



أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي

(دراسة ميدانية على إدارات مصلحة الضرائب بالمنطقة الوسطى)

د. علي مفتاح التائب

ali1976@su.edu.ly

كلية الاقتصاد، جامعة سرت، ليبيا

د. أشرف سالم عبد الكافي

a.abdulkafie71@su.edu.ly

كلية الاقتصاد، جامعة سرت، ليبيا

تاريخ الوصول: 2024.01.20 تاريخ الموافقة: 2024.05.07

الكلمات المفتاحية:

مبادئ، الحوكمة الضريبية، كفاءة، النظام الضريبي الليبي.

الملخص

هدفت الدراسة الى التعرف على تأثير تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق اهداف الدراسة وتم الاعتماد على الاستبانة لجمع البيانات التي تم توزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل على ادارات مصلحة الضرائب بالمنطقة الوسطى / ليبيا، وقد تم توزيع 65 استبيان على العينة المستهدفة، وكان عدد الاستبانات المتحصل عليها 58 استبانة أي بنسبة استجابة 89.2%. وتم اختبار الفرضيات بواسطة مجموعة من الأساليب الإحصائية من ضمنها الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الوزن النسبي، الأهمية النسبية، واختبار التوزيع الطبيعي، ومعامل الانحدار المتعدد التدريجي وتوصلت الدراسة لعدة نتائج اهمها يوجد أثر ذو دلالة احصائية لمبدأ العدالة ومبدأ الشفافية على كفاءة نظام الضرائب الليبي، أما مبدأ المساواة ومبدأ المساواة فلا يوجد أثر لهما على كفاءة النظام الضريبي الليبي.

The impact of applying tax governance principles on improving the efficiency of the Libyan tax system (A field study on the tax departments in the central region)

Dr.Ashraf Salem abdulkafe Ali Muftah Eltaeb

Faculty of Economics, Sirte University, Libya

Abstract

The study aimed to identify the impact of applying tax governance principles on improving the efficiency of the Libyan tax system. A descriptive analytical approach was used to achieve the study's objectives, and a questionnaire was used to collect data, which was distributed to the tax departments in the central region of Libya. 65 questionnaires were distributed to the target sample, and 58 questionnaires were obtained, with a response rate of 89.2%. Hypotheses were tested using a variety of statistical methods, including mean, standard deviation, relative weight, relative importance, normal distribution test, and multiple stepwise regression analysis. The study found several results, including the statistically significant impact of the principles of justice and transparency on the efficiency of the Libyan tax system, while the principles of accountability and equality had no impact on the efficiency of the Libyan tax system.

Keywords

principles, tax governance, efficiency, tax system Libyan

أن أي سوء إدارة داخل الشركة أو قرارات غير حكيمة يتخذها مجلس الإدارة يمكن أن تؤدي إلى إهدار الأرباح المحاسبية والخسارة اللاحقة للإيرادات الضريبية (بكر، 2015). علاوة على ذلك، تهدف الحوكمة الضريبية إلى تعزيز توليد الإيرادات وجذب الاستثمارات. تمثل الضرائب المصادر الأساسية لتمويل الأنشطة والنفقات الحكومية وتلعب دوراً محورياً في الاقتصادات الوطنية من خلال العمل كأدوات للسياسات الاقتصادية والاجتماعية. على العكس من ذلك، كان التهرب الضريبي مشكلة مستمرة ظهرت مباشرة بعد تطبيق الضرائب. شهدت دول مختلفة ظهوراً مستمراً وتقدمًا للوسائل والأساليب الاحتياطية للتهرب الضريبي. ومن هنا، نشأ مفهوم الحوكمة الضريبية كاستراتيجية لمكافحة

1. الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة:

أصبحت الحوكمة شرطاً أساسياً وإلزامياً في الآونة الأخيرة. حيث تعتبر بمثابة الأساس لتنظيم العمل داخل مؤسسات القطاعين العام والخاص على المستويات المحلية والإقليمية والعالمية. هدفها هو وضع لوائح ومبادئ لإدارة المؤسسات والإشراف عليها. تلعب الحوكمة دوراً مهماً وأكثر كفاءة في تمكين أصحاب المصلحة من ممارسة الرقابة والحوكمة. ومن بين أصحاب المصلحة هؤلاء، يمكن تصنيف بعض الأفراد كدائنين، بينما يمكن تصنيف آخرين كمودعين في المؤسسات المالية. ومع ذلك، لا بد من الاعتراف بأن الإدارات الضريبية تمتلك مصالح كبيرة، حيث

إلى نتائج ذات دلالة يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض والهدف من إجراء هذه الدراسة.

ومن هذا الهدف، يتفرع عدة أهداف فرعية منها:

ومعرفة أثر تطبيق مبدأ المساءلة على رفع كفاءة نظام الضرائب الليبي.
ومعرفة أثر تطبيق مبدأ العدالة على رفع كفاءة نظام الضرائب الليبي.
ومعرفة أثر تطبيق مبدأ المساواة على رفع كفاءة نظام الضرائب الليبي.
ومعرفة أثر تطبيق مبدأ الشفافية على رفع كفاءة نظام الضرائب الليبي.
كما تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وتقييم تلك المبادئ وتأثيرها على النظام الضريبي الليبي، وذلك لتحسين كفاءته وتحقيق أهدافه بطريقة أكثر فعالية وشفافية.

4.1 فرضيات الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها يتم صياغة الفرضية الرئيسية الآتية:
يوجد أثر ذو دلالة احصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية ورفع كفاءة النظام الضريبي الليبي.

يتفرع عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

- 1- يوجد أثر ذو دلالة احصائية لمبدأ المساءلة على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي.
- 2- يوجد أثر ذو دلالة احصائية لمبدأ العدالة على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي.
- 3- يوجد أثر ذو دلالة احصائية لمبدأ المساواة على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي.
- 4- يوجد أثر ذو دلالة احصائية لمبدأ الشفافية على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي.

5.1 أهمية الدراسة:

يعتبر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية أمراً بالغ الأهمية لرفع كفاءة النظام الضرائب في ليبيا، حيث تساهم هذه المبادئ في تحسين الشفافية والمساءلة في جمع الضرائب وإدارتها. وتعتبر الحوكمة الضريبية عاملاً رئيسياً في تعزيز النظام الضريبي وتحقيق التوازن بين حقوق وواجبات المكلفين والسلطات الضريبية. ومن خلال دراسة أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية، يمكن تحديد النواقص والتحديات التي تواجه النظام الضريبي الليبي وتحديد الإصلاحات الضرورية لتعزيز كفاءته. إضافة إلى ذلك، تساهم الحوكمة الضريبية في جذب الاستثمارات وتعزيز النمو الاقتصادي من خلال خلق بيئة ضريبية مستقرة ومواتية للأعمال. وبالتالي، فإن دراسة أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية تعتبر ضرورية

هذه الظاهرة من خلال التنفيذ الفعال لمبادئها وضمان التحصيل الدقيق للضرائب وفقاً لقوانين الضرائب (العويدية، 2021).

2.1 مشكلة الدراسة:

تعتبر مبادئ الحوكمة الضريبية أحد العوامل الرئيسية التي تؤثر على كفاءة النظام الضريبي في أي دولة. وتعتبر ليبيا واحدة من الدول التي تحتاج إلى تحسين كفاءة نظامها الضريبي. لذا، يعتبر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية أمراً ضرورياً لرفع كفاءة النظام الضريبي الليبي.
إن تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية يساهم في تحسين الشفافية والمساءلة في النظام الضريبي. وهذا يعني أنه سيتم تقديم المعلومات بشكل أكثر دقة وشفافية، مما يساعد في تقليل الفساد والتهرب الضريبي. وبالتالي، يمكن للحكومة أن تجنب فقدان العائدات الضريبية وتحسين جودة الخدمات التي تقدمها للمواطنين بالإضافة إلى ذلك، يعمل تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على تحسين كفاءة جمع الضرائب وتحصيلها. فبفضل تحسين الإجراءات والتقنيات المستخدمة في جمع الضرائب، يمكن للحكومة أن تزيد من عائداتها الضريبية بشكل كبير، مما يساهم في تحسين الاقتصاد الوطني وتقديم خدمات أفضل للمواطنين. وتعتبر هذه الدراسة مهمة جداً في ظل التحديات الكبيرة التي تواجه النظام الضريبي الليبي في الوقت الحالي، وتساهم في إيجاد حلول واقعية ومستدامة لتلك التحديات.

