



جامعة بورسعيد
كلية التجارة
قسم المحاسبة المراجعة

استخدام القياس المتوازن

لزيادة كفاءة وفعالية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية

في ظل المتغيرات المعاصرة

دراسة نظرية ميدانية

بحث مقدم

للحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة

من الباحث

الباز فوزي الباز الأحمر فايل

عضو الادارة العامة للتصالح الضريبي بالإسماعيلية

محاضر بقطاع التدريب الضريبي بمصلحة الضرائب

تحت إشراف

الدكتور

وفاء محمد عبد الصمد

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة جامعة بورسعيد

الأستاذ الدكتور

محمد نجيب حمد

أستاذ المحاسبة الخاصة والضرائب

كلية التجارة جامعة بورسعيد

2012 م

لجنة المناقشة والحكم

تتكون لجنة المناقشة والحكم من السادة الأساتذة:

(1) الأستاذ الدكتور / محمد بكر عربي الشريف رئيساً ومناقشاً

أستاذ المحاسبة الخاصة ورئيس قسم المحاسبة
كلية التجارة بالإسماعيلية - جامعة قناة السويس.

(2) الأستاذ الدكتور / محمد نجيب زكي حمد مشرفاً ومناقشاً

أستاذ المحاسبة الخاصة ورئيس قسم المحاسبة
بكلية التجارة جامعة بورسعيد.

(3) الدكتور محمد الصادق محمد سلامة مناقشاً

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بكلية التجارة
جامعة بورسعيد.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"وَتَفَقَّطَ الطَّيْرُ فَقَالَ مَا لِيَ لَا أَرَى الْفُتُوحَ

أَمْ كَانَتْ مِنَ الْغَائِبِينَ"

صدق الله العظيم
{ سورة النمل : الآية 20 }



إلى روح جدي طيبه الله ثراه وأسكنه فسيح جناته

إلى والدي ووالدي أدام الله بقائهما بكل خير وعافية....

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء ودأ وكرامة

إلى زوجتي الكريمة رفيقة دربي بكل الوفاء

إلى أبنائي شموع الأمل : محمود / أحمد / ندى / منى

إلى مشرفي على الرسالة وأساتذتي الكرام تقديراً واحتراماً

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين ، وأشهد أن لا اله إلا الله وحده لا شريك له الذي أمر نبيه محمد ﷺ بطلب الزيادة من العلم ولم يأمره بطلب الزيادة من شيء غيره ؛ فقال تعالى : (وقل رب زدني علماً) ، وأشهد أن سيدنا محمداً رسول الله ﷺ خير من تعلم وعلم حيث قال ﷺ تعلموا العلم وتعلموا للعلم السكينة والوقار وتواضعوا لمن تعلمون منه... وبعد ،،،

يسجد الباحث لله تعالى العظيم ، راجياً رضائه ، طامعاً في رحمته ، خاشعاً لجلال وجهه الكريم ، شاكراً لفضله ، مقراً بنعمه التي لا تعد ولا تحصى ، حامداً إياه علي التوفيق في إتمام هذا البحث راجياً به وجهه الكريم .

ويتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير والاحترام إلي الأستاذ الدكتور / محمد نجيب زكي أستاذ المحاسبة الخاصة والضرائب ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة بورسعيد ، لما أولاه للباحث من تشجيع ورعاية طوال فترة البحث والدراسة وتفضله بالموافقة وقبول الإشراف علي هذا البحث ، ومعاونته الصادقة للباحث ، وتوجيهاته السديدة ، ونصائحه المستمرة وسعة صدره ، مما كان له عظيم الأثر في إتمام هذا العمل علي هذه الصورة ، ويدعو الباحث ربه عز وجل أن يمن عليه بموفقور الصحة والعافية ليظل دائماً خير مرشد ومعلم لكل طالب علم .

كما يتقدم الباحث بالشكر والتقدير والاحترام إلي الدكتورة / وفاء محمد محمد الصمد المدرس بقسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة بورسعيد ، بتفضل سيادتها بقبول الإشراف علي هذا البحث ، ومساعدة الباحث بتوجيهاتها السديدة ولسعة صدرها مما كان له عظيم الأثر في إتمام هذا البحث علي هذه الصورة. فيدعو الباحث لها بدوام الصحة والعافية.

وكذلك يتقدم الباحث بعظيم الشكر وخالص التقدير إلي الأستاذ الدكتور / محمد بكر محرمي أستاذ المحاسبة الخاصة ورئيس قسم المحاسبة بكلية التجارة بالإسماعيلية جامعة قناة السويس ، وذلك لقبوله الموافقة علي الاشتراك بلجنة المناقشة والحكم علي هذا البحث ، وهو ما يزيد البحث قيمة وتقديراً ، ويزيد المناقشة أهمية وإثراء ، وهو ما يعتبره الباحث شرفاً له ، وإضافة للبحث ، حيث يدعو الباحث الله سبحانه وتعالى أن يديم عليه نعمة الصحة والعافية ، وأن يجعله الله دائماً خير مرشد لكل متعلم.

كما يتقدم الباحث بعظيم الشكر والاحترام إلي الدكتور / محمد الصادق محمد سلامة أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بكلية التجارة جامعة بورسعيد ، وذلك لقبوله الموافقة علي الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم علي هذا البحث وهو ما يزيد البحث قيمة وتقديراً ، وما يعتبره الباحث شرفاً له وإضافة للبحث ، ويدعو الباحث الله العلي التقدير أن يمن عليه بالصحة والعافية ويجعله دائماً خير مرشد ومعين لكافة الباحثين.

ولا يفوت الباحث أن يتقدم بالشكر والاحترام الي الباحثة /شيماء ابو المعاطي بمجد
المطلوب المدرس المساعد بمعهد العباسية للحاسبات الآلية والعلوم التجارية وذلك لمعاونتها
الباحث في التدريب علي استخدام برنامج التحليل الإحصائي spss19 ، فيما تمكن
الباحث من خلاله باستخراج نتائج الدراسة الميدانية ، جزاها الله عن الباحث خير الجزاء
ومتعها وأهلها بموفق الصحة والعافية.

ويبقى للباحث أن يتقدم بالشكر والتقدير لكل من ساهم في إتمام هذا البحث من الأخوة
والأخوات الزملاء بمصلحة الضرائب المصرية ، وبخاصة موظفي مصلحة الضرائب
بمنطقتي ضرائب الشرقية لاسيما مأمورية ضرائب فاقوس العامة ، وأيضاً وأمناء
المكتبات الجامعية بكليات التجارة في جامعات بورسعيد وقناة السويس والقاهرة ، حيث
يدعوا الباحث ربه سبحانه وتعالى أن يجعل ذلك الجهد في ميزان حسناتهم ، وان يمن
عليهم بالصحة والعافية .

وأخيراً ... اللهم إني أشهدك بأنني قد بذلت ما يسرت لي من جهد فإن كنت قد وفقت
فمن عندك ، وإن كنت قد أخطأت أو قصرت فمن عندي، اللهم اجعل عملي هذا مقبولاً،
وسعياً فيه مرضياً مشكوراً مبتغياً به وجهك الكريم وآخر دعوانا أن الحمد لله رب
العالمين.

{فإن أصبنا فمن الله وإن أخطأنا فمن أنفسنا}

الباحث

الباز فوزي فايل

استخدام القياس المتوازن

لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية

في ظل المتغيرات المعاصرة

المستخلص:

نشأت فكرة البحث من خلال محاولة الاستفادة من القياس المتوازن كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ، بالشكل الذي يسمح بمستوي متميز من الأداء الإستراتيجي ، وذلك بعدما عجزت عملية قياس الأداء الحالية في مصلحة الضرائب عن التوظيف التشغيلي لرؤية واستراتيجيه وتطلعات الإدارة الضريبية ؛ لارتكازها فقط علي مقاييس الأداء المالية دون المقاييس غير المالية.

وبالتالي فقد انطلق الباحث من فرضية رئيسية توقع من خلالها زيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي عند استخدام القياس المتوازن ، حيث انتهج الباحث المنهج الوصفي لواقع عمليات قياس الأداء كما هو كائن منتهياً بالمنهج الايجابي في إبراز ظاهرة الأداء الضريبي ، مع تقديم تفسير محاسبي عن طريق إطار مقترح للقياس المتوازن يعمل علي النهوض بعمليات قياس الأداء ، وربطها باستراتيجيات وأهداف مصلحة الضرائب.

ولقد تناول الباحث دراسته من خلال ثلاث فصول ، اختص الفصل الأول منه بدراسة انتقادية لأنظمة قياس الأداء الضريبي في مصر وبعض الدول الأخرى ، واختص الفصل الثاني بتناول إمكانية قياس الأداء الضريبي باستخدام إطار مقترح للقياس المتوازن في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي ، ثم عمد في الفصل الثالث إلي إجراء الدراسة الميدانية لاختبار هذا الإطار المحاسبي المقترح باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي.

إلي أن توصل الباحث إلي رفض الفرض الإحصائي وقبول الفرض البديل الذي يؤكد ملائمة استخدام الإطار المقترح للقياس المتوازن في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية بدرجة ثقة تصل إلي 100%.

الكلمات الدلالية:

القياس المتوازن – كفاءة وفاعلية الأداء – قياس الأداء الضريبي.

توقيع المشرف

أ.د/ محمد نجيب محمد

***Port-said University
Faculty of Commerce,
Accounting Auditng Department***



***Using Balanced Standard
For Increasing Performance' Efficiency & Sufficiency
With Egyptian Tax Department
According to Contemporary Variables
Field Theoretical Study***

Search Plan Scheme

Submitted By

Al-Baz Fawazy Al-Baz Ahmed Kabeel

***For Registering to Master Degree in Accounting
under Supervision***

Dr. Prof.

Mohamed Naguib Hamad

Professor of Private Accounting

Faculty of Commerce

DR.

Wafaa Abd_Elsamed

Lecturer in Accounting and auditing

Faculty of Commerce

2012

Abstract:

This Study Originated the idea of research by trying to take advantage of the balanced measurement as one of the a way that allows a distinct level of strategic performance, this is after failed the process of measuring performance present in the interest of operational working for strategic vision and aspirations of the tax administration; to concerned only on measures of financial performance without the non-financial performance.

And has therefore launched a researcher from the hypothesis of a major sign of which increase the efficiency and effectiveness of the performance tax when using the measurement of balanced, when the researsher followed descriptive approach to the reality of performance measurement as is the object finished to positive approach in highlighting the phenomenon of performance tax, with the interpretation of an accounting by a proposed model for measuring balanced works to enhance the operations and performance measurement strategies and linked to the strategic performance to all performance unities at Egyptian Tax department

The researcher take his studies through three seasons :

the first chapter: Critical analysis of accounting systems to measure the performance of tax In light of contemporary developments, and chapter two : Proposed model accounting to measure performance in the IRS.

Measurement using the balanced, then the in the third chapter :a field study to test this model proposed accounting descriptive and inferential statistics.

To be the researcher to reject the null hypothesis and accept the alternative hypothesis, which emphasizes appropriate use of the proposed model for measuring the balance of the increase in the efficiency and effectiveness of performance in the Egyptian Tax Authority degree the confidence of up to 100%.

Keywords:

Balanced Scorecard– Efficiency & Sufficiency –Tax Management - performance tax.

proved by:

Dr. Mohamed Naguib Hamad

First: Introduction & Nature of Problem:

While economic unities were with its diversity live in business world, with what it endures from a climate affects with social, political and economic sides on the same effect' degree with the quality of economic activity itself, on distinction of its required objectives, performance; standard processes in those unities were seeking for a scope to prove its efficiency to connect it with the objectives and strategies of those economic unities on its direction' distinctions so that performance' concept became what is known that it is as operational employment for firm' view and strategy To changes administration' system to firm.

So it was the ambush of increased criticism for traditional administration accounting' methods to be only approved on financial measurements of performance where those criticisms focused on historical nature of these measurements which reflect firm' behaviors in the past while it doesn't reflect its performance in future so it was the need to build measurements include financial and non-measurements behaviors or balanced and mounted measurements all of that with objective suits world developments and it is glorification of strength's sides and increasing them and expose for weakness and inability's sides and its remedy' attempt.⁽¹⁾

Therefore, the problems relating tax standard performance could surpass its importance particular problems with taxable incomes where bad standard performance lead to long and complexity of procedures and also it leads to the problems, complaints, tax evasion, outcome decrement which is the top objective for tax department.

Each of excretions that is the significant matter to appear what is called tax performance' gap (Tax Expectation) which suffers from non-application of what financiers expect (Tax society) with tax administration performance or non-applicable what tax administration expect from the financiers.

From here the necessary need was to seek for completed standard to take in account the satisfaction of the financier on the same importance degree of the required tax value without exhaustion significant business element that represented in tax officials so it was looking forward for tax concept change from the outcome and so on to the financier, customer,

¹ - Kaplan, R.S., and Norton, D.P., "The Balanced Scorecard Translating Strategy into Action, Boston, **Harvard- Business School** . 1996(a).

worker and link, examination and collection procedures, all of these with balanced form and supported to strategic target. In the shadow of fair achievement of the exposed from collection among different categories activities (realizing tax equity actually).

Balanced Scorecard of performance model has obtained large care in academic and practical scope and one study has clarified that 60% from the best 500 company according annual arrangement on performance' measures which Fortune magazine issues to apply the template of balanced scorecard of performance where it applied each of Kaplan and Norton a framework achieves balancing between analyzing final financial results and realize causatives or motors which led to these results.

Balanced performance card has been identified by both writers that is " legalized document from one page containing performance measures with number from 18-25 as a core standard. A comparison through these measurements or indicators will be made of actual performance with subjective performance provided that to list these measurements or indicators in the following four indicators: Financial pin , Customers pin , Internal sides' pin , Creation, learning and growth' pin.

And that framework which Kaplan and Norton has applied on 1992 has been developed for three stages or successive generations increased characteristics of this framework whereas:-

The first generation has started with applying comprehensive performance measurement including financial measurements (performance in the past) and non-financial measurements (future performance causatives) and the second generation was crystallized on 1996 as a system for strategic administration system to achieve the link among strategies and performance measurements, and the third generation on 2005 which added to characteristics of balanced scorecard card another characterizes aim to grow benefit from using balanced scorecard of performance by establishing central office for strategies management in business establishments to realize coordination among Unities strategic performance

Most of commercial researches has recommended in applying balanced performance card in serving firms likewise banks (and also establishments which don't aim to profit and that let the researcher to attempt utilizing with privileges of this style in increasing efficiency and sufficiency of performance inside organizations with sovereign revenues

and from them Egyptian tax department as a solution of the problem of this study which represents in searching for finding balanced method to increase efficiency and sufficiency of performance in that organization with significant economic and social dimension.

From here the researcher questioned which represents does using balanced scorecard of performance achieve according to its last stages of required efficiency, sufficiency To measure the performance in Tax Department in Egypt?.

Second : Importance of Search

No disagreement on the importance of using modern methods of administrative accounting systems with the form which permits to achieve distinguished level from strategic performance, therefore, this research obtains its importance from its presenting to whom are in charge of planning Egyptian Tax System generally as scientific methodology for effective implementation of balanced performance scorecard to assist in increasing efficiency and sufficiency administrative control systems which are basic system for guiding resolutions and achieving strategy for taxation' department.

And recent study acquires its importance on both following levels:

Firstly: Importance Scientific:

Where it contributes in adding some theoretical diligence in a new search area largely that its concern to be pivot for other searches to support Arabian Library in the administrative accounting field that is using specimens of balanced scorecard of performance in Units of government economic.

Secondly: Importance of application' field:

Where that importance surpassed in presenting measurement through it can increase performance' efficiency and sufficiency in one of important departments of national economy that is Egyptian Tax Department in the shadow of contemporary variables where that department plays an active and main role in achieving social jointly and equity among society' categories and large effect in development and financing public balance sources of the state.

Third : Objectives of Search

Through of study' idea , and in the light of caring professional and scientific environments with balanced scorecard specimen of performance The public objective of this study represents in presenting a study for increasing efficiency and sufficiency of performance in Egyptian Tax Department by using developed measurement of balanced performance to be as a pit for application later in the remaining Units of government

To achieve this main objective through realizing following

branch objectives:

- 1- To study recent performance in Egyptian tax department and through that to define mental portrait of performance in in Units of government economic, With the show side of the comparative performance to the tax group of countries, and decide whether to achieve the required balance between the causes of performance and results, and the extent to which efficiency and effectiveness required.
- 2- Design of an accounting framework for the use of measurement balanced in the Egyptian tax documented ,it is based on the accounting concepts used, and clarify the objectives of the proposed framework, and process building the accounting model be as a bases in connecting among strategic objectives of the department (performance' results) and among definitions or causatives of performance (performance inputs).
- 3- study The validity of the application of the accounting framework of proposed for use in the balanced scorecard in economic units of government, especially Tax Department using developed whereas the highest objective to reach to a specimen to be applicable in the environment of that organization with sovereigns revenues to

Fourth : Definitions of Researches:

Researcher used a set of concepts of accounting and administrative recognized some of them set within the body research with detail ,it is exemplified in the following:

Balance Scorecard : A document certified containing from the one page and include performance indicators for the number of 18-25 measure essential .. From which to compare actual performance with targeted performance, to be categorize those indicators in the groups representing aspects or perspectives of performance measurement.

Efficiency: Steps and action is used as input (efforts and material resources and procedures to account and information on tax laws and financiers), to measure the results (outputs) and follow up the right way, and reflects the efficiency measurement of output and compared to input.

Effectiveness: The final efforts to make the right actions, and that achieve the goals set in advance incredibly satisfying high (may be conflicting objectives such as: the satisfaction of taxpayers and the tax proceeds) as a result to Follow method for measuring the achievement of objectives in a balanced manner, it is the best use to resources, and calculated the relationship between the objective investigator attributed to the expected goal.

Fifth : Hypothesizes of Research:

Search concentrates on basic hypothesis states on the following:

" It is expected achieve more efficient and sufficiency performance of the in Egyptian Tax Department when using balanced Scorecard According to Contemporary Variables".

This hypothesis divided into the group of the sub-hypotheses following:

- 1- Current performance System in tax department don't achieve efficient and sufficiency requirement.
- 2- The Development of tax performance measurement system work to increase efficiency and sufficiency in the light of contemporary Variables.
- 3- Lead the accounting framework proposed to increase the efficiency and sufficiency of performance measurement in the Egyptian Tax department in light of contemporary developments.

Sixth : field of research : Contains field of research as following:

- 1) Using the balance scorecard within the government economic unit that revenue of the sovereign without the other units, other government.
- 2) Using the balance scorecard and focusing on the middle management (tax auditors) and executive management to the executive and of the officer and the tax auditor without senior management , as they relate to performance of the Executive by extension the tax.
- 3) Focusing on performance measurement is important area of management accountant, which is the results of performance management input the tax administration so as to achieve the goal of accounting from measurement and communication of information, with purpose of assisting the tax administration in the evaluation of performance, and take procedures that serve the strategies.

- 4) Not to be to processes to performance management including , to define policies, and streamlining the organizational structure, operations and plans examination and assessment and collection.

Seventh : Methodology of Research

In the shadow of the shortage of traditional systems for measuring and evaluating performance and in our attempt to place a specimen to activate efficiency and sufficiency of performance the researcher God Willing using the following methodology:

1- Descriptive Approach:

which describe reality through offering recent performance of Egyptian Tax Department and induction and scientific analyzing studies, researches related measuring performance which suit the environment of taxes department as and organization with sovereigns nature and then describing facing critics of those measurements generally and the reasons of the need to balanced performance scorecard among financial and non- financial measurements.

2- Positive Approach:

which apparent phenomenon (recent performance at Egyptian Tax Department) as it located with presenting an explaining to accounting application in the reality through forecasting with appropriate measuring of performance in determining basic aspects of the methods of using balanced performance scorecard and the extent of success of adopting that method through hypothesis testing this study.

Eighth : Plan of the Research:-

In an attempt to achieve the research objectives & important divided the researcher this research to Three chapters as following:

First chapter : " ***Study of accounting & critical to measure systems the***

Tax Performance " the Chapter contains of view to measure the current performance in the Egyptian Tax Authority with indicating reflection of contemporary developments on the determinants and result of the performance measurement, and then critical the performance measurement systems of taxation in a group of countries to demonstrate the efficiency and Sufficiency these systems compared to the Egyptian tax system, and the statement of lessons learned from the experiences of these countries to measure the performance of the Egyptian tax Department.

Second chapter: " Accounting framework proposed to measure performance in the Egyptian Tax Authority with using balance scorecard , "the researcher display the process design of the accounting framework which through adopted the structure of an intellectual to use the balance scorecard-by-objectives and concepts necessary for this framework ,including the design of the form and identify the determinants and mechanisms for practical application.

Third Chapter: "A field study to test the validity of the use of the proposed accounting framework for the balanced measurement," The researcher displays and analysis methodology of the study field starting with the study sample, and the end of the show the statistical model, which can within test the relationship between the independent variables and the dependent variable, and concludes the researcher of this chapter analyzes the results of Applied study, to determine the importance of using a balance scorecard in increase the performance effectiveness in the Egyptian Tax department In light of contemporary variables.

Results:

- at the level of theoretical study:

- 1) There is agreement on the rejection of private accounting model to measure and evaluate performance in general and particular measurement performance Tax on financial indicators only in a business environment and changes of today.
- 2) the contemporary developments Led to the existence of challenges affect on the performance of the Executive Tax Department this is require take performance to the strategic performance of the tax.
- 3) the current tax performance, and enjoyed with The efficiency, but it poor sufficiency as a result of the widening gap in performance between what is required by financiers and vice versa.
- 4) interest in using measures multi-dimensional to performance rather than focusing on the financial measures only.
- 5) There are not relationship positive between the relationship use of financial metrics and non-financial and increase the efficiency and Sufficiency of the performance tax.
- 6) Also from through comparative analysis of the performance of the tax in some countries and compared the performance of tax-Masri is clear agreement on the presence of indicators to measure financial performance is expressed in quantitative financial side of benchmarks Agheirmalah and expressed the extent of efficiency and awareness of tax transparency and tax voluntary compliance.
- 7) The use of the reference method to measurement between countries requires the attention of environmental and organizational culture of the State of the application and don't stop what to seek integration between the modern management accounting methods of to achieve maximum efficiency and Sufficiency of the process of measuring performance.
- 8) Focused The tax administration to long-term supports the application of the principles of strategic management in the work of tax in each administrations tax, especially the executive management.

- 9) shows the need to use balanced measurement from the perspective of stakeholders who are financiers, tax staff, tax administration
- 10) During the presentation of the model for the proposed balanced measurement to use: -
 - The efficiency of the tax performance means the ideal way for the allocation of resources, on the staff, methods of settling accounts and taxation, and supporting innovation and growth, which means the collection of state resources with the least amount of the costs of collection.
 - That the Sufficiency of performance include the tax to achieve satisfaction of financiers for the development of voluntary compliance as well as support their Leading resources by reducing waste collection operations to a minimum
- 11) To described the relationship between the dimensions of measurement in the interest of a balanced tax as causal in general, and it is logical if there is awareness of the causes of its tax and social culture.
- 12) to support the application of a balanced measurement of an effective system of incentives for workers to help the success of the application model , if it were linked to income as a result of job performance.
- 13) There are problems To facing the application of the balanced measurement in the reality related to the fear of consistency on performance measures specific to each aspect of the balanced measurement with the change of goals, strategies and directions of tax administration.

- on the level of the field study.

Experimental study proved the following:

- 1) There is variation in the relative importance of indicators of efficiency and Sufficiency that various with impact average for each indicator in the overall average for the set of indicators.
- 2) The Contemporary Variables in the work of contemporary tax trend towards the introduction of the principles of strategic management range relative importance according to the performance requirements of the Egyptian tax in particular.
- 3) There is the relative importance different to aspects of measurement and indicators of the proposed balanced ordinal ranging positive impact, according to the arithmetic average of each side in the overall average for all aspects of the combined.
- 4) This models proposed to level significant to study the field 100% degree of confidence between groups of independent variables and the appropriate use of the balanced measurement to increase the efficiency and Sufficient of tax performance.

the statistical test results came out the following: -

- The inevitability of the use of appropriate measurement balanced to increase the efficiency and Sufficient of tax performance in light of the current Egyptian contemporary
 - The validity and appropriateness use of the balanced measurement and indicators proposed for increasing the efficiency and Sufficient of performance in the Egyptian Tax, in light of the strategic planning and the introduction of the principles of strategic management.
- 5) Reach the researcher to results following through the statistical analysis using multiple regression analysis: -
 - Appropriate the proposed model to face of modern changes this is increase the explanatory power of the Contemporary Variables to the dependent variable up to 94%.
 - Appropriate proposed model for the application in light of the

strategic aspirations for the Egyptian tax department to increase the explanatory of the strategic set of variables in the dependent variable up to 97%

- Appropriate aspects of performance measurement proposed to express aspects of measurement and balanced by increasing the explanatory of these aspects in the dependent variable by 93%.

- Appropriate indicators and measures of performance in every aspect of the proposed balanced by increasing the explanatory of these indicators in the dependent variable by 92% to 97%

- 6) The output program SSPS v 19 – by Stepwise regression analysis of some variants of the analysis to weak explanatory power in the dependent variable at 5% level of significance.

Recommendations:

- 1) the application of the balanced measurement on certain tax until the experiment can be evaluated on all of its units in the Egyptian Tax and to benefit from the results of the application.
- 2) Conducting more research to promote the use of balanced measurement at all administrative levels of tax and use of performance measurement and management of those levels.
- 3) using of modern approaches to link the measurement of balanced and modern management accounting methods to conform with contemporary trends of the various business environments
- 4) To important for continuous research for reach to the other aspects of the balanced measurement with a direct impact in increasing the efficiency and sufficiency in tax work.
- 5) support a logical relationship between the performance measures of financial and non-financial and awareness about the support of voluntary tax compliance among taxpayers, and work to develop a spirit of teamwork among employees.
- 6) showed The questionnaire results the importance of the indicators of learning, growth and innovation as one of the aspects of the balanced measurement, and then is considered an important indicator of the capacity development of self-employed and I have to use methods motivate to

supporting innovation processes in performance, especially the tax performance of the Executive.

- 7) need to focus on providing the necessary training for supervisors to allow them to use the software for the use of the balanced measurement, in order to achieve the maximum degree of efficiency and Sufficiency in operations performance measurement.
- 8) need to expedite the issuance of the Charter of the officer professional tax and also a document defending the rights of the taxpayer to work on the existence of reference to ensure preservation of the consent of the taxpayer and the development of voluntary compliance, With providing a work environment and a suitable climate for men of taxes.
- 9) Repeat such as the current study, using the other dependent variables is the focus of future research and examples of dependent variables: -
 - The extent of the Sufficiency of contracts tax incentives and rewards in the presence of the measurement system is balanced.
 - The efficiency of the tax account systems of comparison if applied in the Egyptian environment.
 - The extent of integration between the accounting method based on the activity balanced measurement and in work of tax.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
26-1	الإطار العام للبحث
2	أولاً : المقدمة وطبيعة المشكلة
4	ثانياً : أهمية البحث
4	ثالثاً : أهداف البحث
5	رابعاً : مفاهيم البحث
5	خامساً : فروض البحث
6	سادساً : مجال البحث
6	سابعاً : منهج البحث
7	ثامناً : خطة البحث
9	تاسعاً : الدراسات السابقة
71-27	الفصل الأول : دراسة انتقادية لأنظمة قياس الأداء الضريبي في مصر وبعض الدول الأخرى.
52 -29	المبحث الأول : مبررات الحاجة لتطوير نظام قياس الأداء الضريبي المصري
30	أولاً: عرض لنظام قياس الأداء الضريبي المصري.
39	ثانياً : عرض لأنظمة قياس الأداء الضريبي المقارن
52 - 51	ثالثاً : المتغيرات الضريبية المعاصرة كدوافع أساسية لتطوير نظام قياس الأداء الضريبي المصري.
71 - 53	المبحث الثاني : دوافع استخدام القياس المتوازن كأداة قياس الأداء الضريبي
54	أولاً : الإدارة الإستراتيجية للأداء في الوحدات الاقتصادية الضريبية
55	ثانياً : نظام القياس المتوازن كأداة إستراتيجية لقياس الأداء الفعال
71-63	ثالثاً: الحاجة للقياس المتوازن لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي
116 -72	الفصل الثاني: إمكانية قياس الأداء الضريبي باستخدام القياس المتوازن
90 - 74	المبحث الأول : تصميم إطار القياس المتوازن بمصلحة الضرائب المصرية
74	أولاً : هدف الإطار المقترح للقياس المتوازن
75	ثانياً : عرض المفاهيم المستخدمة في الإطار المقترح للقياس المتوازن
77	ثالثاً: التصميم المحاسبي للإطار المقترح للقياس المتوازن بمصلحة الضرائب المصرية
90 -88	رابعاً : أثر الإطار المقترح علي كفاءة وفاعلية الأداء في ظل المتغيرات المعاصرة
115 -91	المبحث الثاني : آليات ومحددات استخدام إطار القياس المتوازن في مصلحة الضرائب المصرية
91	أولاً : محددات العمل في تطبيق الإطار المقترح للقياس المتوازن
98	ثانياً: الربط الإستراتيجي لجوانب إطار القياس المتوازن مع استراتيجيات ورؤية مصلحة الضرائب
110	ثالثاً : آليات العمل لاستخدام إطار القياس المتوازن في مصلحة الضرائب
115-114	رابعاً : الصفة الدافعة المحفزة لاستخدام إطار القياس المتوازن في مصلحة الضرائب

تابع قائمة المحتويات

149-117	الفصل الثالث : دراسة ميدانية لاختبار صلاحية استخدام إطار القياس المتوازن في مصلحة الضرائب المصرية
126-119	المبحث الأول : منهج وإطار الدراسة الميدانية
119	أولاً : هدف الدراسة الميدانية
120	ثانياً : مجال وحدود الدراسة الميدانية
120	ثالثاً : وضع النظرية الفرضية للدراسة الميدانية
122	رابعاً : تحديد عينة ومجتمع الدراسة الميدانية
126 -124	خامساً : تحديد أدوات الدراسة الميدانية
148 -127	المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة الميدانية
127	أولاً : نتائج الإحصاء الوصفي
133	ثانياً : نتائج اختبار صحة فروض الدراسة
148 -138	ثالثاً : تحليل نتائج الارتباط والانحدار بين متغيرات الدراسة
155-150	الخلاصة والنتائج والتوصيات
151	أولاً: الخلاصة
152	ثانياً: النتائج
154	ثالثاً: التوصيات
165-156	قائمة مراجع البحث
157	أولاً: المراجع العربية
165-163	ثانياً : المراجع الأجنبية
12-1	الملاحق (قائمة الاستقصاء) – بند مستقل-
19-1	الملاحق (مخرجات البرنامج الإحصائي) – بند مستقل -
6-1	الملاحق (ورقة عمل مقدمة للإدارة الضريبية) – بند مستقل -

قائمة الأشكال التوضيحية

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
58	مقياس الأداء المتوازن كإطار لقياس الأداء الاستراتيجي	1-1
64	نموذج القياس المتوازن كأداة ربط استراتيجي	1-2
83	جوانب ومؤشرات القياس المتوازن في مصلحة الضرائب	2-1
87	متغيرات القياس المتوازن في مصلحة الضرائب	2-2
94	خريطة قياس الأداء (مصفوفة الأداء)	2-3
96	مصفوفة الأداء بعد استكمالها	2-4
104	العلاقة الإجمالية بين السبب والنتيجة لجوانب الأداء المتوازن	2-5
105	الهيكل الهرمي للقياس المتوازن	2-6
109	الإطار العام للخريطة الإستراتيجية في مصلحة الضرائب	2-7
113	إطار قياس مدي نجاح تبني القياس المتوازن	2-8

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
31	تقييم ملفات شعبة التحصيل	1-1
47	أنظمة قياس الأداء الضريبي المقارن	1-2
123	توضيح لمجتمع الدراسة	3-1
124	حجم العينة المختارة للدراسة	3-2
124	الردود للاستمارات الموزعة	3-3
125	أهداف قائمة الاستقصاء	3-4
126	المتغيرات المستقلة والتابعة لنموذج الانحدار	3-5
2 ملحق 2	الأهمية النسبية لمؤشرات زيادة الكفاءة والفاعلية	3-6
2 ملحق 2	الأهمية النسبية لبنود المتغيرات المعاصرة	3-7
3 ملحق 2	الأهمية النسبية لإستراتيجيات مصلحة الضرائب	3-8
3 ملحق 2	الأهمية النسبية للأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب	3-9
4 ملحق 2	الأهمية النسبية لجوانب القياس المتوازن	3-10
4 ملحق 2	نتائج تحليل الثبات للمتغيرات المعاصرة	3-11
4 ملحق 2	نتائج اختبار F-Teast لمعنوية المتغيرات المعاصرة	3-12
5 ملحق 2	نتائج تحليل الثبات لمتغيرات جوانب الأداء الإستراتيجي	3-13
5 ملحق 2	نتائج اختبار F-Teast لمعنوية جوانب الأداء الإستراتيجي	3-14
5 ملحق 2	نتائج تحليل الثبات لجوانب القياس المتوازن	3-15
6 ملحق 2	نتائج اختبار F-Teast لمعنوية جوانب القياس المتوازن	3-16
6 ملحق 2	نتائج تحليل الثبات للمتغيرات الأداء الإستراتيجي للقياس	3-17
6 ملحق 2	نتائج اختبار F-Teast لمعنوية الأداء الإستراتيجي للقياس	3-18
7 ملحق 2	نتائج تحليل الثبات لمؤشرات جانب الممولين	3-19
7 ملحق 2	نتائج اختبار F-Teast لمعنوية مؤشرات جانب الممولين	3-20
7 ملحق 2	نتائج تحليل الثبات لمؤشرات جانب الحصيلة	3-21
7 ملحق 2	نتائج اختبار F-Teast لمعنوية مؤشرات جانب الحصيلة	3-22
8 ملحق 2	نتائج تحليل الثبات لمؤشرات جانب التشغيل الداخلي	3-23
8 ملحق 2	نتائج اختبار F-Teast لمعنوية مؤشرات جانب التشغيل الداخلي	3-24
8 ملحق 2	نتائج تحليل الثبات لمؤشرات جانب التعلم والنمو والابتكار	3-25
8 ملحق 2	نتائج اختبار F-Teast لمعنوية مؤشرات جانب التعلم والنمو والابتكار	3-26
9 ملحق 2	نتائج تحليل الثبات لمؤشرات جانب فاقد الأداء	3-27
9 ملحق 2	نتائج اختبار F-Teast لمعنوية مؤشرات جانب فاقد الأداء	3-28
9 ملحق 2	ملخص تحليل الانحدار بين المتغيرات المعاصرة وملائمة القياس	3-29
10 ملحق 2	تحليل الارتباط بين المتغيرات المعاصرة والمتغير التابع	3-30

تابع قائمة الجداول

رقم الجدول	البيان	رقم الصفحة
3-31	تحليل الانحدار المتدرج لتفسير المتغيرات المعاصرة في المتغير التابع	10 ملحق 2
3-32	ملخص تحليل الانحدار بين المتغيرات الإستراتيجية وملائمة القياس	11 ملحق 2
3-33	تحليل الارتباط بين المتغيرات الإستراتيجية المتغير التابع	11 ملحق 2
3-34	تحليل الانحدار المتدرج لتفسير المتغيرات الإستراتيجية في المتغير التابع	12 ملحق 2
3-35	ملخص تحليل الانحدار بين جوانب قياس الأداء وملائمة القياس	12 ملحق 2
3-36	تحليل الارتباط بين جوانب قياس الأداء والمتغير التابع	13 ملحق 2
3-37	تحليل الانحدار المتدرج لتفسير جوانب قياس الأداء في المتغير التابع	13 ملحق 2
3-38	ملخص تحليل الانحدار بين مؤشرات جانب الممولين وملائمة القياس	14 ملحق 2
3-39	تحليل الارتباط بين مؤشرات جانب الممولين والمتغير التابع	14 ملحق 2
3-40	تحليل الانحدار المتدرج لتفسير مؤشرات جانب الممولين في المتغير التابع	15 ملحق 2
3-41	ملخص تحليل الانحدار بين مؤشرات جانب الحصيلة وملائمة القياس	15 ملحق 2
3-42	تحليل الارتباط بين مؤشرات جانب الحصيلة والمتغير التابع	15 ملحق 2
3-43	تحليل الانحدار المتدرج لتفسير مؤشرات جانب الحصيلة في المتغير التابع	16 ملحق 2
3-44	ملخص تحليل الانحدار بين مؤشرات جانب التشغيل الداخلي وملائمة القياس	16 ملحق 2
3-45	تحليل الارتباط بين مؤشرات جانب التشغيل الداخلي والمتغير التابع	17 ملحق 2
3-46	تحليل الانحدار المتدرج لتفسير متغيرات جانب التشغيل الداخلي	17 ملحق 2
3-47	ملخص تحليل الانحدار بين مؤشرات جانب التعلم والنمو وملائمة القياس	18 ملحق 2
3-48	تحليل الارتباط بين مؤشرات جانب التعلم والنمو والمتغير التابع	18 ملحق 2
3-49	تحليل الانحدار المتدرج لتفسير مؤشرات التعلم والنمو في المتغير التابع	18 ملحق 2
3-50	ملخص تحليل الانحدار بين مؤشرات جانب فاقد الأداء وملائمة القياس	19 ملحق 2
3-51	تحليل الارتباط بين مؤشرات جانب فاقد الأداء والمتغير التابع	19 ملحق 2
3-52	تحليل الانحدار المتدرج لتفسير مؤشرات جانب فاقد الأداء في المتغير التابع	19 ملحق 2
3-53	ملخص نتائج الانحدار والارتباط لمتغيرات الدراسة	148

الإطار العام للبحث

أولاً: المقدمة وطبيعة المشكلة :

لما كانت الوحدات الاقتصادية بتنوعها تعيش في عالم الأعمال ، بما يحمله من مناخ يتأثر بالنواحي الاقتصادية ، والسياسية ، والاجتماعية ، علي نفس درجة تأثره بنوعية النشاط الاقتصادي ذاته ، علي اختلاف الأهداف المرجوة منه .. فكانت عمليات قياس الأداء في تلك الوحدات تبحث عن مجال لإثبات فعاليتها في ربطها بأهداف ، واستراتيجيات تلك الوحدات الاقتصادية علي اختلاف توجهاتها ؛ فأصبح مفهوم الأداء ما يعرف بأنه عملية توظيف تشغيلي لرؤية وإستراتيجية الوحدات الاقتصادية لإحداث التغير الذاتي من خلال النظام الإداري لهذه الوحدات.(1)

ومن ثم كان مجال النقد المتزايد لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية ؛ لاعتمادها فقط علي المقاييس المالية للأداء ، حيث ركزت تلك الانتقادات علي الطبيعة التاريخية لهذه المقاييس ، والتي تعكس تصرفات الوحدة الاقتصادية في الماضي ، بينما لا تعكس أداؤها في المستقبل ، فكانت الحاجة إلي بناء مقاييس تشتمل علي المقاييس المالية وغير المالية ، أو مقاييس الأداء المركبة والمتوازنة ، كل ذلك بهدف يتلاءم والتطورات العالمية ، وهو تعظيم جوانب القوة وتنميتها ، والكشف عن جوانب القصور والضعف ومحاولة علاجها.(2)

لذلك فإن المشكلات المتعلقة بقياس الأداء الضريبي في مصلحة الضرائب المصرية باعتبارها أحد الوحدات الاقتصادية الحكومية ، تكاد تفوق أهميتها المشكلات الخاصة بالأوعية الضريبية ، حيث إن قياس الأداء السيئ .. يؤدي إلي تعقيد وطول الإجراءات ، كما أنه يؤدي إلي كثير من المعوقات ، و كثرة الشكاوي ، والتهرب الضريبي ، ونقص الحصيله .. التي هي الهدف الاسمي لمصلحة الضرائب.(3)

وفي ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة ، وما نتج عنها من تعديل التشريعات الضريبية ، والتي من خلالها انتقل عبء الإثبات إلي مصلحة الضرائب بعدما تقرر الأخذ بمبدأ الربط الذاتي ، والإقرار الطوعي ، والدعم الاستراتيجي لرؤية ضريبية جديدة تركز علي ضرورة السعي نحو تحقيق رضا الممول عن الضريبة التي يقوم بسدادها ؛ كانت الحاجة لدعم زيادة الكفاءة والفاعلية (الإنتاجية) بأسلوب قياس أداء متطور يربط بين الأداء الضريبي ، وبين استراتيجيات وتوجهات مصلحة الضرائب بهدف تقليص الفجوة في الأداء بين ما تتوقعه الإدارة الضريبية من الممولين والعكس ؛ بتحصيل حقوق الخزانة العامة بالالتزام الذاتي ، مع تحقيق عدالة اجتماعية وخدمة ضريبية متميزة.

من هنا كانت الحاجة الضرورية إلي البحث عن مقياس متكامل للأداء ، يأخذ في الحسبان رضا الممول علي نفس درجة الأهمية لقيمة الضريبة المطلوبة ، دون إرهاب لعنصر العمل

(1) د.محمد عبد الفتاح عبد الفتاح .(2005) " العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأداة للتخطيط والرقابة " مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة ، جامعة عين شمس العدد الثاني، السنة التاسعة ، ص 141.

(2) Kaplan,R.S., and Norton, D.P.(1996(a)). "The Balanced Scorecard Translating Strategy into Action, Boston, Harvard- Business School.

(3) د.محمود السيد الناعي (1996)، " دور الإدارة الضريبية في مجال الاستثمار " ، المؤتمر الضريبي الثامن لمديري الضرائب الأفارقة ، ص 497.

الهام المتمثل في مأموري الضرائب ، فكان التطلع إلى تغيير المفهوم الضريبي من الحصيلة فقط . إلى المفهوم الشامل الممول ، المأمور ، إجراءات التحاسب الضريبي ، كل ذلك بشكل متوازن وداعم للهدف الاستراتيجي .. في ظل التحقيق العادل للمستهدف من الحصيلة بين فئات الأنشطة المختلفة (تحقيق العدالة الضريبية بالفعل) .

وقد حظي نموذج القياس المتوازن للأداء Balanced Scorecard باهتمام كبير في المجال الأكاديمي والعملي ، حيث قدم كل من Kaplan and Norton إطاراً يحقق التوازن بين تحليل النتائج المالية النهائية ، وتحليل المسببات ، أو المحركات التي أدت إلى هذه النتائج .

وتمثل ذلك الإطار الذي ظهر سنة 1992 وتم تطويره لثلاث مراحل ، أو أجيال متلاحقة زادت من خصائصه حيث :-

بدأ الجيل الأول بتقديم نموذج شامل لقياس الأداء يتضمن المقاييس المالية (الأداء في الماضي) ، والمقاييس غير المالية (مسببات الأداء المستقبلي) ، وكان الجيل الثاني الذي تبلور عام 1996 كنظام للإدارة الإستراتيجية ، يحقق الربط بين الاستراتيجيات ومؤشرات الأداء ، وكان الجيل الثالث في عام 2005 الذي أضاف إلى خصائص القياس المتوازن خصائص أخرى ، تهدف إلى تعظيم المنفعة من استخدامه بإنشاء مكتب مركزي لإدارة الاستراتيجيات في الوحدات الاقتصادية ؛ ليحقق التناسق بين وحدات الأداء الاستراتيجي.⁽¹⁾

وقد أوصت كثير من البحوث العلمية بتطبيق القياس المتوازن في الوحدات الاقتصادية الخدمية والإنتاجية ، وكذلك الوحدات التي لا تهدف إلى الربح ، لذلك كانت محاولة الباحث الاستفادة بمميزات هذا الإطار في تطوير الأداء داخل الوحدات الاقتصادية الحكومية ، ومنها مصلحة الضرائب المصرية. كل لمشكلة هذه الدراسة التي تتمثل في البحث عن إيجاد وسيلة متوازنة لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في تلك المنظمة ذات البعد الاقتصادي والاجتماعي الهام.

ومن هنا يتساءل الباحث هل يحقق استخدام القياس المتوازن وفقاً لآخر أطواره الكفاءة والفاعلية المطلوبة لقياس الأداء في مصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة ؟.

(1) د.محمد احمد العسيلي ، (2007) ، "مدخل مقترح لتطوير القياس المحاسبي لآثار التخطيط الاستراتيجي للخصخصة علي مستوى أداء المنظمات" ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، السنة السادسة والأربعون الجزء الثاني ، العدد التاسع والستون ، ص ص 488-502

ثانيا : أهمية البحث :

لم يعد هناك خلاف علي أهمية استخدام الأساليب الحديثة لنظام المحاسبة الإدارية بالشكل الذي يسمح بتحقيق مستوي متميز من الأداء الاستراتيجي ؛ لذلك يستمد هذا البحث أهميته من تقديمه للقائمين علي تخطيط النظام الضريبي المصري بصفة عامة منهجا علميا للتطبيق الفعال لقياس الأداء المتوازن ، للمساعدة في زيادة كفاءة وفاعلية أنظمة قياس الأداء ، والتي تعد نظاما أساسيا لترشيد القرارات ، وتحقيق الأهداف الإستراتيجية ، وبالتالي فالدراسة الحالية تكتسب أهميتها علي المستويين الآتيين :-

أ- الأهمية العلمية :

حيث تساهم في إضافة بعض الاجتهادات النظرية في منطقة بحثية جديدة إلي حد ما ، من شأنها أن تكون محورا لأبحاث أخرى تدعم المكتبة العربية في حقل المحاسبة الإدارية .. ألا وهو استخدام القياس المتوازن في الوحدات الاقتصادية الحكومية.

ب- الأهمية لمجال الاستخدام :

حيث تبرز تلك الأهمية في تقديم إطار علمي للقياس المحاسبي ، يمكن من خلاله زيادة كفاءة وفاعلية الأداء في أحد المصالح الهامة للاقتصاد الوطني ، وهي مصلحة الضرائب المصرية ، في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة ، حيث تلعب تلك المصلحة دورا هاما ورئيسيا في تحقيق التكافل الاجتماعي ، والعدالة بين طبقات المجتمع ، والتأثير الكبير في التنمية ، وتمويل مصادر الموازنة العامة للدولة .

ثالثا: أهداف البحث:

في ضوء مشكلة البحث ، وفي ظل اهتمام الأوساط العلمية ، والمهنية بالقياس المتوازن ؛ فإن الهدف العام لهذه الدراسة .. يتمثل في تقديم دراسة لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية باستخدام القياس المتوازن في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة ، ليكون نواة للتطبيق بعد ذلك في باقي الوحدات الاقتصادية الحكومية.

ويتم تحقيق هذا الهدف الرئيسي من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية :

- 1- دراسة أنظمة قياس الأداء الحالي في مصلحة الضرائب المصرية ، ويتم ذلك من خلال تحديد الصورة الذهنية للأداء في تلك الوحدة الاقتصادية الحكومية ، مع بيان جانب من الأداء الضريبي المقارن لمجموعة من الدول ، والوقوف علي مدي تحقيق التوازن المطلوب بين مسببات الأداء ونتائجه ، ومدي تحقق الكفاءة والفاعلية المطلوبة.
- 2 -تصميم إطار محاسبي لاستخدام القياس المتوازن في مصلحة الضرائب المصرية يقوم علي بيان المفاهيم المحاسبية المستخدمة ، وتوضيح أهداف الإطار المقترح ، وعملية بناء نظام محاسبي إداري ، يكون أساسا في الربط بين الأهداف الإستراتيجية (نتائج الأداء) ، وبين محددات أو مسببات الأداء (مدخلات الأداء).

3 -دراسة مدي صلاحية استخدام الإطار المحاسبي المقترح لاستخدام القياس المتوازن في الوحدات الاقتصادية الحكومية لاسيما مصلحة الضرائب.

رابعاً: مفاهيم البحث:

يستخدم الباحث مجموعة من المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها بعضها تم تناولها بالتفصيل داخل متن البحث وهي تتمثل في الآتي :

القياس المتوازن : مستند موثق من صفحة واحدة يحتوي علي مؤشرات لقياس الأداء عددها من 18- 25 مؤشراً جوهرياً .. يتم من خلالها مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف ، علي أن يتم تبويب هذه المؤشرات في مجموعات تمثل جوانب أو أبعاد قياس الأداء.

مفهوم الكفاءة : إجراء تنظيمي محكم يستخدم قدر من المدخلات (الجهود المبذولة والموارد المادية وإجراءات تحاسب ضريبية ومعلومات عن القوانين والممولين) ، بهدف قياس النتائج (المخرجات) ومتابعه تنفيذها بالطريقة الصحيحة ، ويعبر عن الكفاءة بقياس المخرجات بالمقارنة بالمدخلات.

مفهوم الفاعلية : الجهود النهائية لفعل الصحيح من الأعمال ، والتي تحقق الأهداف الموضوعة مسبقا بدرجة إشباع عاليه (قد تكون أهداف متعارضة مثل رضا الممول و قيمة الضريبة المطلوبة) نتيجة انتهاج طريقة لقياس مدي الانجاز في تحقيق الأهداف بشكل متوازن ، فهي الاستخدام الأمثل للموارد ، وتحسب بالعلاقة بين الهدف المحقق منسوبا إلي الهدف المتوقع .

خامساً : فروض البحث :

يرتكز البحث علي فرضية أساسية تنص علي الآتي :-

" من المتوقع تحقيق زيادة كفاءة وفاعلية نظام قياس الأداء بمصلحة الضرائب المصرية عند استخدام القياس المتوازن في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة "

وتنقسم هذه الفرضية الرئيسية إلي مجموعة من الفروض الفرعية الآتية:

1 -نظام قياس الأداء الحالي بمصلحة الضرائب المصرية لا يحقق الكفاءة والفاعلية المطلوبة.

2 -إن تطوير نظام قياس الأداء الضريبي باستخدام القياس المتوازن يعمل علي زيادة الكفاءة والفاعلية في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة .

3 -يؤدي الإطار المحاسبي المقترح إلي زيادة كفاءة وفاعلية نظام قياس الأداء في مصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة

سادساً: مجال وحدود البحث :

حيث يحتوي علي الآتي :-

1 - استخدام القياس المتوازن في الإدارات التنفيذية والوسطي داخل مصلحة الضرائب علي مستوي الأمور والمراجع الضريبي دون المستويات الإدارية العليا ؛ نظرا لارتباطها بالتبعية بالأداء التنفيذي الضريبي .

2 - التركيز علي عمليات قياس الأداء الذي هو المجال الهام للمحاسب الإداري ، والتي تعتبر نتائجه مدخلات إدارة أداء مصلحة الضرائب، بحيث يتحقق الهدف المحاسبي من قياس وتوصيل المعلومات ، بغرض مساعدة الإدارة الضريبية علي تقييم الأداء ، واتخاذ الإجراءات التي تخدم الاستراتيجيات الموضوعية.

3 - عدم التعرض لعمليات إدارة الأداء بما يشمله ، من تحديد السياسات ، وترشيد الهيكل التنظيمي ، وعمليات وضع خطط الفحص والربط والتحصيل .

سابعاً: منهج البحث:

في ظل اعتقاد الباحث بقصور أنظمة قياس الأداء التقليدية في مصلحة الضرائب المصرية ، وفي محاولته وضع إطار لتفعيل دور قياس الأداء المتوازن في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء ، يقوم الباحث – بمشيئة الله تعالى – باستخدام المنهجين الآتيين :

1 - المنهج الوصفي (الاستقرائي) :

حيث يقوم علي وصف الواقع من خلال استعراض الأداء الحالي لمصلحة الضرائب المصرية ، واستقراء وتحليل الدراسات والبحوث والمراجع العلمية المتعلقة بقياس الأداء التي تتلائم مع بيئة مصلحة الضرائب كمنظمة ذات طبيعة سيادية ، ثم بعد ذلك وصف الانتقادات الموجهة لتلك المقاييس بصفة عامه ، وأسباب الحاجة إلي مقاييس أداء متوازنة بين المقاييس المالية وغير المالية .

2 - المنهج الايجابي (العملي):

حيث يقوم علي إبراز الظاهرة (الأداء الحالي بمصلحة الضرائب المصرية) كما هي كائنة ، مع تقديم تفسير للتطبيق المحاسبي في الواقع من خلال التنبؤ بالمقياس المناسب للأداء ، في تحديد الملامح الأساسية لأساليب استخدام قياس الأداء المتوازن في مصلحة الضرائب المصرية، ومدي نجاح تبني ذلك الأسلوب من خلال اختبار فروض هذا البحث.

ثامناً : خطة البحث:

في ضوء هدف البحث وأهميته يقسم الباحث هذا البحث إلى ثلاثة فصول علي النحو الآتي :-

الفصل الأول بعنوان " دراسة انتقادية لأنظمة قياس الأداء الضريبي في مصر وبعض الدول الأخرى" يتناوله الباحث من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول بعنوان " مبررات الحاجة لتطوير نظام قياس الأداء الضريبي المصري" حيث يعرض الباحث لنظام قياس الأداء الضريبي الحالي في مصلحة الضرائب المصرية ، مع بيان انعكاس المتغيرات الضريبية المعاصرة علي محددات ونتائج عملية قياس الأداء ، ثم إلقاء الضوء بشكل انتقادي علي أنظمة قياس الأداء الضريبي في مجموعة من الدول ؛ لبيان مدي كفاءة وفاعلية تلك الأنظمة بالمقارنة بالنظام الضريبي المصري ، و بيان الدروس المستفادة من تجارب تلك الدول في قياس الأداء بمصلحة الضرائب المصرية .

والمبحث الثاني : بعنوان " دوافع استخدام القياس المتوازن كأداة قياس الأداء الضريبي" يتناول فيه الباحث مفهوم الإدارة الإستراتيجية في الوحدات الضريبية ، من خلال التعرف علي الأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب في مصر وأيضاً رؤية ومهام الإدارة الضريبية ، ثم التعرض بعد ذلك لدوافع الحاجة لاستخدام القياس المتوازن كأحد الأساليب الإستراتيجية الحديثة ؛ من خلال التعرف علي أهمية القياس المتوازن ، وتحديد علاقات السبب والنتيجة التي تربط بين جوانبه ومؤشراته ، إلي أن يصل الباحث إلي حاجة مصلحة الضرائب لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء، باستخدام عمليات الربط الإستراتيجي التي يوفرها إطار القياس المتوازن .

الفصل الثاني بعنوان " إمكانية قياس الأداء الضريبي باستخدام القياس المتوازن " حيث يتناول الباحث ذلك من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول : بعنوان " تصميم إطار القياس المتوازن بمصلحة الضرائب المصرية"، يقوم الباحث بتناول عملية تصميم الإطار المحاسبي والذي من خلاله يتم تبني هيكل فكري لاستخدام القياس المتوازن ، يقوم علي تحديد الأهداف والمفاهيم الضرورية لذلك الإطار متضمناً تصميم الإطار المقترح للقياس المتوازن ، موضحاً طبيعة المؤشرات التي تتعلق بمسببات الأداء ونتائجه والتي تتحقق الكفاءة والفاعلية من خلالها .

والمبحث الثاني : بعنوان " آليات ومحددات استخدام إطار القياس المتوازن في مصلحة الضرائب المصرية" ويتناول فيه الباحث محددات وآليات الاستخدام العملي لإطار القياس المتوازن المقترح ، من خلال تفسير طبيعة العلاقة بين جوانب القياس المتوازن داخل مصلحة الضرائب ، وعما إذا كانت علاقة سببية أو منطقية ، إلي أن يصل الباحث إلي رسم الخريطة الإستراتيجية بإعادة صياغة معادلة الأداء ، وبيان القواعد الذهبية للاستخدام الأمثل ، وطبيعة الصفة الدافعة المحفزة لاستخدام الإطار المقترح داخل مصلحة الضرائب المصرية.

الفصل الثالث بعنوان " دراسة ميدانية لاختبار صلاحية استخدام إطار القياس المتوازن في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي " حيث يتناول الباحث ذلك من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول: بعنوان " منهج وإطار الدراسة الميدانية" وفيها يتناول الباحث بالعرض والتحليل منهجية الدراسة الميدانية بدءاً بتحديد عينة الدراسة ، وانتهاء بعرض النماذج الإحصائية التي يمكن من خلالها اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع .

والمبحث الثاني: بعنوان " تحليل نتائج الدراسة الميدانية " يختص بنتائج الاختبار الإحصائي لفروض البحث ، وبيان القوة التفسيرية لكل مجموعة من المتغيرات المستقلة في المتغير التابع ، وذلك للوقوف علي مدى ملائمة استخدام القياس المتوازن في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة.

ثم يختم الباحث بأهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها من خلال بحثه سواء من الناحية النظرية ، أو من خلال نتائج التحليل الإحصائي لمتغيرات البحث.

تاسعا : الدراسات السابقة :

يبوب الباحث الدراسات السابقة إلى دراسات تتعلق بقياس الأداء الضريبي ، ودراسات أخرى تتعلق باستخدام القياس المتوازن كأحد أساليب قياس الأداء الاستراتيجي.

وفيما يلي عرض لأهم الدراسات المتعلقة بتلك الجوانب :

المجموعة الأولى : دراسات سابقة في مجال قياس الأداء في مصلحة الضرائب :

" دراسة حنا في عام 1999⁽¹⁾

حيث استخدمت هذه الدراسة مفهوم الإدارة الإستراتيجية في قياس وتحسين أداء الإدارة الضريبية ، وخلصت إلى تحديد الأهداف الإستراتيجية التي تأخذ رضا الممولين ، وزيادة الحصيلة الضريبية ، وتحقيق العدالة الضريبية في الحسابان ، وأوصت بالمطالبة بداية بضرورة تحديد مقاييس أو معايير Criteria للأداء ، ومراعاة تنوعها حسب تنوع أهداف مصلحة الضرائب للوقوف على فجوة الأداء ، حيث اعتبرت هذه الدراسة أن فجوة الأداء هي تلك التي تقع بين الأداء الاستراتيجي وبين الأداء الحالي.

■ تجربة دولة فرنسا في عام 2005⁽²⁾

أعدت هذه الدراسة بمعرفة إدارة الشؤون المالية بصندوق النقد الدولي ، وقد وجدت أن عملية بناء الهيكل التنظيمي للنظام الضريبي (مراكز تحاسب ضريبية لكبار الممولين ، ومكاتب ضريبية أخرى لصغار الممولين)، فمن خلال هذه الخصائص التنظيمية لضبط عمليات قياس وإصلاح الأداء يتم دعم منهج شامل في تحقيق الالتزام الضريبي الطوعي ، وزيادة فاعلية برامج الخدمات الضريبية ، وبرامج الفحص والتحصيل ، وتخصيص الإيرادات الضريبية على الفئات المختلفة حسب أهمية وقيمة المنشآت .

■ تجربة دولة باكستان في عام 2006⁽³⁾

انتهت هذه الدراسة التي تمت بمعرفة صندوق النقد الدولي إلى ضرورة السماح بوجود التغذية العكسية لنتائج قياس الأداء سواء السلبي والايجابي ؛ بما يعطي الفرصة للراجع عن القرارات الخاطئة ، والتأكيد على وجود حوار مستمر مع مجموعات العمل ، من خلال رؤية وهدف محدد للنظام الضريبي ، وبالتالي تم إعادة هندسة إجراءات العمل ، ووضع الحلول لمعوقات الأداء ، سواء في نظام الفحص ، أو سلوكيات العاملين، مع تبسيط إجراءات التعامل مع الممولين.

(1) د.نعيم فهيم حنا. (1999). " استخدام مفهوم الإدارة الإستراتيجية في تطوير وتحسين أداء الإدارة الضريبية" ورقة عمل مقدمة إلى مؤتمر أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ص 158.

(2) وليام كريندال. (2005). " إصلاح الإدارة الضريبية "، تقرير صندوق النقد الدولي ، إدارة شؤون المالية العامة ، تجربة دولة فرنسا

(3) تقرير صندوق النقد الدولي ، إدارة شؤون المالية العامة . (2006) . تجربة دولة باكستان .

■ دراسة سامي غنيم في عام 2006⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن مؤشرات لقياس الأداء التي يمكن تطبيقها عند دمج واندماج مصلحتي الضرائب علي الدخل والمبيعات ؛ بما يوفر مناخ يتيح الاستفادة من تفعيل مبادئ الحوكمة علي الإدارة التنظيمية ، والأداء في المصلحتين، وتوفير الرقابة الحكومية النظامية ، والرقابة علي الأداء (الاقتصاد والكفاءة والفاعلية) في أعمال المصالح المندمجة .

وانتهت هذه الدراسة إلي انه يتطلب تقييم الأداء الضريبي بمؤشرات قياس تشمل قياس مواصفات الانتهاء من الأعمال الموكلة للوحدات الضريبية (حسب البناء التنظيمي) ، وتفعيل الخطط قصيرة الأجل ، بهدف التقييم الشمولي للأداء كركيزة لتفعيل مبادئ الحوكمة علي الأداء والإدارة الضريبية .

■ دراسة عبد الحميد غنيم في عام 2007⁽²⁾

أرست هذه الدراسة أساساً للمسئولية عن الأداء الضريبي ، فوفقاً لها : أن إدارات الفحص الضريبي ليست هي المسئول الرئيسي عن الأداء الضريبي ، فالأداء المحاسبي الضريبي يتم في أربعة مراحل تبدأ من مرحلة الإعداد (موارد الأداء وبيئة العمل) ، ثم مرحلة التشغيل (إجراءات التحاسب الضريبي) وانتهاء بمرحلتي الرقابة علي الأداء، وإدارة ناتج الأداء.

كما توصلت هذه الدراسة إلي نتيجة هامة تتعلق بضرورة الأخذ بمبادئ الإدارة الإستراتيجية للأداء الضريبي ، لمعالجة عشوائية وتذبذب نتائج الحصيلة ، وتزايد وتراجع معدلات النمو. ولكن الدراسة ارتكزت بصفة عامة علي أداء الفحص الضريبي من خلال الدراسة التطبيقية التي أثبتت عدم ملائمة بعض أدوات الفحص الضريبي لكفاءة وفاعلية الأداء الضريبي بوجه عام ، وخلصت تلك الدراسة التطبيقية إلي وجود جوانب معنوية بشأن المستجدات المؤثرة علي أداء الإدارة الضريبية ، والمستويات المعبرة عن الأداء الاستراتيجي لإدارة الأداء.

■ دراسة عبد السميع في عام 2008⁽³⁾

حيث هدفت هذه الدراسة إلي محاولة إرساء مبادئ الحوكمة (العدالة- الشفافية – محاسبة المسئولية – الإدارة الإستراتيجية – الجودة الشاملة) داخل الإدارة الضريبية من خلال الجمع بين حوكمة التشريع الضريبي ودعم كفاءة الجهاز الإداري الضريبي ، واقترحت تلك الدراسة لتطبيق ذلك خطوات ومبادئ الإدارة الإستراتيجية عن طريق

(1) سامي احمد غنيم .(2006). "حوكمة الإدارة الضريبية وفقاً لمتطلبات الدمج والاندماج لمصلحتي الضرائب العامة والمبيعات اقترابات الأمثلة " *المؤتمر الضريبي الحادي عشر* ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، يونيه .

(2) عبد الحميد عبد المعطي حسن غنيم .(2007). "إطار مقترح لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي كأداة لزيادة كفاءة وفاعلية المحاسبة الضريبية بالتطبيق علي الضريبة العامة علي المبيعات " رسالة دكتوراه ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعه قناة السويس.

(3) د.محمد رضا محمد عبد السميع (2008). " حوكمة الإدارة الضريبية " *المجلة العلمية للتجارة والتمويل* ، كلية التجارة ، جامعه طنطا ، المجلد الثالث.

خمس مهام إدارية ؛ تتمثل في تحديد الرؤية والغاية والأهداف لمصلحة الضرائب ، ثم تحويل هذه الرؤية إلى أهداف قابلة للقياس والتنفيذ ، وأخيرا مراجعة عمليات الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية في ضوء الخبرة السابقة.

■ دراسة Robinson & Weaver (2009) ⁽¹⁾

تبنت هذه الدراسة أسلوب قياس الأداء المبني على المقابلة بين التكلفة الضريبية والعائد المتوقع والحكم على كفاءة وفعالية الأداء ؛ من خلال مدي المساهمة في تحقيق المستهدف من الحصيلة الضريبية بالمقارنة بتكلفة الجباية ، وبالتالي فإن هذه الدراسة أكدت على عملية التخطيط الضريبي الفعال من جهة تخطيط التكلفة ، أو تخطيط الحصيلة المستهدفة كأساس لنجاح أسلوب قياس الأداء.

■ دراسة Edwards(2010) ⁽²⁾

اشتملت هذه الدراسة على نشرة إدارة الإيرادات (ضرائب الدخل والمبيعات) في دولة دومينيكان ، والمتعلقة بأنظمة قياس الأداء الضريبي في وحداتها الإدارية ، والتي تتلخص في الارتكاز على ثلاث عوامل هامة هي :

- تحديد الهدف من عملية القياس ، ومن ثم تحديد مؤشرات القياس المناسبة.
- تحديد القياس المرجعي الملأئم لكل مؤشر من مؤشرات قياس الأداء.
- تحديد آلية تطبيق مؤشر القياس مع ضمان الاستفادة من التغذية العكسية لنتائج القياس.

فهذه التجربة تركز على عمليات ضبط الإستراتيجيات وإعادة هيكلتها بما يخدم التخصيص الأمثل لموارد الإدارة الضريبية.

