

قياس مدى تطبيق معايير الفحص الضريبي وأثره على جودة الفحص في إطار الحوكمة الضريبية بفروع مصلحة الضرائب في الزاوية وصرمان وصبراتة

■ فدوى خليفة عبد السلام **

■ أ.د. جميلة سعيد قمبر *

● تاريخ استلام البحث 2026/02/26 م ● تاريخ قبول البحث 2026/04/19 م

● DOI <https://doi.org/10.5281/zenodo.20030630>

■ المستخلص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير الفحص الضريبي الخاصة بعملية الفحص وتأثيرها على جودة الفحص في إطار تطبيق الإدارة الضريبية للحوكمة، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي حيث تم إعداد استبانة وزعت على عينة من الفاحصين الضريبيين العاملين بفروع مصلحة الضرائب في الزاوية وصرمان وصبراتة، وتم تحليل الإجابات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن تطبيق معايير الفحص الضريبي يؤثر تأثيراً ذا دلالة إحصائية على جودة الفحص الضريبي، وعند إدخال المتغير الوسيط (الحوكمة الضريبية) إلى النموذج انخفضت قيمة معامل الانحدار بين معايير الفحص الضريبي وجودة الفحص ولكن ظل تأثير معايير الفحص الضريبي على جودة الفحص دالاً إحصائياً، أي إن الحوكمة الضريبية تؤدي دور الوسيط الجزئي في العلاقة بين تطبيق معايير الفحص الضريبي وجودة عملية الفحص.

● الكلمات المفتاحية: معايير الفحص الضريبي - عملية الفحص الضريبي - الحوكمة الضريبية.

* أستاذ بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة صبراتة E-mail: Jamilaghambor2200@gmail.com

**طالبة دراسات عليا بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة صبراتة E-mail: Altfadwa0@gmail.com

ISSN 7034-3080 (Online)
ISSN 2616-5848 (Print)

هذه الورقة البحثية مرخصة بموجب ترخيص CC BY 4.0.



Measuring the Extent of Applying Tax Audit Standards and Their Impact on Audit Quality within the Framework of Tax Governance in the Tax Authority Branches in Zawiya, Sorman, and Sabratha

A Field Study from the Perspective of Reviewers and Academics in the Eastern Region

■ Prof. Dr. Jamila Saeed Qambar * ■ Fadwa Khalifa Abdel Salam **

Abstract:

The study aimed to identify the extent to which tax audit standards are applied in the audit process and their impact on audit quality within the framework of the tax administration's implementation of governance. The study adopted the descriptive-analytical approach, and a questionnaire was distributed to a sample of tax auditors working in the branches of the Tax Authority in Al-Zawiya, Sorman, and Sabratha. The responses were analyzed using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS). The study reached several findings, the most important of which is that the application of tax audit standards has a statistically significant effect on the quality of tax audits. When the mediating variable (tax governance) was introduced into the model, the regression coefficient between tax audit standards and audit quality decreased, but the effect remained statistically significant. This indicates that tax governance plays a partial mediating role in the relationship between the application of tax audit standards and the quality of the audit process.

● **Keywords:** Tax Audit Standards – Tax Audit Process – Tax Governance

*Professor in the Department of Accounting – Faculty of Economics and Political Science – Sabratha University

**Postgraduate student in the Accounting Department – Faculty of Economics and Political Science – Sabratha University

■ مقدمة:

تعد الضرائب من أهم مصادر الموازنة العامة للدولة حيث تقوم الدولة بفرض الضرائب لتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية ويتوقف تحقيق هذه الأهداف على منظومة متكاملة من النظم والأدوات الرقابية ومن هذه الأدوات الفحص الضريبي الذي تقوم به الإدارة الضريبية للتقليل والحد من المخاطر التي تؤثر على قياس وتحصيل الضريبة، ولتغلب على هذه المخاطر تسعى الإدارة الضريبية إلى تفعيل الفحص الضريبي كأحد أهم الأدوات الرقابية للتصدي للغش والتهرب الضريبي، وحفظ حقوق الممولين والإدارة الضريبية معاً (القطوي، 2017)، لذا ألزم التشريع الضريبي الليبي المنشآت التجارية والصناعية والخدمية سواء كانت خاصة أو عامة بقانون رقم (7) بشأن ضرائب على الدخل لسنة 2010 واللائحة التنفيذية له بأن تقدم إلى مصلحة الضرائب المختصة إقراراً مثبتاً فيه أرباحها أو خسائرها مع جميع الوثائق والمستندات، وتتص المادة (2) من هذا القانون «تربط الضريبة بناء على إقرار يقدمه الممول عن دخله ويجب دفع الضريبة من واقع هذا الإقرار بعد انقضاء الأجل المحدد لتقديمه في المواعيد المشار إليها في المادة (19) من هذا القانون». (قانون رقم 7 لسنة 2010) و(مريود، 2023).

ولتنفيذ فحص ضريبي فعال له دور هام في تحقيق أهداف الضرائب بطريقة مباشرة أو غير مباشرة يجب العمل على تحسين مرتكزاته الأساسية المتمثلة في الفاحص الضريبي بالدرجة الأولى من حيث القدرات العلمية والمهنية التي يتمتع بها، واستخدام برنامج الفحص الضريبي، الذي يعتبر دليل تفصيلي لعملية الفحص الضريبي يمكن من خلاله قياس وتقويم عملية الفحص، والالتزام بجودة الفحص الضريبي التي تمثل أداة قياس لعملية الفحص الضريبي. (القطوي، 2017).

وتعد الحوكمة من القضايا التي لاقت قبولاً كبيراً في الفترة الأخيرة في مؤسسات الدولة نتيجة لضعف المؤسسات في الممارسات الإدارية والرقابية والإشرافية ونقص الخبرات واختلال الهياكل التنظيمية ونقص الشفافية وعدم الاهتمام بالالتزام بالقوانين

والتشريعات مما أدى إلى فقدان الثقة لدى الأطراف ذات العلاقة بهم (عبدالكافي، 2018) حيث إن تطبيق الإدارة الضريبية للحوكمة يعمل على دعم استقلال الفاحصين، وزيادة قدرتهم المهنية في تخطيط عملية الفحص، وجمع أدلة الفحص الكافية والملائمة، وإعداد تقرير جيد بنتائج عملية الفحص، وكل هذا يصب في النهاية في تحسين جودة الفحص الضريبي (الناغي وآخرون، 2023).

وإن تحسين عملية جودة الفحص الضريبي مرتبطة بمدى التزام الفاحص الضريبي بالخطط والبرامج المعدة سلفاً، والمدة الزمنية المحددة لعملية الفحص، وكذلك مدى قدرة الفاحص على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية التي قد توجد بالإقرارات الضريبية ومرفقاتها، والعمل على تصحيح الأوضاع (عطيتو، 2012)، وكذلك تعكس جودة الفحص درجة توافر كفاءة وفعالية الفحص الضريبي في تحديد الوعاء الضريبي، والذي يتم الاعتماد عليها في فرض الضريبة المستحقة على الممول (يعقوب، 2014)، وإن تبني استراتيجية الإصلاح الضريبي، باستحداث نظام الفحص الضريبي في تحسين جودة الفحص، يجب توفير إطار تنظيمي فعال يعزز من ضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء الإدارات الضريبية، والعمل على وضع دليل لقواعد وضوابط الحوكمة الضريبية لتحقيق العدالة والشفافية والمساءلة لحماية كافة أصحاب المصالح في المنظومة الضريبية.

وسيتم في هذه الدراسة قياس مدى تطبيق معايير الفحص الضريبي الخاصة بعملية الفحص وتأثيرها على جودة الفحص في إطار تطبيق الإدارة الضريبية للحوكمة بفروع مصلحة الضرائب في الزاوية وصرمان وصراتة.

■ الدراسات السابقة:

شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً واضحاً وتطوراً ملموساً في البحوث والدراسات الضريبية محلياً وإقليمياً ودولياً، التي اهتمت بدراسة كفاءة الإدارة الضريبية في تفعيل التحاسب الضريبي من خلال تطوير أساليب وأسس عملية الفحص الضريبي،

وتحسين جودة الفحص، وتطبيق الإدارة الضريبية لمبادئ الحوكمة، لزيادة حجم الحصيلة الضريبية، حيث هدفت دراسة (Kassaw, 2024) بعنوان: «Does audit quality matter? Evaluating tax audit quality's Impact on tax compliance». هذه الدراسة إلى تحليل أثر جودة وفعالية الفحص الضريبي على تصورات الممولين اتجاه الامتثال الضريبي، من وجهة فاحصي الضرائب. ونظراً لمحدودية مجتمع الدراسة اعتمد الباحث منهج الحصر الشامل على عينة مكونة من (94) فاحصاً ضريبياً، واستخدمت الدراسة نموذج الانحدار اللوجستي المنظم (Ordered Logistic Regression) لتحليل البيانات، وتوصلت إلى عدة نتائج منها: وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لكل من جودة الفحص الضريبي وفاعليته على سلوك الامتثال الضريبي للممولين، وإن جودة الفحص ترفع من احتمالية الامتثال الشديد بنسبة (16.7 %) بينما تخفض من احتمالية الامتثال المنخفض بنسبة (6.32 %). وجاءت دراسة (إسماعيل ومجيد، 2022) بعنوان: «تأثير توافر مهارات المخمن الضريبي في تطوير عملية الفحص الضريبي»، والتي هدفت إلى الكشف عن تأثير توافر مهارات المخمن الضريبي عند قيامه بعملية الفحص الضريبي وتطويرها في محافظة بغداد، واستخدم فيها الاستبانة المغلقة التي وزعت على عينة من الافراد العاملين في فروع الهيئة العامة لضريبة البلغ عددهم (66) للعام 2021 وتم تحليل نتائج البحث باستخدام برنامج SPSS وتوصل الباحثان إلى عدد من النتائج منها أن مهارات (المعرفة والكفاءة المهنية، والفنية ومهارة الاتصال وإدارة الذات ومهارة التعامل مع الآخرين) متوفرة في عينة الدراسة ولكن ليس بالحد الكافي التي يتمكن من خلالها الفاحص الضريبي في الحد من الاعتراضات الضريبية وتحسين عملية الفحص الضريبي، كما حاولت دراسة (توايتيه، معمر، 2019) بعنوان «دور الحوكمة الضريبية في تفعيل آليات الفحص الضريبي» التعرف على نظام حوكمة الشركات ومبادئها، ومدى التزام المؤسسات الضريبية بتطبيق هذه المبادئ لتساعدها في تطوير آليات الفحص الضريبي، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لتغطية الأساس

