

مدى تكامل أداء الإدارة الضريبية فى مصر (الواقع والمأمول): دراسة ميدانية

الأستاذ الدكتور

هشام فاروق الابيارى

أستاذ المراجعة ووكيل كلية التجارة – جامعة طنطا

مدى تكامل أداء الإدارة الضريبية فى مصر

(الواقع والمأمول): دراسة ميدانية

الأستاذ الدكتور/ هشام الإبيارى- أستاذ المراجعة ووكيل كلية التجارة جامعة طنطا

ملخص البحث

تناول هذا البحث قضية توجه الإدارة الضريبية، حديثاً، نحو تميز الأداء استجابة للفكر المحاسبى الإدارى لاحتياجات إدارة الأداء بعنصره القياس والتحسين من خلال الكشف عن واقع أداء الإدارة الضريبية فى مصر. حيث تمثل الهدف الأساسى للبحث فى الكشف عن واقع أداء الإدارة الضريبية فى مصر، ومدى حاجته للتحسين والتطوير بما يتمشى مع متطلبات تميز الأداء، ومدى إمكانية تطبيق (تفعيل) الأداء الضريبى المتكامل من خلال استخدام منهجية القياس المتوازن للأداء، بالإضافة إلى بيان الأثر المتوقع لاستخدام منهجية القياس المتوازن للأداء على تحسين أداء الإدارة الضريبية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاختبار ثلاثة فروض بحثية هى كما يلي:

الفرض الأول: تستخدم الإدارة الضريبية المصرية منهجية قياس غير متكامل للأداء .

الفرض الثانى: يتوافر لدى الإدارة الضريبية المصرية مقومات تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء .

الفرض الثالث: هناك تأثير إيجابى لاستخدام منهجية القياس المتوازن للأداء على تحسين الأداء الضريبى.

ولقد اعتمد الباحث فى تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة على استخدام قائمة استقصاء موحدة كأداة بحث. ولقد تم اختبار فروض الدراسة الميدانية من خلال عينة من رؤساء كل من القطاعات والإدارات المركزية والمناطق الضريبية ومديرى العموم ومديرى الشعب ورؤساء اللجان الداخلية الضريبية بمصلحة الضرائب المصرية بمحافظات وسط الدلتا - وتشمل محافظة الغربية ومحافظة المنوفية ومحافظة الدقهلية ومحافظة كفر الشيخ- بلغ حجمها ٧٢ فرد بحث. وقد خلص البحث إلى عدة نتائج هامة، رجحت من إمكانية قبول الفرض البحثى الأول دون الفرضين البحثيين الثانى والثالث، أهمها أن الإدارة الضريبية فى مصر لا تستخدم منهجية القياس المتوازن للأداء أو نظم قياس أداء متكامل أخرى، على الرغم من تطبيق بعض ممارسات منهجية القياس المتوازن للأداء دون التعرف عليها كمنهجية، ودون توافر مقومات الاستخدام اللازمة، مما يضعف من فعالية هذه الممارسات. فضلاً على اعتبار بعض جوانب الأداء الأخرى غير المالية وبشكل منعزل ودون التعرف عليها كمنهجية أداء متكامل أو متوازن، إضافة لاعتقاد أفراد البحث بغياب الأثر الإيجابى لتفعيل منهجية القياس المتوازن للأداء على تحسين الأداء الضريبى المصرى.

الكلمات المفتاحية Key Words: القياس المتوازن للأداء (Balanced Scorecard(BSC)، ثقافة التميز

Culture of Excellence، إدارة الأداء الضريبية Tax Performance Management.

Abstract

This research dealt with the issue of the tax administration's recent orientation in Egypt towards performance excellence in response to managerial accounting thought to the needs of performance management with its two elements of measurement and improvement by revealing the reality of tax administration performance in Egypt.

As the primary objective of the research was to reveal the reality of the performance of the tax administration in Egypt, the extent of its need for improvement and development in line with the requirements for performance excellence, and the possibility of applying (activating) integrated tax performance through the use of a balanced performance measurement methodology (Balance Score Card ABC), in addition to showing the expected impact of using the methodology Balanced measurement of performance to improve the performance of tax administration, through a field study to test three research hypotheses, as follows:

The first hypothesis: The Egyptian tax administration uses an incomplete measure of performance methodology.

The second hypothesis: The Egyptian tax administration has the fundamentals to apply the balanced performance measurement methodology.

The third hypothesis: There is a positive effect of using the balanced performance measurement methodology on improving tax performance.

The researcher relied on a formal (standardized) questionnaire for collecting the research data to test the research' hypotheses as a research tool. The field study hypotheses have been tested through a sample of heads of each of the sectors, central departments, tax areas, general managers, section directors, and heads of internal tax committees in the Egyptian Tax Authority in the central delta governorates - and they include Gharbia Governorate, Menoufia Governorate, Dakahlia Governorate, and Kafr El Sheikh Governorate - reaching their size 72 research personnel.

The research concluded several important results, suggesting the possibility of accepting the first research hypothesis without the second and third research hypotheses, the most important of which is that the tax administration in Egypt does not use a balanced performance measurement methodology or other integrated performance measurement systems, despite the application of some practices of a balanced performance measurement methodology Without identifying it as a methodology, and without having the necessary fundamentals for use, which weakens the effectiveness of these practices. In addition to considering some aspects of performance other than financial and in isolation and without identifying them as an integrated or balanced performance methodology, in addition to the belief of the research personnel in the absence of the positive effect of activating the methodology of balanced performance to improve the Egyptian tax administration performance.

Key Words: Balanced Scorecard (BSC), Culture of Excellence, and Tax Performance Management.

لقد شهد النظام الضريبي المصري توجهاً جديداً - منذ صدور قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - نحو تطوير عملية وآلية قياس الأداء، أعتمد على الأخذ بمبادئ الإدارة الإستراتيجية في التوجه نحو تحقيق أهداف الجهاز للضريبي، ليتحول إرتكاز القياس من الأداء المالي - والذي سيطر على تقويم الأداء الضريبي في مصر - إلى الأداء بأبعاده المختلفة (المالية وغير المالية) التي تدعم الأهداف الإستراتيجية للجهاز الضريبي، ولتحول النظام الضريبي المصري من مقاييس الأداء التقليدية إلى الأخذ بقياس الأداء الإستراتيجي (قابيل 2012، 29).

ولقد تناول عدد من دراسات الأدب المحاسبي دراسة وتحليل الأداء الضريبي في البيئة المصرية، ليؤكد على وجود مشاكل تعاني منها عمليات قياس الأداء في النظام الضريبي المصري علي اختلافات المستويات الإدارية سواء كانت مستويات عليا أو متوسطة أو إشرافية أو غيرها. ولقد قدمت تلك الدراسات مقترحات قائمة على مبادئ الإدارة الإستراتيجية في قياس وإدارة وتقييم الأداء في الجهاز الضريبي، دون اعتبار لقضية تكامل وتميز الأداء الضريبي، ودون الاهتمام - في اعتقاد الباحث - بمنهجية القياس المتوازن للأداء أو التوازن الفعال بين مقاييس الأداء، حيث ارتكزت علي جانب أو جوانب للأداء وأغفلت جوانب أخرى والعلاقة بينها، كما وأنها قد طرحت استخدام القياس المتوازن للأداء، دون الاهتمام بمتطلبات ومقومات وإمكانية الاستخدام. كما لم تلقى قضية تميز الأداء الضريبي ومشكلة تكامل الأداء الضريبي اهتمام دراسات الأدب المحاسبي. فعلى سبيل المثال، أشارت دراسة (حنا 1999) - والتي استخدمت مفهوم الإدارة الإستراتيجية في قياس وتحسين أداء الإدارة الضريبية- إلى أن تحديد الأهداف الإستراتيجية يتطلب اعتبار رضا الممولين وتحقيق العدالة الضريبية بجانب زيادة الحصيلة الضريبية. ولقد كشفت الدراسة عن وجود فجوة أداء تقع بين الأداء الإستراتيجي وبين الأداء الحالي للإدارة الضريبية المصرية. وفي دراسة (غنيم ٢٠٠٦)، والتي قامت بتحليل مؤشرات لقياس الأداء؛ بمناسبة دمج مصلحتي الضرائب علي الدخل والمبيعات في مصلحة واحدة (مصلحة الضرائب المصرية)؛ من خلال تفعيل مبادئ الحوكمة علي الإدارة التنظيمي، والرقابة علي الأداء (الاقتصاد والكفاءة والفاعلية)، طالبت بتقييم الأداء الضريبي بمؤشرات قياس تشمل قياس مواصفات الانتهاء من الأعمال الموكلة للوحدات الضريبية (حسب البناء التنظيمي)، وتفعيل الخطط بهدف التقييم الشمولي للأداء كركيزة لتفعيل مبادئ الحوكمة علي الأداء والإدارة الضريبية. ولقد أشارت دراسة (غنيم ٢٠٠٧) - والتي أنصبت علي أداء الفحص الضريبي لترسي أساس للمسئولية عن الأداء الضريبي - إلى 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. وكشفت الدراسة عن عدم

١ فعلى سبيل المثال، صاحب صدور قرار دمج مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب علي المبيعات بمصلحة الضرائب المصرية عام ٢٠٠٦، تطبيق طريقة نوعية لقياس الأداء (بمركز كبار الممولين) تضمنت خمسة جوانب، هي قياس الكفاءة (ويعبّر عنها بالوقت المستغرق في انجاز العمل منسوباً إلي الوقت المتاح للعمل)، وقياس الفاعلية (ويعبّر عنها بحجم العمل الفعلي منسوباً الي حجم النشاط المخطط)، وقياس الإنتاجية (مقارنة بين حجم عمل فعلي / وقت فعلي و حجم عمل مخطط/ وقت متاح)، وقياس الجودة (يختلف قياسها من إدارة ضريبية إلي أخرى).

ملائمة بعض أدوات الفحص الضريبي لكفاءة وفاعلية الأداء الضريبي بوجه عام، وخلصت إلي وجود جوانب معنوية بشأن المستجدات المؤثرة علي أداء الإدارة الضريبية، والمستويات المعبرة عن الأداء الاستراتيجي لإدارة الأداء. وقد أوصت الدراسة بضرورة الأخذ بمبادئ الإدارة الإستراتيجية للأداء الضريبي، لمعالجة عشوائية وتذبذب نتائج الحصيلة الضريبية. وفي دراسة (هلال ٢٠١٠) تم توجيه الانتباه لأهمية استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء في تقييم أداء الخدمات الضريبية الإلكترونية، باعتباره سيسهم في تعظيم الإيرادات الضريبية وترشيد تكلفة تقديمها وتعظيم رضا الممول وتخفيض زمن تقديم الخدمة الضريبية وتنمية مهارات العاملين، من خلال عينة من العاملين الفنيين بمصلحة الضرائب المصرية (القائمين بالفحص والربط الضريبي) وأكاديميين في المحاسبة. ودون اعتبار لمدى توافر متطلبات ومقومات استخدام بطاقة القياس المتوازن في تقييم الأداء الضريبي المصري. ولقد أكدت دراسة (Eckardt 2011) - والتي أعدت تحت إشراف وزارة التعاون والتنمية BMZ في ألمانيا، وقامت بتحليل عمليات قياس الأداء الضريبي في عدد ٢٦ دولة من الدول النامية- على أهمية استخدام أدوات المحاسبة الإدارية المعاصرة في قياس الأداء الضريبي بالدول النامية وبخاصة استخدام عمليات القياس المرجعي Benchmarking Tax Performance في تلك الدول خلال عناصر ثلاث تتعلق بالهيكل التنظيمي للإدارات الضريبية، وتدريب العاملين في الوحدات الضريبية، ومدى استخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات. كما افترضت دراسة (قاييل ٢٠١٢) زيادة كفاءة وفعالية الأداء الضريبي عند استخدام القياس المتوازن دون تحليل لمدى قدرة الإدارة الضريبية على استخدام القياس المتوازن للأداء.^٢

إن التوجه المعاصر للإدارة الضريبية في مصر نحو تميز الأداء يفرض عليها ضرورة الاستجابة للفكر المحاسبي الإداري لاحتياجات إدارة الأداء بما يتلاءم مع هذا التوجه ويساعد الإدارة الضريبية على تحقيق التميز، وبما تحمله الاستجابة لإدارة الأداء من منافع وتحديات (Poister 2015)، أهمها توافر الأدوات Tools اللازمة للقياس مثل بطاقة القياس المتوازن للأداء، والاصول المعنوية من مهارات العاملين والمستويات المعرفية والعلاقات بالمولدين وغيرها (Isoraite 2008).

فلقد أصبحت إدارة الأداء مطلب إلزامي Legislative غير قاصر على مؤسسات الأعمال (Isoraite 2008). وتقع عملية إدارة الأداء بقلب نظام الرقابة لدورها الاستراتيجي (Bititci et al 2019). وتقوم إدارة الأداء على عنصرين أساسيين هما: قياس وتحسين الأداء.

ولقد استقر الفكر المحاسبي على أهمية استخدام القياس المتوازن للأداء BSC باعتباره قياساً متكاملًا للأداء بوصفه قياساً مركباً لأبعاد الأداء المختلفة Multi-Measure of Performance، يوفر صورة كلية عن أداء الوحدة التنظيمية تساهم في الحفاظ على حقوق اصحاب المصالح المختلفة بها، ويؤكد على فهم واستخدام وقياس عوامل النجاح الرئيسية (KSF) Key Success Factors بها. كما يستطيع القياس المتوازن للأداء التنبؤ بفعالية استراتيجية الجهاز الضريبي من خلال سلسلة من مقاييس متكاملة للأداء (Isoraite 2008). ويعمل القياس المتوازن للأداء (BSC) على تعزيز أداء الإدارة

^٢ يعتقد الباحث، بقصور اهتمام دراسات الادب المحاسبي في البيئة المصرية بقضية تكامل الأداء الضريبي، خاصة مع ندرة الدراسات التي أجريت خلال السنوات القليلة الماضية.

