن تحديد المهام والصلاحيات الممنوحة للعاملين تعمل على تقسيم العمل بين العاملين في المؤسسة مما يحد من الرتابة في العمل ، ومن ثم يؤدي ذلك إلى توفير الخدمات الملائمة للمكلفين من خلال تسهيل الإجراءات الضريبية وعدالتها ، وكذلك فإنها تساهم في تحقيق الدقة والالتزام في العمل ، كما إن ذلك سوف يعمل على تحسين أداء الوحدات الإدارية وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية	مجلس الإدارة التدقيق الداخلي	المسؤولية
العدالة الاقتصاد	إن توفر العدالة في المعاملة مع الأطراف ذات العلاقة في ما يخص إتاحة المعلومات ، وفي تحديد الأجور والحوافز ، ومن ثم فإن ذلك يؤدي إلى تحسن أداء الإدارة الضريبية أي زيادة الإيرادات الضريبية	مجلس الإدارة التعويضات والمكافآت	الإنصاف
العدالة الاقتصاد	إن التزام المؤسسة في حماية المجتمع والمساهمة في تطويره ، وكذلك مساهمتها في حماية البيئة من التلوث ، فإن ذلك يعزز ثقة الأطراف ذات العلاقة بها والمجتمع ، حيث إن إظهار مدى مساهمة النظام الضريبي في تحقيق أهدافه الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل ، ومن ثم يؤدي ذلك إلى تعاون الأطراف ذات العلاقة والمجتمع مع الإدارة الضريبية وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية والمساهمة في الحد من التهرب الضريبي	مجلس الإدارة التدقيق الداخلي التدقيق الخارجي	المسؤولية الاجتماعية

المصدر: من أعداد الباحثين

ثانياً - علاقة آليات الحوكمة بتحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية

((المحور الثالث - الجانب التطبيقي))

- أدوات الدراسة وتحليل النتائج: ينطوي هذا المحور على عرض وتحليل البيانات والمعلومات التي أظهرتها استمارات الاستبانة من خلال تحليل آراء واستجابات عينة المبحوثين من مجتمع البحث المتمثل بالأكاديميين والمهنيين والمدراء موظفي الهيئة العامة للضرائب ، وقد تم توزيع (٩٣) استبانة ، وتم استرجاع (٨٦) استبانة مستوفية لشرط التحليل والدراسة .



تقييم مدى توفر خصائص الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب: يمكن ايضا ح النتائج التي تم التوصل اليها
من خلال الأتي :-

١- الانصاف والشفافية

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	وجود هيكل تنظيمي مكتوب وواضح يبين المستويات التنظيمية للمؤسسة	٤,٢٢	٠,٥٩٠٩
٢	هناك رؤية ورسالة واضحة للهيئة وهي متاحة للجميع .	٢,١٤	٠,٧٩٨٣
٣	هناك إستراتيجية وأهداف واضحة للهيئة وهي متاحة للجميع .	٣,٨٣	٠,٧٣٦٨
٤	أن اللوائح والقواعد التنظيمية التي تحكم وتنظم أوجه النشاط وتحدد الصلاحيات والمسؤوليات واضحة لكافة المستويات التنظيمية .	٤,٠٦	٠,٦٧٣٨
٥	وجود دليل عمل لكل وظيفة يبين الإجراءات وحدود الاختصاصات.	٤,١٤	٠,٧٩٨٣
٦	يوجد نظام تعويضات ومكافآت معتمد من قبل الادارة العليا ومعروف لدى العاملين	١,٨٣	٠,٥٠٧١
٧	تقوم الهيئة بتزويد أصحاب المصالح بالمعلومات ذات الصلة بالقوانين والتعليمات والضوابط الضريبية بصورة دورية ومنظمة وفي الوقت المحدد .	٣,٦٩	٠,٨٢١٨
٨	تعد الهيئة تقارير عن علاقاتها مع بقية أصحاب المصالح مثل (الزبائن مؤسسات الدولة والنقابات والاتحادات) .	٢,٠٦	٠,٦٢٩٩
٩	تذكر الهيئة وبوضوح ضمن التقارير الصادرة عنها أهمية المحافظة على سلامة ورفاهية العاملين فيها ووسائل تحقيق ذلك .	٢,١٧	٠,٦٠٩٤
١٠	هناك إمكانية وصول أصحاب المصالح المختلفين إلى الإدارة بيسر إن تطلب الأمر ذلك.	٤,١٧	٠,٧٣٦٨

٢- المساءلة والمسؤولية

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	يكون للمدير الدور المؤثر في تحديد ما يجب اتخاذه إزاء المواقف الخاصة بعمل الدائرة وخاصة المهمة منها .	٤,١١	٠,٥٧٤٦
٢	يعرف العاملين في الهيئة المسؤوليات المناطة بهم ويتم محاسبتهم عليها.	٣,٧٨	٠,٩٢٩٢
٣	وجود هرم إداري ومسؤوليات وصلاحيات لكل مسؤول بما يسهل للعاملين في الهيئة معرفة حدود أعمالهم.	٣,٧٥	٠,٨٤٠٩
٤	يحق لأصحاب المصلحة في الهيئة مساءلة الإدارة التنفيذية عن الممارسات غير القانونية التي ترتكبها الإدارة التنفيذية في الهيئة .	٣,٦٧	٠,٧١٧١
٥	الهيئة ملتزمة باتخاذ إجراءات عاجلة بما فيها التعويض لمعالجة أي خرق لحقوق أي من الأطراف الأخرى ذوي المصالح	٣,٨٣	٠,٦٩٦٩