لذا كان لا بد من معرفة أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي

عليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال التالي:

ما هو أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي؟

ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو أثر مبدأ المساءلة على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي؟
- ما هو أثر مبدأ العدالة على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي؟
- ما هو أثر مبدأ المساواة على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي؟
- ما هو أثر مبدأ الشفافية على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي؟

3.1 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي، ومحاولة الوصول

لتحقيق التنمية الاقتصادية وتعزيز الاستقرار المالي في ليبيا.

6.1 منهج الدراسة:

تعتمد الدراسة على المنهج التاريخي من خلال مراجعة، وعرض الأدبيات، والأبحاث السابقة ذات الصلة، والمنهج الوصفي التحليلي لطبيعة الدراسة، حيث تهدف هذه الدراسة إلى وصف ظاهرة تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية، وتحليل تأثيرها على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي، ولتحليل البيانات واختبار صحة الفرضيات تم استخدام الأساليب والاختبارات الإحصائية المناسبة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الانسانية والاجتماعية (SPSS) بغية الوصول إلى النتائج ووضع المقترحات والتوصيات النابعة من الدراسة.

7.1 حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تتحدد في مصلحة الضرائب في البلديات (سرت، الجفرة، مصراته، بن وليد).

الحدود الزمنية: تتحدد فترة الدراسة في العام 2023م

8.1 متغيرات الدراسة: تمثلت متغيرات الدراسة فيما يلي:

المتغير المستقل: مبادئ الحوكمة الضريبية متمثلة في (المساءلة، العدالة، المساواة، الشفافية)

المتغير التابع: كفاءة النظام الضريبي الليبي.

9.1 الدراسات السابقة:

تمت مراجعة مجموعة من الدراسات السابقة التي تتناول موضوع هذه الدراسة، وتم عرض نتائجها لفهم ما توصلت إليه هذه الدراسات من جهة، وتوضيح القيمة المضافة التي يمكن أن تقدمها الدراسة الحالية من جهة أخرى، ويمكن تقديمها على النحو التالي:

هدفت دراسة فايزة (2015) إلى معرفة تأثير الحوكمة الضريبية على سياسة الإنفاق الضريبي في الجزائر من خلال ترشيد استخدام هذه السياسة وتحقيق الشفافية والمساءلة فيما يتعلق بحجم الإنفاق الضريبي. استخدمت الدراسة استنباطاً لجمع البيانات من عينة بحثية مستهدفة تضم ممثلين عن مديرية الضرائب والوكالات التي تدعم المشاريع الاستثمارية. كان معدل الاستجابة الذي تم الحصول عليه 75٪. استخدم الباحث المنهج الوصفي لتقديم وصف دقيق لمختلف الظواهر الاقتصادية، والمنهج التحليلي لتوضيح واستيعاب الأدوات والمقاربات المتعلقة بالموضوع، والمنهج الاستقرائي من خلال فحص ونشر عينة من دافعي الضرائب على مستوى ولاية بسكرة في الجزائر. وتوصلت الباحثة إلى عدة نتائج، من أهمها أن الحوكمة الضريبية تعمل كعامل مفيد في

تعزيز سياسة الإنفاق الضريبي من خلال ضبط وتنظيم هذا العامل من خلال تنفيذ الآليات والمبادئ المقررة من قبل منظمة التعاون الدولي. وخلصت الدراسة إلى أن الحوكمة هي عملية صياغة وتنفيذ وإنفاذ القوانين واللوائح والتعليمات التي تساهم في إنجاز المعاملات اليومية. علاوة على ذلك، فإنه يعزز الإيرادات الضريبية من خلال تنفيذ الضوابط السنوية الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب. وكان الهدف من دراسة (العماري، إمبركه؛ الشتيوي، حسني 2019) هو تسليط الضوء على الجانب المفاهيمي لحوكمة النظام الضريبي والفساد الضريبي، واستكشاف علاقته بالحد من هذه الظاهرة. وعلاوة على ذلك، فإنه يهدف إلى إظهار تأثير تنفيذ حوكمة النظام الضريبي على الحد من الفساد الضريبي، مع تحديد الأسباب والآثار والاستراتيجيات لمكافحة. اعتمدت الدراسة أسلوب الإحصاء الوصفي، واستخدمت التقنيات الإحصائية باستخدام SPSS لاستخراج النتائج ذات الصلة بالدراسة. تألف مجتمع الدراسة من موظفي مصلحة الضرائب الواقعة في غرب ليبيا، وتم اختيار عينة عشوائية بسيطة من 90 فرداً. تم استخدام الاستبيان كأداة لتحقيق أهداف هذه الدراسة. وقد أسفرت الدراسة عن عدد من النتائج، من أهمها أن المستوى العام لتنفيذ الآليات المباشرة وغير المباشرة للحد من الفساد الضريبي كان ذا أهمية قصوى، وأن المستوى العام للأسباب الفعلية للفساد الضريبي داخل الإدارة الضريبية كان ذا أهمية كبيرة. وتسعى الدراسة التي أجرتها (الوكيل، منال 2021) إلى التحقيق في تأثير مبادئ الحوكمة على الأداء الوظيفي. على وجه التحديد، تهدف الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين مبادئ الحوكمة والأداء الوظيفي في حي شرق النصر. علاوة على ذلك، تهدف الدراسة إلى تحديد دور تبني القيادة الحكومية كمتغير وسيط في العلاقة المذكورة أعلاه. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي كنهج بحثي. تكشف النتائج عن وجود علاقة كبيرة ومباشرة بين تطبيق مبادئ الحوكمة وتحسين الأداء الوظيفي في حي شرق مدينة نصر. تؤكد نتائج الدراسة أن الحوكمة تلعب دوراً إيجابياً في تعزيز الأداء المؤسسي للهيئات الإدارية من خلال تعزيز المساءلة الإداري. وبالتالي، توصي الدراسة باعتماد وتنفيذ مبادئ الحوكمة في المنظمات العامة. يمكن تحقيق ذلك من خلال استخدام أدوات القيادة التي تعزز مبادئ ومعايير الانضباط والشفافية والاستقلال والعدالة والوعي الاجتماعي. بالإضافة إلى ذلك، تقترح الدراسة تفعيل هذه المعايير عبر أبعاد عملية مختلفة من أجل تعزيز ممارسات الحوكمة داخل المؤسسات العامة. بينما دراسة (بلغوثي، سهام

اتفقت الدراسات السابقة في عيبتها حيث تطبيق الدراسة على مصلحة الضرائب أو الادارة الضريبية. وظفت الدراسات السابقة المنهج الوصفي التحليلي باستثناء دراسة (الوكيل، 2021) استخدمت المنهج الاستقرائي. وبالتالي تعد هذه الدراسة امتداداً لجهود الباحثين السابقين التي تناولت الموضوع. وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها تناولت جوانب ومجالات مختلفة ذات صلة بموضوع أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على رفع كفاءة النظام الضريبي منها (المساءلة والعدالة والمساواة والشفافية)، واستخدمت أداة الاستبيان لتجميع البيانات، وأنها أجريت في البيئة الليبية.

2. الإطار النظري للدراسة

1.1.2 الحوكمة الضريبية:

الحوكمة الضريبية تمثل مجموعة من المبادئ والممارسات الفعالة المتعلقة بالضرائب، والتي تهدف إلى توجيه إدارة الضرائب وتخطيط الشركات بشكل فعال. وفي هذا السياق، تُصنف المنظمات الدولية وبعض البلدان (على سبيل المثال، أستراليا) الحوكمة الضريبية كجزء أساسي من حوكمة الشركات. ويُنظر إلى الحوكمة الضريبية على أنها "ممارسات إدارة الضرائب الجيدة"، والتي تشمل التخطيط الضريبي القانوني المعروف أيضاً باسم التهرب الضريبي. وتمثل الحوكمة الضريبية مجموعة من الإجراءات الفعالة في إدارة الشركات، وقد تزايد التركيز عليها كظاهرة حديثة. وقد تم توفير الإطار الدولي للحوكمة الضريبية من خلال برنامج بعنوان "الضرائب والتنمية"، بالإضافة إلى مشروع Erosion and Profit Shifting (BEPS)، وكلاهما يعودان لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. وقد بدأ هذا البرنامج في عام 2011 واستمر حتى عام 2013، حيث أكد على أهمية الضرائب كعنصر أساسي في استراتيجيات الأعمال وتأثيرها على تطوير وتنمية الدولة (Hugo Leonardo Menezes de Carvalho, 2022).