الضريبية (Rodriguez 2008, 156). هذا من ناحية، ومن الناحية الأخرى فإن تحسين الأداء يعد أساس تطوير الأداء وصولاً لتمييز الأداء. ويقوم تحسين الأداء على القياس، فما لا نستطيع قياسه لا نستطيع تحسينه.

وهناك محددتين أساسيين فيما يتعلق بمحتوى وهيكل مقاييس الأداء هما الاكتمال Integrity والشمول Deployment (Bititci et al 2019)، فتغطي مقاييس الأداء المستويات الإدارية المختلفة، كما تعكس مدى تنفيذ أهداف وسياسات الجهاز الضريبى من خلال قياس أداء متكامل، كما يصوره الشكل التالى:

شكل (1) قياس أداء الإدارة الضريبية



وإذا كان تميز الأداء قائم على تكامل أبعاده، فما هو واقع أداء الإدارة الضريبية فى مصر؟ وهل يتصف بالتكامل؟

وإذا كان من المتوقع - بناءً على دراسة استطلاعية- أن أداء الإدارة الضريبية فى مصر لا يتصف بالتكامل، وبالتبعية فلا يتصف بالتوازن، فما هى مسببات ذلك؟ وما هى مقومات التحول إلى الأداء المتكامل.^٣

هدف البحث

^٣ قامت هذه الدراسة على آراء عدد من أفراد العينة (بلغ ١٥ فرد) بشأن جوانب الأداء محل التقييم والاهتمام بالإدارة الضريبية من خلال الحوار والنقاش أثناء المقابلات الشخصية.

يتمثل الهدف الأساسي للبحث في الكشف - من خلال أدلة ميدانية - عن واقع أداء الإدارة الضريبية في مصر، ومدى حاجته للتحسين والتطوير بما يتماشى مع متطلبات تميز الأداء، ومدى إمكانية تطبيق (تفعيل) الأداء الضريبي المتكامل.

منهج البحث

لتحقيق هدف البحث، يقوم البحث على استخدام المنهج الاستقرائي Inductive Approach معتمداً على النموذج الوصفي Descriptive Model وذلك لاستقراء واقع ظاهرة تقييم أداء الإدارة الضريبية في مصر، والنموذج الإيجابي Positive(analytical) model للوقوف على مدى توافر محددات تميز الأداء الضريبي في مصر من خلال الكشف عن مدى توافر مقومات استخدام القياس المتوازن للأداء.

فروض البحث

في ضوء مشكلة وأهداف البحث يقوم الباحث باختبار كل من الفروض التالية:
الفرض الأول: تستخدم الإدارة الضريبية المصرية منهجية قياس غير متكامل للأداء.
الفرض الثاني: يتوافر لدى الإدارة الضريبية المصرية مقومات تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء.
الفرض الثالث: هناك تأثير إيجابي لاستخدام منهجية القياس المتوازن للأداء على تحسين الأداء الضريبي.

وسيلة البحث

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة - وبشكل أساسي - على استخدام قائمة استقصاء موحدة كأداة بحث.

خطة البحث

بعد تناول منهجية وإطار البحث، ولتحقيق هدف البحث، يتكون البحث من أربعة مباحث هي، كما يلي:
المبحث الأول: محددات الأداء المتكامل للإدارة الضريبية
المبحث الثاني: تكامل عناصر أداء الإدارة الضريبية.
المبحث الثالث: الدراسة الميدانية.
المبحث الرابع: خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.
المبحث الأول: محددات الأداء المتكامل للإدارة الضريبية
باستقراء دراسات الأدب المحاسبي عن محددات الأداء المتكامل، يمكن للباحث طرح المحددات التالية باعتبارها محددات رئيسية لوجود أداء متكامل بالإدارة الضريبية في مصر، وهي كما يلي:

١- ثقافة التميز Culture of Excellence

تقوم ثقافة التميز على أساسين، أولهما فهم وتحقيق متطلبات مجتمع العملاء (الممولين) بهدف تحقيق رضا الممولين. فتميز الأداء هو تميز موجه نحو مجتمع الممولين، قائم على قيم ومفاهيم وسلوك. وأما الثاني فهو التحسين المستمر القائم على مهارات ورضا العاملين بالإدارة الضريبية.

ويتطلب إنشاء ثقافة التميز بالإدارة الضريبية توافر المقومات اللازمة لوجود بيئة الأداء المتكامل، والتي تقود كل فرد بالإدارة الضريبية للعمل المطلوب بالطريقة الصحيحة وفي الوقت المناسب، من أهمها

تغيير وإعادة تكوين الثقافة التنظيمية، ووجود وتنمية المشاركة الكاملة و فرق العمل المتخصصة ذات المهارة، ووجود رؤية واضحة للأدارة الضريبية Visual Management قائمة على إدارة معرفية تضمن إتاحة معلومات الأداء للأفراد فى الوقت المناسب وبما يضمن توفير تغذية عكسية فورية عن الأداء تسمح للأفراد بتعديل الأداء لتحقيق الأهداف، ووجود تخطيط استراتيجى مبنى على مجتمع الممولين وإدارة لعمليات الفحص وغيرها.

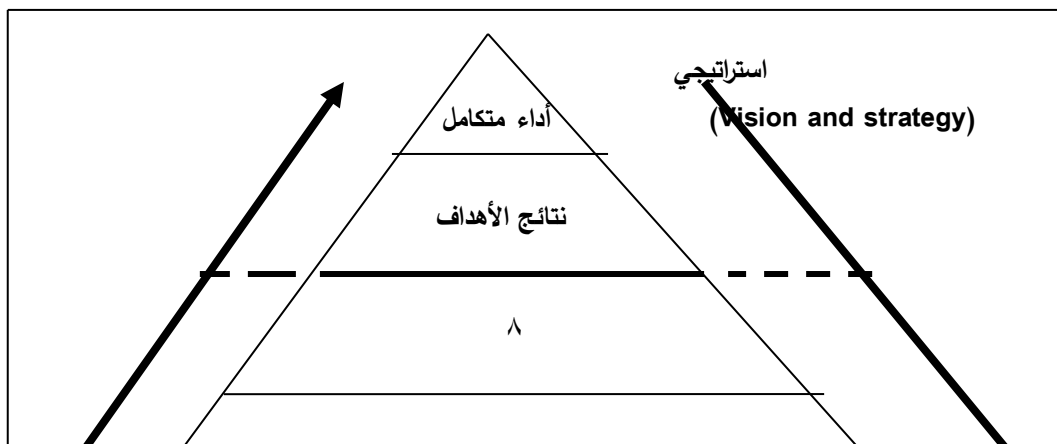
ويعتمد استخدام أدوات القياس المتكامل للأداء مثل القياس المتوازن للأداء (BSC) بالإدارة الضريبية على ثقافة التميز Culture of Excellence. كما وأن استخدام مثل هذه الادوات من شأنه أن يدعم هذه الثقافة (Grizzell and Blazey 2007, 7).

٢- رؤية إستراتيجية

تمثل الاستراتيجية تصور الإدارة الضريبية عن طبيعة العلاقة المتوقعة مع البيئة المحيطة والتي فى ضوءها يتم تحديد نوعية الأعمال التى ينبغى القيام بها ، فهى محور توجه العملية الإدارية بالإدارة الضريبية . ويطلق على المنهجية التى تدار بواسطتها الاستراتيجية مصطلح الإدارة الاستراتيجية والتي تعمل على الحفاظ على بقاء الإدارة الضريبية فى حالة توافق وتلاءم مع البيئة. أما الرؤية فهى أساس تحديد ووضع الاستراتيجية.

والرؤية الاستراتيجية هى رؤية قائمة على أهداف استراتيجية يمكن ترجمتها إلى أهداف تشغيلية من خلال مؤشرات أداء مستهدفة؛ حيث يعد قياس الأداء المتكامل قياساً لتقدم الإدارة الضريبية نحو تحقيق استراتيجيتها وأهدافها التشغيلية (Grizzell 2004, 3). ومن الضروري تكامل وإدماج مؤشرات الأداء المستهدفة لتحقيق الاهداف الاستراتيجية للمنشأة وبناء الثقة المطلوبة لتنفيذ التحسينات اللازمة. كما يتضح من الشكل التالى:

شكل (٢) تكامل أداء الإدارة الضريبية



النظام الضريبي

٣ - نظام معلوماتي متكامل

تعد نظم قياس الأداء نظم معلومات، وتقع بقلب عملية إدارة الأداء (Bititci et al 2019). واستخدام منهجية قياس متوازن يتطلب توافر بنية تحتية معلوماتية بما تتضمنه من بنية رقمية. فالإدارة الضريبية تحتاج إلى معلومات تتصف بالجودة (وبخاصة الدقة) والشمول حتى يمكنها إدارة الأداء من خلال اتخاذ ما يلزم من قرارات. فالمعلومات أساس Critical Importance فعالية وكفاءة أداء العمليات والأنشطة الضريبية. وعلى ذلك يعتقد الباحث، أن أحد المحددات الجوهرية لتكامل الأداء الضريبي هو وجود نظام معلوماتي متكامل (عن مجتمع الممولين ومجتمع العاملين وعن العمليات والأنشطة وغيرها) بالإدارة الضريبية. فمع تحقق تكامل النظام المعلوماتي (إداري - مالي - تكاليفي - ...) تتوافر بيانات تفصيلية وكافية عن عمليات وأنشطة الأداء كوقت التشغيل والفحص ووقت الأعداد ووقت البت والطعن وفض المنازعات وغيرها، والتي تسمح بإنتاج المعلومات التفصيلية اللازمة. فعلى سبيل المثال تتوافر بيانات ومعلومات تفصيلية عن تكلفة وقيمة كل نشاط وعملية لكل ممول ولكل ضريبة على حدة، كما تتوافر معلومات محاسبية عن تكلفة القدر المستخدم من الموارد المخصصة لكل نشاط.

٤ - القياس المتوازن لأداء الإدارة الضريبية

يعنى قياس أداء وحدة تنظيمية ما معرفة وتحديد أدائها الفعلي ومسبباته تجاه أهداف مقرر، دون التعرض لماهية أو صحة تلك الأهداف؛ فهذا ليس من عمل القياس. وهو ما يفرض بالضرورة تبنى أهداف استراتيجية تعكس رؤية ورسالة الإدارة الضريبية، وتكون قابلة للتطبيق من خلال ترجمتها إلى أهداف تشغيلية. ويعد قياس الأداء أساس تحسين وتطوير الأداء في نظام إدارة الأداء Performance Management، كما يعد عصب النظام الرقابي للمنظمة. ولقد شهدت قضية القياس المتوازن للأداء، باعتباره قياساً متكاملاً للأداء، اهتمام الفكر المحاسبي المتزايد منذ بداية تسعينات القرن الماضي.^٤ وقد كشفت العديد من الدراسات عن فعالية القياس المتوازن للأداء (BSC) كأداة استراتيجية (Andersen et al., 2004, Heinz 2005, Marr 2005). كما

^٤ تعددت الدراسات البحثية التي تناول بعضها تأصيل مفهوم وطبيعة ومحددات القياس المتوازن للأداء (أنظر على سبيل

المثال: Hickman 2002, Hua Tan et al., 2004, Kaplan and Norton 1992, Silk 1998, Wang 2006)، وتناول البعض الآخر إمكانية وأهمية تطبيق القياس المتوازن للأداء في منشآت الأعمال المختلفة حكومية (أنظر على سبيل المثال: Chan 2003, Griffiths 2003) وخدمية (مثل: Mark et al., 2000) ووحدات اقتصادية كبيرة أخرى (مثل: Harmon 2007, Mojca et al., 2010).

تناول عدد من الدراسات محاولات تطوير القياس المتوازن للأداء كنظام إدارة إستراتيجية من خلال استخدام الخرائط الإستراتيجية Strategy Maps كوسيلة لإدارة الإستراتيجية والربط بين القياس والإستراتيجية (الربط بين الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية بشكل متكامل معه مؤشرات الأداء المالية وغير المالية) والتحول من قياس الأداء إلى إدارة الأداء (أنظر على سبيل المثال: Cross and Lynch 2001; 1990, Dunn et al., 2006, Hafeez et al., 2006, Kaplan and Norton 1996).

ويعكس القياس المحاسبي المتوازن للأداء استجابة الفكر المحاسبي الإداري لتحول المنظمات نحو استخدام مدخل خلق القيمة Value Creation approach القائم على إدراك القيمة ورضا العميل (Rodriguez 2008, 26). فالقياس المتوازن للأداء BSC هو إطار فعال لوصف إستراتيجية خلق القيمة، وأداة قوية لإدارة تنفيذ الإستراتيجية (Lin 2011, 4). حيث يعد القياس المتوازن للأداء أداة لتمثيل إستراتيجية المنظمة من خلال ترجمة رؤيتها وإستراتيجيتها إلى أهداف محددة، وتطوير مجموعة مترابطة ومتكاملة من مقاييس الأداء داخل محاور الأداء، والتي تعكس في مجملها أبعاد الأداء المختلفة ومدى تنفيذ الأهداف المقررة. وتمثل، في ذات الوقت، توجهاً إستراتيجياً يقود أداء المنظمة (الإدارة الضريبية) المستقبلي وصولاً للأداء المرغوب. وبما يجعل القياس المتوازن للأداء BSC نظام إدارة إستراتيجية أو نظام لإدارة الأداء، يعمل على تحقيق التوازن بين الأهداف الإدارية قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل داخل مختلف مقاييس الأداء، ويسمح بمراقبة أداء الإدارة الضريبية، ويعد حلقة وصل بين الإستراتيجية والعمليات التشغيلية (Simons 2000, 32).

