

تأثير الإفصاح الاختياري للشركات في التخطيط الضريبي/بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

The impact of voluntary corporate disclosure on tax planning

Applied research in the General Tax Authority

athraa.tax @gmail.com

جامعة بغداد /المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

عذراء طعمه جبر

salem@pgiaifs.uobaghdad.iq

جامعة بغداد /المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

أ.د. سالم عواد هادي

المستخلص

تركز اهتمام منظمات المجتمع المدني والحكومات والمنظمات الدولية غير الحكومية في السنوات الأخيرة على الممارسات الحادة التي تنتهجها الشركات بهدف تخفيف العبء الضريبي، ونتائج تلك الممارسات ينعكس سلباً على الإيرادات الضريبية التي تستخدمها الدولة في تمويل الحاجات العامة. وهدف البحث إلى قياس أثر الإفصاح الاختياري للشركات في التخطيط الضريبي في شركات عينة البحث وللمدة من ٢٠١١ ولغاية ٢٠١٥ ومجتمع البحث هو الهيئة العامة للضرائب وعينة البحث هي ٦ شركات ضمن القطاع الخاص في المجال المالي المصرفي والتأمين والصناعي، وأُعيد البحث على أنموذج خاص لقياس الإفصاح الاختياري في حين استخدم أنموذج خاص لقياس التخطيط الضريبي بالاعتماد على معدل الضريبة الفعال أسفرت نتائج البحث عن انعدام وجود أثر للإفصاح الاختياري للشركات في التخطيط الضريبي وقبول الفرضية البديلة التي تنفي وجود العلاقة بين المتغيرين، وتوصل البحث إلى أن مستوى الإفصاح الاختياري كان ضعيفاً في الشركات المبحوثة كما أنها تمارس أنشطة التخطيط الضريبي بنسب متفاوتة من سنة إلى أخرى بنسبة أكبر في القطاع الصناعي وقطاع التأمين

الكلمات المفتاحية: الإفصاح الاختياري، التخطيط الضريبي

Abstract

The attention of civil society organizations, governments and international non-governmental organizations in recent years has focused on the acute practices adopted by companies with the aim of reducing the tax burden, and the results of these practices have a negative impact on the tax revenues that the state uses to finance public needs. The aim of the research is to measure the impact of the voluntary disclosure of companies on tax planning for the period from 2011 to 2015 and the research community is in the General Tax Authority. The research sample is 6 companies within the private sector in the financial, banking, insurance and industrial fields. The research was based on a special model to measure the optional disclosure, while using a special form. To measure tax planning by relying on the effective tax rate. The results of the research resulted in the absence of an effect of the voluntary disclosure of companies in tax planning and the acceptance of the alternative hypothesis that denies the existence of the relationship between the two variables. The research concluded that the level of voluntary disclosure was weak in the researched companies. They also practice tax planning activities in varying proportions from year to year with a greater percentage in the sector. Industrial and insurance.

Keywords: disclosure voluntary , tax planning

المقدمة

الإيرادات الضريبية تعتبر مورداً مهماً من الموارد المالية للدولة وتنتظر الشركات إلى ضريبة الدخل بأنها عبء ضريبي يتم اقتطاعها من إيراداتها، وتؤثر القرارات التي تتخذها الشركات سواء كانت استثمارية أم مالية أم محاسبية على المستوى الضريبي للشركة الذي ينعكس على الإيرادات الضريبية. وأصبحت الشركات توسع نطاق المساءلة وتقدم معلومات عن مجموعة أوسع من النشاطات بما يخص أدائها المالي وغير المالي والاجتماعي والبيئي ومخاطرها، والإفصاح في مثل هذه الأمور يؤدي إلى تعزيز الشفافية والمصادقية التقارير المالية. وتركز اهتمام المنظمات الدولية غير الحكومية ومنظمات المجتمع المدني بالممارسات غير المسؤولة للشركات وبالتحديد الممارسات الرامية إلى التخطيط الضريبي والذي شكل نقطة سوداء في الأنظمة الضريبية في إطار

استغلال النصوص القانونية لدرجة تصل إلى التحايل على القانون واستغلال الثغرات الموجودة فيه أو استغلال المرونة المتاحة بين البدائل لتقليل العبء الضريبي. فقد جاء هذا البحث ليمثل مجالاً معرفياً حديثاً يعزز من البحث العلمي والفكري عبر أربعة مباحث تجسد المبحث الأول في منهجية البحث، أما المبحث الثاني فعرض التأطير النظري للإفصاح الاختياري ومخاطر الضريبة، ولقد تناول المبحث الثالث نتائج تحليل الأخبار التطبيقي، أما المبحث الرابع والأخير فقد لخص أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث.

1- منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث: يعد الإفصاح الاختياري من المواضيع الهامة وأصبح هناك توجه في السنوات الأخيرة للشركات في توسع نطاق الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في المجال الاجتماعي والبيئي لان الإفصاح في مثل هذه الأمور يؤدي إلى تعزيز شفافية ومصادقية التقارير المالية. والاهتمام في الأنشطة الاجتماعية التي تمارسها الشركات شمل بعداً آخر الكثير من القضايا الضريبية الإفصاح الضريبي والامتثال الضريبي والتخطيط الضريبي، يعتقد البعض إن التخطيط الضريبي يعتبر حقاً للمكلف إذا تم ممارسته في حدود القانون والبعض يرى انه تهرباً من الضريبة برداء من القانون. فالخلاف هنا يكون في مشروعية وعدم مشروعية هذه الممارسات التي تتم عن طريق استغلال القانون أو التشريع الضريبي أو باستغلال المرونة المتاحة بين البدائل المحاسبية. من خلال هذا الاختلاف القائم يمكن صياغة مشكلة البحث الآتي :-

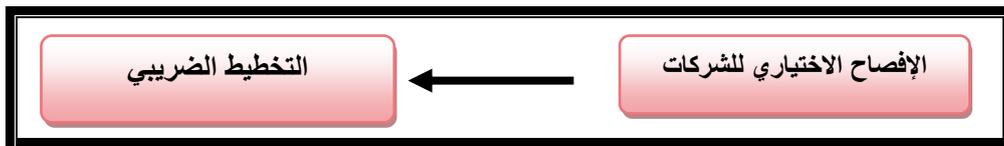
- أ- هل أن ممارسة وتبني الشركات للإفصاح الاختياري له أثر في التقليل من التخطيط الضريبي؟
- ب- المحددات المؤثرة في الإفصاح الاختياري والمؤثرة في معدل الضريبة الفعال؟
- ت- هل تتبنى شركات عينة البحث الإفصاح الاختياري؟

1-2 أهمية البحث: تتجسد أهمية البحث من أهمية موضوع الذي يتناوله، لان الشركات التي تقوم بالإفصاحات التي لا تتطلبها المعايير المحاسبية والقوانين المنظمة تساهم في تخفيض فجوة المعلومات وتحقق قدر كبير من الشفافية وينعكس على جودة التقارير المالية وبالتالي تحقيق أهداف الإدارة الضريبية. ويسلط البحث الضوء على موضوع التخطيط الضريبي ومحاولة وضع الحدود الفاصلة بين الممارسات المشروعة وغير مشروعة لتوسيع القاعدة الضريبية لضمان توليد الإيرادات الضريبية كون ضريبة الشركات تشكل الحصة الأكبر من إجمالي الإيرادات الضريبية في معظم دول العالم.

1-3 أهداف البحث

- أ- بيان مدى ممارسة شركات عينة البحث للإفصاح الاختياري بتقاريرها السنوية.
 - ب- قياس مدى ممارسة شركات عينة البحث للتخطيط الضريبي عن طريق تحليل الأرقام التي تضمنتها التقارير المالية .
 - ت- التعرف على تأثير الإفصاح الاختياري للشركات في التخطيط الضريبي في شركات عينة البحث.
 - ث- التعرف على المحددات المؤثرة في الإفصاح الاختياري والمؤثرة في معدل الضريبة الفعال.
- 1-4 مخطط البحث الفرضي:** -يوضح الشكل (١) مخطط البحث الفرضي والذي يتضمن علاقة التأثير بين المتغيرات :-

الشكل (١) مخطط البحث الفرضي



المصدر :إعداد الباحثة

1-٥ فرضية البحث: اعتمد البحث على فرضية مفادها: يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح الاختياري للشركات في التخطيط الضريبي.

1-٦ منهج البحث: اعتمد البحث المنهج الاستقرائي ما يخص الجانب النظري. أما الجانب التطبيقي فقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي واختبار الفرضية بهدف التعرف على تأثير الإفصاح الاختياري للشركات في التخطيط الضريبي .

1-7 حدود البحث

أ- الحدود المكانية: الشركات المساهمة العراقية الخاصة.

ب- لحدود الزمنية: حددت مدة البحث خمس سنوات (٢٠١١-٢٠١٥)

1-٨ مجتمع البحث: تم تطبيق البحث في الهيئة العامة للضرائب في الشركات المساهمة العراقية الخاصة البالغ عددها (٦٢) شركة ضمن القطاع المالي والتأمين والخدمي والصناعي.

1-٩ عينة البحث : عينة مكونة من (٦) شركات (٢) منها ضمن القطاع المالي- المصارف و (٢) ضمن قطاع التأمين و (٢) ضمن قطاع الصناعي

الجدول (١) أسماء وتسلسل الشركات عينة البحث

التسلسل	أسم الشركة	نوع القطاع
أ-	مصرف آشور	مساهمة خاصة، مالي
ب-	مصرف الشرق الأوسط	مساهمة خاصة، مالي
ت-	الأهلية للتأمين	مساهمة خاصة، مالي-تأمين
ث-	الحمراء للتأمين	مساهمة خاصة، مالي- تأمين
ج-	المنصور للأدوية	مساهمة خاصة، صناعي
ح-	بيسي بغداد	مساهمة خاصة، صناعي

المصدر : إعداد الباحثة بالاستناد على التقارير المالية للشركات.