■ تجربة دولة كندا في عام 2010 ⁽³⁾

بدأت هذه التجربة في عام 1995؛ حيث تناولت عملية إيجاد بيئة مناسبة لقياس الأداء في إدارة الإيرادات " مصلحة الدخل والمبيعات " من خلال دعم العنصر البشري وإيجاد التكامل بينه، وبين تكنولوجيا المعلومات ؛ لمحاولة التوصل إلى مركز ضريبي شامل لكل مكلف يتم بموجبه تخفيض تكلفة الجباية ، وتبسيط إجراءات الأداء الضريبي بمساعدة قواعد البيانات والمعلومات عن كل ممول ⁽⁴⁾.

ثم أدخلت التحسينات على هذه التجربة خلال السنوات اللاحقة ؛ حيث تم استخدام مؤشرات نوعية وأخرى كمية لقياس الأداء الضريبي اشتملت على المراجعة الدورية

(1) John R. Robinson and Connie D. Weaver(2009)." Performance Measurement of corporate Tax Departments" Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1003262>, September 15.

(2) Denise Edwards-Dowe, Inland Revenue,Dominica.(2010)."Options for Evaluating the Performance of a Tax Administration Agency".

(3) William Crandall.(2010) " Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration International Monetary Fund , Fiscal Affairs Department,June, PP,11-12 .

(4) إدموند بابير.(1995). "تقرير صندوق النقد الدولي ، إدارة شئون المالية العامة ، تجربة دولة كندا.

للاستراتيجيات المعلنة ، ومحاولة تطوير هذه المؤشرات لضمان قوتها ، وضمان توافق نتائج القياس مع الأهداف الإستراتيجية المحددة سلفاً.

■ دراسة منظمة التعاون والتنمية (2011) ⁽¹⁾

أعدت هذه الدراسة بمعرفة منظمة التعاون والتنمية OECD واختصت بعمليات قياس الأداء الضريبي في الدول التابعة لهذه المنظمة ، والتي توصلت إلى حتمية الحصول علي رضا الممولين كأحد جوانب قياس الأداء ، وأكدت علي ضرورة تحسين الوعي الإلزامي لدي المكلفين مما يقلل من فجوة الأداء الضريبية.

وألزمت تلك الدراسة الدول الأعضاء فيها بصياغة أسلوب موحد للإدارة الإستراتيجية تشتمل علي الآتي :

- ضرورة التركيز علي التخطيط الإستراتيجي بالتركيز علي الأهداف العليا لمصلحة الضرائب.

- تطوير الإستراتيجية حتي يتم التكيف مع الظروف والمتغيرات المعاصرة.

- صياغة الرؤية والرسالة في عملية تهدف إلي التوفيق بين ما يطلبه العاملين بمصلحة الضرائب وبين أهداف المصلحة العليا في دعم الإستراتيجية فيما يسمى عملية تعزيز الأداء

■ دراسة Eckardt(2011) ⁽²⁾

أعدت هذه الدراسة تحت إشراف وزارة التعاون والتنمية (BMZ) في ألمانيا وهدفت إلي دراسة عمليات قياس الأداء الضريبي في عدد 26 دولة من الدول النامية باستخدام مؤشر PEFA الذي يدعم استخدام عمليات القياس المرجعي (القياس المقارن) لقياس للأداء الضريبي Benchmarking tax performance في تلك الدول من خلال عناصر ثلاث تتعلق بالهيكل التنظيمي للإدارات الضريبية ، وتدريب العاملين في الوحدات الضريبية ، ومدي استخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات.

من خلال العرض السابق يمكن استخلاص الجوانب التي تم التركيز عليها والجوانب الأخرى التي لم يتم تناولها فمن خلال الآتي:

(أ) : ما ركزت عليه تلك الدراسات :

1 - أن هناك مشكله حقيقية تعاني منها عمليات قياس الأداء في النظام الضريبي المصري علي اختلافات المستويات الإدارية سواء كانت مستويات عليا أو متوسطة أو إشرافية.

2 - سعت تلك الدراسات جاهدة لإقرار حل لمشكلة قياس الأداء في الوحدات الضريبية ، ومحاولة توفير حلول لدعم عمليات الكفاءة والفاعلية والوقوف علي التحسين المستمر لها.

(1) Report of Tax Administration in OECD.(2011). Information Series,3 March,Pp, 69-70.

(2) Ute Eckardt, ITC Secretariat, Bonn, Germany.(2011)."Taxation in PEFA Assessments,Findings", working paper from 26 Country Reports , February,PP14-15.

3 - أوجدت الدراسات السابقة كثير من الحلول ، لكنها لم تأخذ بمبدأ التوازن الفعال بين مقاييس الأداء ، بل ارتكزت علي جوانب تحقق الكفاءة في مجال دون غيره سواء جانب تشغيلي أو جانب متعلق بالحوكمة للإدارة الضريبية ، أو للنظام الضريبي بكامله.

4 - تبين أنه لا مفر من الأخذ بمبادئ الإدارة الإستراتيجية في قياس وإدارة وتقييم الأداء في مصلحة الضرائب .

5 - الاهتمام ببيئة الأداء الضريبي بهدف زيادة الكفاءة والفاعلية وتحقيق الجودة الشاملة والحصيلة المستهدفة .

6 - ضبط عملية قياس الأداء عن طريق السعي بإصلاح الهيكل التنظيمي للنظام الضريبي ؛ حيث يتم تقسيم الوحدات الضريبية إلي وحدات خاصة بكبار الممولين ، ووحدات أخرى بالمولين الآخرين كمدخل لإصلاح الأداء حسب أهمية وقيمة الوحدات الضريبية.

7 - العمل علي البدء بإصلاح وتغيير أنظمة القياس التقليدية عن طريق تنمية الاعتراف بالخطأ ، ومحاولة تصحيحه كنقطة انطلاق حقيقية في تحقيق الكفاءة والفاعلية.

8 - التوصية بالاهتمام بموظفي العمل التنفيذي (المأمور والمراجع الضريبي) حيث يمثلون الأساس في إعادة هيكلة النظام الضريبي وإصلاح الأداء به والتغلب علي معوقاته .

9 - التوجه نحو عمليات التخطيط قصير الأجل في معالجة مشاكل قياس الأداء عند تطبيق قرار الدمج بين ضرائب الدخل والمبيعات .

10 - التأكيد علي ملائمة القياس المتوازن في المجال الضريبي كأسلوب هام في إدارة الأداء من خلال تحويل جوانبه إلي جوانب تتعلق بتنفيذ وإدارة الإستراتيجية العامة واتخاذ سبل التحسين المستمر بإضافة جانب فاقد الأداء وجانب التشريع الضريبي .

11 - ضبط الاستراتيجيات في مصلحة الضرائب من خلال استخدام أسلوب القياس المرجعي مع ضمان الاستفادة من عملية التغذية العكسية في ظل أنظمة تكنولوجيا المعلومات.

(ب) : الجوانب التي لم يتم تناولها من خلال الدراسات السابقة

1 - عدم تحديد إطار العمل الذي من خلاله يمكن رسم وتجزئة الإستراتيجيات إلي خرائط أداء توزع علي الوحدات الضريبية .

2 - أجمعت الدراسات السابقة علي تشخيص الداء والمتمثل في وجود فجوة الأداء الضريبي ، ولكنها لم تبين بوضوح ماهي مؤشرات ومقاييس الأداء التي تتنوع وتختلف مع اختلاف أهداف مصلحة الضرائب حتي يمكن تلاشي تلك الفجوة التي تقع بين الأداء الإستراتيجي والأداء الحالي.

3 - تجاهلت الدراسات المجتمع الضريبي الذي يحتوي علي نسبة كبيرة من صغار الممولين، وكيفية الوصول إلي رضا الممولين عن الضريبة التي تمثل جزء هام من دخلهم ؛ مما يعكس الحاجة لوجود أساليب تحاسبية مناسبة تتمثل في تطوير عمليات التشغيل الداخلي فحصا وتحصيلاً.

4 - هذه الدراسات لم تتطرق إلي محاولة التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية ، لمعالجة نقص الكفاءة والفاعلية لدي الإدارة التنفيذية والإشرافية ، وإنما ارتكز معظمها علي إدارة الأداء في المصلحة ككل وليس قياس الأداء ، في حين انه لا يمكن إدارة ما لا يمكن قياسه . .

5 - ركزت الدراسات علي تحديد الخطوط العامة لمبادئ الحوكمة بتبني الخطوة الرئيسية للأخذ بمبادئ الإدارة الإستراتيجية ، دون بيان خريطة الطريق لتفعيل تلك المبادئ ؛ حيث ما زال العمل التنفيذي بمصلحة الضرائب يتعامل بالكم وليس بالكيف في ظل الافتقاد لمقاييس أداء فعالة لجوانب الأداء الإستراتيجي .

6 - إذا كانت بعض الدراسات تدعو الي التركيز علي استخدام القياس المرجعي لضبط الإستراتيجيات في ظل مدي الاستفادة بالتغذية العكسية ، فإننا في حاجة إلي قياس فاقد الأداء كأحد جوانب القياس المتوازن حتي يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية وتعديل مسار الإستراتيجية.

7 - كل الدراسات السابقة لم توضح المؤشرات التي يمكن من خلالها قياس رضا الممولين عن أداء الضريبة ، كأحد الجوانب الإستراتيجية الهامة .

وان الباحث يخلص من ذلك إلي حتمية استخدام نموذج لقياس الأداء الشمولي يأخذ في الحسبان مبادئ الإدارة الإستراتيجية ، وتجزئة الأهداف ، وتوزيعها علي الوحدات الضريبية حتي ادني مستوياتها الإدارية (الإدارة التنفيذية) ، حيث يتكون من مجموعة جوانب تأخذ بذات الاهتمام التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية .. إلي أن تصل بالكفاءة والفاعلية إلي الدرجات المقبولة استراتيجياً . تعمل علي تحقيق المستهدف من الحصيلة في ذات الوقت الذي تسعى فيه إلي تحقيق رضا الممول ورضا العامل .. في ظل عمليات تحاسبية مدعومة بزيادة النواحي التدريبية والابتكارية ؛ وهذا ما يتمثل في محاولة الباحث استخدام القياس المتوازن في مجال الإدارة التنفيذية بمصلحة الضرائب المصرية.

المجموعة الثانية : عرض للدراسات السابقة في مجال القياس المتوازن:

يشمل العرض الآتي الدراسات المتعلقة بمجال القياس المتوازن حيث تنوعت البحوث التي تناولت ذلك بتنوع الهدف من تلك الدراسات ؛ لذلك قسمها الباحث إلي الأقسام الآتية :-

- دراسات تتعلق بأجيال تطور القياس المتوازن
- دراسات تتعلق بالأبعاد التي يغطيها الإطار العام لنظام القياس المتوازن
- دراسات تتعلق بهيكل الحوافز والأجور وعلاقتها بالقياس المتوازن
- دراسات تتعلق بمجال الاستخدام للقياس المتوازن
- دراسات تتعلق بمدي الاستفادة من استخدام القياس المتوازن

ويتناول الباحث كل قسم من هذه الأقسام ببعض التحليل وذلك بهدف التوصل إلى ملاحظات عامة عن هذه الدراسات كنقطة بداية لموضوع هذا البحث من خلال الآتي :-

دراسات تتعلق بأجيال تطور القياس المتوازن

■ دراسة Kaplan& Norton (1992) ⁽¹⁾

حيث قدم الباحث منهج القياس وتقييم الأداء، يتضمن مجموعة مقاييس تشتمل على مقاييس مالية وأخرى غير مالية تشمل أربعة أبعاد، هي البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد النمو والتعلم والابتكار.

■ دراسة Kaplan& Norton (1993) ⁽²⁾

كانت استكمال وتطور للدراسة السابقة، فبعدما تم وضع النموذج في الدراسة السابقة، بين الباحثان استخدام القياس المتوازن للأداء، في ضوء ترجمة رسالة المنشأة إلى أهداف إستراتيجية، وربط هذه الأهداف بمقاييس الأداء والحوافز وتوفير التغذية المرتدة، وقد أعربت هذه الدراسة عن اختلاف القياس المتوازن للأداء عن المقاييس التقليدية له.

■ دراسة Kaplan& Norton (1996) ⁽³⁾

قامت هذه الدراسة على توضيح الخطوات الرئيسية التي يتم من خلالها ربط الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل، وفق القياس المتوازن للأداء، بأقسام وأفراد الوحدات الاقتصادية، بالإضافة إلى إمكانية ربط مقاييس الأداء - وفق وجود نظام الأداء المتوازن - وتخطيط الأعمال وفقا له إلى تخصيص الموارد، ووضع أولويات لتحقيق الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل، وأكدت على ضرورة وجود أربع عمليات إدارية، تساهم في ربط هذه الأهداف الإستراتيجية (نتائج الأداء)، بالتصرفات قصيرة الأجل التي اعتبرت محددات أو مسببات للأداء وهي:-

- ترجمة الاستراتيجيات إلى مجموعة متكاملة من الأهداف والمقاييس.
- توصيل هذه الأهداف إلى الإدارات الأخرى، بهدف ربط الأهداف الإستراتيجية بالأهداف الإدارية.
- التخطيط المالي للوحدة.
- التغذية العكسية والتعلم والابتكار.

⁽¹⁾ Robert S. Kaplan and David P. Norton.(1992)." The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance", **Harvard Business Review**, Jan- Feb.

⁽²⁾ Robert S. Kaplan and David P., Norton, Putting.(1993). "The Balanced Scorecard To Work ", **Harvard Business Review** . Spt - Oct ,1993.

⁽³⁾ Robert S. Kaplan,R.S., and Norton, D.P.(1996). " Using The Balanced Scorecard as Strategic Management System , **Harvard Business Review** ,Jan- Feb.

وبينت الدراسة انه من خلال استخدام القياس المتوازن للأداء، يمكن للوحدة الاقتصادية مراقبة النتائج قصيرة الأجل، من خلال استخدام ثلاث أبعاد وهما : العملاء – عمليات التشغيل الداخلي – التعلم النمو .

■ دراسة Kaplan& Norton (2001) ⁽¹⁾

اهتمت هذه الدراسة ببعد ذو أهمية وهو الأصول المعنوية Intangible Assets وقد بينت هذه الدراسة مدى تأثير هذه الأصول في الأداء المالي من خلال علاقات السبب والنتيجة كالتالي :-

- الاستثمارات في تدريب العاملين تؤدي إلى تحسين في جودة الخدمة.
- التحسين في جودة الخدمة تقود إلى رضا عالي للعملاء.
- الرضا العالي للعملاء يؤدي إلى زيادة ولاء العملاء .
- الزيادة في ولاء العملاء تولد زيادة في الإيراد.

وذكرت الدراسة انه يمكن تطبيق القياس المتوازن للأداء في الوحدات الاقتصادية الحكومية والوحدات التي لا تهدف للربح.

■ دراسة Kaplan& Norton(2004) ⁽²⁾

ارتكزت هذه الدراسة علي أهمية استخدام الخرائط الإستراتيجية ، كأحد العوامل الرئيسية لنجاح تطبيق القياس المتوازن ، والتي تقوم بالربط بين الأصول الملموسة (رأس المال البشري ، رأس مال المعلومات ، ورأس مال التنظيم) واستراتيجيات الوحدات الاقتصادية .

وبينت هذه الدراسة أن ربط المنظورات الأربعة لقياس الأداء المتوازن ، من خلال علاقات السبب والنتيجة يعتبر أساس خلق القيمة للوحدات الاقتصادية ، فالنواتج المالية يمكن تحقيقها إذا تم إرضاء العملاء المستهدفين ، ويحقق التميز في العمليات الداخلية ، إرضاء للعملاء ، و يحقق تدعيم الأصول غير الملموسة التميز في العمليات الداخلية .

وأوضحت الدراسة أيضا ، أن الخريطة الإستراتيجية للقياس المتوازن تبدأ من بعد النمو والتعلم (القاعدة) ، ثم يلي ذلك البعد الخاص بالعمليات الداخلية ، ومن ثم البعد الخاص بالعمل ، وفي النهاية البعد المالي .

⁽¹⁾ -Robert S . . Kaplan and David P. Norton,.(2001)." Transforming The Balanced Scorecard from Performance Management to Strategic Management: Part 1, **Accounting Horizons**, Vol. 15,No.1, March 2001.

⁽²⁾ -Robert S . . Kaplan and David P. Norton.(2004)." Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes, Harvard Business School Press, Boston, MA.

■ دراسة Kaplan& Norton(2005)⁽¹⁾

اقترحت هذه الدراسة لإنشاء مكتبا مركزيا لإدارة الإستراتيجية يكون مسئول عن جميع العمليات المتعلقة بتنفيذ قياس الأداء المتوازن ، من خلال تحقيق التناسق بين وحدات الأداء الاستراتيجي ومراجعته أداء الإستراتيجية وتحديثها ، لمواجهه الظروف المتغيرة ، مع ضمان توصيل كافة المعلومات عن الأداء الاستراتيجي إلي كافة وحدات ذلك الأداء .

■ دراسة Kaplan(2010)⁽²⁾:

ارتبطت هذه الدراسة بالتركيز علي الإطار المفاهيمي لجوانب القياس المتوازن والتي تم إقرارها في مراحل التطور لهذا النموذج ، والذي انتهى فيها إلي استخدام الخرائط الإستراتيجية لنجاح تطبيق ذلك القياس .
ولكن هذه الدراسة أضافت أن أسباب الفشل في تفعيل القياس المتوازن يرجع إلي غياب الإدارة التنفيذية الفعالة بقدر اكبر من القصور في عملية تصميم الخرائط الإستراتيجية ، فيجب ترجمة رسالة المنظمة إلي استراتيجيات قابلة للتنفيذ من قبل القائمين بأعمال الإدارة الدنيا.
وأكدت الدراسة علي الحاجة لبحوث متطورة بشأن نظم جديدة لتنفيذ الإستراتيجية تنبع من الواقع والتجريب في ظل استخدام القياس المتوازن.

ومما سبق يعتقد الباحث أن الدراسات السابقة اشتركت في تتبع التطور للقياس المتوازن من خلال عدة أجيال تتلخص في الآتي :

1. استخدام مقاييس الأداء الغير مالية جنباً إلي جنب مع مقاييس الأداء المالية من خلال أربعة جوانب هي أبعاد القياس المتوازن.
2. ترجمة رسالة المنشأة إلي أهداف استراتيجيه (نتائج الأداء) مع توفير التغذية العكسية لتصحيح مسار الإستراتيجية بالربط بينها وبين التصرفات في الأجل القصير (مسببات الأداء).
3. التركيز علي علاقات السبب والنتيجة كأساس لتطبيق جوانب القياس المتوازن حيث أن تلك العلاقة أساس خلق القيمة لمنشآت الأعمال.
4. استخدام الخرائط الإستراتيجية لإنجاح تطبيق القياس المتوازن بدء من مرحلة التعلم والنمو وصولاً إلي البعد المالي الذي تتحقق معه الفاعلية.
5. التركيز علي مراجعة الإستراتيجية من خلال عمليات التغذية العكسية ؛ لمواكبة التغيرات المعاصرة .
6. التوصية بضرورة ترجمة رسالة المنشأة إلي استراتيجيات قابلة للتنفيذ بالتركيز علي قياس الأداء في الإدارة التنفيذية.

⁽¹⁾ Kaplan, R. S. and Norton, D.P.(2005)ـ The Office of Strategy Management), **Harvard Business Review**, (October.

⁽²⁾ Robert S . . Kaplan.(2010)." Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard " **Harvard Business School, Harvard University**"Working Paper.

وأن تلك الدراسات لم تتطرق إلي الآتي :

1. أن هناك جوانب أخرى للأداء متعددة يجب إدخالها علي القياس المتوازن حتى تلامس وحدات اقتصادية بعينها ذات طبيعة خاصة سواء خدمية أو سيادية أو أهلية.
2. بالرغم من التأكيد علي ضرورة استخدام التغذية العكسية والاستعانة بها في مراجعة الإستراتيجية .. إلا أن الدراسات السابقة لم تدخل جانب فاقد الأداء ضمن جوانب القياس المتوازن كمرحلة تطويرية حتى يمكن الوقوف علي مشاكل التنفيذ واقتراح الإجراءات التصحيحية أو لمعرفة جوانب القوة ومحاولة تنميتها .
3. إن التركيز علي العلاقة السببية - كونها أساس لخلق القيمة - أهمل وجود العلاقة المنطقية التي تحكم جوانب الأداء في بعض الوحدات الاقتصادية وهي ذات اثر فعال .. منها علي سبيل المثال عملية سعي الممول الضريبي (العميل) إلي سداد الضريبة من تلقاء ذاته مدفوعا بزيادة الوعي لديه ؛ هذا الأمر لا يرتبط بأي سبب من مسببات الأداء الضريبي .

و بالتالي فالباحث يري ضرورة دراسة الثقافة التنظيمية للوحدة الاقتصادية ؛ حتى يمكن اقتراح جوانب الأداء المناسبة لعملية قياس الأداء المتوازن والتحقق من طبيعة العلاقة التي تحكم تلك الجوانب سواء سببية أو منطقية أو مشتركة بين السببية والمنطقية.

دراسات تتعلق بالأبعاد التي يغطيها الإطار العام لنظام القياس المتوازن:

■ دراسة الغروري في عام 1998 ⁽¹⁾

تناولت تلك الدراسة كيفية وجود نظام متكامل لقياس الأداء في منشآت الأعمال يتبلور في البحث عن الجوانب المؤثرة في عمليات قياس الأداء في منشآت الأعمال ؛ فقد استهدفت إجراء محاولة أولية لوضع إطار عام لهذا النظام ، وكان من النتائج التي تم التوصل إليها، أن هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين مقاييس الأداء من وجهه نظر العملاء ومقاييس الأداء من وجهه النظر الداخلية ، في حين لم تثبت معنوية مقاييس أداء وجهه نظر التعلم والنمو ، وهذا يعني أن هذه الوحدات لا تستشعر بأهمية بعد التعلم والنمو.

■ دراسة (Clarke(2000) ⁽²⁾

أوصت هذه الدراسة بأنه يلزم وجود ثلاث آليات تسهم في إنجاح نموذج الأداء المتوازن كأداة لقياس الأداء في المنشآت وهي :-

- وجود رسالة للمنشأة وإستراتيجية مرتبطة بها .
- وجود قدر كبير من الاتصالات والتدريب قبل العمل بنموذج الأداء المتوازن.

(1) د.علي مجد سعد الغروري.(1998). " نحو نظام متكامل لمقاييس الأداء في منشآت الأعمال " المجلة العلمية لكلية التجارة ، فرع جامعه الأزهر للبنات ، العدد الخامس عشر.

(2) Clarke, P.(2000)." keeping Score", **Accountancy Ireland**, Dublin , June

- ضرورة التزام الإدارة العليا بمشروع نموذج الأداء المتوازن من خلال رسالة واضحة ، ترسلها إلى أجزاء المنظمة وتكون مدعومة من كل المستويات الإدارية بالمنظمة.

■ دراسة الخولي في عام 2001⁽¹⁾

ارتكزت هذه الدراسة في البحث عن جوانب الأداء المتعلقة بالقياس المتوازن التي تصلح لكافة منشآت الأعمال بغرض قياس الأداء الإستراتيجي .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه لا يمكن تصميم نموذج للقياس المتوازن للأداء ليطبق بصورة نمطية على كل المنشآت ، حيث تتمثل فاعلية هذا النظام في أنه يمكن إدارة المنشآت من تصميم قياس متوازن يناسب حاجات وظروف كل وحدة اقتصادية وكل وحدة نشاط بها. فالوضع يختلف حسب طبيعة المنشآت خدمية كانت أو صناعية ، أو داخل المنشآت ذات الطبيعة الواحدة وفقاً لنتائج القياس المرجوة.

■ دراسة السوافيري في عام 2003⁽²⁾

هدفت هذه الدراسة لمحاولة التوصل إلى الأسس والمعايير التي يمكن على أساسها بناء جوانب القياس المتوازن في الوحدات الاقتصادية الخدمية. وانتهت إلى :-

- توقف الجوانب التي تشملها بطاقة الأداء المتوازن على طبيعة أداء الوحدة الاقتصادية ، وتختلف جوانب الأداء من وحدة اقتصادية إلى أخرى.
- ضرورة ربط جوانب الأداء المتوازن لأي وحدة اقتصادية بنتائج الأداء المرجو في ظل الحوار الإستراتيجي ، والترابط المنطقي بين المسببات والنتائج.
- توصف العلاقة التي تربط الجوانب المختلفة لبطاقة قياس وتقييم الأداء المتوازن بأنها علاقات منطقية وليست سببية ترجع إلى وجود التكامل بين مؤشرات النتائج ومحفزات الأداء .

■ دراسة التهامي في عام 2006⁽³⁾

سلطت هذه الدراسة الضوء على نموذج القياس المتوازن ؛ بغرض الكشف عن كيفية استخدام أسلوب التحليل الهرمي في تنفيذ ذلك القياس بفاعلية كبيرة. وتوصلت إلى أن أسلوب التحليل الهرمي .. هو الأسلوب الكمي الذي يقدم منهجا متكاملًا لتمثيل عناصر المشكلات المعقدة بطريقة مبسطة ، حيث يتعامل معها بالتحليل على عدة مستويات متدرجة في شكل هرمي للوصول إلى مقياس عام لاتخاذ القرار

(1) د.هاله عبد الله الخولي. (2001). "استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال" ، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين** ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، السنة الأربعون ، (العدد السابع والخمسون).

(2) د. فتحي رزق سالم السوافيري. (2003). "تطوير النموذج المحاسبي لقياس وتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية الخدمية" **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية** ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية.

(3) د. عز الدين فكري تهامي. (2006). "استخدام أسلوب التحليل الهرمي في تطبيق نموذج القياس المتوازن للأداء" **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول .

وتطبيق القياس المتوازن بفاعليه ، وبالتالي فلا بد من ترتيب أبعاد وجوانب القياس المتوازن حسب أهمية التأثير في نتائج الأداء المرجو وفقا لأسلوب التحليل الهرمي بهدف تحقيق فاعلية القياس .

■ دراسة عبد الرحمن في عام 2007 (1)

هدفت هذه الدراسة إلي اقتراح مجموعة من مقاييس الأداء المتوازنة ؛ بغرض التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية ، باعتبار أن ذلك أداة لتقييم فاعلية الأداء في صناعه الأسمدة ، وفي سبيل ذلك اقترحت الدراسة منظورات أربعة .. تتعلق بالمنظور المالي، والعملاء ، والتشغيل الداخلي والابتكار والتعلم ، ولقد أوضحت النتائج أن الشركة محل البحث ما زالت تفضل المنظور المالي في تقييم الأداء ، يلي ذلك منظور التشغيل الداخلي ، فمنظور العملاء ، في حين جاء منظور التعلم النمو في المرتبة الأخيرة.

■ دراسة خليل في عام 2007 (2)

اهتمت هذه الدراسة بصياغة مدخل لإدارة أداء الإدارة الضريبية يضمن مراعاة التطورات والمستجدات القانونية والإدارية في تحقيق كفاءة وفاعلية الأداء ، من خلال القيام بوظائف الإدارة (الثقافة التنظيمية – إجراءات العمل وتوزيع الأولويات – إعادة صياغة السياسات والبرامج المعمول بها)، والاستفادة بمنظير مستحدثة للأداء المتوازن (خمسة مناظير) تمثل تحويل للقياس المتوازن بحيث يتمشي مع عمليات إدارة أداء الإدارة الضريبية . وتوصلت هذه الدراسة إلي نتائج من أهمها ملائمة مستويات الأداء الاستراتيجي المقترحة للتعبير عن مستويات الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية.

■ دراسة فرج في عام 2009 (3)

انطلقت هذه الدراسة بنموذج مقترح لتحقيق التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والمقياس المرجعي للأداء ؛ لترشيد التكلفة في منظمات الأعمال ، وتوصلت الدراسة إلي أن ذلك النموذج يمثل حجر الزاوية في نظام إدارة أي وحدة اقتصادية ؛ لما يحققه من ضبط لمؤشرات قياس ، وتقييم ، وتحسين الأداء وتحديث لإستراتيجية المنشأة ؛ لملاحقة أي تطورات محيطة ببيئة المنشأة وتحقيق أعلى درجة منفعة ممكنة للتكلفة في ضوء قواعد التخطيط الإستراتيجي.

(1) د.محمد كمال محمد عبد الرحمن (2007). "بطاقة مقياس الأداء المتوازنة (BSC) كنموذج للتكامل بين المقاييس المالية وغير المالية" مجلة الشروق للعلوم التجارية ، المعهد العالي للحسابات وتكنولوجيا المعلومات ، الشروق ، العدد الأول .
(2) د.عبد اللطيف محمد خليل (2007). "مدخل مقترح لإدارة الإدارة الضريبية علي أساس القياس المتوازن للأداء" مجلة البحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق.
(3) إيمان احمد علي فرج (2009). "نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والمقياس المرجعي للأداء لترشيد التكلفة في منظمات الأعمال" رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، الإسماعيلية ، جامعه قناة السويس .

دراسات تتعلق بهيكل الحوافز والأجور وعلاقتها بالقياس المتوازن

■ دراسة : Tuttle,B.&Ulrich,M.,2003⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة مدخل القياس المتوازن للأداء حيث انه يمثل احد الابتكارات الحديثة في نظم الرقابة الإدارية ، التي تعكس بيئة الأعمال المعقدة في العصر الحالي ، كما تناولت الدراسة أيضاً التأثيرات المتعلقة بهيكل الحوافز الإدارية ، وتلك المتعلقة بصعوبة تحقيق الأهداف المتوقعة علي قرارات تخطيط الوقت Time Planning Decisions .

وانتهت هذه الدراسة إلي أن منظمات الأعمال .. يمكنها أن تحقق التخصيص الملائم لأوقات العاملين علي البدائل المتنافسة بشكل يحقق الأهداف مهما كانت صعوبتها ، وذلك من خلال تطبيق مدخل القياس المتوازن لأهداف المنظمة .

■ دراسة الضو في عام 2004⁽²⁾

استخدمت هذه الدراسة القياس المتوازن في رفع كفاءة نظم المحاسبة عن تكلفة العمالة من خلال الترابط بين الجوانب المالية وغير المالية والذي يعتبر مدخل لقياس الأداء الإستراتيجي ، ولقد انتهت هذه الدراسة إلي أن المؤشرات المالية لم تعد قادرة بمفردها علي تقييم الأداء الشامل ، الذي يتضمن علاوة علي الجانب المالي جوانب أخرى (عملاء- أنشطة داخلية – التعليم والنمو) ، وان نظم الحوافز لابد وان ترتبط بالقياس المتوازن للأداء.

■ دراسة النقيب في عام 2006⁽³⁾

ركزت هذه الدراسة في الجانب التطبيقي منها علي ارتباط عقود وخطط المكافآت والحوافز علي مؤشرات الأداء المدرجة بالقياس المتوازن إلي رفع قوتها التفسيرية ، وزيادة تعبيرها عن الأداء ؛ حيث كان من نتائج الدراسة أن تلك العقود يزداد تعبيرها عن الأداء بنسبة (9.8%) وأنها تزيد من القوة التفسيرية لعقود المكافآت والحوافز بمقدار (11.88%) في حالة تغير مؤشرات الأداء بعد تقييمها بصفة دورية واشترطت هذه الدراسة علي وجود العلاقة السببية بين جوانب القياس المتوازن لتحقيق فاعليتها .

(1) Tuttle,B.& Ulrich, M. (2003). " The Effects Of Incentive Structure and Goal Difficulty On Time Planning Decisions With in A BSC. Framework", Advances in Accounting Behavioral Research, Voi.6.

(2) د.سعيد يحيي محمود الضو.(2004). "استخدام بطاقة الأداء المركبة والمتوازنة (BSC) في رفع كفاءة نظم المحاسبة عن تكلفة العمالة (المكافآت والحوافز) " مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد الرابع والستون.

(3) سحر عبد الستار عبد الستار النقيب .(2006). "مدخل بطاقات الأهداف المتوازنة لتحقيق فعالية نظم قياس الأداء في المحاسبة الإدارية " رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ببورسعيد ، جامعه قناة السويس .

دراسات تتعلق بمجال الاستخدام للقياس المتوازن

■ دراسة عبد العزيز في عام 2003 (1)

هدفت هذه الدراسة إلى وضع نموذج يجمع الجوانب الأربعة للقياس المتوازن وتطبيقه على المنظمات غير الحكومية وتشتمل بصفة خاصة على الجمعيات الأهلية.

وكانت النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة أن عمليات النمو والتعلم يجب أن تشكل محوراً أساسياً في العمل الأهلي يدفعه نحو القيام بدورة ؛ لذلك تم تعديل محاور المقياس ليتلاءم مع طبيعة المنظمات التي لا تهدف للربح ، وكان من توصيات هذه الدراسة أن طبيعة قياس الأداء في الجمعيات الأهلية يتطلب وجود الجوانب الأربعة للقياس المتوازن ولكن بترتيب معين حيث جعل أولوية جانب التعلم والنمو في بداية ترتيب أهمية تلك الجوانب حتى يتم ضمان فاعلية عملية القياس.

■ دراسة البتانوني في عام 2005 (2)

قدمت هذه الدراسة إطار مقترح لتفعيل استخدام القياس المتوازن للأداء في البنوك التجارية ؛ حيث أكدت على أنه يلزم لتفعيل استخدام القياس المتوازن في البنوك التجارية ، أن يتم تطبيقه من خلال إطار منهجي يعتمد على العديد من الخطوات ؛ تساعد في التغلب على أوجهه القصور التي تعاني منها أنظمة تقييم الأداء التقليدية ، وذلك من خلال استخدام مدخل نمذجة الأعمال (الإطار العام الذي يحدد الأنشطة والعمليات الهامة) من منظور استراتيجي وذلك لضمان أوزان مختلفة لكل جانب من جوانب القياس المتوازن ؛ يتم على أساسها إدخال التعديلات عليه من خلال الاهتمام بالتحسينات التي تركز على جانب العملاء وجانب التعليم المستمر لدعم الميزة التنافسية للبنوك.

■ دراسة نبيل في عام 2006 (3)

سعت هذه الدراسة لتحقيق هدف رئيسي يتمثل في اقتراح نموذج يتناسب مع طبيعته وبيئة شركات الإسكان، يؤخذ به عند تطبيق مفاهيم القياس المتوازن. وكان من النتائج التي توصلت إليها تلك الدراسة أنه :-

- توجد اختلافات جوهرية بين الثقافة التنظيمية في منظمات الأعمال باستخدام القياس المتوازن ، والثقافة التنظيمية السائدة في شركات الإسكان.
- لا توجد اختلافات جوهرية بين الأسس التي يقوم عليها الهيكل التنظيمي في منظمات الأعمال باستخدام بطاقة القياس المتوازن ، وأسس الهيكل التنظيمي في شركات الإسكان.

(1) د. شهيرة محمود عبد العزيز. (2003). " إطار مقترح لاستخدام مقاييس الأداء المتوازن في المنظمات غير الحكومية " /المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعه المنصورة ، العدد الثالث .

(2) د. علاء محمد احمد البتانوني. (2005). " إطار مقترح لتفعيل استخدام القياس المتوازن للأداء في البنوك التجارية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني سبتمبر.

(3) د. نبيل عبد المنعم محمد. (2004). " إمكانية تطبيق مدخل بطاقات القياس المتوازن في إدارة أعمال قطاع الإسكان – دراسة تحليلية " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعه عين شمس ، العدد الثالث ، .

لهذا خلصت هذه الدراسة إلى انه توجد اختلافات جوهرية بين إجراءات استخدام القياس المتوازن وخصائص وطبيعة شركات الإسكان. فهناك شركات مؤهلة لاستخدام القياس المتوازن ، وشركات أخرى أكثر تأهيلا لهذا الاستخدام يتوقف علي ارتفاع المستوى التعليمي والثقافي للعاملين ، ومدي الاهتمام بأنشطة التطوير والنمو، ومدي مرونة القيادات ومدي الدافع لديهم للتطور.

■ دراسة عبد الملك في عام 2006⁽¹⁾

أوضحت هذه الدراسة من خلال أهدافها محاولة استخدام القياس المتوازن في تطوير نظم قياس الأداء الإستراتيجي في المنشآت الصناعية باستخدام التوافق بين القياس المرجعي ونظام القياس المتوازن.

- وكان من النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة :
- هناك اتفاق علي رفض أفراد النموذج المحاسبي لقياس وتقييم الأداء علي المؤشرات المالية فقط ، في ظل بيئة الأعمال المعاصرة .
- الاهتمام بتأثير مدخل القياس المرجعي علي الأبعاد المختلفة للقياس المتوازن للأداء .
- توصف العلاقة التي تربط بطاقة الأداء المتوازن بأنها علاقة منطقية وسببية معا .

■ دراسة رزق & عبد الصادق في عام 2006⁽²⁾

تناولت الدراسة مدخل القياس المتوازن للأداء كأداة لقياس فاعلية التكاليف من منظور الجودة الشاملة بالتطبيق علي مؤسسات التعليم العالي. انتهت بالنتائج الهامة التي تؤكد إن تطبيق مدخل القياس المتوازن للأداء داخل المنظمة /المؤسسة التعليمية يشكل:

- مركز عاصي Nerve Center لقياس مدي القدرة علي تحقيق إستراتيجية المنظمة.
- ينتقد الباحثان علاقة السببية التي قدمت من خلال Kaplan & Norton ، والتي تربط بين الجوانب الأربعة للبطاقة حيث يري الباحثان أن هذه العلاقة تمر بمرحلتين : مرحلة تصميم العلاقات ، ومرحلة قياس واثبات صحة العلاقات.
- أكدت الدراسة علي انه إذا لم تتوافر عناصر السببية بين مناظر بطاقة الأداء المتوازن ، فسوف تظل العلاقة بينهما علاقة منطقية.

(1) د.احمد رجب عبد الملك.(2006). "مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في الشركات الصناعية – دراسة تطبيقية " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.

(2) د.محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق و د.أسامة سعيد.(2006). "مدخل القياس المتوازن كأداة لقياس فاعلية التكاليف من منظور الجودة الشاملة بالتطبيق علي مؤسسات التعليم العالي " المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعه المنصورة ، المجلد الثلاثون، العدد الأول.

دراسات تتعلق بمدى الاستفادة من استخدام القياس المتوازن

■ دراسة (2008) Aaron D. Crabtree⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة مدى الاستفادة من استخدام القياس المتوازن في تعديل مؤشرات قياس الأداء وتأثيره الإيجابي على عوائد الأسهم ، حيث توصلت الي ضرورة أن يشمل التعديل علي مقاييس أداء كل جانب من جوانب القياس المتوازن ؛ فتلك التعديلات تؤثر بكل الطرق علي نماذج تطوير الخدمات المقدمة من المنظمات سواء كانت صناعية أو خدمية ، تجارية ، حكومية أو قطاع خاص ، وأن الجانب الأهم في القياس المتوازن هو منظور العميل المتمثل في تطوير الخدمة أو السلعة بما له من انعكاس ايجابي كبير علي عوائد الأسهم ورضا العميل طالب الخدمة.

■ دراسة (2009) Eelke Wiersma⁽²⁾

ارتكزت هذه الدراسة علي الهدف الذي يسعى القياس المتوازن إلي تحقيقه من خلال دراسة تطبيقية علي تقديم خدمات الاتصالات ؛ فالدراسة اختبرت فرض أساسي يتمثل في مدى تطوير عمليات التشغيل الداخلي علي تطوير تقديم خدمة الاتصالات علي النحو الذي يدعم الجانب المالي لتلك المنشأة ؛ فكان من نتائج الدراسة التي أكدت علي ضرورة تطوير تلك العمليات الداخلية مهما ارتفعت التكلفة لها في المدى القصير ؛ فهي سوف تنعكس علي فاعلية الجانب المالي في الأجل الطويل ، وأوصت هذه الدراسة علي ضرورة تطبيق القياس المتوازن علي كل المنشآت حيث أنها عاكس مهم لنتائج أعمال الوحدة الإقتصادية أمام الغير.

■ دراسة (2010) Hamid Tohidi⁽³⁾

أعربت هذه الدراسة عن أهمية استخدام القياس المتوازن بشكل خاص في المنشآت التعليمية الحكومية بهدف قياس الأداء فيها من خلال مقارنة الأداء المخطط بالأداء الفعلي ، وتوصلت تلك الدراسة إلي أن استخدام القياس المتوازن يؤدي إلي تعظيم العائد من تقديم الخدمة التعليمية من خلال زيادة أعداد المستفيدين والدارسين فهي تركز علي جانب العملاء (الطلاب)

⁽¹⁾ Aaron D. Crabtree. Gerald K. DeBusk.(2008). " The Effect of adopting the Balanced Scorecard on Shareholder Returns" . **Advances in Accounting** , Volume 24 Issue I, June , pp8-15.

⁽²⁾ Eelke Wiersma. (2009). "For which Purposes do Managers use Balanced Scorecards? : An Smpirical study " **Management Accounting Research**. Volume 20 Issue 4. December PP 239-251.

⁽³⁾ Hamid Tohidi, Aida Jafari , Aslan Azimi Afshar.(2010). " Using Balanced Scorecard in Educational organizations" . **Procedia – Social and Behavioral Sciences** . Volume 2 Issue 2 , PP, 5544-5548.

تعليق الباحث علي مجموعة الدراسات المتعلقة باستخدام القياس المتوازن:

حيث يعتقد الباحث أهمية تلك الدراسات في بيان الآتي :-

1. أن مؤشرات الأداء " مناظير القياس المتوازن " تختلف أهميتها النسبية من دراسة إلي أخرى من حيث زيادة درجة المعنوية أو انخفاضها فيما بينها وبين بعضها البعض ، و فيما بينها وبين الإستراتيجية العامة للمنظمة .
2. أن لكل وحدة اقتصادية تصميم للقياس المتوازن خاص بها يتشكل حسب حاجة كل وحدة اقتصادية وظروفها ، فكل وحدة تختص بثقافة تنظيمية خاصة بها.
3. أن جوانب القياس المتوازن تتوقف علي طبيعة الأداء في الوحدات الاقتصادية ، وقد تختلف باختلافها.
4. أن العلاقات بين جوانب القياس وبعضها البعض في معظمها سببية فإن لم تتوافر أركان هذه السببية فهي علاقة منطقية.
5. إن فاعلية تطبيق القياس المتوازن مرتبطة برؤية وإستراتيجية الوحدة الاقتصادية.
6. يمكن دعم تطبيق القياس المتوازن بأحد الأساليب المكملية (التحليل الهرمي - القياس المقارن) لحل مشاكل التطبيق وتبسيط النتائج.
7. يمكن زيادة جوانب القياس المتوازن حسب طبيعة ومحركات الأداء في الوحدات الاقتصادية المختلفة حسب طبيعتها (مصلحة الضرائب المصرية)
8. أن عمليات قياس الأداء تتأثر بنظم الحوافز وهياكلها داخل الوحدات الاقتصادية .
9. لابد أن يتم ربط جوانب الأداء بنظام تحفيزي معين حتى يمكن تنمية الدافع لتطبيقه والعمل علي إنجاحه في الإدارات والأقسام المختلفة.
10. اشتراط توافر علاقة السببية بين مسببات الأداء ومخرجاته بمفردها دون غيرها من علاقات منطقية.
11. من ثم يعد هيكل الحوافز أداة ربط بين جوانب القياس الأربعة المعروفة (الجانب المالي - التشغيل الداخلي - التعلم والنمو - العملاء)، وبين تحقيق الأهداف الإستراتيجية.
12. ويؤخذ علي هذه الدراسات عدم التطرق إلي أي علاقات منطقية تربط بين مقاييس الأداء تكون الوحدة الاقتصادية في حاجة ماسة لربطها بعقود المكافآت والحوافز منها الدافع الذاتي علي التميز والإبداع في العمل.
13. إن جوانب النمو والتعلم والابتكار تشكل محور هام ، ونقطة البداية لجوانب ومؤشرات الأداء لكثير من الوحدات الاقتصادية ، لاسيما الخدمية منها ، وتلك التي لا تهدف إلي الربح.
14. يعتبر القياس المتوازن نظام شامل يصلح للتطبيق في كل الوحدات الاقتصادية سواء الصناعية - التجارية - الخدمية والتي لا تهدف إلي الربح

15. يمكن ربط القياس المتوازن للأداء بمناظير أخرى. مثل الجودة الشاملة ، والقياس المرجعي .

ويعتقد الباحث إن الدراسات التي تناولت تطبيق مقاييس الأداء المتوازن في الوحدات الاقتصادية علي اختلاف طبيعتها ، قد أكدت علي تطبيق القياس المتوازن في الوحدات الصناعية والخدمية والتعليمية ، مما تركت مجال لدراسة لاستخدام ذلك القياس في مجال الوحدات الاقتصادية الحكومية ذات الإيرادات السيادية ومنها مصلحة الضرائب ، ولكن مع تعديل جوانب الأداء لتلائم الطبيعة التنظيمية حسب الوزن النسبي لأهمية كل جانب ، وأخيرا فإن الاختلاف في تفسير العلاقة بين مناظير القياس المتوازن ، هل هي علاقة سببية ؟، أم علاقة منطقية ؟ ، تترك مجالاً للبحث عن طبيعة هذه العلاقة داخل مصلحة الضرائب.

وأيضاً يعتقد الباحث أن أهمية القياس المتوازن تكمن في الاستفادة منه فيما ما هو أبعد من قياس الأداء وهو توقع النصيب السوقي للوحدات الاقتصادية، وتخطيط العمل المستقبلي ، وهذا الأمر يعتبر ذو أهمية بمكان بالنسبة لمصلحة الضرائب حيث الحاجة التي تخطيط الحصيلة الضريبية ومدى تقدير حجم الالتزام الضريبي الطوعي .

ولذلك فإن الباحث يحاول الاستفادة من خلال الدراسات السابقة في الوقوف علي الجوانب التي لم تتناولها تلك الدراسات بشأن نظام قياس الأداء الضريبي ، وعلي الأخص ما يتعلق بمؤشرات الكفاءة والفاعلية (الإنتاجية) ، مستخدماً إطار القياس المتوازن داخل مصلحة الضرائب حيث ثبت فعاليته ، في وحدات اقتصادية مختلفة ، وذلك بتحويل جوانبه لتلائم من حيث المضمون أركان الأداء الضريبي المتمثل في الممولين ، وعملية التحاسب الضريبي ، والقائمين علي العمل التنفيذي من مأموري ومراجعي الشعب المختلفة بمصلحة الضرائب المصرية.

الفصل الأول

دراسة انتقادية لأنظمة قياس الأداء الضريبي
في مصر وبعض الدول الأخرى.

المقدمة :

ارتبط أسلوب قياس الأداء بمجموعة من التطلعات حاولت مصلحة الضرائب منذ صدور قرار نشأتها أن تصل إلى القدر المطلوب من الكفاءة والفاعلية ، التي عبر عنها القرار في مضمونه بمجموعة إجراءات تنظيمية وقرارات إدارية ، تحكم مسار عملية التحاسب الضريبي ، للوصول إلى تحقيق الهدف الأسمى من إنشاء مصلحة ضرائب الدخل وهو دعم الخزنة العامة ، وإرساء قواعد العدالة الاجتماعية⁽¹⁾.

وأصبح ذلك الأمر جلياً أيضاً بالنسبة لقياس الأداء في مصلحة ضرائب المبيعات ، باعتبارها الشق الثاني لمصلحة الضرائب المصرية بعد قرار دمج المصلحتين سنة 2006 ؛ حيث تم اعتماد المقاييس المالية أساساً للحكم علي كفاءة وفاعلية الأداء بها.

والباحث في هذا الفصل يحاول إلقاء الضوء علي أنظمة قياس الأداء الضريبي (دخل ومبيعات) في ضوء المتغيرات الضريبية المعاصرة ؛ التي جعلت كثير من دول العالم تتجه نحو تطوير تلك الأنظمة من خلال تخطيط عمليات قياس الأداء ، وتهيئة البيئة المناسبة لذلك حتى يمكن الأخذ بمفاهيم قياس الأداء الإستراتيجي ؛ لان ظروف التغير تسرع من عملية تقادم الوحدات الاقتصادية بصفة عامة ، ومصلحة الضرائب بصفة خاصة ؛ فلا يمكن أن يتحقق التميز في ظل ظروف ضريبية مستجدة إلا بتجديد متطلبات ذلك التميز.

لهذا يتم التعرض للمتغيرات الضريبية المعاصرة التي تحتم الانتقال من مقاييس الأداء التقليدية المرتكزة علي الأداء المالي فقط ، إلي تلك المقاييس الإستراتيجية للأداء التي تسعى إلي التوازن بين مسببات الأداء ، وبين نتائجه فيما يمثل انعكاساً علي جوانب الكفاءة والفاعلية في عملية قياس الأداء بمصلحة الضرائب المصرية من خلال المباحث الآتية:-

المبحث الأول: مبررات الحاجة لتطوير نظام قياس الأداء الضريبي المصري.
المبحث الثاني : دوافع استخدام القياس المتوازن كأداة قياس الأداء الضريبي.

⁽¹⁾ صدرت اللائحة التنظيمية الداخلية لمصلحة الضرائب في عام 1963 بالقرار الوزاري 61 لسنة 1963 والمعدل بالقرار 48 لسنة 1994 والذي بدأ سريانه في 1/6/1964 ولم يحدث عليه تعديل سوي التعديل في الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب بالمنشور رقم 402 لسنة 1978 المنشور في جريدة الوقائع المصرية في 2 مايو 1979 العدد 102.

المبحث الأول مبررات الحاجة لتطوير نظام قياس الأداء الضريبي المصري

تمهيد :

شهد النظام الضريبي المصري مجموعة من المتغيرات المعاصرة أكدت علي ضرورة تطوير عملية قياس الأداء تواكبت مع صدور القانون 91 لسنة 2005 ، حيث تضمن مجموعة من المستجدات ناتجة عن عملية الأخذ بمبادئ الإدارة الإستراتيجية في التوجه نحو تحقيق الأهداف العليا لمصلحة الضرائب ، تلك المتغيرات أوجدت انعكاس علي آلية قياس الأداء ، التي ارتكزت من قبل ولمدة كبيرة من الزمن علي الأداء المالي فقط ، دون الأخذ بالجوانب الأخرى غير المالية التي تدعم أهداف المصلحة في الأجل الطويل ، من خلال تحقيق الأهداف قصيرة الأجل.

كما أن الدول المختلفة تسارعت في استحداث أنظمة خاصة لقياس الأداء الضريبي بها ، هدفت هذه المقاييس لمعالجة مرحلة انتقالية بين مقاييس الأداء التقليدية كمرحلة أولى - من خلال تخطيط عمليات القياس استناداً إلي مفهوم الكفاءة ؛ للاستفادة منها في عمليات قياس نتائج الأداء بفاعلية - وصولاً إلي المرحلة الثانية وهي مدي اتجاه تلك الأنظمة المختلفة ومنها النظام الضريبي المصري نحو الأخذ بقياس الأداء الإستراتيجي.

وفي هذا المبحث يتم تناول دوافع هذا التحول نحو الأخذ بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بما يحقق التوازن المطلوب ، عند تحقيق كلا من الكفاءة والفاعلية ، علي النحو الذي ترتبط به استراتيجيات مصلحة الضرائب بالأداء علي كل المستويات ، ويكون ذلك من خلال عرض الآتي:-

أولاً: عرض لنظام قياس الأداء الضريبي المصري.

ثانياً : عرض لأنظمة قياس الأداء الضريبي المقارن.

ثالثاً : المتغيرات الضريبية المعاصرة كدوافع أساسية لتطوير نظام قياس الأداء الضريبي المصري.

ويتم تناول ذلك علي النحو التالي :

أولاً: عرض لنظام قياس الأداء الضريبي المصري :

حيث أن الأداء الضريبي يتمثل في ثلاث محاور هي :

أ - قياس وتقييم أداء الوظائف الإشرافية والتنفيذية بضرائب الدخل.

ب - قياس وتقييم أداء الوظائف الإشرافية والتنفيذية بضرائب المبيعات

ج - قياس الأداء بعد عملية الدمج بين ضرائب الدخل والمبيعات

ويتم تناول كل محور بالتفصيل علي النحو التالي:-

أ - قياس وتقييم أداء الوظائف التنفيذية والإشرافية

يتم انجاز الأعمال سنويا في مصلحة الضرائب وفقا لخطة سنوية يتم فيها بيان المطلوب انجازه ومعدلات الأداء لكل شعبة ، وبناء علي تلك الخطة يتم إعداد ما يسمى بكشوف النشاط بمعرفة المأمورين وتحت إشراف المراجعين ومن علاهم من مديري الإدارات بهذه الشعب⁽¹⁾.

وتلك الخطط تصدر بناء علي أسلوب موازنة البرامج والأداء المعتمدة علي الوقت ، حيث تقوم الإدارة العامة للإحصاء بمصلحة الضرائب - قبل إقرار الخطة - بطلب بيانات من كل مأمورية ، تشمل عدد الملفات الباقية دون انجاز فحصا وتحصيلاً مقسمة حسب أهميتها (أ ، ب ، ج) ، وأيضا بيان بالقوة الفنية والتي تشمل (المأمورين والمراجعين) ، ثم بعد ذلك تصدر الخطة السنوية محدده طبيعة الإنجاز المطلوب وعلي سبيل المثال يتم استعراض احد الخطط عن سنة 2004 الضريبية كالتالي :⁽²⁾

1 - بالنسبة لشعبة الفحص

-يحدد معدل أداء للمأمور الفاحص بفحص عدد من الملفات شهريا بما يعادل (12) ملف من ملفات إيرادات النشاط التجاري والصناعي من الفئة (أ) ، أو ما يعادلها محسوبا علي أساس الربط الفعلي للسنوات السابقة ، مع الإجهاز علي كافة الإجراءات المتخلفة بالملفات والربط علي الحالات الصالحة للربط عليها.

-في حالة الانتهاء من فحص السنوات حتى سنة 2004 يتم الإجهاز علي الإجراءات المتخلفة ، ويحدد معدل الأداء بانجاز 180 إجراء حيث أن كل (15) إجراء يعادل ملف (أ).

(1) جميع الخطط الصادرة حتى الآن متعلقة بالانجاز علي الملفات حتى السنة الضريبية 2004 لحين إقرار نظام بقواعد المحاسبة وفقا لعينه الفحص حسب ما جاء في القانون 91 لسنة 2005 والتي تختص بفحص الملفات بدء من السنة الضريبية 2005

(2) كتاب الإدارة العامة للتخطيط والمتابعة لمصلحة الضرائب في 2007/7/25.

-الإجهاز علي أرصدة الاعتراضات والطعون حتى سنه 2004 وفض المنازعات ،
ويحدد معدل الأداء للمأمور بانجاز ما يعادل 18 حاله (أ) ، حيث أن كل لجنه تعادل
1.5 ملف (أ).

2 - بالنسبة لشعبة الحجز والتحصيل

- يحدد معدل الأداء الشهري لمأمور التحصيل بعدد 110 تسويه علي الأقل لملفات
الممولين أو ما يعادلها من الأعمال الأخرى وفقا لجدول رقم (1-1)

جدول رقم (1-1)
تقييم ملفات شعبة التحصيل

بيانات التسوية	جملة مستحقات حتى 20 ألف جنية	جملة مستحقات أكثر من 20 ألف جنية
تسويه ملف فردي نوع ضريبة واحد	1 حاله	2 حاله
تسوية ملف فردي أكثر من نوع ضريبة	1,5 حاله	3 حاله
تسويه ملف شركة نوع ضريبة واحد لكل شريك	1 حاله	2 حاله
تسويه ملف شركة أكثر من نوع ضريبة لكل شريك	1,5 حاله	3 حاله

3 -شعبة الحصر والإقرارات

يحدد معدل الأداء الشهري لكل مأمور بواقع (100) ملف حصر مكتبي، أو (60) ملف
حصر علي الطبيعة ، ولا يعتد بالحالات السلبية ، ولا الملف الذي يخلو من المعاينة والمناقشة
والاطلاع علي المستندات.

هذا وان معيار المصلحة اعتبار الوحدة ملف (أ) جاء علي أساس توزيع أهميه الملفات إلي
(أ) ، (ب) ، (ج) ، (د) حسب الآتي: ⁽¹⁾

الفئة (د) : الممول الذي لا يتجاوز صافي أرباحه السنوية حد الإعفاء المقرر للأعباء
العائلية.

الفئة (ج) : الممول الذي يزيد صافي أرباحه السنوية عن حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية
ولا تتجاوز 6000 جنية.

⁽¹⁾ الكتاب الدوري رقم 11 لسنة 2005 وما قبله من كتب دورية تبين خطط العمل بالمأموريات

- الفئة (ب) : الممول الذي تزيد صافي أرباحه السنوية عن 6000 جنيه ولا تتجاوز 8000 جنيه .
الفئة (أ) : الممول الذي تزيد صافي أرباحه السنوية عن 8000 جنيه .

وذلك مع مراعاة الآتي :

- يتم تحديد درجة الأهمية بالنسبة للملفات العاملة طبقا لأرباح آخر سنة تم الربط عليها وهي تمثل (موافقة ممول - قرار اللجنة - حكم محكمة...) ، أو أرباح آخر سنة قدم عنها إقرار إذا كانت تزيد عن ربط آخر سنة أو أرباح الفحص الفعلي للسنوات السابقة .
- اعتبار الملف المستجد من الفئة (ج) إلا إذا كانت أرباح آخر سنة قدم عنها إقراره يزيد عن نصاب الفئة (ج) .
- اعتبار أن عدد اثنين ملف من الفئة (ب) = عدد أربعة ملف من الفئة (ج) = عدد 16 ملف من الفئة (د) = عدد واحد ملف من الفئة (أ) .
- اعتبار أن عدد ملف حسابات منتظمة يساوي عدد اثنين ملف من الفئة (أ) .

ملاحظات الباحث علي مقاييس انجاز الأداء السابقة:

- 1 - أن ربط انجاز المأمورين بعدد من الملفات كمعدل أداء شهري يشجع الانجاز الكمي دون النظر إلي اعتبارات أخرى .
- 2 - إن تقسيم الملفات إلي فئات (أ) ، (ب) ، (ج) ، (د) واعتبار أن عدد اثنين ملف من الفئة (ب) = عدد أربعة ملف من الفئة (ج) = عدد 16 ملف من الفئة (د) ، هذا التقسيم يكرس العمل في الملفات السهلة البسيطة والنمطية دون بذل أي مجهود في انجاز الملفات ذات الفئات (أ) ، التي قد لا يكفي الشهر الواحد لتجميع محاضر أعمالها وتحرياتها وبياناتها .
- 3 - اعتبار أن عدد واحد ملف حسابات منتظمة يساوي عدد اثنين ملف من الفئة (أ) ، هذا الأمر يهدر أهميه فحص ومحاسبة الملفات الكبيرة ، لاسيما وأنها تحتاج إلي جهد كبير يستغرق وقت طويل ، وخطة فحص للملف الواحد قد يضيع فيها شهور بالتالي تتراكم هذه الملفات دون انجاز حتى تتعرض للسقوط بالتقادم فيتم فحصها علي عجل دون تجميع كافي للبيانات ، مما يضر بالكفاءة والفاعلية لعملية الفحص .
- 4 - إن استخدام المدى في احتساب أرباح الفئات المختلفة كأساس لفئة الملف وليس كميته بياناته وتحرياته ومعلومات الفحص . ليس توزيع سليم فهو يهدر جودة عملية الفحص وبالتالي الحصيلة من ورائه .
- 5 - إن احتساب الملفات المستجدة من ضمن ملفات الفئة (ج) أمر غاية في الخطورة حيث أنها لا تولي الرعاية الكاملة لها ، حيث أن غالبيتها من ملفات ذات فئات عالية توقف أصحابها أو تنازلوا عن أنشطتها وتم فتح ملفات جديدة ، وبالتالي فإن الفاحص أيضا يبتعد عن القيام بانجازها نظرا لما تستخدمه من جهد كبير وقله تقييمها في كشف النشاط الشهري .

6 - إن تسوية الملفات بمعدل الأداء المطلوب لشعبه التحصيل يترك ملفات كبار الممولين دون تسوية أو مطالبات ، إذ أن العبرة بما هو اقل من 20 ألف جنيه أو أكثر ولم تذكر لنا الخطة الملفات ذات المستحقات المليونية هل تقارن بالملفات الصغيرة؟!.

7 - هذه المقاييس تؤدي إلي فحص عدد كبير من الملفات الضريبية والربط عليها يزداد هذا العدد بزيادة الحصيلة من سنة إلي أخرى ، ولا يتناسب مع وقت الفحص اللازم لإتمامه بالكفاءة المطلوبة ، من إجراء التحريات والمعاينات وتجميع البيانات من جهات التعامل ، فكان المخرج لذلك اللجوء إلي التقدير الذي أصبح ما يسمى التقدير الجزافي (كما يطلق عليه).

8 - هذا الأمر أدى إلي تكديس النزاعات الضريبية أمام جهات التقاضي ولجان الطعن الضريبي .

وبناء عليه يري الباحث إلي أن مقاييس الأداء الوظيفية تساعد علي تنمية الانجاز الكمي وليس الكيفي وتترك أرصدة كبار الممولين دون تسوية ، وكذلك ملفاتهم دون فحص حتي يتم (سلق) الملف وذلك قبل أيام من سقوطه بالتقادم ، وتكون المصلحة تحت رغبة الممول في الاتفاق علي ما يريده مضغوطا عليها بالوقت الذي كلما مر تعرضت الضريبة إلي السقوط بالتقادم.⁽¹⁾

وإن كان هذا الوضع قد توقف العمل به حتى سنة 2004 الضريبية ، إلا أنه لم يتحدد بعد طريقة الأداء وفقا للقانون 91 لسنة 2009 القائم علي أسلوب الفحص بالعينة ؛ حيث أن هناك تضارب واسع في الأسلوب المناسب لقياس الأداء ؛ فقد صدر قرار وزير المالية بشأن عينة الفحص سنة 2007 عن السنة الضريبية 2005 وصدرت التعليمات المنفذة لهذا القرار في عام 2009 ثم تجمد العمل بها حتى منتصف عام 2010 أي قبل سقوط الملفات بالتقادم بشهور.⁽²⁾

وما كان من مصلحة الضرائب أن تسارعت في الانجاز بأسلوب الأداء الكمي (عدد ملفات لكل فاحص) حتى قامت ثورة 25 يناير 2011 ولم يتم انجاز عدد كبير من الملفات ، مما دعي حكومة الثورة إلي إصدار تعليمات⁽³⁾ بوقف الفحص بالعينة والاكتفاء بما تم فحصه منها علي أن يعتبر ما لم يتم انجازه ربطا ذاتيا صحيحا دون مراجعه ضريبية وفقا لنص المادة 89 ق 91 لسنة 2005 ، و حتى كتابه هذه السطور لم تصدر المصلحة نظام فعال لكيفية إجراء الفحص الانتقائي ونحن علي أبواب تعرض السنة الضريبية 2006 للسقوط بالتقادم⁽⁴⁾

(1) يسقط حق المصلحة بالمطالبة بأي فروق ضريبية بالنسبة لسنة 2005 ، حيث آخر موعد للتقادم في 2011/3/30 بالنسبة للأشخاص الطبيعيين و 2011/4/30 للشركات الاعتبارية.

(2) يرجع في ذلك الي :-

- قرار وزير المالية رقم 272 لسنة 2007 بشأن تحديد قواعد ومعايير عينة الفحص عن السنة الضريبية 2005 صدر بتاريخ 2007/5/8.

- تعليمات المصلحة رقم 9 لسنة 2009 بتاريخ 2009/1/20 بطريقة الفحص بالعينة.

(3) كتاب الدوري رقم 3 لسنة 2011 صدر في 2011/3/22 بعد العرض علي الوزير في 2011/2/14.

(4) تسقط بالتقادم في 2012/3/30 للأشخاص الطبيعيين وفي 2012/4/30 للأشخاص الاعتبارية.

نتج عن ذلك أن زادت المتأخرات الضريبية في الفترة الأخيرة حيث كان آخر تقرير للجهاز المركزي للمحاسبات ، يوضح أن فاقد الحصيلة الضريبية للمصالح ذات الإيرادات السيادية يعادل 14 مليار جنية سنوي بسبب التهرب، وبسبب أخطاء إدارية وبسبب عجز في الإمكانيات الإدارية والمالية " (ضرائب الدخل 6 مليار ، ضرائب المبيعات 6 مليار ، والضرائب العقارية والجمارك كل منها مليار جنية مصري) .

ب - قياس وتقييم أداء الوظائف الإشرافية والتنفيذية بضرائب المبيعات :

بدأت مصلحة الضرائب علي المبيعات في تطبيق أسلوب البرامج والأداء منذ العام 2000 ، وشمل ذلك تحديد دور كل مركز من مراكز المسؤولية بها في تحقيق الربط المستهدف لضريبة المبيعات في الموازنة العامة للدولة .

وفي نوفمبر سنة 2000 قرر السيد وزير المالية تعميق دور موازنة الأداء في مصلحة الضرائب علي المبيعات ، وتبع ذلك تشكيل مجموعة عمل لدراسة وسائل التحول من موازنة الإعتمادات إلي موازنة البرامج والأداء بهدف الارتقاء بالكفاءة والفاعلية (الإننتاجية) حيث تم دراسة معايير الأداء المناسبة لطبيعة كل نشاط شامله ما يلي: (1)

معايير الأداء المناسبة لكل نشاط :

تشمل : الإنتاجية ، والكفاءة الفاعلية ، و الجودة والانجاز في التوقيتات المحددة ، ثم النتيجة النهائية للأداء .

