



Tikrit Journal of Administrative and Economics Sciences

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

EISSN: 3006-9149

PISSN: 1813-1719



The impact of tax governance on the level of tax compliance in Iraq

Mustafa Abdulqader Suwaid*

College of Administration and Economic/University of Anbar

Keywords:

Tax governance, tax compliance, governance principles, tax evasion.

ARTICLE INFO

Article history:

Received	28 Mar. 2026
Received in revised form	05 May. 2026
Accepted	05 May. 2026
Available online	30 Jun. 2026

© THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER
THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



*Corresponding author:

Mustafa Abdulqader Suwaid

College of Administration and
Economic/University of Anbar



Abstract: The research aims to measure the impact of tax governance on the level of tax compliance in Iraq. A questionnaire was designed according to the five-point Likert Scale and distributed to a random sample of (148) employees who hold accounting, auditing, control, estimation, administrative and legal positions in the branches of the Taxes Authority for in various Iraqi governorates, as well as branch, department and division managers, to collect their responses regarding the research variables. Structural equation modeling using partial least squares (PLS-SEM) was used to measure the relationship between the variables. The research concluded that tax governance has a positive significant impact on the level of tax compliance. Furthermore, all dimensions of tax governance—transparency and tax disclosure, accountability and tax oversight, tax fairness and equity, and administrative efficiency and integrity—have a positive significant impact at the 0.000 level on the level of tax compliance. This indicates that a higher level of tax governance contributes to enhanced tax compliance. The research emphasizes the need to establish legal framework for tax governance and its principles, and to obligate tax administrations to activate them in order to develop the tax system and ensure its efficiency, ultimately leading to enhanced tax compliance.

تأثير الحوكمة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي في العراق

مصطفى عبد القادر سويد
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الأنبار

المستخلص

يهدف البحث إلى قياس تأثير الحوكمة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي في العراق، إذ تم تصميم استبانة مكونة من خمسة محاور وفق مقياس (Likert Scale) الخماسي وتوزيعها على عينة عشوائية مكونة من (148) فرداً ممن يشغلون وظائف الحسابات والتدقيق والرقابة والتخمين والعاملين في الأقسام الإدارية والقانونية في فروع الهيئة العامة للضرائب في مختلف المحافظات العراقية، فضلاً عن مديري الفروع والأقسام والشعب، لغرض جمع إجاباتهم حول متغيرات البحث. وتم استخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية باستخدام المربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM) لقياس العلاقة بين المتغيرات. وتوصل البحث إلى وجود تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للحوكمة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي، فضلاً عن أن جميع أبعاد الحوكمة الضريبية المتمثلة بالشفافية والإفصاح الضريبي، والمساءلة والرقابة الضريبية، والإنصاف والعدالة الضريبية، والكفاءة الإدارية والنزاهة تؤثر بشكل إيجابي ذو دلالة معنوية عند مستوى (0.000) على مستوى الامتثال الضريبي. وهذا يعني أن ارتفاع مستوى الحوكمة الضريبية يساهم في تعزيز مستوى الامتثال الضريبي. وأوصى البحث بضرورة وضع أطر قانونية للحوكمة الضريبية ومبادئها، وإلزام الإدارات الضريبية بتفعيلها بهدف تطوير المنظومة الضريبية وضمان كفاءتها، وصولاً إلى تعزيز مستوى الامتثال الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة الضريبية، الامتثال الضريبي، مبادئ الحوكمة، التهرب الضريبي.

المقدمة

تكتسب الضرائب أهمية كبيرة في اقتصاديات مختلف دول العالم، بعدها من أهم الموارد المالية التي ترفد الخزينة العامة للدولة بالإيرادات اللازمة لتمكينها من تقديم الخدمات وتنفيذ السياسات الحكومية. نتيجة لذلك، تزايد الاهتمام بمفهوم الحوكمة الضريبية في الآونة الأخيرة بشكل كبير بسبب تزايد حالات التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي التعسفي على نطاق واسع حول العالم. ما دفع الحكومات والمجتمع للمطالبة بضرورة تعزيز الشفافية والمساءلة والعدالة الضريبية للحد من تلك الممارسات. إذ تسعى الحكومات جاهدة لزيادة الحصيلة الضريبية من خلال تعزيز الامتثال الضريبي لدى المكلفين، لا سيما أنه أحد الركائز الأساسية لاستقرار النظام المالي وتحقيق الاستدامة المالية للدولة. وأصبح الامتثال الضريبي يشكل مصدر قلق بالغ للحكومات والسلطات الضريبية في جميع أنحاء العالم؛ بسبب صعوبة إقناع دافعي الضرائب بالامتثال للمتطلبات الضريبية (Obutor, 2022: 64). إذ يُعدّ ظاهرة معقدة تتأثر بالعديد من العوامل الاقتصادية والنفسية والمؤسسية، وإن التعامل الاستراتيجي مع هذه العوامل يُعدّ أمراً بالغ الأهمية لتحقيق الأهداف الحكومية في مجال الامتثال الضريبي. إذ توجد العديد من التحديات التي تواجه عملية تحقيق الامتثال الأمثل، وإن فهمها ضروري لبناء حوكمة ضريبية فعّالة (Abdul Rashid & Ramli, 2024: 160). وعلى المستوى المحلي، يشير واقع الحال إلى أن العراق لا زال يواجه العديد من التحديات مثل ضعف الامتثال الطوعي وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي على نطاق واسع، على الرغم من الإجراءات التي تتخذها

السلطات الضريبية لتعزيز إجراءاتها الرقابية والتنظيمية. ويعزى ذلك غالباً إلى وجود قصور في تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية. إذ يشير (كاظم وعبدالقادر، 2023: 169) إلى أن التشريعات المحلية وتعديلاتها لم تتضمن ما يشير إلى ضرورة التزام الخاضعين لتلك التشريعات بمبادئ الحوكمة الضريبية. ومن هنا انبثقت مشكلة البحث في محاولة شد انتباه الجهات المختصة إلى أهمية الحوكمة الضريبية وتأثيرها على مستوى الامتثال الضريبي. إذ يهدف البحث الحالي إلى قياس تأثير الحوكمة الضريبية من خلال أبعادها المتمثلة بالشفافية والافصاح، والمساءلة والرقابة، الانصاف والعدالة الضريبية، الكفاءة الإدارية والنزاهة، على تعزيز مستوى الامتثال الضريبي لدى المكلفين. ولتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه على أربعة مباحث، تناول المبحث الأول الإطار العام للبحث وأهم الدراسات السابقة، أما المبحث الثاني فتناول الحوكمة الضريبية من ناحية نظرية، في حين تناول المبحث الثالث إطار نظري للامتثال الضريبي، وتناول المبحث الرابع تأثير الحوكمة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي – مدخل عملي.

المبحث الأول: الإطار العام للبحث والدراسات السابقة

أولاً. الإطار العام للبحث:

1. مشكلة البحث: تكتسب الضرائب أهمية كبيرة في الاقتصاد العراقي لما تلعبه من دور مهم في تمويل الخزينة العامة للدولة، لا سيما في ظل سعي الحكومة لتنويع مصادر الإيرادات والتحول من الاقتصاد الريعي إلى اقتصاد متنوع ومستدام. وعلى الرغم من الإجراءات الرقابية والتنظيمية التي تتخذها السلطات الضريبية، إلا أن مستوى الامتثال في البيئة العراقية ما زال يواجه العديد من التحديات مثل ضعف الامتثال الطوعي وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي على نطاق واسع بحسب العديد من الدراسات المحلية ذات الصلة ولا سيما (الغزي والشاوي، 2021)، (ناصر واحمد، 2016). ويعزى ذلك غالباً إلى وجود قصور في تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية. ومن هنا تنبثق مشكلة البحث في محاولة التعرف على تأثير الحوكمة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي. وذلك من خلال تحليل دور أبعاد الحوكمة الضريبية المتمثلة بالشفافية والافصاح، والمساءلة والرقابة، الانصاف والعدالة الضريبية، الكفاءة الإدارية والنزاهة، في تعزيز مستوى الامتثال الضريبي لدى المكلفين.

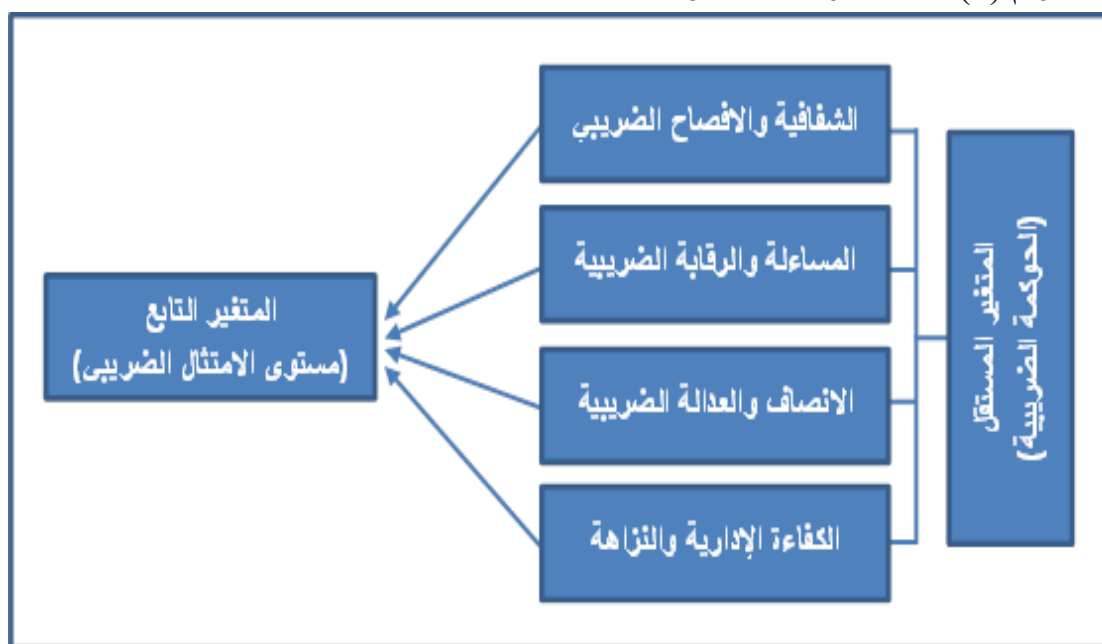
2. أهداف البحث: لغرض التوصل إلى الحلول الممكنة للمشكلة أعلاه، يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- ❖ تسليط الضوء على مفهوم الحوكمة الضريبية وأبعادها وأهميتها.
 - ❖ التعرف على مفهوم الامتثال الضريبي وأهميته واستراتيجيات تعزيز الامتثال.
 - ❖ اختبار العلاقة بين الحوكمة الضريبية ومستوى الامتثال الضريبي في البيئة العراقية.
- 3. أهمية البحث:** يستمد البحث الحالي أهميته من أهمية الحوكمة الضريبية بعدها الركيزة الأساسية لبناء وتطوير المنظومة الضريبية، من خلال دورها الفعال في تعزيز كفاءة الإدارة والشفافية والافصاح والعدالة الضريبية وصولاً إلى تحقيق الأهداف الضريبية، لا سيما في ظل الجهود الحكومية المتزايدة للحد من تنامي حالات التهرب الضريبي وضعف الامتثال، التي انعكست سلباً على استدامة الموارد المالية للدولة العراقية.

