

استراتيجية التغيير التنظيمي وانعكاسها على الحصيلة الضريبية وفق قوانين الضرائب في العراق ((دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب))

Organizational Change Strategy and Its Impact on Tax Revenues According to Tax Laws in Iraq ((An Applied Study in The General Tax Authority))

أ.م. صالح مهدي حمادي

saleh.alobedi@uodiyala.edu.iq

أ.م. د فيصل سرحان عبود العزاوي

faisal@uodiyala.edu.iq

جامعة ديالى

المستخلص:

تعد دراسة استراتيجية التغيير التنظيمي في الهيئة العامة للضرائب ذات أهمية بالغة من قبل المعنيين بشؤون المالية لغرض ترصين العمل الضريبي في تحقيق العدالة الضريبية والحد من التهرب الضريبي وإقامة هذا العمل هو طموح الهيئة العامة للضرائب على أسس علمية وفنية دقيقة، ولأن فقدان الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية تدفع بعض المكلفين إلى الابتعاد عن تقديم حسابات ذات مصداقية للضريبة، ومن هنا يمكن صياغة مشكلة الدراسة هي أن: "عدم اعتماد الهيئة العامة للضرائب في العراق على استراتيجية التغيير التنظيمي يؤدي إلى الانخفاض في الحصيلة الضريبية"، ولتحقيق هدف الدراسة في التعرف على الدور الذي تلعبه إدارة الهيئة العامة للضرائب في تطبيق استراتيجية التغيير التنظيمي من خلال تحقيق طموح الهيئة العامة للضرائب في العدالة الضريبية وزيادة حصيلتها، واعتماداً على مشكلة الدراسة جاء اختبار فرضيتين رئيسيتين للدراسة هما: الفرضية الأولى: توجد علاقة بين استراتيجية التغيير التنظيمي والحصيلة الضريبية، والفرضية الثانية: يوجد تأثير لاستراتيجية التغيير التنظيمي على الحصيلة الضريبية، وتكملة لخطة الدراسة العلمية تناولت الدراسة علاقة متغيرات الدراسة وإثبات لفرضياتها في وجود علاقة بين استراتيجية التغيير التنظيمي، فضلاً عن وجود تأثير لاستراتيجية التغيير التنظيمي على الحصيلة الضريبية، واختتمت الدراسة بما بينته نتائج الدراسة استخدام إدارة الهيئة لاستراتيجية التغيير التنظيمي في البيانات الكثيرة عن الوعاء الضريبي ومصادر الدخل المتنوعة للحد من التهرب الضريبي ومعالجته والحصول على المعلومات المفيدة في زيادة الحصيلة الضريبية للفترة مدار الدراسة. فضلاً عن تنفيذ التشريعات القانونية الملائمة، وقدمت أهم التوصيات التي توصلت إليها من خلال الجانب النظري والتطبيقي لها في ضرورة دعم الجهات الحكومية لمفهوم وأهمية تطبيق استراتيجية التغيير التنظيمي لدى المواطنين والموظفين.

الكلمات المفتاحية: استراتيجية التغيير التنظيمي، الحصيلة الضريبية، الهيئة العامة للضرائب.

Abstract:

Studying the organizational change strategy in the General Authority for Taxes is of great importance to those concerned with financial affairs for the purpose of strengthening tax work in achieving tax justice and reducing tax evasion. Establishing this work is the

ambition of the General Authority for Taxes on precise scientific and technical foundations, because the loss of confidence between the taxpayer and the tax administration It prompts some taxpayers to refrain from submitting credible tax accounts, and from here the problem of the study can be formulated as follows: “The failure of the General Authority for Taxes in Iraq to rely on the organizational change strategy leads to a decrease in tax revenues.” To achieve the goal of the study, it is to identify the role it plays. The management of the General Authority for Taxes in implementing the organizational change strategy by achieving the ambition of the General Authority for Taxes in tax justice and increasing its revenues. Depending on the problem of the study, two main hypotheses for the study came to be tested: The first main hypothesis: Is there a relationship between the organizational change strategy and the tax revenues? And the main hypothesis. Second: Is there an impact of the organizational change strategy on the tax revenues? And as a continuation of the scientific study plan, the second section was devoted to the theoretical framework of the organizational change strategy and the tax revenues and the most important factors affecting them. The third section dealt with the relationship of the study variables and proved its hypotheses regarding the existence of a relationship between the organizational change strategy, In addition to the presence of an impact of the organizational change strategy on the tax revenues, the study concluded with what the results of the study demonstrated: the authority’s management used the organizational change strategy in the abundant data on the tax base and the various sources of income to reduce tax evasion, address it, and obtain useful information in increasing the tax revenues for the period covered by the study. In addition to implementing appropriate legal legislation, the most important recommendations that were reached through the theoretical and practical aspects of the study were presented regarding the need for government agencies to support the concept and importance of implementing the organizational change strategy among citizens and employees.

Keywords: organizational change strategy, tax revenues.

١- منهجية الدراسة:

١-١. مشكلة الدراسة: لم يعد التغيير في المنظمات المعاصرة بمختلف أنواعها مسألة رفاهية أو شيء من الكماليات، بل أصبح أمراً ضرورياً وعاجلاً ولا غنى عنه، مما جعل الهيئة العامة للضرائب تبحث عن هياكل تنظيمية تشجع الاهتمام بالأنشطة الاستكشافية على مستوى العالم. من جهة، والتوسع في الأنشطة التقليدية من

جهة أخرى. الأمر الذي يتطلب إدارة ماهرة في إدارة الأنشطة الاستكشافية أو التوسعية من خلال التركيز على كليهما في نفس الوقت. وعليه فإن صياغة مشكلة الدراسة هي كما يأتي: ((عدم اعتماد الهيئة العامة للضرائب في العراق على استراتيجية التغيير التنظيمي يؤدي الى الانخفاض في الحصيلة الضريبية)).

٢-١. أهمية الدراسة: تستمد الدراسة أهميتها من أهمية استراتيجية التغيير التنظيمي التي تطبقها الهيئة العامة للضرائب في العراق وهي من أهم الجهات المستفيدة من البيانات المالية لمصادر الدخل لتحديد مبلغ الضريبة المستحقة. تناول الدراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما (التغيير التنظيمي) من حيث المفهوم والأهمية وأهم مصادره وخصائصه، إذ لم يحظ المتغير بالاهتمام الكافي من الكتاب والباحثين في البيئة العراقية (المالية العامة)، إلا أن هناك العديد من الدراسات والأبحاث التي تناولت المتغير الثاني بشكل تفصيلي وهو (الحصيلة الضريبية).

٣-١. أهداف الدراسة: تسعى الدراسة إلى تحقيق ما يأتي:

١. التعرف على أنواع التغيير التنظيمي وأهم أسبابه.
٢. التعرف على أهم العوامل التي تؤثر في الحصيلة الضريبية.
٣. التعرف على الدور الذي تلعبه إدارة الهيئة العامة للضرائب في تنفيذ استراتيجية التغيير التنظيمي.
٤. بيان مدى تطبيق إدارات الهيئة العامة للضرائب عينة الدراسة لمتطلبات استراتيجية التغيير التنظيمي في تنوع مصادر الدخل.
٥. تسليط الضوء على دور المتطلبات الأساسية التي حققتها الهيئة العامة للضرائب من خلال إدارتها للحصيلة الضريبية.

٤-١. فرضيات الدراسة: يمكن تحديدها في فرضيتين رئيسيتين وكما يأتي:

١. الفرضية الأولى: توجد علاقة بين استراتيجية التغيير التنظيمي والحصيلة الضريبية.
٢. الفرضية الثانية: يوجد تأثير لاستراتيجية التغيير التنظيمي على الحصيلة الضريبية.

٥-١. حدود الدراسة:

١. الحدود المكانية: تم تطبيق هذه الدراسة في الهيئة العامة للضرائب/ العراق ومدى استجابتها لمراحل استراتيجية التغيير التنظيمي، والعوامل التي تستدعي الى التغيير من حيث العوامل الداخلية والخارجية، واقتصرت الدراسة على أقسام مركز الهيئة العامة للضرائب.
٢. الحدود الزمانية: اختارت الدراسة الفترة التي طبق خلالها هذا الاسلوب من عام (٢٠١٧-٢٠٢٢) المالية باعتبارها الفترة التي كشفت عن المميزات الإيجابية والجوانب السلبية.

٦-١. وصف العينة واسلوب جمع البيانات: تمثل مجتمع الدراسة الهيئة العامة للضرائب، أما عينة الدراسة فتتكون من مجموعة من أقسام في الهيئة العامة للضرائب والبالغ عددها (٥) أقسام. حيث تم اختيار أقسام الهيئة باعتبارها الحلقة الإدارية الرئيسية والوحيدة التي تنفذ فيها هذا الأسلوب.

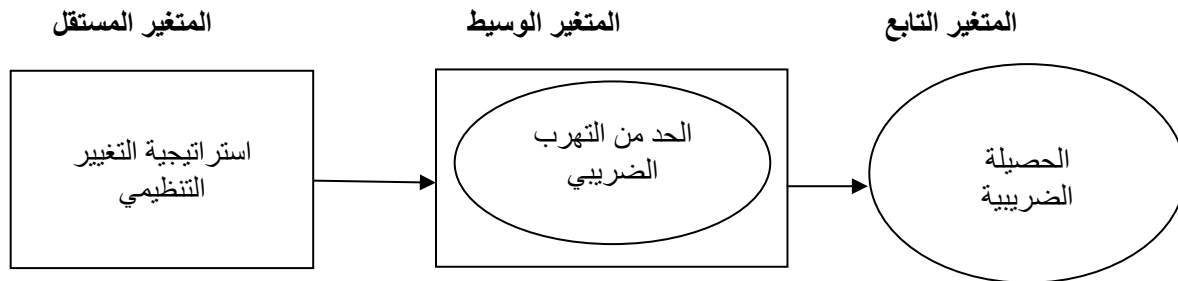
٧-١. منهج الدراسة وأدوات جمع البيانات وتحليلها: في الدراسة تم اعتماد منهجين (الاستقرائي، والتحليلي):

١. المنهج الاستقرائي: اجراء دراسة نظرية لمشكلة الدراسة ومتغيراتها، دراسة لواقع استراتيجيات التغيير التنظيمي من خلال إدارة الهيئة العامة للضرائب ومراجعة المؤلفات العلمية ذات الصلة والتعليمات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب، وعدد من البحوث والدراسات وشبكة المعلومات العالمية (الانترنت).