وقد تشكل عدد (5) لجان نوعية للارتقاء بالأداء ، شملت مجالات التخطيط والبرمجة ، ومؤشرات الأداء والنظام الضريبي ، والتنظيم ، والموارد البشرية ، والحوافز ، والشئون المالية والإدارية ، ونظام المعلومات، ثم تشكلت لجنه إشرافية لمتابعه أعمال هذه اللجان لاتخاذ ما يلزم من قرارات تصحيحية وفيما يلي ملخص اختصاصات اللجان المشكلة لكفالة الاستمرارية والحيوية في تطبيق أسلوب موازنات الأداء (2)

قياس الأداء لدي ضرائب المبيعات:

وأنه وفقا لموازنة البرامج والأداء تمر عمليات الفحص(الجانب الرئيسي في الأداء) لدي ضرائب المبيعات بأربعة مراحل أساسية (3)

1. مرحلة التخطيط والإعداد للفحص.

(1) يرجع في ذلك إلي :-

- قرار رئيس المصلحة رقم (1544) لسنة 2000 في 2000/12/2 بتشكيل مجموعات العمل (سبع مجموعات).
- عبد الرحمن عليان(2000). " البرمجة والأساس الصفري في إعداد الموازنات الرقابية" بحث مقدم إلي مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة ، اليوم الثاني ، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية بالتعاون مع المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، ص 2-40.

(2) احمد سالم (2002). " التجربة الماليزية في تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الجودة الشاملة " بحث مقدم إلي مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة علي الأداء ، اليوم الثاني ، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب بالتعاون مع الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية ووزارة المالية المصرية القاهرة 2002 ص ص 2-13.
(3) مادة علمية " الفحص الميداني " مركز التدريب الضريبي للضريبة العامة علي المبيعات " القاهرة.

2. مرحله الفحص الضريبي الميداني.

3. مرحله إعداد التقارير.

4. مرحلة تقييم الأداء.

ومما لا شك فيه أن نماذج الفحص الضريبي التي أصدرتها مصلحة الضرائب علي المبيعات بموجب القرار الإداري رقم (685) لسنة 2000 . تتسم بأنها ذات إستراتيجية كاملة للمنهج المطلوب ، وكذلك الخطوات الواجب إجراؤها لإتمام الفحص بطريقة فعالة وأسلوب كفاء ؛ حيث تم وضعها في تسلسل منطقي ، يتضمن خطوات الفحص المتتالية بدقة متناهية وشمولية لكافة النقاط الواجب فحصها ، مع الأخذ في الاعتبار إتباع أفضل أساليب الفحص والمراجعة ، علاوة علي التدقيق والرقابة الشديدة في المذكرة التي يتم إعدادها بمعرفة المأمور الفاحص ، ومراجعتها من رئيس مجموعه عمل الفحص ومدير الفحص واعتمادها من رئيس المأمورية.⁽¹⁾

ويشير الباحث إلي الآتي :-

1 - رؤية احد الباحثين في أن اعتماد مصلحة الضرائب علي المبيعات علي أسلوب موازنة البرامج والأداء بالشكل السابق سرده ، ما هو إلا أداء مؤسسي صعب التحقيق.⁽²⁾

2 - كما يري آخر إلي إن هذه الأنواع من الموازنات تجد صعوبة عملية في جمع البيانات وتحديد المعايير المخططة ، وتخلف طرق القياس بجانب وجود نقاط ضعف أساسية في ذلك.⁽³⁾

3 - عدم توافر المعلومات اللازمة لإعداد موازنة البرامج والأداء ، ونتيجة لذلك فإن تجهيز المعلومات يتطلب وقت ومجهود كبير لإعداد هذه المعلومات ، كما لا يوجد أساس موضوعي لقياس مدي الكفاءة والفاعلية في تنفيذ برامج مصلحة الضرائب علي المبيعات ، مما يصعب الرقابة علي أداء المأموريات ، لهذا شرعت المصلحة في تقليص نماذج مراقبة الأداء.⁽⁴⁾

4 - إن التطبيق العملي لعمليات قياس الأداء اعتمدت علي هدف مالي وحيد متعلق بالمستهدف من الحصيلة الضريبية ، دون التطرق إلي اعتبارات المكلفين وظروفهم الاقتصادية .

(1) د. جلال الشافعي (2003). "تقييم أداء الفحص - ورقة عمل مقدمة للمجلس الاستشاري بمصلحة الضرائب علي المبيعات .

(2) تامر سعيد متولي إسماعيل، (2008). " إطار مقترح لنظام موازنة البرامج والأداء بالتطبيق علي مشروع تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات بجامعة الزقازيق " رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق نقلا عن : -

Richard J. Herzog. (2006) : " Performance Budgeting: Descriptive, Allegorical, Mythical, and Idealistic" *International Journal of Organization Theory and Behavior*, SPRING, Pp : 72-73.,89.

(3) جمال البدور، (2004). " منهجية ومراحل تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات " بحث مقدم إلي : ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، دمشق ، يوليو (تموز) ص ص 35-36.

(4) محمد صبري إبراهيم ندا، (2002). " تطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربية ليتماشى مع موازنة البرامج والأداء : بحث مقدم إلي مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة علي الأداء ، اليوم الأول ، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب بالتعاون بين وزارة المالية المصرية والجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية القاهرة ، ص ص 49-50

5 - إن استشارة الإدارات المركزية بعمليات الأداء عن طريق كشف تجميعية ، جعل عملية الأداء تقف معزولة عن باقي عناصر المنظومة الضريبية وفيما بين بعضها البعض ، وبدأت تتناقص أهمية النماذج لدرجة أن المصلحة شرعت في إلغاء بعضها واختصار البعض منها، وهذا يرجع علي التركيز علي وظيفة مثل الفحص دون غيرها من الوظائف .⁽¹⁾

6 - تركيز المؤشرات المتعلقة بالأداء لقياس الكفاءة في الإدارة الضريبية علي عنصر الفحص دون باقي المنظومة الضريبية، مع أن هناك أهمية للشعب الأخرى .

7 - بالرغم من أن موازنة البرامج والأداء المعتمدة التطبيق في مصلحة الضرائب علي المبيعات نجحت في تقديم معايير كمية أفضل (الارتباط بالمستهدف من الحصيلة) إلا أنها فشلت في تقديم المعايير النوعية المتعلقة برضاء الممولين عن الضريبة المسددة ، ورضاء العامل عن أدائه في ظروف العمل .

8 - إن أسلوب موازنة البرامج والأداء لا يتضمن عملية تحديد الأهداف وترتيبها والاختيار بينها ، فليس لديها تأكيد فاعلية تخصيص الموارد (تكلفة التحصيل الضريبة) بالمقارنة بما تم تحصيله ، إذ أن ذلك يتم خارج نظام الموازنة ⁽²⁾

ويشير الباحث الي أن كل هذه الأمور أدت إلي : -

1 - وجود فجوة عميقة في الأداء إذ بلغ عدد الإقرارات غير المقدمة في ضرائب المبيعات في حدود 420 ألف إقرار في العام الواحد لإجمالي عدد المكلفين البالغ 160 ألف مسجل .⁽³⁾

2 - تسرب في حقوق الخزانة العامة بفاقد في المستهدف قدرة (6مليار) جنية سنوي ، مما أكده البعض من تراجع مساهمه ضريبة المبيعات في إجمالي الموازنة العامة قبل قرار الدمج عن المدة 2005/ 2006 حيث تناقصت النسبة إلي 15,1% في حين أنها كانت في العام السابق 2004/ 2005 كانت تعادل 36,8% ⁽⁴⁾

⁽¹⁾ عبد الحميد عبد المعطي حسن غنيم، مرجع سبق ذكره ص 85.

⁽²⁾ محمد عمر حماد دوح ،(1995). " دور تقسيمات الموازنة عند ترشيد الإنفاق العام - دراسة تحليلية " رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ص 56-57.

⁽³⁾ وليد احمد محمد علي،(2008). " إطار محاسبي مقترح لتحقيق التوازن في منظومة التحاسب الضريبي عند اندماج مصلحتي الضرائب علي الدخل والمبيعات " رسالة دكتوراه ،كلية التجارة الإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ..

⁽⁴⁾ يرجع في ذلك الي :-

- د. نعيم فهيم حنا،(1999). " استخدام مفهوم الإدارة الإستراتيجية في تطوير وتحسين أداء الإدارة الضريبية" ، مرجع سبق ذكره ص 168.

- عبد الحميد عبد المعطي حسن غنيم مرجع سبق ذكره ص 170.

3 - الاعتماد علي المقاييس المالية في قياس وتقييم الأداء أدى إلي انخفاض معدل نمو الضريبة بالمقارنة بمعدل نمو الناتج المحلي سنه تلو الأخرى (1): حيث :-

انخفاض معدل نمو الضريبة عام 2003/2002 عن معدل الناتج المحلي بنسبة 11%

انخفاض معدل نمو الضريبة عام 2004/2003 عن معدل الناتج المحلي بنسبة 9%

ارتفاع معدل نمو الضريبة عام 2005/2004 عن معدل الناتج المحلي بنسبة 61%

انخفاض معدل نمو الضريبة عام 2006/2005 عن معدل الناتج المحلي بنسبة 26%

كل ذلك يدفع الباحث إلي ضرورة البحث عن مقاييس أخرى غير التي تركز علي موازنة البرامج والأداء ، بحيث تحقق استراتيجيه فعاله لزيادة الأداء بشكل متوازن ، وذلك لعدم جدوى الاعتماد علي المقاييس المالية بمفردها. فكل هذه الأسباب أدت إلي الإسراع في العمل علي دمج مصلحة الضرائب علي المبيعات مع مصلحة ضرائب الدخل تحت مسمي مصلحة الضرائب المصرية ، وذلك بعد صدور القانون 91 لسنة 2005، إلا أن مراحل الدمج لم تتم بجديه حتى الآن ، لاعتبارات متعلقة بالهيكل التنظيمي وصعوبة إيجاد أسلوب لقياس الأداء يجمع بين المصلحتين في ظل دعم الالتزام الطوعي لضرائب الدخل والمبيعات معاً.

ج - قياس الأداء بعد عملية الدمج بين ضرائب الدخل والمبيعات: (2)

بعد صدور قرار دمج ضرائب الدخل والمبيعات سنة 2006 قامت مصلحة الضرائب بتطبيق طريقة نوعية لقياس الأداء بمركز كبار الممولين تضمنت أسلوب قياس و تحديد مؤشرات ومعايير الأداء يمكن توضيحها فيما يلي: (3)

(A) أسلوب قياس الأداء:

يقوم هذا الأسلوب علي خمس جوانب تتمثل في التالي :-

1. قياس الكفاءة ويعبر عنها بالوقت المستغرق في انجاز العمل منسوباً إلي الوقت المتاح للعمل.
2. حساب الفاعلية ويعبر عنها بحجم العمل الفعلي منسوباً الي حجم النشاط المخطط.
3. حساب الإنتاجية : مقارنة بين حجم عمل فعلي / وقت فعلي & حجم عمل مخطط / وقت متاح.
4. الجودة : يختلف قياسها من إدارة ضريبية إلي أخرى

(1) تقرير الإدارة المركزية للتحليل الاقتصادي بمصلحة الضرائب علي المبيعات.

(2) تم دمج مصلحتي الضرائب العامة والضرائب علي المبيعات في مصلحة سيادية واحده ، تحت مسمي مصلحة الضرائب المصرية بالقرار الجمهوري رقم 154 لسنة (2006) ، وموافقة مجلس الوزراء في 29-4-2006. بالدمج بين المصلحتين

(3) خطة أداء مركز كبار الممولين (2007) ، مصلحة الضرائب المصرية ، مركز كبار الممولين

5. النتائج : النتائج الفعلية للأداء / النتائج المخططة.

(B) مؤشرات قياس الأداء بعد قرار الدمج :

وهي تختلف حسب كل إدارة ضريبية والمؤشرات كالتالي :

شعبة الفحص :

- 1 - عدد حالات الفحص المنتهية بالموافقة / عدد حالات الفحص.
- 2 - عدد حالات إعادة الفحص المنجزة / عدد حالات الفحص المطلوبة.
- 3 - عدد التظلمات المقبولة من الناحية الموضوعية / عدد حالات الفحص.

شعبة التحصيل :

- 1 - المبالغ المحصلة من الديون المستجدة / المبالغ المحصلة من الأرصدة السابقة.
- 2 - قيمة المحصل المتأخرات الضريبية / إجمالي الديون الضريبية.

(C) معايير تقييم الأداء :

- 1- المعيار الكمي ما تم انجازه من أعمال خلال الشهر = 20 درجة
 - 3 - معيار الجودة : القدرة علي الابتكار = 25 درجة
 - 4 - معيار السلوك : يشمل (الانضباط – المظهر – التعاون) = 10 درجة
 - 5 - معيار تحقيق هدف الإدارة = 25 درجة
 - 6 - معيار تحقيق هدف المركز = 20 درجة
- ويري الباحث أن خطة قياس الأداء تلك تشتمل من وجهة نظر الباحث علي العديد من المزايا وبعض العيوب يلخصها في الآتي:

المزايا :

- 1 - تناول المقياس أسلوب يساعد علي تنمية الكفاءة والفاعلية.
- 2 - المحافظة علي التقييم المستمر بمقارنة الأداء الفعلي بالمخطط.
- 3 - التركيز علي العامل من جهة المظهر وقياس الابتكار في الأداء.
- 4 - التركيز علي الممول من حيث تدعيم السعي نحو الاتفاق علي الضريبة المستحقة.

العيوب:

- 1 - لم يقوم بربط عملية الأداء بالخطة العامة والأهداف الإستراتيجية.
- 2 - لم يتم ربط الأهداف المتعلقة بإدارة الأداء بمقاييس الأداء ذاتها.
- 3 - لم يتناول مؤشرات تدعم الحصيلة الضريبية ضمن المؤشرات الكمية لاسيما مدي سداد الضريبة.

كما انه وفقا لكل هذه الأسباب ، لم يحدث أي تقدم ملموس وفقاً لهذا الأسلوب سواء في مركز كبار الممولين بصفة خاصة ، أو مصلحة الضرائب بصفة عامة وعاد الأمر إلي أساليب القياس التقليدية للأداء التي تركز علي الحصيلة الضريبية (الأداء المالي) بعدما زادت المتأخرات الضريبية بصورة كبيرة لا يمكن السكوت عنها حيث بلغت في مركز كبار الممولين 25.8 مليار جنية في يونيه 2010 وفي عموم مصلحة الضرائب 58.1 مليار جنية.⁽¹⁾

والخلاصة بعد استعرض الباحث لأنظمة قياس الأداء لاحظ أنها تنطوي علي أنظمة القياس المالي المعتمد علي الحصيلة الضريبية ، والذي يهمل الجوانب الأخرى المتعلقة بالمول وكفاءة التشغيل الضريبي وأن قصور أنظمة القياس التي لا ترقى إلي التغيرات الحادثة في أساليب المحاسبة الإدارية ؛ لاسيما أسلوب الإدارة الإستراتيجية ، والذي يعكس تعدد المتغيرات الضريبية المعاصرة في بيئة التشغيل في كل الوحدات الاقتصادية علي اختلاف أنواعها. والذي يتطلب الانتقال إلي نظام الأداء الاستراتيجي مما لا ينفع معها سوي الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

ثانيا : عرض لأنظمة قياس الأداء الضريبي المقارن:

ويتم تناول ذلك بالعرض والتحليل ، من خلال إلقاء الضوء علي أنظمة قياس الأداء الضريبي في مجموعة من الدول المختلفة ، ومقارنة ذلك بنظام قياس الأداء الضريبي المصري ، للخروج بإمكانية الاستفادة من ذلك في تطوير وتحسين الأداء في مصلحة الضرائب المصرية.

وذلك من خلال البندين التالي :

- (A) مدي كفاءة وفاعلية أنظمة قياس الأداء الضريبي في الدول المختلفة .
- (B) الدروس المستفادة من تجارب بعض الدول في قياس الأداء الضريبي.

⁽¹⁾ تقرير الجهاز المركزي للمحاسبات في 2011/2/27

حيث يتم تناول ذلك بالتفصيل علي النحو التالي :-

(A) مدي كفاءة وفاعلية أنظمة قياس الأداء الضريبي في الدول المختلفة:

(i) نظام قياس الأداء الضريبي بدولة فرنسا:

وفقا لأحد الدراسات عن الأداء الضريبي أعدت بمعرفة إدارة شئون المالية بصندوق النقد الدولي؛ فإن عمليات قياس الأداء الضريبي ارتبطت بالخطوات الآتية: ⁽¹⁾

1. إعادة بناء هيكل تنظيمي بحيث يكون هناك مراكز تحاسب ضريبية لكبار الممولين ومراكز أخرى للممولين الآخرين.
2. دعم منهج الالتزام الطوعي بالتركيز علي رضا الممول عن الضريبة المدفوعة.
3. زيادة كفاءة وفاعلية الخدمات الضريبية بالتركيز علي أساليب تحاسبيه تناسب كل مركز ضريبي تحقق هدف الأداء وهو رضا الممول.
4. إعداد مقاييس ومؤشرات لقياس الأداء في ضوء الخصائص التنظيمية للوحدات الضريبية.
5. ضبط مؤشرات القياس للأداء لتناسب أنظمة متعددة للتحاسب الضريبي والتي تتمثل في (النظام الحقيقي – النظام المبسط – النظام الجزافي).

ولهذا نجد أن عملية قياس الأداء قد أعطت خيارات متعددة لكسب رضا الممولين ؛ لاسيما في طريقة سداد الضريبة ، ومعدل تقسيطها وفقاً لأهمية الدخل المكتسب خلال العام ، وإقرار أنظمة للخصم من المنع تناسب احتياجات الممولين ⁽²⁾

واشتملت مؤشرات قياس الأداء الضريبي في دولة فرنسا اشتراطات يجب توافرها وهي: ⁽³⁾

- يجب أن يكون المؤشر مرتبط بالهدف الإستراتيجي.
- أن يوفر المؤشر الحافز علي العمل.
- أن يكون المؤشر قابل للتطبيق.
- أن يكون المؤشر سهل الفهم ويتم اختياره بالعمل الجماعي.

أي أن هذا النظام اتخذ من إعادة النظر في الهيكل التنظيمي سبيل لتهيئة بيئة مناسبة لقياس الأداء ؛ يمكن من خلالها بناء مؤشرات القياس التي ارتكزت علي أهمية الوحدة الضريبية ، ومدي دورها في تحقيق أهداف الإدارة الضريبية ، وخرجت بأن مؤشرات قياس الأداء لابد وان تركز علي الممول بصفة أساسية وتشجيعه إلي الإقرار الحقيقي عن التزامه الضريبي ، وهذا ما يعني زيادة مجال الربط الذاتي ودعم الثقة مع الممولين ، وهذا النظام أصبح مجال لتحقيق الفاعلية في توفير الخدمات الضريبية المناسبة لكل فئة من الممولين حسب أهميتها في تحقيق الأهداف الضريبية.

⁽¹⁾ وليام كريندال، مرجع سبق ذكره.

⁽²⁾ Willi leibfritz and paul o'brien , OP.Cit, 28, July.

⁽³⁾ مؤشرات قياس الأداء الفرنسية، (2010)، مؤتمر بيجارد ، دولة الإمارات العربية.

وبالرغم من أن النظام الضريبي الفرنسي بوضعه ذلك وبتلك التقسيمات المبنية علي تعديل الهيكل التنظيمي وكونها أساس في بناء مؤشرات قياس الأداء لخدمة العميل ؛ إلا أن احد الباحثين ذكر أن ذلك لم يحقق أهداف الإدارة الضريبية حيث تراجعت الحصيلة الضريبية مسببة عجزا زاد عن 3% وفقا لتقديرات منظمة التعاون الدولي ، فان وجود مثل تلك الاهتمامات التي تركزت علي الممول وحسب ؛ أدت إلي انحراف فاعلية نظام القياس عن تحقيق المستهدف من الحصيلة، والإيرادات الضريبية نتيجة التضارب في مقاييس الأداء بين رغبات الممولين ورغبات الإدارة الضريبية.⁽¹⁾

ويري الباحث أن نظام قياس الأداء الضريبي ذلك بتركيزه علي العملاء (الممولين) قد أصاب جانب كبير من تحقيق الفاعلية ، وإن كان قد أهمل جانب الحصيلة الضريبية ؛ التي ما هي إلا جانب آخر مهم من جوانب فاعلية الأداء ، ويحسب له التركيز علي عمليات التشغيل الداخلية المرتبطة بأساليب التحاسب الضريبي المناسبة للوحدات التنظيمية الضريبية سواء كبار الممولين أو صغارهم.

وان النظام الضريبي المصري قد اخذ بهذه التجربة مواكبا للتعديلات التشريعية التي جاء بها القانون 91 لسنة 2005 ؛ بتحديد مأموريات تختص بمحاسبة كبار الممولين (مركز كبار الممولين) وأخري لمتوسطي الممولين ، وباقي المأموريات لصغار الممولين ، إلا أن هذه التجربة اصطدمت بالواقع بسبب اختلاف البيئة المصرية عن البيئة الفرنسية ، ووجود عدد كبير من ملفات صغار الممولين وافتقادها إلي معيار التصنيف الحقيقي .

حيث ارتكزت الحصيلة الضريبية في ماهو عدده 2185 ملف ما يمثل (0.1% من الممولين) ، حيث كانت آخر إحصائية للحصيلة تم نشرها سنة 2009 تعادل 73 مليار تقريبا بنسبة قدرها (91%) ، في حين باقي الممولين وعددهم 6348869 ملف حققوا حصيلة قدرها 8 مليار جنية تقريبا بنسبة قدرها 9. % ، وعلي ذلك فقد امتدت أسباب القصور في تحقيق الفاعلية من حيث القصور في تحقيق الإيرادات الضريبية مقابل السعي إلي تحقيق رضا الممول ، وافتقادا إلي أسلوب لقياس الأداء يحقق التوازن بين الهدفين المتعارضين رضا الممول وتحقيق المستهدف من الحصيلة الضريبية بعد ربطهما بأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب.⁽²⁾

(ب) نظام قياس الأداء الضريبي في دولة رومانيا

أوضحت دراسة قام بها صندوق النقد الدولي في العام 2010 بشأن نظام قياس الأداء الضريبي بدولة رومانيا ، حيث انه يعتبر محاولة جادة لتحقيق الكفاءة والفاعلية ؛ غير ان هذه المحاولة باءت بالفشل فبدأت عملية وضع نظام لقياس الأداء الضريبي بمجموعة من مؤشرات قياس ذلك الأداء تتمثل في الآتي⁽³⁾:

(1) مطاوع السيد مطاوع ، (2009). "النظام الضريبي الفرنسي - دراسة تحليلية - " كلية التجارة بنين ، جامعة الأزهر ، بحث منشور علي موقع www.Almgid.com/vb ، ص 9-15.

(2) الإدارة المركزية للحاسب الآلي بمصلحة الضرائب ، بيانات غير منشورة.

(3) William Crandall.(2010) " , OP.Cit, PP,10-11.

- 1 - نسبة الرد علي الإخطارات الضريبية.
- 2 - مدي الامتثال الطوعي لسداد الضريبية المقررة.
- 3 - مدي الالتزام الطوعي لتقديم البيانات إلي مصلحة الضرائب عن الدخل.
- 4 - نسبة التحصيل وفقاً للأساليب القسرية بشأن المبالغ المستحقة علي كبار الممولين.
- 5 - نسبة الإيرادات المحصلة مقابل الإيرادات المتوقعة .
- 6 - قيمة مقابل التأخير علي المبالغ المحصلة قسراً.
- 7 - متوسط حالات المراجعة لكل مراجع ضريبي .
- 8 - عدد الملفات الإضافية التي يتم مراجعتها.
- 9 - المبالغ الإضافية التي تضاف إلي تقرير الفحص بمعرفة المراجع الضريبي.
- 10 - نسبة المسدد من الضريبية المقررة .
- 11 - نسبة تحقيق تعليمات الإدارة الضريبية .
- 12 - ما هي نسبة الطعون الضريبية إلي إجمالي النماذج المخطر بها الممول.

ومع أن هذه المؤشرات شملت مقاييس أداء هامه لجوانب متعددة ارتكزت علي الإدارة التنفيذية ؛ إلا أنها قد أصابها القصور في التنفيذ بشكل أدي إلي فشل التجربة في الوصول إلي الكفاءة والفاعلية المنشودة ، واهم هذه الجوانب علي حسب ما جاء بتقرير صندوق النقد الدولي في العام 2010 الآتي :-

- 1 - لم يتم الالتفات إلي نتائج الأداء بجدية ووضع مقاييس واضحة له ، وبخاصة نتائج الأداء السيئة ؛ التي عكست اختصاص القائم بالأداء ومدي قدرته التدريبية والفنية.
- 2 - بالرغم من قلة المؤشرات إلا انه كان من الصعب بمكان الحكم علي مدي تحقيق الفاعلية بالرغم من توفر مؤشرات للحكم علي طريقة الأداء وهي الكفاءة.
- 3 - عمليات الفصل في الطعون الضريبية شكلت عبء كبير علي الإدارة الضريبية.
- 4 - لا يوجد تفسير حول غموض بعض المؤشرات مثل مؤشر قياس أداء المراجع. هل وجود ضريبة إضافية جديدة يرجع إلي كفاءة ذلك المراجع ؟ أو هي عملية امتثال لتنفيذ اتجاه إداري معين؟.

ويري الباحث أن ثمة سبب رئيسي لفشل هذه التجربة ؛ يتلخص في كونها مؤشرات لقياس الأداء الضريبي في وحدات الإدارة التنفيذية إلا أنها غير مرتبطة بإستراتيجية وأهداف عامة تعبر عنها جعلت من عدم وجود اتصالات بين تطلعات مصلحة الضرائب من جهة ، وبين تطلعات الموظفين الذاتية التي قد تحقق أهداف شخصية غير مرتبطة بأهداف عليا من جهة أخرى ؛ لاسيما وان تلك المؤشرات لم تأخذ الجانب التدريبي وأساليب التحاسب الضريبي كمقاييس مهمة للأداء الضريبي.

وأن ذلك بالمقارنة بمؤشرات قياس الأداء الضريبي بمصلحة الضرائب المصرية نجد انه يتشابه إلي حد كبير من حيث أداء المطلوب بالكم وليس بالكيف ، وإتباع مبدأ الحصيلة المخططة ، وظهور المراجع الضريبي وهو يحاول تحقيق المؤشر بكفاءة زائفة للحصول علي المقابل المادي المقرر علي الانجاز دون وجود ارتباط مع أي أهداف إستراتيجية تحاول

مؤشرات الأداء أن تعمل علي توصيل رسالة المصلحة ؛ مما نتج عنه إهمال فحص الملفات الضريبية ذات الحصيلة الكبيرة.

فان ما يقرره نظام وإجراءات العمل الداخلي من إحكام الأداء لدي المنفذين (مأموري الضرائب) ، بما يسمي كشف النشاط ، الذي يعكس المنجز من الخطة السنوية التي تتخذ أساساً عاماً هو الإجهاز علي كل الملفات فحصاً وتحصيلاً ، فان ما ذكره الباحث من مخاطر ذلك المقياس الذي يعتمد علي الكم وليس الكيف ، إذ أنه ساوي بين عدد أربعة ملفات من الفئة (ج) التي لا يتخطي صافي الربح لها 5000 ، وبين ملف من الفئة (أ) قد يصل إلي أكثر من مليون جنيه يحتاج إلي جهد كبير في جمع وتحليل البيانات ودراسة الخصم والإضافة ، أو انه ساوي بين ملف من الفئة (حسابات منتظمة) وتم تقييم أداء انجازه بعدد 2 ملف من الفئة (أ) بالرغم من أن ملف الحسابات يحتاج إلي جمع بيانات وتحليلها تستغرق شهور.

هذا الأمر ترك نتيجة سلبية ألا وهي لجوء الفاحصين إلي انجاز الملفات ذات الفئة الأدنى (د) ، (ج) حتى يستطيع أن يوافي كشف إنتاجه الشهري ، ويحصل علي الحد المناسب من الحافز ، فكان نتيجة ذلك أن تراكمت أنشطة كبار الممولين وموسطيهم دون فحص وأصبحت مهددة بالسقوط بالتقادم ، أو تعرضها لعدم الكفاءة في جودة الفحص ، نظراً لقلة الوقت المخصص لها من خلال الإنتاج الشهري الذي يتساوي فيه مأمور ينجز عدد 48 ملف من الفئة (ج) إرباحها دون حد الأعباء العائلية – لا تضيف شيء للحصيلة - مع عدد 12 ملف من الفئة (أ) يحتاج الملف إلي شهر علي الأقل لانجازه .

ومما كان من ذلك بشأن التجربة الرومانية انه في عام 2007 أنه تم القضاء علي ذلك القصور في قياس الأداء بإقرار مشروع الخطة الإستراتيجية للأداء في الوحدات الضريبية ؛ فقد تم ربط المؤشرات السابقة بتلك الخطة الإستراتيجية ، وأيضاً إنشاء وحدات جديدة تتعلق بمراقبة ومتابعه تطبيق الإستراتيجية ومهمتها تطوير مؤشرات القياس لتتناسب الهدف وتتغير بتغيره وتحقق المسار الصحيح الزيادة الكفاءة والفاعلية.⁽¹⁾

(ج) نظام قياس الأداء الضريبي في دولة كندا: (2)

حيث يعتمد نظام قياس الأداء الضريبي علي بيئة القياس من خلال ربط الأداء الضريبي بالأداء التنظيمي وفقاً لكل مستوي إداري علي حده ، وتوفير البيئة المعلوماتية المناسبة وتنمية الاتصال بين العناصر المؤثرة داخل مصلحة الإيرادات والتي تشمل ضرائب الدخل والمبيعات وكان من سمات المرحلة الأولى لعملية قياس الأداء :

- التركيز علي التكامل بين الموارد البشرية من خلال الاهتمام بمتطلبات التدريب اللازم.

(1) William Crandall , OP.Cit, PP, -11.

(2) يرجع في ذلك الي :-

- إدموند بايبر ، مرجع سبق ذكره.

William Crandall, OP.Cit ,PP, -11

- استخدام تكنولوجيا المعلومات كوسيلة لزيادة كفاءة العنصر البشري.

ويتحدد الهدف من عملية قياس الأداء في المرحلة الأولى محاولة تحقيق النتائج والأهداف العامة الآتية:-

- التوصل لمركز ضريبي شامل لكل مكلف.
- الحصول علي قاعدة معلومات عن كل ممول.
- تخفيض تكلفة الجباية.
- تحسين وتبسيط إجراءات العمل.

وأدخلت التحسينات علي عملية قياس الأداء تلك خلال السنوات 2009/2008 ولكن التركيز انحصر علي مؤشرات القياس الكمية للوصول إلي النتائج المخططة من قبل إدارة الأداء والمتفقه مع استراتيجيات العمل الضريبي ، وبصفة عامة تقاس كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي بدولة كندا من خلال :

1. التركيز علي دافعي الضرائب ومدي الوفاء بالالتزامات الضريبية.
2. مدي تدفق مقابل التأخير في الوقت المناسب والصحيح.

وكان الانتقاد الذي جاء في تقرير صندوق النقد الدولي لهذه التجربة ؛ أن مؤشرات قياس الأداء في حاجة إلي مؤشرات قياس نوعية بجانب مؤشرات القياس الكمية تكون متعلقة بتوقيت عملية الأداء.

ويري الباحث أن نظام قياس الأداء بدولة كندا لم يهتم سوي بعمليات الإصلاح الإداري داخل الوحدات الضريبية ، بتركيزها علي العنصر البشري وذلك لإعداد كوادر من المنفذين والمشرفين لتخطي وإنجاح عملية الدمج بين ضرائب الدخل والمبيعات ، فهي لم تلقي بالألمدي رضا الممول عن الضريبة التي يقوم بسدادها ، وأيضاً هذه التجربة لم تعالج كيفية تخطيط الحصيلة وتوزيعها علي القطاعات ، حيث كان التركيز علي الأداء البشري وتدريبه ، وإجراءات العمل ، وان كان ذلك مهماً في ظل عمليات الدمج ، إلا أن تطوير الأداء الشامل يحتاج إلي ربط مسببات الأداء باستراتيجيات المصلحة ، والأهداف بعيدة المدى.

وبالمقارنة مع نظام قياس الأداء المصري نجد تشابه كبير من حيث الاعتماد علي قياس الأداء من خلال الجانب المالي بدرجة كبيرة والمتمثل في قيمة الحصيلة الضريبية ؛ التي تعتبر مقياس وحيد لفاعلية الأداء والمحصلة النهائية ، وان كان نظام قياس الأداء الضريبي الكندي يميل أكثر إلي توفير نظام معلوماتي وتكنولوجي يستخدمه في تحقيق الهدف المالي وضمان تدفق الإيرادات الضريبية في الوقت المحدد.

وبالتالي فإن النظامين المصري والكندي في حاجة الي الآتي :

- 1 -وضع استراتيجيات واضحة وقابلة للتطبيق بشأن نتائج قياس الأداء.
- 2 -الاعتراف بأن مقاييس الأداء المالية بمفردها لم تعد كافية دون الأخذ في الاعتبار مقاييس الأداء غير المالية مثل رضا الممول عن الضريبة المطالب بها ، ومستوي التشغيل الداخلي المناسب لتقديم الخدمات الضريبية .

3 - وضع آلية لمتابعة الأداء وإدخال التعديلات اللازمة علي الأهداف بما يتمشي مع تحقيق الإستراتيجيات الموضوعة.

(د) نظام قياس الأداء في دولة باكستان (1)

انتهت الدراسات قام بها صندوق النقد الدولي بعنوان "إصلاح الإدارة الضريبية"، إلي أن دولة باكستان والتي تمثل احد الدول الواعدة قدمت نموذج مثالي في عملية قياس الأداء الضريبي الذي أعطي أهمية كبيرة للعنصر البشري تمثل في الخطوات الآتية :-

- 1 - لابد من الإقرار بإمكانية إحداث تغيير واسع في أسلوب التفكير .
 - 2 - لابد من إعطاء الفرصة عن التراجع عن القرارات الخاطئة .
 - 3 - التأكيد علي وجود حوار مستمر مع مجموعات العمل الضريبي.
 - 4 - أساس الحوار خطة وهدف محدد للنظام الضريبي .
 - 5 - يتم في النهاية إعادة هندسة إجراءات العمل والأداء الضريبي .
 - 6 - وضع مؤشرات لقياس الأداء تهتم بالتعامل مع الممولين وتهتم بسلوكيات العاملين.
 - 7 - وضع الحلول لمعوقات الأداء في كل أقسام التحاسب الضريبي.
- كما حدد نظام قياس الأداء في دولة باكستان مجموعة أهداف متوازنة تمثل مخرجات عملية قياس الأداء ارتكزت علي الآتي:-
- تحديد الهدف والرؤية للنظام الضريبي.
 - إعادة هندسة إجراءات العمل وفقا لهذا الهدف .
 - الاعتراف بالأخطاء وأن هناك معوقات يجب مواجهتها .
 - إعطاء الفرصة للتراجع عن قرارات الإدارة العليا الخاطئة.
 - الاهتمام الأولي بالمستويات التنفيذية ودعم وتطوير القدرات الفنية وإنشاء قوة عمل مفعمة بالحماس والمهارة والإخلاص.
 - تبسيط إجراءات التحاسب والمرونة في التعامل مع الممولين.

ويري الباحث أن هذه الدراسة تمثل نقطة الانطلاق الحقيقة في تحقيق الكفاءة والفاعلية المنشودة في الأداء الضريبي ، إذ أنها تقرر كبدية الاعتراف بالخطأ ، فإذا ما تم ذلك أمكن الإصلاح والتغيير، إذ أنها اعتبرت أن موظفي العمل التنفيذي هم العنصر الأساسي في عملية إعادة الهيكلة للنظام ، فهي تتبنى مناقشة مواطن الفساد ومصارعته من خلال المناقشة المباشرة والأمانة لمعوقات الأداء ، فمواجه الخطأ في أداء العنصر البشري هي البداية الحقيقة للإصلاح وتحقيق الكفاءة .

وهذه التجربة تضع من وجهه نظر الباحث بداية الاهتمام بالعمل التنفيذي باعتباره نقطة انطلاق الأداء إلي الأحسن إذا ما تم التخطيط فيه وفقا لإستراتيجية أداء عامة ترسم خطوط تحقيق التوازن بين عناصر مهمة في عملية قياس الأداء هي :

(1) تقرير صندوق النقد الدولي ، تجربة دولة باكستان ، العام 2006، مرجع سبق ذكره.

1. دعم القدرات الفنية والتدريب للرقى بكفاءة العامل .
2. دعم الاهتمام بالتمويل باعتباره ركيزة العمل الضريبي .
3. الاهتمام بالإجراءات التحاسبية وهي صلب عمليات التشغيل الداخلي.
4. الاهتمام بجانب مراقبة الأداء عن طريق إتباع الإجراءات التصحيحية والاعتراف بالخطأ ومحاولة علاجه.

ولكن هذه التجربة بالرغم من تقديمها لأسلوب مهم في قياس الأداء في ظل إستراتيجية واضحة ؛ إلا أنها أغفلت مؤشرات قياس الأداء المالي علي حساب المؤشرات الغير مالية ذلك علي أهميتها الكبرى باعتبار أن جانب الحصيلة الضريبية هي مبرر الأداء وسبب وجود مصلحة الضرائب في الأساس.

وبمقارنة هذه التجربة بنظام قياس الأداء الضريبي المصري نجد أن ذلك النظام الباكستاني قد سبقنا بمراحل من حيث الاعتراف بالخطأ ومحاولة علاجه ، وجعل الاهتمام بالإدارة التنفيذية كمحور الأداء الفعال إذا ما تم ربطها بالإستراتيجية ، وان نظام القياس ذلك قد افرد الاهتمام بالتمويل باعتباره الهدف من الأداء ، غير أن النظام الحالي لقياس الأداء في مصر قد بدأ بقانون 91 لسنة 2005 في وضع خريطة طريق لدعم الربط الذاتي وفتح صفحة جديدة مع الممولين غير أن ذلك لم يتم تفعيله حتى الآن.

(هـ) نظام قياس الأداء في أمريكا اللاتينية: (1)

بناء علي الدراسة التي أعدت بمعرفة وزارة التعاون والتنمية في المانيا والتي هدفت إلي التعرف علي أسلوب قياس الأداء في عدد من الدول النامية ومنها أمريكا الجنوبية ارتكزت عملية قياس الأداء علي النواحي الآتية :

- 1 - تحديد الهدف من قياس الأداء ويشمل :
 - اتخاذ القرارات.
 - مراقبة تنفيذ الإستراتيجية.
 - تحسين كفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية.
- 2 - التركيز علي استخدام القياس المرجعي Benchmarking في قياس وتحسين الأداء الضريبي من خلال اشتراطات التطبيق الآتية :
 - تبادل المعلومات وتبني أفضل الممارسات في عملية القياس .
 - التحسين المستمر من خلال التعلم من الآخرين.
 - تحديد القصور في الأداء الحالي ومحاولة علاجها.
 - تبني مناهج جديدة لتحسين الأداء.
 - رصد التقدم الحادث في عملية القياس لدي الآخرين.

(1) يرجع في ذلك الي : -

-Ute Eckardt, ITC Secretariat, Bonn, Germany.(2011), **OP.Cit**,PP14-15
 -- Denise Edwards-Dowe, Inland Revenue,Dominica.(2010).", **OP.Cit**.

3 - اختيار مؤشرات قياس الأداء تشمل عدم التعارض فيما بينها ، والتأكيد علي أنها تحقق الهدف الإستراتيجي.

وأن الباحث باستقراء تلك الدراسات يبين أن مجموعة الدول تلك ومنها دول أمريكا اللاتينية قد أصابت بداية الطريق الصحيح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء ، وبالمقارنة مع نظام قياس الأداء الضريبي المصري نجد استخدام القياس المرجعي قد يكون غير فعال لدرجة كبيرة وذلك نظرا لوجود الشعور لدي الإدارة الضريبية بعدم الاعتراف بالخطأ والقابلية للتغيير ، واكبر شاهد علي ذلك تطبيق نظام القياس المرجعي في محاكاة الدول المتقدمة بالتأكد علي وجود التعامل بالفاتورة الضريبية في كل الأنشطة سواء الصغيرة والكبيرة الخدمية الزراعية والصناعية ، في حين أن المجتمع المصري غير مؤهل في قطاعات كبيرة منه لاستعمال الفاتورة حيث الأنشطة الحرفية والأنشطة التي تقوم علي مدخلات إنتاج من المحاصيل الزراعية .

ويمكن توضيح أنظمة قياس الأداء الضريبي المقارن من خلال الجدول الآتي :

جدول (1-2)

أنظمة قياس الأداء الضريبي المقارن

اسم الدولة	نظام قياس الأداء الضريبي	نظام قياس الأداء المصري	ناتج الأداء
فرنسا	- تقسيم الهيكل التنظيمي إلي كبار الممولين وممولين آخرين - مقاييس أداء تناسب الخصائص التنظيمية. - توافق أنظمة القياس مع نظام المحاسبة الضريبي المتبع لكل مركز ضريبي.	- اخذ بهذا التقسيم في 2005. - لا توجد مقاييس تناسب الخصائص التنظيمية.	عجز في الحصيلة في فرنسا ومصر وفقاً للبيانات الإحصائية.
رومانيا	قياس الأداء وفقاً لمجموعة مؤشرات متعددة ارتكزت علي الإدارة التنفيذية عددها (12) مؤشر فشلت في قياس الفاعلية للأداء لتركيزها علي الكم وليس الكيف	مقاييس أداء تقليدية يعمل بها من سنة 1939 التركيز علي الكم وليس الكيف	الفشل في تحقيق الكفاءة والفاعلية نتيجة عدم ربط مؤشرات القياس بالإستراتيجيات والأهداف العليا للوحدات الضريبية
كندا	-الاعتماد علي بيئة القياس بربط الأداء الضريبي بالأداء التنظيمي -التركيز علي مؤشرات القياس الكمية لتحقيق المخطط بسرعة	الاعتماد علي الجانب المالي في عملية القياس والمتمثل في تحقيق المستهدف من الحصيلة	يفتقد إلي الاعتراف به وضرورة وجود مؤشرات قياس غير مالية مثل رضا الممول ورضا العامل
باكستان	نموذج مثالي أعطي أهمية للعنصر البشري وحدد أهداف متوازنة لتحقيق الفاعلية ارتكزت علي مخرجات القياس	التركيز علي مؤشرات الأداء المالي دون غيره من المقاييس	الافتقاد الي الجمع بين مؤشرات القياس المالية وغير المالية وربطهما بإستراتيجية المصلحة
الدومنيكان	تحديد الهدف ثم استخدام مؤشرات قياس تستمد قوتها من أنظمة القياس المرجعي	عدم الاعتراف بالخطأ الذي هو أساس استخدام القياس المرجعي	البيئة المصرية لا تشجع علي الأخذ بنظام القياس المرجعي

(B) الدروس المستفادة من تجارب بعض الدول في قياس الأداء الضريبي :

من خلال العرض السابق يخلص الباحث إلى الدروس المستفادة الآتية

- 1 - عملية قياس الأداء عملية مستمرة لتقييم مدي نجاح أو فشل المنظمات في تحقيق أهدافها وغايتها.
 - 2 - عملية قياس الأداء تعكس النهج المطلوب في ضوء الترتيبات المؤسسية والنظام المعلوماتي للوصول إلى الهدف المخطط سلفاً.
 - 3 - عملية قياس الأداء جزء من عملية التخطيط الإستراتيجي والتشغيلي لمصلحة الضرائب.
 - 4 - لابد من تخطيط عملية قياس الأداء حتى تحقق الكفاءة والفاعلية المطلوبة.
 - 5 - تشمل عملية تخطيط قياس الأداء تخطيط مدخلات الأداء من الموارد البشرية والمادية والتنظيمية مما يعتبر مدخل لتحقيق الكفاءة المرادة من عملية القياس.
 - 6 - لابد من تخطيط الأنشطة داخل القطاعات الإدارية وتصميم مؤشر ملائم لكل نشاط في ضوء الهدف الاستراتيجي العام.
 - 7 - يدخل في عملية تخطيط الأنشطة عمليات التحاسب الضريبي والأساليب الملائمة لتنفيذ إستراتيجية الفحص والتحصيل.
 - 8 - لابد من تخطيط نتائج قياس الأداء مسبقاً حتى يمكن مراقبة الفاقد في الأداء عن طريق مؤشرات تعكس النواحي الإيجابية والسلبية .
 - 9 - تشمل عملية تخطيط نتائج الأداء معرفة حجم العمل المراد انجازه - كمية الطعون الضريبية المراد نظرها - إجراءات التنفيذ الجبري لإتمام فاعلية قياس الأداء.
 - 10 - للاتفاق علي وجود مؤشرات لقياس الأداء المالية معبر عنها بصورة كمية بجانب مؤشرات القياس الغير مالية معبر عنها بمدى الكفاءة والوعي الضريبي والشفافية والالتزام الضريبي الطوعي.
 - 11 - إن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المبني علي القياس المالي بمفرده لم تعد ذات جدوى لتحقيق كفاءة وفاعلية الأداء بصفة عامة والضريبي بصفة خاصة.
 - 12 - لابد من إيجاد نموذج لقياس الأداء يعمل علي الربط والتوازن بين مقاييس الأداء المالية والمقاييس غير المالية ، وبين مسببات الأداء ونتائجه في ظل الإستراتيجية العامة ورسالة مصلحة الضرائب.
 - 13 - إن استخدام أسلوب القياس المرجعي يتطلب الاهتمام بالثقافة البيئية والتنظيمية لدولة التطبيق ولا مانع من السعي إلى التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لتحقيق أقصى كفاءة وفاعلية لعملية قياس الأداء.
- وبناء علي ما سبق يتضح للباحث إن هناك نقص كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي المصري في ظل الاستفادة من التحليل المقارن لتجارب قياس الأداء في بعض الدول الأخرى .

فعملية قياس الأداء ما هي إلا مرحلة مهمة في منظومة أعم واشمل هي عملية تقنين الأداء ذاته ، ولقد بلور احد الكتاب جملة هذه المراحل في الآتي :-⁽¹⁾

• وضع وبناء معايير أو مقاييس للأداء سواء كانت توضع مره واحدة أو توضع مع كل خطة.

• قياس الأداء – بعد إتمامه – بأدوات قياس وأساليب فنية تناسب النشاط .

• مراجعه الأداء – باستخدام أساليب التدقيق والمعيار المحدد سلفا .

• الحكم علي الأداء بهدف تقييمه بتحديد مدي سلامته وصحته ودقته.

حيث أن قياس الأداء هي المرحلة الأهم والتي تعتبر مخرجات عملية القياس مدخلا هاماً لإدارة الأداء بكفاءة وفاعلية.

ويشير الباحث إلي أن أسباب نقص الكفاءة في عمليات الأداء الضريبي بصفة عامة ترجع إلي الآتي :⁽²⁾

1 - مساوئ التنظيم الإداري الضريبي يؤدي إلي تعقيد وطول الإجراءات ، كما أنه يفضي إلي زيادة المشاكل والشكاوي والي التهرب ونقص الحصيلة.

2 - انفصال مصالح الضرائب الأربعة عن بعضها تماما ، وذلك دون تنسيق لقياس للأداء فيما بينهم.

3 - تركيز اغلب عناصر السلطة والمسئولية في يد القيادات العليا للمصلحة ، فمن الأمر الذي يثير الضحك أن مأمور الضرائب هي الوظيفة المعني صاحبها بالعمل

(1) - د.محمد شريف البارودي " حتمية تطوير المراجعة لخدمة تقييم الأداء الاقتصادي للمشروع " المجلة العلمية لاقتصاد التجارة ، كلية التجارة ، جامعه عين شمس ، ملحق العدد الأول سنة 1991 ، ص 764 نقلا عن :

• د.محمد نصر الهواري " دراسات في المراجعة " ، مكتبة غريب – القاهرة – بدون تاريخ ص 223-261.
• د.احمد محمد موسي " المحاسبة التشخيصية " دار النهضة العربية – القاهرة – 1976 ص 34-43.

(2) يرجع في ذلك الي :

- د.محمود السيد الناعي " دور الإدارة الضريبية في مجال الاستثمار " ، مرجع سبق ذكره. ص 497.
- محمود سعيد " إصلاح البنية الأساسية لإدارات الضرائب هو المدخل الفعال والواجب لأي إصلاح حقيقي أو مؤثر " المؤتمر الضريبي الأول لمصلحة الضرائب " ديسمبر 1998 ص 731.
- عماد احمد علي " الإدارة الضريبية رؤية مستقبلية " المؤتمر الضريبي الأول لمصلحة الضرائب " ديسمبر 1998 ص 762.
- د.محمود السيد الناعي، (1998). " إدارة الضرائب علي الدخل في مصر الانجازات والتحديات ومتطلبات تطوير الأداء " ، المؤتمر الضريبي الأول لمصلحة الضرائب " ديسمبر ، ص 731. وما بعدها
- د نعيم فهم حنا،(1998) " استخدام مدخل إدارة التكلفة لتحسين أداء الإدارة الضريبية وتضييق فجوة التوقعات الضريبية "، بحث غير منشور ، يوليو.
- د . نعيم فهم حنا (1999) " استخدام مفهوم الإدارة الإستراتيجية في تطوير وتحسين أداء الإدارة الضريبية " مرجع سابق ذكره ص 167.
- مجدي محمد علي،(1999). " مدي كفاءة الأجهزة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي " مرجع سبق ذكره، ص 184-185.

التنفيذي وان هناك عدد من المشرفين علي ذلك المأمور يتمثل في المراجع ، مدير شئون الشعبة ، مدير عام الشعبة ، رئيس المأمورية، المفتش الفني المقيم والذي يمثل المنطقة الضريبية داخل المأمورية ، مفتش التوجيه والرقابة ، مفتش الجهاز المركزي للمحاسبات ، مفتشين آخرين من المصلحة ، أكثر من 7 مشرفين علي وظيفة مأمور جميعهم مرتبط بأداء ذلك المأمور إذا أنجز العمل فيكون جميعهم قد أتموا الانجاز والعكس، هذا بجانب كثرة الإدارات الإشرافية بمصلحة الضرائب.

4 - هناك مشاكل متعددة أخرى مرتبطة بالموارد البشرية داخل المصلحة أهمها:

-عدم تناسب أعداد العاملين مع الاحتياجات الفعلية .

-عدم تناسب مهارات وكفاءة العاملين مع الاحتياجات الفعلية.

-عدم توزيع المهام والأعمال بين الأفراد بما يتناسب مع مهاراتهم ورغباتهم.

-عدم كفاية برامج التدريب التي تقوم بها المصلحة في زيادة كفاءة العاملين.

5 - وجود فجوة في أداء الإدارة الضريبية تؤثر في صدق رؤية الممولين لوظيفة مأمور الضرائب ، فليس كافيا أن يهتم مأمور الضرائب بأداء عمله علي الوجهة الأكمل ، بل يجب عليه أيضا أن يهتم برؤية الممولين لدقة تقديراته ومدي عدالته ، كما يجب عليه أن يبتعد عن كل شيء من شأنه أن يضعه موضع شك أو ريب ، ويفقده بالتالي ثقة المجتمع الضريبي ، وفجوة الأداء هي القسم الأكبر مما يسمى فجوة التوقعات الضريبية ، وهي التي تعني نوعين من الفجوات فجوة التطبيق وفجوة الأداء.⁽¹⁾

6 - يتطلب وجود مبدأ الحصيلة السنوية المطبق في مصلحة الضرائب : فحص عدد كبير من ملفات الممولين يزداد من عام لآخر ، وفقا لزيادة الحصيلة من عام لآخر، هذا الأمر لا يتناسب مع وقت العمل وعدد المأمورين وقدرتهم في أعمال جودة الفحص الضريبي ويقرر التقدير الجزافي بما يعود بالضرر علي كفاءة الأداء.

والخلاصة بناء علي ما تقدم يتضح أن أنشطة قياس الأداء الضريبي المختلفة .. وهي في سبيل العمل علي زيادة الكفاءة والفاعلية (الإنتاجية) قد أقرت مؤشرات مختلفة لقياس الأداء ، منها ما هو مرتبط بالتخطيط لعملية القياس والهدف منه ، ومنها ما هو مرتبط بالتنظيم الإداري وطبيعة الوحدات التي يراد قياس الأداء فيها ، إلي أن تحاول في النهاية تحقيق أهداف تقلل من فجوة الأداء فيما بين الأداء المخطط والأداء الفعلي .

(1) المقصود بفجوة التطبيق عدم تطابق بين الأهداف المبتغاه من التشريع الضريبي ، وبين التنفيذ الفعلي الذي تمارسه الإدارة الضريبية لهذا التشريع ، أما فجوة الأداء هي عدم تطابق ما يتوقعه الممولين - المجتمع الضريبي من الإدارة الضريبية ، أو عدم تطابق ما تتوقعه الإدارة الضريبية من الممولين .

ولكن تبقى الظروف البيئية والإدارية عائق وراء الأخذ بنظام القياس المقارن (المرجعي) في تلك البيئات والبيئة المصرية ، وأيضا مدي الأخذ بمفاهيم الإدارة الإستراتيجية ، أو دعم الانتقال إلي تطبيقها ، حتي أصبح الأمر حتمياً لذلك في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة.

ثالثا : المتغيرات الضريبية المعاصرة كدوافع أساسية لتطوير أنظمة قياس الأداء الضريبي المصري :

في ظل التوجه الحالي لمصلحة الضرائب لتطوير الأداء الضريبي فيما يسمي عمليات دعم الثقة وتنمية الربط الذاتي ، والذي تواكب مع التهديدات العالمية للاقتصاديات وآخرها ما استجد بشأن الأزمة المالية العالمية ، وما تبعها من خروج كيانات اقتصادية من نطاق العمل الاقتصادي ، وبالتالي تهديد المستهدف من الحصيلة ، وما نتج عن ذلك من اللجوء الي الملاذات الضريبية ، وأيضاً بعد قرار دمج مصلحتي ضرائب الدخل ومصلحة ضرائب المبيعات في مصلحة واحدة تحت مسمي مصلحة الضرائب المصرية.⁽¹⁾

وتتحدد المتغيرات المعاصرة في الآتي⁽²⁾:-

1 - دعم عمليات الربط الذاتي والإقرار الطوعي :

من خلال تنمية الوعي الضريبي ؛ للوصول إلي القبول للإقرار الضريبي المقدم دون فروق ضريبية ، وبالتالي العمل علي ربط الضريبة من خلال إقرار الممول بحيث يتم فحص الإقرارات بطريقة الفحص الانتقائي وليس الشامل ، وهذا ما جاء به القانون 91 لسنة 2005 من التركيز علي كسب الثقة مع الممولين باعتبار الإقرار ربط نهائي للضريبة ما لم تتوافر لدي المصلحة أدلة الإثبات الكفيلة بتعديله .

2 - تفعيل دور الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات :

تشمل عملية ميكنة البيانات من خلال استخدام البرامج ونظم الخبرة ، وتحقيق تطلعات الحكومة الالكترونية من خلال عمليات الدفع الآلي ، والشبكة الدولية للمعلومات .

3 - إحكام الرقابة للحد من الفاقد الضريبي :

من خلال تطوير عمليات قياس الأداء والسعي وراء رضا الممول عن الضريبة المطالب بسدادها والحل السريع لمشكلات التطبيق العملي للتشريع الضريبي.

4 - ضرورة وجود المأمور ذو المهارات المتعددة بعد قرار الدمج بين مصلحتي الدخل والمبيعات:

حيث متطلبات التدريب والمهارات الأساسية للعاملين التنفيذيين ، حتي يمكنهم تحقيق متطلبات المأمور الشامل ، وتأهيله بالأساليب العلمية والعملية الضرورية للحكم علي صحة الوعاء سواء لضرائب الدخل أو المبيعات.

(1) د. عبد اللطيف محمد خليل مرجع سبق ذكره.

(2) مجموعه كتيبات مصلحة الضرائب المصرية – منشورات داخلية بمصلحة الضرائب – 2005

5 - الارتفاع بمستوي جودة الخدمات المقدمة للممولين :

حيث الاهتمام بالأنشطة الضريبية وليس التركيز علي عملية الجباية ، وتشمل تحديث أساليب التحاسب الضريبي في كل الشعب وتحديث قواعد البيانات ، والعمل علي البت في أي مشكلات تعوق عمليات الأداء وفقاً لآلية محددة واضحة.

6 - عمليات ربط الأداء التنفيذي بالأهداف العليا لمصلحة الضرائب (رؤية وإستراتيجية المصلحة) :

حيث عملية التحول إلي قياس وإدارة الأداء حسب مفاهيم الإدارة الإستراتيجية ، بتحقيق تطلعات الإدارة الضريبية العليا بموجب رسالة واضحة تنقسم فيها الأهداف الرئيسية إلي أهداف فرعية تشمل القطاعات الضريبية نزولاً حتي أصغر الوحدات الضريبية ، بما يحقق تلك الأهداف في الأجلين القصير والطويل .

7 - التغيرات السريعة في بيئة الأعمال المعاصرة وتشتمل علي:-⁽¹⁾

- التغيرات في الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب من اعتماد درجات اللامركزية في اتخاذ القرارات وإعطاء العاملين صلاحيات ضابط الحالة لتنفيذ الأعمال بالطريقة التي تناسبهم ، علي أن يحقق ذلك نتائج متفق عليها.

- زيادة حدة المنافسة في تقديم الخدمات الضريبية علي مستوى عالي من الجودة.

- تخفيض الدورة الزمنية للأداء الضريبي عن طريق تطوير طرق التحاسب الضريبي والاعتماد علي المعلومات الفعلية من خلال قواعد بيانات الحكومة الالكترونية.

وأخيراً في هذا المبحث أكد الباحث أن أنظمة قياس الأداء الضريبي وان كانت تنوعت وتعددت وفقاً للمرجو منها بتحقيق مؤشرات ذات أهمية ، إلا أن المتغيرات الضريبية المعاصرة وقفت حائلاً دون تحقيق القدر المناسب من الكفاءة والفاعلية في ظل الحاجة إلي ربط إستراتيجي بين مسببات الأداء ونتائجه ، وهذا ما يتم تناوله في المبحث التالي بدراسة بدوافع استخدام القياس المتوازن في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي المصري.

(1) عبد الحميد عبد المعطي حسن غنيم ، مرجع سبق ذكره ص ص 140 : 157

المبحث الثاني دوافع استخدام القياس المتوازن كأداة قياس الأداء الضريبي

تمهيد :

لقد ثبت فيما لا يدع مجالاً للشك أن الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية أصبحت غير ملائمة للمتغيرات المعاصرة ، وذلك لعدم قدرتها على تلبية حاجة الإدارة نظراً لإفتقارها الى الارتباط بعملية التخطيط الإستراتيجي. فهي تقتصر على توفير معلومات مالية تجعل الإدارة تركز على العمليات التشغيلية دون النظر إلى العوامل الخارجية مما يجعل الوحدات الاقتصادية غير قادرة على مواجهه المتغيرات البيئية ، وهذا يفقد تلك الوحدات الفرص المتاحة لتحقيق مطالب الإدارة الإستراتيجية.

وترتكز الإدارة الإستراتيجية علي وضع الخطط المستقبلية للوحدات الاقتصادية ، حيث تحدد غايتها علي المدى الطويل ، وتوفر الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الربط بين تلك الاستراتيجيات (الخطط المستقبلية) ، وبين مسببات تحقيقها من خلال توفير المعلومات التي تعمل علي قياس الأداء لخدمة عملية إدارة الأداء الفعال ، الذي يحقق تلك الإستراتيجية علي كافة القطاعات الإدارية في الوحدات الاقتصادية.

ويشكل القياس المتوازن أداة مهمة للمحاسبة الإدارية الحديثة ، وذلك بدعمه لمتطلبات الإدارة الإستراتيجية في الوحدات الاقتصادية ، من خلال أربعة جوانب تعمل علي ربط الأهداف الإستراتيجية بسبل تحقيق تلك الأهداف في الأجل القصير.

ويتم تناول الدوافع التي توجب تأييد الأخذ بمثل هذا النموذج في عملية قياس الأداء من خلال الآتي:

أولاً : الإدارة الإستراتيجية للأداء في الوحدات الاقتصادية الضريبية.

ثانياً : نظام القياس المتوازن كأداة إستراتيجية لقياس الأداء الفعال

ثالثاً : الحاجة للقياس المتوازن لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي

ويتم تناول ذلك بالتفصيل من خلال الآتي:-

أولاً : الإدارة الإستراتيجية للأداء في الوحدات الاقتصادية الضريبية:

يشير الباحث إلي رأي أحد الباحثين في أن الإدارة الإستراتيجية للأداء ، هي آخر حلقة من مراحل تطور مفهوم إدارة الأداء ، والذي يربط بين قياس الأداء والجوانب الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية، وبخاصة في ظل الاهتمام بالتخطيط الإستراتيجي لتلك الوحدات نتيجة للتغيرات التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية.⁽¹⁾

وانه علي الرغم من أن غالبية الكتابات في مجال الإدارة الإستراتيجية قد ركزت علي تطبيقها في مجال منظمات الأعمال الصناعية والتجارية ، إلا انه من البديهي انه يمكن تطويع هذا المفهوم لتطبيقه في المنظمات الخدمية ، والمنظمات التي لا تهدف للربح ، ذلك لان الإدارة الإستراتيجية مفهوم إداري يصلح للتطبيق في كل الوحدات الاقتصادية ، فليس ثمة ما يمنع من تطويع هذا المفهوم للتطبيق داخل الإدارة الضريبية سواء من الناحية الإدارية أو الفنية وبذلك يمكن تحديد مستويات الأداء الاستراتيجي علي مستوي الإدارة الضريبية كالتالي :⁽²⁾

1 - روية مصلحة الضرائب : تتجسد في دعم الموارد السيادية للدولة.

2 - مهام مصلحة الضرائب وتتمثل في :

- إنشاء قواعد بيانات مستحدثة عن المجتمع الضريبي.
- الإشراف والمتابعة لسداد دين الضريبة.
- إحكام الرقابة لتضييق فجوة الأداء وخفض الفاقد الضريبي.
- تطويع الأداء للتعامل في ظل فلسفة العمل الجماعي والتميز والإبداع.
- تضيق فجوة التطبيق الضريبي بين التشريع والواقع إلي اقل حد ممكن.

3 - استراتيجيات الإدارة الضريبية وتتمثل في :

- كسب ثقة الممول (المجتمع) الضريبي .
- التنبؤ بالإيرادات السيادية المتوقعة خلال الفترات القادمة .
- تخفيض تكلفة الإشراف والمتابعة لعملية التحاسب الضريبي.
- الحفاظ علي فاعلية التشريع الضريبي .
- وضع ومتابعه تنفيذ البرامج التدريبية اللازمة لرفع كفاءة مأمور الضرائب.

(1) عبد الحميد عبد المعطي حسن غنيم، مرجع سبق ذكره ص 176.

(2) يرجع في ذلك الي :-

- د.نعيم فهيم حنا،(1999). " استخدام مفهوم الإدارة الإستراتيجية في تطوير وتحسين أداء الإدارة الضريبية " مرجع سبق ذكره ص 161- 170

- د.عبد اللطيف محمد خليل ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 368 – 371.

- متابعه وتنفيذ الاستراتيجيات الموضوعية ، وإدخال التعديلات عليها إذا اقتضت الضرورة ذلك.

4 - أهداف الإدارة الضريبية وتتمثل في:

- رفع معدلات الالتزام الطوعي بتقديم الإقرار الضريبي الصادق .
 - تبسيط وتسهيل إجراءات التعامل مع المصلحة.
 - حل مشاكل تطبيق التشريع أولاً بأول .
 - التناسق والتناغم بين المستويات الإدارية والإدارات الفرعية.
 - التحفيز علي التميز وخلق الإبداع في أداء الأنشطة الضريبية
 - تحقيق المستهدف من الحصيلة الضريبية .
 - كفاءة حصر المجتمع الضريبي وتقليل عمليات التهرب.
- وان ذلك يمثل الإستراتيجية العامة التي تتوزع علي المستويات الإدارية الوسطي والإشرافية والتنفيذية

وتتعدد الأساليب الحديثة التي يمكن استخدامها في قياس الأداء الضريبي وتقييم البدائل الإستراتيجية ، و لقد ارتكز أحد الباحثين علي القياس المتوازن لاستخدامه في قياس وزيادة فاعلية الأداء الضريبي .⁽¹⁾

ثانياً : نظام القياس المتوازن كأداة إستراتيجية لقياس الأداء الفعال.

يتم تناول ذلك من خلال التعرض لأهمية هذا الأسلوب كنظام قياس استراتيجي ، ثم التعرف علي طبيعة العلاقات التي تربط جوانب الأسلوب ، وعلاقة الربط الاستراتيجي ، ومدى وجود العلاقة المنطقية بين مؤشرات القياس المتوازن .

وذلك من خلال النقاط التالية:

- أ - أهمية القياس المتوازن كنظام استراتيجي لقياس الأداء.
- ب - تحديد علاقات السبب والنتيجة في مقياس الأداء المتوازن.
- ج - التركيز علي فكرة الربط الإستراتيجي في القياس المتوازن.
- د - مفهوم العلاقة المنطقية بين مؤشرات القياس المتوازن.

ويتم تناول هذه النقاط من خلال العرض الآتي :-

⁽¹⁾ عبد الحميد عبد المعطي حسن غنيم، مرجع سبق ذكره ص 196.

