

اثر الحوكمة الضريبية في التهرب الضريبي¹

الباحث: احمد كاظم الغزي

أ.م. د. إمام جعفر الشاوي

جامعة البصرة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة

The effect of taxation governance in tax evasion

The Researcher: Ahmed Kadhim Al-Ghezi
Assist. Prof. Dr. Ilham Jafar Al-Shawi

Abstract

The aim of the research is to reduce tax evasion, and to show the importance of activating tax governance in the Iraqi environment to reduce this problem, the research tool is represented by a questionnaire form designed for this purpose, through the following hypothesis: "There is no effect of tax governance in tax evasion. "The research found that there is a direct effect of tax governance on tax evasion, and the need to implement tax governance in state departments to reduce tax evasion in Iraq.

- المجلد الخامس عشر
- العدد الثلاثون
- تشرين الاول 2021
- استلام البحث: 2021/2/10
- قبول النشر: 2021/2/23

اثر الحوكمة الضريبية في التهرب الضريبي

الباحث: احمد كاظم الغزي
أ.م.د. الهام جعفر الشاوي

المستخلص

يهدف البحث الى الحد من التهرب الضريبي، وبيان أهمية تفعيل الحوكمة الضريبية في البيئة العراقية للحد من هذه المشكلة كما تتمثل أداة البحث باستمارة استبانة مصممة لهذا الغرض، من خلال الفرضية التالية:
- " ليس هناك أثر للحوكمة الضريبية في التهرب الضريبي ".
توصل البحث الى ان هناك أثر مباشر للحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، وضرورة تطبيق الحوكمة الضريبية في دوائر الدولة للحد من التهرب الضريبي في العراق.

مقدمة عامة:

تمثل الضرائب من اهم الموارد الرئيسية لتمويل خزينة الدول حيث تساهم في الانتعاش الاقتصادي فضلا عن دفع عملية التنمية الاقتصادية للدولة، كما تتمتع الضرائب بأهمية اقتصادية واجتماعية وسياسية فضلا عن كونها مصدر أساسي للإيرادات العامة تساهم في تمويل الموازنة العامة للدولة، لذلك لا بد من بتطبيق الحوكمة الضريبية لمنع الممارسات الخاطئة من قبل المجتمع الضريبي للمساهمة في الحد من التهرب الضريبي، إذ أصبح ظاهرة تعاني منها العديد من دول العالم ومن بينها العراق.

أولاً: الإطار المنهجي للبحث ودراسات سابقة:

• مشكلة البحث:

تكمن المشكلة في البيئة العراقية بانتشار ظاهرة التهرب الضريبي التي تشكل خطراً كبيراً على الدولة والمجتمع لما لها من اثار اقتصادية ومالية تؤدي الى خفض إيرادات الدولة والنفقات العامة، وعليه لا بد من وجود أدوات للحد من التهرب الضريبي من بينها الحوكمة الضريبية، وعليه تم صياغة التساؤل التالي:
(هل هناك أثر للحوكمة الضريبية في التهرب الضريبي؟)

• أهمية البحث: وتتمثل بما يلي:

1- عرض الإطار النظرية للحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي. 2- بيان أهمية الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد المالي والاداري عموماً والتهرب الضريبي خصوصاً. 3- نشر الوعي الضريبي. 4- رفع مستوى الإفصاح والشفافية في الاقرارات الضريبية.

• اهداف البحث هي:

1- التعريف بالحوكمة الضريبية ومعرفة مدى مساهمتها في الحد من التهرب الضريبي، 2- تعزيز الوعي الضريبي لمواجهة التهرب الضريبي.

• فرضية البحث:

تتمثل فرضية البحث بالتالي: "لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للحوكمة الضريبية في التهرب الضريبي"

• أداة البحث:

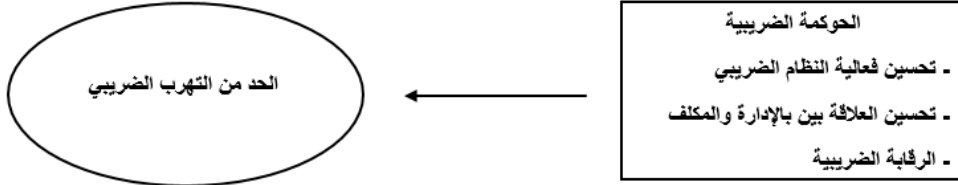
تتكون من استمارة استبيان وهي أكثر أدوات جمع البيانات ملائمة لهذه الدراسة وذلك لصعوبة الحصول على البيانات من قبل الدوائر عينة البحث.

• الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات البحث:

برامج التحليل الاحصائي الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) V.23 لضمان الصحة والدقة في تنفيذ الدراسة وتفسير النتائج والتحقق من نجاحها واستخراج النتائج الدقيقة.

• نموذج البحث:

شكل (1)



النموذج الافتراضي لمتغيرات البحث

الدراسات السابقة التي تناولت الحوكمة الضريبية:

1- دراسة، جعفر، (2017)، "دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين."

تهدف دراسته الى معرفة مدى إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة على النظام الضريبي السوداني ودورها في زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين، زيادة جودة التقارير المالية، ومن نتائج الدراسة تأكيد تطبيق حوكمة الشركات يزيد من جودة بيانات التقارير المالية، الحوكمة الضريبية تؤدي الى زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين.

2- دراسة، الحويج، (2018)، "الحوكمة الضريبية ودورها في رفع كفاءة التحاسب الضريبي". وكانت اهداف الدراسة هي معرفة دور مبادئ حوكمة الإدارة الضريبية في رفع كفاءة التحاسب الضريبي، وتحديد دور مبدأ الافصاح والشفافية في زيادة كفاءة التحاسب الضريبي، اما نتائجها فهي وجود تمييز وعدم مساواة في تطبيق القوانين الضريبية، وضعف ثقة الممولين في القرارات التي تتخذها الإدارة الضريبية.

3- دراسة، قيدوم، (2019)، "دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي."

هدفت الدراسة الى معرفة أثر الحوكمة الضريبية في تفعيل وسائل مكافحة التهرب الضريبي وبيان أهميتها واهمية تطبيق مبادئها ومعرفة أثر اتباع قواعد الحوكمة الضريبية في الشركات، وقد توصلت الدراسة الى ان وجود أثر لتطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في انهاء التهرب الضريبي وان هناك دوراً لمبادئ الحوكمة الضريبية في التهرب الضريبي.

4- دراسة، عبد الله، (2019)، "قواعد الحوكمة الضريبية كمتغير وسيط بين جودة التحاسب الضريبي للقيمة المضافة وتخفيض ممارسات إدارة الأرباح"، تهدف الى تحديد مفهوم وأساليب ودوافع ادراه الأرباح، وتحديد دور قواعد الحوكمة الضريبية ومدى اسهامها في رفع كفاءة التحاسب الضريبي مع بيان مدى فاعلية قواعد الحوكمة الضريبية في ردع ممارسات إدارة الأرباح، ومن أبرز نتائجها وجود علاقة إحصائية

بين تخفيض ممارسات إدارة الأرباح وبين ضمان حقوق الممولين وبين معايير المحاسبة والتدقيق.