4. فرضيات البحث: ينطلق البحث من فرضية رئيسة مفادها:

H0: لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للحوكمة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي.

- H1:** يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للحكومة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي. وتتسق من الفرضية الرئيسية أعلاه، الفرضيات الفرعية الآتية:
- H0₁:** لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للشفافية والإفصاح الضريبي على مستوى الامتثال الضريبي.
- H1₁:** يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للشفافية والإفصاح الضريبي على مستوى الامتثال الضريبي.
- H0₂:** لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للمساءلة والرقابة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي.
- H1₂:** يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للمساءلة والرقابة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي.
- H0₃:** لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للإنصاف والعدالة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي.
- H1₃:** يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للإنصاف والعدالة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي.
- H0₄:** لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للكفاءة الإدارية والنزاهة على مستوى الامتثال الضريبي.
- H1₄:** يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للكفاءة الإدارية والنزاهة على مستوى الامتثال الضريبي.
- 5. متغيرات البحث:** يتمثل المتغير المستقل بالحكومة الضريبية، التي سيتم قياسها من خلال أبعادها الأربعة التي تشمل الشفافية والإفصاح الضريبي، والمساءلة والرقابة الضريبية، والإنصاف والعدالة الضريبية، والكفاءة الإدارية والنزاهة، فيما يتمثل المتغير التابع بمستوى الامتثال الضريبي. ويوضح الشكل رقم (1) أدناه متغيرات البحث واتجاه العلاقات:



شكل (1): متغيرات البحث

المصدر: إعداد الباحث

6. **منهج البحث:** يعتمد البحث الحالي على المنهجين الاستنباطي والاستقرائي، إذ تم تسليط الضوء وفقاً للمنهج الاستنباطي على المفاهيم النظرية للحوكمة الضريبية والامتثال الضريبي من واقع الأدبيات المحاسبية ذات الصلة. أما الجانب التطبيقي، فقد اعتمد على المنهج الاستقرائي من خلال توزيع استبانة على عينة من العاملين في أقسام وفروع الهيئة العامة للضرائب في مختلف المحافظات والمدن العراقية، لغرض قياس تأثير الحوكمة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي.

7. **الخلفية النظرية للبحث:** يسعى البحث الحالي إلى تفسير سلوك المكلفين والتفاعل بين الحوكمة الضريبية والامتثال الضريبي في إطار نظرية الوكالة. تشير هذه النظرية إلى أن تضارب المصالح يمثل دافعاً لتبني سلوكيات انتهائية (Jensen & Meckling, 1976). إذ ينشأ الصراع عادةً بسبب عدم تماثل المعلومات (Bawuah, 2024: 5). وفي السياق الضريبي تبرز هذه الاشكالية بين الحكومة والمكلفين أو اصحاب القرار داخل الشركات. لا سيما أن أحد أهم أنواع الصراع التجاري هو الصراع مع الحكومة التي لها حق الحصول على الضرائب، التي تعد جزءاً من الثروة التي تولدها الشركة (Carvalho et al., 2022: 458). وقد اثبتت الدراسات التي راقبت سلوك المكلفين في مختلف المجتمعات الضريبية أنهم لا يمثلون غالباً للقوانين الضريبية إلا عندما يكونوا على يقين بأن تكلفة عدم الامتثال تفوق تكلفة الامتثال، أي عندما تكون تكلفة اكتشاف التهرب أكبر من قيمة الضريبة واجبة السداد (النجار، 2019: 1). وهنا تبرز أهمية الحوكمة الضريبية من خلال دورها المحوري في تعزيز الشفافية والافصاح، وتفعيل الدور الرقابي، وفصل الصلاحيات وتحديد المسؤوليات وبما يحد من فرص التهرب الضريبي. يؤكد (Pratama & Muhammad, 2025: 4) في هذا السياق إلى أن التدابير الإدارية، مثل تحسين الشفافية، والعدالة، وإدارة المخاطر، تعزز الالتزام السلوكي وتنعكس بشكل إيجابي على الامتثال الضريبي.

ثانياً. الدراسات السابقة:

1. دراسة (المومني والعبيني، 2018)

"الحوكمة الضريبية والإيرادات الضريبية"، هدفت الدراسة إلى قياس تأثير الحوكمة الضريبية من خلال بُعدي الرقابة والمخاطر الضريبية على الإيرادات الضريبية من خلال استبيان آراء مدققي ضريبة الدخل ومدققي الحسابات الخارجيين. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي للحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية. وأوصت بضرورة تبني أساليب رقابية مناسبة للحد من المخاطر الضريبية.

2. دراسة (الشهبي، 2018)

"دور آليات الحوكمة الضريبية في مكافحة الفساد الضريبي (دراسة تطبيقية على دائرة الضرائب بنغازي، الحزام الأخضر، المرج)"، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور آليات الحوكمة الضريبية في مكافحة الفساد الضريبي في ليبيا، ولتحقيق هدف البحث استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، إذ اعتمدت في جمع وتحليل البيانات على أداة الاستبيان. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية عكسية بين الحوكمة الضريبية والفساد الضريبي، فضلاً عن وجود تطبيق لآليات الحوكمة الضريبية في إدارات الضرائب في ليبيا. وأوصت بضرورة العمل على تعزيز العدالة الضريبية، ومستوى الوعي الضريبي، وتسهيل الإجراءات الضريبية.

3. دراسة (أمبارك وزاقوب، 2022)

"دور الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي"، هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير الحوكمة على التهرب الضريبي في ليبيا، من خلال تبني المنهج الوصفي التحليلي. إذ استخدمت الدراسة أداة الاستبيان لجمع آراء الموظفين العاملين بمصلحة الضرائب في طرابلس وبنغازي. وتوصلت الدراسة إلى وجود دور للحوكمة في الحد من ممارسات التهرب الضريبي، فضلاً عن أن مستوى الحوكمة ليس بالمستوى المطلوب. وأكدت على ضرورة تفعيل الحوكمة الضريبية لتحسين أداء مصلحة الضرائب وتعزيز ثقة المكلفين بعدالة النظام الضريبي.

4. دراسة (أحمد، 2023)

"العدالة الضريبية وأثرها في الامتثال الضريبي"، هدفت الدراسة قياس تأثير أبعاد العدالة الضريبية على الامتثال الضريبي في العراق، باستخدام نموذج معدل للعدالة الضريبية. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي للعدالة الضريبية على الامتثال الضريبي، وأشارت إلى ضرورة اهتمام واضعي السياسات المالية بتطوير النظام الضريبي ليكون أكثر عدالةً وبما يعزز مستوى الامتثال الضريبي.

5. دراسة (Carvalho & Ávila, 2022)**"Tax Governance: A Study of Its Effects on Tax Evasion "**

(الحوكمة الضريبية: دراسة لآثارها على التهرب الضريبي)، هدفت الدراسة إلى قياس تأثير الحوكمة الضريبية على ممارسات التهرب الضريبي باستخدام عينة واسعة من 90 دولة للفترة 2005-2015، استناداً إلى بيانات التهرب الضريبي الواردة في تقارير صندوق النقد الدولي. وأكدت النتائج أن الدول التي تطبق ممارسات حوكمة ضريبية فعالة انخفضت بها مستويات التهرب الضريبي، وهو ما يُعد دليلاً تجريبياً هاماً على هذه العلاقة. كما أشارت إلى أن تطبيق القانون يُحفز هذا السلوك، ما يشير إلى وجود علاقة تكاملية بينه وبين الحوكمة الضريبية. وأكدت على ضرورة اهتمام الحكومات بتشجيع الشركات على تطبيق الحوكمة الضريبية.

6. دراسة (Alshaw et al., 2023)**"The Effect Of Applying The Principles Of Tax Governance In Increasing The Efficiency Of Tax Administration And Increase Tax Compliance "**

(أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في زيادة كفاءة الإدارة الضريبية وتعزيز الامتثال الضريبي)، هدفت الدراسة إلى قياس تأثير مبادئ الحوكمة الضريبية على كفاءة الإدارة الضريبية وزيادة الامتثال الضريبي. استخدمت الدراسة قوائم استبيان لغرض جمع البيانات من خبراء الضرائب ومديري الهيئة العامة للضرائب في العراق. أشارت النتائج إلى أن مبادئ الحوكمة الضريبية المذكورة آنفاً تزيد من ثقة المسؤولين عن الإدارة الضريبية وتحسن أساليب تحصيل الضرائب. فضلاً عن ذلك، وجدت الدراسة أن كفاءة الإدارة الضريبية تُعدّ وسيطاً هاماً بين مبادئ حوكمة الضرائب، وتزيد من الامتثال الضريبي.