(أ) أهمية القياس المتوازن كنظام استراتيجي لقياس الأداء: (1)

يعتبر بداية ظهور وتطبيق القياس المتوازن سنة 1992 بداية لاستخدام إطار شامل لقياس الأداء ؛ يتضمن المقاييس المالية التي تعبر عن الأداء في الماضي بالإضافة إلى المقاييس التشغيلية مثل رضا العملاء ، والعمليات الداخلية ، وأنشطة الابتكار والتحسينات، والتي تمثل مسببات أو محركات للأداء المالي المستقبلي ، وعند استخدام هذا الإطار في التطبيق العملي بواسطة مجموعة من الشركات ، اتضح أهمية ترجمة الأهداف الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية إلى مجموعته متناسقة من مقاييس الأداء.

ففي سنة 1996 اتضحت خصائص الجيل الأول من قياس الأداء المتوازن كنظام للإدارة الإستراتيجية يحقق الربط بين الإستراتيجية ، ومؤشرات الأداء وترتكز الخصائص الأساسية للجيل الأول في الآتي: -

1. تحقيق الربط بين إستراتيجية المنظمة ومقاييس الأداء المستخدمة

2. تحقيق التوازن بين الأبعاد المختلفة لقياس أداء المنظمة: (2)

وتعتبر من أهم الخصائص التي قدمها هذا الجيل من مقاييس الأداء المتوازن يتمثل في عملية التوازن بين الأبعاد المختلفة للقياس المتوازن حسب الآتي:-

- التوازن بين مقاييس الأداء ذات التوجه الخارجي ومقاييس الأداء ذات التوجه الداخلي .

- التوازن بين مقاييس الأداء المالية ومقاييس الأداء غير المالية.

- التوازن بين مقاييس الأداء لتحقيق الأهداف طويلة الأجل ومقاييس الأداء لتحقيق الأهداف قصيرة الأجل.

- التوازن بين مقاييس الأداء الموضوعية ذات الطابع الكمي ومقاييس الأداء الشخصية.

(1) يرجع في ذلك إلى :

- د. محمد احمد العسيلي، (2007). "مدخل مقترح لتطوير القياس المحاسبي لأثار التخطيط الاستراتيجي للخصخصة علي مستوى أداء المنظمات" مرجع سبق ذكره. ص ص 488- 495 .

- Robert S. Kaplan and David P. Norton, 1992, **OP. Cit.** PP.71-79.

- Robert S. Kaplan and David P. Norton (1993), "Putting The Balanced Scorecard To Work", **OP. Cit.** Spt Oct , pp.134.

- Robert S. Kaplan, R.S., and Norton, D.P. (1996 b), "Using The Balanced Scorecard as Strategic Management System", **OP. Cit.**, PP 8-15.

(2) د. محمد احمد العسيلي ، المرجع السابق نقلاً عن

- Robert S. Kaplan and David P. Norton, 1996 b, **Ob. Cit.**, PP 8-10.

(ب) تحديد علاقات السبب والنتيجة في مقياس الأداء المتوازن⁽¹⁾

أوضح (Kaplan & Norton) ضرورة تنفيذ أربعة خطوات رئيسية لتطبيق نموذج القياس المتوازن .

حيث قامت هذه الدراسة علي توضيح الخطوات الرئيسية التي يتم من خلالها ربط الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل ، وفق القياس المتوازن للأداء ، بأقسام وأفراد الوحدات الاقتصادية.

بالإضافة إلي إمكانية ربط مقاييس الأداء ، وفق وجود نظام الأداء المتوازن ، وتخطيط الأعمال وفقاً للقياس المتوازن للأداء لتخصيص الموارد ، ووضع أولويات لتحقيق الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل.

وأكدت علي ضرورة وجود أربع عمليات إدارية ، تساهم في ربط هذه الأهداف الإستراتيجية (نتائج الأداء) ، بالتصرفات قصيرة الأجل التي اعتبرت محددات أو مسببات للأداء وهي: -

1. ترجمة الاستراتيجيات إلي مجموعه متكاملة من الأهداف والمقاييس.
 2. توصيل هذه الأهداف إلي الإدارات الأخرى ، بهدف ربط الأهداف الإستراتيجية بالأهداف الإدارية.
 3. التخطيط المالي للوحدة.
 4. التغذية العكسية والتعلم والابتكار.
- وبينت الدراسة انه من خلال استخدام القياس المتوازن للأداء ، يمكن للوحدة الاقتصادية مراقبة النتائج قصيرة الأجل ، من خلال استخدام ثلاث أبعاد وهما : العملاء – عمليات التشغيل الداخلي – التعلم النمو .

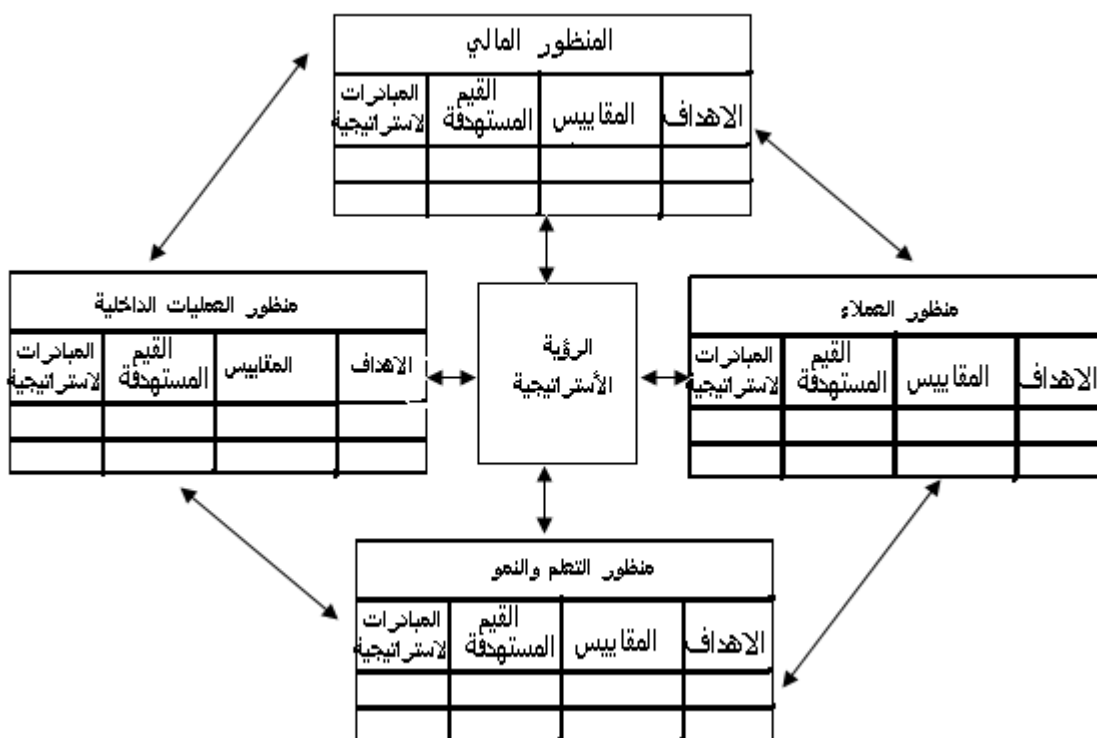
وهذا ما أوصت به احدي الدراسات الأخرى بأن يلزم وجود ثلاث آليات تسهم في إنجاح نموذج الأداء المتوازن كأداة لقياس الأداء في الوحدات الاقتصادية وهي:⁽²⁾

- وجود رسالة للمنشأة وإستراتيجية مرتبطة بها .
- وجود قدر كبير من الاتصالات والتدريب قبل العمل بنموذج الأداء المتوازن.
- ضرورة التزام الإدارة العليا بمشروع نموذج الأداء المتوازن من خلال رسالة واضحة ، ترسلها إلي أجزاء المنظمة وتكون مدعومة من كل المستويات الإدارية بالمنظمة.

(1) Robert S . Kaplan,R.S., and Norton, D.P.,(1996) " Using The Balanced Scorecard as Strategic Management System , OP. Cit,Jan- Feb.

(2) Clarke, P.,(2000)." keeping Score", OP. Cit, Dublin , June.

ويمكن تقديم عرض لخصائص القياس المتوازن كإطار لقياس الأداء الاستراتيجي للمنظمة من خلال الشكل التالي رقم (1-1):-



شكل رقم (1-1)

مقياس الأداء المتوازن كإطار لقياس الأداء الاستراتيجي للمنظمة

Quoted with adjustments form : Kaplan & Norton, (1996-a),p.76.

من الشكل السابق يتضح ما يلي: (1)

- الربط بين إستراتيجية المنظمة وبين مقاييس الأداء المستخدمة :

حيث ظهرت رؤية المنظمة كنقطة ارتكاز في منتصف الشكل وتربطها مجموعة من العلاقات التبادلية مع المنظورات الأربعة المقترحة لقياس الأداء .

- تحقيق التوازن بين الأبعاد المختلفة لقياس أداء المنظمة:

حيث أظهر الشكل خاصية تحقيق التوازن بين مقاييس الأداء ذات التوجه الخارجي (العملاء) ، ومقاييس الأداء ذات التوجه الداخلي (العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو) ، والتوازن بين مقاييس الأداء المالية ومقاييس الأداء غير المالية أو التشغيلية ، والتوازن بين مقاييس الأداء لتحقيق الأهداف قصيرة الأجل (الأهداف والقياس) ، ومقاييس الأداء لتحقيق الأهداف طويلة

(1) د.محمد احمد العسيلي ، "مدخل مقترح لتطوير القياس المحاسبي لآثار التخطيط الاستراتيجي للخصخصة علي مستوى أداء المنظمات" مرجع سبق ذكره ص 393- 394.

الأجل (القيم المستهدفة والمبادرات الإستراتيجية). ومن ثم فقد اظهر الشكل خاصية تحقيق التوازن بين الأبعاد المختلفة لقياس أداء المنظمة .

- علاقات السبب والنتيجة بين المنظورات المقترحة لقياس الأداء:

حيث اظهر الشكل الترابط بين المنظورات المقترحة لقياس الأداء مع إستراتيجية المنظمة ولم تظهر بوضوح علاقات السبب والنتيجة بين تلك المنظورات ، والتي كانت احد أسباب ظهور الجيل الثاني من مقاييس الأداء المتوازن .

من خلال ذلك يتضح أن خصائص القياس المتوازن يؤكد علي تلك المؤشرات (مناظير القياس) التي تعكس كيف يمكن توجيه الأداء.(1)

ومع ذلك فإن التطبيق العملي للقياس الأداء المتوازن قد كشف عن بعض الصعوبات التي نتجت عن الحاجة إلي اختيار مجموعة من مقاييس الأداء وتصنيفها وفقاً للمنظورات المقترحة لقياس الأداء بالإضافة إلي عدم وضوح علاقة السبب والنتيجة بين تلك المنظورات ، ولذلك تم تطوير القياس المتوازن ثم التركيز علي فكرة الربط الاستراتيجي بين الأهداف ومقاييس الأداء من خلال مجموعة متناسقة من الخرائط الإستراتيجية.(2)

ج - التركيز علي فكرة الربط الإستراتيجي في القياس المتوازن:

بعد ظهور الصعوبات التي كشف عنها التطبيق العملي للقياس المتوازن ، فقد تم التطوير من خلال بناء مجموعة من الخرائط لوصف إستراتيجية المنظمة توضح في شكل مرئي عملية الربط الاستراتيجي بين مجموعة من القيم المستهدفة كأهداف طويلة الأجل لكل منظور من المنظورات الأربعة المقترحة لقياس الأداء ، ومجموعة أخرى من المبادرات والإجراءات الإستراتيجية الملائمة ؛ لتحقيق هذه الأهداف ، ومجموعة من الأهداف الإستراتيجية قصيرة الأجل لكل منظور ، ومجموعة من المقاييس ؛ لتحديد مدي النجاح في تحقيق هذه الأهداف ، ومن ثم يتم اختيار مجموعة من مقاييس الأداء وتصنيفها وفقاً للأهداف الإستراتيجية للمنظورات المقترحة ، والتي يتم ربطها بمجموعة من القيم المستهدفة ، والإجراءات الإستراتيجية الملائمة ؛ لتحقيق هذه الأهداف.(3)

(1) محمد عبد الوهاب العزاوي ،(2005). "توظيف بطاقة الأداء المتوازن كنظام لتعزيز الأداء الإبداعي للمنظمات " ندوة الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة ، دمشق ، 20-24 نوفمبر 2005 ، ص23.

(2) د.محمد احمد العسيلي ،(2007)، "مدخل مقترح لتطوير القياس المحاسبي لآثار التخطيط الاستراتيجي للخصخصة علي مستوى أداء المنظمات" مرجع سبق ذكره ص495 نقلا عن

- Lawrie, G. and Cobbold, I. (2004), {Third – Generation BSC : Evolution of an Effective Strategic Control Tool}. **International Journal of Productivity and Performance Managements**, Vol. 53, No. 7, PP. 611-623.

(3) د.محمد احمد العسيلي ،المرجع السابق ذكره ص495 نقلا عن:

- Kaplan , R.S. and Norton, D.P.,(2001). " **The Strategy-Focused Organization:How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New business Environment**, (U.S.A.: Harvard Business School Publishing Corporation ,2001) .PP.69-71.

ولقد ساعد ذلك علي تميز القياس المتوازن كما يري (Kaplan & Norton) حيث يمكن رؤية الإستراتيجية المطبقة في المنشأة بغرض إنشاء القيمة (Value Creation) وذلك من أربعة أبعاد مختلفة هي: (1)

1 - البعد المالي : ويتضمن إستراتيجية النمو ، الربحية ، المخاطرة (يعكس الأهداف طويلة الأجل).

2 - بعد العميل : إستراتيجية إنشاء القيمة وتحقيق التميز من وجهه نظر العميل (تحديد قطاعات السوق المستهدفة).

3 - بعد العمليات الداخلية : يتعلق بتحديد الأولويات الإستراتيجية لعمليات المنشأة ؛ والتي تؤدي إلي رضا العميل والمساهمين (ماهي وسائل تحقيق القيمة؟).

4 - بعد التعلم والنمو : يتعلق بأوليات تهيئة المناخ المدعم للتغيرات التنظيمية والابتكار والنمو (هذا البعد يمثل الأساس لأي إستراتيجية).

ويخلص الباحث من ذلك إلي أن تطوير القياس المتوازن أكد علي مفهوم السببية (علاقات السبب - التأثير ، وكيفية الربط بين المؤشرات المستخدمة في القياس من خلال السبب- التأثير ، أو السبب - النتيجة).

ومن ثم فقد تم تطوير القياس بهدف تحسين الأداء الوظيفي والملائمة الإستراتيجية من خلال تضافر الخصائص الآتية: (2)

■ قائمة التصورات والأهداف المستقبلية:

حيث تقدم وصف مكتوب يفضل في شكل كمي ، للوضع الذي ستكون عليه الوحدة الاقتصادية في نقطة زمنية مستقبلية ، وتكون هذه القائمة نقطة مرجعية لعملية اختيار القيم المستهدفة والمبادرات والإجراءات الإستراتيجية ، والأهداف الإستراتيجية ، ومقاييس تقييم الأداء من جانب كافة المستويات الإدارية داخل المنظمة بهدف تحقيق التناسق بين وحدات الأداء الاستراتيجي

■ الربط الاستراتيجي بين المنظور المالي ومنظور العملاء:

ذلك في منظور واحد أطلق عليه منظور النتائج ، والربط الاستراتيجي بين منظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو في منظور واحد أطلق عليه منظور النشاط .

(1) د.محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ،مرجع سبق ذكره ،ص156

(2) د.محمد احمد العسيلي (2008)، "إمكانيات استخدام الخرائط الإستراتيجية كأداة لقياس أداء معايير المحاسبة المالية " المجلة العلمية التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعه طنطا المجلد الثالث ، نقلا عن :

- Lawrie, G. and Cobbold,(2004), OP.Cit.PP .614-624.

■ اقتراح إنشاء مكتبا مركزيا لإدارة الإستراتيجية :

يكون مسئولاً عن جميع العمليات المتعلقة بتنفيذ القياس المتوازن من خلال تحقيق التناسق بين وحدات الأداء الاستراتيجي ، ومراجعة أداء الإستراتيجية وتحديثها لمواجهه الظروف المتغيرة مع ضمان توصيل كافة المعلومات عن الأداء الاستراتيجي إلي كافة وحدات ذلك الأداء.⁽¹⁾

د - مفهوم العلاقة المنطقية بين مؤشرات القياس المتوازن :⁽²⁾

إن نموذج القياس المتوازن يعتمد علي فرض رئيسي هو وجود علاقة سببية بين المؤشرات أو الجوانب التابعة له ، ويسمح هذا الفرض باستخدام المقاييس غير المالية في التنبؤ بالأداء المالي في المستقبل ، ويرى (Kaplan and Norton) أن المقاييس المالية تقيس الأداء في الماضي بينما تعتبر المقاييس الغير مالية محركات الأداء في المستقبل ، ولذلك فإن هذا النموذج يحل مشكلة الطبيعة التاريخية للمقاييس المالية المحاسبية .

وبناء علي ذلك فإن صحة نموذج القياس المتوازن تعتمد علي افتراض وجود علاقة سببية بين مجالات القياس المقترحة فهل فعلا هناك علاقة سببية بين تلك المجالات ؟

يرى (Hanne)⁽³⁾ : أن النماذج المحاسبية ونماذج حساب صافي القيمة الحالية نماذج منطقية تهدف إلي خلق رشد مالي في الوحدات الإقتصادية وليست نماذج تطبيقية ، حيث أن صحة النتائج المحاسبية لا يتم إثباتها من خلال الملاحظات التطبيقية وحدها ، بل توجد هناك علاقات منطقية تحكمها في كثير من جوانبها.⁽⁴⁾

وبالتالي يرى (Hanne) إن فرض (Kaplan and Norton) لعلاقات السببية فرض مشكوك فيه، وهذا يتضح من التحليل الآتي :⁽⁵⁾

1 - البعد الزمني : إن العلاقة السببية تتطلب وجود فاصل زمني بين السبب والتأثير وهذا لم يؤخذ ذلك في الاعتبار في القياس المتوازن ، حيث يتم قياس السبب والتأثير في ذات الوقت دون الأخذ في الاعتبار أي فاصل زمني.

(1) Kaplan, R. S. and Norton, D.P., (October 2005), , **OP.Cit.** pp76-77.

(2) يرجع في ذلك الي :

- د.هاله عبد الله الخولي، مرجع سبق ذكره ص35.

(3) المرجع السابق ص 35 نقلا عن (Hanne,2000)

(4) العلاقات السببية (مثل العلاقة بين التدخين وسرطان الرئة) تحتاج إلي مشاهدات تطبيقية حتى يمكن إثبات صحتها ، أما العلاقة المنطقية لا يمكن إثبات صحتها تطبيقيا مثال (المثلث يتكون من ثلاث زوايا) .

(5) د.هاله عبد الله الخولي ، المرجع السابق ص36-37.

2 - العلاقة بين المقاييس : حيث يفترض (Kaplan and Norton) فيما يتعلق

بعلاقات السببية أن النتائج المالية سوف تتحقق إذا توافرت أسباب معينة ، وهنا السؤال الذي يثار ، هل يؤدي النمو والتعلم إلى كفاءة عمليات التشغيل الداخلي مما يؤدي إلى تحقيق درجة عالية من رضا العميل مما يترتب عليه تحقيق نتائج مالية جيدة ؟، فقد أكدت دراسات تطبيقية أن العملاء ذوي الولاء هم الأكثر تحقيقاً لربحية الوحدة الاقتصادية، لأنهم لا يحتاجون إلى تكاليف تسويقية ، بالإضافة إلى أنهم على استعداد لدفع مزيد من المال إلى منتج يثقون فيه وبالتالي فإن تلك العلاقة ليست سببية ولكنها منطقية . وهذا ما أيده أحد الباحثين⁽¹⁾

3 - في إن نظام الرقابة الإدارية المتقدم يعتمد على مقارنة مؤشرات محفزات الأداء بما يرتبط بها من مؤشرات نتائج ، وفي ظل الترابط المنطقي والحوار الاستراتيجي ، إنما يتم التركيز على مفهوم الرقابة المسبقة ، وهذا يختلف عن مفهوم الرقابة اللاحقة التي تركز على قياس الأداء الفعلي بما هو مخطط .

لذلك توصف العلاقة التي تربط الجوانب المختلفة للقياس المتوازن بأنها علاقات منطقية وليست سببية ترجع إلى وجود التكامل بين مؤشرات النتائج ومحفزات الأداء .

4 - العلاقة المتداخلة بين جوانب لقياس المتوازن :

حيث أنها ليست في اتجاه واحد ولكنها دائرية Circular فعلي سبيل المثال يعتمد إجراء أنشطة أبحاث وتطوير بصورة مستمرة على النتائج المالية المحققة ، ومدي توافر الأموال اللازمة لهذه الأنشطة ، وفي نفس الوقت فإن هناك حاجة إلى إجراء المزيد من الأبحاث وعمليات التطوير ، حتي يمكن تحقيق نتائج مالية متميزة . وكل ذلك دليل على منطقية العلاقة.

ولكن بالرغم من ذلك ووفقاً لدراسة عبد الملك (2006) ؛ فقد اثبت أن العلاقة بين أبعاد القياس المتوازن علاقة منطقية وسببية ، وإن كان البعض قد تحفظ على ذلك بالقول إذا لم تتوافر عناصر السببية بين مناظر بطاقة الأداء المتوازن ، فسوف تظل العلاقة بينهما علاقة منطقية .⁽²⁾

(1) د. فتحي رزق سالم السوافيري ، مرجع سبق ذكره ،

(2) يرجع في ذلك إلى :-

- د. أحمد رجب عبد الملك ، مرجع سبق ذكره ، ص 138 .

- د. محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق و د. أسامة سعيد ، مرجع سبق ذكره من ص 132 .

وان الباحث يخلص من كل ذلك إلى أن تطور العمل بالقياس المتوازن علي مدي الأجيال المتتابة جعل من ذلك القياس نظام إداري متكامل ، يسعى إلى تحقيق الهدف العام للوحدات الاقتصادية من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية والأخرى وهي : (1)

1 -التحقق من مدي قيام المستويات الإدارية المختلفة بتحقيق الأهداف المنوط بها وتحديد الأسباب التي تقف وراء عدم تحقيق الأهداف.

2 -دعم عملية قياس وتقويم الأداء مع وجود حافز يساعد علي رفع مستوي الأداء.

3 -دعم عملية اتخاذ القرار التي تهدف إلى اقتراح الوسائل الكفيلة بالعمل علي تحسين النتائج وأيضاً علي أسباب الانحرافات عن الأهداف المحددة.

ثالثاً: الحاجة للقياس المتوازن لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي :

يتم تناول ذلك من خلال النقاط الآتية:

(أ) القياس المتوازن كنظام قياس أداء استراتيجي.

(ب) القياس المتوازن يحقق متطلبات كفاءة وفاعلية الأداء .

(ج) مدي الحاجة للقياس الفعال للأداء في مصلحة الضرائب .

(د) دور القياس المتوازن في انجاز الإستراتيجية المطلوبة في مصلحة الضرائب.

حيث يمكن إلقاء الضوء علي كل نقطة بالتفصيل علي النحو التالي :

(أ) القياس المتوازن كنموذج قياس أداء استراتيجي :

يلعب القياس المتوازن دوراً رئيساً كأداة الإدارة الإستراتيجية في المنشأة ، حيث انه يساعد المديرين علي القيام بأربعة عمليات إدارية جديدة ، تعمل بشكل مستقل أو متكامل في ربط الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل بالتصرفات قصيرة الأجل وذلك كما يتضح من الشكل (2-1). (2)

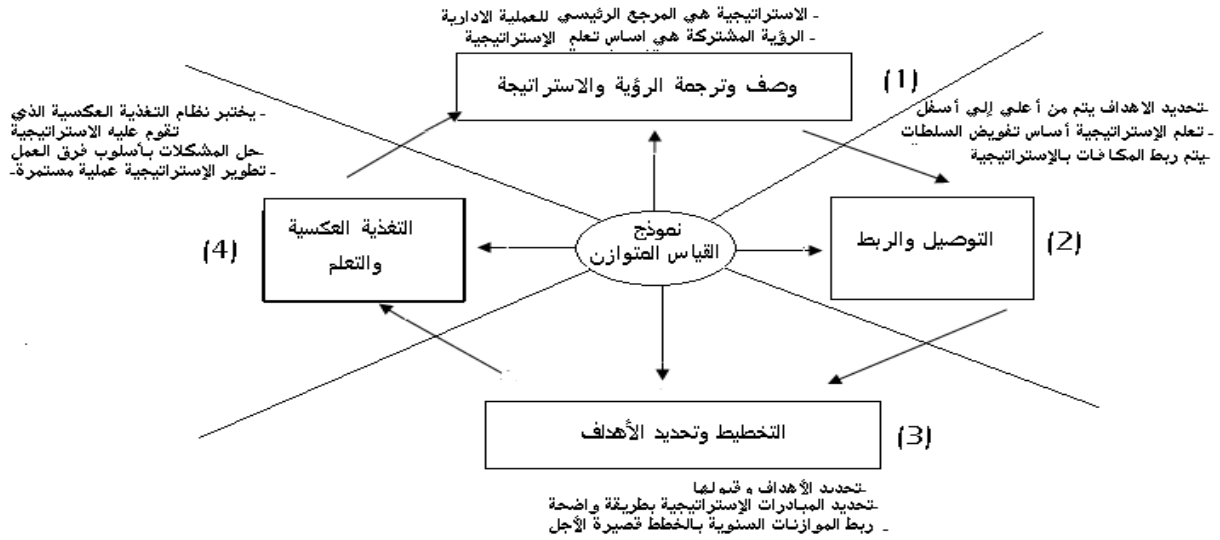
(1) يرجع في ذلك الي :

■ د.شوقي السيد فوده،(2005). " إطار مقترح لتقييم الأداء الإستراتيجي في بيئة الإنتاج الحديثة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن " **المجلة العلمية التجارة والتمويل** " كلية التجارة ، جامعه طنطا ، المجلد الأول ، العدد الثاني ص 9-10.

■ د.محمد عبد العزيز أبو رمان،(1996). " **تقويم الأداء : المنهج المحاسبي** " كلية التجارة ، جامعه طنطا ، بدون ناشر 1996 ، ص ص ، 35-40.

■ د.شوقي السيد خاطر،(2003). " **الرقابة علي عناصر التكاليف : نظم التكاليف المعيارية والموازنات** " كلية التجارة ، جامعه طنطا ، مكتبة عبد الدايم ، الإسماعيلية.

(2) د.هاله عبد الله الخولي، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص 21-28.



شكل (1-2)

نموذج القياس المتوازن كأداة ربط استراتيجي

المصدر: د. هالة الخولي (2001) نقلا عن Kaplan & Norton, 1996(a) p.197

العملية الأولى : ترجمة الرؤية:

يتم عادة ترجمة رؤية وإستراتيجية الوحدة الاقتصادية بواسطة فريق من الإدارة العليا ، وتهدف هذه العملية إلى إيجاد نوع من الاتفاق في الآراء والفهم المشترك بين عناصر تلك الإدارة عن رؤية الوحدة الاقتصادية وإستراتيجيتها ، فيتم ترجمة الرؤية إلى مجموعه متكاملة من الأهداف والمقاييس والتي تحدد مسببات النجاح في الأجل الطويل .

العملية الثانية : توصيل الإستراتيجية :

وفيها تحقيق الاتساق بينها وبين الأهداف العامة لمصلحة الضرائب والأهداف الخاصة بوحدها ، حيث تساعد هذه العملية في ربط الأهداف الإستراتيجية العامة للمصلحة بالأهداف الخاصة بكل وحدة ضريبية ، وتحل هذه الخطوة محل الأسلوب التقليدي الذي يستخدم في قياس وتقييم الأداء باستخدام الأداء المالي والحوافز الفردية ، ويتميز هذا المدخل بأنه يؤكد على أن المستويات الإدارية المختلفة تتفهم تلك الإستراتيجية ، ويتحقق ذلك عن طريق مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في تكوين نموذج القياس المتوازن ، ولا بد وان يتناسب مع إستراتيجية قياس الوحدة الضريبية مرتبطا بالإستراتيجية العامة لمصلحة الضرائب.

العملية الثالثة : التخطيط :

حيث تساعد هذه العملية على تحقيق التكامل بين خطة الأعمال والخطة المالية ، فقد أشير إلى أن معظم الوحدات الاقتصادية تحاول تطبيق عدد كبير من البرامج المختلفة ، والتي تتنافس فيما بينها على موارد الوحدة الاقتصادية ، وقد تكون هذه المنافسة شديدة بحيث يكون من الصعب تحقيق التكامل بينها لتنفيذ الأهداف الإستراتيجية لتلك الوحدة ، ويساعد استخدام نموذج

القياس المتوازن للأداء علي تحديد الأهداف التي توفر أساسا للعمل داخل الوحدات الضريبية ، بحيث يتم تركيز انتباه الإدارة علي تقسيم النتائج المحققة لمستويات الإدارة التنفيذية والإشرافية (مأمور الضرائب و المراجع الضريبي) علي تقييم النتائج المحققة بالنسبة لمؤشرات القياس المتوازن ؛ وهي الجانب المالي ، و مجال العملاء(الممولين) ، وعمليات التشغيل الداخلي (التحاسب الضريبي) ، والتعلم والنمو .

العملية الرابعة : التغذية العكسية والتعلم :

تساعد هذه العملية علي تحقيق التعلم الاستراتيجي ؛ حيث استخدام التغذية العكسية علي تقييم ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية ، أو أقسامها ، أو العاملين بها قد قاموا بتنفيذ الأهداف المالية المخططة (المستهدف من الحصيلة) ، ويتم تقييم الإستراتيجية في ضوء الأداء الحالي (الحصيلة الضريبية المحققة) ، ولهذا يساعد القياس المتوازن مصلحة الضرائب علي تعديل إستراتيجيتها للتناسب مع الظروف المتغيرة .

وبناء علي ما سبق يمكن القول : إن نموذج القياس المتوازن يعد نظاما جيدا للإدارة الإستراتيجية ، فمن المناسب التأكيد علي أن نموذج القياس المتوازن يساعد علي تنظيم العمليات الإدارية بالوحدات الضريبية ، والتركيز علي تطبيق الإستراتيجية طويلة الأجل ، وبالتالي فهو يعتبر أساس الإدارة الإستراتيجية.

ومن خلال نموذج القياس المتوازن يعاد النظر في الأداء المستقبلي ؛ فيما تسفر عنه نتائج عملية القياس . أو بمعنى آخر أن معايير الأداء المتوازن في مجال الأداء الضريبي تتسم بالتعارض ، وعلي الإدارة الضريبية استيعاب هذا التعارض في مقاييس الأداء المتوازن ، ورصد حالات عدم الرضا لدي عناصر جوانب الأداء ، وذلك بتصميم نظام تغذية عكسية لسرعه رصد هذا التعارض وإعادة التوازن للمقياس من جديد.⁽¹⁾ .. ويمكن سرد بعض أوجهه التعارض في الآتي :-

- 1 - التعارض بين نصوص التشريع والتعليمات وواقع التطبيق العملي له .
- 2 - التعارض بين قيمة المستهدف من الحصيلة لكل وحدة ضريبية ، وبين نوعية وأنشطة الممولين.
- 3 - التعارض بين إجراءات الفحص والحصص والتحصيل ، وبين سرعه الانجاز المطلوبة.
- 4 - التعارض بين القدرات الفنية للمأمورين ، وبين نوعية الملفات المطلوب انجازها .

وعلي كل الأحوال فإن الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب ؛ يؤثر بشكل واضح في خطوات إعداد القياس المتوازن ، والتي تتضمن الأهداف الإستراتيجية وما يخص كلاً منها من مؤشرات لقياس الأداء يتفق مع المستوي الإداري (إدارة عليا – إدارة متوسطة – إدارة تنفيذية وإشرافية) ، وهذا ما دعا الباحث إلي التركيز في مجال البحث علي إعداد القياس المتوازن

(1) د.عبد اللطيف محمد خليل(2007) " مدخل مقترح لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي علي أساس بطاقة القياس المتوازنة للأداء " المؤتمر الضريبي الثالث عشر ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، يونيو.

لغرض قياس الأداء في الإدارة الدنيا بمصلحة الضرائب (مأمور الضرائب ، والمراجع الضريبي).

لذلك فإن عملية قياس وتقييم الأداء بمصلحة الضرائب ليست هدفاً في حد ذاتها ولكنها وسيلة لتحسين الأداء وتطويره ، لذلك تعتبر عملية قياس الأداء ذات أهمية كبيرة لعدد من الأطراف وهي :-

1 - **الممولين** : من خلال تقييم الأداء يمكن التأكد من الحصول علي الرضا عن العمل الضريبي المؤدي وعدم إرهاق الاقتصاديات بالأعباء الضريبية ، والعمل علي دعم الإقرار الطوعي وتقليل فجوة التهرب الضريبي .

2 - **الإدارة الضريبية** : حيث تساعد عملية تقييم الأداء علي التأكد من مدي تحقيق الإدارة الضريبية للأهداف الإستراتيجية علي كل المستويات .

3 - **التخطيط الضريبي** : حيث إن نظام قياس الأداء المتوازن يوفر معلومات علي مدي تحقيق الأهداف العليا لمصلحة الضرائب كمورد هام من موارد الموازنة العامة للدولة .

4 - **الإدارة التنفيذية** : وهي إدارة الوحدات الضريبية حيث تسعى إلي التأكد من مدي تحقيق المستهدف وخطط الانجاز والاستخدام الأمثل للموارد بكفاءة عالية .

(ب) القياس المتوازن يحقق متطلبات كفاءة وفاعلية الأداء :

يكون ذلك خلال تعويض القصور في أساليب قياس الأداء الضريبي الذي تم الإشارة اليه في المبحث الأول ؛ حيث يجد الباحث أن هناك حاجة ماسة لتطبيق أسلوب قياس الأداء المتوازن في العمل الضريبي وذلك للعمل علي تلافي العجز في أساليب قياس الأداء التقليدية ، وللتغلب علي أوجه القصور في عملية إدارة الأداء كمبرر لعملية القياس ذاته وتتلخص دوافع استخدام القياس المتوازن بصفة عامة في الآتي :

1 - أسلوب القياس المتوازن يقضي علي مساوئ التنظيم الإداري ويخفف من تعقيدات العمل:

ذلك لأن القياس المتوازن هو في الأساس نظام إداري وليس مجرد قياس الأداء وحسب ؛ حيث يمكن لمنظمات الأعمال بصفة عامة ومصلحة الضرائب بصفة خاصة من توضيح الرؤية والإستراتيجية الخاصة بها ثم ترجمة تلك الرؤية إلي أفعال يمكن قياسها . (1)

وأيضا يوفر التغذية العكسية لكل وحدة من وحدات التنظيم الإداري كمنطلق لتحسين نتائج الأداء والقضاء علي اختناقات العمل وتعطيل الإجراءات ، ويمكن القضاء علي تلك التعقيدات في الجانب التنظيمي ؛ من خلال استخدام القياس المتوازن لكل مستوي إداري منفرد ، حتى أن البعض استخدمه في إدارة الأداء للإدارة الضريبية ، وفي هذا الشأن تحتوي مؤشرات القياس المتوازن إلي مؤشرات عامة للنظام الإداري ككل بالإضافة إلي مؤشرات أداء خاصة بكل

(1) د.محمد محمود يوسف ، مرجع سبق ذكره ، ص 168.

مستوي إداري علي حده يحقق الترجمة الإستراتيجية لذلك المستوي ، وطالما ان هناك فحص إجرائي للأداء يتم بشكل دوري ؛ فانه يتم القضاء علي تلك التعقيدات والمساوئ التنظيمية .⁽¹⁾

2 - يتبنى القياس المتوازن خطة عمل واضحة لكل المستويات الإدارية :

ويتحقق ذلك من خلال خصائص القياس المتوازن بتحقيقه لدور كبير في صياغة الرؤية التنظيمية والتي تتم عن طريق صياغة الإستراتيجية العامة وتوزيعها علي الوحدات الإدارية ، ومتابعة تنفيذها بما يخدم الإستراتيجية العامة ، فلقد لاحظ ان 70% من أسباب فشل الإستراتيجيات لا يرجع إلي الإستراتيجية ذاتها بقدر ما يرجع إلي سوء تنفيذ الإستراتيجية ، وتوزيعها علي المستويات الإدارية المختلفة ، ومن ثم فإن استخدام القياس المتوازن ، بخاصة الجيل الثالث منه ؛ يوفر أداة فعالة لضمان نجاح تنفيذ الإستراتيجية علي أساس أن ما لا يمكن قياسه لا يمكن أبدا إدارته ؛ وبالتالي فان القياس المتوازن يوفر خريطة مسار شمولي بين المستويات الإدارية ، مع ضمان التغذية العكسية لضمان إعادة تصحيح المسار .⁽²⁾

3 - يوفر أسلوب القياس المتوازن سبيل لتحقيق الكفاءة التنظيمية من خلال التدريب والابتكار:

فقد برهن احد الباحثين⁽³⁾ علي أهمية ربط القياس المتوازن بخطة الحوافز والمكافآت وضرورة ربطها بخطة منسجمة مع قيم التنظيم الأساسية وممارسته ، فالقياس المتوازن للأداء يدعم القدرة علي الاستمرار في خلق القيمة (الابتكار) لجميع أصحاب المصلحة في منظمات الأعمال ؛ لاسيما بالنسبة للعاملين في وتطوير الكفاءة التنظيمية لديهم ؛ من خلال التكيف مع بيئة الأعمال ودعم التركيز علي العنصر البشري عن طريق مؤشرات قياس منها درجة التعلم والنمو والابتكار ودرجة رضا العاملين .⁽⁴⁾

(1) يرجع في ذلك الي :

- د.عبد اللطيف محمد خليل (2007) . " مدخل مقترح لإدارة الإدارة الضريبية علي أساس القياس المتوازن للأداء " مرجع سبق ذكره.

Due to :-

▪ Kaplan, R. S., and Norton, D. P.(2001), " Transforming the Balanced Scorecard From Performance,

Measurement to Strategic Management : Part 1 " , **Accounting Horizons**, AAA, Vol. 15, No. 1, March 2001, PP. 87 – 104.

▪ Deryl Northcott, Janine Smith, (2011) "Managing performance at the top: a balanced Scorecard for Boards of Directors", **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 7 Iss: 1, pp.33 – 56.

(2) يرجع في ذلك الي :

- د.عبد العزيز جميل مخيمر ، (2005). " دليل المدير العربي في التخطيط الإستراتيجي " القاهرة ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية. --Robert S . Kaplan and David P. Norton.(2004)."Polttting Success With Strategy Maps, **OP. Cit**, Feb.

- د.توفيق محمد عبد المحسن ، (2006) " اتجاهات حديثة في التقييم والتميز في الإدارة : ستة سيجما وبطاقة الأداء المتوازن " ، القاهرة ، دار الفكر العربي

(3) Chow,C.W.M.Haddad,&J.E Williamson.(1997) " Applying the Balanced Scorecard to Small Companies", **Management Accounting**,VOL.79.NO.2,PP,21-27.

(4) Measuring Results of Training with Roi Method :an Application in A5-Star Hotel in Antalya Region of Turkey" an International Multidisciplinary, **Journal of Tourism** Volume 6 ,Number 1 , Spring 2001,pp. 193-212

وهذا ما أثبتته احد الدراسات بان القياس المتوازن تزيد من القوة التفسيرية لعقود الحوافز والمكافآت نتيجة للتحكم في العوامل والمتغيرات العشوائية دون الحاجة من الإكثار من مقاييس الأداء الأخرى وتشتيت توجه العاملين.⁽¹⁾

4 - القياس المتوازن أسلوب قياس يجمع بين المؤشرات المالية وغير المالية :

أضحت أساليب قياس الأداء التقليدية عاجزة مع التطور الحادث في بيئة الأعمال المعاصرة ، فقد شكلت عائق كبير أمام رفع الكفاءة التنافسية وكذلك الكفاءة التنظيمية ، وفقدت فاعلتها في ظل وجود المتغيرات المعاصرة في منظمات الأعمال ؛ فتلك المقاييس أعطت صورة مغايرة عن ذلك الأداء التنظيمي للمنشآت الحديثة ، بالإضافة إلي العجز عن قياس الأداء الداخلي والخارجي في المدى القصير والطويل وفق الاحتياجات الاستراتيجية ، مما حتم إلي ظهور فرع جديد يسمى المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ؛ يأخذ مقاييس الأداء غير المالية علي نفس أهمية المقاييس المالية.⁽²⁾

ويعد القياس المتوازن (بما يضمنه من مقاييس مالية وغير مالية) أحد مدخلات قياس الأداء الاستراتيجي ؛ حيث تشتق مؤشرات القياس فيه من رؤية المنشأة وإستراتيجيتها ؛ فكانت أهميته تكمن في الربط بين مقاييس الأداء والأهداف الإستراتيجية ، ولقد كان السبب الرئيسي في وجود هذا المقياس تلك الانتقادات التي وجهت إلي مقاييس الأداء المالية التي تعكس الأداء في الماضي ، وبقاء الحاجة إلي أسلوب يعكس الأداء في المستقبل علي نفس درجة أهمية الأداء في الماضي.⁽³⁾

(ج) مدي الحاجة للقياس الفعال للأداء في مصلحة الضرائب:

تولدت تلك الحاجة للقياس الفعال للأداء من تولد الاحتياج إلي الربط بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية ، ومدي تطلع الإدارات إلي نظرة شاملة عن الوحدة الإدارية المراد قياس الأداء بها ؛ فبالرغم من أن القياس المتوازن ابقى علي مقاييس الأداء المالية التقليدية ، حيث انه بالنسبة للوحدات الضريبية يتمثل في تحقيق المستهدف من الحصيلة الضريبية ، إلا أن هذه المقاييس في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة ، سواء الإدارية أو البيئية ، لم تعد كافية بمفردها لقياس الأداء. إذ كانت الحاجة الماسة لتحقيق رضا الممولين دافعي الضريبة ، ورضا العاملين المعنيين بعمليات التحاسب الضريبي ، وكذلك تحديث عمليات لابتكار واستخدام التكنولوجيا ؛ فحقق القياس المتوازن للقياس الفعال للأداء بربطة بين الأداء في الماضي بمحركات أو مسببات الأداء المستقبلي عن طريق مجموعة من المقاييس تشتق من إستراتيجية ورؤية مصلحة الضرائب.

(1) سحر عبد الستار عبد الستار النقيب .مرجع سبق ذكره ص 62.

(2) د.محمد كمال الدين محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 168-172.

(3) Shilling G.,(2001). "Management Cost Accounting : Present and Future" **Journal of Accounting Research**,Vol.157.

فمن الملاحظ أن بيئة الأعمال المعاصرة في ظل عصر المعلومات والاتصالات أدت إلى الأخذ بمحددات العمل الرئيسية بالبحث عن وسيلة فعالة لقياس الأداء ؛ لاسيما الأداء الضريبي فتم النظر إلى أسلوب القياس المتوازن ليس علي أساس اعتباره أسلوبا لقياس الأداء وحسب ؛ بل أسلوب لإدارة أداء مصلحة الضرائب من خلال حياتها ، حيث يعمل نظام القياس المتوازن علي ترجمة مهام ومستويات كل وحدة نشاط بمؤشرات ومقاييس محددة .وتوضح هذه المؤشرات التوازن المستهدف داخل الوحدة الضريبية بدأ من تحقيق تنمية جيدة لكفاءات ومهارات العاملين ، إلى الانتقال لتحسين عمليات التحاسب الضريبي وجودة الخدمات الضريبية المقدمة ، مما يؤثر بفعالية علي رضا الممولين دافعي الضرائب ، ليحقق في النهاية الأثر الإيجابي علي الجوانب المالية (الحصيلة الضريبية) .⁽¹⁾

(د) دور القياس المتوازن في انجاز الإستراتيجية المطلوبة :

يتضح هذا الدور من خلال تغلب القياس المتوازن علي كل عقبات ومعوقات انجاز الإستراتيجية والتي تتمثل في الآتي:-⁽²⁾

1 -معوق توصيل الرؤية العامة لمصلحة الضرائب :

وذلك يرجع إلي أن غالبية العاملين في الحقل الضريبي لا يمكنهم فهم أو استيعاب إستراتيجية العمل الضريبي ، فان العقبة الأولى التي تحول دون تنفيذ الإستراتيجية هو عدم ترجمة الرؤية العامة للمنظمات إلي مصطلحات يمكن فهمها والتصرف بناء عليها ، وان القياس المتوازن في حقيقته خريطة مسار شمولي لتوصيل وترجمة تلك الإستراتيجية .

2 -المعوق البشري :

وهي ما يعني به الباحث المقابل المادي الذي يحصل عليه العاملين في الحقل الضريبي ، والسؤال هنا هل تلك الحوافز تبني علي مقاييس صحيحة للأداء؟ ، فعملية ربط الحوافز والمكافآت بمثالية في الأداء تحقق الإستراتيجية وتساعد علي تحقيق الهدف العام لمصلحة الضرائب بالتكلفة الأقل ، ويتم ذلك بربط أهداف الفرد ذاته بالإستراتيجية العامة ، وهذا ما يوفره ويحققه القياس المتوازن .

3 -معوق الموارد :

ويقصد به الطاقات التدريبية والتأهيلية التي تنفق عليها مصلحة الضرائب الكثير من المال والجهد ، فعملية ربط المخصص من النفقات التدريبية والتأهيلية بالاحتياج الفعلي لأنواع برامج محددة تعتبر هدف واضح لقياس الأداء المتوازن من خلال عمليات التشغيل الداخلي ومؤشرات قياسه.

(1) د.محمد محمود يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 135.

(2) سحر عبد الستار عبد الستار النقيب ، مرجع سبق ذكره ص 64 .

4 - المعوق الإداري :

ويتمثل في نقص المعلومات المرتدة عن صعوبات تنفيذ القانون ومشاكل التطبيق في أرض الواقع ومدي الحاجة إلي إعادة بناء و سن تشريعات جديدة تناسب ما يواجه العمل من مشكلات ، لهذا نادي كثير من الكتاب بضرورة إضافة جانب فاقد الأداء كأحد الجوانب الهامة للقياس المتوازن يمكن من خلاله توفير التغذية العكسية واختبار مؤشرات تنفيذ الإستراتيجية.

ويخلص الباحث من ذلك بأن دور القياس المتوازن كأداة للإدارة الإستراتيجية يعد نظاماً جيداً يصلح للربط بين الأهداف الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية من جهة ، وبين مقاييس الأداء من جهة أخرى ، وأيضاً يعتبر مقياس متكامل يجمع بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية ؛ حيث يوفر خريطة مسار شمولي لتحقيق الأهداف في الأجل الطويل والأجل القصير ، فمن المناسب التأكيد علي أن هذا الأسلوب ، يساعد علي تنظيم العمليات الإدارية بالوحدات المختلفة وفقاً لقياس فعال يمكن معه مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط تحت مظلة الإستراتيجية المحددة في كل منشآت الأعمال علي اختلاف طبيعتها

ففي هذا المبحث : تناول الباحث دوافع الحاجة إلي استخدام القياس المتوازن كأسلوب استراتيجي في الوحدات الاقتصادية بصفة عامة وفي مصلحة الضرائب علي الوجه الخاص، مؤكداً علي دوره في انجاز الإستراتيجيات المطلوبة ، من خلال التغلب علي معوقات انجاز الإستراتيجية العامة بتجزئتها علي المستويات الإدارية المختلفة ؛ مما يزيد من الكفاءة والفاعلية بالشكل المطلوب في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة .

خلاصة الفصل الأول :

تناول الباحث في هذا الفصل بالعرض والتحليل الإنتقادي لأنظمة قياس الأداء الضريبي المختلفة .

ففي المبحث الأول حيث التعرض لنظام قياس الأداء الضريبي المصري ، وتوصل من ذلك أن قياس الأداء الحالي المعتمد علي المقياس المالي ؛ شكّل عبء كبير علي كاهل الإدارة الضريبية ، ومجتمع الممولين ، وأصبح ذلك الأسلوب التقليدي عرضة لكثير من الجدل والنقد ، فقد انعكس بالسلب علي قدر الكفاءة والفاعلية مما تسبب في اتساع فجوة الأداء الضريبية في ظل متغيرات لحقت ببيئة أعمال الوحدات الاقتصادية بصفة عامة ، وكذلك الأهداف المنشودة من عملية قياس الأداء بصفة خاصة.

ثم تناول الباحث بالتحليل لأنظمة قياس الأداء في بعض دول العالم المتقدمة والنامية ومقارنتها بنظام قياس الأداء الضريبي المصري من جهة مدي المساهمة في زيادة الكفاءة والفاعلية التنظيمية ؛ حيث تناول الباحث مفهومهما ببعض التفصيل ، وخلص من ذلك بان أنظمة قياس الأداء الضريبي وان كانت تحقق بعض الكفاءة والفاعلية في بلدانها إلا أن البيئة والثقافة الضريبية المصرية تقف حائل دون تحقيق التقدم في عملية قياس الأداء ؛ ذلك لحاجة البيئة المصرية لمقياس أداء يحقق أهداف التخطيط الاستراتيجي وربطة بالإدارات الضريبية من خلال خارطة طريق شمولي تحقق التطلعات المعاصرة ، وعلي رأسها تحقيق الالتزام الضريبي الطوعي ، وإجراء الربط الذاتي وتحقيق الاتزان بين حصيلة ضريبة مرتفعه ورضاء تام للممولين عن تلك الضريبية.

وفي المبحث الثاني تناول الباحث مدي الحاجة إلي استخدام القياس المتوازن في العمل الضريبي ، وذلك من خلال التعرض لدوافع تطبيق هذا الأسلوب من متطلبات تحتم الأخذ بمبادئ الإدارة الإستراتيجية ، ومتطلبات أخرى تتعلق بنموذج القياس المتوازن كأحد الأساليب الإستراتيجية الحديثة ، وبالتالي فقد افرد الباحث في الجزء الأول من هذا المبحث مبررات تنامي تطبيق الإدارة الإستراتيجية في الوحدات الاقتصادية بصفة عامة ، والوحدات الضريبية بصفة خاصة ، ثم بيان متطلبات وجود أسلوب القياس المتوازن ، من توافر أركان تطبيقه ، داخل الوحدات الاقتصادية الحكومية بخاصة الضريبية ، ومن ثم بيان الدوافع التي تحتم الأخذ به كأداة لزيادة الكفاءة والفاعلية في مصلحة الضرائب المصرية.

ويختتم الباحث الفصل الأول بنتيجة مفادها أن نظام قياس الأداء الحالي بمصلحة الضرائب المصرية بالفعل لا يحقق الكفاءة والفاعلية المطلوبة لعملية قياس الأداء مؤكدا علي ضرورة الحاجة إلي أسلوب لقياس الأداء يقوم علي الربط بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية ، ويسعي للربط بين مسببات الأداء ونتائجه في ضوء تنفيذ لخريطة إستراتيجية تنحدر من الأهداف العليا لمصلحة الضرائب إلي الأهداف الفرعية ، وترتد بالتغذية العكسية والإجراءات التصحيحية للحفاظ علي ذلك المسار الاستراتيجي تتحقق به الكفاءة والفاعلية المطلوبة.

وبالتالي يؤكد الباحث علي مدي الحاجة لأسلوب القياس المتوازن سبيلا للتغلب علي معوقات تحقيق الكفاءة والفاعلية (الإنتاجية) في ظل المتغيرات المعاصرة للنظام الضريبي المصري وهذا ما يتم تناوله في الفصل التالي ؛ من خلال إطار محاسبي مقترح لتحقيق قياس الأداء المتوازن في الإدارة التنفيذية بمصلحة الضرائب المصرية باعتبارها المعني الأول بتحقيق الكفاءة والفاعلية في العمل الضريبي .

الفصل الثاني

إمكانية قياس الأداء الضريبي

باستخدام القياس المتوازن

المقدمة:

في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة ، والتي تتمثل في متغيرات بيئية لمجتمع الوحدات الاقتصادية ، وما نتج عنها من إصدار تشريعات ضريبية جديدة ، تضع قواعد الالتزام الطوعي ، ونقل عبء الإثبات من الممول إلي مصلحة الضرائب ، وإقرار الفحص الضريبي وفقاً للفحص الانتقائي للإقرارات الضريبية المقدمة ، وفي ظل الحاجة الماسة لدعم استراتيجيات المصلحة في تمويل الخزانة العامة ، وإرساء قواعد العدالة الاجتماعية وتوفير خدمة ضريبية متميزة ؛ كانت أهمية استخدام القياس المتوازن في رفع الكفاءة وزيادة الفاعلية للأداء الضريبي ، كأحد أساليب الإدارة الإستراتيجية الحديثة ؛ ليحل محل أساليب القياس التقليدية التي انطوت علي انتقادات كثيرة أثرت علي نواتج الأداء ، وتركت ما يسمى بفجوة الأداء الضريبي بين ما يتوقعه الممولين من مصلحة الضرائب ، وبين ما تطلبه المصلحة من مجتمع الممولين.

ومن خلال هذا الفصل يتم تناول عملية تصميم وبناء نموذج القياس المتوازن للأداء في مصلحة الضرائب المصرية ، في سياق تحقيق هدف هذه الدراسة وذلك للعمل علي زيادة كفاءة وفاعلية الأداء ، بالتحديد في نطاق الإدارة التنفيذية داخل الوحدات الضريبية (مستوي الأمور والمراجع الضريبي) ، حيث يتم تناول إمكانية قياس الأداء الضريبي باستخدام القياس المتوازن من خلال المباحث الآتية :

المبحث الأول : تصميم إطار القياس المتوازن بمصلحة الضرائب المصرية.
المبحث الثاني : آليات ومحددات استخدام إطار القياس المتوازن في مصلحة الضرائب المصرية.

المبحث الأول تصميم إطار القياس المتوازن بمصلحة الضرائب المصرية

تمهيد:

يتناول هذا المبحث عرض تحليلي للهدف من عملية بناء إطار القياس المتوازن داخل مصلحة الضرائب ، والتعرض للمفاهيم المحاسبية المستخدمة في ذلك ، ثم يتم التعرض لعملية بناء الإطار المحاسبي للقياس المتوازن داخل مصلحة الضرائب.

ويتعرض الباحث لذلك من خلال النقاط الآتية:-

أولاً : هدف الإطار المقترح للقياس المتوازن.

ثانياً : عرض المفاهيم المستخدمة في الإطار المقترح للقياس المتوازن.

ثالثاً : التصميم المحاسبي للإطار المقترح للقياس المتوازن بمصلحة الضرائب المصرية.

ويتم تناول كل نقطة علي النحو الآتي:

أولاً : هدف الإطار المقترح للقياس المتوازن :

من خلال العرض السابق لمشكلة البحث ، والذي تم من خلالها التوصل إلي أن الارتكاز علي مقاييس الأداء الحالية بمصلحة الضرائب ، لا تحقق الكفاءة والفاعلية المطلوبة نظراً لارتكازها علي الأداء الداخلي وارتباطها بالبعد المالي (الحصيلية الضريبية) ؛ الذي يركز علي صالح الخزانة العامة فقط . فكان اقتراح استخدام احد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ، وهو القياس المتوازن حيث يقيس الأداء بأساس التوازن بين المؤشرات المالية ، والمؤشرات غير المالية (الممولين) ، وأيضاً يعمل علي التوازن بين الأداء الداخلي بمصلحة الضرائب ، والأداء الخارجي (مردود البيئة المحيطة).

والباحث يقترح استخدام القياس المتوازن ، بهدف زيادة كفاءة وفاعلية الأداء داخل مصلحة الضرائب المصرية ؛ فيما يختص بمستوي الإدارة التنفيذية والإشرافية ، والتي هي عصب ومحرك الأداء في الهيكل التنظيمي عامة ، وهي أيضاً مبرر الأداء في الإدارة الوسطي والعليا .

ثانياً : عرض المفاهيم المستخدمة في الإطار المقترح للقياس المتوازن: (1)

■ الرؤية الإستراتيجية :

تصدر للتوعية المستقبلية لنشاط الأعمال ، وما ينبغي أن يكون عليه كما ينظر إليها باعتبارها مفهوم إرشادي لما يحاول أن يفعله التنظيم أو يؤول إليه مستقبلاً ، وأن الرؤية الإستراتيجية لمصلحة الضرائب في ظل المتغيرات المعاصرة هي :

■ رسالة / مهمة الوحدة الاقتصادية :

هي الإجابة علي السؤال ، ما هو نشاطنا ؟ وما الذي يجب أن نفعله لعملائنا ؟ . وتعكس رسالة الوحدة الاقتصادية ، وخصائصها الفريدة ، ومفهومها الذاتي ، ومبرر وجودها ، وان المهمة الأساسية هي الغرض الأساسي والمبرر الوحيد لوجود أي وحدة اقتصادية، ويتم تحديدها أثناء التخطيط الاستراتيجي ؛ حيث تحكي المهمة عن فلسفة أداء النشاط الاقتصادي في ضوء الغرض الرئيسي لها ، وان رسالة مصلحة الضرائب المصرية تتمثل في :-

■ الإستراتيجية :

مصطلح يعبر عن نماذج التصرفات ومداخل الأعمال التي تستخدمها الإدارة ؛ لتحقيق رضا العملاء ، بهدف تدعيم حصة الوحدة الاقتصادية من السوق ، وتحقيق أهدافها التنظيمية والإستراتيجية هي أداء الإدارة لتحقيق التوافق مع بيئتها ، ومن ثم تأكيد بقاء التنظيم ونموه واستقراره في الأجل الطويل.، والإستراتيجية لدي مصلحة الضرائب تمثل في:-

■ الغايات :

تمثل النتائج المراد تحقيقها علي المدى الزمني الطويل وهي تتطلب توافر الرؤية المستقبلية ، وان الغاية التي تسعى مصلحة الضرائب لتحقيقها تتمثل في:

■ الأهداف :

تمثل النتائج المراد تحقيقها علي مدي زمني معين ، ويؤدي تحقيقها بطريقة متكاملة ومتتابعة إلي تحقيق غايات الوحدة الاقتصادية ، ويجب أن تتسم الأهداف في أي

(1) يرجع في ذلك إلي :

- د. عبد الحميد مصطفى (1994) " نماذج الإستراتيجية في منظمات قطاع الأعمال المصري ، مجلة آفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعه المنوفية ، السنة الخامسة ، العدد الثاني ، ص 174 .
- د. أمال إبراهيم محمد (2004) "تقويم أداء الوحدات الإدارية الحكومية "المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعه الأزهر فرع البنات ، العدد الثاني والعشرون ، ص 464-465 .
- د. عبد اللطيف محمد خليل " مدخل مقترح لإدارة الإدارة الضريبية علي أساس القياس المتوازن للأداء- دراسة اختبارية" مرجع سبق ذكره، ص 368 .
- د. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، (2006). "الإدارة الإستراتيجية بقياس الأداء المتوازن " المكتبة العصرية ، المنصورة ص 52 .

مستوي إداري بالتحديد، والوضوح ، والقابلية للقياس ، واستثارة روح التحدي والموضوعية ، وان أهداف مصلحة الضرائب المصرية تتمثل في :

- الهدف المالي .

- الأهداف الإستراتيجية .

- الأهداف قصيرة الأجل .

■ إدارة الأداء :

هي استخدام وظائف الإدارة من تخطيط ، وتنظيم ، ومتابعة في التعامل مع مخرجات عملية قياس الأداء ، وذلك لإحداث تأثيرات ايجابية في أهداف وإجراءات الأداء علي كل المستويات الإدارية، وإدارة الأداء في مصلحة الضرائب تعني استخدام نتائج قياس الأداء للتأثير في :-

- الثقافة التنظيمية علي مستوى المصلحة

- أهداف وإجراءات الأداء علي مستوى الإدارات الفرعية للمصلحة

- إعادة توزيع وترتيب الأولويات ؛ للارتقاء بمستوي أداء الإدارة الضريبية.

■ قياس الأداء :

هي عملية تقييم لانجاز الأهداف المحددة علي مستوى الأداء ، وتتضمن المعلومات كمقياس للكفاءة والفاعلية لجوانب الأداء المختلفة ، ونعني بها هنا تقييم إنجازات الإدارة الإشرافية (المأمورين والمراجعين) في الوحدات الاقتصادية الضريبية وفقاً للخطة الموضوعية من قبل الإدارة الضريبية.

■ جانب (بعد) القياس :

احد الركائز التي يقوم عليها أسلوب القياس المتوازن ، وتتمثل في الجاني المالي ، جانب العملاء ، جانب التشغيل الداخلي ، جانب النمو والتعلم والابتكار .

■ مؤشرات القياس:

يمثل الاتجاه الذي يحدد حالة الهدف المراد تحقيقه عن طريق مقارنته بقيمة محدده سلفاً.

■ المعيار:

مقدار محدد يتم القياس بناء عليه لتحديد مقدار الانحراف سلباً أو إيجاباً عن الهدف المقرر.

■ تقييم الأداء:

هي عملية مقارنة نتائج قياس الأداء الفعلي بالأداء القياسي ، أو المستهدف واستخلاص وتفسير النتائج.

■ مستويات الأداء الاستراتيجية :

حيث تقسم إلي عدة مستويات هرمية لإنجاز أهداف المنظمة وهي :-

-إستراتيجية الإدارة العليا (المكتب الفني والإدارات المركزية لمصلحة الضرائب المصرية).

- وحدات نشاط الأعمال الإستراتيجية (القطاعات والمناطق الضريبية).

-الإستراتيجية الوظيفية والتشغيلية علي مستوي الأقسام (الوحدات الضريبية وأقسام الفحص والحصر والتحصيل الضريبي).

وقد تغيرت فلسفة الإدارة الضريبية بشأن انجازها لمستويات الأداء الاستراتيجية حسب الآتي:-

■ فيما يتعلق بالأداء الداخلي : يتم التحول من هيكل إداري جامد إلي هيكل مرن ، يتيح الترابط ، والتكامل ، والتفاعل ، والتواصل بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارات الفرعية.

■ فيما يتعلق بالمجتمع الضريبي : يتم التحول إلي الإقرار الطوعي ، وتنميته وجوده ، وافترض المصادقية مع الممولين إلي أن يثبت العكس ، والقيام بعمليات التحاسب في ظل دعم الثقة عن طريق الفحص الانتقائي للإقرارات الضريبية المقدمة ، وفي ضوء المعلومات المتاحة للإدارة الضريبية .

■ فيما يتعلق بالمشروع الضريبي : يتم التحول من العمل كأداة لتنفيذ التشريعات وحسب. إلي آلية التغذية العكسية ، وتوفير المقترحات للمشروع بالتعديلات اللازمة لتحقيق أقصى درجة ملائمة بين التشريع والواقع.

ثالثاً :التصميم المحاسبي للإطار المقترح للقياس المتوازن بمصلحة الضرائب المصرية:

ينتقل الباحث إلي عملية تصميم الإطار المقترح ، داخل مصلحة الضرائب المصرية ، من خلال مجموعة من الخطوات المتتابعة ، توضح خريطة مسار لعملية استخدام ذلك الإطار في الواقع العملي ، يمكن من خلاله الوصول إلي المنفعة القصوى من استخدامه ، و يتم تناول عملية تصميم القياس المتوازن بمصلحة الضرائب المصرية من خلال النقاط الآتية:-

(A) : الإطار العام للقياس المتوازن بمصلحة الضرائب المصرية :

(أ) عرض جوانب الأداء المقترحة للقياس المتوازن.

(ب) عملية بناء إطار القياس المتوازن بمصلحة الضرائب المصرية .

(B) : الربط الاستراتيجي لجوانب الأداء مع الإستراتيجية العامة ورؤية مصلحة الضرائب

(C) : أثر الإطار المقترح علي كفاءة وفاعلية الأداء في ظل المتغيرات المعاصرة.

وسوف يتم تناول تلك النقاط بالتفصيل في الأتي:-

(A) : الإطار العام للقياس المتوازن بمصلحة الضرائب المصرية :

(أ) عرض جوانب الأداء المقترحة للقياس المتوازن:

قام احد الباحثين ⁽¹⁾ بإجراء دراسة اختباريه لمدخل مقترح لإدارة الإدارة الضريبية علي أساس القياس المتوازن ، وتوصل فيها إلي معنوية الجوانب المعبرة عن الأداء التي سبق وان اقترحها عند معامل تحديد قدره 0.75 وكانت المتغيرات التي تمثل جوانب القياس المتوازن المقترحة هي :

1. جانب الممولين (المجتمع الضريبي) .
2. جانب التشريع الضريبي (تطويع التشريع للواقع العملي كأحد وظائف الإدارة الضريبية) .
3. جانب التشغيل الداخلي (التواصل والترابط بين الإدارات الفرعية – تبسيط إجراءات التعامل مع الممولين) .
4. جانب التعلم والنمو (تنمية مهارات وقدرات العاملين – إعادة هيكلة التنظيم الإداري)
5. الجانب المالي (الإشراف والمتابعة المستمرة لتحصيل الضريبة) .

ولقد سلك احد الباحثين الآخرين نفس المسلك ، حيث حاول وضع إطار مقترح لاستخدام مجموعة من أساليب التحليل الاستراتيجي - منها القياس المتوازن - في زيادة كفاءة وفاعلية المحاسبة الضريبية في ضريبة المبيعات ، وتوصل فيها أيضا إلي معنوية جوانب الأداء التي تم اقتراحها وهي نفس الجوانب السابقة بالدراسة الأولى ، وان كان زاد عليها جانب جديد هو جانب فاقد الأداء ، والذي يعتبر انه يعكس فاعلية الأداء الضريبي في تخفيض الفجوة بين طاقة المجتمع الضريبي ، وما يتم تحصيله فعلا ، كما يعكس الآثار السلبية والايجابية للتطبيق ⁽²⁾

(1) د.عبد اللطيف محمد خليل ،(2007). "مدخل مقترح لإدارة الإدارة الضريبية علي أساس القياس المتوازن للأداء- دراسة اختباريه" مرجع سبق ذكره ، ص ص 370-396.