5-دراسة،

(Desai،2007)، "Taxation and corporate governance: An economic approach"

"الضرائب وحوكمة الشركات: مداخل اقتصادية"

هدفت الدراسة الى حل مشكلة حوكمة الشركات والنظام الضريبي، والى معرفة كيف يتفاعل النظام الضريبي مع حوكمة الشركات، واهم ما توصلت اليه الدراسة انه يجب أن تكون الملكية منفصلة عن الإدارة عند تقاطع الضرائب وحوكمة الشركات وأن الطبيعة غير المكتملة للتعاقد تخلق نطاق الانتهازية الإدارية.

6-دراسة،

Rixen 2015،"Tax Competition and Inequality: The Case for Global Tax Governance"

"المنافسة الضريبية وعدم المساواة: حالة الحوكمة الضريبية العالمية"

ومن أهدافها بيان آثار المنافسة الضريبية الدولية غير العادلة، وتوضيح ان المنافسة الضريبية تهدم النزاهة ومبادئ الأنظمة الضريبية المحلية وتزيد من عدم المساواة بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية، وكان من نتائجها وضع قواعد عالمية تضمن بقاء النظم الضريبية الدولية قادرة على تنفيذ العدالة الضريبية.

ثانياً الإطار النظري للبحث:

المطلب الأول: الحوكمة الضريبية:

يعد موضوع الحوكمة من المواضيع الحديثة والمهمة في معالجة الفساد المالي والإداري بشكل عام والفساد الضريبي بشكل خاص، والتي برز دورها بعد ظهور الازمات المالية وقضايا الفساد المالي والإداري وبالأخص تسرب الضرائب وذلك لكي تساهم في الحد من الفساد الضريبي والعمل على ضمان سير العمل الضريبي.

● مفهوم الحوكمة الضريبية:

يعتبر مفهوم الحوكمة الضريبية مفهوم حديث نسبياً مقارنه بالمفهوم العام للحوكمة حيث نشأ نتيجة التطور في مفهوم الحوكمة الذي ظهر بعد ظهور الأزمات المالية والمعوقات الاقتصادية في العالم في ظل العولمة وانفصال الإدارة عن الملكية كما في نظرية الوكالة في الشركات (المومني والعبيني، 2018: 191).

تم تعريفها على أنها مجموعة من القواعد والقوانين التي تنظم الأداء والسلوك والممارسات التي تتم من قبل الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل وتحسينه وزيادة الثقة بينها وبين المتعاملين معها وتحقيق العدالة وتوفير الشفافية (محمد، علي، 2018: 7).

اما بكر فقد عرفها بانها مجموعة قواعد وضوابط وإجراءات تضمن حسن سير العمل وتحقيق الأهداف وخصوصا تعزيز الشفافية والمصداقية ما يزيد من الثقة بين مصلحة الضرائب ومموليها(بكر، 2014: 14).

كما عرفت أيضا بانها الحكم الرشيد للإدارة الضريبية بالمشاركة مع المجتمع الحديث لتحسين الأداء وخلق مناخ من الشفافية والانضباط للحفاض على حقوق الدولة من الإيرادات السيادية ومراعاة العدالة الاجتماعية وحماية حقوق الممولين (جيهان، 2012: 12).

● أهمية الحوكمة الضريبية:

ذكر (جعفر، 2017: 51)، (موسى، 2018: 40) ان الحوكمة الضريبية تتمتع بأهمية كبيرة بالنسبة:

أولاً- بالنسبة للمول تعود الحوكمة الضريبية بفوائد عديدة من أهمها:

1- الثقة والاطمئنان إلى أن الإدارة الضريبية لا تتعسف في استخدامها حقوقها وسلطاتها /2-مراعاة الإفصاح والشفافية/3- المحافظة على حقوق الممولين/4-عدم تزلت الممول وإساءة ظنه بالإدارة الضريبية/5-تأدية الضريبة بمواعيدها من قبل الممول.

ثانيا- بالنسبة للإدارة الضريبية:

1-التقليل من التهرب الضريبي /2-التقليل من المنازعات والخلافات مع الممولين/3- جمع الحصيلة الضريبية بدقة واحكام/4- شيوع المرونة في العمل دخل الجهاز الضريبي/5- توفير الجهد والمال الذي تبذله الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي/6- عدم اهدار حقوق العاملين بالحقول الضريبية الإدارية والوظيفية أو القيادية او المتعاملين مع الإدارة الضريبية.

● اهداف الحوكمة الضريبية:

يهدف تطبيق الحوكمة الضريبية الى (العبيني، 2015: 138)، (جعفر، 2017: 52):

1. تعبئة الطاقة الضريبية بالكامل والارتقاء بمستوى الأداء للوصول الى معايير الجودة الشاملة.

2. إيجاد إدارة ضريبية عادلة تعمل بكفاءة واحتراف لتحقيق عدالة التشريع الضريبي في المعاملة بين المكلف والإدارة الضريبية.

3. تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير قانونية.

4. رفع مستوى الوعي الضريبي لأقصى درجة ممكنة، والعمل على إيجاد آلية للرقابة الذاتية.

5. تشديد عقوبات مخالفة أحكام القانون وخفض المنازعات الضريبية لأدنى درجة ممكنة.

6. حصر المجتمع ضريبياً بما يمنع التهرب الضريبي.

7. التحسين المستمر للأنظمة الضريبية للوصول إلى تحقيق المتطلبات المستهدفة لمستوى الخدمة المقترحة.
8. تحسين مستوى التشغيل والمعالجة الإلكترونية للإقرارات والبيانات للمكلفين.
9. تنمية وتطوير الموارد البشرية.
10. تحديث الدائرة الضريبية، وتبسيط إجراءات العمل الضريبي لترشيد وتنظيم الإعفاءات الضريبية لضمان حيادية الضريبة.
11. الموازنة بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية بما يعظم صافي العائد الاجتماعي القومي.
12. التشجيع على مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية.

• أطراف الحوكمة الضريبية:

تتمثل أطراف الحوكمة الضريبية بالإدارة الضريبية والتشريع الضريبي والمجتمع الضريبي (الممول) والمحاسب القضائي، وتتمثل بما يلي (حدادو، 2018: 20)، (عبد الله، 2015: 30 / 1- الإدارة الضريبية/ 2- التشريع الضريبي/ 3- المجتمع الضريبي) (المكلف) / المحاسب القضائي، كما يمكن توضيح اطراف للحوكمة الضريبية.

الشكل (2)



المصدر: من اعداد الباحث

• دوافع الحوكمة الضريبية:

ان دوافع الحوكمة الضريبية (جعفر، 2017: 42)، (ابراهيم، جعفر، 2017: 40)، (عبد الله، 2019: 91):

1. عدم حوكمة وفاعلية المؤسسات/2. تزايد العبء الضريبي/3. انخفاض الجهد الضريبي.

