تأثير الإفصاح الاختياري للشركات في التهرب الضريبي/بحث تطبيقي تحليلي لعينة من الشركات المساهمة العراقية الخاصة

The impact of voluntary corporate disclosure on tax planning
An applied analytical research of a sample of Iraqi private joint-stock companies

عذراء طعمة جبر جامعة بغداد /المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية athraa.tax @gmail.com
أ.د.سالم عواد هادي جامعة بغداد /المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية salem@pgiafs.uobaghdad.iq

المستخلص

تركز اهتَمام الباحثين، والحكومات والمنظمات الدولية غير الحكومية، في السنوات الأخيرة على الممارسات الحادة التي تنتهجها الشركات بهدف التهرب من العبء الضريبي أو من تسديد الالتزامات الضريبية المفروضة عليها بموجب القانون إذ أن نتائج تلك الممارسات ينعكس سلبا على الإيرادات الضريبية. وأن الشركات جزءً من المجتمع الذي تعمل فيه لها حقوق وعليها التزامات بضمنها دفع الضريبة. مجتمع البحث هو الشركات المساهمة العراقية الخاصة وكانت عينة البحث هي ٤ شركات ضمن القطاع الخاص وفي المجال والمالي– المصارف والتأمين والصناعي والخدمي وهي مصرف أشور وشركة الأهلية للتامين وشركة بغداد للمشروبات الغازية وشركة أسيا سيل . وهدف البحث إلى قياس أثر الإفصاح الاختياري للشركات في التهرب الضريبي في شركات عينة البحث وللمدة من ٢٠١١ ولغاية ٢٠١٥ عن طريق نتائج تحليل مستوى ممارسة الشركات المبحوثة للإفصاح الاختياري وأعتمد البحث على أنموذج خاص لقياس الإفصاح الاختياري في حين استخدم لقياس التهرب الضريبي مؤشر ميلر .أسفرت النتائج عن انعدام وجود إثر للإفصاح الاختياري في التهرب الضريبي ولخص البحث إلى تباين واختلاف نسب الإفصاح الاختياري للشركات بين القطاعات لا يوجد مستوى معين أو متقارب وهذا يعني أن لكل شركة سياستها الفريدة وثقافتها ووعيها الخاص بتبني وممارسة الإفصاح الاختياري بغض النظر عن القطاع الذي تعمل فيه. والشركات العراقية المساهمة الخاصة استناداً إلى نتائج تحليل التقارير المالية للشركات عينة البحث تمارس التهرب الضريبي بنسب مختلفة. واهم ما تم التوصل اعتماد أنموذج قياس الإفصاح الاختياري المقترح في هذا البحث كأساس لقياس الإفصاح الاختياري كونه مقياس شمل العديد من القطاعات المالي والتأمين والصناعي والخدمي وتفعيل دور الجهات الرقابية والإشرافية وفي مقدمتهم الإدارة الضريبية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب والتقليل من فرص وحجم التلاعب في التقارير المالية وفرض عقوبات صارمة ورادعة على من يتجاوز القانون الضريبي ويتعدى عليه ويحاول تقديم البيانات المالية المضللة عن طريق سن العديد من الأحكام القضائية والغرامات العالية.

الكلمات الافتتاحية: الإفصاح الاختياري، والإفصاح الطوعي، والتهرب الضريبي

Abstract

In recent years, the attention of researchers, governments and international non-governmental organizations has focused on the aggressive practices adopted by companies with the aim of evading the tax burden or from paying the tax obligations imposed on them by law, as the results of these practices are negatively affected by tax revenues. And that companies are part of the society in which they work, and they have rights and obligations, including paying taxes. The research community is the Iraqi private shareholding companies, and the research sample was 4 companies within the private sector and in the field and finance - banking, insurance, industrial and service, which are Ashur Bank, Al-Ahlia Insurance Company, Baghdad Soft Drinks Company and Asia Cell Company. The research aimed to measure the effect of the voluntary disclosure of companies on tax evasion in the companies of the research sample and for the period from 2011 to 2015 through the results of analyzing the level of practice of the searched companies for the voluntary disclosure. The absence of a trace of voluntary disclosure in tax evasion and the research summarized the variation and difference in the rates of voluntary disclosure for companies between sectors. There is no specific or converging level, which means that each company has its own unique policy, culture and awareness of adopting and practicing optional disclosure

regardless of the sector in which it operates. And Iraqi private shareholding companies, based on the results of the analysis of the financial reports of the companies, the research sample practiced tax evasion at different rates The most important thing is the adoption of the optional disclosure measurement model proposed in this research as a basis for measuring the optional disclosure, as it is a measure that includes many financial, insurance, industrial and service sectors and activating the role of the supervisory and supervisory authorities, in the forefront of which is the tax administration represented by the General Tax Authority and reducing the opportunities and volume of manipulation in financial reports and imposing penalties Strict and deterrent against those who violate the tax law and infringe on it and try to present misleading financial data by enacting many judicial rulings and high fines
Keywords: Voluntary Disclosure, and Tax Evasion

المقدمة

تمثل عملية دفع الضريبة المنفذ الأساس والإطار الموضوعي الذي يعكس مشاركة ومساهمة الشركات في المجتمع بشكل واسع وذلك لأن الإيرادات الضريبية تعد شريان الحياة بالنسبة للكثير من الدول التي تعتمد عليها في تمويل الحاجات والخدمات والمرافق العامة، وأن الشركات تعمل ضمن نظام حماية البلد الذي تعمل فيه وتستنزف موارده وتتشاركها مع أفراده وتمارس عملها تحت مظلة تشريعاته ولها حقوق وعليها واجبات تتمثل بدفع الضريبة وعدم التهرب منها . إلا أن الشركات ومنذ أن فرضت عليها الضريبة تحاول تجنبها قدر الإمكان ومن ثم التهرب منها ، وذلك لأثر الضريبة المباشر في اتخاذ القرارات التمويلية والاستثمارية والمحاسبية للشركة.

وإن الانهيارات التي تعرضت لها كبرى الشركات بسبب عدم شفافية المعلومات المنشورة وعدم إظهارها المعلومات الحقيقية التي تعبر عن الوضع المالي أظهرت الأهمية القصوى للإفصاح. لذا فأن الشركات أصبحت توسع نطاق المساءلة، وتقدم معلومات عن مجموعة أوسع من النشاطات ما يخص أدائها المالي وغير المالي مسؤوليتها الاجتماعية، والبيئية، ومخاطرها. والإفصاح عن مثل هذه الأمور يؤدي إلى تعزيز الشافية، والمصداقية لذا بدأت الحاجة إلى الإفصاح الاختياري لان تطبيقه يعطي شفافية أكثر

وتركز اهتمام المنظمات الدولية غير الحكومية، والأعلام، ومنظمات المجتمع المدني، في العقد الأخير بالممارسات غير المسؤولة للشركات وبالتحديد ممارسات الرامية إلى التهرب الضريبي، والذي شكل نقطةً سوداء في الأنظمة الضريبية يعتبر في إطار استغلال النصوص القانونية لدرجة تصل إلى التحايل على القانون واستغلال الثغرات الموجودة فيه أو استغلال المرونة المتاحة بين بدائل لتقليل العبء الضريبي والذي اعتبره الأغلبية ممارسات غير مشروعة وغير أخلاقية.

وفي ضوء ما ورد أعلاه جاءت فكرة البحث، هل أن ممارسة الشركات للإفصاح الاختياري يزيد الشفافية ويزيد من ثقة بالتقارير بالمالية، ومن ثم الالتزام تجاه الإدارة الضريبية فيما يخص بضرورة الامتثال الضريبي للقانون على نحو كامل، والإفصاح عن المعلومات الضريبية بوضوح وشفافية والاهم إتباع الممارسات الضريبية المشروعة، والمقبولة، والأخلاقية كون الضريبة واجب وطني وأخلاقي.

أولا: منهجية البحث

١-**مشكلة البحث :** الإيرادات الضريبية تعد شريان الحياة بالنسبة للكثير من الدول التي تعتمد عليها في تمويل الحاجات العامة وأن الشركات تعمل ضمن نظام حماية البلد الذي تعمل فيه وتستنزف موارده وتتشاركها مع أفراده وتمارس عملها تحت مظلة تشريعاته ولها حقوق وعليها واجبات تتمثل بدفع الضريبة وعدم التهرب منها . إلا أن الشركات ومنذ أن فرضت عليها الضريبة

تحاول تجنبها قدر الإمكان ومن ثم التهرب من دفعها أو تجنبها قدر المستطاع بالطرائق غير القانونية من خلال الاحتيال والغش والتزوير وأن الممارسات المتبعة لتقليل الضريبة المستحقة تكون غير مشروعة وتعد جرماً يعاقب عليه القانون.

