مجلة البحوث المالية والاقتصادية
مجلة علمية الكترونية محكمة متخصصة في المجالات المحاسبية والمالية والإدارية والاقتصادية تصدر عن قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة بنغازي

تاريخ الاستلام : 2022/09/17 تاريخ القبول : 2022/11/05

دور التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي في ليبيا
دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب الليبية

أ. كمال سعد بوفروة [1] أ. أدهم عبدالمولى حسين [2] أ. صلاح الدين عبدالسلام الشعافي [3]

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي في ليبيا، ولتحقيق هدف الدراسة صُممت استبانة لجمع البيانات ووزعت على عينة الدراسة المتمثلة بالعاملين في مصلحة الضرائب، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي من خلال التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الاستدلالي من خلال اختبار t لعينة واحدة، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني قد جاء متدنياً ولا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي، وأن القوائم المالية المُصادق عليها من قبل المراجع الخارجي والتي تستخدمها مصلحة الضرائب في تحديد وعاء الضريبة مُحرفة أو مُظللة ولم تنل رضا مصلحة الضرائب ، ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة الالتزام بقواعد السلوك المهني وحث نقابة المراجعين في ليبيا لتفعيل دورها في مكاتب المراجعة، وعقد الندوات والمؤتمرات المتعلقة بقواعد السلوك المهني لأصحاب مكاتب المراجعة.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي – المراجع الخارجي – قواعد السلوك المهني.

اقتبس هذه المقالة (APA):

كمال سعد بوفروة ، أدهم عبدالمولى حسين، صلاح الدين عبدالسلام الشعافي (2022)، دور التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي في ليبيا – دراسة ميدانية على مصلحة الضرائب الليبية، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، مقالة رقم 7، الاصدار السابع، العدد الثاني، جامعة بنغازي، قسم المحاسبة، ص 131-148.

1 محاضر، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد - جامعة عمر المختار KamalBufarwa@omu.edu.ly Email
2 محاضر، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي adham.raheel@uob.edu.ly Email
3 محاضر، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد - جامعة عمر المختار ABDALSALAM@omu.edu.ly Email

مجلة البحوث المالية والاقتصادية
مجلة علمية الكترونية محكمة متخصصة في المجالات المحاسبية والمالية والإدارية والاقتصادية تصدر عن قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد بجامعة بنغازي

Received: September 17th 2022

Accepted: November 5th 2022

The Role of the External Auditor's Commitment to the Rules of Professional Conduct in Reducing Tax Evasion in Libya

A Field Study on the Libyan Tax Authority

Kamal Saed Aboufarwah [1] Adham Abdulmawlay Husayn Riheel [2] Salah Aldeen Abdulsalam Mohammed [3]

Abstract:

This study aimed to identify the role of the external auditor's commitment to the rules of professional conduct in reducing tax evasion in Libya. To achieve the goal of the study, a questionnaire was designed to collect data and distributed to the study sample, which was represented by tax administration employees, The study used the descriptive approach through frequencies, percentages, and inferential statistics through a one-sample t-test. The study reached several results, the most important of which are: the commitment of the external auditor to the rules of professional conduct was very low, and there is no role for the external auditor's commitment to the rules of professional conduct in reducing tax evasion, and that the financial statements approved by the external auditor and used by the tax administration in determining the tax base are distorted or misleading and did not satisfy the tax administration, Among the most important recommendations of the study are the necessity of adhering to the rules of professional conduct, urging the Auditors Syndicate in Libya to activate its role in audit offices in Libya, and holding seminars and conferences related to the rules of professional conduct for the owners of auditing offices.

Key words: Tax Evasion – External Auditor – Code of Professional Conduct.

Cite This Article (APA):
Aboufarwah , K. S., Riheel , A. A., & Mohammed , S. A. (2022). The Role of the External Auditor's Commitment to the Rules of Professional Conduct in Reducing Tax Evasion. JOURNAL OF FINANCIAL AND ECONOMIC RESEARCH, 7(2), 131-148.

1 Lecturer, Accounting Department, Faculty of Economics, Omar Al-Mukhtar University, KamalBufarwa@omu.edu.ly
2 Lecturer, Accounting Department, Faculty of Economics, University of Benghazi, adham.raheel@uob.edu.ly
3 Lecturer, Accounting Department, Faculty of Economics, Omar Al-Mukhtar University, ABDALSALAM@omu.edu.ly

المُقدمة:

تعتبر الضرائب مصدراً هاماً ورئيسياً ومن أهم أنواع الإيرادات، التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة وفي تحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية (السامُرائي والعبيدي، 2012).

ويتوقف تحقيق هذه الأهداف على التحصيل الأمثل للضرائب والذي يضمن حق الممولين والإدارة الضريبية معاً والحد من المخاطر التي تحول دون تحقيق هذه الأهداف ومن أهم هذه المخاطر ظاهرة التهرب الضريبي الذي يعد انتهاك مباشر لقوانين ومعايير وأخلاقيات الالتزام الضريبي كما يعد جريمة جنائية يعاقب عليها القانون لما له من أضرار جسيمة من أهمها أثاره السلبية على الاقتصاد الوطني وإلحاقه الضرر بالخزينة العامة للدولة ومنافاته للعدالة الضريبية (كريشان، 2021)، والذي يتم عن طريق قيام دافعي الضرائب (الممولين) بإعطاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات الضريبية أو تقديم قوائم مُعدة بطريقة مُظللة باستعمال طرق احتيالية لإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة (المادة 75 من قانون ضرائب الدخل الليبي).

ولتعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية يتطلب ذلك وجود طرف ثالث وسيط بين القوائم المالية ومستخدميها ويتمثل ذلك بوجود المراجع الخارجي للتأكد من صحة المعلومات المحاسبية وإعطاء رأي فني محايد حول دقة وعدالة القوائم المالية (سعدية، 2012) حيث ترتبط أهمية مهنة المراجع الخارجي ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي يقدمها للأطراف المستفيدة ومنها **مصلحة الضرائب** ، والتي تقوم عن طريق الفحص بالتأكد من مصداقية القوائم المالية المرفقة مع الإقرار الضريبي والمصادق عليها من المراجع الخارجي لتحديد الوعاء الضريبي (دفع الله، 2017)، لذلك يجب على المراجع الخارجي الالتزام بقواعد السلوك التي تنظم عملهم والمتمثلة بالنزاهة والشفافية والسرية والكفاءة المهنية والسلوك المهني والموضوعية، وهذا الالتزام سيزيد من مصداقية القوائم المالية التي راجعها وصادق عليها، إذ تعد هذه القواعد الأساس الواجب الالتزام به من المراجع الخارجي وذلك للحفاظ على مستوى الأداء المهني (الكرطاني، 2016).

الدراسات السابقة:

فيما يلي بعض الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت موضوع **الدراسة:**

دراسة (أبوخريص وقناو 2021): هدفت الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة الإجراءات والأساليب الرقابية في الحد من التهرب الضريبي في ليبيا باستقصاء آراء عينة من موظفي مصلحة الضرائب بالمنطقة الغربية وباتباع المنهج الوصفي التحليلي، وكانت من أهم نتائج الدراسة: أنه إذا كانت الإجراءات والأساليب الرقابية المتبعة من أنجح الوسائل للحد من ظاهرة التهرب الضريبي إلا إنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

دراسة (ناصر ومازن، 2021): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف عن أثر التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي من خلال استمارة الاستبانة لجمع البيانات واعتمد مجتمع الدراسة على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية وكانت ومن أهم نتائج الدراسة: أن التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني يساعد في الحد من التهرب الضريبي وأوصت الدراسة بضرورة زيادة التأهيل العلمي والعملي للمراجعين الخارجيين بهدف رفع كفاءتهم المهنية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي.

