دور الشفافية الضريبية في مكافحة الفساد الإداري والمالي

أ.سليمان عتير جامعة قاصدي مرباح ورقلة،
atir.slimane@gmail.com
أ.نور الدين بعيليش جامعة قاصدي مرباح ورقلة،
nbailiche@gmail.com
أ.عمر الفاروق زرقون جامعة قاصدي مرباح ورقلة،
farouk_30@hotmail.com

الملخص:
يتناول هذا البحث على صفحاته، موضوع بالغ الأهمية والخطورة في نفس الوقت، والمتمثل في الفساد الإداري والمالي، وعلى الخصوص ماتعلق منه بالفساد الجبائي الذي يفرز آفتين خطيرتين تنخران الاقتصاد وتستنزفانه، وتؤديان به في النهاية إلى الهلاك والإفلاس، وهما التهرب الضريبي والتهرب الجمركي. ولمكافحة هكذا فساد اقترحنا من خلال هذا البحث أحد الأدوات المضادة له، ألا وهي الشفافية الضريبية عن طريق الاستفادة من التطبيقات العملية للشفافية في هذا المجال.
الكلمات المفتاح: الفساد الإداري والمالي، التهرب الجبائي، التهرب الجمركي، الشفافية الضريبية.

Abstract:
This research deals with pages, The subject of a critical and dangerous at the same time, The goal of the administrative and financial corruption, And in particular those relating him of corruption fiscal who produces arguing are serious sabotage of the economy and resource depletion, And at the end heledto destructionandbankruptcy, Theytax evasion andcustoms evasion, To combat thiscorruptionsuggestedbythisresearchone of the tools, of anti-, Namely, fiscal of transparency by taking advantage of the practical applications of transparency in that area.
Key words: financial and administrative of corruption, fiscal evasion, customs evasion, fiscal transparency.

المقدمة:

لا تعرف ظاهرة الفساد حدودا جغرافية أو زمنية، فهي تجتاح كل من توفرت فيه بيئة انتشارها، فلا تميز بين المجتمعاتالمتقدمة أو النامية، والديمقراطية أو الدكتاتورية، كما أن الفساد لا ينحصر في مجال اقتصادي أو اجتماعي أو سياسي معين، فهو يمكن أن يعم أو يسود الكل. غير أن الفساد الذي يعتبر خطير وجسيم وينبأ بإفلاس وانهيار أمم بأكملها هو ذلك الفساد الذي يغزو أهم مفاصل وأعمدة الدولة.

ولعل أخطر أنواع الفساد نسفا لاستقرار وتقدم الدول هو الفساد الإداري والمالي، الذي تعد آثاره وخيمة على جميع نواحي الحياة في المجتمع، ومن هاته النواحي التي تناولها هذا البحث المنظومة الجبائية بشقيها الإداري والمالي، فمن المعلوم أن النظام الجبائي يمثل أهم أدوات توجيه وتمويل الاقتصاد، هذا الأخير الذي إذا أنهار أدى إلى تدهور باقي القطاعات الأخرى في الدولة.

ومن هذا المنطلق أخذ البحث أهميته بتناوله أحد أكبر أنواع الفساد تأثيرا واستفحالا في الدولة مع التركيز على أحد جوانبه الأكثر خطورة وفتكا بالاقتصاد والتنمية الاقتصادية، ألا وهو الفساد الجبائي وما ينجم عنه من تهرب ضريبي وجمركي. وللوقاية والعلاج من هذا الوباء، يقترح البحث أحد الأدوات الفعالة في هذا المجال اصطلح على تسميتها بالشفافية الضريبية، محاولينا بذلك الإجابة على الإشكالية التالية:

"**إلى أي مدى يمكن أن تساهم الشفافية الضريبية في مكافحة الفساد الإداري والمالي، وما هي أهمأنواع الفساد المستهدفة بالمكافحة؟**"

وللإجابة على مضمون هذه الاشكالية تم تقسيم البحث إلى ثلاثة محاور على النحو التالي:

☒ **أولا:** عموميات حول الفساد والفساد الإداري والمالي.

☒ **ثانيا:** الاطار المفاهيمي للشفافية والشفافية الضريبية.

☒ **ثالثا:** آليات الشفافية الضريبية في مكافحة الفساد الإداري والمالي.

✓ **أولا: عموميات حول الفساد والفساد الإداري والمالي:**

سنتناول في الشق الأول من البحث جملة من المفاهيم والعناصر ذات الصلة بظاهرة الفساد الإداري والمالي، ومنها على الخصوص مفهومها، أسبابها، صورها ووسائل مكافحتها.

1- مفهوم الفساد وصوره:

للإلمام بمفهوم الفساد بصفة عامة والفساد الإداري والمالي بصفة خاصة، نتناول جملة من المفاهيم والتعريفات كالآتي:

1-1- مفهوم الفساد اصطلاحا:

ليس هناك تعريف محدد للفساد بالمعنى الذي يستخدم فيه هذا المصطلح اليوم، لكن هناك اتجاهات مختلفة تتفق في كون الفساد هو إساءة استعمال السلطة العامة أو الوظيفة العامة للكسب الخاص.ويحدث الفساد عادة عندما يقوم موظف بقبول أو طلب ابتزاز رشوة لتسهيل عقد أو إجراء طرح لمناقصة عامة. كما يمكن للفساد إن يحدث عن طريق استغلال الوظيفة العامة من دون اللجوء إلى الرشوة وذلك بتعيين الأقارب ضمن منطق (المحسوبية والمنسوبية) أو سرقة أموال الدولة مباشرةً.[1]

1-2- مفهوم الفساد في الشريعة الإسلامية:

جاء ذكر الفساد في القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة بعدة تعابير منها: "الغش"،"التبذير"،"الاسراف"،"الربا"، "الرشوة"،"الاكتناز" وأكل السحت...، وكل الآيات القرآنية أو الأحاديث النبوية الشريفة التي تطرقت للفساد أو مرادفاته نبذت هذا الفعل وجعلت منه مدعاة لغضب وسخط الله عز وجل.