• مبادئ الحوكمة الضريبية: (قيوم، 2019: 24)، (عبد الله، 2019: 24):

1. تقرير الإفصاح والشفافية: الإفصاح يعني أسلوب او طريقة عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين (شلبي، 2012: 1044).

2. وجود إطار تنظيمي فعال: يعد من المبادئ الأساسية لضمان التطبيق الفعال لآلياتها التنفيذية.

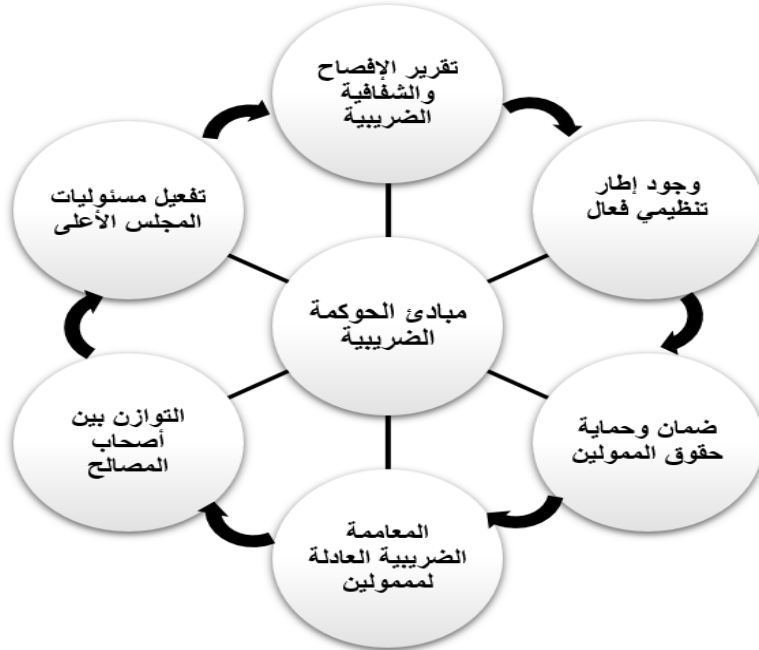
3. ضمان حقوق الممولين: بان الأنظمة الضريبية المختلفة تسعى بصورة دائمة الى مساعدة الممولين على الالتزام الطوعي.

4. المعاملة الضريبية العادلة للممولين: تطبيق مبدأ العدالة الضريبية والمعاملة المتساوية لكافة الممولين المنتمين لفئة واحدة.

5. التوازن بين أصحاب المصالح: ما يؤثر في تطبيق حوكمة الإدارة الضريبية.

6. تفعيل مسؤوليات المجلس الأعلى للضرائب: يشكل مجلس إدارة من عدد من الأعضاء المستقلين والتنفيذيين، كما في الشكل (3)

الشكل (3)



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على الادبيات السابقة

● مفهوم التهرب الضريبي:

ظهر مصطلح التهرب الضريبي في العصر الحديث، وان أول من استعمله هو الفقيه الإيطالي (Bintluony) عام 1877 وهذا لا ينفي وجود جريمة التهرب الضريبي منذ ان عرفت الضريبة (حسين، 2018: 172).

يعد التهرب الضريبي ظاهرة من الظواهر الضريبية والمالية التي تؤكد الدراسات والإحصاءات شيوعها في كل دول العالم تقريبا، وتعد وسيلة من وسائل التخلص من الاعباء الضريبية الواقعة على كاهل الفرد المكلف وقد يكون مرتكبها اي المتهرب شخصاً طبيعياً او معنوياً (العكام، 2018: 210).

● اسباب التهرب الضريبي في العراق:

هناك اسباب عديدة تؤدي الى مشكلة التهرب الضريبي، تعود الى دوافع نفسية، اخلاقية، مالية، اقتصادية، تشريعية وكذلك اجتماعية وكما يلي (عيسى، 2017: 142):
أولاً. الأسباب الأخلاقية او النفسية:

يعد ضعف الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسة للتهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع نحو التهرب وإذا كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفا كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قويا (جمام، سحنون، 2010: 47).
ثانياً. الأسباب الإدارية:

هناك عدة عوامل إدارية وفنية تؤثر في التهرب الضريبي ومنها (محسن، 2016: 514)، (السامرائي والعبيدي، 2012: 133)، (الخفاجي، لطيف، 2017: 213):
أ- ثقل العبء الضريبي، ب- تعقد النظام الضريبي، ج- نوع الضريبة، د- طرائق تحصيل الضريبة.

ثالثاً. الأسباب التشريعية:

نجد تشريعات كثيرة يمكن ان تولد حالة من التهرب الضريبي لدى المكلف ومنها:
أ. ان عدم وضوح النص التشريعي الضريبي وغياب الاستقرار في الأحكام يترتب عليه الغموض في القواعد والمبادئ.
ب. انعدام الاستقرار القانوني اذ ان التغيرات الاقتصادية، والسياسية والمالية للبلاد تستدعي تغيير في التشريعات الضريبية.
ج. ضعف الجزاءات الضريبية المقررة على المخالفين والمتهربين من دفع الضرائب.
د. الازدواج الضريبي ويقصد به فرض الضريبة أكثر من مرة على المكلف نفسه وعلى المال نفسه في المدة ذاتها.

رابعاً. الأسباب السياسية:

ان سياسة الانفاق العام للدولة لها دور رئيس في التهرب الضريبي، إذ يعتقد الفرد ان الدولة انفقت الحصيلة الضريبية لأغراض غير مالية او اقتصادية او اجتماعية (حدادو، 2018: 41).

خامساً. الأسباب الاقتصادية:

ان الوضع الاقتصادي يعد من الدوافع التي تؤدي الى الغش الضريبي وتسهم في تحديد موقفه من الضريبة، فكلما كانت الفائدة من التهرب كبيرة دفع المكلف أكثر الى الغش او التهرب (ياقوت، 2003: 23).

سادساً. الأسباب الجزائية:

إن فرض العقوبة الواردة في القانون على المتهرب تساعد في الحد من التهرب الضريبي إذ يقارن الممول بين مبلغ الضريبة المفروضة عليه وبين العقوبة التي سيتعرض (العمور، 2007: 74).

سابعاً. الاسباب المالية:

هناك عدة اسباب مالية للتهرب الضريبي (الخفاجي، لطيف، 2017: 214):

1. ارتفاع معدلات الضرائب: يقصد بمعدل الضريبة نسبة مبلغ الضريبة الى الوعاء الضريبي.
2. المغالاة في تعدد الضرائب: يكون عاملاً محفزاً يدفع بعض المكلفين الى البحث عن وسائل للتهرب منها.
3. سياسة الدولة الاتفاقية: عدالة توزيع المنافع المترتبة على الانفاق العام وتحقيق التوازن في توزيع النفقات.