ويعتمد القياس المتوازن للأداء BSC على فهم سلسلة القيمة، والانشطة الضرورية لخلق القيمة، عند ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف وخطط وبرامج وسلوك (التصرف Acting). وهو فهم قائم على إدراك علاقات السبب والنتيجة Cause-and-Effect Relationship. وتعد ترجمة الإستراتيجية إلى مقاييس أداء مترابطة ومتكاملة هي أساس عمل القياس المتوازن للأداء على طول سلسلة القيمة. ويوجه القياس المتوازن للأداء الإدارة الضريبية لاعتبار والبحث عن العوامل المؤثرة في الأداء من داخل وخارج الإدارة الضريبية. كما يعمل القياس المتوازن للأداء (BSC) على تعزيز أداء الإدارة الضريبية، اعتماداً على مدخلات مجتمع الممولين وأصحاب الحقوق والمصالح الآخرين (Rodriguez 2008, 156).

ويكشف القياس المتوازن للأداء (BSC) عن العلاقة بين مقاييس كل من الأداء المالي وغير المالي على المستوى الإستراتيجي. ويُمكن استخدام القياس المتوازن للأداء الإدارة الضريبية من ترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى أهداف تشغيلية

ولقد استقر الأدب المحاسبي على اعتبار الأداء المالي للوحدة التنظيمية أحد عناصر الأداء، والذي قد يخفي حقيقة أداءها خلال فترة معينة. خاصة مع توقع استخدام النتائج المالية الإيجابية لطمس الكثير من سلبيات الأداء، وعدم وضوح إيجابيات الأداء مع النتائج المالية السلبية (Mojca et al., 2010). ولقد كان هذا حافز توجه الأدب المحاسبي، منذ تسعينات القرن الماضي، نحو قياس متكامل لعناصر الأداء من خلال العديد من المحاولات قدم من خلالها العديد من النماذج (مثل جدول قياس الأداء

Results, Tableau De Bord، ونموذج هرم الأداء، ونموذج قياس النتائج ومحدداتها، Determinants Framework (RDF)، والنموذج الأوربي لتمييز الأداء European Business Excellence Model) وغيرها (Cross and Lynch 1990). وكان أكثر هذه النماذج قبولاً نموذج القياس المحاسبي المتوازن للأداء (BSC).

ومع استخدام القياس المتوازن للأداء يصبح قياس وتقييم أداء الوظائف التنفيذية والإشرافية بالإدارة الضريبية المصرية من خلال إنجاز الأعمال سنوياً وفقاً 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)- غير مناسب، لأنه قياس قائم في الأساس على الانجاز الكمي دون اعتبار جوانب وأبعاد الأداء الأخرى.

ويقوم القياس المتوازن للأداء (BSC) على مفهوم الاستمرار Going Concern، وعلى افتراض أن التحصيل الكفاء للموارد ليس المحدد الوحيد لنجاح واستمرار الإدارة الضريبية، فهناك عوامل ومحددات أخرى هامة وتزداد أهميتها بإطراد مثل رأس المال البشري والمعرفة والممولين (Lin 2011, 4).

ويعد القياس المتوازن للأداء نظام قياس أداء قائم على ترجمة الاستراتيجية إلى تصرفات بناءً على خطط Action-Oriented Plans تعتمد على محاور أربعة للأداء، هي المحور المالي ومحور العملاء (الممولين) ومحور العمليات الداخلية ومحور التعلم والنمو، لكل منها أهدافه ومقاييسه وقيمه المستهدفة ومبادرات (برامج) تحقيقها على مستوى الإدارة الضريبية وعلى مستوى كل وحدة أداء داخلي. ويعكس كل محور للأداء نتائج أداء معينة، فيعكس المحور المالي النتائج المالية (الحصيلة الضريبية)، ويعكس محور العملاء ما تقدمه الإدارة الضريبية من قيمة لمجتمع الممولين - قد تتمثل في الثقة وطبيعة المعاملات وتحسن قيمة الخدمات العامة للجهاز الحكومي والعدالة الضريبية- يتحقق معها الرضا، ويعكس محور العمليات نتائج فعالية التشغيل (من إجراءات وأنشطة الفحص والربط والتحصيل الضريبي وغيرها)، بينما يعكس محور التعلم والنمو الاهتمام بمهارات العاملين بالإدارة الضريبية. وتعكس محاور الأداء معاً صورة شاملة عن أداء الإدارة الضريبية يتكامل فيها المنظورين المالي وغير المالي. فإذا كان المنظور المالي يعكس الأداء الماضي والحالي من خلال مؤشرات مالية Lagging Indicators، فإن المنظور غير المالي يعكس الأداء المستقبلي من خلال مؤشرات موجهة Leading Indicators (Chaudron 2003, 1).

ويساعد استخدام الإدارة الضريبية للقياس المتوازن للأداء على ترشيد تكلفة الخدمات الضريبية وتعظيم الإيرادات الضريبية (المنظور المالي) ، والمساهمة في ارتفاع درجات الرضا لدى الممولين وزيادة مؤشرات الثقة في التعامل الضريبي كمؤشرات غير مالية (منظور الممولين)، وتوحيد مفاهيم وإجراءات

^o تصدر خطة العمل بالجهاز الضريبي المصري 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 فحصاً وتحصيلاً مقسمة حسب أهميتها (أ، ب، ج) ، وأيضاً بيان بالقوة الفنية والتي تشمل (المأمورين والمرجعين)، ثم بعد ذلك تصدر الخطة السنوية محده طبيعة الإنجاز المطلوب.

التحاسب الضريبي وتخفيض زمن تقديم الخدمة الضريبية (منظور العمليات الداخلية)، و تنمية مهارات وقدرات العاملين بما يعمل على رفع الكفاءة وتحسين الفاعلية (منظور التعلم والنمو).

والقياس المتوازن للاداء هو نظام متكامل قائم على مجموعة من الافكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي تنطلق من رسالة إلى مجموعة مترابطة من مقاييس الاداء ، تساهم هذه المقاييس فى انجاز الاعمال ووضع استراتيجيات الاعمال واتصال الاستراتيجية بالاعمال والمساعدة في التنسيق بين الاداء الفردي والتنظيمي ووصولاً الى أهداف مقررّة. فالقياس المتوازن للاداء نظام شامل لتقويم أداء الإدارة الضريبية، يسعى الى تحسين رضا مجتمع الممولين وزيادة التناغم الإداري لدى العاملين وبناء معارف تنظيمية تساعدهم في تحسين قدراتهم في اختراق عوامل النجاح في مختلف مجالات نشاط الإدارة الضريبية من الحصر والفحص والربط، بالإضافة الى الخدمات المساعدة من التحصيل تحت حساب الضريبة وغيرها من الخدمات الضريبية، فضلاً عن دورها في إمكانية مواجهة والحد من مشاكل التجنب والتهرب الضريبي.

ويعد القياس المتوازن لاداء الإدارة الضريبية بمثابة الحجر الاساسى لرفع كفاءة الاداء الحالي وتحسين الاداء مستقبلاً.

وبينما يقوم تكامل الأداء الضريبي على رؤية شاملة لمحددات الأداء تشمل كل من المنظور المالى ومنظور رضا مجتمع الممولين ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو، فإن القياس المتوازن للأداء يحافظ على قيمة تكامل الأداء. فيقوم القياس المتوازن للأداء على نظرة كلية وتكاملية لأداء الإدارة الضريبية يتحقق معها اهتماماً متوازناً من قبل الإدارة الضريبية بأبعاد الأداء المختلفة (مالية وغير مالية). خاصة وأن تكامل الأداء قد يتحقق مع غياب توازن الأداء. فالقياس المتوازن هو قياس متكامل بالضرورة، لكن القياس المتكامل قد يكون قياساً غير متوازن. وتشمل مناظير الأداء المتكامل ما يلي:

١- المنظور المالى

يمكن للإدارة الضريبية أن تتبنى استراتيجيتين لتحقيق الهدف المالى، وهما:-

(أ) استراتيجية النمو في الإيرادات الضريبية (الحصيلة) والتي تقوم على التحليل الاقتصادي لمستوى العوائد الضريبية المحققة على مستوى مجتمع الممولين (كبار ومتوسطى وصغار الممولين) باختلاف الضريبة والمادة الخاضعة للضريبة. وتعتمد استراتيجية النمو في الإيرادات الضريبية على سياستين هما:-

السياسة الأولى، التوسع الأفقى فى حصر الممولين، حيث يعد حصر ممولين جدد غير مسجلين بالادارة الضريبية أساس التوسع الأفقى لمجتمع الممولين، وخلق إيرادات ضريبية جديدة.

السياسة الثانية، نشر الثقافة الضريبية، بهدف التأثير السلوكى على مجتمع الممولين نحو الأمانة الضريبية. وتعمل سياسة الثقافة الضريبية على زيادة قيمة الإيرادات الضريبية الحالية من خلال العمل على زيادة رضا مجتمع الممولين الأمر الذى يدفع الممولين للافصاح عن إيراداتهم الحقيقية من خلال تفتهم فى التعامل مع الادارة الضريبية.

(ب) استراتيجية تحسين تكلفة الخدمة الضريبية (استراتيجية تخفيض التكلفة) والتي تهدف الى تحقيق زيادة الإيرادات الضريبية عن طريق خفض تكلفة الضريبة (ربط- فحص- تحصيل-٠٠٠) الى أقل قدر ممكن مع المحافظة على جودة أداء الخدمة الضريبية.^٦

ويعد المنظور المالي أحد اهم مقاييس تقويم الاداء، وتعد نتائج هذا المنظور موجهة لتحقيق الاهداف او الوقوف على مستوى عوائد الايرادات الضريبية المحصلة نقداً والمحققة لاستراتيجية الادارة الضريبية بالعمل على تعظيم العائد من الايرادات الضريبية مع تخفيض تكلفة الخدمات الضريبية (مقدار التكلفة بالجنيه لكل جنيه حصيلة). وتؤكد الاهداف المالية للادارة الضريبية في مرحلة تحقيق ربط الموازنة على المقاييس المالية، كت تحقيق الربط الضريبي، وزيادة الانتاجية، وتحقيق انحرافات موجبة عن ربط الموازنة من خلال اتساع رقعة حصر الممولين ومزيد من النمو فى الموافقات على الربط من واقع الالتزام الطوعي للممول.

وتعد المقاييس المالية غير كافية لتوجيه وتقييم كيفية عمل الادارة الضريبية فى تقديم الخدمة الضريبية على النحو الذى يحقق هدفها وهو تعظيم العوائد الضريبية من خلال زيادة الحصيلة الضريبية وترشد تكلفة تقديمها.

٢- منظور رضا مجتمع الممولين

لقد أكد الفكر المحاسبى على أهمية رضا الممول فى القياس المتوازن للأداء الضريبي. فعلى سبيل المثال، أكدت دراسة منظمة التعاون والتنمية (OECD 2011)- والتي أعدت بمعرفة منظمة التعاون والتنمية OECD واختصت بعمليات قياس الأداء الضريبي في الدول التابعة لها- على حتمية اعتبار رضا الممولين كأحد جوانب قياس الأداء، وأكدت علي ضرورة تحسين الوعي الإلزامي لدى المكلفين بما يقلل من فجوة الأداء الضريبية. وطالبت الدراسة الدول الأعضاء بمنظمة التعاون والتنمية بصياغة أسلوب موحد للإدارة الإستراتيجية يقوم علي التخطيط الإستراتيجي بالتركيز علي الأهداف العليا للجهاز الضريبي، وتطوير الإستراتيجية حتي يتم التكيف مع الظروف والمتغيرات المعاصرة، مع صياغة الرؤية والرسالة في عملية تهدف إلي التوفيق بين ما يطلبه العاملين بمصلحة الضرائب وبين أهداف المصلحة العليا في دعم الإستراتيجية فيما يسمي بعملية تعزيز الأداء.

^٦ من الجدير بالذكر أن بعض دراسات الأدب المحاسبى قد اهتمت عند قياس الأداء الضريبي بتخفيض التكلفة الضريبية لتحقيق منظور الهدف المالى، منها على سبيل المثال، دراسة (Robinson and Weaver 2009) والتي تبنت أسلوب قياس الأداء المبني علي المقابلة بين التكلفة الضريبية والعائد المتوقع، واعتباره عند الحكم علي كفاءة وفاعلية الأداء ؛ من خلال مدي المساهمة في تحقيق المستهدف من الحصيلة الضريبية بالمقارنة بتكلفة الجباية، لتؤكد علي عملية التخطيط الضريبي الفعال من جهة تخطيط التكلفة، أو تخطيط الحصيلة المستهدفة كأساس لنجاح أسلوب قياس الأداء. ودراسة (Isorait 2008) والتي تبنت تحقيق الهدف المالى من خلال تخفيض التكلفة.

ويتوقف رضا الممول على محددات عديدة منها، ما يلي:-

- درجة الثقة التي توليها الإدارة الضريبية فى إقرار الممول الضريبى.

- قيام الإدارة الضريبية بمعاملة الممول باحترام.

- الوقت المستنفذ من قبل الادارة الضريبية فى تقديم الخدمة الضريبية للممول.

- مستوى جودة تقديم الخدمة الضريبية للممول.

- مدى إدراك الممول لتحقيق العدالة الضريبية.

ويقوم الرضا على محاولة التأثير على سلوكيات الممولين السلبية، اعتماداً على العلاقات الجيدة مع مجتمع الممولين (كبار ومتوسطى وصغار الممولين) ونشر الثقافة الضريبية، والتمسك بتحقيق القواعد الضريبية، وتحقيق المسؤولية الاجتماعية الأمر الذى يعكس إيجابياً على إيرادات الادارة الضريبية. ولقد أتخذت الإدارة الضريبية فى مصر سلسلة من الإجراءات تهدف إلى تحقيق رضا الممول من خلال تطوير الأداء الضريبى، حيث يتم تطوير وميكنة الإجراءات الضريبية- بما يحسن علاقة الجهاز الضريبى مع المجتمع الضريبى- من خلال توجه الادارة الضريبية، حالياً، إلى مفهوم الخدمات الضريبية الإلكترونية، حيث يتم تنفيذ جميع الإجراءات الضريبية من فحص وتحصيل وتقديم الممول لإقراره الضريبي بشكل الكترونى وعن طريق استخدام شبكة الانترنت عبر بوابة الحكومة الالكترونية. إن غياب اهتمام الإدارة الضريبية برضا الممولين قد يدفع بالتهرب الضريبى الأمر الذى قد يؤثر سلباً على البعد المالى والأبعاد الأخرى للأداء، وبما يكشف عن أهمية اعتبار التكامل عند تقييم أداء الإدارة الضريبية ووحداتها.