1.1.2 مفهوم الحوكمة الضريبية:

هي مجموعة القواعد والاجراءات التي تمارسها الادارة الضريبية، لضمان 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 (مهند، محمد وآخرون، 2018)

؛ بن تركي، ياسمين (2022) كان الهدف منها هو التأكد من الدور الذي تلعبه مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي. ولتحقيق ذلك، درست الدراسة مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي، وتم جمع البيانات وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) من خلال توظيف استبيان. تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لهذه الدراسة. وقد أسفرت الدراسة عن مجموعة من النتائج، أبرزها تحديد الدور الذي تلعبه مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي. تطبق دائرة الضرائب بولاية أم البواقي مبادئ الحوكمة الضريبية وتسعى من خلال وسائل مختلفة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي. بينما دراسة Hugo Leonardo Menezes de Carvalho (2022) كان الهدف منها التحقق من العلاقة بين الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي، من خلال الدعم النظري لنظرية الوكالة، بافتراض أن التهرب ظاهرة ناشئة عن الصراع بين دافعي الضرائب والحكومات، ما يسمى بالوكالة الضريبية، وأن الحوكمة الضريبية هي ظاهرة ناشئة عن الصراع بين دافعي الضرائب والحكومات، ما يسمى بالوكالة الضريبية، وأن الحوكمة الضريبية هي عنصر التخفيف من هذا الصراع. وبالتالي، أصبحت حوكمة الضرائب أداة لإدارة الأعمال تم تشجيع تنفيذها من قبل المنظمات الدولية والحكومات المختلفة، ولكن لا يوجد حتى الآن دليل تجريبي على آثارها على التهرب الضريبي. وسعت الدراسة التي أجراها (الناغي وآخرون 2023) إلى تطوير إطار لمستويات أداء الفحص الضريبي في ضريبة الدخل. الهدف النهائي من هذا الإطار هو رفع جودة ممارسات الفحص الضريبي من خلال تطبيق إدارة الضرائب الحكومية. استخدم الباحث كلا من الأساليب التحليلية الاستنتاجية والوصفية، بالاعتماد على الدراسات السابقة. بالإضافة إلى ذلك، تم استخدام الطريقة الاستقرائية لتحليل المعلومات التي تم جمعها من استبيان يتكون من 384 فاحصاً. تظهر نتائج الدراسة وجود علاقة مباشرة بين الحوكمة الضريبية وجودة الفحص الضريبي.

التعليق على الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع تأثير تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على رفع كفاءة النظام الضريبي وتناوله من زوايا مختلفة، وهنا يجدر الإشارة إلى أن الدراسات التي تم استعراضها جاءت في الفترة الزمنية بين 2015-2023، وشملت جملة من الأقطار والبلدان (ليبييا، مصر، فلسطين، الجزائر، البرازيل) مما يشير إلى تنوعها الزمني والجغرافي.

وتعرف أيضا بأنها تلك القواعد والأنظمة والاجراءات التي تؤثر على كيفية سياسة الميزانية والتخطيط والموافقة عليها وتنفيذها ومراقبتها (ابوخولوف، فايزة 2015).

وتعرف أيضا بأنها منظومة من الاجراءات والأسس والقواعد المكتوبة التي تضمن حسن سير العمل الضريبي دون عوائق للعاملين وكافة المتعاملين مع الادارة الضريبية، وتحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم، لضمان حقوق الجميع. (العبيني، محمد؛ عبد الرحمن، محمد 2015)

2.1.2 أهمية الحوكمة الضريبية:

1- توافر الحوكمة الضريبية تعود على الممول بعدة فوائد أهمها الثقة والاطمئنان إلى أن الادارة الضريبية لا تتعسف في استخدام حقوقها وسلطاتها، بل تقوم بتطبيق القوانين الضريبية مع المحافظة على حقوق الممول ومراعاة الافصاح والشفافية. (Arif, I. & Rawat, A.S 2018)

2- توافر الحوكمة الضريبية يعود على الادارة الضريبية بعدة فوائد أهمها الافلال من المنازعات والخلافات، وجمع الحصيلة الضريبية بدقة واحكام، وزيادة المرونة في العمل داخل الجهاز الضريبي مما يجعل أعضائه أكثر كفاءة وفاعلية في تطبيق القوانين. (جعفر، يوسف 2017).

3- منع الفساد المالي والاداري وتحسين الأداء الضريبي، وتسهيل العمل في الدائرة الضريبية.

4- محاربة الفساد الداخلي في الشركات.

5- تحقيق السلامة والصحة، وعدم وجود أي أخطاء عمدية.

6- تقليل الأخطاء لأدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية. (الجنابي، ريم 2009)

7- زيادة مستوى التشغيل يزيد من توفير الوقت والجهد بين تجار الضرائب، هو ما ينعكس في الانتهاء من العمل في الوقت المناسب. (روبيح، فطيمية؛ ابوسعدية، امل 2021)

3.1.2 مبادئ الحوكمة الضريبية:

1- الشفافية: - ضرورة الاعلان والاعلام عن البرامج التي تنفذها المنظمة، وهي مجموعة الاجراءات التي تعتمدها المنظمة للتعامل مع مواردها البشرية واتخاذ القرارات بما يوفر تحقيق العدالة داخلها، وبناء قنوات اتصال سريعة تضمن انتقال وتبادل المعلومات بين أطراف المنظمة.

2- المساواة: - قدرة المنظمة على تحديد الجهات التي تتحمل كافة التبعات القانونية لأي تقصير لكافة العمليات والأنشطة التي تتم داخل المنظمة ومحاسبتهم حيث يتحمل المسؤولية متخذو القرار ويكون خاضعين لمبدأ المحاسبة (خلاف، وليد 2010).

3- العدالة: - أن القوانين الضريبية يجب أن تضمن المساواة في توزيع العبء الضريبي بين جميع أفراد المجتمع، وعدم اظهار سيطرة اتجاه أي أحد، إلا بوجود مبررات موضوعية كإعفاء ذوي الدخل المنخفض، ومن الضروري أن يشارك كل فرد داخل محور اقتصادي معين في مسؤولية عادلة عندما يتعلق الأمر بالضرائب

4- المساواة: - في الحوكمة الضريبية يعتبر أحد المبادئ الاساسية في النظام الضريبي الليبي، حيث يهدف الى تحقيق التوازن والعدالة في توزيع الاعباء الضريبية على المواطنين والشركات. يتمثل هذا المبدأ في معاملة جميع الاف ارد والشركات ب المساواة فيما يتعلق بالالتزام بالقوانين الضريبية ودفء الضرائب (توابتية، الطاهر؛ معمر، رسمية 2020).

2.2 النظام الضريبي:

يعمل النظام الضريبي كأداة مهمة للسياسة الاقتصادية والاجتماعية التي تساهم في تحقيق الأهداف المجتمعية وحل القضايا المتأصلة في هذا النظام. يجب أن يجسد هذا التشريع المبادئ الحاكمة وأن يراعي الظروف الاجتماعية والاقتصادية السائدة. وقد تختلف الأهداف التي يسعى إليها هذا النظام بين الدول، وتشمل تحقيق معدلات نمو مستدامة، والحفاظ على مستويات الدخل، والقضاء على البطالة، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والإنصاف، وتعزيز التنمية الشاملة، وتعزيز التصنيع، وتجنب الهياكل المتنوعة وإطارها الاقتصادي (باجسير، علي ؛ عبدالكافي، أشرف 2015)

1.2.2 مفهوم النظام الضريبي:

قدمت العديد من التعاريف للنظام الضريبي حيث عرفه (خلاط، سراج 2013) بأنه "دراسة وتحليل التشريع الضريبي في الدولة بناء على الواقع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي، فالنظام الضريبي يتم استنتاجه من البيئة المحيطة به ويتأثر به لأنه أحد مكوناتها، وعرفه (واكوك، عبدالسلام 2017) بأنه "مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل

5- أن يتصف النظام الضريبي بالمرونة والقابلية للتطوير،
دون التأثير على جوهر النظام (عوادية، خديجة
(2021).