(2) عبد الحميد عبد المعطي حسن غنيم ،مرجع سبق ذكره ص ص 235-242.

ومن خلال ما تقدم يري الباحث :

1. أن التركيز علي عملية إدارة الأداء تعتبر مرحلة لاحقة لمرحلة قياس الأداء (هدف وموضوع البحث الحالي).

2. إذا كان جانب الممولين (والذي يمثل جانب العملاء) في القياس المتوازن يدعم الثقة ويرفع درجة الالتزام الطوعي .. إلا أن الجوانب الأخرى جاء بها بعض التداخل فيما بينها ؛ حيث إن عملية تطويع القانون لواقع التطبيق ما هي إلا عملية من عمليات التشغيل الداخلي ، وإن عملية الإشراف والمتابعة لتحقيق الضريبة - أيضاً - هي من عمليات التشغيل الداخلي لدي مصلحة الضرائب ، والتي تتمثل في عمليات التحاسب الضريبي (الحصر - الفحص - التحصيل) في ظل تطويع التشريع لأرض الواقع .

3. هناك خلط بين قياس الأداء الضريبي وبين إدارة المحاسبة الضريبية ، فالفاحص الضريبي ، لا يعنيه أبداً إجراءات التحصيل ، وإن كان يعنيه تحصيل الضريبة عند الفحص ؛ لوجود قسم خاص للتحاسب الضريبي يختص بإجراءات التحصيل.

4. كذلك إن المحاسبة الضريبية لا تملك تطويع للتشريع. بل تنفيذه وإنما تعليمات المحاسبة الضريبية إن كان يقصد بها عملية تطويع القانون للتطبيق إلا أنها ليست من اختصاص قسم الفحص بالمأموريات. بل من اختصاص إدارة الفحص الضريبي وهي من الإدارات العليا بمصلحة الضرائب .

5. إن عملية تضيق فجوة الأداء الضريبي بما اسماه جانب أو بعد فاقد الأداء ، فيما يعكس الآثار السلبية أو الايجابية للتطبيق ، يري الباحث أن هذا الجانب هام لعملية قياس الأداء ، حيث أنه يوفر التغذية العكسية لعملية التطبيق من أجل المساعدة علي توفير معلومات لتقويم أخطاء التطبيق ، والعمل علي التوصية بمعالجتها من قبل القائمين علي التخطيط الضريبي.

وبالتالي فإن الباحث ما زال لم يصل إلي الهدف من بحثه وهو الإجابة علي التساؤل :

ما هي جوانب قياس الأداء المناسبة لعملية متابعه انجاز أعمال مأموري الضرائب في شعب الفحص والحصر والتحصيل الضريبي ، والتي يمكن بمعلومية نتائج ذلك القياس التحقق الكفاءة والفاعلية المنشودة في مصلحة الضرائب المصرية ؟.

والباحث وهو في سبيله لاقتراح جوانب (أبعاد قياس الأداء) والمؤشرات المستخدمة في كل جانب يراعي خصائص الاختيار والتي تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

(1) R.S., Kaplan, and Norton, D.P., "The Balanced Scorecard Translating Strategy into Action, Boston, Harvard- Business School . 1996(a).

- **الموضوعية :** وتعني عدم الخضوع للأحكام الشخصية .
 - **إمكانية الرقابة :** وتعكس وجود الأداء الفعلي بعيداً عن المؤثرات الخارجية.
 - **البساطة :** وتمثل الفهم الواضح لجوانب الأداء وان كل مقياس يعكس هذا الجانب دون تداخل مع غيره.
 - **المرحلية :** وهي تمثل إمكانية رقابة ومتابعة الأداء من إدارة دنيا إلي إدارة عليا صعودا حسب الهيكل التنظيمي والرقابي لمصلحة الضرائب .
 - **الملائمة :** بمعنى ملائمة المؤشرات لهدف البحث وللإدارة التنفيذية التي يوصي البحث بالتطبيق فيها لقياس أدائها.
 - **الوقاية والتحفيز :** بمعنى إتاحة الفرصة للإجراءات التصحيحية ، وتوفير التغذية العكسية لمتخذ القرار والمخطط الضريبي ، وتحفيز أفراد الإدارة التنفيذية بنوع من المشاركة في اتخاذ القرار.
- وبالبحث عند اقتراح جوانب ومؤشرات القياس المتوازن يؤكد علي ضرورة مراعاة تلك الخصائص ، حيث يتم الأخذ في الاعتبار عند اقتراح جوانب القياس المتوازن الاعتبارات السابقة ، والهدف منها المطابقة مع مجال الرؤية المحدد للإستراتيجية ، فمجال الرؤيا هنا جانب القياس المتوازن والذي يمكن تناول متطلباته في الآتي: ⁽¹⁾

مجال الرؤية المالي (الجانب المالي):

ويعبر عنه في مصلحة الضرائب بجانب الحصيلة. وهذا الذي يعكس القيمة والأهمية الاقتصادية ومبرر وجود مصلحة الضرائب ، وهذا الجانب مرتبط بالمستويات التشغيلية لمصلحة الضرائب المتمثل في الوحدات الضريبية (المأموريات) ، ففي حالة وجود مقياس يعكس ماذا حققت المصلحة (أو الوحدة الضريبية) من المستهدف لها من ربط الموازنة العامة للدولة ، بالتأكيد يعكس هذا الجانب نتيجة الأداء في الوحدات الضريبية .

مجال الرؤية (جانب) العملاء:

ويعني به في مصلحة الضرائب جانب الممولين ، حيث انه يتم بناء هذا الجانب كبؤرة تركيز علي الممولين المعنيين الأساسيين بسداد الضريبة ، ولابد هنا أن نبحت عن الإجابة التي يتساءل بها Kaplan & Norton ماهي الكيفية التي يرانا بها العملاء؟ ، والكيفية التي نري بها عملائنا؟؟ ، أي أن هذا الجانب يبحث في تأثير إدراك الممولين لتأثيرات مصلحة الضرائب ، والتشريعات الضريبية وطرق التحاسب الضريبي.

⁽¹⁾ نيلز جوران وجان روي وماجتر ووتر، ترجمة علا احمد إصلاح ، مرجع سبق ذكره، ص 285

مجال الرؤية (جانب) العمليات التشغيلية:

وتشمل شعب التشغيل (التحاسب الضريبي) سواء الحصر – الفحص – التحصيل ، حيث تعكس في الحقيقة إنتاجية الوحدات الضريبية مادة الحصيلة ، وتعكس مستوي التكنولوجيا المستخدم من أساليب تحاسبيه تسهل الإجراءات وتوفر المعلومات اللازمة لعمليات التحاسب المختلفة. إن هذا الجانب يعكس مدي الاستفادة من الطاقة الذهنية والعلمية المبذولة بواسطة مأموري الضرائب للوصول إلي تحديد الممول – تحديد الوعاء الضريبي – تحديد الضريبة وتحصيلها في الوقت المناسب بأقل تكلفة ، دون التأثير علي رضا الممول، وإرهاق العمل الاقتصادي ، فهذا المنظور يصف ما تنجزه الوحدات الضريبية من العمل الضريبي .

مقاييس مجال رؤية (جانب) الابتكار والنمو والتطوير:

وقد يسمى بؤرة التركيز علي التعلم والنمو ويحتاج للإجابة علي التساؤل كم من الموارد تنفق علي التعلم؟، ومدي التحصيل المهني من البرامج التدريبية ؟ ، وان هذا المنظور ينعكس بوضوح علي درجة الكفاءة والتعامل مع الموقف المتناقض ، حصيلة ضريبية عالية مع رضا للممول. فعلمية التطوير والابتكار تعكس مدي القدرة علي التعامل مع المواقف الصعبة ، مستهدف مطلوب تحقيقه للدولة ، عدم تعقيد في الإجراءات، ورضا لممول يدفع المطلوب منه كضريبة ؛ لكن لا يشعر بمرودها المباشر علي حياته الاقتصادية والاجتماعية.

(ب) بناء إطار القياس المتوازن بمصلحة الضرائب المصرية:

وبتفهم طريقة العمل والأداء التي تعمل بها منظومة مصلحة الضرائب ، مثلها مثل أي منظومة لأي وحدة اقتصادية عند تفاعلها مع الواقع تتعلق بعده أمور هي:

- أن العوامل الخارجية تمثل تفاعل مع العوامل الداخلية ، وتكون شرطاً لإحداث أي تغيير في أداء مصلحة الضرائب.

- هناك ارتباط داخل مصلحة الضرائب بين سلوك الإنسان ككائن نظري(غير مستعد لإنجاز أي عمل) ، وبين سلوكه ككائن فاعل ، فالتغير في الأداء لا يتحقق لمجرد تواجد قوانين تعبر عن حتمية التطور ، بحيث لا يقتصر علي مجرد فهم القوانين المسيرة للنشاط المؤدي بواسطة المصلحة ، بل يجب استخدام المعرفة المترتبة علي هذه القوانين في توجيه النشاط المؤدي.

ومن خلال الخطوات التالية يقترح الباحث بناء جوانب الأداء للقياس المتوازن وأيضاً مقاييس (مؤشرات الأداء) في كل جانب حسب الآتي :-

الخطوة الأولى : تحديد جوانب الأداء المقترحة:

1 - جانب الممولين:

ويعني به مدي رضاء الممول عن قيمة الضريبة الملتزم بسدادها ، ومدي أخلاقية التعامل معهم من قبل الإدارة التنفيذية علي أساس اتفاق المصالح ، وعدم تعارضها ؛ لقبول الإقرار المقدم منه أو بيان التعديل عليه وفقاً لمعلومات لا تحتل الجزافية في التقدير أو الشطط في التحاسب ، مما ينعكس علي رفع درجة الالتزام الطوعي لدي هؤلاء الممولين.

2 - جانب الحصيلة:

يمثل مدي تحقيق المستهدف من خطة الحصيلة الضريبية . وفقاً لأهمية الملفات المنظورة ، ومدي العمل علي تضيق النزاع علي دين الضريبة ، ومعه بالتعبية تأجيل عملية السداد (أي يعكس هذا الجانب مدي الاتفاق علي سداد الضريبة فوراً عند انتهاء عملية التحاسب الضريبي.)

3 - جانب التشغيل الداخلي:

وهو يمثل كافة إجراءات الحصر ، والفحص ، والتحصيل من اتخاذ طرق علمية ، والعمل علي تبسيط إجراءات التحاسب الضريبي ، ويدخل ضمن هذا الجانب مدي تبسيط الإجراءات التشريعية في كل شعب التحاسب الضريبي.

ولقد أشار أحد الباحثين دعماً لجانب التحاسب الضريبي الي عدم الأخذ بالأساس النقدي في عملية الفحص الضريبي حيث أن ذلك الأساس وبخاصة فيما يتعلق بالنشاط التشغيلي ، لا يعتبر بديلاً للربح المحاسبي الناتج من قائمة الدخل وأيضاً العمل علي جودة الخدمات الضريبية المقدمة للممولين ،⁽¹⁾

4 - جانب التعليم والنمو:

وهي تعكس مدي قدرة المأمورين ، والمراجعين علي الاستيعاب والتعلم والابتكار ، ومدي الاستفادة بنظم المعلومات التي تخدم عمليات التحاسب الضريبي في ضوء دعم الثقة المنشودة.

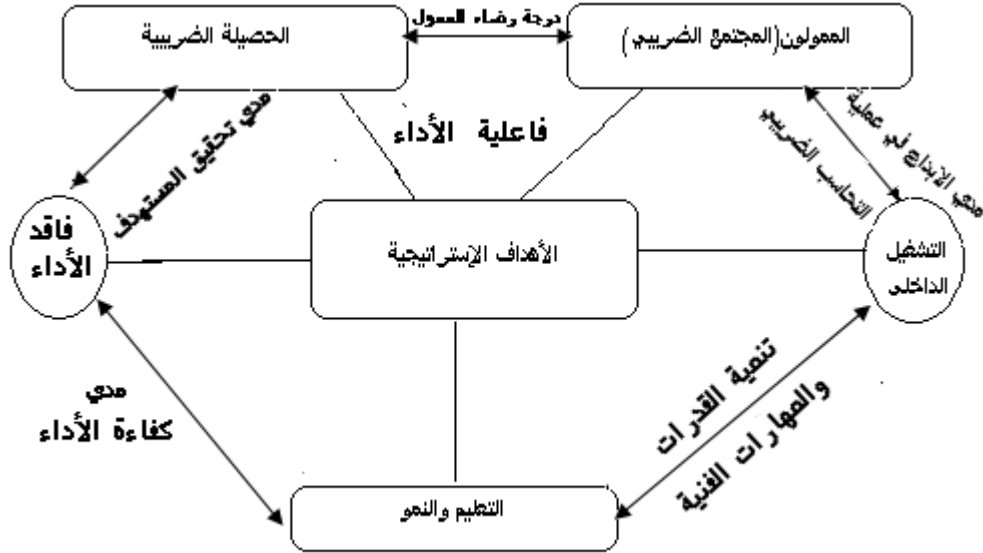
5 - جانب فاقد الأداء :

ويمثل حصر المشكلات التي أدت إلي حدوث فجوة التطبيق ، ومدي الآثار السلبية ، والايجابية لعملية الأداء والتعرف بذلك علي معوقات العمل ، حتى يمكن وضع ذلك أمام الجهات المخططة ومنها أخذ المتغيرات البيئية في الحسبان وهي التي تواكب

(1) د.محمد نجيب حمد،(1998). " دلالة المحتوي الإخباري لقائمة لتدفق النقدي ، وقائمة الدخل المحاسبي في تطوير الفحص الضريبي " المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعه المنصورة – المجلد الثاني ، ص 258.

المجتمع المصري وتتمثل في القوانين الاقتصادية الأخرى، كتغذية عكسية يمكن منها تنمية جوانب القوة وتقويم جوانب الضعف.⁽¹⁾

ويمكن التعبير عن جوانب الأداء المقترحة في الشكل الآتي (2-1)



شكل (2-1)

جوانب ومؤشرات القياس المتوازن في مصلحة الضرائب

العلاقة بين جوانب الأداء المقترحة :

يشير الباحث إلي أن الجوانب الخمسة المقترحة يدعم بعضها البعض ، فالتعلم والنمو يدعم العمليات الداخلية التي تتمثل في أساليب التحاسب الضريبي التي تحتاج لمهارات معينة ، وذلك الجانب يؤثر على رضا العاملين والعمليات الداخلية ، والتي بدورها تؤثر على رضا الممولين، وكل هذا يؤثر على المؤشرات المالية المتمثلة في جانب الخصيلة ، ويأتي جانب فاقد الأداء كتحويل للقياس المتوازن ليتماشى مع العمل بمصلحة الضرائب حيث الحاجة المستمرة للتغذية العكسية وتصحيح المسار ، وهذا ما أيدته العديد من الدراسات الأجنبية في عدد من دول العالم كاستراليا ونيوزلاند وإيطاليا وإنجلترا ومصر وفرنسا وتايلاند، سواء على مستوى التقويم للقطاع الخاص أو القطاع العام أو الوحدات الحكومية.⁽²⁾

⁽¹⁾ المرجع السابق ص 357

⁽²⁾ د.نبيل عبد الرؤوف إبراهيم،(2011). "إطار مقترح لتقويم اداء الخدمات الضريبية الالكترونية باستخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء - دراسة ميدانية" بحث منشور علي موقع ، www.almgid.com/vb، ص ص 16-18 نقلا عن :

- Kittiya Yongvanich, James Guthrie: "Balanced Scorecard practices Amongst Thai Companies: Performance" **Effects.Pacific Accounting Review** Volume: 21 Issue: 2 2009.
- Wendy James: "Rationality, institutionalism and Accounting Change: Understanding a Performance Management System within an Australian Public Sector Entity". **Journal of Accounting & Organizational Change** Volume: 5 Issue: 3 2009.

مكونات القياس المتوازن : (1)

لا بد أن يشمل كل جانب من جوانب القياس المتوازن علي عدة أعمدة:

- 1 - الأهداف: تسجل فيه الأهداف الخاصة بالقياس المتوازن
- 2 - المؤشرات: تسجل فيه المؤشرات التي تستخدم لقياس كل هدف
- 3 - المعيار: تسجل فيه القيمة المستهدفة للمؤشر في نهاية الفترة (سنة مثلاً)
- 4 - المبادرات: تسجل فيه المبادرات أو الأشياء التي سنقوم بها لتحقيق الهدف.

وتظهر هذه المكونات على النحو الموضح للجانب المالي ؛ فمثلاً قد يكون الهدف زيادة رضا الممولين علي الضريبة ، فيكون المؤشر مدي الإقبال علي الالتزام الطوعي بتقديم الإقرار وسداد الضريبة ، وقد تكون هناك مبادرة لتحقيق ذلك ، مثل تحسين مظهر العاملين أو تدريبهم على التعامل مع الممولين أو غير ذلك. ويلاحظ أن مؤشرات الأداء لا يشترط أن تكون كمية بل قد تكون نوعية أو وصفية.

الخطوة الثانية : مقاييس (مؤشرات) الأداء المطلوبة بكل جانب من جوانب القياس المتوازن:

يري الباحث أنه من المناسب أن يكون عدد المؤشرات في كل جانب في حدود الخمسة أهداف، بحيث يكون المجموع أقل من عشرين هدفاً. مع ملاحظة أن تلك الأهداف هي أهداف الإدارة الضريبية العليا والتي سيحاول الجميع الاشتراك في تحقيقها، و بالإضافة إلى ذلك فإنه ينبغي مضاعفة الجهود من العاملين للوصول إلى الأهداف ومؤشرات الأداء المناسبة لتحقيق إستراتيجية الإدارة الضريبية .

❖ بالنسبة لجانب الحصيلة :

- الهدف الاستراتيجي : تحقيق الربط المستهدف وفقاً لخطة المصلحة .
- المؤشرات :

- 1 - معدل الحصيلة المحققة إلى المستهدف (الربط السنوي).
- 2 - معدل المحصل من المتأخرات إلى إجمالي المتأخرات.
- 3 - معدل المحصل مقدماً إلى إجمالي الضرائب الواردة في الإقرارات المقدمة.
- 4 - معدل الضرائب الواردة بالإقرار إلى جملة المماثل من آخر إقرار.

- Beverley R Lord, Yvonne P Shanahan, Michelle J Gage: "The Balanced Scorecard: A New Zealand Perspective" **Pacific Accounting Review** Volume: 17 Issue: 1 2005.
- Federica Farneti, James Guthrie: "Italian and Australian local governments: balanced scorecard practices". **Journal of Human Resource Costing & Accounting** Volume: 12 Issue: 1 2008..

Selena Aureli,(2010) "The Introduction of Innovative Performance Measurement and Management Control Systems The Role of Financial Investors and Their Acquired Companies". **Studies in Managerial and Financial Accounting , Volume: 20.**

(1)

❖ بالنسبة لجانب الممولين:

- الهدف الاستراتيجي : العمل علي تحقيق رضا الممول ، وتنمية الالتزام الطوعي.
- المؤشرات:

- 1 -نسبة الاتفاق علي فروق الإقرار مع الممول.
- 2 -نسبة سداد الضريبة المتفق عليها إلي إجمالي الفروق الضريبية .
- 3 -نسبة اعتماد الإقرار المقدم في ظل معلومات المصلحة عن نشاط الممول.
- 4 -معدل الشيكات المرتدة إلي جملة الضرائب المسددة بشيكات .
- 5 -معدل التظلمات المقدمة إلي جملة الإخطارات الضريبية .

❖ بالنسبة لجانب التشغيل الداخلي :

- الهدف الاستراتيجي : التنسيق بين شعب المأمورية والتي تتضمن شعب الحصر والفحص والتحصيل ، ومدي المرونة مع نصوص التشريع .
- المؤشرات:

■ شعبة الفحص :

- 1 -مدي الكفاءة في استخدام أساليب الفحص التحليلي المكتبي.
- 2 -مدي الاستفادة من أسلوب الفحص الانتقائي.
- 3 -مدي الاعتماد علي بيانات الإدارة العامة لتجميع الخصم تحت الحساب
- 4 -مدي الاستفادة من البيانات الأخرى المتعلقة بنظام المعلومات.
- 5 - الوقت المعياري المخصص للفحص (عدد الأيام) .

■ شعبة الحصر والإقرارات:

- 1 -أساليب الحصر الراسي والأفقي لمجتمع الممولين.
- 2 -مدي القدرة علي تجميع المعلومات عن الممولين القدامي ، والجدد.
- 3 -مدي الاعتماد علي إخطارات الشعب المختلفة عند الحصر الجديد.
- 4 -مدي الاعتماد علي بيانات الإدارة العامة لتجميع البيانات عن الممولين.

■ شعبة التحصيل :

- 1 -نسبة أوامر الحجز المنفذة بالإيجاب إلي إجمالي أوامر الحجز (معدل التحصيل).
- 2 -نسبة الاتفاق علي جدولة وتقسيط المتأخرات والديون الضريبية.
- 3 -معدل حالات رفع الحجز إلي الحالات التي تم الحجز عليها .
- 4 -مدي الاعتماد علي بيانات الشعب الأخرى عند تحصيل الضريبية.
- 5 -الوقت المعياري للانجاز أمر الحجز.

❖ بالنسبة لجانب التعلم والنمو والابتكار:

- الهدف الاستراتيجي : تنمية القدرة الفنية بما يساعد علي الابتكار ، وضبط الحالة.
- المؤشرات:

- 1 - عدد حالات الاجتهاد التي تشير إلي الإبداع والتميز في الأداء.
- 2 -معدل حلول المشكلات إلي إجمالي التظلمات المقدمة.
- 3 -مقدار النصيب التدريبي ومدي الاستفادة منه .
- 4 - عدد الحالات التي يتم اعتمادها دون ملاحظات من المراجع المختص.

❖ بالنسبة لجانب فاقد الأداء:

- الهدف الاستراتيجي : توفير تغذية عكسية للمخطط الاستراتيجي عن جوانب القوة والضعف

(مدي فاعلية الأداء في تضيق فجوة التطبيق وفجوة التوقعات)

- المؤشرات :

- 1 -معدل الحالات السلبية إلي جملة الحالات التي تم انجازها .
- 2 - عدد الحالات الايجابية إلي جملة الحالات التي تم انجازها.
- 3 -الحلول التصحيحية المقترحة للحالات السلبية .
- 4 - عدد المشكلات الناتجة عن عدم فهم التشريع.
- 5 - عدد الحالات التي تكرر خلاف بسببها مع الممولين.

هذا ويمكن توضيح ذلك وربطه بالأهداف والمؤشرات من الشكل (2-2)

جوانب ومؤشرات القياس المتوازن	الأهداف الإستراتيجية	المؤشرات الأساسية
الجانب المالي الحصيلة الضريبية	تحقيق الربط المستهدف	معدل الحصيلة المحققة الى (المستهدف) الربط السنوي معدل المحصل من المتأخرات الى اجمالي المتأخرات معدل المحصل مقدماً الى اجمالي الضرائب الواردة في الاقرارات المقدمة معدل ضريبة الاقرار الى المسائل من اخر اقرار
جانب الممولين	تحقيق رضاء الممول وتنمية الالتزام الطوعي	نسبة الاتفاق على فروق الأقرار مع الممول نسبة سداد الضريبة المتفق عليها الى اجمالي الفروق الضريبية نسبة اعتماد الاقرار المقدم في ظل معلومات المصلحة على نشاط الممول معدل الشيكات المرتدة الى جملة الشيكات معدل التظلمات المقدمة الى جملة الاخطارات
جانب التشغيل الداخلي	التنسيق بين شعب المأمورية ومدي المرونة مع التشريع	شعبة الحصر والاقارات شعبة الفحص شعبة التحصيل
جانب التعلم والنمو والإبتكار	تنمية القدرة الفنية والابتكار وحسن التصرف	عدد حالات الاجتهاد التي تنتشر الى الابداع والتميز في الاداء معدل حلول المشكلات الى اجمالي التظلمات المقدمة مقدار النصيب التدريبي ومدى الاستفادة منه عدد الحالات التي يتم اعتمادها دون اعتماد المراجع
جانب فاقد الأداء	مدي فاعلية الاداء في تضيق فجوة الأداء	معدل الحالات السلبية الى جملة الحالات المؤداة عند التطبيق معدل الحالات الايجابية الى جملة الحالات المؤداة عند التطبيق الحلول التصحيحية المقترحة للحالات السلبية عدد المشكلات الناتجة عن عدم فهم التشريع عدد الحالات التي يتكرر الخلاف بسببها من الممولين

شكل رقم (2-2)

المصدر : من إعداد الباحث

متغيرات القياس المتوازن في مصلحة الضرائب

رابعاً : أثر الإطار المقترح علي كفاءة وفاعلية الأداء في ظل المتغيرات المعاصرة:

(A) أثر الإطار المقترح علي كفاءة الأداء الضريبي :

حيث يمثل الاستخدام الأمثل لموارد مصلحة الضرائب وتمثل فعل الشيء بالطريقة الصحيحة والكفاءة تتمثل في :

مدخلات الأداء الضريبي :

- 1 - الموارد الذاتية (عملية التشغيل الداخلي)
 - 2 - الموارد التدريبية والتطوير والتي تتمثل في (جانب النمو والتعلم) .
 - 3 - الممولين: يعكس المادة الخام في المنظومة الضريبية ويعكس أيضاً سمعه المصلحة ، وثقة المجتمع الضريبي .
 - 4 - مأمور الضرائب : يعكس قدرة الإنسان في التعامل مع الموقف المتعارض ، بين رضا الممول ، والجباية ، ومحاولة تزكية فاقد الأداء إلي اعلي درجة .
- كل هذه الموارد التي تمثل أدوات العمل وخارطة الطريق لعملية الأداء ، وفي ذات الوقت تعكس جوانب القياس المتوازن . وان الكفاءة هي العلاقة بين المدخلات (الموارد) والمخرجات التي تتمثل في :

مخرجات الأداء الضريبي :

- 1 تحقيق الحصيلة المستهدفة.
 - 2 تحقيق رؤية وإستراتيجية مصلحة الضرائب
- وهنا يمكن القول إن استخدام القياس المتوازن يدعم العمل الضريبي بكفاءة عالية متوازنة تسعى لتحقيق رؤية وإستراتيجية المصلحة.

(B) أثر الإطار المقترح علي فاعلية الأداء الضريبي :

فإذا كان تحقيق المستهدف من الحصيلة الضريبية يتم من خلال انعكاس أداء كفاء يرتكز علي الكيف ، وليس الكم ، فإنه يحقق مبرر القيام به وهي الفاعلية التي تتمثل في تحقيق الأهداف التالية :

- 1 - تحقيق الربط الضريبي العادل (تنفيذ أحكام التشريع بعدالة وشفافية)
- 2 - خلق ثقة الالتزام الطوعي لدي الممولين والمكلفين (رضا الممولين)
- 3 - الارتقاء بمستوي الخدمات الضريبية المقدمة للممولين (جودة العمل الضريبي .
- 4 - تخفيض تكاليف التحصيل الضريبي . (تكلفة الجباية)

وعند تحقيق الربط الضريبي العادل ، وإرساء قواعد المساواة المنشودة تتحقق الفاعلية ، وإقرار جودة العمل ؛ عندها يتم تخفيض الفاقد في الأداء (احد جوانب القياس المتوازن) إلى الحد الأدنى سواء كان فاقد في المدخلات ، وهي موارد الإدارة الضريبية ، أو فاقد في المخرجات وهي الإيرادات الضريبية.⁽¹⁾

كل ذلك يتحقق في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة. مع بدء مرحلة جديدة بدأت مع إصدار القانون 91 لسنة 2005 ، وصدر قرار دمج مصلحة ضرائب الدخل، ومصلحة ضرائب المبيعات في مصلحة واحدة تحمل اسم مصلحة الضرائب المصرية سنة 2006 ؛ تسعى فيه الدولة إلى تغيير النظرة الخاطئة إلى مأمور الضرائب والإدارة الضريبية بصفة عامة ، بالانتقال إلى رؤية عامة يكون فيها الممول صادق في إقراره حتى يثبت العكس (عبء الإثبات علي المأمورية).

لذلك كانت الحاجة إلى حرفة مهنية مدعومة بالتدريب والتطوير والابتكار ، في ظل استحداث طرق للفحص الضريبي (الفحص الانتقائي) تحت مظلة بناء قاعدة معلوماتية جيدة تدعم العمليات التشغيلية ، كل ذلك بالتقييم الدوري للأداء واستخراج الفاقد في التطبيق العملي ، واتخاذ الإجراءات التصحيحية في إطار مهم من التغذية العكسية يدعمه أيضا القياس المتوازن كأحد مؤشرات المقترحة.

(c) مؤشرات تحقيق القياس المتوازن للكفاءة والفاعلية :

يقترح الباحث مجموعة من المؤشرات تتعلق هذه المؤشرات بناتج الأداء ومسببات الأداء تكون إجابة علي التساؤل لماذا يتم استخدام القياس المتوازن؟ وتتمثل في :-

1 - مؤشر رضا الممولين:

حيث يعتبر احد الأهداف العليا لمصلحة الضرائب وأمل يبدو دائما بعيد المنال ومن أجله ادخل التغيرات والتعديلات علي أنظمة التحاسب الضريبي ، واستهلكت بسببه كثير من الوقت في الدورات التدريبية، وتعذر التشريع أكثر من مره ؛ للوصول سبيل رضا الممول.

2 - مؤشر زيادة الحصيلة الضريبية

ذلك الذي يمثل مبرر وجود مصلحة الضرائب ، وهو السعي الي تحقيق ربط الموازنة السنوية ، وهذا المؤشر يمثل في نظر الباحث قمة تحقيق الفاعلية ، ولكن يلزمه التخطيط الجيد للحصيلة ، بما يناسب القطاعات والأنشطة والمناطق الضريبية حتي تتحقق العدالة الاجتماعية .

3 - مؤشر رضا العامل (مأمور الضرائب) :

يتمثل في نظام الحوافز المناسب للمخاطر والأعمال التي يقوم بها مأمور الضرائب ، والتي يمكن من خلالها أن يحافظ علي المظهر المطلوب أمام الممولين ، وكذلك توفير بيئة

(1) عبد الحميد عبد المعطي حسن غنيم ، مرجع سبق ذكره ص 247.

العمل المتكاملة مع أنظمة الحاسب الآلي المناسبة لإنجاز الأعمال ، واستقبال الممولين ، بالإضافة إلي الرضا الذاتي عن الأداء عن طريق رفع المهارات الفنية التي توفر الابتكار والتحسين المطلوب .

4 - تحسين جودة العمل :

وذلك ما توفره عمليات تخطيط العمل الضريبي وترتيب العمل ، ومدي توفير البيانات ؛ للمساعدة في استكمال الملف الخاص بالمول حتى يكون جاهز لإبداء الرأي في إقرار الممول بسرعة وإتقان.

5 - مؤشر تخفيض تكاليف الجباية :

وهذا ما يتعلق بضرورة ترشيد النماذج الضريبية وبخاصة نماذج الإقرارات ؛ بما يلاءم حاله النشاط إذا كانت أنشطة نمطية أو غير نمطية ، أنشطة تستند إلي دفاتر نظامية أو تقديرية ، وأيضاً ترشيد إجراءات التحصيل والبيوع الجبرية والنزاعات القضائية التي تستهلك الجهد والوقت دون داعي.

والخلاصة:

أن الباحث بدأ بالتصميم المقترح لنموذج القياس المتوازن ، من خلال مجموعة من الخطوات حددت الإطار العام ، الذي يعتقد الباحث أنه مناسب من حيث الاستخدام داخل مصلحة الضرائب ، ذلك من خلال التعرف علي جوانب القياس المتوازن ، ومقاييس أو مؤشرات الأداء المطلوبة في كل جانب ، ثم بعد ذلك عملية بناء الإطار المقترح ، والذي حدده الباحث في خمس منظورات ، تعبر عن جوانب القياس المتوازن ، وهي منظور أو جانب الممولين ، ومنظور أو جانب التشغيل الداخلي (ويشمل إجراءات التحاسب الضريبي داخل شعب المأموريات) ، ثم جانب أو منظور التعلم والنمو والابتكار ، والمنظور أو الجانب المالي .. المتمثل في الحصيلة الضريبية أو الربط المستهدف ، ثم المنظور أو الجانب الخامس وهو جانب فاقد الأداء .. والذي يعبر عنه بالتغذية العكسية ومحاولة الإصلاح المستمر للأهداف الإستراتيجية .. من خلال الوقوف علي نقاط القوة والضعف واتخاذ الإجراءات التصحيحية .

وأخيراً كل ذلك بهدف تحقيق الهدف المرجو من عملية استخدام الإطار المقترح لتعديل المسار نحو زيادة الكفاءة والفاعلية من خلال مؤشرات القياس المتوازن لتحقيق الكفاءة والفاعلية والتي تشمل علي مؤشرات رضا الممولين ، ومؤشرات زيادة الحصيلة الضريبية ، ورضا العامل(مأمور الضرائب) ، وتحسين جودة العمل ، وانتهاء بمؤشرات تخفيض تكلفة الجباية.

وفي المبحث القادم يحاول الباحث الوقوف علي محددات وآليات تطبيق الإطار المقترح من خلال التعرف علي متطلبات استخدام القياس المتوازن داخل الإدارة التنفيذية بمصلحة الضرائب.

المبحث الثاني آليات ومحددات استخدام إطار القياس المتوازن في مصلحة الضرائب المصرية

تمهيد :

لما كان الهدف من هذه الدراسة هو استخدام القياس المتوازن لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية ، وبعدما تم اقتراح إطار القياس بجوانبه الخمسة في المبحث السابق ، تبقى الحاجة إلي الوقوف علي آلية العمل لقياس مدي تأثير الكفاءة والفاعلية باستخدام أسلوب القياس المتوازن ، ويتم مناقشة متطلبات تطبيق القياس المتوازن في مصلحة الضرائب من خلال مجموعة من محددات العمل وآليات نجاح التطبيق فبعد تصميم جوانب ومؤشرات الإطار المقترح يتم تحديد الآتي :

أولاً : محددات العمل في تطبيق الإطار المقترح للقياس المتوازن:

ثانياً: الربط الإستراتيجي لجوانب إطار القياس المتوازن مع استراتيجيات ورؤية مصلحة الضرائب :

ثالثاً: آليات العمل لاستخدام إطار القياس المتوازن في مصلحة الضرائب .

رابعاً :الصفة الدافعة المحفزة لاستخدام إطار القياس المتوازن في مصلحة الضرائب.

ويتناول الباحث لتلك النقاط من خلال التالي :-

أولاً : محددات العمل في تطبيق الإطار المقترح للقياس المتوازن:

تشمل تلك المحددات الآتي:

1 - تحديد وزن نسبي لكل مؤشر من مؤشرات القياس المتوازن .

2 - تحديد قيمة أساسية وقيمة مستهدفة لكل مؤشر.

3 - تحديد قيمة وسطية بين القيمة الأساسية والقيمة المستهدفة.

4 - استكمال بيانات خريطة القياس المتوازن.

5 - مقارنة المؤشرات الفعلية بالمؤشرات القياسية للكفاءة والفاعلية

ويتم تناول كل محدد بشيء من التفصيل من خلال التالي :-

1 - تحديد وزن نسبي لكل مؤشر من مؤشرات القياس المتوازن :

حيث تشتمل هذه العملية علي تحديد أوزان نسبية لكل عامل من عوامل النجاح التي يشملها القياس المتوازن في كل جانب من جوانبه .⁽¹⁾

فيتم وضع أوزان نسبية لكل مقياس من مقاييس الأداء المتوازن في كل جانب من جوانب القياس الخماسي المقترح ، تعكس هذه النسبة عوامل النجاح لكل مقياس ومدى أهميته علي سبيل المثال بالنسبة للجانب المالي (الحصلة الضريبية) :⁽²⁾

الوزن النسبي	بالنسبة لجانب الحصلة (عوامل نجاح مقاييس الأداء)
1. معدل الحصلة المحققة إلي المستهدف (الربط السنوي)	60%
2. معدل المحصل من المتأخرات إلي إجمالي المتأخرات	25%
3. معدل المحصل مقدماً إلي إجمالي الضرائب الواردة في الإقرارات المقدمة	15%
	100 %

وينبغي عند وضع الأوزان النسبية مراعاة الأهداف طويلة الأجل ، والأهداف قصيرة الأجل ، ويجب الحذر من أن إعطاء الأهداف قصيرة الأجل أوزاناً غير مناسبة ، قد لا يكون في صالح الوحدة الاقتصادية الحكومية ، هذا وان عملية تحديد الأوزان تعتمد إلي حد كبير علي التقدير الشخصي ، كما تختلف الأوزان النسبية من جانب إلي آخر في جوانب القياس المتوازن المقترحة عالية .

2 - تحديد قيمة أساسية وقيمة مستهدفة لكل مؤشر :

تحديد قيمة أساسية ، وقيمة مستهدفة لكل مقياس من مقاييس الأداء (يمثل عوامل نجاح الإستراتيجية) ، وقد تمثل القيمة الأساسية الأداء المماثل من العام المنصرم وهو أداء فعلي ، أما القيمة المستهدفة فيتم تحديدها بحيث تلبي متطلبات الخطة الموضوعية سواء من الحصلة ، أو الفحص والربط والتحصيل ، أو الجوانب الأخرى من جوانب القياس المتوازن المقترحة ، ويفترض تحديد القيمة الأساسية ، والمستهدفة كما يلي :⁽³⁾

(1) د.هالة عبد الله الخولي(2001). " مرجع سبق ذكره ، ص ص 30-35.
(2) تم اقتراح الأوزان النسبية من الباحث بناء علي ترتيب مصادر الحصلة بالمأموريات حيث أنها تركز في البداية علي التحصيل الآنني لضرائب السنة الذي يتم فيه الفحص ، ثم في النهاية يأتي أهمية المتحصل من المتأخرات ، وأخيراً السعي للحصول علي مقدمات من الممولين عن سنوات تحت الفحص.
(3) يتم الاستفادة من بيانات الأداء في السنوات السابقة حتي يمكن تحديد القيمة الأساسية للحصلة الضريبية.

بالنسبة لجانب الحصيلة	القيمة	القيمة	الوزن
(مقاييس الأداء)	الأساسية	المستهدفة	النسبي
معدل الحصيلة المحققة إلى المستهدف (الربط السنوي)	%96	%130	%60
معدل المحصل من المتأخرات إلى إجمالي المتأخرات	%11	%20	%25
معدل المحصل مقدماً إلى إجمالي الضرائب بالإقرارات	% 10	%30	%15

3 - تحديد قيمة وسطية بين القيمة الأساسية والقيمة المستهدفة:

تحديد قيم وسيطة⁽¹⁾ بين القيمة الأساسية ، والقيمة المستهدفة لكل مقياس تمثل تحسناً في الأداء عن القيمة الأساسية وصولاً إلى القيمة المستهدفة ، هذا ويتم تحديد المستويات الدنيا من القيمة الأساسية لأنه من المحتمل أن ينخفض الأداء بالنسبة لبعض المقاييس ، ويمكن تنظيم البيانات السابقة في الشكل التوضيحي الآتي: (2-3)⁽²⁾

(1) القيمة الوسيطة مقدار التحسن عن القيم الأساسية فمن غير الجائز ان يصل معدل الحصيلة الى الحدود الدنيا من القيم الأساسية المماثلة للعام المنصرم ، وهي تختلف عن القيمة المتوسطة التي تعني المتوسط الحسابي للقيمتين المستهدفة والأساسية.
(2) د.هالة عبد الله الخولي(2001)، مرجع سبق ذكره ، ص ص 33.

نفسه : _____

شخص : _____

الدرجة	مقياس الأداء					بيان
	مقياس (5)	مقياس (4)	مقياس (3)	مقياس (2)	مقياس (1)	
10						القيمة المستهدفة قيم وسيطة القيمة الأساسية قيم أدنى من القيمة الأساسية
9						
8						
7						
6						
5						
4						
3						
2						
1						
صفر						

						الأداء الوعدي الحالي
						الدرجة طبقاً للأداء الوعدي
						الوزن النسبي
						الدرجة المرجحة للأداء

سجل الأداء الشهري

ديسمبر	←	أبريل	حادي	فبراير	يناير

شكل رقم (2-3)

خريطة قياس الأداء (مصفوفة الأداء)

4 - استكمال بيانات خريطة القياس المتوازن:

يمكن استكمال بيانات خريطة قياس الأداء باتباع النقاط الآتية :

- توضح القيمة الأساسية عند المستوي أو الدرجة (3) ، والقيمة المستهدفة عند المستوي (10)
- تمثل المقاييس من (4) إلى (9) القيم الوسيطة لتحقيق كل مقياس والتي تفوق القيمة الأساسية ، وتمثل المستويات من (صفر) إلى (2) القيم الوسيطة التي تقل عن القيمة الأساسية.
- يتم تحديد درجة لكل معيار وفقا للأداء الفعلي ، وعلي سبيل المثال إذا كان الأداء الفعلي بالنسبة للمقياس الأول ، والذي يمثل نسبة الحصيلة إلى الربط 100% فإن الدرجة المقابلة هي (5).
- يتم إيجاد حاصل ضرب درجة كل مقياس $\times$ الوزن النسبي له للحصول علي الدرجة المرجحة للأداء بالنسبة لكل معيار.
- يتم إيجاد حاصل ضرب جميع الدرجات المرجحة لكل المعايير للحصول علي مؤشر الأداء الشهري ، وإذا ما تم تحقيق القيمة المستهدفة لكل مقياس ؛ فإن مجموع الدرجات المرجحة يساوي 1000 درجة.
- بمقارنة الدرجات المرجحة من شهر إلي آخر يتم تحديد مدي التحسن في الأداء ، ويوضح الشكل رقم (4-2) خريطة قياس الأداء بعد استكمال بياناتها (وبافتراض القيم الوسيطة لمقاييس الأداء).

قُسو: —

شهر: فبراير

بيان	نسبة الحيلة التعلي التي المستمدة	الانوار مع الممولين	استخدام العرض التحليلي	اوامر الحجز المنهدة	الحواروس السلبية الي الاجمالي
القيمة المستمدة	110	18	8	44	100
قيمة وسيطة	108	17	7.5	41	95
	106	16	7	38	90
	104	15	6.5	35	85
	102	14	6	32	80
	100	117	5.5	29	75
	98	12	5	26	70
	96	11	4.5	23	65
	96	10	4	20	60
القيمة الاساسية	94	9	3.5	17	55
قيمة وسيطة احدى	92	8	3	14	50
من القيمة الاساسية	90				
الاداء التعلي شهر فبراير	100	12	4.5	20	80
الدرجة طبقاً لاداء التعلي	5	4	3	2	6
الوزن النسبي	30%	20%	20%	20%	10%
الدرجة المرجحة لاداء	150	80	60	40	60

سجل الاداء الشمسي

يناير	فبراير	مارس	ابريل	مايو	يونيو

شكل رقم (2-4)

المصدر : الخولي (2001) بتصرف من الباحث

خريطة قياس الاداء (مصنوفة الاداء) بعد استكمالها

5 - مقارنة المؤشرات الفعلية بالمؤشرات القياسية للكفاءة والفاعلية :

بداية لابد من التفرقة بين مؤشرات الكفاءة والفاعلية من حيث القياسية وبالتالي فعملية المقارنة تلك تتم وفقاً لمجموعة خطوات يتم توضيحها في الآتي :

■ الخطوة الأولى : تحديد مؤشرات الكفاءة والفاعلية :

(أ) المؤشرات القياسية للكفاءة :

حيث انه في ظل العمل في مصلحة الضرائب يتم اعتبار بيانات ، ونتائج الأداء في السنة السابقة هي المؤشرات القياسية ، فمن غير الملائم استخدام الأنظمة الضريبية الملائمة كمقياس مرجعي قياسي ، نظراً لاختلاف البيئة في كل دولة ، فهنا يتم استخدام الانجاز في السنة السابقة كمؤشر كفاءة قياسية بالنسبة لجوانب مسببات الأداء مثل معدلات التدريب – معدل انجاز الفحص – معدل تنفيذ أوامر الحجز .

لهذا فالتحليل التاريخي للبيانات المحاسبية ، بخاصة مؤشرات الأداء بمصلحة الضرائب عن السنوات السابقة ، يعتبر أمر مهم حتى يمكن التوصل لمعدل نمو يحقق الفاعلية من خلاله يمكن تحديد الاتجاهات الحالية ، والمستقبلية لعمليات الأداء الكفاء والفعال.

(ب) المؤشرات القياسية للفاعلية:

يمكن الاعتماد علي البيانات الواردة من المماثل للحصيلة الضريبية في العام السابق ، ونسبة الإقرارات الصحيحة المقدمة ، ومعدل وتوريد الضريبة كاملة مع الإقرار ، كمقياس لمدي تقدم الأداء سواء الأداء المالي ، أو مدي تحقيق الالتزام الطوعي من قبل الممولين.

■ الخطوة الثانية :

استخراج نتائج الأداء الحالي وفقاً للقياس المتوازن حسب النموذج المقترح بالخطوات السابق ذكرها في المبحث السابق .

■ الخطوة الثالثة : مقارنة الأداء الفعلي بالقياس من حيث الكفاءة والفاعلية :

واستخراج الفروق وتحليل الانحرافات ، سواء كانت موجبة أو سالبة لكل مقياس من مقاييس الأداء ، وربطها بالتبعية بكل جانب من جوانب القياس المقترحة . حيث أن فكرة الأداء الفعال مرتبطة بالزمن بمعنى انه إذا قيس شيء ما (قدراً وفاعلية) بمقياس ما في فترة زمنية (أ) ، ثم أعيد قياس ذلك الشيء بنفس المقياس في فترة زمنية (1+أ) ، فانه من واقع مقارنة النتائج في الحالتين يمكن معرفة مدي الزيادة في الفاعلية المرجوه.

■ الخطوة الرابعة :

صياغة مقترحات التطوير من خلال العوامل التي تسبب الانتقاص من الكفاءة والفاعلية والتي تتحقق من مخرجات جانب فاقد الأداء في القياس المتوازن وهي :

- التشريع الضريبي - تعديل بعض البنود .

- مجتمع الضريبة - العمل علي زيادة الوعي الضريبي.

- الإدارة الضريبية - تعديل أساليب التحاسب الضريبي لاسيما في شعبة الفحص.

وتجدر الإشارة بصفة عامة إلي أن عملية تحقيق فاعلية الأداء في مصلحة الضرائب ، مثله مثل أي وحدة اقتصادية أخرى ، له حدود منطقية يمكن تتبعها وملاحظتها عن طريق القياس المتوازن ، فإذا زاد عن حد المنطقية أصبح غير مثمر ، أي غير ذات فاعلية ؛ لأنه فقد التوازن وذلك بسبب وجود بعض المشاكل الداخلية التي تعوق حركة النشاط وكفاءة الأداء في القيام بالوظائف وسعياً إلي الأهداف وذلك ما يعرف إدارياً بزيادة معدلات البيروقراطية ، ومن ذلك مؤشرات القياس لأي وحدة اقتصادية بالاهتمام بالمؤشرات الداخلية دون الخارجية وان يولي اهتمام لجانب من مؤشرات الأداء دون الآخر.⁽¹⁾

ثانياً : الربط الاستراتيجي لجوانب الأداء مع الإستراتيجية العامة ورؤية مصلحة الضرائب :

عند استخدام القياس المتوازن فإن الأهداف التي يتم وضعها في كل جانب من جوانب القياس تكون نابعة من إستراتيجية الإدارة الضريبية ؛ فهي التي تحاول أن تنافس عن طريق تعظيم العائد و ترشيد التكلفة ، والقدرة على خلق جو إبداع داخل الإدارة الضريبية ، وبهذه الطريقة يصبح القياس المتوازن وسيلة لتحقيق إستراتيجية الإدارة الضريبية ، كما أن القياس المتوازن لا يحتوي على أهداف ذات منظور مالي فقط ، وإنما تربط ما بين الأهداف المالية وأهداف تطوير العمل وتحسينه ، وبالتالي يمكن القول أنها تساعد على ربط الأهداف قصيرة المدى بإستراتيجية المؤسسة بعيدة المدى .⁽²⁾

وذلك يتضمن النقاط الآتية :

أ - عملية الربط الاستراتيجي .

ب - علاقة السببية .

ج -رسم الخريطة الإستراتيجية.

(1) د.محمد شريف البارودي مرجع السابق ، ص761.

(2) د.نبيل عبد الرؤوف إبراهيم،(2011)، مرجع سبق ذكره ص 18.

ويتم تناول كل نقطة من خلال العرض الآتي:- (1)

(أ) عملية الربط الاستراتيجي :

يعتبر الربط بين الأهداف الإستراتيجية ، ومقاييس الأداء المستخدمة لبناء القياس الأداء المتوازن ، والهدف هو تحسين الأداء من خلال المقارنة بين المخطط والفعل ، وأيضاً ضمان تطبيق الإستراتيجية في كل مقاييس الأداء المقترحة . (2)

حيث انه في هذه المرحلة يتم نقل التركيز علي مراقبة المؤشرات ، وتحقيق الأهداف. إلي التركيز علي الأهداف نفسها ؛ لذلك لابد من وجود نوع من الترابط بين الإستراتيجية – الأهداف – الجوانب – المقاييس ، وهذه الخطوة تنقل العملية من القياس (الإدارة الوسطي والإشرافية) إلي الإدارة العليا (المستويات الإدارية الأعلى) ، وهذا يضمن سير الإستراتيجية في الطريق الصحيح. (3)

وتتمثل العناصر الإستراتيجية لمصلحة الضرائب بعد دمج مصلحتي الضرائب العامة الدخل والضرائب العامة علي المبيعات عام 2006 في البيانات الآتية: (4)

(1) رؤية مصلحة الضرائب :

مصلحة حكومية متميزة تعمل علي تحقيق الإلزام الطوعي للمجتمع الضريبي بسداد مستحقات الخزانة العامة للدولة .

(2) رسالة مصلحة الضرائب المصرية:

- إدارة ضريبية متطورة :

تعمل بكفاءة وفاعلية وفقاً لمعايير الجودة الشاملة ، وتقدم خدمات متميزة للممولين من خلال عاملين علي درجة عالية من الاحتراف المهني ، وتعمل وفقاً لمبادئ العدالة ، والشفافية ، وتحظى بتقدير واحترام الجميع ، من خلال منظومة متكاملة ، لخلق مجتمع ضريبي واع ، وملتزم لتحقيق الاستقرار المالي والنمو الاقتصادي .

(1) مصلحة الضرائب المصرية الإدارة المركزية للتخطيط والمتابعة. بيانات منشورة علي الشبكة الداخلية لمصلحة الضرائب المصرية

(2) د. محمد احمد العسيلي "إمكانيات استخدام الخرائط الإستراتيجية كأداة لقياس أداء معايير المحاسبة المالية – دراسة تطبيقية" مرجع سبق ذكره ، ص 337.

(3) روبرت كابلان – ديفيد نورتن " ، مرجع سبق ذكره ص 3.

(4) مصلحة الضرائب المصرية الإدارة المركزية للتخطيط والمتابعة ، مرجع سبق ذكره.

- قيم مصلحة الضرائب :

تشمل الالتزام ، والعدالة ، والابتكار، والإبداع ، والشفافية ، والأمانة ،
والمهنية ، وتحمل المسؤولية ، والاحترام ، والتعاون ، وروح الفريق ،
والنزاهة ، وجودة الأداء.

(3) الأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب المصرية :

■ الهدف الاستراتيجي الأول :

تحديث مصلحة الضرائب من خلال العاملين والعمليات والتكنولوجيات .

ويتفرع من هذا الهدف عدة أهداف فرعية وهامة علي النحو الآتي :

- 1 - تطوير الهيكل التنظيمي الخاص بمصلحة الضرائب المصرية.
- 2 - إعداد الكوادر الفنية المدربة تدريباً متميزاً (فنياً وسلوكياً وإدارياً).
- 3 - استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة .
- 4 - تحسين بيئة العمل.
- 5 - تطوير العمليات وإجراءات العمل.

كما يتم استخدام المؤشرات الإستراتيجية التالية :

- معدلات رضا العاملين .
- نسبة تحويل العمليات اليدوية إلي مميكنة .

■ الهدف الاستراتيجي الثاني :

تطوير وتحسين مستوى الخدمات المقدمة للمتعاملين.

ويتفرع من هذا الهدف هدفين فرعيين وهامين علي النحو الآتي :

- 1 - التوسع في إنشاء المراكز الضريبية.
- 2 - الارتقاء بمستوي الخدمات الضريبية المقدمة إلي الممولين.

كما يستخدم مؤشر استراتيجي يتعلق بمعدل رضا الممولين..

■ الهدف الاستراتيجي الثالث :

تنفيذ أحكام التشريعات واللوائح الضريبية بعدالة وشفافية .

ويتفرع من هذا الهدف عدة أهداف فرعية وهامة علي النحو الآتي :

1 - ترسيخ ثقافة العدالة والنزاهة للعاملين .

2 - تسوية المنازعات الضريبية .

3 - ردع غير الملتزمين بالقوانين الضريبية .

كما يتم استخدام المؤشرات الإستراتيجية التالية :

- معدل تخفيض المنازعات (زيادة نسبة الاتفاق) .

- تخفيض الفاقد الضريبي (إحكام حصر المجتمع الضريبي) .

▪ الهدف الاستراتيجي الرابع :

خلق ثقة الالتزام الطوعي لدي ممولي الضريبة.

ويتفرع من هذا الهدف هدفين فرعيين وهامين علي النحو الآتي :

1 - توعية وتنقيف ممولي الضريبة .

2 - اتخاذ إجراءات تطويع القانون وحل مشكلات التطبيق.

كما يمكن استخدام المؤشرات الإستراتيجية التالية :

- معدل مساندة الرأي العام للنظام الضريبي.

- معدل الزيادة في عدد الممولين الجدد.

- معدل الالتزام الطوعي بتقديم الإقرارات في الموعد المحدد.

- معدل الالتزام بتقديم الإقرارات الصحيحة.

وإن الإستراتيجية داخل مصلحة الضرائب يجب ألا تقف علي بنود محددة بل منهجية مرنة تتطور من وقت لآخر ، وهي تتلخص في خمسة أسئلة حددها أحد الباحثين عند التطبيق في أي وحدة اقتصادية يجب الإجابة عنها باستمرار من قبل المخططين ، حيث تساعد هذه الأسئلة علي توضيح الرؤية التالية وهي: (1)

السؤال الأول : أين نحن الآن؟ وهو السؤال التقليدي في أي عملية تخطيط تتعلق بالمستقبل ، وتكون الإجابة علي هذا التساؤل صعب في ظل تعقد العلاقات وعدم وضوح الأسباب والعلل.

السؤال الثاني : أين نريد أن نكون ؟ وهو سؤال يبحث عن الهوية وملاحها ، وماهية إجراءات التطوير ، والتعديلات الواجب اتخاذها في منظومة مصلحة الضرائب ممولين – تشريع – نظام إداري.

(1) د. محمد شريف البارودي(2000)مرجع سبق ذكره ، ص763

السؤال الثالث : ما الذي سنفعله لنصل إلي ما نريد ؟ وهو يستخدم الأدوات المعاونة لتحقيق الإستراتيجية وهي (الحافز – التعلم – التركيز – فاعلية الانجاز).

السؤال الرابع : كيفية عبور الطريق لإحداث التغيير وتحقيق الأهداف ؟ وهنا التركيز علي كيفية الأداء في شكل خطوات تتابعيه مطلوب تنفيذها من اعلي الهرم الإداري حتى اصغر مأمور بالمصلحة.

السؤال الخامس : متى نعرف أننا حققنا ما نصبو إليه ؟ يتم ذلك باستخدام نتائج القياس ، واتخاذ مؤشرات فاقد الأداء وإصلاح السلبيات ودعم الأداء الفعال .

(ب) العلاقات السببية والمنطقية بين متغيرات القياس المتوازن :

يقوم القياس المتوازن علي تحديد مجموعه من علاقات السبب ، والنتيجة بين المنظورات المقترحة لقياس الأداء ، وإذا كان احد الباحثين قد تناول من هذه العلاقة بأنها منطقية وليست سببية حيث يري أن المحاسبة ونماذج حساب صافي القيمة الحالية نماذج منطقية. تهدف إلي الترشيح المالي في الوحدة الاقتصادية ، وليست نماذج تطبيقية ؛ لذلك توصف العلاقة التي تربط الجوانب المختلفة للقياس المتوازن بأنها علاقات منطقية وليست سببية ترجع إلي وجود التكامل بين مؤشرات النتائج ومحفزات الأداء.⁽¹⁾

إلا أن الباحث يري أنه وفقاً لطبيعة الأعمال السيادية التي توجد في مصلحة الضرائب .إن العلاقة بين مؤشرات الأداء علاقة سببية منطقية مؤيداً رأي أحد الباحثين الآخرين الذي اثبت أن العلاقة بين أبعاد القياس المتوازن علاقة منطقية وسببية.⁽²⁾

والباحث يري انه إذ لم تتوافر عناصر السببية بين متغيرات القياس المتوازن فسوف تبقى العلاقة منطقية، حيث يمكن توضيح مثل تلك العلاقات (علي هيئة إذا – أن) كآلاتي :

- إذا زاد تدريب العاملين بمصلحة الضرائب علي الإستراتيجية العامة للمصلحة ؛ فإنهم يكونون أكثر مهارة ومعرفة.
- إذا زادت مهارة العاملين بالأساليب الحديثة في التحاسب الضريبي ؛ فان طرق الأداء سوف تحقق الكفاءة.
- إذا تحققت كفاءة الانجاز ؛ فان فاعلية تحقيق الهدف تتم علي الوجه المطلوب .
- إذا تحقق الهدف تحققت الرؤية المخطط لها.

وهذا لا يمنع وجود العلاقات المنطقية التي يمكن التمثيل لها في الآتي:

- أن الممولين ذوي الوعي الضريبي هم الأكثر تأثيراً في الحصيلة الضريبية.

(1) د.هاله عبد الله الخولي (2001) مرجع سبق ذكره ص35 نقلاً عن (Hanne,2000).

(2) د.أحمد رجب عبد الملك ، (2006) ، مرجع سبق ذكره ، 138.

- إن هناك تكامل بين مؤشر التدريب والابتكار ، وبين جودة أساليب الفحص ؛ لأن الجودة والخبرة لا تأتي إلا من خلال العمل والبحث عن الكفاءة الأفضل.

وقد تكون العلاقة بين المؤشرات دائرية ؛ مثال ذلك أن مؤشر فاقد الأداء يدعم التغذية العكسية بالإصلاحات الضريبية ، وليست الإصلاحات سببا فيه ، وترجع العلاقة الدائرية غالبا إلى أن متغيرات الإطار تؤثر في بعضها سلبا وإيجابا حتى تستقر عند حدود التوازن ، وإن عرض جوانب ومؤشرات القياس المتوازن قد يحقق تلك المنطقية بين المؤشرات ، حيث أن مخرجات كل عنصر (جانب أو بعد) تمثل مدخلات العنصر التالي حيث يري الباحث أن :

- جانب التعلم والنمو والابتكار يؤدي إلى زيادة الدافع لدي الوحدات الضريبية ، إلى تكوين عمالة راغبة في العمل ، وقادرة ومن المنطقي أن يؤدي ذلك إلى زيادة قدرتها علي تحسين أداء العمليات الداخلية .

- إن تحسين أداء العمليات الداخلية ؛ والنتائج عن توافر موارد بشرية مؤهلة ومدربة يؤدي إلى تحقيق درجة عالية من رضا الممول ، حيث يحقق البعد عن التعقيد ، والتقدير الجزافي للضريبة ، والذي دوره ينعكس علي تحسن الأداء المالي بزيادة الحصيلة الضريبية.

- إن جانب فاقد الأداء يساعد علي تحسين بيئة العمل . نظرا لما يقدمه من حصر لمشكلات التطبيق العملي ، حيث يساعد ذلك في تحديد مكان الداء واتخاذ خطوات المعالجة الصحيحة.

وعلي ذلك يري الباحث متفقا مع أحد الباحثين. بأن هناك علاقة ارتباط معنوية⁽¹⁾ بين جوانب القياس المتوازن يمكن عرضها علي النحو التالي : (2)

1 - علاقة ارتباط موجبة بين كلاً من :

- الروح المعنوية للعاملين ، ودرجة الاهتمام بالمقترحات المقدمة منهم في مجال القرارات الإستراتيجية ، والتكتيكية (جانب فاقد الأداء).

- الروح المعنوية للعاملين ، ومستوي رضا المستفيدين (الممولين) ، وثقتهم في جودة الخدمة ، وكفاءة عمليات التحاسب الضريبي (جانب التشغيل الداخلي).

2 - هناك علاقة ارتباط سالبة بين كلاً من :

- المقترحات المقدمة من العاملين ، ومستويات إعادة التشغيل (جانب الفاقد في الأداء) وتعديل طرق التحاسب الضريبي

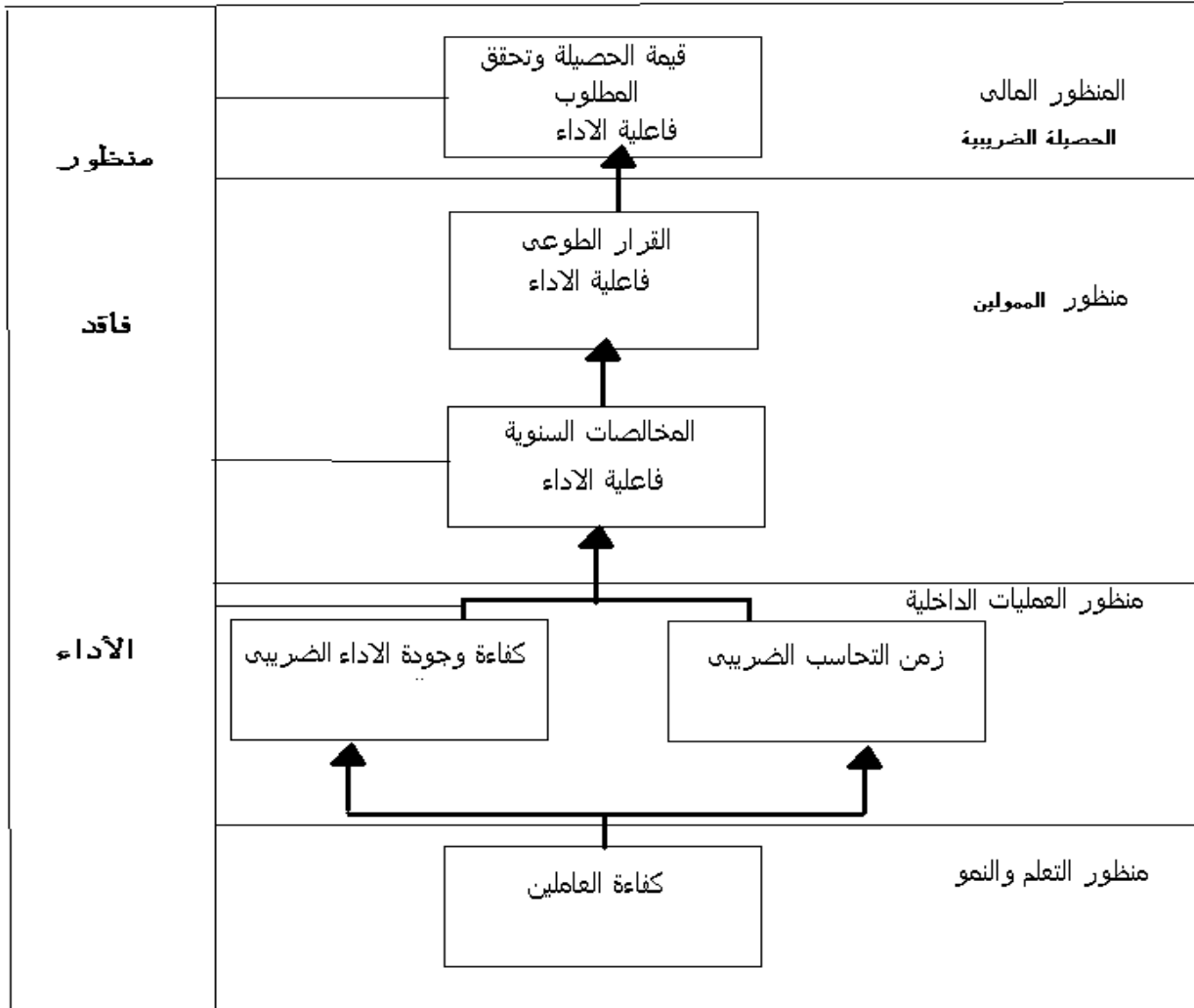
(1) المقصود بعلاقة ارتباط معنوية هي علاقة غير ملموسة تنبع من العلاقة المنطقية .

(2) د.أمال إبراهيم محمد، (2004)، مرجع سبق ذكره ص 469.