1-3- صور الفساد:

يأخذ الفساد عدة صور وأشكال وفق عدة أوجه، ومن أهم هذه الصور نذكر:

أ- الفساد الأخلاقي:[2]

يتمثل في مجمل الانحرافات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بسلوك الموظف الشخصي وتصرفاته. كالقيام بأعمال مخلة بالحياء في أماكن العمل أو أن يجمع بين الوظيفة وأعمال أخرى خارجية دون أذن إدارته، أو أن يستغل السلطة لتحقيق مآرب شخصية له على حساب المصلحة العامة أو أن يمارس المحسوبية بشكلها الاجتماعي الذي يسمى (المحاباة الشخصية) دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والجدارة.

ب- الفساد السياسي:

ويتعلق بمجمل الانحرافات المالية ومخالفات القواعد والأحكام التي تنظم عمل النسق السياسي (المؤسسات السياسية) في الدولة.

ج- الفساد الإداري:[3]

ويتعلق بمظاهر الفساد والانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية وتلك المخالفات التي تصدر عن الموظف العموميأثناء تأديته لمهام وظيفته في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية التي لا ترقى للإصلاح وسد الفراغ لتطوير التشريعات والقوانين التي تغتنم الفرصة للاستفادة من الثغرات بدل الضغط على صناع القرار والمشرعين لمراجعتها وتحديثها باستمرار. وهنا تتمثل مظاهر الفساد الإداري في: عدم احترام أوقات ومواعيد العمل في الحضور والانصراف أو تمضية الوقت في قراءة الصحف واستقبال الزوار، والامتناع عن أداء العمل أو التراخي والتكاسل وعدم تحمل المسؤولية وإفشاء أسرار الوظيفة والخروج عن العمل الجماعي.

والواقع إن مظاهر الفساد الإداري متعددة ومتداخلة وغالباً ما يكون انتشار احدها سبباً مساعداً على انتشار بعض المظاهر الأخرى.

د- الفساد المالي:

يقصد بالفساد المالي الانحرافات المالية المبنية على مخالفة القوانين والقواعد ومختلف الأحكام المعتمدة في أي تنظيم أو مؤسسة مثل التهرب الضريبي[4].

ويدخل ضمن الفساد المالي كذلك مخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بفحص ومراقبة حسابات وأموال الحكومة والهيئات والمؤسسات العمومية والشركات، ويمكن ملاحظة مظاهر الفساد المالي خاصة في: الرشاوى والاختلاس. وفي هذا الاطار يقسم الفساد المالي إلى قسمين على النحو التالي:

- فساد محله الأموال العمومية؛
- فساد محله أموال المواطنين.

2- مظاهر الفساد الإداري والمالي:

يأخذ الفساد الإداري والمالي عدة صور وأشكال، وهي بشكل عام تتمثل في المخالفات المالية والإدارية التي تتصل بسير العمل المنوط بالموظف، والمتمثلة فيما يلي:[5]

- مخالفة القواعد والأحكام المالية المنصوص عليها داخل المنظمة؛
- فرض المغارم (الابتزاز) وتعني قيام الموظف بتسخير سلطة وظيفته للانتفاع من الأعمال الموكلة إليه في فرض الإتاوة على بعض الأشخاص أو استخدام القوة البشرية الحكومية من العمال والموظفين في الأمور الشخصية في غير الأعمال الرسمية المخصصة لهم لغرض الحصول على المال من الأشخاص مستغلاً موقعه الوظيفي بتبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في دوائر الضريبة أو تزوير الشهادة الدراسية أو تزوير النقود؛
- الإسراف في استخدام المال العام، ومن صوره: (تبديد الأموال العامة في الإنفاق على الأبنية والأثاث، المبالغة في استخدام المقتنيات العامة في الأمور الشخصية، إقامة الحفلات والدعايات ببذخ والإعلان والنشر في الصحف والمجلات في مناسبات التهاني والتعازي والتأييد والتوديع....)؛
- الرشوة، وتعني حصول الشخص على منفعة تكون مالية في الغالب لتمرير أو تنفيذ أعمال خلاف التشريع أو أصول المهنة؛
- اختلاس المال العام باستخدام الصلاحيات الممنوحة للشخص أو الاحتيال أو استغلال الموقع الوظيفي للتصرف بأموال الدولة بشكل سري من غير وجه حق أو تمرير السلع عبر منافذ السوق السوداء أو تهريب الثروة النفطية؛

- التزوير؛
- العمولات؛
- التهرب والمساعدة على التهرب الضريبي؛
- بيع المناصب العامة نظير مقابل مالي.

3- وسائل مكافحة الفساد الإداري والمالي:

لمجابهة هذه الظاهرة يجب اتخاذ مجموعة من الإجراءات واستخدام جملة من الوسائل، ومن ذلك نذكر:[6]

- تثقيف المجتمع وتحويل الولاء بصورة تدريجية من العائلة والعشيرة الى الأمة والدولة؛
- انتشار التعليم الذي سيساعد علي تطوير الطرق العلمية لمعالجة المشاكل الحكومية والإدارية؛
- التنمية الاقتصادية الشاملة مع تعزيز تكافؤ الفرص وتكريس العدالة، فلمكافحة الفساد يعتقد الأخصائيون بأنه يجب جعل أكبر عدد من أفراد المجتمع مناهضا للفساد، وذلك عبر تنمية التجارة والصناعة التي تمهد تمهيدا فاعلا لزيادة نسبة ودور المتمتعين في المجتمع بالرفاه المادي نسبيا وبالثقافة والالتزام بالمبادئ والقيم الأخلاقية والفضائل وحرية الفكر والتعبير عن الرأي، وحين يصبح أكبر عدد من أفراد المجتمع من هذا الصنف الذي يطلقون عليه بالطبقة الوسطى بحسب تعبيرهم تصبح قاعدة مكافحة الفساد عريضة اجتماعيا، لأن هذه الشريحة معروفة تاريخيا بمناهضتها للفساد؛
- ترسيخ الديموقراطية التي إذا نضجت ستلغي المركزية والفساد الناتج عنها؛
- تنمية الشريحة المهنية ودفعها لرفع مستواها الحرفي والمهني والأخلاقي وزيادة ترابطها؛
- نشر النفوذ والثروة والمكانة الاجتماعية بين أفراد المجتمع عامة، كي لا تكون حكرا على السياسيين؛
- زيادة أعداد المحاسبين المهرة وإعلاء شأنهم، والاعتراف بدورهم ومكانتهم قانونيا وميدانيا واجتماعيا؛
- التطبيق الحكيم والحازم للقوانين الخاصة بالتفتيش الإداري والمالي؛
- ترويج القيم الدينية والأخلاقية؛
- تحديد الرواتب بشكل يمنع الموظف من التفكير في ارتكاب جريمة الفساد، ويرى أن الثمن سيكون باهضا؛
- السيطرة الصارمة والقاطعة على الحدود مع دول الجوار ومنع المعاملات المشبوهة التي تتم في معظمها علي الحدود ومن أهمها تجارة المخدرات وتجارة الأسلحة والاتجار بالبشر وما أشبه ذلك كونها معاملات تحتاج للفساد الإداري والاقتصادي والسياسي لكي تتم؛
- مكافحة طرق غسيل الأموال، حتى تصبح الأموال المستخلصة من الفساد غير قابلة للتنظيف أو الغسيل أو التبييض، وبالتالي يصعب تداولها؛
- وضع استراتيجيات تكافح البطالة والتضخم اللذين يولدان الفساد في كافة أشكاله ومنه الفساد الإداري والمالي؛