يمكن صياغة مشكلة البحث هل أن ممارسة وتبني الشركة للإفصاح الاختياري له أثر في تقليل من ممارسات التهرب الضريبي كونه سلوك غير مسؤول وغير أخلاقي؟

٢- **أهمية البحث:** أن أهمية البحث تتجسد من أهمية موضوع الإفصاح الاختياري. لان الشركات التي تقوم بالإفصاحات التي لا تتطلبها المعايير المحاسبية والقوانين المنظمة تساهم في تخفيض فجوة المعلومات بين الإدارة والمستخدمين. وتبني الشركات للإفصاح الاختياري يحقق قدر كبير من الشفافية وينعكس على بدوره على جودة التقارير المالية وبالتالي تحقيق أهداف الإدارة الضريبية. وتسعى الدول إلى صياغة برامج لتوسيع القاعدة الضريبية والتخفيف من ممارسات التهرب الضريبي، لاسيما في الدول النامية من خلال لفت انتباه وتركيز السلطات الحكومية على أعادة النظر في القوانين والتشريعات الضريبية لضمان توليد الإيرادات الضريبية اللازمة لتمويل النفقات العامة كون ضريبة الشركات تشكل الحصة الأكبر من أجمالي الإيرادات الضريبية في معظم دول العالم على وجه العموم ، وفي العراق على وجه الخصوص .

٣-أهداف البحث

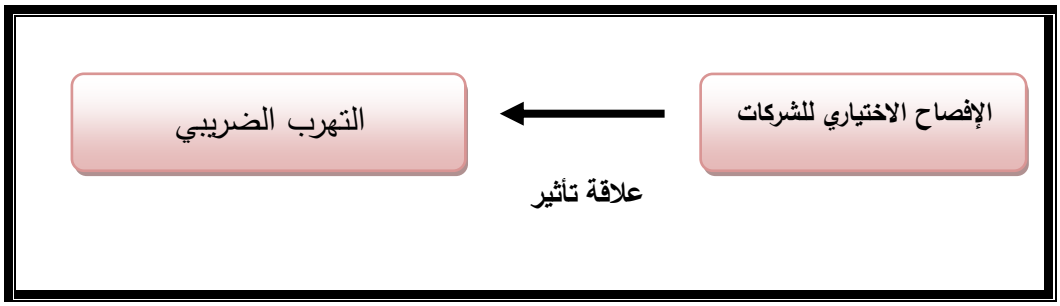
أ- قياس مدى ممارسة شركات عينة البحث للتهرب الضريبي عن طريق تحليل الأرقام التي تضمنتها التقارير المالية .

ب- التعرف على تأثير الإفصاح الاختياري للشركات في التهرب الضريبي في ظل البيئة العراقية.

٤- مخطط البحث الفرضي:-

يوضح الشكل (١) مخطط البحث الفرضي والذي يتضمن علاقة التأثير بين المتغيرات وهي:-

الشكل (١) مخطط البحث الفرضي



٥- **فرضية البحث** :يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح الاختياري للشركات في التهرب الضريبي.

٦-**منهج البحث:** اعتمد البحث المنهج الأستقرائي فيما يخص الجانب النظري للموضوع والدراسات السابقة. أما الجانب التطبيقي فقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي للكشف عن العلاقات السببية واختبار الفرضية بهدف التعرف على تأثير الإفصاح الاختياري للشركات في التهرب الضريبي.

٧- حدود البحث

أ- الحدود المكانية: الشركات المساهمة العراقية الخاصة.

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

٨-**عينة البحث:** عينة مكونة من (٤) شركات (١) منها ضمن القطاع المالي- المصارف و(١) ضمن قطاع التامين (١) ضمن القطاع الصناعي و(١) ضمن قطاع الخدمي ويعرض الجدول (١) الشركات عينة البحث .

الجدول (١) أسماء وتسلسل الشركات عينة البحث

التسلسل	اسم الشركة	نوع الصناعة \ القطاع
أ_	مصرف أشور	مساهمة خاصة، مالي
ب_	شركة الأهلية للتأمين	مساهمة خاصة، مالي–تأمين
ت_	شركة بغداد للمشروبات الغازية	مساهمة خاصة ، صناعي
ث_	شركة آسيا سيل للاتصالات	مساهمة خاصة، خدمي

المصدر :الاعتماد على التقارير السنوية للشركات المساهمة الخاصة

٩-أداة البحث:

أ- **قياس الإفصاح الاختياري (المتغير المستقل)** :اعتمد البحث أنموذج خاص لقياس الإفصاح الاختياري بالاستناد إلى الدراسات السابقة (**Gul and leung, 2004**) و(محمد، ٢٠١٨) و(جواد، ٢٠١٨). وتفاوت هذه النماذج من حيث طبيعة المعلومات التي تم اعتمادها لقياس مستوى الإفصاح الاختياري، بسبب اختلاف الأنظمة والقوانين التي تجعل المعلومة اختيارية في بلد معين إجبارية في بلد أخر. ويتألف أنموذج القياس من ثلاثة مجاميع رئيسة هي(إستراتيجية الشركة، المعلومات غير المالية، المعلومات المالية) تتمثل بمجموعها (٨٢) عنصراً. واعتمد البحث على مقياس (١ ،٠) 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 أنموذج القياس .

ب- **قياس التهرب الضريبي** :أعتمد البحث على مقياس (Miller)، والذي يرجع إلى (Mille Ratio). لقياس تمهيد الدخل باعتباره أنموذج جديد في اكتشاف الشركات التي تتدخل إداراتها بشكل متعمد في عملية قياس الدخل الدوري، وهذا المقياس قائم على أساس المعادلة الآتية:-

$$\text{Miller Ratio} = \Delta(\Delta WC/CFO)$$

حيث يعني إن التغير في صافي رأس المال العامل والذي يقاس من خلال(الأصول المتداولة– المطلوبات المتداولة) كعنصر معرض للتلاعب مقسوماً على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الذي يعد من العناصر غير المعرضة للتلاعب عن طريق مقارنة النسب الحالية للسنة مع النسب للسنة السابقة

١٠-**الأساليب الإحصائية المستخدمة**:تم الاستفادة من البرنامج الإحصائي الجاهز spss في احتساب (الوسط الحسابي المرجح، ، تحليل الانحدار، اختبارt، اختبارF، معامل التحديدR^2)

ثانياً: الإطار النظري للبحث :

١- **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

اسم الباحث	التعريف
Van derlaan,2009	الإفصاح الذي تقوم الإدارة بتقديمه بالتقارير المالية للشركة دون أي إلزام قانوني، و بدون أي إلزام من أي جهة رقابية، يقوم بطلبه أصحاب المصالح والمجموعات ذات القوة والشرعية التي وتضغط على الإدارة ليستخدم باتخاذ القرارات.

علي ،٢٠١٣: ١٧	الإفصاح عن معلومات التي تزيد عن إلى يتم الإفصاح عنها في الإفصاح الإلزامي بمحاولة الحد من محاولة الاستفادة من معلومات داخلية.
Yang, et al ,2013	زيادة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة والتي تكون إدارة الشركة حرة في إظهارها من عدمه بهدف توفير معلومات المالية وغير المالية ذات صلة باحتياجات المستخدمين.
المطارنة،٢٠١٩: ٤٥١	الإفصاح عن المعلومات خارج البيانات المالية التي تكون غير ملزمة بالقواعد أو المعايير المحاسبية، وتتم بمبادرة من الشركة لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة ، للحد من عدم تماثل المعلومات.

المصدر :من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصادر المذكورة

٢- **توسع نطاق الإفصاح** :المهتمون بالفكر المحاسبي نادو ضرورة تطوير النموذج المحاسبي ليستطيع مواكبة التغيرات، وتوفير معلومات ومعبرة عن واقع الشركة، وتؤدي إلى شفافية الإفصاح (العازمي، ٢٠١٣ :٣٤). ظهر اهتماماً متزايد من قبل الهيئات والمنظمات المهنية والمحاسبية لتحديد دافع ومكونات الإفصاح الاختياري، ليوفر المعلومات المالية إضافة للمعلومات غير المالية التي يكون لها تأثير على قرارات المستثمرين والمحللين الماليين لتمكنهم من اتخاذ القرارات(سعد الدين ،٢٠١٢ :١٤٩) وان التوسع بالإفصاح له أهمية بالإفصاح عن المعلومات التي تخص الشركة (الخيال ، ٢٠٠٩ :١٠). وله أثر ايجابي في تقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، لان عندما تقدم معلومات تفصيلية إلى المستخدمين يعمل على تقليل درجة عدم التأكد المحيطة بالشركة (علي ،٢٠١٣ :١٤). فالمدخل لتطور التقارير المالية ممارسة الإفصاح الاختياري للوصول إلى تقليل عدم تماثل المعلومات بالتقارير المالية وتوفير معلومات عادلة وغير مضللة إلى المستخدمين لكِ تستطيع مواكبة بيئة الإعمال المتطورة (الأرضي ، ٢٠١٣ :٢٩).