7. دراسة (Hauptman et al., 2024)**"Tax governance in compliance: The role of motivational postures and behavioral intentions"**

(الحوكمة الضريبية في إطار الامتثال: دور المواقف التحفيزية والنوايا السلوكية)، هدف البحث إلى دراسة النوايا السلوكية مع التركيز على المواقف التحفيزية للمقاومة والتعاون، وعلاقتها بالامتثال الضريبي (الطوعي والإلزامي) والتهرب الضريبي لدى دافعي الضرائب في سلوفينيا. وقد أظهرت نتائج الدراسة الاستقصائية أن معظم دافعي الضرائب عينة الدراسة يميلون إلى الاتفاق مع عبارات مواقف التحفيز، والامتثال الضريبي الطوعي، والامتثال الضريبي الإلزامي. وتشير النتائج إلى وجود ارتباط إيجابي بين مواقف التحفيز القائمة على الاحترام والامتثال الضريبي الطوعي والإلزامي، بينما ارتبطت سلباً بالتهرب الضريبي، ومن ناحية أخرى، أن مواقف الدافعية القائمة على التحدي (المقاومة) ترتبط بعلاقة سلبية مع الامتثال الضريبي الإلزامي، وترتبط ارتباطاً إيجابياً ضعيفاً بالتهرب الضريبي.

8. دراسة (Abdul Rashid & Ramli, 2024)

"Income Sustainability Through Tax Governance in the Digital Age"

(استدامة الدخل من خلال الحوكمة الضريبية في العصر الرقمي)، ناقشت الدراسة دور الحوكمة الضريبية الفعالة في تعزيز استدامة الدخل في ماليزيا، التي تعد من الأسواق الناشئة، وتسعى جاهدة لضمان تحقيق إيرادات عالية من خلال تحسين الامتثال الضريبي. وقد ركزت على خمس استراتيجيات لتحسين الحوكمة الضريبية، تشمل إصلاح السياسات والإدارة الضريبية، وتعزيز ثقافة الامتثال الطوعي، والاستفادة من التكنولوجيا، والمشاركة في بناء القدرات والتدريب، والتعاون مع المنظمات الضريبية الدولية. كما نتناول البحث وضع الامتثال الضريبي واستراتيجيات تحسينه، وأهميته لاستقرار الإيرادات في ماليزيا، وأهم التحديات التي تعيقه، وأكدت الدراسة على ضرورة الاهتمام بالحوكمة الضريبية لدعم استدامة الدخل.

تناولت الدراسات السابقة التي تمكن الباحث من الحصول عليها، العديد من الجوانب ذات الصلة بالحوكمة الضريبية والامتثال الضريبي، إذ ركزت بعض الدراسات ولا سيما (المومني والعبيني، 2018)، (الشهبي، 2018)، (أ مبارك وزاقوب، 2022)، (Carvalho & Ávila, 2022)، (Abdul Rashid & Ramli, 2024) على قياس تأثير الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية، والتهرب والفساد الضريبي، واستدامة الدخل، في دول مختلفة. أما دراسة (أحمد، 2023)، (Hauptman et al., 2024) فقد سلطت الضوء على تأثير العدالة الضريبية والمواقف السلوكية على الامتثال الضريبي. وأخيراً تناولت دراسة (Alshawhi et al., 2023) قياس تأثير مبادئ الحوكمة الضريبية المتمثلة بتطور الأداء، الإفصاح، والشفافية، على كفاءة الإدارة الضريبية وزيادة الامتثال الضريبي في العراق.

وقد شكلت الدراسات أعلاه منطلقاً للبحث الحالي بجانبه النظري والتطبيقي، والذي جاء مكملاً لها وتميزاً عليها من وجهة نظر البحث في دراسة تأثير الحوكمة الضريبية من خلال أربعة أبعاد رئيسة تمثلت بالشفافية والإفصاح الضريبي، والمساءلة والرقابة الضريبية، والإنصاف والعدالة الضريبية، والكفاءة الإدارية والنزاهة، على مستوى الامتثال الضريبي في العراق. إذ لم تتناول الدراسات السابقة قياس تأثير تلك الأبعاد مجتمعةً على مستوى الامتثال الضريبي.

المبحث الثاني: الحوكمة الضريبية – مدخل نظري

أولاً. مفهوم الحوكمة الضريبية: تُعد الحوكمة الضريبية من المفاهيم الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة المالية والضرائب، وبرز هذا المفهوم نتيجة للاهتمام المتزايد بحوكمة الشركات واتساع نطاق

تطبيقها، فضلاً عن تزايد حالات التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي التعسفي على نطاق واسع حول العالم. مما دفع الحكومات والمجتمع للمطالبة بضرورة تعزيز الشفافية والمساءلة والعدالة الضريبية. وتناولت الأدبيات المحاسبية مفاهيم متعددة للحوكمة الضريبية، إذ تُعرّف على أنها الالتزامات الجديدة التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية لضمان الرقابة المالية والشفافية في نقل المعلومات الضريبية إلى الأطراف المعنية (Alshawhi et al., 2023: 71). كما تُعرف على أنها مجموعة من القواعد والاجراءات التي تتبناها الإدارة الضريبية لضمان كفاءة العمل وزيادة ثقة المتعاملين معها لتحقيق الشفافية والعدالة وتفعيل الرقابة والمساءلة وصولاً إلى تحقيق الأهداف الضريبية للدولة (الشهبي، 2018: 6). ومن ناحية قانونية، عرفها (عبد القادر وشويل، 2023: 60) بأنها مجموعة من الوسائل القانونية التي تنظم عمل الإدارة الضريبية في التعامل مع المكلفين، وترتكز على الشفافية والمساءلة والنزاهة مع ضرورة تحقيق العدالة الضريبية. ومن ناحية أخرى، عرفت بأنها الحكم الرشيد للإدارة الضريبية القائم على مشاركة المجتمع الحديث، بهدف تحسين الأداء وخلق مناخ من الشفافية والالتزام للحفاظ على حقوق المجتمع وتعزيز إيرادات الدولة ومراعاة العدالة الاجتماعية وحماية حقوق المكلفين (الغزي والشاوي، 2021: 38).

وبناءً على ما سبق، واستناداً إلى الأدبيات ذات الصلة، يمكن تعريف الحوكمة الضريبية بأنها نموذج إداري حديث ينظم عمل الإدارة الضريبية، يركز على الشفافية والمساءلة والعدالة لضمان تحقيق النزاهة والكفاءة الإدارية، وبما يعزز الثقة بين الدولة والمكلفين ووصولاً إلى تحقيق الأهداف الضريبية. **ثانياً. أهمية الحوكمة الضريبية:** تكتسب الحوكمة الضريبية أهمية بالغة، إذ تُعد الركيزة الأساسية في بناء وتطوير المنظومة الضريبية، لاسيما من خلال دورها الفعال في تعزيز كفاءة الإدارة والشفافية والافصاح والعدالة الضريبية، ودعم الاستدامة المالية للدولة. ويمكن تلخيص أهمية الحوكمة الضريبية بالآتي: (العبيدي والزوبعي، 2019: 48)، (Alshawhi et al., 2023: 71):

1. تساهم في ضمان عمل النظام الضريبي بكفاءة ونزاهة وشفافية.
 2. تحقيق العدالة والانصاف في التعامل مع دافعي الضرائب وحماية حقوقهم.
 3. تحديد الواجبات والمسؤوليات وتنظيم العلاقة مع اصحاب المصلحة.
 4. تعزيز المصداقية في العمل من خلال تبني مبادئ الافصاح والرقابة والمساءلة.
 5. تحديد الاتجاه الاستراتيجي للدولة وحماية موارد الدولة وتنميتها.
 6. تساهم في تفويض السلطات والصلاحيات بشكل عقلاني من خلال تحديد إجراءات رشيدة.
- ثالثاً. أهداف الحوكمة الضريبية:** تسعى الحوكمة الضريبية إلى تحقيق عدة أهداف يمكن تلخيصها بما يأتي (عبد الله، 2019: 86)، (Moussa & Mabrouk, 2025: 2675):
1. ايجاد بيئة ضريبية عادلة تعمل بشفافية وكفاءة.
 2. تسهيل إجراءات العمل الضريبي والارتقاء بمستوى الأداء.
 3. زيادة الوعي الضريبي وتعزيز ثقافة الالتزام الطوعي لدى المكلفين.
 4. تنظيم العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، وضمان تطبيق القوانين والتعليمات بشكل عادل.
 5. تعظيم الإيرادات الضريبية للدولة من خلال تفعيل الدور الرقابي للإدارة الضريبية على الأداء المالي للشركات.
 6. الحد من النزاعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلفين.
 7. التحسين المستمر للأنظمة الضريبية لحصر المجتمع الضريبي بدقة والقضاء على التهرب الضريبي.