- حصر القطاع العام من خلال خصخصته، لأن الفساد أكثر شيوعا وانتشارا في القطاع العام؛
- جعل الفرص الاقتصادية أكثر من الفرص السياسية في المجتمع، ولاسيما الفرص السياسية التي يمكن أن تجند لتحقيق مكاسب مالية؛
- مكافحة البيروقراطية الإدارية بتكريس اللامركزية الإدارية والمرونة في القوانين والأساليب الإدارية في مؤسسات الدولة أو التابعة للدولة؛
- تغيير النظام الإداري للمؤسسة بحيث يمنح قدراً من حرية التصرف للموظفين، لأن انعدام الحرية المذكورة تعني المركزية الإدارية التي تساهم في تغذية الفساد.

✓ **ثانيا: الاطار المفاهيمي للشفافية والشفافية الضريبية:**

للوصول إلى مفهوم الشفافية الضريبية، نتناول بعض الجوانب للشفافية بشكل عام والشفافية الضريبية بشكل خاص، كما يلي:

1- الاطار المفاهيمي للشفافية:

نتناول الإطار المفاهيمي للشفافية من خلال التطريق للجوانب التالية:

1-1- المفهوم اللغوي للشفافية:

تعد الشفافية كلمة غير عربية، و غير أصيلة حيث لم تشر اللغة إلى المعنى الصريح للشفافية ولكنها أشارت إلى شف عليه ثوبه ,يشف بالكسر(شفيفا) أي رق حتى يرى ما تحته وثوب(شف) بفتح الشين وكسرها أي رقيق (والاشتفاف)شرب كل مافي الإناء (وشفه) الهَمّ أي هزله، وهي ترجمة للمصطلح Transparence الذي يعني في القاموس:[7]

- صفحة بلاستيكية ذات كتابات أو صور يسلط عليها الضوء من أجل إظهار تلك الكتابات أو الصور على شاشة العرض؛
- الحالة أو الخاصية التي تمكنك وبسهولة من النظر خلالها؛
- الطريقة النزيهة في عمل الأشياء التي تمكن الناس من معرفة ما تقوم به بالضبط؛

أي ما يمكن الرؤيا من خلاله أو ما لا يمنع الرؤيا، وما لا يحجب أو يستر أو يمنع مثل الزجاج وبذلك يشترك المعنى اللفظي العربي مع الأجنبي في كون الشفافية الشيء الذي يمكن النظر من خلاله بسهولة ويضاده لفظ المعتموفي الإستعمال تعني عكس المعنى الاشتقاقي إذ تهدف إلى التعمية والتستر والتغطية والتمويه والتضليل وإبعاد الناس عن الفهم والرؤيا.

1-2- المفهوم الاصطلاحي للشفافية:

الشفافية هي احدى المصطلحات الحديثة التي استخدمتها الجهات المعنية بمكافحة الفساد في العالم معبرة عن ضرورة اطلاع الجمهور على منهج السياسات العامة وكيفية إدارة الدولة من قبل القائمين عليها من رؤساء

دول وحكومات ووزراء وكافة المعنيين في مؤسسات الدولة بغية الحد من السياسات الغير معلنة (سياسات ما خلف الكواليس)، التي تتسم بالغموض وعدم مشاركة الجمهور فيها بشكل واضح.

ومن هذا المنطلق تعرف الشفافية على انها آلية الكشف والإعلان من جانب الدولة عن أنشطتها كافة في التخطيط والتنفيذ.

ومن جهة أخرى يعرف صندوق النقد الدولي الشفافية على أنها: "اطلاع الجمهور على هيكل القطاع ووظائفه والنيات التي تستند إليها السياسات المالية العامة , حسابات القطاع العام والتوقعات الخاصة بالمالية العامة"[8].

1-3- أهداف الشفافية:[9]

تعني الشفافية توفير بيئة عمل جذابة يسهل من خلالها التنبؤ بالتغييرات الحاصلة فيها وبالتالي تحديد اتجاهاتها المستقبلية.

وعلى هذا الأساس فإن أهداف الشفافية يمكن استعراضها على النحو التالي:

- جذب الاستثمارات الأجنبية والمحافظة على الاستثمارات الوطنية؛
- إنعاش السوق المالي من خلال تحقيق المصداقية في توفير المعلومات المالية؛
- إغلاق الأبواب أمام الروتين؛
- محاربة الفساد بكافة صوره وأشكاله؛
- تعزيز الرقابة الإدارية وزيادة كفاءتها من خلال الدقة والوضوح في الإيرادات والممارسات الإدارية المعمول بها؛
- توفير الوقت والتكاليف وتجنب الإرباك والفوضى في عمل العاملين؛
- ترسيخ قيم التعاون وتضافر الجهود ووضوح النتائج، إذ يكون أداء الأعمال جماعيا والمحاسبة تكون بشكل جماعي؛
- منع الممارسات الإدارية الخاطئة؛
- تعزيز الدور الرقابي؛
- زيادة الثقة بنظرة العاملين والمواطنين للتنظيم الإداري.

1-4- المنظمات الدولية الداعية لتعزيز الشفافية:

تتمثل هذه المنظمات الدولية في:

أ- منظمة الشفافية العالمية:

تأسست هذه المنظمة في 1993، وأمانتها العامة توجد في برلين (ألمانيا)، وهي من منظمات المجتمع المدني الرائدة في مجال مكافحة الفساد وليها حاليا العديد من الفروع في تسعين (90) دولة، وتصدر هذه المنظمة تقريرا سنويا تصنف فيه الدول إلى مستويات بحسب حجم وطبيعة الفساد فيها.