أ- **توصيات المجمع الأمريكي القانونين (ALCPA) عن الإفصاح الاختياري** : قرار (ALCPA) في عام ١٩٩١ نص على إيجاد لجنة لتحسين جودة البيانات المالية وكانت هذه اللجنة (JENKINS)التي أتعاونت مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASP) وسوق الأوراق (SEC) المالية اللجنة بإصدار تقريرها في سنة ١٩٩٤تصنيف التي كان بعنوان القيام بتحسين إعداد التقارير المالية تم تصنيف احتياجات المعلومات من قبلها إلى(معلومات تخص الإدارة، معلومات لها نظرة مستقبلية، معلومات عن حملة الأسهم ، معلومات عن الشركة)

ب- **توصيات مجلس معايير المحاسبة المالية عن الإفصاح الاختياري:** قامت باقتراح مشروع لأعداد التقارير الذي تم إصداره (٣) اجزاء من قبل لجنة The steering committee في سنة ٢٠٠١ تم إصدار الجزء الثاني الذي كان بعنوان تحسين التقارير المالية والقيام بالإفصاح الاختياري التي قامت بتصنيفه (٦) مجاميع (بيانات تخص الشركة وتحليل الإدارة للبيانات التي تخص شركة،معلومات مستقبلية، معلومات تخص الإدارة وحملة الأسهم ، معلومات تخص الأصول غير ملموسة ، معلومات عن الشركة (العفيفي ، ٢٠٠٨ : ٤٩٢-٤٩٨)

٣-**الإفصاح الاختياري والإفصاح الإلزامي:**بدأ الإفصاح بشكل عام بوصفة جزء من الفكر المحاسبي بصيغته الاختيارية بإطار الاقتصاد الحر الذي يرفض تدخل الدولة بنشاط الشركة لذا فقدت سلطة المراقبة والتوجيه. وأصبحت الشركات تتحكم بطبيعة المعلومات حتى انهيار بورصة نيويورك في ١٩٢٩ لتتجه نحو الإفصاح الإلزامي، عن طريق تأسيس هيئة الأوراق المالية التي تولت إصدار المعايير والتعليمات باعتبارها مرحلة جديدة للإفصاح (جواد،٢٠١٨ :١٩). وزاد الإفصاح الإلزامي نتيجة لظهور التطورات الاقتصادية ومطالبات التوسع، مما أدى لزيادة الطلب على المعلومات من مختلف أصحاب المصلحة لتشمل المعلومات التي تتجاوز تلك التي يتم الإفصاح عنها وفقاً للتعليمات والقوانين، وأصبح الاعتماد على ما يقدمه الإفصاح الإلزامي غير كافي لاتخاذ القرارات ويعتبر الإفصاح الاختياري والإلزامي وسيلتين لنشر المعلومات(liu et al ,2009:34). فالإفصاح الإلزامي هو المعلومات المفصح عنها حسب القوانين والتشريعات والمعايير (المطارنة ،٢٠١٩ :٤٥١). بينما الاختياري إي معلومات تزيد فوق متطلبات الإفصاح الإلزامي(Shehata,2014:18-26) .

جدول (٣) مقارنة بين الإفصاح الاختياري والإفصاح الإلزامي

وجه المقارنة	الإفصاح الاختياري	الإفصاح الإلزامي
المفهوم	المعلومات التي تحتكرها الإدارة ولا يوجد إلزام بالإفصاح عنها	وهي المعلومات الواجب الإفصاح عنه بموجب القوانين والتعليمات
المعايير المحاسبية والقوانين ذات الصلة	لا توجد معايير فهي اختيارية	منظمة من قبل الهيئات المهنية وبموجب معايير المحاسبة والقوانين مثل قانون الشركات وقانون الأوراق المالية
طبيعة المعلومات	المعلومات المالية وغير المالية	المعلومات المالية فقط
محتوى المعلومات	معلومات عامة ، ومعلومات تتعلق بالخطط والتنبؤات والبحث ، والتطوير وتحليل البيانات ومعلومات متعلقة بالمسؤولية الاجتماعية .	القوائم المالية الأساسية قائمة الدخل، والمركز المالي والتدفقات النقدية، والملحقات والملاحظات.
الحافز أو الدفع	حافز ذاتي، يهدف لتحقيق منافع اقتصادية	يهدف لتطبيق القوانين والمعايير المحاسبية
المراجع الخارجي	يعفي مراقب الحسابات من أي مسؤولية خاصة بالإفصاح	ملزم من قبل مراقب الحسابات
الآليات المستخدمة لنقل المعلومات	المؤتمرات الصحفية و الانترنيت والرسائل قصيرة	يقتصر على تقرير المالي السنوي والتقارير الدورية
توقيت الإفصاح	عدد العناصر غير محدد.	محددة حسب المعايير والقوانين.
توقيت الإفصاح	الوقت الذي تراه إدارة الشركة.	توقيت محدد حسب القوانين والمعايير المحاسبية.

المصدر: استنادا لدراسة (عبد الله ، ٢٠١٧) و (Tian and Chen2009,).

٣- **قياس مستوى الإفصاح الاختياري** : تناولت العديد من الدراسات كيفية قياس مستوى الإفصاح الاختياري وأغلب الدراسات اتفقت على اعتماد نماذج يحتوي على عدد من المعلومات الاختيارية. تتفاوت هذه النماذج فيما بينها من حيث طبيعة المعلومات، التي تم اعتمادها لقياس الإفصاح الاختياري، واختلاف طبيعة الأسواق المالية لكل بحث. وطبيعة الأنظمة والقوانين، التي تحكم عملية الإفصاح قد يكون ما هو اختياري في بلد معين يكون إجباري في بلد أخر(ألحسناوي و جواد ، ٢٠١٨ :٣٥٩)

جدول (٤) طرائق إعداد أنموذج الإفصاح الاختياري

اسم الباحث والسنة	أنموذج الإفصاح الاختياري
Gul and leung, 2004	اعتمد أنموذج للإفصاح يتكون من (معلومات عن خلفية بنك، معلومات الأداء، معلومات غير مالية) عدد البنود ٤١ بند
الدباغ وإبراهيم ،٢٠١٤	اعتمد أنموذج يتكون من (خلفية عن البنك ، حوكمة الشركات ،الاداء المالي ،مخاطر اسعار الفائدة ، مخاطر العملة الأجنبية ، التعرض لمخاطر السيولة ، الاحصائيات الرئيسية غير المالية ، المعلومات الاجتماعية والبيئية ، معلومات أخرى) عدد العناصر ٦٧ عنصر
دحدوح وحمادة ، ٢٠١٤	اعتمد أنموذج يتكون من(معلومات عامة عن الشركة، نشط الشركة والوضع المستقبلي، معلومات عن الإدارة، معلومات عن الأسهم حملة الأسهم،معلومات عن الحوكمة معلومات عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية، معلومات عن نتائج التحليلات المالية وغير المالية، معلومات تخص تكاليف البحث والتطوير معلومات عن العاملين) وبلغ إجمالي عدد العناصر ١٢٠ عنصر.

حميدو فارس ،٢٠١٦	اعتمد أنموذج يتكون من (خلفية عن بنك معلومات عامة، حوكمة الشركات، الأداء المالي، إدارة المخاطر العامة، التعرض لمخاطر الائتمان، التعرض لمخاطر السوق، مخاطر أسعار الفائدة ، مخاطر العملة الأجنبية، التعرض لمخاطر السيولة، الإحصائيات الرئيسية غير مالية، الإفصاحات البيئية والاجتماعية للبنك، معلومات أخرى، التوقعات المستقبلية) عدد العناصر ٦٧ عنصر.
محمد ، ٢٠١٨	اعتمد أنموذج يتكون من(خلفية عن بنك معلومات عامة، معلومات إستراتيجية، حوكمة الشركات، الأداء المالي،إدارة المخاطر العامة، التعرض لمخاطر الائتمان، التعرض لمخاطر السوق، مخاطر أسعار الفائدة ، مخاطر العملة الأجنبية، التعرض لمخاطر السيولة ، الإحصائيات الرئيسية غير المالية، الإفصاحات البيئية والاجتماعية للبنك معلومات أخرى، التوقعات المستقبلية). عدد العناصر المفصح عنها(٦٧)
و جواد ،٢٠١٨	اعتمد أنموذج يتكون من (معلومات عامة، معلومات معلومات مالية تاريخية، تحليل الأداء، ومعلومات مستقبلية، ومعلومات اخرى) عدد العناصر عنها ١١٠ عنصر

٤- تعريف التهرب الضريبي

جدول (٥) تعريف التخطيط الضريبي من قبل الباحثين

اسم الباحث	التعريف
حداد و أرشيد ، ٢٠١٠ :١٨٣	أي عمل أو نشاط يقوم به الشخص الطبيعي آو المعنوي بقصد أو بغير قصد يؤدي إلى نقص بمقدار الضريبة المدفوعة، ويعتبر من الجرائم الاقتصادية.
Bischoff,2014	أخفاء الوضع الحقيقي للشركة تجاه السلطات الضريبية، للحد من قيمة الضريبة عن طريق تقديم تقارير ضريبة غير صادقة.
ججاوي و العنبكي،٢٠١٣: ٣٩	هو ظاهرة لجوء الفرد لاستعمال الغش والاحتيال، للتخلص من دفعها، أو تقليل مبلغها ويجري ذلك أما بمحاولة إنكار وجود وعاء الضريبة، أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي ، أوالمبالغة في المصاريف لتقليل الدخل الخاضع للضريبة.
الخرسان، ٢٠١٨ : ٣٥٢	قيام المكلف باستغلال الثغرات الموجودة في القوانين الضريبة، للتخلص من دفع الضريبة أو باستخدام طرق احتيالية أو تصريحات كاذبة.