رابعاً. **المبادئ العامة للحكومة الضريبية:** تشير الأدبيات ذات الصلة إلى عدم وجود نموذج مؤسسي واحد لإدارة الضرائب يناسب جميع الدول، وذلك بسبب الاعتبارات السياسية والظروف الاجتماعية والاقتصادية واختلاف الأنظمة القانونية لكل دولة. وعلى الرغم من تلك الاختلافات، توجد مبادئ عامة للحكومة الضريبية يمكن أن تكون أساساً لتصميم إطار عمل الإدارة الضريبية (Sofrona et al., 2025: 6):

1. **المساءلة:** تكتسب المساءلة أهمية كبيرة في إدارة الضرائب، وتتضمن آليات المساءلة إجراءات تدقيق داخلي وخارجي قوية ينتج عنها تقديم تقارير بشكل منتظم إلى السلطات العليا، فضلاً عن وجود قواعد واضحة للمساءلة أمام السلطة التنفيذية المختصة، ووجود إطار واضح لنزاهة سلوك الموظفين معززاً بالأنظمة والإجراءات، بما في ذلك تفعيل القانون الجنائي في قضايا الاحتيال والفساد.
2. **الشفافية:** يقصد بالشفافية الكشف عن المعلومات اللازمة لضمان عمل النظام الضريبي بما يخدم مصالح جميع الأطراف المعنية من مسؤولي الضرائب والحكومة، والمشرعين، ودافعي الضرائب. إذ يحتاج أصحاب المصلحة في النظام الضريبي إلى المعلومات التي تمكنهم من فهم كيفية تحديد الضريبة المستحقة، وفهم إجراءات دفع الضرائب، وتقييم مدى عدالة الضرائب مقارنةً بالمساهمة المطلوبة من الآخرين، فضلاً عن معرفة كيفية استخدام الحكومة للضرائب المحصلة (GIFT, 2022: 4).
3. **الهياكل السليمة لاتخاذ القرار:** يتطلب هذا المبدأ وجود إطار قانوني واضح وشفاف لتحديد المسؤوليات والإجراءات، يشمل آليات واضحة لتفويض وفصل الصلاحيات بين مختلف الأعمال. على سبيل المثال، يجب أن تكون وظائف التخمين، والجباية، والتدقيق منفصلة تماماً لضمان استقلالية عملية التدقيق.
4. **العدالة والإنصاف:** تشير إلى ضرورة وجود إجراءات كافية لضمان حصول المكلفين على معاملة عادلة في جميع مراحل الإجراءات الضريبية. وتشمل الاعتبارات الرئيسة عند تصميم أطر العدالة والإنصاف: ضمان تكافؤ الفرص من خلال تطبيق إجراءات ضريبية متسقة على جميع المكلفين دون تمييز، لا سيما من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات في تقديم الخدمات للمكلفين على أوسع نطاق، فضلاً عن الحد من فرص التفسير التعسفي من قبل موظفي الضرائب، على سبيل المثال من خلال تقليل السماحات والإعفاءات، ووجود معايير محددة وواضحة لممارسة السلطة التقديرية.
5. **الكفاءة والفاعلية:** تعني ضرورة تحقيق التوازن بين تحصيل الضرائب بكفاءة وتقديم الخدمات بفاعلية للمكلفين، وذلك من خلال الوضوح والبساطة والاتساق والاستجابة السريعة. تشمل الاعتبارات الرئيسة للحكومة استخدام لغة واضحة وبسيطة في إصدار القرارات أو التفسيرات الإدارية، وتسهيل الإجراءات الإدارية وتطبيقها بشكل عادل، فضلاً عن إصدار إرشادات وتفسيرات سهلة الاستخدام من قبل المكلفين بشأن تطبيق التشريعات الضريبية، ووضع جداول زمنية واضحة للاستجابة لطلبات المكلفين.

المبحث الثالث: الامتثال الضريبي- مدخل نظري

أولاً. **مفهوم الامتثال الضريبي:** تعد الضرائب من أهم الموارد التي ترفد الخزينة العامة للدولة بالإيرادات اللازمة لتقديم الخدمات وتحقيق الرفاهية للمجتمع. فهي من أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة في الوقت الحاضر في توجيه السياسة المالية والاقتصادية للبلد، أي إن الضرائب لا تعد غاية بحد ذاتها، بل تمثل وسيلة يمكن للدولة من خلالها تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية (سويد، 2022: 35).

لذلك، تسعى الحكومات جاهدةً لزيادة الحصيلة الضريبية من خلال تعزيز الامتثال الضريبي لدى المكلفين. إذ يعد الامتثال الضريبي ركيزة أساسية لاستقرار النظام المالي، ويساهم في تمكين الدولة من تحقيق الاستدامة المالية من خلال تنويع مصادر الدخل وتقليل الاعتماد على الإيرادات الريعية. ويشير مفهوم الامتثال الضريبي إلى قدرة دافعي الضرائب واستعدادهم للالتزام بالقوانين الضريبية في وقت محدد ضمن بيئة قانونية وأخلاقية معينة (Teshome, 2024: 9). كما يعرف بأنه مدى استعداد المكلف للالتزام بقوانين الضرائب في بلده، وذلك من خلال الإفصاح عن الدخل، وتقديم الإقرار الضريبي، وتسديد جميع الضرائب المستحقة في الوقت المحدد (Obutor, 2022: 64). وبذلك، فإن الامتثال هو محصلة تفاعل بين الإدارة الضريبية من جانب، من خلال حث المكلفين على الالتزام بالقوانين والتعليمات الضريبية، والمكلفين من جانب آخر، من خلال خضوعهم بالاستجابة لتعليمات الإدارة الضريبية (عبد الله وسليمان، 2023: 410). ويتم تحديد درجة الامتثال من خلال تحديد الفجوة الضريبية المتمثلة بالفرق بين مقدار الإيرادات الضريبية المحصلة فعلاً والإيرادات الضريبية الحقيقية (احمد، 2023: 311).

ويمكن للباحث تعريف الامتثال الضريبي على أنه السلوك الناتج عن الدوافع الداخلية أو الخارجية الذي يعكس مدى التزام المكلفين بالقوانين والتعليمات الضريبية، سواءً من حيث الإفصاح عن النشاطات الخاضعة للضريبة أو تقديم الاقرارات في الوقت المحدد أو تسديد المستحقات المالية دون تهرب.

ثانياً. محددات الامتثال الضريبي: يتأثر الامتثال الضريبي بالعديد من المحددات أو العوامل الاقتصادية والنفسية والأخلاقية والمؤسسية، وإن فهم تلك العوامل يعد أمراً حاسماً في تصميم الاستراتيجيات والسياسات الفعالة لإدارة الضرائب وتحسين مستوى الامتثال الضريبي. وتناولت الدراسات ذات الصلة العديد من العوامل التي تعد من أهم محددات الامتثال الضريبي (Tilahun, 2019: 3; Owusu et al., 2023: 6; Marandu et al., 2015: 214; Abdul) (Rashid & Ramli, 2024: 160):

1. معدل الضريبة: يعد معدل الضريبة من المحددات الرئيسة للامتثال الضريبي، إذ يؤثر بشكل كبير في سلوكيات وقرارات المكلفين. وتؤكد الدراسات ذات الصلة وجود علاقة عكسية بين معدل الضريبة ومستوى الامتثال، أي إن ارتفاع معدلات الضرائب تؤدي إلى انخفاض الامتثال الضريبي في مختلف الدول.

2. العقوبات والردع: تُعد العقوبات الضريبية إجراءات عقابية يفرضها القانون الضريبي على عدم الامتثال. وأظهرت الدراسات أعلاه أن العقوبات وإجراءات الردع تؤثر بشكل إيجابي ومعنوي على الامتثال الضريبي، وتشير هذه العلاقة إلى أن العقوبات الصارمة تساهم بشكل كبير في تحقيق مستوى عالٍ من الامتثال الضريبي وكبح جماح التهرب الضريبي. وتبرز هذه العلاقة بشكل أكبر في الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم.

3. التدقيق الضريبي: يتمثل التدقيق الضريبي بالإجراءات التي تقوم بها السلطات الضريبية للتأكد من صحة الاقرارات المقدمة من المكلفين واعدادها وفقاً للقوانين النافذة. وإن احتمالية التدقيق الضريبي تؤثر إيجاباً وبشكل كبير على سلوك المكلفين وقرارات الامتثال، أي أن وجود إجراءات فعالة للتدقيق الضريبي تساهم في رفع مستوى الامتثال والعكس صحيح.

4. **عدالة وانصاف النظام الضريبي:** تعد العدالة والإنصاف أمراً حاسماً في سياق الامتثال الضريبي، ويقصد بها أن تكون الضرائب عادلة وأن تُفرض بناءً على مستوى دخل المكلفين وقدرتهم على الدفع. ويرتبط الامتثال الضريبي بعدالة وانصاف النظام الضريبي ارتباطاً مباشراً، ويتجلى هذا الارتباط في أن سلوك الامتثال الضريبي لدى دافعي الضرائب سينخفض إذا شعروا بأنهم يدفعون ضرائب أعلى من أقرانهم في مستوى الدخل. وبناءً على ذلك، فإن العدالة والإنصاف تؤثر بشكل إيجابي على سلوك الامتثال الضريبي.

5. **الالتزام الديني لدى المكلفين:** أثبتت بعض الدراسات أعلاه وجود علاقة إيجابية معنوية بين مستوى التدين وسلوك الامتثال الضريبي الطوعي. أي أن الأفراد الملتزمون دينياً، ويعدون الدين جزءاً لا يتجزأ من حياتهم اليومية أظهروا التزاماً ضريبياً طوعياً عالياً. لا سيما أن الدين يفرض على الفرد الشعور بالمسؤولية الأخلاقية، مما يحسن من سلوكه بشكل عام، وسلوكه الضريبي بشكل خاص.

6. **مستوى المنافع العامة المقدمة:** إن جودة الخدمات العامة التي تقدمها الدولة للمواطنين يؤثر بشكل كبير على مستوى الرضا لدى المواطنين وثقتهم بالحكومة والنظام الضريبي، مما ينعكس على قرارات الامتثال الضريبي. إذ تؤكد الدراسات أعلاه وجود ارتباط إيجابي بين مستوى الخدمات ومستوى الامتثال الضريبي.

7. **تعقيد النظام الضريبي:** إن تعقيد النظام الضريبي يؤدي إلى زيادة التكاليف المرتبطة بالامتثال، مما يؤثر على رغبة دافعي الضرائب في الالتزام به. ولا سيما في الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم، إذ تكون أكثر عرضة لعدم الامتثال في ظل تعقيد في النظام الضريبي؛ بسبب محدودية مواردها.

8. **الشفافية:** تساهم الشفافية في تحسين الفهم الشامل للقوانين واللوائح والإجراءات الضريبية مما يعزز ثقة المكلفين بالنظام الضريبي وينعكس بشكل إيجابي على مستوى الامتثال الضريبي.