6- أن يكون النظام الضريبي حلقة وصل بين الممول
والخزينة العامة للدولة وتنظيم العمل بينهما (نابتي،
(2014).

4.2.2 العوامل المؤثرة على النظام الضريبي:

1- النظام الاقتصادي: سعي النظام الاقتصادي إلى تحقيق

أهداف تتعكس على النظام الضريبي الذي تتبعه الدولة.

2- النظام السياسي: النظام الضريبي يختلف باختلاف النظام
السياسي، فالضريبة لا تفرض ولا تلغى ولا تعدل إلا بقانون
كما أن التقلبات السياسية في الدولة تؤثر في النظام الضريبي
(عثمان، سعيد عبد العزيز 2000).

3- العوامل التاريخية: النظام الضريبي المطبق يصبح تقليداً يعمل
به الممولين ويؤدي إلى ثبات واستقرار هذا النظام، ولكن لا بد
أن يتمتع بدرجة من المرونة لمواكبة التطور.

4- العوامل الاجتماعية: النمو السكاني من العوامل الاجتماعية
فالدولة التي تسعى لزيادة السكان تمنح إعفاءات مالية، وعلى
العكس من ذلك الدولة التي تعاني من ارتفاع عدد السكان
(الوكيل، 2021).

3. الإطار العملي للدراسة:

1.3 المقدمة:

يهدف هذا الجانب إلى معالجة موضوع الدراسة من الناحية العملية،
من خلال استخدام استمارة الاستبيان كأداة أساسية لتجميع البيانات
والتي تم تصميمها بالاعتماد على الإطار النظري، الذي تم عرضه فيما
سبق ويتم التوصل إلى النتائج تبعاً لذلك.

2.3 أداة جمع البيانات:

تم تقسيم الاستبيان إلى جزأين، خصص الجزء الأول للمعلومات
الديموغرافية للمشاركين في الدراسة من حيث العمر، عدد سنوات الخبرة،
المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، بينما خصص الجزء الثاني
لجمع البيانات المطلوبة، لاختبار الفرضيات الخاصة بتأثير تطبيق مبادئ
الحوكمة الضريبية على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي.

صممت الأسئلة الموضوعية بحيث تتناسب مع مقياس ليكرت الخماسي،
والذي تم استخدامه في دراسات مشابهة لموضوع الدراسة.

في مجموعها هيكلًا ضريبياً متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال
التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف
السياسة الضريبية"

لصياغة توصيف شامل للنظام الضريبي، يصبح من الضروري النظر في
مختلف الجوانب، بما في ذلك الأيديولوجية والثقافة والعادات والتقاليد
المضمنة في مجتمع معين. بالإضافة إلى ذلك، يجب أيضًا مراعاة مستوى
التقدم الاقتصادي عبر جميع الأطياف، جنبًا إلى جنب مع الهيكل
السائد للحكم، بدقة.

2.2.2 عناصر النظام الضريبي:

1- السياسة الضريبية: السياسة الضريبية تحقق أهداف المجتمع،
فعوامل السياسات الاقتصادية تؤثر على النشاط الاقتصادي
فتحقق الأهداف التي يسعى لها المجتمع.

2- التشريع الضريبي: التشريع الضريبي هو مبادئ قواعد السياسة
الضريبية التي تترجم في شكل قوانين وتهتم بالجانب العملي
للضرائب، وعدم فرض أو إلغاء ضريبة إلا بنص قانوني يصدر
من السلطة التشريعية للدولة. (بوجطو، حكيم؛ عبد القادر
سنة 2020).

3- الإدارة الضريبية: واختصاصها تنفيذ القوانين الضريبية، والتأكد
من سلامة تطبيقها لحماية الدولة، وحقوق الممولين، واقتراح
التعديلات التي تجعل النظام الضريبي أكثر اتقان، وتحقيق
أهداف السياسة الضريبية (خلاط، 2013).

3.2.2 الخصائص الواجب توافرها في النظام الضريبي:

1- أن يكون النظام الضريبي قادراً على تحقيق الهدف (نابتي،
رحمة 2014).

2- أن يتصف النظام الضريبي بالعدالة والمساواة وخضوع
الجميع للنظام الضريبي، ومساهمة الجميع في أعباء
النفقات العامة (الناغي، وآخرون 2023).

3- أن يتصف النظام الضريبي بالسهولة والبساطة والوضوح
وعدم التعقيد ليتمكن العاملون من فهمه والتعامل معه
(ميالة، مؤيد جميل 2006).

4- أن يتصف النظام الضريبي بالملائمة في فرض الضرائب
ومراعاة المقدرة المالية للممولين على تحمل العبء
الضريبي فكبر قيمة الضريبة تدفع الممول للتهرب
الضريبي

تعتمد الدراسة على نموذج قياسي يوضح العلاقة بين المتغير التابع (كفاءة النظام الضريبي) والمتغيرات المستقلة وهي: مبدأ المساواة و مبدأ العدالة و مبدأ المساواة و مبدأ الشفافية.

ويمكن صياغة النموذج القياسي بالصيغة الرياضية التالية:

$$ETS = \alpha + \beta_1(PA) + \beta_2(PJ) + \beta_3(PE) + \beta_3(PT) + \varepsilon$$

ETS تمثل كفاءة النظام الضريبي.

PA تمثل مبدأ المساواة.

PJ تمثل مبدأ العدالة.

PE تمثل مبدأ المساواة.

PT تمثل مبدأ الشفافية.

وأما (ε) فهو خطأ النموذج: من المفترض أن يتبع خطأ النموذج التوزيع الطبيعي لمتوسط حسابي يساوي صفر وانحراف معياري واحد صحيح. وأما (α) فهو ثابت معادلة الانحدار المتعدد additive constant في النموذج، وتشير الرموز التالية: (β_1), (β_2), (β_3)، إلى معاملات الانحدار regression coefficients الخاصة بكل متغير من المتغيرات المستقلة المفسرة، وتعبّر عن مقدار التغير في المتغير التابع. بدلالة أحد المتغيرات المستقلة فرض ثبات متوسطات المتغيرات المستقلة الأخرى.

6.3 اختبار ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach):

باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) تم تطبيق معامل الثبات لقياس صدق وثبات أداة الدراسة طريق معادلة ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)، وقد أظهرت المعادلة قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع أبعاد القياس المستخدم في هذا البحث هو (94.4%) وهذا يعني أكبر من الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا إحصائياً، وهذا يعني توفر الثبات الداخلي في وسيلة القياس، كما هو مبين في الجدول رقم (3-3)

والهدف من هذا المقياس تحديد اتجاه آراء الأفراد المراد قياسها بالإضافة إلى أن هذا المقياس يحتاج تفكيراً من المشارك بشكل معمق قبل الإجابة على أي سؤال، لأن إجابته متدرجة بشكل دقيق.

صنفت درجة الموافقة بالنسبة للعوامل المختلفة من أوافق بشدة (خمس درجات) إلى لا أوافق بشدة (درجة واحدة)، لكي يتسنى للمشاركين إبداء ما يتناسب مع آراءهم على النحو الوارد بالجدول رقم (3-1).

جدول رقم (3-1) نموذج لمستوى إجابات المشاركين على أسئلة الاستبيان

مقياس ليكرت	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
درجة الموافقة	1	2	3	4	5
مدى المتوسط المريح	1.80 >	2.60 >	3.40 >	4.20 >	5-4.20
مدى الوزن النسبي	35.9-20 %	51.9-36 %	68.9-52 %	84.9-69 %	100-85 %
درجة الممارسة	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً

3.3 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع وعينة الدراسة من مدراء ونواب مدراء ورؤساء أقسام ووحدات ومحاسبين العاملين في مصلحة الضرائب الليبية في البلديات (سرت، مصراته، الجفرة، بن وليد) حيث قام الباحثان بتوزيع (65) استبانة على المستهدفين، وكان عدد الاستبانات المتحصل عليها 58 استبانة أي بنسبة استجابة 89.2%.

4.3 أساليب المعالجة الإحصائية:

استخدمت الباحثين نظاماً (SPSS.V20) لاستخراج النتائج الإحصائية لتحليل البيانات وهي:

1- معامل الثبات (الفاكرو نباخ): لتحديد صدق وثبات المقياس.

المقياس.

