مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: أثر العدالة الضريبية في الامتثال الضريبي في سورية دراسة ميدانية
اسم الكاتب: د. حسين عبدالله، هديل سليمان
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/5877
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 17:49 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

Impact Of Tax Justice On Tax Compliance In Syria Field Study

Dr Hussein Abdullah*
Hadeel Soliman**

(Received 5 / 2 / 2023. Accepted 12 / 4 / 2023)

□ ABSTRACT □

The aim of this research is to learn about the impact of the administration of justice, which is one of the most important determinants of good tax governance on tax compliance in Syria.

The descriptive analytical curriculum was used to build the problem of this research and develop its hypotheses. Appropriate research tools have also been used: personal interviews with some tax administration workers and employers of commissioners, the identification tool to collect data from a sample of large and medium income tax in the Syrian coast that measures the availability of this determinant, and the analysis of data using the statistical program SPSS.

The results of this research showed a dramatic decline in both taxpayers' level of compliance, taxpayers' confidence in tax administration, as well as a marked weakness in perceptions of justice.

The study found a set of recommendations that, if applied, could strengthen the determinants of good tax governance (fairness) and improve the level of compliance of the mandate holders. At a time when it can serve as an input to the desired tax reform.

Keywords: tax justice, tax compliance.

Copyright **:**Tishreen University journal-Syria, The authors retain the copyright under a CC BY-NC-SA 04

*Assistant Professor, Accounting Department, Faculty Of Economics, Tartus University, Syria.
**Postgraduate Student, Accounting Department, Faculty Of Economics, Tartus University, Syria.
HadeelSoliman@tishreen.edu.sy

أثر العدالة الضريبية في الامتثال الضريبي في سورية
دراسة ميدانية

الدكتور حسين عبد الله [*]
هديل سليمان [**]

(تاريخ الإيداع 5 / 2 / 2023. قُبِل للنشر في 12 / 4 / 2023)

□ ملخّص □

هدف هذا البحث الى معرفة أثر تطبيق العدالة الضريبية والتي تشكل أحد أهم محددات الحوكمة الضريبية الجيدة في الامتثال الضريبي في سورية.

تم استخدام المنهج التحليلي الوصفي في بناء مشكلة هذا البحث وتطوير فرضياته. كما تم استخدام الأدوات البحثية المناسبة وهي: المقابلات الشخصية مع بعض العاملين في الإدارة الضريبية وأرباب العمل من المكلفين، وأداة الاستبانة لجمع البيانات من عينة من كبار ومتوسطي ضريبة الدخل في الساحل السوري والتي تقيس مدى توافر هذا المحدد، وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

أظهرت نتائج هذا البحث الانخفاض الشديد في كل من مستوى امتثال دافعي الضرائب، وثقة المكلفين في إدارة الضرائب، بالإضافة إلى الضعف الملحوظ في التصورات المتعلقة بالعدالة.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات التي يمكن، في حال تطبيقها، أن تعزز من محددات الحوكمة الضريبية الجيدة (العدالة)، وتحسين مستوى امتثال المكلفين. في الوقت الذي يمكن أن تشكل مدخلاً للإصلاح الضريبي المنشود.

الكلمات المفتاحية: العدالة الضريبية، الامتثال الضريبي.

حقوق النشر : مجلة جامعة تشرين- سورية، يحتفظ المؤلفون بحقوق النشر بموجب الترخيص CC BY-NC-SA 04

[*] **مدرس، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، سورية.**
[**] **طالبة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، سورية.** HadeelSoliman@tishreen.edu.sy

مقدمة:

تعد الضرائب اهم مورد من موارد الإيرادات العامة في العصر الحديث وهي أبرز العوامل المؤثرة في نمو الاقتصاد وازدهاره، ولهذا ينمو ويزدهر الاقتصاد في ظل تحصيل الضرائب بطريقة عادلة وموضوعية (الهيتي وآخرون،2006,92). اذ يتوجب تحقيق الضرائب بطريقة فاعلة كي تحقق عائداتها اقصى فائدة ممكنة، ولكي تكون عملية تحصيل الضرائب فعالة يتعين تأمين الامتثال الطوعي لمكلفي الضرائب (Gobena,2017).

لقد عرف كل من (James and Alley) عام 2009 الامتثال الضريبي بأنه قدرة واستعداد مكلفي الضرائب للامتثال للقوانين الضريبية والاعلان عن الدخل الصحيح في كل عام ودفع مبلغ الضريبة المستحق في الوقت المحدد.

يعد عدم الامتثال الضريبي يشكل ظاهرة عالمية حاضرة في كل من البلدان النامية والمتقدمة، وفي البلدان النامية تكون خسارة العائدات الضريبية نتيجة لعدم الامتثال أكبر نسبياً من البلدان المتقدمة(Herman.p,2019).

يمكن أن يشجع تنفيذ العدالة الضريبية على تحقيق امتثال مكلفي الضرائب وتحسين الخدمات المقدمة إليهم. ويتطلب تحقيق هذه الأهداف التزاماً عالياً من موظفي الضرائب بتنفيذ العدالة الضريبية (Herman.p,2019).

وبالتالي يمكن النظر إلى أي إصلاح ضريبي لا يعزز من مفهوم العدالة من خلال إدارة ضريبية مسؤولة ونزيهة ومنصفة تولّد استجابة عالية لدى المكلفين، على أنه إصلاحاً قاصراً لا يحقق الأهداف المطلوبة في زيادة مستقرة ومستدامة للإيرادات الضريبية (Prichard, 2010).

أوضحت الدراسات السابقة (Wilson,2019) انه كلما زادت الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، زاد استعداد المواطنين لدفع الضرائب ودعم الغاية الاقتصادية منها.