المصدر: بالاعتماد على المصادر المذكورة

٥- طرائق التهرب الضريبي

هناك عدة طرق للتهرب من الضريبة (الخرسان ، ٢٠١٨ :٣٥٦-٣٥٧)

١- **عن طريق المعاملات المحاسبية:** تتعدد طرائق التهرب الضريبي :-

أ- **تخفيض الإيرادات:** تعد الطريقة الأحسن والأكثر استعمالا من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي

ب- **تخفيض تكاليف:** للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة

٢-**التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية:** يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية

أ- **عن طريق عمليات قانونية:** يقصد خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقة التهرب عن طريق عمليات مادية يتمثل في إخفاء السلع أو المواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة.

ب- **التهرب عن طريق عمليات مادية:** يتمثل في إخفاء السلع أو المواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة

٣-**التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:** قيام الشركة توزيع لأرباحها برواتب وأجود لتخفيض الربح لينخفض معدل الضريبة.

٦- إشكال التهرب الضريبي

توجد العديد من إشكال التهرب الضريبي (خرسان ، ٢٠١٨ :٣٥٥-٣٥٦)

أ- **الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي:** بحيث لاتصل إي معلومات إلى الهيئة الضريبة بالتالي لأيتم دفع الضريبة

ب- **إخفاء أرقام:** يتم إخفاء أرقام الأعمال في جميع البيانات مكلفي الضرائب الأرباح الحقيقة

ت- **زيادة النفقات وتقليل الإيرادات:** حيث تضخم التكاليف على نحو وهمي وتصبح الأرباح الظاهرة قليلة وتقل الضرائب مفروضة .

ث- تخفيض أسعار بيع السلع والخدمات: قد يصاحب التخفيض تزوير أورق وقوائم الاستيراد.

٧- **صور التهرب الضريبي** :أن التهرب الضريبي يعتبر احد حقائق الحياة الاقتصادية، يكون معروف بالدول النامية والمتقدمة، ويتضمن طبقات المجتمع جميعها باختلاف ثقافتها وإحجامها، وتزيد حدته بالدول النامية أكثر من المتقدمة، التي يوجد لدى أفرادها وعي ضريبي عالي (كتانة: ١٩٩٨: ٢٠١).

أ- التهرب الضريبي استنادا إلى مشروعيته

١- **التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):** يقصد به تخلص المكلف من الضريبة، دون خرق القانون. لكنه يخلق وضعيات تسمح له بتجنب الضريبة(نصر ، ٢٠٠٧ : ٢٠). بمعنى قيام المكلف باستخدام أساليب غير مشروعة لتخفيض مقدار الضريبة المستحقة علية (Harvey,2001:7)، هو ميزة للمكلف تعمل على إعفائه من الالتزام الضريبي، أو تخفيضه دون اعتباره متهرباً (صديق ، ٢٠١١ : ٢١).

٢- **التهرب الضريبي غير مشروع** :هو مخالفة القوانين الضريبة، وعدم إظهار الدخل بشكله الحقيقي (catt,2000,21)عن طريق أتباع أساليب الغش والخداع، واستخدم الطرق الاحتيالية (الوادي وإبراهيم ،٢٠١٠ : ١٠٧) مرتكباً جريمة يعاقب عليها القانون(الخطيب شامية ، ٢٠٠٣ :٢١٦). ويطلق علية الغش الضريبي وهو فعل إرادي يقوم به المكلف لمخالفة القانون والتملص من دفع الضريبة يلاحظ وجود سلوك إجرامي مقصود ومتعمد (قدى ، ٢٠١١ : ٢١٥) أي تخلص المكلف من التزامه القانوني (بدفع الضريبة المستحقة) بأتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون(خصاونة، ٢٠١٠: ٢٢٤).

ب- التهرب استنادا إلى حجمه ويقسم

١- **التهرب الكلي:** هو التهرب الذي يكون متضمناً غشاً أو احتيالاً، يقوم المكلف بلجوء إليه عن طريق الامتناع عن تقديم الإقرار أو بتقديم إقرارا لا يتوافق مع وحقيقة الأمر ويقوم بالتخلص من جزء من الضريبة(العلي، ٢٠١١ : ١٧٨). إي يتخلص من دفع الضريبة كلياً عن طريق وسائل الاحتيال والغش(الناصر، ٢٠١٢: ٤٨).

٢- **التهرب الجزئي:** التخلص من جزء من الضريبة المفروضة عن طريق أخفاء جزء من نشاطه باستخدام الأساليب غير المشروعة (كتانه، ١٩٩٨: ٨٥).

ت- التهرب الضريبي استنادا إلى معيار الإقليمية

١- **التهرب على المستوى الدولي:** هو شكل من أشكال التهرب (حبو ونجمة، ٢٠١١:٤٢٠). ويقوم المكلف باستخدام الوسائل والسبل غير مشروعة لتهرب من الضريبة(ناشد، ٢٠٠٠: ٩١). لتقليل من العبء بصفة جزئية أو تخلص كلياً منه(حبو،٢٠١١ :٤٢٨). عن طريق تحويل أرباحه خارج الدولة ليتهرب من الضريبة الداخلية، إذا كانت الضريبة مرتفعة. أو استثمار أمواله في الخارج ليتمتع بالإعفاءات الضريبية التي يقررها القانون الضريبي في البلد المضيف (ناشد، ٢٠٠٠: ٩١).

٢- **التهرب الضريبي الداخلي:** أكثر أنواع التهرب شيوعاً، يقوم المكلف بمخالفة إحكام القانون للإفلات من الضريبة ويستعمل أساليب احتيالية للتهرب (الإمام، ٢٠٠٦: ٥٨) داخل الحدود الإقليمية للدولة (احمد ، ٢٠١٠ :١٠٠)

ثالثاً: الإطار العلمي للبحث

١- **مناقشة وتحليل أنموذج قياس الإفصاح الاختياري:** من أجل قياس الإفصاح الاختياري للشركات وهو المتغير المستقل في البحث، تم اعتماد أنموذج للإفصاح الاختياري وبالاستناد على دراسات السابقة (Cgau&Gray,2002)،(جواد، ٢٠١٨) والمعلومات التي وردت في أنموذج القياس تم عرضها على القوانين والأنظمة والتعليمات المحلية لغرض التأكد من كونها اختيارية وتمثلت بالقاعدة المحاسبية العراقية رقم (٦) الخاصة بالإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية للشركات والقاعدة محاسبية رقم (١٠) الخاصة بالإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية للمصارف، بالإضافة إلى الأنظمة والقوانين والتعليمات الأخرى. يتم القياس بالرجوع إلى المعلومات المفصح عنها في تقارير 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 بعناية ويعطى(1) لكل معلومة تفصح عنه الشركة (Disclosure = 1) ويعطى (0) لكل معلومة لا تفصح عنها الشركة (Non-Disclosure = 0) وتحسب نسبة الإفصاح الاختياري عن طريق جمع عدد المعلومات المفصح عنها بصورة اختيارية وقسمتها على أجمالي عدد بنود الأنموذج البالغ (٨٢) معلومة موزعة على ثلاثة مجموعات رئيسية وهي(إستراتيجية الشركة، والمعلومات غير المالية والمعلومات المالية)

أ- **إستراتيجية الشركة:** الأنموذج الذي تم إعداده يحتوي على (٢٨) معلومة، وتشكل نسبة (٣٤%) من أجمالي معلومات وقسمت إلى معلومات عامة عددها (١٠) ومعلومات عن إستراتيجية الشركة (٤) معلومات عن البحث والتطوير عددها (٤) والمعلومات المستقبلية (١٠) معلومة .

ب- **المعلومات غير المالية:** الأنموذج الذي تم اعده يحتوي على (٣٣) معلومة، وبنسبة (40%) من أجمالي المعلومات وقسمت إلى معلومات تخص الإدارة (٩) معلومة ومعلومات عن الحوكمة (٣) ومعلومات عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية (١٠).

ت- **المعلومات المالية:** الأنموذج الذي تم إعداده يحتوي على (٢١) معلومة وتشكل نسبة (٢٦%) من أجمالي المعلومات تقسم إلى معلومات وتضمن معلومات عن مؤشرات الأداء (٥) ومعلومات عن النسب المالية (٨) ومعلومات مالية مستقبلية (٨)

٢- عرض وبيان كيفية احتساب أنموذج الإفصاح الاختياري والمحددات

تم تفريغ البيانات المستخرجة من التقارير السنوية للشركات عينة البحث وللمدة الممتدة من سنة ٢٠١١ ولغاية ٢٠١٥ ومن ثم تم احتساب متوسط نسبة الإفصاح الاختياري، ومتوسط نسبة إستراتيجية الشركة والمعلومات غير المالية والمعلومات المالية لكل لكل شركة وقد استخدم برنامج **Excel** لاستخراج القيم.