دراسة (مفتاح، 2017): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الصعوبات التي تواجه مراجع الحسابات من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في مدينة بنغازي وتوصلت الدراسة بأن هناك صعوبات تواجه مهنة المراجعة تتعلق بالتنظيم القانوني للمهنة وعلاقة المراجع بالإدارة وضعف دور نقابة المحاسبين والمراجعة.

دراسة (زُعرب وعبدالعال، 2016): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعو الحسابات العاملين في قطاع غزة بقواعد السلوك المهني واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال استمارة الاستبانة لجمع البيانات وتكون مجتمع الدراسة التطبيقية من الشركات ومكاتب المراجعة وكانت من أهم نتائج

الدراسة: أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جداً بقواعد السلوك المهني وأوصت الدراسة بضرورة بذل الجهود لإصدار مدونة سلوك مهني خاصة بمهنة المراجعة في فلسطين.

دراسة (الغانمي 2014): هدفت الدراسة إلى التعرف على دور مراقبي الحسابات في الحد من التهرب الضريبي في العراق، وتوصلت الدراسة إلى أن التزام مراقبي الحسابات بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني يساعد في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي من خلال استمارة الاستبانة لجمع البيانات وتكون مجتمع الدراسة من المراقبين في مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية، وكانت من أهم نتائج الدراسة أن معايير التدقيق من أهم الوسائل التي تشجع مراقبي الحسابات على الالتزام بالسلوك المهني.

دراسة: (Akadakpg, et, al: 2013) هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر القيم الأخلاقية وقواعد السلوك المهني على مهنة المحاسبة في نيجيريا واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي من خلال استمارة الاستبانة لجمع المعلومات وكانت عينة الدراسة من المحاسبين العاملين في نيجيريا وكانت من أهم نتائج الدراسة إلى أن هناك دور وتأثير كبير للقيم الأخلاقية وقواعد السلوك المهني على مهنة المحاسبة وأوصت الدراسة بضرورة الالتزام بأخلاقيات السلوك المهني.

دراسة (Meihami, et, al :2013) هدفت الدراسة إلى معرفة أثر النواحي الأخلاقية وقواعد سلوك المهنة على تعزيز جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في سوق طهران للأوراق المالية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال استمارة الاستبانة لجمع البيانات وتكونت عينة الدراسة من 16 محاسب بشركات القطاع العام، وتوصلت الدراسة إلى أن الجوانب الأخلاقية لها أهمية كبيرة في تعزيز جودة التقارير المالية، وأوصت الدراسة بأنه لابد من الاهتمام والالتزام بالنواحي الأخلاقية لتعزيز جودة التقارير المالية.

دراسة (Ussahawanitchakit ,2012) هدفت هذه الدراسة إلى معرفة إثر السلوك المهني لمهنة المراجعة على جودة عمليات المراجعة لمراجعي الحسابات المعتمدين في تايلند وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي من خلال استمارة الاستبانة لجمع البيانات وكانت من أهم نتائج هذه الدراسة أن أخلاقيات مهنة المراجعة تؤثر إيجاباً على قيم وجودة مهنة المراجعة وأن الالتزام بها يعتبر دافعاً وموجهاً رئيساً لها.

دراسة (الغرياني،2004): والتي هدفت من خلال دراسة استكشافية على مكاتب المراجعة في مدينتي طرابلس وبنغازي للتعرف إلى مدى خضوع المراجع الخارجي الليبي لضغوط إدارة العميل وكانت من أهم نتائج هذه الدراسة عدم مراعاة بعض مكاتب المراجعة لأخلاقيات المهنة ومعايير المراجعة.

دراسة (بن غربية وآخرين، 1989): والتي هدفت إلى حصر وتقييم معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: وجود نقص وقصور كبير باللوائح والتشريعات المتعلقة بالمهنة ووجود مخالفات بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني.

وتعد هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة وبالتالي جاءت استكمالاً للجهود البحثية في هذا المجال وأن أهم ما يميزها بأنها تناولت مجتمع الدراسة بالعاملين في **مصلحة الضرائب** في ليبيا وأنها الأولى على حسب علمنا التي تناولت موضوع دور التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي في ليبيا.

مُشكلة الدراسة:

تعاني أغلب الدول سواء كانت متقدمة أو نامية من ظاهرة التهرب الضريبي وهي ظاهرة ملازمة للضريبة يختلف حجمها وصورها من دولة لأخرى وتسعى إلى الحد من هذه الظاهرة لما ينتج عنها من آثار سلبية والتي تؤدي إلى المساس بالأهداف التي فرضت من أجلها الضريبة (كاظم،2021)، وليبيا ليست استثناءً حيث تُعاني **مصلحة الضرائب** في ليبيا من ظاهرة التهرب الضريبي، فقد بينت دراسة (أبو خريص وقناو، 2020) على أنه بالرغم من وجود الإجراءات والأساليب الرقابية المتبعة في الحد من التهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة لنقص الكفاءات العليا في المجال المحاسبي والقانوني، وقد كان من أهم أسباب هذا التهرب معاناة

مهنة المراجعة الخارجية في ليبيا العديد من المصاعب والمشاكل، فقد بينت دراسة (بن غربية وآخرين، 1989) إلى وجود نقص وقصور كبير باللوائح والتشريعات المتعلقة بالمهنة ووجود مخالفات بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، وكذلك دراسة (الغرياني، 2004) والتي بينت عدم مراعاة بعض مكاتب المراجعة لأخلاقيات المهنة ومعايير المراجعة بينما كانت من أهم نتائج دراسة (مفتاح، 2017) أن هناك صعوبات تواجه مهنة المراجعة تتعلق بالتنظيم القانوني للمهنة وعلاقة المراجع بالإدارة وضعف دور نقابة المحاسبين والمراجعة.

ونظراً لأن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق إدارة الشركة فإن ذلك يؤدي إلى عدم وثوق مستخدمي القوائم المالية في المعلومات الواردة في تلك القوائم حيث قد تقوم بإعدادها من وجهة نظرها وبما يخدم مصلحتها كأن تقوم بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة لتقليل التزاماتها المالية الأمر الذي قد يؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة، وهنا يبرز دور المراجع الخارجي باعتباره الطرف المستقل للتأكد من صحة وعدالة الإقرار الضريبي والقوائم المالية المرفقة به ، وبما ان مصلحة الضرائب تستخدم هذه القوائم والتي يتم مراجعتها والمصادق عليها من المراجع الخارجي في عملية التحاسب الضريبي للوصول إلى وعاء الضريبة (دفع الله، 2017) ظهرت حاجه ماسة لدى مصلحة الضرائب في ليبيا لضرورة التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني عند القيام بواجبة المتمثل بأبداء رأي فني محايد عن عدالة ومصداقية تلك القوائم وأن الالتزام بها سيضفي الثقة والمصداقية على هذه القوائم، وتعد قواعد السلوك المهني مرشداً لهم نحو السلوك المهني المناسب والذي يحقق المعاني الأخلاقية التي تنشدها **مصلحة الضرائب** وبالتالي كان لابد من دراسة دور التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني والتي قد تحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

مما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي **التالي:**

- هل يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي في ليبيا؟

فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية: لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي.