النظري للدراسة والمنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي لاختبار أثر تطبيق مبادئ الحوكمة في تطوير آليات الفحص الضريبي، وقد خلصت الدراسة إلى أن أفراد العينة المستجوبة يعتبرون أن المؤسسة الضريبية محل الدراسة تهتم بجميع مبادئ الحوكمة لأن كل المبادئ حققت نتائج معنوية، أما دراسة (الناغي وآخرون، 2023) بعنوان: "أثر مستويات أداء الفحص الضريبي على جودة الفحص في ظل الحوكمة الضريبية"، فقد هدفت إلى صياغة إطار مستويات أداء الفحص الضريبي في الضريبة على الدخل بغرض المؤهلات والتدريب، الاستقلال، الحكم المهني، الشك المهني المحايد، التخطيط والرقابة، تقييم نظام الرقابة الداخلية للممول، أدلة الفحص، تقرير الفحص) ومستوى جودة الفحص الضريبي، وتوصلت أيضاً إلى وجود علاقة طردية بين الحوكمة الضريبية ومستوى جودة الفحص الضريبي، كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير طردي معنوي للعلاقة التفاعلية (الحوكمة الضريبية، المؤهلات والتدريب، الاستقلال، الحكم المهني، الشك المهني المحايد، التخطيط والرقابة، تقييم نظام الرقابة الداخلية للممول، أدلة الفحص، تقرير الفحص) على مستوى جودة الفحص الضريبي.

وأتاحت الدراسات السابقة الذكر فهم العلاقة التفاعلية بين معايير أداء الفحص الضريبي وجودة الفحص في إطار أنظمة الحوكمة وهو ما مهد الطريق لدراسة هذه العلاقة بشكل أكثر تعمقاً في البحث الحالي في البيئة الليبية وتعتبر هذه الدراسة من أولى الدراسات في البيئة الليبية -على حد علم الباحثان- وبناء على مراجعة الدراسات السابقة، تم الاستفادة من الإطار النظري والأدوات المنهجية التي تناولتها الأبحاث السابقة مع السعي لسد الفجوة البحثية المتعلقة بتحديد الأثر التفصيلي لمعايير أداء الفحص الضريبي على جودة الفحص في بيئة الحوكمة الضريبية كالتالي:-

1. الإطار النظري:- ساهمت الدراسات السابقة في تحديد مفهوم معايير الفحص الضريبي وعلاقته بجودة الفحص في إطار الحوكمة الضريبية من حيث وضع خطة البحث محل الدراسة.

2. فرضيات البحث: -أكدت نتائج الدراسات السابقة على وجود تأثير إيجابي لمعايير أداء الفحص الضريبي على جودة الفحص مما ساعد في صياغة فرضيات الدراسة.
3. اختيار الأدوات: - استفيد من أدوات التحليل المستخدمة في الدراسات السابقة مع تعديلها لتناسب بيانات البحث محل الدراسة.

■ مشكلة البحث:

بالاطلاع على محتوى (تقرير ديوان المحاسبة لسنة 2019-2022) الخاص بمصلحة الضرائب بشأن نسبة تحصيل الإيرادات الضريبية التي تشير إلى عدم تحقيق مستهدفات التحصيل الضريبي بنسبة عجز قدرها 21 ٪ ويرجع هذا التدني في تحصيل الإيرادات إلى ضعف كفاءة التحصيل، وعدم الاهتمام بوضع استراتيجيات تحقق ذلك، وكذلك إهمال ربط على أعداد كبيرة من الممولين، والقصور في حصر الالتزامات القائمة على الشركات المحلية والأجنبية، وضعف أداء إدارة التفتيش، والتوسع في منح الإعفاءات الضريبية من أكثر من جهة في الدولة والتزوير في المعاملات الضريبية، والتدليس في بيانات الأنشطة الاقتصادية، وعزوف صغار الممولين عن دفع الضريبة، والتهرب الضريبي بأشكاله وأنواعه المشروعة وغير المشروعة، وضعف الرقابة على مكاتب المصلحة بالمناطق، ويعتبر قياس فعالية الفحص الضريبي، لتقييم مدى فاعليته في تحقيق أهداف المصلحة العامة والحصيلة الضريبية المستهدفة، من القضايا المهمة للبحث والدراسة كخطوة للإصلاح الضريبي، ومن أجل ذلك جاءت هذه الدراسة لقياس مدى تطبيق معايير الفحص الضريبي وأثره على جودة الفحص في إطار الحوكمة الضريبية بفروع مصلحة الضرائب في الزاوية وصرمان وصربراتة، ويمكن بلورة المشكلة البحثية في الأسئلة البحثية التالية:

- ما مدى تطبيق معايير الفحص الضريبي في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة ؟
- ما مدى جودة الفحص الضريبي في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة ؟
- ما مدى توافر مبادئ الحوكمة الضريبية في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة ؟

- ما أثر تطبيق معايير الفحص الضريبي على جودة الفحص في إطار الحوكمة الضريبية في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة؟

■ أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير الفحص الضريبي الخاصة بعملية الفحص وتأثيرها على جودة الفحص في إطار تطبيق الإدارة الضريبية للحوكمة من خلال:

1. التعرف على مدى تطبيق معايير الفحص الضريبي في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.
2. التعرف على مدى جودة عملية الفحص في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.
3. التعرف على مدى توافر مبادئ الحوكمة الضريبية في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.
4. تحديد أثر تطبيق معايير الفحص الضريبي على جودة الفحص في بيئة الحوكمة الضريبية في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.

■ فرضيات البحث

بعد مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة لتحديد العلاقات المتوقعة بين المتغيرات بناء على المشكلة، وصياغة الفرضيات على أسس علمية ومنطقية، سنتناول في هذا البحث الفرضية البديلة التي تفترض وجود علاقة إيجابية أو تأثير إيجابي بين متغيرات الدراسة وذلك كما يلي:

- 1- الفرضية الأولى: يوجد تطبيق لمعايير الفحص الضريبي في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.
- 2- الفرضية الثانية: توجد جودة في عملية الفحص الضريبي في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.

3- الفرضية الثالثة: تتوافر الحوكمة الضريبية في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.

4- الفرضية الرابعة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الفحص الضريبي على جودة الفحص في بيئة الحوكمة الضريبية في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.

■ أهمية البحث:

علمياً تتبع أهمية هذا البحث من كونه يسعى إلى سد فجوة معرفية تتعلق بدراسة مدى تطبيق معايير الفحص الضريبي وأثر ذلك على جودة عملية الفحص في إطار بيئة الحوكمة الضريبية. فعلى الرغم من وجود عدة دراسات ركزت على موضوع معايير الفحص الضريبي وجودة الفحص أو موضوع الحوكمة الضريبية بشكل منفصل، في حين يربط هذا البحث بين الموضوعين في إطار واحد، مما يعزز من الإثراء النظري والأكاديمي في هذا المجال، أما من الناحية العملية، فإن نتائج البحث تكتسب أهميتها في تقديم مؤشرات واقعية يمكن أن تساعد الإدارات الضريبية محل الدراسة في تقييم مستوى التزامها بمعايير الفحص الضريبي، ومن ثم اتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحسين جودة عمليات الفحص، وتعزيز مبادئ الشفافية والعدالة في النظام الضريبي، كما أن توصيات البحث ستكون مفيدة للأطراف ذات العلاقة في وضع الإجراءات الكفيلة بتحسين جودة الفحص الضريبي في إطار الحوكمة الضريبية، مما يساهم في رفع كفاءة النظام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، ويعزز من توفير مناخ ضريبي مستقر وشفاف.

● مفهوم الفحص الضريبي ومعايير:

تعد عملية الفحص الضريبي الوصول إلى الرقم المعقول لوعاء ضريبة الدخل، وهذه العملية تتم بعد أن يتم تقديم الإقرار الضريبي من المكلف إلى الهيئة العامة للضرائب، ولا بد للفاحص الضريبي عند قيامه بهذه العملية التركيز على كل ما له علاقة بالوحدة الاقتصادية، حيث يسمى الفحص الضريبي بالمراجعة الجبائية، ويتمثل في إبداء الرأي

حول مجموعة الهياكل الضريبية للمؤسسة وطريقة عملها، وهنا نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية، مراجعة تقوم بها مصلحة الضرائب (الإدارة الضريبية) مستندة إلى التشريعات الضريبية أو الجبائية، ومراجعة تقوم بها المؤسسة بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، إذ تعمل على تكليف مراجع خارجي أو جهة داخلية للقيام بمهمة المراجعة الجبائية (قحموش، 2013، صص 12-16).