٣- منظور العمليات الداخلية

يقصد بمنظور العمليات الداخلية جميع الأنشطة والعمليات الداخلية التي تقوم بها الادارة الضريبية ، شاملة كافة الإجراءات الضريبية بداية بمخاطبة الممول وانتهاء بالتحصيل الضريبى. ويقوم منظور العمليات الداخلية على تحسين جودة العمليات التشغيلية الهادفة الى تحقيق خدمة ضريبية عالية الجودة شاملة تخفيض تكلفة الفحص وخفض زمن دورة العمليات الداخلية (الاجراءات الضريبية) وغيرها. حيث يعمل منظور العمليات الداخلية على رفع كفاءة العمليات الداخلية للاجراءات الضريبية من فحص وربط وتحصيل وغيرها من خلال تخفيض زمن الاجراءات الداخلية لتنفيذ العمليات الضريبية من لحظة استلام الاقرار الضريبى حتى تقديم المخالصة الضريبية.

ويعد منظور العمليات الداخلية أساس نجاح الادارة الضريبية، والذى يتوقف على مدى قدرتها على تحقيق رضا أصحاب المصالح باختلافهم Stakeholders (21, 2008, Isoraite). ويقوم منظور العمليات الداخلية على درجة مهارات وقدرات العاملين وطريقة أداء الخدمة الضريبية.

٤- منظور التعلم والنمو

يعكس التعلم والنمو مدى استثمار الإدارة الضريبية فى الموارد البشرية. فيقيس درجة مهارات وقدرات العاملين وطريقة تقديم الخدمة الضريبية. ويقوم منظور التعلم والنمو على تبنى الادارة الضريبية لاستراتيجية التعلم والنمو، ومتطلباتها من تحديد وتعريف للمعرفة والمهارات المطلوبة والتكنولوجيا والثقافة

التنظيمية وتفعيل من خلال برامج تأهيل وتدريب مستمرين، تعد بمثابة حجر الزاوية لزيادة الخبرات والمهارات التنظيمية بالشكل الذي يؤدي الى انجاز العمليات الداخلية بفاعلية، وتلبية متطلبات الممولين ومن ثم تحقيق الاهداف المالية.

ويقوم منظور التعلم والنمو على الاهتمام الدائم بتطوير العاملين بالادارة الضريبية وتفعيل نظم متطورة للمكافآت والترقيات لنمو الدافعية والتحفيز لدى العاملين، وزيادة درجة الانتماء الوظيفي.

وعدم تحقق منظور التعلم والنمو يعوق تحقيق الاهداف الاستراتيجية لمنظور الممولين والعمليات الداخلية وبالتالي قدرة الإدارة الضريبية على تحقيق الاهداف المالية.

ويمكن تقييم اداء الادارة الضريبية تجاه هذا المنظور (تجاه تحسين مهارات وقدرات العاملين) من خلال العديد من المقاييس، منها ما يلي:-

١- رضا العاملين، ويمكن قياسه عن طريق فحص شكاوى العاملين، فحص سياسة الحوافز، سياسة الترقى، نوعية المهام الوظيفية، نمط الاشراف، ظروف العمل، العلاقات مع مجموعات العمل، وغيرها. وتتعدد مؤشرات رضا العاملين، فتشمل مؤشر رضا العاملين، كنسبة عدد شكاوى العاملين إلى إجمالي عدد العاملين.

٢- المحافظة على العاملين، ويمكن قياسه من خلال معدل دوران العاملين.

٣- انتاجية العاملين، ويمكن قياسه من خلال مقاييس الانتاجية مثل نسبة تكلفة الخدمة الضريبية للعامل، ونسبة الحصيلة الضريبية للعامل، أو نسبة القيمة المضافة من الإيرادات الضريبية سنويا الى عدد العاملين، وغيرها.

٤- تكلفة البحوث والتطوير، وتشمل مؤشرات عديدة منها:-

- نسبة مصروفات بحوث وتطوير الخدمات الضريبية إلى المصروفات الكلية.

- نسبة مصروفات بحوث وتطوير الخدمات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات الضريبية.

- نسبة تكلفة برامج التدريب (الفحص والربط، تطبيق معايير المحاسبة المصرية، استخدام تكنولوجيا الحاسب، ٠٠٠) إلى إجمالي تكلفة الخدمات الضريبية.

- نسبة تكلفة برامج التدريب (الفحص والربط، تطبيق معايير المحاسبة المصرية، استخدام تكنولوجيا الحاسب، ٠٠٠) إلى حجم مجتمع الممولين.

ويؤكد القياس المتوازن لاداء الادارة الضريبية على أن الوصول الى الأهداف المالية يتطلب الاهتمام والتركيز على الاهداف غير مالية من رضا الممول والعمليات الداخلية والتعلم والنمو. فالقياس المتوازن للاداء يعد بمثابة نظام تقويم شامل يقوم على تحويل رؤية واستراتيجية الادارة الضريبية الى مقاييس متوازنة بشأن أربعة أبعاد هي، البعد المالى (الحصيلة الضريبية)، بعد مجتمع الممولين (رضا الاشخاص المتعاملين مع الادارة الضريبية)، بعد العمليات التي تتم داخل الادارة الضريبية من حصر واستلام إقرارات ضريبية وفحص وربط، وأخيراً، بعد (منظور) التعلم والنمو بشأن العاملين بالإدارة الضريبية على كافة المستويات الإدارية. كما وأنه يجمع ويراعى كافة مؤشرات ونتائج أداء الإدارة الضريبية فى الماضى والحاضر، إضافة للمؤشرات التي تقود الاداء المستقبلي للادارة الضريبية. فالقياس

المتوازن للأداء يقوم على تحديد كل من الأهداف، والمؤشرات- التي ستستخدم لقياس كل هدف- والمستهدف (القيمة المستهدفة للمؤشر في نهاية الفترة المقررة)، والمبادرات (السياسات والإجراءات واجبة التطبيق) لكل بعد من الأبعاد السابقة. فمثلاً قد يكون الهدف زيادة رضا الممولين عن مستوى الخدمة الضريبية، فتكون المؤشرات (كمية ووصفية) ومنها مؤشر نتيجة استقصاء فترى أو دورى يقيس رضا مجتمع الممولين عن الخدمة الضريبية، وتكون المبادرات ومنها وضع برامج تدريب وتأهيل العاملين بالإدارة الضريبية للتعامل مع مجتمع الممولين، تحسين صالات انتظار ومقابلات الممولين، تحسين مظهر العاملين بالإدارة الضريبية وغيرها.

وترتبط محاور القياس المتوازن للأداء فى سلسلة من علاقات السببية، يتفاعل من خلالها كل من محور النمو والتعلم ومحور العمليات الداخلية ومحور الممولين لتصب فى المحور المالى، والذى بدوره يتحكم فى محور النمو والتعلم من خلال ما يتم تخصيصه من موارد لتدعيم هذا المحور الذى يؤثر مباشرة على محور العمليات الداخلية، والذى يؤثر بدوره على محور الممولين. فهناك تأثير متبادل مباشر وغير مباشر بين محاور الأداء (Kaplan and Norton 2001, 91). وإذا كانت محاور الأداء تبدأ بمحور التعلم والنمو ثم محور العمليات الداخلية فمحور الممولين ثم أخيراً المحور المالى، فإن كل محور منها يتأثر بالنتائج المحققة فى المحور السابق ويؤثر فى نتائج المحور التالى. فتحسين قدرات ومهارات العاملين (محور النمو والتعلم) يدعم عمليات التشغيل، كما وأن تحسين مستوى الأداء والتشغيل يحقق قيمة ورضا أكبر لمجتمع الممولين، كما وأن تحقيق رضا الممولين يحقق منافع مالية متميزة للإدارة الضريبية، كما وأن التحسين المستمر لكفاءة العمليات يرتبط بقدرة ومهارات العاملين بالإدارة الضريبية وكفاءة نظام المعلومات.

كما يضمن القياس المتوازن للأداء التغذية المرتدة حول مخرجات محاور الاداء المختلفة، خاصة التغذية المرتدة التشخيصية داخل العمليات لضمان تحقيق التحسين المستمر، وبما يوفر تغذية مرتدة للأستراتيجية وبيان للوضع الحالى للإدارة الضريبية.

وإذا كان القياس المتوازن للأداء يدفع بالتركيز على الإدارة الضريبية ككل فإنه يعمل على تكامل البرامج المختلفة للإدارة الضريبية (جودة الفحص، إجراءات ربط الضريبة، مبادرات رضا الممولين،....) لتحقيق الأهداف المقررة من خلال تخصيص بطاقات الأداء المتوازن لوحدات الأعمال المختلفة داخل الإدارة الضريبية.

٥- تحسين أبعاد الأداء الضريبى معاً

إن نجاح الإدارة الضريبية فى تحقيق تميز الأداء يتطلب اتخاذ القرارات بناءً على مخرجات القياس المتوازن للأداء (نتائج مقاييس الأداء المالية وغير المالية التى تعكس ما تم انجازه من الإستراتيجية) (Mojca et al., 2010). بينما تتباعد الإدارة الضريبية عن تميز الأداء بقدر اعتمادها على قياس للأداء قائم على الاهتمام بأبعاد للأداء دون أخرى أو بأبعاد للأداء دون إدراك التكامل مع بقية أبعاد الأداء الأخرى، وبما يعنى قدر بعدها عن استخدام القياس المتوازن للأداء.

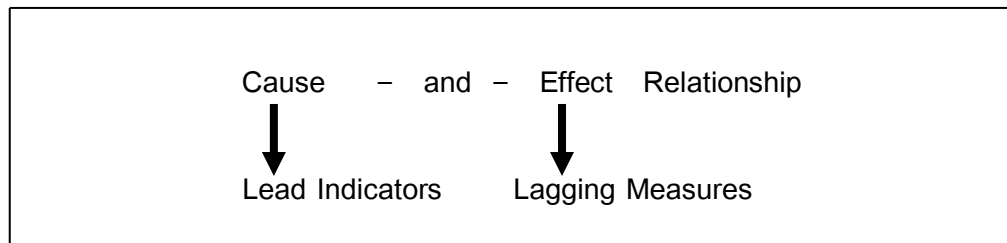
إن اعتبار القياس المتوازن للأداء BSC محددًا للأداء المتكامل هو أن نتائج الإدارة الضريبية متكاملة، ويجب ألا ترى بمقاييس بعد واحد بمعزل عن معرفته علاقته بنتائج أبعاد الأداء الأخرى. كما وأن قياس الأداء يجب أن يتصف بالشمول فيشمل كافة مسيبات الأداء (مالية وغير مالية) وبما يضمن تحقيق التوازن بين الأهداف الحالية والأهداف المستقبلية (توازن بين اعتبارات الأجلين القصير والطويل)، والتوازن بين المقاييس الخارجية الخاصة بالجهاز الضريبي ومجتمع الممولين والمقاييس الداخلية الخاصة بالعمليات والتعلم والنمو، والتوازن بين المقاييس المتعلقة بالأداء الحالى والمقاييس المتعلقة بالأداء المستقبلي، والتوازن بين المقاييس الكمية والمقاييس النوعية (Kaplan and Norton 1996). فتقوم فلسفة القياس المتوازن للأداء على بعدين هما:

الأول- تغطية جوانب أداء الإدارة الضريبية المختلفة بما يعكس مدى النجاح فى تنفيذ الاستراتيجية (القياس المتكامل).

الثانى- توجيه الإدارة الضريبية نحو تحسين أبعاد الأداء المختلفة معاً (القياس المتوازن)، فلا يتم تحسين أداء بعد (كتحسين الحصيلة الضريبية) على حساب بعد أو أبعاد أداء أخرى. ويجمع القياس المتوازن للأداء مقاييس أداء مختلفة معاً بالطريقة التى تسمح للإدارة الضريبية بإدراك ودراسة الروابط والعلاقات السببية بين أبعاد (محاور) الأداء المختلفة، وتحقق الربط بين جميع المراحل فى سلسلة القيمة وبما يوفر صورة متكاملة عن أداء الإدارة الضريبية.