ولاختبار هذه الفرضية تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

1- لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في الحد من التهرب الضريبي.
2- لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالموضوعية في الحد من التهرب الضريبي.
3- لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالكفاءة المهنية في الحد من التهرب الضريبي.
4- لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالسرية في الحد من التهرب الضريبي.
5- لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالسلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي.

هدف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى التعرف عن دور التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي في ليبيا من خلال القواعد التالية: (النزاهة والشفافية، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية، السلوك المهني)

أهمية الدراسة:

تنبثق أهمية الدراسة من أهمية متغيراتها المتمثلة في قواعد السلوك المهني والتهرب الضريبي ولأهميتها العلمية بأثراء المكتبة بدراسة عن دور التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي، ويمكن أن تعد هذه الدراسة مساهمة أكاديمية قد تُفيد الباحثين وتفتح الطريق لدراسات مستقبلية.

ولأهميتها العملية المستمدة من أهمية الحد من التهرب الضريبي الذي يشكل تهديداً على الاقتصاد الوطني وإلحاقه للضرر بالأهداف التي فُرضت من أجلها الضريبة، والخروج بنتائج وتوصيات تساعد متخذي القرار في مصلحة الضرائب.

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدارسة من العاملين بفروع مصلحة الضرائب في المنطقة الشرقية في ليبيا (إجدابيا، بنغازي، توكره، الأبيار، المرج، البيضاء، درنة، طبرق،) والمتمثلين في مديري الإدارات ورؤساء الأقسام وفاحِصي الضرائب ومدراء المكاتب في فروع مصلحة الضرائب وقد تم التركيز على مصلحة الضرائب لأهمية الدور الذي تؤديه في دعم الاقتصاد الليبي ، ونظرا لتعدد فروع مصلحة الضرائب في ليبيا وانتشار رقعتها الجغرافية كان من الصعوبة ان تتم إجراء الدراسة

الميدانية على جميع فروع مصلحة الضرائب في ليبيا لأنها تتطلب وقت طويل وجهد كبير ونظرا للتشابه الكبير في طبيعة العمل بين فروع مصلحة الضرائب من حيث الأوضاع الإدارية والمالية، تم إجراء هذه الدراسة على فروع مصلحة الضرائب في المنطقة الشرقية.

الإطار النظري للدراسة:

مهنة المراجعة:

بعد الانتشار الكبير لمهنة مراجعة الحسابات كونها ضرورية وإلزامية لكافة الشركات والمؤسسات المختلفة، اكتسبت هذه المهنة أهمية كبيرة وازدادت أعداد شركات المراجعة ومراجعي الحسابات وتفاوتت مهاراتهم وخبراتهم ومؤهلاتهم، وبالتالي أصبحت ثقة المجتمع بهم لا تتعزز إلا بوجود معايير وأسس تحكم هذه المهنة حيث تُعد الأخلاق المهنية بما تتضمنها من قواعد وعناصر أساسية في مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، مهمة لنيل ثقة مستخدمي القوائم المالية (محمد،2017) وقد ازدادت أهمية الحديث عن موضوع أخلاقيات مهنة المراجعة بعد أن شهد العالم في نهاية الفترة الأخيرة عدة أزمات مالية نتيجة لانهيار شركات كبرى مثل شركة (Enron) نهاية عام2001 وتواطؤ شركات مراجعة حسابات كبرى في هذه القضايا مثل شركة (Arthur Andersen) ومن هنا ظهرت حاجة ماسة إلى ضرورة وجود قواعد مهنية أخلاقية تحكم عمل المراجعين أثناء تأدية عملهم، لذلك سيتم الحديث عن قواعد السلوك المهني التي تحكم المراجع الخارجي عند تأدية عمله والصادرة عن المؤسسات المهنية الدولية (المطيري، 2012).

أهمية قواعد السلوك المهني في مهنة المحاسبة والمراجعة:

نظراً لكون المراجع مسئولاً أمام كل من عميله ومستخدمي القوائم المالية كأطراف متعددة فإنه يجب أن يلتزم بقواعد وآداب سلوك تدعم مفهوم الاستقلالية أو الحيادية ومفهوم حسن الخلق ومفهوم الموضوعية تجاه كل طرف، فالمراجع في تعامله مع عميله يجب أن يحافظ على سرية العلاقة بينهما وكذلك يجب عليه أن يسعى دائماً نحو تنمية علاقات طيبة معهم لرفع مستوى وسمعة ومكانة المهنة، أيضاً يتوقع المستخدمون الخارجيين للقوائم المالية أن يستند المراجع في عمله على مجموعة قواعد السلوك المهني حتى يمكنهم الثقة والاعتماد على نتائج مهنة المراجعة (الكرطاني والدباس، 2016).

أهم قواعد السلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة:

لقد صدرت العديد من مدونات السلوك المهني والأخلاقي عن عدة هيئات دولية ومعظم هذه المدونات تتضمن كل من المبادئ الأساسية الأخلاقية وقواعد السلوك المهني، ويتشابه عدد من هذه المدونات مع بعضها البعض لأن معظمها تتوافق بالأساس مع مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) (المغير، 2021) وقد تعددت تعريفات قواعد السلوك المهني فقد عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين بأنها: مجموعة من المبادئ والقواعد والتغييرات والأحكام التي تمثل نصوصاً تعبر عن المسئولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك بشكل دقيق ومحدد للمسئوليات المذكورة ضمن المبادئ والقواعد التغييرات والتي تعد توجيهات حول نطاق تطبيق القواعد من دون أن تحد منها أما قواعد السلوك المهني في المحاسبة والمراجعة عرفت بأنها مجموعة من المبادئ تتمثل في القيم الأخلاقية تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك الإنساني ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسته

للمهنة والتعامل مع زملائه والعملاء (السعد، 2011) والآن سيتم ذكر المبادئ الواردة ضمن مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين (IESBA) المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي يجب أن يتحلى بها المهنيون في مجال المحاسبة والمراجعة للمحاسبين وهي: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية، السلوك المهني):

أولاً :النزاهة والشفافية:

يفرض مبدأ النزاهة على كل المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة بأن يكونوا على قدر من الاستقامة والأمانة في كل من علاقاتهم المهنية، كذلك تتضمن النزاهة بأن يتحلى المراجع بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامه، كما أنه في حال غياب القواعد والمعايير والإرشادات أو في حال تضارب وجهات النظر فإنه يتحتم على المراجع أن يقوم بإخضاع قرارته وتصرفاته لفحص مدى توافقها مع مبدأ النزاهة أيضاً يجب ألا يرتبط اسم المراجع بأية تقارير أو معلومات إذا كانت تتضمن ما يلي:

– بيانات مالية محرفة أو مضللة أو تقارير تحتوي على معلومات أو حسابات معدة بإهمال.

– تقارير ومعلومات غير مكتملة بسبب الحذف، أو فيها نوع من الغموض الذي قد يؤدي إلى التضليل.

ثانياً :الموضوعية:

مبدأ الموضوعية يعني بأن لا يكون المراجع متحيز أثناء تأدية مهامه، وعدم تأثره بالآخرين حتى لا يتأثر حكمه المهني الخاص بالمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها، حيث إن المراجع قد يتعرض أثناء تأديته لمهامه لحالات قد تضعف من موضوعيته، وتتطلب الموضوعية من المراجعين بأن يكونوا محايدين ويتمتعون باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماتهم المهنية المتنوعة بحيث لا يكون لهم أية مصالح متعارضة مع مصلحة العمل أو المهنة التي يمارسونها.

ثالثاً :الكفاءة والعناية المهنية اللازمة:

يفرض هذا المبدأ على جميع مراجعي الحسابات بأن يلتزموا بما **يلي:**

– المحافظة على المعرفة والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب وذلك لضمان حصول العملاء وأصحاب العمل على خدمات ذات كفاءة مهنية عالية.