وأيضاً يقصد بالفحص الضريبي بأنه «هو عملية التحقق من صحة السجلات والدفاتر المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة وفقاً لأحكام التشريع الضريبي والمبادئ المحاسبية للوصول إلى الوعاء الضريبي الصحيح، وبالتالي تحديد الضريبة واجبة الأداء» (القبلي، 2013، ص 20).

ويعرف بأنه عملية منهجية منظمة لجمع أكبر قدر من الأدلة والقرائن، التي تساعد الفاحص الضريبي للتحقق من أن ما تم إدخاله في قائمة الأرباح والخسائر هي نفقات فعلية، معقولة، ومقبولة ضريبياً، تم إحداثها وفقاً لقواعد المحاسبة، ثم تكييفه بخطوة لاحقة لتتماشى مع القانون الضريبي (أبو عكان، 2015، ص 100). ومن خلال هذه التعاريف يمكننا القول إن الفحص الضريبي هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات والأدوات التي تقوم بها الإدارة الضريبية لفحص الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل دافعي الضرائب والتأكد من مدى صحتها وتوافقها مع القوانين والتعليمات واللوائح المعمول بها.

● معايير الفحص الضريبي:

ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع من المعايير وذلك كما يلي (الانجار، 2014):

● أولاً المعايير العامة

وتتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي القائم بعملية الفحص، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة:

1- **التأهيل العلمي:** وهو أن يكون لدى الفاحص مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والمراجعة وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، وإن يكون ملماً بالجوانب السلوكية وعلوم الإدارة وغيرها مثل الاقتصاد والإحصاء ولا يكفي التأهيل العلمي الذي يحصل عليه الفاحص خلال سنوات الدراسة وإنما يتطلب الأمر منه متابعة ما يستجد من معلومات وعلوم مرتبطة بعمله وكذلك زيادة معرفته الفنية عن ما يستجد في المحاسبة والمراجعة.

2- **التأهيل العملي:** أما بالنسبة للتأهيل العملي فكما هو الحال في جميع المهن الأخرى والتي تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة، فإن مهنة المحاسبة والمراجعة تتطلب كذلك من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي، ويتطلب التدريب المهني الملائم الاشتراك في كافة الدورات والندوات التي تعقدتها مصلحة الضرائب أو المنظمات المهنية.

3- **حياد واستقلال الفاحص:** يعد الاستقلال من الصفات الهامة الضرورية التي يجب أن تتوفر في الفاحص (المراجع) عند قيامه بعملية المراجعة أيأ كان نوعها، وبناء على ذلك يجب على الفاحص الضريبي أن يكون مستقلاً استقلالاً فكرياً تاماً في جميع ما يتعلق بأعمال الفحص التي يباشرها وإن يكون متحرراً من أية مصالح تربطه مع الممول أو مع الإدارة الضريبية.

4- **بدل العناية المهنية:** أما العناية المهنية فهي عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى لممارسة المهنة وتعد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني.

● ثانياً معايير العمل الميداني:

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية وتشمل على ثلاثة جوانب:-

1- تخطيط عملية الفحص الضريبي: يقصد بتخطيط عملية الفحص الضريبي للضريبة ترتيب إجراءات الفحص الضرورية والاختبارات والفحوص التي سيقوم بها الفاحص لتحقيق كفاءة عالية من الفحص من ناحية مع توفير أكبر استفادة ممكنة من الوقت من ناحية أخرى.

2- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يقصد بنظام الرقابة الداخلية الوسائل والإجراءات المتبعة في المشروع بهدف المحافظة على الأصول، والاطمئنان إلى دقة بياناته المحاسبية، واكتشاف الأخطاء، كذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية لعملية المراجعة مما يحتم على المراجع فحص وتقييم هذا النظام فحصاً دقيقاً ليتأكد من كفاءته وفعالته.

3- جمع أدلة الإثبات: يقصد بأدلة الإثبات المعلومات التي يحصل عليها الفاحص الضريبي للتوصل إلى نتائج تكون أساساً لإعداد تقريره وتشمل أدلة الإثبات المستندات والسجلات المحاسبية التي أعدت منها القوائم المالية ومعلومات مؤيدة من مصادر أخرى، ووسائل الإثبات متنوعة منها الفحص المستندي والفحص الحسابي والمقارنات والمصادقات وغيرها من وسائل الإثبات

● ثالثاً معايير إعداد التقرير:

عند انتهاء الفاحص الضريبي من إجراءات الفحص يعد تقريراً بنتيجة فحصه متضمناً ما يلي:
اسم الشركة - نشاط الشركة - السنوات المطلوب فحصها - بيان بالإقرارات المقدمة في كل سنة وسنوات الفحص ونتيجة كل منها - نتيجة فحص ومناقشة الحسابات والرأي صراحة في اعتماد الدفاتر من عدمه، بحيث يخلص التقرير إلى تحديد الأرباح أو الخسائر المعدلة مبدئياً بريح أو خسارة الإقرار ثم الفروق الناتجة من التعديلات التي أدخلت على كل بند على حدة نتيجة للفحص، ثم الرقم النهائي المعدل للربح أو الخسارة توطئة لربط الضريبة وتحصيلها، ويعد تقرير الفاحص الضريبي المرحلة النهائية في عملية الفحص حيث إنه بعد انتهاء الفاحص من إجراءاته يعد تقريراً موجهاً إلى الإدارة التي يتبعها.

● جودة الفحص الضريبي:

مفهوم جودة الفحص الضريبي: إن جودة الفحص الضريبي مرتبطة بمدى التزام الفاحص الضريبي سواء كان مأموراً، أو مراجعاً، أو مديراً للفحص بالخطط والبرامج المعدة سلفاً، والمدة الزمنية المحددة لعملية الفحص، وكذلك مدى قدرة الفاحص على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية التي قد توجد بالإقرارات الضريبية ومرفقاتها، والعمل على تصحيح الأوضاع (عطيتو، 2012)، كذلك تعكس جودة الفحص درجة توافر كفاءة وفعالية الفحص الضريبي في تحديد الوعاء الضريبي، والذي يتم الاعتماد عليه في فرض الضريبة المستحقة على الممول (يعقوب، 2014).

● ماهية الحوكمة الضريبية ومبادئها:

مفهوم الحوكمة الضريبية: تمثل الحوكمة الضريبية مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تستخدمها وتمارسها الإدارة الضريبية، بهدف ضمان سير العمل وزيادة الثقة بين المتعاملين معها، وذلك لتوفير الشفافية وتحقيق العدالة وتفعيل الرقابة والمساءلة لجميع العاملين، بهدف تحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة بالنظام الضريبي والاقتصاد للدولة (العيني وعبدالرحمن، 2015)، كما عرفها (Sandrine, 2014) كما ورد في (مليكاوي، 2018) بأنها: "المؤسسات والأدوار الجديدة والحديثة الخاصة بالإدارات الجنائية، هدفها تحقيق الرقابة الجنائية والشفافية المعتمدة بنقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور.

وقد عرف البنك الدولي الحوكمة الضريبية بأنها مجموعة من القواعد والضوابط والإجراءات التي تتم بموجبها إدارة المؤسسة الضريبية والرقابة عليها وفق هيكل يتضمن توزيع الحقوق والواجبات (<http://www.worldbank.org>)، وعرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها نظام شامل لمجموعة الضوابط والقوانين والإجراءات واللوائح التي تدار وتراقب بها الإدارة الضريبية لتنظيم العلاقات بين الأطراف ذوي العلاقة (<https://www.oecd.org>).

مما سبق يمكن تعريف الحوكمة الضريبية على أنها نظام يتكون من مجموعة من المبادئ والآليات لتنظيم عمل الإدارة الضريبية، ويدور هذا النظام حول تحقيق الانضباط والالتقان في أعمال الإدارة الضريبية، وضمان حسن سير العمل بها، وتفعيل أدوات الرقابة لضمان الشفافية وتعزيز المصداقية، بهدف المحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع.