ب- البنك الدولي:

تأسس البنك الدولي في عام 1994، ويوجد مقره الرئيسي في واشنطن (الولايات المتحدة الأمريكية)، وهناك ما يزيد عن مئة (100) مكتب منتشرة في كافة أرجاء العالم.

ج- صندوق النقد الدولي:

وهو عبارة عن وكالة متخصصة من وكالات الأمم المتحدة أنشأت بموجب معاهدة دولية في سنة 1954، بغية العمل على تعزيز سلامة الاقتصاد العالمي، ويقع مقرها في واشنطن (الولايات المتحدة الأمريكية).

د- هيئة النزاهة العامة:

هي مؤسسة حكومية مستقلة تأسست في سنة 2004، يتمثل دورها في مكافحة الفساد الإداري والمالي، وتعمل على نشر ثقافة النزاهة في المجتمع من اجل إيجاد سلوك أخلاقي جيد يحكم علاقات المجتمع، ويعمل على تقويم الأداء الإداري ويطوره هذا من جهة، ومن جهة ثانية تعمل على تعزيز الشفافية في العمل الحكومي لبناء الثقة بين أفراد المجتمع والحكومة.

1-5- الآليات العامة لتحقيق الشفافية:

تتحقق الشفافية في أي بلد إذا توفرت الآليات التالية:

- الفصل بين السلطات الثلاثة في الدولة: التشريعية، التنفيذية والقضائية؛
- قيام شراكة حقيقية بين الحكومة والمواطن ممثلة بمؤسسات المجتمع المدني؛
- مبدأ سيادة القانون، مع تشريع قوانين تساعد المواطنين وهيئات المجتمع المدني على كشف الفساد وتطبيقها على جميع المواطنين وأصحاب النفوذ على حد سواء؛
- تكريس الديمقراطية التي توفر الفرص الملائمة لممارسة الشفافية وتفتح الأبواب أمام المساءلة والمحاسبة؛
- ضرورة اطلاع المواطنين باستمرار على سير وتدبير شؤون المجتمع في المجالات كافة؛
- وجود أنظمة رقابية تهتم بتعزيز مفاهيم الشفافية ومكافحة الفساد، وتقوم بإصدار تقارير دورية حول عمل الحكومة، مع ضرورة إتاحة هذه التقارير للتداول.

1-6- الشفافية والفساد:

يعتبر الفساد مرض خطير ووباء قاتل يصيب الأوطان والبلاد، فينتشر بسرعة فائقة في جميع نواحي المجتمع وخاصة منها الحساسة، كالفساد الإداري والمالي.

ولا يكاد يخلو أي مجتمع من وجود الفساد، غير أنه يختلف من مجتمع إلى آخر حسب الأنظمة الإدارية للبلد، وهناك علاقة متضادة بين الفساد والشفافية، يمكن استعراضها في النقطتين التاليتين:

- إن غياب الشفافية وتكريس الضبابية في العمل الإداري، يعتبر أحد أهم العوامل المساعدة على ظهور الفساد واستشرائه؛
- إن العلاقة بين الشفافية والفساد هي علاقة عكسية بحتة، لأنه كلما زاد الفساد إلا وقلت الشفافية، وكلما زاد تطبيق معايير الشفافية في العمل الإداري إلا وأدى ذلك إلى التقليل من نسبة تفشي الفساد.

1-7- الشفافية والمساءلة:[10]

أ- مفهوم المساءلة:

عرفت المساءلة بأنها حق من حقوق المواطنين تجاه السلطة كأحد الضمانات الأساسية لتعزيز الديمقراطية في المجتمع وتهدف إلى خدمة مصالح المواطنين على اختلافها وخاصة حقهم في الاطلاع على عمل السلطة التي انتخبوها والتي بها اكتسبت وتستمر في اكتساب شرعيتها.

ونعتقد أن المساءلة تعني قدرة أجهزة الدولة على محاسبة(مساءلة) الأشخاص الذين عهدت إليهم بالوظائف في حالة الإخلال بوظائفهم، أو محاسبة المسؤول في وحدة ما عن الأعمال التي يقوم بها الموظفون الذين هم تحت مسؤوليته. و هي كلمة تشمل جميع من يتحملون مسؤولية سواء كانت عامة أم خاصة والفرق بينهما أن المسؤولية العامة تكون أعم حيث يمكن للمجتمع من مساءلة الشخص الذي وكله بأمر ما ولا يمكن للمجتمع أن يسائل من يخل بتربية أبنائه مثلا.

ب- علاقة المساءلة بالشفافية:

يمكن توضيح هذه العلاقة من خلال النقطتين التاليتين:

- الشفافية لايمكن أن تكون هدفاً بحد ذاته وإنما هي وسيلة من الوسائل التي تساعد في عملية المحاسبة والمساءلة؛
- إن المساءلة والمحاسبة لايمكن أن تتم بصورة مناسبة وفاعلة دون ممارسة الشفافية.

1-8- النزاهة والشفافية:[11]

أ- مفهوم النزاهة:

النزاهة هي البعد عن الشر، ونزيه كريم إذا كان بعيدا عن اللؤم وهو نزيه الخلق،كما تم تعريف النزاهة بأنها منظومة القيم والمسؤولية للحفاظ على الموارد والممتلكات العامة واستخدامها بكفاءة.

والنزاهة تعني ماتأصل لدى الفرد من قواعد وتشمل الصدق والأمانة وعدم الاضرار بالآخرين وهي عكس الفساد.

ب- علاقة النزاهة بالشفافية:

تتلخص العلاقة بينهما في النقطتين التاليتين:

- النزاهة تعزز مفهوم الشفافية من خلال الحد من الفساد الاداري والمالي؛
- النزاهة تنمي القدرة لدى الأشخاص على الوضوح والشفافية.

وبناء على ماتقدم فإن العلاقة بين هذه المفاهيم علاقة عكسية فكلما ازداد الفساد الإداري وانعدمت المساءلة والنزاهة انخفضت نسبة الشفافية والعكس صحيح, فقد لاتكون المساءلة هي محاسبة أو مساءلة السلطة للفرد بل قد تكون مساءلة أو محاسبة الفرد لنفسه فهي قيم أخلاقية كالنزاهة يتربى عليها الفرد من خلال المجتمع الذي يعيش فيه أو من خلال الوازع الديني الذي ينتهجه، لذلك فإنه يجب أن تؤخذ القواعد الإنسانية في الحسبان في بناء أي نظام للشفافية.

