

# المعايير الدولية للحوكمة الضريبية دراسة قانونية في ضوء مبادئ الإدارة الرشيدة الدولية لتقدير وفرض الضرائب

\*كلية القانون / جامعة بغداد  
\*\* باحثة ماجستير/قسم  
القانون العام / كلية القانون  
/ جامعة بغداد

أ.د. بان صلاح عبد القادر\*  
رسل أحمد كاظم شويل\*\*

## ملخص :

الحوكمة مبادئ منضبطة ومتسقة تقوم على توجيه عمل الإدارة المؤسسية، لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة والعدالة، وفكرة البحث تقوم على تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة على المؤسسات الضريبية في الوقت الذي نرى فيه ميسر الحاجة الى تبني تلك القواعد في إطار الضرائب، لتحقيق عدّة نتائج منها، مكافحة الفساد المالي والإداري، وتحقيق أكبر قدر ممكن من الامتثال الضريبي وتطوير الكوادر الإدارية الضريبية، وفقاً لأسس حديثة .

كلمات مفتاحية: الحوكمة، ترشيد الإدارة الضريبية، سيادة القانون الضريبي، النزاهة الضريبية.

# International Standards of Tax Governance - A Legal Study in the Light of the Principles of International Good Governance for Estimating and Imposing Taxes

Prof. Dr. Ban Salah Abd- al kader/ College of Law/ University of Baghdad

Rusol Ahmed Kazem Shweil/ Master's Candidate/ General Law Department/ College of Law/ University of Baghdad

## ABSTRACT:

Governance is consistent and disciplined principles based on guiding the work of institutional management to achieve the greatest possible efficiency and justice. The idea of this research is based on applying the principles of good governance to tax institutions at a time when there is an urgent need to adopt those rules within the framework of taxes to achieve several results, including combating financial and administrative corruption, to achieve as much tax compliance as possible and developing tax administrative cadres according to modern basis.

**KEYWORDS:** Governance, rationalization of tax administration, rule of tax law, tax integrity

## المقدمة Introduction

يمكننا ابتداءً أن نعرف الحوكمة الضريبية بأنها: مجموعة من الوسائل القانونية التي توجه الإدارة الضريبية للتعامل بحسن نية مع المكلفين، فتقوم العملية على الشفافية والنزاهة والمساءلة مع ضمان تحقيق العدالة الضريبية .

إنَّ جوهر دراسة موضوع الحوكمة الضريبية يتمثل في بيان أهم الاستراتيجيات التي تقوم عليها، بوصفها من الأنظمة الحديثة على المؤسسات الحكومية، ولا سيما الضريبية منها .

فمن أهم مبررات دراسة موضوع الحوكمة الضريبية، هي دورها في مكافحة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الضريبية من جهة، والقيام بدور مهم لإصلاح الإدارة الضريبية في ضوء آليات الحوكمة في تفعيل الشفافية والمساءلة، من جهة أخرى من المهم ان نشير ابتداءً الى أنَّ الوصول الى اصلاح الإدارة الضريبية، لا يتم إلا في ضوء دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي والإداري.

وتوجد مجموعة من الاستراتيجيات الدولية للحوكمة الضريبية التي تحاول المنظمات الدولية والإقليمية إن توجهاها الى الدول بشكل مباشر أو غير مباشر، لكي تهتدي بها أثناء تشريع القوانين، وتسيير مؤسسات الدولة على نهج رشيد، بعيداً عن بعض الأساليب التقليدية في إدارة تلك المؤسسات، بالاستعانة بمنظومات متكاملة ومتكافئة على المستوى البشري، أو التقني، أو التنظيمي ويكمل بعضها الآخر، التي تؤدي بالنتيجة الى آثار متعددة منها، ضبط إدارة المؤسسات الحكومية، وزيادة فاعليتها وتعزيز إيراداتها.

ويمكننا القول أنّ للرقابة أثر في تفعيل تلك الاستراتيجيات، ولاسيما دورها في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري الضريبي، سواء الرقابة الذاتية أم المستقلة عن الإدارة، فكلاهما له دور ناجع في تفعيل ونجاح مشروع الحوكمة الضريبية، مما يسهم في تحقيق الآثار الايجابية المترتبة عليها، وهو ما سنحاول بيانه في هذه الدراسة .

### أهمية الدراسة

إنّ لدراسة موضوع الحوكمة الضريبية بشكل عام، والمعايير الدولية لها بشكل خاص، له أهمية كبيرة على اصلاح إدارة الضرائب، فضلاً عن زيادة نسب إيراداتها وتقليل تكاليف جبايتها والحد من الفساد المالي والإداري. إذ اهتمت مختلف المنظمات الدولية المالية والاقتصادية بموضوع الحوكمة، لما له من أثر مهم في ترشيد إدارة المؤسسات المالية والاقتصادية داخل الدولة أو خارجها، من ناحية ضبط عملها وإصلاح أخطائها والرقابة على سير مرافقها ومنع مظاهر الفساد المالي والإداري، وتحقق تلك الأهداف في ضوء آليات الحوكمة (مدار هذا البحث).

### مشكلة الدراسة

تظهر مشكلة دراسة ((المعايير الدولية للحوكمة الضريبية- دراسة قانونية في ضوء مبادئ الإدارة الرشيدة الدولية لتقدير وفرض الضرائب)) في ضوء تسليط الضوء على أهم المعايير الدولية للحوكمة الضريبية، بغية محاولة تبنيها لدى المشرع العراقي ضمن المؤسسات الضريبية، وحث الباحثين لسبر أغوار هذا الموضوع والتوسع في طرحه على المستوى الأكاديمي والإداري، وستطرح هذه المشكلة عدة تساؤلات، منها:

1. ما هي أهم المعايير الدولية للحوكمة الضريبية ؟
  2. ما المقصود بالشفافية الضريبية وسيادة القانون الضريبي، وما دورهما في ترشيد الإدارة الضريبية ؟
- وسنحاول الإجابة على تلك التساؤلات وغيرها في ضوء هذه الدراسة .

### منهج الدراسة

نجد أهمية الاستناد على قواعد المنهج العلمي الوصفي في دراسة هذا الموضوع في ضوء ما تصدره بعض المنظمات العالمية كمنظمة صندوق النقد الدولي، واتفاقية مكافحة الفساد لسنة 2004، وأية توجيهات ملزمة أو ارشادية للدول حول أهمية الحوكمة في تعزيز موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، مع الاستعانة بأراء الفقه والشروحات القانونية .

### هيكلية الدراسة

تقتضي إحاطة دراسة موضوع المعايير الدولية للحوكمة الضريبية- دراسة قانونية في ضوء مبادئ الإدارة الرشيدة الدولية لتقدير وفرض الضرائب تقسيمها على أربعة مطالب، نخصص المطلب الأول لدراسة مبدأ سيادة القانون الضريبي ، ونبين في المطلب الثاني مبدأ المشاركة، ونخصص المطلب الثالث لدراسة مبدأ المساءلة، ونبين في المطلب الرابع مبدأ الشفافية، للوصول الى خاتمة هذه الدراسة بأهم الاستنتاجات والتوصيات التي انتهت اليها .