9. **كفاءة الإدارة الضريبية:** تعد كفاءة الإدارة من العوامل المؤسسية الهامة التي تعزز ثقة المكلفين وتشجع على الامتثال الطوعي، ولا سيما من خلال تحسين الجودة، وتوفير الخدمات والدعم لدافعي الضرائب، فضلاً عن اعتماد الأدوات الرقمية مثل أنظمة الإيداع الإلكتروني ومنصات دفع الضرائب عبر الإنترنت. إذ تشير الدراسات أعلاه إلى أن المبادرات الرقمية ساهمت بشكل كبير في تسهيل الإجراءات الضريبية وتعزيز مستوى الامتثال.

ثالثاً. استراتيجيات الامتثال الضريبي: يشكل الامتثال الضريبي هاجساً لدى السلطات الحكومية على مستوى العالم، لا سيما في ظل استمرار ممارسات التهرب الضريبي التي تُعرض استدامة الموارد المالية للخطر، خاصة مع الاهتمام المتزايد من قبل الحكومات بتعبئة الإيرادات من مصادرها الداخلية، مما ينعكس سلباً على التنمية والنمو الاقتصادي (Rashid et al., 2021: 134). وإن ذلك دفع السلطات الضريبية إلى التفكير في تبني استراتيجيات أكثر توازناً لتحفيز المكلفين على الامتثال والحد من التهرب الضريبي. وتشير الأدبيات ذات الصلة إلى وجود استراتيجيتين لتعزيز الامتثال الضريبي لدى المكلفين:

1. **استراتيجية قائمة على الردع:** تتمثل في اتباع السلطات الضريبية لإجراءات صارمة لتعزيز مستوى الامتثال الضريبي لدى المكلفين. ويتم ذلك من خلال تفعيل الرقابة الضريبية وفرض عقوبات وغرامات على الممارسات غير القانونية التي تقود إلى التهرب الضريبي، مما يدفع المكلفين إلى الالتزام بالتعليمات النافذة وتسديد الالتزامات الضريبية في الوقت المحدد (حميدة، 2023: 33).

2. استراتيجية قائمة على تعزيز الامتثال الطوعي: تقوم هذه الاستراتيجية على تعزيز الامتثال لدى المكلفين دون فرض عقوبات او إجراءات رادعة، وذلك من خلال تحسين الشفافية وزيادة ثقة المكلفين بالحكومة والسلطات الضريبية، مما يعزز شعورهم بالمسؤولية تجاه مجتمعاتهم. ويُعرف الامتثال الطوعي بأنه استعداد دافعي الضرائب للامتثال بناءً على إرادتهم الحرة، انطلاقاً من شعورهم بالمسؤولية كأفراد في المجتمع (Rashid et al., 2021: 135). ويشير واقع الحال إلى عدم تحرر المكلفين على مستوى العالم من الانانية بصور كاملة، إذ يتوقع منهم إبداء نوعاً من المقاومة للدفاع عن مصالحهم الشخصية سواءً بتجنب الضرائب كلياً او محاولة تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن (ناصر واحمد، 2016: 222).

رابعاً. العلاقة بين الحوكمة الضريبية والامتثال الضريبي: يعد تحقيق الامتثال الفعال أحد أبرز التحديات التي تواجه الحكومات في مجال تحصيل الإيرادات الضريبية، وأن ضعف الامتثال يعود أسباب متعددة، من أبرزها تضارب المصالح (Hacine, 2024: 530). إذ تبرز هذه الاشكالية بين الحكومات التي لها الحق في الحصول على الضرائب من جهة، والمكلفين بدفع الضرائب من جهة أخرى (Carvalho et al., 2022: 458). لاسيما أن المكلفين في مختلف دول العالم لا يمتثلون غالباً للقوانين الضريبية إلا عندما يكونوا على يقين بأن تكلفة عدم الامتثال تفوق تكلفة الامتثال (النجار، 2019: 1). ومن هنا تبرز أهمية الحوكمة الضريبية في تخفيف الصراع، وتحقيق التوازن بين مصالح المكلفين والسلطات الضريبية. إذ تقوم الحوكمة الضريبية على مبادئ أساسية تمثل بالشفافية، والرقابة، العدالة، والكفاءة الإدارية، التي شأنها تعزيز ثقة المكلفين بالنظام الضريبي وزيادة مستوى الامتثال. إذ تساهم الشفافية في تحسين الفهم الشامل للقوانين واللوائح والإجراءات الضريبية مما يعزز ثقة المكلفين بالنظام الضريبي وينعكس بشكل إيجابي على مستوى الامتثال الضريبي (Abdul Rashid & Ramli, 2024: 160). كما تساهم اجراءات الرقابة والتدقيق في تحقيق مستوى عال من الامتثال الضريبي وكبح جماح التهرب الضريبي. إذ إن إدراك وجود تدقيق ضريبي فعال يؤثر بشكل ايجابي كبير على سلوك المكلفين وقرارات الامتثال (Tilahun, 2019: 3). ومن ناحية أخرى، يشير ((Owusu et al., 2023: 6، Marandu et al., 2015: 214)) إلى أن الامتثال الضريبي يرتبط بعدالة النظام الضريبي ارتباطاً مباشراً، ويتجلى هذا الارتباط في أن سلوك الامتثال الضريبي لدى دافعي الضرائب سينخفض إذا شعروا بأنهم يدفعون ضرائب أعلى من أقرانهم ضمن نفس مستوى الدخل. كما تكتسب كفاءة الإدارة الضريبية أهمية كبيرة في سياق الامتثال الضريبي. إذ إن تحقيق الامتثال الضريبي يتطلب توازناً بين الكفاءة في تحصيل الضرائب وجودة الخدمات المقدمة للمكلفين، وذلك من خلال تبسيط الإجراءات ووضوح القوانين وسرعة الاستجابة، فكلما اتسم النظام الضريبي بالوضوح والبساطة والاتساق، زادت قدرة المكلفين على فهم التزاماتهم والامتثال لها بشكل طوعي (Sofrona et al., 2025: 22).

المبحث الرابع: تأثير الحوكمة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي-مدخل عملي
أولاً. أداة جمع البيانات: بناءً على نوع منهج البحث وطبيعية البيانات اللازمة لإجراء الجانب العملي، تُعد الاستبانة الأداة الأكثر ملائمة لاختبار فرضيات البحث الحالي، إذ تم تصميم استبانة مكونة من خمسة محاور، وتطويرها إستناداً إلى بعض الدراسات السابقة ذات الصلة، وفق مقياس (Likert Scale) الخماسي لتحديد اتجاه إجابات العينة ودرجة الاتفاق. وتم تحكيمها من خلال

عرضها على عدد من الأساتذة المتخصصين لإبداء آراءهم حول ملائمة الأداة لقياس العلاقة بين متغيرات البحث. ويوضح الجدول رقم (1) درجة الاتفاق حول فقرات الاستبانة

جدول (1) درجة الاتفاق حول فقرات الاستبانة

ترميز الفئة	1	2	3	4	5
الإجابة	لا أتفق تماماً	لا أتفق	اتفق إلى حد ما	أتفق	أتفق تماماً
درجة الاتفاق	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جداً

المصدر: إعداد الباحث.

ثانياً. أسلوب التحليل المعتمد: تم اعتماد أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية باستخدام المربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM)، الذي يعد أحد أكثر الأساليب الحديثة استخداماً في البحوث الإدارية والاقتصادية عندما يكون الهدف هو اختبار العلاقات بين المتغيرات وبناء نماذج تفسيرية / تنبؤية، ولا سيما في ظروف قد لا تكون فيها البيانات مثالية (على سبيل المثال عندما تكون العينات صغيرة نسبياً، أو توزيعها غير طبيعي، أو عندما يكون النموذج معقداً ويتضمن عدة متغيرات وعلاقات معقدة). ويتميز هذا الأسلوب بأنه يبدأ عادةً بتقييم نموذج القياس (أي جودة المقاييس والفقرات التي تقيس المتغيرات)، ثم ينتقل إلى تقييم النموذج الهيكلي (أي اختبار الفرضيات والعلاقات بين المتغيرات).

وتعتمد عملية القياس في نموذج PLS-SEM على مجموعة من المقاييس الأساسية للتحقق من ملائمة وصلاحيّة النموذج، وهي:

1. ثبات/اتساق القياس داخلياً (مثل معامل الثبات أو الاعتمادية المركبة)، وغالباً يُقبل إذا كان $0.70 \leq$.
2. صدق التقارب (Convergent Validity) ويقاس عادةً بـ AVE (متوسط التباين المستخرج)، ويُعد جيداً إذا كان $0.50 \leq$ ، وبمعنى أن المتغير يفسّر أكثر من نصف تباين فقراته.
3. صدق المؤشرات (معامل التحميل) إذ يُفضل أن يكون معامل التحميل للفقرات $0.70 \geq$ ، لأن ذلك يعني أن الفقرة تمثل المتغير بشكل قوي.

ثالثاً. مجتمع وعينة البحث: يتمثل مجتمع البحث في الهيئة العامة للضرائب وفروعها في المحافظات العراقية كافة، وبسبب عدم وجود إحصائية دقيقة وحديثة لعدد أفراد مجتمع البحث؛ تم اختيار عينة عشوائية مكونة من (148) فرداً ممن يشغلون وظائف الحسابات والتدقيق والرقابة والتخمين والعاملين في الأقسام الإدارية والقانونية في فروع الهيئة العامة للضرائب في مختلف المحافظات العراقية، فضلاً عن مديري الفروع والأقسام والشعب. إذ تم توزيع استمارة الكترونية لغرض جمع آراء السادة عينة البحث، وتم استلام 148 استبانة صالحة للتحليل، وهي تُعد كافية ومناسبة لأغراض التحليل الإحصائي. ويوضح الجدول رقم (2) الخصائص الديموغرافية لعينة البحث.