1-9- المجالات المالية لتطبيق الشفافية:

أقرت اللجنة المؤقتة لمجلس محافظي صندوق النقد الدولي في اجتماعها الخمسين الذي عقد في واشنطن بتاريخ 1998/04/16، ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة، والذي يعد الوثيقة الوحيدة التي حددت مفهوم الشفافية والممارسات السليمة التابعة لها في مجال المالية العامة.كما يعد هذا الميثاق الوثيقة الوحيدة التي حددت الممارسات السليمة فيما يخص المجالات التالية:

- أنشطة الميزانية والأنشطة خارج الميزانية؛
- الضرائب؛
- المعايير الأخلاقية للسلوك.

وعلى الرغم من كونها الوحيدة في المجالات أعلاه إلا أن تطبيقها يتحدد بالآتي:

- تنفيذ الميثاق يتم على أساس طوعي؛
- تعد الشفافية في مجال المالية العامة أحد جوانب الإدارة المالية الجيدة؛
- تتباين الدول في خلفيتها والقوانين والقيود، وبالتالي فتطبيق الشفافية يؤدي إلى تحسين ممارسات الإدارة المالية؛
- تقديم الضمان للجمهور على أن هناك وصفا"تاما" لهيكل القطاع الحكومي؛
- تحسين الشفافية المالية يتطلب تقييما"مفصلا"لنظام الإدارة المالية والوقوف على نقاط القوة والضعف فيها، وبالتالي تحديد الخطط والسبل اللازمة لعملية التحسين؛

أماالمبادئ الأساسية التي يقوم عليها الهيكل التنظيمي لهذا الميثاق فتتمثل في:

- وضوح الأدوار والمسؤوليات؛
- إتاحة المعلومات للجمهور؛

- علانية إعداد الموازنة وتنفيذها والإبلاغ بنتائجها؛
- ضمانات صحة المعلومات.

1-10- الآثار السلبية لغياب الشفافية:

يمكن تقسيم هذه الآثار إلى قسمين على النحو التالي:

أ- الآثار السلبية لغياب الشفافية على السياسات المالية العامة:

تكسب الشفافية السياسات المالية العامة وحسابات القطاع العام الأهمية القصوى، إذ أن الخرق الذي يصيب ميزانية الدولة ما هو إلا نتيجة مباشرة للفساد وغياب للشفافية في المجالات التالية:

- النظام الجبائي الذي يتم عن طريق العلاقات المشبوهة والضبابية بين إدارة الضرائب والمكلفين؛
- النظام المصرفي حيث نجد ضعف الرقابة المالية وعدم اتباع آليات صحيحة في الإقراض وعدم مراقبة ظاهرة غسيل الأموال؛
- عدم الدقة في خصخصة القطاع العام حيث تباع الكثير من مشاريع بأثمان بخسة؛
- عدم وجود نظام رقابي نزيه على مصالح الجمارك التي تعد أحد مصادر الدخل القومي؛
- الاستثمارات المارقة إذ إن البعض من الشركات تقوم بدفع الرشاوي للفوز بالصفقات لتنفيذ أعمالها.

ب- الآثار السلبية لغياب الشفافية على السياسات الاقتصادية:

- هدر المال العام والثروات الوطنية؛
- تراجع الاقتصاد وانعدام التنمية؛
- هروب رؤوس الأموال والاستثمارات؛
- زيادة حجم المديونية الخارجية وعدم إمكانية سداد الديون؛
- تردي نظم التعليم والقضاء والصحة التي تعد الركائز الأساسية لبناء المجتمع؛
- الخلل في توزيع النفقات العامة على القطاعات الدولية المختلفة؛
- انعدام المساواة في توزيع الموارد الاقتصادية بين المواطنين.

2- الاطار المفاهيمي للشفافية الضريبية:

نستعرض أهم عناصر هذا الاطار من خلال تناول الجوانب التالية للشفافية الضريبية:

2-1- عموميات حول الضريبة:

أ- تعريف الضريبة:

تم تعريف الضريبة على أنها: " أداء نقدي يفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنونين حسب قدراتهم الضريبية، وبدون مقابل محدد، لتغطية الأعباء العمومية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المسطرة من قبل السلطة العمومية"[12].

ب- أهداف الضريبة:

تلعب الضرائب، زيادة على دورها في تمويل الخزينة العمومية (هدف مالي)، دورا مهما في تحفيز الاستثمارات (هدف اقتصادي) وفي إعادة توزيع الدخل الوطني (هدف اجتماعي).[13]

ج- قواعد الضريبة:

للضريبة قواعد تتمثلفي:

- قاعدة العدالة؛
- قاعدة اليقين؛
- قاعدة الملائمة؛
- قاعدة الاقتصاد؛

2-2- مفهوم الشفافية الضريبية:

من خلال ما تقدم من تعريفات للشفافية بكافة صورها سياسية كانت أو اجتماعية أو محاسبية أو اقتصادية وتعريف الضريبة فإن الشفافية الضريبية تعني:"الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم"[14].

2-3- أهداف الشفافية الضريبية:[15]

تتمثل الأهداف الأساسيةللشفافية الضريبية في الآتي:

- أنها وسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري، وذلك لأن عملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري حيث إن موظف السلطة المالية لا يستطيع أن يتلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات؛
- تخفض كلفة فرض الضريبة ويكون من خلال خفض الكلف الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة عليه والإجراءات الإدارية الأخرى؛
- تساعد على تطبيق مبدأ المساءلة؛
- زيادة وعي المكلف ضريبيا، لأن مفهوم الشفافية الضريبية يتمحور حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات وإجراءات التحاسب وكل مايتعلق بعملية تقدير واقتطاع الضريبة وذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة التي تقوم بها الهيئة التي تتعلق بالضريبة الواجبة على ممارسة نشاط معين، حيث نجد أنه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الضريبي وذلك لوجود تعليمات ترافق القانون تعمل علىشرح القاعدة القانونية مما ينجم عنه عدم مقدرة المكلف من التعرف على آليات تطبيق القانون الضريبي؛

- تطبيق مبدأ أساسي من المبادئ التي بنيت عليها الضرائب وهو العدالة الضريبية؛
- زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من التهرب الضريبي لثقة المكلف بالضريبة؛
- تساعد على جلب الاستثمارات الخارجية والداخلية؛ هذا راجع لأن عملية النشر التي تقوم بها الهيأة الضريبية تساعد على جلب الاستثمارات خاصة إذا كانت هناك حوافز ضريبية لم يطلع عليها المستثمر كالإعفاءات التي تمنح للمنتجين أو المصنعين أو المتخصصين بصناعات استراتيجية مثلا.