### المطلب الأول : سيادة القانون الضريبي

قبل بيان مضمون مبدأ سيادة القانون الضريبي من المهم الإشارة إلى حرص العديد من المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية على وضع معايير محددة للحوكمة بشكل عام، وتطبيقه على جميع مؤسسات القطاعين العام والخاص بما يتلاءم مع طبيعة كل منها على حدة، ومن بين تلك المنظمات<sup>(1)</sup>: منظمة البنك الدولي ، وصندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية،

(1) للمزيد عن دور المنظمات الدولية في حوكمة المؤسسات العامة ومكافحة الفساد المالي والإداري ، ينظر : د.محمد يونس صائغ، د.مصطفى سالم النجيفي، حمدون مشهل قاسم، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ودورها في الحد من الفساد الإداري، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية / جامعة كركوك ،، المجلد 5، العدد 17، 2016، ص 407 .

وغيرها<sup>(2)</sup>، إذ شَرَعَت المنظمات الاقتصادية الدولية الى تقنين مجموعة من المبادئ التي عرفت بمبادئ الحوكمة لتنظيم المشكلات القانونية التي تتعرض لها المؤسسات العامة والخاصة ومن المهم الإشارة ابتداءً إنَّ مبادئ الحوكمة ليست على سبيل الحصر بل على سبيل المثال، وهي في تطور مستمر من قبل تلك المنظمات مدعومة بدراسات قانونية ومالية كبيرة ولاسيما الاتحاد الدولي للمحاسبين<sup>(3)</sup>، وجمعية المحاسبين الدوليين<sup>(4)</sup> وصندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وغيرها<sup>(5)</sup>.

ويرى الباحثون أنَّ أهم تلك المبادئ في إطار الحوكمة الضريبية هي كل من: ((سيادة القانون، والمشاركة، والمساءلة، والشفافية))<sup>(6)</sup> وهي مبادئ توجيهية إصلاحية مستنبطة من مبادئ الحوكمة المؤسسية العامة في حال تطبيقها بكفاءة وفعالية فإنَّها ستحقق التنمية الشاملة

(2) إذ أصدرت عدة منظمات مبادئ مشابهة للحوكمة كمكتب الأمم المتحدة المعني بالمخدرات والجريمة حيث اصدر الأخير مبادئ للحوكمة الرشيدة من شأنها ان تحد من مخاطر الفساد المالي والإداري في المؤسسات وهي: المشاركة ؛ سيادة القانون؛ الشفافية ؛ الاستجابة ؛ توافقية التوجه ؛ العدالة والشمولية ؛ الفاعلية والكفاءة ؛ المساءلة. ينظر :

<https://www.unodc.org/e4j/ar/anti-corruption/module-2/key-issues/what-is-good-governance.html>

(3) الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) : هو منظمة دولية غير حكومية تأسس في 7 أكتوبر 1977 في ميونيخ ، ألمانيا ، في المؤتمر العالمي الحادي عشر للمحاسبين، ويسعى لتطوير معايير دولية عالية الجودة في التدقيق والتأكد ومحاسبة القطاع العام والأخلاقيات والتعليم للمحاسبين المهنيين، ويسعى الى بث مبادئ توجيهية دولية التي يجب تضمينها في تشريعات أي هيئة عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين. للمزيد عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ينظر الموقع الالكتروني الرسمي له :

تاريخ الزيارة 2022/3/18 <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>

(4) جمعية المحاسبين الدوليين (AIA): وهي هيئة مهنية تختص بشؤون المحاسبة، وقد أنشأت في المملكة المتحدة في سنة 1928، وهي معتمدة من قبل حكومة المملكة المتحدة كهيئة لتأهيل المدققين القانونيين وأعضاؤها مؤهلون كمدققين حسابات قانونيين وهم مسجلون لدى هيئة الرقابة المعترف بها هناك (RSB) ليكونوا محاسبين مؤهلون قانوناً في الاتحاد الأوروبي. ويدرب أعضائها أيضاً على التشريعات الصادرة لمكافحة غسيل الأموال ، وللجمعية مقر رئيس وأفرع متعددة إذ تقع المكاتب الرئيسية للجمعية في بريطانيا، وأفرعها في هونغ كونغ واليونان وقبرص وغانا وسنغافورة وماليزيا. للمزيد عنها ينظر الموقع الالكتروني الرسمي للجمعية أعلاه:

تاريخ الزيارة 2022/3/18 <https://www.aiaworldwide.com/about-us/governance>

(5) see: WOODS, Ngaire. The challenge of good governance for the IMF and the World Bank themselves. World development, 2000, 28.5: p.827828- .

(6) VEGH, Gyongyi. Tax administration good governance. EC Tax Review, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2018, 27.1.p.52 ;

WOLDU, Mebrahtu; WOLDEGIORGIS, Ghetnet Metiku. Assessment of principles and practices of good governance in tax administration. Retrieved on 18th December, 2019. p.33 .

[https://www.academia.edu/download/49852797/21-06-2016\\_ECSU-ILG\\_Taxation\\_and\\_GG\\_Report.pdf](https://www.academia.edu/download/49852797/21-06-2016_ECSU-ILG_Taxation_and_GG_Report.pdf)

المستدامة في المؤسسات الضريبية (7).  
وعوداً على بدء، فإن مبدأ سيادة القانون الضريبي (8)  
يستلزم وجود وسائل قانونية فعالة ومتاحة للجميع، لتحقيق  
الانصاف القانوني، ونظام قانوني مستقل، يضمن المساواة  
أمام القانون وسلطة تنفيذية تخضع بالكامل للقانون والالتزام  
التام بالنزاهة والقيم الأخلاقية (9) وتعني أيضاً ممارسة  
سلطة الدولة باستخدام المعايير القانونية المدونة والمنشورة  
الى المكلفين لكي يتم الانتهاء بها من قبل مؤسسات الدولة  
والمجتمع على حد سواء (10).

ويذهب الفقه مع مظاهر سيادة القانون ووضع معايير  
مؤسسية واضحة، وتطبيقها على الجميع، مع اقترانها  
بجزاء (11).

ويعتقد بعض دافعي الضرائب أن الإطار القانوني  
للضرائب، لا يتم تطبيقه بشكل حيادي، بسبب الفساد  
المالي والإداري، ويتمتع المقربون من الأحزاب الحاكمة  
والمسيطرة على بعض الدول من الحيادية في تدير ضرائب  
حواشيها، بل وأصبح التهرب الضريبي مكسباً لبعض  
الأحزاب السياسية، ومن لديهم نفوذ سياسي في بعض  
الدول، مما يظهر مدى أهمية سيادة القانون وتنفذه على جميع  
المخاطبين به من دون استثناء (12).

وإذا كان لسيادة القانون أهمية كبيرة على جميع المفاصل  
في الدولة، فمن المهم أن نتساءل هنا عن اثر سيادة القانون  
على تعزيز النظام الضريبي.