جدول (٦) نتائج احتساب أنموذج الإفصاح الاختياري لمصرف أشور

التفاصيل	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	المعدل	النسبة
المعلومات الإستراتيجية	21	21	22	23	24	22.2	79%
معلومات غير مالية	6	7	9	10	11	8.6	26%
معلومات المالية	13	14	14	15	15	14.2	68%
الإفصاح الاختياري	40	42	45	48	50	45	55%

المصدر: بالاعتماد على التقرير السنوي باستخدام برنامج آلاكسل

أ- **مصرف آشور** : تشير نتائج احتساب أنموذج الإفصاح الاختياري المعتمد في البحث، أن أعلى نسبة كانت لمصرف آشور. إذ بلغ نسبة متوسط الإفصاح الاختياري (٥٥%) بمتوسط (٤٥) معلومة اختيارية، أي أنها الشركة الأكثر إفصاحاً وهذا يفسر تبنيها للإفصاح الاختياري بلغت نسبة إستراتيجية الشركة (٧٩%) بمتوسط ٢٢,٢ معلومة والمعلومات غير المالية بنسبة(٢٦%) بمتوسط ٨,٦ معلومة ومعلومات مالية بنسبة (٦٨%) بمتوسط ١٤,٢

جدول (٧) نتائج احتساب أنموذج الإفصاح الاختياري للشركة الأهلية للتامين

التفاصيل	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	المعدل	النسبة
المعلومات الإستراتيجية	11	12	13	14	16	13.2	47%
المعلومات غير المالية	2	2	2	2	2	2	6%
المعلومات المالية	9	9	9	9	9	9	43%
الإفصاح الاختياري	22	23	24	25	27	24.2	30%

المصدر: بالاعتماد على التقرير السنوي للشركة باستخدام برنامج الإكسل

ب-شركة الأهلية للتامين : تشير نتائج احتساب أنموذج الإفصاح الاختياري المستخدم في البحث في شركة التأمين الأهلية إذ بلغ نسبة متوسط الإفصاح الاختياري (٣٠%) بمتوسط ٢٤,٢ معلومة اختيارية بلغت نسبة إستراتيجية الشركة (٤٧%) بمتوسط ١٣,٢ معلومة والمعلومات غير مالية بنسبة (٦%) بمتوسط ٢ معلومة ومعلومات مالية بنسبة (٤٣%) بمتوسط ٩.

جدول (٨) نتائج احتساب أنموذج الإفصاح الاختياري لشركة بغداد للمشروبات الغازية

التفاصيل	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	المعدل	النسبة
معلومات إلاستراتيجية	28	10	12	13	14	12.4	%44
معلومات غير المالية	33	1	1	1	1	1	%3
معلومات المالية	21	6	8	10	12	8.8	%42
الإفصاح الاختياري	82	17	22	24	27	22.2	%27

المصدر :بالاعتماد على التقارير السنوية للشركة باستخدام برنامج أكسل

ت- شركة بغداد للمشروبات الغازية: تشير نتائج احتساب أنموذج الإفصاح الاختياري المستخدم في البحث بلغ نسبة الإفصاح الاختياري (٢٧%) بمتوسط (٢٢,٢) معلومة اختيارية بلغت نسبة إستراتيجية الشركة (٤٤%) بمتوسط ١٢,٤ معلومة والمعلومات غير مالية بنسبة (٣%) بمتوسط ١ معلومة ومعلومات مالية بنسبة (٤٢%) بمتوسط ٨,٨ معلومة.

جدول (٩) نتائج احتساب أنموذج الإفصاح الاختياري لشركة آسيا سيل للإتصالات

التفاصيل	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	المعدل	النسبة
معلومات إلاستراتيجية	11	11	12	15	15	12.8	%46
معلومات غير المالية	5	5	5	6	7	5.6	%١٧
معلومات المالية	8	9	10	10	10	9.4	%45
الإفصاح الاختياري	24	25	27	31	32	٢٧,٨	%34

المصدر : بالاعتماد على التقرير السنوي للشركة واستخدام برنامج الآكسل

ث- شركة آسيا سيل: تشير نتائج احتساب أنموذج الإفصاح الاختياري المستخدم في البحث إن نسبة الإفصاح الاختياري في شركة آسيا سيل خلال مدة البحث (٤٦%) بمتوسط (٢٧,٨) معلومة اختيارية، بلغت نسبة إستراتيجية الشركة (٤٦%) بمتوسط ١٢,٨ معلومة والمعلومات غير المالية بنسبة (١٧%) بمتوسط ٥,٦ معلومة ومعلومات المالية بنسبة (٤٥%) بمتوسط ٩,٤ معلومة.

٣- نتائج ومناقشة وتحليل التهرب الضريبي : أعتمد البحث على مؤشر ميلر(**Miller ,2007**) للاستدلال على التهرب الضريبي، فالتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يعتبر مقياس سليم لأداء الشركة وهو اقل عرضة للتلاعب من قبل الإدارة. فان العلاقة بين التغيير في رأس المال العامل باعتباره عنصر معرض للتلاعب من قبل الإدارة وبين التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية والذي يتضمن إيراد النشاط الجاري بالإمكان استخدامها لاكتشاف التلاعب في الأرباح المعلنة إذا كانت العلاقة بين التغيير في رأس المال العامل والتدفق النقدي التشغيلي تتصف بالثبات من سنة إلى أخرى سيكون هذا دليل على نزاهة الإدارة، وعدم قيامها بإدارة الأرباح، والتهرب الضريبي ونموذج ميلر صمم لرصد المستحقات قصيرة الأجل إذا زاد التغير بنسبة ميلر، دل على قيام الشركة بممارسة إدارة الأرباح ويتم احتساب النسبة وفق المعادلة يعني التغير في صافي رأس المال العامل والذي يتم قياسها عن طريق (الأصول المتداولة – المطلوبات المتداولة) كعنصر معرض للتلاعب مقسمة على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الذي يعد من العناصر غير المعرضة للتلاعب وعن طريق مقارنة النسبة الحالية للسنة مع النسبة للسنة السابقة.

$$EM = (\Delta WC/CFO)t.0 - (\Delta WC/CFO)t.1$$

إذ انّ ΔWC التغيير في صافي راس المال العامل

ΔFO صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية

t .0 السنة الحالية

t. 1 السنة السابقة
ΔWC هي التغير في صافي رأس المال العامل .
CFO فتعني التدفقات من الأنشطة التشغيلية .

لبيان مدى ممارسة الشركات المساهمة الخاصة لعملية التخفيض في الدخل، من خلال الإطلاع على كشف التدفقات النقدية للشركات عينة البحث، لغرض استخراج التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باعتبارها احد أهم العناصر التي تكون عرضة للتلاعب، بالاعتماد على نموذج ميلر، لقياس حالات التمهيد في الدخل، إذا كان التمهيدِ موجباً يعني إن الشركة تمارس إدارة الإرباح وهي تسعى إلى تعظيم الدخل، وإذا كان التمهيد سالباً فإن الإدارة تستخدم تمهيد الدخل، بمعنى تخفيض الدخل من اجل التهرب ضريبيا، وإذا كان المؤشر (٠) فيعني لا يوجد تمهيد وان الشركة تعمل في ضوء اللوائح والقوانين والسياسات المحاسبية.

جدول (١٠) مؤشر ميلر لقياس التهرب الضريبي لمصرف آشور لسنة (٢٠١١-٢٠١٥)

السنة	التغير برأس المال العامل	/التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	=مؤشر ميلر	الفرق بين المؤشرين	النتيجة
2010	6,435,919,686	10,917,855,264	0.589	-	-
2011	1,376,373,884	46,586,529,722	0.030	0.560-	تمهيد سالب
2012	82,246,841,992-	20,027,124,988-	4.107-	4.136-	تمهيد سالب
2013	33,616,043,756	134,552,452,310	0.250	4.357	تمهيد موجب
2014	55,571,347,083	80,188,316,000	0.693	0.443	تمهيد موجب
٢٠١٥	1,152,582,000-	41,260,737,000	0.028-	0.721-	تهميد سالب
	MEAN			-0.1676	تمهيد سالب

أ- **مصرف آشور** : تشير نتائج احتساب المتوسط الحسابي لمؤشر ميلر المعتمد لقياس التهرب الضريبي لمصرف آشور بلغ (-**0.1676**) وهو مؤشر سلبي يدل على ممارسة الإدارة تمهيد الدخل. يعود السبب إلى تعارض المصالح من جراء فصل الملكية عن الإدارة، سيكون من الأولوية على الإدارة اختيار السياسات والطرق المحاسبية المطبقة في الشركة الملائمة لأهدافها الذاتية فإن إدارات الشركات تلجأ إلى أسلوب التمهيد في الدخل لتلافي المستحقات الضريبية المفروضة عليها.