● مبادئ الحوكمة الضريبية:

ركزت مبادئ الحوكمة الضريبية على الشفافية والإفصاح والالتزام الأخلاقي والكفاءة والفاعلية والمشاركة والمساءلة وهذه المبادئ مستنبطة من مبادئ الحوكمة العامة لأنها جزء لا يتجزأ منها. (زغيب، 2013) ومنها ما يلي:

1. مبدأ الشفافية: إن الشفافية الجبائية تعتبر الطريقة التي يمكن من خلالها عرض الأنظمة، والقوانين، والتعليمات الضريبية على المكلفين، لأن هذا بدوره يؤدي إلى زيادة قدرة المكلفين بالتعرف على قدر الضريبة المفروضة على دخلهم، بحيث يكون الهدف من الشفافية جعل الأمر واضحاً وشفافاً، بعيداً عن الغموض وتعقيد الإجراءات. (بوخلوف، 2017)

2. مبدأ المشاركة والمساءلة: يقوم هذا المبدأ على المشاركة والمساءلة، أي هناك مشاركة جماعية في دائرة الضريبة، وتكون مشاركة مستقلة أي كل فرد يكون مسؤولاً عن أفعاله، وإن المشاركة الجماعية هي مشاركة الإدارات العليا في المؤسسة، وموظفي المؤسسة بمختلف الدرجات الوظيفية، ومؤسسات المجتمع المدني في رسم السياسات، وإصدار القرارات من خلال تبادل الرأي مع الآخر، والوقوف على التوصيات والاقتراحات التي تخرج عن الاجتماعات التشاركية، حيث يمكن كل طرف من الأطراف إمكانيات المادية والبشرية والفنية، لكي يتحقق هدف المشاركة وزيادة التنمية في المجتمع. (جعادي، 2019)

3. مبدأ الإفصاح: يركز مبدأ الإفصاح على حرية الوصول للمعلومات وأن تكون المعلومات في متناول الجميع ويمكن أن يتحقق هذا المبدأ من خلال: (معزون، 2016)

- 1- تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.
 - 2- الإعلان عن المعلومات قبل تسريبها.
 - 3- يجب أن يتم الإفصاح عن النتائج الختامية.
 - 4- التقارير المالية السنوية للمؤسسة يجب نشرها.
 4. مبدأ الالتزام الأخلاقي: ضمان المكلف بالالتزام السلوكي وأخلاقيات وقواعد الالتزام الضريبي من خلال تعميق الحس الأخلاقي اللازم والضروري له، من خلال مجموعة من المبادئ والقواعد التي يتحدد من خلالها قيم وأخلاقيات وسلوكيات وممارسات المكلف، وذلك لتحقيق التوازن في تحقيق مصالح الأطراف كافة المرتبطة بذلك، لأن القوانين لا تحكم الأخلاقيات والعكس صحيح، لأن الأخلاق هي أساس التحكم في تطبيق القوانين والالتزام بها، فالمشكلة ليست بقانون ضريبة الدخل وإنما الالتزام به. (جعادي، 2019)
 5. مبدأ الكفاءة والفاعلية: تتمثل بالاستخدام الأمثل للإمكانات البشرية والموارد المادية، والإمكانات المالية والتنفيذية، لأن الفاعلية تعني مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المنشودة، من خلال استخدام الموارد التنظيمية لتحقيق أهداف المؤسسة التنظيمية، وفي حال نجاح المؤسسة باستخدام المواد المتاحة لها في تحقيق أهدافها وتعتبر المؤسسة فعالة. (الخضيري، 2018)
- أما الكفاءة تتمثل بمدى نسبة النتائج إلى المدخلات، أي مدى قدرة المؤسسة على استغلالها الأقصى للموارد المتوفرة في عمليات إنجازها للأهداف، أي بعبارة أخرى تحقيق أعلى منفعة بأقل التكاليف. (عمرو، 2014)

● الحوكمة الضريبية وأثرها على جودة الفحص:

تعد الحوكمة الضريبية مفهوم حديث النشأة، ويرى أحد الكتاب أن الحوكمة الضريبية تتمثل في جودة الأداء الضريبية. كما أشار آخرون بأنها عبارة عن القواعد والإجراءات

التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل بها، وتفعيل أدوات الرقابة لضمان توافر الشفافية وتعزيز المصداقية. (غنيم، 2006)

وإن تطبيق الحوكمة الضريبية يؤدي إلى حماية الفاحصين من الضغوط وتحسين ظروف العمل، وبالتالي ضمان استقلاليتهم وحيادهم، كما يلاحظ أن الحوكمة الضريبية تسعى إلى إيجاد آلية للرقابة الذاتية بما يحقق جودة القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية والإقرارات الضريبية من ناحية الممولين، وجودة أعمال الفحص من ناحية الإدارة الضريبية، وهذا يتطلب من الفاحص الضريبي بذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بعملية الفحص لكي ترقى إلى مستوى الجودة المطلوب. (إبراهيم، 2011)

ومن ناحية أخرى فإن تطبيق الحوكمة الضريبية يؤدي إلى قيام الإدارة الضريبية بتخطيط عملية الفحص بكفاءة وفاعلية، وهذا كله يصب في النهاية في تنفيذ الفحص الضريبي بالجودة المطلوبة. (شلي، 2012)

كما أن تطبيق الحوكمة الضريبية يؤدي إلى حصول الفاحص الضريبي على أدلة الفحص الكافية والملائمة، وبما يمكنه في النهاية من اكتشاف الأخطاء التي توجد بالإقرارات مع البيانات المقدمة من الممول دون ظلم أو جور له. (الشافعي، 2015)

وفي نفس السياق يمكن القول إن تطبيق الإدارة الضريبية للحوكمة يعمل على دعم استقلال الفاحصين، وزيادة قدرتهم المهنية في تخطيط عملية الفحص، وجمع أدلة الفحص الكافية والملائمة، وإعداد تقرير جيد بنتائج عملية الفحص، وكل هذا يصب في النهاية في مستوى جودة الفحص الضريبي.

■ منهجية البحث

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعد من المناهج العلمية المناسبة لدراسة وتحليل الظواهر الاقتصادية، حيث يهدف هذا المنهج إلى وصف الظاهرة موضوع الدراسة وصفا دقيقا وشاملا ومن ثم تحليل أسبابها والعوامل المؤثرة فيها لفهم العلاقة

بين المتغيرات المختلفة، وتم جمع البيانات اللازمة للدراسة من مصادر أولية وثانوية حيث تمثلت المصادر الثانوية في المراجع والدراسات التي تناولت موضوع الدراسة بالإضافة إلى القوانين ذات العلاقة، أما المصادر الأولية فتمثلت في الاستبانات الموجهة إلى موظفي الإدارات الضريبية بفروع مصلحة الضرائب في الزاوية وصرمان وصراتة، وتم استخدام مقياس ليكرت ذي الخمس درجات لقياس مدى الإجابات.

■ المجتمع والعينة

يتمثل مجتمع وعينة الدراسة في الفاحصين الضريبيين العاملين بمصلحة الضرائب في المدن: الزاوية - صرمان - صبراتة، وتم توزيع عدد 50 استبانة على عينة عشوائية وكان عدد الاستبانات المستردة (43) استبانة، وتم استبعاد استبيان واحد لعدم استكمال كافة الإجابات المطلوبة وخضعت (42) استبانة للتحليل الإحصائي أي بنسبة (84%) من الاستبانات الموزعة، والجدول الآتي يوضح ذلك:

جدول رقم (2) عدد الاستبانات الموزعة والمستردة والمقبولة للتحليل

الفرع	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستردة	عدد الاستبانات المقبولة	نسبة الاستبانات المقبولة إلى الموزعة
الزاوية	30	26	25	83.33%
صرمان	10	7	7	70%
صبراتة	10	10	10	100%
الاجمالي	50	43	42	84%

● اختبار صدق الدراسة

تم إيجاد معامل المصدافية ألفا كرونباخ لردود عينة الدراسة عن أسئلة الاستبانة

للتأكد من توفر الثبات الداخلي في أداة القياس والجدول التالي يعرض درجة مصداقية البيانات للجوانب الثلاثة للدراسة كلا على حدة ومجموعة وذلك كما يلي:

جدول رقم (3) معامـل الثبات والصدق الذاتي باستخدام معامـل ألفا كرونباخ

ت	الفقرات	عدد الأسئلة	معامـل كرونباخ ألفا
1	مدى التزام مصلحة الضرائب بتطبيق معايير الفحص الضريبي	20	0.853
2	مدى جودة عملية الفحص في مصلحة الضرائب	8	0.845
3	مدى توافر مبادئ الحوكمة الضريبية في مصلحة الضرائب	7	0.859
	جميع الفقرات	35	0.915

في الجدول السابق تعكس أداة القياس ثباتا داخليا إذا كانت قيم معاملات كرونباخ ألفا تفوق القيمة المقبولة 0.600، ومن الجدول نلاحظ أن نتائج معاملات كرونباخ ألفا لفقرات الدراسة الثلاثة تتجاوز القيمة المقبولة مما يعكس الثبات العالي لأداة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها .

الخصائص الديمغرافية والشخصية لعينة الدراسة

تتمثل الخصائص الديمغرافية والشخصية لعينة الدراسة في العمر والجنس والمركز الوظيفي والمؤهل العلمي والعمل الحالي وهي موضحة في الجدول رقم (4) وذلك كما يلي:

جدول (4) وصف توزيع عينة الدراسة وفق الخصائص الديمغرافية والشخصية

الخاصية	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	35	٪ 83.3
	ماجستير	3	٪ 7.1
	دكتوراه	0	٪ 0
	أخرى	4	٪ 9.5
	المجموع	42	٪ 100.0
الوظيفة	موظف	29	٪ 69.0
	رئيس قسم	12	٪ 28.6
	مدير ادارة	1	٪ 2.4
	المجموع	42	٪ 100.0
	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	17
من 5 إلى أقل من 10 سنوات		2	٪ 4.8
من 10 إلى أقل من 15 سنوات		9	٪ 21.4
من 15 إلى أقل من 20 سنوات		8	٪ 19.0
20 سنة فأكثر		6	٪ 14.3
المجموع		42	٪ 100.0

الخاصية	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية
الفرع	الزأوية	25	٪ 59.5
	صرمان	7	٪ 16.7
	صبراتة	10	٪ 23.8
	المجموع	42	٪ 100

يوضح الجدول رقم (4) توزيع عينة الدراسة وفق الخصائص الديمغرافية والشخصية، حيث تبين أن أغلب أفراد العينة من حملة درجة البكالوريوس، ويشغل معظمهم وظائف تنفيذية. كما أظهرت النتائج تنوعًا في سنوات الخبرة مع تركّز نسبي في فئة الخبرة الأقل من خمس سنوات. أما من حيث الفروع، فقد استحوذ فرع الزأوية على النسبة الأكبر من الاستجابات مقارنة بباقي الفروع، وهو ما يعكس تنوعًا نسبيًا في الخصائص الديمغرافية والشخصية لأفراد العينة بما يخدم أهداف الدراسة.

