

دور آليات الحوكمة الضريبية في مكافحة الفساد الضريبي  
(دراسة تطبيقية على دائرة الضرائب بنغازي، الحزام الأخضر، المرج)

دور آليات الحوكمة الضريبية في مكافحة الفساد الضريبي  
(دراسة تطبيقية على دائرة الضرائب بنغازي، الحزام الأخضر، المرج)

أ.عزيزة عوض راف الله الشهيبي / جامعة بنغازي / قسم المحاسبة / كلية الاقتصاد

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور آليات الحوكمة الضريبية في مكافحة الفساد الضريبي بإدارات الضرائب الواقعة في نطاق مدينة بنغازي والمناطق المحيطة بها . ولكي تحقق الدراسة أهدافها وفق المنهجية العلمية، تم بيان المفاهيم النظرية للدراسة الخاصة بالحوكمة الضريبية وكذلك الفساد الضريبي ، واستكمالا لجانب الدراسة الميداني وللبحث عن مدى توافر آليات الحوكمة الضريبية ، ودراسة أعراض الفساد وأسبابه ضمنها تم تجميع ومعالجة وتحليل استبيانات لـ (3) إدارات للضرائب بما في ذلك المكاتب التابعة لها . وعليه توصلت الدراسة الى عدة نتائج كان أهمها وجود علاقة قوية بين تطبيق آليات الحوكمة الضريبية والحد من الفساد الضريبي ومكافحته، كما تبين وجود لآليات الحوكمة الضريبية ( المباشرة، وغير المباشرة) في إدارات الضرائب بليبيا ، وفي ضوء النتائج وأوصت الدراسة بجملة من التوصيات أهمها ضرورة عمل إطار تشريعي للحوكمة الضريبية على كافة المستويات وبكافة الإدارات الضريبية، مع التأكيد على مبدأ العدالة الضريبية، وزيادة الوعي والثقافة الضريبية، وتبسيط الإجراءات الضريبية للمكلفين ، وعدم تحميل الممول واستعباده من المعادلة الضريبية ، وكذلك العمل على تحسين الظروف المعيشية للموظفين .

الكلمات المفتاحية: الحوكمة الضريبية، الفساد الضريبي، إدارة الضرائب.

**Abstract:**

*The study is focusing and aiming to know the mechanism of the role of tax governance in controlling the tax corruption in the tax administrations located within the city of Benghazi, and its surrounding areas. In order for this study to achieve its goals based on the scientific methodology, the theoretical concepts of the study on tax governance and tax corruption were presented. In completion to the field study and the search of the availability of tax governance mechanisms, the study of the symptoms of corruption and its causes, a collection, and processing and analysis of data questionnaires for (3) tax administrations, including its subsidiary offices. Accordingly, the study reached several results, the most important of which was a strong relationship between the application of mechanisms of tax governance and the subside of the tax corruption and combating it. It was found that there is a presence of (direct and indirect) of tax governance methodology in the taxation offices in Libya . The study recommended a group of recommendations the most important of which is The need for a legislative framework for tax governance at all levels and in all tax administrations and to upgrade the awareness and tax culture and simplifying tax procedures for taxmen, and not marginalizing the taxpayer and excluding them from the tax equation, as well as improving the living conditions of employees .*

**Keywords :** Tax Governance, Tax Corruption, Tax Administration.

## المقدمة:

تعد ظاهرة الفساد، وبصورة خاصة الفساد المالي، ظاهرة عالمية شديدة الانتشار ذات جذور عميقة تأخذ أبعاداً واسعة تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة انتشارها من مجتمع إلى آخر. وقد حظيت هذه الظاهرة في منذ القدم باهتمام الباحثين في مختلف الاختصاصات؛ كالاقتصاد والقانون وعلم السياسة والاجتماع محاولين التعرف إلى مختلف المظاهر التي من الممكن أن تتخذها هذه الظاهرة للعمل على احتوائها والتغلب عليها والحد من الأضرار التي تخلفها في جميع المستويات داخل الدولة وخاصة تأثيرها في حصيلتها الضريبية، وما يضر بعوائدها المالية كالتهرب والغش الضريبي الذي يعتبر مظهراً شائعاً من مظاهر الفساد المالي (ابراهيم، وبلعياش، 2014).

وبالتالي يهدف هذا البحث إلى معرفة مفهوم وأهمية الحوكمة الضريبية، إلى جانب معرفة إمكانية تطبيقها في ديوان الضرائب، وأثرها في تفعيل وسائل مكافحة التهرب والغش الضريبيين، اللذان يمثلان اللبنة الأساسية للفساد الضريبي. وعلى هذا الأساس فقد تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة محاور تضمن المحور الأول منهجية البحث (المشكلة وفروض واهداف الدراسة و أهميتها بالإضافة إلى الدراسات السابقة، وجاء المحور الثاني بالإطار النظري، في حين اختص المحور الثالث بالدراسة العملية بدءاً بمتغيرات الدراسة وانتهاءً بالنتائج والتوصيات).

## المحور الأول : منهجية البحث والدراسات السابقة:

## مشكلة البحث :

تعد ظاهرة الفساد، وبصورة خاصة الفساد المالي، ظاهرة عالمية شديدة الانتشار وإن اختلفت درجة انتشارها من مجتمع إلى آخر، لكنها تمثل خطراً كبيراً على الدولة والمجتمع ككل، وبما ان الغش والخداع، والتهرب وتجاوز القوانين والقواعد هما السبب الرئيسي للفساد بشكل عام، كان لابد من وجود أدوات جديدة لكشف الغش، ومحاربة المفسدين، وذلك بوضع قواعد صارمة تضبط الاعمال وتضمن الحقوق وتحمي الاقتصاد الوطني، خاصة بعد سلسلة الازمات المالية التي عصفت بالكثير من اقتصاديات العالم، وكان المسبب الرئيسي لها الغش والخداع وبالتالي انتشار الفساد، واختيار الأسواق وكبريات الشركات في العالم، لذا اتجهت الأنظار إلى ما يعرف بالحوكمة باعتبارها الأداة القادرة على مواجهة الفساد بشتى انواعه، ومكافحته، والحد من انتشاره، لذلك كان لا بد من معرفة الدور الذي يمكن ان تلعبه آليات الحوكمة الضريبية في مكافحة الفساد الضريبي في ليبيا، عليه تم صياغة تساؤل البحث كالتالي :

## ماهو دور الحوكمة في مكافحة الفساد الضريبي؟

ومن خلال هذا التساؤل تم صياغة التساؤلات الفرعية التالية:ـ

- ماهو دور آليات الحوكمة الضريبية في مكافحة الفساد الضريبي والحد منه؟ .
- ما هو الفساد الضريبي، وماهي الأسباب المؤدية له؟ .

- هل يمكن تطبيق آليات الحوكمة الضريبية في إدارات الضريبة في ليبيا.

#### أهداف البحث :

للوصول الى إجابة تساؤلات الدراسة ، سعى البحث الى تحقيق الأهداف التالية :-

- عرضاً لمفهوم وأهمية الحوكمة الضريبية ، وآلياتها ، و أهميتها ومبرراتها.
- عرضاً للمفاهيم المتعلقة بالفساد بشكل عام ، مع التركيز على الفساد الضريبي .
- بيان إمكانية تطبيق آليات الحوكمة الضريبية في إدارات الضرائب في ليبيا.
- بيان دور آليات الحوكمة الضريبية في مكافحة الفساد الضريبي، والحد منه .

#### أهمية البحث :

يستمد هذا البحث أهميته من ناحيتين أولهما من أهمية الحوكمة بشكل عام، والحوكمة الضريبية بشكل خاص، وكذلك من أهمية بيان خطورة الفساد الضريبي على المجتمعات ، خاصة مع انتشاره في مؤسسات الدولة ، والدوائر الحكومية المعنية في تحصيل الأموال العامة للدولة، والتسبب في اهدار المال العام، والتأثير على نفقات الدولة ، وبالتالي على النشاط الاقتصادي ومعدلات النمو، وثانيهما من ناحية التعريف بأهمية دور التطبيق الفعلي لقواعد الحوكمة في الضبط المالي ، و تحقيق أهداف وسياسات وخطط مصلحة الضرائب، وتحقيق الشفافية والإفصاح عن كافة الأعمال الحكومية والحفاظة على جميع أصحاب المصالح فيها ، والحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري ، المتمثل في استغلال السلطة و الرتبة الوظيفية في غير مصلحة العمل، وذلك من خلال الحالة العملية التي سوف يتم دراستها، كما يسهم أيضا في إثراء موضوع الحوكمة الضريبية كونه موضوع حديث وقليلة جداً المراجع المتعلقة به سواء محليا او عربياً.