- هناك علاقات سلبية قد تظهر بين تكاليف الجباية الضريبية ، وبين الحصيلة المحققة (الجانب المالي)

لذلك فان لم تتوفر عناصر السببية بين متغيرات القياس المتوازن تبقي العلاقة منطقية

ويمكن كما في الشكل (2-5) التالي توضيح العلاقات بين السببية ، والمنطقية بين مؤشرات القياس المتوازن :

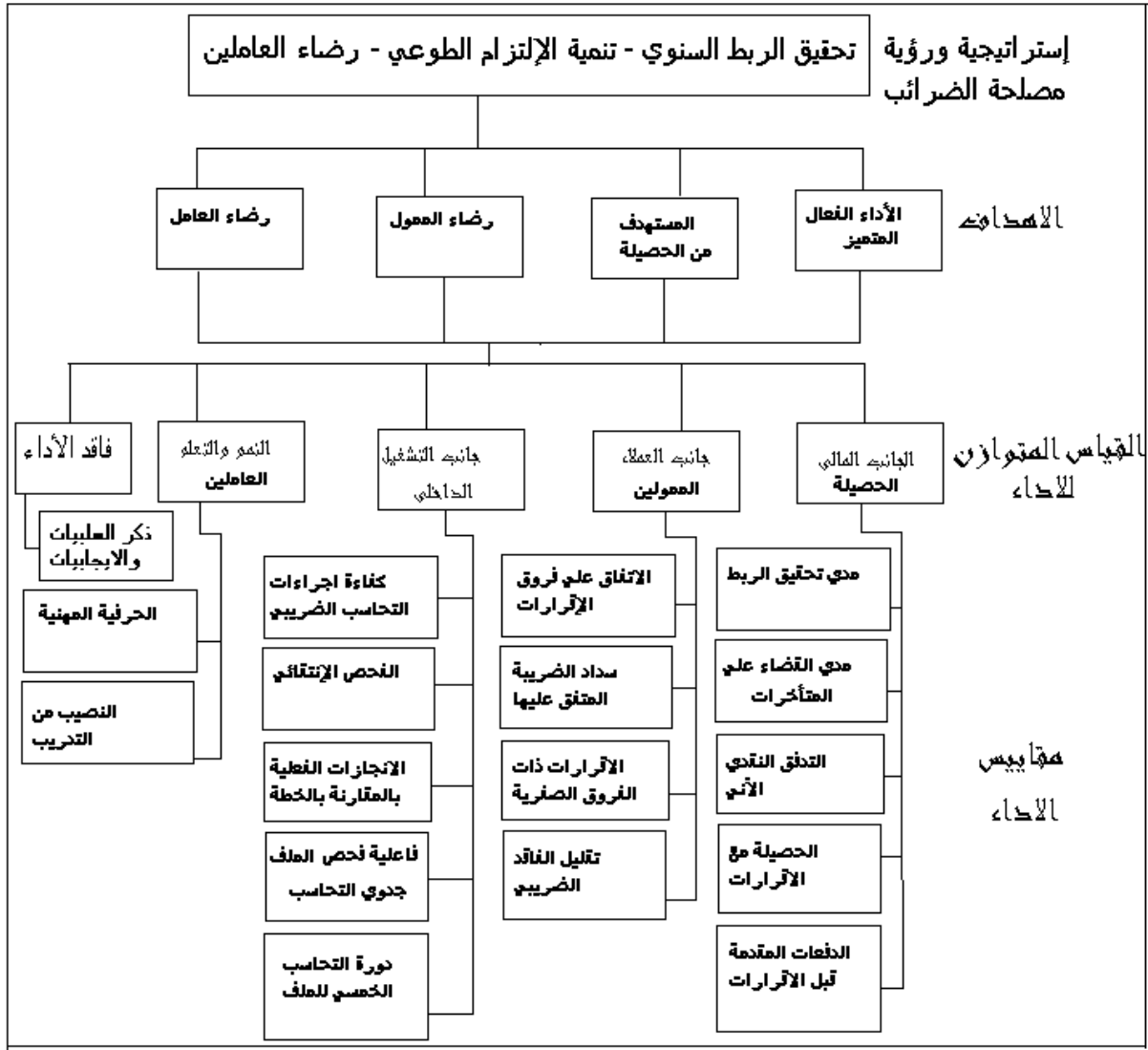


الشكل رقم (2-5)

تحديد العلاقات الإجمالية بين السبب والنتيجة لجوانب القياس المتوازن

المصدر : الباحث

وأفضل توضيح لتلك العلاقات بين مؤشرات القياس. عملية استخدام الهيكل الهرمي في رسم تلك العلاقات حيث يمكن الاستفادة بالتخطيط الهرمي -الذي اقترحه أحد الباحثين⁽¹⁾- داخل مصلحة الضرائب وربطة بالإستراتيجية شكل رقم (2-6).



الشكل رقم (2-6)

الهيكل الهرمي للقياس المتوازن

المصدر: الباحث (الهيكل العام للشكل : الخولي 2001)

ومن الرسم الهرمي السابق يتضح للباحث الآتي: (2-6)

(1) د.هاله عبد الله الخولي، (2001). مرجع سبق ذكره ص 17-19

تعتبر نسبة تحقيق الربط من الحصيلة أحد مقاييس الجانب المالي لنموذج القياس المتوازن ، ويحرك هذا المقياس مجموعة من المحركات منها علي سبيل المثال التدفق النقدي الآني عند تقديم الإقرار ، أو عند الاتفاق مع الممول علي فروق الضريبة ، وقد يتحقق ذلك عند وجود درجة عالية من رضا الممولين عن الضريبة المقررة ، ولهذا رضا الممولين يدخل ضمن جانب العملاء كأحد المقاييس في إطار القياس المتوازن ، لأنه من المتوقع أن يكون له تأثير علي تحقيق الربط المستهدف من الحصيلة المخططة .

وأن المصلحة تحقق ولاء العملاء عن طريق تنمية الالتزام الطوعي ، بالتالي تزيد نسبة الإقرارات ذات الفروق الصفرية ، واثبات جودة وكفاءة وسرعة الأداء ، التي هي نتيجة لجودة عمليات التشغيل الداخلي حصراً ، وفحصاً وتحصيلاً ، فيكون نتيجة ذلك تقليل الفاقد الضريبي في المجتمع بالحصص الشامل لطوائف الأنشطة ، وبالتالي هذه المقاييس كلها تدخل في جانب التشغيل الداخلي للقياس المتوازن ، ولكن كيف لمصلحة الضرائب أن تجمع بين المتناقضين ، رضا الممول ، وحصيلة عالية ، ذلك لا يكون إلا بتنمية الحرفية المهنية ودعم ابتكار الحلول ، وهذا لا يتأتى إلا بدعم النواحي التدريبية والإبداعية لدي العاملين .

وبالتالي فإننا يمكن أن نحصل علي سلسلة كاملة من علاقات السبب والنتيجة بين المقاييس المختلفة في كل جوانب القياس المتوازن. وإن إطار القياس المتوازن يوضح إستراتيجية الوحدات الضريبية ، حيث يتم وضع سلسلة من الفروض عن علاقات السببية بين مقاييس المخرجات ومحركات الأداء لهذه المخرجات ، ويعتبر كل مقياس يتم اختياره في الإطار المقترح عنصراً في علاقات السببية والذي يربط إستراتيجية الوحدات الضريبية الفرعية بإستراتيجية المصلحة الأم ،

هذا فمن المناسب القول أن القياس المتوازن ، بتطبيقه علي الوحدات التنفيذية (المأموريات) لمصلحة الضرائب يجب أن يتضمن خليطاً مقاييس المخرجات (متغيرات تابعة) ، ومحركات أو مسببات والأداء (متغيرات رائدة) لهذه لمخرجات ، ناهيك عن العلاقات المنطقية التي تنتمي بتنمية الوعي الضريبي والالتزام الطوعي.

إن عملية التوازن بين مختلف جوانب القياس (الأبعاد) ، وبين المقاييس ذاتها بكل جانب لابد أن يكون عنصراً هاماً في تصميم القياس المتوازن يعكس العلاقات الارتباطية عن طريق التطوير والتحسين ورفع الكفاءة وزيادة الفاعلية مثال ذلك :-

- ما مدي الحاجة إلي زيادة التعلم واستخدام الحاسب الآلي لدي العاملين في الفحص الضريبي ؟.
- ما مدي أهمية تسهيل إجراءات التحاسب الضريبي للممول ؟.
- هل التركيز علي الفحص الانتقائي يدعم الثقة مع الممول ؟
- هل رضا الممول عن الضريبة يساعد علي سدادها الفوري وزيادة الالتزام الطوعي

أن الفكر المتصل بالسبب والنتيجة يسير في اتجاهين وهما : (1)

الاتجاه الأول : عندما تحلل الرؤية إلي مقاييس ، وأهداف مساندة لها نبدأ من القمة بالرؤيا ، ونحاول اشتقاق مقاييس تساعدنا علي تحقيقها .

الاتجاه الثاني : عندما نوصل بيانات الرسالة إلي مختلف أجزاء مصلحة الضرائب في صورة قياسات نوضح كيف تشكل المقاييس سلسلة مؤدية إلي الرؤية .

وتعمل العلاقات المتبادلة في كلا الاتجاهين من خلال مجالات الرؤية المختلفة.

ج - الخريطة الإستراتيجية لقياس الأداء في مصلحة الضرائب المصرية

تكون عملية رسم الخرائط الإستراتيجية هي تقريب الواقع إلي الفهم الصحيح حيث أن الأداء المتميز يستدعي ثلاثة بنود يكن وضعها في معادلة واحدة. (2)

مؤشرات متكاملة للإستراتيجية يضاف إليها إدارة متكاملة للإستراتيجية تعطي نتائج متكاملة

ويحكم هذه المعادلة من وجهه نظر الباحث داخل مصلحة الضرائب ما يلي :-

- لا يمكنك إدارة الجانب الثاني للقياس المتوازن (التشغيل والتحاسب الضريبي) ما لم يمكنك قياسه بدلالة مؤشرات الجانب الأول (الحصيلة الضريبية).

- لا يمكنك تغير نتائج الجانب الثالث (درجة رضا الممولين) ما لم يمكنك إدارته من خلال الجانب الرابع (الابتكار والإبداع) بالإضافة إلي التعامل مع الجانب الخامس المتمثل في حل مشاكل التطبيق 0 جانب فاقد الأداء.

- لا يمكن التعامل مع مؤشر وحيد تحقيق الحصيلة (الجانب الأول) للتوصل إلي نتائج متكاملة بدون تحقيق رضا العاملين(الجانب الثالث).

وعملية رسم الخرائط الإستراتيجية تعمل علي إعادة صياغة معادلة الأداء داخل مصلحة الضرائب لتكون بالشكل التالي :-

$$Y=X_1+X_2+X_3+X_4$$

حيث أن :

النتائج المتكاملة (Y) تعني كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي

(1) نيلز جوران وجان روي وماجتر ووتر، ترجمة علا احمد إصلاح ، مرجع سبق ذكره ، ص 310.

(2) روبرت كابلان – ديفيد نورتن، مرجع سبق ذكره ص 7

المؤشرات المتكاملة (X_1) تعني : مؤشرات الحصيعة ، مؤشرات رضا الممولين ، مؤشرات تشغيل داخلي ، مؤشرات تعلم وابتكار ورضاء العامل ، مؤشرات معالجة فاقد الأداء بتنمية الجوانب الايجابية ، وتصحيح الجوانب السلبية.

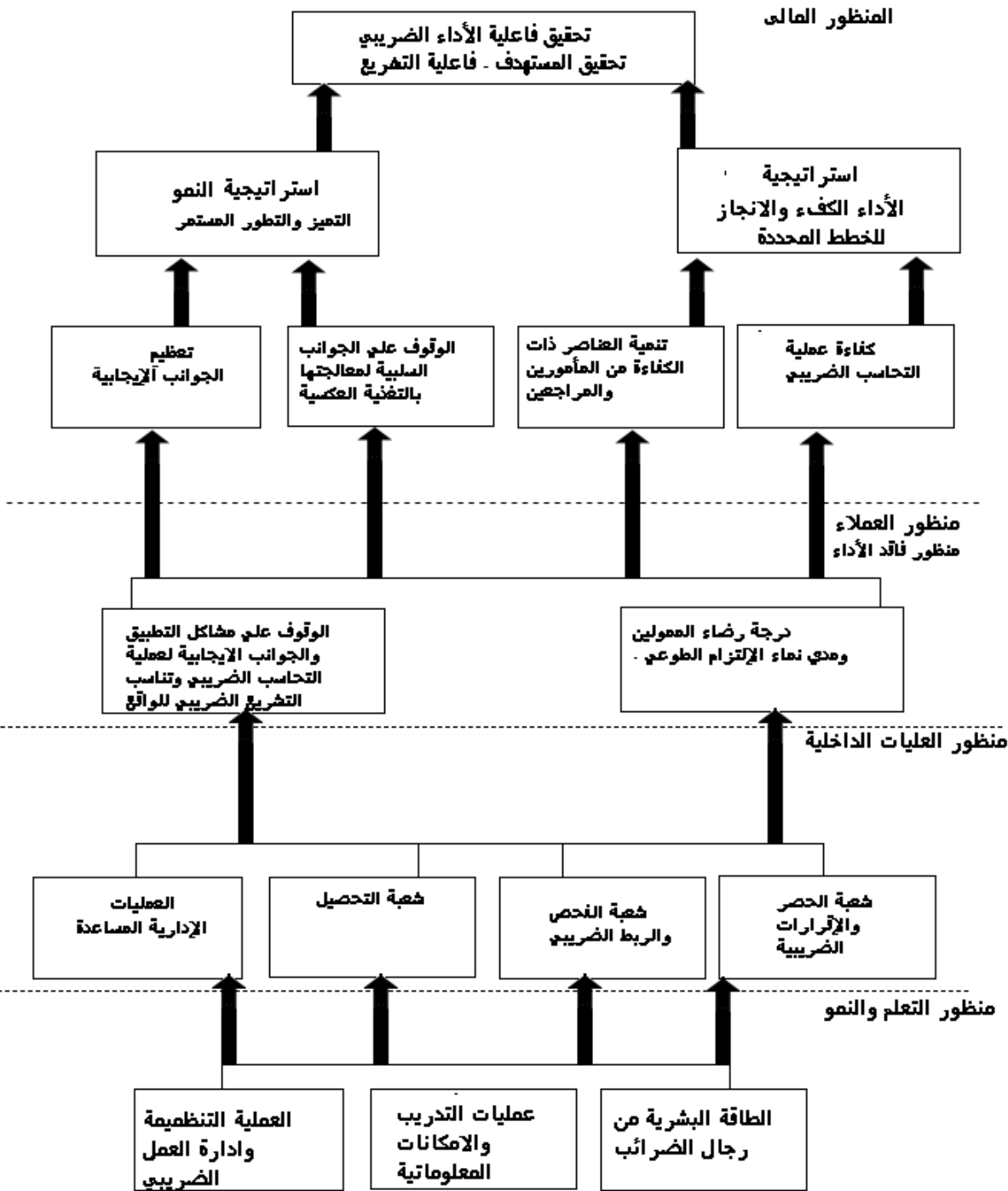
الإستراتيجيات المتكاملة (X_2) تعني : استراتيجيات ، تخطيط الحصيعة ، تنمية الجودة بعملية التحاسب الضريبي ، توعية الممولين ، دعم القدرات التدريبية والتطويرية ، الوقوف يوما بيوم علي مشاكل التطبيق والعمل علي التحسين المستمر.

الأطراف المشاركة (X_3) تعني : الممولين ، العاملين ، المخططون .

التغذية العكسية (X_4) تعني : متطلبات جانب فاقد الأداء من الوقوف علي الإيجابيات وتنميتها ومعرفة السلبيات واتخاذ إجراءات تصحيح المسار لها.

ويري الباحث أنه لا يتأتى ذلك إلا من خلال عملية إدارة الاستراتيجيات من إنشاء مكتبا مركزيا لإدارة الإستراتيجية يكون مسئول عن جميع العمليات المتعلقة بتنفيذ مقياس الأداء المتوازن ، من اجل تحقيق التناسق بين وحدات الأداء الاستراتيجي ، ومراجعته أداء الإستراتيجية وتحديثها ، لمواجهة الظروف المتغيرة ، مع ضمان توصيل كافة المعلومات عن الأداء الاستراتيجي إلي كافة وحدات ذلك الأداء (الجيل الثالث من القياس المتوازن).⁽¹⁾

هذا ويمكن للباحث رسم الخريطة الإستراتيجية للقياس المتوازن للأداء بمصلحة الضرائب من واقع البيانات السابقة كما في الشكل التالي شكل رقم (7- 2)



الشكل رقم (2-7)

الإطار العام للخريطة الإستراتيجية لمصلحة الضرائب المصرية

المصدر : الباحث

فمن هذا الشكل يتضح أن الخرائط الإستراتيجية توضح العلاقة بين النتائج المرغوب تحقيقها، ومسببات أو محركات تلك النتائج ، حيث يمثل المنظور المالي (الحصيلة الضريبية) ، ومنظور العملاء (الممولين) ، ومنظور فاقد الأداء هي نتائج الأداء ؛ تسعى إلى تحقيق إستراتيجية المصلحة ، والوصول إلى عملية تحاسب ضريبي مرضية للمصلحة ، وللممولين والوصول إلى تشريع يطابق الواقع برضاء تام في الإستخدام من المأمور والممول.

وأن مناظير التشغيل الداخلي (عمليات التحاسب الضريبي في شعب المأموريات) ، ومنظور التعلم النمو والابتكار هي مسببات ذلك الأداء ، حيث يقدمان وصفاً لكيفية تنفيذ الإستراتيجية من خلال عملية التشغيل الداخلي وإدارة الابتكار والتعلم والنواحي المعلوماتية والتدريبية.

ثالثاً : آليات العمل لاستخدام إطار القياس المتوازن في مصلحة الضرائب :

يقصد بآلية العمل التي يتطلبها إنجاح الإطار المقترح ، أنها الإجراءات التي يجب الأخذ بها لإرساء قواعد استخدام القياس المتوازن وتتضمن الآتي :

(A) القواعد الذهبية للتطبيق الإطار المقترح للقياس المتوازن:

أشار أحد الباحثين إلى أن هناك عدد من القواعد أطلق عليها القواعد الذهبية الأساسية لتنفيذ مقياس الأداء المتوازن ⁽¹⁾. والباحث يؤيد استخدام مثل هذه القواعد لنجاح مقترح القياس المتوازن في مصلحة الضرائب المصرية.

ومن هذه القواعد الآتي :-

1- يجب إدراك أن لمصلحة الضرائب حلول معيارية خاصة يمكن استخدامها كمؤشر مستهدف لقياس الأداء ، يحكمها طبيعة المصلحة كمنشأة سيادية. تتحدد هذه الحلول من تأثيرات الموارد الفعالة (عناصر المدخلات) ، وارتباطها بتدبير موارد الموازنة العامة للدولة.

2- يجب أن تتولي الإدارة العليا دعم تطبيق القياس المتوازن ، وإقرار العمل به لقياس الأداء بدلاً من نموذج كشف النشاط الشهري المعمول به لدي المصلحة حالياً.

3- يجب إدراك أن تحديد وفهم إستراتيجية مصلحة الضرائب هي نقطة البداية لاستخدام الإطار المقترح للقياس المتوازن ، فعندما يتم تحديد وفهم المتطلبات الإستراتيجية لنجاح أي تنظيم أعمال تكون المقاييس المستخدمة متفقة مع الإستراتيجية ، وتعكس مدي تنفيذ الأهداف المحددة.

(1) د. علاء البتانوني " مرجع سبق ذكره ، 12

وان هناك أربعة عوائق (عقبات) قد تحول دون تطبيق الإستراتيجية : ⁽¹⁾

أ - قدرة العاملين علي فهم الإستراتيجية.

ب - توافر الحافز الكافية لتطبيق الإستراتيجية .

ج - توافر الوقت اللازم لمناقشة الإستراتيجية .

د - ربط الإستراتيجية بأهداف مصلحة الضرائب .

4 - يجب تحديد عدد محدود من الأهداف ، والمقاييس تتمشي مع السمات الفريدة التي تميز مصلحة الضرائب عن غيرها من تنظيمات الأعمال ، وذلك بلا شك يقضي علي ظاهرة إغراق الإدارة بكم هائل من المعلومات يفوق القدرة التحليلية لها ، وهو ما يترتب عليه إعاقة العمل الإداري.

5 - يجب علي المراجع الضريبي بصفته المشرف الأول والمراقب لقياس الأداء المتوازن ، أن يبدأ بتحليل وتقييم نتائج الأداء بتحليلات بسيطة وتقريبية ، بهدف التعلم والتحسين لدي مسؤوليه (المأمورين) ، مع توسيع الاستخدام بالتدرج حتى لا تكون هناك فجوة بين التحليل والتطبيق.

6 - ضرورة الارتكاز علي مدخل الاتصال من أسفل إلي اعلي ، والعكس في إجراء التبسيط والتصحيح لمعوقات التطبيق (مؤشر فاقد الأداء في القياس المتوازن) ؛ بغرض إدراك التغيرات المستمرة والواجبة في مقاييس الأداء في جوانب القياس المتوازن .

7 - ضرورة العمل علي إيجاد قنوات معلوماتية ، تتسم بالدقة في نقل المعلومات من الإدارات الدنيا إلي العليا بمصلحة الضرائب ، حتى لا يتم نقل معلومات خاطئة إلي صانع القرار والمخطط الضريبي .

8 - ضرورة إدراك أثر مؤشرات الأداء علي سلوك مأموري الضرائب ، والتأكد من أن تغييرها سيؤثر علي هذا السلوك وذلك للتشجيع علي التحسين.

9 - ضرورة إدراك صعوبة القياس الكمي لكل مقاييس الأداء ، لذلك ينبغي أن ندرك أن هناك مقاييس كمية (مثل الحصيلة الضريبة - نسبة المستهدف - نسبة الملفات المنجزة) ومقاييس كيفية تشمل (معوقات التطبيق - رضا الممولين - رضا العاملين) .

(1) د.أمال إبراهيم محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 465

ويري الباحث أن دعم استخدام القياس المتوازن بنظام فعال لحوافز العاملين ؛ يساعد علي إنجاح استخدامه. إذ انه يكون نظام فعال إذا ما تم ربط نتيجة الأداء بالدخل الوظيفي علي غرار ما هو سائد الآن في مصلحة الضرائب من ربط نتائج الأداء الحالي بالحوافز الشهرية للعاملين.

وعلي كل الأحوال إن عملية القياس المحاسبي للأداء لا تعتبر هدفاً في حد ذاته ، وإنما وسيلة يمكن من خلالها توفير بيانات ومعلومات مفيدة ، لذا تعتبر الملائمة من أهم المعايير الواجب توافرها في مخرجات القياس المحاسبي. وتلك التي ينعكس تأثيرها علي مكونات عملية القياس من ثلاث زوايا (1):

1 - المدخلات : حيث امتدت لتشمل البيانات المالية وغير المالية في الحاضر والماضي ، وحتى المستقبل.

2 - قواعد القياس : فقد يوفر القياس المتوازن أرضية ثابتة وملائمة لقياس.

3 - مخرجات القياس : وهي نتائج القياس التي تمثل مدخلات عملية إدارة الأداء.

وبصفة عامه يؤيد الباحث رأي البعض⁽²⁾ . بأنه يجب أن يتضمن القياس المتوازن خمس مبادئ في ظل علاقة الإستراتيجية بالوحدة الاقتصادية:

- ترجمة الإستراتيجية إلي مصطلحات عملية.

- ربط الوحدات الضريبية بالإستراتيجية

- جعل الإستراتيجية عمل لكل فرد في الوحدات الضريبية التنفيذية .

- جعل الإستراتيجية عملية مستمرة

- نقل التخبير من خلال القيادة التنفيذية

(B) محددات نجاح تبني الإطار المقترح للقياس المتوازن في مصلحة الضرائب المصرية:

تشير الأبحاث المنشورة في مجال النظرية الشرطية إلي أن تبني نظام القياس المتوازن ، يجب أن يرتبط بأحد مقاييس فاعلية النظام⁽³⁾ . والسؤال الذي يطرحه الباحث كيف يمكن قياس مدى نجاح تبني نظام القياس المتوازن في مصلحة الضرائب؟.

وتكون الإجابة استخدام الإطار الشامل لمقترح لقياس المتوازن :

(1) د. عثمان محمد يس فراج " اتجاهات معاصرة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوحدات الإدارية الحكومية " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعه عين شمس ، العدد الأول ، 1991 ، ص ص 1219-1220.

(2) د. أمال إبراهيم محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 465 نقلا عن:

-Kaplan& Norton 2001,p.155

(3) د.حاتم محمد عبد الرؤوف الشيشيني(2004). " نحو إطار لقياس محددات استخدام ونجاح تبني نظام قياس الأداء المتوازن " مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعه الزقازيق ، العدد الأول ، المجلد السادس والعشرون ، ص 123 - 129.

حيث يوضح الشكل التالي أجزاء إطار لقياس مدي نجاح تبني نظام القياس المتوازن في مصلحة الضرائب ، فالعلاقات في هذا الإطار تبني علي المفهوم الأساسي للنظرية الشرطية حيث يفترض وجود بعض العوامل التي تؤثر علي نظام القياس المتوازن (أي استخدام مقاييس مالية وغير مالية) ، وكلما ازداد اتساق تأثير هذه العوامل علي نظام القياس المتوازن كلما ازداد الأثر علي مدي نجاح النظام .

العوامل المؤثرة	القياس المتوازن	مدي نجاح تبني النظام
1 - حجم الوحدة الضريبية 2 - فهم العاملين للإستراتيجية 3 - الدور الإشرافي للمراجع الضريبي	1 - مقاييس الحصيلة (المالية) 2 - مقاييس غير مالية (رضا العامل ، رضا الممول)	1 - تحقيق المستهدف 2 - مدي الرضا عن النظام 3 - الاثنين معاً

شكل رقم (8-2)

إطار قياس مدي نجاح تبني القياس المتوازن

المصدر : الشيشيني (2005) بتصرف من الباحث

وبمعني آخر فان كل من العوامل التي تؤثر علي نظام القياس المتوازن ، باستخدام مقاييس الأداء المالية غير المالية ، ومدي نجاح تبني النظام بينهما علاقة وثيقة ، مثال ذلك أن الثقافة العامة والشفافية التنظيمية يمكن أن تؤثر علي نظام القياس المتوازن ؛ لذلك فمعايير نجاح النظام هي :-

- 1 - استخدام الأداء المالي مثلاً (تحقيق المستهدف من الحصيلة) كمؤشر لقياس مدي نجاح تبني القياس المتوازن.
- 2 - استخدام مقاييس حكمية مثل مدي إدراك مستخدمي القياس المتوازن للمزايا المحققة من تطبيقه.
- 3 يمكن استخدام المقاييس المالية والحكمية معاً للحكم علي مدي نجاح تبني استخدام القياس المتوازن.

(c) أهم مشاكل التطبيق العملي التي تواجه تطبيق القياس المتوازن في مصلحة الضرائب:

إن المشكلات التي يعتقد الباحث أنها تواجه تطبيق المقترح المحاسبي للقياس المتوازن في مصلحة الضرائب ؛ تنبع من الخوف من الثبات علي مقاييس الأداء المحددة لكل مؤشر من مؤشرات القياس المتوازن مع تغير الأهداف والاستراتيجيات ، وتوجهات الإدارة الضريبية ويمكن للباحث تلخيص تلك المخاوف في الآتي:-⁽¹⁾

(1) يرجع في ذلك إلي :

د. سمير رياض هلال " المحاسبة الإدارية " كلية التجارة ، جامعه طنطا ، بدون ناشر ، 2003 ، ص 301
 د. شوقي السيد فودة " إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي في بيئة الإنتاج الحديثة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن " المجلة العلمية التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعه طنطا ، العدد الثاني ، المجلد الأول ، 2005 ، ص 31

1 - مشكلة عدم دقة تحديد الأوزان النسبية :

لابد من البداية تحديد الأوزان النسبية بدقة لمقاييس الأداء بكل جانب من جوانب القياس المتوازن ، حتى يمنع الأهواء الشخصية في تقييم أهمية تلك المقاييس ، وما قد يترتب عليه من نتائج مختلفة ومتنوعة.

2 - مشكلة غموض مؤشرات القياس:

يجب الانتباه إلي أن كثرة المؤشرات قد تسبب غموض لدي مأموري الضرائب خاصة إذا ظهرت بعض المقاييس وهي تتعارض مع بعضها البعض.

3 - إرساء قواعد المسئولة المشتركة :

يجب إشراك المشرفين (المراجع الضريبي) في نظام الحافز الذي يتأثر بأداء مرؤوسيه من المأمورين إيجاباً أو سلباً ، وذلك لإرساء قواعد المسؤولية المشتركة بينهم.

رابعاً: الصفة الدافعة المحفزة لاستخدام إطار القياس المتوازن في مصلحة الضرائب:

لقد برهن احد الباحثين علي أهمية ربط القياس المتوازن بخطة الحوافز والمكافآت ، خاصة علي مستوي وحدات الأداء التنفيذية ، حيث يتم تحفيز أصحاب معدلات الأداء المرتفعة ، سواء علي أساس فردي (المأمور) والمراجع بالتبعية ، أو علي أساس جماعي مثل فريق الفحص المكلف بحالات معينة يتم انجازها بالتكامل فيما بينهم⁽¹⁾.

وعلي الرغم من أهمية ربط نتائج الأداء المتوازن بنظام الحوافز والمكافآت ، إلا أن هذا الربط يعتبر عنصراً مدعماً وليس أساسياً لعملية قياس الأداء ، حيث أن الوحدات الاقتصادية تقوم أولاً بتصميم وتطبيق القياس المتوازن ، ثم تقوم بعد ذلك بإدماج خطة الحوافز والمكافآت في صلب القياس ، وهذا يتطلب تحديد ثلاث عناصر أساسية :⁽²⁾

1 - ما هي تشكيلة المقاييس الغير مالية التي يجب استخدامها ؟

2 - ما هي المستويات الإدارية التي يجب أن يتم عندها القياس ؟

3 - ما هي المستويات الحدية التي يجب بلوغها من تلك المقاييس الغير مالية ؟

(1) د.أحمد رجب عبد الملك ، "مرجع سيق نكره ص ص97-98 نفلا عن :

- Chow, C. W., & et al., Applying the Balanced Scorecard to Small Companies , **Management Accounting**, Vol. 79 , No.2, 1997 ,pp.21-27.

(2) د.جودة عبد الرؤوف زغلول " استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نظام لقياس الأداء الاستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية " **المجلة العلمية التجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعه طنطا ، العدد الأول ، 2003 ، ص ص 347-348.

وان الباحث يؤيد استخدام خطه الحوافز في مصلحة الضرائب ، بالربط بين تلك الخطة وجميع جوانب الأداء ، سواء المقاييس المالية أو المقاييس غير المالية ، وذلك لأهميتها القصوى مجتمعة في تحقيق الإستراتيجية الموضوعية ، ويتم الوصول إلي المستويات الحدية للأداء المتوازن عن طريق المقارنة بين المنفذ في الفترة الحالية ، والمماثل في الفترة السابقة ، حيث لا يمكن استخدام مقياس مرجعي ، لمقارنة الأداء الفعلي بالأداء الحدي المطلوب لخطة الحوافز تلك.

ويخلص الباحث من ذلك الي أن هناك عدد من المحددات والآليات التي تضمن كفاءة استخدام القياس المتوازن في مصلحة الضرائب ، تبدأ من تحديد الأهمية النسبية لمؤشرات القياس المتوازن ، ثم بيان مجموعه القواعد أطلق عليها القواعد الذهبية الأساسية لتنفيذ مقياس الأداء المتوازن ، والتي تعتبر ضرورية لنجاح الإطار المحاسبي في مصلحة الضرائب المصرية التي تنتهي إلي مجموعة من الميكانيكية ؛ لمقارنة المؤشرات الفعلية بالمؤشرات القياسية للكفاءة والفاعلية ، عبر عنها الباحث في عدد من الخطوات انتهى منها إلي أن عملية تحقيق فاعلية الأداء في مصلحة الضرائب تحدها حدود منطقية ، يمكن تتبعها وملاحظتها عن طريق القياس المتوازن ، فإذا زاد عن حد المنطقية أصبح غير مثمر ، أي غير ذات فاعلية ؛ لأنه فقد التوازن وذلك بسبب وجود بعض المشاكل الداخلية ، التي تعوق حركة النشاط وكفاءة الأداء في القيام بالوظائف لزيادة معدلات البيروقراطية ، وبالتالي كان تعويض ذلك باستخدام محفزات الأداء حيث يتم تحفيز أصحاب معدلات الأداء المرتفعة ، سواء علي أساس فردي أو علي أساس جماعي .

خلاصة الفصل الثاني :

تناول هذا الفصل إمكانية استخدام الإطار العام لنموذج القياس المتوازن في مصلحة الضرائب المصرية ، في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة.

ففي المبحث الأول : تناول في البداية الهدف من استخدام هذا الإطار ، ثم تناول الباحث الإطار المفاهيمي عند استخدامه في مصلحة الضرائب المصرية ، فتم التعرض بالتوضيح للمفاهيم المستخدمة في بناء ذلك ، حتى يسهل فهم التعامل معه والتعرف علي مضامينه . وانتقل الباحث إلي عملية تصميم النموذج المقترح ، داخل مصلحة الضرائب المصرية ، من خلال مجموعة من الخطوات المتتابعة ، توضح خريطة مسار لعملية الاستخدام في الواقع العملي ، يمكن من خلاله الوصول إلي المنفعة القصوى من استخدامه ؛ لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في تلك الوحدة الاقتصادية ذات الإيرادات السيادية من خلال مجموعة من الأركان حددت الإطار العام ، ولقد حدد الباحث خمس منظورات ، عبر بها عن جوانب القياس المتوازن : وهي منظور أو جانب الممولين ، ومنظور أو جانب التشغيل الداخلي ، ثم جانب أو منظور التعلم والنمو والابتكار ، والمنظور أو الجانب المالي ، ثم المنظور أو الجانب الخامس وهو جانب فاقد الأداء .. والذي يعبر عنه بالتغذية العكسية ومحاولة الإصلاح المستمر للأهداف الإستراتيجية .. من خلال الوقوف علي نقاط القوة والضعف واتخاذ الإجراءات التصحيحية ، وتعديل المسار نحو زيادة الكفاءة والفاعلية.

وفي المبحث الثاني : عرض الباحث لمدي الحاجة إلي الوقوف علي آلية العمل لقياس مدي تأثير الكفاءة والفاعلية باستخدام أسلوب القياس المتوازن ، ثم خلص إلي بيان أثر الإطار المقترح علي كفاءة وفاعلية الأداء في بيئة الإدارة التنفيذية بمصلحة الضرائب .وان تلك الكفاءة والفاعلية لن تتأتى إلا من خلال أسلوب ، يجمع بين المقاييس المالية وغير المالية ، في ظل مجموعة من علاقات السبب والنتيجة والعلاقات المنطقية التي تقارن بين الأداء في الماضي والأداء الحالي والمستقبلي ، وخلص الباحث إلي ضرورة التركيز علي مجموعة من المؤشرات تتحقق بها الكفاءة والفاعلية تكون الإجابة علي تساؤل لماذا يتم استخدام القياس المتوازن ، حيث أوضح أنها لابد تتعلق بنتائج الأداء ومسبباته وتتمثل في مؤشر رضا الممولين ، وتحقيق الحصيلة الضريبية وتوفير رضا العامل(مأمور الضرائب)، وأخيراً تحسين جودة العمل الضريبي مع تحقيق الرشد في نفقات الجباية الضريبية ..

لذلك فقد تم تناول محددات وآليات تطبيق القياس المتوازن في بيئة العمل الضريبي، حيث تحددت مجموعه من الخطوات ؛ انتهى منها الباحث إلي أن عملية تحقيق فاعلية الأداء في مصلحة الضرائب ، لها حدود منطقية يمكن تتبعها وملاحظتها عن طريق القياس المتوازن ، فإذا زاد عن حد المنطقية أصبح غير مثمر، أي غير ذات فاعلية ؛ لأنه فقد التوازن وذلك بسبب وجود بعض المشاكل الداخلية ، التي تعوق حركة النشاط وكفاءة الأداء في القيام بالوظائف لزيادة معدلات البيروقراطية ، وبالتالي كان تعويض ذلك باستخدام محفزات الأداء حيث يتم تحفيز أصحاب معدلات الأداء المرتفعة ، سواء علي أساس فردي أو علي أساس جماعي

من ذلك يتوصل الباحث إلي نتيجة هامة تجعل تطوير نظام قياس الأداء الضريبي بالفعل - في ظل المتغيرات المعاصرة - أمر حتمي وضروري يساعد علي زيادة الكفاءة والفاعلية المنشودة ، ويبقي التحقيق العملي للإطار المقترح الذي هو موضوع الفصل القادم.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لإختبار صلاحية استخدام

إطار القياس المتوازن في مصلحة الضرائب المصرية.

المقدمة:

يتناول الباحث في هذا الفصل اختبار استخدام الإطار المحاسبي المقترح (القياس المتوازن) ؛ لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات المعاصرة ، حيث يتم التعرض للدراسة الميدانية من خلال الاستبيان الإحصائي للمعنيين بهذه الدراسة من رجال الإدارة الوسطي والتنفيذية بمصلحة الضرائب المصرية ، وذلك لاختبار جوانب الأداء المقترحة ، والمقاييس المقترحة في كل جانب ، وبيان أثرها علي الكفاءة والفاعلية للأداء الضريبي ، في ظل المتغيرات المعاصرة التي حتمت تطوير الأداء في تلك المنظمة ذات البعد السيادي الهام ، مما يعني اختبار فروض البحث ، والوقوف علي مدي الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع ، ويتم تناول تلك الدراسة من خلال المباحث الآتية :

المبحث الأول :منهج وإطار الدراسة الميدانية

المبحث الثالث : تحليل نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول

منهج وإطار الدراسة الميدانية

تمهيد :

يحتاج الإطار المحاسبي المقترح لاستخدام القياس المتوازن في مصلحة الضرائب المصرية إلى دليل علمي ، حول مدي ملائمة للتطبيق في ظل الخطوات السابقة التي اقترحها الباحث استناداً إلى وجهه نظر الإدارة الوسطي والتنفيذية بمصلحة الضرائب المصرية ، ويتم تناول منهج وإطار الدراسة الميدانية من خلال الآتي :

أولاً : هدف الدراسة الميدانية .

ثانياً: مجال وحدود الدراسة الميدانية .

ثالثاً : وضع النظرية الفرضية للدراسة الميدانية.

رابعاً : تحديد عينه ومجتمع الدراسة الميدانية.

خامساً : تحديد أدوات الدراسة الميدانية .

ويتعرض الباحث إلى تلك النقاط من خلال العرض الآتي :

أولاً :هدف الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار صلاحية الإطار المحاسبي ، وتشتمل على خطوات اختبار نموذج⁽¹⁾ القياس المتوازن داخل ذلك الإطار المقترح والتحقق من زيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة ، وبالتالي فإن الدراسة الميدانية تهدف إلى الاختبار الميداني الآتي :

1 - مدي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين المتغيرات المعاصرة لمصلحة الضرائب ، وملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي

2 - مدي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين إطار وجوانب قياس الأداء الضريبي وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية.

(1) يشتمل الإطار المحاسبي المقترح مكونات ذلك الإطار والذي يشتمل على الهدف من الإطار – والمفاهيم المتعلقة به – والنموذج الوصفي المقترح (وآليات ومحددات التطبيق ، والباحث يخصص هذا الفصل لاختبار النموذج المقترح داخل الإطار المحاسبي .

ثانياً: مجال وحدود الدراسة الميدانية :

تحقيقاً لهدف البحث الرئيسي من تفعيل الجيل المتطور من القياس المتوازن داخل مأموريات الضرائب ، بالتركيز علي الإدارة الوسطي ، والإدارة التنفيذية يتم القيام بالدراسة الميدانية في النطاق الآتي :

- 1 - يكون مجال الدراسة الميدانية إدارات التحاسب الضريبي والتي تشمل الحصر والمعلومات – الفحص الضريبي – التحصيل الضريبي - داخل الوحدات الضريبية وهي المعنية الأولى بتحقيق الكفاءة والفاعلية للأداء والملائمة الإستراتيجية ، بما تحقق رؤية وأهداف مصلحة الضرائب المصرية بشقيها دخل ومبيعات .
- 2 - يخرج عن مجال الدراسة الميدانية العاملين في الإدارات الضريبية المركزية والقطاعات والمناطق الضريبية ، نظراً لارتباط أدائها بالتبعية بأداء الإدارة الوسطي والتنفيذية (أداء المأموريات) ، وأيضاً لارتكاز عملها علي عملية إدارة الأداء أكثر منه قياس الأداء.

ثالثاً وضع النظرية الفرضية للدراسة الميدانية

إعادة صياغة الفروض الإحصائية

الفرض الرئيسي :

" من المتوقع تحقيق زيادة كفاءة وفاعلية نظام قياس الأداء بمصلحة الضرائب المصرية عند استخدام القياس المتوازن في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة"

هذا الفرض يتم إعادة صياغته من خلال الفرضين الآتيين

الفرض الإحصائي الأول ويرمز له بالرمز (H_0): وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين المتغيرات المعاصرة لمصلحة الضرائب ، وملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي

ويشمل ذلك الفرض علي المتغيرات الآتية :

- **المتغيرات المستقلة :** تتمثل في المتغيرات الضريبية المعاصرة في قياس أداء كل من المأمور والمراجع الضريبي.

ويمكن تعريفه إجرائياً في تلك المتغيرات التي سبق وان تم تناولها الباحث في الفصل الأول ، حيث يتم قياس المتغيرات الإحصائية من خلال السؤال :

مدي تحديد المستقصي منه لدرجة تأثير كل متغير من المتغيرات الضريبية المعاصرة في ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء لكل من المأمور والمراجع الضريبي في التوجه نحو استخدام ذلك النموذج لقياس الأداء

- **المتغير التابع** : ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي في مواجهه المتغيرات الضريبية المعاصرة .

فيتم الاستبيان من المستقصي منه من خلال السؤال :

مدي تأثير كل مؤشر من مؤشرات الأداء (رضا الممول- زيادة الحصيلة - رضا العامل - جودة العمل - تخفيض تكاليف الجباية) في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية .

و يتم اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع باستخدام دالة الانحدار الآتية:

$$Y=B+Bx.....+Bxe$$

حيث :

Y تعبر عن ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي في مواجهه المتغيرات الضريبية المعاصرة.

X-x تعبر عن مؤشرات المتغير المستقل وهي المتغيرات المعاصرة في قياس الأداء الضريبي

B-B تعبر عن معاملات دالة الانحدار

e تعبر عن الخطأ العشوائي

الفرض الإحصائي الثاني (H₀) : وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين إطار وجوانب الأداء الضريبي وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية.

- **المتغيرات المستقلة** : إطار وجوانب القياس الأداء الضريبي المقترحة ، وهو ما يعبر عنه إجرائيا في الآتي :

- مستويات الإدارة الإستراتيجية لمصلحة الضرائب المصرية ، وتشمل رؤية ورسالة وإستراتيجية وأهداف المصلحة
- جوانب الأداء المتوازن المقترحة وهي الخمس جوانب السابق الإشارة اليها والتي تتحقق الكفاءة والفاعلية من خلالهم
- مؤشرات أو مقاييس الأداء بكل جانب من الجوانب المقترحة .

حيث يتم قياس المتغيرات المستقلة ، من خلال وضع المكونات التفصيلية لها في قائمة الاستقصاء ، وسؤال المستقصي منه عن درجة الملائمة عن كل مكون أو عنصر في التعبير عن القياس المتوازن لأداء كل من المأمور والمراجع الضريبي في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة .

المتغير التابع: ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية.

ويتم سؤال المستقصي منه عن درجة تأثير كل مؤشر من مؤشرات الأداء في زيادة الكفاءة والفاعلية عند تطبيق القياس المتوازن

ويتم اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع من خلال داله الانحدار الآتية

$$Y=B+BX+.....+BXe$$

حيث :

Y ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية

X - x تعبر عن مؤشرات المتغير المستقل ، وهي مستويات الأداء الاستراتيجي وجوانب ومؤشرات قياس الأداء .

B-B تعبر عن معاملات داله الانحدار

e تعبر عن الخطأ العشوائي

رابعاً : تحديد عينه ومجتمع الدراسة الميدانية

1 - مجتمع الدراسة :

يشمل المستوى الإداري التنفيذي والإشرافي في كافة مأموريات الضرائب ، سواء مصلحة ضرائب دخل ، أو مصلحة ضرائب مبيعات ، أو مراكز مدمجة بين الدخل والمبيعات علي مستوى مصلحة الضرائب المصرية.

2 - عينه الدراسة :

بعد التقسيم الأخير لمصلحة الضرائب المصرية إلي مراكز تحاسب ضريبي مدمجة ، تشمل مركز كبار الممولين بالقاهرة ، ومراكز أخرى لمتوسطي الممولين عبارة عن مركز متوسطي الممولين بالقاهرة والإسماعيلية وبورسعيد ، تختص بحد معين من الأنشطة المتوسطة للممولين ، وباقي المأموريات عددهم 270 مأمورية ، موزعه علي عدد من المناطق الضريبية منقسمة بين مأموريات ضرائب دخل ، ومأموريات أخرى لضرائب للمبيعات.

ويتم توضيح عينة الدراسة من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (3-1)

توضيح لمجتمع الدراسة

الوحدة الضريبية	عدد الوحدات	عدد الملفات	نسبة المساهمة في الحصيلة ⁽¹⁾
مركز كبار الممولين	1	2185	80%
مركز متوسطي الممولين	3	4388	1%
باقي المأموريات	270	80% ملفات المصلحة	10%

ولضمان تمثيل العينة لمجتمع الدراسة حتى يكون للمجتمع الأصلي فرصاً متساوية في الاختيار، بمعنى أن يكون المجتمع الكلي الأساسي الذي يتم الاعتماد عليه في اختيار العينة حديثاً ، وشاملاً لكل المفردات ، ويضم كل الحالات كبار الممولين ومتوسطيهم وصغارهم ، دون إغفال لبعضهم أو حذفه ودون تحيز للبعض الآخر في هذا الاختيار أو تكرار له.⁽²⁾

يقوم الباحث بالارتكاز علي أسلوب العينة الطبقية Stratified Sample بحيث تحتوي علي خصائص المجتمع الأصلي حسب تقسيم مصلحة الضرائب وفقاً للهيكل التنفيذي حيث يتم الآتي :

- اختيار مركز كبار الممولين كمركز مدمج بين ضرائب الدخل والمبيعات ليمثل طبقة الملفات ذات الأهمية ويتم أخذه بصفة شاملة لعدم وجود غيره في مصلحة الضرائب.
- اختيار مركز متوسطي الممولين ببورسعيد كمركز مدمج يمثل طبقة الملفات المتوسطة واختياره من بين ثلاث مراكز هي القاهرة وبورسعيد والإسماعيلية.
- اختيار منطقة ضرائب الشرقية أول ، ثاني والتي تشتمل علي عدد 13 مأمورية لتمثل طبقة بقية الممولين لضرائب الدخل .
- اختيار منطقة ضرائب شرق الدلتا والتي تشمل عدد 9 مأمورية لتمثل طبقة الممولين ضرائب مبيعات فقط.

⁽¹⁾ التحليل غير مشتمل علي ضرائب المرتبات والأجور والضرائب الأخرى القطعية التي يتم استقطاعها من المنبع
⁽²⁾ محمد شفيق، (1994) "البحث العلمي ، الخطوات المنهجية لإعداد البحوث الاجتماعية " المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، ص189

ويتم توضيح بيانات العينة المختارة وأهميتها من خلال الجدول التالي :-

جدول رقم (3-2)

حجم العينة المختارة للدراسة

الوحدة الضريبية	حجم المجتمع	حجم العينة	نسبة الحصيلة	نسبة العينة
مركز كبار الممولين	1	1	80%	100%
متوسطي الممولين	3	1	1%	33%
باقي المأموريات	270	21	10%	7.7%

خامساً : تحديد أدوات الدراسة الميدانية

1 - طريقة جمع البيانات

حيث تم جمع البيانات من خلال تصميم قائمة استقصاء والتي بلغ عددها 103 استمارة وكانت الاستثمارات المستبعدة 11 استمارة بنسبة 10% تقريبا ، وبلغ عدد الاستثمارات الصحيحة 92 استمارة تم توزيعها علي عدد 21 مأمورية ومركز ضريبي من اصل 274 مأمورية ومركز ضريبي وفقاً لأسلوب العينة العمدية ، شملت مأموري ومراجعي ومديري أقسام الفحص والحصص والتحصيل بعينة البحث

ويتم توضيح بيانات الردود في الجدول الآتي:

جدول رقم (3-3)

جدول الردود لاستثمارات الاستقصاء الموزعة

الوحدة الضريبية	عدد الإستثمارات الموزعة	المرودود	الإستثمارات الصحيحة	نسبة المرودود
مركز كبار الممولين	12	10	10	83%
مركز متوسطي الممولين	6	6	6	100%
المأموريات الأخرى	85	76	76	89%

2 - أهداف قائمة الاستقصاء : حيث روعي في تصميم قائمة الاستقصاء تحقيق الأهداف الآتية:

جدول رقم (3-4)
أهداف قائمة الاستقصاء

الهدف من السؤال	رقم السؤال	الفرض
قياس مدي أهمية كل عنصر من العناصر المعبرة عن الكفاءة والفاعلية في زيادة الإنتاجية التي يعبر عنها بتحقيق الكفاءة بالفاعلية	الأول	الأول
قياس درجة تأثير كل متغير من المتغيرات المعاصرة في ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة و فاعلية الأداء لكل من المأمور والمراجع الضريبي	الثاني	
قياس درجة ملائمة كل مستوي من مستويات الإدارة الإستراتيجية من وجه نظر الإدارة الوسطي والتنفيذية للتعبير عن القياس المتوازن للأداء لكل من المأمور والمراجع الضريبي في ظل المتغيرات المعاصرة	الثالث	الثاني
قياس درجة ملائمة كل جانب من جوانب قياس الأداء المقترحة للتعبير عن القياس المتوازن لأداء المأمور والمراجع الضريبي	الرابع	
قياس درجة ملائمة كل مؤشر أو مقياس من مؤشرات أو مقاييس الأداء في التعبير عن جوانب الأداء المتوازن المقترحة المقترنة بها	الخامس	

3 - الأساليب الإحصائية المستخدمة:

أ - استخدام التحليل الإحصائي الوصفي للمتغيرات المستقلة والتابعة موضع الدراسة ، لترتيبها من حيث أهميتها من خلال المتوسطات المرجحة ، والنسب التي يتم الحصول عليها من مخرجات البرنامج الإحصائي (spss19) والتي تعكس رؤية واتجاهات المستقضي منهم في مجال العمل التنفيذي والإشرافي بمصلحة الضرائب ؛ وذلك من خلال مقياس Lekart ذو الخمس نقاط ؛ حيث يتم تحليل البيانات كالتالي :

- تحليلاً أفقياً Horizontal Analysis ، وذلك بحسب مجموعة مقاييس من المنظورات الخمسة المقترحة للقياس المتوازن ، بحسب تحليل أقل وأعلى متوسط حسابي مرجح.

- التحليل الرأسي Vertical Analysis وتم ذلك من خلال المتوسط العام لإجابات المستقصي منهم ، ثم المقارنة بين آراء مجتمع الدراسة

ب - استخدام اختبار "T" المزدوج من خلال استخدام البرنامج الإحصائي ؛ وذلك لمعرفة مدي معنوية وأهمية المقاييس المقترحة في كل جانب من جوانب القياس المتوازن .

ج - استخدام معامل الانحدار المتعدد والمتدرج لمجموعة نماذج مختلفة لتقرير وجود معنوية العلاقة بين المتغير التابع ، ومجموعة المتغيرات المستقلة ، والتي يمكن التعبير عنها في الشكل التالي (3-5)

جدول رقم (3-5) المتغيرات المستقلة والتابعة لنماذج الانحدار

الفرض	النموذج	المتغير المستقل	المتغير التابع
H ₀	الأول	المتغيرات المعاصرة المؤثرة علي قياس الأداء الضريبي	ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي في مواجهه تلك المتغيرات المعاصرة
	الثاني	الجوانب المعبرة عن الأداء الاستراتيجي لقياس الأداء الضريبي	ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية.
	الثالث	الجوانب المقترحة المعبرة عن القياس المتوازن	ملائمة الاستخدام كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية
	الرابع	المستويات المعبرة عن الأداء الاستراتيجي وجوانب ومؤشرات القياس المتوازن	ملائمة الاستخدام كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية
	الخامس	المستويات المعبرة عن كل جانب علي حده من جوانب القياس المتوازن	ملائمة الاستخدام كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية

المبحث الثاني

تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تمهيد :

يشتمل هذا المبحث علي الآتي :

أولاً: نتائج الإحصاء الوصفي

ثانياً: نتائج اختبار صحة فروض الدراسة

ثالثاً: تحليل نتائج الارتباط والانحدار بين متغيرات الدراسة

ويتم التعرض لكل منها من خلال استخدام مفردات قائمة الاستقصاء بعد تشغيلها علي البرنامج الإحصائي spss19 علي النحو التالي:

أولاً: نتائج التحليل الوصفي :

(أ) إعادة الترميز للبنود الآتية:-

1 - بالنسبة لبنود متغيرات السؤال الأول الخاصة بمؤشرات الكفاية والفاعلية والتي تتكون من المتغيرات الآتية (مؤشر رضا الممولين (x1) ، مؤشر زيادة الحصيلة الضريبية (x2) ، مؤشر رضا العامل (x3) ، ومؤشر تحسين جودة العمل (x4) ، ومؤشر تخفيض تكاليف الجباية (x5) تم حساب الوسط الحسابي لهذه المؤشرات ، وتم تسميته متوسط مؤشرات زيادة كفاية وفاعلية الأداء وتم التعبير عنه بالرمز (Y) .

2 - بالنسبة لبنود متغيرات السؤال الثاني الخاصة بالمتغيرات المعاصرة في عملية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية ، والتي تتكون من المتغيرات الآتية (دعم عملية الربط الذاتي والإقرار الطوعي (x6) ، إحكام الرقابة للحد من الفاقد الضريبي (x7) ، الأمور ذو المهارات المتعددة (x8) ، الارتفاع بمستوي جودة الخدمات الضريبية (x9) ، تفعيل دور الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات (x10) ، عمليات ربط الأداء التنفيذي بالأهداف العليا لمصلحة الضرائب (x11) تم حساب المتوسط الحسابي لهذه المتغيرات ، وتم تسميته متوسط المتغيرات المعاصرة في عملية الأداء الضريبي (Q1).

3 - بالنسبة لبنود السؤال الثالث الخاصة بإستراتيجيات مصلحة الضرائب ، والتي تتكون من المتغيرات الآتية (كسب ثقة المجتمع الضريبي (X141) ، التنبؤ بالإيرادات السيادية المتوقعة (X142) ، تخفيض تكلفة الإشراف والمتابعة لعملية التحاسب الضريبي (X143) ، الحفاظ علي فاعلية التشريع الضريبي (X144) ، التحديث الدوري لقواعد البيانات (X145) ، وضع ومتابعة البرامج التدريبية (X146) ، العمل علي التحسين المستمر للإستراتيجيات الموضوعية (X147) تم حساب المتوسط الحسابي لهذه

المتغيرات ، وتم تسميته متوسط المتغيرات التي تمثل إستراتيجية مصلحة الضرائب (Q2).

4 - بالنسبة للجزء الآخر من بنود السؤال الثالث الخاصة بالأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب ، والتي تتكون من المتغيرات الآتية (تحديث مصلحة الضرائب من خلال العاملين والعمليات التكنولوجية (X151) ، تطوير وتحسين مستويات الخدمات للمتعاملين (X152) ، تنفيذ أحكام التشريعات واللوائح الضريبية بعدالة وشفافية (X153) ، خلق ثقة الالتزام الطوعي لدى الممولين والمكلفين (X154) ، جودة الخدمات الضريبية (X155) ، الربط بين الأداء التنفيذي والأهداف العليا (X156) تم حساب المتوسط الحسابي لهذه الأهداف ، وتم تسميته متوسط الأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب (Q3).

5 - بالنسبة لبنود متغيرات السؤال الرابع الخاصة بأهمية أبعاد (جوانب) القياس المتوازن المقترحة وهي (جانب الممولين (X16) ، جانب الحصيلة الضريبية (X17) ، جانب التشغيل الداخلي (X18) ، جانب التعلم والنمو والابتكار (X19) ، جانب فاقد الأداء (X20) تم حساب المتوسط الحسابي لهذه الجوانب ، وتم تسميته إجمالي جوانب القياس المتوازن (Q4).

6 - بالنسبة لبنود متغيرات مؤشرات جانب الممولين (السؤال الخامس) والتي يعبر عنها بالرموز (X165,.....X162,X161) تم حساب المتوسط الحسابي لهذه المؤشرات ، وتسميته متوسط مؤشرات جانب الممولين (Q5).

7 - بالنسبة لبنود متغيرات مؤشرات جانب الحصيلة الضريبية (السؤال الخامس) والتي يعبر عنها بالرموز (X174,.....X172,X171) تم حساب المتوسط الحسابي لهذه المؤشرات ، وتسميته متوسط مؤشرات جانب الحصيلة (Q6).

8 - بالنسبة لبنود متغيرات مؤشرات جانب التشغيل الداخلي (السؤال الخامس) والذي يشتمل علي مؤشرات شعب الفحص – الحصر – التحصيل بالمأموريات والمعبر عنها بالرموز ، (X1815,....X1812,X1811) لشعبة الفحص ، (X1824,.....X1821,X1822) لشعبة الحصر والمعلومات ، (X1835,.....X1832,X1831) لشعبة التحصيل ، تم حساب المتوسط الحسابي لمؤشرات كل شعبة وسمي متوسط مؤشرات الشعبة بجانب التشغيل الداخلي معبر عنهم علي التوالي (Q71) شعبة الفحص ، (Q72) لشعبة الحصر والمعلومات ، (Q73) لشعبة التحصيل .

9 - بالنسبة لبنود مؤشرات جانب التعلم والنمو (السؤال الخامس) والتي يعبر عنها بالرموز (X194,.....X192,X191) تم حساب المتوسط الحسابي لهذه المؤشرات ، وتسميته متوسط مؤشرات جانب التعلم والنمو (Q8).

10 - بالنسبة لبنود مؤشرات جانب فاقد الأداء (السؤال الخامس) والتي يعبر عنها بالرموز (X201,X202,.....X205)، تم حساب المتوسط الحسابي لهذه المؤشرات، وتسميته متوسط مؤشرات جانب فاقد الأداء (Q9).

(ب) حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل متغير من المتغيرات (متوسط مؤشرات زيادة الكفاءة والفاعلية (Y)، متوسط المتغيرات المعاصرة (Q1)، متوسط استراتيجيات مصلحة الضرائب (Q2)، متوسط الأهداف الإستراتيجية (Q3)، إجمالي جوانب القياس المتوازن (Q4)، متوسط مؤشرات جانب الممولين (Q5)، متوسط مؤشرات جانب الحصيلة (Q6)، متوسط مؤشرات جانب التشغيل الداخلي (Q71,Q72,Q73)، متوسط مؤشرات جانب التعلم والنمو (Q8)، متوسط مؤشرات جانب فاقد الأداء (Q9). وذلك للتعرف على الأهمية النسبية لكل متغير بمعلومة المتوسط العام لمجموعته كالتالي :

1 - الأهمية النسبية لمؤشرات زيادة الكفاءة والفاعلية :

علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) الجدول رقم (3-6) بتحليل لإجابات المستقصي منهم، يتبين الأهمية النسبية لمتغيرات مؤشرات الكفاءة والفاعلية، أن مؤشر زيادة الحصيلة الضريبية يحتل المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مقداره (4.478)، يليه مؤشر رضا الممول بمتوسط حسابي مقداره (4.293)، ثم مؤشر تحسين جودة العمل بمتوسط حسابي مقداره (4.1739)، ثم يأتي مؤشر رضا العامل في الترتيب الرابع بمتوسط حسابي مقداره (4.0217)، يليه مؤشر تخفيض تكاليف الجباية في الترتيب الأخير بمتوسط حسابي مقداره (3.565).

ويوضح الجدول أيضاً وجود فرق جوهري بين متوسط إجابات جميع متغيرات مؤشرات الكفاءة والفاعلية والمتوسط العام ليكرت (Y)، فعلي سبيل المثال بالنسبة لمتغير زيادة الحصيلة الضريبية بلغت قيمة t المحسوبة (9.101) بقيمة احتمالية (0.000) عند مستوي معنوية 0.05 مما يدل علي وجود فروق جوهريّة بين متوسط الإجابات علي الأسئلة والمتوسط العام لمؤشرات الكفاءة والفاعلية، وحيث ان قيمة t موجبة فهذا يعني أن الإجابات تميل إلي الموافقة أو الموافقة بشدة علي سؤال الاستقصاء مما يعني زيادة كفاءة وفاعلية الأداء في تنمية هذا المؤشر .

بالمثل لباقي المؤشرات المتعلقة بالكفاءة والفاعلية حيث بلغت t المحسوبة علي التوالي، مؤشر رضا الممول (5.392) اقل ايجابية، ومؤشر تحسين جودة العمل (2.464) اقل من المؤشر السابق من حيث قلة الفروق الجوهرية، حيث بلغت القيمة الاحتمالية (0.016).

أما بالنسبة لمؤشر رضا العامل فقد أوضحت قيمة t المحسوبة وجود فرق جوهري أيضاً بين متوسط ذلك المؤشر والمتوسط العام (Y) حيث بلغت (-2.316) بقيمة احتمالية (0.022) عند مستوي معنوية 0.05، ولكن الإشارة السالبة تعني ان الإجابات لا تميل إلي الموافقة بشدة

علي سؤال الاستقصاء باعتبار أن ذلك المؤشر لا يعمل علي زيادة الكفاءة والفاعلية للأداء الضريبي .

والأمر نفسه فيما يتعلق بمؤشر تخفيض تكاليف الجباية ، حيث بلغت قيمة t المحسوبة (-) 10.084 بقيمة احتمالية 0.000 عند مستوي معنوية 0.05 مما يعني وجود فروق جوهرية كبيرة بين متوسط الإجابات بقائمة الاستقصاء وبين المتوسط العام ليكرت ، ولكن الإشارة السالبة تعني ان معظم الإجابات جاءت بعدم الموافقة تقريبا علي اعتبار أن ذلك المؤشر لايعمل علي زيادة الكفاءة والفاعلية للأداء الضريبي

الخلاصة : أن مؤشرات الأداء المقترحة وفقا للمتغيرات المعاصرة تعمل في معظمها بايجابية مطلقة علي زيادة تلك الكفاءة والفاعلية.

2 الأهمية النسبية لبنود المتغيرات المعاصرة التي تؤثر علي الأداء الضريبي:

علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) من خلال الجدول رقم (7-3) يتبين الأهمية النسبية للمتغيرات المعاصرة، من خلال تحليل إجابات المستقصي منهم ، يتضح ترتيب هذه الأهمية وفقا للمتوسط الحسابي لإجابات المستقصي منهم وبمعلومية مستوي المعنوية (0.05) وبحسب قيمة t المحسوبة التي تحدد مدي ايجابية تأثير تلك المتغيرات علي الأداء الضريبي يكون الترتيب الآتي:

- متغير الارتفاع بمستوي جودة الخدمات الضريبية
- الحاجة إلي تنمية الربط الذاتي والإقرار الطوعي عن الضريبة المستحقة
- الحد من الفاقد الضريبي
- المأمور ذو المهارات المتعددة
- تفعيل دور الحاسب وتكنولوجيا المعلومات
- عملية ربط الأداء بالتنفيذي بالأهداف العليا لمصلحة الضرائب

الخلاصة : توجد موافقة بشدة بين المستقصي منهم علي اعتبار أهمية بعض المتغيرات المعاصرة في التأثير علي كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي دون المتغيرات الأخرى.

3 - الأهمية النسبية لاستراتيجيات مصلحة الضرائب:

علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ومن خلال الجدول (8-3) الذي يوضح تحليل لبيانات المستقصي منهم بشأن الأهمية النسبية لهذه الإستراتيجيات ، وبمعلومية المتوسط الحسابي لإستراتيجيات مصلحة الضرائب ، يمكن ترتيب أهمية تلك الإستراتيجيات من حيث أولوية التأثير في قياس الأداء الضريبي حسب الآتي :

- إستراتيجية العمل علي التحسين المستمر
- إستراتيجية الحفاظ علي فاعلية التشريع الضريبي
- إستراتيجية كسب ثقة المجتمع الضريبي
- إستراتيجية التنبؤ بالإيرادات السنوية المتوقعة
- إستراتيجية التحديث الدوري لقواعد البيانات
- إستراتيجية المحافظة علي قيم مصلحة الضرائب
- إستراتيجية تخفيض تكلفة الأشراف والمتابعة
- إستراتيجية وضع ومتابعة البرامج التدريبية

الخلاصة: وجود أهمية نسبية وإيجابية ترتيبية لموافقة المستقضي منهم علي الإستراتيجيات الخاصة بالعمل الضريبي.