2- اختبار التوزيع الطبيعي.

3- التكرارات والنسب المئوية: لوصف عينة الدراسة.

4- استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي ودرجة الممارسة.

النسبي ودرجة الممارسة.

5- قياس الفرضيات باستخدام معامل الانحدار المتعدد التدريجي.

5.3 النموذج القياسي المستخدم في اختيار فرضيات الدراسة:

جدول رقم (2-3) نتائج اختبار ألفا كرو نباخ لقياس ثبات الاستبيان

م	المحور	عدد الأسئلة	الثبات	الصدق	النتيجة
1	مبدأ المساواة	08	0.788	0.888	مقبول إحصائياً
2	مبدأ العدالة	08	0.801	0.895	مقبول إحصائياً
3	مبدأ المساواة	08	0.756	0.869	مقبول إحصائياً
4	مبدأ الشفافية	08	0.810	0.9	مقبول إحصائياً
5	كفاءة نظام الضرائب الليبي	12	0.886	0.941	مقبول إحصائياً
	معامل الفاكرومباخ لجميع الأسئلة	44	0.944	0.972	مقبول إحصائياً

7.3 اختبار التوزيع الطبيعي: Kolmogorov-Smirnov Test

يستخدم هذا الاختبار للتحقق مما إذا كانت بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، حيث ان كانت القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) يعني أن البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً، وإذا كانت أقل من ($\alpha=0.05$) هذا يدل على أن البيانات تتبع توزيع غير طبيعي والجدول رقم (3.3) يوضح اختبار التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة.

جدول رقم (3.3) اختبار التوزيع الطبيعي

م	المحور	القيمة الاحتمالية	درجة الحرية	القيمة الإحصائية
1	مبدأ المساواة	.106	58	1.211
2	مبدأ العدالة	.141	58	1.151
3	مبدأ المساواة	.805	58	.642
4	مبدأ الشفافية	.117	58	1.191
5	كفاءة نظام الضرائب الليبي	.632	58	.747

من الجدول رقم (3.3) يتضح من نتائج اختباري (كولموجورف-سميرنوف)، على أنه غير دال إحصائياً، حيث أن قيمة الدلالة أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$)، مما يعني أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وهذا يعني استخدام الاختبارات البارامترية هي الأنسب في اختبار فرضيات الدراسة.

8.3 تحليل البيانات عن المشاركين:

من أجل استكشاف بعض الحقائق المتعلقة بعينة الدراسة تم اختيار مجموعة من المتغيرات الشخصية الوظيفية وقد تضمن كل من (العمر، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، التخصص، المسمى الوظيفي)

جدول رقم (4.3) يوضح وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

المتغير	بدائل الإجابة	التكرار	النسبة
العمر	أقل من 25 سنة	1	1.7%
	من 25 الي أقل من 35 سنة	16	27.6%
	من 35 الى أقل من 45 سنة	31	53.4%
	أكثر من 45 سنة	10	17.2%
	المجموع	58	100%
المؤهل العلمي	دبلوم عالي	21	36.2%
	بكالوريوس	33	56.9%
	ماجستير	2	3.4%
	دكتوراه	2	3.4%
	المجموع	58	100%
التخصص العلمي	محاسبة	30	51.7%
	تمويل ومصارف	11	19%
	اقتصاد	2	3.4%
	إدارة أعمال	15	25.9%
	المجموع	58	100%
المسمى الوظيفي	مدير	3	5.2%
	نائب مدير	2	3.4%
	رئيس قسم	32	55.2%
	رئيس وحدة	5	8.6%
	محاسب	16	27.5%
	المجموع	58	100%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	30	52%
	من 5 - 10 سنوات	15	26%
	أكثر من 10 سنوات	13	22%
	المجموع	58	100%

4%، ين الجدول إن أعلى نسبة الذين تتراوح أعمارهم من 35 الي أقلمن 45 سنة ، وذلك بنسبة 53.4%، ثم الذين تتراوح أعمارهم من 25 إلي أقل من 35 سنة بنسبة 27.6%، ثم يليه من هم أكثر من 45 سنة بنسبة 17.2%، وكانت أقل نسبة للذين تقل أعمارهم عن 25 سنة، بنسبة 1.7%.

وتشير هذه المعلومات أن عينة الدراسة تمثل فئات مختلفة من العاملين في مصلحة الضرائب، وأن هناك توزيعاً متفاوتاً في الأعمار، وهذا يعطي البحث مصداقية أكبر في تمثيله لآراء وتجارب فئات المجتمع المحلي العاملة في مصلحة الضرائب.

2%، ين الجدول ان أعلى نسبة هي فئة البكالوريوس بنسبة 56.9%، ثم فئة الدبلوم العالي بنسبة 36.2%، ثم يليه فئتي الماجستير والدكتوراه بنسبة 3.4% لكل منهم. وتشير هذه المعلومات أن معظم

أكثر من 10 سنوات بنسبة 22%، وهذا يعتبر مؤشر على استثمار دماء جديدة ذات حماس و فكر جديد مع ارتفاع مستوى الخبرة العملية وهو يعتبر مزيج بينهما، الأمر الذي يمكن أن يخدم أهداف الدراسة إلى حد كبير.

6.3 التحليل الوصفي لمستوى تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي:

للتعرف على مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على رفع كفاءة النظام الضريبي الليبي، تم الاعتماد على الاحصاء الوصفي لإجابات عينة الدراسة، ليكون مؤشراً على ذلك.

1.6.3: التحليل الوصفي لنتائج المتغير المستقل لعبارات مبدأ المساءلة.

أفراد العينة من الفئة الجامعية المؤهلة، وعليه يمكن القول إن أفراد العينة هم أشخاص مؤهلون ويتمتعون بالتأهيل العلمي العالي.

● يبين الجدول أن أعلى نسبة من مجموع أفراد عينة الدراسة تخصص المحاسبة حيث بلغت 51.7%، ويليه تخصص إدارة الأعمال بنسبة 25.4%، ثم تخصص تمويل ومصارف بنسبة 19%، ثم الاقتصاد بنسبة 3.4%، وهذا يفسر أن كل أفراد العينة من ذوي الشهادات المهنية، مما يزيد من فرص الحصول على إجابات مهنية

● يبين الجدول أن أعلى نسبة من مجموع أفراد العينة هم رؤساء الاقسام حيث بلغت نسبتهم 55.2%، ومن ثم المحاسب بنسبة 27.5% تم يليه رئيس وحدة بنسبة 8.2%، ثم يليه المدير بنسبة 5.2%، وكانت أقل نسبة من أفراد العينة هو نائب المدير حيث بلغت نسبته 3.4%.

● يبين الجدول إن أعلى نسبة هي فئة أقل من 5 سنوات بنسبة 52%، تليه فئة من 5 - 10 سنوات بنسبة 26%، وكانت فئة

جدول رقم (5.3) التوزيع التكراري والنسب والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات مبدأ المساءلة.

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة الاحتمالية	الترتيب النسبي
الإدارة العليا في مصلحة الضرائب تعمل على تسهيل عمل الموظفين وتوجههم بشكل فعال، مما يؤدي إلى تحقيق أهداف المصلحة بشكل أفضل وتحسين أداء العمل الضريبي.	4.1897	.80474	مرتفعة	84
يكون للمدير الدور المؤثر في تحديد ما يجب اتخاذه إزاء المواقف الخاصة بعمل الماترة وخاصة المهمة منها	4.1379	1.01650	مرتفعة	83
يعرف العاملون في الهيئة المسؤوليات المناطة بهم ويتم محاسبتهم عليها.	4.1034	.64044	مرتفعة	82
تحدد مسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول وفقاً للقوانين واللوائح المعمول بها، ويتم توضيح هذه المسؤوليات في وثائق العمل والتعليمات الداخلية.	4.2586	.78495	مرتفعة جداً	85
وجود هرم إداري ومسؤوليات وصلاحيات لكل مسؤول بما يسهل للعاملين في الهيئة معرفة حدود أعمالهم.	4.2069	.93205	مرتفعة	84
يجب لأصحاب المصلحة في الهيئة مساءلة الإدارة التنفيذية عن الممارسات غير القانونية التي ترتكبها الإدارة التنفيذية في الهيئة.	3.5517	.93981	مرتفعة	71
الهيئة ملتزمة باتخاذ إجراءات عاجلة بما فيها التعويض لمعالجة أي خرق لحقوق أي من الأطراف الأخرى ذوي المصالح	3.8793	.81816	مرتفعة	78
ساعد هذه الهيكلية الإدارية في تنظيم العمل وتوزيع المسؤوليات بشكل فعال، وتضمن تنفيذ الأنشطة الضريبية بشكل منظم ومنسق.	4.0172	1.06773	مرتفعة	80
المتوسط العام	4.0431	.56173	مرتفعة	81

60%، وتراوح درجة الموافقة على فقرات هذا المحور بين (3.5517 و 4.2586)، وهي من المرتفعة إلى المرتفعة جداً، وجميعها تنتمي إلى مجال الاتفاق، أي أن المستجوبين يوافقون على جميع فقرات هذا المحور، واتضح أن أكثر العبارات أهمية في الإجابة هي العبارة (4) بمتوسط حسابي قدره (4.2586)، في حين كانت أقل العبارات في درجة الموافقة هي العبارة (6) بمتوسط حسابي قدره (3.5517).