خلصت بعض الدراسات الضريبية المتخصصة أن لسيادة  
القانون له تأثير إيجابي على الضريبة الأخلاقية أو الامتثال  
الطوعي فكلما ارتفع مؤشر سيادة القانون في الدولة، ارتفعت  
عائدات الضرائب، إذ هنالك علاقة طردية بين سيادة القانون  
ومكافحة الفساد المالي والإداري الضريبي ومنع التهرب

(7) RIZAL, Yond. Lessons from Indonesian tax administration reform phase 1 (20012008-): Does good governance matter. S. Kimura, AB Javier, and & A. Tangsupvattana (Eds.), Limits of good governance in developing countries, Japanese national research university, 2011, p. 436.

(8) صبري أحمد شبلي : مبادئ الحوكمة و تطبيقاتها في دول مختارة: الدنمارك و لبنان ، دار العربية للمطبوعات ، بيروت ، 2014 ، ص 124. عبدالعظيم بن محسن الحمدي : حوكمة الشركات، ط1، صنعاء ، 2020 ، ص 31 ، د. ماهر جابر محمد، حوكمة الجامعات العالمية والعربية، وكالة الصحافة العربية، مصر ، 2022، ص32.

(9) Woldu, Mebrahtu : op. cit. p.33 .

(10) JOHNSTON, Michael. Good governance: Rule of law, transparency, and accountability. New York: United Nations Public Administration Network, 2006, p. 2 .

وينظر في دور سيادة القانون في الحوكمة: تقرير صندوق النقد الدولي رقم (267) / 21 ، في 29/تشرين الثاني / 2021 ، ص28، 20، متاح على الرابط الاتي :  
[https:// books.google.iq/books](https://books.google.iq/books)

(11) JOHNSTON, Michael: op. cit. p. 2 .

(12) RIZAL, Yond. : op. cit, p. 441 .

(13) DJAYASINGA, Marselina; PRASETYO, Tri Joko. The effect of government effectiveness, rule of law and control of corruption toward tax obedience. Religación: Revista De Ciencias Sociales Y Humanidades, 2019, 4.16: p . 138 - 139.

الضريبي بمختلف الوسائل القانونية، وابعاد تقدير الضرائب عن المحسوبة والمزاجية الإدارية بفضل الوسائل القانونية الرقابية، فالقانون يسود فوق كل المشكلات الضريبية ويعمل على تنظيمها<sup>(13)</sup>.

ويمكن القول أنّ عدم فاعلية مبادئ الحوكمة الأخرى من دون سيادة القانون الذي يدعمها ويحقق مقتضاها، ولا سيما أن سيادة القانون تؤثر إيجاباً على مكافحة الفساد والسيطرة على طاعة أو امتثال المكلفين الضريبي<sup>(14)</sup>.

ونرى أنّ سيادة القانون كأحد مبادئ الحوكمة الضريبية وفقاً لما تقدم تشمل بالضرورة :

**أنّ عدم فاعلية مبادئ الحوكمة الأخرى من دون سيادة القانون الذي يدعمها ويحقق مقتضاها**

(14) ينظر : أ.م.د. عمر عبدالحميد عمر سلام حسين محمد : الآليات الدولية الكفيلة بمكافحة الفساد، مجلة جامعة تكريت للحقوق، 2016، المجلد 8، العدد 29 /2، ص190 192- .

1. وجود قواعد قانونية ضريبية منصفة للمكلفين كافة .  
2. الالتزام بأسس النزاهة الوظيفية والقيم الأخلاقية، وعدم التهاون في تطبيق تلك القواعد القانونية.  
3. أن تتضمن القواعد القانونية تحديداً دقيقاً لحدود الصلاحيات الإدارية لمسؤولي الضرائب.

ومن المهم القول أنّ الهيئة العامة للضرائب تتمتع بمجموعة كبيرة ومتنوعة من الصلاحيات لإدارة الضرائب التي يفرضها قانون الضرائب<sup>(15)</sup>، وتتضمن تلك الصلاحيات تحقيق بعض الوظائف المحددة من قبل القانون، والتي تتعلق بالوظائف الرئيسية للإدارة الضريبية ، وتشمل بالضرورة، تسجيل مكلفو الضرائب، وتحصيل الإيداع الضريبي ، وتقييم نسب الضرائب، وتسوية المنازعات الضريبية مبدئياً ، وتحصيل الضرائب وإنفاذها<sup>(16)</sup>.

(15) د. رمضان صديق: انهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية او الاتفاقيات الدولية - دراسة نظرية تطبيقية مقارنة- ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006، ص17-18 .

ويدعم الرأي المتقدم بعض الباحثين، ويزيدون عليه ارتباط سيادة القانون بقدرة الحكومة على إعلاء القانون، وتنفيذه على أسس سليمة<sup>(17)</sup> ، وسنحاول أنّ نفصل ذلك في مبدأ المساءلة حين البحث في نزاهة موظفي الضريبة ودور الرقابة في ذلك .

(16) VÉGH, Gyöngyi : op. cit. p. 5051- .

(17) WOLDU, Mebrahtu; WOLDEGIORGIS, Ghetnet Metiku. Op. cit. p14.

وعملياً، يذهب الباحثون الى ان تحديد صلاحيات موظفي الضرائب وبيان مهامهم اليومية سواء عن طريق التشريع

أو الانظمة أو التعليمات سيكون له أثارٌ مهماً في سلامة عملية التحصيل الضريبي، وإن من شأن ذلك أيضاً أن يعزز مصداقية إدارة الضرائب ويقلل من الفرص المحتملة للفساد، ويفترض ان يتم عرض تلك الصلاحيات على الجمهور-كما سوف نرى في الشفافية- ويمكن تلافي الجمود القانوني في إعطاء سلطة تقديرية على درجة معينة تحت أنظار الجهات الرقابية بغية عدم استغلالها في مواجهة الجمهور<sup>(18)</sup>.

(18) VEGH, Gyongyi : op. cit. p. 5051-

ومن المهم القول أنّ سيادة القانون من أهم المبادئ التي يجب أن تكون موضعاً لعنايتنا البحثية في العراق، إذ أنّ أهم مقومات هذا المبدأ هو قوة القانون، وتطبيق قواعد النزاهة، والقيم الأخلاقية على سلوك اطراف الضريبة كافة، أذ سيسهم هذا المبدأ في انحسار خرق القانون من قبل الأشخاص الذين يمارسون عمليات غير مشروعة في المؤسسات الضريبية، ولا سيما في ظل تعرض القانون الضريبي الى انتهاكات كبيرة من قبل

**أن سيادة القانون تؤثر ايجاباً  
على مكافحة الفساد والسيطرة  
على طاعة أو امتثال المكلفين  
الضريبي**

جهات انفاذه من جهة، بسبب الفساد المالي والإداري والمحسوبية وغيرها ومن المجتمع من جهة أخرى بالتهرب من الضريبة ودفع الرشى في سبيل التلاعب في تقدير الضرائب، وحرئ بنا أن نجد الوسائل القانونية الكفيلة لمنع تلك الوسائل.