٣- العدالة والانصاف

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	تطبق إدارة الهيئة نظم ولوائح عادلة في تعيين الموظفين وترقيتهم وتقييمهم	٢,٩٧	١,١٠٨
٢	هناك قواعد تتصف بالعدالة والحيادية في ترشيح الموظفين للدورات التدريبية .	٢,١٣	٠,٩٦١
٣	هناك نظم تمنع العاملين والمديرين من الاستفادة من مناصبهم .	٣,٨١	٠,٨٨٩



٤	إتاحة المعلومات لجميع أصحاب المصالح بشكل عادل وعلى حد سواء .	٣,٥٦	١,٢٠٦
٥	أن طبيعة القرارات المتخذة تكون بعيدة عن التحيز وبما يكفل منع أية تعارضات محتملة في مصلحة الأطراف الأخرى .	٣,٨١	١,٠٠٩
٦	تعامل الإدارة جميع أصحاب المصالح على حد سواء وبشكل متوازن .	٣,٨١	٠,٨٥٥
٧	هناك أنظمة منصفة لمكافآت الإدارة التنفيذية .	٢,١٩	٠,٨٥٥

٤ - الاستقلالية

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	لدى الإدارة التنفيذية الحرية والاستعداد للاعتراض على أية قرارات تصدر لانتفاء مع القوانين والأنظمة والتعليمات الساندة .	٤,٢٨	٠,٦١٥
٢	يتم إقرار المكافآت والبدلات للموظفين من خلال لجنة ذات صلاحية تتصف بالنزاهة والكفاءة .	٢,١٩	٠,٧٠٩٩
٣	يمكن للمدقق الداخلي أن يقوم باتخاذ قرارات بدون أي ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات ذات تأثير عليهم .	٣,٧٢	٠,٨١٥
٤	تمتلك الهيئة وحدة منفصلة لأغراض التدقيق الداخلي يتمتع أعضائها بالاستقلالية والمؤهلات المطلوبة في هذا المجال .	٣,٨١	٠,٨٢٢

٥ - المسؤولية الاجتماعية

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	تساهم الهيئة بقطر معقول في تجميل البيئة وتحسين البنية التحتية للمجتمع من حولها .	٢,٠٨٣	٠,٦٩١
٢	تحرص الهيئة على تدريب العاملين فيها وتطوير مهاراتهم .	٤,٢٢٢	٠,٥٩٠
٣	تحرص الهيئة على تقديم المعلومات الحديثة الخاصة بالمهنة لموظفي الهيئة ومتعاملين معها والمجتمع عن طريق عقد المؤتمرات العلمية .	٤,١١١	٠,٧٠٨
٤	يوجد دليل مكتوب لأخلاقيات وسلوكيات المهنة بالهيئة .	٢,٠٥٥	٠,٧٩٠
٥	تتخذ إدارة الهيئة إجراءات تضمن تطبيق دليل الأخلاقيات والتزام جميع الموظفين به .	١,٩٧٢	٠,٧٧٤
٦	تحرص الهيئة على منح الإجازات الدراسية للعاملين فيها .	٢,٥٠٠	٠,٨٤٥

يتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي لاجابات افراد العينة ان هناك التزام محدود لدى الهيئة فيما يتعلق ببعض خصائص الحوكمة ، حيث ان اغلب اوجه القصور تلك هي خارجة عن إرادة الهيئة وذلك بسبب عدم توفر الاستقلال المالي والإداري وعدم توفر الصلاحيات والمسؤوليات التي تخولها القيام بتلك الأمور وذلك لارتباطها المباشر بوزارة المالية .

سيتم تحليل البيانات باستخدام التحليل العاملي للوصول الى :-

أولاً: المتطلبات الأساسية لتطبيق الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب

وباستخدام التحليل العاملي سيتم تحديد المتغيرات ثم الوصول الى المتغير الأكثر اهمية من حيث الترتيب وكما موضحة بالجداول (٣) و (٤) و (٥) التي تم تبويبها وتحليلها فان العوامل المستخلصة على الرغم من أنها تشكل نسبة مختلفة من التباين لكنها مهمة في تحديد المتغيرات المؤثرة فبالنظر للعمود الرابع من الجدول (٤)



نجد أن ثمانية عوامل رئيسية تتغير بمجموعها (٨٠,٢٣٣) من التباين الكلي والعوامل التي تشمل هذه المتغيرات هي :-

الجدول (٣) متغيرات المحور الثاني: المتطلبات الأساسية لتطبيق الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب

المتغير	الفقرة	ت
	وضع الصيغ القانونية التي تحدد بوضوح الامور التالية :-	
X1	أ-تحديد الجهات المعنية بتطبيق الحوكمة في الهيئة .	١
X2	ب-توزيع المسؤوليات بين الجهات المعنية بتطبيق الحوكمة في الهيئة .	
X3	ت-اصحاب المصالح في الهيئة وحقوقهم والتزاماتهم اتجاهها .	
X4	التزام الإدارة الضريبية بالحيادية في تعاملها مع الأطراف ذات العلاقة .	٢
X5	ينبغي أن يكون لدى الجهات المسؤولة عن الاشراف والتنفيذ السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية.	٣
	ينبغي على الدولة مراعاة الأمور التالية :-	
X6	أ-عدم المشاركة في الإدارة اليومية للهيئة ، ومنح الإدارة التنفيذية الاستقلالية لتنفيذ أهدافها من خلال تشكيل مجلس إدارة للهيئة	٤
X7	ب-تبسيط وترشيد العمليات والممارسات والشكل القانوني للهيئة .	
X8	ت-السماع لمجلس إدارة الهيئة بالقيام بواجباته واحترام استقلالته .	
X9	ث-الفصل بين رسم السياسة الضريبية وتنفيذ السياسة الضريبية .	
	توفير الآليات التي تكفل مشاركة جميع الأطراف ذات العلاقة داخل الهيئة وخارجها في تحسين أدائها من خلال الآتي :-	
X10	أ-تمثيل بعض الأطراف ذات العلاقة (المكلفين ، العاملين ، النقابات والهيئات والجهات الحكومية) بمجلس الإدارة.	٥
X11	ب-تنظيم اجتماعات دورية بين الإدارة العليا والعاملين .	
X12	ت-عقد المؤتمرات والندوات .	
X13	توفير آليات مناسبة لوضع التعويضات المناسبة لأصحاب المصالح عند انتهاك حقوقهم .	٦
X14	إتاحة المعلومات وطرق الحصول عليها بأسلوب دوري وفي الوقت مناسب إلى أصحاب المصالح .	٧
X15	تأمين حرية الاتصال بمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكافة الاطراف ذات العلاقة بالهيئة من خلال تحديد الجهة المسؤولة عن استقبال الشكاوي وتقديم الاستشارات وتحديد وسائل الاتصال التي تضمن سرية المعلومات والجهة التي قدمتها . ينبغي الإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن المعلومات التالية :-	٨
X16	أ- أهداف الهيئة .	
X17	ب- النتائج المالية والتشغيلية للهيئة.	٩
X18	ت- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين .	
X19	ث- الأمور الجوهرية الخاصة بالمكلفين والعاملين .	
X20	ج- المخاطر الضريبية المتوقعة	
X21	ان يتمتع التدقيق الداخلي في الهيئة بالاستقلالية من خلال ارتباطه بلجنة التدقيق أو ما يعادلها وتقديم تقاريره إلى مجلس الإدارة . ينبغي لمجلس الإدارة الاستعانة بأشخاص مستقلين ممن يتصفون بالمهارة والكفاءة لمساعدته في الحكم بموضوعية على شؤون المؤسسة مستقلا عن الإدارة من خلال :-	١٠
X22	أ- تشكيل لجان للتخطيط الاستراتيجي .	١١
X23	ب- تشكيل لجان مستقلة للتعيينات والمكافآت .	
X24	ت- تشكيل لجان مستقلة للتدقيق .	
X25	أن تتوفر لأعضاء مجلس الإدارة القدرة وإمكانية الوصول إلى المعلومات المناسبة والدقيقة وفي الوقت المناسب . ينبغي لمجلس الإدارة القيام بالأعمال والمهام الرئيسية الآتية :	١٢
X26	أ- وضع رؤية ورسالة وإستراتيجية المؤسسة (أهداف المؤسسة ، خطط العمل ، الموازنات ، مراقبة تنفيذ الأداء).	
X27	ب- تعيين وفصل المدير العام للهيئة	١٣
X28	ت- الاشراف على عمليات الإفصاح وفق المعايير ووسائل الاتصال المتاحة .	
X29	ث- الرقابة على حالات تعارض المصالح بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والدولة والمكلفين والجهات المتعاملة مع الهيئة .	



X30	ج- التأكد من سلامة التقارير والأنظمة المحاسبية والمالية للهيئة .
X31	ح- ضمان حقوق دافعي الضرائب .

الجدول (٤) القيم القاعدية ونسبة تباين العامل من التباين الكلي

العوامل	القيم الذاتية	نسبة التباين	نسبة التباين التجميعة
1	8.443	27.237	27.237
2	5.012	16.168	43.404
3	3.704	11.948	55.352
4	2.611	8.423	63.776
5	1.571	5.069	68.844
6	1.313	4.236	73.081
7	1.183	3.816	76.897
8	1.034	3.336	80.233
9	.899	2.902	83.134
10	.828	2.671	85.806
11	.668	2.155	87.960
12	.554	1.787	89.747
13	.521	1.680	91.427
14	.413	1.332	92.759
15	.380	1.225	93.985
16	.330	1.066	95.050
17	.254	.820	95.870
18	.247	.796	96.666
19	.221	.712	97.378
20	.160	.515	97.893
21	.143	.462	98.355
22	.131	.423	98.777
23	.122	.395	99.172
24	6.364E-02	.205	99.377
25	5.915E-02	.191	99.568
26	4.569E-02	.147	99.716
27	3.484E-02	.112	99.828
28	1.978E-02	6.381E-02	99.892
29	1.695E-02	5.468E-02	99.946
30	9.762E-03	3.149E-02	99.978
31	6.826E-03	2.202E-02	100.000