جدول (2): الخصائص الديموغرافية لعينة البحث

الخصائص	العدد	النسبة المئوية
التحصيل العلمي	بكالوريوس	117
	دبلوم	10
	ماجستير أو ما يعادلها	16
	دكتوراه أو ما يعادلها	5
		3%

النسبة المئوية	العدد	الخصائص	
22%	32	محاسبة	التخصص العلمي
5%	7	ضرائب	
24%	36	مالية ومصرفية	
49%	73	أخرى	
76%	113	إدارة دنيا	المستوى الإداري
19%	28	إدارة وسطى	
5%	7	إدارة عليا	
7%	10	1- 5 سنوات	عدد سنوات الخبرة
18%	27	6- 10 سنوات	
56%	83	11- 15 سنة	
13%	19	16- 20 سنة	
6%	9	أكثر من 20 سنة	

المصدر: إعداد الباحث.

رابعاً. تقييم نموذج القياس المعتمد:

1. تقييم الصدق التقاربي (Convergent Validity): تظهر قيم معامل التحميل (Outer Loadings)

في الجدول رقم (3)، والتي تقيس مدى ارتباط الفقرات بمتغيراتها الكامنة، أن جميع الفقرات حققت مستويات مرتفعة ومقبولة جداً، إذ تراوحت القيم بين (0.701) و (0.954). وهذا يدل على أن كل فقرة تسهم بصورة واضحة في قياس البعد الذي تنتمي إليه، كما يشير إلى عدم وجود فقرات ضعيفة بدرجة تستوجب الاستبعاد. ففي متغير الشفافية والإفصاح الضريبي، برزت الفقرة الرابعة بوصفها من أقوى الفقرات تمثيلاً لهذا المتغير، نظراً لارتفاع قيمتها بشكل كبير، في حين أن أقل القيم ضمن المتغير نفسه بقيت ضمن الحدود الجيدة والمقبولة. والأمر نفسه ينطبق على متغير المساءلة والرقابة الضريبية، إذ إن أدنى قيمة ظهرت في الفقرة الرابعة وهي ما تزال مقبولة، مما يعني أنها لا تؤثر سلباً في جودة القياس، بل تبقى مساهمة في تكوين المتغير بصورة مناسبة.

أما فيما يتعلق بمتوسط التباين المستخلص (AVE)، فقد جاءت جميع القيم مرتفعة وواضحة القوة لكافة الأبعاد، إذ بلغت (0.812)، (0.725)، (0.809)، (0.735)، (0.782) على التوالي. وتشير هذه النتائج إلى أن كل متغير كامن يفسر نسبة عالية من تباين فقراته، وهو ما يعكس قوة صدق التقارب بين الفقرات التابعة لكل متغير. وأن ارتفاع هذه القيم بهذا الشكل يؤكد أن المؤشرات المختارة لا تقيس الظاهرة بشكل سطحي أو جزئي، بل تعبر عنها بدرجة عالية من الدقة والانسجام.

2. تقييم موثوقية الاتساق الداخلي (Internal Consistency Reliability): تبين النتائج في

الجدول رقم (3) أن قيم معيار الموثوقية المركبة (Composite Reliability-CR) كانت ضمن الحدود المقبولة والجيدة، بل إن بعضها وصل إلى مستوى عالي جداً. فقد سجل متغير الشفافية والإفصاح الضريبي قيمة (0.836)، وهي قيمة جيدة تؤكد اتساق الفقرات. كما حقق متغير المساءلة والرقابة الضريبية قيمة (0.935)، وهي قيمة مرتفعة جداً، وتدل الانسجام العالي بين الفقرات المكونة لهذا البعد. وكذلك أظهر متغير الإنصاف والعدالة الضريبية قيمة (0.892)، وهي قيمة جيدة، في حين سجلت الكفاءة الإدارية والنزاهة قيمة (0.810)، وهي مقبولة وتشير إلى أن المتغير ما يزال محافظاً

على مستوى مناسب من الاتساق الداخلي، أما مستوى الامتثال الضريبي فقد حقق قيمة (0.863)، وهي أيضاً قيمة جيدة تؤكد موثوقية القياس.

ويبين الجدول رقم (3) أدناه، نتائج نموذج القياس للمتغيرات الرئيسة الخمسة، والمتمثلة بالشفافية والإفصاح الضريبي، والمساءلة والرقابة الضريبية، والإنصاف والعدالة الضريبية، والكفاءة الإدارية والنزاهة، ومستوى الامتثال الضريبي.

جدول (3): اختبار الصدق التقاربي (Convergent Validity)

المتغيرات	الفقرات	معامل التحميل	CR	AVE
الشفافية والإفصاح الضريبي	تعد الإجراءات الضريبية في العراق واضحة ومفهومة بالنسبة للمكلفين.	0.747	0.836	0.714
	يتم إعلام المكلفين بحقوقهم والتزاماتهم الضريبية بشكل كافٍ.	0.854		
	ان القوانين والتعليمات الضريبية متاحة ويمكن الاطلاع عليها بسهولة من قبل المكلفين.	0.734		
	تتوفر معلومات دقيقة حول آلية احتساب الضريبة من قبل الإدارة الضريبية.	0.953		
	يتم نشر كافة التعديلات الضريبية للمكلفين في الوقت المناسب.	0.774		
المساءلة والرقابة الضريبية	وجود رقابة فعالة على قرارات المخمنين الضريبيين.	0.835	0.935	0.725
	وجود اليات واضحة لمساءلة المخمنين عند وقوع اخطاء تقديرية.	0.725		
	توفر اجراءات تدقيق ضريبي فعالة للحد من التلاعب في الوعاء الضريبي.	0.756		
	تتعامل الإدارة الضريبية مع الاعتراضات الضريبية بعدالة وموضوعية.	0.701		
	تساهم الرقابة الداخلية في تحسين الأداء الضريبي بشكل عام.	0.833		
الانصاف والعدالة الضريبية	تتناسب الضريبة المفروضة مع القدرة المالية للمكلف.	0.743	0.892	0.736
	تطبق القوانين والتعليمات الضريبية بشكل عادل على جميع المكلفين دون تمييز.	0.789		
	تساهم العدالة الضريبية في تعزيز ثقة المكلفين بالنظام الضريبي.	0.802		
	يقوم النظام الضريبي في العراق على المساواة بين المكلفين.	0.746		
	ان تطبيق العدالة الضريبية يساهم في الحد من النزاعات الضريبية.	0.723		
	يتمتع العاملون في الإدارة الضريبية بالكفاءة والنزاهة المهنية.	0.821	0.810	0.719

المتغيرات	الفقرات	معامل التحميل	CR	AVE
الكفاءة الإدارية والنزاهة	تتبنى الإدارة الضريبية سياسات ملائمة لحماية مصالح المكلفين.	0.766		
	يوجد فصل للصلاحيات بين أعمال التقدير (التخمين)، والتحصيل، والرقابة.	0.709		
	تساهم أخلاقيات العمل الضريبي في تعزيز العلاقة مع المكلفين.	0.733		
	تلتزم الكوادر الضريبية بالسلوك المهني لتعزيز ثقة المكلفين بالنظام الضريبي.	0.711		
مستوى الامتثال الضريبي	تعمل الإدارة الضريبية على تحسين الإجراءات الضريبية لرفع مستوى الامتثال الضريبي.	0.904	0.863	0.782
	يتم تحديث البيانات الضريبية للمكلفين بشكل منتظم عند حدوث أي تعديلات.	0.745		
	وجود التزام عالي من قبل المكلفين بتقديم الإقرارات الضريبية ضمن التوقيينات المحددة.	0.762		
	يتم تطبيق التعليمات والقوانين الضريبية النافذة في إعداد وتقديم الإقرارات الضريبية.	0.713		
	وجود التزام عالي من قبل المكلفين بتقديم البيانات والمستندات المطلوبة من قبل الإدارة الضريبية دون تحريف أو تضليل.	0.738		
	وجود التزام عالي من قبل المكلفين بتسوية الالتزامات الضريبية المتراكمة وفقاً للقوانين النافذة.	0.757		
	يعكس سلوك المكلفين تعاوناً واضحاً مع موظفي الدائرة الضريبية.	0.873		
	عند اكتشاف أخطاء في الإقرارات الضريبية، يحرص المكلفين على معالجة تلك الأخطاء.	0.784		
	يفصح المكلفون غالباً عن كافة مصادر الدخل الخاضعة للضريبة.	0.776		
	يحرص المكلفون على تسديد الضرائب المفروضة بالقيمة الفعلية دون محاولة تخفيضها بطرق غير قانونية.	0.954		

المصدر: إعداد الباحث استناداً إلى مخرجات برنامج Smart PLS 4.

تكشف النتائج السابقة أن نموذج القياس يتمتع بدرجة عالية من المتانة والموثوقية، إذ إن الفقرات أظهرت ارتباطاً واضحاً بأبعادها، كما أن متوسط التباين المستخلص جاء مرتفعاً في جميع المتغيرات، فضلاً عن أن معاملات الثبات تشير إلى وجود اتساق داخلي جيد إلى مرتفع. وبناءً على ذلك، يمكن الحكم على أن الأداة المستخدمة في الدراسة تتمتع بصدق تقاربي قوي وبدرجة مناسبة

من الثبات، مما يوفر أساساً علمياً سليماً للانتقال إلى تحليل العلاقات بين المتغيرات واختبار الفرضيات بثقة أكبر.

3. اختبار صدق التمايز (Discriminant Validity): يبين الجدول رقم (4) اختبار صدق التمايز باستخدام معيار HTMT (نسبة الارتباط بين السمات المختلفة وداخل السمة الواحدة) أن متغيرات النموذج الخمسة تتمتع بصدق تمايزي واضح، لأن جميع قيم HTMT بين كل زوج من المتغيرات جاءت أقل من الحد الموصى به في الأدبيات (0.85) وفي بعض الأدبيات الأكثر تحفظاً (0.90). وبما أن القيم كافة في الجدول رقم (4) تراوحت بين (0.124) و(0.702)، فهذا يعني أن كل متغير يقيس بُعداً مفاهيمياً مختلفاً عن المتغيرات الأخرى، وأن هناك فصلاً كافياً بين البنى النظرية وعدم وجود تداخل مفرط قد يهدد جودة نموذج القياس.