اختبار وتحليل فرضيات الدراسة

● الجانب الأول: اختبار وتحليل الفرضيات الأولى والثانية والثالثة للدراسة

تنص الفرضيات الأولى والثانية والثالثة للدراسة على ما يلي:

الفرضية الأولى: يوجد تطبيق لمعايير الفحص الضريبي في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.

الفرضية الثانية: توجد جودة في عملية الفحص الضريبي في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.

الفرضية الثالثة: تتوافر الحوكمة الضريبية في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.

ومن أجل اختبار وتحليل هذه الفرضيات تم اتباع التحليل الإحصائي الوصفي واختبار T وذلك كما يلي:

● أولاً: قياس مدى تطبيق معايير الفحص الضريبي في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.

يوضح الجدول الآتي نتائج قياس مدى تطبيق معايير الفحص الضريبي في فروع

مصلحة الضرائب محل الدراسة وذلك كما يلي:

جدول رقم (5) قياس مدى تطبيق معايير الفحص الضريبي في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة

المدى	قيمة sig	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
أولاً معايير الفحص الضريبي العامة					
قليل جداً	.0000	-10.344	.8500	1.642	1 يشترط في قبول الفاحصين الضريبيين بالمصلحة الحصول على مؤهل جامعي في المحاسبة كحد أدنى.
متوسط	.3090	1.030	.8990	3.142	2 تلزم مصلحة الضرائب الفاحصين الضريبيين بالمشاركة في دورات وندوات في مجالات الضرائب والمحاسبة والإدارة والاقتصاد بشكل دوري ومستمر.
متوسط	.2460	-1.177	1.179	2.785	3 تلزم مصلحة الضرائب الفاحصين الضريبيين بالمشاركة في دورات وندوات مجالات تحليل البيانات والإحصاء بشكل دوري ومستمر.
متوسط	.0020	-3.358	1.148	2.404	4 يتلقى الفاحصون بالمصلحة تدريباً كافياً يمكنهم من فحص القوائم المالية للممولين.
متوسط	.4720	-0.725	1.063	2.881	5 يتمتع الفاحص الضريبي باستقلالية تامة في جميع ما يتعلق بأعمال الفحص التي يباشرها.

المدى	قيمة sig	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
متوسط	.0370	2.152	1.004	3.333	6 لا يرتبط الفاحص الضريبي بأية مصالح مالية أو شخصية مع الممول أو مع الإدارة الضريبية.
كبير	.0000	8.669	.8900	4.190	7 1- يهتم الفاحص الضريبي بالعناصر غير العادية عند تخطيط وتنفيذ عمليات الفحص.
كبير	.0040	3.037	.9144	3.428	8 2- يهتم الفاحص الضريبي بتطوير خبرته المهنية في مجال اكتشاف الغش والأخطاء والتعرف على الجديد في مجال الفحص.
كبير	.0000	9.917	.7620	4.166	9 يتوافر لدى الفاحص الضريبي إلمام بجوانب القانون الضريبي الليبي من حيث الإعفاءات والخصومات والغرامات، كذلك احتفاظه بأوراق العمل التي استخدمها الفحص وإرفاقها بتقريره النهائي.
متوسط	.0000	-10.344	.5210	3.108	جميع فقرات معايير الفحص الضريبي العامة
ثانيا: معايير العمل الميداني					
متوسط	.0000	10.848	.8240	4.381	10 يقوم الفاحص الضريبي بوضع برنامج الفحص ويحدد طبيعة ونوعية الإجراءات اللازمة لعملية الفحص.

المدى	قيمة sig	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
بكر	.0000	3.949	1.055	3.642	11 يهتم الفاحص الضريبي بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر المتعلقة بها.
بكر	.0300	2.253	1.232	3.428	12 يتبع الفاحص الضريبي أساليب الفحص التحليلي والانتقائي والانتقالي في تحليل البيانات باستخدام النسب والاتجاهات وذلك للتحقق من مصداقية الإقرارات وتعزيز نتائج الفحص.
بكر	.0090	2.728	1.131	3.476	13 يستخدم الفاحص الضريبي الأسلوب العلمي في اختيار العينات عند جمع واختيار أدلة الإثبات.
بكر	.0000	4.237	.9830	3.642	14 يقوم الفاحص الضريبي بجمع أدلة الإثبات المتنوعة مثل: نسخ من المستندات والسجلات المحاسبية التي أعدت منها القوائم المالية والمصادقات، والإجراءات التحليلية المختلفة.
بكر	.0000	7.278	.8690	3.976	15 يهتم الفاحص الضريبي بتوثيق أدلة الإثبات أثناء عملية الفحص.
بكر	0.000	6.597	0.744	3.757	جميع فقرات معايير العمل الميداني
ثالثًا: معايير إعداد التقارير					

المدى	قيمة sig	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
كبيرة	.0000	8.669	.8900	4.190	يقوم الفاحص بإجراء مناقشة نهائية مع الممول بنتائج الفحص وإخطار الممول بنماذج الفحص وإعطاؤه مطلق الحرية في التقاضي
كبيرة	.0000	8.949	.8620	4.190	يقوم الفاحص بالتحقق من مدى التزام المنشأة لمتطلبات العرض والإفصاح طبقاً لمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية.
كبيرة	.0000	3.792	1.058	3.619	يقوم الفاحص بالتأكد من العرض الواضح للبيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها في صلب تقرير الفحص.
كبيرة	.0000	6.997	.8820	3.952	عند قيام الفاحص بإجراء أي تعديلات على التقرير لابد أن تتفق هذه التعديلات مع أحكام القانون مع إرفاق المستندات المؤيدة لها.
كبيرة	.0000	8.351	.8490	4.095	التقرير عن الأخطاء والمخالفات التي قد توجد في القوائم المالية.
كبيرة	.0000	10.079	.6490	4.009	جميع فقرات معايير إعداد التقارير
كبيرة	0.000	6.831	0.501	3.528	جميع فقرات المعايير ككل

وفيما يلي شرح يوضح البيانات الموجودة في الجدول رقم (5) وذلك كما يلي:

- أولاً معايير الفحص الضريبي العامة: يتضح من النتائج أن المتوسط الحسابي العام لمعايير الفحص الضريبي العامة بلغ (3.108) بدرجة متوسطة، مما يشير إلى أن مستوى تطبيق معايير الفحص الضريبي العامة في المصلحة متوسط إلى محدود.
- كما أن القيم الاحتمالية (Sig) أظهرت معنوية إحصائية في معظم الفقرات (أقل من 0.05)، مما يؤكد وجود فروق ذات دلالة إحصائية تدعم النتائج.

بوجه عام، تشير النتائج إلى أن هناك التزاماً متوسط القوة لتطبيق معايير الفحص الضريبي العامة في مصلحة الضرائب، إلا إن بعض الجوانب - مثل التدريب المستمر والمؤهلات العلمية - ما زالت بحاجة إلى تعزيز وتطوير لضمان تحسين جودة وكفاءة الفحص الضريبي في البيئة الليبية.

ثانياً: معايير العمل الميداني للفحص الضريبي: يتضح من النتائج أن المتوسط الحسابي العام لمعايير العمل الميداني بلغ (3.757) بانحراف معياري قدره (0.744)، وهو ما يشير إلى أن مستوى تطبيق هذه المعايير في مصلحة الضرائب الليبية يُعد مرتفعاً (كبيراً)، مما يدل على أن الفاحصين الضريبيين يلتزمون إلى حد كبير بالمعايير المهنية أثناء تنفيذ أعمال الفحص الميداني.

وتُظهر القيم الاحتمالية (Sig) لجميع الفقرات أنها أقل من (0.05)، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تؤكد أن آراء أفراد العينة بشأن تطبيق هذه المعايير ليست عشوائية، وإنما تعكس واقعاً مهنيًا قائماً.

وبناءً على ذلك يمكن القول إن مستوى تطبيق معايير العمل الميداني مرتفع بوجه عام، وهو ما يعكس تحسناً في الممارسات الميدانية للفاحصين الضريبيين داخل مصلحة الضرائب الليبية، رغم الحاجة إلى مزيد من التركيز على تخطيط برنامج الفحص وتحديد الإجراءات مسبقاً لضمان اتساق العمليات وتحقيق أعلى مستويات الكفاءة.

ثالثاً: معايير إعداد التقارير الضريبية: يتضح من الجدول أن المتوسط الحسابي العام لمعايير إعداد التقارير بلغ (4.009) بانحراف معياري قدره (0.649)، وهو ما يشير إلى أن مستوى تطبيق هذه المعايير في مصلحة الضرائب الليبية مرتفع (كبير)، مما يعكس اهتمام الفاحصين الضريبيين بمرحلة إعداد التقارير التي تُعد من أهم مراحل عملية الفحص.