### المطلب الثاني : المشاركة

تعد مشاركة جميع أصحاب المصلحة ، لاسيما دافعي الضرائب في عمليات مساءلة الجهات القائمة على إدارة الضرائب ، أمراً بالغ الأهمية في تحقيق أهداف الحوكمة الضريبية، وإنّ فهم ما هو مطلوب من قبل أصحاب المصلحة الضريبية<sup>(19)</sup> لتحسين هذه العمليات وإضفاء الطابع المؤسسي على الإصلاح في القوانين واللوائح وممارسات صنع القرار هو الهدف من تعزيز المشاركة في الإصلاح الضريبي، وهذا يعني إشراك جميع أصحاب المصلحة ، وموظفي الضرائب ، والمكلفين -ولاسيما كبار التجار-، ومنظمات

(19) يمكن القول ان أصحاب المصلحة هم كل من الدولة والسلطات الضريبية والمكلفين، فالحكومة كشخص يسعى لتحقيق الإيرادات وتعزيزها والسلطات الضريبية باعتبارها شخص يدير استحصال تلك الإيرادات والمكلفين بوصفهم أشخاص لديهم مشاركة في تنمية موارد الدولة عن طريق الضرائب اهم أصحاب المصلحة .

(20) RIZAL, Yond. : op. cit, p. 441

وكذلك : عصام مهدي عابدين، أحمد عبد العزيز الكشواني، حوكمة الشركات والبنوك: في مصر ودولة الإمارات العربية المتحدة، دار محمود للنشر والتوزيع، مصر ، 2022 ، ص850 .

(21) ومن المهم ان نستعرض هنا المادة (13) من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لسنة 2004 المصادق عليها من قبل المشرع العراقي بالقانون رقم (35) لسنة 2007 في اطار المشاركة والتي نصت على انه: (( مشاركة المجتمع:1. تتخذ كل دولة طرف تدابير مناسبة، ضمن حدود امكاناتها ووفقا للمبادئ الأساسية لقانونها الداخلي، لتشجيع أفراد وجماعات لا ينتمون إلى القطاع العام، مثل المجتمع الأهلي والمنظمات غير الحكومية ومنظمات المجتمع المحلي، على المشاركة النشطة في منع الفساد ومحاربه، ولاذكاء وعي الناس فيما يتعلق بوجود الفساد وأسبابه وحسامته وما يمثله من خطر. وينبغي تدعيم هذه المشاركة بتدابير مثل:(أ) تعزيز الشفافية في عمليات اتخاذ القرار وتشجيع اسهام الناس فيها؛(ب) ضمان تيسر حصول الناس فعلياً على المعلومات؛(ج) القيام بأنشطة اعلامية تسهم في عدم التسامح مع الفساد، وكذلك برامج توعية عامة تشمل المناهج المدرسية والجامعية؛ (د) احترام وتعزيز وحماية حرية التماس المعلومات المتعلقة بالفساد وتلقيها ونشرها وتعميمها. ويجوز إخضاع تلك الحرية لقيود معينة، شريطة أن تقتصر هذه القيود على ما ينص عليه القانون وما هو ضروري (1) لمرعاة حقوق الآخرين أو سمعتهم؛(2) لحماية الأمن الوطني أو النظام العام أو لصون صحة الناس أو أخلاقهم.2- على كل دولة طرف أن تتخذ التدابير المناسبة لضمان تعريف الناس بهيئات مكافحة الفساد ذات الصلة المشار اليها في هذه الاتفاقية، وأن توفر لهم، حسب الاقتضاء، سبل الاتصال بتلك الهيئات لكي يبلغوها، بما في ذلك دون بيان هويتهم، عن أي حوادث قد يرى أنها تشكل فعلاً مجرماً وفقاً لهذه الاتفاقية.))

(22) الجمعية العامة للأمم المتحدة: القرار 1 للمؤتمر الدولي لتمويل التنمية، اعتمد في الجلسة العامة الخامسة، المعقودة في ٢٢ آذار/مارس ٢٠٠٢، ص3، 17-19 . متاح على الموقع الرسمي للأمم المتحدة :

<https://www.un.org/ar/ga/president/64/pdf/MonterreyConsensus.pdf>

المجتمع المدني ، في عمليات صنع القرار في ضوء المشاركة في صياغة السياسات وتنفيذها ومراقبتها ومراجعتها ويعد الاسهام في صياغة مشروع قانون الضرائب من قبل هذه الجهات أحد مداخل المشاركة التي تتبعها الحوكمة الضريبية (20).

ويتم تعزيز المشاركة أيضاً عن طريق تمكين المجتمعات التي يفترض أن يتم نشر المعلومات ذات الصلة بالضرائب فيها بشكل مناسب في الوقت المناسب أو يتمكن جميع الأشخاص اصحاب العلاقة من التعبير عن آرائهم بطريقة غير مقيدة(21).

ومن بين أهداف المشاركة أن تتواصل المؤسسات الحكومية في البلدان التي تحاول النمو في اقتصادها مع المنظمات الدولية التي تصدر إرشادات مستمرة بصدد مكافحة الفساد المالي والإداري وتطوير إدارة المؤسسات ووضع آليات تفعيل برامج التوعية المجتمعية للإسهام في نجاح إدارة المؤسسات مع تفعيل الرأي العام والسماح بالمشاركة في صنع القرارات(22).

إذ أنّ من أهم أوجه المشاركة هو الاستعانة بالمنظمات الاقتصادية الدولية، ولاسيما البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي، ومنظمة الشفافية الدولية وغيرها، إذ تذهب هذه المنظمات الى دورها الكبير في المشاركة مع المؤسسات العامة في الدول لتحسين إدارتها وكشف الممارسات

غير السليمة في تسيرها ومشاركة تلك المنظمات في جهود تلك الدول في الكشف عن قضايا الفساد والعمل على تطوير نزاهة تلك المؤسسات<sup>(23)</sup>. وتذهب الدراسات الى أنّ من أهم معوقات ادخال

**أن من أهم معوقات ادخال المشاركة في العملية الضريبية هي البيروقراطية الإدارية**

المشاركة في العملية الضريبية هي البيروقراطية الإدارية التي تنشأ عن خوف الإدارة من استغلال هذا المبدأ لأغراض لا تصب في اطار المصلحة العامة، ولا سيما أنّ التلاعب في الضرائب

قد تؤثر بشكل كبير على السياسة المالية للدولة من جهة وعلى المجتمع من جهة أخرى، مما يعني خطورة المشاركة في صنع السياسة المالية الضريبية من قبل بعض تلك الجهات<sup>(24)</sup>.

واستناداً الى ما سبق يمكننا القول أنّ من أهم صور المشاركة -

كأحد أهم مبادئ الحوكمة الضريبية - تظهر بالشكل الآتي:

1. اسهام أصحاب المصالح في الضريبة برسم السياسة المالية الضريبية في ضوء اقتراح بعض التعديلات الضريبية، أو تعديل إجراءاتها وتسهيلها، ومنها ابداء الملاحظات على القوانين الضريبية بغية اعداد مشروع قانون تعديلها من قبل الجهات المختصة.