– تأدية المهام باجتهاد وفقاً للمعايير المهنية والفنية المطبقة عند تأدية الخدمات المهنية.

ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين: هما تحقيق الكفاءة المهنية والمحافظة على الكفاءة المهنية لذلك تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وجود وعي مستمر وفهم للتطورات الفنية والمهنية والتجارية ذات الصلة، كذلك فإن التطوير المهني المستمر يمّكن المراجعين من تطوير قدراتهم والقيام بمهامهم بشكل أكثر كفاءة وينبغي على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة عند أداء مهامه حيث إن مبدأ العناية المهنية يفرض عليهم مسئولية تقديم الخدمات بسرعة وبدقة مع مراعاة المعايير الفنية والأخلاقية المعمول بها.

رابعاً: السرية:

فرض مبدأ السرية على المراجعين الامتناع عن التالي:

- الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل والتي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقات مهنية وعلاقات العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب الكشف عنها.
- استخدام المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقات العمل وعلاقات مهنية لمصلحة شخصية أو لمصلحة طرف ثالث.
- كما يجب على المراجع بأن يكون يقظاً لإمكانية الكشف غير المقصود عن بعض المعلومات السرية، كذلك فإنه في بعض الأحيان يتطلب مبدأ السرية بأن يقوم المراجع بالإفصاح عن المعلومات السرية كما في الحالات **التالية:**

– يكون الكشف عن المعلومات السرية مسموح به قانونياً ومصرح به من قبل العميل أو صاحب العمل.
– يكون الكشف عن المعلومات السرية مطلوب قانونياً مثل: الحصول على وثائق أو أدلة في سياق تنفيذ إجراءات قانونية، أو الكشف عن المعلومات السرية للسلطات المختصة بحيث تمثل هذه المعلومات انتهاكات للقوانين.

خامساً :السلوك المهني:

إن مبدأ السلوك المهني تلزم المراجعين بالتقيد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة لتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة، لذلك ينبغي على المراجعين عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم بأن لا يسيئوا إلى سمعة المهنة، وأن لا يقوموا بإبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها وكذلك المؤهلات التي يملكونها والخبرات التي اكتسبوها، وكذلك عدم إبداء أي إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

التهرب الضريبي:

يعد التهرب الضريبي من أهم مظاهر الحياة الاقتصادية المعاصرة والتي تمثل مشكلة تعاني منها جميع الدول النامية والمتقدمة على حدٍ سواء، ويتمثل التهرب الضريبي بعدم إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال عدم تقديم البيانات اللازمة طبقا للقوانين أو تقديم بيانات مضللة وغير صحيحة للدوائر المالية، ويتم ذلك بهدف تخفيض الإيرادات الضريبية مما يعني حرمان الدولة من إيراداتها المالية، وعلى غرار أغلب التشريعات الضريبية والتي لم تضع تعريفاً للتهرب الضريبي، سار المشرع الضريبي الليبي على نفس المنهج، حيث وضع خطوطاً رئيسية، ونقاطاً محددة وجملة من العناصر لوصف جريمة التهرب الضريبي بمعناها الواسع (ابو خريص و قناو، 2021) ومن خلال نص المادة (75) من القانون رقم(7) لسنة 2010 بشأن ضرائب الدخل، والتي جاء نصها كالآتي: "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يعاقب بغرامة لا تقل عن أربعة أمثال ما لم يؤد من الضريبة كل من ارتكب بقصد التخلص من كل أو بعض الضريبة، أو حرض، أو اتفق، أو ساعد على ارتكاب أي فعل من الأفعال الآتية":

- الإدلاء ببيانات غير صحيحة في الإقرارات، والأوراق التي تقدم تنفيذاً لأحكام هذا القانون.
- إعداد أي حسابات، أو دفاتر، أو سجلات، أو تقارير، أو ميزانية غير صحيحة.
- استعمال أي طريقة احتيالية لإخفاء، أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة.

ويبدو واضحاً توسع المشرع الليبي في تحديد صور وأشكال التهرب الضريبي، حيث وضع خطوطاً عريضة، ونقاطاً محددة، متى توافرت في أي حالة ينطبق عليها اصطلاح التهرب الضريبي، كما اتبع المشرع الليبي سياسة وقائية، من خلال توسيع مفهوم التهرب ليشمل التحريض، والمساعدة، والتستّر، والعون، بجميع أشكاله، مما يعزز نطاق الحماية القانونية كسد منيع لمحاربته.

أنواع التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي نوعان هما التهرب المشروع وغير المشروع (يحيى، 2021):

1- التهرب المشروع: هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية قد يكون مقصوداً من طرف المشروع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية – كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعاً لإنشاء هذه المؤسسات، والتهرب المشروع يكون من خلال استغلال بعض الثغرات القانونية بأصل الخبرة لمعرفة طرق التخلص من الضريبة بالاستناد إلى خلل فقرات التشريع الضريبي.

2- التهرب غير المشروع: هو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمداً لأحكام القانون الجنائي بقصد عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي إقرار بالدخل، أو بتقديم إقرار

ناقص أو كاذب أو إعداد سجلات وقوائم مزيفة، أو الاستعانة القوانين التي تمنع الدوائر الضريبية الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها، ومن أمثلة التهرب غير المشروع: (سعدون، 2017)

أ. أن يقوم المكلف بتقديم إقرار غير صحيح.

ب. عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف، وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد، وبالتالي يصعب على السلطات تحصيل الضريبة المترتبة عليه.

ج. الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي، بحيث لا يصل عنه أية معلومات وبالتالي لا يتم دفع أية ضرائب على الإطلاق المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص وبالتالي هي لا تسدد الضريبة.

د. إخفاء أرقام الأعمال في جميع بيانات مكلفي ضرائب الدخل الحقيقية وهذا يحدث في النشاطات التي لا تكون الحكومة طرفاً فيها أو لا تكون لها علاقة مباشرة بها، من خلال زيادة التكاليف حتى تصبح الأرباح الظاهرة قليلة وبالتالي تقل الضرائب المفروضة عليها، كذلك من خلال تخفيض الإيرادات.

هـ. تخفيض أسعار البيع للسع والخدمات وكذلك تزوير أوراق وفواتير الشراء

دور التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي:

تعتمد مهنة المراجعة بشكل رئيسي لنجاحها على ثقة مستخدمي القوائم المالية حيث تكمن أهمية المراجع الخارجي في إبداء رأي فني محايد ومستقل حول مصداقية القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية لتوفير الثقة حول في القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات اقتصاديه رشيده من طرف مستخدمي تلك القوائم، (الصالح ،2017) ولأن الإدارة الضريبية تستخدم هذه القوائم لتحديد وعاء الضريبة فقد ازدادت ظاهرة التهرب الضريبي والذي يعد انتهاك للمعايير القانونية و الأخلاقية بالإضافة لإلحاقه الضرر بخزينة الدولة والتي تعاني منها الدول كافة فوفقاً لتقرير شبكة العدالة الضريبية لسنة 2020 ان التهرب الضريبي يكلف العالم سنوياً 427 مليار دو لار أمريكي .