كما لوحظ في دراسة (الضابط،2021) أن الأعباء الضريبية غير العادلة والتعاملات التي تحيط بها وحالة عدم الثقة بالسلطات الضريبية وضعف تحويل الإيرادات الى خدمات تنعكس جميعها في تدني الثقة العامة في الأنظمة الضريبية الموجودة في البلدان النامية، فمثلاً في معظم البلدان الافريقية يبدي اقل من نصف دافعي الضرائب ثقتهم في إدارات الضرائب، مع انخفاض مستويات الثقة إلى اقل من 30% في بعض دول الشرق الأوسط، وفي منطقة اميركا اللاتينية والبحر الكاريبي ينخفض مستوى الثقة في السلطات الضريبية الى 26% كما في الارجنتين و 17% في البرازيل.

في سورية يعتمد نظام الضرائب السوري النافذ حاليا على نظام الضرائب النوعية، وتوصلت دراسة(الضابط،2012) إلى أن انعكاس النظام الضريبي على الاقتصاد أدى الى ضعف الحصيلة الضريبية وضعف في إجراءات التحصيل الضريبي، وضعف في تأمين الموارد المالية للدولة.

نتيجة لما سبق جاء هذا البحث لدراسة أثر العدالة الضريبية في الامتثال الضريبي في سورية

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في السؤال الآتي:

هل تؤثر العدالة في الامتثال الضريبي؟

أهمية البحث وأهدافه:

يسعى هذا البحث إلى التحقق من أثر العدالة الضريبية في الامتثال الضريبي السوري، والدور الذي يمكن أن تلعبه في تحسين مستوى هذا الامتثال والحد من التهرب الضريبي وتعزيز الإيرادات الضرورية حالياً وأكثر من أي وقت مضى

لتمويل عمليات إعادة البناء. سيتم التركيز على هذا المحدد. مع التركيز على تحسين أداء الإدارة الضريبية، لأن عدم تطوير الإدارة الضريبية يشكل عقبة أمام تحقيق اهداف الإصلاح الضريبي. تحتاج إدارة الضرائب إلى تحقيق أعلى درجة ممكنة من الامتثال للمكلفين، وإدارة قوانين الضرائب بكفاءة وفاعلية وعدالة، مع أعلى درجة من النزاهة في مواردها البشرية.

فرضيات البحث:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعدالة في الامتثال الضريبي

منهجية البحث:

من أجل تحقيق أهداف البحث فقد تم إتباع الخطوات التالية:

- الاطلاع على أهم المعلومات الواردة في الكتب والمراجع والدوريات العربية والأجنبية، والإحصاءات والتقارير الرسمية المتعلقة بموضوع البحث.
- استخدام الأدوات البحثية المناسبة وهي: المقابلات الشخصية مع بعض العاملين في الإدارة الضريبية وأرباب العمل من المكلفين، وأداة الاستبانة لجمع البيانات من عينة من كبار ومتوسطي ضريبة الدخل في الساحل السوري والتي تقيس مدى توافر تلك المحددات.
- تطبيق الاختبارات الإحصائية المناسبة، والوصول إلى العديد من النتائج واقتراح أهم التوصيات بهذا الشأن.

الدراسات السابقة:

1. الدراسة الاولى (الضابط،2021) بعنوان: دور الحوكمة الضريبية الجيدة في بناء الدولة مدخل الى الإصلاح الضريبي في سوريا.

هدف هذا البحث إلى تحديد العناصر الأساسية لجدول أعمال الإصلاح الضريبي، ولكن من خلال تطبيق الحوكمة الجيدة، والدور المطلوب منها في عملية إعادة بناء الدولة في سورية. تم التركيز على محددات الحوكمة الجيدة وهي: الدمج السياسي (الشمولية السياسية)، والمساءلة والشفافية، والتصورات المتعلقة بالعدالة، والفعالية، والإدارة الضريبية. لأن الإدارة الضريبية الضعيفة تشكل عقبة أمام تحقيق أهداف الإصلاح الضريبي المنشود.

لقد تم استخدام أدوات بحثية كالمقابلات الشخصية، والتي شملت العديد من العاملين في الإدارة الضريبية، والمكلفين بالضريبة على حد سواء، بالإضافة الاطلاع على بعض نماذج العمل في الدوائر المالية.

وقد أظهرت نتائج هذا البحث الانخفاض الشديد في كل من مستوى امتثال مكلفي الضرائب، وثقة المكلفين في إدارة الضرائب، وانتاجية موظف الضرائب، والبنية التنظيمية للإدارة الضريبية، وأساليب العمل (عمليات التشغيل)، وإدارة الموارد البشرية. بالإضافة الى الضعف الملحوظ في الدمج(الشمول) السياسي، والمساءلة والشفافية، والتصورات المتعلقة بالعدالة، والفعالية.

وقد خلصت الدراسة الى مجموعة من التوصيات التي يمكن، في حال تطبيقها، أن تعزز من الحوكمة الضريبية الجيدة ودورها في بناء الدولة وتكريس مفهوم المواطنة، في الوقت الذي يمكن أن تشكل مدخلاً إلى الإصلاح الضريبي المنشود.

2. الدراسة الثانية (Faizal et al.2016) بعنوان: Perception on justice, trust and tax compliance behavior in Malaysia التصور المتعلق بسلوك العدالة والثقة والامتثال الضريبي في ماليزيا

درست العلاقة بين العدالة والثقة بسلوك الامتثال الضريبي في ماليزيا. وقد أقرت دراسات سابقة بأن للعدالة أثراً على الامتثال للضرائب. وتميز هذه الدراسة تصنيف العدالة الى العدالة الإجرائية، والعدالة التوزيعية، والعدالة الجزائية. ولذلك، بحثت هذه الدراسة أثر هذه الأنواع الثلاثة من العدالة على الامتثال للضرائب. وتؤثر الثقة أيضاً على عمل الامتثال للضرائب ولها أيضا علاقة بعنصر العدالة. وجُمعت تصورات من مكلفي الضرائب الافراد باستخدام استبيانات من دراسات سابقة. وتشير النتائج إلى أن العدالة الإجرائية والثقة لا تؤثران إلا على الامتثال للضرائب، وأن العدالة الإجرائية ترتبط بالثقة ارتباطاً إيجابياً وكبيراً. كما أن الثقة لا تتوسط في العلاقة بين العدالة والامتثال. وسيسهم هذا البحث في الأدبيات الضريبية مع توسيع نطاق العدالة في ماليزيا.