كما أن جميع القيم الاحتمالية (Sig) كانت أقل من (0.05)، مما يدل على أن هذه النتائج ذات دلالة إحصائية معنوية، وتؤكد أن أفراد العينة يتفوقون بدرجة كبيرة حول تطبيق هذه المعايير في بيئة العمل، والجدول رقم (6) يوضح نتيجة اختبار الفرضية الأولى وذلك كما يلي:

جدول رقم (6) ملخص نتائج اختبار الفرضية الأولى

النتيجة	قيمة sig	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية	0.000	6.831	0.501	3.528	يوجد تطبيق لمعايير الفحص الضريبي في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.

● ثانياً: قياس مدى جودة عملية الفحص في مصلحة الضرائب في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.

ويوضح الجدول الآتي نتائج قياس مدى جودة عملية الفحص في مصلحة الضرائب في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.

جدول رقم (7) قياس مدى جودة عملية الفحص في مصلحة الضرائب في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة

المدى	قيمة sig	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	
كبير	.000	4.237	.9830	3.642	يتم الالتزام بالقوانين والتشريعات الليبية المنظمة في عمليات الفحص الضريبي بالمصلحة.	21
كبير	.000	8.088	.9340	4.166	يتم تطبيق الإجراءات التأديبية والعقوبات عند قيام الفاحصين الضريبيين بمخالفة القوانين المنظمة.	22
كبير	.002	3.240	1.190	3.595	تتم عمليات الفحص وفق الخطط الموضوعة.	23
كبير	.000	5.347	1.010	3.833	تتم عمليات الفحص وفق المدة الزمنية الموضوعة لها.	24
كبير	.023	2.371	1.171	3.428	يوجد دليل مكتوب يوضح إجراءات الفحص الضريبي في مصلحة الضرائب يتم الاستدلال والاستعانة به عند القيام بعمليات الفحص.	25
كبير	.012	2.629	1.173	3.476	يتم تقييم أوراق عمل الفاحصين الضريبيين للتأكد من صحة النتائج التي توصل إليها هؤلاء الفاحصون من قبل لجان فنية مختصة.	26
متوسط	.211	1.269	1.094	3.214	يتم تقييم الأدلة الداعمة للنتائج التي توصل إليها الفاحصون الضريبيون للتأكد من صحتها وكفائتها من قبل لجان قانونية مختصة.	27

المدى	قيمة sig	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
متوسط	.299	1.052	1.173	3.190	28 يتم استخدام تقنيات تكنولوجية حديثة لتحسين أداء عمليات الفحص
كبير	.000	4.859	.7580	3.568	جميع الفقرات

يُظهر الجدول رقم (7) أن المتوسط الحسابي العام لمدى جودة عملية الفحص في مصلحة الضرائب الليبية بلغ (3.5685) بانحراف معياري (0.7580)، وهو ما يشير إلى أن جودة الفحص الضريبي في المصلحة تطبق بمستوى مرتفع (كبير) من وجهة نظر أفراد العينة وتُبرز هذه النتيجة أن المصلحة تسعى إلى تطبيق معايير مهنية وتنظيمية واضحة تضمن سلامة وشفافية الإجراءات المتبعة أثناء عمليات الفحص.

كما تشير نتائج اختبار t الموضحة في الجدول إلى أن جميع فقرات محور مدى جودة عملية الفحص في مصلحة الضرائب جاءت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($Sig \leq 0.05$) باستثناء الفقرتين (27، 28)، مما يدل على أن أغلب جوانب عملية الفحص تُنفذ بدرجة عالية من الجودة وفق القوانين والخطط الموضوعية، بينما يُلاحظ ضعف نسبي في تقييم الأدلة الداعمة واستخدام التقنيات الحديثة، والجدول رقم (8) يوضح نتيجة اختبار الفرضية الثانية وذلك كما يلي:

جدول رقم (8) ملخص نتائج اختبار الفرضية الثانية

النتيجة	قيمة sig	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية	.000	4.859	.758.	3.568	توجد جودة لعملية الفحص في مصلحة الضرائب في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة

● ثالثاً قياس مدى توافر مبادئ الحوكمة الضريبية في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة.

جدول رقم (9) قياس مدى توافر مبادئ الحوكمة الضريبية في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة

المدى	قيمة sig	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
قليل	.000	-3.861	1.118	2.333	29 يتم نشر الأنظمة والقوانين والتعليمات الضريبية على الممولين عبر وسائل الإعلام المختلفة وبطرق مناسبة.
قليل	.0000	-5.486	1.040	2.119	30 يتم رسم السياسات وإصدار القرارات بمشاركة جميع موظفي الإدارات في مصلحة الضرائب بمختلف الدرجات الوظيفية.
قليل	.0000	-4.415	1.083	2.261	31 يتم نشر الميزانية والحسابات الختامية لمصلحة الضرائب في مواقعها الالكترونية الرسمية.
قليل	.0020	-3.293	1.265	2.357	32 يتم إيجاد آليات مناسبة لتعميق الحس الأخلاقي للممولين لضمان التزامهم السلوكي بأخلاقيات وقواعد الالتزام الضريبي من خلال بيان أهمية دور الضرائب في بناء وزيادة التنمية في المجتمع ودعم اقتصاده.
قليل	.0740	-1.835	1.092	2.690	33 يتم الاستخدام الأمثل للإمكانات البشرية والموارد المادية، لضمان سير العمل داخل مصلحة الضرائب على الوجه الأمثل.
قليل	.7010	-.387	1.197	2.928	34 يتم تبني سياسات وإجراءات متماشية مع القوانين والتشريعات المنظمة لضمان الشفافية ومحاربة أي فساد مالي.

المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة sig	المدى	الفقرة
35	3.238	1.265	.2300	متوسط	يتم تبني سياسات وإجراءات تكفل المساءلة العادلة للأطراف المسؤولة عن أي إخلال أو انتهاك للقوانين والأنظمة الضريبية المعمول بها.
جميع الفقرات	2.561	.849	-3.346	قليل	

أظهرت نتائج الجدول رقم (9) وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، حيث بلغت قيمة (Sig = 0.002) وهي أقل من مستوى المعنوية الإحصائية، كما بلغت قيمة $t -3.346$ وهي قيمة سالبة (تدل على أن المتوسط الفعلي أقل من المتوسط الفرضي)، وكانت قيمة المتوسط الحسابي (2.561) أقل من المتوسط الفرضي، مما يشير إلى انخفاض مستوى توافر مبادئ الحوكمة الضريبية في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة. وبناءً على ذلك يتم رفض الفرضية القائلة بتوافر هذه المبادئ، والجدول رقم (10) يوضح نتيجة اختبار الفرضية الثالثة وذلك كما يلي:

جدول رقم (10) ملخص نتائج اختبار الفرضية الثالثة

النتيجة	قيمة sig	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
رفض الفرضية	.002	-3.346	.849	2.561	تتوافر مبادئ الحوكمة الضريبية في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة

● الجانب الثاني: اختبار وتحليل الفرضية الرابعة

يمكن اختبار الفرضية الرابعة التي تنص على «يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الفحص الضريبي على جودة عملية الفحص في إطار الحوكمة الضريبية»، والمتعلقة بالدور الوسيط للحوكمة الضريبية في العلاقة بين تطبيق معايير الفحص الضريبي وجودة الفحص باستخدام طريقة Baron & Kenny، رغم أن نتائج التحليل أظهرت انخفاض مستوى توافر الحوكمة في فروع مصلحة الضرائب محل الدراسة، إذ إن انخفاض المتوسط الحسابي لا يمنع إحصائياً اختبار أثر الوساطة ما دام المتغير الوسيط يتمتع بتباين يسمح بقياس علاقاته بالمتغيرين المستقل والتابع، وقد تم تطبيق خطوات تحليل الوساطة وفق هذه الطريقة من خلال اختبار العلاقة بين المتغير المستقل والتابع، ثم بين المستقل والوسيط، وأخيراً إدخال الوسيط في نموذج الانحدار لقياس مدى تغير أثر المتغير المستقل على التابع، كما تم التحقق مسبقاً من توافر افتراضات الانحدار الخطي، بما في ذلك خطية العلاقة، واستقلالية الأخطاء، وعدم وجود ارتباط خطي متعدد، واعتدالية التوزيع، لضمان سلامة النتائج ودقتها التفسيرية وذلك كما يلي:

● أولاً التحقق من توافر شروط الانحدار الخطي:

1- أن تكون العلاقة خطية بين المتغير المستقل (تطبيق المعايير الفحص الضريبي) والمتغير التابع (جودة الفحص الضريبي): ومن خلال إيجاد لوحة الانتشار بين هذين المتغيرين تم التأكد من أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع هي علاقة خطية حيث إن عدداً من القيم تشكل خطاً مستقيماً مما يدل على وجود علاقة خطية بين المتغيرين.

2- التوزيع الطبيعي لبواقي الانحدار ويتم ذلك باختبار توزيع البواقي (Normality of Residuals): ومن خلال إيجاد لوحة الانتشار لتوزيع البواقي تم التأكد من أن لها توزيعاً طبيعياً حيث إن التوزيع يشبه الجرس وهذا يدل على أن

توزيع البواقي هو توزيع طبيعي.