✓ **ثالثا: آليات الشفافية الضريبية في مكافحة الفساد الإداري والمالي:**

سنحاول في ما سيأتي تبيان مساهمة الشفافية الضريبية في مكافحة إحدى أخطر أنواع الفساد الإداري والمالي، ألا وهما التهرب الضريبي والتهرب الجمركي، وهما وجهان لعملة واحدة ومكافحتهما تتطلب تفعيل دور الشفافية الضريبية في هذا الشأن.

1- أنواع الفساد الإداري والمالي التي تكافحها الشفافية الضريبية:

تكافح الشفافية الضريبية بالدرجة الأولى وعلى الخصوص الفساد الإداري والمالي، غير أن هذا الدور لا يشمل كل الفساد الإداري والمالي، وهذا راجع لخصوصية دور الشفافية الضريبية الذي يركز على مكافحة كل من التهرب الضريبي والتهرب الجمركي.

1-1- التهرب الضريبي:

إن ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت من أكبر انشغالات الدول والباحثين في ميدان التشريع الضريبي، كونها أخذت بعدا وطنيا ودوليا في الإساءة للحياة الاقتصادية للمجتمع, ومع تطور النشاط الاقتصادي والاجتماعي وما صاحب ذلك من تطور للتشريع الضريبي, أخذت هذه الظاهرة عدة أشكال وأوجه بحكم أنها ناتجة عن عدة أسباب ودوافع، وفي ما يلي سنتعرض تعريف هذه الظاهرة.

يعرف التهرب الضريبي بأنه: "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة"[16].

1-2- التهرب الجمركي:

يعتبر التهرب الجمركي نتيجة أخرى من نتائج الفساد وهي تشبه الى حد بعيد التهرب الضريبي الذي يكون عاما على كل النشاطات الخاضعة للضريبة, بيد أن التهرب من دفع الضريبة الجمركية يخص شريحة معينة تتعامل في السلع عبر المعابر الحدودية استيرادا أوتصديرا، ولا يقتصر التهرب الجمركي على التهرب من دفع الضريبة الجمركية، فقد يذهب إلى ما أخطر من ذلك، عن طريق السماح والتغاضي عن تهريب الثروات الوطنية نحو الخارج بدون رقيب أو حسيب، أو السماح بإدخال السلع التي تهدد الاقتصاد الوطني بطرق ووسائل قانونية وغير قانونية.

1-3- وجه الفساد في التهرب الضريبي والتهرب الجمركي:

ليس المكلف وحده يبحث عن أسباب للتهرب الضريبي أو الجمركي, وإنما هنالك بالمقابل باحثين عن الاستغلال المالي للوظيفة العمومية (الرشوة), وفي سبيل ذلك يستخدمون أساليب لمساعدة المتهربين على التهرب الضريبي والجمركي, وذلك بحكم وجودهم في السلطة الضريبية أو الجمركية ومعرفتهم وخبرتهم في تنفيذ القوانين الضريبية والجمركية، وبتفسيرها وتطبيقها, وتمتعهم بالصلاحيات المناسبة التيتجعلهم يضعون تقديراتهم لحجم الوعاء وتقدير الضريبة والاستفادة من الامتيازات الضريبية والجمركية، مثلالتخفيضات والاعفاءات مما يجعلهم يمتلكون سلطة تقديرية للضرائب والرسوم, يستغلونها في زيادة مداخيلهمعن طريق التواطؤ مع المكلفين بمقابل, وهذا ما يشكل بيئة خصبة لتنامي الفساد واستفحاله.

أي بمعنى استخدام الوظيفة العمومية لتحقيق منفعة شخصية. وهنالك دوافع عديدة لأصحاب السلطة العمومية للقيام بالتواطؤ مع المكلفين, ولعل الدافع الرئيسي هو تدني مستوى الأجور التي يتقاضاها الموظفون التي لا تتلاءم مع متطلبات الحياة الكريمة, فضلا عن التفاوت الكبير بين الدخول في المجتمع وكذلك التفاوت في توزيع الثروة, مما يشعرهم بالغبن, وهم يحاولون بعملية التواطؤ مع المكلفين سد الفجوة الحاصلة في مداخيلهم.

1-4- آثار التهرب الضريبي والجمركي على التنمية الاقتصادية الوطنية:

يمكن حصر هذه الآثار (السلبية) في عدة نقاط أهمها:

- انخفاض حجم الايرادات العامة التي تجنيها الدولة من المكلفين،مما يؤديإلى تخفيض الاستثمارات التي تنفذها وكذلك النفقات، وهوما يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وعرقلة مشاريع الدولة في التنمية الاقتصادية؛
- رفع سعر الضريبة المفروضة وفرض ضرائبجديدة لتعويض الايرادات العامة عن النقص الحاصل نتيجة التهرب الضريبي والجمركي؛
- اضطرار الحكومة إلى سداد العجز الناتج بسبب التهرب من خلال اللجوء إلى القروض الداخلية والخارجية وهذا ما قد يوقعها في مأزق عدم القدرة على تسديد القروض الفوائد المترتبة عليها في الآجال المحددة.
- عدم تحقق العدالة الضريبية، بحيث يقتصر دفع الضريبة على قسم من المكلفين دون الآخر نتيجة لجوئهم إلى التهرب من دفعها؛
- تردي الجانب الأخلاقي المتمثل في الفساد وانعدام الأمانة وأداء الواجب، والذي يقدم أجيالا تمتهن الاحتيال والنصب والتلاعب على القوانين واشاعة الفساد في المجتمع؛
- التأثير على المنافسةفي ما بين المشروعات: فالمؤسسة التي لا تدفع الضريبة تقل تكلفة إنتاجها مقارنةبتكلفة إنتاج المؤسساتالوفية بالتزاماتها الضريبية، لأن أموال الضريبة غير المدفوعة هي بمثابة ايراد إضافي، وهذا يجعل لها ميزة تنافسية على حساب غيرها من المؤسسات؛

- يساهم في تكوين وتنشيط النشاطات الاقتصادية غير القانونية أو مايسمى بالاقتصاد الخفي (السوق السوداء)،إذ يعمل هذا الاقتصاد خارج القانون،وبالتالي خارج نطاق فرض الضريبة.