١٠-٢ أداة البحث:

أ- قياس الإفصاح الاختياري: اعتمد البحث نموذج خاص لقياس الإفصاح الاختياري بالاستناد إلى الدراسات السابقة (Barac et al, 2012) و (Lan et al, 2013) ويتألف نموذج القياس من ثلاثة مجاميع رئيسة هي (إستراتيجية الشركة، المعلومات غير المالية، المعلومات المالية) تتمثل بمجموعها (٨٢) عنصراً. واعتمد البحث على مقياس (١٠٠) لقياس مستوى الإفصاح الاختياري من خلال إعطاء (١) للمعلومة التي يتم الإفصاح عنها و (٠) مقابل المعلومات التي لا يتم الإفصاح عنها ونستخرج نسبة الإفصاح الاختياري بقسمة عدد العناصر التي أفصحت عنها الشركة على عدد عناصر التي يتضمنها نموذج القياس .

ب- قياس التخطيط الضريبي: اعتمد البحث نموذج خاص لقياس التخطيط الضريبي وباستخدام معدل الضريبة الفعال كمؤشر لقياس التخطيط الضريبي والمعتمد من قبل أغلبية الباحثين (Richardson & Lanis, 2012) ، (Husyn, ovKlamm) (2012) وتتم مقارنته مع معدل الضريبة القانوني ويمثل الفرق بينهما مقدار التخطيط الضريبي وتم اختيار أربعة محددات وهي حجم الشركة ، معدل العائد على الموجودات، الرافعة المالية، وكثافة رأس المال.

١١-٢ قياس

أ- المعادلات المستخدمة لقياس المتغير المستقل (الإفصاح الاختياري)

فإن النموذج الذي تم بناءه لقياس الإفصاح الاختياري للشركات عينة البحث موضح بالمعادلة الآتية: (المطارنة: ٢٠١٩)

$$\text{Disclosure Voluntary} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Size} + \beta_2 \text{ Lev} + \beta_3 \text{ LIQ} + \beta_4 \text{ EPS} \dots$$

إذ أن :

- نسبة الإفصاح الاختياري = $\frac{\text{عدد العناصر المفصوح عنها}}{\text{إجمالي عناصر نموذج القياس}}$
 - حجم الشركة (Size) = ويقاس بلوغاريتم من إجمالي الموجودات (Assets, Log of Total).
 - الرافعة المالية (Lev) = $\frac{\text{إجمالي الديون}}{\text{إجمالي الموجودات}}$
 - السيولة وتقاس من خلال نسبة التداول (LIQ) = $\frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{المطلوبات المتداولة}}$
 - مؤشر ربحية السهم الواحد (EPS) = $\frac{\text{صافي الدخل}}{\text{عدد الأسهم العادية المصدرة}}$
- ب- المعادلات المستخدمة لقياس المتغير التابع (التخطيط الضريبي)
- فإن النموذج الذي تم بناءه من قبل الباحثة لقياس التخطيط الضريبي يمكن توضيحه في المعادلة الآتية (علي، ٢٠١٧)
- $$ETR = \beta_1 \text{ Size} + \beta_2 \text{ ROA} + \beta_3 \text{ LEV} + \beta_4 \text{ CAPINT} \dots\dots\dots$$
- إذ أن :

- معدلات الضريبة الفعال, (ETR) = $\frac{\text{المصاريف الضريبية الحالية}}{\text{الدخل قبل الضرائب}}$
- حجم الشركة (size): ويقاس بلوغارتم من إجمالي الموجودات (Log of Total Assets)
- معدل العائد على الموجودات (ROA) = $\frac{\text{الدخل قبل الفوائد والضرائب}}{\text{إجمالي الموجودات}}$
- الرافعة المالية (Lev) = $\frac{\text{إجمالي الديون}}{\text{إجمالي الموجودات}}$
- كثافة رأس المال (CAPINT) = $\frac{\text{الموجودات الثابتة}}{\text{إجمالي الموجودات}}$

1-12 الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم الاستفادة من البرنامج الإحصائي الجاهز spss في احتساب (الوسط الحسابي، اختبار F، معامل التحديد R²)

2- التآطير النظري للمتغيرات المبحوثة

2-1 تعريف الإفصاح الاختياري: بدايةً لابد من تناول تعريف الإفصاح الاختياري كما وردت في الأدبيات المتخصصة وموضح في الجدول (٢) الآتي:

جدول (٢) تعريف الإفصاح الاختياري من قبل الباحثين

التعريف	اسم الباحث
معلومات خارج البيانات المالية غير ملزمة بالقواعد أو المعايير محاسبية وتتم بمبادرة من الشركات لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة .	Hasan&Hosain, 2015:14-32
الحافز الذاتي تحقيق منافع اقتصادية نتيجة الإفصاح عن المعلومات المالية وغير مالية دون وجود نص قانوني ملزم	حميد و فارس، ٢٠١٦: ٣١١
المعلومات التي تتوفر من قبل إدارة الشركة بشكل يتجاوز متطلبات الإفصاح في المبادئ المحاسبية والقواعد لجنة الأوراق المالية وتعليمات بورصة	أحسنواوي و جواد ، ٢٠١٨ ، ٣٨٥:
الإفصاح عن المعلومات خارج البيانات المالية التي تكون غير ملزمة بالقواعد أو المعايير المحاسبية وتتم بمبادرة من الشركة	المطارنة، ٢٠١٩: ٤٥١

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصادر المذكورة في البحث .

٢-٢ أهمية الإفصاح الاختياري

- أ- يعتبر الحل الأمثل لمشكلة عدم قدرة تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية (الخيال، ٢٠٠٩: ٦٠) .
- ب- تقليل من حالات عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين والإدارة (Petersen & Plenborg, 2006:99)
- ت- يساعد على تنشيط سوق الأوراق المالية (Eng & Mak, 2003:120) ورفع أداء الإدارة العليا ويساعد على التنبؤ بالمخاطر لأجل تعظيم الأرباح وتحسين حوكمة الشركات (خليل، ٢٠٠٥: ٦-١٦).
- ث- يساعد على التنبؤ بالمتغيرات الرئيسية مثل القوة الإرادية وقدرتها على تسديد التزاماتها (محمد ، ٢٠١٧: ٢٥٦) .
- ج- يعمل على تقليل من فجوة المعلومات التي تحصل بين الذين يقومون بأعداد التقارير المالية ومستخدمي تلك التقارير (Suhuster & OConell, 2006)

3-٢ أهداف الإفصاح الاختياري

- أ- وصف البنود بالتقارير المالية وتوفير مقاييس عكس المقاييس الواردة (دحوح و حمادة، ٢٠١٥: ٢٠)
- ب- زيادة خاصية قابلية المعلومات للمقارنة الذاتية للشركة ذاتها أو مقارنة مع الشركات الأخرى (زيود، ٢٠١١) .
- ت- تخفيض عدم تماثل المعلومات بين إدارة الشركة ومستخدمين التقارير المالية (الأرضي، ٢٠١٣: ٣٣) .
- ث- توفير معلومات تكون مهمة للتقارير المرحلية وأي أمور محاسبية تستلزم دراسة (عودة، ٢٠١٧: ٣٦) .

4-٢ النظريات التي تفسر دوافع الإفصاح الاختياري

- أ- نظرية الوكالة: تنشأ مشكلة الوكالة بقيام الوكيل باتخاذ قرارات لا تتماشى مع مصلحة الأصيل لهذا السبب تقوم الشركة بتحمل تكاليف إضافية والإفصاح الاختياري يكون له اثر فعال لتخفيض تكاليف الوكالة (Alves et al, 2012 :15-26) عن طريق التوسع بنشر المعلومات المالية وغير المالية التي تساهم بتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الوكيل والأصيل (المطارنة ، ٢٠١٩: ٤٢٥)
- ب- النظرية الشرعية: تعتمد على فكرة وجود عقد اجتماعي بين المجتمع والشركة تنطوي عليها التزامات متبادلة (Bazine)&Vural, 2011: 2077 وأن المجتمع له علم بكيفية إدارة الشركة لعملها وأن هذه التوقعات تتغير مع مرور الزمن ويتطلب من الشركة أن تستجيب للبيئة (عودة ، ٢٠١٧: ٤٣) والشركة تشير لشرعيتها من خلال قيامها بالإفصاح عن معلومات معينة بالتقارير المالية خلال فترة معينة (Boesso & kumar , 2007 ; Qu & Leung , 2006) .
- ت- نظرية الإشارة تشير هذه النظرية أن الشركات التي توفر مستويات كبيرة من الإفصاح الاختياري تعمل على تقليل التباين في المعلومات (المطارنة ، ٢٠١٩: ٤٢٥) فالشركة الناجحة ترسل لأصحاب المصالح والمستثمرين لتثبت نجاح الشركة (Celik et al , 2006) عن طريق التوسع بالإفصاح، هذه الإشارات تتيح للمدراء في الشركات التي تكون ناجحة للتمييز عن المدراء في الشركات الأقل نجاحاً (خيال ، ٢٠٠٩: ١١٧) .
- ث- نظرية أصحاب المصالح: تهتم بالعلاقة التي بين الشركة والبيئة التي تعمل فيها وتصرف الشركة في هذه البيئة تعتبر نظرية إدارية وأخلاقية (عودة ، ٢٠١٧: ٤٤) . ووفقاً لهذه النظرية على الشركات الأخذ بطلبات واحتياجات الأطراف الأخرى فقط

المساهمين (المطارنة، ٢٠١٩: ٤٥٢) تشمل الأطراف الأخرى الدائنين وحملته الأسهم والعملاء والموردين والمجتمع والدولة والمنظمات غير حكومية (مارق، ٢٠٠٩: ١٣١-١٧٤) وتفترض إن لدى الشركات مجموعة متنوعة من أصحاب المصالح يوجد على الشركة التزام قانوني واجتماعي وأخلاقي تجاه أصحاب المصالح (عودة، ٢٠١٧: ٤٤)

2-٥ قياس مستوى الإفصاح الاختياري: هناك مؤشرات متنوعة لقياس الإفصاح الاختياري للشركات دائماً يلجأ الباحثون لبناء مقاييس ذاتية تفضل هذه المقاييس على التي تكون معدة مسبقاً من قبل الجهات الحكومية (محمد، ٢٠١٨: ٥٧٤-٥٧٥) لأنها تحتوي على العناصر التي يرغب الباحث في قياسها فقط (حسب الله، ٢٠١٥: ٥٥٤) العديد من الدراسات تناولت كيفية قياس مستوى الإفصاح الاختياري واعتمدت على أنموذج يحتوي على معلومات اختيارية تفاوتت هذه النماذج حيث طبيعة المعلومات التي تم اعتمادها لقياس الإفصاح الاختياري واختلاف طبيعة الأسواق المالية لكل بحث وطبيعة الأنظمة والقوانين التي تحكم عملية الإفصاح (ألسناوي و جواد، ٢٠١٨: ٣٥٩).