3- استقلالية الأخطاء (Dubin-Watson Test) وعدم وجود ارتباط عالي بين المتغيرات المستقلة (Multicollinearity): حيث تشير قيمة اختبار Dubin-Watson Test إلى أن الأخطاء مستقلة لان قيمتها 1.891 تقع بين القيمتين 1.5 و 2.5، أما قيمة Tolerance فتساوي 0.895 وهي أكبر من القيمة 0.1 وقيمة VIF فتساوي 1.116 وهي أقل من قيمة 10 وهذا يؤكد استقلالية الأخطاء وعدم وجود ارتباط عالي بين المتغيرات المستقلة، والجدول رقم (11) يوضح ذلك كما يلي:

جدول رقم (11) اختبار Dubin-Watson Test وقيم Tolerance - VIF

VIF	Tolerance	Dubin-Watson Test
1.116	0.895	1.891

• ثانياً معامل الارتباط والقوة التفسيرية لمعادلة الانحدار

من الجدول رقم (12) نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط R بين المتغير المستقل والمتغير التابع يساوي 0.715 وهي قيمة مرتفعة، وقيمة معامل التحديد R^2 تساوي 0.512 وهذا يعني أن معادلة الانحدار أو التنبؤ جيدة كما أن قيمة F تساوي 41.923 و sig تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن معادلة الانحدار لها دلالة إحصائية كافية في التنبؤ بجودة عملية الفحص.

جدول رقم (12) معاملي الارتباط والتحديد

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	الخطأ المعياري في التقدير	قيمة F	قيمة sig
0.715	0.512	0.536	41.923	0.000

● ثالثاً اختبار وتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة الثلاث

تتمثل متغيرات الدراسة الثلاث في المتغير المستقل (معايير الفحص الضريبي) - المتغير الوسيط (الحوكمة الضريبية) - المتغير التابع (جودة الفحص الضريبي).

وقد تم الاعتماد على طريقة (Baron and Kenny (1986) لتحديد طبيعة الوساطة التي تقوم بها الحوكمة الضريبية في العلاقة بين تطبيق معايير الفحص الضريبي وجودة عملية الفحص، ويُسهّم هذا التحليل في توضيح ما إذا كانت الحوكمة الضريبية تلعب دوراً وسيطاً كاملاً أو جزئياً في تفسير العلاقة بين تطبيق معايير الفحص الضريبي وجودة الفحص، وهو ما يساعد في فهم أعمق لطبيعة هذه العلاقات ودلالاتها التطبيقية في بيئة الفحص الضريبي، وتتطلب هذه الطريقة إجراء ثلاث مراحل من تحليل الانحدار الخطي على النحو الآتي:

- المرحلة الأولى التحقق من ان المتغير المستقل (تطبيق معايير الفحص الضريبي) يؤثر على المتغير الوسيط (الحوكمة الضريبية): ومن الجدول رقم (13) نجد أن قيمة $B = 0.523$ ، وقيمة الدلالة = 0.038 وهي أقل من قيمة الدلالة الإحصائية ($0.05 = sig$)، ومن ذلك نستنتج أن العلاقة موجبة ودالة إحصائياً أي إن تطبيق معايير الفحص الضريبي يؤدي إلى تعزيز الحوكمة الضريبية، والنتائج السابقة الذكر موضحة بالجدول المذكور كما يلي:

جدول رقم (13) جدول المعاملات للعلاقة بين المتغير المستقل والوسيط Coefficientsa

البيان	قيمة المعاملات غير المعيارية		قيمة المعاملات المعيارية	
	قيمة B	الخطأ المعياري	قيمة Beta	قيمة t
قيمة الثابت	.664.	.891.		.746.
معايير الفحص الضريبي	.523.	.243.	.322.	2.151

● المتغير التابع: الحوكمة الضريبية

- المرحلة الثانية التحقق من وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع: من الجدول رقم (14) يتضح أن المتغير المستقل (معايير الفحص الضريبي) يؤثر على المتغير التابع (جودة الفحص الضريبي): ومن بيانات الجدول رقم (14) نجد أن قيمة $B = 1.037$ ، وقيمة الدلالة = 0.000. وهي أقل من قيمة الدلالة الإحصائية ($0.05 = sig$)، ومن ذلك نستنتج أن العلاقة موجبة ودالة إحصائياً، أي إن تطبيق معايير الفحص الضريبي يحسّن جودة الفحص، والنتائج السابقة الذكر موضحة بالجدول المذكور كما يلي:

جدول رقم (14) جدول المعاملات للعلاقة بين المتغير المستقل والتابع Coefficientsa

قيمة الدلالة الإحصائية sig	قيمة t	قيمة المعاملات المعيارية	قيمة المعاملات غير المعيارية		البيان
		قيمة Beta	الخطأ المعياري	قيمة B	
.746.	-0.326		.587.	-0.191	قيمة الثابت
.000.	6.475	.715.	.160.	1.037	معايير الفحص الضريبي

● المتغير التابع: جودة الفحص

المرحلة الثالثة التحقق من بقاء تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع بعد إدخال المتغير الوسيط إلى النموذج: وذلك لمعرفة ما إذا كان هذا التأثير قد

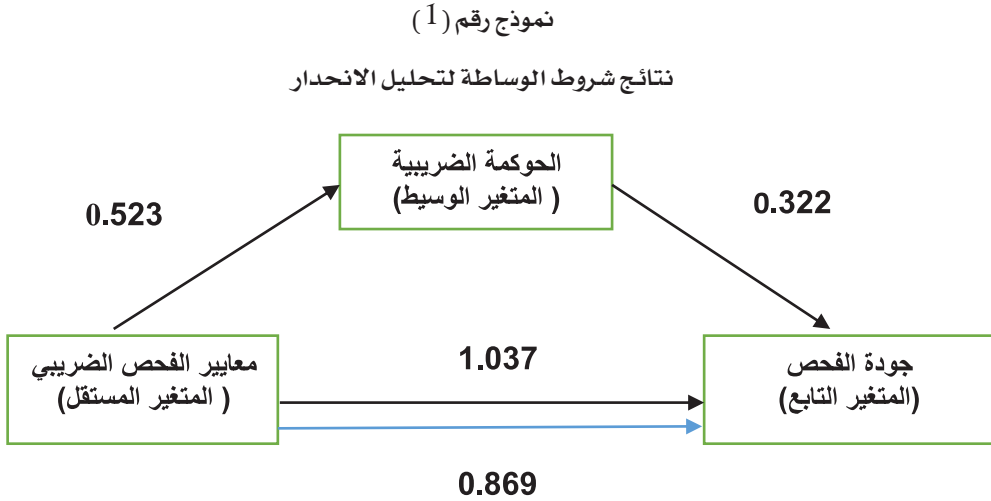
انخفض أو اختفى وتحديد اذا ما كان المتغير الوسيط (الحوكمة الضريبية) يؤثر على المتغير التابع (جودة الفحص الضريبي) في وجود المتغير المستقل (معايير الفحص الضريبي)، ومن الجدول رقم (15) نجد أن قيمة B للحوكمة = 0.322 وقيمة B لمعايير الفحص = 0.869، وقيمة الدلالة لهذين المتغيرين على التوالي 0.001 و 0.000 وهي أقل من قيمة الدلالة الإحصائية ($0.05 = sig$)، ومن ذلك نستنتج أن تأثير معايير الفحص الضريبي على جودة الفحص لا يزال دالاً إحصائياً بعد إدخال الحوكمة الضريبية، ولكن قيمة المعامل انخفضت من 1.037 إلى 0.869 بعد إدخال المتغير الوسيط، والنتائج السابقة الذكر موضحة بالجدول المذكور آنفاً كما يلي:

جدول رقم (15) جدول المعاملات للعلاقة بين المتغير المستقل والتابع في وجود المتغير الوسيط^a Coefficients

قيمة الدلالة الإحصائية sig	قيمة t	قيمة المعاملات المعيارية	قيمة المعاملات غير المعيارية		البيان
		قيمة Beta	الخطأ المعياري	قيمة B	
.443	-0.776		.5220	-0.405	قيمة الثابت
.0010	3.494	.3600	.0920	.3220	الحوكمة الضريبية
.0000	5.811	.5990	.1500	.8690	معايير الفحص الضريبي

● المتغير التابع: جودة الفحص

والنموذج التالي يظهر بشكل أكثر وضوحاً نتائج تحليل الانحدار الخاصة بالشروط السابقة الذكر.



كما يوضح جدول رقم (16) تفسير نوع الوساطة وفق النتائج السابقة، طبقاً لطريقة (Baron & Kenny 1986) وذلك كما يلي:

جدول رقم (15) توضيح نوع الوساطة وفق طريقة (Baron & Kenny 1986)

نوع الوساطة	التفسير	الحالة
Full mediation	وساطة تامة	إذا اختفى تأثير المستقل بعد إدخال الوسيط (أصبح غير دال)
Partial mediation	وساطة جزئية	إذا انخفض التأثير لكنه بقي دالاً

وبالرجوع إلى النموذج رقم (1) والجدول رقم (16) يتبين أن العلاقة بين معايير الفحص الضريبي وجودة الفحص بقيت دالة بعد إدخال الحوكمة (Sig = 0.000) ولكن

قيمة B انخفضت من 1.037 إلى 0.869، وبذلك يمكن القول إن الوساطة هنا جزئية (Partial Mediation)، وأظهرت نتائج تحليل الانحدار الخطي وفقاً لطريقة Baron & Kenny (1986) أن إدخال المتغير الوسيط (الحوكمة الضريبية) أدى إلى انخفاض قيمة معامل الانحدار بين معايير الفحص الضريبي وجودة الفحص من (1.037) إلى (0.869)، مع بقاء العلاقة دالة إحصائياً عند مستوى $Sig < 0.05$ ، مما يشير إلى وجود تأثير وساطة جزئي، أي إن الحوكمة الضريبية تفسر جزءاً من العلاقة بين تطبيق معايير الفحص الضريبي وجودة عملية الفحص، دون أن تلغي هذا التأثير بالكامل، وبذلك يمكن قبول الفرضية الرابعة التي تنص على «يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الفحص الضريبي على جودة عملية الفحص في إطار الحوكمة الضريبية»

■ النتائج

أظهرت نتائج تحليل البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة عدة نتائج، ويمكن تلخيص أهم النتائج على النحو الآتي:

1. تشير النتائج إلى وجود اهتمام مسبق بوضع خطط فحص واضحة وتحديد الأهداف والإجراءات بدقة قبل البدء في التنفيذ. وهذا يعكس وعياً إدارياً بأهمية التخطيط في رفع كفاءة الفحص الضريبي.
2. استخدام الفاحصين لأساليب علمية في اختيار العينات وجمع الأدلة وتوثيقها، ويولون اهتماماً واضحاً بفحص نظام الرقابة الداخلية وتحليل البيانات، الأمر الذي يعزز مصداقية نتائج الفحص.
3. يلتزم الفاحصون بإجراء مناقشات مع الممولين، ويحرصون على عرض النتائج بوضوح ووفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية، مما يعزز الشفافية والموضوعية في التقارير الضريبية.