الأوزان النسبية في الجدول مقربة لأقرب عدد صحيح.

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالمحور الأول، وهو " مبدأ المساءلة."، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.0431) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وبانحراف معياري قدره (0.56173)، وهو أقل من الواحد الصحيح، وهذا يدل على عدم تشتت الإجابات، وبوزن نسبي 81%، وهو أعلى من الوزن النسبي المحايد

2.6.3: التحليل الوصفي لنتائج المتغير المستقل لعبارات مبدأ العدالة.

جدول رقم (6.3) التوزيع التكراري والنسب والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات مبدأ العدالة.

النسبة المئوية للوزن	النسبة المئوية الإجمالية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
65	متوسطة	1.20758	3.2586	هناك توازن عادل في التحصيل الضريبي بين المواطنين والشركات
71	مرتفعة	.95908	3.5345	النظام الضريبي يتعامل بشكل عادل مع جميع المجتمعات والفئات الاجتماعية، كما يمكن لمبدأ العدالة في التحصيل الضريبي أن يساهم في تعزيز الثقة بين الحكومة والمواطنين
82	مرتفعة	.88426	3.9138	يقوم مبدأ العدالة الضريبية على أن تكون نصوص التشريع الضريبي مبنية على توزيع العبء الضريبي توزيعاً عادلاً بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها
78	مرتفعة	.83933	3.8793	يقوم مبدأ العدالة في الحوكمة الضريبية بالعمل على تحقيق التوازن بين أنواع الضرائب المفروضة، بحيث يتم توزيع الأعباء الضريبية بشكل مناسب بين الضرائب المباشرة وغير مباشرة
86	مرتفعة جداً	.77252	4.2931	هناك تحسينات يجب أن تُجرى في النظام الضريبي لضمان العدالة
85	مرتفعة جداً	.88477	4.2414	مستوى التوعية الضريبية بين المواطنين يلعب دوراً في تحقيق العدالة
83	مرتفعة	1.03362	4.1379	هناك حاجة لتشديد العقوبات المفروضة على مخالفي التحصيل الضريبي لتعزيز النزاهة والعدالة
83	مرتفعة	1.13088	4.1379	مبدأ العدالة في التحصيل الضريبي يمكن أن يساهم في زيادة الإيرادات الضريبية

الأوزان النسبية في الجدول مقربة لأقرب عدد صحيح.

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالمحور الأول، وهو " مبدأ العدالة"، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.9246) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وبانحراف معياري قدره (0.63000)، وهو أقل من الواحد الصحيح، وهذا يدل على عدم تشتت الإجابات، وبوزن نسبي 78%، وهو أعلى من الوزن النسبي المحايد 60%، وتتراوح درجة الموافقة على فقرات هذا المحور بين

(3.2931 و 4.2931)، وهي من المرتفعة إلى المرتفعة جداً، وجميعها تنتمي إلى مجال الاتفاق، أي أن المستجوبين يوافقون على جميع فقرات هذا المحور، واتضح أن أكثر العبارات أهمية في الإجابة هي العبارة (5) بمتوسط حسابي قدره (4.2931)، في حين كانت أقل العبارات في درجة الموافقة هي العبارة (1) بمتوسط حسابي قدره (3.2586).

3.6.3: التحليل الوصفي لنتائج المتغير المستقل لعبارات مبدأ المساواة.

جدول رقم (7.3) التوزيع التكراري والنسب والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات مبدأ المساواة.

النسبة المئوية للوزن	النسبة المئوية الإجمالية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
79	مرتفعة	1.18419	3.9655	نظام الضرائب الحالي يتمتع بالمساواة بين جميع المواطنين
76	مرتفعة	.87376	3.7931	وجد ثغرات في نظام الضرائب يستغلها البعض لتجنب دفع الضرائب بطرق غير مشروعة
82	مرتفعة	.94575	3.9828	تعمل مصلحة الضرائب تحسين نظام الضرائب لتحقيق المزيد من المساواة في التحمل الضريبي
86	مرتفعة جداً	.86629	4.3276	النظام الضريبي يجب أن يكون أكثر تفاعلية بحيث يتم تغيير الأسعار وفقاً للوضع الاقتصادي
74	مرتفعة	.94045	3.6897	يقوم النظام الضريبي الحالي يفرض ضرائب كافية على الشركات الكبرى
87	مرتفعة جداً	.80999	4.3621	ضرورة إصلاح النظام الضريبي بشكل كبير لتحسين المساواة
67	متوسطة	1.30301	3.3276	تطبق إدارة مصلحة الضرائب نظم ولوائح عادلة في تعيين الموظفين وترقيتهم وتقييمهم وتم مراعاة الكفاءة والخبرة والأداء الفعلي للموظفين.
62	متوسطة	1.43976	3.1207	تقوم مصلحة الضرائب بترشيح الموظفين للدورات التدريبية Michadine تامة بناءً على معايير موضوعية ومنصفة
76	مرتفعة	.64893	3.8211	المتوسط العام

الأوزان النسبية في الجدول مقربة لأقرب عدد صحيح.

تنتمي إلى مجال الاتفاق، أي أن المستجوبين يوافقون على جميع فقرات هذا المحور، واتضح أن أكثر العبارات أهمية في الإجابة هي العبارة (6) بمتوسط حسابي قدره (4.3621)، في حين كانت أقل العبارات في درجة الموافق هي العبارة (8) بمتوسط حسابي قدره (3.1207).

4.6.3: التحليل الوصفي لنتائج المتغير المستقل لعبارات مبدأ المساواة.

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالمحور الأول، وهو " مبدأ المساواة"، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.8211) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وبانحراف معياري قدره (0.64893)، وهو أقل من الواحد الصحيح، وهذا يدل على عدم تشتت الإجابات، وبوزن نسبي 76%، وهو أعلى من الوزن النسبي المحايد 60%، وتتراوح درجة الموافقة على فقرات هذا المحور بين (3.3621 و 4.3621)، وهي من المرتفعة إلى المرتفعة جداً، وجميعها

جدول رقم (8.3) التوزيع التكراري والنسب والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات مبدأ الشفافية.

العبارة	الحسابي المتوسط	الانحراف المعياري	النسبية الأهمية	النسبي الوزن
توجد إجراءات صارمة ضد المتهربين الضريبيين بالشركات التي تتلاعب بالضرائب	3.7759	1.00948	مرتفعة	76
هناك آليات لمراقبة الامتثال الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي	3.5517	.95830	مرتفعة	71
هناك حاجة لزيادة الشفافية في تقديم المعلومات المتعلقة بالضرائب للمواطنين والشركات	4.2931	.62150	مرتفعة جداً	86
هناك شفافية كافية في الحوكمة الضريبية بمصلحة الضرائب	3.5690	.90053	مرتفعة	71
توفر آليات ملائمة لتسهيل عملية تحصيل الضرائب وتقديم المساعدة للمكلفين	3.7759	1.18534	مرتفعة	76
القوانين واللوائح متاحة للعامّة والموظفين على حدٍ سواء بمصلحة الضرائب	3.7759	1.07676	مرتفعة	76
من خلال الاطلاع على القوائم المالية، يمكن للمكلفين أن يحصلوا على فهم أفضل للأنشطة المالية والمالية لدايرة الضرائب ويمكنوا من تقييم الأداء المالي	4.0000	.89834	مرتفعة	80
تقوم دوائر الضرائب بتقديم تقاريرها ومعلوماتها المالية إلى وزارة المالية أو الجهة المسؤولة عن الشؤون المالية في الحكومة	4.1034	.96772	مرتفعة	82
المتوسط العام	3.8556	.63211	مرتفعة	77

(3.2931 و 4.2931)، وهي من المرتفعة إلى المرتفعة جداً، وجميعها

تنتمي إلى مجال الاتفاق، أي أن المستجوبين يوافقون على جميع فقرات هذا المحور، واتضح أن أكثر العبارات أهمية في الإجابة هي العبارة (3) بمتوسط حسابي قدره (4.2931)، في حين كانت أقل العبارات في درجة الموافق هي العبارة (2) بمتوسط حسابي قدره (3.5517).