جدول (٣) طرائق إعداد أنموذج الإفصاح الاختياري

ت	اسم الباحث والسنة	انموذج الإفصاح الاختياري
١	Barac et al, 2012	اعتمد أنموذج يتكون من (بنية عن الشركة، معلومات عن الإدارة وأصحاب المصلحة، البيانات التجارية، الموجودات غير الملموسة، تحليل وإدارة المخاطر، معلومات أخرى) عدد البنود ٣٦ بند
٢	Lan et al, 2013	اعتمد أنموذج يتكون من (المعلومات العامة، المعلومات المالية، معلومات عن تحليل الصناعة، تحليل التوجهات، استعراض البيانات المالية، تحليل الأداء المالي، تعليقات على الأداء المالي، معلومات الخاصة بالتنبؤ، معلومات عن المساهمين، المعلومات غير المالية، تحليل السوق ومنتجات قضايا الأعمال، المعلومات الإدارية، تحليل سوق رأس المال، تحليل الموظفين، المعلومات الأخرى) عدد البنود بلغ ١١٩ بند
٣	محمد، ٢٠١٨	أعتمد أنموذج يتكون من (خلفية عن بنك المعلومات العامة، المعلومات الإستراتيجية، معلومات عن حوكمة الشركات، معلومات عن الأداء المالي، معلومات عن إدارة المخاطر العامة، معلومات عن التعرض لمخاطر الائتمان، التعرض لمخاطر السوق، مخاطر أسعار الفائدة، مخاطر العملة الأجنبية، التعرض لمخاطر السيولة، معلومات عن الإحصائيات الرئيسية غير المالية، معلومات عن الإفصاحات البيئية والاجتماعية للبنك، معلومات أخرى، معلومات عن التوقعات المستقبلية). عدد البنود المفصص عنها ٦٧ بند
٤	ألسناوي و جواد، ٢٠١٨	اعتمد أنموذج يتكون من (المعلومات العامة، المعلومات المالية التاريخية، معلومات عن تحليل الأداء، المعلومات المستقبلية، المعلومات الأخرى) عدد البنود المفصص عنها ١١٠ بند

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصادر المذكور في اعلاه

٦-٢ تعريف التخطيط الضريبي

جدول (٤) تعريف التخطيط الضريبي من قبل الباحثين

اسم الباحث	التعريف
إبراهيم، ٢٠١٢: ٦	محاولة تخفيض الضريبة والاستفادة مما تتيحه القوانين الضريبية ذات الصلة ولوائحها التنفيذية والتعليمات التفسيرية والتنفيذية والكتب الدورية والمنشورات التي تصدرها الإدارة الضريبية يعتبر الغرض من التخطيط الضريبي هو اكتشاف كيفية تحقيق مكاسب مالية من تخفيض التزامات الضريبة.
Sabli&noor , 2012:3	عملية هيكلية لشؤون الشركات عن طريق تأجيل أو تقليل أو القضاء على الضريبة التي تكون مستحقة للحكومة
حجازي وآخرون، ٢٠١٣: ٢٣	تنظيم المعاملات المالية بشكل يعمل على تخفيض الكلفة الضريبية أو لزيادة الوفر الضريبي مما يساعد على تعظيم ربحية الشركة.
عبد اللطيف، ٢٠١٥: ٢٩	الوسائل التي تستعملها إدارة الشركة الناجحة للاستفادة من المزايا والتغيرات القانونية التي ستساعد في إتباع سياسات استثمارية مفيدة تؤدي إلى تخفيض الالتزام الضريبي أو تجنبها بالكامل.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصادر المذكور في اعلاه

٢-٧ طرائق التخطيط الضريبي للشركات

أ- استخدام الآليات المحاسبية والمالية

١-القيام بترحيل صافي الخسارة التشغيلية: يقصد بصافي الخسارة التشغيلية هو المدة الزمنية التي تصبح فيها الاقتطاعات الضريبية أكبر من الدخل الخاضع للضريبة (Gadwood , 2015 : 268). وتتحمل الشركات مصاريف تتعدى إيراداتها فالشركات يطلب منها دفع الضرائب عندما تكسب الأموال وعندما تخسر الأموال تستحق بعض من أشكال الراحة الضريبية (Reilly , 2011 : 81) .

٢- خصم مصاريف البحث والتطوير: تسمح بعض البلدان بخصم مصاريف البحث والتطوير للأغراض الضريبية مما ساعد على توفير مساحة للشركة لتخفيض دخلها وزيادة مصاريفها. (Katsoulakos et al , 2004 : 640- 641)

٣-القيام بخصم مصاريف الاندثار: التكاليف التي تطرح من صافي الدخل السنوي كلما كان الاندثار السنوي المطروح من صافي الدخل أكبر كلما كان مقدار الضريبة أقل، تلجأ الشركات لزيادة مصاريف الاندثار لتخفيف من العبء الضريبي المفروض عليها عن طريق الوفر الضريبي الذي ينتج عنه الخصم (علي ، ٢٠١٧ : ٨٥) .

٤- طريقة تقييم المخزون: إتباع الشركات لسياسة تقييم المخزون له أثر في تحقيق الوفورات الضريبية (خويرة، ٢٠٠٤ : ٥٠). (طريقة (Fifo) تعتبر بأن ما يدخل أولاً يخرج أولاً ويزداد الدخل الخاضع للضريبة انعكاساً لتكلفة المخزون المنخفضة بموجب هذه الطريقة (Romeo , 2008 : 6) وطريقة Lifo تعتبر آخر وحدة تدخل للمخزن هي أول وحدة تخرج قلة الدخل الخاضع للضريبة انعكاساً لتكلفة المخزون التي تكون مرتفعة فطريقة Lifo تكون مفضلة عند ارتفاع الأسعار بالنسبة للشركة بالتالي تعمل على تخفيض الدخل الذي يخضع للضريبة (علي، ٢٠١٧ : ٨٥)

ب- الضريبة المؤجلة: هي من أكثر طرق التخطيط الضريبي التي قد تتبعها الشركات من خلال تأجيل دفع ضريبة الدخل لوقت آخر تحقق تدفقات نقدية يستفاد منها لتمويل أنشطة واستثمارات الشركة (Porteba et al , 2011:30) يمكن تعريف الضريبة المؤجلة هو الجزء من ضريبة الدخل التي تكون مستحقة على الشركة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة ويسمى بالتزام ضريبي مؤجل (Holland & Jackson , 2004 :102). وإن الشركة تتبع هذه الطريقة عن طريق الإفادة من الاختلاف بين القوانين المحاسبية والقوانين الضريبية بالدخل ويعبر عنه بالفروق الضريبية (Milutinovic , 2013: 26) .

ت- الملجئ الضريبي: الشركات تستخدم هذه الطريقة لتخفيف العبء الضريبي بالشكل القانوني وتوظيف أموالها في استثمارات جديدة تكون معفاة من الضريبة بالبلد الذي تعمل فيه (Soled , 2008 : 275) وتتميز هذه الطريقة عن بقية طرق بانها تهدف لتجنب دفع الضريبة بالكامل أو جزء كبير منها مما يعمل على تخفيض المدفوعات الضريبية بشكل كبير بالتالي نقصان الإيرادات الضريبية الطريقة بشكل حاد لغرض التهرب من دفع الضريبة، قد يعرضها لتكبد ضرائب وعقوبات ضريبية إضافية بشكل إجباري (Morse , 2007 :964).

ج- تغيير نوع الدخل: تفرض ضريبة عالية على الدخل الاعتيادي أكثر من المكاسب الرأسمالية إي تفرض ضريبة على دخل النشاط التشغيلي أعلى من دخل رأس المال (Sander et al , 2010 : 500) . يمكن للشركات الاستفادة من الحوافز الضريبية بتخفيض العبء الضريبي المترتب عليها، ويمثل الفرق بين المعدل الضريبي المفروض على الدخل الناتج من النشاط التشغيلي وكذلك المعدل المفروض على المكاسب الرأسمالية. لذا تقوم بتغيير نوع الدخل من تشغيلي إلى دخل الاستثمار في رأس المال مثل الاستثمار بالسندات والأوراق المالية للشركات (Blouin et al , 2003: 617).

ح- نقل الإرباح: اختلاف التشريعات والقوانين الضريبية في البلدان ساعد على ممارسة التخطيط الضريبي (Fuest & Riedel , 2010 : 2) تقوم الشركات بتشخيص البلدان التي فيها مزايا وحوافز تصمم خطط ضريبية تهدف لتخفيض المصاريف الضريبية

والازدواج الضريبي، عن طريق قيام الشركات بنقل أرباحها من بلدان فيها تشريعات ضريبية صارمة ومعدلات ضريبية مرتفعة لبلدان فيها المعدلات الضريبية منخفضة أو معدومة (Sander et al , 2010 : 520) .

٢-٨ قياس التخطيط الضريبي: لقياس التخطيط الضريبي المتغير التابع في البحث، أعتد البحث على معدل الضريبة الفعالة استناداً إلى الدراسة (Klamm & Huseynov , 2012) الذي يعكس أنشطة التخطيط الضريبي، التي تمثل الفرق بين معدل الضريبة القانوني والمعدل الفعلي الذي تدفعه الشركة. وتبين معدلات الضريبة الفعلية العلاقة بين العبء الضريبي للشركات وقدرتها على دفع الضرائب المترتبة عليها وتستخدم للإشارة إلى العبء الضريبي النسبي يمكن احتساب على أساس سنوي، أو على أساس تراكمي لسنوات متعددة (علي ، ٢٠١٧:) .