ان التهرب الضريبي يتم بطرق عده منها قيام الممولين بتضليل القوائم المالية عن طريق تقليل المبالغ التي تسري عليها الضريبة عن طريق تقليل الإيرادات أو تضخيم المصروفات، فكان لابد أن تسعى الدول للحد من هذه الظاهرة ،(كريشان ، 2021) ولتعزيز إمكانية اكتشاف هذه

الأخطاء من قبل الإدارة الضريبية يتطلب ذلك وجود طرف ثالث وسيط بينها وبين مُعدي القوائم

المالية ويتمثل ذلك في وجود المراجع الخارجي ولكن أصبحت ثقة مصلحة الضرائب لا تتعزز إلا بوجود قواعد ومعايير تحكم مهنة المراجع الخارجي وتتمثل في قواعد السلوك المهني، حيث ان الالتزام بها يعتبر داعما أساسيا لنجاح مهمة المراجع الخارجي وتنظم سلوكه المهني وتدفع باستقلاليته ونزاهته عند مراجعة القوائم المالية التي تستخدمها مصلحة الضرائب لتحديد وعاء الضريبة (سعديه، 2018).

الجانب العملي (الدراسة الميدانية):

في هذا الجانب سيتم التعرف على منهجية الدراسة وحدودها ومجتمع الدراسة وعينتها والأداة المستخدمة في جمع البيانات والتحقق من صدقها والاساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

منهجية الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي كونه يهتم بدراسة واقع الأحداث والظواهر وتحليلها و تشخصيها وإلقاء الضوء على جوانبها المختلفة لفهمها وتحديد أسبابها للوصول إلى استنتاجات مفيدة، وتم الاعتماد على نوعين من البيانات **هما:**

أ – بيانات ثانوية : وتتمثل في المعالجة المحاسبية للاطار النظري للدراسة والتي تتضمن المراجع العربية والأجنبية من خلال المقالات والدوريات والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة .

ب – بيانات أولية : وتتمثل بمعالجة الجوانب التحليلية وتم جمع البيانات الأولية من خلال أداة الاستبانة والتي صممت خصيصاً لهذا الغرض ووزعت على أفراد عينة الدراسة .

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين بفروع مصلحة الضرائب في بالمنطقة الشرقية في ليبيا (اجدابيا، بنغازي ،توكره ،الأبيار، المرج ،البيضاء ، درنة ، طبرق) والمتمثلين في مديري الإدارات ورؤساء الأقسام وفاحِصي الضرائب ومدراء المكاتب ، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها من كامل المجتمع بطريقة عشوائية وزعت عليهم أداة الدراسة والمتمثلة في قائمة الاستقصاء حيثُ وزعت عليهم 90 استمارة استبيان ورجع منها 70، وتم استبعاد عدد 5 استمارات غير صالحه للتحليل ليصبح عدد الاستمارات 65 استمارة، وبلغت نسبة الردود على الاستبانة 72.2 % وهذه النسبة تعتبر جيده لإجراء الاختبارات الإحصائية وتعميم نتائج الدراسة.

جدول (1) يوضح نسبة الاسترداد للاستمارات

الاستمارات الموزعة	الاستمارات المجمعة	الاستمارات المستبعدة	استمارات صالحة للتحليل	نسبة الاستجابة
90	70	5	65	%72

أداة الدراسة: اعتمدت هذه الدراسة على استمارة الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات وقد قُسِمت الاستمارة إلى قسمين الأول يتضمن معلومات عامة عن المشاركين أما الثاني فيتعلق بإستقصاء اراء موظفي مصلحة الضرائب عن دور التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي وفقا لمقياس (ليكرت Liker Scale) خماسي الدرجات، بحيث غطت جميع فرضيات الدراسة، كما هو موضح بالجدول **التالي:**

جدول (2) توضيح مقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	1	2	3	4	5
درجة القبول	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط المرجح	من 1 إلى أقل من 1.8	من 1.8 إلى أقل من 2.6	من 2.6 إلى أقل من 3.4	من 3.4 إلى أقل من 4.2	من 4.2 إلى 5

اختبار التوزيع الطبيعي:

تم استخدام اختبار كولمجوروف سمرنوف Test Smirnov-Kolmogorov (S-K) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول الاتي:

جدول (3) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

	كولمجوروف-سمرنوف		
	Statistic	Df	Sig.
M	.317	65	.200

واتضح من النتائج الموضحة في جدول (3) أن القيمة الاحتمالية (Sig) لجميع محاور الدراسة كانت أكبر من مستوي الدلالة $\alpha = 0.05$ وهذا يعني أن توزيع البيانات لهذه المحاور يتبع التوزيع الطبيعي.

اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة:

لاختبار صدق وثبات استمارة الاستبيان تم استخدام اختبار (الفا كرونباخ) لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة، وقد بلغ معامل ألفا كرونباخ 97.4% وهي نسبة مقبولة، وذات اعتمادية عالية.

حدود الدراسة:

حدود زمانية حيث أُجريت الدراسة خلال الفترة من 2 /5 الى 11/10 لسنة 2022، وحدود مكانية حيث اقتصرت الدراسة على فروع مصلحة الضرائب في المنطقة الشرقية وذلك لقرب المكان ولسهولة الحصول على وسيله جمع البيانات.

المعالجة الإحصائية:

بعد الانتهاء من جمع البيانات تم استخدام البرنامج الإحصائي spss لتفريغ البيانات وجدولتها، ولاختبار فرضياتها تطلب ذلك تطبيق بعض أساليب الإحصاء الوصفي حيث تم الاعتماد على معامل الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) والذي يستخدم للتحقق من صدق وثبات أسئلة الاستبانة بالإضافة إلى المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما تم استخدام أسلوب الإحصاء الاستدلالي حيث اعتمدت الدراسة على تحليل بياناتها واختبار فروضها على اختبار t للعينه الواحدة(one – sample t–test) لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلي درجة الحياد وهو 3 أم زاد أو قل عن ذلك، ولقد استخدمه الباحث للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.

مقاييس الإحصاء الوصفي للبيانات الأولية:

إن التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة (descriptive statistics) يقوم على إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتوزيع التكراري والنسب المئوية، وذلك بهدف التعرف على البيانات الديموغرافية لمفردات عينة الدراسة، وقد كانت **كالتالي:**

الجدول (4): عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
دكتوراه	1	%1.54
ماجستير	12	%18.46
بكالوريوس	38	% 58.46
اخر	14	%21.54
المجموع	65	%100

من خلال عينة الدراسة حسب المستوى العلمي نلاحظ أن أعلى نسبة 58.46% تمثلت في حملة شهادة البكالوريوس ويتضح أيضاً أن أغلب المشاركين بنسبة 78.46% يحملون الشهادة الجامعية والماجستير والدكتوراه مما قد يدل على أن المشاركين لديهم تأهيل جامعي كافي وهذا يرفع الثقة في المعلومات التي تم الحصول عليها.

جدول (5): عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	33	%50.77
إدارة	8	%12.31
اقتصاد	4	%6.15
قانون	12	%18.46
أخر	8	%12.31
المجموع	65	% 100

من خلال عينة الدراسة حسب التخصص نلاحظ أن أعلى نسبة 50.77% تمثلت في تخصص المحاسبة مما قد يدل على أن أغلب إجابات المشاركين من ذوي التخصص ولديهم القدرة على فهم موضوع الدراسة.

جدول (6): عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدير فرع	4	%6.15
رئيس قسم	20	%30.77
فاحص ضريبي	32	%49.23
مدير مكتب	9	%13.85
المجموع	65	% 100

من خلال عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي نلاحظ أن أعلى نسبة 49.23% تمثلت في الفاحص الضريبي وهذا يسهم في جودة المعلومات التي تحصل عليها البُحاث لأن الفاحص الضريبي على فهم ودراية كبيرة بدور التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني للحد من التهرب الضريبي.