#### مجتمع عينة البحث :

بغرض اختبار الفرضية الرئيسية ، والفرضيات الفرعية للدراسة ، وتحقيقاً لأهداف البحث فإن العينة المختارة تمثلت في الأطراف التالية :- مدراء الاقسام والعاملين ، والأكاديميين المختصين في المحاسبة والتدقيق، والمراجعة والإدارة ، والمهنيين في إدارات الضرائب في ليبيا، وتحديد الإدارات والمكاتب التابعة لها في مدينة بنغازي والمناطق المحيطة بها، ونظراً لصغر مجتمع الدراسة تم اعتماد أسلوب المسح الشامل، وتمثلت في الإدارات التالية:

- 1- إدارة الضرائب بنغازي : وبلغ العدد الإجمالي للموظفين بها قرابة (180) موظف ، ولكن نظراً لظروف الحرب والانتقال الى مقر جديد لايسمح باستيعاب كل هؤلاء الموظفين ، فأن العدد الحقيقي حسب سجلات الحضور لايتعدى (25) موظف .
- 2- إدارة الضرائب الحزام الأخضر: وتضم مكاتب الضرائب للمناطق المحيطة بمدينة بنغازي، وتتضمن :

أ. الضرائب الإيبار، ويبلغ عدد الموظفين (8) موظفين، المتواجدين (6) .

ب. مكتب الضرائب توكرة، ويبلغ عدد الموظفين (12) موظف، المتواجدين (8).

- ج. مكتب الضرائب سلوق ، ويبلغ عدد الموظفين (7) موظفين، المتواجدين (5).
- د. مكتب الضرائب قمينس، ويبلغ عدد الموظفين (12). موظف، المتواجدين (7).

اسم الباحث	عنوان الدراسة	اهم الأهداف	ما توصلت إليه
بكر(2016)	الحكومة الضريبية واثرها في الحد من النهب الضريبي.	معرفة مدى تطبيق مبادئ الحكومة الضريبية واثرها في الحد من النهب الضريبي.	_ أن تطبيق الحكومة الضريبية يؤدي إلى إضفاء الثقة والمصداقية في التقارير المالية المقدمة لدائرة ضريبة وتؤدي إلى الحد من ظاهرة النهب الضريبي وبالتالي إمكانية تحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل
مشكور، وعبد (2016)	"علاقة نظام الحكومة بجودة التدقيق، واثرها في محاربة الفساد المالي والإداري"	_دراسة العلاقة بين الحكومة وجودة التدقيق، وأثرها على محاربة الفساد المالي والإداري.	_ وجود علاقة ارتباط قوية بين الحكومة وجودة التدقيق، ولهذا دور في الوصول إلى هدف مكافحة الفساد .
أبو عودة(2015)	"اثر مؤشرات الحكم الرشيد والفساد على العوائد الضريبية _ دراسة قياسية على الحالة فلسطين".	قياس أثر مؤشرات الحكم الرشيد على العوائد الضريبية وتحقيق تميزتها من خلال مكافحة الفساد والالتزام بتطبيق معايير الحكم الرشيد بفلسطين	-هناك وجود تأثير للحكم الرشيد على حجم العوائد الضريبية. ترتبط العوائد الضريبية طردي وثيق بمستوى الحكم الرشيد.
العبيني، وعبد الرحمن(2015)	"دور الحكومة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي"	_ بيان دور الحكومة الضريبية من خلال الرقابة الضريبية المباشرة وغير المباشرة كآلية من آليات الحد من الفساد الحكومي المالي والإداري.	_ هناك دور للرقابة الضريبية المباشرة وغير المباشرة في الحد من الفساد الحكومي . _ كلما زادت الرقابة الضريبية من خلال الإجراءات ومتابعتها حد ذلك من الفساد
باحسير و، عبد الكافي (2015)	" أثر تطبيق نظام الحكومة في رفع كفاءة الإدارة الضريبية وتحصيل الإيرادات _ دراسة حالة على عينة من إدارت مصلحة الضرائب ليبيا _"	_ معرفة أثر تطبيق نظام الحكومة في رفع كفاءة الإدارة الضريبية وتحصيل الإيرادات بإدارات مصلحة الضرائب ليبيا.	_ أن تطبيق نظام الحكومة في إدارة مصلحة الضرائب على الإجراءات في إدارة مصلحة الضرائب يؤثر على كفاءة النظام الضريبي ويحسن من إجراءات تحصيل الإيرادات.
علي، ومنصور (2013)	"دور حوكمة الشركات في الحد من النهب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان"	- معرفة مفهوم وأهمية الحوكمة، إلى جانب معرفة إمكانية تطبيقها في ديوان الضرائب، وأثرها في تفعيل وسائل مكافحة النهب الضريبي.	- توجد علاقة بين تطبيق مبادئ الحوكمة والنهب الضريبي. -تطبيق مبادئ الحوكمة يعمل على الحد من النهب الضريبي، ويعزز الثقة بين المكلفين وديوان الضرائب.

<p>_ توفر خصائص نظام في الهيئة العامة للضرائب بشدك محدود مما يؤثر على أداءه الاستراتيجي وعى ثقة المكلفين بالنظام الضريبي.</p>	<p>- بيان مدى إمكانية تطبيق مبادئ الحكومة في الهيئة العامة للضرائب. - تحديد المتطلبات وآليات المكافحة لتطبيق الحكومة لتحسين الاداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية.</p>	<p>"دور الحكومة في تحسين الأداء الإستراتيجي للإدارة الضريبية"</p>	<p>يعقوب ، وآخرون (2013)</p>
<p>- أغلب دول العالم تستخدم شبكة المعلومات "الإنترنت" لتعريف المواطنين بحقوقهم وواجباتهم تجاه الضريبة.</p>	<p>- التعرف على ماهية النهب من الضريبة وأسبابه وطرق تجنب الآثار السالبة المترتبة عليه والتي من شأنها تدمير اقتصاد البلد.</p>	<p>"مكافحة النهب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد .</p>	<p>كاظم (2012، نقلًا عن عودة ، 2015)</p>
<p>- أن الفساد له أثر سلبي وكبير على تحصيل الضرائب_ يساهم الحكم الرشيد في تحسين دوائر التحصيل الضريبي.</p>	<p>_ دراسة أثر الفساد والحكم الصالح على العوائد الضريبية .</p>	<p>"The Effect of Corruption and Governance on Tax Revenues</p>	<p>Ajaz, Tahseen (2011)</p>

### 3- إدارة الضرائب المرج : ويبلغ عدد الموظفين (20) موظف، المتواجدين (13).

#### مناهج البحث :

لتحقيق أهداف البحث تما اعتماد المنهج الوصفي لبناء الإطار النظري للبحث من خلال إجراء المسح المكتبي واستخدام شبكة الانترنت للاطلاع على المراجع العربية والأجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة ، كما تما استخدم المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية واختبار مدى صحة الفروض الموضوعية، من خلال جمع البيانات بواسطة استمارات الاستقصاء واستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة للتحليل.

#### حدود البحث : تتمثل حدود البحث في الآتي :

- الحدود المكانية: وتمتلت في إدارة الضرائب والواقعة بمدينة بنغازي، والدوائر الضريبية في المناطق المحيطة بها وهي (الأيبار، سلوق، قمينس ، توكرة، المرج) .
- الحدود الزمانية : المدة الزمنية للدراسة التطبيقية للبحث كانت من شهر يوليو 2017 إلى إلى أكتوبر من نفس العام
- الحدود الموضوعية: تركز الدراسة على دور آليات الحكومة الضريبية في الحد من الفساد الضريبي في ليبيا.

الدراسات السابقة : أهتم البُحاث من اكاديميين وغيرهم بمفهوم الحكومة على كافة الأصعدة، وبشكل كبير بعد انفجار الازمات المالية وانحيار العديد من الشركات، والمؤسسات الكبرى في العالم ، والتي كان المسبب الرئيسي لها الفساد المالي والإداري الناتج من التسبب ومخالفة القوانين، والغش والتزوير وعدم الشفافية وغيرها، و يوضح الجدول التالي عرضًا لأهم الدراسات التي تناولت الحكومة من جانب موضوع الدراسة وهو الفساد الضريبي :

التعليق على الدراسات السابقة: استفادت هذه الدراسة من الدراسات السابقة بزيادة المعرفة والتعمق في مفهوم الحوكمة الضريبية، والفساد الضريبي وآثاره المختلفة، وقد اسهم ذلك في بناء الإطار النظري للدراسة الحالية؛ كما تبن بشكل جلي أهمية موضوع الدراسة، من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة، وما أصت به، وما أقرته من دراسات مستقبلية. وتتفق الدراسة الحالية مع كافة الدراسات في مدى أهمية الحوكمة الضريبية للحد من الفساد، لكن تختلف عن هذه الدراسات في كونها ربطت الحوكمة الضريبية بالفساد الضريبي، كما تختلف أيضاً في بيئة الدراسة حيث تطبق الدراسة في بيئة جديدة - لم تدرس من قبل - وكذلك متغيرات جديدة تمثلت في الحوكمة الضريبية والفساد الضريبية .