٢. المنهج التحليلي: استخدم في الجانب العملي عرض حالات دراسية لإيرادات الحصيلة الضرائب في أقسام الهيئة العامة للضرائب وبحدود زمانية من (٢٠١٧-٢٠٢٢) المالية تبين عن طريقها دور وأهمية إدارة الهيئة العامة للضرائب في تطبيقها لاستراتيجية التغيير التنظيمي في زيادة الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي.

٨-١. أسباب اختيار ميدان الدراسة: أن من أهم الأسباب لاختيار الهيئة العامة للضرائب في العراق كميدان للدراسة هو الاختصاص العلمي للباحثين هو تخصص (المحاسبة ضرائب)، ولصلة هذه الهيئة بمختلف شرائح المجتمع وترأسها الهرم المالي للبلد، فضلاً عن مراحل التطور التي مرت بها والتي ساهمت في هذا التطور احتياجات البناء المؤسسي الفني والجغرافي على حد سواء.

٩-١. المخطط الافتراضي للدراسة:



شكل (١): متغيرات الدراسة من إعداد الباحثان

٢- استراتيجيات التغيير التنظيمي وأهم العوامل المؤثرة في الحصيلة الضريبية

٢-١. مفهوم وتعريف التغيير التنظيمي.

١. مفهوم التغيير (change Concept)

أ. التغيير لغة: مشتق من الفعل غير، وغيره، حوله وبدله، كأنه جعله غير ما كان. (أبن منظور، بدون سنة: ٣٣٢٥).

ب. التغيير اصطلاحاً: وانزل الله جل وتعالى في كتابه العزيز آيات بينات تدل على التغيير التي اختص بها الرقيب (سبحانه وتعالى): (ذَلِكَ بِأَنَّ اللَّهَ لَمْ يَكُ مُغَيِّرًا نِعْمَةً أَنْعَمَهَا عَلَى قَوْمٍ حَتَّى يُغَيِّرُوا مَا بِأَنْفُسِهِمْ)، (سورة الأنفال، الآية ٥٣)، ومعنى يغيروا ما بأنفسهم هو حتى يُبدّلوا ما أمرهم الله عز وجل.

وقد نظر الى التغيير بأنه الانتقال من وضع قائم إلى وضع آخر جديد في المنشأة. (المخلائي، ٢٠٠٩: ٣١٨)، كما نظر الى التغيير من خلال التغيير الأفقي والتغيير الشامل في سلوك المنشأة واهدافها وعملياتها ومواردها البشرية استجابة للتغيرات في بيئتها. (Robbins : ٥٤٢٢٠٠١)

٢. تعريف التغيير: عرفه (زروق، ٢٠١٠: ٤٠٨): بأنه ظاهرة مرافقه لنمو المنشأة وتطورها، ويعبر عن الانتقال من مرحلة سابقة أصبحت غير متكيفة مع البيئة الى مرحلة مرغوبة فيها تمتاز بمواصفات تجعلها أكثر قابلية للبقاء، ويمكن أن يكون التغيير شاملاً بحيث تمس عملياته المنشأة كلها مثل نشاطاتها وهيكلها وتكنولوجيتها وثقافتها أو جزئياً يخص جانباً معيناً منها.

٢-٢. أنواع التغيير: ذلك أن التغيير حالة مستمرة تحصل بفعل إرادي أو غير إرادي عن قصد أو غير قصد بتخطيط مسبق أو بصورة عفوية تلقائية أو بحكم الظروف، وللتغيير نوعين أساسيين هما:

١. تغيير مخطط: تقوم المنظمة بتخطيط للتغيير عندما تنتبأ بحدوث تغييرات جديدة في المحيط تؤثر في نشاطها، ولهذا تستعد لمواجهةها. وتقصد بالتغيير المخطط ذلك الإجراء الإداري الهادف إلى إحداث تعديل معين ومحسوب في المنظمة أو أحد عناصرها وفقاً لخطة زمنية وعلى أساس تفكير وتقدير لتكلفة التغيير ومتطلباته من ناحية والفوائد المترتبة عليه من ناحية أخرى.

٢. تغيير غير مخطط عشوائي: وقد يتم التغيير غير المخطط أنياً أو بشكل عشوائي وقد يكون معرقل للمنشأة مثل الاضراب، (Schermerhorn: ٥٩)، et a، ٢٠٠٢، يحدث التغيير غير المخطط بشكل مستقل عن رغبة المنشأة، ويحدث نتيجة التطور والنمو الطبيعي في المنشأة كازدياد عمر العامل مثلاً. (عياصرة وبني أحمد، ٢٠٠٨: ١٥٢).

٢-٣. التمييز بين مصطلح التغير والتغيير ذكر (الدهان، ١٩٩٢: ١٦١) أن التغير يختلف عن التغيير فالتغيير تلقائي، بينما التغير يحدث بصورة مخططة، ويعتبران التغير والتغيير من مظاهر استمرار الحياة والتفاعل مع العوامل المحيطة وهو وسيلة لتطوير المنشأة ويمكن أن نلمس هذا التغيير من خلال استبدال وسائل الإنتاج وتغيير الهيكل التنظيمي ونظام الاتصالات وأساليب الرقابة وغيرها. ويمكن بيان ذلك كما في الجدول رقم (١) أدناه.

جدول (١) التمييز بين مصطلح التغير والتغيير

التغيير	التغير المخطط
- تلقائي	- مخطط
- صعب التنبؤ به	- يمكن التنبؤ به
- متعدد الأسباب	- محدود الأسباب والأساليب
- ردود أفعال متنوعة	- متنوع وله محصلة من الأدوات
- بطيء في رد الفعل	- له جدول زمني
- يؤدي الى رد الفعل	- يقوم على المبادرات

المصدر: النجار، ٢٠٠٧: ١٦

٢-٤. أهداف التغيير: هناك عدد من الأهداف الرئيسة للتغيير والتي يجب على المنشأة مراعاتها أثناء التغيير، وهي:

١. التحسين في أنشطة المنشأة: من أجل ان تصبح المنشأة أكثر فعالية وأكثر قدرة على التكيف مع البيئة المحيطة بها، لذلك تهدف الى التحسين المستمر في أساليبها الإدارية كذلك التحسين المستمر في نشاطها الإنتاجي أو الخدمي والتحسين في المهارات وقدرات العمال.

٢. تبني استراتيجية جديدة: عندما تتخلى المنشأة عن بعض الاستراتيجيات والأنشطة فهي تهدف لتبني استراتيجية او تكنولوجيا جديدة وأساليب تسير جديدة مما يسمح لها بالانسجام مع المستجدات والتطورات الجديدة. (السكرانه، ٢٠٠٩: ٦٧).

٣. تحقيق التكامل الأمثل بين الأهداف التنظيمية والأهداف الفردية على افتراض بأن مستوى الفاعلية التنظيمية والأداء الفردي يرتقيان بالقدر الذي يتيح تحقيق التكامل الأمثل بين الأهداف التنظيمية والأهداف الفردية.

٤. إحداث تغيير في المعارف والمهارات والاتجاهات والعمليات والأنماط السلوكية وتصميم الوظائف وهيكلها التنظيمي.

لذا ذكر (المخلاني، ٢٠٠٩: ٣٢٤) أن الظروف المتغيرة، الداخلية منها والخارجية تحتم على المنشآت مواجهتها بتغييرات مماثلة بما يحافظ على استمرارها وبقائها، ويمثل تدفق المعلومات الصحيحة من خارج المنشأة ودخلها الوسيلة التي يتم بها توعية القادة بالمشكلات التي تتطلب إحداث قدر من التغيير.

٢-٥. مبادئ التغيير: هناك مجموعة من المبادئ تقوم عليها عملية التغيير والتي يتعين مراعاتها في تخطيط وتنفيذ عمليات التغيير وكذلك في متابعة التغيير وتقويم نتائجه وهذه المبادئ هي: (موسى، ١٩٩٣: ٩٣)، (الدهان، ١٩٩٢: ١٧١)، (الشماع وحمود، ٢٠٠٠: ٣٧٣)

١. عند قيام المنشأة بانتهاج سياسة التغيير المخطط، ينبغي عليها، لكي تحقق النجاح في هذا الاتجاه، أن تأخذ بنظر الاعتبار وعند البدء بعملية التغيير كلا من التنظيمين الرسمي وغير الرسمي في الوقت ذاته.

٢. التحديد بوضوح تام أهداف التغيير وبدقة متناهية.

٣. عملية التغيير لا بد أن تكون قائمة على نتائج دراسات مستفيضة متنوعة جميع الحقائق والعوامل التي تؤثر في مدى نجاح التغيير وتحقيق أهدافه.

٤. لا بد من مشاركة العاملين الذين سينتأثرون من التغيير، وإن تتوفر لديهم المعلومات الكافية عن أسباب التغيير، وفوائده، ونتائجه المتوقعة، فالإشراك يحفز العاملين ويقلل من مقاومتهم له.

٥. أن التغيير في الانظمة او أي جزء فيها واحدا او أكثر يؤدي الى احداث تغيير في البيئة التي تعمل فيها تلك الانظمة وخاصة في الجوانب التي لها علاقة مباشرة بالتغيير.

٢-٦. أهم العوامل التي تستدعي الى التغيير التنظيمي: أن التغيير في المنشآت لا يحدث من فراغ او من العدم، بل يكون مدفوعا بقوة ما او ناتجا عن سبب ما، ويمكن أن يتم التغيير في العادة إما لاقتناص فرص سانحة والاستفادة منها او توقع مشكلة وأمر ما، او رد فعل واستجابة لمشكلة ما، وهذه الفرص والمشكلات قد تكون داخلية نابعة من داخل المنشأة وقد تكون خارجية. (حريم، ٢٠٠٤: ٣٦٥).

١. العوامل الداخلية: وهي العوامل الناشئة من المنشأة بسبب عمليات داخل المنشأة والعاملين فيها وغيرها، ومن بين هذه العوامل: ندرة القوى العاملة، تغيير في أهداف المنشأة، ورسالتها، وأغراضها، إدخال أجهزة ومعدات جديدة، عدم تمكن المنشأة من توفير مرشحين مؤهلين للوظائف العليا من داخل المنشأة، تدني معنويات العاملين، تدني الأرباح، إدخال نظم معالجة معلومات متطورة، وارتفاع نسبة الدوران الوظيفي. (المخلاني، ٢٠٠٩: ٣٢٢).