الجدول (٥) مصفوفة العوامل المدورة

Component								
8	7	6	5	4	3	2	1	
-9.233E-02	-5.997E-02	-3.724E-02	-2.841E-02	.795	8.378E-02	.316	.247	X1
6.916E-02	.105	.284	.105	.818	.195	4.214E-02	.137	X2
-.192	3.049E-02	.262	7.773E-02	.797	.141	7.783E-02	.138	X3
.118	-5.071E-02	.124	.144	.686	-2.996E-02	.436	9.690E-02	X4
-.105	-6.900E-02	.582	9.609E-03	.492	6.389E-02	.435	6.765E-02	X5
-9.634E-02	3.029E-02	.779	-1.661E-02	.205	8.748E-02	-2.485E-02	5.860E-02	X6
.348	-.147	.663	-4.892E-02	.404	-1.695E-02	.163	.175	X7
.315	.121	.352	.135	.124	.744	3.768E-02	-9.959E-02	X8
.442	.368	-.131	.315	4.370E-02	.575	-3.336E-02	-2.589E-03	X9
-7.642E-02	.129	-4.295E-02	.768	.187	.159	-.135	-.161	X10
-.221	.447	8.312E-02	.446	-9.312E-02	.490	1.087E-02	3.188E-02	X11
5.588E-02	.857	-.135	4.374E-02	.111	.196	2.646E-02	.125	X12
-.111	.280	-.221	-9.040E-02	9.682E-02	.823	.156	8.958E-02	X13



-209	8.991E-02	.118	.267	.190	.676	2.840E-02	.113	X14
-189	5.142E-02	.129	7.823E-02	3.186E-02	.880	.157	.114	X15
-5.433E-02	-.374	.130	.326	-1.074E-02	.582	.436	6.422E-02	X16
.144	-.111	-.130	.247	.287	.460	.491	.134	X17
6.131E-02	-6.502E-02	-9.586E-02	.584	2.200E-02	.226	.523	-.107	X18
.175	4.478E-02	-.302	.282	6.627E-02	.517	.532	.108	X19
3.232E-03	-1.553E-02	8.508E-02	.700	3.514E-02	.235	.538	-4.771E-03	X20
.688	7.895E-02	1.477E-02	-.160	-.182	-.327	.206	.246	X21
6.013E-02	8.103E-02	2.939E-02	7.574E-03	.163	6.562E-02	.929	6.831E-02	X22
2.145E-02	3.958E-02	.114	5.361E-02	.161	4.621E-02	.880	-5.012E-03	X23
2.402E-03	5.554E-02	9.975E-02	-5.229E-02	.192	.110	.914	6.308E-02	X24
.104	.599	.328	8.205E-02	-.282	.210	.224	.318	X25
.113	-3.123E-03	5.171E-02	-8.469E-02	4.690E-02	.121	-5.203E-02	.907	X26
8.815E-02	.105	.102	-1.219E-03	.134	-8.070E-02	-6.418E-02	.924	X27
.136	.153	-5.273E-02	-6.663E-02	9.896E-04	.140	-6.486E-02	.872	X28
9.666E-02	8.625E-02	-2.146E-02	4.651E-02	2.666E-02	.167	.133	.905	X29
-.126	-2.908E-02	4.411E-02	-9.851E-02	.245	2.150E-02	7.753E-02	.920	X30
-.191	-1.575E-02	.160	-8.225E-04	.240	-.116	.276	.794	X31

ومن خلال ملاحظة النتائج في الجدول (٥) مصفوفة العوامل المدورة تبين بان جميع المتغيرات قد أخذت بالتحليل العاملي للمتغيرات من X26-X31 من حيث الاكثر اهمية من بين المتغيرات كمتطلبات أساسية لصياغة وتطبيق الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب بالرغم من اختلاف أهميتها حسب العوامل الثمانية ، الأمر الذي يؤكد اتفاق عينة البحث على تطبيق مبادئ الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب وتوفير المتطلبات الأساسية لتطبيق الحوكمة من خلال اعداد التشريعات وتحديد دور الأطراف ذات العلاقة بالإدارة الضريبية ومنح الإدارة الضريبية الاستقلالية من خلال تشكيل مجلس الإدارة وقيامه بمسؤولياته وإشراك أصحاب المصالح او من يمثلهم من مؤسسات او هيئات ونقابات في مجلس الإدارة وتوفير الإفصاح والشفافية عن أنشطة الهيئة المالية والتشغيلية واهدافها وتحديد حقوق والتزامات أصحاب المصالح .