وتشير أعلى قيمة في الجدول (0.702) إلى وجود تقارب منطقي نسبياً بين بعض الأبعاد، وهو أمر متوقع نظرياً في موضوعات الحوكمة والضرائب، إلا أن هذا التقارب لا يصل إلى مستوى يثير القلق أو يدل على أن المتغيرين يقيسان المفهوم نفسه. في المقابل، تُظهر القيم المنخفضة جداً مثل (0.124)، درجة تمايز عالية بين بعض المتغيرات، مما يعزز فكرة أن الأبعاد تمثل جوانب مستقلة نسبياً داخل الإطار النظري، وهي ليست مجرد تكرار لمفهوم واحد بصيغات مختلفة. وبناءً على هذه النتائج، يمكن القول إن نموذج القياس يحقق شرط الصدق التمييزي وفق HTMT، ومن ثم يصبح الانتقال إلى اختبار النموذج الهيكلي والعلاقات السببية بين المتغيرات خطوة منهجية سليمة.

جدول (4): اختبار صدق التمايز (Discriminant Validity)

المتغيرات	الشفافية والإفصاح الضريبي	المساءلة والرقابة الضريبية	الإنصاف والعدالة الضريبية	الكفاءة الإدارية والنزاهة	مستوى الامتثال الضريبي
الشفافية والإفصاح الضريبي	1				
المساءلة والرقابة الضريبية	0.464	1			
الإنصاف والعدالة الضريبية	0.572	0.521	1		
الكفاءة الإدارية والنزاهة	0.124	0.702	0.581	1	
مستوى الامتثال الضريبي	0.591	0.439	0.334	0.305	1

المصدر: إعداد الباحث استناداً إلى مخرجات برنامج Smart PLS 4.

خامساً. اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج:

1. اختبار الفرضية الرئيسية: توضح نتائج الجدول رقم (5) الخاص باختبار الفرضيات في نموذج المعادلات الهيكلية باستخدام PLS-SEM، أن جميع المتغيرات المستقلة الأربعة ترتبط ارتباطاً إيجابياً ذو دلالة معنوية بمستوى الامتثال الضريبي، وهو ما يعكس قوة النموذج في تفسير سلوك الامتثال من منظور الحوكمة الضريبية وأبعادها. إذ تشير القيم المعروضة إلى أن جميع المسارات من المتغيرات المستقلة نحو المتغير التابع حققت مستوى دلالة عالي، إذ إن قيم (P) كانت عند مستوى معنوية (0.000) للعلاقات كافة، وهي أدنى بكثير من مستوى الدلالة المعتمد عادة (0.05)، ما يعني رفض فرضية العدم الرئيسية (H0) وقبول الفرضية الرئيسية البديلة (H1) يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للحوكمة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي. كما إن قيم (T) في جميع العلاقات تجاوزت الحد الأدنى المقبول للدلالة (1.96) في الاختبارات ثنائية الطرف، إذ تراوحت بين (2.167)

و(3.483)، الأمر الذي يعزز الاستنتاج بأن هذه العلاقات ليست عشوائية أو ناتجة عن خطأ معاينة، بل تمثل نمطاً منهجياً واضحاً.

جدول (5): اختبار الفرضيات

P	T	SD	SM	OS	الفرضيات
0.000	2.860	0.050	0.190	0.143	الشفافية والإفصاح الضريبي <-- مستوى الامتثال الضريبي
0.000	3.400	0.030	0.170	0.102	المساءلة والرقابة الضريبية <-- مستوى الامتثال الضريبي
0.000	2.167	0.060	0.130	0.130	الإنصاف والعدالة الضريبية <-- مستوى الامتثال الضريبي
0.000	3.483	0.060	0.140	0.209	الكفاءة الإدارية والنزاهة <-- مستوى الامتثال الضريبي

المصدر: إعداد الباحث استناداً إلى مخرجات برنامج Smart PLS 4.

2. اختبار الفرضيات الفرعية:

أ. **الفرضية الفرعية الأولى (H1):** تبين نتائج الجدول رقم (5) أن قوة التأثير النسبي لـ "الشفافية والإفصاح الضريبي" كان إيجابياً ذو دلالة معنوية على مستوى الامتثال الضريبي، إذ بلغت قيمة P (0.000)، كما بلغت قيمة معامل المسار (OS) 0.143، وقيمة T 2.860. وهذا يعني أن ارتفاع مستوى الشفافية والإفصاح مقترن بارتفاع مستوى الامتثال، وهو تفسير منطقي لأن وضوح المعلومات، وتوفير البيانات، وتقليل الغموض في الأنظمة والإجراءات يعزز ثقة المكلفين، ويسهل الالتزام ويحد من فرص التهرب أو سوء الفهم. كما أن حجم التأثير هنا يعد متوسطاً مقارنة ببقية الأبعاد، لكنه يبقى جوهرياً من الناحية العملية؛ لأنه يمثل أحد الأسس التي تُبنى عليها علاقة المكلف بالنظام الضريبي. وبذلك، يتم رفض فرضية العدم (H_{01}) وقبول الفرضية البديلة (H_{11}) "يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للشفافية والإفصاح الضريبي على مستوى الامتثال الضريبي".

ب. **الفرضية الفرعية الثانية (H2):** تشير نتائج الجدول رقم (5) إلى أن قوة التأثير النسبي لـ "المساءلة والرقابة الضريبية" كان إيجابياً ذو دلالة معنوية على مستوى الامتثال الضريبي، إذ بلغت قيمة P (0.000)، كما بلغت قيمة معامل المسار (OS) 0.102، وقيمة T (3.400). وعلى الرغم من أن معامل المسار هنا هو الأصغر بين المسارات الأربعة، إلا أن ارتفاع قيمة T يدل على أن الأثر ثابت ومتسق داخل العينة. ومن زاوية تفسيرية، يمكن فهم ذلك بأن وجود رقابة فعالة وإجراءات مساءلة واضحة لا يعني بالضرورة رفع الامتثال عبر زيادة الأثر المباشر فقط، بل قد يتم تحفيز الامتثال من خلال تعزيز بيئة ضابطة تجد من السلوكيات المخالفة وتدفع المكلفين لتجنب مخاطر تلك السلوكيات. وبناءً على ما سبق، يتم رفض فرضية العدم (H_{02}) وقبول الفرضية البديلة (H_{12}) "يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للمساءلة والرقابة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي".

ج. **الفرضية الفرعية الثالثة (H3):** تبين نتائج الجدول رقم (5) أن قوة التأثير النسبي لـ "الإنصاف والعدالة الضريبية" كان إيجابياً ذو دلالة معنوية على مستوى الامتثال الضريبي، إذ بلغت قيمة P (0.000)، كما بلغت قيمة معامل المسار (OS) 0.130، وقيمة T (2.167). وعلى الرغم من أن قيمة T هنا هي الأقل مقارنة ببقية العلاقات، إلا أنها ما تزال أعلى من (1.96)، ما يعني أنها دالة

إحصائياً. هذا يشير إلى أن العدالة الضريبية تؤثر على الامتثال، ولكن ربما بدرجة استقرار نسبي أقل من العوامل الأخرى، وهو أمر متوقع في الدراسات الضريبية لأن إدراك العدالة قد يختلف بين المكلفين بحسب مستوى الدخل وثقتهم بالإدارة الضريبية ومستوى الخدمات العامة المقدمة لهم. ومع ذلك، يبقى أثر العدالة مهماً، إذ إن شعور المكلف بأن النظام الضريبي منصف، وإن الأعباء موزعة بشكل عادل، وأن الإجراءات غير متحيزة، يعزز الامتثال الضريبي الطوعي ويقلل الدوافع النفسية لمقاومة الامتثال. وبناءً على ذلك، يتم رفض فرضية العدم (H_{03}) وقبول الفرضية البديلة (H_{13}) "يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للإنصاف والعدالة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي".

د. **الفرضية الفرعية الرابعة (H4):** من خلال الجدول رقم (5) يتبين أن قوة التأثير النسبي لـ "الكفاءة الإدارية والنزاهة" كان إيجابياً ذو دلالة معنوية على مستوى الامتثال الضريبي، إذ بلغت قيمة P (0.000)، كما بلغت قيمة معامل المسار (OS) (0.209)، وقيمة T (3.483). وبرز هذا البعد بعده الأعلى تأثيراً بين المتغيرات الأخرى، وهو ما يشير إلى أن تعزيز كفاءة الإدارة الضريبية ونزاهتها يرتبط بشكل واضح بارتفاع الامتثال الضريبي. إذ إن سلوك الامتثال لا يرتبط بالتعليمات والقوانين فقط، بل يتشكل من خلال تجربة المكلف مع الإدارة الضريبية، ولا سيما من خلال جودة الخدمات المقدمة، سرعة الإنجاز، احترام المكلف، والتعامل بنزاهة. إذ كفاءة ونزاهة السلطات الضريبية تمثل دافعاً مهماً يحفز المكلفين على الامتثال. وبذلك، يتم رفض فرضية العدم (H_{04}) وقبول الفرضية البديلة (H_{14}) "يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للكفاءة الإدارية والنزاهة على مستوى الامتثال الضريبي".