جدول (١١)مؤشر ميلر لقياس التهرب الضريبي للشركة الأهلية للتامين

السنة	التغير برأس المال العامل	التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	مؤشر ميلر	الفرق بين المؤشرين	النتيجة
2010	9,751,108-	13,948,055	0.699-		
2011	678,846,032	212,767,884	3.191	3.890	تمهيد موجب
2012	213,571,482	108,286,439-	1.972-	5.163-	تمهيد سالب
2013	347,774,303	83,168,643	4.182	6.154	تمهيد موجب
2014	2,390,229,025	822,882,010	2.905	1.277-	تمهيد سالب
٢٠١٥	137,302,085-	846,110,902-	0.162	2.742-	تمهيد سالب
	MEAN			0.1724	تمهيد موجب

المصدر : بالاعتماد على التقارير السنوي للشركة

ب-**الشركة الأهلية للتامين:** تشير نتائج احتساب المتوسط الحسابي لمؤشر ميلر المعتمد لقياس التهرب الضريبي خلال مدة البحث ٥ السنوات لشركة الأهلية للتامين (0.1724) هو مؤشر موجب مما يدل على عدم ممارسة الشركة تمهيد الدخل ولم لجأ إلى أسلوب التمهيد في الدخل لتلافي المستحقات الضريبية

جدول (١٢) مؤشر ميلر لقياس التهرب الضريبي لشركة بغداد للمشروبات الغازية

السنة	التغير برأس المال العامل	التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	مؤشر ميلر	الفرق بين المؤشرين	النتيجة
2010	9,999,999,000	5820033107	1.72		
2011	11,128,087,909	3434672410	3.24	1.52	تمهيد موجب
2012	12,292,441,242	17054051459	0.72	2.52-	تمهيد سالب
2013	10,213,765,367	-6397288289	1.60-	2.32-	تمهيد سالب
2014	3,988,910,153	14055356435	0.28	1.88	تمهيد موجب
٢٠١٥	14,335,279,345	26264339979	0.55	0.26	تمهيد موجب
	MEAN			-0.236	تمهيد سالب

المصدر : بالاعتماد على التقرير السنوي للشركة

ت- **شركة بغداد للمشروبات الغازية :** تشير نتائج احتساب المتوسط لمؤشر ميلر المعتمد لقياس التهرب الضريبي لشركة ببسي بغداد وقد بلغ (**0.236-**) وهو مؤشر سلبي يدل على ممارسة الإدارة تمهيد الدخل يعود السبب إلى تعارض المصالح من جراء فصل الملكية عن الإدارة، سيكون من الأولوية على الإدارة اختيار السياسات والطرق المحاسبية المطبقة في الشركة الملائمة لأهدافها الذاتية فإن إدارات الشركات تلجأ إلى أسلوب التمهيد في الدخل لتلافي المستحقات الضريبية

جدول (١٣) مؤشر ميلر لقياس التهرب الضريبي لشركة آسيا سيل للإتصالات

السنة	التغير برأس المال العامل	/التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	مؤشر ميلر	الفرق بين المؤشرين	النتيجة
2010	2,195,230,000-	93,886,596,000-	0.023		
2011	88,891,959,000-	10,410,846,000	8.538-	8.562-	تمهيد سالب
2012	140,861,190,000	575,794,103,000-	0.245-	8.294	تمهيد موجب
2013	43,345,277,000-	250,726,446,000-	0.173	0.418	تمهيد موجب
2014	342,175,000,000-	260,027,000,000	1.316-	1.489-	تمهيد سالب
٢٠١٥	31,074,000,000-	87,424,000,000-	0.355	1.671	تمهيد موجب
	MEAN			0.0664	مؤشر موجب

المصدر: بالاعتماد على التقرير السنوي للشركة

ث- **شركة آسيا سيل :** تشير نتائج احتساب المتوسط الحسابي لمؤشر ميلر المعتمد لقياس التهرب الضريبي خلال مدة البحث ٥ السنوات لشركة آسيا سيل (**0.0664**) هو مؤشر موجب مما يدل على عدم ممارسة الشركة تمهيد الدخل ولم لجأ إلى أسلوب التمهيد في الدخل لتلافي المستحقات الضريبية.

٣- متوسط نتائج نموذج ميلر لقياس التهرب الضريبي

جدول (١٤) متوسط نتائج نموذج ميلر لقياس التهرب الضريبي لشركات عينة البحث

الشركات	2011	2012	2013	2014	2015	mean
مصرف آشور	-0.56	-4.357	4.357	0.443	-0.721	-0.1676
الأهلية للتامين	3.89	-5.163	6.154	-1.277	-2.742	0.1724

ببسي بغداد	1.52	-2.52	-2.32	1.88	0.26	-0.236
آسيا سيل	-8.562	8.294	0.418	-1.489	1.671	0.0664

المصدر : بالاعتماد على برنامجEXCEL

٤- عرض ومناقشة نتائج الانحدار البسيط (اختبار الأثر)

تنص فرضية البحث بأن (**الافصاح الاختياري للشركة تؤثر معنوياً في التهرب الضريبي**)، ومن اجل اختبار صحة الفرضية ومدى انطباقها على مفردات العينة والمتمثلة بالشركات في عينة البحث. فأنه يتم الاستناد الى 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 فأنه لابد من الإشارة الى أنموذج الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين المتغير المستقل (DV) والمتغير التابع (TP) وكالآتي :

$$EM = \hat{a} + \beta\, DV \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots ( )$$

إذإن :

EM= التهرب الضريبي

â= قيمة الحد الثابت Constant

β= معامل الانحدار بيتا الذي يظهر العلاقة الخطية بين المتغيرين (معدل التغير في التخطيط الضريبي عندما يتغير الافصاح الاختياري للشركة وحدة واحدة)

DV = الإفصاح الاختياري للشركة Disclosure Voluntary

ويعرض الجدول (١٥) نتائج تحليل اختبار الأثر(الانحدار البسيط) للشركات عينة الدراسة ومن ثم مناقشة نتائج تحليل اختبار الأثر لكل شركة وكما يأتي :

جدول (١٥) نتائج تحليل واختبار الأثر بين الافصاح الاختياري والتهرب الضريبي

الشركات	الثابت â	معامل الانحدار β	المحسوبة t	معامل التحديد R^2	المحسوبةF	القيمة الاحتمالية
مصرف آشور	-8.681	0.19	0.462	0.066	0.213	0.676
الأهلية للتامين	20.272	-0.831	-0.625	0.115	0.390	0.576
شركة ببسي بغداد	-0.324	0.004	0.012	0.00005	0.00015	0.991
شركة آسيا سيل	-6.080	0.221	0.227	0.017	0.051	0.835

* بلغت قيمة (F) الجدولية (10.13) عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (1,3) .

* بلغت قيمة (t) الجدولية (2.776) عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (4) .

المصدر: أستناداً إلى مخرجات برنامج SPSS

أ- تحليل اختبار الأثر في مصرف آشور

بلغت قيمة الحد الثابت (â) للشركة (-٨,٦٨١)، وهذا يعني بأنه عندما يكون الإفصاح الاختياري مساوية الى الصف ، فإن التهرب الضريبي لن يزيد عن (-٨,٦٨١). ويشير معامل التغير (β) الموجب البالغ (٠,١٩) إلى وجود علاقة طرديه بين الإفصاح الاختياري والتهرب الضريبي، بمعنى إن زيادة DV بمقدار وحدة واحدة، يؤدي إلى زيادة الـ EM بمقدار (٠,١٩) وبالرجوع الى اختبار t لإثبات معنوية معامل الانحدار فقد بلغت قيمة (t) المحسوبة (٠,٤٦٢) وهي اقل من قيمتها الجدولية البالغة (٢,٧٧٦)، ومن ثم فان العلاقة الطرديه بين المتغيرين غيرمعنوية. في حين بلغ معامل التحديد (R^2) للشركة (٠,٠٦٦) والذي يعني بأن مستوى التغير فيDV يؤثر في التغير بمقدار التهرب الضريبي بمقدار (٠,٠٦٦)، وبالرجوع إلى اختبار F للتحقق من معنوية معامل التحديد، فقد بلغت قيمة (F) المحسوبة (٠,٢١٣)، وهي بذلك اقل من قيمتها الجدولية البالغة (١٠,١٣) عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (١،٣) وهذا ما تأكده القيمة الاحتمالية للاختبار. حيث بلغت (٠,٦٧٦) وهي اكبر من مستوى الدلالة (٠,٠٥). ومن ثم فإن النتيجة تشير إلى عدم معنوية معامل التحديد. وعلى وفق نتائج اختبار الأثر في الشركة ترفض الفرضية ويؤخذ بالفرضية البديلة والتي تنفي وجود علاقة خطية بين الإفصاح الاختياري والتهرب الضريبي

ب- **تحليل اختبار الأثر في الشركة الأهلية للتامين:** كانت قيمة الحد الثابت في الشركة (٢٠,٢٧٢)، بمعنى إن التهرب الضريبي لن يقل عن(٢٠,٢٧٢) عندما يكون الإفصاح الاختياري مساوية إلى الصفر. وتشير قيمة معامل الانحدار (β)السالبة والبالغة (-٠,٨٣١)، إلى وجود علاقة عكسية بين الإفصاح الاختياري والتهرب الضريبي أي إن التهرب الضريبي سوف ينخفض بمقدار (٠,٨٣١) عندما يزداد الإفصاح الاختياري بمقدار وحدة واحدة، بمعنى انه كلما ازدادت DV يؤدي ذلك إلى انخفاض الـ EM وهي بالاتجاه الصحيح لفرضية البحث. وبالرجوع الى اختبار t لغرض إثبات معنوية معامل التغير (β) ، فقد بلغت (t) المحسوبة (-٠,٦٢٥) وهي بذلك اقل من قيمتها الجدولية البالغة (٢,٧٧٦) عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (٤) بالتالي لم نثبت معنوية معامل التغير أي ان العلاقة غير معنوية بين المتغيرين . وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) في الشركة (٠,١١٥) ، بمعنى ان مستوى التغير في DV يؤثر في التغير في التهرب الضريبي بمقدار (٠,١١٥) فقط وهو تأثير ضعيف، وان البقية تعود إلى متغيرات أخرى مؤثرة في التهرب الضريبي. وباستخدام اختبار (F) فان معنوية هذا التأثير لم تثبت، اذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (٠,٣٩) 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 (٠,٥٧٦) وهي اكبر من مستوى الدلالة (٠,٠٥). ويستدل من نتائج اختبار الأثر في الشركة إلى عدم معنوية العلاقة الخطية بين الإفصاح الاختياري و التهرب الضريبي، وان تأثير الإفصاح الاختياري ضعيف في التهرب الضريبي ، لذلك ترفض الفرضية (فرضية العدم) ويؤخذ بالفرضية البديلة، التي تستبعد وجود تأثر للإفصاح الاختياري في التهرب الضريبي .