4 الأهمية النسبية للأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب:

علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) من خلال الجدول رقم (9-3) ، يتضح التحليل الإحصائي لإجابات المستقضي منهم ، بشأن الأهداف الإستراتيجية للأداء في مصلحة الضرائب ، وبمعلومية نتائج البرنامج الإحصائي بشأن المتوسط الحسابي لإجابات المستقضي منهم ، تتبين الأهمية النسبية لإجاباتهم عن الأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب ، يتم ترتيبها حسب الآتي :

- التحديث من خلال العاملين وتكنولوجيا المعلومات
- تنفيذ التشريعات بعدالة
- ارتفاع مستوى الجودة في التعامل
- خلق ثقة الالتزام الطوعي
- تطوير وتحسين الخدمات الضريبية
- ربط الأداء التنفيذي بالأهداف العليا لمصلحة الضرائب

الخلاصة : أن هناك ايجابية ترتيبية لأهمية الأهداف الإستراتيجية من حيث اتجاه موافقة المستقضي منهم علي سؤال القائمة بشأن ايجابية تلك الأهداف في الحكم علي الأداء الضريبي.

5 - الأهمية النسبية لجوانب القياس المتوازن المقترحة:

علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) من خلال الجدول رقم (10-3) ، تتبين نتائج التحليل الإحصائي لإجابات المستقصي منهم عن الأهمية النسبية لجوانب القياس المتوازن عند درجة ثقة 95% ، فمن خلال الجدول يتضح وجود فروق جوهري بين متوسط إجابات جميع إجابات المستقصي منهم عن جوانب القياس المتوازن المقترحة ، وبين المتوسط العام بمقياس ليكرت ، فعلي سبيل المثال جاء الجانب المالي (الحصلة الضريبية) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.478) وبقيمة t المحسوبة مقدار (5.838) ، وبقيمة احتمالية 0.000 عند مستوي معنوية 0.05

مما يدل علي وجود علاقة جوهري بين فروق متوسط الإجابات عن أسئلة المستقصي منهم وبين المتوسط العام ، وإن الإشارة الموجبة تعطي دلالة علي أن الإجابات تقع علي الجانب الأيمن من المنحي ، وهذا يعني القبول أو القبول بشدة علي سؤال الاستقصاء ، بما يوحي بأهمية جانب الحصلة كأحد جوانب القياس المتوازن عند تطبيقه في مصلحة الضرائب ، وبالمثل جانب فاقد الأداء حيث جاء في الترتيب الثاني بإيجابية عند قيمة t المحسوبة (4.968) وبقيمة احتمالية 0.000 عند مستوي معنوية 0.05 .

وان كان باقي جوانب القياس المتوازن المقترحة وهي جوانب التشغيل الداخلي ، وجانب التعلم والنمو ، وجانب الممولين ، قد جاءت إجابات المستقصي منهم توضح وجود فروق جوهري بين متوسط الإجابات ، وبين المتوسط العام ليكرت ، إلا أن الإشارة السالبة لقيمة t المحسوبة توضح ان تلك الإجابات تقع في الجانب الأيسر من المنحي ، بما يؤكد علي التحوط عند دراسة أهمية تلك الجوانب عند تطبيقها في مصلحة الضرائب .

والخلاصة : توجد موافقة ترتيبية علي الأهمية النسبية لجوانب القياس المتوازن المقترحة لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء بمصلحة الضرائب

ثانيا : اختبار صحة فروض الدراسة :

اختبار صحة الفرض الأول :

ويتمثل في أنه:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين المتغيرات الضريبية المعاصرة لمصلحة الضرائب "

- ويتم اختبار صحة الفرض الأول من خلال مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS19 حسب الخطوات التالية :

1 - اختبار درجة الثبات والثقة في الإجابات ومدى الاعتماد عليها من خلال اختبار الفا كروناخ

2 - استخدام اختبار F-Test لتقرير وجود معنوية العلاقة بين المتغير التابع ، ومجموعة المتغيرات المستقلة.

فعلي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) حيث يوضح الجدول رقم (11-3) ، نتائج تحليل الثبات في الإجابات للنموذج الأول (المتغيرات المعاصرة المؤثرة علي قياس الأداء الضريبي) ، ومدى الاعتماد علي الإجابات لتحليل الفا كرونباك ، الذي بلغت قيمته (0.961) مقتربة بشدة من الواحد الصحيح مما يشير إلي ثبات النتائج وتناسبها مع نتائج التحليل الإحصائي من حيث الموضوعية

كما يوضح الجدول رقم (12-3) قياس مدى معنوية المتغيرات المعاصرة ، وملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي " وفقا لاختبار F-Teast ، حيث تبلغ قيمة f المحسوبة (217.855) ، وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية 0.05 ، مما يشير إلي معنويتها ، ويؤكد رفض الفرض العدم.

والخلاصة: قبول الفرض البديل بوجود فروق ذات دلالة معنوية بين المتغيرات المعاصرة للأداء الضريبي ، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي "

اختبار صحة الفرض الثاني :

ينص علي الآتي :

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين إطار وجوانب الأداء الضريبي وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية "

ولاختبار هذا الفرض يتم اختبار مدي معنوية إطار وجوانب الأداء الضريبي . والتي تتمثل في الآتي:

(أ) مستويات الإدارة الإستراتيجية لمصلحة الضرائب المصرية ، وتشمل رؤية ورسالة وإستراتيجية وأهداف المصلحة.

(ب) جوانب الأداء المتوازن المقترحة وهي الخمس جوانب السابق الإشارة إليها والتي تتحقق الكفاءة والفاعلية من خلالهم.

(ج) مؤشرات أو مقاييس الأداء بكل جانب من الجوانب المقترحة .

ويتم اختبار كل مجموعة متغيرات كالتالي :

(أ) اختبار مدي معنوية مستويات الإدارة الإستراتيجية ، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية.

1- اختبار معامل الثبات:

فعلي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) حيث يوضح الجدول رقم (3-13) ، نتائج تحليل الثبات في الإجابات للنموذج الثاني (الجوانب المعبرة عن الأداء الاستراتيجي لقياس الأداء الضريبي) ، ومدي الاعتماد علي الإجابات لتحليل الفا كرونباك ، الذي بلغت قيمته (0.988) مقتررب بشدة من الواحد الصحيح مما يشير الي ثبات النتائج وتناسبها مع نتائج التحليل الإحصائي من حيث الموضوعية

2- اختبار معنوية النموذج :

ويوضح الجدول رقم (3-14) قياس مدي معنوية الجوانب المعبرة عن الأداء الإستراتيجي ، وملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي " وفقا لاختبار F-Teast ، حيث تبلغ قيمة f المحسوبة (194.828) ، وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية 0.05 ، مما يشير الي معنويتها ، ويؤكد رفض الفرض العدم.

والخلاصة : قبول الفرض البديل بوجود فروق ذات دلالة معنوية الجوانب المعبرة عن الأداء الإستراتيجي ، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي "

ب- اختبار جوانب الأداء المتوازن المقترحة ، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي :

1- اختبار معامل الثبات:

فعلي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) حيث يوضح الجدول رقم (3-15) ، نتائج تحليل الثبات في الإجابات للنموذج الثالث (الجوانب المقترحة المعبرة عن القياس المتوازن) ، ومدى الاعتماد على الإجابات لتحليل الفا كرونباك ، الذي بلغت قيمته (0.956) مقترب بشدة من الواحد الصحيح مما يشير إلى ثبات النتائج وتناسبها مع نتائج التحليل الإحصائي من حيث الموضوعية .

2- اختبار مدى معنوية النموذج:

ويوضح الجدول رقم (3-16) قياس مدى معنوية جوانب القياس المتوازن ، وملائمة الاستخدام كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي " وفقا لاختبار F-Teast ، حيث تبلغ قيمة f المحسوبة (238.953) ، وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية 0.05 ، مما يشير الى معنويتها ، ويؤكد رفض الفرض العدم.

والخلاصة : قبول الفرض البديل بوجود فروق ذات دلالة معنوية بين جوانب القياس المتوازن المقترحة ، وبين ملائمة الاستخدام كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي "

ج - اختبار المستويات المعبرة عن الأداء الاستراتيجي وجوانب ومؤشرات القياس المتوازن ، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي:

1- اختبار معامل الثبات :

علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) حيث يوضح الجدول رقم (3-17) ، نتائج تحليل الثبات في الإجابات للنموذج الرابع (المستويات المعبرة عن الأداء الاستراتيجي وجوانب ومؤشرات القياس المتوازن) ، ومدى الاعتماد على الإجابات لتحليل الفا كرونباك ، الذي بلغت قيمته (0.996) مقتربة بشدة من الواحد الصحيح مما يشير إلى ثبات النتائج وتناسبها مع نتائج التحليل الإحصائي من حيث الموضوعية

2- اختبار مدى معنوية النموذج:

وملائمة الاستخدام كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي " وفقا لاختبار F-Teast ، حيث تبلغ قيمة f المحسوبة (287.659) ، وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية 0.05 ، مما يشير الى معنويتها ، ويؤكد رفض الفرض العدم .

والخلاصة: قبول الفرض البديل بوجود فروق ذات دلالة معنوية بين متغيرات الأداء الإستراتيجي ، وبين ملائمة الاستخدام كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي "

د- اختبار مؤشرات جانب الممولين، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي :

1- اختبار معامل الثبات:

علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ، حيث يوضح الجدول رقم (3-19) نتائج تحليل الثبات في الإجابات للنموذج الخامس (مؤشرات جانب الممولين) ، ومدى الاعتماد علي الإجابات لتحليل ألفا كرونباك ، الذي بلغت قيمته (0.977) مقتربة بشدة من الواحد الصحيح مما يشير إلي ثبات النتائج وتناسبها مع نتائج التحليل الإحصائي من حيث الموضوعية.

2- اختبار مدي معنوية النموذج:

ويوضح الجدول رقم (3-20) قياس مدي معنوية مؤشرات جانب الممولين، وملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي " وفقا لاختبار F-Teast ، حيث تبلغ قيمة f المحسوبة (275.68) ، وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية 0.05 ، مما يشير إلي معنويتها ، ويؤكد رفض الفرض العدم.

والخلاصة: قبول الفرض البديل بوجود فروق ذات دلالة معنوية مؤشرات جانب الممولين ، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي "

هـ- اختبار مؤشرات جانب الحصيلة الضريبية، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي :

1- اختبار معامل الثبات:

علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ، حيث يوضح الجدول رقم (3-21)، نتائج تحليل الثبات في الإجابات للنموذج الخامس (مؤشرات جانب الحصيلة الضريبية) ، ومدى الاعتماد علي الإجابات لتحليل ألفا كرونباك ، الذي بلغت قيمته (0.948) مقتربة بشدة من الواحد الصحيح مما يشير إلي ثبات النتائج وتناسبها مع نتائج التحليل الإحصائي من حيث الموضوعية.

2- اختبار معنوية النموذج :

ويوضح الجدول رقم (3-22) قياس مدي معنوية مؤشرات جانب الحصيلة، وملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي " وفقا لاختبار F-Teast ، حيث تبلغ قيمة f المحسوبة (245.287) ، وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية 0.05 ، مما يشير إلي معنويتها ، ويؤكد رفض الفرض العدم

والخلاصة: قبول الفرض البديل بوجود فروق ذات دلالة معنوية مؤشرات جانب الحصيلة ، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي

و- اختبار مؤشرات جانب التشغيل الداخلي ، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي :

1- اختبار معامل الثبات :

علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ، حيث يوضح الجدول رقم (3-23) نتائج تحليل الثبات في الإجابات للنموذج الخامس (مؤشرات جانب التشغيل الداخلي) ، ومدي الاعتماد علي الإجابات لتحليل الفا كرنوباك ، الذي بلغت قيمته (0.982) مقرب بشدة من الواحد الصحيح مما يشير إلي ثبات النتائج وتناسبها مع نتائج التحليل الإحصائي من حيث الموضوعية

2- اختبار معنوية النموذج :

ويوضح الجدول رقم (3-24) قياس مدي معنوية مؤشرات جانب التشغيل الداخلي، وملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي " وفقا لاختبار F-Teast ، حيث تبلغ قيمة f المحسوبة (162.476) ، وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية 0.05 ، مما يشير إلي معنويتها ، ويؤكد رفض الفرض العدم.

والخلاصة: قبول الفرض البديل بوجود فروق ذات دلالة معنوية مؤشرات جانب التشغيل الداخلي ، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي .

ع- اختبار مؤشرات جانب التعلم والنمو والابتكار ، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي :

1- اختبار معامل الثبات:

علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2)، حيث يوضح الجدول رقم (3-25) نتائج تحليل الثبات في الإجابات للنموذج الخامس (مؤشرات جانب التعلم والنمو والابتكار)، ومدي الاعتماد علي الإجابات لتحليل الفا كرنوباك ، الذي بلغت قيمته (0.908) مقرب بشدة من الواحد الصحيح مما يشير إلي ثبات النتائج وتناسبها مع نتائج التحليل الإحصائي من حيث الموضوعية

2- اختبار معنوية النموذج :

ويوضح الجدول رقم (3-26) قياس مدي معنوية مؤشرات جانب التعلم والنمو والابتكار، وملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء

الضريبي " وفقا لاختبار F-Teast ، حيث تبلغ قيمة f المحسوبة (375.754) ، وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية 0.05 ، مما يشير إلى معنويتها ، ويؤكد رفض الفرض العدم.

والخلاصة : قبول الفرض البديل بوجود فروق ذات دلالة معنوية مؤشرات جانب التعلم والنمو والابتكار ، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي.

س - اختبار مؤشرات جانب فاقد الأداء ، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي :

1- اختبار معامل الثبات:

علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ، حيث يوضح الجدول رقم (27-3) نتائج تحليل الثبات في الإجابات للنموذج الخامس (مؤشرات جانب فاقد الأداء)، ومدى الاعتماد علي الإجابات لتحليل ألفا كرونباك ، الذي بلغت قيمته (0.936) مقرب بشدة من الواحد الصحيح مما يشير إلى ثبات النتائج وتناسبها مع نتائج التحليل الإحصائي من حيث الموضوعية

2- اختبار معنوية النموذج:

ويوضح الجدول رقم (28-3) قياس مدى معنوية مؤشرات جانب فاقد الأداء ، وملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي " وفقا لاختبار F-Teast ، حيث تبلغ قيمة f المحسوبة (275.68) ، وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية 0.05 ، مما يشير إلى معنويتها ، ويؤكد رفض الفرض العدم.

والخلاصة: قبول الفرض البديل بوجود فروق ذات دلالة معنوية مؤشرات جانب فاقد الأداء ، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي "

ثالثا: تحليل نتائج الارتباط والانحدار بين متغيرات الدراسة:

يتم التعرض لنتائج تحليل الارتباط والانحدار لكل فرض من فروض الدراسة علي حده باستخدام البرنامج الإحصائي spss19 وبمعلومية متغيرات كل فرض حسب الآتي :

(أ) الفرض الإحصائي الأول :

"وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين المتغيرات المعاصرة لمصلحة الضرائب ، وملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي "

ويشمل ذلك الفرض علي المتغيرات الآتية :

- **المتغيرات المستقلة** : تتمثل في المتغيرات المعاصرة في قياس أداء كل من المأمور والمراجع الضريبي.

- **المتغير التابع** : ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي في مواجهه المتغيرات المعاصرة .

و يتم اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع باستخدام دالة الانحدار الآتية:

$$Y = \beta + Bx_1 + BX_2 + \dots + BX_e$$

حيث أن :

Y تعتبر عن ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي في مواجهه المتغيرات المعاصرة.

X-x تعبر عن مؤشرات المتغير المستقل وهي المتغيرات المعاصرة في قياس الأداء الضريبي

B-β تعبر عن معاملات دالة الانحدار

e تعبر عن الخطأ العشوائي

فعلي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ومن خلال جدول رقم (29-3) ، يتضح ملخص تحليل الانحدار بين المتغير التابع ومجموعة المتغيرات المستقلة

ومن خلال معاملات المتغيرات المستقلة بعد تحويلها الي علامات معيارية Standardization والموجودة في عمود Beta ، يمكن التعرف علي المتغيرات التي لها تأثير أكبر في المتغير التابع من خلال قيمة Beta المقابلة له حيث القيمة الأكبر⁽¹⁾.

ويتبين أن المتغير المعاصر (المأمور ذو المهارات المتعددة) صاحب أكبر تأثير في المتغير التابع حيث بلغت قيمة بيتا (0.408) بمستوي دلالة (0.000) أقل من 0.05 مستوي المعنوية ، يليه متغير الربط الذاتي (0.203) ، بمستوي دلالة (0.152) أقل من مستوي المعنوية (0.05)، ثم بعد ذلك في الترتيب متغير ربط الأداء التنفيذي بأهداف مصلحة الضرائب بقيمة بيتا (0.181) وبمستوي دلالة (0.03).

(1) محمد بلال الزعبي ، عباس الطلافحة، (2004) "النظام الإحصائي spss فهم وتحليل البيانات الإحصائية " الجامعة الأردنية " دار وائل للنشر ، عمان ، رام الله ص 262

أما المتغيرات التالية - الحد من الفاقد الضريبي بقيمة (0.166) بمستوي دلالة (0.07) ، ومتغير الارتفاع بمستوي جودة الخدمات الضريبية بقيمة (0.098) ومستوي دلالة (0.482)- وهي مستويات اكبر من مستوي (0.05)

والخلاصة من خلال الجدول المشار اليه يتم كتابة معادلة الانحدار كالتالي :

$$Y = 0.289 - 0.224x_1 + 0.128x_2 + 0.397x_3 + 0.11x_4 - 0.028x_5 + 0.201x_6$$

وعلي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) الجدول رقم (3-30) يتبين استخدام تحليل الارتباط لمعرفة اثر المتغيرات المعاصرة علي ملائمة استخدام القياس المتوازن ، حيث يتبين أن مجموع ما تفسره المتغيرات المعاصرة في مدي ملائمة القياس المتوازن كان (0.939) وهي ذات دلالة إحصائية علي مستوي معنوية أقل من 0.05 حيث بلغ (0.000) عند قيمة f المحسوبة (217.855) . من جدول (3-12) حيث اختبار ANOVA

ويتضح أن تفصيل ما يفسره كل متغير علي حده في ملائمة القياس المتوازن يعبر عنه القيم بالجدول رقم (3-31) وفقاً للآتي بعد استبعاد المتغيرات التي ليس له تفسير في المتغير التابع. حيث أن :-

a. Predictors: (Constant), المأمور ذو المهارات المتعددة

b. Predictors: (Constant), المأمور ذو المهارات المتعددة ,الربط الذاتي والإقرار الطوعي

c. Predictors: (Constant), المأمور ذو المهارات المتعددة ,الربط الذاتي والإقرار الطوعي ,عمليات ربط الأداء التنفيذي بالأهداف العليا للمصلحة

d. Predictors: (Constant), المأمور ذو المهارات المتعددة ,الربط الذاتي والإقرار الطوعي ,عمليات ربط الأداء التنفيذي بالأهداف العليا للمصلحة , الحد من الفاقد الضريبي

والخلاصة: استبعد التحليل المتغيرات التي ليس لها تفسير في المتغير التابع وهي :

1 -الارتفاع بمستوي جودة الخدمات المقدمة للممولين. 2- تفعيل دور الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات.

(ب) الفرض الإحصائي الثاني :

"وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين إطار وجوانب الأداء الضريبي وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية".

- المتغيرات المستقلة : إطار وجوانب القياس الأداء الضريبي المقترحة ، وهو ما يعبر عنه إجرائيا في الآتي :

- مستويات الإدارة الإستراتيجية لمصلحة الضرائب المصرية ، وتشمل رؤية ورسالة وإستراتيجية وأهداف المصلحة
- جوانب الأداء المتوازن المقترحة
- مؤشرات أو مقاييس الأداء بكل جانب من الجوانب المقترحة .

المتغير التابع: ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية

ويتم اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع من خلال داله الانحدار الآتية

$$Y = \beta + BX + \dots + BX_e \quad \text{حيث ان :}$$

Y ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية

$X - x$ تعبر عن مؤشرات المتغير المستقل ، وهي مستويات الأداء الاستراتيجي وجوانب ومؤشرات قياس الأداء .

$B-B$ تعبر عن معاملات داله الانحدار

e تعبر عن الخطأ العشوائي

ويتم تحليل النتائج لكل مجموعة متغيرات علي النحو التالي:

1 - مستويات الإدارة الإستراتيجية لمصلحة الضرائب المصرية ، وتشمل رؤية ورسالة وإستراتيجية وأهداف المصلحة:

علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) فمن خلال الجدول (29-3) يظهر أن المتغير الاستراتيجي (كسب ثقة المجتمع الضريبي) ، صاحب أكبر تأثير في المتغير التابع حيث بلغت قيمة بيتا (0.792) بمستوي دلالة (0.000) أقل من 0.05 مستوي المعنوية ، يليه المتغير الإستراتيجي خلق ثقة الإلتزام الطوعي (-0.441) ، بمستوي دلالة (0.000) أقل من مستوي المعنوية 0.05 والإشارة السالبة تعني ان العلاقة عكسية مع المتغير التابع، ثم بعد ذلك هدف التحديث من خلال العاملين (0.248) بمستوي دلالة (0.002) الخ.

والخلاصة من خلال الجدول السابق الإشارة إليه أيضا يمكن كتابة معادلة الانحدار كالتالي

$$Y=0.402+0.175x_{12}+0.169x_{13}+0.719x_{141}-0.086x_{142}-0.115x_{143}+0.137x_{144}+0.185x_{145}+0.049x_{146}-0.154x_{147}+0.277x_{151}+0.032x_{152}+0.112x_{153}-0.395x_{154}-0.105x_{155}+0.077x_{156}.$$

وعلي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ، يوضح الجدول رقم (3-33) ، يتضح استخدام تحليل الارتباط لمعرفة أثر متغيرات الأداء الإستراتيجي علي ملائمة استخدام القياس المتوازن. حيث يتبين من خلال هذا الجدول أن مجموع ما تفسره المتغيرات الإستراتيجية في مدي ملائمة القياس المتوازن كان (0.975) وهي ذات دلالة إحصائية علي مستوي معنوية أقل من 0.05 حيث بلغ (0.000) عند قيمة f المحسوبة (194.828). من جدول (3-14) حيث اختبار ANOVA.

ويتبين أن تفصيل ما يفسره كل متغير علي حده في ملائمة القياس المتوازن يعبر عنه القيم بالجدول رقم (3-34) ، بعد استبعاد المتغيرات التي ليس لها تفسير في المتغير التابع، حسب الآتي:

h. Predictors: (Constant), (استراتيجيات مصلحة الضرائب)كسب ثقة المجتمع الضريبي , (رؤية المصلحة) دعم الموارد السيادية وتحقيق الالتزام الطوعي , أهداف إستراتيجية)تنفيذ التشريعات بعدالة , (رسالة المصلحة) إدارة ضريبية متطورة تحافظ علي قيم المصلحة , (أهداف إستراتيجية)خلق ثقة الالتزام الطوعي , (أهداف إستراتيجية)التحديث من خلال العاملين والتكنولوجيا , (إستراتيجية مصلحة الضرائب) التحديث الدوري لقاعدة البيانات , (إستراتيجية مصلحة الضرائب)العمل علي التحسين المستمر.

والخلاصة أن التحليل استبعد المتغيرات الإستراتيجية التالية لضعف القوة التفسيرية لها في المتغير التابع وهو ملائمة استخدام القياس المتوازن للأداء في مصلحة الضرائب .

■ الاستراتيجيات :-

- التنبؤ بالإيرادات السيادية المتوقعة خلال الفترة القادمة .
- تخفيض تكلفة الأشراف والمتابعة لعملية التحاسب الضريبي
- الحفاظ علي فاعلية التشريع الضريبي.
- وضع ومتابعة البرامج التدريبية لرفع كفاءة مأموري الضرائب

■ الأهداف:-

- تطوير وتحسين مستوي الخدمات المقدمة للمتعاملين
- الارتفاع بمستوي جودة الخدمات للممولين
- عمليات ربط الأداء التنفيذي بالأهداف العليا لمصلحة الضرائب

2 - تحليل الانحدار لجوانب الأداء المتوازن المقترحة:

فعلي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ، ومن خلال الجدول (3-35) يظهر أن جانب القياس المقترح (التعلم والنمو والابتكار) صاحب أكبر تأثير في المتغير التابع حيث بلغت قيمة بيتا (0554) بمستوي دلالة (0.000) أقل من 0.05 مستوي المعنوية ، يليه جانب الممولين (0.489) ، بمستوي دلالة (0.000) أقل من مستوي المعنوية 0.05 ويأتي جانب التشغيل الداخلي في المستوي الثالث من حيث التأثير في المتغير التابع بقيمة بيتا (-0.200) بمستوي دلالة معنوية (0.004) ، ثم جانب الحصة الضريبية بقيمة (0.084) ومستوي دلالة معنوية (0.156) أكبر من (0.05) ، وأخيرا جانب فاقد الأداء بقيمة بيتا (0.059) وعند مستوي دلالة معنوية (0.316) أكبر من مستوي المعنوية (0.05).

والخلاصة من خلال الجدول السابق أيضا يمكن كتابة معادلة الانحدار كالتالي :

$$Y=0.665+0.418x_{16}+0.094x_{17}-0.228x_{18}+0.476x_{19}+0.071x_{20}.$$

وعلي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ومن خلال الجدول رقم (3-36) ، يتضح استخدام الارتباط لمعرفة اثر جوانب القياس المقترحة علي ملائمة استخدام القياس المتوازن ، فقد تبين من خلال هذا الجدول ان مجموع ما تفسره جوانب القياس المقترحة في مدي ملائمة القياس المتوازن كان (0.933) وهي ذات دلالة إحصائية علي مستوي معنوية أقل من 0.05 حيث بلغ (0.00) عند قيمة f المحسوبة (238.95) . من جدول (3-16) حيث اختبار ANOVA.

ويضح أن تفصيل ما يفسره كل متغير علي حده في ملائمة القياس المتوازن يعبر عنه القيم بالجدول التالي (3-37) حسب الآتي بعد استبعاد المتغيرات التي ليس لها تفسير في المتغير التابع

حيث أن :

d. Predictors: (Constant), جانب التعلم والنمو والابتكار ,جانب الممولين ,جانب التشغيل الداخلي ,جانب الحصة الضريبية

والخلاصة : ان التحليل المتدرج قد استبعد جانب فاقد الأداء حيث ضعف القوة التفسيرية له في المتغير التابع.

3 مؤشرات جانب الممولين:

علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ، من خلال الجدول التالي رقم (3-38) ، يظهر مؤشر جانب الممولين (نسبة الاتفاق علي فروق الإقرارات) صاحب أكبر تأثير في المتغير التابع حيث بلغت قيمة بيتا (0.376) بمستوي دلالة معنوية (0.000) أقل من 0.05 مستوي المعنوية ، يليه متغير معدل التظلمات المقدمة (0.286) ،

بمستوي دلالة (0.000) أقل من مستوي المعنوية 0.05 ، ثم مؤشرات نسبة اعتماد الإقرارات المقدمة (0.256) ومستوي دلالة (0.00) ، وبعد ذلك مؤشر معدل الشيكات المرتدة (0.104) مستوي معنوية (0.379) ، وأخيرا مؤشر نسبة سداد الضريبية المتفق عليها (-) (0.013) بمستوي دلالة (0.908) اكبر من مستوي (0.05).

والخلاصة : من الجدول التالي يمكن كتابة معادلة الانحدار كالتالي :

$$Y=0.557+0.274x_{161}+0.012x_{162}+0.266x_{163}+0.087x_{164}+0.259x_{165}.$$

وعلي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2)، كما يتبين من الجدول رقم (3-39) استخدام تحليل الارتباط لمعرفة مؤشرات جانب الممولين علي ملائمة استخدام القياس المتوازن ، حيث أنه من خلال ذلك يكون مجموع ما تفسره مؤشرات جانب الممولين في مدي ملائمة القياس المتوازن كان (0.941) وهي ذات دلالة إحصائية علي مستوي معنوية أقل من 0.05 حيث بلغ (0.000) عند قيمة f المحسوبة (275.68) . من جدول (3-20) حيث اختبار ANOVA. وأن تفصيل ما يفسره كل متغير علي حده في ملائمة القياس المتوازن يعبر عنه القيم بالجدول (3-40) بعد استبعاد المتغيرات التي ليس لها تفسير في المتغير التابع ، حسب الآتي: **حيث أن :**

c. Predictors: (Constant), (مؤشر جانب الممولين) نسبة الاتفاق علي فروق الإقرارات (مؤشر جانب الممولين) معدل التظلمات المقدمة , (مؤشر جانب الممولين)نسبة اعتماد الإقرار المقدم .

والخلاصة : أن التحليل استبعد التحليل المؤشرات التالية :

- نسبة سداد الضريبة المتفق عليها إلي إجمالي الفروق الضريبية
- معدل الشيكات المرتدة إلي جملة الضرائب المسددة بشيكات.

4 مؤشرات جانب الحصيلة :

فعلي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ، ومن خلال الجدول (3-41) ، يظهر أن مؤشر جانب الحصيلة (معدل المحصل الي إجمالي المتأخرات) صاحب أكبر تأثير في المتغير التابع حيث بلغت قيمة بيتا (0.393) بمستوي دلالة (0.001) أقل من 0.05 مستوي المعنوية ، يليه مؤشر (معدل التحصيل الي المستهدف) بقيمة (0.376) ، بمستوي دلالة (0.000) أقل من مستوي المعنوية 0.05، ثم بعد ذلك مؤشر معدل الضريبة الي المماثل (0163) بمستوي معنوية (0.036) ، ومؤشر معدل المحصل مقدماً (0.078) بمستوي دلالة معنوية (0.211) وهما اكبر من مستوي معنوية (0.05).

والخلاصة: أنه من خلال ذلك الجدول يتم كتابة معادلة الانحدار كالتالي:

$$Y=0.272-0.378X_{171}+0.360X_{172}+0.075X_{173}+0.195X_{174}.$$

وعلي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي أيضاً كما هو موضح في الملحق رقم (2) ، يتضح من الجدول التالي (3-42) استخدام تحليل الارتباط لمعرفة مؤشرات جانب الحصيلة علي ملائمة استخدام القياس المتوازن ، حيث يتبين من خلال هذا الجدول أن مجموع ما تفسره مؤشرات جانب الحصيلة الضريبية في مدي ملائمة القياس المتوازن كان (0.919) ، وهي ذات دلالة إحصائية علي مستوي معنوية أقل من 0.05 حيث بلغ (0.000) عند قيمة f المحسوبة (245.287). من جدول (3-22) حيث اختبار ANOVA

وأن تفصيل ما يفسره كل متغير علي حده في ملائمة القياس المتوازن يعبر عنه القيم بالجدول (3-43) بعد استبعاد المتغيرات التي ليس لها تفسير في المتغير التابع ، حسب الآتي :

حيث أن :-

- a. Predictors: (Constant), (مؤشر جانب الحصيلة) معدل المحصل الي المتأخرات
- b. Predictors: (Constant), (مؤشر جانب الحصيلة) معدل المحصل الي المتأخرات , (مؤشر جانب الحصيلة) معدل التحصيل الي المستهدف.
- والخلاصة : فقد استبعد التحليل المؤشرات الآتية:

- معدل المحصل مقدماً إلي إجمالي الضرائب الواردة في الإقرارات المقدمة
- معدل الضرائب الواردة بالإقرار إلي جملة المماثل من آخر إقرار.

5 - مؤشرات جانب التشغيل الداخلي:

وعلي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ، فمن خلال الجدول (3-44) ، يظهر ان مؤشر جانب التشغيل الداخلي (الاستفادة من الفحص الانتقائي) صاحب اكبر تأثير في المتغير التابع حيث بلغت قيمة بيتا (0.228) بمستوي دلالة (0.036) أقل من 0.05 مستوي المعنوية ، يليه مؤشر أساليب الحصر الرأسي والأفقي (0.219) ، بمستوي دلالة (0.03) أقل من مستوي المعنوية 0.05 ، ويليه مؤشر معدل التحصيل (0.202) بمستوي دلالة (0.140) وهو غير معنوي حيث اكبر من مستوي المعنوية (0.05).

والخلاصة : من خلال ذلك الجدول يمكن كتابة معادلة الانحدار كالتالي :

$$Y = 0.126 + 0.097x_{1811} + 0.212x_{1812} + 0.125x_{1813} + 0.083x_{1814} - 0.024x_{1815} + 0.227x_{1821} + 0.014x_{1822} + 0.165x_{1823} + 0.162x_{1824} + 0.179x_{1831} - 0.164x_{1832} - 0.086x_{1833} - 0.106x_{1834} + 0.059x_{1835}$$

وايضاً علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي أيضاً كما هو موضح في الملحق رقم (2) حيث يتضح من الجدول رقم (3-45) ، استخدام تحليل الانحدار المتعدد لمعرفة مؤشرات التشغيل الداخلي علي ملائمة استخدام القياس المتوازن ، فيتبين من خلال هذا الجدول ان

مجموع ما تفسره مؤشرات جانب التشغيل الداخلي في مدي ملائمة القياس المتوازن كان (0.967) وهي ذات دلالة إحصائية علي مستوى معنوية أقل من 0.05 حيث بلغ (0.00) عند قيمة f المحسوبة (162.47) . من جدول (24-3) حيث اختبار ANOVA.

و تفصيل ما يفسره كل متغير علي حده في ملائمة القياس المتوازن يعبر عنه القيم بالجدول (3-46) بعد استبعاد المتغيرات التي ليس لها تفسير في المتغير التابع، حسب الآتي، حيث أن :

h. Predictors: (Constant, مؤشر جانب التشغيل- معلومات) أساليب الحصر الرأسي والأفقي (مؤشر جانب التشغيل - تحصيل) ، معدل التحصيل , (مؤشر جانب التشغيل - تحصيل) ، معدل حالات رفع الحجز , (مؤشر جانب التشغيل- فحص) ، الاستفادة من أسلوب الفحص الانتقائي، (مؤشر جانب التشغيل- معلومات) ، الاعتماد علي بيانات الإدارة العامة لتجميع البيانات , (مؤشر جانب التشغيل- فحص) الارتكاز علي بيانات الخصم بالإضافة

و خلاصة ذلك : أن التحليل استبعد مؤشرات عدة خاصة بالتشغيل الداخلي تتمثل في :

شعبة الفحص :

- مدي الكفاءة في استخدام أساليب الفحص المكتبي.
- مدي الاستفادة من البيانات الجمركية والبيانات الأخرى عند الفحص.
- الوقت المعياري المحدد للفحص.

شعبة المعلومات والحصر:

- مدي الاعتماد علي إخطارات الشعب المختلفة عند الحصر الجديد.

شعبة التحصيل :

- نسبة الاتفاق علي جدولة وتقسيط الديون.
- مدي الاعتماد علي بيانات الشعب الأخرى عند التحصيل.
- الوقت المعياري لانجاز أمر الحجز.

6 مؤشرات جانب التعلم والنمو والابتكار:

وفقاً لمخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ، ومن خلال الجدول (1-37) ، يظهر أن مؤشر جانب التعلم والنمو والابتكار (عدد الحالات التي تعتمد دون ملاحظات المراجع) صاحب أكبر تأثير في المتغير التابع حيث بلغت قيمة بيتا (0.360) بمستوي دلالة (0.000) أقل من 0.05 مستوى المعنوية ، يليه مؤشر مقدار النصيب التدريبي (0.286) ، بمستوي دلالة (0.000) أقل من مستوى المعنوية 0.05، يليه مؤشر معدل حل المشكلات الي إجمالي التظلمات (0.222) بمستوي دلالة (0.000) ، ثم مؤشر أخيراً مؤشر عدد حالات الاجتهاد التي تشير الي الإبداع (0.208) بمستوي دلالة (0.000) عند مستوى معنوية (0.05).

والخلاصة من خلال الجدول السابق كتابة معادلة الانحدار كالتالي :-

$$Y=796-0.210x_{191}+0.280x_{192}+0.302x_{193}+0.338x_{194}$$

كذلك علي ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ، يتضح من الجدول رقم (3-48) أنه باستخدام تحليل الانحدار المتعدد لمعرفة اثر مؤشرات جانب التعلم والنمو والابتكار علي ملائمة استخدام القياس المتوازن ، يتبين من خلال الجدول ان مجموع ما تفسره تلك المؤشرات في مدي ملائمة القياس المتوازن كان (0.945) وهي ذات دلالة إحصائية علي مستوي معنوية أقل من 0.05 حيث بلغت (0.000) عند قيمة f المحسوبة (375.754) . من جدول (3-26) حيث اختبار ANOVA. وأن تفصيل ما يفسره كل متغير علي حده في ملائمة القياس المتوازن يعبر عنه القيم بالجدول التالي (3-49) ، بعد استبعاد المتغيرات التي ليس لها تفسير في المتغير التابع ، حسب الآتي:

حيث ان :-

d. Predictors: (Constant), (مؤشر جانب التعلم والنمو) عدد الحالات التي يتم اعتمادها دون ملاحظات المراجع , (مؤشر جانب التعلم والنمو) عدد حالات الإبداع , (مؤشر جانب التعلم والنمو) مقدار النصيب التدريبي , (مؤشر جانب التعلم والنمو) معدل حل المشكلات الي اجمالي التطلعات.

والخلاصة : يوجد أي مؤشر مستبعد وفقا للتحليل الإحصائي المتدرج.

7 - مؤشرات جانب فاقد الأداء :

وأیضا وفقاً لمخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ، حيث من خلال الجدول رقم (3-50) ، يظهر أن مؤشر فاقد الأداء (مقدار الحلول التصحيحية) صاحب أكبر تأثير في المتغير التابع حيث بلغت قيمة بيتا (0.363) بمستوي دلالة (0.000) أقل من 0.05 مستوي المعنوية ، يليه مؤشر معدل الحالات السلبية (0.337) ، بمستوي دلالة (0.000) أقل من مستوي المعنوية (0.05)، ثم يليه مؤشر حصر مشكلات عدم فهم التشريع (0.210) عند مستوي دلالة (0.004) أيضا أقل من مستوي المعنوية (0.05) ، ويليها مؤشر حصر حالات الخلاف المتكررة حيث بلغت قيمة بيتا (0.108) بمستوي دلالة (0.003) عند مستوي معنوية (0.05) وأخيرا يأتي مؤشر معدل الحالات الايجابية بقيمة بيتا (0.018) عند مستوي دلالة (0.708) اكبر من مستوي المعنوية (0.05).

والخلاصة أن كتابة معادلة الانحدار من تلك البيانات كالتالي :-

$$Y=0.285+0.310x_{201}+0.02x_{202}+0.303x_{203}+0.203x_{204}+0.077x_{205}$$

وكذلك حسب مخرجات البرنامج الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) ويتضح من الجدول رقم (3-51) استخدام تحليل الانحدار المتعدد لمعرفة اثر مؤشرات جانب فاقد

الأداء علي ملائمة استخدام القياس المتوازن ، حيث يتبين من خلال هذا الجدول أن مجموع ما تفسره تلك المؤشرات في مدي ملائمة القياس المتوازن كان (0.955) وهي ذات دلالة إحصائية علي مستوي معنوية أقل من 0.05 حيث بلغ (0.000) عند قيمة f المحسوبة (365.92). من جدول (3-28) حيث اختبار ANOVA. وأن تفصيل ما يفسره كل متغير علي حده في ملائمة القياس المتوازن يعبر عنه القيم بالجدول رقم (3-52) بعد استبعاد المتغيرات التي ليس لها تفسير في المتغير التابع ، حسب الآتي: حيث أن :-

d. Predictors: (Constant) (مؤشر جانب فاقد الأداء) مقدار الحلول التصحيحية ,
مؤشر جانب فاقد الأداء) معدل الحالات السلبية , (مؤشر جانب فاقد الأداء) مشكلات فهم
التشريع , (مؤشر جانب فاقد الأداء) حالات الخلاف المتكررة.

وخلاصة ذلك أن التحليل استبعد مؤشر عدد الحالات الإيجابية إلي جملة الحالات ألمؤداه.

ويتم تلخيص نتائج تحليل الارتباط في الجدول رقم (3-53) التالي :-

جدول رقم (3-53)

ملخص نتائج الانحدار والارتباط لمتغيرات الدراسة

اسم النموذج	عدد المتغيرات	معامل التحديد	المعالم غير المعنوية	قيمة F	Sig	معنوية النموذج
المتغيرات المعاصرة بمصلحة الضرائب المصرية	6	0.939	2	217.88	0.000	معنوي
مستويات الأداء الإستراتيجي	15	0.975	7	194.8	0.000	معنوي
جوانب القياس المتوازن	5	0.933	1	238.95	0.000	معنوي
مؤشرات جانب الممولين	5	0.941	2	275.68	0.000	معنوي
مؤشرات جانب الحصيلة	4	0.919	2	245.28	0.000	معنوي
مؤشرات جانب التشغيل	14	0.967	7	162.47	0.000	معنوي
مؤشرات جانب التعلم والنمو	4	0.945	لا يوجد	375.75	0.000	معنوي
مؤشرات جانب فاقد الأداء	5	0.955	1	365.92	0.000	معنوي

المصدر : الباحث (مخرجات البرنامج الإحصائي)

خلاصة الفصل الثالث :

تناول الباحث من خلال هذا الفصل النموذج المقترح لاستخدام القياس المتوازن في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية ، من خلال استخدام عينة الدراسة ، واستيفاء قائمة الاستقصاء التي تحتوي علي أسئلة عن نماذج ومتغيرات البحث .

حيث اهتم الباحث في المبحث الأول ، بتوضيح خريطة الطريق للقيام بعملية التحليل الإحصائي من حيث تحديد مجتمع وعينة الدراسة ، وهدف الدراسة الإحصائية وبيان الفروض الإحصائية ، ومتغيرات الدراسة من خلال فرضين إحصائيين يمثلان الفرض الرئيسي الذي ينص علي " من المتوقع تحقيق زيادة كفاءة وفاعلية نظام قياس الأداء بمصلحة الضرائب المصرية عند استخدام القياس المتوازن في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة "

وتناول الباحث في المبحث الثاني أساليب الإحصاء الوصفي لتحديد الأهمية النسبية والترتيبية لمتغيرات كل نموذج من نماذج الدراسة الميدانية التي أوضحها تفصيلاً من خلال المبحث الأول ، وبذلك قام الباحث باستخدام تحليل المتوسط الحاسبي لترتيب متغيرات كل مجموعة من المتغيرات بمعلومية مستوي الدلالة المعنوية عند درجة ثقة 95% ومستوي معنوية 5% ، ثم قام الباحث باستخدام الإحصاء الاستدلالي بمعرفة برنامج spss19 بالحصول علي مخرجات إحصائية علي أساسها تم اختبار مدي معنوية الفروض الإحصائية حسب متغيرات كل نموذج علي حده.

وتوصل في النهاية إلي رفض الفرض الإحصائي وقبول الفرض البديل الذي يقضي إجمالاً " بأن استخدام القياس المتوازن بالجوانب التي اقترحها الباحث ومؤشرات القياس المقترحة أيضاً يؤدي إلي كفاءة عالية وفاعلية كبيرة إذا ما استخدم لقياس الأداء في مصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة.

ثم خلص الباحث إلي بيان تحليل نتائج الانحدار والارتباط بين متغيرات الدراسة وكتابة معادلة الانحدار لكل نموذج علي حده ، ودراسة القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة الواردة بكل نموذج وأثرها علي المتغير التابع.

الخلاصة والنتائج والتوصيات

أولاً: الخلاصة

الفصل الأول بعنوان " دراسة انتقادية لأنظمة قياس الأداء الضريبي في مصر وبعض الدول الأخرى " .

تناول الباحث من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول : مبررات الحاجة لتطوير نظام قياس الأداء الضريبي المصري ، حيث تعرض الباحث لنظام قياس الأداء الضريبي المصري ، مدعوم بأنظمة الأداء المقارن ، وتوصل من ذلك أن قياس الأداء الحالي المعتمد علي المقياس المالي وقف حائلاً دون الاستفادة بتطلعات الربط الاستراتيجي بين الأهداف العليا للمصلحة وبين ناتج قياس الأداء الضريبي.

المبحث الثاني : دوافع استخدام القياس المتوازن كأداة قياس الأداء الضريبي ، حيث تناول الباحث مدي الحاجة إلي استخدام القياس المتوازن في العمل الضريبي ، وذلك من خلال التعرض لدوافع تطبيق هذا الأسلوب من متطلبات تحتم الأخذ بمبادئ الإدارة الإستراتيجية ، ومتطلبات أخرى تتعلق بنموذج القياس المتوازن كأحد الأساليب الإستراتيجية الحديثة .

الفصل الثاني بعنوان " إمكانية قياس الأداء الضريبي باستخدام القياس المتوازن "

حيث تناول الباحث ذلك من خلال المبحثين التاليين

المبحث الأول بعنوان: تصميم إطار القياس المتوازن بمصلحة الضرائب المصرية ، حيث قام الباحث بتناول عملية تصميم الإطار المحاسبي والذي من خلاله يتم تبني هيكل فكري لاستخدام القياس المتوازن يقوم علي تحديد الأهداف والمفاهيم الضرورية لذلك. ، وتناول الباحث عناصر التصميم المقترحة لإطار القياس المتوازن ، من خلال التعرف علي جوانب القياس المتوازن، ومؤشرات الأداء المطلوبة في كل جانب .

المبحث الثاني : آليات ومحددات استخدام إطار القياس المتوازن في مصلحة الضرائب المصرية ، وفيه تعرض الباحث إلي بيان حاجة الإطار المقترح لمجموعة من المحددات للتطبيق العملي وأيضاً لمدي وجود آليات للعمل لقياس مدي تأثير الكفاءة والفاعلية بكيفية استخدام أسلوب القياس المتوازن داخل مصلحة الضرائب المصرية.

الفصل الثالث بعنوان " دراسة ميدانية لاختبار صلاحية استخدام إطار القياس المتوازن في مصلحة الضرائب المصرية "

وتناول الباحث تلك الدراسة من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول : منهج وإطار الدراسة الميدانية ، فقد اهتم الباحث بتوضيح خريطة الطريق للقيام بعملية التحليل الإحصائي من حيث تحديد مجتمع وعينة الدراسة ، وهدف الدراسة الإحصائية وبيان الفروض الإحصائية ، ومتغيرات الدراسة الميدانية .

المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة الميدانية ، حيث توصل الباحث الي نتيجة مؤداها رفض الفرض الإحصائي وقبول الفرض البديل الذي يقضي إجمالاً " بأن استخدام القياس المتوازن بالجوانب التي اقترحها الباحث ومؤشرات القياس المقترحة أيضاً يؤدي إلي كفاءة عالية وفاعلية كبيرة إذا ما استخدم لقياس الأداء في مصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات المعاصرة.

ثانياً: النتائج :-

أ - علي مستوي الدراسة النظرية:

1. هناك اتفاق علي رفض انفراد النموذج المحاسبي لقياس وتقييم الأداء بصفة عامة والأداء الضريبي بصفة خاصة المرتكز علي المؤشرات المالية فقط في ظل بيئة الأعمال والتغيرات المعاصرة.
 2. أدت انعكاسات المتغيرات الضريبية المعاصرة إلي وجود تحديات تؤثر علي الأداء التنفيذي بمصلحة الضرائب تحتم الأخذ بالأداء الاستراتيجي للأداء الضريبي .
 3. الأداء الضريبي الحالي وان كان يتمتع ببعض الكفاءة غير أنه يفقد إلي الفاعلية ، نتيجة اتساع فجوة ذلك الأداء بين ما ترجوه مصلحة الضرائب من الممولين والعكس .
 4. توجد علاقة تأثير ايجابية بين استخدام المقاييس المالية والغير مالية وزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي .
 5. من خلال التحليل المقارن للأداء الضريبي في بعض الدول ومقارنته بالأداء الضريبي المصري يتضح الاتفاق علي وجود مؤشرات لقياس الأداء المالي معبر عنه بصورة كمية مالية بجانب مؤشرات القياس غير المالية والمعبر عنها بمدى الكفاءة والوعي الضريبي والشفافية والالتزام الضريبي الطوعي.
 6. إن استخدام أسلوب القياس المرجعي بين الدول يتطلب الاهتمام بالثقافة البيئية والتنظيمية لدولة التطبيق ولا مانع من السعي إلي التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لتحقيق أقصى كفاءة وفاعلية لعملية قياس الأداء.
 7. تركيز الإدارة الضريبية علي الأهداف طويلة الأجل يدعم تطبيق مبادئ الإدارة الإستراتيجية في العمل الضريبي في كل الإدارات الضريبية لاسيما الإدارة التنفيذية.
 8. تظهر مدي الحاجة لاستخدام القياس المتوازن من منظور الأطراف صاحبة المصلحة وهم ممولين الضريبة ، العاملين ، الإدارة الضريبية.
 9. من خلال العرض النظري لنموذج القياس المتوازن المقترح استخدامه يتضح الآتي:-
- أن كفاءة الأداء الضريبي تعني الطريقة المثلي لعملية تخصيص الموارد ، بشأن العاملين ، وأساليب التحاسب الضريبي ، ودعم عمليات الابتكار والنمو بما يعني تحصيل موارد الدولة بأقل قدر من تكاليف الجباية .

- أن فاعلية الأداء الضريبي تشتمل علي تحقيق رضاء الممولين بتنمية الالتزام الطوعي لديهم وكذلك دعم الموارد السيادية بتقليل الفاقد من عمليات التحصيل إلي الحد الأدنى.

1 - توصف العلاقة التي تربط أبعاد القياس المتوازن في مصلحة الضرائب بأنها سببية بصفة عامة وأنها منطقية إذا ما توافرت لها أسباب الوعي الضريبي والثقافة المجتمعية.

2 - أن دعم تطبيق القياس المتوازن لنظام فعال لحوافز العاملين يساعد علي إنجاح تطبيق النموذج ، إذا ما تم ربط نتيجة الأداء بالدخل الوظيفي .

3 - هناك مشاكل تواجه تطبيق القياس المتوازن في الواقع العملي ؛ تتعلق بالخوف من الثبات علي مقاييس الأداء المحددة لكل جانب من جوانب القياس المتوازن مع تغير الأهداف والإستراتيجيات وتوجهات الإدارة الضريبية .

ب - علي مستوي الدراسة الميدانية

أثبتت الدراسة الإختبارية الآتي:

1 - أن هناك تفاوت في الأهمية النسبية لمؤشرات تحقيق الكفاءة والفاعلية تختلف باختلاف مدي تأثير المتوسط الحسابي لكل مؤشر في المتوسط العام لمجموعة المؤشرات.

2 - أن المتغيرات المعاصرة في العمل الضريبي وفي التوجه نحو الأخذ بمبادئ الإدارة الإستراتيجية تتدرج أهميتها النسبية وفقا لمتطلبات الأداء الضريبي المصري علي وجه الخصوص.

3 - هناك أهمية نسبية متفاوتة لجوانب ومؤشرات القياس المتوازن المقترحة تتدرج بإيجابية ترتيبية وفقا لتأثير المتوسط الحسابي لكل جانب في المتوسط العام لكل الجوانب مجتمعه .

4 - حيث ثبت معنوية النماذج المقترحة للدراسة الميدانية بدرجة ثقة 100% بين مجموعات المتغيرات المستقلة ، وبين ملائمة استخدام القياس المتوازن لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي فإن الاختبار الإحصائي خرج بالنتائج الآتية:-

- حتمية ملائمة استخدام القياس المتوازن لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي المصري في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة

- مدي ملائمة وصلاحية استخدام القياس المتوازن بجوانبه ومؤشراته المقترحة لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية ، في ظل التخطيط الاستراتيجي والأخذ بمبادئ الإدارة الإستراتيجية .

5 - من خلال التحليل الإحصائي باستخدام تحليل الانحدار المتعدد توصل الباحث الي النتائج الآتية:-

- ملائمة النموذج المقترح لمواجهه المتغيرات المعاصرة وذلك بزيادة القوة التفسيرية للمتغيرات المعاصرة في المتغير التابع التي تصل إلي 94%.

- ملائمة النموذج المقترح للتطبيق في ظل التطلعات الإستراتيجية لمصلحة الضرائب بزيادة القوة التفسيرية لمجموعة المتغيرات الإستراتيجية في المتغير التابع تصل الي 97%.

- ملائمة جوانب قياس الأداء المقترحة للتعبير عن جوانب القياس المتوازن وذلك بزيادة القوة التفسيرية لهذه الجوانب في المتغير التابع بنسبة 93%.

- ملائمة مؤشرات ومقاييس الأداء بكل جانب من الجوانب المقترحة للتعبير عن مؤشرات القياس المتوازن وذلك بزيادة القوة التفسيرية لهذه المؤشرات في المتغير التابع بنسبة 92% إلي 97%.

6 - أخرج تحليل الانحدار المتدرج Stepwise بعض المتغيرات من التحليل وذلك لضعف القوة التفسيرية لها في المتغير التابع عند مستوى معنوية 5%.

ثانياً : التوصيات:

1 -سرعة العمل علي تطوير نظام قياس الأداء في مصلحة الضرائب باستخدام القياس المتوازن ، حيث احتياج الوحدات الاقتصادية الضريبية للربط الإستراتيجي بين تطلعات الإدارة الضريبية ونتائج الأداء الفعلي داخل الإدارات التنفيذية.

2 -التدرج في تطبيق القياس المتوازن علي وحدة ضريبية معينة ، ويعني بها إختيار أحد القطاعات الضريبية للتطبيق المبدئي ثم تقييم هذه التجربة قبل إقرارها علي مصلحة الضرائب بجميع وحداتها والاستفادة من نتائج التطبيق.

3 -إجراء مزيد من البحوث لتعميم استخدام القياس المتوازن علي جميع المستويات الإدارية الضريبية مثل الإدارات العليا ، والإدارات المعاونة للمأموريات الضريبية واستخدامه في قياس وإدارة الأداء بهذه المستويات وتلك الإدارات .

4 -استخدام مداخل حديثة للربط بين القياس المتوازن والأساليب الأخرى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مثال أسلوب القياس المرجعي ، أو ستة سيجما ، حتى تتمشي مع الاتجاهات المعاصرة لبيئات الأعمال المختلفة.

- 5 - دعم وجود العلاقة المنطقية بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية ، وذلك بدعم التوعية نحو الالتزام الضريبي الطوعي بين الممولين ، والعمل علي تنمية روح العمل الجماعي بين العاملين .
- 6 - أظهرت نتيجة الاستقصاء أهمية مؤشرات جانب التعلم والنمو والابتكار كأحد جوانب القياس المتوازن ، ومن ثم يعتبر مؤشر مهم لتنمية القدرات الذاتية لدي العاملين واستخدام طرق تحفيزية تدعم عمليات الابتكار في الأداء الضريبي لاسيما الأداء التنفيذي.
- 7 - ضرورة الاهتمام بتوفير التدريب اللازم للمشرفين بما يساعدهم علي استخدام البرامج الجاهزة المعدة لاستخدام القياس المتوازن ، حتي يمكن تحقيق أقصى درجة من الكفاءة والفاعلية في عمليات قياس الأداء.
- 8 - ضرورة الإسراع في إصدار الميثاق المهني لمأمور الضرائب وأيضاً وثيقة الدفاع عن حقوق الممول ، للعمل علي وجود مرجعية تضمن المحافظة علي رضا الممول وتنمية الالتزام الطوعي ، مع توفير بيئة ومناخ العمل المناسب لرجال الضرائب .
- 9 - التوصية بضرورة تكرار الدراسة الحالية باستخدام متغيرات تابعة أخرى يشكل بؤرة أبحاث مستقبلية ومن أمثلة المتغيرات التابعة : -
- مدي فعالية عقود الحوافز والمكافآت الضريبية في ظل وجود نظام القياس المتوازن.
- مدي كفاءة نظم التحاسب الضريبي المقارن (القياس المرجعي) عند تطبيقها في البيئة الضريبية المصرية.
- مدي التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وبين القياس المتوازن في دعم المعلومات المحاسبية المستخدمة في قياس وتقييم الأداء الضريبي.

قائمة مراجع البحث

أولاً المراجع العربية :**أ- الكتب :**

1. د. سمير رياض هلال ، (2003). " المحاسبة الإدارية " كلية التجارة ، جامعه طنطا ، بدون ناشر ، 2003.
2. د. سيد الهواري، (2000). " الإدارة ، الأصول والأسس العلمية للقرن 21 ، مكتبة عين شمس ، القاهرة.
3. د. شوقي السيد خاطر، (2003). " الرقابة علي عناصر التكاليف : نظم التكاليف المعيارية والموازنات " كلية التجارة ، جامعه طنطا ، مكتبة عبد الدايم ، الإسماعيلية.
4. د. عبد الحميد عبد الفتاح ، المغربي (2006). " الإدارة الإستراتيجية بقياس الأداء المتوازن " المكتبة العصرية ، المنصورة
5. د. محمد بكر الشريف ، (2009). " إطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطالب الإدارة الإستراتيجية في القطاع الصناعي " دراسات وبحوث في المحاسبة الإدارية ، كلية التجارة ، جامعة القناة ، الإسماعيلية
6. د. محمد بلال الزعبي ، عباس الطلافحة، (2004) "النظام الإحصائي spss فهم وتحليل البيانات الإحصائية " الجامعة الأردنية " دار وائل للنشر ، عمان ، رام الله.
7. د. محمد سعيد أبو العز ، (1996). " نظم قياس وإدارة التكلفة – النظم التقليدية والاتجاهات الحديثة " ، الزقازيق ، مكتبة التكامل.
8. د. محمد عبد العزيز أبو رمان ، (1996). " تقويم الأداء : المنهج المحاسبي " كلية التجارة ، جامعة طنطا ، بدون ناشر.
9. د. محمد محمود يوسف ، (2005). " البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن " المنظمة العربية للتنمية الإدارية – جامعه الدول العربية – القاهرة
10. د. محمد نصر الهواري، (دون تاريخ). " دراسات في المراجعة_ " ، مكتبة غريب – القاهرة
11. نيلز جوران وجان روي وماجتر ووتر ، ترجمة علا أحمد إصلاح ، (2003) " الأداء البشري الفعال بقياس الأداء المتوازن أفكار عالمية معاصرة " ، بمبك ، القاهرة.

ب- الدوريات والمقالات :

1. د. إبراهيم محمد درويش عيسى ، (2002). " نموذج مقترح للتنبؤ بالحصيلة مع دراسة تطبيقية علي الضريبة علي إرباح شركات الأموال " المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعه المنصورة ، المجلد السادس والعشرون ، للعدد الأول.
2. د. أحمد رجب عبد الملك ، (2006). "مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في الشركات الصناعية – دراسة تطبيقية " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، جامعة الإسكندرية .
3. د. أمال إبراهيم محمد ، (2004). " تقويم أداء الوحدات الإدارية الحكومية " المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعه الأزهر فرع البنات ، العدد الثاني.
4. د. أمال محمد كمال إبراهيم ، (1996). " تطوير المحاسبة الإدارية لخدمة القياس المتكامل للأداء في ظل متغيرات البيئية الحديثة " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة بني سويف ، جامعه القاهرة ، العدد الثاني (يوليه) 1996 .

5. د. جودة عبد الرءوف زغلول، (2003). " استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نظام لقياس الأداء الاستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية " **المجلة العلمية للتجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعه طنطا ، العدد الأول
6. د.حاتم محمد عبد الرءوف الشيشيني ، (2004). " نحو إطار لقياس محددات استخدام ونجاح تبني نظام قياس الأداء المتوازن " **مجلة البحوث التجارية** ، كلية التجارة ، جامعه الزقازيق ، العدد الأول ، المجلد السادس والعشرون.
7. د.حسين مصطفى هلالي، (2007). "المؤثرات العالمية والإقليمية المحددة لأدوار الحكومة – مدخل التطوير المحاسبي والإداري وتحسين الأداء في الأجهزة الحكومية " ، **مجلة البحوث المالية والتجارية** ، كلية التجارة بورسعيد ، جامعه قناة السويس ، العدد الأول.
8. د.سعيد يحيي محمود الضو، (2004). "استخدام بطاقة الأداء المركبة والمتوازنة (BSC) في رفع كفاءة نظم المحاسبة عن تكلفة العمالة (المكافآت والحوافز) " **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين** ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد الرابع والستون.
9. د.شوقي السيد فوده فرج ، (2005). " إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي في بيئة الإنتاج الحديثة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن " **المجلة العلمية للتجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعه طنطا ، العدد الثاني ، المجلد الأول .
10. د.شهيرة محمود عبد العزيز، (2003). " إطار مقترح لاستخدام مقاييس الأداء المتوازن في المنظمات في الحكومية " **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ، كلية التجارة ، جامعه المنصورة ، العدد الثالث.
11. د.صفاء عبد الدايم ، (2004). "مدخل مقترح لتقييم الأداء البيئي كبعد خامس في منظومة الأداء المتوازن ، دراسة ميدانية " **مجلة التجارة للبحوث العلمية** ، كلية التجارة ، جامعه الإسكندرية ، العدد الثاني ، المجلد الأربعون.
12. د.علاء محمد البتانوني، (2004). " تأثير الربط والتكامل بين مقاييس الأداء المتوازن ونظام التكلفة علي أساس النشاط علي أداء تنظيمات الأعمال " **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية** ، كلية التجارة ، جامعه الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد 41 مارس .
13. _____، (2005). " إطار مقترح لتفعيل استخدام القياس المتوازن للأداء في البنوك التجارية " **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني سبتمبر.
14. د.عز الدين فكري تهامي (2006). " استخدام أسلوب التحليل الهرمي في تطبيق نموذج القياس المتوازن للأداء " **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ، كلية التجارة ، جامعه عين شمس ، العدد الأول.
15. د.علي مجد سعد الغروري، (1998). " نحو نظام متكامل لمقاييس الأداء في منشآت الأعمال " **المجلة العلمية لكلية التجارة** ، فرع جامعه الأزهر للبنات ، العدد الخامس عشر.
16. د.فتحي رزق سالم السوافيري، (2003). " تطوير النموذج المحاسبي لقياس وتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية الخدمية " **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية** ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية.
17. كابلان ، روبرت. و نورتن ، ديفيد ، ترجمة خلاصات كتب المدير ورجال الأعمال، (2004). " الخرائط الإستراتيجية تحويل الأصول المعنوية الي نتائج فعلية "شعاع" – الشركة العربية للإعلام العلمي ، السنة الثانية عشر ، العدد التاسع ، العدد 273.
18. د.محمد احمد العسيلي ، (2008). " إمكانيات استخدام الخرائط الإستراتيجية كأداة لقياس أداء معايير المحاسبة المالية. " **المجلة العلمية للتجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعه طنطا المجلد الثالث.

19. _____، (2007). "مدخل مقترح لتطوير القياس المحاسبي لآثار التخطيط الاستراتيجي للخصخصة علي مستوي أداء المنظمات"، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة السادسة والأربعون الجزء الثاني، العدد التاسع والستون.
20. د.محمد رضا محمد عبد السميع، (2008). "حوكمة الإدارة الضريبية" **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعه طنطا، المجلد الثالث.
21. د.محمد شريف البارودي، (1991). "حتمية تطوير المراجعة لخدمة تقييم الأداء الاقتصادي للمشروع" **المجلة العلمية لاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعه عين شمس، ملحق العدد الأول سنة.
22. _____، (2000). "دور المحاسبة في نمو الوحدة الاقتصادية قياسا وإفصاحاً **المجلة العلمية والتجارة**، كلية التجارة، جامعه شمس، العدد الأول.
23. د.محمد عبد الفتاح عبد الفتاح، (2005). "العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأداة للتخطيط والرقابة" **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة التاسعة.
24. د.محمد كمال محمد عبد الرحمن، (2007). "بطاقة مقياس الأداء المتوازنة (BSC) كنموذج للتكامل بين المقاييس المالية وغير مالية" **مجلة الشروق للعلوم التجارية**، المعهد العالي للحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الشروق، العدد الأول.
25. د.محمد نجيب حمد، (1998). "دلالة المحتوى الإخباري لقائمة لتدفق النقدي، وقائمة الدخل المحاسبي في تطوير الفحص الضريبي" **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة – المجلد الثاني.
26. _____، (2004). "دراسة تحليلية لمؤشرات مصداقية ممولي الضريبة الموحدة، لغرض الفحص الضريبي الانتقائي" **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة جامعة عين شمس سنة.
27. د.محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، د.أسامة و سعيد، (2006). "مدخل القياس المتوازن للأداء كأداة لقياس فعالية التكاليف من منظور الجودة الشاملة بالتطبيق علي مؤسسات التعليم العالي" **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعه المنصورة، المجلد الثلاثون، العدد الأول.
28. د.نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، (2011). "إطار مقترح لتقويم أداء الخدمات الضريبية الالكترونية باستخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء -دراسة ميدانية" بحث منشور علي موقع، almgid.com.
29. د.نبيل عبد المنعم محمد، (2004). "إمكانية تطبيق مدخل بطاقات القياس المتوازن في إدارة أعمال قطاع الإسكان – دراسة تحليلية" **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعه عين شمس، العدد الثالث.
30. د.نعيم فهيم حنا، (1998). "استخدام مدخل إدارة التكلفة لتحسين أداء الإدارة الضريبية وتضيق فجوة التوقعات الضريبية"، بحث غير منشور.
31. د.عبد اللطيف محمد خليل، (2007). "مدخل مقترح لإدارة الإدارة الضريبية علي أساس القياس المتوازن للأداء" **مجلة البحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، السنة 0.

32. د. عثمان محمد يس فرج ، (1991). " اتجاهات معاصرة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوحدات الإدارية الحكومية " **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ، كلية التجارة ، جامعه عين شمس ، العدد الأول.
33. د. هاله عبد الله الخولي ، (2001). " استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال ، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين** ، كلية التجارة ، جامعه القاهرة ، السنة الأربعون ، العدد السابع والخمسون.