٢. العوامل الخارجية: وهي عوامل تظهر بسبب التفاعل المستمر بين المنشأة وبيئتها الخارجية ويمكن إدراجها في النقاط الآتية:

١. العولمة: Globalization سلط السيد ليو الضوء على ثلاث اتجاهات كبرى تتعلق بالعولمة، وهي: "التحولات في أسواق الإنتاج والعمل؛ والتقدم السريع في التكنولوجيا؛ وتغير المناخ". ومن المتوقع أن تحدد هذه الاتجاهات معالم مستقبلنا وتؤثر فيه.

٢. ويشير الاتجاه الكبير الأول إلى أثر التغيرات في الإنتاج على أسواق العمل، بعدة طرق، التي أدت إلى فقدان الوظائف، لاسيما في قطاع الصناعات التحويلية. وترتبط هذه الاتجاهات التي تشهدها أسواق العمل بارتفاع التفاوت في مستويات الدخل، وتفاقم هذا التفاوت في غالبية البلدان حول العالم، ويرتبط الاتجاه الكبير الثاني ارتباطا وثيقا بالاتجاه الأول، من حيث صلته بالتطور والتقدم السريعين في التكنولوجيات الجديدة، بما في ذلك المعلومات والاتصالات والذكاء الاصطناعي، التي أثرت أيضا على قطاع العمل. وفي حين أن هذه التغيرات يمكن أن تكون عاملا محفزا للتنمية المستدامة، إلا أنها قد تجعل البلدان التي لا تستطيع الوصول إليها تتخلف عن الركب، وتعد العولمة وتأثيرها على تغير المناخ ثالث هذه الاتجاهات الكبرى. ويبرز التقرير أن العديد من الاتجاهات المرتبطة ارتباطا وثيقا بالعولمة، بما في ذلك النشاط الاقتصادي وتغيير نمط الحياة

والتمدن، تؤثر كلها على بيئتنا ويمكن أن تسهم في تغير المناخ.

<https://www.un.org/development/desa/ar/news>

٣. التطور التكنولوجي: أن استجابة المنشآت للتطورات الحاصلة للتكنولوجيا من الأسباب الرئيسة التي أدت الى التغيير وذلك من خلال استخدام العديد من وسائل التطوير والتحديث التقني مما يؤدي إلى ارتفاع الكفاءة التشغيلية وزيادة الإنتاجية وتحسين النوعية. (السكرانه، ٢٠٠٩: ٦٦)، وتقف التكنولوجيا وراء العديد من التغييرات في عالم اليوم، إذ تستخدم شركات وعلى مختلف ميادين عملها التكنولوجيا الجديدة في تطوير إنتاجيتها وخدمة زبائنها وتنافسياتها، ولعل من أهم الميادين التي شهدت تغييرات تكنولوجية كبيرة هو ميدان الاتصالات، كما إن استخدام الانترنت قد حتم على كثير من المنشآت تطوير مهارات استخدام الحاسوب بين مديريها وموظفيها بل النظر إليه على أنه جزء لا يتجزأ من المهام اليومية. (جلاب، ٢٠١١: ٦٦٩)

٤. التغيير في ظروف السوق: ذكر (ربيعة وآخرون، ٢٠٠٥: ٤٨) أن رغبة المنشآت في دخول الأسواق الخارجية وسعيها وراء شغل موقع هام في الأسواق التي تعرف نمواً كبيراً، لما يوفره لها من فرص وأفاق التوسع، وهنا يبرز أهمية التنسيق بين هذه الأسواق المختلفة وغير المتجانسة، حيث ينتظر منه الدراسة على قطاعات خارجية تسمح بالاستفادة من عمليات التآزر على مستوى مختلف البلدان، وتخص هذه العمليات مجالات جد متنوعة كالإعلام، تصميم المنتجات، الاتصال، كما تتمثل مهمته في مساعدة شبكات التوزيع على التكيف مع أسواقها.

٥. ازدياد حدة المنافسة: وهي أحد العوامل الأساسية التي تؤدي الى التغيير إذ أصبح التنافس يتم على أسس جديدة كإدخال التكنولوجيا الحديثة واستعمال قنوات أخرى للتوزيع أو إنتاج منتج جديد وهذا من طرف إحدى المنشآت، مما يدفع المنشآت الأخرى الى الدراسة عن بدائل التي يمكن من خلالها تحسين قدراتها وفعاليتها. حيث لم تعد المنافسة القائمة على أساس الابعاد التقليدية والمتمثلة أساساً في الأسعار (السكرانه، ٢٠٠٩: ٦٦).

٢-٧. أسباب التغيير التنظيمي: ذكر (دوفت، ٢٠٠٢: ٧٢) أن العديد من المنشآت تسعى لإدخال تغييرات طارئة وغير ضرورية أحياناً، وغالباً ما تلجأ المنشآت الى ذلك في حالة مواجهتها لبعض الأزمات والأوضاع الطارئة، وهو ما يسمى إعادة التنظيم، وأن العاملين في مثل هذه المنشآت يكونون في منتهى الحساسية تجاه مثل هذا الوضع، ويميلون الى التشكيك في الدوافع التي تقف وراء هذه التغييرات، ويذهبون الى إنها ميول ومصالح شخصية أكثر منها نوايا موضوعية، وعندما تحدث التغييرات تواجه الإدارة انتقادات حادة، وتتزايد روح المقاومة لدى العاملين إزاء التغييرات. كما حدد (قنديل، ٢٠١٠: ١٨٠) أسباب التغيير التنظيمي الى ما يأتي:

١. أسباب داخلية: وتتمثل في التغيير في اللوائح والعلاقات غير الرسمية والتقدم الإداري والتنافس المستمر.

٢. أسباب اقتصادية: وتتمثل في التغيير في هيكل قوى العمل والتغيرات في السياسات المالية.

٣. أسباب اجتماعية: والتي تتمثل في المسؤولية الاجتماعية وقيم العمل في المجتمع، والانفجار العلمي والثقافي والمعرفي والتغيرات والتكنولوجيا المتقدمة، مما أدى الى تقادم في المفاهيم السائدة.
٤. أسباب سياسية: وتتمثل في نظام عالمي جديد وتحالفات سياسية والتبعية.

٣- مفهوم وتعريف الحصيلة الضريبية وأهم العوامل المؤثرة فيها:

٣-١. مفهوم الحصيلة الضريبية: تلعب الإيرادات وطرق التحصيل بشكل عام دوراً مهماً في السياسة المالية للدولة وهي الحجر الاساس في مقدرة الدولة على الانفاق، وتُعد الضرائب أحد مصادر التمويل المهمة للدولة، وبذلك لها أهمية كبيرة في تمويل الموازنة العامة للدولة ، فهي تسهم بشكل مباشر في تغطية النفقات العامة ، لذا فإن الحصيلة الضريبية تنحصر في كل مبلغ تحصل عليه الدولة من فرض الضرائب بجميع أنواعها في نظامها الضريبي، حيث أن تحصيل الإيرادات مطلوب لأي نظام ضريبي لسد احتياجات البنية التحتية من خلال تمويل الإنفاق الحكومي الجاري والتنموي، والضريبة أيضاً. تلعب دوراً في تعبئة المدخرات المحلية وتوجيهها نحو بناء مشاريع استثمارية منتجة اجتماعياً. (خضير، ٢٠١٨: ٥). يقوم النظام الضريبي في العراق على أساس مزيج من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، فالضرائب المباشرة في العراق التي تفرض على الدخل وهي ضريبة الدخل وضريبة العقار وهناك ضريبة واحدة مفروضة على رأس المال هي ضريبة العرصات أما الضرائب غير المباشرة فهي تشمل كلا من الضرائب السلعية والضرائب على التداول. (الجنابي، ٢٠١٤: ٢٩٤).

٣-٢. تعريف الحصيلة الضريبية: لقد عرف (سرحان، ٢٠٢٢: ٥٠) الحصيلة الضريبية هي عبارة عن مجموع الاموال التي تحصل عليها الادارة الضريبية من الاشخاص سواء كانوا (أفراد، شركات) بعد تحديد دخولهم الخاصة للضريبة وفق القوانين والضوابط والتعليمات من خلال ما تقوم به السلطة الضريبية بعدد من الاجراءات والعمليات المحددة مسبقاً. أما (الدرويش، ٢٠٢٢: ٧٠) فقد عرفها على أنها تلك المبالغ المستحصلة من قبل السلطة المالية نتيجة قيام المكلفين الخاضعين للضريبة بتسديد ما بذمتهم من ضريبة مستحقة لغرض تمويل الانفاق الحكومي العام، كما عرفها (صبري، ٢٠١٨: ٦٢). على انها جميع المبالغ التي تجمعها إدارة الضرائب بفرض ضرائب على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يخضعون لها بشكل قانوني في أي بلد وخلال فترة زمنية محددة.

٣-٣. أهمية الحصيلة الضريبية: تعتبر عائدات الضرائب أحد أهم مصادر التمويل العام للحكومة، لا سيما في الدول الرأسمالية. وهي الضرائب المفروضة بموجب القانون لتحقيق أهداف سياسية واجتماعية واقتصادية، وهذا يجعلها أهم مصدر داخلي للتمويل عند محاولة إيجاد وسيلة تمويل أخرى أكثر استقراراً، شريطة أن تكون مكوناً هاماً من مكونات الإيرادات. تتحمل الدولة مسؤولية دفع النفقات العامة، وقد تطورت

حتى من أداة مالية إلى مجموعة متنوعة من الأدوات التي تستخدمها كوسيلة فاعلة لإنجازها. (الكرخي، ٢٠١٢: ٧٤).

ويمكن توضيح أهمية الحصيلة الضريبية كما يأتي:

١. أن الضرائب هي أداة مرنة للدولة لتغيير الظروف الاقتصادية، مثل دعم الإنتاج الوطني، وتشجيع الصادرات، أو توسيع قطاع واحد أكثر من الآخر، يمكن للدولة تحقيق الأهداف الاقتصادية من خلال اعتماد تحصيل الضرائب (العبيدي، ٢٠١١: ٢٥٦).