ت- **تحليل اختبار الأثر في شركة بغداد للمشروبات الغازية :** بلغ قيمة الحد الثابت (â) للشركة بمقدار (-٠,٣٢٤)، وهذا يعني بأن التهرب الضريبي لن يقل عن (-٠,٣٢٤) .عندما يكون الإفصاح الاختياري للشركة مساوية إلى الصفر. ويشير معامل (β) الموجب والبالغ (٠,٠٠٤)، إلى وجود علاقة طرديه بين الإفصاح الاختياري والتهرب الضريبي، وهذا يدل على إن زيادة DV بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة EM بمقدار (٠,٠٠٤). لكن معنوية معامل الانحدار لا تثبت إلا بعد الرجوع إلى اختبار (t)، وبالمقارنة بين قيمة (t) المحسوبة البالغة (٠,٠١٢) وقيمتها الجدولية البالغة (٢,٧٧٦) فأن العلاقة الطرديه بين المتغيرين يتم لم يتم إثبات معنويتها. ولغرض بيان قوة العلاقة وشدة التأثير بين الإفصاح الاختياري والتهرب الضريبي ، فأنه يتم الرجوع إلى معامل التحديد (R^2) للشركة حيث بلغ (٠,٠٠٠٠٥) والذي يعني بأن مستوى التغير في DV يؤثر في التغير في التهرب الضريبي بمقدار (٠,٠٠٠٠٥) فقط. ولأجل التحقق من معنوية معامل التحديد، فأنه يتم الرجوع إلى اختبار(F)، ويتم ذلك من خلال مقارنة (F)، المحسوبة والبالغة (٠,٠٠٠١٥) مع قيمتها الجدولية البالغة (١٠,١٣)عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (١،٣)، وبذلك فهي اصغر من قيمتها الجدولية وبالتالي فأن النتيجة تشير إلى عدم معنوية معامل التحديد، وهذا ما تأكده القيمة الاحتمالية للاختبار حيث بلغت (٠,٩٩١)، وهي اكبر من مستوى الدلالة (٠,٠٥) . وفي ضوء نتيجة اختبار الأثر في الشركة ترفض الفرضية الفرعية (فرضية العدم) اي عدم وجود علاقة خطية بين متغيري البحث .

ث- **تحليل اختبار الأثر في شركة (آسيا سيل)**:بلغ قيمة الحد الثابت (â) للشركة (-٦,٠٨)، وهذا يعني بأنه عندما يكون الإفصاح الاختياري مساوية الى الصفر، فإن التهرب الضريبي لن يزيد عن (-٦,٠٨)، ويشير معامل التغير (β) الموجب البالغ (٠,٢٢١)، إلى وجود علاقة طرديه بين الإفصاح الاختياري والتهرب الضريبي، بمعنى إن زيادة DV بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة الـ EM بمقدار (٠,٢٢١)، وبالرجوع إلى اختبار t لإثبات معنوية معامل الانحدار فقد بلغت قيمة (t) المحسوبة (٠,٢٢٧) وهي اقل من قيمتها الجدولية البالغة (٢,٧٧٦) ومن ثم فان العلاقة الطرديه بين المتغيرين. في حين بلغ معامل التحديد (R^2) للشركة (٠,٠١٧) والذي يعني بأن مستوى التغير في DV يؤثر في التغير بمقدار التهرب الضريبي بمقدار (٠,٠١٧)، وبالرجوع إلى اختبار F للتحقق من معنوية معامل التحديد، فقد بلغت قيمة (F) المحسوبة (٠,٠٥١) وهي بذلك اقل من قيمتها الجدولية البالغة (١٠,١٣) عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (١،٣) وهذا ما تأكده القيمة الاحتمالية للاختبار حيث بلغت (٠,٨٣٥) وهي اكبر من مستوى الدلالة (٠,٠٥). ومن ثم فإن النتيجة تشير إلى عدم معنوية معامل التحديد. وعلى وفق نتائج اختبار الأثر في الشركة فإن الفرضية الفرعية ترفض ويؤخذ بالفرضية البديلة والتي تنفي وجود علاقة خطية بين الإفصاح الاختياري و التهرب الضريبي.

رابعاً: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات: يتضمن هذا المبحث عرضاً للاستنتاجات المتعلقة وهي على النحو الآتي:

١- 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، وهذا يعني أن لكل شركة سياستها الفريدة وثقافتها ووعيها الخاص بتبني وممارسة الإفصاح الاختياري بغض النظر عن القطاع الذي تعمل فيه.

٢- الشركات العراقية المساهمة الخاصة استناداً إلى نتائج تحليل التقارير المالية للشركات عينة البحث تمارس التهرب الضريبي بنسب مختلفة.

٣- يعتبر مقياس ميلر، من المقاييس الحديثة لقياس الشركات الممهدة للدخل وبالتالي إمكانية حصر المبالغ غير المدفوعة من الضرائب، والتي تمثل التهرب الضريبي، وبالتالي تقليل الفجوة الضريبية، حالات التهرب الضريبي.

٤- لم يتم أثبات الفرضية الرئيسية للبحث والتي تنص يؤثر الإفصاح الاختياري للشركات في التخطيط الضريبي استناداً إلى تحليل علاقة الانحدار. وهذا يعني قبول الفرضية البديلة التي تنفي وجود علاقة تأثير بين الإفصاح الاختياري للشركات والتخطيط الضريبي. وان عدم وجود الأثر بين المتغيرين ينطلق من منظور الهدف الاقتصادي الأساس لنشوء منظمات الأعمال وهو هدف تعظيم القيمة وتقليل التكاليف، أي أن الشركات تعمل لتحقيق مصلحتها الذاتية على مصلحة المجتمع

٥- صعوبة وضع الحد الفاصل بين الممارسات الضريبية المشروعة والأخلاقية والممارسات الضريبية غير المشروعة وغير الأخلاقية لحد الآن من قبل الباحثين في المجال الضريبي وكذلك المنظمات الدولية والحكومات ، إذ أن معايير المشروعية والأخلاقية المعتمدة من قبل جميع الأطراف ذوو العلاقة غير متفق عليها لذا فإنها لا تضع حلاً لهذه المشكلة حتى الآن

٦- يؤدي ضعف الوعي الضريبي وأخلاقيات المكلفين الى عدم الإذعان الضريبي لما يجب ان يساهموا من ضريبة الدخل ونتائج إعمالهم الحقيقية لان الاخلاقيات امور لا يمكن الزام الغير بها بل هي مكتسبات شخصية نابعة من عوامل اجتماعية هدة يحكمها الدين والتربية والمجتمع والمحيط

٧- ضعف وعي الشركات العراقية المساهمة الخاصة بتبني الإفصاح الاختياري بشكل عام وافتقارها إلى إستراتيجية وسياسات وبرامج وآليات خاصة بتبني وتنفيذ الإفصاح الاختياري لاسيما أنها طوعية وليست ملزمة

٨- الممارسات والأساليب المتبعة التي ترافق التهرب الضريبي، تشكل ظاهرة ضبابية غير واضحة، تصب نتائجها في النهاية للتخفيض أو تقليل العبء الضريبي للشركات،مما يحول دون تحقيق العدالة بمفهومها المحاسبي والعدالة بمفهومها الضريبي.

التوصيات:يتضمن هذا المبحث عرضا لمجموعة من التوصيات التي تم التوصل لها وهي على النحو الآتي:

١-ضرورة قيام الشركات المساهمة العراقية الخاصة، عرض بنود في التقارير المالية تخص الإفصاح الاختياري بشكل عام والعناصر الضريبة بشكل خاص، أن تكون منشورة في قوائم خاصة سنوياً إلى جانب التقارير والإفصاح عن الوضع المالي الحقيقي والصحيح في تقاريرها المالية لما لها أهمية زيادة ثقة التقارير المالية.

٢-فرض عقوبات صارمة ورادعة على من يتجاوز القانون الضريبي ويتعدى عليه ويحاول ان يستغل الثغرات الموجودة فيه و إتباع الكثير من الطرائق والأساليب الرامية إلى تخفيض الضريبة المستحقة أو تقديم بيانات مالية مضللة من خلال سن العديد من الأحكام القضائية والغرامات العالية للتصدي لمثل هكذا أفعال وأنشطة .