ج- التقارير :

1. إدموند بابير، (1995). **تقرير صندوق النقد الدولي** ، إدارة شئون المالية العامة تجربة دولة كندا (1995)
2. تقرير الإدارة المركزية للتحليل الاقتصادي بمصلحة الضرائب علي المبيعات
3. تقرير الإدارة المركزية للمعلومات والتحليل والإحصائي بضرائب المبيعات
4. تقرير الإدارة المركزية للحاسب الآلي بمصلحة الضرائب ، تقرير غير منشورة.
5. تقرير الإدارة المركزية للحاسب الآلي بمصلحة الضرائب المصرية.
6. التقرير المالي لوزارة المالية عن شهر ابريل سنة 2010.
7. **تقرير صندوق النقد الدولي** ، إدارة شئون المالية العامة ، (2006)، تجربة دولة باكستان.
8. وليام كريندال ، " إصلاح الإدارة الضريبية " ، **تقرير صندوق النقد الدولي** ، (2005) إدارة شئون المالية العامة ، تجربة دولة فرنسا .

د- المؤتمرات:

1. احمد سالم ، (2002). " التجربة الماليزية في تطبيق موازنة البرامج والأداء في تحقيق الجودة الشاملة " بحث مقدم إلي مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة علي الأداء ، اليوم الثاني ، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب بالتعاون مع الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية ووزارة المالية المصرية القاهرة
2. جمال البدور ، (2004). " منهجية ومراحل تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات " بحث مقدم إلي ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، دمشق ، يوليو (تموز)
3. سامي أحمد غنيم ، (2006). " حوكمة الإدارة الضريبية وفقا لمتطلبات الدمج والاندماج لمصلحتي الضرائب العامة والمبيعات اقترايات الأمثلية " **المؤتمر الضريبي الحادي عشر** ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، يونيه.
4. سمير سعد مرقص ، (1999). " تنمية كفاءة وفعالية الأداء الضريبي وأثره علي الاستثمار والخصخصة " بحث مقدم إلي مؤتمر الإدارة الضريبية في القرن الحادي والعشرين ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية .
5. ————— ، (1999). " دراسة الهندسة الإدارية (الهندرة) والجودة الشاملة كأدوات لزيادة كفاءة وفعالية الأداء الضريبي " ، **المؤتمر الضريبي الخاص بالهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة** ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، القاهرة.
6. عبد الرحمن عليان ، (2000). " البرمجة والأساس الصفري في إعداد الموازنات الرقابية " بحث مقدم إلي مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة ، اليوم الثاني ، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية بالتعاون مع المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين

7. د. عبد اللطيف محمد خليل ، (2007). "مدخل مقترح لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي علي أساس بطاقة القياس المتوازنة للأداء " المؤتمر الضريبي الثالث عشر ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، يونية.
8. عماد احمد علي ،(1998) " الإدارة الضريبية رؤية مستقبلية، " المؤتمر الضريبي الأول لمصلحة الضرائب " ديسمبر.
9. محمد صبري إبراهيم ندا ، (2002). " تطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربية ليتماشى مع موازنة البرامج والأداء "، بحث مقدم إلي مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة علي الأداء ، اليوم الأول ، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب بالتعاون بين وزارة المالية المصرية والجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية القاهرة.
10. محمد عبد الوهاب، العزاوي ،(2005). "توظيف بطاقة الأداء المتوازن كنظام لتعزيز الأداء الإبداعي للمنظمات " ندوة الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة ، دمشق ، 20-24 نوفمبر.
11. د.محمود السيد الناجي ، ،(1996). " دور الإدارة الضريبية في مجال الاستثمار " ، المؤتمر الضريبي الثامن لمديري الضرائب الأفارقة .
12. _____ ، (1998). " إدارة الضرائب علي الدخل في مصر الانجازات والتحديات ومتطلبات تطوير الأداء " ، المؤتمر الضريبي الأول لمصلحة الضرائب " ديسمبر.
13. محمود سعيد ، ،(1998). " إصلاح البنية الأساسية لإدارات الضرائب هو المدخل الفعال والواجب لأي إصلاح حقيقي أو مؤثر " المؤتمر الضريبي الأول لمصلحة الضرائب " ديسمبر.
14. د.نعيم فهم،حنا، (2005). " نحو حوكمة النظام الضريبي المصري " المؤتمر السنوي العالمي الخامس ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، سبتمبر.

هـ - الرسائل العلمية :

1. إيمان احمد علي فرج ،(2009). " نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين مقياس الأداء المتوازن والمقياس المرجعي للأداء لترشيد التكلفة في منظمات الأعمال " رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، الإسماعيلية ، جامعه قناة السويس .
2. تامر سعيد متولي إسماعيل ،(2008). " إطار مقترح لنظام موازنة البرامج والأداء بالتطبيق علي مشروع تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات بجامعة الزقازيق " رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق.
3. سحر عبد الستار عبد الستار النقيب ،(2006). "مدخل بطاقات الأهداف المتوازنة لتحقيق فعالية نظم قياس الأداء في المحاسبة الإدارية " رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ببورسعيد ، جامعه قناة السويس.
4. شيماء محمد السيد احمد عبيد ،(2004). " استخدام مدخل مراجعة الكفاءة والفاعلية لتطوير الأداء المهني لمراقب الحسابات في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة " رسالة ماجستير ، كلية التجارة الإسماعيلية
5. عبد الحميد عبد المعطي حسن غنيم ،(2007). "إطار مقترح لإستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي كأداة لزيادة كفاءة وفاعلية المحاسبة الضريبية بالتطبيق علي الضريبة العامة علي المبيعات " رسالة دكتوراه ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعه قناة السويس
6. عبد الوهاب علي خليل ،(2001). " نموذج محاسبي مقترح لقياس فاعلية الأداء في الوحدات الحكومية ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق .

7. عبير حامد محمد عبد الرحمن ،(2006). " مدخل مقترح لتصميم نظم معلومات لمقابلة احتياجات الإدارة الضريبية من المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة الإسماعيلية .
 8. قاسم محمد حسن الشريف ،(2007). "إطار محاسبي مقترح لتقييم كفاءة وفعالية النظام الضريبي في تحقيق الهدف المالي بالتطبيق علي الضريبة العامة علي المبيعات " رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة الإسماعيلية ، جامعه قناة السويس .
 9. نرمين علي المر،(2002). " مدخل مقترح للمراجع البيئية كأداة لتقييم الأداء البيئي لمنظمات الأعمال ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ببورسعيد ، جامعه قناة السويس.
 10. وليد احمد محمد علي ،(2009) " إطار محاسبي مقترح لتحقيق التوازن في منظومة التحاسب الضريبي عند اندماج مصلحتي الضرائب علي الدخل والمبيعات " رسالة دكتوراه ، كلية التجارة الإسماعيلية .
- و- أوراق العمل :**

1. د.جلال عبد الحميد الشافعي ،(2003) " تقييم أداء الفحص – ورقة عمل مقدمة للمجلس الاستشاري بمصلحة الضرائب علي المبيعات .
 2. مطاوع السيد مطاوع ، (2009). "النظام الضريبي الفرنسي – دراسة تحليلية – " كلية التجارة بنين ، جامعة الأزهر ، بحث منشور علي موقع WWW.ALMGID.COM
 3. د.نعيم فهم حنا،(1997)"دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر " ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات مؤتمر الهندسة الضريبية ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية .
 4. _____ ،(1999)" استخدام مفهوم الإدارة الإستراتيجية في تطوير وتحسين أداء الإدارة الضريبية" ، ورقة عمل مقدمة إلي مؤتمر أكاديمية السادات للعلوم الإدارية .
- ع - مراجع أخرى :**

1. الإدارة المركزية للتخطيط والمتابعة مصلحة الضرائب المصرية
2. التعليمات التنظيمية والتنفيذية لمصلحة الضرائب ، القاهرة ،(الهيئة العامة للمطابع الأميرية (1967)
3. القانون 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل .
4. القرار الوزاري 414 لسنة 2009. بشأن أسس محاسبة المنشآت الصغيرة.
5. الكتاب الدوري رقم 27 لسنة 1966 وملحقاته.
6. الكتاب الدوري رقم 39 لسنة 1965 .
7. الكتاب الدوري رقم 27 لسنة 2004 ،
8. الكتاب الدوري رقم 11 لسنة 2005 .
9. المادة علمية " الفحص الميداني " مركز التدريب الضريبي للضريبة العامة علي المبيعات "
10. حكم محكمة النقض رقم 380 / 1976 س 27.ق.
11. قرار رئيس المصلحة رقم (1544) لسنة 2000 في 2000/12/2 بتشكيل مجموعات العمل
12. كتاب الإدارة العامة للتخطيط والمتابعة لمصلحة الضرائب في 2007/7/25 .
13. خطة أداء مركز كبار الممولين(2007) ، مصلحة الضرائب المصرية ، مركز كبار الممولين
14. تقرير الجهاز المركزي للمحاسبات في 2011/2/27
15. مؤشرات قياس الأداء الفرنسية ،(2010). ، مؤتمر بيكار ، دولة الإمارات العربية.

ثانياً : المراجع الأجنبية :

(I)Books :

1. Etzioi B. G. & Sacson J., (1983). **Applied Productivity Analysis for Industry** New York Progman Press
2. Clarke, P., keeping Score(2000), **Accountancy Ireland**, Dublin , June.
3. Denise Edwards-Dowe, Inland Revenue,Dominica.(2010)."**Options for Evaluating the Performance of a Tax Administration Agency**".
4. Fitzgerald, L., Johnston, R., Brignall, T.J, Sivestro. R., and Voss, C., **Performance Measurement in Service. Businesses London ,CIMA,I9**
5. Institute of Management Accountants, Statement No. 4u **Developing Comprehensive performance, Indicators**, March(1995).
6. Richard M.S. Wilson et al.,(1992) **Strategic Marketing Management Planning Implementation and Control** London: Richard M.S, wilsonand Colin Gilligan With David J. Person.,
7. Thompson Strickland.,(1996)."**Strategic Management, Concepts and Cases , Ninth Edtion**, Richard D. Irwin Inc. Chicago,1996.
8. William Crandall.(2010) " **Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration**, International Monetary Fund , Fiscal Affairs Department,June.

(2)Periodicals :

1. A.Akin Aksu,(2011)."**Measuring Results of Training with Roimethod:"an Application in A5-Starhotel in Antalya Region of Turkey"** an International Multidisciplinary Journal of Tourism Vol,6.NumberI, Spring
2. Aaron D. Crabtree. Gerald K. DeBusk.(2008)."**The Effect of adopting the Balanced Scorecard on shareholder returns**" . **Advances in Accounting , Volume 24 Issue I, June.**
3. American Accounting Association, Report of the Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector, 1970-71 "**The Accounting Review**, Supplement to Vol., XLVVII,1972,
4. Anonymous,(2001). " **Balanced Scorecard is Fast Becoming a Must Have Process for Corporate Change**" **Management Services**, vol. 45,No.8.
5. Beverley R Lord, Yvonne P Shanahan, Michelle J Gage(2005). "The **Balanced Scorecard: A New Zealand Perspective**" **Pacific Accounting Review Volume: I7 Issue: I**
6. Bonnie, P.S., and Joyce, T.,(2000). " **Building a Balanced Performance Management System**" **SAM Advanced Management Journal Spring**,
7. B. Toyler,(1988). **Budgeting For Control I The Public/Private Sectors**, the Third International Conference on Recent Trends on **Managerial Accounting**, 24-26 June.
8. Chow, C. W., & et al.,(1997). **Applying the Balanced Scorecard to Small Companies , Management Accounting , Vol. 79 , No.2.,**

9. Deryl Northcott, Janine Smith, (2011) "Managing performance at the top: a Balanced Scorecard for Boards of Directors", **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 7 Iss.
10. Eelke Wiersma. (2009). "For which Purposes do Managers use Balanced Scorecards? : An Empirical Study " **Management Accounting Research**. Volume 20 Issue 4. December.
11. Federica Farneti, James Guthrie:(2008). "Italian and Australian local Governments: Balanced Scorecard Practices". **Journal of Human Resource Costing & Accounting** Volume: 12 Issue: 1.
12. Gerhard Speckbacher, Juergen Bischof, and Thomas Pfeiffer, (2003). " A Descriptive Analysis on The Implementation of Balanced Scorecards in German-Speaking Countries" **Management Accounting Research**, Volume 14, Issue 4, December.
13. Hamid Tohid, Aida Jafari , Aslan Azimi Afshar. (2010). " Using Balanced Scorecard in Educational Organizations" . **Procedia – Social and Behavioral Sciences** . Volume 2 Issue.
14. Harold L. Steinberg, et. al., (1981). "Financial Accounting Standards Board Study of Service Efforts and Accomplishments", **The Government Accountants Journal**, (Spring).
15. Ittner C D and Larcker D.F .(1998b)" Are Non-Financial Measures Leading Indicators of Financial Performance ? An Analysis of Customer Satisfaction **Journal of Accounting Research**
16. Kittiya Yongvanich, James Guthrie (2009). "Balanced Scorecard Practices Amongst Thai Companies: Performance" Effects" **Pacific Accounting Review** Volume: 21 Issue: 2
17. Lawrie, G. and Cobbold, I ., (2004). { Third – Generation BSC : Evolution of an Effective Strategic Control Tool}. **International Journal of Productivity and Performance Managements**, Vol. 53, No.7
18. Nanni , A.J. , et al . , (1992). " Integrated Performance Measurement : Management Accounting to Support The New Manufacturing Realities, " **Journal of Management Accounting Research**,.
19. Parker , L . D. , (1979) " Divisional Performance Measurement: Beyond an Exclusive Profit test " **Accounting and Business Research**.
20. Richard J. Herzog. (2006) : " Performance Budgeting: Descriptive, Allegorical, Mythical, and Idealistic" **International Journal of Organization Theory and Behavior**, SPRING
21. Robert S . Kaplan and David P. Norton , (1992). "The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance", **Harvard Business Review** , Jan- Feb.
22. _____ and _____, (1993). " The Balanced Scorecard To Work" , **Harvard Business Review**, Spt, Oct.
23. _____, and _____, (1996(a)) "The Balanced Scorecard Translating Strategy into Action, Boston, **Harvard- Business School**.

24. _____ and _____(1996 b)" Using The Balanced Scorecard as Strategic Management System , **Harvard Business Review**
25. _____ and _____ (1996)," Using The Balanced Scorecard as Strategic Management System , **Harvard Business Review** ,Jan- Feb,
26. _____ and _____,"(2001). Transforming The Balanced Scorecard From Performance Management to Strategic Management: Part I, **Accounting Horizons**, Vol. 15,No.1, March.
- 27., _____ and _____,(2001). The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New **Business Environment**, (U.S.A.: **Harvard Business School** Publishing Corporation .
28. _____and _____(2004), Poltting Success With Strategy Maps, **Harvard Business Review**, Feb
- 29., _____and _____(2005),(The Office of Strategy Management), **Harvard Business Review**, (October 2005).
- 30.Selena Aureli,(2010). "The Introduction of Innovative Performance Measurement and Management Control Systems: The Role of Financial Investors and their Acquired Companies ". **Studies in Managerial and Financial Accounting**, Volume:20.
- 31.Silk, .s.(1998)" Automating the Balanced Scorecard " **Management Accounting**, May.
- 32.Tariq H. Ismail(2007). "Performance Evaluation Measures in The Private Sector: Egyptian Practice". **Managerial Auditing Journal**, Volume: 22 Issue: 5.
- 33.Tuttle,B.& Ullrich, M., (2003), The Effects Of Incentive Structure and Goal Difficulty On Time Planning Decisions Within A BSC. Framework, **Advances in Accounting Behavioral Research**, Voi.6
- 34.Wendy James:(2009). "Rationality, Institutionalism and Accounting Change: Understanding a performance Management System Within an Australian public Sector entity". **Journal of Accounting & Organizational Change** Volume: 5 Issue:3.
- 35.Williams,S.,(2001)." Drive your Business Forward with the Balanced Scorecard " **Nagement Services**,Vol. 45,No.6,2001.

(3)Others :

- 1- John R. Robinson and Connie D. Weaver(2009)." Performance Measurement of Corporate Tax Departments "Electronic Copy Available at : <http://Ssrn.com/Abstract=1003262>, September 15.
- 2- Report of Tax Administration in **OECD**.(2011). Information Series,3 March.
- 3- Robert S . . Kaplan.(2010)." Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard " **Harvard Business School**, Harvard University "Working Paper
- 4- Ute Eckardt, ITC Secretariat, Bonn, Germany.(2011)."Taxation in PEFA Assessments, Findings", Working Paper from 26 Country Reports , February.

ملحق رقم (1)

قائمة الاستقصاء

(بند مستقل)

جامعة بورسعيد
كلية التجارة
قسم المحاسبة المراجعة

ملحق رقم ()

رقم الاستمارة

استمارة استقصاء

بحث بعنوان

استخدام القياس المتوازن
لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية
في ظل المتغيرات المعاصرة
دراسة نظرية ميدانية

إعداد الباحث

الباز فوزي الباز الأحمر فايل
المراجع بمصلحة الضرائب المصرية

تحت إشراف

السيدة الدكتورة
وفاء عبد الصمد
مدرس المحاسبة والمراجعة

الأستاذ الدكتور
محمد نجيب حمد
أستاذ المحاسبة الخاصة والضرائب
كلية التجارة ببورسعيد

2010

جامعة بورسعيد
كلية التجارة
قسم المحاسبة المراجعة

السيد الفاضل / السيدة الفاضلة:

تحية طيبة وبعد،،،،،

يقرح محالاً الباحث / الباز فوزي الباز فايل باهراء دراسة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان:

” استخدام القياس المتوازن
لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية
في ظل المتغيرات المعاصرة
دراسة نظرية ميدانية

وذلك تحت اشراف كلاً من :

1 - الاستاذ الدكتور / محمد نجيب حمد استاذ المحاسبة الخاصة والضرائب كلية التجارة جامعة بورسعيد.

2 - دكتورة / وفاء محمد عبد الصمد مدرس المحاسبة والمراجعة كلية التجارة جامعة بورسعيد.

ومن أجل استكمال الجانب التطبيقي لهذا البحث يحتاج الأمر إلي جمع بيانات عن الموضوع محل الدراسة ، ونظراً لخبرة سيادتكم العملية في المجال الضريبي فانه يشرفنا مساهمتكم في استكمال هذا العمل عن طريق استيفاء مفردات قوائم الاستقصاء المرفقة ، وإعادتها للباحث من خلال المظروف المرفق ، علماً بأن ردودكم ستكون موضوع السرية التامة وأنها تستخدم فقط لغرض البحث العلمي . وان نتائج البحث يمكن أن ترسل لسيادتكم إذا رغبتم في ذلك.
مع التفضل بالعلم أن معظم الأسئلة الواردة بهذا الاستقصاء يمكن الإجابة عليها بالتأشير بعلامة (√) في المربع المناسب المخصص للإجابة.

وأخيراً إذا يتقدم الباحث بخالص الشكر مقدماً علي تعاونكم المثمر ، فإنه يرجو قبول فائق

الاحترام ...

الباحث

الباز فوزي الباز فايل

المفاهيم الأساسية لمحتويات قائمة الاستقصاء

1 - مفهوم القياس المتوازن

يعني بالقياس المتوازن أنه مستند موثق من صفحة واحدة تحتوي علي مقاييس للأداء عددها من 18- 25 مقياس جوهرى ، يتم من خلالها مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط أو المستهدف .. هذه المقاييس موزعة في جوانب ، أو مجموعات تميزها وهي (الجانب المالي – جانب الممولين – جانب إجراءات التحاسب الضريبي – جانب التدريب والتعلم – جانب فاقد الأداء).

2 - مفهوم الكفاءة

هي إجراء تنظيمي محكم يستخدم قدر من المدخلات (الجهود المبذولة والموارد المادية وإجراءات تحاسب ضريبي ومعلومات عن القوانين والموولين) ، بهدف قياس النتائج (المخرجات) ومتابعه تنفيذها بالطريقة الصحيحة ، ويعبر عن الكفاءة بقياس المخرجات بالمقارنة بالمدخلات

3 - مفهوم الفاعلية

هي الجهود النهائية لفعل الصحيح من الأعمال ، والتي تحقق الأهداف الموضوعه مسبقا بدرجة إشباع عاليه (قد تكون أهداف متعارضة مثل رضا الممول والحصيله الضريبية) نتيجة انتهاز طريقة لقياس مدي الانجاز في تحقيق الأهداف بشكل متوازن ، فهي الاستخدام الأمثل للموارد ، وتحسب بالعلاقة بين الهدف المحقق منسوبا إلي الهدف المتوقع .

4 - مفهوم الإنتاجية

تعبير عبر عنه بمقياسين المقياس الأول : كفاءة الأداء الذي يمثل الانجاز المحسوب (المخرجات) منسوبا إلي المدخلات المحسوبة (موارد مصلحة الضرائب) ، والمقياس الثاني : فاعلية الأداء ، والذي يعكس مدي تحقيق المهمة الأساسية لمصلحة الضرائب المصرية .

5 - رؤية مصلحة الضرائب

هي الإجابة علي السؤال ما هو نشاط مصلحة الضرائب ، وما الذي يجب أن نفعله لممولي مصلحة الضرائب حتى نحقق الرضاء لهم ، فالرؤية مبرر وجود مصلحة الضرائب في ظل رسالتها التي تعني الأهداف المالية والاجتماعية المطلوبة منها

6 - إستراتيجية مصلحة الضرائب

مصطلح يعبر عن نماذج التصرفات ومداخل الأعمال التي تستخدمها الإدارة الضريبية لتحقيق رضاء الممولين وإقرار الالتزام الطوعي بسداد الضرائب المستحقة .

7 - التحليل الاستراتيجي للأداء

إذا كان التحليل التقليدي يتسم بالسكون في عدم ملائمة الأداء للتغيرات الدورية والمستمرة في بيئات منظمات الأعمال ، فالتحليل الاستراتيجي ينصب علي تتبع المتغيرات المعاصرة في المجال الضريبي بما يحقق الأهداف المتجددة والمستحدثة ، بما يتطلب استخدام نظام لقياس الأداء وتقييمه يراعي تلك التغيرات الدورية ويلاحق التطور المستمر في أساليب التحاسب الضريبي .

8 - الإدارة الإستراتيجية

هي عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بنمو مصلحة الضرائب وتحقيق الأهداف المطلوبة منها في الأجل الطويل ، واختيار وتحديد الخطط طويلة الأجل وخطط توظيف الإمكانيات والموارد المتاحة بما يتوافق مع أهداف مصلحة الضرائب ومع متطلبات رضاء الممولين والرضاء الوظيفي للعاملين.

القسم الأول : معلومات عامة:

1 - الاسم (اختياري):

2 - اسم الشعبة :

القسم الثاني :

إذا كانت عملية كفاءة وفاعلية الأداء تعني تحقيق الإنتاجية المطلوبة في شعب المأمورية بمعنى تحقيق المهام المطلوبة من الإدارة الضريبية ، وإذا كان نموذج القياس المتوازن يعني استخدام جوانب متعددة لقياس وتقييم الأداء دون الاقتصار علي جانب واحد فقط وهو الحصيلة

السؤال الأول من فضلك حدد مدي تأثير كل مؤشر من المؤشرات الآتية في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية .

درجة التأثير					مؤشرات كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي
مؤثر جداً	مؤثر	مؤثر إلى حد ما	قليل التأثير	عدم التأثير	
					• مؤشر رضا الممولين
					• مؤشر زيادة الحصيلة الضريبية
					• مؤشر رضا العامل فنياً ومالياً
					• مؤشر تحسين جودة العمل
					• مؤشر تخفيض تكاليف الجباية

السؤال الثاني برجا تحديد درجة تأثير كل متغير من المتغيرات المعاصرة الآتية علي درجة ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة الكفاءة والفاعلية لأداء كل من المأمور والمراجع (الإدارة الوسطي والتنفيذية) في التوجه نحو تطبيقه بدلاً من نظام كشف النشاط المعمول به حالياً.

درجة التأثير					المتغيرات المعاصرة في عملية الأداء في مصلحة الضرائب المصرية
مؤثر جداً	مؤثر	مؤثر إلى حد ما	قليل التأثير	عدم التأثير	
					• دعم عمليات الربط الذاتي والإقرار الطوعي
					• إحكام الرقابة للحد من الفاقد الضريبي (التهرب وتجنب الضريبة)
					• المأمور ذو المهارات المتعددة أصبح ضرورة إستراتيجية بموجب قرار دمج ضرائب الدخل والمبيعات
					• الارتفاع بمستوي جودة الخدمات المقدم للممولين
					• تفعيل دور الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات في العمل الضريبي
					• عمليات ربط الأداء التنفيذي بالأهداف العليا لمصلحة الضرائب (روية وإستراتيجية عمل المصلحة)
					• متغيرات أخرى يمكن إضافتها
					▪
					▪

السؤال الثالث: برجااء تحديد درجة ملائمة كل عنصر من العناصر التالية في تفسير كل مستوى من مستويات الأداء الاستراتيجي من وجهه نظر الإدارة الوسطي والتنفيذية للتعبير عن القياس المتوازن لأداء كل من المأمور والمراجع الضريبي في ظل المتغيرات المعاصرة

درجة الملائمة					مستويات الأداء الإستراتيجية لمصلحة الضرائب المصرية
عديم الملائمة	قليل الملائمة	ملائم إلى حد ما	ملائم	ملائم جداً	
					رؤية مصلحة الضرائب (vision) ■ دعم الموارد السيادية للدولة وتحقيق الالتزام الطوعي
					رسالة مصلحة الضرائب ■ إدارة ضريبية متطورة تحافظ علي قيم مصلحة الضرائب(الالتزام – العدالة – الإبداع – الأمانة والنزاهة
					استراتيجيات مصلحة الضرائب (Strategies) ■ كسب ثقة المجتمع الضريبي (الممولين) ■ التنبؤ بالإيرادات السيادية المتوقعة خلال الفترات القادمة ■ تخفيض تكلفة الإشراف والمتابعة لعملية التحاسب الضريبي ■ الحفاظ علب فاعلية التشريع الضريبي ■ التحديث الدوري لقواعد البيانات ■ وضع ومتابعة البرامج التدريبية لرفع كفاءة مأمور الضرائب ■ العمل علي التحسين المستمر للاستراتيجيات الموضوعة وإدخال التعديلات عليها إذا اقتضت الضرورة

درجة الملائمة					مستويات الأداء الإستراتيجية لمصلحة الضرائب المصرية
عديم الملائمة	قليل الملائمة	ملائم إلى حد ما	ملائم	ملائم جداً	
					الأهداف الإستراتيجية
					تحديث مصلحة الضرائب من خلال العاملين – العمليات والتكنولوجيا
					تطوير وتحسين مستوى الخدمات المقدمة للمتعاملين
					تنفيذ أحكام التشريعات واللوائح الضريبية بعدالة وشفافية
					خلق ثقة الالتزام الطوعي لدى الممولين والمكلفين
					الارتفاع بمستوي جودة الخدمات المقدم للممولين
					عمليات ربط الأداء التنفيذي بالأهداف العليا لمصلحة الضرائب (روية وإستراتيجية عمل المصلحة)
					متغيرات أخرى يمكن إضافتها

السؤال الرابع : برجاء تحديد درجة ملائمة كل جانب من الجوانب التالية في التعبير عن القياس المتوازن لقياس أداء الإدارة الوسطي والتنفيذية (المراجع والمأمور) في ظل المتغيرات المعاصرة

درجة الملائمة					جوانب القياس المتوازن للإدارة الوسطي والتنفيذية بمصلحة الضرائب المصرية
عديم الملائمة	قليل الملائمة	ملائم إلى حد ما	ملائم	ملائم جداً	
					الممولين (المجتمع الضريبي): يعكس قدرة الإدارة الضريبية علي كسب ثقة ورضاء الممولين ، من خلال جودة الخدمات المقدمة بما يرفع من درجة الالتزام الطوعي بتقديم الإقرار المعبر عن حقيقة نشاطهم
					جانب الحصيلة الضريبية : يعكس القيمة والأهمية الاقتصادية ومبرر وجود مصلحة الضرائب ويعبر عنه بمدى تحقيق المستهدف من ربط الموازنة العامة للدولة
					جانب التشغيل الداخلي: يشمل عمليات التحاسب الضريبي بكل شعب الأموريات حصراً وفحصاً وربطاً وتحصيلاً ، ويعكس مستوى التكنولوجيا المستخدمة في أساليب تحاسبيه تسهيل الإجراءات وتوفير المعلومات اللازمة ، حيث يشير هذا الجانب إلي مدى الاستفادة من الطاقات الذهنية لمأموري ومراجعي الشعب المختلفة
					جانب التعلم والنمو والابتكار : يشير إلي درجة الكفاءة والتعامل مع المواقف المتناقضة (حصيلة ضريبية عالية مع تحقيق رضا للممول عن الضريبة المدفوعة منه) ويعكس القدرة علي الإبداع والتميز في الأداء وتنمية المهارات العالية
					جانب فاقد الأداء : يمثل حصر مشكلات فجوة تطبيق القانون ، ومدى الآثار الايجابية والسلبية لعملية الأداء والتعرف علي معوقات العمل حتى يمكن وضعها أمام الجهات المخططة لمحاولة اتخاذ القرارات التصحيحية المطلوبة و تنمية جوانب القوة والعمل علي التحسين المستمر.

السؤال الخامس: برجا تحديد درجة ملائمة كل مؤشر أو مقياس من المؤشرات أو المقاييس الآتية لقياس كل جانب من جوانب القياس المتوازن في الإدارة الوسطي والإشرافية (المأمور و المراجع الضريبي)

درجة الملائمة					مؤشرات أو مقاييس الأداء
عديم الملائمة	قليل الملائمة	ملائم إلى حد ما	ملائم	ملائم جداً	
					جانب الممولين (المجتمع الضريبي): ■ نسبة الاتفاق علي فروق الإقرارات مع الممولين
					■ نسبة سداد الضريبة المتفق عليها الي إجمالي الفروق الضريبية
					■ نسبة اعتماد الإقرار المقدم في ظل معلومات المصلحة عن نشاط الممولين
					● معدل الشيكات المرتدة الي جملة الضرائب المسددة بشيكات
					● معدل التظلمات المقدمة الي جملة النماذج المرسلة
					جانب الحصيلة الضريبية : ■ معدل الحصيلة المحققة إلي المستهدف (الربط السنوي)
					■ معدل المحصل من المتأخرات إلي إجمالي المتأخرات
					■ معدل المحصل مقدماً إلي إجمالي الضرائب الواردة في الإقرارات المقدمة
					■ معدل الضرائب الواردة بالإقرار إلي جملة المماثل بآخر إقرار
					جانب التشغيل الداخلي: شعبة الفحص: ■ مدي الكفاءة في استخدام أساليب الفحص التحليلي المكتبي
					■ مدي الاستفادة من أسلوب الفحص الانتقائي

درجة الملائمة					مؤشرات أو مقاييس الأداء
عديم الملائمة	قليل الملائمة	ملائم إلى حد ما	ملائم	ملائم جداً	
					■ معدل الاعتماد علي بيانات الإدارة العامة لتجميع لنماذج الخصم والإضافة
					● مدي الاستفادة من بيانات الأخرى الجمركية وغيرها
					● الوقت المعياري المحدد للفحص
					شعبة الحصر والإقرارات : ■ أساليب الحصر الراسي والأفقي للمجتمع الضريبي
					■ مدي القدرة علي تجميع المعلومات عن الممولين القدامى والجدد
					■ مدي الاعتماد علي بيانات الإدارة العامة لتجميع البيانات عن الممولين
					شعبة التحصيل : ■ نسبة أوامر الحجز المنفذة بالإيجاب إلي إجمالي أوامر الحجز (معدل التحصيل)
					■ نسبة الاتفاق علي جدولة وتقسيط المتأخرات والديون الضريبية
					■ معدل حالات رفع الحجز الي الحالات التي تم الحجز عليها
					■ مدي الاعتماد علي بيانات الشعب الأخرى عند تحصيل الضريبة
					■ الوقت المعياري لانجاز امر الحجز
					جانب التعلم والنمو والابتكار : ■ عدد حالات الاجتهاد التي تشير إلي الإبداع والتميز في الأداء

درجة الملائمة					مؤشرات أو مقاييس الأداء
عديم الملائمة	قليل الملائمة	ملائم إلى حد ما	ملائم	ملائم جداً	
					■ مقدار النصيب التدريبي ونسبة الاستفادة منه
					■ عدد الحالات التي يتم اعتمادها دون ملاحظات المراجع
					■ جانب فاقد الأداء :
					■ معدل الحالات السلبية إلى جملة الحالات المؤداة عند التطبيق
					■ عدد الحالات الايجابية إلى جملة الحالات المؤداة عند التطبيق
					■ مقدار الحلول التصحيحية المقترحة للحالات السلبية
					• عدد المشكلات الناتجة عن عدم فهم التشريع
					• عدد الحالات التي تكرر الخلاف بشأنها مع الممولين

ملحق رقم (2)
مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS19
(بند مستقل)

جدول (3-6)

الأهمية النسبية لمؤشرات زيادة الكفاءة والفاعلية

نتائج اختبار (T) بمقارنة متوسط الإجابات بالمتوسط العام ليكرت

اسم المؤشر	مؤشر زيادة الحصيلة	مؤشر رضا الممول	مؤشر تحسين جودة العمل	مؤشر رضا العامل	مؤشر تخفيض تكاليف الجباية
الترتيب	1	2	3	4	5
المحسوبة T	9.101	5.392	2.464	-2.316	-10.084
Sig	.000	.000	.016	.022	.000
N	92	92	92	92	92
Missin	4	4	4	4	4
Mean	4.4783	4.2935	4.1739	4.0217	3.5652
Std. Deviation	.84487	.96690	.95628	.69501	1.01964

المصدر : (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول (3-7)

الأهمية النسبية لبنود المتغيرات المعاصرة

نتائج اختبار (T) بمقارنة متوسط الإجابات بالمتوسط العام ليكرت

بنود المتغيرات المعاصرة	الارتفاع بمستوي جودة الخدمات الضريبية	الربط الذاتي والإقـرار الطوعي	الحد من الفاقد الضريبي	المأمور ذو المهارات المتعددة	تفعيل دور الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات	عمليات ربط الاداء التنفيذي بأهداف العليا للمصلحة
الترتيب	1	2	3	4	5	6
المحسوبة T	5.879	5.259	2.566	-3.779	-2.655	-5.955
Sig	.000	.000	.012	.000	.009	.000
N	92	92	92	92	92	92
Missin	4	4	4	4	4	4
Mean	4.4348	4.4130	4.3913	4.1630	4.1522	4.0652
Std. Deviation	.73086	.74350	1.06860	.84225	.92505	.73834

المصدر : (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول (3-8)

الأهمية النسبية لإستراتيجيات مصلحة الضرائب

نتائج اختبار (T) بمقارنة متوسط الإجابات بالمتوسط العام ليكرت

الاستراتيجية	العمل علي التحسين المستمر	الحفاظ علي فاعلية التشريع الضريبي	كسب ثقة المجتمع الضريبي	التنبؤ بالإيرادات السنوية المتوقعة	التحديث الدوري لقاعدة البيانات	إدارة ضريبية متطورة تحافظ علي قيم المصلحة	تخفيض تكلفة الإشراف والمتابعة	وضع ومتابعة البرامج التدريبية
الترتيب	1	2	3	3	4	5	6	7
N 92	92	92	92	92	92	92	92	92
Missing 4	4	4	4	4	4	4	4	4
Mean	4.5543	4.3804	4.2391	4.2391	4.1739	4.1522	4.0652	3.9783
Std. Deviation	.76120	.76808	.86912	.68532	.95628	.72529	.98119	.81170

المصدر : (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول (3-9)

الأهمية النسبية لإستراتيجيات مصلحة الضرائب

نتائج اختبار (T) بمقارنة متوسط الإجابات بالمتوسط العام ليكرت

الأهداف الاستراتيجية	التحديث من خلال العاملين والتكنولوجيا	تنفيذ التشريعات بعدالة	ارتفاع بمستوي الجودة في التعامل	خلق ثقة الالتزام الطوعي	تطوير وتحسين الخدمات الضريبية	ربط الأداء التنفيذي بالأهداف العليا للمصلحة
الترتيب	1	2	3	4	5	6
N Valid	92	92	92	92	92	92
Missing	4	4	4	4	4	4
Mean	4.5217	4.4457	4.3913	4.2283	4.1630	4.0000
Std. Deviation	.73347	.73176	.81141	.91511	.86795	1.11926

المصدر : (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول (3-10)

الأهمية النسبية لجوانب القياس المتوازن

نتائج اختبار (T) بمقارنة متوسط الإجابات بالمتوسط العام ليكرت

جانب الممولين	جانب التعلم والنمو والابتكار	جانب التشغيل الداخلي	جانب فاقد الأداء	جانب الحصيلة الضريبية	جانب القياس المتوازن
5	4	3	2	1	الترتيب
-7.993	-2.257	-.827	4.968	5.838	المحسوبة T
.000	.026	.411	.000	.000	Sig
92	92	92	92	92	N
4	4	4	4	4	Missing
4.0000	4.2065	4.2500	4.4457	4.4783	Mean
.96077	.95547	.72058	.68523	.73347	Std. Deviation

المصدر : (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول رقم (3-11)

نتائج تحليل الثبات في الإجابات
عن طبيعة المتغيرات المعاصرة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.961	6

جدول رقم (3-12)

نتائج اختبارات F-Teast
بشأن مدي معنوية المتغيرات المعاصرةANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	57.497	6	9.583	217.855	.000 ^a
	Residual	3.739	85	.044		
	Total	61.236	91			

المصدر : (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول رقم (3-13)
نتائج تحليل الثبات في الإجابات
عن طبيعة الجوانب المعبرة عن الأداء الإستراتيجي

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.988	15

جدول رقم (3-14)
نتائج اختبارات F-Teast
بشأن مدي معنوية المتغيرات المعبرة عن الأداء الاستراتيجي

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	59.684	15	3.979	194.828	.000 ^a
	Residual	1.552	76	.020		
	Total	61.236	91			

جدول رقم (3-15)
نتائج تحليل الثبات في الإجابات
عن طبيعة المتغيرات المعبرة عن جوانب القياس المتوازن

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.956	5

جدول رقم (3-16)
 نتائج اختبارات F-Teast
 بشأن مدي معنوية المتغيرات المعبرة عن جوانب القياس المتوازن

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	57.124	5	11.425	238.953	.000 ^a
	Residual	4.112	86	.048		
	Total	61.236	91			

المصدر (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول رقم (3-17)
 نتائج تحليل الثبات في الإجابات
 عن طبيعة متغيرات الأداء الاستراتيجي والقياس المتوازن

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.996	52

جدول رقم (3-18)
 نتائج اختبارات F-Teast
 بشأن مدي معنوية المتغيرات المعبرة عن الأداء الاستراتيجي والقياس المتوازن

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	59.559	10	5.956	287.659	.000 ^a
	Residual	1.677	81	.021		
	Total	61.236	91			

المصدر (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول رقم (3-19)
نتائج تحليل الثبات في الإجابات
عن طبيعة مؤشرات جانب الممولين

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.977	5

جدول رقم (3-20)
نتائج اختبارات F-Teast
بشأن مدي معنوية مؤشرات جانب الممولين

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	57.640	5	11.528	275.680	.000 ^a
	Residual	3.596	86	.042		
	Total	61.236	91			

المصدر : (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول رقم (3-21)
نتائج تحليل الثبات في الإجابات
عن طبيعة مؤشرات جانب الحصيـلة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.948	4

جدول رقم (3-22)
نتائج اختبارات F-Teast
بشأن مدي معنوية مؤشرات جانب الحصيـلة الضريبية

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	56.248	4	14.062	245.287	.000 ^a
	Residual	4.988	87	.057		
	Total	61.236	91			

المصدر : الباحث (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول رقم (3-23)
نتائج تحليل الثبات في الإجابات
عن طبيعة مؤشرات جانب التشغيل الداخلي

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.982	14

جدول رقم (3-24)
نتائج اختبارات F-Teast
بشأن مدي معنوية مؤشرات جانب التشغيل الداخلي

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	59.231	14	4.231	162.476	.000 ^a
	Residual	2.005	77	.026		
	Total	61.236	91			

جدول رقم (3-25)
نتائج تحليل الثبات في الإجابات
عن طبيعة مؤشرات جانب التعلم والنمو والابتكار

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.908	4

جدول رقم (3-26)
نتائج اختبارات F-Teast
بشأن مدي معنوية مؤشرات جانب التعلم والنمو والابتكار

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	57.885	4	14.471	375.754	.000 ^a
	Residual	3.351	87	.039		
	Total	61.236	91			

المصدر: امخرجات البرنامج الإحصائي

جدول رقم (3-27)
نتائج تحليل الثبات في الإجابات
عن طبيعة مؤشرات جانب فاقد الأداء

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.936	5

جدول رقم (3-28)
نتائج اختبارات F-Teast
بشأن مدي معنوية مؤشرات جانب فاقد الأداء

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	58.487	5	11.697	365.927	.000 ^a
Residual	2.749	86	.032		
Total	61.236	91			

جدول رقم (3-29)

ملخص تحليل الانحدار بين المتغيرات المعاصرة وملانمة القياس المتوازن

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.289	.153		-1.886	.063
	الربط الذاتي والإقرار الطوعي	.224	.155	.203	1.446	.152
	الحد من الفاقد الضريبي	.128	.046	.166	2.754	.007
	المأمور ذو المهارات المتعددة	.397	.069	.408	5.723	.000
	الارتفاع بمستوي جودة الخدمات الضريبية	.110	.156	.098	.706	.482
	تفعيل دور الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات	-.028	.046	-.032	-.605	.547
	عمليات ربط الأداء التنفيذي بالأهداف العليا للمصلحة	.201	.065	.181	3.091	.003

المصدر : (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول رقم (3-30)

تحليل الارتباط بين المتغيرات المعاصرة والمتغير التابع

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.969 ^a	.939	.935	.20973

جدول رقم (3-31)

نتائج الانحدار المتدرج لتفسير المتغيرات المعاصرة في المتغير التابع

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.938 ^a	.881	.879	.28497
2	.961 ^b	.924	.922	.22912
3	.965 ^c	.932	.930	.21750
4	.969 ^d	.938	.936	.20833

جدول رقم (3-32)
ملخص تحليل الانحدار بين المتغيرات الإستراتيجية وملائمة القياس المتوازن

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-.402	.221		-1.814	.074
رؤية المصلحة (دعم الموارد السيادية وتحقيق الالتزام الطوعي	.175	.053	.149	3.278	.002
رسالة المصلحة (إدارة ضريبية متطورة تحافظ على قيم المصلحة)	.169	.080	.149	2.101	.039
استراتيجيات مصلحة الضرائب (كسب ثقة المجتمع الضريبي)	.719	.116	.762	6.221	.000
استراتيجية مصلحة الضرائب (التنبؤ بالإيرادات السنوية المتوقعة)	-.086	.063	-.072	-1.363	.177
استراتيجية مصلحة الضرائب (تخفيض تكلفة الإشراف والمتابعة)	-.115	.074	-.138	-1.566	.122
استراتيجية مصلحة الضرائب (الحفاظ على فاعلية التشريع الضريبي)	.137	.108	.128	1.273	.207
استراتيجية مصلحة الضرائب (التحديث الدوري لقاعدة البيانات)	.185	.063	.216	2.938	.004
استراتيجية مصلحة الضرائب (وضع ومتابعة البرامج التدريبية)	.049	.077	.048	.636	.527
استراتيجية مصلحة الضرائب (العمل على التحسين المستمر)	-.154	.078	-.143	-1.969	.053
أهداف استراتيجية (النحديث من خلال العاملين والتكنولوجيا)	.277	.084	.248	3.293	.002
أهداف استراتيجية (تطوير وتحسين الخدمات الضريبية)	.032	.069	.034	.458	.648
أهداف استراتيجية (تنفيذ التشريعات بعدالة)	.112	.095	.100	1.187	.239
أهداف استراتيجية (خلق ثقة الإلتزام الطوعي)	-.395	.114	-.441	-3.473	.001
أهداف استراتيجية (ارتفاع بمستوي الجودة في التعامل)	-.105	.124	-.104	-.846	.400
أهداف استراتيجية (ربط الأداء التنفيذي بالأهداف العليا للمصلحة)	.077	.084	.105	.914	.363

المصدر : (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول رقم (3-33)

تحليل الارتباط بين متغيرات الأداء الاستراتيجي وملائمة القياس المتوازن

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.987 ^a	.975	.970	.14291

جدول رقم (3-34)

نتائج الانحدار المتدرج لتفسير متغيرات الأداء الإستراتيجي في المتغير التابع

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.960 ^a	.921	.920	.23216
2	.972 ^b	.945	.944	.19393
3	.978 ^c	.956	.955	.17492
4	.980 ^d	.961	.959	.16638
5	.982 ^e	.965	.963	.15865
6	.984 ^f	.968	.965	.15239
7	.985 ^g	.970	.967	.14879
8	.986 ^h	.972	.969	.14415

المصدر الباحث : مخرجات البرنامج الإحصائي

جدول (3-35)

مخلص تحليل الانحدار المتعدد لجوانب قياس الأداء المقترحة

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.665	.203		3.285	.001
جانب الممولين	.418	.070	.489	5.926	.000
جانب الحصة الضريبية	.094	.066	.084	1.430	.156
جانب التشغيل الداخلي	-.228	.078	-.200	-2.929	.004
جانب التعلم والنمو والابتكار	.476	.072	.554	6.609	.000
جانب فاقد الأداء	.071	.070	.059	1.009	.316

جدول رقم (3-36)

تحليل الارتباط بين متغيرات جوانب القياس المقترحة وملانمة القياس المتوازن

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.966 ^a	.933	.929	.21866

جدول رقم (3-37)

نتائج الانحدار المتدرج لتفسير متغيرات جوانب القياس المتوازن في المتغير التابع

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.947 ^a	.898	.897	.26390
2	.960 ^b	.921	.920	.23269
3	.964 ^c	.929	.926	.22276
4	.965 ^d	.932	.929	.21868

المصدر : مخرجات البرنامج الإحصائي

جدول رقم (3-38)

مخلص تحليل الانحدار المتعدد لمؤشرات جانب الممولين الأداء المقترحة

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.557	.149		3.745	.000
مؤشر جانب الممولين (نسبة الاتفاق علي فروق الاقترارات)	.274	.066	.376	4.170	.000
مؤشر جانب الممولين(نسبة سداد الضريبة المتفق عليها)	-.012	.103	-.013	-.116	.908
مؤشر جانب الممولين(نسبة اعتماد الاقرار المقدم)	.266	.067	.256	3.961	.000
مؤشر جانب الممولين(معدل الشيكات المرتدة)	.087	.098	.104	.884	.379
مؤشر جانب الممولين(معدل التظلمات المقدمة)	.259	.061	.286	4.264	.000

جدول رقم (3-39)

تحليل الارتباط بين متغيرات مؤشرات جانب الممولين وملانمة القياس المتوازن

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.970 ^a	.941	.938	.20449

المصدر : الباحث مخرجات البرنامج الاحصائي

جدول رقم (3-40)

نتائج الانحدار المتدرج لتفسير متغيرات جانب الممولين في المتغير التابع

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.951 ^a	.904	.903	.25550
2	.963 ^b	.927	.925	.22425
3	.970 ^c	.940	.938	.20361

المصدر : (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول رقم (3-41)

مخلص تحليل الانحدار المتعدد لمؤشرات جانب الحصة الضريبية

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-.272	.203		-1.342	.183
مؤشر جانب الحصة (معدل التحصيل الي المستهدف)	.378	.065	.376	5.797	.000
مؤشر جانب الحصة (معدل المحصل الي المتأخرات)	.360	.105	.393	3.425	.001
مؤشر جانب الحصة (معدل المحصل مقدما)	.075	.059	.078	1.261	.211
مؤشر جانب الحصة (معدل الضريبة الي المماثل)	.195	.091	.163	2.127	.036

جدول رقم (3-42)

تحليل الارتباط بين متغيرات مؤشرات جانب الحصة وملانمة القياس المتوازن

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.958 ^a	.919	.915	.23944

جدول رقم (3-43)

نتائج الانحدار المتدرج لتفسير مؤشرات جانب الحصيلة في المتغير التابع

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.939 ^a	.881	.880	.28411
2	.956 ^b	.914	.912	.24363

جدول رقم (3-44)

مخلص تحليل الانحدار المتعدد لمؤشرات جانب التشغيل الداخلي

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.126	.291		.433	.666
مؤشر جانب التشغيل - فحص (كفاءة استخدام الفحص المكتبي)	.097	.101	.076	.961	.340
مؤشر جانب التشغيل - فحص (الاستفادة من أسلوب الفحص الانتقائي)	.212	.099	.228	2.140	.036
مؤشر جانب التشغيل - فحص (الاعتماد علي بيانات الخصم الاضافة)	.125	.079	.173	1.582	.118
مؤشر جانب التشغيل - فحص (الاعتماد علي البيانات الجمركية)	.083	.099	.115	.839	.404
مؤشر جانب التشغيل - فحص (الوقت المعياري المحدد للفحص)	-.024	.049	-.028	-.482	.631
مؤشر جانب التشغيل - معلومات (اساليب الحصر الرأسي والافقي)	.227	.075	.219	3.029	.003
مؤشر جانب التشغيل - معلومات (تجميع معلومات عن الممولين القدامى والجدد)	.014	.094	.015	.155	.878
مؤشر جانب التشغيل - معلومات (الاعتماد علي اخطارات الشعب الأخرى)	.165	.099	.134	1.669	.099
مؤشر جانب التشغيل - معلومات (الاعتماد علي بيانات الادارة العامة لتجميع البيانات)	.162	.080	.122	2.020	.047
مؤشر جانب التشغيل - تحصيل (معدل التحصيل)	.179	.120	.202	1.490	.140
مؤشر جانب التشغيل - تحصيل (الاتفاق علي طرق السداد)	-.164	.148	-.120	-1.112	.270
مؤشر جانب التشغيل - تحصيل (معدل حالات رفع الحجز)	-.086	.043	-.095	-2.025	.046
مؤشر جانب التشغيل - تحصيل (مدي الاعتماد علي بيانات الشعب الأخرى)	-.106	.082	-.101	-1.296	.199
مؤشر جانب التشغيل - تحصيل (الوقت المحدد لتنفيذ امر الحجز)	.059	.107	.057	.548	.585

جدول (3-45)

تحليل الارتباط بين متغيرات مؤشرات جانب الممولين وملائمة القياس المتوازن

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.983 ^a	.967	.961	.16137

جدول رقم (3-46)

نتائج الانحدار المتدرج لتفسير متغيرات جانب التشغيل الداخلي في المتغير التابع

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.952 ^a	.906	.904	.25351
2	.970 ^b	.940	.939	.20246
3	.975 ^c	.950	.949	.18566
4	.976 ^d	.953	.951	.18141
5	.979 ^e	.959	.956	.17154
6	.981 ^f	.962	.960	.16477
7	.982 ^g	.964	.961	.16197
8	.981 ^h	.963	.961	.16278

المصدر : (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول رقم (3-47)

مخلص تحليل الانحدار المتعدد لمؤشرات جانب التعلم والنمو والابتكار

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-.796	.168		-4.731	.000
مؤشر جانب التعلم والنمو (عدد حالات الابداع)	.210	.033	.208	6.453	.000
مؤشر جانب التعلم والنمو (معدل حل المشكلات الي اجمالي التطلعات)	.280	.075	.222	3.754	.000
مؤشر جانب التعلم والنمو (مقدار النصيب التدريبي)	.302	.056	.286	5.409	.000
مؤشر جانب التعلم والنمو (عددالحالات التي يتم اعتمادها دون ملاحظات المراجع)	.338	.070	.360	4.820	.000

جدول رقم (3-48)

تحليل الارتباط بين مؤشرات جانب التعلم والنمو وملانمة القياس المتوازن

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.972 ^a	.945	.943	.19625

جدول رقم (3-49)

نتائج الانحدار المنتدج لتفسير متغيرات التعلم والنمو والابتكار في المتغير التابع

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.942 ^a	.887	.885	.27778
2	.957 ^b	.917	.915	.23956
3	.968 ^c	.936	.934	.21034
4	.972 ^d	.945	.943	.19625

المصدر : (مخرجات البرنامج الإحصائي)

جدول رقم (3-50)

مخلص تحليل الانحدار المتعدد لمؤشرات جانب فاقد الأداء

Coefficients ^a					
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t
		B	Std. Error	Beta	
1	(Constant)	.285	.118		2.412
	مؤشر جانب فاقد الاداء(معدل الحالات السلبية)	.310	.055	.337	5.602
	مؤشر جانب فاقد الاداء(معدل الحالات الايجابية)	.020	.053	.018	.376
	مؤشر جانب فاقد الاداء(مقدار الحلول التصحيحية)	.303	.058	.363	5.263
	مؤشر جانب فاقد الاداء(مشكلات فهم التشريع)	.203	.069	.210	2.965
	مؤشر جانب فاقد الاداء(حالات الخلاف المتكررة)	.077	.025	.108	3.105

دول رقم (3-51)

تحليل الارتباط بين متغيرات مؤشرات جانب فاقد الأداء وملانمة القياس المتوازن

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.977 ^a	.955	.952	.17879

جدول رقم (3-52)

نتائج الانحدار المتدرج لتفسير مؤشرات جانب فاقد الاداء في المتغير التابع

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.954 ^a	.910	.909	.24680
2	.971 ^b	.943	.942	.19741
3	.975 ^c	.950	.948	.18656
4	.977 ^d	.955	.953	.17791

المصدر : (مخرجات البرنامج الإحصائي)

ورقة عمل

مقدمة إلى الإدارة الضريبية

ملحق رقم (3)

بند مستقل

تمهيد :

ارتكزت أوراق البحث الحالي المعنون " استخدام القياس المتوازن في زيادة كفاءة وفاعلية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات المعاصرة- دراسة نظرية ميدانية " علي استخدام أحد الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية في تطوير نظام قياس الأداء الضريبي المصري بما يكفل تحقيق القدر الملائم من الكفاءة والفاعلية التي تحقيق الأهداف والخطط الإستراتيجية لمصلحة الضرائب .

إلي أن انتهى الباحث بتوصية هامة وهي بضرورة الإسراع في الأخذ بنظام القياس المتوازن في الوحدات الضريبية التنفيذية والمتمثلة في أداء كل من الأمور والمراجع الضريبي داخل تلك (مأموريات الضرائب) .

وان الباحث يقدم من خلال ورقة العمل التالية عرضاً علمياً يوضح للقائمين علي تخطيط الأداء الضريبي ؛ مدي الاستفادة بالقياس المتوازن كنظام لقياس الأداء الشمولي بمصلحة الضرائب ، وفقاً لما جاء في نتائج وتوصيات هذا البحث .

حيث يقسم الباحث ورقة العمل هذه إلي :

أولاً: معاناة الأداء الضريبي الحالي .

ثانياً :مدي الانفصام بين الخطط الإستراتيجية لمصلحة الضرائب وبين واقع التنفيذ العملي .

ثالثاً : مدي الحاجة إلي رابط استراتيجي بين مسببات الأداء ونتائجه .

رابعاً : ديناميكية التطوير وآليات التطبيق لمقياس الأداء الإستراتيجي .

خامساً : توقع انتهاء معاناة الأداء الضريبي وتحقيق الكفاءة والفاعلية المطلوبة

وسوف يتم تناول كل نقطة ببعض التركيز والإيجاز في الآتي :-

أولاً: معاناة الأداء الضريبي الحالي :

منذ قرار إنشاء مصلحة ضرائب الدخل في العام 1963 ، وحتى قرار دمج مصلحتي الضرائب علي الدخل والضرائب علي المبيعات فيه العام 2006 م ، والي الآن ، ونظام قياس الأداء لم يجري عليه أي تغيير حيث يركز بالأساس علي الأداء المالي للوحدات الضريبية (الحصيلة الضريبية).

وأن هذا النظام الذي يدعم الفحص الكمي للملفات تسبب في معاناة كبيرة لكل من الآتي :-

1- **الممول :** حيث تعرضه للربط التقديري (يخضع لأمر شخصية) – الإحساس بالظلم الدائم (نظراً لانفصال التقدير عن الواقع) – الشعور بالاضطهاد المالي (حيث عدم الاعتراف بأي خسائر يحققها) ، باختصار هناك علاقة سيئة بين مصلحة الضرائب والممول لم تفلح أي إجراءات في التقليل منها .

2- **مأمور الضرائب :** التعرض للاحتراق الذاتي ، بالمحاولة الصعبة للتوفيق بين ، معدلات أداء مرتفعة ، ومطالبة دائمة بتحقيق مستهدف عشوائي من الحصيلة ، وبين رضا الممول ، ورضاء رؤسائه لاسيما ارتباط الأداء ذلك بدخله الوظيفي .

3- **الخزانة العامة للدولة :** فاقد وتسرب في الحصيلة الضريبية ، لم يفلح أي نظام في الحد من التهرب الضريبي وتجنب الحصيلة ذلك المورد الهام للموازنة العامة للدولة.

4- **جهات التقاضي :** وتشتمل علي المحاكم بمختلف أنواعها ولجان الطعن الضريبي ، حيث تكس آلاف الملفات والمنازعات العالقة وهي تزداد من عام لآخر .

ارتفعت تلك المعاناة بعد قرار الدمج بين مصلحتي ضرائب الدخل وضرائب المبيعات علي عكس المتوقع وذلك بإضافة مشكلات أخرى منها :

- الاقتقاد إلي الفحص المنسق بين مسببات الفحص لضريبة الدخل وضريبة المبيعات .

- تسرب سند القيد (الفاتورة) إيرادا وتكلفة بسبب النظام التحاسبي لضريبة المبيعات الذي أرسى قول شائع بين الممولين (إذا أردت فاتورة علي مشترياتك .. فان قيمة الفاتورة سوف تتحمل بالضريبة !!) وبالتالي يختار الممول ألا يحصل علي الفاتورة وتفقد المصلحة سند القيد الأساسي.

- تفاقم أزمة كبيرة وشعور بعدم العدالة ، نتيجة عدم الاعتراف بأي تكلفة غير مستندية (معظم المدخلات من الإنتاج الزراعي) وبالتالي المحاسبة الضريبية علي الإيراد باعتباره هو صافي الوعاء دون خصم أي مصروفات أو تكاليف غير مستندية.

- والأشد غرابة أن معدلات الحصيلة تزداد كل عام وتقاس شهرياً بالمماثل للعام المنصرم ، برغم التغيرات التشريعية الذي أصبح فيه إقرار الممول يعتبر ربطاً ذاتياً تسدد ضريبته في مواعيد محددة أقصاه ابريل من كل عام ... من أين للمأموريات بالحصيلة مع ركود المتأخرات؟ ، وأن الممول أقر بضريبته من قبل !.

والخلاصة : فشل نظام قياس الأداء المالي المرتكز علي الحصيلة في تحقيق رضا الممول ، أو رضا مأمور الضرائب وأيضا عجز ومعاناة في الحصيلة ذاتها وتدهور أساليب التحاسب الضريبي .

ثانياً :مدي الانفصام بين الخطط الإستراتيجية لمصلحة الضرائب وبين واقع التنفيذ.

حيث تمثلت الإستراتيجية المعلنة لمصلحة الضرائب في :

أ- الخطط الإستراتيجية :

- 1- كسب ثقة الممول (المجتمع الضريبي).
- 2- التنبؤ بالإيرادات السيادية المتوقعة خلال الفترة القادمة .
- 3- تخفيض تكلفة الإشراف والمتابعة لعملية التحاسب الضريبي .
- 4- الحفاظ علي فاعلية التشريع الضريبي .
- 5- وضع ومتابعة تنفيذ البرامج اللازمة لرفع كفاءة مأمور الضرائب.
- 6- متابعه تنفيذ الخطط الموضوعه وإدخال التعديلات عليها لضمان فعاليتها .

ب- الأهداف الإستراتيجية :

- 1- تحقيق الربط المستهدف وفقاً للخطة الموضوعه .
- 2-رفع معدلات الالتزام الطوعي بتقديم الإقرار الصادق.
- 3- التحفيز وتحقيق التميز في أداء الأنشطة الضريبية
- 4- حل مشاكل تطبيق التشريع أول بأول .
- 5- تبسيط إجراءات التعامل مع المصلحة .

ولكن الواقع التنفيذي لتلك الاستراتيجيات أظهر الآتي :

- 1- لم يتحقق الربط المستهدف ، وزادت المتأخرات بصورة غير مسبوقة ، وتمثلت غالبية الحصيلة في مركز كبار الممولين دون غيرهم (2185 ملف مساهمتهم في الحصيلة 80%).
- 2- لم يتحقق رضا الممول بل زاد السخط الاجتماعي نتيجة الاعتراف بالإيراد تقديرياً والتكاليف مستندياً فقط ، وان نظام الفحص الانتقائي لم يحقق العدالة الاجتماعية.
- 3- لم يتحقق رضا مأمور الضرائب بعدما أصبح مطلوب منه حصيلة ضريبية مضاعفة دون السماح له بفحص الملفات سوي عينه منها جميعها مفتقدة للحصيلة في الأساس، وأصبح الجميع يطالب بتغيير التشريع و تغيير نظام الأداء .

ثالثاً : مدي الحاجة إلي رابط استراتيجي بين مسببات الأداء ونتائجه .

بسبب الارتكاز علي النظم التقليدية للمحاسبة الإدارية في قياس الأداء – نظام قياس الأداء المالي - كان ضرورة لازمة بالخروج من هذا المأزق بالاستفادة من أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة وظهرت الحاجة إلي أسلوب لقياس الأداء يتم بموجبه توزيع الاستراتيجيات علي القطاعات الضريبية التنفيذية :-

1- تجزئة الأهداف والإستراتيجيات إلي أهداف فرعية توزع علي قطاعات الإدارة التنفيذية .

2- الحاجة إلي تقسم الأداء إلي جوانب متعددة حسب أقسام الاستراتيجيات وهي : الممولين – العاملين – التحاسب الضريبي – الحصيلة الضريبية – التغذية العكسية لضمان فعالية الخطط .

3- الاحتياج إلي قياس نجاح وتحقيق الخطط والأهداف الإستراتيجية بكل جانب من الجوانب السابقة ، عن طريق مجموعة مؤشرات يتبين من خلالها نسبة المحقق من الخطة الموضوع مسبقاً.

والباحث يقترح إطار القياس المتوازن ، حيث يوفر رابط أداء استراتيجي يقوم علي متابعه تنفيذ الخطط والأهداف الإستراتيجية عن طريقه خريطة مسار تمتد من الخطة الإستراتيجية ذاتها إلي ان تستقر حتي الإدارة التنفيذية ، ويوفر التغذية العكسية لتصحيح مسار تلك الاستراتيجيات والمحافظة علي فعاليتها .

ذلك النظام يحتوي علي الجوانب اللازمة لتجزئة و تحقيق الإستراتيجية وهي نفس الجوانب التي يحتاج إليها المخطط الضريبي .

رابعاً : ديناميكية الاستخدام وآليات التطبيق لمقياس الأداء الإستراتيجي (القياس المتوازن) .

تكون ديناميكية التطبيق لأسلوب القياس المتوازن في مصلحة الضرائب من خلال الآتي:

1- توزيع الخطط والأهداف الإستراتيجية علي جوانب القياس المتوازن وهي جانب الممولين – جانب الحصيلة – جانب التحاسب الضريبي – جانب التعلم والنمو والابتكار – جانب فاقد الأداء.

2- تحديد مؤشرات تحقيق الخطط الإستراتيجية بكل جانب ، إذ تتحدد مؤشرات رضا الممول داخل جانب الممولين ، مؤشرات تحقيق المستهدف الشهري داخل جانب الحصيلة ، وتتحدد مؤشرات تبسيط التشريع وطرق التحاسب الضريبي في جانب التحاسب – وتتحدد مؤشرات الإبداع والتميز والتدريب داخل جانب التعلم والنمو ، وتتحدد مؤشرات التغذية العكسية داخل جانب فاقد الأداء.

3- تحديد وزن نسبي لكل مؤشر من المؤشرات السابقة حسب أهميته الترتيبية في التنفيذ.

- 4- تحديد قيمة أساسية (تقوم علي المماثل من العام السابق) ، وتحديد قيمة مستهدفة تمثل أقصى المطلوب انجازه ، وتحديد قيمة وسيطة بين القيمتين هي المحققة بالفعل .
- 5- مقارنة المؤشرات الفعلية بالمؤشرات المستهدفة التي تحقق درجات الكفاءة والفاعلية وربط المنجز بالدخل الضريبي.

خامساً : توقع انتهاء معاناة الأداء الضريبي وتحقيق الكفاءة والفاعلية المطلوبة:

من خلال نتائج القياس المتوازن يتوقع تحقيق الآتي :

- 1- ضمان تحقيق الخطط الإستراتيجية بكفاءة وفاعلية
- 2- تحقيق الفحص المنسق دون ضغط زمني أو معلوماتي .
- 3- القضاء علي نظام الحصيلة العشوائية بالتخطيط الجيد .
- 4- تحقيق جودة التحاسب الضريبي حسب الأهمية الحقيقة لكل ملف .
- 5- توفير برامج تدريبية حقيقية توفر الإبداع والتميز والابتكار في العمل الضريبي .
- 6- توفير رضاء كامل للممول عن الضريبة المسددة منه نتيجة الشعور بالعدالة الضريبية ، والموضوعية في عملية التحاسب وتطبيق القوانين الضريبية.