فرضيات البحث : تشير الدراسات السابقة إلى وجود علاقة سلبية (سالبة) بين تطبيق آليات الحوكمة الضريبية والفساد الإداري والمالي، بمعنى ان تطبيق آليات الحوكمة الضريبية يساعد في الحد من الفساد .

وبناء عليه يمكن صياغة فروض الدراسة كما يلي :

- **الفرض الرئيس الأول :** " تطبق إدارات الضرائب في ليبيا الآليات المباشرة للحوكمة الضريبية ( الرقابة المباشرة) مما يساعد على الحد من الفساد المالي والإداي " .
- **الفرض الرئيس الثاني :** " تطبيق إدارات الضرائب في ليبيا الآليات غير المباشرة للحوكمة الضريبية ( الرقابة غير المباشرة) مما يساعد على الحد من الفساد المالي والإداي "

#### المحور الأول : ( الاطار النظري) :-

##### أولاً : مفهوم الحوكمة الضريبية :

مفهوم الحوكمة الضريبية : يعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح Governance Corporate ، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي أتفق عليها، فهي: " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة (علي ، ومنصور، 2013: 138) وانطلاقاً من مفهوم مكافحة الفساد وسبل إصلاحه انبثق مفهوم الحوكمة ، إذ تعود جذوره إلى مفهوم "الحكم الصالح" القائم على أخلاقيات العمل وتعني كل ما يساعد على تحقيق الشفافية والمساءلة والديمقراطية (الشوارة، 2009: 125).

أما الحوكمة الضريبية : فهي عبارة عن مفهوم حديث النشأة، ووليد التطور في مفهوم الحوكمة والتي تمخضت عن الأزمات المالية والمعوقات الاقتصادية في العالم في ظل العولمة وانفصال الإدارة عن الملكية كما في نظرية الوكالة في الشركات" ( العيني و، عبدالرحمن، 2015). وتعرف على أنها مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به وزيادة الثقة بين المتعاملين معها لتحقيق العدالة وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة وتقرير المساءلة لجميع العاملين وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة" (رضا، 2008: )، وهناك من عرفها على انها "هي منظومة من الإجراءات والأسس والقواعد المكتوبة التي تضمن حسن سير العمل الضريبي دون عوائق للعاملين وكافة المتعاملين مع الإدارة الضريبية، وتحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم ، لضمان حقوق الجميع بعدالة والوصول إلى تحقيق أهداف التشريع الضريبي

الاقتصادية " ( العيني و، عبدالرحمن، 2015 : 135)، وعرفت أيضاً بأنها "مجموعة قواعد وضوابط وإجراءات تضمن حسن سير العمل وتحقيق الاهداف وبالاخص توافر الشفافية وتعزيز المصادقية بما يوطد الثقة المتبادلة بين مصلحة الضرائب ومموليها " ( بكر، 2015 : 12)

وبالتالي يمكن استخلاص ان الحوكمة يصفة عامة هي أداة لضبط الأعمال، وتسييرها بما يضمن الحقوق والواجبات لكل الأطراف على كافة الأصعدة، بتنظيم العلاقات وتوزيع السلطات تحت قوانين وأحكام وقواعد تهدف الى إرساء الشفافية والعدالة بما يخدم المصالح العامة للمجتمع سواء كان ذلك متعلق بالضريبة او غيرها .  
أهمية الحوكمة الضريبية: تتمثل أهمية الحوكمة الضريبية في النقاط التالية:

1-التأكيد على حقوق العاملين بالحقل الضريبي دون إهدار لحقوقهم الإدارية والوظيفية وتولي المناصب القيادية ، أو المتعاملين مع الإدارة الضريبية من الممولين أو من يمثلهم من المحاسبين أو المحامين ، وسهولة الإجراءات والحق في الدفاع والطعن ، والتعامل مع إدارات الدائرة الضريبية المختلفة بسهولة وشفافية ، كذلك الحق في عدم اطلاع الغير على الملف الضريبي إلا المخول لهم ذلك قانونا ( عبدالعظيم، 2005) .

2-خلق الإفصاح والشفافية والعدالة والموضوعية وعدم الغلو في تطبيق القانون والتعليمات التنفيذية والذي يعطي كل ذي حق حقه ( العيني و، عبدالرحمن، 2015 : 136)

3-منع الفساد المالي والإداري و تحسين الأداء الضريبي و تسهيل العمل في دائرة الضريبة و منع حدوث أزمات و الخروج من أي تعثر( الحناي و، محسن، 2009 نقلاً عن العيني و، عبد الرحمن ، 2015).

4-يحافظ على حقوق الخزينة من الإيرادات المستحقة دون إسراف أو تجاوزات في القانون من جهة ، ومن جهة أخرى مراعاة حقوق دافعي الضرائب و حماية مصالحهم ( العيني و، عبدالرحمن، 2015 : 136) .

وبالتالي يتضح ان اهمية الحوكمة بشكل عام انما ينبع من كونها اداة فاعلة و صارمة في مكافحة كل مامن شأنها العصف بأموال ومقدرات الشعوب، من غش وفساد وتلاعب وتبييض اموال ، وسرقة وغيرها .

آليات الحوكمة الضريبية: يطبق نظام حوكمة الضريبة اعتماداً على مجموعة من الآليات، صنفت في معظم الدراسات والأبحاث والكتابات التي تناولت مفهوم الحوكمة الضريبية الى قسمين آليات مباشرة، وآليات غير مباشرة :-

أولاً: آليات مباشرة ( الرقابة المباشرة) : وتشمل مايلي :-

1- الرقابة على الأداء: وتتضمن الرقابة على الاقتصاد والرقابة على أنشطة وسياسات الإدارة الضريبية، وكذلك الرقابة على استخدام الموارد والتجهيزات في الإدارة الضريبية، والرقابة على الكفاءة في استعمال الموارد البشرية و المالية الموجودة في الدوائر الضريبية حيث يتم ربط الكفاءة مع الاقتصاد بالموارد المتاحة بحيث يتم انجاز العمل بشكل مرتبط مع الواقع، والرقابة على فاعلية الأداء المتعلقة بأهداف الإدارة الضريبية من تحصيل الضريبة و سد حاجات الدولة من إيرادات و حصر للمجتمع الضريبي و تقليل التهرب الضريبي (عيد : 2010) .

وتحتاج الرقابة على الأداء صياغة الأهداف بشكل رئيس، بحيث تكون متعلقة بكل مستوى إداري حسب المستوى (إدارة عليا إدارة متوسطة، إدارة تنفيذية دنيا ) ، بالإضافة إلى تحديد المهام بشكل مباشر و واضح للوصول إلى الأهداف المرجوة، إن الرقابة على الأداء من خلال الاقتصاد و الكفاءة والفاعلية مع فحص لجوانبها بشكل مستمر، تؤدي إلى زيادة تحسين ظروف العمل و المرونة فيه واتخاذ القرارات المناسبة مع المساءلة العامة للإدارة الضريبية ، للوصول إلى الموضوعية في الأداء من دون إسراف في الموارد أو تضييع لحقوق الدولة من إيرادات الخزينة .

**2- الرقابة النظامية :** وهي عبارة عن مدى تطبيق الإدارة الضريبية للقانون وتنفيذه من دون مخالفته و بشكل صحيح، وعليه يتوجب على الإدارة الضريبية أداء واجباتها المؤكدة و المخولة لديها بدقة ، من خلال التطبيق الصحيح لقانون ضريبة الدخل ، واحكام الرقابة على تنفيذها، مع عدم إصدار القرارات أو التعليمات والأنظمة إلا في ضوء القانون ، وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة التي يترتب عليها اختلاف تطبيق القانون على نفس الحالات المتشابهة ، وكذلك احترام الحريات الشخصية لدافعي الضريبة مما يتعين معه ضرورة الوضوح التام والإفصاح لكل القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية والتي تتعلق بدافعي الضريبة .

ثانيا: آليات غير مباشرة ( الرقابة غير المباشرة) : وتتضمن مايلي :-

1- فاعلية الرقابة الداخلية ، المتمثلة في الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي في الشركات.

2- إمساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية .

3- وتدقيق دفاتر وسجلات و حسابات الشركة بوساطة مدقق خارجي

#### آليات الحوكمة الضريبية

آليات غير مباشرة ( الرقابة غير المباشرة)	آليات مباشرة ( رقابة مباشرة)
<ul style="list-style-type: none"> <li>1. فاعلية الرقابة الداخلية.</li> <li>2. امساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية .</li> <li>3. تدقيق دفاتر وسجلات و حسابات الشركة بوساطة مدقق خارجي .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1. الرقابة على الأداء:</li> <li>الرقابة على الاقتصاد.</li> <li>الرقابة على نشاطات وسياسات الإدارة الضريبية.</li> <li>2. الرقابة النظامية:-</li> <li>التأكد من تطبيق القوانين واللوائح.</li> <li>مراعاة القوانين السابقة دانما.</li> </ul>

إعداد: الباحثة.



ثانيا : - مفهوم الفساد، مظهره، واسبابه، واثاره :

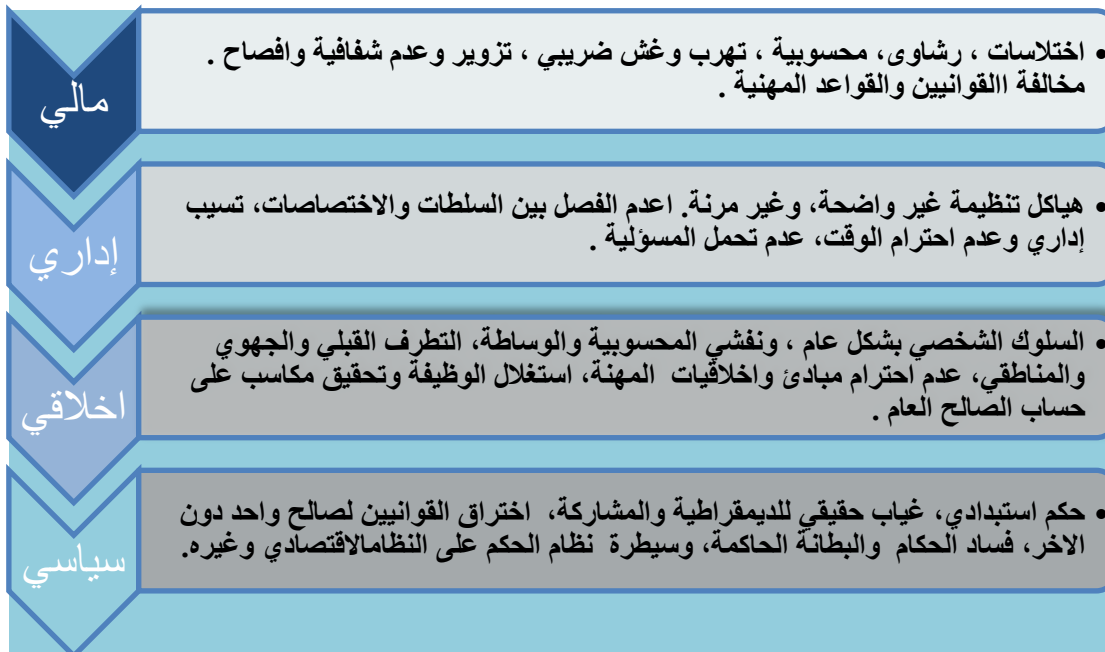
**مفهوم الفساد :** تعد ظاهرة الفساد ظاهرة قديمة قدم المجتمعات الإنسانية، فقد ارتبط وجود هذه الظاهرة بوجود الأنظمة والتنظيم السياسي، وهي ظاهرة موجودة أينما كان التجمع البشري، ولها تزداد حدة وتتفاقم كلما قلت سبل وطرق علاجها ومكافحتها، وكلما ازداد العنف والنزاعات والحروب والإستبداد، وقيدت الحريات العامة والحقوق، لذا نجد أن الدول العربية والأفريقية وبعض دول شرق اسيا تعاني أكثر من غيرها من باقي الدول تفشي وتفاقم هذه الظاهرة، وازدياد آثارها وتداعياتها، وذلك حساب تقارير العديد من هيئات ومنظمات الشفافية والنزاهة الدولية والإقليمية، وعلى رأسها منظمة الشفافية العالمية، والتي تصدر سنويا تقارير عن معدلات الفساد في كل دول العالم، وغالبا ما تتصدر الدول العربية والإفريقية قمة هذه التقارير، ومن أهم التعاريف الواردة لظاهرة الفساد مايلي:

المصدر	المرجع	نص التعريف
صندوق النقد الدولي (IFM)	(محمود، 2010: 121)	ذلك الأسلوب الذي يسعى من خلاله أشخاص كثيرون قصد المنفعة الخاصة على حساب المنفعة العامة
اتفاقية الأمم المتحدة	متوفرة على الإنترنت	جريمة من السرقة والنهب للموارد العامة والرشوة بجميع وجوهها وتبييض الأموال وعرقلة سير النشاطات
موسوعة العلوم الاجتماعية	(كنعان، 2008: 8)	سوء استخدام النفوذ لتحقيق مكاسب خاصة
الشريعة الإسلامية	(التراي، 2005: 114)	كل المخالفات خروج عن جادة الصلاح، وانحراف عن الطريق المستقيم، سواء كانت هذه المخالفات في مجال السلوك أو مجال الجرائم الجنائية أو الحقوق المدنية أو الحقوق العامة.

**مظاهر الفساد: للفساد بصفة عامة مظاهر يمكن توضيحها فيما يلي :**

- **الفساد السياسي:** - يتمثل في الحكم الشمولي الفاسد ، وفقدان الديمقراطية وفقدان المشاركة وفساد الحكام وسيطرة نظام الحكم على الاقتصاد وتفشي المحسوبية.
- **الفساد المالي:** ويتمثل في الانحرافات المالية وعدم الالتزام بالقواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة تعليمات أجهزة الرقابة المالية . وتتجسد مظاهر الفساد المالي بالرشاوى والاختلاس والتهرب الضريبي والمحسوبية في التعيينات والمراكز الوظيفية .
- **الفساد الإداري:** - ويتمثل في الانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية التي تصدر عن الموظفين العموميين أثناء تأديتهم لمهامهم، وتتجسد مظاهر الفساد الإداري في التسبب لدى الموظفين وعدم احترام الوقت ، وعدم تحمل المسؤولية وإفشاء أسرار العمل وغيرها.
- **الفساد الأخلاقي:** - يتمثل الفساد بالانحرافات الأخلاقية والسلوكية التي يقوم بها موظفي الدولة ، والمتعلقة بسلوكهم الشخصي وتصرفاتهم المتمثلة باستغلال الوظيفة لتحقيق مصالح شخصية على حساب المصلحة العامة و ممارسة المحسوبية دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والجدارة عند تعيين الموظفين .

## مظاهر الفساد



المصدر: إعداد الباحثة.

أسباب الفساد :- لاشك ان لاي قضية فساد مهما كان نوعها سبب يكمن وراءها ، لذا لايمكن حصر أسباب الفساد مهما كان نوعه في نقاط معينة، ولكن يمكننا ان نحدد اهم المسببات الرئيسة للفساد المالي والإداري الذي تعاني منهم اغلب المجتمعات، وذلك بإيجاز في النقاط التالية (السوداني، 2004، 95) :

1-التحولات غير المدروسة بالمجتمعات سواء التحولات السياسية، او الاقتصادية، والاجتماعية.

2-عدم الفصل المتوازن بين السلطات.

3-تدني مستوى الأجهزة الرقابية في الدولة.

4-ضعف الإدارة السياسية وتسبب القضاء ، والتزدد في اتخاذ الإجراءات الوقائية والعلاجية الناجحة.

5-عدم فاعلية منظمات المجتمع المدني، وأحيازها وضعف ادائها الرقابي .

وتعتقد الباحثة ان التطرف الاجتماعي (القبلي ، والجهوي) ، وسيطرة اسرة او عائلة او قبيلة على قطاع معين، او منطقة معينة، او حتى مدينة معينة خاصة في بعض الدول العربية ، يعد من اعظم الأسباب الكامنة وراء الكثير من حالات الفساد التي تعاني منها هذه الدول.

اجراءات مكافحة الفساد :حدد المؤتمر الثالث الاطراف في اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد المنعقد في الدوحة للمدة من

9-12 نوفمبر 2009 ، مجموعة من الأدوات التي يمكنها ان تكافح الفساد وهي:

1. ترسيخ مبادئ التعليم ، فالإنسان المتعلم يفترض ان يكون فاضلاً ورافضاً لاشكال وتوجهات الفساد كافة لاسيما اذا كان تعليم وتربية الإنسان سليمين وعلى وفق المبادئ الإنسانية السامية .

2. حرية الإنسان وكرامته ونزاهته: وهذه خصال او صفات حميدة تعزز شخصية الإنسان ومكانته في المجتمع .