٣- تحليل نتائج متغيرات البحث واختبار الفرضية

٣-١ تحليل نتائج البحث ومناقشتها للإفصاح الاختياري

تم اعتماد نموذج خاص للإفصاح الاختياري والمعلومات التي وردت تم عرضها على القوانين والأنظمة والتعليمات لغرض التأكد من كونها اختيارية وتمثلت بالقاعدة المحاسبية العراقية رقم (٦) والقاعدة المحاسبية رقم (١٠) يتم القياس بالرجوع إلى المعلومات المفصوح عنها في التقارير السنوية لشركات عينة البحث، للوصول إلى مدى تبني الشركات للإفصاح الاختياري عن طريق تحليل محتوى التقارير المالية السنوية للشركات وتم من خلال قراءة التقارير المالية السنوية للشركات عينة البحث وتحسب نسبة الإفصاح الاختياري عن طريق جمع عدد المعلومات المفصوح عنها بصورة اختيارية وقسمتها على إجمالي معلومات عناصر النموذج والبالغ عددها (٨٢) .

أ- عناصر النموذج : تشمل الآتية :

- ١- المعلومات عن إستراتيجية الشركة: النموذج الذي تم إعداده يحتوي على (٢٨) معلومة وتقسّم إلى المعلومات العامة عددها (١٠) والمعلومات عن إستراتيجية الشركة (٤) والمعلومات عن البحث والتطوير عددها (٤) والمعلومات المستقبلية عددها (١٠)
- ٢- المعلومات غير المالية: النموذج الذي تم اعدده يحتوي على (٣٣) معلومة وتقسّم إلى معلومات تخص الإدارة (٩) ومعلومات عن الحوكمة (٣) ومعلومات عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية (١٠).
- ٣- المعلومات المالية: النموذج الذي تم إعداده يحتوي على (٢١) معلومة تقسم معلومات عن مؤشرات الأداء (٥) ومعلومات عن النسب المالية (٨). ومعلومات مالية مستقبلية (٨).

ب- محددات الإفصاح الاختياري

اعتمد البحث أربعة محددات التي من المحتمل أن تؤثر في الإفصاح الاختياري وهي (حجم الشركة Size، الرافعة المالية LEV، السيولة LIQ، الربحية EPS) فإن النموذج الذي تم بناءه لقياس الإفصاح الاختياري للشركات عينة البحث موضح بالمعادلة الآتية: (المطارنة، ٢٠١٩)

$$\text{Disclosure Voluntary} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Size} + \beta_2 \text{ Lev} + \beta_3 \text{ LIQ} + \beta_4 \text{ EPS} \dots$$

• نسبة الإفصاح الاختياري = عدد العناصر المفصوح عنها

إجمالي عناصر نموذج القياس

• حجم الشركة (Size) = ويقاس بلوغاريتم من إجمالي الموجودات (Log of Total Assets) .

تأثير الإفصاح الاختياري للشركات في التخطيط الضريبي/بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

- $\text{الرافعة المالية (Lev)} = \frac{\text{إجمالي الديون}}{\text{إجمالي الموجودات}}$
- $\text{السيولة وتقااس من خلال نسبة التداول (LIQ)} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{المطلوبات المتداولة}}$
- $\text{مؤشر ربحية السهم الواحد (EPS)} = \frac{\text{صافي الدخل}}{\text{عدد الأسهم العادية المصدرة}}$

ت - عرض وبيان كيفية احتساب أنموذج الإفصاح الاختياري والمحددات

تم تفرغ البيانات المستخرجة من التقارير السنوية للشركات عينة البحث للمدة الممتدة من سنة ٢٠١١ لغاية ٢٠١٥ ثم تم احتساب متوسط نسبة الإفصاح الاختياري لكل شركة استخراج محددات أنموذج القياس كما مبين في الجدول أدناه:-

جدول (٥) نتائج احتساب أنموذج الإفصاح الاختياري ومحدداته للشركات عينة البحث

الشركات	السنوات	حجم الشركة	الرافعة المالية	السيولة	الربحية	CSRDISC
مصرف آثور	٢٠١١	11.229	0.500	1.836	2.613	٤٠
	٢٠١٢	11.428	0.363	2.572	5.356	٤٢
	٢٠١٣	11.551	0.351	2.654	13.919	٤٥
	٢٠١٤	11.637	0.378	2.478	0.672	٤٨
	٢٠١٥	11.655	0.402	2.327	0.531	٥٠
	Mean	11.500	0.399	2.373	٤.618	٤٥
مصرف الشرق الأوسط	٢٠١١	11.825	0.794	1.135	0.345	٤٠
	٢٠١٢	11.913	0.771	1.183	0.774	٤١
	٢٠١٣	11.889	0.738	1.202	0.258	٤٤
	٢٠١٤	11.834	0.550	1.567	0.166	٤٦
	٢٠١٥	11.829	0.588	1.456	0.325	٤٧
	Mean	11.858	0.688	1.308	٠.374	٤٣,٦
الأهلية للتأمين	٢٠١١	9.486	0.142	6.294	0.183	٢٢
	٢٠١٢	9.490	0.090	10.106	0.289	٢٣
	٢٠١٣	9.527	0.065	14.030	1.187	٢٤
	٢٠١٤	9.528	0.130	7.090	-0.790	٢٥
	٢٠١٥	9.540	0.200	4.663	-2.199	٢٧
	Mean	9.514	0.126	8.437	-0.266	٢٤,٢
الحمراء للتأمين	٢٠١١	9.619	0.261	3.809	22.551	١٩
	٢٠١٢	9.908	0.468	1.186	149.619	٢١
	٢٠١٣	9.971	0.420	1.420	1.345	٢٥
	٢٠١٤	9.923	0.313	1.789	0.448	٢٦
	٢٠١٥	9.974	0.313	1.977	1.203	٢٧
	Mean	9.879	0.355	2.036	35.034	٢٣,٦
أدوية المنصور	٢٠١١	9.590	0.085	8.585	0.109	١٦
	٢٠١٢	9.708	0.237	3.389	0.430	١٩
	٢٠١٣	9.894	0.057	14.927	0.164	٢١
	٢٠١٤	9.912	0.109	7.918	0.264	٢٢
	٢٠١٥	9.903	0.057	14.846	0.272	٢٢
	Mean	9.802	0.109	9.933	0.248	٢٠
بيسي بغداد	٢٠١١	11.186	0.021	21.389	0.124	١٧
	٢٠١٢	11.240	0.038	13.136	0.666	٢١
	٢٠١٣	11.275	0.068	7.967	1.184	٢٢
	٢٠١٤	11.295	0.040	12.864	2.615	٢٤
	٢٠١٥	11.356	0.045	11.525	2.465	٢٧
	Mean	11.270	0.042	13.376	1.411	٢٢,٢

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على التقارير المالية للشركات عينة البحث وباستخدام برنامج أكسل للإحصائي.

تشير نتائج احتساب أنموذج الإفصاح الاختياري المعتمد في البحث أن أعلى نسبة كانت لمصرف آشور إذ بلغ متوسط (٤٥) معلومة اختيارية أي أنها الشركة الأكثر إفصاحاً وبلغ حجم الشركة (11.500) هذا يدل على وجود علاقة طردية فكما زاد حجم الشركة زاد الإفصاح الاختياري لأن الشركات كبيرة الحجم تفصح عن المعلومات بشكل أكثر تفصيلاً ويتوفر لديها هيكل تنظيمي ونظام معلومات أفضل. ومقدار الرافعة المالية (3.399) هذا يفسر أيضاً وجود علاقة طردية لأن الشركات التي لديها نسبة مديونية مرتفعة تعاني من تكاليف وكالة مرتفعة فتميل إلى الإفصاح بشكل أكبر وتلبية احتياجات الدائنين للحصول على المعلومات. ومقدار السيولة (2.373). ومقدار الربحية (4.618) لأن الشركات التي يكون لديها ربح معقول يكون مستوى الإفصاح الاختياري مرتفع مما يساعد على قيام بالتصرف بصورة مسؤولة اجتماعياً أكثر بدفع الضريبة وعدم محاولة استغلال نصوص القانون. أن ثاني أعلى نسبة في مصرف الشرق الأوسط إذ بلغ متوسط الإفصاح الاختياري (٤٣,٦) معلومة اختيارية وبلغ حجم الشركة (11.858) هذا يفسر وجود علاقة طردية مقدار الرافعة المالية (0.688) في هذه الشركة هذا يفسر وجود علاقة طردية بين مستوى الإفصاح الاختياري والرافعة المالية التي لديها نسبة مديونية مرتفعة فتميل إلى الإفصاح بشكل أكبر ومقدار السيولة (1.308) ومقدار الربحية (0.374) لأن الشركات التي يكون لديها ربح معقول تفصح عن المعلومات بصورة أكبر وبلغ نسبة الإفصاح الاختياري في شركة التأمين الأهلية إذ بلغ المتوسط ٢٤,٢ معلومة اختيارية وبلغ حجم الشركة (9.514) لأن الشركات صغيرة الحجم لا تقوم بالإفصاح الاختياري والرافعة المالية (0.126) في نسبة مديونيتها قليلة فلا تحتاج للإفصاح للأطراف الخارجية ومقدار السيولة (8.437) ومقدار الربحية (-0.266) لا يوجد لديها ربح معقول هذا يفسر عدم قيامها بالإفصاح الاختياري في شركة الحمراء للتأمين إذ بلغ المتوسط (٢٣,٦) معلومة اختيارية وبلغ حجم الشركة بمتوسط (٩,٨٧٩) والرافعة المالية (٠,٣٥٥) ومقدار السيولة (٢,٠٣٦) ومقدار الربحية (٣٥,٠٣٤) في شركة أدوية المنصور إذ بلغ المتوسط (٢٠) معلومة اختيارية والحجم (9.802) والرافعة المالية (٠,١٠٩) ومقدار السيولة (٩,٩٣٣) والربحية (٠,٢٤٨) إن نسبة الإفصاح الاختياري في شركة ببسي بغداد (٢٢,٢) وحجم الشركة (١١,٢٧٠) والرافعة المالية (٠,٠٤٢) ومقدار السيولة (١,٤١١) والربحية (٢٢,٢).