5.6.3: التحليل الوصفي لنتائج المتغير المستقل لعبارات كفاءة النظام الضريبي.

الأوزان النسبية في الجدول مقربة لأقرب عدد صحيح.

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالمحور الأول، وهو " مبدأ الشفافية"، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.8211) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وبانحراف معياري قدره (0.63211)، وهو أقل من الواحد الصحيح، وهذا يدل على عدم تشتت الإجابات، وبوزن نسبي 77%، وهو أعلى من الوزن النسبي المحايد 60%، وتتراوح درجة الموافقة على فقرات هذا المحور بين

جدول رقم (10.3) التوزيع التكراري والنسب والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات كفاءة النظام الضريبي.

النسبة الوزنية	النسبة الاحتمالية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
83	مرتفعة	.72880	4.1724	تعمل مصلحة الضرائب على السعي لزيادة الإيراد الضريبي وتعزيز المركز المالي للدولة
75	مرتفعة	1.14417	3.7586	تعمل مصلحة الضرائب على توفير وتقديم خدمات متطورة بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية
77	مرتفعة	.89446	3.8448	تميز مصلحة الضرائب بالكفاءة في الأداء وتوحيد الإجراءات ومكافحة التهرب الضريبي
87	مرتفعة جدا	.64068	4.3621	أن تكون الضريبة أداة مالية فعالة في الاقتصاد الليبي
80	مرتفعة	.90789	3.9828	تعمل مصلحة الضرائب على وضع السياسات الضريبية وتطوير التشريعات القائمة بما يتلاءم ويحقق أهداف السياسات المالية للدولة.
82	مرتفعة	.80455	4.1379	تقوم مصلحة الضرائب بجمع البيانات الإحصائية الخاصة بجمع الضرائب على اختلاف أنواعها
75	مرتفعة	1.03127	3.7586	توجد اتفاقيات مع الازدواج الضريبي بين ليبيا والبلدان الأخرى.
79	مرتفعة	.95260	3.9310	تطوير الأساليب المستخدمة في عملية الفحص الضريبي بما يسمح بتطوير كفاءة وفعالية هذا الفحص.
79	مرتفعة	1.18890	3.9138	ان أسعار الضريبة ليست مرتفعة وتتناسب مع متطلبات دعم وتحفيز المناخ الاستثماري وبذلك فهي لن تكون سببا او تدفع إلى محاولة تفتاد الضريبة أو التهرب منها.
77	مرتفعة	1.01650	3.8621	تعتبر الميزات الضريبية المنوحة في إطار هذا النظام لنشاط التصدير ممتازة وتشجع على تنمية الصادرات.
80	مرتفعة	.92701	4.0172	النظام الضريبي يحقق التوازن بين تحقيق العدالة الاجتماعية وتشجيع النمو الاقتصادي
72	مرتفعة	1.32373	3.6034	النظام الضريبي يشجع على الاستثمار وخلق فرص عمل جديدة
80	مرتفعة	.65311	3.9454	المتوسط العام

الأوزان النسبية في الجدول مقربة لأقرب عدد صحيح.

أن أكثر العبارات أهمية في الإجابة هي العبارة (4) بمتوسط حسابي قدره (4.3621)، في حين كانت أقل العبارات في درجة الموافقة هي العبارة (12) بمتوسط حسابي قدره (3.6034).

3 اختبار الفرضيات:

1.7.3 الانحدار الخطي المتعدد التدريجي.

بناء على ما سبق من نتائج سيتم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد التدريجي، لتحديد الأثر التفاعلي والتبادلي للمتغيرات الأكثر تأثيراً على كفاءة النظام الضريبي الليبي.

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بال محور الأول، وهو " مبدأ الشفافية"، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.3)، وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وبانحراف معياري قدره (1.65311)، وهو أقل من الواحد الصحيح، وهذا يدل على عدم تشتت الإجابات، ويوزن نسبي 80%، وهو أعلى من الوزن النسبي المحايد 60%، وتتراوح درجة الموافقة على فقرات هذا المحور بين (3.3621 و 4.3621)، وهي من المرتفعة إلى المرتفعة جداً، وجميعها تنتمي إلى مجال الاتفاق، أي أن المستجوبين يوافقون على جميع فقرات هذا المحور، واتضح

جدول رقم (11.3) الانحدار الخطي المتعدد التدريجي بين ETS والمتغيرات الأكثر تأثيراً

R	R ²	VIF	F. test		t. test		β	الرمز	المتغيرات المستقلة المفسرة	المتغير التابع			
			Sig	f	Sig	T							
.873	.545	-	.000	88.228	.000	10.389	.804	PT	الشفافية	كفاءة النظام الضريبي الليبي ETS			
		1.299									.177	PJ	العدالة
		1.299											

دالة عند مستوى أقل من (0.05)

المدرج التكراري للأخطاء المعيارية للانحدار الخطي حيث أن متوسط الأخطاء يساوي الصفر، والانحراف المعياري لها (0.982) وهي تقترب من الواحد صحيح. والرسم البياني يوضح ذلك.

1- معادلة النموذج

$$ETS = .150 + .804(PT) + .177(PJ)$$

ومما سبق يتضح لنا قبول الفرضية البديلة الثانية القائلة بوجود أثر دو دلالة احصائية لمبدأ العدالة على كفاءة نظام الضرائب الليبي. وقبول الفرضية البديلة الرابعة القائلة: بوجود أثر دو دلالة احصائية لمبدأ الشفافية على كفاءة نظام الضرائب الليبي.

4. النتائج والتوصيات

1.4 النتائج:

- 1- ان اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمبدأ المساواة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.0431) وهو مستوى مرتفع.
- 2- ان اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمبدأ العدالة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.9246) وهو مستوى مرتفع.
- 3- ان اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمبدأ المساواة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.8211) وهو مستوى مرتفع.
- 4- ان اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمبدأ الشفافية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.8556) وهو مستوى مرتفع.
- 5- ان اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بكفاءة النظام الضريبي الليبي، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.9454) وهو مستوى مرتفع.
- 6- توجد علاقة طردية (موجبة) وذات دلالة إحصائية بين مبدأ الشفافية، ومبدأ العدالة مقاسه بـ (ETS) وكفاءة النظام الضريبي. حيث كان معامل الارتباط 87.3% وهو ارتباط قوي.
- 7- تم اختبار المتغيرات المستقلة الأكثر تأثيراً وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي وذلك باستخدام معدل الانحدار المتعدد التدريجي وهذه المتغيرات هي (مبدأ الشفافية، مبدأ العدالة) على كفاءة النظام

تبين أن معاملات الانحدار بالنسبة للنموذج كانت معاملات موجبة بالنسبة لكفاءة النظام الضريبي الليبي كمتغير تابع، ومبدأ الشفافية، ومبدأ العدالة كمتغيرات مستقلة الأكثر تأثيراً، وكانت هذه المعاملات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05