3. المساواة امام القانون: دون تمييز واعتماد العدالة .

4. تشكيل هيئات ومنظمات واجهزة للرقابة ومكافحة الفساد: وتشخيص حالات الفساد من اجل خلق قاعدة معلومات بحثية وفقاً لمواصفات عالية لتشخيص مخاطر الفساد والحد منها وتحسين مستوى الشفافية، وترويج معايير ومبادئ محاربة الفساد.

5. المشاركة في المؤتمرات العربية والدولية : ذات الصلة بمكافحة ظاهرة الفساد، والمصادقة على الاتفاقيات الدولية والمحلية المتعلقة بمكافحة الفساد

**الفساد الضريبي** : إن الفساد الضريبي هو " أحد أشكال الفساد المالي الذي يهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية على حساب واقعي الضرائب النزاهة لعي جهة وعلى حساب الإيرادات الضريبية الموجهة لتمويل الاتفاق العوضي من جهة أخرى" (بو علام، 2013:9). ويكون ذلك اما في صورة تهرب من الضريبة ، او في صورة غش وتزوير. وقد ينشأ الفساد الضريبي على مستوى محلي أو دولي لعدة أسباب من أهمها الازدواج الضريبي والذي يعتبر مدخل أساسي للتهرب من الضريبة ذلك المظهر الذي يعتبر من أكثر أشكال الفساد انتشاراً ( أبو عودة، 2015).

وعادة ما يكون التهرب من أداء الضريبة عن طريق استغلال الثغرات القانونية وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي أو عن طريق استعمال طرق تدليسية وهو ما يعرف بالغش الضريبي و هذا ما يترجم ظاهرة التهرب الضريبي الذي أتخذت أبعاد خطيرة وأثار سلبية على الاقتصاد الوطني والتي بطبيعتها تؤدي إلى استنزاف موارد من المفروض أن تستفيد منها الخزينة العامة للدولة لتغطية نفقاتها العمومية من خلال استثمارها في المشاريع التنموية للبلاد (مرتم، 2015).

ويقصد بالغش الضريبي ( التهرب المقصود) : الخفض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جداً كالأخطاء، اما التهرب الضريبي ( التهرب غير المقصود) : فهو التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية (Andree Barilar, 1992: 92) ، والازدواج الضريبي فهو ما يكون ناجم عن المنافسة بين أكثر من سيادة ضريبية على الوعاء الضريبي ومن الممكن أن يكون هذا الازدواج محلياً أو دولياً (الغزاوي و، طاقة، 2010: 115 نقلاً عن أبو عودة ، 2015: 57\_58) :

- الازدواج الضريبي المحلي : وذلك عندما يخضع المكلف لضريبة أكبر لكونه خاضعاً لا يعني خضوع الدخل لعدد من

السلطات السياسية و لتكرار الرية أكثر من مرة و لتوافر الازدواج الضريبي لابد من وجود عدد من الشروط أهمها أن

يكون المكلف واحد، والمادة الخاضعة للضريبة واحده، وكذلك الضرائب من نوع واحد أو متشابه على الأقل، و المدة التي يدفع عنها واحده .

- **الازدواج الضريبي الدولي:** ويكون نتيجة لممارسة كل دولة على حدا حقوق سيادتها الضريبية، ويمكن حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي من خلال، العادات والعرف الدوليان، والاجتهاد الفقهي الدولي، وكذلك المعاهدات والاتفاقيات الدولية.

### آثار الفساد الضريبي:

**الآثار الاقتصادية :-** ومن اهمها الآثار الاقتصادية التي يمكن ان يتسبب فيها الفساد الضريبي مايلي:

1. نقص الأموال في الخزينة العامة للدولة، وبالتالي نقص الإدخار العام.

2. عجز الدولة عن تنفيذ المشاريع، عم قدرتها على تشجيع المستثمرين ومنحهم إعفاءات .

3. ركود اقتصادي، وإرتفاع معدلات التضخم .

4. ظهور ما يعرف إقتصاد خفي (southerraine Economie).

**الآثار الاجتماعية :-** ومن اهمها مايلي: -

1. الشعور بعدم المساواة، واللاعادلة من قبل المكلفين النزهاء.

2. الآثار السلبية على حياة الافراد داخل المجتمع، نتيجة لعدم قدرة الدولة عن تلبية الكثير من متطلباتهم واحتياجاتهم في مختلف المجالات ( التعليمية، والصحية، والخدمية... الخ) خاصة في الدول التي لا تمتلك موارد أخرى.

**الآثار السياسية :-** على الصعيد السياسي يؤدي الفساد إلى (المهيئة العامة لمكافحة الفساد الكويت، 2017):

1. تشويه الدور المطلوب من الحكومة بشأن تنفيذ السياسة العامة للدولة وتحقيق مستهدفات خطط التنمية.

2. انخيار وضياح هيبية دولة القانون والمؤسسات بما يعدم ثقة الأفراد فيها.

3. اضعاف كل جهود الإصلاح المعززة للديمقراطية بما يتزعزع معه الاستقرار السياسي.

4. إقصاء الشرفاء والأكفاء عن الوصول للمناصب القيادية بما يزيد من حالة السخط بين الأفراد ونفورهم من التعاون مع مؤسسات الدولة.

5. إعاقة وتقويض كافة الجهود الرقابية على أعمال الحكومة والقطاع الخاص.

### تحليل هيكل النظام الضريبي في ليبيا:

يتكون هيكل النظام الضريبي الليبي من كلاً الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:-

- **أولاً: الضرائب المباشرة:-** وتشمل الضرائب على الدخل ورأس المال، وتنقسم الضرائب على الدخل إلى دخل الأشخاص الطبيعيين، وضرائب على دخل الشركات، بالإضافة إلى ضرائب الدخل العام أما ضرائب على رأس المال فتشمل ضريبة

أراضي الفضاء، والضريبة على العقارات السكنية، والضريبة على المواشي والدواجن، أما ضريبة الإرث فهي لا تطبق في الاقتصاد الليبي.

- ثانياً: الضرائب غير المباشرة: - وتنقسم إلى ضرائب على الاستهلاك وضريبة على التداول (الدمغة)، وتشمل الضرائب على الاستهلاك، الضرائب الجمركية، وضريبة الإنتاج وضريبة الملاهي.

وكتيجة للتغيرات المتسارعة التي طرأت على الاقتصاد الليبي مع بداية الالفينيات، كالاتجاه نحو الخصصة، والانفتاح نحو الاقتصاد العالمي، وانشاء سوق للأوراق المالية، كان لابد من اجراء تحديث تلك الضرائب لتتوافق مع تلك التغيرات، حيث عدلت العديد من القوانين الضريبية كقانون ضريبة الدخل رقم (64) لسنة 1973، الذي ظل معمولاً به لمدة ثلاثين ، وبناء علذلك تم إلغاء ذلك القانون وإصدار القانون رقم (11) لسنة 2004 بشأن ضريبة الدخل، ثم تم تعديله مرة أخرى بإصدار القانون رقم (7) لسنة 2010. وقد صاحب تلك القوانين الجديدة لوائح تنفيذية وتعليمات تفسيرية وإدارية ومنشورات، إلى جانب صدور بعض القوانين المنظمة لأنواع أخرى من الضرائب المفروضة على رأس المال، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فقد تم إصدار القانون رقم (12) لسنة 2004 بدلاً من القانون السابق رقم (66) لسنة 1973 لينظم ضريبة الدمغة، أما القانون رقم (8) لسنة 2010 فقد عدل بعض بنود القانون السابق بشأن الدمغة (عادل، 2013)\*.

**أسباب الفساد الضريبي في ليبيا:** - تعاني ليبيا كغيرها من الدول النامية من تفشي واستفحال ظاهرة الفساد الضريبي، بحيث وصلت إلى مراحل متقدمة عجزت الدول عن محاربتها ودرء أخطارها ، في ظل غياب سياسات واستراتيجيات واضحة لمحاربتها والحد من وطأتها، مما أدى إلى أزمات اقتصادية خطيرة هددت كيان هذه الدول وعرضت أمنها الوطني واستقرارها السياسي لأخطار محدقة (حامد، 2015).

وقد وضع المشرع الليبي نقاط وعناصر محددة لوصف جريمة التهرب الضريبي في نص المادة (75) من القانون رقم (7) لسنة (2010م) بشأن ضرائب الدخل، التي نصت على : (مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يعاقب بغرامة لا تقل عن أربعة أمثال ما لم يؤد من الضريبة ، كل من ارتكب بقصد التخلص من كل أو بعض الضريبة، أو حرض، أو اتفق، أو ساعد على ارتكاب أي فعل من الأفعال الآتية ( مدونة التشريع الليبي، 2010):

1. الإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات ، والأوراق التي تقدم تنفيذاً لأحكام هذا القانون .