٢. تتمتع الإيرادات الضريبية على عكس عائدات البترول والقروض، باستقرار دائم بسبب تأثيرها وارتباطها بأسعار السوق الدولية ومعايير تحصيلها. ونتيجة لذلك، فقد تطورت من أداة مالية إلى أداة متعددة يمكن استخدامها لتحقيق مجموعة متنوعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، اعتماداً على مدى استجابة الإيرادات الضريبية للتطورات الاقتصادية، ولإجراء تغيير في معدل الضريبة أو التنظيم الفني للضرائب (الكرخي، ٢٠١٢: ٧٤).

٣. مساعدة الدولة في توفير الأموال اللازمة للقيام بوظائفها الأساسية التي تطورت وتتوسع عبر الزمن نتيجة التقدم الاقتصادي والاجتماعي الذي استدعى تدخل الدولة في معظم جوانب حياة المجتمع (العبيدي، ٢٠١١: ٢٥٥).

٤. تعد زيادة الإيرادات الضريبية أمراً بالغ الأهمية بالنسبة للبلدان النامية التي تسعى إلى تقليل اعتمادها على المساعدات الخارجية والاقتراض، كما أن زيادة نسبة الضريبة إلى الناتج المحلي الإجمالي هي هدف واضح ومحوري للسياسة المالية في العديد من تلك البلدان، مما يعني أن دور التمويل موجود في طبيعة مهامها، ويستخدم النظام الضريبي في الدول النامية لغرض تمويل الاستثمارات التنموية وفي ظل الظروف السياسية والاقتصادية وظروف التخلف والتبعية التي مرت بها الدول النامية خلال القرن الماضي، كانت استجابة النظام الضريبي لهذه الظروف عشوائية ولم تأخذ في الاعتبار طبيعة وخصائص وظروف كل دولة نامية على حدة، مما يستلزم العمل للوصول إلى أقصى حد ممكن للإيرادات الضريبية، التي يمكن تحقيقه في لحظة معينة ومحاولة زيادته تدريجياً وباستمرار (Langford، ٢٠١٦: ٦).

٣-٤. **العوامل التي تؤثر في الحصيلة الضريبية:** تتأثر الحصيلة الضريبية بعدة عوامل من أهمها:

١. **التهرب الضريبي:** يعد التهرب من العوامل الرئيسية التي تؤثر على الإيرادات الضريبية، وهو محاولة المكلف بالضريبة التخلص من اعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بادئها، والتخلص من دفع الضريبة المتوجبة عليه كلياً أو جزئياً ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة (الخرساني، ٢٠٢٠: ٣٧٧). ونظراً لقلّة الأموال التي يتم جمعها من خلال الضرائب، أصبح من الصعب تنفيذ البرامج الحكومية المختلفة. وهذا ما يُعرف بالتهرب غير القانوني، مما يجعل الأمر يبدو كما لو أن دافع

الضرائب امتنع عن دفع الضرائب. هذه أعمال غير قانونية تشمل الغش والاحتيال ويستخدمها دافع الضرائب بوعي لتخفيف العبء الضريبي. عند تقديم إقرار مخالف للوضع المالي الحقيقي، للتخلص من جزء من الضريبة، أو تأخير دفع الضريبة للخرينة بعد تقديرها (de la Rey، ٢٠٢٠: ٦). في حين أن هناك نوعاً آخر من التهرب يُعرف بالتجنب الضريبي أو التهرب المشروع، وهو ما يعني "محاولة دافع الضرائب تجنب دفع الضريبة دون مخالفة أحكام قانون الضرائب أو اتباع أي وسيلة احتيالية للتخلص من دفع الضريبة بالابتعاد عن أماكن التكليف" كما في حالة الامتناع عن شراء السلعة التي تُفرض عليها الضريبة أو الاستفادة من بعض الثغرات القانونية لتحقيق عدم الامتثال للضريبة (محمد، ٢٠١٣: ١٦٥).

٢. **زيادة الوعاء الضريبي:** يتم استبعاد بعض مصادر الدخل في بعض الدول لأسباب اجتماعية أو اقتصادية، فعلى سبيل المثال تعفي معظم الدول النامية القطاع الزراعي من الضرائب، لأغراض محددة، بينما يرى صندوق النقد الدولي أنه لا ينبغي للدول النامية إعفاء هذا القطاع لأن اقتصادات الدول النامية تعتمد على المزارعين. ومن ثم، فإن إعفاء هذا القطاع سيقول من الوعاء الخاضع للضريبة، وهذا يتناسب بشكل مباشر مع حصيللة الضرائب، فكلما زاد الوعاء الضريبي، زاد العائد الضريبي تلقائياً. (خضر، ٢٠٠٨: ٦٣).

٣. **الوعي الضريبي** يشير الوعي الضريبي إلى إدراك الأفراد الكامل لأهمية تحمل النفقات العامة الناتجة عن إنفاق الدولة على الخدمات التي تقدمها وتمكينها من القيام بواجباتها المختلفة، وكل شخص حسب قدرته المالية لتحقيق العدالة الضريبية. ويتم ذلك بدفع مبالغ الضريبة المقدرة عليهم وفق قوانين الضرائب. نظراً لوجود علاقة مباشرة بين الوعي الضريبي والإيرادات الضريبية، فكلما نضج الأفراد بمسؤولياتهم تجاه المجتمع، زاد استعدادهم لدفع الضرائب المستحقة عليهم، ويزداد هذا الوعي عندما تقوم السلطات بترشيد الإنفاق العام بطريقة يخدم المصلحة العامة، ومن ثم زيادة الإيرادات الضريبية (صبري، ٢٠١٨: ٦٤).

٤. **المقدرة التكليفية القومية:** يعتبر تحديد المقدرة التكليفية أو تعريفها من الأمور التي لم يتفق عليها الكتاب نظراً لصعوبة تحديدها أو قياسها. رغم شيوع استخدام هذا الاصطلاح حتى أن الاقتصادي "دالتون" وصفها بأنها تعتبر غامض ومبهم. ومن المعروف أن الضريبة في الوقت الحديث تتخذ من الأموال وعاءً لها، ولكن تختلف طرق حصر وتقدير الأموال الخاضعة للضريبة فيما بينها مما يؤثر كثيراً في حصيللة الضريبة ومدى عدالة توزيعها، ويتضح أهمية ذلك بالنسبة للضريبة على الدخل. ويرى البعض أن قياس المقدرة التكليفية يتم عن طريق طرح تكاليف الحد الأدنى من المعيشة أو الاستهلاك من القيمة الكلية للنتاج، والمتبقي يمثل المقدرة التكليفية للمجتمع. ولا يمكن تحديد حداً معيناً يعتبر الحد الأقصى المقدرة التكليفية بصفة عامة إلا في ضوء الاعتبارات الآتية: (الاعسر، ٢٠١٦: ١٦٥)

أ. **حجم الدخل القومي:** حيث تزداد المقدرة التكليفية في الدول التي تتميز بكبر حجم الدخل القومي وتقل في الدول الفقيرة ذات الدخل القومي المنخفض.

ب. **عدالة توزيع الدخل القومي:** ويرى الاقتصادي "جوزيا" ان المقدرة التكاليفية يمكن ان تزداد في حالة عدم زيادة عدالة التوزيع في الدخل عن المجتمعات التي يكون فيها التوزيع أكثر عدالة. ويفسر ذلك بحساب الميل المتوسط والحدى للاستهلاك. لان التوزيع الاكثر عدالة للدخل يجعل الميل المتوسط والحدى للاستهلاك اعلى، ولما كانت المقدرة التكاليفية تُقاس بالفرق بين الانتاج والاستهلاك الذي سترتفع إذا انخفض الاستهلاك.

ج. **استقرار الدخل:** يؤثر استقرار الدخل في مقدار المقدرة التكاليفية الممكن الحصول عليها والحد الاقصى من الضرائب مثل تأثيره في الحصيلة الضريبية.

د. **كفاءة النظام الضريبي:** يؤثر النظام الضريبي من حيث عناصره المتعددة، التي اهمها التركيب الفني للضرائب وكفاءة الادارة الضريبية، والعبء الضريبي على حجم المقدرة التكاليفية، كما تتوقف المقدرة التكاليفية على كفاءة الموظفين القائمين بتحصيل الضرائب.

هـ. **حجم النفقات وانواعها:** كلما زاد تدخل الدولة في النشاط العام تزداد حجم النفقات العامة، فاذا كانت هذه النفقات على نواحي عسكرية او غير منتجة سيتأثر مستوى المعيشة، اما لو كانت انتاجية وتعمل على تحقيق الرفاهية الاجتماعية فسيرفع مستوى معيشة الافراد نتيجة هذا الانفاق ويمتص اثار العبء الضريبي الغير سارة على حد تعبير الاقتصادي "دالتون".

و. **حجم التبادل غير النقدي في الاقتصاد:** إذا كان الاقتصاد القومي يتميز بوجود قطاع اقتصادي قائم على التبادل النقدي وآخر متخلف قائم على التبادل العيني ولا يدخل انتاجه مجال التسويق فان نسبة كل منهما الى الآخر تؤثر في حصيلة الضريبة او المقدرة التكاليفية حيث توجد صعوبات في تقدير وفرض ضرائب على القطاع غير النقدي وكذلك كلما كانت الوحدات الانتاجية صغيرة كلما انخفضت طاقتها الضريبية.

ز. **النشاط الاقتصادي:** إذا ساد التضخم النشاط الاقتصادي فإن ذلك يؤدي لزيادة الحصيلة النقدية للضرائب ولكنه ينطوي على نقص قيمتها الحقيقية. اما إذا ساد الانكماش فانه يؤدي لنقص الحصيلة النقدية للضرائب ولكنه ينطوي على زيادة قيمتها الحقيقية نظراً لانخفاض الاسعار.

ح. **الخدمات المجانية التي تقدمها الحكومة:** كلما زادت هذه الخدمات مثل التعليم، الصحة.. كلما زادت المقدرة التكاليفية حيث يستطيع المجتمع تحمل الضرائب بسهولة والعكس صحيح.

ط. معدل نمو السكان وحجمه: تؤدي الزيادة المستمرة في السكان الى امتصاص جزء من الزيادة في الدخل مما يؤدي الى انخفاض المقدرة التكاليفية للمجتمع.