3. الدراسة الثالثة (MURAD .2018) بعنوان: A Tax Compliance Of Individual Taxpayers: Systematic Literature Review الامتثال الضريبي لمكلفي الضرائب الافراد: استعراض منهجي للأدبيات

هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة وتوحيد ودمج نتائج الدراسات السابقة لتحديد العوامل التي تؤثر على الامتثال الضريبي. تم تحديد وفحص وصقل أكثر من 130 دراسة. ونتيجة لذلك، تم تضمين ما مجموعه 32 مقالة في هذه الدراسة. تشير النتائج إلى أن المعايير الذاتية والعدالة والمعرفة الضريبية والثقة والتعقيد الضريبي والشدة الأخلاقية من بين أهم العوامل. نظرية السلوك المخطط ونظرية العدالة هي النظريات الأكثر استخداماً في أدبيات الامتثال الضريبي. تلقت ماليزيا أكبر حصة من الدراسات تليها النمسا. وتفوقت الدراسات التي أجريت في البلدان النامية على الدراسات التي أجريت في البلدان المتقدمة النمو.

4. الدراسة الرابعة (Wilson Sean Irawan 2019) بعنوان Tax Justice Perception and Trust in Government on Tax Compliance مفهوم العدالة الضريبية والثقة في الحكومة بشأن الامتثال للضرائب

استهدفت هذه الدراسة تحليل أثر الثقة في الحكومة لفرض ضرائب على الامتثال لمفهوم العدالة الضريبية كمتغير وسيط. وكانت طريقة البحث هي نموذج المعادلة الهيكلية. وكانت العينة المستمدة من هذه الدراسة هي مكلفي الضريبة الافراد الذين يتواجدون في مناطق غريسيك وبانغكالان وموجوكيرتو وسورابايا وسيدوارجو ولامونغان التي لديها هوية ضريبية وتدفع الضرائب. تم الاعتماد على الاستبيان في جمع البيانات وأثبتت النتائج أن الثقة في الحكومة كان لها تأثير إيجابي وهام على الامتثال للضرائب، وللثقة في الحكومة أثر إيجابي وهام في تصورات العدالة الضريبية، ولتصور العدالة الضريبية أثر إيجابي وهام للامتثال للضرائب، وللثقة في الحكومة أثر إيجابي وهام بالامتثال الضريبي المتوسط في تصورات العدالة الضريبية.

1-المناقشة والمحتوى

1-7- الامتثال الضريبي tax compliance

يعد مفهوم عدم الالتزام الضريبي من أهم المشاكل التي تواجه السلطات الضريبية، لأنه ليس من السهل إقناع المكلفين للامتثال للقوانين الضريبية. يعد الامتثال الضريبي محصلة تفاعل بين المكلف والإدارة الضريبية يتمثل في جانب منه

في حث الإدارة الضريبية المكلف على احترام كافة القوانين واللوائح الضريبية، ويقابله في الجانب الآخر خضوع المكلف بالإستجابة لأداء الإدارة الضريبية (محمد،2019)[1].

لقد أحدثت السنوات الأخيرة تحولا في الدراسات المتعلقة بالمسائل الضريبية. وقد تم توسيع نطاق التركيز التقليدي على زيادة الإيرادات الضريبية والكفاءة والامتثال إلى دور الضرائب في دعم التطور الاقتصادي. ولا تزال الحكومات تدرك أن الهدف الأساسي للسياسة الضريبية هو ضمان إيرادات ضريبية كافية لتمويل الإنفاق العام مع الحفاظ على عجز مستدام في الميزانية ونسب الدين العام، ولكنها بدأت أيضا في النظر إلى النظام الضريبي من منظور أوسع نطاقا. ويمكن أن يكون لتنفيذ معايير جديدة أثر إيجابي في زيادة مسؤولية الدول ومساءلتها في نظر مواطنيها. كما أنه يؤدي إلى تعزيز العلاقة بين الدولة والمجتمع وتحسين الوضع العام(brodzka,2012)[2].

وبناءً على ما سبق تم تعريف الامتثال الضريبي بأنه: مجموعة من الإجراءات التي تساعد أصحاب المصلحة الضريبية في القضاء على التهرب الضريبي، والامتثال هي الدرجة التي يلتزم بها مكلفو الضرائب (أو لا يلتزمون) بالقواعد الضريبية لبلادهم، والذي يشمل البيان الضريبي، ودفع الضرائب المستحقة في الوقت المناسب، ويشير الامتثال الضريبي إلى الوفاء بجميع الالتزامات الضريبية التي حددها القانون بشكل كامل (Alshira,2019)[3].

كما عرفه (Wilson,2019)[4] بأنه: تصريح مكلفي الضرائب عن جميع التزاماتهم الضريبية والإبلاغ عن جميع دخولهم وأصولهم وديونهم بصدق، ومن ثم الوفاء بجميع الالتزامات الضريبية التي تم حسابها باستخدام نظام التقييم الذاتي.

ويمكن تعريف الامتثال الضريبي بأنه: طاعة مكلفي الضرائب في تنفيذ الأحكام الضريبية المطلوبة والمنفذة استنادا إلى القوانين الضريبية المعمول بها. (Wilson,2019)

يعد مستوى عدم الامتثال في سورية مرتفعًا للغاية، ويفسر إلى حد هام نقص الحصيلة الضريبية، وبالتالي الموارد اللازمة لتمويل الخدمات العامة، في الوقت الذي يزيد فيه العبء الضريبي على الأفراد والشركات الذين يمتثلون لقوانين الضرائب على قلتهم(الضابط،2021).