<sup>1</sup> - لمزيد من المعلومات راجع : د. منصور الفيتوري عادل، " إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي "دراسة في ضوء أحكام التشريع الضريبي الليبي" 2013م، . المجلة الجامعة - العدد الخامس عشر - المجلد الثالث، ليبيا.

كذلك الإطلاع على : ظاهرة التهرب الضريبي أسبابها، وطرق علاجها، للدكتور. عبدالسلام سلطان، وكذلك التهرب الضريبي أسبابه وطرق معالجته، بحث مقدم إلى ندوة النظام الضريبي في ليبيا التي عقدت بتاريخ 1/5/1991م، بمدينة بنغازي، الناشر، الهيئة القومية للبحث العلمي، مركز البحوث الاقتصادية بنغازي، 1993م، ، وأيضاً إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي ، د. منصور الفيتوري حامد، مجلة البحوث القانونية مصراتة ، العدد الأول ، 2015.

2. إعداد أيجسابات ، أو دفاتر ، أو سجلات ، أو تقارير ، أو ميزانية غير صحيحة.

3. استعمال أي طريقة احتيالية لإخفاء ، أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة

وقد أثبت إحدى الدراسات (الفطيس، 2014 ) أن هناك فساد كبير في كافة القطاعات في ليبيا، ومن بينها الضرائب التي وضع أهم مؤشرات الفساد فيها بالنقاط التالية :

1. التراخي في تحصيل الإيرادات وتوريدها .
  2. طباعة الايصالات المالية من قبل الجهة العامة .
  3. عدم دقة التقديرات لموارد الميزانية العامة.
  4. عدم وجود سجل خاص للديون لحصرها ومتابعة تحصيلها.
  5. ضعف وقصور معظم الجهات في متابعة وتحصيل ديونها.
  6. عدم الجدية في متابعة تحصيل التسهيلات الائتمانية من قبل المصارف.
- وترجع أسباب الفساد الضريبي في ليبيا الى مجموعة من العوامل أهمها ومن أهم مايلي (حامد، 2015):

1. تجاهل مبدأ العدالة في التشريعات الضريبية.
2. تهميش الممول واستبعاده من المعادلة الضريبية.
3. تغول وتعسف الإدارة الضريبية وتدني مستوى كفاءتها.
4. ضعف وقصور التشريعات الضريبية.
5. ضعف أنظمة المراقبة والمتابعة بالدولة .

## المحور الثاني : (الدراسة العملية) : \_

أولاً: حجم مجتمع وعينة الدراسة:

الجدول رقم (1) يبين توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد مدققي الضرائب والمحاسبين والقانونيين في الدوائر الضريبية في المستهدفة في الدراسة ، والمكاتب التابعة لها.

الجدول رقم (1): توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد مدققي الضرائب والمحاسبين والقانونيين في الإدارات الضريبية

الأجمالي	إدارة الحزام	إدارة المرج	إدارة بنغازي	أسم الدائرة أو المكتب الضريبي
64	26	13	25	العدد المستهدف

وتم توزيع الاستبيانات على المستهدفين ، وتم استرجاع 53 استمارة، واستبعاد وكان عدد 6 من الاستمارات ، ليتبقى 49 استمارة، بنسبة تشكل 77% تقريبا .

ثانياً: وسيلة جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة: تم تصميم قائمة استبيان لتجميع آراء مجتمع الدراسة موضوع البحث، حيث تضمنت جزأين:

الجزء الأول يتعلق بالبيانات الديمغرافية عن المشاركين (الجنس، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، الوظيفة)، والجزء الثاني الخاص باختبار فرضيات الدراسة وتضمن المتغيرات المستقلة للدراسة المتمثلة في آليات الحوكمة الضريبية، وهي موزعة كما هو مبين بالجدول رقم (2).

جدول رقم (2): توزيع فقرات قائمة الاستبيان على فرضيات الدراسة

الفقرات	الفرضية
الفقرات من 1 - 17	الفرضية الفرعية الأولى: آليات المباشرة للحوكمة الضريبية - الرقابة المباشرة .
الفقرات من 18 - 28	الفرضية الفرعية الأولى: آليات غير المباشرة للحوكمة الضريبية - الرقابة غير المباشرة .

وتم صياغة الأسئلة بصورة إيجابية، وتم إتاحة خمس بدائل (اختيارات) للإجابة عن كل فقرة هي: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق إطلاقاً) والجدول رقم (3) يبين وزن كل إجابة وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي.

جدول رقم (3): مقياس ليكارت الخماسي لقياس وزن الإجابات

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
الدرجة	5	4	3	2	1

وتم تحديد اتجاه الإجابات حسب قيم المتوسط المرجح، والتي تم احتسابها بناء على طول الفترة ( $0.80 = 5/4$ )، كما هو موضح بالجدول رقم (4).

جدول رقم (4): فترات اتجاه الإجابة

المتوسط المرجح	1 - 1.79	1.80 - 2.59	2.60 - 3.39	3.40 - 4.19	4.20 - 5
اتجاه الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

وتم تفرغ البيانات وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science)، ولستخدم الاساليب الإحصائية التالية:

أ. التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.

ب. اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov- Smirnov Test.

ج. اختبار الصدق والثبات Cronbach's Alpha.

د. استخدام مقاييس النزعة المركزية ( المتوسط الحسابي والانحراف المعياري).

هـ. اختبار T-Test لاختبار فرضيات الدراسة.

### ثالثاً: وصف بيانات عينة الدراسة الديموغرافية

تم تفرغ بيانات العينة حسب (الجنس، وسنوات الخبرة، والمؤهل العلمي، والوظيفة) وفق الجداول رقم (5).

### الخصائص الشخصية لمجتمع الدراسة :

تظهر النتائج التفاوت في الخصائص الشخصية مالي الاستبانة من المستهدفين بالدراسة بإدارات الضرائب قيد الدراسة ، كما موضح بالجدول (5).

جدول (5) خصائص مجتمع الدراسة

المتغير	مستوى المتغير	العدد	النسبة المئوية
الدرجة الوظيفية	محاسب	13	28.3%
	مدقق ضرائب	17	37%
	اداري	11	23.9%
	مراجع	4	8.7%
	اخرى	1	2.1%
	<b>المجموع</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>
المؤهل العلمي	دكتوراه	0	3%
	ماجستير	4	20%
	بكالوريوس / لسانس	31	39%
	أخرى	11	38%
	<b>المجموع</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>
التخصص	محاسبة	27	58.7%
	ادارة اعمال	12	26.1%
	اقتصاد	3	6.5%
	تمويل	0	0%
	احصاء	0	0%
	اخرى	4	8.7%
	<b>المجموع</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>
سنوات الخدمة	اقل من 5 سنوات	0	0%
	من 5 سنوات الي اقل من 10 سنوات	13	28.3%
	من 10 سنوات الي اقل من 15 سنة	20	43.4%
	15 سنة فاكثر	13	28.3%
	<b>المجموع</b>	<b>46</b>	<b>100%</b>



يتضح من البيانات الواردة بالجدول (5) ما يلي:

- 1- إن نسبة مدققي الضرائب هم الفئة الأعلى بين المشاركين بنسبة (37%)، وتليها نسبة المحاسبين (28%).
- 2- إن 39% من المشاركين هم من حملة المؤهل الجامعي، وأن ما نسبته (58%) منهم تخصصهم محاسبة.
- 3- إن نسبة 43% من المشاركين تزيد مدة خبرتهم في المجال الضريبي عن 10 سنة.

رابعاً: اختبار فرضيات الدراسة :

أ- اثبات أداة جمع البيانات: للتأكد من ثبات أسئلة صحيفة الاستبانة ومدى تجانسها وانسجامها مع مشكلة الدراسة لغرض الإجابة على تساؤلها، تم تطبيق معادلة ألفا كرونباخ Alpha Chronpach. وقد بلغ معامل الثبات (0.79)، أما معامل الصدق العام فقد بلغ (0.89)، و يعتبر هذا المقياس صادقاً لما وضع لقياسه، ويتمتع بدرجة عالية من الثبات مقارنة بالمستوى المقبول (0.60)، وبالتالي يمكن الاعتماد عليه في التطبيق الميداني مما يجعل استمارة الاستبيان م المستخدمة تتحلى بالثبات والتماسك والوضوح لدى قارئها، والصدق أي الثقة في الاستبانة وتأديتها للغرض الذي صممت له.