ه. التشريع الضريبي: أن التشريع الضريبي عبارة عن مجموعة من القواعد التشريعية التي تضع أسس جوهر السياسة الضريبية والهيكل الفني للضرائب، وتتحدد نتائجها من خلال مدى تقيدها بفكرة العدالة الضريبية. ونتيجة لذلك، فإن أي خلل في بناء هذا الأساس يجب أن يؤدي إلى أوجه قصور في النظام الضريبي، فضلاً عن تعقيده وانعدام الوضوح والدقة. كلما زاد تعقيد قانون الضرائب وزادت الاستثناءات والإعفاءات، وانخفض مستوى الاقتناع بين دافعي الضرائب وزاد الحافز على عدم الامتثال، مما يوفر مجالاً واسعاً للفساد في الإدارة وحدوثه في العديد من الأخطاء عند إجراء المحاسبة الضريبية ويوفر نافذة للتهرب يمكن للمكلف استغلالها (السباهي، ٢٠١٥: ٣٧)، فقد تم تناول النصوص القانونية الآتية من خلال التشريعات الضريبية:

(١) النسبة الضريبية: يقصد بالنسبة الضريبية (معدل الضريبة) هو النسبة بين مبلغ الضريبة وقيمة المادة الخاضعة لها، أي في حدود المبلغ الذي يجب على دافع الضرائب دفعه بمجرد حساب قيمة المادة الخاضعة للضريبة وفقاً للقانون. يستلزم معدل الضريبة الصحيح مراعاة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الحالية في كل دولة، ومن ثم فإن منهجيات وطرق تحديد معدل الضريبة تتغير من دولة إلى أخرى. (طاقة، العزاوي، ٢٠١٠: ١٠٩)، وأن الارتفاع الكبير في معدل الضريبة يتسبب في التهرب، ومن ثم لا توجد زيادة في الدخل الضريبي نتيجة محاولة دافع الضرائب التهرب منه (خصاونة، ٢٠١٠: ٢٢٨).

(٢) الإعفاءات الضريبية والسماحات القانونية: يجب أن تكون الإعفاءات مدروسة جيداً وأن تقيّد الأشخاص الذين يحتاجون إليها حقاً، إذا لم يتم حل هذا المشكلة، فسوف يؤدي ذلك إلى التهرب الضريبي، مما يقلل من تحصيل الضرائب. إن التغير بالسماحات نحو الأعلى يؤدي إلى خفض الحصيلة الضريبية، يتم خصم الضريبة من إجمالي الدخل، مما يؤثر على صافي الدخل (الخاضع للضريبة)، ففي بعض الأحيان تكون السماحات الشخصية والعائلية للمكلف أكبر من الدخل الخاضع للضريبة فلا يحاسب ضريبياً (العبيدي، ٢٠١٦: ٥٢)

(٣) نوع الضريبة: كلما توسع نطاق الضريبة أدى الى زيادة في الحصيلة الضريبية، على سبيل المثال لا الحصر، تنخفض الإيرادات الضريبية عندما يتم فرض ضرائب على السلع الكمالية، حتى في حالة زيادة سعر الضريبة بسبب قلة استخدامها ومرونتها العالية، أي عند فرض ضرائب عليها، سيزداد سعرها، مما يؤدي إلى انخفاض الطلب والحصيلة الضريبية، و في النهاية إلى انخفاض في عائدات الضرائب، على العكس السلع

الضرورية لديها عائد مرتفع حيث يتم استخدامها على نطاق واسع ولديها القليل من المرونة، حيث تولد ضريبة المبيعات على السلع التي تتلامس بشكل مباشر مع غذاء الفرد عائداً كبيراً بسبب اتساع الوعاء الخاصة بها (نافع، ٢٠٢٠: ٥٠).

(٤) وقت تحصيل الضريبة: وفقاً للتشريع، يجب تحصيل الضريبة في الوقت المحدد، فلا يجوز إلزام دافع الضرائب بدفع الضريبة قبل تاريخ الاستحقاق الذي يجب أن يكون ملائماً في ضوء ظروف الدولة والمكلف. من حيث الوضع الاقتصادي الذي يحصل فيه على دخله الخاضع للضريبة (العبيدي، ٢٠١٦: ٥٤).

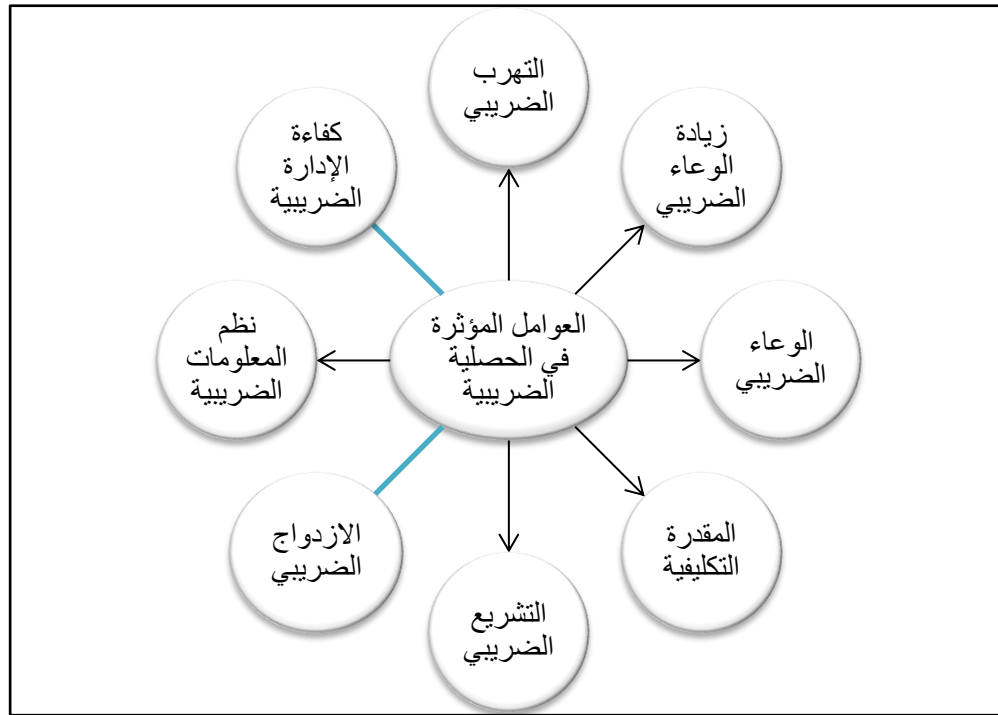
و. الازدواج الضريبي: يوصف الازدواج الضريبي بأنه (يخضع المال لضريبة من نفس النوع أكثر من مرة لنفس الشخص في نفس الفترة الزمنية) ويمكن تعريفه أيضاً بأنه فرض نفس الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس المال أكثر من مرة في الفترة نفسها. (قزاز، ٢٠١١: ٢٤)، ويتحقق الازدواج الضريبي في الشروط الآتية: وحدة الدخل الخاضع للضريبة، وحدة الضريبة المفروضة، وحدة المكلف الخاضع للضريبة ووحدة المدة الزمنية المفروض عنها الضريبة.

ويمكن أن يكون الازدواج الضريبي داخلياً، أي عندما يتم فرض ضريبة من نوع واحد على المكلف وعلى وعاء ضريبي واحدة داخل الحدود الإقليمية للبلد، أما الازدواج الضريبي الخارجي، المعروف أيضاً باسم الدولي، والذي يحدث على المستوى الدولي بين دولتين أو أكثر. عندما يتم فرض نفس الضريبة على المنتجات المستوردة لمكلف نفسه من قبل الدول المصدرة والمستوردة (أحمد، ٢٠١٢: ١٩٢).

ز. نظم المعلومات الضريبة: تعتمد عملية تقدير الضرائب وتحصيلها في الغالب على توافر المعلومات الضريبية كمّاً ونوعاً، لذلك كلما كان الوصول إلى المعلومات أكثر دقة وكافية، قل التهرب الضريبي مما يؤدي الى زيادة في الدخل، لاستخدامها في تقديم الإقرارات الضريبية للعديد من أنواع الضرائب المختلفة، مثل ضريبة الدخل، وضريبة الشركات، والمساهمات الاجتماعية للموظفين، وضريبة القيمة المضافة والتصاريح الكركية، وتعد الخدمات الإلكترونية المتعلقة بالضرائب حالياً من أكثر الخدمات الإلكترونية تقدماً والأكثر استخداماً في جميع أنحاء العالم، ثم بعد تقييم تلك الإقرارات من الجهات المختصة، القيام بالدفع الإلكتروني للضريبة بالإضافة إلى تبادل المعلومات حول التخمين الضريبي بين الدوائر الحكومية المختلفة واستخدام بوابات الإنترنت لتوعية دافعي الضرائب إلكترونياً مع تسهيل نظام التحصيل الإلكتروني، ونشر معلومات الأداء للموظفين والإدارة، وتعمل التكنولوجيا الحديثة على تحسين ظروف العمل الضريبي عن طريق تقليل الأخطاء وتصحيحها على الفور فضلاً عن توفير المعلومات حول مختلف جوانب العمل الضريبي بسهولة وسرعة، وأرشفة المستندات بأقل جهد ومساحة، ومعالجة حسابات الالتزامات

الضريبية للممولين في وقت قصير جداً تلعب جميعها دوراً مهماً في زيادة الفعالية والكفاءة والمساواة الضريبية ومعدلات ضريبية عالية. (Kinyua، ٢٠١٩: ٣)

ح. **كفاءة الإدارة الضريبية:** تتحدد كفاءة الإدارة الضريبية بشكل أساسي من خلال كمية المعلومات المتاحة عن دافعي الضرائب والبيانات المالية التي تعكس قوة الجهاز الإداري الضريبي القائم على تنظيم وتحصيل الضرائب، وأن الكفاءة في العمل الضريبي تتطلب توافر الكفاءات المناسبة والعمل على تطويرهم وتأهيلهم للعمل ليتمكنوا من تطبيق قانون ضريبة الدخل وباقي القوانين ذات الصلة. وتعليماتها وفق القواعد المحاسبية، وتقع هذه المسؤولية على عاتق مركز المصلحة العامة للضرائب من خلال إعداد وتنظيم وتنفيذ الخطط الخاصة وتوظيف المخرجات بما يخدم المصلحة العامة مما يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية (محمود، ٢٠١٧: ٦٩).



شكل (٢): أهم العوامل التي تؤثر في الحصيلة الضريبية من إعداد الباحثان.