2- آليات الشفافية الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي والجمركي:

تظهر آليات الشفافية في مكافحة التهرب الضريبي والجمركي من خلال تعزيز التطبيقات العملية للقواعد الضريبية، بالإضافة إلى ما تتطلبه من وسائل واجراءات لذلك.

2-1- تعزيز التطبيقات العملية للقواعد الضريبية:

تساعد الشفافية الضريبية على تعزيز وتكريس التطبيقات العملية للقواعد الضريبية، هذه الأخيرة التي تعتبر بمثابة المبادئ المساهمة في إعطاء أبعاد مثالية للضريبة، مثل العدالة، الموضوعية.

ويمكن توضيح ذلك بإجراء مقارنة بين ما تدعو إليه كل قاعدة ضريبية مع ما تدعو إليه الشفافية الضريبية في هذا الاطار، كما يلي:

الجدول رقم (1): مقارنة بين المفهوم الضريبي للقاعدة الضريبية ومفهوم الشفافية فيها

القاعدة الضريبية	المفهوم الضريبي للقاعدة	مفهوم الشفافية في القاعدة
قاعدة العدالة	• إن الأفراد غير المتساوين في مقدرتهم الاقتصادية يجب أن يعاملوا بصورة مختلفة؛ • المساواة في المعاملة الضريبية على الأفراد الذين في مستوى اقتصادي واحد؛ • تشير إلى الإنصاف وعدم التحيز في توزيع عبئ الضريبة؛ • النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي تترتب عليه معاملة يقنع أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها.	إن شعور الفرد بعدالة الضريبة مع شعوره بأنها تعود عليه بالمنفعة يحفزه على دفع الضريبة كاملة وعدم اللجوء إلى الطرق الأخرى للتهرب وهذا ما تتطلبه الشفافية الضريبية فالإنصاف في فرض الضريبة وعدم التمييز والتحيز ومراعاة قدرة المكلف الاقتصادية؛ له عامل نفسي يساعد في ضبط سلوك المكلف ضريبيا.
قاعدة اليقين	• أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف؛ • أن تكون القوانين والأنظمة والقرارات التي تنظم الضرائب تحت يد المكلفين من خلال وسائل النشر المعروفة؛ • أن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح	هذا المبدأ له ارتباط وثيق بمفهوم الشفافية من خلال كون الضريبة واضحة ومعلومة للمكلف وأن تكون القوانين والتشريعات تحت يد المكلفين من خلال وسائل النشر المعروفة، وأن تتسم كذلك بالوضوح ولا تكون مفروضة بصورة كيفية.

	بحيث يفهمها عامة الناس،فهذا يؤثر في وفرة حصيلة الضريبة؛ • المكلف يجب أن يعرف الوعاء الذي تفرض الضريبة من خلاله عليه والمقدار الذي عليه دفعه ووقت أداء الضريبية وكيفية دفع الضريبة وغيرها من الأمور المتصلة بالضريبة والتي يجب أن تكون بسيطة وواضحة للمكلف ولأي شخص آخر.	
قاعدة الملائمة	يجب أن تتلاءم أحكام الضريبة مع المكلفين من حيث: • اختيار الوعاء الضريبي؛ • أسلوب تحديد الوعاء؛ • طريقة جباية الضريبة وموعدها وإجراءاتها.	مراعاة أحوال المكلفين وظروفهم المعيشية يحسن العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين؛ وهذا له أثر كبير في نفسية المكلفين وهوما تتطلبه الشفافية الضريبية حيث يساعد ذلك على الحد من عملية التهرب الضريبي والجمركي.
قاعدة الاقتصاد	• أن تتسم بسهولة التطبيق والمرونة وأن تتجنب الضريبة معوقات الروتين والتعقيد مما يحمل الإدارة الجبائية نفقات باهظة في سبيل تحصيل الضريبة؛ • أن تكون نفقات جباية الضريبة ضئيلة بالمقارنة مع حصيلتها قدر الإمكان وإلا أصبح فرضها عديم الأهمية وذلك عندما تصبح تكاليف الجباية أكثر مما يعود على الإدارة الضريبية.	تجنب الضريبة لمعوقات الروتين والتعقيد وأثره في العمل الضريبي ومن ثم الحصيلة الضريبية،فهذه القاعدة لها ارتباط وثيق بالشفافية حيث أن هذا ما تتطلبه الشفافية من خلال خفض التكاليف الناجمة عن الإجراءات الإدارية المرافقة لاعتراض المكلف. وبما أن هدف الضريبة مع الأهداف الأخرى هدف مالي لذلك يجب أن توازن الإدارة الجبائية بين التكاليف التي تتطلبها عملية فرض الضريبة مع العوائد الناجمة عن فرضها.

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المرجع: جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبدالحميد، "**شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب**"، مرجع سبق ذكره.

2-2- متطلبات تطبيق الشفافية الضريبية المساهمة في مكافحة التهرب الضريبي والجمركي:

تتطلب الشفافية الوسائل والإجراءات التالية:

أ- مشاركة المواطنين في صياغة القرارات الضريبية، حيث يحتاج المواطنون إلى آليات يمكن من خلالها أن يؤثروا في إحداث التغيير ويضعوا الحكام والمسؤولين الحكوميين في موضع المساءلة بصورة منتظمة، لأن أهمية هذا الإجراء تبرز من خلال أخذ رأي المواطنين وتشجيعهم علىالمشاركة الفعلية في صنع القرارات الضريبية لإعطاء الشرعية لها وتشجيع الشفافية لمنع التهرب الضريبي والجمركي. وكذلك يجب أن تكون للمكلفين حقوق تبين بوضوح العناصر التالية:

- الحصول على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب؛
- المعاملة الضريبية العادلة والسريعة؛
- المحافظة على سرية المعاملات؛
- وجود هيكل معقول للغرامات الضريبية؛
- يجب أن تتاح للمكلف إمكانية استخدام نظام فعال للمراجعة الإدارية للقرارات؛
- حق التظلم أمام سلطة قضائية مستقلة؛
- ينبغي أن تكون أية تعديلات في التصريحات المقدمة من قبل المكلفين مصحوبة بشروح واضحة وكاملة موجهة إلى المكلفين بشان أسباب تلك التقديرات.