• أساليب التهرب الضريبي:

يعد التهرب الضريبي جريمة كسائر الجرائم في القانون العام يستوجب لتحقيقها الركن المادي والركن المعنوي (بتاتة، 2011: 25)، ومن الأساليب والطرائق التي يتبعها الافراد والشركات من اجل التهرب في دفع الضريبة ما يأتي:

1- الإخفاء المادي: يعد هذا الأسلوب من أبرز أشكال الغش الضريبي ويكون ذلك عن طريق إخفاء المادة أو الشيء الخاضع للضريبة (منصور، 2004: 73)
أ- الإخفاء الجزئي: إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي تخضع للضريبة.

ب- الإخفاء الكلي: يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها وبالتالي يباع الانتاج دون فواتير بعيداً عن كل مراقبة.

2- التحايل القانوني: وعرفه Brumo بأنه العملية التي يتم من خلالها خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية وبعد التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالاً وتنظيماً ويكون بتقنية أرقى (بوزيدة، 2007: 45).

3- التحايل المحاسبي: وعليه فالتحايل المحاسبي يكون عن طريق:

- أ- تخفيض الإيرادات: مسك سجلات محاسبية شكلياً فقط (بوزيدة، 2007: 48).
- ب- تضخم التكاليف: زيادة المكلفين لمصروفاتهم ونفقاتهم، (منصور، 2004:

• أنواع التهرب الضريبي توجد عدة أنواع للتهرب الضريبي يمكن توضيحها

بالشكل (11) وكما يلي:

أولاً- من الناحية القانونية وتقسم الى ما يلي:

1. **التخفيف الضريبي:** يصف الترتيبات الضريبية القانونية في المنطقة الأنجلو أمريكية التي تؤدي إلى فرض ضرائب أقل وبالتالي لا يمكن فهمها على انها احتيال ضريبي (Hlavica, et al, 2012: 78).

2. **التجنب الضريبي:** التهرب المسموح او المشروع: ذكر (Fuest, 2009: 4) أن يقوم به شخص أو شركة لخفض الضريبة المفروضة عليه بطريقة تتعارض مع الغرض من القانون.

3. **التهرب الضريبي غير المسموح او غير المشروع:** عرفه (البريم، 2016: 47) بأنه تهرب عن عمد من دفع الضريبة المستحقة ويكون اما بتقديم إقرار ضريبي غير صحيح.

4. **الغش الضريبي:** يقصد بالغش الضريبي ظاهره عالمية وهي وليدة الضريبة وقديمة قدمها عرفته الاقتصادات القومية لبعض البلدان منذ القدم، وهناك صنفان للغش الضريبي هما (توانية، 2017: 34):

1. **الغش الضريبي البسيط:** يتمثل هذا الغش في كل محاولة متعمدة من اجل تقليل الضريبة المدفوعة.

2. **الغش الضريبي المعقد:** أن يستعمل المكلف أساليب ومهارات تمكنه من التخلص من الضريبة مع مسح كل الآثار التي قد تؤدي الى كشف الاحتيال، وللغش المعقد العناصر التالية (لعرج، الخليل، 2019: 60):

أ- **عنصر النية:** أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.

ب- **العنصر المادي:** يتمثل بتخفيض أساس الضريبة.

ت- **عنصر التدليس:** يعني لجوء المكلف الى مسح الأدلة لأي مراقبة محتملة.

ثانياً: من الناحية الإقليمية: تقسيم الى ما يلي:

1- **التهرب المحلي او الداخلي:** استعمال الطرائق الاحتيالية للتهرب الضريبي داخل حدود الدولة (ناجي، 2017: 114).

2- **التهرب الدولي أو الخارجي:** ويتم ارتكاب هذا النوع من التهرب الضريبي من قبل

الشركات متعددة الجنسيات. (magazine -sc-juridiques.blogspot.com).

ثالثاً: من حيث مقدار الضريبة: عادةً ما يمكن للمكلف التخلص من الضريبة المستحقة عليه قانوناً كلياً او جزئياً ويكون كالاتي (محسن، 2016: 513):

1- **التهرب الكلي:** وهو ان يتخلص المكلف كلياً من دفع الضريبة المترتبة عليه.

2- **التهرب الجزئي:** التخلص فعلاً بجزء من الضريبة المفروضة على المكلف.

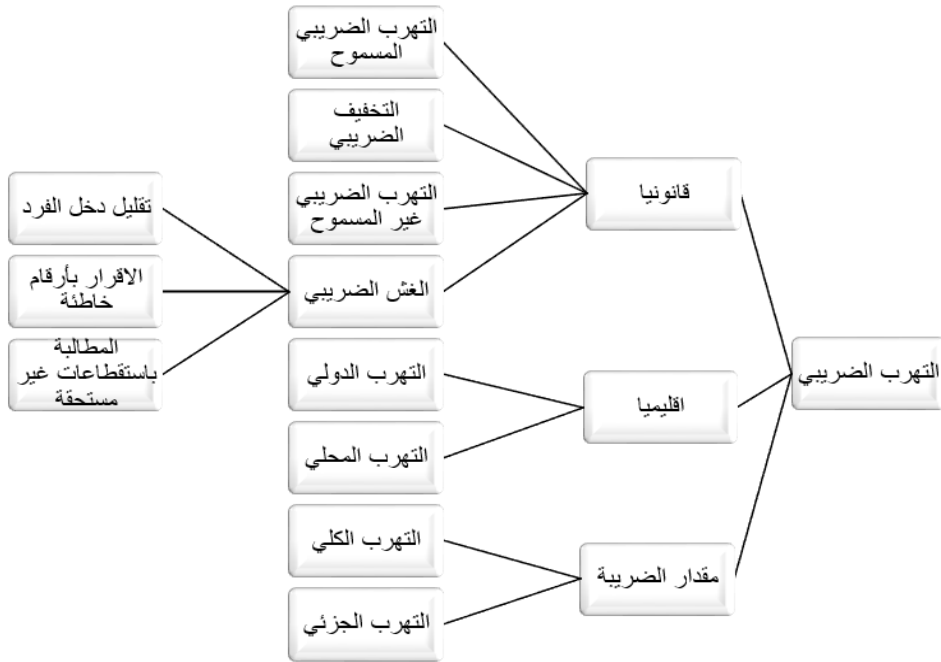
ويمكن ايضاح أوجه التشابه والاختلاف بين الأنواع التي تم ذكرها في الجدول (1) وهي:

التخفيف	التجنب	التهرب	الغش
فله الوعي الضريبي			
تقليل العبء الضريبي			
وجود دافع التهرب			
ترتيبات قانونية	ترتيبات قانونية	ترتيبات غير قانونية	ترتيبات غير قانونية
لا تفرض عقوبة على المكلف	لا تفرض عقوبة على المكلف	تفرض عقوبة على المكلف	تفرض عقوبة على المكلف
دون استخدام الغش والاحتيال	دون استخدام الغش والاحتيال	دون استخدام الغش والاحتيال	استخدام الغش والاحتيال