2. مشاركة المجتمع ككل في مراقبة العمليات اليومية الضريبية والاعلان عنها في وسائل الاعلام بالتنسيق مع الجهات الرقابية المختصة وحماية أصحاب المعلومات من أي اعتداء، بالتعاون مع المنظمات غير الحكومية، ولاسيما منظمة الشفافية الدولية في العراق، وقطاع التجارة الخاص، كغرفة تجارة بغداد، إذ تسهم هذه المشاركة بشكل كبير في تعزيز إجراءات مكافحة الفساد في المؤسسات الضريبية.

3. دعوة أساتذة الجامعات المختصين بالشأن القانوني والمالي بشكل دوري بغية تطوير المنظومة الضريبية والاستفادة من أبحاثهم ودراساتهم بهذا الصدد.

4. إنشاء غرف عمليات دورية بغية تفعيل الآليات السابقة ومتابعتها عن كثب.

(23) ينظر : صندوق النقد الدولي: دور الصندوق في قضايا الحوكمة - مراجعة المذكرة التوجيهية -، متاح على الموقع الالكتروني الرسمي للصندوق:

<https://www.imf.org/ar/Publications/Policy-Papers/Issues/2017/08/01/pp080217-the-role-of-the-fund-in-governance-issues-review-of-the-guidance-note>

(24) RIZAL, Yond. : op. cit, p. 438

**المطلب الثالث : المساءلة**

المساءلة: ((هي اتساق وانسجام العمليات والقرارات كافة مع التشريعات والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الجهات ذات الصلة، وقد عرفها البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة ( UNDP ) بأنها الاجراءات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استعمال صلاحياتهم والقيام بواجباتهم والاختذ بالانتقادات الموجهة اليهم؛ أو هي خضوع كل المؤسسات للرقابة والمساءلة من قبل هيئة على هيئة أخرى بحيث لا يوجد أحد بعيد عن (المساءلة)) (25) .

**المساءلة: ((هي اتساق وانسجام العمليات والقرارات كافة مع التشريعات والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الجهات ذات الصلة**

(25) نقلا عن : د. مايح الشمري ، د. حسين الشامي: الحوكمة والنمو الاقتصادي- دراسة في دول مختارة مع إشارة خاصة للعراق، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن- عمان ، 2018 ، ص 38 .

ويذهب بعضهم الى ان المساءلة مفهوم غير متجانس ومعقد ومتعدد الجوانب، يشمل عدة أبعاد في سياق القطاع العام منه: تحديد الواجبات الوظيفية، وتحديد المسؤولية المترتبة على مخالفة كل منها، وتتضمن تقديم المشتبه بعد نزاهتهم إلى العدالة، وتحقيق الأداء الوظيفي المطلوب في ضوء الرقابة والإشراف المباشر (26) واستناداً الى ما سبق يمكن للباحثة القول أنّ المعنى الاصطلاحي للمساءلة في اطار الحوكمة الضريبية يشير الى اتساق تصرفات المسؤولين عن الإدارة الضريبية الى القواعد القانونية من جهة، والى السيطرة على الفساد المالي والإداري من جهة أخرى، ونرى أن المساءلة مصطلح معياري، أي يتم في ضوءه قياس مدى ممارسة السلطة العامة، لتحقيق مكاسب خاصة على حساب المصلحة العامة.

(26) ALMQVIST, Roland, et al. Public sector governance and accountability. In: Critical Perspectives on Accounting. 2013. p. 478.

وتعد المساءلة من أهم الاستراتيجيات القانونية للحوكمة الرشيدة، للسيطرة الفعالة على الفساد المالي والإداري، الذي يعد من أهم التحديات في نظام الإدارة الضريبية، ويتمثل دور المساءلة في تنظيم المسؤوليات والممارسات والسياسات والإجراءات القانونية لجميع موظفي المؤسسات الضريبية، لتوفير التوجيه الاستراتيجي، وضمان تحقيق الأهداف المرسومة، وإدارة

المخاطر-ومنها مخاطر الفساد المالي والإداري-(27) ومبدأ المساءلة كأحد أهم استراتيجيات الحوكمة الضريبية يعمل على ضبط أفعال جميع موظفي الضرائب إذ هؤلاء بحاجة ماسة ودائمة إلى محاسبة أفعالهم غير المشروعة، وجعلهم يتدبرون دائماً بعواقبها، والتفكير بوجود عقوبات صارمة لمخالفة واجباتهم الوظيفية في حال الإساءة لها، وقد أثبتت الدراسات بأن ذلك يؤدي الى حث المديرين على أن يكونوا أكثر كفاءة في أداء مهامهم، ومن ذلك أن المدير مطالب بالحفاظ على مصلحة دافعي الضرائب من جهة ومصلحة الدائرة والمجتمع من جهة أخرى.(28)

**المطلب الرابع : الشفافية**

غالبًا ما يُنظر إلى الشفافية على أنها عامل أساسي للحفاظ على نزاهة الحكومات بشكل عام، وهي من أهم وسائل الحد من انتشار الفساد الحكومي، حسب الإحصاءات التي أجرتها بعض المنظمات الدولية لمكافحة الفساد المالي والإداري في المؤسسات العامة، مثل منظمة الشفافية الدولية، التي ترى الأخيرة بأن تطبيق «الشفافية» يضمن للمؤسسات كافة إلى غياب الفساد فيها (29).

والشفافية مبدأ عام يفرض على مؤسسات الدولة كافة- بما فيها المؤسسة الضريبية- إتاحة المعلومات والبيانات والوثائق التي بنيت عليها تصرفاتها القانونية بناء على طلب المكلفين أو بصورة تلقائية منها بدون طلب ويجب أن يتم ذلك في الوقت المناسب(30).

والشفافية الضريبية هي: ((الأسلوب الذي يمكن في ضوئه عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه ان يؤدي الى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم)).(31)

وتتساءل الباحثة عن الدور الاستراتيجي الذي تؤديه الشفافية في تعزيز النظام الضريبي ؟

يمكن القول - بالاستناد الى المصادر البحثية التي تناولت

(27) WOLDU, Mebrahtu; WOLDEGIORGIS, Ghetnet Metiku. Op. cit. p1415- .

(28) RIZAL, Yond. : op. cit, p. 439440- .

(29) MULGAN, Richard. Transparency and public sector performance. Office of the Information Commissioner, 2012.p.9.

وكذلك ، د. مدحت محمد أبو النصر التنمية المستدامة - مفهومها - أبعادها - مؤشراتها، المجموعة العربية للتوزيع والنشر، مصر 2017-، ص226، وكذلك، المؤلف نفسه: إدارة الجودة الشاملة: إستراتيجية كايزن اليابانية لتطوير المنظمات، المجموعة العربية للتوزيع والنشر، مصر ، 2015 ، ص135.

(30) ينظر د. اسامة طه حسين: القيمة القانونية لمبدأ الشفافية - دراسة مقارنة، مجلة كلية القانون والعلوم السياسية- الجامعة العراقية، المجلد 1-2، العدد 13، 2022 ، ص24 .