ويُمكن القياس المتوازن للأداء الإدارة الضريبية من إدارة متطلبات أصحاب الحقوق والمصالح بها (الجهاز الحكومى، الممولين، العاملين،...)، كما يعمل على الربط بين المستويات الإدارية المختلفة (العليا والمتوسطة والدنيا) ويدعم من فهمهم لرؤية وإستراتيجية الإدارة الضريبية (Hickman 2002,5). ويعتقد الباحث، أن التوازن فى قياس الأداء يشمل عنصرين أساسيين، الأول شكلى وهو قياس جوانب الأداء المختلفة باستخدام مقاييس أداء متوازنة، وبما يعكس الاهتمام بتحسين جوانب الأداء المختلفة معاً، حتى يظل التوازن قائماً^٧. أما الثانى فجوهرى، ويعنى تقديم محاور أداء وتأخير أخرى اعتماداً على علاقات السبب والنتيجة (Rodriguez 2008,9) كما يصورها الشكل التالى:

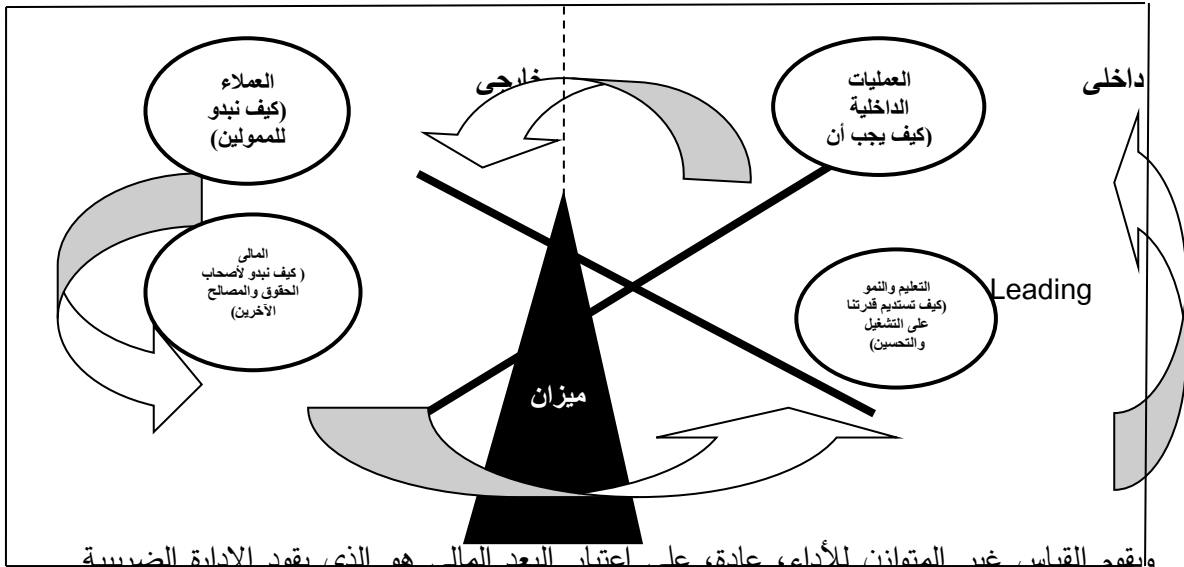
شكل (٣) محاور أداء الإدارة الضريبية فى القياس المتوازن للأداء



ويرى بعض الباحثين (Hafeez et al., 2006) أنه يجب أن يكون هناك نوع من التوازن بين المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية، وبحيث لا تنتطغى المؤشرات المالية على المؤشرات غير المالية فى بطاقة القياس المتوازن للأداء.

وهذا يعنى أن تحقيق التوازن فى قياس الأداء يفرض توجهاً معيناً عند تحسين جوانب الأداء بهدف تحقيق رضا الممولين، يعتمد على العمليات الداخلية ويبدأ من تنمية وتحسين مهارات العاملين. ويضمن هذا التوجه تحسين جوانب أداء الإدارة الضريبية معاً، وفى ذات الوقت عدم تحسين جانب من جوانب الأداء على حساب جانب أو جوانب أداء أخرى. فلا يترتب على تحسين الإيرادات الضريبية فى جانب تأثيرات سلبية على جانب أو جوانب أخرى من الأداء. كما يعد تحقيق رضا وولاء الممولين أداة مواجهة لظاهرتى التهرب والتجنب الضريبى. فالقياس المتوازن للأداء يقوم على فلسفة تقديم محاور أداء (وهى محور التعليم والنمو ومحور العمليات الداخلية) وتأخير محاور أخرى (هى محور الممولين والمحور المالى) اعتماداً على ما يقود الإدارة الضريبية إلى تحقيق رؤيتها وإستراتيجيتها ويحقق، فى ذات الوقت، توازن الأداء، وهو ما يوضحه الشكل التالى:-

شكل (٤) توازن محاور الاداء فى القياس المتوازن للأداء



ويقوم القياس غير المتوازن للأداء، عادة، على اعتبار البعد المالى هو الذى يقود الإدارة الضريبية إلى تحقيق رؤيتها وإستراتيجيتها. الأمر الذى يترتب عليه إعطاء مؤشرات الأداء المالية اهتماماً وأوزاناً أعلى على حساب مؤشرات الأداء الأخرى خاصة ما يتعلق بمحوري العمليات الداخلية والتعلم والنمو (Grizzell and Blazey 2007, 6). والمؤشرات المالية لا تظهر إلا مؤخراً لتوفر رؤية تاريخية لأداء الإدارة الضريبية، تعد غير كافية لتقديم صورة حقيقية للأداء. كما وأنها قد تستخدم لطمس الكثير من سلبيات الأداء (Harry and Schroeder 2000,1). فالنتائج المالية لا تقود الإدارة الضريبية لتحقيق إستراتيجيتها، وإنما ما يقود الإدارة الضريبية هو العمليات الداخلية. ففى ظل إستراتيجية تحقيق رضا مجتمع الممولين، فإن نجاح القياس المتوازن للأداء BSC فى ترجمة الإستراتيجية إلى مقاييس يتوقف على توجه واهتمام الإدارة الضريبية بمحور العمليات الداخلية باعتباره البداية الفعلية للوصول إلى المحور المالى. وهذا يعكس أن تركيز قياس الأداء على قياس المخرجات يعد قياساً غير متوازن، وأنه من الواجب التركيز على العمليات وما يرتبط بها من مدخلات وأدوات وأساليب. كما وأن ما سبق، يوجه جهود الإدارة الضريبية نحو التحسينات التى تقودها إلى تحقيق النتائج المالية المرغوبة والتى تعد المقياس النهائى لنجاحها فى عيون أصحاب الحقوق والمصالح بها.

وإذا كانت العمليات الداخلية تقود الإدارة الضريبية لتحقيق رؤيتها وإستراتيجيتها، فإن محور التعلم والنمو يقود ويوجه العلاقات بين محاور الأداء المختلفة. وهو ما يعكس اتجاه العلاقات من محور التعلم والنمو إلى محور العمليات الداخلية ثم إلى محور الممولين ونهاية بالمحور المالى (الحصيلة الضريبية) (Grizzell and Blazey 2007, 7). وهذا يعنى اعتماد محور العمليات الداخلية على محور التعلم والنمو. ويعكس محور التعلم والنمو قدرة الإدارة الضريبية على التحسين والتطوير والابتكار والتجديد، وقدرتها على الاستمرار فى تحسين وخلق القيمة، ويكشف عن سلوكها تجاه التنمية الذاتية للفرد وتنمية الإدارة الضريبية. ويخدم محور التعلم والنمو، فى الأساس، محور العمليات الداخلية، من خلال الاهتمام بتدعيم وتطوير جوانب معرفة ومهارات العاملين داخل الإدارة الضريبية بما يضمن التحسين المستمر ويحقق تميز الأداء.

ويهتم محور العمليات الداخلية بجوانب التشغيل سواء كانت عمليات أساسية أو عمليات دعم ترتبط بالأنشطة التى تضيف قيمة بهدف تطوير والمحافظة على مستوى أداء تشغيلى متميز. ويبحث محور العمليات الداخلية عن مواطن تميز الأداء من تخفيض وقت التشغيل Cycle Time، والتخلص من تكلفة إعادة التشغيل (إعادة الفحص، والطعن وغيرها)، وتخفيض Throughput Time، والتخلص من الأنشطة التى لا تضيف قيمة Non-Value-Added Activities كأنشطة إعادة الفحص والطعن (والتقاضى) وغيرها لتحقيق متطلبات مجتمع الممولين المتوقعة (معاملة جيدة- ثقة- عدالة - سعر...) وبما يساعد على تحقيق رضا الممولين وأصحاب الحقوق والمصالح بالإدارة الضريبية.

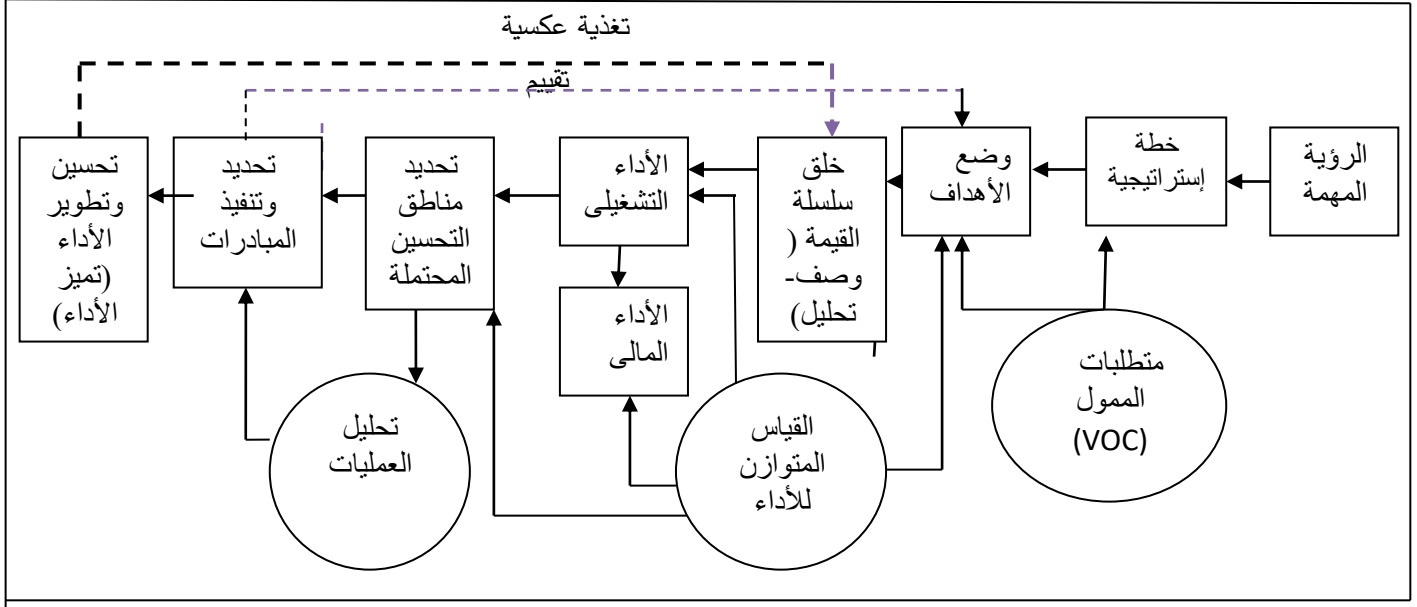
فالقياس المتوازن للأداء يعد إطاراً متعدد الأبعاد لوصف استراتيجية المنشأة بغرض خلق القيمة Creating Value، وأداة لإدارة تنفيذ تلك الاستراتيجية وتحديد فجوات الأداء. ويرتبط القياس المتوازن للأداء بوظائف سلسلة القيمة Value Chain Functions، اعتماداً على فهم سلسلة القيمة، والتوفيق بين كل من الاستراتيجية والسلوك، والتركيز على الأنشطة الضرورية لخلق القيمة من خلال ترجمة الاستراتيجية إلى مقاييس أداء على طول سلسلة القيمة.^٨ وتبدأ سلسلة القيمة الكلية للجهاز الضريبي Whole Value Chain بتحديد متطلبات الممول (Voice of the Customer (VOC) التى على أساسها يتم تحديد أهداف وأنشطة سلسلة القيمة. وكل اتصال فى سلسلة القيمة يسبب قيمة عبر السلسلة. فعلى سبيل المثال، يسبب رضا العاملين قيمة هى جودة داخلية عالية والتى تسبب بدورها جودة خارجية عالية والتى تحقق رضا الممولين. ويتم توجيه جهود التحسين نحو المناطق التى تربط احتياجات الممول بمصالح الإدارة الضريبية، لتحديد مناطق التحسين المحتملة وتحديد وتنفيذ المبادرات الممكنة لمعالجة فجوات الأداء الناتجة عن مشاكل الأداء.^٩ وبناءً على ذلك، يمكن للقياس المتوازن

^٨ يعتبر بعض الباحثين، أن فشل فرق العمل فى فهم مسببات القيمة يعد السبب الرئيسى وراء الفشل فى تنفيذ الاستراتيجية (أنظر على سبيل المثال، 2, Bob 2011).

^٩ يمكن أن تكون فجوات الأداء نتيجة لظروف اقتصادية أو وضع مستهدفات غير واقعية أو لظروف سياسية أو ارتباطاً بطاقة الإدارة الضريبية ومهارات العاملين وغيرها. وهو ما يعنى أن فجوات الأداء قد تكون لأسباب خارجية وأسباب داخلية. ويفترض أن إدارة الاستراتيجية الناجحة ستجنب الجهاز الضريبي العديد من أسباب حدوث فجوات الأداء. كما وأن الوقوف على هذه الأسباب، إذا حدثت، سيساعد فى تحديد واختيار المبادرات (البرامج) اللازمة لتحسين الأداء.