ثانياً : دور الحوكمة في تحسين الاداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية : من معطيات الجداول (٦) و (٧) و (٨) التي تم تبويبها وتحليلها فان العوامل المستخلصة على الرغم من أنها تشكل نسبة مختلفة من التباين لكنها مهمة في تحديد المتغيرات المؤثرة فبالنظر للعمود الرابع من الجدول (٧) نجد أن اربعة عوامل رئيسية تتغير بمجموعها (٧٥,٥٧٩) من التباين الكلي والعوامل التي تشمل هذه المتغيرات هي :

الجدول (٦) متغيرات المحور الثالث دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية

المتغير	الفقرات	ت
	ان تطبيق مبادئ الحوكمة في الهيئة يؤدي الى تحقيق الاتي :-	
X32	أ-فاعلية اتخاذ القرار .	١
X33	ب-يشعر الاطراف ذات العلاقة بالثقة ويعزز ضمان حقوقهم .	
X34	ت-التزام الطوعي للمكلفين .	
X35	ث-الحد من التهرب الضريبي .	
X36	ج-تضييق الفجوة الضريبية .	
X37	إن اختيار أعضاء مجلس الإدارة من الهيئات والنقابات والمؤسسات الحكومية له دور في تعزيز نظام المعلومات الضريبي .	٢
	إن سياسة الحوافز والمكافآت التي يتم توفيرها في ظل تطبيق مبادئ الحوكمة في الهيئة تحقق الاتي :-	٣
X38	ا- زيادة إنتاجية العاملين .	



X39	ب- التزام العاملين بالقوانين والتعليمات والإجراءات الضريبية .	
X40	ت- جذب أصحاب الكفاءات والمهارات للعمل في الهيئة .	
	ان تشكيل مجلس إدارة للهيئة غالبية أعضائه من المستقلين يؤدي إلى تحقيق الآتي:-	
X41	ا- الاستقلالية في اتخاذ القرار	٤
X42	ب- دعم القدرات الإدارية للهيئة .	
X43	ت- الحد من مقاومة التغيير .	
X44	ث- تفعيل دوره في المحاسبة والمساءلة .	
	إن تطبيق مبادئ الحوكمة في الهيئة تعمل على توزيع المسؤوليات بين الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة مما يؤدي إلى تحقيق الآتي	
X45	ا- تقليل الرتبة في العمل .	٥
X46	ب- سهولة قياس وتقويم الأداء	
X47	ان التأكيد الموضوعي الذي يوفره التدقيق الداخلي في التقارير التي يقدمها الى مجلس الادارة تساهم في تحديد المخاطر الضريبية و قياس وتقويم الاداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية .	٦
X48	ان التأكيد الموضوعي والدور الاستشاري الذي يوفره التدقيق الداخلي للإدارة التنفيذية للهيئة يؤدي إلى الالتزام بتحقيق الخطط والاهداف المحددة .	
X49	ان الالتزام بتحقيق خصائص الحوكمة في الهيئة يساهم في تحقيق قواعد الضريبة .	٨

جدول (٧) القيم القاعدية ونسبة تباين العامل من التباين الكلي

العوامل	القيم الذاتية	نسبة التباين	نسبة التباين التجمعي
1	7.971	44.281	44.281
2	2.620	14.554	58.836
3	1.669	9.274	68.110
4	1.344	7.469	75.579
5	.972	5.402	80.981
6	.906	5.034	86.015
7	.604	3.357	89.372
8	.428	2.379	91.751
9	.368	2.047	93.797
10	.244	1.354	95.151
11	.183	1.019	96.170
12	.166	.921	97.091
13	.162	.899	97.991
14	.100	.558	98.549
15	9.392E-02	.522	99.071
16	7.753E-02	.431	99.502
17	5.791E-02	.322	99.823
18	3.179E-02	.177	100.000

لجدول (٨) مصفوفة العوامل المدورة

Component				
4	3	2	1	
7.955E-02	.211	.800	.119	X32
4.482E-02	4.588E-02	.764	.359	X33
-.112	-.745	-3.491E-02	.229	X34



.298	-.153	.135	.567	X35
5.671E-02	-.378	.447	.572	X36
-6.264E-02	2.122E-02	2.422E-02	.935	X37
.137	.174	.395	.801	X38
-.125	.341	.562	.568	X39
.337	.462	-.317	.473	X40
.352	-9.914E-02	.712	7.959E-02	X41
.312	3.263E-02	.515	.713	X42
.343	.245	.224	.795	X43
-.172	-.211	-.607	-.533	X44
.692	.117	.529	.250	X45
-.904	-.201	-9.957E-02	-.111	X46
8.467E-02	.915	.141	.231	X47
2.184E-03	.107	.526	.713	X48
6.147E-02	.857	.164	.160	X49

ومن خلال ملاحظة النتائج أعلاه تبين بان جميع المتغيرات قد أخذت بالتحليل العاملي للمحور الثالث (دور الحوكمة في تحسين الاداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية) ، بالرغم من اختلاف أهميتها حسب العوامل الأربعة التي تم استعراضها ، الأمر الذي يؤكد اتفاق عينة البحث على ان هنالك دور للحوكمة في تحسين الاداء الاستراتيجي للهيئة العامة للضرائب .