٢-٣ نتائج ومناقشة التخطيط الضريبي: أعمد البحث بناء أنموذج خاص لقياس التخطيط الضريبي الاعتماد على معدل الضريبة الفعال الذي كان معمول به من قبل أغلبية الباحثين بالمجال الضريبي (Richardson & Lanis , 2012)، (Huseynov & Klamm , 2013) واستخدم البحث أربعة (محددات) من المحتمل إن تؤثر في مقدار معدل الضريبة الفعال وهي (حجم الشركة، معدل العائد على الموجودات، الرافعة المالية، كثافة رأس المال) يمكن احتساب معدل الضريبة الفعال على أساس سنوي أو أساس تراكمي لسنوات متعددة (علي، ٢٠١٧: 44) ويتم قياس التخطيط الضريبي بمقارنة معدل الضريبة الفعال (ETR) للشركة مع معدل الضريبة القانوني المفروض و البالغ (15%) لمعرفة مقدار التخطيط الضريبي الذي قامت به الشركة .

فإن الأنموذج الذي تم بناءه من قبل الباحثة لقياس التخطيط الضريبي يمكن توضيحه في المعادلة الآتية (علي، ٢٠١٧)

$$ETR = \beta_1 \text{ Size} + \beta_2 \text{ ROA} + \beta_3 \text{ LEV} + \beta_4 \text{ CAPINT} \dots$$

- حجم الشركة (size) : ويقاس بلوغارتم من إجمالي الموجودات (Log of Total Assets)
- معدل العائد على الموجودات (ROA) = $\frac{\text{الدخل قبل الفوائد والضرائب}}{\text{أجمالي الموجودات}}$
- الرافعة المالية (Lev) = $\frac{\text{إجمالي الديون}}{\text{أجمالي الموجودات}}$

إجمالي الموجودات

• كثافة رأس المال (CAPINT) = الموجودات الثابتة

إجمالي الموجودات

أ- نستخرج نسبة معدل الضريبة الفعال (ETR) لكل شركة من الشركات عينة البحث ومقدار كل من المحددات الأربعة (حجم الشركة Size، معدل العائد ROA الرافعة المالية Lev، كثافة رأس المال CAPINT) بعد تفرغ البيانات التي تم استخراجها من التقارير المالية للشركات عينة البحث وللمدة الممتدة من 2011-2015 تم استخدام برنامج Microsoft Office Excel لاستخراج القيم.

جدول (٦) نتائج احتساب أنموذج قياس التخطيط الضريبي لشركات عينة البحث

الشركات	السنوات	SIZE	ROA	LEV	CAPINT	ETR%
مصرف آشور	٢٠١١	11.229	0.059	0.500	0.082	11.870
	٢٠١٢	11.428	0.074	0.363	0.065	11.931
	٢٠١٣	11.551	0.054	0.351	0.068	12.024
	٢٠١٤	11.637	0.031	0.378	0.062	12.108
	٢٠١٥	11.655	0.032	0.402	0.064	12.153
	Mean	11.500	0.050	0.399	0.068	12.017
مصرف الشرق الأوسط	٢٠١١	11.825	0.032	0.794	0.100	12.750
	٢٠١٢	11.913	0.035	0.771	0.088	12.807
	٢٠١٣	11.889	0.032	0.738	0.113	12.771
	٢٠١٤	11.834	0.006	0.550	0.137	12.528
	٢٠١٥	11.829	0.010	0.588	0.144	12.571
	Mean	11.858	0.023	0.688	0.116	12.686
الأهلية للتأمين	٢٠١١	9.486	0.023	0.142	0.104	9.755
	٢٠١٢	9.490	0.073	0.090	0.095	9.748
	٢٠١٣	9.527	0.106	0.065	0.082	9.780
	٢٠١٤	9.528	-0.061	0.130	0.075	9.672
	٢٠١٥	9.540	-0.050	0.200	0.067	9.757
	Mean	9.514	0.018	0.126	0.084	9.742
الحمراء للتأمين	٢٠١١	9.619	0.320	0.261	0.007	10.206
	٢٠١٢	9.908	0.148	0.468	0.445	10.970
	٢٠١٣	9.971	0.131	0.420	0.403	10.926
	٢٠١٤	9.923	0.049	0.313	0.440	10.725
	٢٠١٥	9.974	0.092	0.313	0.381	10.761
	Mean	9.879	0.148	0.355	0.335	10.717
أبوية المنصور	٢٠١١	9.590	0.026	0.085	0.272	9.973
	٢٠١٢	9.708	0.073	0.237	0.197	10.215
	٢٠١٣	9.894	0.038	0.057	0.150	10.140
	٢٠١٤	9.912	0.052	0.109	0.137	10.210
	٢٠١٥	9.903	0.063	0.057	0.152	10.176
	Mean	9.802	0.050	0.109	0.182	10.143
بيبي بغداد	٢٠١١	11.186	0.024	0.021	0.543	11.775
	٢٠١٢	11.240	0.112	0.038	0.507	11.897

تأثير الإفصاح الاختياري للشركات في التخطيط الضريبي/بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

11.953	0.458	0.068	0.132	11.295	٢٠١٣
11.994	0.487	0.040	0.112	11.356	٢٠١٤
12.079	0.481	0.045	0.133	11.421	٢٠١٥
11.940	0.495	0.042	0.103	11.300	Mean

المصدر : إعداد الباحثة بالاستناد على التقارير المالية للشركات عينة البحث باستخدام برنامج أكسل الإحصائي

بلغ متوسط نسبة معدل الضريبة الفعال خلال مدة 5 سنوات لمصرف آشور (١٢,٠١٧) بالمقارنة بالمعدل الضريبي القانوني البالغ (١٥%) وفقاً لنتائج المحددات بلغ متوسط حجم الشركة (١١,٥٠٠) هذا يدل على وجود علاقة عكسية بين معدل الضريبة الفعال والحجم بمعنى إن الشركات كبيرة الحجم لديها قوة ونفوذ سياسي وتمتلك موارد أكثر لإدارة ضرائبها. بلغ مقدار معدل العائد على الموجودات (٠,٠٥٠) بمعنى استفادة الشركة من الحوافز الموجودة بقانون ضريبة الدخل، وبلغت الرافعة المالية (٠,٣٩٩) يدل هذه إن الشركة تفضل سياسة التمويل بالافتراض على سياسة التمويل بالملكية وتستفاد من خصم الفوائد على القروض، وبلغت كثافة رأس المال (٠,٠٦٨) أن الشركة لا تمتلك نسبة كبيرة من الأصول الثابتة ولا تستفيد من التفضيل الضريبي للاستثمار في الموجودات الثابتة. بلغ متوسط معدل الضريبة الفعال خلال مدة 5 سنوات لمصرف الشرق الأوسط (12.686) وبالمقارنة مع معدل الضريبة القانوني البالغ (١٥%) وفقاً لنتائج محددات ETR المستخرجة بلغ متوسط حجم الشركة (11.858) وهذه العلاقة العكسية بين معدل الضريبة الفعال والحجم تعبر عن نظرية (القوة السياسية) وبلغ معدل العائد على الموجودات (0.023) عدم استفادة الشركة من الحوافز الموجودة بقانون ضريبة الدخل وبلغت ثاني أعلى نسبة للرافعة المالية كانت (0.688) هذا يدل على إن هذه الشركة تفضل سياسة التمويل بالافتراض، وبلغت كثافة رأس المال (0.116) وهذا يعني بأن الشركة لا تمتلك نسبة كبيرة من الأصول الثابتة. بلغ متوسط المعدل الضريبة الفعال خلال مدة ٥ سنوات لشركة الأهلية للتأمين (9.742%) بالمقارنة مع معدل الضريبة القانوني (١٥%) هو ادني نسبة لمعدل الضريبة الفعال بمعنى الأكثر تخطيطاً ضريبياً من عينة البحث وفقاً لنتائج المحددات وإن إذ بلغ متوسط حجم الشركة (9.742) ويدل على وجود علاقة طردية بين معدل الضريبة الفعال والحجم الشركة، وبلغ فيها نسبة معدل العائد على الموجودات (0.018)، الرافعة المالية كانت (0.126) كلما انخفضت الرافعة المالية معناها إن الشركة لم تستفد من الخيارات في الميزج الهيكل المالي، وبلغت كثافة رأس المال (0.084) أن الشركة لديها نسبة أكبر من الأصول الثابتة يكون لديها أقل بسبب زيادة الاستثمارات الرأسمالية. بلغ متوسط نسبة معدل الضريبة الفعال خلال المدة 5 سنوات لشركة الحمراء للتأمين (١٠,٧١٧) مقارنة مع معدل الضريبة القانوني STR وهو (١٥%) وبلغ متوسط حجم الشركة بنسبة (٩,٨٧٩) وهذه يدل على وجود علاقة طردية بين معدل الضريبة الفعال والحجم بمعنى إن الشركة لا تخضع إلي فحص وتدقيق سياسي كبير إي لا يعانون من تكاليف السياسية مقارنة بالشركات كبيرة الحجم. وبلغت نسبة المعدل العائد على الموجودات (0.355) بمعنى استفادت الشركة من الحوافز الموجودة بقانون ضريبة الدخل والرافعة المالية كانت (0.335) هذا يدل على إن هذه الشركة تفضل سياسة التمويل بالافتراض على سياسة التمويل بالملكية، وبلغ متوسط كثافة رأس المال (0.335) وهذا يعني بأن الشركة تمتلك نسبة كبيرة من الأصول الثابتة بلغ متوسط معدل الضريبة الفعال خلال المدة ٥ سنوات لشركة أدوية المنصور (10.143%) مقارنة مع معدل الضريبة القانوني STR وهو (١٥%) وتوجد بيه اصغر نسبة للحجم بنسبة (9.802) وهذا يعني بان شركة لا تخضع إلي فحص وتدقيق سياسي كبير أي لا يعانون من التكاليف السياسية وبلغت نسبة المعدل العائد على الموجودات (0.050)، والرافعة المالية كانت (0.109)، وبلغت نسبة كثافة رأس المال (0.182) وأن الشركات التي لديها نسبة أكبر من الأصول الثابتة يكون لديها ETR أقل بسبب زيادة الاستثمارات الرأسمالية بلغ المتوسط نسبة ERT خلال المدة 5 سنوات لشركة ببسي بغداد (11.940%) مقارنة مع معدل الضريبة القانوني STR وهو (١٥%) وبلغت نسبة الحجم كانت في هذه الشركة (11.300) وهذه العلاقة العكسية

بين معدل الضريبة الفعال والحجم، بلغ متوسط معدل العائد على الموجودات ROA إذ بلغت (0.103) إن الشركة لم تستفد من الحوافز الموجودة بقانون ضريبة الدخل، والرافعة المالية كانت (0.042) كلما انخفضت الرافعة المالية معناها إن الشركة لم تستفد من الخيارات في المزيج الهيكلي المالي، وبلغت نسبة كثافة رأس المال (0.495) وأن الشركات التي لديها نسبة أكبر من الأصول الثابتة يكون لديها ETR أقل بسبب زيادة الاستثمارات الرأسمالية.