المصدر: من اعداد الباحث (استناداً على بو عكاز)

كما يمكن إيضاح أنواع التهرب الضريبي بالشكل (4):

الشكل (4)



المصدر: من اعداد الباحث

• أضرار التهرب الضريبي:

- 1- الآثار المالية: يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار بالخيرينة العامة للدولة ويفقد الدولة جزءاً مهماً من مواردها المالية (مليكة، 2016:31).
- 2- الآثار الاقتصادية هناك عدة آثار اقتصادية يمكن ان يسببها التهرب الضريبي ومنها:

- أ- أثر التهرب الضريبي في الحافز على الإنتاج (زروقي، 2012: 9).
- ب- أثره في إدارة المشروعات: أن شيوع هذه الظاهرة في بعض أنواع الأنشطة الاقتصادية يؤدي إلى توجه الأفراد والأموال إلى الأنشطة التي تتوافر فيها فرص التخلص من دفع الضريبة، (السامرائي، العبيدي، 2012: 140).
- ت- أثره في المنافسة في إدارة المشروعات: الشركة التي لا تدفع الضريبة تقل تكلفتها إنتاجها بالنسبة إلى تكلفة إنتاج الشركات التي تدفع الضريبة (الغانمي، 2014: 46).
- ث- أثره في الصناعة الوطنية: أن انتشار هذه الظاهرة قد يؤدي إلى زيادة حجم النقد المتاح للمكلفين المتهربين، (السامرائي، العبيدي، 2012: 140).
- ج- أثره في المستوى العام للأسعار: قد تلجأ الحكومة إلى تقليص دعمها لأسعار السلع والخدمات وذلك لتعويض النقص في الإيرادات الناجمة عن التهرب الضريبي (عيسى، 2017: 141).
- 3- الآثار الاجتماعية: قد يكون التهرب الضريبي سببا في فقدان الثقة في أثناء المعاملات المالية والتجارية من إبرام الصفقات والعقود وغيرها.

• التهرب الضريبي في العراق:

ويعد العراق من أول دول المنطقة في إصدار التشريعات الضريبية بشكلها الحديث فقد صدر أول قانون لضريبة الدخل في العراق الحديث ثم صدرت بالعراق قوانين ضريبية أخرى تخص (العرضات، التركات، والمبيعات) وقد انيطت مهمة تطبيق القوانين الضريبية في العراق لإدارتين هما الهيئة العامة للضرائب والهيئة العامة للجمارك (العبودي، 2015: 172).

والعراق لا يختلف عن باقي الدول بوجود ظاهرة التهرب الضريبي من حيث سعتها وشمولها للتهرب الضريبي يعد من الظواهر الخطيرة التي انتشرت في جميع أنحاء العالم سواء كانت الدول متقدمة أم نامية أم متخلفة وتختلف صورها وحجمها من بلد إلى آخر (عبد الله، عليوي، 2017: 168).

إذ تعد ظاهرة التهرب الضريبي في العراق على نطاق واسع وشديدة الخطورة كما أن وجودها يرتبط بمجموعة من الأسباب والدوافع الكامنة التي لا يمكن القاء تبعاتها على تخلف النظام الضريبي من حيث تشخيص الاختلالات في الإدارة الضريبية وعيوب التشريع الضريبي، لابل ان هناك اسباب اخرى تنتج بسلسلة الظروف الاقتصادية التي شهدها البلد (الراوي، 2008: 1).

• طرائق معالجة التهرب الضريبي باستخدام الحوكمة الضريبية:

اولاً. تحسين فعالية النظام الضريبي: يعد التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فان تحسين فعاليته تسهم في معالجة ظاهرة التهرب، وذلك من خلال ما يلي (معاشو، 2016: 37):

- 1- تبسيط النظام الضريبي: يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحصيل الضرائب وصياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمه.

2- ارساء نظام ضريبي عادل: إذ يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجته يعمل المشرع على ارساء نظام ضريبي عادل من خلال مراعاة ما يلي:
أ- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، ب- شمولية الضريبة، ج- اعتدال معدل الضريب، د- تجنب الازدواج الضريبي، هـ - تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، و- إعفاءات ضريبية مدروسة.
3- تحسين التشريع الضريبي: ان يكون التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمتربط، لذلك يجب احكام صياغة فقرات نصوص التشريع الضريبي لتجنب الثغرات التي تترك مجالات للتهرب.

ثانيا. تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

يجب توافر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أم التنظيم من خلال، (بلول، 2017: 40) / 1- تحسين الإمكانيات البشرية، 2- تحسين الإمكانيات المادية، 3- تنظيم الإدارة الضريبية.
ثالثا. تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف: تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى تخفيف حدة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية الذي من شأنه أن يقلل من حالات التهرب ويكسب ثقة المكلف لعلاقة حسنة مع الإدارة، (حسينة، إسماعيل، 2017) وهذا يتم من خلال (قيوم، 2019: 36):

1- نشر الوعي الضريبي. 2- إعلام المكلف. 3- تحسين العلاقات الإنسانية.
رابعا. الرقابة الضريبية: تعد الرقابة الضريبية إجراء ضرورياً لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكون بالغة الأهمية، وذلك نظراً لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين أي انها تمنح المكلفين الحرية بتقديم التصريحات الضريبية بشكل يوافق نشاطاتهم ودخولهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم (عبد الرحمن، 2016: 27):

1. تنظيم الإطار القانوني للمراقبة الضريبية: تعد الرقابة الضريبية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدد القانون إطاراً تشريعياً وتنظيماً للرقابة الضريبية.
2. هيكلية الرقابة الضريبية: إذ تتركز مهام الرقابة الضريبية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونياً القيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه وبطريقة منظمة وفعالة.
3. الغرامات والعقوبات الضريبية: تضمنت القوانين الضريبية وقوانين العقوبات، عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية تتمثل في الحبس والغرامة الجزائية (طورش، 2012: 159).

ثالثاً: الجانب الميداني الطريقة والأدوات:

يتم عرض الجزء التطبيقي من البحث وإجراءاته الميدانية، وكما يلي:

- الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.
- تحليل النتائج واختبار الفرضيات.
- النتائج والتوصيات.
- عينة الدراسة:

تم اعتماد أسلوب العينات نظرا لطبيعة الدراسة ومتغيراتها وقد استهدف عدد من الأكاديميين والمهنيين والعاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي والهيئة العامة للضرائب وعدد من شركات التدقيق ومراقبة الحسابات في العراقي التي تمثل بيئة المشكلة والدراسة، وتم توزيع استمارة الاستبيان عن طريق اختيار العينة، من خلال استمارات الاستبيان وعددها (80) استمارة ومنها (76) استمارة.

• خصائص عينة وأداة الدراسة:

تم اختيار الاساليب الاحصائية بما يتناسب مع فرضية البحث وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) لتحليل البيانات التي تم جمعها لأغراض الدراسة، واستخدمت اساليب الاحصاء الوصفي مثل النسب المئوية والتكرارات والوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف من اجل اعطاء وصف شامل لردود افراد العينة على فقرات الاستبانة المختلفة.