4. لوحظ الالتزام بالقوانين وتطبيق العقوبات عند المخالفة، بينما كان هناك قصور نسبي في استخدام التقنيات الحديثة وتقييم الأدلة من قبل اللجان المختصة، مما يشير إلى حاجة المصلحة لمزيد من التطوير التقني والتنظيمي.
5. إن مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة في مصلحة الضرائب ضعيف، وقد أظهرت معظم الفقرات قيماً سالبة ودالة، خصوصاً تلك المتعلقة بعدم نشر الأنظمة والميزانيات وضعف المشاركة في صنع القرار، في حين كانت المساءلة متوسطة فقط، وهو مما يعكس الحاجة إلى تعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسة.
6. إن الحوكمة الضريبية تؤدي دور الوسيط الجزئي في العلاقة بين تطبيق معايير الفحص الضريبي وجودة عملية الفحص. ويعني ذلك أن تطبيق معايير الفحص الضريبي تسهم في تعزيز جودة الفحص الضريبي من خلال توافر الحوكمة الضريبية، إلا إن أثر المعايير يظل قائماً حتى في غياب هذا الوسيط.
7. إن تأثير معايير الفحص الضريبي على جودة الفحص هو تأثير مباشر أكثر منه تأثير غير مباشر في إطار الحوكمة الضريبية، بسبب ضعف مستوى تطبيق الحوكمة.

■ التوصيات

- استناداً إلى النتائج السابقة، تم التوصل إلى التوصيات الآتية:
1. الاستمرار في تطوير خطط الفحص السنوية وتحديثها وفق المستجدات التشريعية والتقنية وتدريب الفاحصين على إعداد برامج الفحص مدعومة بالتحليل الإحصائي والذكاء الاصطناعي.
 2. تعزيز استخدام الأساليب التحليلية الحديثة في تحليل البيانات الضريبية وإعداد دليل مهني موحد لتوثيق أدلة الإثبات وتنظيم دورات تدريبية للفاحصين.

3. مواصلة الالتزام بمعايير الإفصاح والشفافية في إعداد التقارير الضريبية وإنشاء نظام مراجعة داخلية للتقارير وتوظيف الأنظمة الإلكترونية في إعداد ومراجعة التقارير لتسريع الأداء وتحسين الجودة.
4. تطوير البنية التكنولوجية لمصلحة الضرائب وتفعيل دور اللجان القانونية والفنية وإعداد أدلة عمل رقمية وإجراءات معيارية لضمان جودة وأمان عملية الفحص.
5. ضرورة نشر القوانين والأنظمة الضريبية والميزانيات عبر القنوات الرسمية للمصلحة وإشراك الموظفين في صنع القرارات ووضع إطار واضح للحوكمة الضريبية يتضمن مبادئ النزاهة والعدالة ومحاربة الفساد المالي والإداري وتنفيذ برامج توعوية للممولين حول أهمية الالتزام الطوعي بالضرائب.
6. تعزيز تطبيق معايير الفحص الضريبي وتفعيل مبادئ الحوكمة الضريبية والعمل على دمج معايير الفحص والحوكمة في إطار تنظيمي موحد يضمن الرقابة الفعالة ويحد من الأخطاء أو التقديرات غير الدقيقة أثناء الفحص.

■ قائمة المراجع

- 1- إبراهيم، عاطف كامل (2011)، «حوكمة المنظومة الضريبية ضرورة حتمية للإصلاح الضريبي»، المؤتمر الضريبي السابع عشر بعنوان بعنوان تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ص 1-36.
- 2- أبو عكاز، سميرة (2015)، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، متاح على الرابط [http://thesis.univ-biskra.dz/13881/Eco d7 lmd 2015.bdf](http://thesis.univ-biskra.dz/13881/Eco%20d7%20Imd%202015.bdf)
- 3- تقرير ديوان المحاسبة لسنة 2019-2022
- 4- تواتية، الطاهر ورميسة معمري، (2019) «دور مبادئ الحوكمة الضريبية في تفعيل آليات الفحص الضريبي»: دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية أم البواقي، ع 3 م 2.

- 5- جعادي، يونس (2019). "تطبيق مبادئ الحوكمة ودوره في تحسين أداء العاملين في المؤسسات الضريبية، دراسة ماجستير، معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر.
- 6- الخضير، محسن أحمد (2018). "حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية مدينة نصر القاهرة.
- 7- الشافعي، ياسر زكريا (2015)، حوكمة الإدارة الضريبية، لرفع كفاءة التحاسب الضريبي، المؤتمر الضريبي، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين بعنوان تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، م2، ص ص1-78.
- 8- شلبي، جيهان كامل محمد (2012)، "حوكمة النظام الضريبي وعلاقته بالاستثمار"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ع3، ص ص905-926.
- 9- عبدالكافي، أشرف سالم (2018)، أثر تطبيق نظام الحوكمة على تحسين إجراءات تحصيل الإيرادات الضريبية - دراسة ميدانية في إدارة مصلحة الضرائب في ليبيا، كلية الاقتصاد، جامعة سرت - ليبيا، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 4.
- 10- عطيتو، سيد (2012)، "الربط التقديري في ضوء أحكام قانون الضرائب على الدخل رقم (91) لسنة 2005"، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، جمعية الضرائب المصرية، م22، ع87، ص ص39-64.
- 11- عمرو، بيان (2014). "مدى تطبيق معايير الحوكمة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية وأثرها في زيادة كفاءة وفعالية الأداء"، رسالة ماجستير، جامعة الخليل، فلسطين.
- 12- غنيم، سامي أحمد (2006)، "حوكمة الإدارة الضريبية وفقاً لمتطلبات الدمج والاندماج لمصالحتي الضرائب العامة والمبيعات اقترابات الأمثلة"، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ع40، ص ص9-66.
- 13- فائزة، بوخولوف (2017). "أثر الحوكمة الجبائية على سياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، بجامعة محمد خيصر، بسكرة، الجزائر.

- 14- قانون رقم (7) بشأن ضرائب الدخل لسنة 2010 واللائحة التنفيذية الخاصة به
- 15- قحموش، سمية (2013)، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، الجزائر، متاحة على الرابط - <http://bu.univ->
- 16- القطوي، شمسان علي محمد ثابت (2017) "دور الفحص الضريبي في تحقيق أهداف الضرائب": دراسة حالة الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين - صنعاء أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية الدراسات العليا، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.
- 17- القيلي، أمل يحيى ناصر (2013)، أثر استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية الإلكترونية على عملية الفحص الضريبي، مذكرة رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية - صنعاء، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، اليمن.
- 18- مريود، مسعود محمد (2023). "المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها وفقاً للتشريع الضريبي الليبي"، قسم المحاسبة، كلية المحاسبة، جامعة غريان، منشورات كلية المواكب الدولية للعلوم الإدارية والمالية، الطبعة الثالثة.
- 19- معزوز، جمال سليم (2016). "درجة تطبيق مبادئ الحوكمة وعلاقتها بجودة إجراءات العمل في مديريات التربية والتعليم في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مديري المدارس الحكومية الثانوية"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- 20- مليكاوي، مولود (2018). "واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، الجزائر.
- 21- مليكة زغيب، سوسن زريق (2013). "دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر"، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر.
- 22- مهند محمد موسى العيني، عبد الرحمن محمد عبد الرحمن (2015). "دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي"، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 44.
- 23- الناغي، محمود السيد، وآخرون، (2023)، "أثر مستويات أداء الفحص الضريبي على جودة الفحص في ظل الحوكمة الضريبية"، دراسة ميدانية.

24- يعقوب، عمر السيد محمود (2014)، "إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحسين كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي"، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين بعنوان إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ص 1-61.

25- Kassaw, Moges Mengstu (2024). «Does Audit Quality Matter? Evaluating Tax Audit Quality's Impact on Tax Compliance.» Research and Development Directorate, Ministry of Revenues, Ethiopia, p. 1.

26- Groult, Sandrine (2014). «La nouvelle gouvernance fiscal.» [In French].

27- World Bank. [Online]. Available at: <https://www.worldbank.org>

28- OECD. [Online]. Available at: <https://www.oecd.org>