للأداء تحقيق تميز الأداء, من خلال توجيهين أولهما توفير محتوى استراتيجي لأداء الإدارة الضريبية ،
والثاني وضع مدخلاً لتحسين الأداء من خلال معالجة مشاكل الأداء المتعددة، وهو ما يمكن توضيحه
من خلال الشكل التالي:

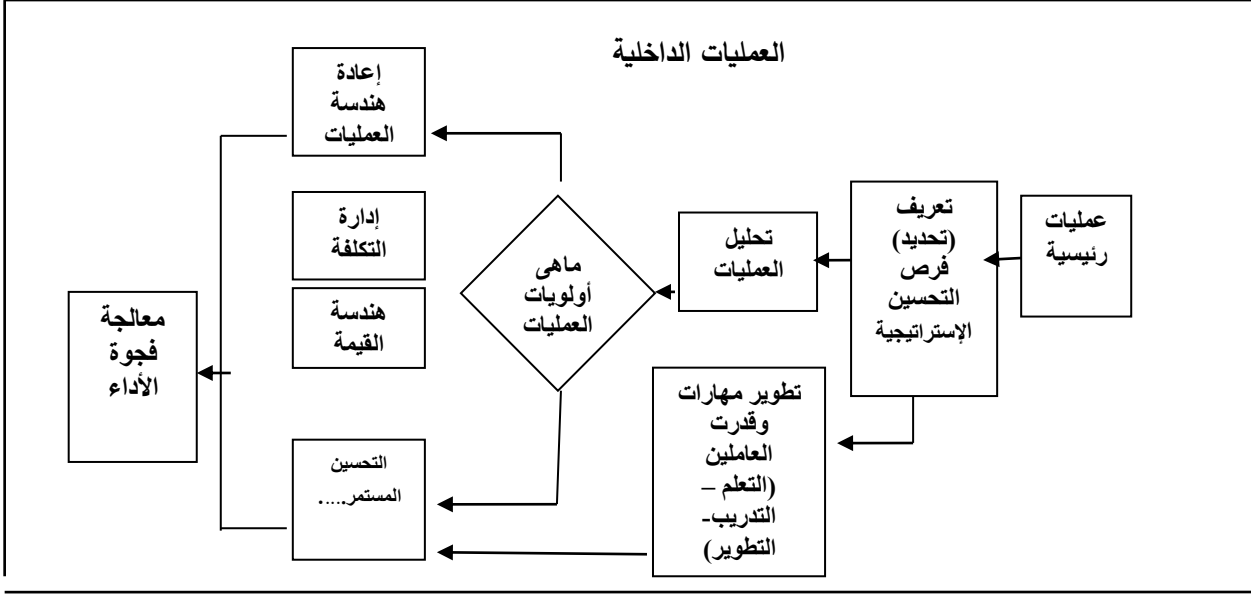
شكل (٥) تحسين الأداء الضريبي بهدف تحقيق التميز



وإذا كان نجاح الإدارة الضريبية في تحقيق أبعاد الأداء المختلفة يتوقف على كفاءة التشغيل (العمليات على طول سلسلة القيمة بدأً بالفحص وانتهاءً بتحصيل الضريبة) تحت افتراض كفاية وفعالية برامج تعليم وتطوير (بعد التعلم والنمو) العاملين بالإدارة الضريبية، فإن التوجه نحو تحسين العمليات سيسهم في تدعيم أبعاد الأداء الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد يسهم تحسين العمليات في تخفيض تكلفة الفحص وتدعيم الجودة بما يحسن من رضا الممول، وما يترتب على ذلك من تدفق إيراد موجب وقابل للاستدامة، والذي يترجم إلى أداء مالي موجب سيؤثر بدوره على تحقيق رضا الجهاز الحكومي للدولة. ويعتقد الباحث، أن اعتبار العمليات الداخلية قلب القياس المتوازن للأداء وتحقيق الاستراتيجية، يفرض ضرورة توجه الإدارة الضريبية نحو تحسين العمليات باستخدام منهجية تحسين ملائمة، كما بصورها الشكل التالي:^{1٠}

^{1٠} يقترح الباحث إمكانية استخدام منهجية السنة سيجما (Six Sigma (SS وهي منهجية بنائية؛ تعد امتداداً منهجياً لإدارة الجودة الشاملة (More 2008)، تقوم على الربط بين أعلى جودة وأقل تكلفة لتعكس أحدث مراحل تطور الجودة؛ ونظامية لتحسين العمليات بهدف تحقيق تميز الأداء. وتشكل فلسفة تحسين قائمة على حقائق تعمل بمنهجية منع حدوث الانحراف (الاختلاف- الفاقد) لتحقيق رضا الممولين وأصحاب الحقوق والمصالح الآخرين (Kubiak and Benbow 2009). وتعتمد في ذلك على عدد من الأدوات والأساليب يتم توظيفها بشكل متكامل لتحسين العمليات، ودفع الأداء نحو التميز، من أهمها مدخل هندسة القيمة Engineering Value؛ وأدوات إدارة التكلفة مثل ABM, CI, TC, TOC, وتحليل القيمة Value added Analysis وأساليب استنباط الأفكار Brainstorming وقوائم الفحص Check Sheets ومخطط تدفق العمليات Flow Chart Diagram ومصفوفة العمليات Process Matrix ومخطط المسببات والأثار Cause and Effect Diagram وخرائط ضبط الجودة Control Charts ومخطط التشتت Scatter Diagram وخرائط باريتو Pareto Diagram والمقاييس المرجعية Benchmarking وغيرها. كما يمكن استخدام منهجية الخالي من الفاقد Lean والتي تقوم على فلسفة Lean Philosophy تعتمد على ثلاثة مفاهيم، أولها مفهوم إزالة الفاقد Eliminate Waste من خلال التخلص من كل أشكال الفاقد ومن الأنشطة التي تسبب الفاقد، وثانيها التحسين المستمر Continuous Improvement (CI)، وثالثها مهارات العاملين وقدرتهم على الأداء Empowered People (EP). وتعمل هذه المفاهيم معاً في منع أو التخلص من الفاقد Waste من كل أوجه أنشطة الإدارة الضريبية من خلال التقييم المستمر لكافة الأنشطة والعمليات بما يضمن التحسين المستمر لها.

شكل (٦) منهجية تحسين العمليات الداخلية بالإدارة الضريبية



المبحث الثاني: تكامل عناصر أداء الإدارة الضريبية

يعتقد الباحث، بإمكانية إحداث تكامل عناصر أداء الإدارة الضريبية من خلال محاولة إحداث ربط بين محاور القياس المتوازن للأداء، وإدماج عناصر القياس المتوازن للأداء داخل إطار يقوم على خمسة مراحل هي:

المرحلة الأولى: معرفة الممول (تحديد متطلبات الممول)

إن معرفة متطلبات الممول (معرفة العميل) هي أساس تحديد سلسلة القيمة، حيث تبدأ سلسلة القيمة الكلية للإدارة الضريبية Whole Value Chain بتحديد متطلبات الممول (Voice of the Customer) والتي على أساسها يتم تحديد أهداف وأنشطة ومقاييس سلسلة القيمة. كما وأن معرفة متطلبات الممول وتحديد المسببات الرئيسية لرضا الممول Key Drivers of Satisfaction (ماذا يريد الممول) تعد أساس تخطيط التحسين اللازم.

المرحلة الثانية: تميز التشغيل

يعتمد تميز التشغيل على التقدير المستمر لطاقة التشغيل ومدى رضا الممول عن الأداء. فالممول يرى الإدارة الضريبية من خلال إجراءات الضريبة (العمليات والأنشطة). ويتطلب تميز التشغيل عدم وجود حدود تنظيمية أو تشغيلية بالإدارة الضريبية. ويرتبط تميز التشغيل بمحددتين هما:

- عمليات الإدارة الضريبية الرئيسية، والتغيرات المقترحة بشأن تحسينها المستمر.
- ملاحظات الممولين بشأن الخدمة الضريبية، والتي من خلالها يمكن القيام بعدة إجراءات، يوضحها الجدول

التالي:-

الإجراءات
(أ) تحليل ملاحظات مجتمع الممولين وصولاً إلى العمليات الرئيسية (الحيوية).
(ب) تخصيص مقاييس / مستهدف بشأن العمليات الرئيسية.
(ج) ربط المقاييس / المستهدف بعوامل النجاح الرئيسية (Key Success Factors).
(د) قياس الأهداف / المقاييس تجاه المستهدف.
(هـ) توجيه الانتباه نحو الاختلافات (الانحرافات) في المقاييس تجاه المستهدف.
(و) دراسة الفجوات الممكنة- أدوات تحليلية، مشاريع/ مبادرات.

المرحلة الثالثة: إدارة الأداء

تقوم إدارة الأداء على تنفيذ الاستراتيجية الموسوعة والتحقق من صحة توجه الاداء نحو تحقيق النتائج المطلوبة. وتأخذ عملية إدارة الأداء بعنصرين هما:

(أ) الاهداف الاستراتيجية ومؤشرات الأداء الرئيسية.

(ب) الأداء الحالي مقابل المستهدف (تحديد فجوات الأداء).

ويقترح الباحث، إمكانية تنفيذ إدارة الأداء من خلال عدد من الإجراءات يوضحها الجدول التالي:

الإجراءات
(أ) تحويل الخطط الاستراتيجية إلى أهداف رئيسية.
(ب) وضع مقاييس/ مستهدفات للأهداف.
(ج) قياس الأداء.
(د) توجيه الانتباه إلى الاختلافات بين الأداء الحالي والمستهدف (فجوات الأداء).
(هـ) تحليل وتحديد أسباب فجوات الأداء.
(و) معالجة والقضاء على فجوات الأداء (المشروعات/ المبادرات).

ومن الضروري أن يتوافر لدى الإدارة الضريبية الأدوات والأساليب الكافية والملائمة لتحليل أسباب ما قد يوجد من فجوات الأداء كأساس لطرح مشروعات أو مبادرات لمعالجتها.

المرحلة الرابعة: اختيار المبادرات المناسبة لمعالجة والقضاء على فجوات الأداء.

تطرح إدارة الأداء الفعالة فرص تحسين عديدة من خلال طرح عدد من المبادرات من مصدرين هما:-
الأول- تحليل أسباب فجوات الأداء .

الثاني- تحليل متطلبات الممولين (فرص تحسين جديدة).

ويمكن أن يتم اختيار المبادرات المناسبة من خلال عدد من الإجراءات، كما بالجدول التالي:

الإجراءات
(أ) توجيه الانتباه إلى الاختلافات في الأداء الحالي مقابل المستهدف.
(ب) تفضيل مبادرات معينة تجاه الأهداف المقررة.
(ج) دراسة تأثير المبادرات المفضلة على معالجة فجوات الأداء المحددة.
(د) إدراك متطلبات الممولين وإلقاء الضوء على ما تطرحه من فرص جديدة.

المرحلة الخامسة: تنفيذ المبادرات المختارة

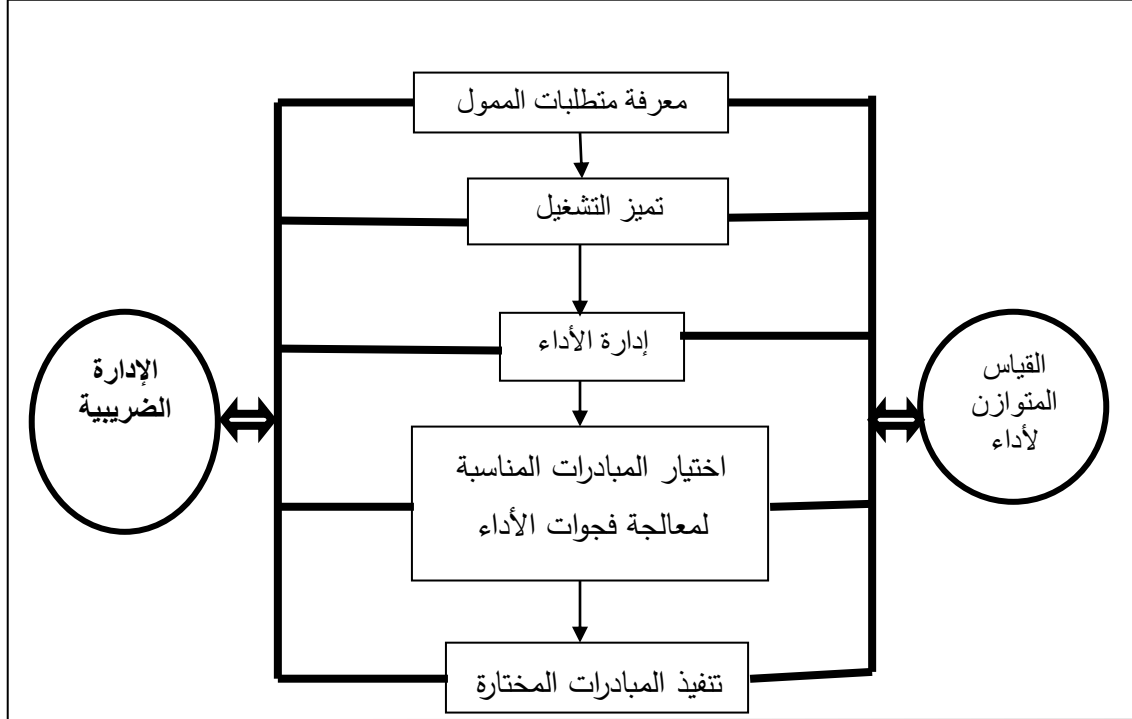
إن تنفيذ المبادرات المختارة سيؤدي إلى إحداث تغييرات هامة على العمليات وبالتالي على الأداء، ويجب أن تكون هذه التغييرات مقبولة قبل الأقدام على التنفيذ.

ويمكن تنفيذ المبادرات المختارة من خلال عدة إجراءات، يوضحها الجدول التالي:

الإجراءات
(أ) اختيار أو تعديل مقاييس الأداء لتعكس التميز في الأداء.
(ب) تحليل التغييرات التي ستحدثها المبادرات المختارة والوقوف على أسبابها الرئيسية.
(ج) تحديد مسارات الأداء.

وبناءً على ما سبق، يعتقد الباحث، بإمكانية إحداث تكامل بين عناصر أداء الإدارة الضريبية من خلال مجموعة من الإجراءات- داخل عدة مراحل متتالية- تعمل معاً في دفع الإدارة الضريبية نحو تحقيق تميز الأداء، يصورها الشكل التالي:

شكل (٧) إطار تكامل عناصر القياس المتوازن لأداء الإدارة الضريبية



المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

٣-١ هدف الدراسة

تستهدف الدراسة الميدانية تحقيق ما يلي:-

أولاً: الكشف - من خلال أدلة ميدانية - عن واقع أداء الإدارة الضريبية في مصر، ومدى حاجته للتحسين والتطوير بما يتمشى مع متطلبات تميز الأداء.