1- توزيع عينة الدراسة حسب الجنس، كما موضح بالجدول التالي:

جدول (2)

الجنس الفئة	التكرار	%
ذكر	51	67.1
انثى	25	32.1
المجموع	76	100%

المصدر من اعداد الباحث

يوضح الجدول (2) أعلاه أن غالبية أفراد العينة فيما يتعلق بالجنس من الذكور حيث بلغ عددهم (51) فرداً بنسبة (67.1%).

2- توزيع عينة الدراسة حسب العمر، كما موضح:

جدول (3)

العمر الفئة	التكرار	%
30 او اقل	20	26.3
40-31	11	14.5
50-41	32	42.1
51 او أكثر	13	17.4
المجموع	76	100%

المصدر من اعداد الباحث

من خلال الجدول (3) فيما يتعلق بفئات العمر فكان أكبر عدد من التكرارات في الفئة التي تقع أعمارها (41-50) حيث بلغت النسبة (42.1%) من مجموع أفراد العينة. 3- توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي، كما موضح بالجدول التالي (4) جدول (4)

المستوى التعليمي		
الفئة	التكرار	%
بكالوريوس	19	25
دبلوم عالي	29	38.2
ماجستير	5	6.6
دكتوراه	23	30.3
المجموع	76	%100

المصدر من اعداد الباحث

ويلاحظ من الجدول أعلاه ان عالية افراد العينة هم من حملة الدبلوم العالي بواقع 38.2 % تليها حملة شهادة الدكتوراة بنسبة 30.3 % 4- توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي، كما موضح بالجدول التالي (5)

المهنة		
الفئة	التكرار	%
محاسبة	54	71.1
اقتصاد	8	10.5
إدارة اعمال	3	3.9
قانون	7	9.2
علوم مالية ومصرفية	4	5.3
الكلي	76	100

المصدر من اعداد الباحث

ويلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن غالبية أفراد العينة فيما يتعلق بالتخصص العلمي من المحاسبة وقد بلغ عددهم (54) فرداً بنسبة (71.1%). 5- توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة، كما موضح بالجدول التالي (6)

جدول (6)

سنوات الخبرة الفئة	التكرار	%
10 او اقل	21	27.6
20-11	23	30.3
30-21	23	30.3
31 أكثر	9	11.8
الكلي	76	100

المصدر من اعداد الباحث

ويلاحظ من الجدول أعلاه أن اغلب عدد أفراد العينة حسب سنوات الخبرة هم من الفئات (20-11)،

(30-21) حيث بلغ عددهم لنسبة 30.3% بعدد 23 من اجمالي 76.

6- توزيع عينة الدراسة حسب مكان العمل، كما موضح بالجدول التالي (7):

الفئة	التكرار	%
رئاسة الجامعة	2	2.6
الكلية	11	14.5
المعهد	2	2.6
ديوان الرقابة المالية	31	40.8
الهيئة العامة للضرائب	19	25
شركة التدقيق ومراقبه الحسابات	11	14.5
الكلي	76	100

المصدر من اعداد الباحث

وتبين من الجدول (9) ان غالبية افراد العينة حسب موقع العمل هم من ديوان الرقابة المالية والهيئة العامة للضرائب وينسب (40.8%)، (25%) على التوالي.

3-1-6. اختبار الصدق وثبات أداة الدراسة:

1- صدق الاتساق الداخلي:

للتعرف على مدى اتساق جميع فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي اليه من خلال صدق الاتساق الداخلي وهذا يعني ان العبارة تقيس ما وضعت لقياسه ولا تقيس شيء آخر .

وعليه فان معامل الارتباط بيرسون (Pearson's R) بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وكما موضح بالجدول التالي (8) مدى الاتساق الداخلي ل فقرات المحور الثاني.

جدول (8)

ت	الفقرة	الحوكمة الضريبية	معنوي
1	هناك حاجة لتطبيق الحوكمة الضريبية في القطاع الحكومي العراقي	R	.628**
		SIG	.000
2	تطبيق الحوكمة الضريبية يساعد في الكشف عن التلاعبات والأساليب غير القانونية التي يستخدمها المكلفون	R	.773**
		SIG	.000
3	تعزز المحاسبة القضائية دور الحوكمة الضريبية في مكافحة الفساد الضريبي	R	.571**
		SIG	.000
4	تشجع الحوكمة الضريبية احترام مختلف القوانين الضريبية تقاديا لأي خطر ضريبي	R	.678**
		SIG	.000
5	وجود حوافز في التشريع الضريبي تشجع الشركات على تطبيق مبادئ الحوكمة مما يزيد من الالتزام الضريبي	R	.619**
		SIG	.000
6	تطبيق المجتمع الضريبي لمبادئ الحوكمة الضريبية يزيد من جودة البيانات المالية مما ينعكس على استيفاء الالتزام الضريبي	R	.755**
		SIG	.000
7	يقلل تفعيل الحوكمة الضريبية من الوقوع في الأخطاء عند الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين	R	.752**
		SIG	.000
8	تزيد الحوكمة الضريبية من رفع مستوى الوعي الضريبي عند المكلف	R	.670**
		SIG	.000
9	تساهم الحوكمة الضريبية في وضوح الإجراءات الضريبية لدى المكلفين من خلال الإفصاح والشفافية	R	.680**
		SIG	.000
10	توفر الحوكمة الضريبية أنظمة المساءلة والمحاسبة وفقا للقوانين والتعليمات الممنوحة للإدارة الضريبية	R	.716**
		SIG	.000

المصدر من اعداد الباحث

2- ثبات الأداة:

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لقياس درجة مصداقية إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة، حيث بلغت قيمة ألفا (93%) وأن القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا هي (60%) ولدراسة الثبات كما في الجدول التالي (9):

قيمة معامل ألفا كرونباخ		
المحور	عدد الفقرات	قيمة معامل ألفا كرونباخ
الحوكمة الضريبية	10	0.897
الكلية	10	0.897

المصدر من اعداد الباحث

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه ان جميع قيم محاور الاستبيان مرتفعة اذ ان معامل ألفا كرونباخ يجب ان تكون بين (0-1) وكلما اقتربت من الواحد دلت على استقرار ثبات البيانات ونلاحظ قيم المحاور اقل قيمه كانت (0.872) وهي قريبة من (1).