٤- الجانب التطبيقي تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة واختبار الفرضيات:

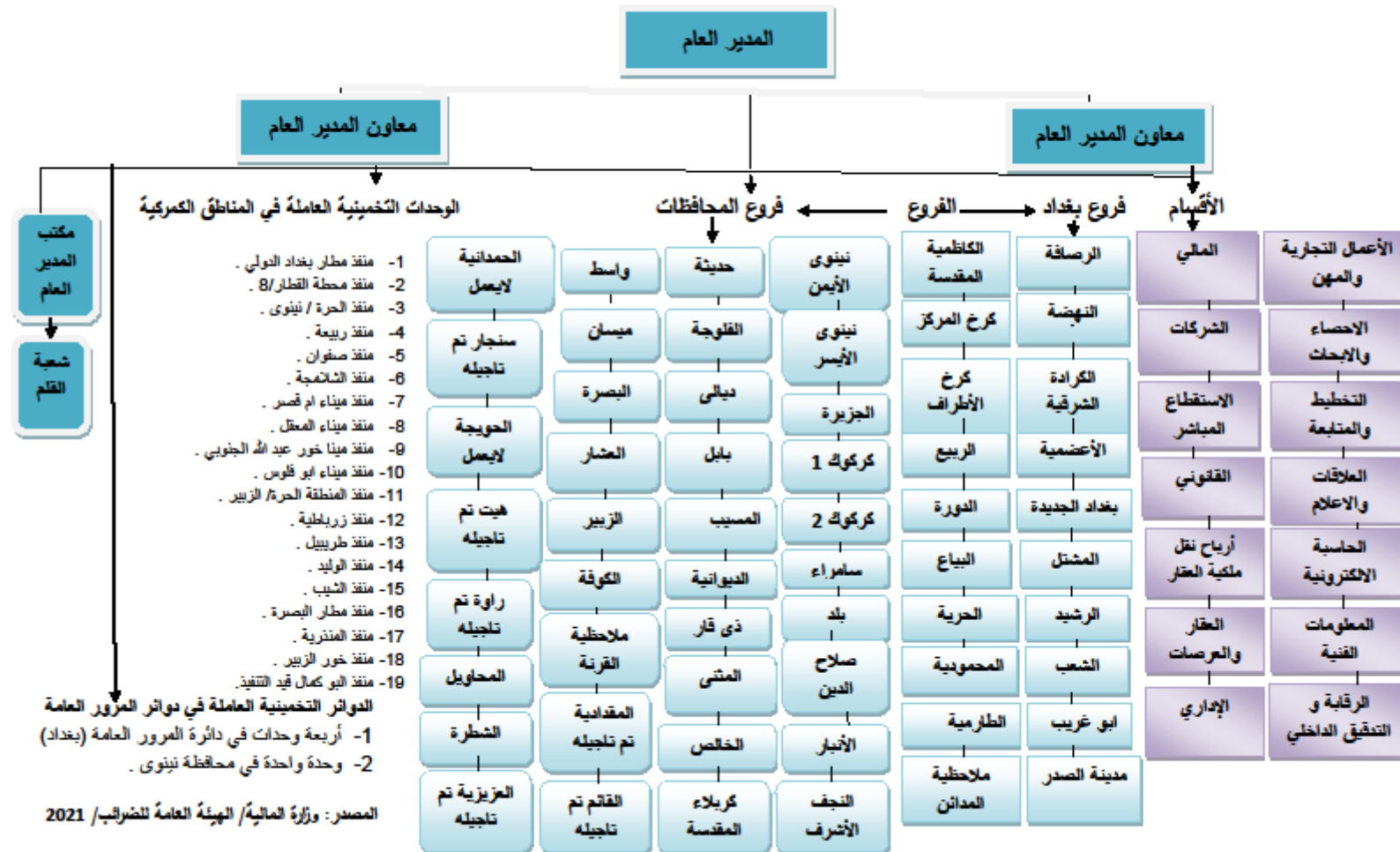
لقد استحدثت الهيئة العامة للضرائب بتاريخ ٢٧/٢/١٩٨٢ استناداً إلى قانون وزارة المالية المرقم ٩٢ لسنة ١٩٨١ حيث حلت محل مديرتي ضريبة الدخل العامة ومديرية الواردات العامة. وتعد الهيئة العامة للضرائب كيان تنظيمي وإداري مستقل من حيث ممارسة نشاطاته الإدارية الداخلية، في حين أن عائديه هذا الكيان هي وزارة المالية، حيث تشرف الوزارة بشكل عام على نشاطاته كافة من حيث تحديد الاتجاهات العامة والتي

ينبغي أن تتسجم مع التوجهات الاقتصادية للدولة في الأمد القريب والبعيد. ووفقا للمسار العلمي للبحث يتناول الجانب التطبيقي عبر ادوات الدراسة وجمع البيانات وتحليلها بحسب طبيعة المشكلة وفرضياتها، وذلك لأثبات فرضيات الدراسة أو نفيها.

مما سبق فإن الدراسة تهتم وتحديداً لضمان صلتها بالجانب النظري على الأقل وخاصة في مجال ممارسة الهيئة العامة للضرائب في العراق لاختصاصاتها وسلطاتها المتمثلة بـ (وزارة المالية).

١. **الهيكل الإداري للهيئة العامة للضرائب:** من خلال مختلف مراحل التطور التي مرت بها الهيئة سايرت هذا التطور احتياجات البناء المؤسسي الفني والجغرافي ومن اجل ذلك، وبسبب صلة هذه الهيئة بمختلف شرائح المجتمع، فقد أصبح يرأس الهرم الإداري للهيئة العامة للضرائب مدير عام و(٣) معاونون للمدير العام ومكتب للسيد المدير العام ومجموعة من الأقسام وهي (١٤) قسم، وهناك ثلاثة معاونون يكون ارتباطهم مباشرة بمدير عام الهيئة العامة للضرائب كل منهم له صلاحيات لمتابعة مجموعة من الاقسام. ولها فروع منتشرة في كافة المحافظات، وبعض المدن كمراكز الاقضية وبعض النواحي وهي (٥٧) فرع ضريبي في بغداد (٢٠) فرع: وهي (الرصافة، النهضة، الأعظمية، الكاظمية، الحرية، كرخ المركز، الربيع، كرخ الأطراف، البياع، الدورة، الكرادة الشرقية، الرشيد، الشعب، مدينة الصدا، بغداد الجديدة، المشتل، المحمودية، ملاحظيه المدائن، قضاء ابو غريب، الطارمية)، وفي المحافظات (٣٧) فرع: (نينوى الأيمن، نينوى الأيسر، الجزيرة، كركوك ١، كركوك ٢، سامراء، بلد، صلاح الدين، الأنبار، حديثة، الفلوجة، ديالى، بابل، المسيب، الديوانية، ذي قار، المثنى، النجف الأشرف، كربلاء المقدسة، واسط، ميسان، البصرة، العشار، الزبير، الكوفة، الخالص، ملاحظيه القرنة، الحمدانية، سنجار، الحويجة، هيت، راوه، المحاويل، الشطرة، العزيرية، الرطبة، والقائم). أما الوحدات التخمينية في المنافذ الحدودية عددها (١٥) منفذ: (مطار بغداد الدولي، محطة القطار ٨، الحرة/ نينوى، ربيعة، صفوان، الشلامجة، ميناء ام قصر، ميناء المعقل، ميناء خور الزبير، ميناء ابو فلوس، المنطقة الحرة/ الزبير، زرباطية، طريبيل، الوليد، الشيب)، والوحدات التخمينية في المنافذ الحدودية قيد التنفيذ عددها (٣) منفذ: (مطار البصرة، المنذرية، البوكمال). والوحدات التخمينية في دوائر المرور العامة عدد (٥) وحدة، (٥) خمس وحدات تخمينية، (٤) أربع وحدات في دائرة المرور العامة (بغداد)، (١) وحدة واحدة في محافظة نينوى، وكما مبين في الشكل رقم (٢) وهي كالاتي

شكل مخطط الهيكل الإداري للهيئة العامة للضرائب



٢. **التحصيل العلمي للقوى العاملة في الهيئة العامة للضرائب:** لا بد الإشارة الى التحصيل العلمي للقوى العاملة في الهيئة العامة للضرائب حيث يُلاحظ من جدول (١) أن أعداد حملة الشهادات بلغت ذروتها عام ٢٠١٨ لدرجة الدكتوراه وهي (٤) وتراجعت الدرجات للفترة (٢٠١٩ - ٢٠٢١) حتى بلغت (٢) درجة، ومن ثم ارتفعت لتبلغ عام ٢٠٢٢ (٣) درجات، وأن حملة شهادات درجة الماجستير عام ٢٠١٨ إذ أصبحت (٢٩) درجة ومن ثم تراجعت حتى وصلت عام ٢٠٢٠ و ٢٠٢١ (٢١) درجة بينما بلغت عام ٢٠٢٢ (٣٣) درجة من حملة شهادة الماجستير، في حين نلاحظ درجة شهادة دبلوم العالي عام ٢٠١٨ بلغت (٩) درجات بينما بلغت عام ٢٠٢٠ (٧) درجات أما عام ٢٠٢١ والذي تعتبر فيه أكبر زيادة لمُدّة الدراسة إذ بلغت (١٣) درجة من حملة دبلوم العالي، وبينما بلغت عام ٢٠٢٢ (١١) درجة وأما من حملة شهادة البكالوريوس فإن هناك زيادة كبيرة قياساً إلى حملة الشهادات العليا من (الدكتوراه والماجستير والدبلوم العالي) إذ بلغت ذروتها في عام ٢٠٢٠ (١٣٤٣) درجة وفي عام ٢٠٢١ تراجعت حتى بلغت (١٣٣٩) درجة بينما انخفضت عام ٢٠٢٢ الى (١٢٥٧) درجة من حملة شهادة البكالوريوس، وأما شهادة دبلوم بلغت في عام ٢٠١٨ (٦٩٩) درجة، ومن ثم استمرت بالارتفاع إلى أن بلغت (٨١١) سنة ٢٠٢٠ ومن ثم انخفضت عام ٢٠٢١ حتى بلغت (٨٠٢) درجة واستمرت بالانخفاض حتى بلغت عام ٢٠٢٢ (٦٦٠) درجة من العاملين في الهيئة ذوي درجة الدبلوم. وبلغ عدد الموظفين الحاملين لشهادة الإعدادية سنة ٢٠١٨ أصبح (٦٨٥) عدد الذين يحملون شهادة الإعدادية وفي عام ٢٠٢١ بلغت ذروتها وأصبحت (٨٦٨) درجة ثم انخفضت عام ٢٠٢٢ حتى بلغت (٧٧٥) درجة.