٣-٣ اختبار نتائج الاختبار التطبيقي

نصت الفرضية (يوجد تأثير للإفصاح الاختياري في التخطيط الضريبي) ومن أجل اختبار صحة الفرضية يتم الاستناد إلى نتائج تحليل واختبار علاقة الانحدار في كل شركة ضمن عينة البحث. وتتم عملية الاختبار والتحليل من خلال استخراج معلمات الانحدار الخطي البسيط الثلاثة وهي معامل الانحدار (β)، ومعامل التحديد (R^2)، وقيمة الحد الثابت (\hat{a}). وقبل الشروع بالاختبار فإنه لابد من الإشارة إلى أن نموذج الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين المتغير المستقل (DV) والمتغير التابع (TP) وكالاتي:

$$TP = \hat{a} + \beta DV \dots\dots\dots$$

$$TP = \text{التخطيط الضريبي Tax Planning} = TP$$

$$\hat{a} = \text{قيمة الحد الثابت Constant}$$

$$\beta = \text{معامل الانحدار بينا الذي يظهر العلاقة الخطي بين معدل التغير في التخطيط الضريبي عندما يتغير الإفصاح الاختياري للشركة وحدة واحدة}$$

$$DV = \text{الإفصاح الاختياري للشركة Disclosure Voluntary}$$

جدول (٧) اختبار فرضية البحث

الشركات	الثابت \hat{a}	معامل الانحدار β	المحصوية t	معامل التحديد R^2	المحصوية F	القيمة الاحتمالية
مصرف آشور	10.729	-0.029	-34.44	0.997	1186.08	0.001
مصرف الشرق الأوسط	14.187	-0.034	-2.571	0.688	6.611	0.082
شركة الأهلية للتأمين	9.836	-0.004	-0.319	0.033	0.102	0.77
شركة الحمراء للتأمين	9.641	0.046	1.040	0.265	1.082	0.375
شركة أدوية المنصور	9.524	0.031	2.252	0.628	5.070	0.11
شركة ببسي بغداد	11.263	0.031	17.463	0.990	304.951	0.002

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام برنامج spss

أ- مناقشة وتحليل اختبار الأثر لشركة (مصرف آشور): بلغت قيمة الحد الثابت (\hat{a}) للشركة بمقدار (١٠,٧٢٩) وهذا يعني بأن التخطيط الضريبي لن يقل عن (١٠,٧٢٩) عندما يكون الإفصاح الاختياري للشركة مساوية إلى الصفر. ويشير معامل

(β) السالب والبالغ (-٠,٠٢٩) إلى وجود علاقة عكسية يدل على إن زيادة DV بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى انخفاض TP بمقدار (٠,٠٢٩) لكن معنوية معامل الانحدار لا تثبت إلا بعد الرجوع إلى اختبار (t) وبالمقارنة بين قيمة (t) المحسوبة البالغة (٣٤,٤٤) وقيمتها الجدولية البالغة (٢,٧٧٦) ولغرض بيان قوة العلاقة يتم الرجوع إلى معامل التحديد (R^2) للشركة حيث بلغ (٠,٩٩٧) والذي يعني بأن مستوى التغير في DV يؤثر في التغير في التخطيط الضريبي بمقدار (٠,٩٩٧) فقط وان الباقي (٠,٠٠٣) يعود إلى متغيرات أخرى مؤثرة في التخطيط الضريبي عند الرجوع إلى اختبار (F) ويتم ذلك من خلال مقارنة (F) المحسوبة والبالغة (١١٨٦,٠٨) مع قيمتها الحرجة البالغة (١٠,١٣) عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (1,3) فهي اكبر من قيمتها الجدولية وبالتالي فإن النتيجة تشير إلى معنوية معامل التحديد وهذا ما تأكده القيمة الاحتمالية للاختبار حيث بلغت (٠,٠٠١) وهي اصغر من مستوى الدلالة (٠,٠٥) وفي ضوء نتيجة اختبار الأثر في الشركة تقبل الفرضية الفرعية الأولى أي وجود علاقة خطية بين متغيري البحث.

ب- مناقشة وتحليل اختبار الأثر للشركة (مصرف الشرق الأوسط): كانت قيمة الحد الثابت في الشركة (١٤,١٨٧) بمعنى ان التخطيط الضريبي لن يقل عن (١٤,١٨٧) عندما يكون الإفصاح الاختياري مساوية إلى الصفر. وتشير قيمة معامل الانحدار (β) السالبة والبالغة (-٠,٠٣٤) إلى وجود علاقة عكسية أي إن التخطيط الضريبي سوف ينخفض بمقدار (٠,٠٣٤) عندما يزداد الإفصاح الاختياري بمقدار وحدة واحدة بمعنى انه كلما ازدادت DV يؤدي ذلك الى انخفاض الـ TP وهي بالاتجاه الصحيح لفرضية البحث. وبالرجوع إلى اختبار t لغرض إثبات معنوية معامل التغير (β) فقد بلغت (t) المحسوبة (-٢,٥٧١) وهي بذلك اقل من قيمتها الجدولية البالغة (٢,٧٧٦) عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (4) وبالتالي لم تثبت معنوية معامل التغير أي إن العلاقة غير معنوية بين المتغيرين وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) في الشركة (٠,٦٨٨) ان مستوى التغير في DV يؤثر في التغير في التخطيط الضريبي بمقدار (٠,٦٨٨) وباستخدام اختبار (F) فان معنوية هذا التأثير لم تثبت إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (٦,٦١١) وهي اقل من قيمتها الجدولية البالغة (١٠,١٣) عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (1,3) وهذا ما تأكده القيمة الاحتمالية للاختبار حيث بلغت (٠,٠٨٤) وهي اكبر من مستوى الدلالة (٠,٠٥). ويستدل من نتائج اختبار الأثر في الشركة إلى عدم معنوية العلاقة الخطية بين الإفصاح الاختياري والتخطيط لذلك ترفض الفرضية ويؤخذ بالفرضية البديلة التي تستبعد وجود تأثير للإفصاح الاختياري في التخطيط الضريبي.

ت- مناقشة وتحليل اختبار الأثر في الشركة (الأهلية للتأمين): كانت قيمة الحد الثابت في الشركة (٩,٨٣٦) بمعنى إن التخطيط الضريبي لن يقل عن (٩,٨٣٦) عندما يكون الإفصاح الاختياري مساوية إلى الصفر. وتشير قيمة معامل الانحدار (β) السالبة والبالغة (-٠,٠٠٤) إلى وجود علاقة عكسية بين الإفصاح الاختياري والتخطيط الضريبي أي ان التخطيط الضريبي سوف ينخفض بمقدار (٠,٠٠٤) عندما تزداد الإفصاح الاختياري بمقدار وحدة واحدة بمعنى انه كلما ازدادت DV يؤدي ذلك إلى انخفاض الـ TP وهي بالاتجاه الصحيح لفرضية البحث. وبالرجوع إلى اختبار t لغرض إثبات معنوية معامل التغير (β) فقد بلغت (t) المحسوبة (-٠,٣١٩) وهي بذلك اقل من قيمتها الجدولية البالغة (٢,٧٧٦) عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (٤) وبالتالي لم تثبت معنوية معامل التغير. وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) في الشركة (٠,٠٣٣) بمعنى إن مستوى التغير في DV يؤثر في التغير في التخطيط الضريبي بمقدار (٠,٠٣٣) فقط وهو تأثير ضعيف وان البقية تعود إلى متغيرات أخرى مؤثرة في التخطيط الضريبي. وباستخدام اختبار (F) فان معنوية هذا التأثير لم تثبت إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (٠,١٠٢) وهي اقل من قيمتها الجدولية البالغة (١٠,١٣) عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (١,٣) وهذا ما تأكده القيمة الاحتمالية للاختبار حيث بلغت (٠,٧٧) وهي اكبر من مستوى الدلالة (٠,٠٥) ويستدل من نتائج اختبار الأثر في الشركة إلى عدم معنوية العلاقة الخطية بين الإفصاح الاختياري والتخطيط الضريبي وان تأثير الإفصاح الاختياري ضعيف في التخطيط الضريبي ويؤخذ بالفرضية البديلة التي تستبعد وجود تأثير للإفصاح الاختياري في التخطيط الضريبي.