(31) د. شيماء فارس محمد : مدى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في العراق، مجلة جامعة تكريت للحقوق، المجلد 3، العدد 1/1، 2018 ، ص271 .

الموضوع بشيء من التفصيل<sup>(32)</sup> - ان الشفافية تؤدي دوراً مهماً في تعزيز النظام الضريبي في ضوء ما يأتي:

1. تعد الشفافية عنصراً مهماً في زيادة الوعي العام، وانحسار الجهل لدى المكلفين في مدى خضوعهم أو عدم خضوعهم للضريبة والعكس صحيح، بأنّ الافتقار الى الشفافية يؤدي الى الجهل العام أو جهل دافعي الضرائب بصورة خاصة، لذلك تدعو الحاجة الماسة الى ادخال مبدأ الشفافية الى المؤسسات الضريبية على مصراعيها للقضاء على سياسة التجهيل الضريبي الذي يمكن أن يزدهر في ظلّه الفساد .

**تعد الشفافية عنصراً مهماً في زيادة الوعي العام، وانحسار الجهل لدى المكلفين في مدى خضوعهم أو عدم خضوعهم للضريبة والعكس صحيح**

Barrett Pat. Op. cit. .p.2 ;and, MULGAN, Richard. Op. cit. .p.9 ;and, STURGES, Paul. Corruption, transparency and a role for ICT. International Journal of Information Ethics, 2004, 2.11: p.4 , and: STEFANESCUA, Cristina Alexandrina, et al. An original assessment tool for transparency in the public sector based on the integrated reporting approach. Accounting and Management Information Systems, Babeş Bolyai University, Romania, 2016, 15.3: p.548.

(33) اذ اثبتت التطبيقات في السياسة المالية والقانونية والنقدية والمالية لدى البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في

2. انّ مبدأ الشفافية من أهم العناصر المطلوبة للكشف عن الفساد المالي والإداري في مؤسسات الدولة في ضوء بيان ووضوح الإجراءات الضريبية، وبيان المعلومات المطلوبة من قبل المكلفين وإيضاح عملية تقدير الضرائب وبيان استجابة تلك الإجراءات للقوانين الضريبية ، وتتطلب تدابير مكافحة الفساد العالمية ارتباط الشفافية بالكشف عن الفساد ومن ضمنها كشف الذم المالية لمسؤولي الضرائب باستمرار ومحاسبتهم عن ارتفاع ذممهم المالية، مما يحقق المصلحتين العامة والخاصة<sup>(33)</sup>.

3. تعمل الشفافية على تقوية ثقة المجتمع بالمؤسسات الضريبية في ضوء وضوح إجراءاتها فضلاً عن وضوح مساءلة موظفيها أمامهم، إذ يمكن لمؤسسات القطاع العام تحقيق المساءلة بفعالية وكفاءة في ضوء الكشف عن المعلومات ذات الصلة والمفيدة المتعلقة بأنشطتها لجميع المكلفين بالضريبة او المجتمع ككل مما يؤدي الى بناء علاقة ثقة بين المواطنين وحكوماتهم .

إذ نرى ان جميع تلك الاستراتيجيات من شأنها تعزيز النظام الضريبي من خلال تقليل فرص ضياع كثير من الضرائب بسبب الفساد المالي والإداري، فضلاً عن ثقة المجتمع بالمؤسسات الضريبية من شأنه أن يزيد من رغبتهم في الامتثال الى تسديد

الضرائب والابتعاد عن التهرب الضريبي.  
 إلا أنّ من المهم القول أخيراً أنّ الشفافية في حد ذاتها لا تحقق شيئاً مباشراً من دون تفاعل المجتمع معها، ومن هنا يظهر دور مبدأ المشاركة المذكور سابقاً في تفعيل مبدأ الشفافية، لدى نرى أنّ الفهم والمعرفة بالمعلومات المقدمة من قبل المؤسسات الضريبية للمجتمع هو أهم وسائل تفعيل وظيفة الشفافية.  
 ويثار تساؤل عن دور الكفاءة والفعالية الإدارية كعناصر مشروطة لنجاح هدف تلك المبادئ؟

نرى أنّ من أهم وسائل تطبيق مبادئ الحوكمة المذكورة أعلاه في العراق هو أنّ يضاف إليها مبدأ مراعاة الكفاءة والفعالية، ونقصد بالكفاءة تطوير موظفي الضريبة باستمرار لتقبل تطبيق تلك المبادئ ببسر وبعبارة أخرى ان الحوكمة الضريبية لكي تنتقل من النظرية الى التطبيق يجب أنّ تراعى فيها تطوير موظفي الضرائب وزيادة كفاءتهم الوظيفية ويتم قياس تلك الكفاءة باستمرار، وجعلها من أولويات الإدارة العليا لتلك المؤسسة ومراقبة تطورها باستمرار.

**نقصد بالكفاءة تطوير موظفي  
 الضريبة باستمرار لتقبل تطبيق  
 تلك المبادئ ببسر**

أما الفاعلية فنقصد بها قياس مدى وصول المؤسسة الضريبية الى تحقيق أهداف الحوكمة الضريبية دورياً في ضوء مراقبة تحقيق وتوظيف مبادئ الحوكمة في تلك المؤسسات، وهو ما يسمى بقياس الأداء المؤسسي<sup>(34)</sup>، وتكون نتائج قياس الأداء ذات مغزى إذا ما قدمت لجان مختصة بشكل دوري مدى تقدم الإدارة الضريبية، في تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية ومدى تحقيق الأهداف المرسومة لتلك المبادئ.

وعليه نجد أنّ الحوكمة الضريبية تؤدي دوراً مهماً في اصلاح الإدارة الضريبية، في ضوء معاييرها الدولية التي لها أثر ناجع في معالجة ضعف الإجراءات التقليدية في تحصيل الإيرادات الضريبية، وتقليل الروتين الإداري في عملية الجباية الضريبية،

الميدان الاقتصادي والعديد من المنظمات غير الحكومية الأخرى التي تقدم المشورة الاقتصادية الرشيدة للدول كافة، بأن الشفافية المالية أصبحت موضوعاً رئيسياً للبحث المعاصر في الاقتصاد السياسي والإدارة العامة وعنصراً أساسياً للكشف عن الفساد المالي داخل المؤسسات العامة. ينظر: Alt James E. Twenty years of transparency research. Public Sector Economics, Cambridge, MA 02138, USA, 2019, 43.1:p.6 .

(34) قياس الأداء: هو أسلوب إداري لقياس مؤشرات تحقيق الأهداف المرسومة للمؤسسة، ويتضمن آليات لرصد الأهداف التنظيمية والنتائج المحققة، للمزيد: مجموعة باحثون: قياس الأداء: من مطبوعات كلية هارفارد لإدارة الاعمال / ترجمه الى العربية الحارث النبهان/ دار العبيكان، الطبعة العربية 2015، ص 15 وما بعدها.

وتقليل البيروقراطية الإدارية واعتماد الوسائل الالكترونية في عملية التحصيل الضريبي، وتنظيم العلاقات القانونية بين الإدارة الضريبية والمكلفين على أسس من الشفافية في ضوء بيان حقوق وواجبات كل منهما مما يشجع المكلفين على الامتثال لأسس الجبابة (35).