3- اختبار التوزيع الطبيعي: تم التأكد من توزيع بيانات الدراسة لغرض تطبيق الاختبارات الإحصائية المعلمية والتي تشترط توزيع البيانات توزيع طبيعي فقد استخدم اختبار كولمكروف سمرنوف (Kolmogorov Smirnov) لاختبار الفرضية التالية:

الفرضية العدمية: البيانات تتوزع توزيع طبيعي

الفرضية البديلة: البيانات لا تتوزع توزيع طبيعي

جدول (10) التالي يوضح نتائج اختبار توزيع البيانات توزيعاً طبيعياً:

جدول (10)

Kolmogorov-Smirnov			متغيرات الدراسة الحوكمة الضريبية
Sig.	df	Statistic	
0.56	76	0.13	

المصدر من اعداد الباحث

نلاحظ من الجدول أعلاه ان جميع قيم (sig) هي أكبر من 0.05 مستوى المعنوية وهذا يعني قبول فرضية العدم والتي تؤكد توزيع الطبيعي للبيانات وعليه يمكن استخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية لغرض تحقيق اهداف الدراسة.

4- تحليل إجابات أفراد العينة بالنسبة لمحور الحوكمة الضريبية:

يوضح الجدول (11) التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء العينة وكما موضح في الجدول التالي:

الجدول (11)

ت	الفقرة	1	2	3	4	5	MEAN	S. D	C.V
1	هناك حاجة لتطبيق الحوكمة الضريبية في القطاع الحكومي العراقي	F	1	3	7	26	4.3	0.895	0.208
		%	1.3	3.9	9.2	34.2	51.3		
2	تطبيق الحوكمة الضريبية يساعد في الكشف عن التلاعبات والأساليب غير القانونية التي يستخدمها المكلفون	F		3	11	40	4.07	0.772	0.190
		%		3.9	14.5	52.6	28.9		
3	تعزز المحاسبة القضائية دور الحوكمة الضريبية في مكافحة الفساد الضريبي	F			11	40	4.13	0.64	0.155
		%			14.5	57.9	27.6		
4	تشجع الحوكمة الضريبية احترام مختلف القوانين الضريبية تفاديا لأي خطر ضريبي	F		3	9	38	4.14	0.778	0.188
		%		3.9	11.8	50	34.2		
5	وجود حوافز في التشريع الضريبي تشجع الشركات على تطبيق مبادئ الحوكمة مما يزيد من الالتزام الضريبي	F		3	15	38	3.99	0.792	0.198
		%		3.9	19.7	50	26.3		
6	تطبيق المجتمع الضريبي لمبادئ الحوكمة الضريبية يزيد من جودة البيانات المالية مما ينعكس على استيفاء الالتزام الضريبي	F		1	15	36	4.09	0.751	0.184
		%		1.3	19.7	47.4	31.6		

7	F		2	16	37	21	4.01	0.774	0.193	يقلل تفعيل الحوكمة الضريبية من الوقوع في الأخطاء عند الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين
										%
8	F		3	10	36	27	4.14	0.795	0.192	تزيد الحوكمة الضريبية من رفع مستوى الوعي الضريبي عند المكلف
										%
9	F		1	8	40	27	4.22	0.685	0.162	تساهم الحوكمة الضريبية في وضوح الإجراءات الضريبية لدى المكلفين من خلال الإفصاح والشفافية
										%
10	F		2	9	46	19	4.08	0.688	0.169	توفر الحوكمة الضريبية أنظمة المساءلة والمحاسبة وفقا للقوانين والتعليمات الممنوحة للإدارة الضريبية
										%

المصدر من اعداد الباحث

يلاحظ في الجدول (11)، الذي يظهر آراء العينة لمحور الحوكمة الضريبية، تؤكد أن جميع المتغيرات المحور هي أيضا (اتفق او اتفق تماما)، وعند جمع تأثيرا جابية اتفق تماما مع تأثيرات الفقرة التاسعة (تساهم الحوكمة الضريبية في وضوح الإجراءات الضريبية لدى المكلفين من خلال الإفصاح والشفافية)، ويلاحظ انها كانت (67) من مجموع (76) إجابة، وهذا مؤشر قوي على أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية للحد من التهرب الضريبي، الا ان الفقرة الاولى (65) وهي نسبة كبيرة تشير الى اهمية هذه الفقرة، لكن بوسط حسابي أعلى قدرة (4.3)، هناك حاجة لتطبيق الحوكمة الضريبية في القطاع الحكومي العراقي) حققت إجابات (اتفق تماما واتفق)، وهذا ما توصلت اليه دراسة عبد الرحمن بان ان عملية تفعيل الحوكمة الضريبية داخل مؤسسات الدولة العامة بما فيها دائرة ضريبة الدخل والمبيعات يسهم في زيادة قدرتها وقوتها ضد الفساد(عبد الرحمن،2016:34)، وأيضا هذه النتائج تتفق مع دراسة (العبيني، عبد الرحمن، 2015:145)، حيث حققت إجابات الفقرة (لا يوجد دور للرقابة المباشرة كآلية من آليات الحوكمة الضريبية بالحد من الفساد الحكومي (المالي و الإداري)، وأن النسبة تراوحت ما بين % 64.5 ، % 97.8 بالنسبة للوسط الحسابي، مما يؤكد ضرورة تفعيل الحوكمة الضريبية في القطاع الحكومي للحد من الفساد المالي والإداري، كما ان قيمة الوسط الحسابي في الجدول (11) قد تجاوزت (3.99)، وهي أكبر من (3)، وهذا يعني ان جميع هذه المتغيرات كانت واضحة لدى أفراد العينة، اما

الانحراف المعياري فإن قيمته كانت قليلة في جميع فقرات الجدول ولم تزداد عن (0.792).

• تحليل فرضية الدراسة

يعتمد البحث على الفرضية العدمية كما يراها أفراد العينة، وقد تم صياغتها: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحوكمة الضريبية على التهرب الضريبي، كما في الجدول التالي (12) نتائج اختبار القدرة التفسيرية للمحور:

معامل الارتباط	معامل التحديد R Squared	قيمة F	Sig
0.597	0.356	40.98	.0000

المصدر من اعداد الباحث

ويلاحظ من الجدول أعلاه:

1. ان معامل الارتباط بين متغير الحوكمة الضريبية والحد من التهرب الضريبي كان 0.597 وهذا يعني ان هناك علاقة ارتباط جيدة وبالتالي كلما زاد أثر الحوكمة الضريبية كلما زاد الحد من التهرب الضريبي،
2. ان قيمة معامل التحديد 0.356 وهذا يدل على استطاعة متغير الحوكمة الضريبية في تفسير 37% من المتغير المعتمد وهو متغير التهرب الضريبي، اما بقية النسبة فتفسرها متغيرات أخرى.
3. بلغت قيمة F المحسوبة 40.89 وهي قيمة كبيرة ومعنوية 0.000 وهذا يدل على خطية العلاقة وان معاملات الانحدار ليست جميعها اصفار

الجدول (13)

الحد الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل الانحدار	T	Sig.
		1.684	4.176	0.00
معلمة متغير الحوكمة الضريبية		0.623	6.402	0.000

المصدر من اعداد الباحث

من خلال الجدول أعلاه يتبين ان قيمة المتغير المستقل الحوكمة الضريبية هي (0.563) وهذا يعني ان قيمة المعامل لهذا المتغير دالة معنوية وبالتالي كلما زادت قيمة متغير الحوكمة الضريبية بمقدار وحده واحد سوف يؤدي الى الحد من التهرب

الضريبي بمقدار (0.623)، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية فيما يتعلق بعدم وجود أثر معنوي لمتغير الحوكمة الضريبية في متغير التهرب الضريبي.