جدول (7): عينة الدراسة حسب سنوات الخدمة

سنوات الخدمة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوت	12	%18.46
من 5 إلى اقل من 10 سنوات	18	%27.69
من 10 سنوات فأكثر	35	%53.85
المجموع	65	% 100

من خلال عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة نلاحظ ان أعلى نسبة 53.85% والتي شكلت أكثر من نصف العدد تمثلت في أكثر من 10سنوات خبرة لأفراد عينة الدراسة مما يعني توفر الدراية والخبرة الكافية لديهم الأمر الذي يزيد من ثقة المعلومات التي تحصل عليها البُحاث.

مقاييس الإحصاء الوصفي والتحليلات الخاصة بمتغيرات الدراسة:

من خلال هذه الجانب سنتناول التحليل الإحصائي الوصفي لكل فرضية من الفرضيات الفرعية للدراسة كما **يلي:**

جدول (8): اختبار الفرضية الأولي المتعلقة بدور التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في الحد من التهرب الضريبي

الأسئلة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	المساهمة النسبية	ترتيب الأهمية
يلتزم المراجع الخارجي بالأمانة والاستقامة تجاه جميع الأطراف وإعطاء معلومات بطريقة تعكس الصورة العادلة للحد من التهرب	2.66	1.21	53.2	3
يتجنب المراجع الخارجي بان تكون له علاقة بتقارير أو قوائم تحتوي على بيانات مُحرفه أو مضلله أو على معلومات مقدمة بطريقة غير صحيحه للحد من التهرب الضريبي	2.54	1.39	50.8	6
يلتزم المراجع الخارجي بالصدق والنزاهة وتعد دافعاً له في اكتشاف الغش أو التزوير في المالية للحد من التهرب الضريبي	2.62	1.26	52.4	5
يقوم المراجع الخارجي بإخضاع تصرفاته وقراراته لفحص مدى توافقها مع مبدأ الشفافية عند القيام بعملة للحد من التهرب الضريبي	2.63	1.24	52.6	4
يُدرك المراجع الخارجي بان تحلية بالاستقامة والأخلاق الحميدة أثناء تأدية عملة يحفظ حق عملائه وحق المال العام وعدم الحاق الضرر بالمصلحة العامة للحد من التهرب الضريبي	2.71	1.31	54.2	2
المراجع الخارجي مُلِم بتقارير منظمة الشفافية الدولية وتعد واعضاً لهُ عند تأدية عملة للحد من التهرب الضريبي	2.88	1.19	57.6	1
متـــــــــوسط القيـــــــــم	2.6718	1.0680		

تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين "2.54- 2.88 " ونلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات كانت أقل من متوسط أداة القياس المستخدم وهو 3 وأن العبارة رقم (6) التي تنص على أن المراجع الخارجي مُلِم بتقارير منظمة الشفافية الدولية وتعد واعضاً لهُ عند تأدية عملة للحد من التهرب الضريبي هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، وأن العبارة 2 احتلت المرتبة الأولى يتجنب المراجع الخارجي بأن تكون له علاقة بتقارير أو قوائم تحتوي على بيانات مُحرفة أو مضللة أو على معلومات مقدمة بطريقة غير صحيحة للحد من التهرب الضريبي وهذا قد يدل على عدم رضا مصلحة الضرائب على القوائم المصادق عليها من قبل المراجع الخارجي والتي تستخدمها في تحديد وعاء الضريبة.

جدول (9): نتائج اختبار (t) لعينة واحدة للفرضية الفرعية الأولي

السـؤال	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة إحصائية t	القيمة الاحتمالية
لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في الحد من التهرب الضريبي	**2.6718**	**1.06880**	**2.476**	**.016**

من خلال نتائج اختبار(t) لعينة واحدة تبين أن القيمة الاحتمالية للفرضية الأولى أعلى من مستوي معنوية (0.01)، وبهذا فإننا نستطيع قبول الفرضية الصفرية، أي أنه لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في الحد من التهرب الضريبي.

جدول (10): اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بدور التزام المراجع الخارجي بالموضوعية في الحد من التهرب الضريبي

الأسئلة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	المساهمة النسبية	ترتيب الأهمية
يلتزم المراجع الخارجي بإبداء رايه الفني المحايد عن القوائم المالية دون التحيز لمصلحة أي طرف للحد من التهرب الضريبي	2.74	1.11	54.8	3
عدم تقديم الخدمات الاستشارية لنفس عميل المراجعة يدعم الاستقلالية ويحد من التهرب الضريبي	2.63	1.11	52.6	6
يتقيد المراجع الخارجي بالاستقلالية والموضوعية ويضمن عدم تأثره بتضارب المصالح سواء بدافع مالية أو تجارية أو شخصية للحد من التهرب الضريبي	2.74	1.21	54.8	4
يمتنع المراجع الخارجي عن قبول الهداية أو المزايا المالية الأخرى والتي قد تؤثر على موضوعيته بخلاف أتعابه من العميل للحد من التهرب الضريبي	2.92	1.14	58.4	1
يحرُص المراجع الخارجي بان يكون حراً من أي التزامات تجاه العميل أو ان تكون له مصلحة في إدارته أو ملكيتها للحد من التهرب الضريبي	2.77	1.30	55.4	2
يمتنع المراجع الخارجي عن قبول الأتعاب المشروطة للحد من التهرب الضريبي.	2.72	1.15	54.4	5
متوسط القيم	**2.7538**	**1.0371**		

تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين " 2.63 – 2.92 " وأن العبارة رقم (4) التي تنص على أنه يمتنع المراجع الخارجي عن قبول الهداية أو المزايا المالية الأخرى والتي قد تؤثر على موضوعيته بخلاف أتعابه من العميل للحد من التهرب الضريبي، هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (2) التي تنص على أن عدم تقديم الخدمات الاستشارية لنفس عميل المراجعة يدعم الاستقلالية ويحد من التهرب الضريبي، كانت الأقل، وهذا قد يدل على أن راي مصلحة الضرائب بان تقديم الخدمات الاستشارية لنفس العميل يؤدي الي ضعف استقلالية المراجع، وبشكل عام نلاحظ أن جميع المتوسطات كانت اقل من المتوسط العام وهو 3.

جدول (11): نتائج اختبار (t) لعينة واحدة للفرضية الفرعية الثانية

السـؤال	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة إحصائية t	القيمة الاحتمالية
لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالموضوعية في الحد من التهرب الضريبي	2.7538	1.03712	1.914	.060

من خلال نتائج اختبار(t) لعينة واحدة تبين أن القيمة الاحتمالية للفرضية الثانية أعلى من مستوي معنوية (0.01)، وبهذا فإننا نستطيع قبول الفرضية الصفرية، أي أنه لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالموضوعية في الحد من التهرب الضريبي.