ثانياً: الكشف عن مدى إمكانية استخدام القياس المتوازن للأداء، وذلك من خلال الكشف عن مدى توافر مقومات تطبيق منهجية الأداء المتكامل بالإدارة الضريبية. وبما يكشف عن مدى إدراك مقيمي الاداء بالإدارة الضريبية لمحددات وأبعاد الأداء المتكامل، باعتبار الإدراك مجموعة من التصورات Perceptions والشعور Feeling لدى أفراد الإدارة الضريبية حول جوانب الأداء المتكامل وأهميته، وبما يحمله من تأثير على السلوك عند تقييم الأداء.

ثالثاً: بيان أثر استخدام منهجية القياس المتوازن للأداء على تحسين أداء الإدارة الضريبية.

٣-٢ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الإدارة الضريبية في مصر، ويمثلها أفراد الإدارة الضريبية فى المستويات الإدارية العليا والمنوط بهم تقييم أداء العاملين فى المستويات الإدارية الأدنى. وقد تم اختيار عينة ممثلة لمجتمع الدراسة مكونة من فئات العاملين بمواقع قيادية بكل من القطاعات الضريبية والإدارات المركزية والإدارات العامة وإدارات الشعب واللجان الداخلية بمصلحة الضرائب المصرية بمحافظة وسط الدلتا - وتشمل محافظة الغربية (وتمثلها مأموريات ضرائب طنطا والمحلة الكبرى) ومحافظة المنوفية (وتمثلها مأموريات ضرائب شبين الكوم) ومحافظة الدقهلية (وتمثلها مأموريات ضرائب المنصورة) ومحافظة كفر الشيخ (وتمثلها مأموريات ضرائب كفر الشيخ)- بالوظائف التالية: رئيس قطاع، رئيس إدارة مركزية، رئيس منطقة، مدير عام، مدير شعبة، رئيس لجنة داخلية.

٣-٣ فروض الدراسة

تم تحديد فروض الدراسة بما يمكن من تحقيق أهداف الدراسة وتم صياغتها كما يلي:

الفرض الأول: تستخدم الإدارة الضريبية المصرية منهجية قياس غير متكامل للأداء.

الفرض الثانى: يتوافر لدى الإدارة الضريبية المصرية مقومات تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء.

الفرض الثالث: هناك تأثير إيجابى لاستخدام منهجية القياس المتوازن للأداء على تحسين الأداء الضريبى.

٣-٤ أسلوب جمع البيانات

اعتمد الباحث في تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة على استخدام قائمة استقصاء كأداة بحث، بعد تمهيد من خلال التواصل التليفونى أو بالبريد الإلكتروني. وقد تم إعداد قائمة استقصاء موحدة وجهت إلى أفراد البحث فى مجموعتين، الأولى للوظائف الإدارية العليا وتشمل كل من رؤساء القطاعات ورؤساء الإدارات المركزية، ورؤساء المناطق بإدارات العينة، والثانية للوظائف الإدارية فى المستويات التالية وتشمل كل من مديرى العموم ومديرى الشعب ورؤساء اللجان الداخلية بإدارات العينة وذلك خلال شهر أبريل من عام ٢٠١٩م.

^{١١} قد يرجع تناول ردود أفراد البحث فى مجموعتين إلى اعتقاد الباحث بوجود تأثير للمناصب الإدارية الأعلى على رؤية قضية الأداء الضريبى، وهو ما قد تكشفه التحليلات الإحصائية لتلك الردود. هذا ويعتقد الباحث بملاءمة فترة البحث لحدث تعديلات معايير

٣-٥ تفرغ وتبويب البيانات

لقد تم توزيع ٧٢ قائمة استقصاء على أفراد البحث في مجموعتين، شملت الأولى منها ١٢ قائمة استقصاء. وجهت إلى رؤساء كل من القطاعات والإدارات المركزية والمناطق الضريبية بمصلحة الضرائب المصرية بالعينة، بينما شملت الثانية ٦٠ قائمة استقصاء وجهت إلى مديري العموم ومديري الشعب ورؤساء اللجان الداخلية الضريبية بمصلحة الضرائب المصرية بالعينة. ولقد تم تجميع عدد ٤٩ قائمة استقصاء خلال الربع الثاني من عام ٢٠١٩ (أى ما يعادل ٦٨,١% من إجمالي أفراد العينة). ويوضح الجدول التالي تحليلاً لحجم العينة محل البحث:

جدول (١) تحليل حجم عينة البحث

نسبة الردود	عدد القوائم المستلمة	عدد قوائم الاستقصاء الموزعة ^{١٢}	فئة العينة
٢٥%	١	٤	- المجموعة الأولى
١٠٠%	٤	٤	- رئيس قطاع
٧٥%	٣	٤	- رئيس إدارة مركزية
			- رئيس منطقة
			- المجموعة الثانية
٦٠%	١٢	٢٠	- مدير عام
٨٠%	١٦	٢٠	- مدير شعبة
٦٥%	١٣	٢٠	- رئيس لجنة داخلية
٦٨,١%	٤٩	٧٢	

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الرباعي (بمدى يتراوح ما بين (٤) كحد أقصى، (١) كحد أدنى) فى قياس إجابات أفراد البحث على فقرات الاستقصاء. وتم استخدام البرنامج الإحصائى للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) لإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة بمستوى معنوية ٥%. حيث قد تم حساب النسبة المئوية والوسط الحسابى لكل إجابة بشأن كل فقرة من فقرات الاستقصاء. وتم استخدام اختبار Chi-Square Test لبحث مدى معنوية الاختلاف فى آراء أفراد البحث بشأن كل فقرة منها، وباستخدام مستوى معنوية ٥%. كما تم استخدام اختبار Mann-Whitney Test لبحث مدى معنوية الاختلاف فى آراء فئتي العينة لكل مجموعة على حدة بشأن كل فقرة من فقرات الاستقصاء، وباستخدام مستوى معنوية ٥%. فضلاً عن استخدام عدد من التحليلات الإحصائية الأخرى.

كما تم إخضاع أسئلة الاستبيان لاختبار الموثوقية Reliability من خلال استخدام معامل ارتباط ألفا كرونباخ Cornbach Alpha لأسئلة الاستبيان فكانت قيمة ألفا المحتسبة ٦٩,٥% وهى تزيد عن النسبة المقبولة إحصائياً وقدرها ٦٠% وهذا يعنى أنه لو قمنا بتوزيع قائمة الاستبيان على عينة أخرى غير التى تم اختيارها فى هذه الدراسة، وفى أوقات مختلفة، فإن هناك احتمالاً نسبته ٦٩,٥% أن نحصل على نفس النتائج لهذه الدراسة. وقد كانت نتائج التحليلات الإحصائية لردود أفراد العينة كما يلى:

٣-٦ نتائج الدراسة وتحليلها

المحاسبة المصرية بقرار وزارة الاستثمار والتعاون الدولى رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ بما تحمله من تبعات وتأثيرات على الأداء الضريبى.

^{١٢} لقد تم تحديد حجم العينة حكماً على أساس اختيار رئيس قطاع ورئيس إدارة مركزية ورئيس منطقة، وعدد خمسة مديري عموم، وخمسة مديري شعب، وخمسة رؤساء لجان داخلية من كل إدارة ضريبية بمصلحة الضرائب المصرية بكل محافظة من المحافظات المختارة على حدة (بحجم عينة ١٨ × ٤ = ٧٢ فرد بحث) وذلك لصعوبة تحديد معلمات مجتمع الدراسة.

كشفت نتائج الدراسة، بوجه عام، عن أن الإدارة الضريبية في مصر لا تستخدم منهجية القياس المتوازن للأداء أو نظم قياس أداء متكامل أخرى، بسبب الدور المسيطر لمؤشرات الأداء المالي بها (مقاسة بحجم الأداء، وهو ما تعكسه- في الأساس- تقارير الكفاءة)، على الرغم من أن الإدارات بالعينة تطبق بعض ممارسات منهجية القياس المتوازن للأداء دون التعرف عليها كمنهجية. حيث كشفت النتائج عن إدراك أفراد الدراسة لقيام الإدارة الضريبية باعتبار بعض جوانب الأداء الأخرى غير المالية وبشكل منعزل ودون التعرف عليها كمنهجية أداء متكامل أو متوازن، الأمر الذي قد يحول دون إمكانية عدم قبول الفرض البحثي الأول، وبما قد يرجح من إمكانية قبوله. كما كشفت النتائج عن عدم توافر مقومات تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء، وهو ما قد يرجح من إمكانية عدم قبول الفرض البحثي الثاني. كما كشفت نتائج الدراسة عن اعتقاد أفراد البحث بغياب الأثر الإيجابي لتفعيل منهجية القياس المتوازن للأداء على تحسين الأداء الضريبي، وبما لا يرجح من إمكانية قبول الفرض البحثي الثالث. وفيما يلي نتائج الدراسة التفصيلية وتحليلاتها:-

أولاً: مدى استخدام الإدارة الضريبية لمنهجية القياس المتوازن للأداء

بداية، توجه الباحث إلى تحديد ما إذا كانت الإدارة الضريبية تستخدم قياساً متوازناً للأداء أم قياساً غير متوازن للأداء وذلك من خلال تخصيص الثلاث فقرات الأولى من قائمة الاستقصاء (جدول (١)) للكشف عن ذلك. وقد تم فحص وفرز وتحليل إجابات أفراد البحث، كما يلي:

١- إجابات أفراد المجموعة الأولى (رؤساء القطاعات ورؤساء الإدارات المركزية ورؤساء المناطق) وقد كشفت نتائج كل من الفقرة الأولى (أ، ب، ج) والثانية والثالثة أن ٨٠% من أفراد العينة تعطي أهمية لمؤشرات القياس غير المالي بجانب اهتمامها بالنتائج المالية. حيث جاءت نتائج إجابات أفراد البحث بقيمة (٣) أو أكثر للوسط الحسابي. وهو ما قد يعكس قيام الإدارات الضريبية بالعينة باستخدام منهجية القياس المتوازن للأداء أو نظم قياس أداء متكاملة أخرى، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول (٢) قائمة الاستقصاء الموجه لرؤساء القطاعات ورؤساء الإدارات المركزية ورؤساء المناطق ونتائج البحث (نسب إجابات أفراد البحث على فقرات قائمة الاستبيان، والوسط الحسابي، ومستوى المعنوية)

مستوى المعنوية Chi-Square Test	الوسط الحسابي	نسبة الإجابات %				فقرات قائمة الاستقصاء
		غير كاف مطلقاً (١)	غير كاف (٢)	كافياً إلى حد ما (٣)	كافياً تماماً (٤)	
٠,١٩	٣,٦٢	-	-	٣٧,٥	٦٢,٥	١- تقوم الإدارة الضريبية باعتبار (الاهتمام) بكل مما يلي عند تقييم الأداء: (أ) النتائج المالية (الخصيلة الضريبية- حجم العمل) (ب) قياس مدى رضا الممولين (من خلال المقابلات وبحوث استطلاع الرأي وغيرها)
٠,٣٦	٣,٢٥	-	١٢,٥	٥٠	٣٧,٥	(ج) مؤشرات كفاءة العمليات الداخلية
٠,٠٠	٣	-	٣٧,٥	٢٥	٣٧,٥	٢- نسبة تكلفة برامج البحوث والتطوير إلى صافي الإيرادات الضريبية.
٠,٠٠	٣	-	٢٥	٥٠	٢٥	٣- نسبة تكلفة برامج تدريب العاملين إلى صافي الإيرادات الضريبية.
٠,٠٠	٣,١٣	-	٢٥	٣٧,٥	٣٧,٥	

ولقد كشف التحليل الإحصائي لنتائج ردود أفراد البحث على فقرات الاستقصاء السابقة من خلال اختبار Chi-Square Test عن وجود فروق معنوية (ذات دلالة إحصائية) بين آراء أفراد البحث بشأن مدى كفاية اهتمام الإدارة الضريبية بكل من مؤشرات كفاءة العمليات الداخلية وبعد التعليم والنمو بدرجة ثقة ٩٥%. في حين لم

تكشف نتائج اختبار Chi-Square Test عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد البحث بشأن كفاية اهتمام الإدارة الضريبية بكل من بعدى الأداء المالي ورضا الممول.

وللتأكد من أن كل فقرة من الفقرات الخمسة السابقة مشبعة بقوة على البعد الملائم لها من أبعاد القياس المتوازن للأداء، وأن أبعاد القياس المتوازن للأداء الأربعة متميزة عن بعضها البعض وتساهم في نفس الوقت في تكوين المفهوم الكلي للقياس المتوازن للأداء، تم استخدام أسلوب التحليل العاملي التوكيدي من الدرجة الثانية - Second-Order Confirmatory Factor Analysis فكانت النتائج كما يلي: (Bentler and Bonett 1980)

جدول (٣) نتائج مؤشرات التحليل العاملي التوكيدي من الدرجة الثانية

Indictors	Value
- GFI	٠,٩١
- AGFI	٠,٩٣
- NFI	٠,٦٣
- RMS Standardized Residual	٠,٠٢
- Sign.	٠,٠١

واقتراب قيم المؤشرات الثلاثة الأولى من الواحد الصحيح، وقيمة المؤشر الرابع من الصفر، ومستوى المعنوية ترجح امكانية قبول أن كل فقرة من فقرات القياس المتوازن للأداء تعبر عن بعد معين وتساهم في ذات الوقت في تكوين المفهوم الكلي للقياس المتوازن للأداء.