جدول رقم (١) حجم القوى العاملة في الهيئة العامة للضرائب وفروعها بحسب التحصيل العلمي

ت	التحصيل العلمي	٢٠١٨	٢٠١٩	٢٠٢٠	٢٠٢١	٢٠٢٢
١	الدكتوراه	٤	٢	٢	٢	٣
٢	الماجستير	٢٩	٢٨	٢١	٢١	٣٣
٣	دبلوم عالي	٩	٧	١٣	١٣	١١
٤	بكالوريوس	١٠٠٠	١٢٤١	١٣٤٣	١٣٣٩	١٢٥٧
٥	دبلوم	٦٩٩	٧٩٤	٨١١	٨٠٢	٦٦٠
٦	إعدادية	٦٨٥	٨٤٤	٨٤٤	٨٦٨	٧٧٥
٧	أخرى	٣٩٩	٤٨١	٤٧٦	٤٦٨	٣٩٠
	المجموع	٢٨٢٥	٣٣٩٧	٣٥١٠	٣٥١٣	٣١٢٩

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات ومعلومات الهيئة العامة للضرائب / القسم الإداري

٣. **التوزيع النسبي في التحصيل العلمي للقوى العاملة في الهيئة العامة للضرائب:** ويمكن استخراج التوزيع النسبي لكل من حملة الشهادات العليا، البكالوريوس والإعدادية إلى مجموع العاملين لكل سنة عن طريق المعادلة الآتية:

$$\text{التوزيع النسبي لكل شهادة} = \frac{\text{عدد حاملي الشهادة في السنة}}{\text{العدد الكلي للقوى العاملة في السنة}} \times 100\% \dots \dots \text{معادلة (١)}$$

سنة ٢٠٢٢: حملة الشهادات العليا لعام ٢٠٢٢

دكتوراه ٣، ماجستير ٣٣، دبلوم العالي ١١ المجموع ٤٧

التوزيع النسبي = $\frac{٤٧}{٣١٢٩} \times ١٠٠ = ١,٥ \%$ بحسب المعادلة (١)

يلاحظ من جدول (٢) إن نسبة حملة شهادات العليا (دكتوراه، ماجستير، دبلوم عالي) إلى مجموع العاملين في عام ٢٠١٨ (١٤٪) وانخفض هذا المؤشر إلى (٠,٠٦٪) في عام ٢٠١٩، ٢٠٢٠ و ٢٠٢١ ثم على التوالي وأن ارتفاع نسبة حملة الشهادات العليا (٠,٠٩٪) عام ٢٠٢٢ لا يعود الى زيادة أعداد الموظفين من حملة الشهادات العليا (خاصة الدكتوراه) وإنما بسبب انخفاض مجموع أعداد القوى العاملة في الهيئة عينة الدراسة، من (٣٥١٣) موظف عام ٢٠٢١ الى (٣١٢٩) موظف عام ٢٠٢٢، حيث لا يخفى على الجميع أن السبب الرئيس يعود أنه ليس من السهولة الحصول على الموافقات الرسمية لنيل الشهادات العليا للعاملين في الهيئة ولمختلف الاختصاصات كما هو الحال لأقرانهم في التعليم العالي أو في ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

جدول (٢) نسبة حجم القوى العاملة في الهيئة العامة للضرائب حسب التحصيل العلمي

ت	التحصيل العلمي	٢٠١٨	٢٠١٩	٢٠٢٠	٢٠٢١	٢٠٢٢
١	لحملة شهادة الدكتوراه	٠,١٤	٠,٠٦	٠,٠٦	٠,٠٦	٠,٠٩
٢	لحملة شهادة الماجستير	١,٠٣	٠,٨٢	٠,٦٠	٠,٦٠	١,٠٥
٣	لحملة شهادة دبلوم عالي	٠,٣٢	٠,٢١	٠,٣٧	٠,٣٧	٠,٣٥
٤	لحملة شهادة البكالوريوس	٣٥,٤	٣٦,٥٣	٣٨,٢٦	٣٨,١٢	٤٠,١٧
٥	لحملة الشهادة الدبلوم	٢٤,٧٤	٢٣,٣٧	٢٣,١١	٢٢,٨٣	٢١,١١
٦	لحملة الشهادة الإعدادية	٢٤,٢٥	٢٤,٨٤	٢٤,٠٥	٢٤,٧١	٢٤,٧٧
٧	أخرى	١٤,١٢	١٤,١٦	١٣,٥٦	١٣,٣٢	١٢,٤٦
	المجموع	١,٠٠	١,٠٠	١,٠٠	١,٠٠	١,٠٠

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعلومات والبيانات للهيئة العامة للضرائب / القسم الإداري

٤. مصادر ضريبة الدخل لجميع المكلفين لدى الهيئة العامة للضرائب: يوضح الجدول رقم (٣) أن إيرادات الهيئة العامة في زيادة مستمرة خلال فترة الدراسة بين (٢٠١٨-٢٠٢٢) وأن أغلب إيراداتها هي من قسم الشركات حيث بلغت مبلغ (٧٦٤,٠٦٨) مليون د.ع عام ٢٠١٨، وانخفضت حتى بلغت إيرادات الهيئة عينة الدراسة الى (٧٣٨) مليون د.ع عام (٢٠٢٠)، ورغم هذا الانخفاض في مبلغ الإيرادات إلا أنها عبرت عن نسبة مساهمة (٢٤٪) من الجدول رقم (٤) وهي الأعلى في مصادر الدخل المختلفة لفترة الدراسة (٢٠١٨-٢٠٢١) على التوالي ومن ثم بلغت الإيرادات ذروتها عام ٢٠٢٢ حيث بلغت في قسم الشركات (١٥٤٧,٧٣) مليون د.ع.

جدول (٣) مصادر ضرائب الدخل لجميع المكلفين لدى الهيئة العامة للضرائب للفترة (٢٠١٨/٢٠٢٢) (المبالغ بالمليين)

ت	مصادر الدخل	٢٠١٨	٢٠١٩	٢٠٢٠	٢٠٢١	٢٠٢٢
١	الشركات	٧٦٤,٠٦٨	١١٧٩,٣٤٣	٧٤٨	٧٣٨	١٥٤٧,٧٣
٢	ضرائب المبيعات على الهاتف النقال	٥٢٩,٧٤	٥٦٨,٨٨١	٦١٨	٥٦٧	٤٩٨,٢

٥					
٠	٦٤٦	١٩,٣	٤٤,٧	٥٢,٦٧	٣ ضرائب المبيعات على شبكات الإنترنت
٥٣٦,١٢	١١٩٦١٦٣	٦٩٢	٥٤٩	٧١٢,٥	٤ ضرائب الشركات النفطية
٦٩١,٤١	٦٦,٩٧١	٦٩٥	٧٢٧	٦٥٥,٧٨	٥ ضرائب على رواتب القطاع العام والخاص
٢,٩٥٨	٢٣٤٨	٣,٤٥	٢,٩٣	٨٢٢	٦ ضرائب الخدمات (فنادق ومطاعم)
١٢٦,٩٦	١٧٥٥٣٩	١٨١	١٦٦	١١١	٧ ضرائب على (المهن)
١٦٤,٩٧	١٣٤٥٢٢	٢٢٣	٢٣١	٢١٩	٨ ضرائب نقل ملكية عقار
٧٠,١٢٤	٨٨٣٦٥٩	٨٩,٤	٧٧,٣	٨١	٩ ضرائب العقار (إيجار)
٤,٨٣١	٧٠٢١	٦,٩٢	٨,٧٦	٦,٢٨٥	١٠ ضرائب العرصات
٥١٧,٢١	١٠٨١٧٩٤	٨٨١	٠	٠	١١ عكس الأمانات الضريبية
٠	٠	٠	٠	٠	١٢ ضرائب المبيعات (السيارات)
٠	٠	٣,٨٥	٤,٤٢	٣,٣٢٣	١٣ اجور خدمة لمنح كتب عدم المانعة
٣٤٠,٨,٤	٣٤٨٣٥٠٧	٤١٦١	٣١١٦	٤٧٠,٩,٥	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات لبيانات الهيئة العامة للضرائب / القسم الإداري

٥. نسبة مساهمة مصادر ضريبة الدخل لجميع المكلفين: من الجدول رقم (٤) والذي يوضح أن نسبة مساهمة قسم الشركات في إيرادات الهيئة العامة هي الأعلى من بين مصادر ضريبة الدخل طوال فترة الدراسة (٢٠١٨ و ٢٠٢٠-٢٠٢٢) لعينة الدراسة حيث بلغت ذروتها في الارتفاع (٣٣٪) عام ٢٠٢٠، وأما ما يخص ٢٠١٩ حيث بلغت إيرادات قسم الشركات (١١٧٩,٣٤٣) مليون د.ع. وهو مبلغ ليس بالقليل معبراً عنه بنسبة أقل من (١٪).