### الخاتمة:

توصلت الدراسة في موضوع ((المعايير الدولية للحكومة الضريبية- دراسة قانونية في ضوء مبادئ الإدارة الرشيدة الدولية لتقدير وفرض الضرائب)) الى استنتاجات وتوصيات عدة، وكما يأتي:

### أولاً - الاستنتاجات

1. توصلت الدراسة بأنّ الحوكمة الضريبية تؤدي دوراً مهماً في اصلاح الإدارة الضريبية، في ضوء آلياتها التي لها أثر ناجع في معالجة ضعف الإجراءات التقليدية في تحصيل الإيرادات الضريبية، وتقليل الروتين الإداري في عملية الجبابة الضريبية، وتقليل البيروقراطية الإدارية واعتماد الوسائل الالكترونية في عملية التحصيل الضريبي، وتنظيم العلاقات القانونية بين الإدارة الضريبية والمكلفين على أسس من الشفافية في ضوء بيان حقوق وواجبات كل منهما مما يشجع المكلفين على الامتثال لأسس الجبابة.

2. وجدنا أنّ للحكومة الضريبية دور مهم في تعزيز دور المشاركة المجتمعية، وللحكومة الضريبية دور طليع في تحقيق التنمية الاقتصادية في ضوء الاسهام في تنظيم إدارة الضريبة وفقاً لأحدث النظم العالمية ومواكبة تطورها.

3. وجدت الدراسة أنّ أحد أهم أسباب ضعف الحصيلة الضريبية في العراق مقارنة بدول العالم يرجع الى ضعف شفافية بعض موظفي المؤسسات الضريبية .

4. توصلت الدراسة الى أنّ للبيروقراطية سلبات متعددة على

(35) أ.م.د عباس مفرج  
فحل، قاسم عبد الجليل  
محسن الشكري، آليات  
التحصيل الإلكتروني  
للضريبة وفق نظام الحوسبة  
الإلكترونية، مجلة القادسية  
للقانون والعلوم السياسية،  
المجلد 12، العدد 2، 2021  
، 142 .

المكلفين بالضريبة منها: عدم تقبل الأنظمة المتطورة والحديثة، والسرية في أغلب الإجراءات الإدارية، الغموض وعدم الشفافية في التعامل مع المكلفين، التي قد تؤدي الى الفهم غير الصحيح للقوانين والأنظمة في ضوء الالتزام الحرفي بالأنظمة والقوانين والجمود في التطبيق، وذلك قد يؤدي الى ان يدفع المكلفين بالاكْتفاء بالحد الأدنى من الامتثال .

5. وجدنا أنّ العديد من المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية قامت بوضع معايير محددة للحوكمة بشكل عام، ومن بين تلك المنظمات: منظمة البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وأنّ أهم تلك المبادئ في اطار الحوكمة الضريبية وهي كل من: ((سيادة القانون، والمشاركة، والمساءلة، والشفافية)).

6. توصلت الدراسة الى أنّ سيادة القانون يستلزم وجود وسائل قانونية فعالة ومتاحة للجميع لتحقيق الانصاف القانوني، ونظام قانوني مستقل يضمن المساواة أمام القانون وسلطة تنفيذية تخضع بالكامل للقانون والالتزام التام بالنزاهة والقيم الأخلاقية .

7. نجد بأن مبدأ المشاركة يعني إشراك جميع أصحاب المصلحة، وموظفي الضرائب، والمكلفين -ولاسيما كبار التجار، ومنظمات المجتمع المدني، في عمليات صنع القرار في ضوء المشاركة في صياغة السياسات وتنفيذها ومراقبتها ومراجعتها، ويعد الاسهام في صياغة مشروع قانون الضرائب من قبل هذه الجهات أحد مداخل المشاركة التي تبتغيها الحوكمة الضريبية.

8. نستنتج بأنّ المدلول القانوني للمساءلة في إطار الحوكمة الضريبية يعني اتساق تصرفات المسؤولين عن الإدارة الضريبية الى القواعد القانونية من جهة والى السيطرة على الفساد المالي والإداري من جهة أخرى، ونرى أن المساءلة مصطلح معياري، أي يتم في ضوء قياس مدى ممارسة السلطة العامة، لتحقيق مكاسب خاصة على حساب المصلحة العامة .

9. تعد الشفافية من أهم مبادئ الحوكمة الضريبية، وهي مبدأ عام يفرض على مؤسسات الدولة كافة -بما فيها المؤسسة الضريبية- إتاحة المعلومات والبيانات والوثائق التي بنيت عليها تصرفاتها القانونية بناء على طلب المكلفين، أو بصورة تلقائية منها من دون طلب، ويجب أن يتم ذلك في الوقت المناسب، وتؤدي الشفافية دوراً مهماً في تعزيز النظام الضريبي، إذ تعد عنصراً مهماً في زيادة الوعي العام وانحسار الجهل لدى المكلفين في مدى خضوعهم أو عدم خضوعهم للضريبة والعكس صحيح.

### ثانياً – التوصيات

1. نوصي المشرع العراقي بتقنين مبادئ الحوكمة الضريبية لتعزيز مواردها من جهة، وتحقيق الأهداف المتقدمة من جهة أخرى ، ونرى أنّ التزام المؤسسات الضريبية العراقي بتلك المبادئ من شأنه ان يعمل على تطوير عمل تلك المؤسسات .
2. نوصي إدارة المؤسسات الضريبية الى تبني نظم الحوكمة الالكترونية، لمعالجة بعض المشكلات المتقدم ذكرها في هذه المؤسسات.
3. إنّ يكون مبدأ سيادة القانون ضمن مبادئ الحوكمة الضريبية موضعاً للعناية البحثية في العراق إذ أنّ أهم مقومات هذا المبدأ هو قوة القانون وتطبيق قواعد النزاهة والقيم الأخلاقية على سلوك المعنيين بالضريبة ، إذ سيسهم هذا المبدأ في انحسار خرق القانون من قبل الأشخاص الذين يمارسون عمليات غير مشروعة في المؤسسات الضريبية، لاسيما في ظل تعرض القانون الضريبي الى انتهاكات كبيرة من قبل جهات انفاذه من جهة بسبب الفساد المالي والإداري والمحسوبية وغيرها ومن المجتمع من جهة أخرى بالتهرب من الضريبة ودفع الرشى في سبيل التلاعب في تقدير الضرائب، وحرّي بنا أنّ نجد الوسائل القانونية الكفيلة لمنع تلك الوسائل.
4. نرى أنّ من أهم وسائل تطبيق مبادئ الحوكمة المذكورة أعلاه

في العراق هو أن يضاف إليها مبدأ مراعاة الكفاءة والفعالية ، ونقصد بالكفاءة تطوير موظفي الضريبة باستمرار لتقبل تطبيق تلك المبادئ ببسر، وبعبارة أخرى أن الحوكمة الضريبية لكي تنتقل من النظرية الى التطبيق يجب ان تراعى فيها تطوير موظفي الضرائب وزيادة كفاءتهم الوظيفية ويتم قياس تلك الكفاءة باستمرار، وجعلها من أولويات الإدارة العليا لتلك المؤسسة، ومراقبة تطورها باستمرار، أما الفاعلية فنقصد بها قياس مدى وصول المؤسسة الضريبية الى تحقيق أهداف الحوكمة الضريبية دورياً في ضوء مراقبة تحقيق وتوظيف مبادئ الحوكمة في تلك المؤسسات، وهو ما يسمى بقياس الأداء المؤسسي، وتكون نتائج قياس الأداء ذات مغزى إذا ما قدمت لجان مختصة بشكل دوري مدى تقدم الإدارة الضريبية في تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية ومدى تحقيق الأهداف المرسومة لتلك المبادئ .