ب- تفعيل دور الإعلام وحماية الإعلامي في حالة الكشف عن التلاعبات التي تحصل في الإدارة الضريبية.

ج- التقويم الدوري لتطبيق مبدأ الشفافية في المديرية العامة للضرائب.

د- إنشاء نظام للمراجعة المحاسبية الداخلية لضمان المساءلة المالية لموظفي الإدارة الجبائية.

هـ- النظر في شكاوى المكلفين بإنشاء قسم خاص بذلك وتفعيل دوره.

و-يجب أن يكون من السهل الاطلاع على القوانين واللوائح الضريبية.

ز-وضوح معايير التطبيق الإداري الضريبي.

ح- يجب أن تستند مختلف الضرائب والرسوم إلى أساس قانوني صريح، دون اللجوء إلى التأويلات الشخصية.

ط- الممارسات السليمة في الإفصاح الضريبي، حيث أن مبدأ الإفصاح مع قاعدة اليقين الضريبية فحتى تكون الضريبة يقينية فإن وعاءها وسعرها وطرق تقديرها وحق الاعتراض على تقديرها وموعد دفعها وطريق جبايتها وغيرها، مما له علاقة بالضريبة المفروضة، سواء كانت تمثل واجبات على المكلف أم حقوقا له يجب أن تكون واضحة ومعروفة للمكلف أو لأي شخص آخر ومن ثم يمكن الرقابة على مدى اتفاق التطبيق مع النصوص المقررة لها.[17]

الخاتمة:

لقد تناولنا في هذا البحث مفهوم الفساد كمصطلح يرمي إلى ظاهرة خطيرة قد تجتاح بعض أو كل الأنظمة في الدولة، وهذا بسبب تعدد صوره بين الأخلاقية، السياسية، الإدارية والمالية، حيث تم التركيز على الصورتين الأخيرتين من خلال استعراض أهم مظاهرهما من جهة، ومن جهة ثانية وسائل مكافحتهما بشكل عام.

أما الشق الثاني للبحث فقد تم التطرق فيه للجانب المفاهيمي للشفافية بصورة عامة والشفافية الضريبية بصورة خاصة، حيث تم التعريف بالشفافية وبأهدافها التي تصب في خانة مكافحة الفساد بكل أنواعه. كما تمت الإشارة إلى المنظمات والهيئات الدولية الراعية لتكريس وتطبيق الشفافية في شتى المجالات وخاصة منها الإدارية والمالية.

إن تطبيق الشفافية يمكن من تفعيل بعض وسائل مكافحة الفساد مثل المساءلة والنزاهة، لأن غياب الشفافية في بلد ما تكون سببا وعاملا في انتشار واستفحال الفساد فيه، وهذا ما لاحظناها من خلال الآثار السلبية التي يمكن أن يحدثها غياب الشفافية.

ولأن البحث ركز على مكافحة الفساد الإداري والمالي، وبتركيز أكثر على الفساد الجبائي، فكان من الضروري تناول أحد التطبيقات العملية للشفافية وهي الشفافية الضريبية، التي كما رأينا كيف يمكنها أن تحارب بعض جوانب الفساد الإداري والمالي، وعلى الخصوص التهرب الضريبي والتهرب الجمركي من خلال ترسيخ مفهوم الشفافية في المجال الضريبي والاستفادة من تطبيقاتها العملية في هذا الشأن.

التوصيات:

بغية الاستفادة الايجابية من التطبيق الميداني للشفافية الضريبية على أرض الواقع في مكافحة الفساد الجبائي المركب من عدة أنواع من الفساد، فإننا ننصح بتطبيقها التدريجي لا دفعة واحدة، لأنه من الصعوبة بمكان تغيير الذهنيات والسلوكيات المغروسة في الفساد بسرعة، فلا بد من التمهيد والتدرج الممنهج مع توظيف فعال للإعلام في هذا الشأن.

المراجع والإحالات:

[1] ياسر خالد بركات الوائلي، "**الفساد الإداري.. مفهومه ومظاهره وأسبابه: مع إشارة إلى تجربة العراق في الفساد**"، مجلة النبأ، العدد 80 كانون الثاني 2006، مقال متاح على شبكة الأنترنت، تاريخ الاطلاع: 2013/11/06، http://www.annabaa.org/nbahome/nba80/010.htm .

[2] نفس المرجع السابق.

[3] نفس المرجع السابق.

[4] بن رجم محمد خميسي، حليمي حكيمة، "**الفساد المالي والإداري: مدخل لظاهرة غسيل الأموال وانتشارها**"، مداخلة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، 06-07 ماي 2012.

[5] سامر مؤيد، "**الفساد الإداري: صور شتى لخطر داهم**"، شبكة النبأ المعلوماتية، مقال متاح على الانترنت، تاريخ الاطلاع: 2013/11/06، بتصرف، http://www.annabaa.org/nbanews/2010/05/121.htm .

[6] المهندس مصطفى فؤاد الصادق، " **تحدي الفساد أمام التنمية العراقية**"مجلة النبأ، العدد 83 تموز 2006، مقال متاح على شبكة الأنترنت، تاريخ الاطلاع: 2013/11/06، بتصرف، http://www.annabaa.org/nbahome/nba83/005.htm .

[7] جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبدالحميد، "**شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب**"، مؤتمر / نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم الى هيئة النزاهة، بغداد، العراق، 2008.

[8] النسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية العامة، صندوق النقد الدولي، 2001.

[9] جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبدالحميد، "**شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب**"، مرجع سبق ذكره.

[10] نفس المرجع السابق.

[11] نفس المرجع السابق.

[12] Emmanuel Disle et autres, "**Gestion fiscale**", Tome 1, dunod, Paris, France, 2005, P: 2.

[13] محمد عباس محرزي، "**اقتصاديات المالية العامة**"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 183.

[14] جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبدالحميد، "**شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب**"، مرجع سبق ذكره.

[15] نفس المرجع السابق.

[16] ناصر مراد، "**التهرب والغش الضريبي في الجزائر**"، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 6.

[17] رمضان إسماعيل خليل إسماعيل، "**المحاسبة الضريبية**"، الطبعة الأولى، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2002، ص 104.