جدول (12): اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بدور التزام المراجع الخارجي بالكفاءة المهنية في الحد من التهرب الضريبي

الأسئلة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	المساهمة النسبية	ترتيب الأهمية
يلتزم المراجع الخارجي بتطبيق مبادئ المحاسبة المقبولية والمتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية للحد من التهرب الضريبي	2.74	1.06	54.8	4
توفر المؤهل العلمي المناسب والخبرة الكافية للمراجع الخارجي يحد من التهرب الضريبي	2.63	1.08	52.6	6
يواكب المراجع الخارجي للتطورات المهنية في عملية المراجعة للحد من التهرب الضريبي	2.74	1.20	54.8	3
يهتم المراجع الخارجي بتطوير مهاراته وكفاءته بشكل دائم للحصول على معلومات محاسبية ذات أهمية نسبية للحد من التهرب الضريبي	2.92	1.02	58.4	1
يتأكد المراجع الخارجي من واجباته ومسؤولياته تجاه عملائه ومستخدمي القوائم المالية والقيام بعملة بكل اجتهاد وعناية للحد من التهرب الضريبي	2.77	1.07	55.4	2
يحافظ المراجع الخارجي على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء على الخدمات المهنية الكفؤة للحد من التهرب الضريبي	2.72	1.05	54.4	5
متوسط القيم	**2.7538**	**.86357**		

تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين " 2.63 – 2.92 " وأن العبارة رقم (4) التي تنص على أن المراجع الخارجي يهتم بتطوير مهاراته وكفاءته بشكل دائم للحصول على معلومات محاسبية ذات أهمية نسبية للحد من التهرب الضريبي، هي الأعلى من بين متوسطات الإجابات، وأن العبارة رقم (2) التي تنص على توفر المؤهل العلمي المناسب والخبرة الكافية للمراجع الخارجي للحد من التهرب الضريبي، هي الأقل من بين متوسطات الإجابات، ونالت الترتيب (6) وقد يرجع السبب في أن راي مصلحة الضرائب بأن توفر المؤهل العلمي المناسب والخبرة الكافية للمراجع الخارجي وحدها لا تكفي للحد من التهرب الضريبي، وبشكل عام نلاحظ أن جميع المتوسطات كانت اقل من المتوسط العام وهو (3).

جدول (13): نتائج اختبار (t) لعينة واحدة للفرضية الفرعية الثالثة

السـؤال	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة إحصائية t	القيمة الاحتمالية
لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالكفاءة المهنية في الحد من التهرب الضريبي	2.7538	.86357	2.298	.025

من خلال نتائج اختبار (t) لعينة واحدة تبين أن القيمة الاحتمالية للفرضية الثالثة أعلى من مستوي معنوية (0.01)، وبهذا فإننا نستطيع قبول الفرضية الصفرية، أي أنه لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالكفاءة المهنية في الحد من التهرب الضريبي.

جدول (14): اختبار الفرضية الرابعة المتعلقة بدور التزام المراجع الخارجي بالسرية في الحد من التهرب الضريبي

الأسئلة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	المساهمة النسبية	ترتيب الأهمية
يلتزم المراجع الخارجي بعدم استخدام المعلومات التي يحصلون عليها عن أعمال العميل نتيجة العلاقات المهنية لمصلحته الشخصية للحد من التهرب الضريبي	3.15	0.94	63	2
يلتزم المراجع الخارجي بعدم استخدام المعلومات التي يحصلون عليها عن العميل نتيجة العلاقات المهنية لمصلحة مستخدمي القوائم المالية للحد من التهرب الضريبي	3.15	1.02	63	1
يمتنع المراجع الخارجي بالكشف عن المعلومات السرية التي يحصلون عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية خارج الشركة أو رب العمل دون تصريح منهم للحد من التهرب الضريبي	3.11	1.02	62.2	5
يُدرك المراجع الخارجي لتعرضه للمساءلة القانونية نتيجة إفشاء المعلومات التي تلحق الضرر بالعميل للحد من التهرب الضريبي	3.12	0.93	62.4	4
يُفصح الخارجي عن المعلومات السرية اذا كان من الممكن ان تتضرر مصالح جميع الأطراف بما فيها الأطراف الثالثة اذا وافق العميل بالإفصاح عنها للحد من التهرب الضريبي	2.86	1.10	57.2	6
يلتزم المراجع الخارجي بان يحترم الموظفين الخاضعون لسيطرته والأشخاص الذين يتم الحصول منهم على النصيحة والمساعدة واجبة في المحافظة على السرية للحد من التهرب الضريبي	3.14	1.01	62.8	3
متوسط القيم	**3.0897**	**.68723**		

تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين " 2.86 – 3.15" وأن العبارة رقم (2) التي تنص على أن يلتزم المراجع الخارجي بعدم استخدام المعلومات التي يحصلون عليها عن العميل نتيجة العلاقات المهنية لمصلحة مستخدمي القوائم المالية للحد من التهرب الضريبي، هي الأعلى من بين متوسطات الإجابات، حيث كانت (3.15) وهي أعلى من المتوسط العام، في حين تحصلت الفقرة (5) التي تنص على أنه يُفصح المراجع الخارجي عن المعلومات السرية اذا كان من الممكن ان تتضرر مصالح جميع الأطراف بما فيها الأطراف الثالثة اذا وافق العميل بالإفصاح عنها للحد من التهرب الضريبي، على أقل ترتيب بمتوسط حسابي (2.86).

جدول (15): نتائج اختبار (t) لعينة واحدة للفرضية الفرعية الرابعة

السـؤال	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة إحصائية t	القيمة الاحتمالية
لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالسرية في الحد من التهرب الضريبي	3.0897	.68723	1.053	.296

من خلال نتائج اختبار(t) لعينة واحدة تبين أن القيمة الاحتمالية للفرضية الرابعة تقع في المنطقة الحرجة (المحايدة) وبالتالي تم استبعادها، أي أنه لا يمكن قبول أو رفض الفرضية الصفرية.

جدول (16) اختبار الفرضية الخامسة المتعلقة بدور التزام المراجع الخارجي بالسلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي

الأسئلة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	المساهمة النسبية	ترتيب الأهمية
يلتزم المراجع الخارجي بالقوانين والأنظمة المتعلقة بالمهنة وتجنب أي عمل قد يسيء بسمعة المهنة للحد من التهرب الضريبي	2.71	0.93	54.2	4
يمتنع المراجع الخارجي بالقيام بأعمال تسيئ إلى سلوكه المهني بان يقوم بدفع عمولة أو نسبة من أتعابه لوسيط مقابل الحصول على عملية مهنية للحد من التهرب الضريبي	2.63	1.23	52.6	5

يحرص المراجع الخارجي على ممارسة عملة بصورة تؤدي إلى رفع شأن المهنة وقدرتها على خدمة المجتمع للحد من التهرب الضريبي	2.77	1.26	55.4	2
يتجنب المراجع الخارجي الإعلان عن نفسه وعن خدماته بصورة تحلق الضرر بسلوكه المهني للحد من التهرب الضريبي	2.85	1.35	57	2
يرفض المراجع الخارجي قبول عميل يشكل تهديداً على سلوكه المهني بتورطه في ممارسة أنشطه غير قانونيه مثل غسيل الأموال أو إعداد تقارير مالية مشكوك فيها للحد من التهرب الضريبي.	2.52	1.23	50.4	7
يتجنب المراجع الخارجي إجراء أية مقارنات غير موثقه بالأدلة أو عبارات مسيئة مع أعمال الآخرين للحد من التهرب الضريبي	2.97	1.13	59.4	1
يلتزم المراجع الخارجي بكفاءته المهنية وعدم المنافسة على جذب العملاء عن طريق تخفيض الأتعاب واطلاع العميل على الشروط التعاقدية لتحديد أتعاب المراجعة للحد من التهرب الضريبي	2.57	1.60	51.4	6
متوسط القيم	**2.7165**	**.90015**		

تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين " 2.57 – 2.97" أن العبارة رقم (6) والتي تنص على أنه يتجنب المراجع الخارجي إجراء أية مقارنات غير موثقه بالأدلة أو عبارات مسيئة مع أعمال الآخرين للحد من التهرب الضريبي قد تحصلت على أعلى ترتيب، في حين أن العبارة رقم (5) التي تنص على انه يرفض المراجع الخارجي قبول عميل يشكل تهديداً على سلوكه المهني بتورطه في ممارسة أنشطه غير قانونيه مثل غسيل الأموال أو إعداد تقارير مالية مشكوك فيها للحد من التهرب الضريبي قد تحصلت على اقل ترتيب وقد يرجع السبب في ذلك وقد يرجع السبب في ذلك من وجهة نظر مصلحة الضرائب بان المراجع قد لا يقوم بدراسة العميل أو الممول والتحري عنه قبل قبوله ، ويلاحظ أن جميع المتوسطات كانت أقل من المتوسط العام (3).