جدول (٤) نسبة المساهمة لإجمالي مصادر ضريبة الدخل لجميع المكلفين للفترة (٢٠٢٢/٢٠١٨)

ت	مصادر الدخل	٢٠١٨	٢٠١٩	٢٠٢٠	٢٠٢١	٢٠٢٢
١.	ضرائب الشركات	٠,٢٢	٠	٠,١٨	٠,٢٤	٠,٣٣
٢.	ضرائب المبيعات على الهاتف النقال	٠,١٦	٠	٠,١٥	٠,١٨	٠,١١
٣.	ضرائب المبيعات على شبكات الإنترنت	٠	٠	٠	٠,٠١	٠,٠١
٤.	ضرائب الشركات النفطية	٠,١٦	٠,٣٤	٠,١٧	٠,١٨	٠,١٥
٥.	ضرائب على رواتب القطاع العام والخاص	٠,٢	٠	٠,١٧	٠,٢٣	٠,١٤
٦.	ضرائب الخدمات (فنادق ومطاعم)	٠	٠	٠	٠	٠,١٧
٧.	ضرائب على (المهن)	٠,٠٤	٠,٠٥	٠,٠٤	٠,٠٥	٠,٠٢
٨.	ضرائب نقل ملكية عقار	٠,٠٥	٠,٠٤	٠,٠٥	٠,٠٧	٠,٠٥
٩.	ضرائب العقار (إيجار)	٠,٠٢	٠,٢٥	٠,٠٢	٠,٠٢	٠,٠٢
١٠.	ضرائب العرصات	٠	٠	٠	٠	٠
١١.	مبالغ عكس الأمانات الضريبية	٠,١٥	٠,٣١	٠,٢١	٠	٠

١٢.	ضرائب المبيعات (السيارات)	٠	٠	٠	٠	٠
١٣.	إجور خدمة لمنح كتب عدم الممانعة	٠	٠	٠	٠	٠
	المجموع	١	١	١	١	١

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على لمعلومات وبيانات الجدول رقم (٣)

نتائج الدراسة: أن الفرضيتين الرئيسيتين للدراسة، لقد تم إثباتهما من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة كما يأتي:

١. تم تطبيق استراتيجية التغيير التنظيمي من خلال التغييرات الإدارية وإعادة هيكلة لأقسام الهيئة عينة الدراسة وتعددها بما يلائم تحقيق وطموح الأخيرة في زيادة الحصيلة الضريبية.
٢. استخدام إدارة الهيئة لاستراتيجية التغيير التنظيمي في البيانات الكثيرة عن الوعاء الضريبي ولمصادر الدخل المتنوعة للحد من التهرب الضريبي ومعالجته والحصول على المعلومات المفيدة في زيادة الحصيلة الضريبية للفترة مدار الدراسة.
٣. تطبيق مشروع استراتيجية التغيير التنظيمي في توفير البنية التحتية الأساسية مع ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري التغيير الناتج عن الحاجة إلى تغيير في العملية، سواء كان مواطناً أو موظفاً، من خلال إيجاد السبل لإشراكه وتوعيته وتحسيسه بأهمية المشروع حتى يكون فاعلاً في إنجاحه لتوفير الخدمات من خلال زيادة الحصيلة الضريبية.
٤. أن استراتيجية التغيير التنظيمي، لا تقتصر على مجرد استخدام التقنية في تقديم الخدمات، وإنما أصبحت مشاركة كل الأطراف في صناعة القرارات السياسية العامة، والاستفادة من هذه المشاركة في إيجاد الحلول للمشاكل المعقدة، وتحقيق العدالة الضريبية.

٥- الاستنتاجات والتوصيات

٥-١. **الاستنتاجات:** تضمنت الدراسة أهم الاستنتاجات التي توصل إليها وهي:

١. استخدمت الهيئة العامة للضرائب استراتيجية التغيير التنظيمي للبيانات الكثيرة الحجم من خلال السرعة الهائلة في معالجتها والحصول على المعلومات المفيدة في زيادة الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي مدار الدراسة.
٢. قامت الهيئة العامة للضرائب بتطبيق استراتيجية التغيير التنظيمي وتوفير البنية التحتية الأساسية للاهتمام بالعنصر البشري عن الحاجة إلى تغيير في العملية، سواء كان مواطناً أو موظفاً، وإيجاد السبل لإشراكه وتوعيته وتحسيسه بأهمية المشروع حتى يكون فاعلاً لنجاحه من خلال توفير الخدمات والذي انعكس على انخفاض التهرب الضريبي.
٣. أن الحكومة استخدمت استراتيجية التغيير التنظيمي من خلال تنفيذ التشريعات القانونية الملائمة.

٤. أن دور استراتيجية التغيير التنظيمي، لم يقتصر على مجرد استخدام الخدمات، وانما أصبحت مشاركة كل الأطراف في صناعة القرارات السياسية العامة، والاستفادة من هذه المشاركة في إيجاد الحلول للمشاكل المعقدة للحد من التهرب الضريبي من جهة، ومن جهة أخرى زيادة الحصيلة الضريبية وتحقيق العدالة.

٢-٥. التوصيات:

١. ضرورة دعم الجهات الحكومية لمفهوم واهمية تطبيق استراتيجية التغيير التنظيمي لدى الموظفين والمواطنين.
٢. وضع الخطط اللازمة لتأهيل وتدريب الموظفين بما يتلاءم مع استخدام التقنيات الحديثة وتطبيق اسلوب استراتيجية التغيير التنظيمي.
٣. توفير برامج حماية البيانات والمعلومات التي تخص المواطنين في كافة التعاملات عن طريق وضع التشريعات القانونية اللازمة واعتماد التوقيع الالكتروني.
٤. قبل البدء في تطبيق استراتيجية التغيير التنظيمي، من الضروري، التعرف على تجارب الحكومات في الدول المتقدمة والنامية لتلافي المعوقات التي قد تسبب بعدم نجاح المشروع.
٥. وضع برامج ارشادية نوعية وتنقيف المواطنين والموظفين بمفهوم استراتيجية التغيير التنظيمي واهميته.
٦. ضرورة العمل على النهوض بالمواطنين والسعي الى محو الامية التقنية.

المصادر

١. ابن منظور، "لسان العرب"، دار المعارف، كورنيش النيل، القاهرة، مصر، بدون سنة.
٢. جلاب، إحسان دهش (٢٠١١)، "إدارة السلوك التنظيمي في عصر التغيير"، ط/ ١، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن.
٣. الجنابي، هيثم عبد القادر (٢٠١٤)، "تحليل العلاقة بين التضخم والحصيلة الضريبية في العراق للمدة من ١٩٩٠ - ٢٠١٠"، الكلية التقنية الإدارية، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ٩، العدد ٢٨. كلية التقنية الادارية - بغداد.
٤. حريم، حسين (٢٠٠٤) " السلوك التنظيمي سلوك الأفراد والجماعات في منظمات الأعمال"، الحامد للنشر والتوزيع، الأردن.
٥. الخرسان، محمد حلو، (٢٠٢٠) "المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها بموجب التشريع النافذ في العراق"، ط٢، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر، بغداد.
٦. خضر، برزان علي، (٢٠٠٨)، تقويم اداء الادارة الضريبية وعلاقته بالحصيلة الضريبية، بحث مقدم للحصول على الدبلوم العالي المعادل للماجستير في الضرائب من جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية
٧. خضير، عوض فاضل اسماعيل، (٢٠١٨). "ايرادات الدولة الضريبية منظور مقارن عراقي - عربي"، ط١، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية، بغداد، العراق.
٨. الدرويش، بكر اياد، (٢٠٢٢)، " اثر التحاسب الضريبي في تعزيز الحصيلة الضريبية" بحث دبلوم عالي معادل للماجستير، تخصص ضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
٩. دوفت، جارس (٢٠٠٢) "تسويق التأمين"، ط ١، ترجمة وإعداد سليم علي الوردي، مكتب البلورة، بغداد.
١٠. ربيعة، بن حملة محمد لطفي وآخرون (٢٠٠٥) " تسويق خدمة التأمين في ظل الإصلاح الاقتصادي حالة المنشأة الوطنية للتأمين SAA"، الجزائر.
١١. زروق، جمال (٢٠١٠) " التغيير التنظيمي داخل المنشأة ومدى مساهمة النسق الاتصالي في إنجاحه"، مجلة جامعة دمشق، المجلد (١٦)، العدد الأول.
١٢. سرحان، على مطشر محمد، (٢٠٠٢)، النموذج المقترح لاعتماد النسب التصاعدية وفق الضوابط السنوية وانعكاساتها على الحصيلة الضريبية، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
١٣. صبري، زينه فاضل، (٢٠١٨)، إثر استخدام الاجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقيه القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية، بحث مقدم للحصول على الدبلوم العالي المعادل للماجستير في الضرائب من جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
١٤. طاقة، محمد والعزاوي، هدى، (٢٠١٠) "اقتصاديات المالية العامة"، ط٢ دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن.
١٥. عياصرة، معن محمود وبني أحمد، مروان محمد (٢٠٠٨) " إدارة الصراع والازمات وضغوط العمل والتغيير"، ط ١، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن.
١٦. قزاز، حرية محمد عبد الله، (٢٠١١) " دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تشجيع الاستثمار الاجنبي في العراق "بحث دبلوم العالي في العلوم المالية والمصرفية، معهد الدراسات والبحوث العربية، جامعة بغداد.
١٧. قنديل، علاء محمد سيد (٢٠١٠) " القيادة الإدارية وإدارة الابتكار"، ط١، دار الفكر ناشرون وموزعون، الأردن.

١٨. الكرخي، حسام حميد سلطان، (٢٠١٢)، نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب ودوره في زيادة الحصيلة الضريبية، بحث مقدم للحصول على الدبلوم العالي المعادل للماجستير في الضرائب من جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
١٩. محمد، أيمن يحيى. (٢٠١٣). "التهرب الضريبي (أسبابه واليات مكافحته)"، مجلة الادارة والاقتصاد، كلية الادارة والاقتصاد- الجامعة المستنصرية، العدد (٩٤).
٢٠. محمود، مصطفى قيس، (٢٠١٧)، أثر الاعتراض في الحصيلة الضريبية، بحث مقدم للحصول على الدبلوم العالي المعادل للماجستير في الضرائب من جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
٢١. المخلائي، محمد سرحان (٢٠٠٩) "القيادة الفاعلة وإدارة التغيير"، ط/ ١، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الأردن.
٢٢. موسى، سنان كاظم، وعلي، مؤيد حسن (٢٠٠٧) " مبادئ إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحديد الأسبقيات التنافسية- دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة الجديد "، مجلة أدب الكوفة، العدد (١).
٢٣. نافع، سارة ثامر. (٢٠٢٠) "الدور الرقابي على التحويلات الخارجية وأثره على الحصيلة الضريبية"، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، تخصص ضرائب، جامعة بغداد، العراق.
٢٤. De la Rey C.، (٢٠٢٠)، " A critical analysis of the balance between effective tax collection and permissible tax avoidance provided by legislation " ،UNIVERSITY OF
٢٥. Kwazulu-Natal ،Masters in Law (TAXATION) ،Co-Supervisor: Prof Shannon Bosch.
٢٦. Robbins، Stephen.P.، (٢٠٠١)، "Organizational behavior"، ٩thed.، prentice-Hall.Inc. New Jersey.
٢٧. Schermerhorn ، J ، R ، et al.، (٢٠٠٢) ، "Organizational Behavior" ٧th/ed ، John Wiley & Sons. Inc. ، USA.