## المصادر

- المصادر العربية

أولاً - الكتب

1. د. رمضان صديق : انهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية او الاتفاقيات الدولية - دراسة نظرية تطبيقية مقارنة- ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006 .
2. صبري أحمد شبلي : مبادئ الحوكمة و تطبيقاتها في دول مختارة: الدنمارك و لبنان ، الدار العربية للمطبوعات ، بيروت، 2014 .
3. عبدالعظيم بن محسن الحمدي : حوكمة الشركات، ط1، صنعاء ، 2020 ، ص31
4. عصام مهدي عابدين، أحمد عبد العزيز الكشواني، حوكمة الشركات والبنوك: في مصر ودولة الإمارات العربية المتحدة، دار محمود للنشر والتوزيع، مصر ، 2022
5. د. مايح الشمري ، د. حسين الشامي: الحوكمة والنمو

الاقتصادي- دراسة في دول مختارة مع إشارة خاصة للعراق،  
دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن- عمان ، 2018  
6. د. ماهر جابر محمد، حوكمة الجامعات العالمية والعربية،  
وكالة الصحافة العربية، مصر ، 2022.  
7. د. مدحت محمد أبو النصر: التنمية المستدامة - مفهومها  
- أبعادها - مؤشراتها ، المجموعة العربية للتوزيع والنشر ،  
مصر -2017 .

8. د. مدحت محمد أبو النصر: إدارة الجودة الشاملة:  
إستراتيجية كايزن اليابانية لتطوير المنظمات، المجموعة  
العربية للتوزيع والنشر ، مصر ، 2015 .  
9. مجموعة باحثون: قياس الأداء : من مطبوعات كلية  
هارفارد لإدارة الاعمال / ترجمه الى العربية الحارث النبهان/  
دار العبيكان ، الطبعة العربية 2015  
ثانياً : الأبحاث :

1. د. اسامة طه حسين: القيمة القانونية لمبدأ الشفافية - دراسة  
مقارنة، مجلة كلية القانون والعلوم السياسية- الجامعة العراقية ،  
المجلد 1-2، العدد 13، 2022  
2. د. شيماء فارس محمد : مدى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي  
في العراق، مجلة جامعة تكريت للحقوق، المجلد 3، العدد 1/1،  
2018 .  
3. د. عمر عبد الحميد عمر سلام حسين محمد : الآليات  
الدولية الكفيلة بمكافحة الفساد، مجلة جامعة تكريت للحقوق،  
2016، المجلد 8، العدد 2/ 29 .  
4. د عباس مفرج فحل، قاسم عبد الجليل محسن الشكري،  
آليات التحصيل الإلكتروني للضريبة وفق نظام الحوسبة  
الإلكترونية، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، المجلد  
12، العدد 2، 2021  
5. صندوق النقد الدولي: دور الصندوق في قضايا

الحوكمة – مراجعة المذكرة التوجيهية –، متاح على الموقع الإلكتروني الرسمي للصندوق: <https://www.imf.org/ar/Publications/Policy>

### Publications/Policy

6. محمد نصر حسين: الشفافية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب / بغداد، مجلة وارث العلمية، المجلد 3، العدد 5، 2021

7. د.محمد يونس صائغ، د.مصطفى سالم النجيفي، حمدون مشهل قاسم، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ودورها في الحد من الفساد الإداري، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية / جامعة كركوك ، المجلد 5، العدد 1/17. 2016 .

### - القرارات الداخلية والدولية

1. تقرير صندوق النقد الدولي رقم (267) / 21 ، في 29/ تشرين الثاني / 2021

2. دليل الحوكمة المؤسسية لسنة 2018 الصادر عن البنك المركزي العراقي.

3. ديباجة دليل الاونسترال التشريعي بشأن الشراكات بين القطاع العام والخاص، الصادر عن لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري، الأمم المتحدة، فيينا. 2020.

4. مبادئ الحوكمة ، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 2004

5. نظام الحوكمة المؤسسية الصادر في 18 يوليو 2019 عن مصرف الإمارات العربية المتحدة المركزي

6. نظام الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)

7. نظام جمعية المحاسبين الدوليين (AIA)

8. الجمعية العامة للأمم المتحدة: القرار 1 للمؤتمر الدولي لتمويل التنمية، اعتمد في الجلسة العامة الخامسة، المعقودة في ٢٢ آذار/مارس ٢٠٠٢، ص3، 17-19. متاح على الموقع

## الرسمي للأمم المتحدة :

### Second - foreign sources

1. ALMQVIST, Roland, et al. Public sector governance and accountability. In: Critical Perspectives on Accounting. 2013..
2. Alt James E. Twenty years of transparency research. Public Sector Economics, Cambridge, MA 02138, USA , 2019, 43.1:.
3. DJAYASINGA, Marselina; PRASETYO, Tri Joko. The effect of government effectiveness, rule of law and control of corruption toward tax obedience. Religación: Revista De Ciencias Sociales Y Humanidades, 2019, 4.16.
4. JOHNSTON, Michael. Good governance: Rule of law, transparency, and accountability. New York: United Nations Public Administration Network, 2006,.
5. MULGAN, Richard. Transparency and public sector performance. Office of the Information Commissioner, 2012. .
6. RIZAL, Yond. Lessons from Indonesian tax administration reform phase 1 (2001-2008): Does good governance matter. S. Kimura, AB Javier, and & A. Tangsupvattana (Eds.), Limits of good governance in developing countries, Japanese national research university, 2011.
7. STEFANESCUA, Cristina Alexandrina, et al. An original assessment tool for transparency in the public sector

- based on the integrated reporting approach. Accounting and Management Information Systems, Babeş Bolyai University, Romania , 2016, 15.3.
8. STURGES, Paul. Corruption, transparency and a role for ICT. International Journal of Information Ethics, 2004, 2.11:
  9. VEGH, Gyongyi. Tax administration good governance. EC Tax Review, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2018, 27.1.
  10. WOLDU, Mebrahtu; WOLDEGIORGIS, Ghetnet Metiku. Assessment of principles and practices of good governance in tax administration. Retrieved on 18th December, 2019..
  11. WOODS, Ngaire. The challenge of good governance for the IMF and the World Bank themselves. World development, 2000, 28.5