٣- تفعيل دور الجهات الرقابية والإشرافية وفي مقدمتهم الإدارة الضريبية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب لتقليل فرص وحجم التلاعب في القوائم المالية وأتباع الأساليب والطرائق غير المشروعة في تقليل العبء الضريبي للشركات ، أي تشجيعها ومساندتها على تبني المسؤولية الضريبية .

٤-تفعيل دور قسم الأعلام في الهيئة العامة للضرائب بهدف نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بضرورة الالتزام بدفع الضريبة المستحقة باعتبار أن الضرائب تمثل إيرادات مهمة وأساسية للدول في تمويل الحاجات العامة ، فضلاً عن تفعيل دور الأعلام والصحافة وكافة الأطراف ذات العلاقة بالجوانب الاجتماعية والبيئية لتوعية وتثقيف الشركات فيما يتعلق بتطبيق المسؤولية الاجتماعية .

٥- ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة والمطلوبة من قبل المدققين الخارجيين (مراقبي الحسابات في شركات القطاع الخاص) لتمحيص جميع عناصر ومكونات القوائم المالية عند تدقيق حسابات الشركات بهدف الكشف عن الممارسات الضريبية غير المشروعة المحتمل أتباعها والإبلاغ والإفصاح عنها في تقاريرهم الخاصة .

٦- يوصي الباحثان بضرورة اعتماد أنموذج قياس الإفصاح الاختياري المقترح في هذا البحث كأساس لقياس الإفصاح الاختياري كونه مقياس شمل العديد من القطاعات المالي والخدمي والصناعي والتأمين.

٧-ضرورة قيام الشركات المساهمة العراقية الخاصة بتوفير تقارير المالية تحتوي على إفصاح كاف عن طريق إدراج فقرات إرشادية واضحة في القاعدة رقم (٦) و (١٠) عن ماهية المعلومات الاختيارية وأهمية الإفصاح عنها.

المصادر

المصادر العربية.

١- أحمد، رائد ناجي، **علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق**، العاتك لصناعة الكتاب القاهرة، ٢٠١٠.

٢- الخطيب، خالد شحاذة وشامية، أحمد زهير، **أسس المالية العامة** ، الطبعة الأولى ،عمان، الأردن ،٢٠٠٣.

٣- الخرسان، محمد حلو داود ، **المحاسبة الضريبة و التحاسب الضريبي في العراق** ، الطبعة الأولى ، دار الكتب والوثائق ، بغداد ، العراق ، ٢٠١٨ .

٤- الوادي، محمود حسين وإبراهيم، كفاح طالب، **الأصول العلمية والعملية للضريبة العامة على المبيعات**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠١٠

٥- ججاوي، طلال محمد علي و الكعبي ، هيثم على محمد ، **المحاسبة والتحاسب الضريبي** ، دار الكتب الوثائق ، بغداد ، العراق ، ٢٠١٣

٦- حداد، أيمن، أرشد، عمر، **المحاسبة الضريبية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ٢٠١٠

٧- خصاونة ، جهاد سعيد ،**علم المالية العامة والتشريع الضريبي** ،الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٠ .

٨- صديق، رمضان، **التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري**، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، ٢٠١١.

٩- العلي، عادل فليح، **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، الجزء الأول، دار إثراء للنشر والتوزيع ، عمان، ٢٠١١.

١٠- قدى، عبد المجيد ، **دراسات في علم الضرائب** ، دار الجزيرة ، عمان ، الأردن ، ٢٠١١.

١١- الإمام، أمجد جميل صبحي، **الجمعيات الخيرية والتهرب الضريبي**، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين ، ٢٠٠٦.

١٢- العازمي، راشد فالح، **تطوير الإفصاح المحاسبي في ضوء المتغيرات المستحدثة في بيئة المحاسبة المالية** ،رسالة دكتورا غير منشورة ، كلية التجارة أدارة الإعمال، جامعة القاهرة ، مصر ،٢٠١٣.

١٣- الناصر، أقداس حسين هادي، **دور آليات الحوكمة الداخلية في التهرب الضريبي من خلال ممارسات تمهيد الدخل**، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس المعهد لعالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد، ٢٠١٢.

١٤- جواد، حسين علي،**نموذج مقترح لقياس الإفصاح الاختياري وتأثيره في ثقة مستخدمي التقارير المالية**:بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ،جامعة القادسية،كلية الإدارة واقتصاد ،٢٠١٨.

١٥- علي، السيد جمال محمد ،**أثر مستوى الإفصاح الاختياري على قرار الاستثمار في أسهم الشركات المصرية** ، رسالة ماجستير، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، مصر ،٢٠١٣.

١٦- كتانة، خيري مصطفى، **اتجاهات الإيرادات الضريبية في الأردن والعوامل المؤثرة فيها**، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ١٩٩٨.

١٧- ناشد، سوزي عدلي،**ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية**، أطروحة دكتوراه، قسم الاقتصاد والمالية العامة، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٠.

١٨- نصر،رحال ، **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، ٢٠٠٧.

١٩- الأرضي،محمد وداد، **مؤشر مقترح للإفصاح الاختياري في التقارير المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية** ،المجلة العلمية للتجارة ،المجلد ١ ، جامعة طنطا ،مصر ،٢٠١٣.

٢٠- ألحسناوي، 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 الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ،المجلد ١٥ ، العدد ٣ ، ٢٠١٨.

٢١- الخيال، توفيق عبد المحسن، **الإفصاح الاختياري دوره في ترشيد القرارات الاستثمارية في السوق المالي السعودي**:دراسة ميدانية ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، عدد٣، ص(١٠٥-١٥٦) ، ٢٠٠٩.

٢٢- الدباغ ، لقمان محمد أيوب و إبراهيم ،ليث خليل ، **دراسة تحليله لواقع الإفصاح الطوعي عن المعلومات في المصارف العراقية ومدى تأثره بتطبيق آليات الحوكمة** من قبل ٢٠١٤.

٢٣- ألعفيفي، هلال عبد الفتاح،**العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الاختياري في التقارير السنوية** ،دراسة اختباريه في البيئة المصرية ،مجلة البحوث التجارية ، المجلد ٣٠ ، العدد١، ص(٤٩٢-٤٩٨)، ٢٠٠٨.

٢٤- المطارنة ، علاء جبر، **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.

٢٥- حبو، زهرة ونجمة، اليأس، **التهرب الضريبي الدولي**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد٢٧، العدد١، ٢٠١١.

٢٦- 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 ، ٣٠٨-٣٣٤ ،٢٠١٦

٢٧- دحدوح،حسين احمد و حمادة، رشا أنو، **دور الإفصاح الاختياري في تعزيز الثقة بالتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**: دراسة ميدانية، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٣٠ ، العدد٢ ، ٢٠١٤.

٢٨- زيود، لطيف والعثمان، 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 ، ص٢٧-٤٤ ، ٢٠١١

٢٩- سعد الدين، أيمان محمد، **دراسة اثر الملكية العائلية على الإفصاح الاختياري بالتقارير السنوية المنشورة للشركات المساهمة المصرية**، جامعة القاهرة، مصر، مجلة المحاسبة المصرية، العدد ٣ ، ٢٠١٢ .

٣٠- عبد الله، عبد الرحمن ، **ركائز الضبط المؤسسي ودورها في زيادة الإفصاح الاختياري** : بحث ميداني على عينة من المصارف السودانية ، مجلة الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، مجلد ٧ ، العدد ٢٨ ، ص ٢١٨ – ٢٤٤ ، ٢٠١٧'.

٣١- 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

المصادر الاجنبية

1- Liu, ming, zhang, xu, lu, chan ,**A case study of voluntary disclosure by chinese enterprises,** Faculty of Business Administration, University of Macau Avenida Padre Tomás Pereira, Taipa, Macau, China,2009.

2- Bischof , Bill ,why tax planning is so important , avallablb AT , 2014

3- catt ,Chris ,**Corporate Taxes** , Journal OF Finance ,Vol12 , 2000.

4- Gull, F., and leung, S,Board Leadership, **outside director's expertise and voluntary corporate disclosure**, Journal of Accounting and Public Policy, 23, pp. 351-379,2004

5- Harvey, M. Silets, Michael c. Drew, **Offshore Asset Protection Trusts: Tax Planning or Tax fraud** , Journal of Money Laundering control, Vol5, NO1 , 2001

6- Shehata, F., Nermeen **, Theories and Determinants of voluntary disclosure ,** Accounting and finance research , Vol 3 , No 1 , PP(18-26) , 201٤.

7- Tian, Yu and Chen, Jingliang, **Concept of .Voluntary Information Disclosure and Review of Relevant Studies,** International Journal of Economics and Finance ,vol 1 ,NO2 ,pp(55-59) ,2009

8- Van der Laan, S, **The role of theory in explaining motivation for corporate social disclosures:** Voluntary disclosures vs' solicited 'disclosures**,** Australasian Accounting Business & Finance Journal, vol 3, no4, 15A , 2009

9- Yang Lan, Lili Wang and Xueyong Zhang, **Determinants and features of voluntary disclosure in the Chinese stock market**, China Journal of Accounting Research, Vol. 6, pp 265-285, 2013**alue** , NBER Working paper No.11241 , 201