الاستنتاجات

1. تعد الضريبة مصدر تمويل ثابتاً لموارد الخزينة العامة للدولة وتكون ذات أهمية مالية واقتصادية واجتماعية سياسية.
2. تحد الحوكمة الضريبية من الفساد المالي والإداري بصورة عامة والتهرب الضريبي بصورة خاصة.
3. اثبتت الدراسة الميدانية اتفاق (97 %) من افراد العينة على انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في العالم وفي العراق.
4. اثبتت الدراسة الميدانية ان متغير الحوكمة الضريبية المستقل له قدرة تفسيرية للمتغير التابع التهرب الضريبي بنسبة 37%، وان معامل التحديد بينهما يساوي (0.356)، وهذا يدل على دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.
5. اثبتت الدراسة الميدانية ان نسبة موافقة افراد العينة على فقرة (تسهم زيادة الوعي الضريبي في الحد من التهرب الضريبي) تفوق (74%)، وهذا يدل على ضرورة رفع مستوى الوعي الضريبي للحد من التهرب الضريبي.

التوصيات

1. ضرورة تطبيق الحوكمة الضريبية في دوائر الدولة للحد من الفساد المالي والإداري في العراق.
2. ضرورة تطبيق الحوكمة الضريبية في مختلف الدوائر والشركات والهيأة العامة للضرائب في العراق.
3. تعزيز ثقافة الحوكمة الضريبية ورفع مستوى الوعي الضريبي لدى افراد المجتمع.
4. التأكيد على ضرورة الإفصاح والشفافية في القوائم المالية وعرض الاقرارات الضريبية بصورة سليمة.

المصادر:

1. بوزيدة، (2007). جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة: الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية وتطبيقية.
2. العكام، محمد خير، 2018، المالية العامة الايرادات العامة، الجامعة الافتراضية السورية، سوريا <https://pedia.svuonline.org>.
3. أوهيب بن سالم، & ياقوت. (2013). رسالة ماجستير، الغش الضريبي، جامعة الجزائر كلية الحقوق والعلوم الإدارية.
4. البريم، محمد نورالدين، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي "دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير 2016، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامع الأزهر.

5. بوعكاز. (2015). مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة دكتوراة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية.
6. جمام، محمود، سحنون، & محمد. (2010). النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة،
7. حدادو، & فهيمة. (2018). الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال 2008-2016 (رسالة ماجستير جامعة العقيد أكلي محند أو الحاج البويرة).
8. الحويج، مختار فرج مختار، 2018، الحوكمة الضريبية ودورها في رفع كفاءة التحاسب الضريبي دراسة ميدانية على دائرة ضرائب المرقب (ليبيا)، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
9. طورش بتاتة، & طاشور عبد الحفيظ. مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة.
10. العبودي، علاء حسين مؤنس، العتابي، حسين عاشور (2015)، (تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية للسنوات 1990م- 2010م) رسالة دبلوم عالي.
11. عبد الله، حسين محمود، 2015 "رسالة دكتوراة، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي " جامعة دمشق كلية الاقتصاد.
12. عروبة معين عايش الراوي، (2008) العوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفين ضريبة الدخل في العراق : بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، بحث الحصول على شهادة دبلوم العالي، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد
13. العمور، & سالم عميرة. (2007). رسالة ماجستير، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، دراسة تحليلية على قطاع غزة. ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل: دراسة تحليلية على قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة.
14. قيديم، رونق، توابتية، & الطاهر. (2019). دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
15. لعرج. عدة بن يخلف، الخليل. قادة بلغيتري إبراهيم (2019)، "عالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري "شهادة ماستر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
16. محمد، & بلول. (2017). "التهرب الضريبي وآليات مكافحته" جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي كلية الحقوق والعلوم السياسية.
17. مليكة، معاشو، (2016)، رسالة ماجستير "آليات مكافحة التهرب الضريبي" جامعة د. الطاهر مولاي - سعيدة - كلية الحقوق والعلوم السياسية.

18. منصور، إيهاب خضر أحمد (2004) رسالة ماجستير، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا.
19. موسى، صالح آدم عبد الله، 2019، " الحوكمة الضريبية وأثرها في زيادة جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على ديوان الضرائب) " رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
20. جعفر، يوسف حسن عثمان، 2019 (يوسف حسن عثمان جعفر)، جامعة النيلين، رسالة دكتوراة، كلية الدراسات العليا.
21. تواتية، عتاب (2018)، (الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي)، مذكرة شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة.
22. إبراهيم، محمد المعتز المجتبي، جعفر، يوسف حسن عثمان، 2017 " دور الحوكمة الضريبية في زيادة مستوى الالتزام الضريبي " جامعة النيلين، مجلة الدراسات العليا.
23. بكر ابراهيم محمود، & اخلاص عبد علي داود. (2014). دور المحاسبة القضائية في الحوكمة وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية. مجلة دراسات محاسبية ومالية.
24. حسن سالم محسن. (2016). الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب. مجلة الدنانير.
25. الشلبي، جيهان كامل محمد، 2012، مبادئ الحوكمة الضريبية وفقا لمفاهيم دمج المصالح الضريبية، جامعة عين شمس - كلية التجارة.
26. عبيد خيون الخفاجي، & م. م. عبدالامير زامل لطيف. (2017). الاعفاءات الضريبية وأثرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 12(41).
27. العبيني، مهدي محمد موسى، عبد الرحمن، عبد الرحمن محمد، (2015). دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي (دراسة ميدانية). مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة.
28. عيسى، هاوكر رمضان، 2017 " تحليل اسباب واثار ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي "، جامعة دهوك، كلية الادارة والاقتصاد.
29. الغانمي، فرقد فيصل جدعان الغانمي، (2014)، (اهمية دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي)، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية (المجلد).

30. يسرى مهدي حسن السامرائي، & زهرة خضير عباس العبيدي. (2012). تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي. مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية.
31. Hlavica, C., Bitzer, B., Bohm, K., Brandt, V., Hülsberg, F., Hülsberg, F. M., ... & Kopov, S. (2011). Tax Fraud & Forensic Accounting. Wiesbaden: Gabler.
32. DESAI, M., & DHARMAPALA, D. (2007). Taxation and corporate governance: an economic approach (April 2007). Available at SSRN.
33. Fuest, C., & Riedel, N. (2009). Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature. Report prepared for the UK Department for International Development (DFID).
34. Rixen, T., & Dietsch, P. (2015). Global Tax Governance. What's Wrong with it and How to Fix it.
35. <http://magazine-scjuridiques.blogspot.com>