ب- مقياس آليات الحوكمة الضريبية : تم استخدام أداة القياس التي أعدها كلاً من (العيني وعبدالرحمن، 2015)، (بكر، 2015)، (العيني، 2012) مع إجراء بعض التعديلات التي تلائم هدف وبيئة الدراسة.

ج- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لآليات الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الضريبي.

إختبار الفرضية الرئيسة الأول : " تطبق إدارات الضرائب في ليبيا الآليات المباشرة للحوكمة الضريبية ( الرقابة المباشرة) مما يساعد على الحد من الفساد المالي والإدائي " .

وقد كانت المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية كما هو موضح بالجدول رقم (6).

جدول رقم (6): المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لآليات - المباشرة - للحوكمة الضريبية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيانات					ت
		متوفرة جدا	متوفرة	متوفرة بدرجة متوسطة	متوفرة بدرجة محدودة	غير متوفرة	
		1	2	3	4	5	
1.21	4.04	3	3	5	13	22	1. اشراك مدققي الحسابات في وضع القوانين، والتشريعات الضريبية.
0.91	4.52	1	1	4	7	33	2. تخفيض العاملين في مصلحة الضرائب من خلال المكافآت.
1.14	3.71	2	4	14	11	15	3. هناك إستراتيجية وأهداف واضحة للهيئة وهي متاحة للجميع ومعروف لدى العاملين.
1.03	3.89	1	3	12	14	16	4. وجود عدد مناسب من مدققي الضريبة.
1.08	3.02	3	12	17	9	5	5. وضوح الاجراءات الضريبية.

1.32	3.34	5	7	13	9	12	6. شول ومرونة النظام الضريبي بما يقلل من حالات الغش، والاحطاء والخذاع من قبل المكلفين.
1.13	4.10	1	6	3	13	23	7. تطبيق مبدأ المسائلة القانونية لدى المكلفين في حالات التهرب الضريبي.
4.47	4.34	1	9	7	15	14	8. وجود إطار عام للإجراءات المتبعة في إدارة الضرائب يشجع على تنفيذ السياسات الإدارية الموجودة بالإدارة لدى العاملين والمتعاملين معها.
1.35	3.39	4	11	7	11	13	9. تحديد المسؤوليات لكافة المستويات الإدارية بما يقلل من التجاوزات الإدارية.
1.11	3.32	3	7	15	14	5	10. يوجد فهم ووضوح لمعايير الاداء من قبل العاملين والمسؤولين.
1.06	3.73	0	6	15	10	15	11. احكام السيطرة على مصادر المعلومات المقدمة لدى الإدارة بشكل يقلل من التزوير في بيانات المكلفين.
1.25	3.65	4	4	10	14	14	12. وجود خطة تنظيمية سليمة لإدارة ملفات المكلفين .
1.42	3.39	7	5	11	9	14	13. توزيع العمل بشكل جيد للتقليل من التسبب الإداري.
1.41	3.63	6	4	9	9	18	14. حسن اختيار العاملين ووضعهم في المكان المناسب في إدارة الضرائب.
1.08	3.73	1	5	13	13	14	15. تقييم أداء مدققي الضريبة بشكل مستمر .
1.19	3.69	1	8	11	10	16	16. إيجاد وتفعيل قواعد وسلوك المهنة لكافة مدققي الضريبة بما يقلل من الاختلاس.
1.18	3.86	1	8	5	14	18	17. توفير بيانات كافية عن حقوق وواجبات مدققي الضرائب .
1.37	3.73	المتوسط العام					

### من خلال استقراء الجدول رقم (6) يتضح ما يلي:

- أن آليات الحوكمة الضريبية المباشرة (الرقابة المباشرة) للحكومة توجد بالإدارات الضريبية قيد الدراسة والمكاتب التابعة لها بشكل جيد ، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح العام (3.73) وهو يقع في المدى موافق.
- أن دور بند تحفيز العاملين في مصلحة الضرائب من خلال المكافآت هو الأكثر أهمية في آليات الحوكمة الضريبية - المباشرة - حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (4.52) وهو يقع في المدى موافق بشدة، يليه في الأهمية وجود إطار عام للإجراءات المتبعة في إدارة الضرائب يشجع على تنفيذ السياسات الإدارية الموجودة بالإدارة لدى العاملين والمتعاملين بمتوسط بلغ (4.34) وهي ايضا تقع في مدى موافق بشدة، ثم يليه تطبيق مبدأ المسائلة القانونية لدى المكلفين في حالات التهرب الضريبي بمتوسط حسابي بلغ (4.10) وهو يقع في المدى موافق .
- وقد بين اختبار **T- Test** لإختبار الفروق بين متوسطات إجابات العينة. والنتائج موضحة بالجدول رقم (7) كما يلي:

الجدول رقم (7): نتائج اختبار (t) للفروق بين متوسطات إجابات مفردات العينة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الفرضي	T المحسوبة	الدرجة المعنوية	T الجدولية
-----------------	-------------------	----------------	------------	-----------------	------------

1.676	0.009	3.59	3.00	1.37	3.73
-------	-------	------	------	------	------

### من استقراء الجدول رقم (7) نستنتج الآتي:

نقبل الفرضية الفرعية الأولى القائلة بأن " تطبق إدارات الضرائب في ليبيا الآليات المباشرة للحكومة الضريبية (الرقابة المباشرة) مما يساعد على الحد من الفساد المالي والإداري ، حيث أن مستوى الدلالة (0.009) وهو دال إحصائيا لأنه أصغر من مستوى المعنوية (0.05) ، وبما أن (T) المحسوبة أكبر من الجدولية إذا هنا نقبل الفرض البديل، أي ان إدارات الضرائب في ليبيا تطبق الآليات المباشرة للحكومة الضريبية .

-إختبار الفرضية الرئيسية الثانية: " تطبق إدارات الضرائب في ليبيا الآليات غير المباشرة للحكومة الضريبية ( الرقابة غير المباشرة) مما يساعد على الحد من الفساد المالي والإداري " .

وقد كانت المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية كما هو موضح بالجدول رقم (8).

جدول رقم (8): المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لآليات - المباشرة - للحكومة الضريبية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيانات					ت
		متوفرة جدا	متوفرة	متوفرة بدرجة متوسطة	متوفرة بدرجة محدودة	غير متوفرة	
		1	2	3	4	5	
0.93	4.28	0	2	9	9	26	1. زيادة الوعي لدى المكلفين من خلال كافة الوسائل الممكنة.
0.64	4.63	0	0	4	9	33	2. عمل دورات توعية للمكلفين عن حقوقهم وواجباتهم بما يقلل من الرشوة.
1.04	3.52	2	5	14	17	8	3. تقدم الإفراجات الضريبية من قبل المكلفين بالوقت المحدد.
1.24	3.43	4	6	13	12	11	4. تقدم مستندات وسجلات ودفاتر صحيحة لدى مصلحة الضرائب.
1.02	3.41	1	7	18	12	8	5. سداد الضرائب المستحقة على المكلفين بالموعد المحدد.
1.19	3.84	2	5	9	12	18	6. إعداد الحسابات والقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية.
1.34	3.26	3	16	4	12	11	7. تدقيق دفاتر وسجلات الشركة بواسطة مدقق خارجي .
1.05	3.78	0	7	10	15	14	8. إمساك دفاتر وسجلات منتظمة لدى المكلفين.
1.08	3.71	2	5	8	20	11	9. وجود نظام محاسبي وضريبي سليم مناسب معتمد لدى المكلفين من قبل الإدارة .

1.13	3.84	3	3	6	20	14	10. فهم ووعي المكلفين بقانون الضرائب .
1.06	3.77	المتوسط العام					

### من خلال استقراء الجدول رقم (8) يتضح ما يلي:

- أن آليات الحوكمة الضريبية غير المباشرة ( الرقابة غير المباشرة) توجد بالإدارات الضريبية قيد الدراسة والمكاتب التابعة لها بشكل جيد ، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرشح العام (3.77) وهو يقع في المدى موافق.
- أن بند عمل دورات توعية للمكلفين عن حقوقهم وواجباتهم بما يقلل من الرشوة هو الأكثر
- أهمية في آليات الحوكمة الضريبية \_ غير المباشرة\_، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرشح له (4.63) وهو يقع في المدى موافق

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الفرضي	T المحسوبة	الدرجة المعنوية	T الجدولية
3.77	1.06	3.00	4.90	0.000	1.676

بشدة ، يليه زيادة الوعي لدى المكلفين من خلال كافة الوسائل الممكنة بمتوسط بلغ ( 4.28) وهي ايضا تقع في مدى موافق بشدة.