جدول (17): نتائج اختبار (t) لعينة واحدة للفرضية الفرعية الخامسة

السـؤال	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة إحصائية t	القيمة الاحتمالية
لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالسلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي	2.7165	.90015	2.539	.014

من خلال نتائج اختبار (t) لعينة واحدة تبين أن القيمة الاحتمالية للفرضية الخامسة أعلى من مستوي معنوية (0.01)، وبهذا فإننا نستطيع قبول الفرضية الصفرية، أي أنه لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالسلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي.

جدول (18): ملخص نتائج الفرضيات الفرعية:

رقم الفرضية	الفرضيات الصفرية H0 للفرضيات الفرعية	القرار المتخذ
1	لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في الحد من التهرب الضريبي.	قبولH0
2	لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالموضوعية في الحد من التهرب الضريبي.	قبولH0
3	لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالكفاءة المهنية في الحد من التهرب الضريبي.	قبولH0
4	لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالسرية في الحد من التهرب الضريبي.	ـــــ
5	لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بالسلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي.	قبولH0

يتضح من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق (18) أنه قد تم قبول جميع الفرضيات الفرعية، فيما عدا الفرضية الرابعة فقد وقعت في منطقة الحياد، وتأسيسا على ما سبق فإنه سيتم **قبول الفرضية الرئيسية** التي كانت في صورة العدم والتي تنص على أنه " **لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي.**"

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

من خلال الإطار النظري وتحليل بيانات الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. إن التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني قد جاء متدنياً .
2. لا يوجد دور لالتزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي في ليبيا.
3. إن القوائم المالية التي تستخدمها مصلحة الضرائب في تحديد وعاء الضريبة والمُصادق عليها من قبل المراجع الخارجي مُحرفة أو مظللة ولم تنل رضا وقبول مصلحة الضرائب.

ثانياً: التوصيات:

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج نوصى بالآتي:

1. ضرورة العمل على التزام المراجعين الخارجيين بالالتزام بقواعد السلوك المهني لان ذلك قد يساعد على الحد من التهرب الضريبي.
2. ضرورة إقناع صناع القرار بعقد مؤتمرات وندوات متعلقة بقواعد السلوك المهني وإعداد مدونة متعلقة بها، تحكم سلوكيات المراجعين داخل مكاتب المراجعة.
3. حث نقابة المراجعين في ليبيا بضرورة مراقبة مكاتب المراجعة في ليبيا.
4. ضرورة دراسة العوامل المؤثرة على التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني.
5. يُفضل تناول هذه الدراسة أيضاً في المنطقتين الغربية والجنوبية في ليبيا.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

1- أبوخريص، فاطمة محمد وشاكر مصطفى قناو (2021). مدى مساهمة الإجراءات والأساليب الرقابية في الحد من التهرب الضريبي في ليبيا، مجلة الجامعي – جامعة طرابلس، العدد 31: 149-170.

2- السعد، صالح عبد الرحمن (2011)، العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية .مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية، المجلد48 ، العدد 1 : 187-232.

3- الصالح، بالرقي محمد (2017). دور المراجع الخارجي في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر.

4- الغرياني، وجدي محمد سعد (2004). مدى خضوع المراجع الخارجي الليبي لضغوط إدارة العميل، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي.

5- الغانمي، فرقد فيصل (2014). أهمية دور مراقب الحسابات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة المثنى، المعهد التقني- الديوانية، المجلد 4 العدد 10: 41-65.

6- الكرطاني، خلدون سلمان ووفاء عبد الأمير الدباس (2016). أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها في الإيرادات الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية -عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الأول – جامعة بغداد:1-28.

7- الكرطاني، خلدون سلمان (2016). التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك المهني وأثره على الحصيلة الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بغداد، العراق.

8- المطيري، عبدالرحمن مخلد (2012). قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جوده مهنة التدقيق، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط-الأردن.

9- المغير، علا رسلان (2021). مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد 34: 67-80.

10- بن غربية، سالم وعبد السلام كبلان وأحمد بالخير (1989). معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية، مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد الأول، العدد الأول: 117-126.

11- دفع الله، عماد الدين رزق (2017). الكفاءة المهنية للفحص الضريبي ودورها في الحد من الاعتراضات الضريبية وتأكيد المصداقية في تقارير المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة النيلين السودان.

12- زعرب، حمدي شحدة ومحمد بكر عبدالعال (2016). مدى التزام مراجعين الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، مجلة الجامعة الإسلامية – غزة، المجلد 24 العدد2: 1-23.

13- سعدية، طاهر (2018). دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية الفحص الضريبي رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجيلالي بونعامة عين الدفلى _ الجزائر.

14- سعدون، عباس ناصر(2017). أثر مكافحة التهرب الضريبي في الحد من البطالة دراسة تحليلية في العراق، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والإدارية-جامعة القادسية، المجلد 14، العدد3: 90-118.

15- عبدالعال، محمود بكار (2015). مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السوك المهني، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.

16- قانون ضرائب الدخل الليبي رقم 7 لسنة 2010.

17- كاظم، الحارث محمد (2021). التخطيط الاستراتيجي الضرائب وأثره في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة الكرخ، المجلد 16، العدد 57: 1-13.

18- كريشان، هديل حسن عبدالله (2021). أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التهرب الضريبي رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة مؤتة، الأردن.

19- محمد، مهند حسب الله (2017). الاتجاهات المعاصرة في المراجعة الخارجية دورها في الحد من ودورها في الحد من التهرب الضريبي. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، السودان.

20- مفتاح، عبد الفتاح عثمان (2017). الصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة في ليبيا، مجلة العلوم البحثية والتطبيقية، جامعة اجدابيا، المجلد 16 العدد 1: 62-67.

21- ناصر نجاة عبدالله ويحيى مقدم مازن (2021). أثر التزام المراجع الخارجي على قواعد السلوك المهني في الحد من التهرب الضريبي، مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية- جامعة السلام، العدد 5: 275-322.

22- يحيى، مصطفى ابكر الزين (2021). جودة المراجعة الخارجية ودورها في الحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين، السودان.

23- يسرى، مهدي السامرائي وزهرة خضير العبيدي (2012). تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية – جامعة بغداد، المجلد 4 العدد 9: 120-146.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1- Akadakpg, Bukola ,Enofe, Avgstine (2013), Impact of Accounting Ethics on the Practice of Accounting Profession in Nigeria Journal of Business and Management, University of Benin city, Volume 12, Issue 1: 45-51.
2- Meihami, B., Varmaghani, Z., Meihami, H., & Khaledian, M. (2013). Professional Ethics; an Approach to Value Creation in Financial Reporting. International Letters of Social and Humanistic Sciences, Vol. 7: 33-42.
3- Ussahawanitchakit, P.(2012). Relationships among Audit Ethics, Audit Morality and Audit Quality of Certified Public Accountants (CPAs) In Thailand. Journal of Academy of Business and Economics, Vol. 12, No. 4: 105-111.