يفسر هذا المستوى كما أشرنا ارتفاع معدل التهرب الضريبي الذي يأخذ العديد من الأشكال من أهمها إخفاء كامل أو جزء من الوعاء الضريبي، أو التلاعب في نسب الأرباح التي لا تعكس الواقع فعلاً إذا ما تم مقارنة الالتزامات الضريبية المترتبة مع الملاءة المالية للمكلفين الأمر الذي يفقد النظام الضريبي صفة العدالة المبنية أساساً على مبدأ المقدرة على الدفع(الضابط،2021).

بالعموم لا يوجد رغبة فعلاً لدى المكلفين بالالتزام بالضريبة، ويبحثون عن أي طريقة للتهرب الضريبي. لذلك تضيق القاعدة الضريبية. يظهر واقع البيانات الضريبية التي يصرح معظمها عن خسارة عن مدى الرغبة في إغفال حقيقة نتائج الأنشطة الخاضعة معتمدة من محاسبين قانونيين وفق تقارير متحفظة بالغالب، في حين أن قسم هام من المكلفين لا يصرح عن كامل هذه الأنشطة، في الوقت الذي يبقى الكثير من المكلفين ضمن اقتصاد الظل.

---

[1] **محمد، روابة، أثر المتغيرات الشخصية على خلق الالتزام الضريبي، دراسة حالة الجزائر، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية – المجلد الثالث. العدد الثاني/2019**

[2] **alicja.brodzka,2012, good tax governance's role in the process of renewing economies.**

[3] **Alshira,Ahmad,2019, Determinants of Sales Tax Compliance among Small and Medium Enterprises: A Proposed Model for Jordan.**

[4] **Wilson prichard&all,2019, innovations in tax compliance.**

2-7- العدالة justice

مدى اعتقاد مكلفو الضرائب ان النظم الضريبية تدار بشكل عادل وكفء وهو من أهم العناصر التي يجب توافرها كوسيلة لبناء الدولة، فبقدر تصورات العدالة والنزاهة التي تكون لدى المكلفين في النظام الضريبي بقدر ما تتولد الثقة وتزداد ليس في النظام الضريبي نفسه وحسب، بل في النظام السياسي والاقتصادي ككل [5](الضابط، 2021).

ومن المكونات الرئيسة للثقة في النظام الضريبي الاعتقاد بأن الجميع يدفعون نصيبهم العادل من الضريبة ويعاقبون بإنصاف إن لم يفعلوا ذلك، كما أن التركيز على الثقة يجلب يساهم في بناء عقود مالية أقوى. وقد أوضحت البحوث القائمة أن تدابير بناء الثقة من المرجح أيضاً أن تؤدي إلى تحسينات أوسع نطاقاً في نوعية الحوكمة. وبناء الثقة يمكن أن يسهم في الحوكمة بثلاث طرق.

أولاً: غالباً ما تتماشى زيادة الثقة في النظام الضريبي مع التحسينات في المساواة والمعاملة بالمثل والمساءلة – أي التركيز على بناء الثقة يجعل من تعزيز المنافع العامة جزءاً صريحاً من تصميم الإصلاح.

ثانياً: إن الاستثمارات في بناء الثقة ـ وخاصة المزيد من الشفافية والتشاور الأكثر جدوى، والمزيد من الأهمية السياسية، وزيادة التركيز على الضرائب المباشرة، والاستثمارات المباشرة في إشراك مكلفو الضرائب ـ من الممكن أن تعمل على تمكين مكلفو الضرائب وتوسيع قدرتهم على تقديم طلبات ناجحة إلى الحكومات للحصول على الفوائد العامة من العائدات الضريبية.

ثالثاً وأخيراً، فإن الاستثمارات الاستراتيجية في مجال الامتثال والثقة ـ بما في ذلك عناصر مثل تحسين تبادل البيانات، وزيادة الشفافية والتبسيط ـ يمكن أن تساعد في دعم التحسينات على نطاق الدولة في الأداء الإداري، وبالتالي تحسين قدرة الدولة على تحقيق فوائد أوسع نطاقاً لمكلفي الضرائب (Prichard,2019)[6].

ويتبين من العدالة مدى شعور مكلفو الضرائب بأن عملية دفع الضرائب مصممة ومدارة بشكل عادل. ويشمل ذلك فهمهم للنظام الضريبي، ومعاملتهم من جانب جامعي الضرائب، وعدالة العقوبات، وتوافر سبل العدالة في حالات إساءة المعاملة. وهو يجمع بشكل عام بين فئتي "العدالة الإجرائية" و "العدالة الجزائية" من علم النفس الاقتصادي، ويتعلق أساساً بكيفية تجربة مكلفو الضرائب الافراد لمديري الضرائب والنظام الضريبي. ومن المرجح أن يمتثل مكلفو الضرائب . سواء كانوا أفراداً أو شركات . إذا شعروا بأنهم عوملوا باحترام وصدق ونزاهة (Prichard,2019).

8- الدراسة الميدانية:

- يتكون مجتمع البحث من كبار ومتوسطي المكلفين في طرطوس واللاذقية، وذلك حسب الجدول التالي:

جدول (1): مجتمع البحث لعدد كبار ومتوسطي المكلفين وحجم العينة المحسوب.

المحافظة	كبار المكلفين	متوسطي المكلفين	حجم العينة
اللاذقية	250	297	295
طرطوس	395	310	
العينة الكلية	1252		

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجهاز المركزي وقانون العينة.