((الفصل الثالث : الاستنتاجات والتوصيات))

اولا- الاستنتاجات:

- ١- لا بد من تطبيق مبادئ الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب ، وذلك نظرا لأهمية الادارة الضريبية (الهيئة) ودورها المؤثر في النظام الضريبي ، باعتبارها جزء مهم من مكونات النظام الضريبي ، وأثرها المهم في تحقيق اهداف السياسة الضريبية للدولة المتمثلة بالأهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية ، وبهذا فان تطبيق مبادئ الحوكمة له أهمية خاصة في الهيئة العامة للضرائب كما هو الحال شركات القطاع العام والقطاع الخاص .
- ٢- إن خصائص نظام الحوكمة المتمثلة (بالإفصاح والشفافية - المسؤولية والمساءلة - العدالة والإنصاف - الاستقلالية - المسؤولية الاجتماعية) متوفرة في الهيئة العامة للضرائب بشكل محدود مما يؤثر على أداءها الاستراتيجي وعلى ثقة المكلفين بالنظام الضريبي . ومن الأسباب التي تؤثر على توفر تلك الخصائص في الهيئة هو عدم امتلاكها الصلاحيات التي تمكنها من الالتزام بها ، بالإضافة إلى عدم تمتعها بالاستقلالية حيث إن اغلب أوجه القصور التي تعاني منها الهيئة هي نتيجة للقرارات أو تعليمات صادرة من الوزارة .
- ٣- إن مقاييس الأداء المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب لا يمكن الاعتماد عليها لقياس الأداء الاستراتيجي للهيئة العامة للضرائب وذلك لعدم انسجامها مع أنشطة الإدارة الضريبية وأهدافها بعيدة المدى مما يفقد المقاييس المعتمدة صفة الترابط ما بين أنشطة الإدارة الضريبية وأهدافها .



٤-أوضحت نتائج تحليل الاستبانة فقرة أولاً المتمثل بنسبة تباين (٨٠,٢٣٣) مما يشير إلى القبول والرغبة في تطبيق الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب وإن أهم عامل من المحور الثاني حاز على نسبة 27.237 % حيث تضمن هذا العامل تحديد مهام مجلس الإدارة والذي ينبغي عليه القيام بالأعمال والمهام الرئيسية الآتية :

- تعيين وفصل المدير العام للهيئة
- التأكد من سلامة التقارير والأنظمة المحاسبية والمالية للهيئة
- وضع رؤية ورسالة و إستراتيجية المؤسسة (أهداف المؤسسة ، خطط العمل ، الموازنات ، مراقبة تنفيذ الأداء) .

• الرقابة على حالات تعارض المصالح بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والدولة والمكلفين والجهات المتعاملة مع الهيئة

- الإشراف على عمليات الإفصاح وفق المعايير ووسائل الاتصال المتاحة .
- ضمان حقوق دافعي الضرائب .

٥-أظهرت نتائج التحليل الفقرة ثانياً (دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي بالإدارة الضريبية) الذي نال على نسبة تباين كلي ٧٥,٥٧٩ % ، إن هناك دور للحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي بالإدارة الضريبية حيث حصل العامل الأول فيه على نسبة تباين 44.281% لما له أهمية في تحسين الأداء الاستراتيجي بالهيئة العامة للضرائب وتضمن هذا العامل الأمور الآتية :-

• إن اختيار أعضاء مجلس الإدارة من الهيئات وال نقابات والمؤسسات الحكومية له دور في تعزيز نظام المعلومات الضريبي

• إن سياسة الحوافز والمكافآت التي يتم توفرها في ظل تطبيق مبادئ الحوكمة في الهيئة تؤدي إلى زيادة إنتاجية العاملين و جذب أصحاب الكفاءات والمهارات للعمل في الهيئة

• إن تشكيل مجلس إدارة للهيئة غالبية أعضائه من المستقلين يؤدي إلى الحد من مقاومة التغيير دعم القدرات الإدارية للهيئة

• إن التأكيد الموضوعي والدور الاستشاري الذي يوفره التدقيق الداخلي للإدارة التنفيذية للهيئة يؤدي إلى الالتزام بتحقيق الخطط والأهداف المحددة

• إن تطبيق مبادئ الحوكمة في الهيئة يؤدي إلى تضيق الفجوة الضريبية ، التزام العاملين بالقوانين والتعليمات والإجراءات الضريبية ، الحد من التهرب الضريبي . تحقيق التزام الطوعي للمكلفين .

• إن تطبيق مبادئ الحوكمة في الهيئة تعمل على توزيع المسؤوليات بين الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة مما يؤدي إلى سهولة قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي .

ثانياً - التوصيات:



- ١- تبني مفهوم الحوكمة في الهيئة العامة للضرائب لما له من أثر في تحسين أداء الهيئة وحماية حقوق الأطراف ذات العلاقة بالهيئة وتحقيق العدالة وضمان الإفصاح والشفافية والمساءلة مما يؤدي إلى تعزيز ثقة المكلفين بعدالة النظام الضريبي .
- ٢- توفير الاستقلالية للإدارة الضريبية في تنفيذ السياسة الضريبية على وفق الاستراتيجيات والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من خلال تشكيل مجلس إدارة للهيئة يكون مسؤولاً مسؤولية كاملة عن أداء الهيئة و إشراك الأطراف ذات العلاقة بالإدارة الضريبية في اتخاذ القرارات من خلال اختيار ممثلين عنهم في مجلس الإدارة .
- ٣- ينبغي على الهيئة العامة للضرائب مراعاة العدالة في تطبيق الأنظمة والتعليمات والإجراءات بحق العاملين من جهة ، والمكلفين والمتعاملين مع الهيئة من جهة أخرى ، سيعزز روح التعاون والقدرة على بناء التوجه الاستراتيجي وإستراتيجية الهيئة وتحقيقها .
- ٤- تخصيص نسبة من الحصيلة الضريبية لغرض تمكينها من انتهاز سياسة مناسبة لتحفيز العاملين فيها وتحسين إنتاجيتهم والحد من الفساد المالي والإداري من خلال الحوافز والمكافآت ، وكذلك من خلال مكافأة المؤسسات والهيئات والنقابات التي تقوم بأعمال مساندة للإدارة الضريبية مثل حصر المكلفين والتحاسب الضريبي .
- ٥- تبني الإدارة الضريبية لخاصية الإفصاح والشفافية من خلال نشر التقارير الدورية والسنوية عن إجمالي الإيرادات الضريبية وأوجه إنفاقها وتمكين المجتمع من الاطلاع عليها، حيث أن هذا الإجراء له اثر كبير في تحفيز المكلف على دفع الضريبة خاصة إذا ما وجد أن هناك مشاريع اجتماعية واقتصادية تمول من قبل الضرائب لذلك يجب على الإدارة الضريبة إيجاد السبل الكفيلة بنشر التقارير السنوية لنشاطها.
- ٦- ينبغي إعادة النظر بمقاييس الأداء المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب من خلال الاعتماد على المقاييس التي تتناسب مع أنشطة الإدارة الضريبية وإستراتيجيتها وأهدافها مثل اعتماد مقاييس لقياس حصر المكلفين من ناحية الوقت اللازم لتسجيل المكلفين وعدد المكلفين المهريين وعدد المكلفين المسجلين الكترونياً ، وكذلك اعتماد مقاييس لقياس رضا الزبائن (المكلفين) .

((المصادر))

اولا- المصادر العربية

أ- الكتب

- ١- حماد، طارق عبد العال، "حوكمة الشركات- المفاهيم - المبادئ - التجارب - التطبيقات"، الدار الجامعية، مصر، 2007-2008.
- ٢- شحاتة ، السيد شحاتة ، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة "، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٧ .
- ب-الدراسات والبحوث والدوريات
- ١- الامام ، صلاح الدين ، " ادارة الحكم الرشيد في المصارف - دراسة تحليلية " ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الثاني لجامعة الاسراء ، عمان ، ٢٠٠٥ .



- ٢- احمد ، قاسمي السعيد ، "اصحاب المصالح ورسالة منظمة الاعمال" بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية - جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، عمان ، ٢٠٠٩ .
 - ٣- ابو العطا ، نزمين ، " حوكمة الشركات - سبيل التقدم مع ألقاء الضوء على التجربة المصرية " ، مجلة الاصلاح الاقتصادي ، العدد الثامن ، يناير ٢٠٠٣ .
 - ٤- البشير، محمد، "التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات" ، جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين ، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، عمان-الاردن ، ايلول، ٢٠٠٣.
 - ٥- خوري ، نعيم سابا، اين يقف الاردن من التحكم المؤسسي ، جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين ، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة ، عمان-الاردن ، ايلول، ٢٠٠٣.
 - ٦- السالم ، اساسيات الادارة الاستراتيجية " ، دار وائل للنشر ، عمان ، ٢٠٠٥ .
 - ٧- الحسيني، فلاح حسن عداي، "استخدام المؤشرات المالية في قياس الاداء الاستراتيجي - دراسة تطبيقية في عينة من شركات القطاع المختلط للسنوات ٩٢-٩٥"، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد ٣، شباط ١٩٩٨ .
 - ٨- خليل، محمد احمد ابراهيم، " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية"، بحث منشور في مجلة جامعة بنها، العدد ١، ٢٠٠٥ ، جامعة الملك خالد، كلية اللغة العربية والعلوم الاجتماعية والإدارية قسم المحاسبة.
 - ٩- الخشاوي والدوسري ، محسن ناصر و علي محمود ، دور الرقابة الداخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة ، ديوان المحاسبة الكويتي : ٢٠٠٥ .
 - ١٠- كوشتا ، كاترين و سولفيان ، جون ، " غرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية و الصاعدة و الانتقالية " ، من كتاب حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين ، مركز المشروعات الدولية الخاصة ، الطبعة الثالثة ، واشنطن ، ٢٠٠٣ .
 - ١١-الخطيب خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق المجلد ١٦ العدد الثاني جامعة دمشق كلية الاقتصاد ٢٠٠٢ .
 - ١٢-يس، حازم احمد ، كيفية كتابة وكيفية قراءة التقارير المالية " الهيئة العامة لسوق المال في القاهرة ٢٠٠٩ .
- ج- الاطاريح والرسائل الجامعية
- ١-خضر ، بارزان علي ، " تقويم اداء الادارة الضريبية وعلاقته بالحصيلة الضريبية - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب" ، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادلة لشهادة الماجستير في الضرائب ، ٢٠٠٨ .
 - ٢- الجعافرة ، محمد مفلح محمد ، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الاردنية" ، ماجستير محاسبة ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، كلية العلوم الادارية والمالية ٢٠٠٨ .
 - ٣-سعيد ، سناء الرحيم ، تصميم نظام تقويم الاداء الاستراتيجي للجامعات باعتماد تقنية بطاقة الدرجات المتوازنة ، رسالة دكتوراه في ادارة الاعمال ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٥ .
 - ٤-صالح ، احمد علي ، " بناء محافظ رأس المال الفكري من الانماط المعرفية و مدى ملائمتها لحاكمية الشركات " ، أطروحة دكتوراه في فلسفة إدارة الأعمال ، مقدمة الى مجلس كلية الإدارة و ، جامعة بغداد ، غير منشورة ، ٢٠٠٦ .
 - ٥- عبد الحميد ، ياسر عمار ، " شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب أنموذج نظام مقترح" ، ، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادلة لشهادة الماجستير في الضرائب ، ٢٠٠٧ .
 - ٦- التميمي ، عباس حميد يحيى ، " أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية و الحوكمة في الشركات المملوكة للدولة " ، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة ، مقدمة الى مجلس كلية الإدارة و ، جامعة بغداد ، غير منشورة ، ٢٠٠٨ .
 - ٧- التميمي ، ناظم شعلان ، " دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات (دراسة تحليلية للقوائم المالية لعينة من الشركات العامة العراقية) " ، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد ، كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، ٢٠٠٩ .