حيث كان معامل التحديد للمتغيرات المستقلة المقبولة بالنموذج تفسر (54.5%) من المتغير التابع كفاءة النظام الضريبي وأن باقي النسبة (45.5%) يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف نموذج الانحدار عن النموذج الخطي. ومن خلال معامل ارتباط بيرسون R وبشكل عام يمكن ملاحظة أن قيمة معامل الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع للدراسة، قد بلغ (87.3%) وهو ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 ويشير ذلك لوجود علاقة طردية قوية بين متغيرات الدراسة. ولاختبار معنوية كل متغير مستقل على حده وباستخدام اختبار t . نجد أن المتغيرات المستقلة ذات المعنوية في نموذج الانحدار الخطي المتعدد هي، مبدأ الشفافية، ومبدأ العدالة، وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5% (0.000 و 0.026). ولاختبار معنوية متغيرات النموذج ككل تم استخدام اختبار F .test، وحيث أن قيمة اختبار F .test تساوي (88.228) وهي ذات معنوية عند مستوى (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على تأثير المتغيرات المستقلة المتعلقة بكل من مبدأ الشفافية، ومبدأ العدالة، على المتغير التابع كفاءة نظام الضرائب الليبي ETS . ولتحديد مدى وجود ازدواج خطي Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض تم حساب (VIF) وهي اختصار Variance Inflation Factor لكل متغير مستقل على حده مع باقي المتغيرات المستقلة. يتضح من الجدول رقم (11.3) قيم معامل (VIF) أن المتغيرات المستقلة المقبولة ضمن نموذج الانحدار الخطي المتعدد التدريجي لا يعاني من مشكلة الازدواج الخطي في أي من هذه المتغيرات حيث أن قيم VIF أقل من (05) وهي (1.299 مبدأ الشفافية، 1.299 مبدأ العدالة) مما يدل على عدم وجود مشكلة ازدواج خطي خطير بالنموذج. ومن خلال اختبار اعتدالية المتغير التابع الذي ينص على أنه من فروض الانحدار الخطي أن الأخطاء تتوزع، طبيعياً معيارياً بمتوسط حسابي (صفر) وانحراف معياري واحد صحيح. وهذا ما نجده عند رسم

الضريبي. كما تعزز الدراسة الحالية مع ما توصلت إليه دراسة فايتر (2017) ودراسة الوكيل (2021)

8- بالنظر للفرضية الأولى رفضت الفرضية البديلة، والتي تشير إلى وجود أثر ذو دلالة احصائية لمبدأ المسائلة على كفاءة نظام الضرائب الليبي. حيث أن هذا المتغير (المساءلة) تم استبعاده من نموذج الانحدار المتعدد التدريجي لعدم وجود تأثير أو لأنه أقل المتغيرات المستقلة تأثيراً.

9- بالنظر للفرضية الثانية قبلت الفرضية البديلة، والتي تشير إلى وجود أثر ذو دلالة احصائية لمبدأ العدالة على كفاءة نظام الضرائب الليبي.

10- بالنظر للفرضية الثالثة رفضت الفرضية البديلة، والتي تشير إلى وجود أثر ذو دلالة احصائية لمبدأ المساواة على كفاءة نظام الضرائب الليبي. حيث أن هذا المتغير (المساواة) تم استبعاده من نموذج الانحدار المتعدد التدريجي لعدم وجود تأثير أو لأنه أقل المتغيرات المستقلة تأثيراً.

11- بالنظر للفرضية الرابعة قبلت الفرضية البديلة، والتي تشير إلى وجود أثر ذو دلالة احصائية لمبدأ الشفافية على كفاءة نظام الضرائب الليبي.

2.4 التوصيات:

1- ضرورة تبني معايير الادارة الرشيدة التي تتبنى مبادي المسائلة والرقابة في النظام الضريبي الليبي

2- توفير الاستقلالية والمساءلة للإدارة الضريبية في تنفيذ السياسة الضريبية وفق الاستراتيجيات والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

3- تبني الإدارة الضريبية لمبدأ الشفافية من خلال نشر التقارير الدورية والسنوية عن إجمالي الإيرادات الضريبية وأوجه إنفاقها وتمكين المجتمع من الاطلاع عليها.

4- حث العاملين بالضرائب على التمسك بمبادئ الشفافية والحياد عند التحقق من صحة الإقرارات الضريبية، وذلك لاعتماد ما يثبت أنه صحيح منها، واتخاذ الإجراءات القانونية الواجبة في حالة المخالفة.

5- الاهتمام بالإعداد العلمي الجيد للعاملين بمصلحة الضرائب، عن طريق الامام بمبادي الحوكمة الضريبية، هذا بالإضافة إلى أحكام القوانين الضريبية، واللوائح التنفيذية.

6- نوصي بالاهتمام ببرامج التعليم المهني المستمر للعاملين، بالإضافة إلى تعريفهم بأحدث التقنيات الفنية في مجال

تكنولوجيا المعلومات وتطبيقات الشبكة المعلوماتية الالكترونية من خلال الدورات التدريبية الجادة والمستمرة.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية

- ابوخلوف، فايتر (2015) "أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر.

- باجسير، علي؛ وعبد الكافي، (2015) "أثر تطبيق نظام الحوكمة في رفع كفاءة نظام الادارة الضريبية وتحصيل الإيرادات: دراسة حالة على عينة من ادا ارت مصلحة الضرائب في ليبيا"، مجلة جامعة سرت للعلوم الانسانية، تصدر عن جامعة سرت، المجلد5، العدد1.

- بكر، عبد الرحمن (2015) "الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي"، مجلة دراسات جبائيه، جامعة الاسراء، الاردن، العدد4.

- بلغوثي، سهام؛ بن تركي، يامين (2022) "دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي"، دراسة حالة مديرية الضرائب (الرحوية-تنتارت)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة بن خلدون-تنتارت، الجزائر.

- بوجطو، حكيم؛ عبد القادر سونة (2020) "أثر تبني الحوكمة على تحسين اداء ادارة الضرائب في الجزائر"، مجلة ابحات اقتصادية معاصرة، العدد2.

- توابتية، الطاهر؛ معمري، رسمية (2020) "دور مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل آليات الفحص الضريبي"، دراسة حالة الضرائب بولاية أم البواقي،-، مجلة المالية وحوكمة الشركات، المجلد 3، العدد، 2.

- جعفر، يوسف (2017) "دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين"، اطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

- خلاف، وليد (2010) "دور المؤسسات الدولية في ترشيد الحكم المحلي"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة قسنطينة، كلية الحقوق، مقر العلوم السياسية.

- رويح، فطيمية؛ ابوسعيدة، امل (2021) "دور الحوكمة الضريبية، في الحد من التهرب الضريبي"، رسالة ماجستير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، الجزائر.

- عثمان، سعيد عبد العزيز (2000) "النظم الضريبية المدخل التحليلي مقارنة"، ط1، الاسكندرية: الدار الجامعية

- مهند، محمد واخرون (2018) "دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الالتزام الضريبي"، مجلة الدراسات العليا، العدد 36

- ميالة، مؤيد جميل (2006) "علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا.

- ناتي، رحمة (2014) "النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والإسلامي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- الخلاط، سراج (2013) "دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي"، المجلة الجامعة، جامعة الزاوية، المجلد3، العدد15.
- الوكيل، منال (2021) "تأثير مبادئ الحوكمة على الاداء الوظيفي" المجلة العربية للإدارة المجلد41، العدد4.
- الناغي، وآخرون (2023) " أثر مستويات أداء الفحص الضريبي علي جودة الفحص في ظل الحوكمة الضريبية"، دراسة ميدانية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد34، العدد3.
- عوادية، خديجة (2021) "دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي"، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد1.
- العماري، امباركة؛ الشتيوي، حسنى (2019) "حوكمة النظام الضريبي ودوره في الحد من ظاهرة الفساد الضريبي"، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي الثالث لكلية الاقتصاد والتجارة، المؤسسات وإشكاليات التنمية في الدول النامية ليبيا امودجا.
- الجنابي، ريم (2009) " أثر حوكمة الشركات في القيمة السوقية الاسمية لأسهم رأس المال في الشركات المصرفية "، مذكرة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
- العبيني، محمد؛ عبد الرحمن، محمد (2015) "دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي، دراسة ميدانية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 44
- واكواك، عبد السلام (2012) " فعالية النظام الضريبي في الجزائر"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

ثانياً: المراجع الأجنبية.

- Arif, I. & Rawat, A.S. (2018). Corruption, governance and tax revenue: Evidence from EAGLE countries. *Journal of Transnational Management*, 23(2), 119-133
- Hugo Leonardo Menezes de Carvalho; (2022) Lucimar Antônio Cabral de Ávila. TAX GOVERNANCE: A STUDY OF ITS EFFECTS ON TAX EVASION GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA: ESTUDO SOBRE OS SEUS REFLEXOS NA EVASÃO FISCAL BBR. *Brazilian Business Review*, vol. 19, no. 4, pp. 454-474.