[5] **الضابط، مدين، دور الحوكمة الضريبية الجيدة في بناء الدولة مدخل إلى الإصلاح الضريبي في سورية،2021**

[6] **Wilson Prichard,2019, innovations in tax compliance**

- تم أخذ عينة عشوائية بسيطة من المكلفين المذكورين في الجدول والتي تمّ حسابها وفق المعادلة (العلي، 2020):
- $n' = \frac{n}{1+\frac{z^2 \times p(1-p)}{\varepsilon^2 N}}$
- حيث n حجم المجتمع المعياري ويتم حسابه من المعادلة:
- $n = \frac{z^2 \times p(1-p)}{\varepsilon^2}$
- حيث z: الأرقام المعاييرة المقابلة للتوزيع الطبيعي. p: نسبة العينة الحصصية والتي تحسب من مجموع كل حصة على الرقم الإجمالي للعينة. N: حجم المجتمع. ε: هامش الخطأ والمحدد عند مستوى 5%. يتم تطبيق القانون وحساب حجم العينة وفق الجدول السابق (العلي، 2020).
- وبلغ إجمالي حجم العينة 295 مستجيب حيث تمت الإجابة على جميع الاستبيانات

لاختبار فرضية بحث أثر العدالة الضريبية في الامتثال الضريبي تم تصميم استبانة مؤلفة من مجموعة من الأسئلة تقيس مدى توافر هذا المحدد. تم توزيع 295 استبانة على عينة من كبار ومتوسطي مكلفي ضريبة الدخل تم اختيارها عشوائياً من مجتمع المكلفين في الساحل السوري. اختبرت الفرضية باستخدام برنامج SPSS الاحصائي، وقد تم أيضا استخدام عدد من الأساليب الإحصائية والتي تتناسب ومتغيرات الدراسة كما يلي:

1. النسب المئوية: لقياس التوزيعات التكرارية النسبية لخصائص أفراد العينة وإجاباتهم على عبارات الاستبانة.
2. معامل (Cronbachs Alpha) ألفا كرونباخ لقياس درجة الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان
3. المتوسط الحسابي: سيتم استخدامه كأبرز مقاييس النزعة المركزية لقياس متوسط إجابات المبحوثين على أسئلة الاستبانة.
4. معامل الارتباط Person لدراسة صدق الاستبيان.
5. اختبار (T-Test) وANOVA لاختبار فرضيات الفروق حسب المعلومات الديمغرافية

بهدف عرض نتائج الدراسة الخاصة بكل محور (بعد)، نستخدم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للاستجابات والذي يدل على البعد، ويتم حسابه باستخدام طريقة المتوسط المرجح،

((5 × عدد الأفراد الذين اختاروا هذا الخيار) + (4 × التكرار المقابل) + (3 × التكرار المقابل) + (2 × التكرار المقابل) + (1 × التكرار المقابل)) \ (1+2+3+4+5).

ويتم تفسير قيمة المتوسط الحسابي بعد حسابه بناءاً على عدد الخيارات والفئات في المقياس، في حال المقياس الخماسي ليكرت يتم حساب المدى: 5-1=4. يتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات وبالتالي: 0.8=5/4. وبالتالي تتوزع فئات الإجابات وفق الجدول التالي:

جدول (2): تصنيف الإجابات وفق المتوسطات المقابلة لها.

المتوسط	1.80-1	2.6-1.81	3.4-2.61	4.2-3.41	5-4.21
المستوى	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثة.

8-1 التوزيع الطبيعي للبيانات:

حسب مبرهنة النهاية المركزية وبما أنّ حجم العينة أكبر من 30 مشاهدة فإنّ توزيع البيانات يقترب من التوزيع الطبيعي مع زيادة حجم العينة، وبما أن حجم العينة لدينا 295 فهي تحقق هذا الافتراض (العلي، 2021) (Barany and Vu, 2007).

8-2 صدق الاتساق الداخلي:

بهدف التحقق من مدى صدق العبارات والتأكد من أنها تلائم ما وضعت لقياسه، فقد قامت الباحثة بحساب الاتساق الداخلي لكل عبارة من عبارات الاستبيان مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة، ويقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وبناءً على ذلك فقد قامت الباحثة بحساب معامل الارتباط الخطي البسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي اليه الفقرة:

صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول (الامتثال الضريبي):

يبين الجدول (3) صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول مع الدرجة للمحور وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (3): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول.

رقم الفقرة	الفقرة	المحور الأول	
		Pearson Correlation	Sig
1	ضيق القاعدة الضريبية، مع بقاء جزء هام من الاقتصاد خارج الرسمية لأسباب عديدة	.628**	0.00
2	تكلفة التهرب الضريبي اقل من تكلفة الامتثال الذي يأخذ اشكالا متعددة	.669**	0.00
3	ارتفاع العبء الضريبي بشكل عام على بعض فئات المكلفين مقابل فئات أخرى	.759**	0.00
4	عدم اليقين في القوانين واللوائح التنظيمية ذات العلاقة قد يفسح المجال امام تهرب مشروع	.703**	0.00
5	وجود إجراءات انفاذ واضحة ضد المكلفين غير الملتزمين، وبالتالي عدم فعالية العقوبات وجدواها، مع غياب واضح بالمقابل لشرعة حقوق للمكلفين	.659**	0.00
6	فعالية الانفاق الحكومي في ظل المنهجية المتبعة في اعداد الموازنة وتوزيع الاعتمادات وصحة الصرف	.685**	0.00
7	وجود استنسابية في بعض حالات الاستعلام الضريبي	.605**	0.00
8	عدم الرضى عن أداء مديرية الالتزام الضريبي في هيئة الضرائب والرسوم	.744**	0.00
9	الإجراءات والمعالجات الضريبية التي تقوم بها الإدارة الضريبية دائما تحتوي على التعسف من قبل بعض موظفي الضرائب	.739**	0.00
10	عدم وجود ملاذ للطعن ضمن نظام حل سريع ومنخفض التكلفة ونزيه	.700**	0.00
11	الدوائر المالية في الكثير من الأحيان ما تزال تعمل ضمن العقلية الجبائية	.746**	0.00

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول 3 معاملات الارتباط الخطي البسيط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور، ومن خلال الجدول السابق يتبين أن جميع القيم الاحتمالية لمعاملات الارتباط دالة احصائياً على مستوى دلالة 0.05 (Sig< 0.05)، كما أن معاملات الارتباط قد تراوحت بين 0.60 و0.75، مما يدل على أن جميع عبارات المحور صادقة وملائمة لقياس المحتوى الذي وضعت من اجله، وبالتالي يمكن تطبيقها.

صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني (التصورات المتعلقة بالعدالة):

يبين الجدول (4) صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (4): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني.

رقم الفقرة	الفقرة	المحور الأول	
		Pearson Correlation	Sig
1	النظام الضريبي النوعي الذي هو بطبيعته غير عادل	.608**	0.00
2	عدم فعالية نظام التقدير الذاتي بوضعه الحالي	.757**	0.00
3	التقدير الجزافي الذي يشوبه عادة الحكم المهني الضعيف والتحيز وقلة النزاهة	.781**	0.00
4	افتقار بيئة التدقيق الى: نظام فوترة وضعف شبكة المعلومات وغياب الدراسات السعرية والتغيرات المستمرة في تمركز الثروات والدخول	.748**	0.00
5	لا يتم التصريح عن كامل الالتزامات الضريبية المتوجبة فعلا من قبلكم كمكلفي ضريبة في المنطقة الساحلية	.679**	0.00
6	لا تقوم الحكومة بالتصرف كوصي جيد ومنفق حكيم للعائدات الضريبية وبشكل عادل	.687**	0.00
7	الخلل البنيوي في اعمال التدقيق الضريبي والاستعلام وجودتها	.724**	0.00
8	الدور الشكلي للأطراف الثالثة وخاصة اعتماد البيانات الضريبية من قبل المحاسبين القانونيين	.617**	0.00
9	لا يتم تسديد هذه الالتزامات الضريبية في مواعيدها	.669**	0.00
10	عملية الاستعلام التي يشوبها بعض مظاهر التحيز والفساد	.609**	0.00
11	العقوبات الموجودة حاليا في النظام الضريبي السوري لا تدفع المكلف للامتثال الضريبي	.628**	0.00
12	لا يتم تطبيق هذه العقوبات بشكل فعال بحيث تؤثر إيجابا على امتثال المكلفين	.667**	0.00

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول 4 معاملات الارتباط الخطي البسيط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور، ومن خلال الجدول السابق يتبين أن جميع القيم الاحتمالية لمعاملات الارتباط دالة احصائياً على مستوى دلالة 0.05 (Sig< 0.05)، كما أن معاملات الارتباط قد تراوحت بين 0.60 و0.78، مما يدل على أن جميع عبارات المحور صادقة وملائمة لقياس المحتوى الذي وضعت من أجله، وبالتالي يمكن تطبيقها.

3-8 قياس الثبات:

للتأكد من ثبات الإجابات التي حصلنا عليها، أي أنها لا تختلف من عينة لأخرى أو تجربة لأخرى، والتأكد من استقرارها حول قيمة معينة نستخدم معامل الثبات ألفا كرو نباخ Cronbach's Alpha الذي يأخذ قيماً تتراوح بين 0-1، كلما كان الثبات جيداً كلما كانت قيمة المعامل قريبة من 1. من بيانات الاستبيان نحصل على النتائج التالية:

جدول (5): نتائج ألفا كرونباخ.

المحور	البنود	ألفا كرونباخ
الأول	11	0.892
الثاني	12	0.799
المقياس الكُلي	23	.8500

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS25.

من الجدول نجد بأن معاملات الثبات كلها مقبولة باعتبار أنها أكبر من القيمة 0.6 سواء بالنسبة لكل محور من المحاور أو للاستبيان ككل والذي بلغ 0.850 هذا يدل على ثبات وصلاحية هذه الأداة وأنها مناسبة لأغراض البحث. وبالتالي نستنتج أنّ الاستبانة تتمتع بمستوى ممتاز من الاتساق الداخلي مع وجود توافق بين الإجابات مما يدل على أنّ الإجابات بنسبة كبيرة منها لم تتم بشكل اعتباطي أو عشوائي. ولاختبار مقدار الامتثال الضريبي نختبر فرضية لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة المدروسة للمحور وبين متوسط المقياس (2). باستخدام اختبار One sample T test نحصل على النتائج التالية:

جدول (6): نتائج اختبار One sample T test

النوع	المتوسط الحسابي	قيمة إحصائية t	درجات الحرية df	مستوى المعنوية sig	الدلالة
العينة	**1.87**	**38.34-**	**294**	**000**	**دالة**
المقارنة	**3**				

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أنّ القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار أقل من مستوى معنوية 5% وبالتالي نستطيع أن نرفض الفرضية العدم ونستنتج وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة المدروسة حول الامتثال الضريبي وبين متوسط المقياس (2).

التحليل الوصفي لمحور (العدالة):

ولاختبار معنوية اتجاه إجابات افراد العينة لمحور العدالة نختبر فرضية لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة المدروسة وبين متوسط المقياس (2). باستخدام اختبار One sample T test نحصل على النتائج التالية:

جدول (7): نتائج اختبار One sample T test

النوع	المتوسط الحسابي	قيمة إحصائية t	درجات الحرية df	مستوى المعنوية sig	الدلالة
العينة	1.82	50.55-	294	000	دالة
المقارنة	3				

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أنّ القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار أقل من مستوى معنوية 5% وبالتالي نستطيع أن نرفض الفرضية العدم ونستنتج وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة المدروسة حول العدالة وبين متوسط المقياس (2).