٨- الفضل ، مؤيد محمد علي ، " انموذج مطور لبطاقة العلامات المتوازنة على وفق متطلبات تقويم الاداء الاستراتيجي للنشاط المصرفي " اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد / جامعة البصرة ، ٢٠٠٤ .

٩- يعقوب ، فيحاء عبد الله ، " التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي - دراسة تطبيقية على المصارف العراقية الخاصة " ، أطروحة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بالجامعة المستنصرية ، كجزء من متطلبات شهادة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة ، ٢٠٠٦ .
ثانيا: المصادر الأجنبية

١- الكتب

1- Armstrong , Michael , " PERFORMANCE MANAGEMENT – KEY STRATEGIES AND PRACTICAL GUIDELINES " , 3RD , London and Philadelphia , 2006.

2- Akoum , Ibrahim , " Governance and Globalization " , An Economic and Financial Approach , union of Irab Banks , 2004.

3- David Hunger and Thomas L. Wheelen , " Strategic Management " , 1998 .

4- Hitt , Micheal A ., Ireland , R. Duane and Hoskisson , Robert E . , " Strategic management , competitiveness and Globalization " , 5th . ed. , New york , John Wiley and Sons , Inc, 2003

٢-الدوريات

1- Al Shaikh Ali, Mohammed N., (2007). " Performance Evaluation of Palestinian Telecommunication Corporations by using Balanced Scorecard approach " , Master research non puplish, College of Commerce, Islamic University- Gaza, Palestine.

2- OECD , "Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series" ,2006 . <http://www.oecd.org>

3- Winkler, Adalbert, "financial development economic Growth and Corporate

4- **Hermanson** , Dana R.(Kennesaw State University) & Rittenberg ,Larry E,University of Wisconsin-Madison, "Internal Audit and Organizational Governance "The Institute of Internal Auditors Research Foundation Copyright © 2003 by The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201.

5- **NACD**, National Association of Corporate Directors, The Role of the Board in the Public Company, Washington, DC: NACD, 1996. www.nacdonline.org

6- **NACD**, National Association of Corporate Directors (NACD), Report of the NACD Blue Ribbon Commission on the Role of the Board in Corporate Strategy, Washington, DC: NACD, 2000b. www.nacdonline.org

7- **Walker**, P.L., W.G. Shenkir, and T.L. Barton, Enterprise Risk Management: Pulling it All Together, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, University of Pretoria etd-De Le Rosa, S, 2003, 2002 . www.theiia.org

8- **IIA**, The Institute of Internal Auditors, A Vision for the Future: Professional Practices Framework for Internal Auditing, (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 1999a. www.theiia.org/ecm/guidance.cfm?docid=123



- 9- **Walker**, P.L., W.G. Shenkir, and T.L. Barton, Enterprise Risk Management: Pulling it All Together, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, University of Pretoria etd-De Le Rosa, S, 2003, 2002 . www.theiia.org
- 10- **Catherine**, L. Kuchta-Helbling & Sullivan, John D., Afforesting the Corporate Governance In The development and rising and Transitional Economies, CIPE, 2003. www.cipe.orgtopic/corruption & www.cipe.orgtopic/governance
- 11- **CGC**, Corporate Governance Center, Century Governance and Financial Reporting Principles, 21st, Kennesaw, GA: Kennesaw State University, 2002. www.theiia.org.
- 12- **Gupta**, P.P., Internal Audit Reengineering: Survey, Model, and Best Practices (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2001).
- 13- **Wheelen**, T. L. and J. D. Hunger, 2002, Strategic Management and Business Policy, 8th ed. (NJ: Prentice-Hall).