ث- مناقشة وتحليل اختبار الأثر في الشركة (الحمراء للتأمين): بلغت قيمة الحد الثابت ($\hat{\alpha}$) للشركة (٩,٦٤١) وهذا يعني بأنه عندما يكون الإفصاح الاختياري مساوية إلى الصفر فإن التخطيط الضريبي لن يزيد عن (٩,٦٤١). ويشير معامل التغير

(β) الموجب البالغ (0,046) إلى وجود علاقة طردية بين الإفصاح الاختياري والتخطيط الضريبي بمعنى إن زيادة DV بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة الـ TP بمقدار (0,046) وبالرجوع إلى اختبار t لإثبات معنوية معامل الانحدار فقد بلغت قيمة (t) المحسوبة (1,04) وهي أقل من قيمتها الجدولية البالغة (2,776) ومن ثم فإن العلاقة الطردية بين المتغيرين غير معنوية في حين بلغ معامل التحديد (R^2) للشركة (0,265) والذي يعني بأن مستوى التغير في DV يؤثر في التغير بمقدار التخطيط الضريبي بمقدار (0,265) وبالرجوع إلى اختبار F للتحقق من معنوية معامل التحديد فقد بلغت قيمة (F) المحسوبة (1,082) وهي بذلك أقل من قيمتها الحرجة البالغة (10,13) عند مستوى دلالة (0,05) ودرجة حرية (1,3) وهذا ما تأكده القيمة الاحتمالية للاختبار حيث بلغت (0,375) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0,05) ومن ثم فإن النتيجة تشير إلى عدم معنوية معامل التحديد. وعلى وفق نتائج اختبار الأثر في الشركة فإن الفرضية ترفض ويؤخذ بالفرضية البديلة والتي تنفي وجود علاقة خطية بين الإفصاح الاختياري والتخطيط الضريبي.

ج- مناقشة وتحليل اختبار الأثر في الشركة (أدوية المنصور): بلغت قيمة الحد الثابت (\hat{a}) للشركة (9,524) وهذا يعني بأنه عندما يكون الإفصاح الاختياري مساوية إلى الصفر فإن التخطيط الضريبي لن يزيد عن (9,524). ويشير معامل التغير (β) الموجب البالغ (0,031) إلى وجود علاقة طردية بمعنى إن زيادة DV بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة الـ TP بمقدار (0,031) وبالرجوع إلى اختبار t لإثبات معنوية معامل الانحدار فقد بلغت قيمة (t) المحسوبة (2,252) وهي أقل من قيمتها الجدولية البالغة (2,776) ومن ثم فإن العلاقة الطردية غير معنوية بلغ معامل التحديد (R^2) للشركة (0,628) والذي يعني بأن مستوى التغير في DV يؤثر في التغير بمقدار التخطيط الضريبي بمقدار (0,628) وبالرجوع إلى اختبار F للتحقق من معنوية معامل التحديد فقد بلغت قيمة (F) المحسوبة (5,07) وهي بذلك أقل من قيمتها الحرجة البالغة (10,13) عند مستوى دلالة (0,05) ودرجة حرية (1,3) وهذا ما تأكده القيمة الاحتمالية للاختبار حيث بلغت (0,11) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0,05). ومن ثم فإن النتيجة تشير إلى عدم معنوية معامل التحديد. وعلى وفق نتائج اختبار الأثر في الشركة فإن الفرضية ترفض ويؤخذ بالفرضية البديلة والتي تنفي وجود علاقة خطية.

ح- مناقشة وتحليل اختبار الأثر في الشركة (ببسي بغداد): بلغت قيمة الحد الثابت (\hat{a}) للشركة بمقدار (11,263) وهذا يعني بأن التخطيط الضريبي لن يقل عن (11,263) عندما يكون الإفصاح الاختياري للشركة مساوية إلى الصفر ويشير معامل (β) الموجب والبالغ (0,031) إلى وجود علاقة طردية وهذا يدل على أن زيادة DV بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة الـ TP بمقدار (0,031) لكن معنوية معامل الانحدار لا تثبت إلا بعد الرجوع إلى اختبار (t) وبالمقارنة بين قيمة (t) المحسوبة البالغة (17,463) وقيمته الجدولية البالغة (2,776) ولغرض بيان قوة العلاقة وشدة التأثير فإنه يتم الرجوع إلى معامل التحديد (R^2) للشركة حيث بلغ (0,99) والذي يعني بأن مستوى التغير في DV يؤثر في التغير في التخطيط الضريبي بمقدار (0,99) فقط. ولأجل التحقق من معنوية معامل التحديد فإنه يتم الرجوع إلى اختبار (F) ويتم ذلك من خلال مقارنة (F) المحسوبة والبالغة (304,951) مع قيمتها الجدولية البالغة (10,13) عند مستوى دلالة (0,05) ودرجة حرية (1,3) وبذلك فهي أكبر من قيمتها الجدولية وبالتالي فإن النتيجة تشير إلى معنوية معامل التحديد وهذا ما تأكده القيمة الاحتمالية للاختبار حيث بلغت (0,001) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0,05) وفي ضوء نتيجة اختبار الأثر في إي وجود علاقة خطية بين متغيري البحث .

واستناداً إلى التحليل السابق لاختبار الأثر (تحليل علاقات الانحدار) فقد تبين وجود علاقة عكسية بين الإفصاح الاختياري للشركات والتخطيط الضريبي (مصرف آشور ومصرف الشرق الأوسط والأهلية للتأمين) وعلاقة طردية (الحمراء للتأمين، أدوية المنصور، ببسي بغداد) إلا أن العلاقة طردية كانت أم عكسية لم تثبت معنويتها كما أثبتنا اختبار معامل الانحدار β ومعامل التحديد R^2 وذلك تأسيساً على اختبار t وكذلك اختبار F حيث كانت جميع العلاقات الخطية بين الإفصاح الاختياري للشركة والتخطيط الضريبي غير معنوية في كافة شركات العينة عدا شركتي (مصرف آشور، ببسي بغداد) وفقاً للنتائج التي تم التوصل

إليها تقبل الفرضية للبحث والتي تنص على (يؤثر الإفصاح الاختياري للشركة معنوياً في التخطيط الضريبي) أي يوجد تأثير معنوي للإفصاح الاختياري للشركة في التخطيط الضريبي في هاتين الشركتين فقط .

4-الاستنتاجات والتوصيات

4-1 الاستنتاجات

يتضمن هذا المبحث عرضاً للاستنتاجات المتعلقة بمتغيري البحث (الإفصاح الاختياري والتخطيط الضريبي) والذي أفرزها الجانب التطبيقي وهي على النحو الآتي:

أ- صَعوبة وضع الحد الفاصل بين ممارسات الضريبية المشروعة والأخلاقية وبين الممارسات الضريبية غير المشروعة والأخلاقية كال(التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي) من قبل المنظمات الدولية والحكومية والباحثين في المجال الضريبي لأن معيار المشروعية الذي يعتمده الباحثون للفرقة بين هذه المفاهيم لا يوضع حلاً لهذه المشكلة ولا إمكانية الوصول إلى اتفاق يجمع عليه الباحثون للحكم على تصرف كونه مقبول أو غير مقبول، فالإفلات من الضريبة في حدود القانون واستغلال المكلف الثغرات القانونية الموجودة بالقانون يؤدي لخسارة الدولة جزء كبير من إيراداتها سواء كان مشروع أو غير مشروع بقصد أو بدون قصد.

ب- تتعارض المصالح بين إدارة الشركة والإدارة الضريبية بسبب اختيار الشركة إستراتيجية الضريبية متأثرة بالأهداف الذاتية للإدارة بغض النظر عما إذا كانت تلك الأهداف متوافقة أو غير متوافقة مع أهداف إدارة الضريبة

ت- اختلاف وتباين تأثير المحددات التي استخدمت لقياس الإفصاح الاختياري للشركات في الشركات المبحوثة والقطاعات.

ث- تباين نسب الإفصاح الاختياري للشركات بين القطاعات لا يوجد مستوى معين أو متقارب في الإفصاح للقطاع الواحد وإنما الشركات تختلف في مستوى الإفصاح ضمن القطاع نفسه أي ليس مع قطاع آخر حسب تسلسل شركات عينة البحث (٤٥ ، ٤٣، ٦، ٢٣، ٦، ٢٤، ٦، ٢٠، ٢٢، ٢) حسب تسلسل شركات عينة البحث على التوالي.

ج- اختلاف وتباين تأثير المحددات التي استخدمت لقياس التخطيط الضريبي والتي تؤثر في معدل الضريبة الفعال كل شركة تأثرت بمحددات تختلف عن غيرها بسبب ضعف الالتزام الضريبي بشكل خاص مما يجعل تأثير تلك المحددات متباين.

ح- الشركات العراقية المساهمة الخاصة استناداً إلى نتائج تحليل التقارير المالية للشركات عينة البحث تمارس التخطيط الضريبي بنسب مختلفة (١٢،٠١٧، ١٢، ٦٨٦، ٩، ٧٤٢، ١٠، ٧١٧، ١٠، ١٤٣، ١١، ٩٤٠) حسب تسلسل شركات عينة البحث على التوالي.

خ- يوجد تأثير معنوي للإفصاح الاختياري للشركة في التخطيط الضريبي في الشركتين (مصرف آشور وشركة ببسي بغداد)

د- لم يتم إثبات الفرضية الرئيسية للبحث في الشركات الأربعة (مصرف الشرق الأوسط وشركة الأهلية للتأمين شركة الحمراء للتأمين شركة أدوية المنصور) والتي تنص " يوجد تأثير معنوي للإفصاح الاختياري في التخطيط الضريبي. وهذا يعني قبول الفرضية البديلة التي تنفي وجود علاقة تأثير بين المتغيرين، ينطلق من منظور الهدف الاقتصادي الأساس لنشوء منظمات الأعمال وهو هدف تعظيم القيمة وتقليل التكاليف.

4-2 التوصيات

يتضمن هذا المبحث عرضاً لمجموعة من التوصيات وهي على النحو الآتي:

أ- ضرورة قيام الشركات المساهمة العراقية الخاصة عرض بنود في التقارير المالية تخصص الإفصاح الاختياري لما لها أهمية زيادة ثقة التقارير المالية.

ب- إمكانية اعتماد الهيئة العامة للضرائب للكشف عن الممارسات الضريبية المشكوك في مشروعيتها وتقليص الفجوة الضريبية والذي ينعكس بدوره على الإيرادات الضريبية باستخدام نموذج المستخدم لقياس التخطيط الضريبي.