1-اختبار فرضيات البحث:

اختبار الفرضية الرئيسية (لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعدالة في الامتثال الضريبي):

باستخدام برنامج SPSS نحصل على النتائج التالية:

جدول (8): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط

الامتثال الضريبي	مؤشرات النموذج								المستويات		
	R	R Square	Adjusted R Square	F	Sig.	Durbin-Watson	B	T	Sig.
(Constant)	8170.	6670.	6660.	586.1	0.00	2.1	0.038	3.302	0.00
العدالة							8170.	3.692	0.00

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبيّن الشكل مخرجات نموذج الانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية، ونستنتج منه:

1- نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية اختبار معنوية النموذج F أقل من مستوى دلالة 5% (Sig = 0.00) وبالتالي نستطيع أن نرفض الفرضية الرئيسية الأولى ونستنتج وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعدالة في الامتثال الضريبي،

2- ووجدنا أن معامل الارتباط بيرسون (R = 0.817) أي أن العلاقة طردية حيث أن ارتفاع العدالة يؤدي إلى ارتفاع في الامتثال الضريبي وأن قوة هذه العلاقة جيدة.

3-كما وجدنا من معامل التحديد (0.66) أن المتغير المستقل يشرح 66% من التباينات أو التغيرات في الامتثال الضريبي و34% يعود إلى عوامل عشوائية أخرى.

4-وجدنا من خلال قيمة اختبار الارتباط الذاتي (D.W = 2.1) وهي قريبة من 2 وتشير إلى عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي بين قيم البواقي للنموذج.

5-وجدنا من خلال مستويات النموذج أن القيمة الاحتمالية للمستويات أقل من مستوى دلالة 5% وبالتالي نستنتج وجود أثر معنوي وفق الدلالة الإحصائية للعدالة في الامتثال الضريبي ويمكن استنتاج النموذج التالي:

$$y = 0.038 + 0.817x + \varepsilon$$

يبيّن النموذج أن كل تغير بمقدار وحدة واحدة في العدالة يؤدي إلى ارتفاع بمقدار 0.817 في الامتثال الضريبي. وارتفاع بمقدار 0.038 تبعاً لعوامل خارجية.

من النتائج السابقة نستنتج وجود أثر ذو دلالة إحصائية للعدالة الضريبية في الامتثال الضريبي، وأنّ هذا الأثر إيجابي وبالتالي من الضروري الاهتمام بهم لتحسين الامتثال الضريبي.

الاستنتاجات و التوصيات :

1-يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعدالة في الامتثال الضريبي، وأنّ هذا الأثر طردي حيث أنه كل ارتفاع بمقدار وحدة واحدة في العدالة يساهم في ارتفاع بمقدار 0.817 في الامتثال الضريبي.

2-الانخفاض الشديد في مستوى امتثال دافعي الضرائب الذي يفسر إلى حد كبير انخفاض الحصيلة الضريبية، وزيادة معدل التهرب الضريبي. ويعزى إلى:

- ✓ ضيق القاعدة الضريبية. مع بقاء جزء هام من الاقتصاد خارج الرسمية لأسباب عديدة.
- ✓ ما تزال كلفة التهرب أقل من كلفة الامتثال والذي يأخذ أشكالاً متعددة.
- ✓ ارتفاع العبء الضريبي بشكل عام على بعض فئات المكلفين مقابل فئات أخرى.
- ✓ عدم اليقين في القوانين واللوائح التنظيمية ذات العلاقة والتي تفسح المجال أمام تهرب مشروع، وغياب القواعد المحاسبية الواضحة في إعداد الدفاتر المحاسبية، وانخفاض مستوى الخدمات.
- ✓ ليس ثمة إجراءات إنفاذ واضحة ضد المكلفين غير الملتزمين، وفي حال وجودها، ليس ثمة رقابة على التنفيذ، وعدم فعالية العقوبات وجدواها، مع غياب واضح بالمقابل لشرعة حقوق للمكلفين.
- ✓ الاستنسابية في الاستعلام الضريبي والتحيز وعدم الفعالية في استكشاف الأنشطة المكتومة.

3-انخفاض ثقة المواطنين في إدارة الضرائب وذلك يعود إلى الأسباب التالية:

- ✓ عدم اليقين في العديد من الإجراءات والمعالجات الضريبية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، مع
- ✓ التعرض للإجراءات التعسفية من قبل بعض موظفي الضرائب. في الوقت الذي ليس لديهم فيه ملاذاً للطعن ضمن نظام حل سريع ومنخفض التكلفة ونزيه.
- ✓ العقلية الجبائية التي ما تزال تعمل من خلالها الدوائر المالية في الكثير من الأحيان، وهو ما يتنافى مع تصور العدالة والنزاهة والموضوعية الذي يجب أن تكون عليه الإدارة الضريبية.

4-التصورات المتعلقة بالعدالة

- ✓ النظام الضريبي النوعي الذي هو بطبيعته غير عادل.
- ✓ الخلل البنيوي في أعمال التدقيق الضريبي والاستعلام وجودتها.
- ✓ عدم فعالية نظام التقدير الذاتي بوضعه الحالي.
- ✓ التقدير الجزافي الذي يشوبه عادة الحكم المهني الضعيف والتحيز وقلة النزاهة
- ✓ الدور الشكلي للأطراف الثالثة وخاصة اعتماد البيانات الضريبية من قبل المحاسبين القانونيين.
- ✓ عملية الاستعلام التي يشوبها بعض مظاهر التحيز والفساد.
- ✓ افتقار بيئة التدقيق إلى نظام فوترة وضعف شبكة المعلومات وغياب الدراسات السعرية والتغيرات المستمرة في تمركز الثروات والدخول.
- ✓ **التوصيات**

1-تحسين مستوى امتثال دافعي الضرائب (المكلفين الحاليين والمحتملين) الذي يسهم في زيادة مستدامة في الحصيلة الضريبية، والحد من التهرب الضريبي. وذلك من خلال:

- ✓ توسيع القاعدة الضريبية أفقياً وعمودياً مع إضفاء الرسمية على الاقتصاد غير الرسمي.
- ✓ الحد من الفساد ورفع كلفته وخاصة لجهة تحسين الأداء والكشف والعقوبات لتتجاوز تكلفة الامتثال.
- ✓ إعادة النظر بالمعدلات والشرائح الضريبية والعبء الضريبي على المكلفين ضمن مشروع إصلاح متكامل يضمن الامتثال الطوعي.
- ✓ إعادة النظر بالقوانين واللوائح التنظيمية ذات العلاقة والتي تفسح المجال أمام تهرب مشروع، ووضع قواعد محاسبية واضحة في إعداد الدفاتر والقيود المحاسبية، وزباده الخدمات ذات الصلة المقدمة.
- ✓ وضع إجراءات إنفاذ واضحة ضد المكلفين غير الملتزمين، مع تفعيل الرقابة على التنفيذ، وإعادة النظر بالعقوبات إلى الحد التي تمكنها من عملية الردع تشريعاً وتطبيقاً، مع وضع شرعة لحقوق المكلفين وتفعيلها من الناحية العملية.
- ✓ تحسين منهجية إعداد الموازنة وحوكمة الإنفاق الحكومي.
- ✓ بناء منظومة استعلام ضريبي مستقل ونزيه وفعال.
- ✓ تفعيل عمل مديريات هيئة الضرائب والرسوم لاسيما مديرية الالتزام الضريبي وتصميم برامج لقياس مدى امتثال المكلفين سنوياً من خلال دراسة الفجوة الضريبية وأسبابها والحلول الكفيلة بتقليصها.

2-زيادة ثقة المواطنين في إدارة الضرائب وذلك من خلال:

- ✓ إزالة عدم اليقين في العديد من الإجراءات والمعالجات الضريبية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، ويمكن أن تبدأ من القانون المختص نفسه إذا تطلب الأمر.

✓ مراجعة الإجراءات التي يكون فيها للموظف الضريبي احتكاك مع المكلفين، في الوقت الذي يجب فيه تصميم إجراء واضح يمكن المكلف من الشكوى أو الاعتراض، مع ضرورة إصلاح نظام الاعتراض والاستئناف وفق محددات السرعة والمرونة والنزاهة والكلفة المنخفضة.

✓ إعادة تفعيل الأسس والقواعد الفقهية والعلمية في التسجيل والتكليف وربط الضريبة والتحصيل، مع إيجاد بيئة العمل المناسبة من نظام فوترة وقواعد بيانات وغيرها وفق محددات العدالة والنزاهة والموضوعية الذي يجب أن تكون عليه الإدارة الضريبية لمعالجة العقلية الجبائية التي ما تزال تعمل من خلالها الدوائر المالية في الكثير من الأحيان.

3-التصورات المتعلقة بالعدالة

✓ العدالة هي البعد الأكثر أهمية بين أبعاد الحوكمة من حيث التأثير في الامتثال الضريبي وبالتالي إعطاءه أولوية التحسين في هذا المجال.

✓ الانتقال إلى تطبيق الضريبة الموحدة، وإصلاح الهيكل الضريبي، وبالتالي باب الإيرادات في الموازنة العامة للدولة.

✓ الإصلاح البنيوي لأعمال التدقيق الضريبي والاستعلام وضمان جودتها.

✓ تصميم نظام استعلام ضريبي فعال ونزيه وعادل، ويتسق مع السياسات الضريبية المقترحة نحو تحسين الامتثال وبناء الثقة.

✓ تحسين بيئة التدقيق بتطبيق نظام فوترة وتحسين شبكة المعلومات والدراسات السعرية والتغيرات المستمرة في تمركز الثروات والدخول.

References:

Al-Ali, Ibrahim. Fundamentals of multivariate statistical analysis book. Faculty of Economics, Tishreen University: Coastal Region, 2020, 785.

- Elahiti and Al-Khashali, Nawzad Abdel-Rahman and Munjid Abdel-Latif, The Modern Introduction to the Economics of Public Finance, Dar Al-Manhaj for Publishing and Distribution, Amman, 2006, 1st edition.

- Aldaabiti, Madian, The Role of Good Tax Governance in Building the State, An Introduction to Tax Reform in Syria, 2021, Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies - Economic and Legal Sciences Series.

- Mohamed, Rawaba, The Impact of Personal Variables on Creating Tax Obligation, Case Study of Algeria, Shuaa Journal of Economic Studies - Volume III. Issue 2, 2019, 11-28.

ALICJA, B. good tax governance's role in the process of renewing economies NAUKI O FINANSACH FINANCIAL SCIENCES 1(10) , 2012, ISSN 2080-5993

- ALSHIRA, A. Determinants of Sales Tax Compliance among Small and Medium Enterprises: A Proposed Model for Jordan, International Journal of Economics and Finance; Vol. 11, No. 5; 2019, 14.FAIZAL, et all. Perception on justice, trust and tax compliance behavior in Malaysia, Kasetsart Journal of Social Sciences Volume 38, Issue 3, September December 2017, Pages 226-232, 2016,38.

HERMAN, P. effect of good governance, tax understanding, and tax sanctions on taxpayers' compliance, micro, small and medium enterprises in Medan, January 2019, DOI:10.2991/icoi-19.2019.116

- SIMON, J, ClINTON, A. Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration, Journal of Finance and Management in Public Services, Journal of Finance and Management in Public Services. Volume 2 Number 2,2009,17.
- AHMAD AL-ZAQEBA, M, A, HAMID, S, A, MUHAMMAD, I. TAX COMPLIANCE OF INDIVIDUAL TAXPAYERS: A SYSTEMATIC LITERATURE REVIEW, University Sains Islam Malaysia, Faculty of Economics and Muamalat, Nilai, Negeri Sembilan, Malaysia,2018,42-51.
- WHERESON, S. pengaruh penerapan good governance dan whistleblowing system terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi dengan resiko sanksi pajak sebagai variabel moderating (studi empiris terhadap wajib pajak orang pribadi di kota bekasi), 2015,207-224.
- PRICHARD, W. innovations in tax compliance,2019 © World Bank, Washington,DC. http://localhost:4000//entities/publication/84e2c25d-1c81-570e-842e-6530dc9de97a License: CC BY 3.0 IGO.".