وقد بين اختبار **T- Test** لإختبار الفروق بين متوسطات إجابات العينة ، والنتائج موضحة بالجدول رقم (9) كما يلي :-

### الجدول رقم (9): نتائج اختبار (t) للفروق بين متوسطات إجابات مفردات العينة

#### من استقراء الجدول رقم (9) نستنتج الآتي:

- نقبل الفرضية الرئيسية الثانية القائلة بأن : " تطبق إدارات الضرائب في ليبيا الآليات غير المباشرة للحوكمة الضريبية ( الرقابة غير المباشرة) مما يساعد على الحد من الفساد المالي والإدائي " ، حيث أن مستوى الدلالة (0.000) وهو دال إحصائياً لأنه أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وبما أ، (T) المحسوبة أكبر من الجدولية إذا هنا نقبل الفرض البديل، أي ان إدارات الضرائب في ليبيا تطبق الآليات غير المباشرة للحوكمة الضريبية .
- يتضح من الجدولين (6 ، 8) أن هناك تقارب في وجود الآليات المباشرة والآليات غير المباشرة للحوكمة الضريبية بالإدارات الضريبية قيد الدراسة بمتوسط بلغ (3.73)، (3.77) على التوالي، وهما في مدى موافق .

بناء على ماسبق وبما أنه تم قبول الفرضيتين الرئيسيتين للدراسة لفرعيتين للدراسة .

### المبحث الثالث : (النتائج والتوصيات )

#### 1-نتائج الدراسة:

- تعد ظاهرة الفساد الضريبي من أخطر أنواع الفساد خطرا على الدول والمجتمعات ، وأن هناك اتجاه عالمي للقضاء على هذه الظاهرة بكافة الطرق .
- إن الواقع في ليبيا يعكس فساداً على كافة المستويات والقطاعات .
- هناك دور للحكومة بشكل عام، والحكومة الضريبية بشكل خاص في مكافحة الفساد الضريبي والحد منه ومكافحته وهذا ما أثبتته نتائج العديد من الدراسات العربية والأجنبية من خلال بيانها لوجود علاقة سلبية بين بيانات الحكومة والفساد المالي والإداري .
- بينت نتائج الدراسة العملية أن هناك تطبيق للآليات المباشرة وغير المباشرة للحكومة الضريبية بالإدارات الضريبية والمكاتب التابعة لها بمدينة بنغازي والمنطق المحيطة لها، كما تبين أن هناك تقارب في وجود الآليات المباشرة والآليات غير المباشرة للحكومة الضريبية بالإدارات الضريبية قيد الدراسة .
- أثبت عدّة دراسات محلية وتقارير لبعض الهيئات الرقابية \_ سبق ذكرها في متن الدراسة \_ أن هناك فساداً ماليا وإداريا في الجهاز الضريبي مما يثبت أن هذه توصلت الى نتيجة عكسية عما توصلت إليه الدراسات السابقة، حيث تبين أن هناك تطبيقا لآليات الحكومة الضريبية بالإدارات الضريبية في ليبيا ومع ذلك يوجد فسادا ماليا وإداريا حسب بعض التقارير والدراسات المحلية وربما يعزى ذلك الى التطبيق العشوائي وغير المنهج و اللامنظم قانونيا و او على الأقل بلوائح داخلية كي تحظى بأحترام أكثر وتكون أكثر إلزامية بحيث تؤدي دورها المنشود في كونها أداء فاعلة للقضاء على أي صور للفساد بشتى أنواعه وبكافة طرقه وسبله .

#### التوصيات :

- من خلال ما أسفرت عنه نتائج الدراسة يمكن التوصية بمجموعة من التوصيات أهمها :-
- تفعيل آليات الحكومة الضريبية في كافة الإدارات والمكاتب الضريبية بشكل أكثر فاعلية ، وأكثر إلزاما وبيان مدى أهميتها للإدارة والدائرة وللدولة كأكمل .
- العمل على تنظيم قانون خاص بالحكومة الضريبية، ووضع لوائح وتشريعات خاصة بالحكومة .

- العمل على تفعيل دور الجمعيات والمنظمات المهنية التي تسعى الى زيادة الوعي لدى الموظفين والعاملين بالجهاز الضريبي بمفهوم الحوكمة وآلياتها وأهميتها ، وكذلك أرساء القيم الأخلاقية لتفادي ظاهرة الفساد قدر الإمكان ، وذلك من خلال الدورات والمؤتمرات والبحوث وتهيئة الموارد البشرية لتطويره .

### قائمة المراجع :-

#### أولا :- المراجع العربية :-

- 1- الترابي ، البشير على حمد، (2005) مفهوم الفساد وانواعه في ضوء نصوص القرآن الكريم والسنة المطهرة ، مجلة جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، العدد الحادي عشر ص 99\_127.
- 2- الشواورة ، فيصل محمود (2009) ، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 25 -العدد الثاني.
- 3- العبيني ، محمد موسى وعبدالرحمن ، محمد عبد الرحمن(2015) ، دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي \_ دراسة ميدانية \_ مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الرابع و الأربعون .
- 4- بكر، عبدالرحمن محمد (2016) ، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، العدد 8، جامعة البليدة 2.
- 5- الفطيسي، عبد الغني أحمد ، (2014)، الفساد المالي وأوجه القصور في الرقابة على المال العام في ليبيا دراسة تحليلية ، المجلة الجامعة، العدد السادس عشر، المجلد الأول، فبراير.
- 6- باجسير، على طة على و عبدالكافي، أشرف سالم (2015) ، " أثر تطبيق نظام في رفع نظام الإدارة الضريبية وتحصيل الإيرادات " ، مجلة جامعة سرت العلمية، جامعة سرت ، المجلد الخامس ، العدد الأول .
- 7- بوعلام، وهي (2013) ، اثر الفساد الضريب على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر المؤتمر الدولي : تقييم أثار برامج الإستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والإستثمار، الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف 1
- 8- بوقرة، رابع و، غانم ، هاجر (2012)، الحوكمة: المفهوم والأهمية " ، مداخلة بملتقى الوطني الأول، حول آليات الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 14-10 مايو.
- 9- حنا ، فاهم نعيم ، (2005)، نحو حوكمة النظام الضريبي ، بحث مقدم للمؤتمر السنوي العلمي الخامس ، في الفترة من 8-10 سبتمبر .
- 10- عبد السميع ، محمد رضا ، (2008) ، حوكمة الإدارة الضريبية ، المجلة العلمية للتجارة و التمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الثالث.
- 11- عبدالعظيم، حمدي (2005) ، حوكمة الشركات و حوكمة الإدارة الضريبية: بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي التاسع- 17 الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب .
- 12- عمران، فتح الله مصباح (2006) ، السياسة الضريبية في الدول المتقدمة ، الضريبة على الدخل ودورها الاقتصادي في التشريع الليبي، رسالة ماجستير، كلية القانون، تروونة، جامعة المرقب.
- 13- كنعان، نواف سالم ، (2008) ، الفساد المالي والإداري: أسبابه، أثاره، ووسائل مكافحته ، مجلة الشريعة والقانون ، الإمارات.
- 14- مريم، (2015). دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة، الجزائر.

- 15- محمود، علي سكره آخرون، (2010)، "آليات الحوكمة لمكافحة الفساد المالي و الإداري في ظل مبدأ الإفصاح والشفافية، ملتقى العلمي الدولي السابع حول الفساد المالي والإداري وسبل مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 4، العدد ، علاجه، الجزائر، ص : 104-140.
- 16- مشكور، مسعود جابد وعبد، حيدر عباس (2016)، علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري ، دراسة على عينة مختارة من المدققين ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة واسط العدد 24.
- 17- منصور، فتح الرحمن الحسن وعلي، علي الصادق (2013) ، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان \_دراسة تحليلية ميدانية\_ مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية ، العدد الرابع ، كلية التجارة ، السودان .
- 18- يعقوب، وآخرون (2013)، " دور الحوكمة في تحسين الأداء الإستراتيجي للإدارة الضريبية " مجلة دراسات محاسبية و مالية \_ المجلد الثامن ، العدد 22 ، الفصل الأول .
- 19- الهيئة الكويتية للنزاهة ومكافحة الفساد : <http://www.nazaha.gov.kw/ar/pages/contactus> .
- 20- اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد بالمؤتمر الثالث الأطراف في المنعقد في الدوحة للمدة من 9-12 نوفمبر 2009 متوفر على الشبكة المعلوماتية ( الإنترنت).
- 21- اتفاقيات مكافحة الفساد في الشرق الأوسط وشمال افريقيا، متوفر على الشبكة المعلوماتية ( الإنترنت).

ثانيا :- المراجع الأجنبية :-

1. Ajaz, Tahseen (2011) The Effect of Corruption and Governance on Tax Revenues.
2. Andree Barilari et( 1992) ,Robert Drape, Lexique Fiscal, 2eme ed. (Paris: Dalloz,