جدول (6): معامل التحديد (R^2) للنموذج الهيكلي

المتغير التابع	Q2	R^2	Adjusted R^2	مستوى التفسير
مستوى الامتثال الضريبي	> 0	0.675	0.682	قوي

أظهرت نتائج الجدول رقم (6) أن قيمة معامل التحديد (R^2) الخاصة بمتغير مستوى الامتثال الضريبي بلغت (0.682)، مما يدل على أن المتغيرات المستقلة المتمثلة في الشفافية والإفصاح الضريبي، والمساءلة والرقابة الضريبية، والإنصاف والعدالة الضريبية، والكفاءة الإدارية والنزاهة تفسر ما نسبته (68.2%) من التباين في مستوى الامتثال الضريبي، في حين تعود النسبة المتبقية إلى عوامل أخرى لم يتضمنها النموذج. كما بلغت قيمة معامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2$) نحو (0.675)، وهي قيمة تؤكد تمتع النموذج بقدرة تفسيرية جيدة وملاءمة مناسبة لتحليل العلاقات بين متغيرات الدراسة وفق نموذج PLS-SEM. كما إن قيمة Q^2 أكبر من صفر (0) وهي تشير إلى أن النموذج يتمتع بقدرة تنبؤية عالية.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. **الاستنتاجات:** بناءً على ما ورد في الجانبين النظري والتطبيقي للبحث، تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية:

1. إن التشريعات المحلية أو تعديلاتها لم تتضمن ما يشير إلى ضرورة التزام الخاضعين لتلك التشريعات بمبادئ الحوكمة الضريبية.
2. إن ارتفاع مستوى الشفافية والإفصاح يساهم في تعزيز ثقة المكلفين وينعكس بشكل إيجابي على مستوى الامتثال الضريبي.

3. إن وجود اجراءات فعالة للرقابة والمساءلة يجد من السلوكيات المخالفة للمكلفين، ويساهم في تعزيز مستوى الامتثال الضريبي.
4. تساهم العدالة الضريبية بشكل كبير في تعزيز الامتثال الضريبي الطوعي، إذ إن شعور المكلف بعدالة وانصاف النظام الضريبي يقلل الدوافع النفسية لمقاومة الامتثال.
5. وجود تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للحكومة الضريبية على مستوى الامتثال الضريبي في العراق، أي أن ارتفاع مستوى الحكومة الضريبية يساهم في تعزيز الامتثال الضريبي.
6. تُعد الكفاءة الإدارية والنزاهة البُعد الأعلى تأثيراً على تحسين مستوى الامتثال الضريبي من بين الأبعاد الأخرى للحكومة الضريبية، وهو ما يشير إلى أن كفاءة ونزاهة الإدارات الضريبية تمثل دافعاً مهماً يحفز المكلفين على الامتثال.

ثانياً. التوصيات: في ضوء ما تم التوصل إليه من استنتاجات، يقدم البحث التوصيات الآتية:

1. ضرورة وضع أطر قانونية للحكومة الضريبية ومبادئها، وإلزام الإدارات الضريبية في العراق بتفعيلها بهدف تطوير المنظومة الضريبية وضمان كفاءتها.
2. العمل على رقمنة الإدارات الضريبية في العراق لتقليل الإجراءات الروتينية وتحسين مستوى الخدمات وبما ينعكس على تعزيز مستوى الامتثال الضريبي.
3. على الجهات المختصة العمل على تعزيز ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية، ولا سيما من خلال تحسين الشفافية والافصاح وضمان كفاءة ونزاهة العمل الضريبي، وبما ينعكس على تحسين الامتثال الطوعي.
4. العمل على تعزيز إجراءات الرقابة والمساءلة وزيادة الردع الضريبي من خلال فرض عقوبات صارمة على ممارسات التهرب الضريبي، لتعزيز الامتثال الإلزامي.
5. الاستمرار في اجراء البحوث العلمية في هذا المجال، ونقترح "تأثير جودة التدقيق على الامتثال الضريبي في العراق: الدور المعدل للتحويل الرقمي".

المصادر (References)

أولاً. المصادر العربية:

1. أحمد، منى عبد الفتاح. (2023). العدالة الضريبية وأثرها في الامتثال الضريبي. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 18(64)، 303-319.
2. أمبارك، أسماء محمد، وزاقوب، علي عوض. (2022). أثر دور الحكومة في الحد من التهرب الضريبي. مجلة آفاق اقتصادية، 8(16)، 39-64.
3. حميدة، أسامة فرحات. (2023). الامتثال الضريبي ودوره في تحسين الوضع المالي للمؤسسة. رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبة. جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
4. سويد، مصطفى عبد القادر. (2022). تأثير الإبلاغ عن ضرائب الدخل المؤجلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي 12 على جودة الأرباح المحاسبية (دراسة تطبيقية). أطروحة دكتوراه في المحاسبة. جامعة صفاقس، الجمهورية التونسية.
5. الشهيبي، عزيزة عوض راف الله. (2018). دور آليات الحكومة الضريبية في مكافحة الفساد الضريبي (دراسة تطبيقية على دائرة الضرائب بنغازي، الحزام الأخضر، المرج). مجلة الدراسات الاقتصادية، 1(2)، 01-23.

6. عبد القادر، بان صلاح، وشويل، رسل احمد كاظم. (2023). المعايير الدولية للحوكمة الضريبية دراسة قانونية في ضوء مبادئ الإدارة الرشيدة الدولية لتقدير وفرض الضرائب. مجلة حمورابي للدراسات، 12(47)، 59-80.
7. عبد الله، حسين، وسليمان، هديل. (2023). أثر العدالة الضريبية في الامتثال الضريبي في سورية- دراسة ميدانية. مجلة جامعة تشرين. العلوم الاقتصادية والقانونية، 45(2)، 405-420.
8. عبدالله، سماح عبدالله محمد. (2019). قواعد الحوكمة الضريبية كمتغير وسيط بين جودة التحاسب الضريبي للقيمة المضافة وتخفيض ممارسات إدارة الأرباح (دراسة ميدانية). أطروحة دكتوراه في المحاسبة. كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
9. العبيدي، ناهض نجم حمد، والزوبعي، سالم عواد هادي (2019). الحوكمة ودورها في زيادة الحصيلة الضريبية في العراق. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 14(49)، 46-56.
10. الغزي، احمد كاظم، والشاوي، الهام جعفر. (2021). أثر الحوكمة الضريبية في التهرب الضريبي. مجلة دراسات إدارية، 15(30)، 33-58.
11. كاظم، رسل احمد، وعبد القادر، بان صلاح. (2023). تأصيل الحوكمة الضريبية وطبيعتها القانونية. مجلة العلوم القانونية، 37(1)، 189-216.
12. المومني، سلام نواف، والعبيني، مهند محمد. (2018). الحوكمة الضريبية والإيرادات الضريبية. مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، 2(1)، 190-205.
13. ناصر، أنور عباس، وأحمد، نضال رؤوف. (2016). دور الامتثال الطوعي للمكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في العراق. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 11(35)، 218-237.
14. النجار، وابراهيم عبد العزيز. (2019). إمكانية الارتقاء بالامتثال الطوعي في المجتمع الضريبي: دراسة مقارنة. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، 5(1)، 1-31.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Abdul Rashid, S. F., & Ramli, R. (2024). Income Sustainability Through Tax Governance in the Digital Age. In Corporate Governance and Sustainability: Navigating Malaysia's Business Landscape (pp. 157-172). Singapore: Springer Nature Singapore.
2. Alshawhi, E. J., Al-Tamimi, S. A., Anssari, M. A. A., & Hanoon, M. F. (2023). The effect of applying the principles of tax governance in increasing the efficiency of tax administration and increase tax compliance. International Journal of Business and Government Studies, 15(1), 68-88.
3. Bawuah, I. (2024). Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management: evidence from Ghana. Cogent Business & Management, 11(1), 2315318.
4. Carvalho, H. L. M. D., & Ávila, L. A. C. D. (2022). Tax governance: A study of its effects on tax evasion. BBR. Brazilian Business Review, 19, 454-474.
5. GIFT (2022). Transparency Principles for Tax Policy and Administration. Available at: <https://fiscaltransparency.net/news-tax-transparency/>.
6. Hacine, T. S. (2024). The Role of Governance in Activating Tax Compliance. Journal of Development Research and Studies, 11(1), 541-529.

7. Hauptman, L., Žmuk, B., & Dečman, N. (2024). Tax governance in compliance: The role of motivational postures and behavioral intentions. *Problems and perspectives in management*, 22(1), 500-513.
8. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
9. Marandu, E. E., Mbekomize, C. J., & Ifezue, A. N. (2015). Determinants of tax compliance: A review of factors and conceptualizations. *International Journal of Economics and Finance*, 7(9), 207-218.
10. Moussa, D., & Mabrouk, L. (2025). The contribution of tax governance rules to improving the quality of the tax system. *The International Tax Journal*, 52(5), 2673–2683.
11. Obutor, I., & Iyere, S. (2022). Tax Payers Education and Tax Compliance of the Informal Sector in Bayelsa State. *FUO Journal Of Management Sciences*, 6(1), 65-81.
12. Owusu, G. M. Y., Bekoe, R. A., Otchere, O. A. S., & Effah, N. A. A. (2023). Determinants of tax compliance attitude. In *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance* (pp. 3127-3134). Cham: Springer International Publishing.
13. Pratama, A., & Muhammad, K. (2025). Optimizing Tax Compliance: Understanding the Link Between Company Tax Administration and Tax Avoidance (A Survey of Public Companies in Indonesia, Malaysia, Singapore, and Thailand for the 2022–2023 Period). *Economies*, 13(7), 194.
14. Rashid, S. F. A., Ramli, R., Palil, M. R., & Amir, A. M. (2021). The Influence of Power and Trust on Tax Compliance Motivation in Malaysia. *International Journal of Economics & Management*, 15(1).
15. Sofrona, L. E., Waerzeggers, C. J., & Crowley, B. (2025). Strengthening tax governance through legal design (IMF Working Paper No. 2025/017). International Monetary Fund. <https://www.imf.org>.
16. Teshome, M. (2024). Factor Affecting Tax Compliance Of Small And Medium Business Enterprise; The Case Study Of Burayu Sub City, Sheger City, Ethiopia (Doctoral dissertation, Ambo University).
17. Tilahun, M. (2019). Determinants of tax compliance: a systematic review. *Economics*, 8(1), 1-7.