- ت- تكثيف جهود السلطات الضريبية في ومراقبة ومتابعة الشركات الصناعية والتأمين فيما يتعلق بأنشطة تقليل الضريبة لأنها الأكثر تورطاً في التخطيط الضريبي.
- ث- تفعيل دور الجهات الرقابية والإشرافية في مقدمتهم الإدارة الضريبية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب لتقليل فرص وحجم التلاعب في التقارير المالية وأتباع الأساليب والطرائق غير المشروعة في تقليل العبء الضريبي تشجيعها ومساندتها على تبني المسؤولية الضريبية.
- ج- توصي الباحثة بضرورة اعتماد نموذج قياس الإفصاح الاختياري المقترح في هذا البحث كأساس لقياس الإفصاح الاختياري كونه مقياس شمل العديد من القطاعات المالي والخدمي والصناعي والتأمين.
- ح- ضرورة قيام الشركات المساهمة العراقية الخاصة بتوفير تقارير المالية تحتوي على إفصاح كاف عن طريق إدراج فقرات إرشادية واضحة في القاعده رقم (٦) و(١٠) عن ماهية المعلومات الاختيارية وأهمية الإفصاح عنها.
- خ- إجراء ندوات تعريفية لأعضاء مجلس الشركات وذلك لغرض تعريفهم بأهمية الإفصاح الاختياري.
- د- إصدار تشريعات وعقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في التقارير المالية والقيام ببذل العناية المهنية اللازمة من قبل المدققين ومراقبي الحسابات في شركات القطاع الخاص لفحص جميع العناصر ومكونات التقارير المالية عند تدقيق حسابات الشركات بهدف الكشف عن استخدام الممارسات غير شرعية من أساليب التخطيط الضريبي .

5-المصادر

5-1 مصادر العربية

- ١- إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف، نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق رأس مال المصري، بحث مقدم من جمعية الضرائب لمؤتمر (المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار)، دولة مصر، ٢٠١٢.
- ٢- الأرضي، محمد و داد، مؤشر مقترح للإفصاح الاختياري في التقارير المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية، المجلة العلمية للتجارة، المجلد ١، جامعة طنطا، مصر، ٢٠١٣.
- ٣- ألسناوي، عقيل حمزة حبيب و جواد، حسين علي، تقييم مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الغزير للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١٥، العدد ٣، ٢٠١٨.
- ٤- الخيال، توفيق عبد المحسن، الإفصاح الاختياري دوره في ترشيد القرارات الاستثمارية في السوق المالي السعودي: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، عدد ٣، ٢٠٠٩.
- ٥- المطارنة، علاء رجب، أثر خصائص الشركة على الإفصاح الاختياري في التقارير السنوية للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١١، العدد ٢٥، ٢٠١٩.
- ٦- حجازي وآخرون، المحاسبة الضريبية في منشآت الأعمال، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، ٢٠١٣.
- ٧- حسب الله، وفاء يوسف أحمد، تفعيل دور مراقب الحسابات والمراجع الداخلي لتحسين جودة الإفصاح الاختياري دراسة ميدانية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلد ١٩، العدد ٤، ٢٠١٥.
- ٨- حميد، احمد جاسم و فارس، أشرف هاشم، تحديد أثر الإفصاح الاختياري على تكلفة رأس المال: دراسة تطبيقية على سوق العراق للأوراق المالية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٢، العدد ٣٤، ٢٠١٦.
- ٩- خليل، محمد أحمد، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وأنعكساتها على سوق العراق للأوراق المالية: دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، العدد ١، ٢٠٠٥.
- ١٠- خوپرة، محفوظ محمد علي، التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٤.

- ١١- دحدوح، حسين احمد و حمادة،رشا أنور، دور الإفصاح الاختياري في تعزيز الثقة بالتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية:دراسة ميدانية، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٣٠، العدد ٢، ٢٠١٥.
- ١٢- زيود،لطيفوالعثمان،محمد وعيسى،ريم علي،مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة المسجلة في سوق دمشق للأوراق المالية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد ٣٣، العدد ٣، ٢٠١١.
- ١٣- عبداللطيفعارف محمد،العلاقة بين الضريبة المؤجلة والتخطيط الضريبي واثر الحوكمة الضريبية عليها، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين، تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية - الجمعية المصرية للمالية والضرائب، العدد ٣، ٢٠١٥.
- ١٤- علي، عمر لؤي، أثر المسؤولية الاجتماعية في التخطيط الضريبي:بحث تطبيقي تحليلي لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٧.
- ١٥- عودة، ريم راسم، اثر الحوكمة وخصائص الشركة على الإفصاح الاختياري: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية بغزة ، ٢٠١٧.
- ١٦- مارق، سعد محمد، قياس مستوى الإفصاح الاختياري فيالتقارير المنشورة للشركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد ٢٣ ، العدد ١،٢٠٠٩.
- ١٧- محمد، صائب سالم، أثر الإفصاح الاختياري في جودة الإبلاغ المالي: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ،مجلة كلية بغداد الاقتصادية الجامعة ، العدد ٥٤ ، ٢٠١٨.

٢-٥ المصادر الأجنبية

1. Barac , Zeljana Aljinovic , Granic , Marina & Vuko , Tina **The Determinants of Voluntary Disclosure in Croatia** , World Academy of Science, Engineering and Technology International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering ,2012
2. Fuest , Clemens & Riedel , Nadine , **Tax Evasion & Tax Avoidance in Developing Countries : The Role of International Profit Shifting**, Oxford University for Business Taxation , Centre for Business Taxation , June 2010.
3. Katsoulakos . P , Koutsodimon .M , Mortraga .A , & Williams .L , **A Historic Perspective of the CSR Movement : A CSR Oriented Business Management Framework** , CSR Foundation , , 2004.
4. Petersen, C., and Plenborg T ,**Voluntary disclosure and information asymmetry in Denmark**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 2006.
5. Romeo L. Joseph, **An Analysis of Lifo Inventory Valuation** , Master Thesis in Accounting , University of Connecticut , USA , 2008.
6. Sabli, Nurshamimi & Noor, Rohaya. **Tax Planning and Corporate Governance**. Faculty of Accountancy and Accounting Research Institute, University Technology, Malaysia , 2012.
7. Alves, H., Rodrigues, A. M., & Canadas, N. ,**Factors influencing the different categories of voluntary disclosure in annual reports: an analysis for Iberian Peninsula listed companies**. Review of Applied Management Studies Journal, Vol. 10 ,2012.
8. Bazine, E. & Vural, D. ,**Voluntary Disclosure of financial targets: empirical evidence from manufacturing firms listed on Stockholm Stock Exchange during to 2009**. Gothenburg University,2011.
9. Blouin .J , Raedy .J & Shackelford .D , **Capital Gains Taxes & Equity Trading : Empirical Evidence** , Journal of Accounting Research , Vol.41 , Issue.4 , 2003 , 200٣.
10. Boesso, G. ,& Kumar,K., **Drivers of corporate voluntary disclosure ; A framework and empirical evidence from Italy and the united states** , Accounting Auditing & Accountability journal , 20(2), , 2007.
11. Celik , O., Ecer ,A., & Karabacak, H.**Disclosure of forward looking information : Evidence from listed companies on Istanbul stock exchange (ire)**, investment management and financial innovations , 3 (2) , 2006 .
12. Eng, L.L., & Mak, Y.T., **Corporate Governance and Voluntary Disclosure**, Journal of Accounting and Public Policy,Vol. 22,2003.
13. Gadwood .R James , **Net Operating Loss & Mistakes in Closed Tax Years** , New York Law Journal , Vol.59, 2015.
14. Hasan, M. T. & Hosain, M. Z., **Corporate Mandatory and Voluntary Disclosure Practices in Bangladesh: Evidence from listed companies of Dhaka Stock Exchange**. Research Journal of Finance and Accounting, Vol 6 , No 12,2015.
15. Holland, Kevin & Jackson, Richard, **Earnings Management & Differed Tax Accounting & Business Research** , Vol.34 , Issue.2 , 2004.

16. Klamm .K Bonnies Huseynov , Fariz&, **Tax Avoidance , Tax Management & CSR** , Journal of Corporate Finance , Vol.18 , Issue.4,2012.
17. Lan, Yang, Wang, Lili & Zhang, Xueyong , **Determinants and features of voluntary disclosure in the Chinese stock market China** Journal of Accounting Research , journal ,2013.
18. Milutinovic S.V , **Analysis of Differed Taxes in the Business Environment in Serbia** , Economica : Seria Management , Vol.16 , Issue.1 , 2013 .
19. Morse , Susan , **The How &why of the New Public Corporation Tax Shelter Compliance Norm** , Fordham Law Review , Vol.75 , 2007.
20. Petersen. c and Plenborg.T ,**voluntary disclosure and information asymmetry in Denmark , auditing and taxation** ,vol 15 , no2 2006 .
21. Porteba . J , Rao .N & Seidman .J , **Differed Tax Positions & Incentives for Corporate Behavior Around Corporate Tax Changes** , National Tax Journal , Vol.64 , 2011.
22. Reilly .F Robert , **NOL Carryforward Use Limitation after the Ownership Change of a Multiple Stock Class Corporation** , Income Tax Insights,2011.
23. Richardson , Grant & Lanis , Roman & **CSR and Tax Aggressiveness** , American Accounting Association Annual Meeting , **Tax Concurrent Session** , 2012.
24. Sander , Pritt , Kantsukov , Mark & Budles , Velda , **The Use of Tax planning Schemes based on the Differential Taxation of the Labor income & Capital in Estonia** , Estonian Tax & Customs Board , Tatra University , Vol 18 ,2010.
25. Soled .A Jay , **Tax Shelter Malpractice Cases & their Implications for Tax Compliance** , American University Law Compliance , Vol58 . Issue.2, 2008.
26. Suhuster,p & O'Connell, V., **The trend toward voluntary corporate disclosure** , management Accounting Quarterly ,7(2), 2006.
27. Qu,w.,&Leung,p.**cultural impact on Chinese corporate disclosure-a corporate governance perspective** , managerial auditing journal , 21(3), 2006.