ولقد كشفت نتائج اختبار Kruskal-Walls Test عن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من رؤساء القطاعات ورؤساء الإدارات المركزية ورؤساء المناطق بشأن كل من النتائج المالية (الحصيلة الضريبية- حجم العمل) وقياس مدى رضا الممولين (الفقرة (١) أ، ب من فقرات القياس المتوازن للأداء السابقة بالجدول رقم (١))، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.^{١٣}

ولاختبار مدى تأثير نوعية المحافظة على آراء أفراد العينة، فقد تم استخدام تحليل التباين ANOVA حيث ظهر أن قيمة $P\text{-value} = ٠,١٧$ وهي أكبر من $\alpha = ٠,٠٥$ ، بالإضافة إلى أن قيمة F المحسوبة أقل من F الجدولية وهو ما يرجح عدم وجود فروق جوهرية (ذات دلالة إحصائية) بين متوسطات آراء أفراد البحث ممن ينتمون للإدارات الضريبية المختلفة تبعاً لاختلاف المحافظة بمستوى ثقة ٩٥%. كما تم تأكيد هذه النتائج من خلال اختبار F-Test حيث كانت قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية الحرجة F Critical one-tail.

٢- إجابات أفراد البحث بالمجموعة الثانية

كشفت نتائج الدراسة عن أن ٥٨,٥% من أفراد العينة بالمجموعة الثانية (مديرى العموم ومديرى الشعب ورؤساء اللجان الداخلية) بإدارات العينة لا تعطى اهتماماً كافياً بمؤشرات القياس غير المالي، وهو ما قد يعكس أن نظام قياس الأداء بها هو نظام تقليدي قائم فى الأساس على مقاييس الأداء المالية، ويكشف عن سيطرة مؤشرات الأداء المالي على نظام تقييم الأداء وقصور الاهتمام بمؤشرات قياس الأداء غير المالي، وذلك كما يتضح من خلال نتائج الجدول التالى:-^{١٤}

^{١٣} لقد بلغ مستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات الاستقصاء الخمسة الأولى باستخدام اختبار Kruskal-Walls Test ما يلى: ٠,٠٢٢، ٠,٠٦٦، ٠,٠٠٣، ٠,٠٠٣، ٠,٠٠٥.

^{١٤} يعتقد الباحث أن تباين نتائج أفراد البحث بمجموعتى الدراسة قد يرجع إلى أنه على الرغم من أنه من المفترض أن تكون رؤية الإدارة الضريبية عند المستويات الإدارية المختلفة متماثلة، إلا أن الإدارة العليا قد يكون لديها تصور Image شامل وتوجهات لم تقع بعد فى إطار التفعيل والشفافية.

جدول (٤) قائمة الاستقصاء الموجه لمديري العموم ومديري الشعب ورؤساء اللجان الداخلية بمصلحة الضرائب المصرية ونتائج البحث (نسب إجابات أفراد البحث على فقرات قائمة الاستبيان، والوسط الحسابي، ومستوى المعنوية)

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي	نسبة الإجابات %				فقرات قائمة الاستقصاء
		غير كاف مطلقاً	غير كاف	كافياً إلى حد ما	كافياً تماماً	
٠,٤٢	٣,٦٦	-	-	٣٤,١	٦٥,٩	١- تقوم الإدارة الضريبية باعتبار (الاهتمام) بكل مما يلي عند تقييم الأداء (أ) النتائج المالية (ب) قياس مدى رضا الممولين (من خلال المقابلات وبحوث استطلاع الرأي وغيرها) (ج) مؤشرات كفاءة العمليات الداخلية
٠,٠٣	٢,٨	-	٤١,٥	٣٦,٦	٢١,٩	٢- نسبة تكلفة برامج البحوث والتطوير إلى صافي الإيرادات الضريبية.
٠,٠٢٤	٢,٤١	٩,٧	٣٩	٥١,٢	-	٣- نسبة تكلفة برامج تدريب العاملين إلى صافي الإيرادات الضريبية.
٠,٠٠٧	٢,٢٤	٢٢	٣٦,٦	٣٦,٦	٤,٩	
٠,٠٠	٢,١٥	١٧	٥١,٢	٣٢	-	

وتكشف نتائج كل من اختبار Chi-Square Test واختبار Kruskal-Walls Test عن وجود فروق معنوية في آراء أفراد البحث بشأن عدم كفاية اهتمام الإدارة الضريبية بأبعاد الأداء غير المالي المختلفة، وذلك بمستوى معنوية ٥%.^{١٥}

ولاختبار مدى تأثير نوعية المحافظة على آراء أفراد العينة بالمجموعة الثانية، فقد تم استخدام تحليل التباين ANOVA حيث ظهر أن قيمة $P\text{-value} = ٠,٣١$ وهي أكبر من $\alpha = ٠,٠٥$ ، بالإضافة إلى أن قيمة F المحسوبة أقل من F الجدولية وهو ما يرجح عدم وجود فروق جوهرية (ذات دلالة إحصائية) بين متوسطات آراء أفراد البحث ممن ينتمون للإدارات الضريبية المختلفة تبعاً لاختلاف المحافظة بمستوى ثقة ٩٥%. كما تم تأكيد هذه النتائج من خلال اختبار F-Test حيث كانت قيمة F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية الحرجة F Critical one-tail.

٣- إجابات أفراد البحث بالعينة ككل

كشفت نتائج الدراسة عن أن ٧٢,٩% من أفراد العينة ككل بالمجموعتين الأولى والثانية (رؤساء القطاعات ورؤساء الإدارات المركزية ورؤساء المناطق ومديري العموم ومديري الشعب ورؤساء اللجان الداخلية) بإدارات العينة لا تعطى اهتماماً كافياً بمؤشرات القياس غير المالي، وهو ما قد يعكس أن نظام قياس الأداء بها هو نظام تقليدي قائم في الأساس على مقاييس الأداء المالية، ويكشف عن غياب منهجية القياس المتوازن للأداء بالإدارة الضريبية، وذلك كما يتضح من خلال نتائج الجدول التالي:-

جدول (٥) قائمة الاستقصاء الموجه لأفراد العينة ككل (رؤساء الإدارات المركزية ورؤساء المناطق ومديري العموم ومديري الشعب ورؤساء اللجان الداخلية بمصلحة الضرائب المصرية) ونتائج البحث (نسب إجابات أفراد البحث على فقرات قائمة الاستبيان، والوسط الحسابي، ومستوى المعنوية)

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي	نسبة الإجابات %				فقرات قائمة الاستقصاء
		غير كاف مطلقاً	غير كاف	كافياً إلى حد ما	كافياً تماماً	

^{١٥} لقد بلغ مستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات الاستقصاء الخمسة الأولى باستخدام اختبار Kruskal-Walls Test ما يلي: ٠,٠٠٠، ٠,٠٠١، ٠,٠٠٥، ٠,٠٠٠، ٠,٠٠٠.

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي	نسبة الإجابات %				فقرات قائمة الاستقصاء
		غير كاف مطلقاً	غير كاف	كافياً إلى حد ما	كافياً تماماً	
٠,١٣	٣,٦٥	-	-	٣٤,٧	٦٥,٣	١- تقوم الإدارة الضريبية باعتبار (الاهتمام) بكل مما يلي عند تقييم الأداء (أ) النتائج المالية (ب) قياس مدى رضا الممولين (من خلال المقابلات وبحوث استطلاع الرأي وغيرها) (ج) مؤشرات كفاءة العمليات الداخلية
٠,٠١	٢,٨٧	-	٣٦,٧	٣٨,٨	٢٤,٥	٢- نسبة تكلفة برامج البحوث والتطوير إلى صافي الإيرادات الضريبية.
٠,٠٠	٢,٥١	٨,١	٣٨,٨	٤٦,٩	٦,١	٣- نسبة تكلفة برامج تدريب العاملين إلى صافي الإيرادات الضريبية.
٠,٠٤	٢,٣٦	١٨,٣	٣٤,٧	٣٨,٨	٨,٢	
٠,٠٠	٢,٣١	١٤,٣	٤٦,٩	٣٢,٧	٦,١	

كما كشفت نتائج اختبار Chi-Square Test واختبار Kruskal-Walls Test عن وجود فروق معنوية في آراء أفراد البحث بشأن عدم كفاية اهتمام الإدارة الضريبية بأبعاد الأداء غير المالي المختلفة، وذلك بمستوى معنوية ٥.٠%^{١٦}

وترجع النتائج السابقة من إمكانية قبول الفرض البحثي الأول بشأن عدم كفاية الأهتمام بأبعاد الأداء الضريبي غير المالي، وبما يشير لاستخدام الإدارة الضريبية المصرية منهجية قياس غير متكامل للأداء. **ثانياً: مدى توافر مقومات تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء بالإدارة الضريبية.** بالبحث عن مدى توافر مقومات تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء بالإدارات الضريبية بالعينة، فقد كشفت نتائج ردود أفراد العينة ككل بالمجموعة الأولى (رؤساء القطاعات والإدارات المركزية والمناطق الضريبية) والمجموعة الثانية (مديرى العموم ومديرى الشعب ورؤساء اللجان الداخلية) عن عدم توافر عدداً من مقومات تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء بإدارات العينة، والتي يعتقد الباحث - من خلال نتائج دراسات الادب المحاسبى - بانها قد تعد أساسية لإمكانية إستخدام منهجية القياس المتوازن للأداء بالإدارة الضريبية. وفيما يلي نتائج إجابات أفراد البحث بشأنها:

جدول (٦) نسب إجابات أفراد البحث (رؤساء القطاعات والإدارات المركزية والمناطق الضريبية ومديرى العموم ومديرى الشعب ورؤساء اللجان الداخلية) على فقرات قائمة الاستقصاء، والوسط الحسابي، ومستوى المعنوية.

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي	نسبة الإجابات %				فقرات قائمة الاستقصاء
		غير موافق مطلقاً	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق تماماً	

^{١٦} لقد بلغ مستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات الاستقصاء الخمسة الأولى باستخدام اختبار Kruskal-Walls Test ما يلى: ٠,١٥، ٠,٠٠٠، ٠,٠٠١، ٠,٠٠٠، ٠,٠٠٠.

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي	نسبة الإجابات %				فقرات قائمة الاستقصاء
		غير موافق مطلقاً	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق تماماً	
٠,٠١٤	٢,٣٩	١٦,٣	٤٢,٩	٢٦,٥	١٤,٣	٤- يوجد نظام معلوماتي متكامل (عن مجتمع الممولين ومجتمع العاملين وعن العمليات والأنشطة وغيرها)
٠,٢١	٣,٤٧	-	-	٥٣,١	٤٦,٩	٥- يوجد نظام قياس دقيق على مستوى العمليات والأنشطة (قياس المستوى الحالي للنشاط أو العملية، وقياس الانحرافات) (الفاقد) في كل عملية أو نشاط).
٠,٠٠	٢,٨٧	-	١٩,٤	٧٤,٢	٦,٥	٦- الهدف من نظام القياس على مستوى الأنشطة والعمليات هو تحديد الانحراف (الفاقد) بكل أشكاله، ثم العمل على منع حدوثه.
٠,٠٠	٣,٧٦	٢٠,٤	١٨,٤	٢٤,٥	٦١,٢	٧- يتم تحديد التكاليف (مرتبات وأجور ومكافآت، تكاليف مدعمة للأداء، وتكاليف لازمة لتدفق القيمة، تكاليف أخرى) الخاصة بكل تدفق قيمة داخل كل خلية عمل بالإدارة الضريبية.
٠,٠٠	٢,٣٧	٢٢,٥	٣٦,٧	٢٢,٤	١٨,٤	٨- تتوافر معلومات محاسبية عن تكلفة القدر المستخدم من الموارد المخصصة لكل نشاط.
٠,٠٤	٢,٥٥	١٠,٢	٣٢,٧	٤٨,٩	٨,٢	٩- تتوافر بيانات ومعلومات تفصيلية عن تكلفة وقيمة كل نشاط وعملية لكل ممول ولكل ضريبة على حدة.
٠,٠٠	٢,٦١	٨,٢	٣٤,٧	٤٤,٩	١٢,٢	١٠- تتوافر بيانات تفصيلية وكافية عن عمليات وأنشطة الأداء كوقت التشغيل والفحص ووقت الأعداد ووقت الالبت والمنازعات وغيرها تسمح بإنتاج معلومات تكاليف تفصيلية.
٠,٣١	٢,٨٧	٨,٢	١٨,٤	٥١	٢٢,٤	١١- (أ) تعترف الإدارة الضريبية بنسبة فاقد مقبولة في الموارد المستخدمة في الأداء.
٠,٢٢	٣	٢	٢٢,٤	٤٨,٩	٢٦,٥	(ب) هناك معدل وقت ضائع مسموح به أثناء التشغيل والعمليات.
٠,٠٤	٢,٩٤	٦,١	٢٢,٤	٤٢,٩	٢٨,٦	(ج) هناك اعتراف بوجود نسبة تحريف مقبولة في الاداء.
٠,٤٣	٣,٢٤	-	١٤,٣	٤٦,٩	٣٨,٨	١٢- يتم إحداث تحسين بعمليات وأنشطة كل ضريبة على حدة كل فترة زمنية قصيرة.
٠,٠١	٢,٩٦	-	٢٠,٤	٦٣,٢	١٦,٣	١٣- تتمتع أماكن العمل بالتنظيم الجيد بما لا يهدر وقت العاملين أو يؤدي إلى تعطيل التشغيل أو إعاقة الأداء.
٠,٤١	٢,٣٧	٦,١	٥٥,١	٢٦,٥	١٠,٢	١٤- تتوافر الأدوات والأساليب الكافية والملائمة لتحليل أسباب ما قد يوجد من فجوات الأداء.
٠,٠٢	٢,١٤	٢٦,٥	٣٨,٨	٢٨,٦	٦,١	١٥- تتواجد فرق عمل متخصصة لمعالجة مشاكل العمليات والأداء.
٠,٠٦	٣,٠٨	-	٨,١	٦٧,٣	٢٢,٤	١٦- هناك صعوبات لاستخدام منهجية القياس المتوازن للأداء بالإدارة الضريبية.

ويتضح من تحليل نتائج الجدول السابق ما يلي:

- (أ) تتمتع الإدارة الضريبية بوجود نظام قياس ملائم من ناحيتي الطبيعة والهدف لاستخدام منهجية القياس المتوازن للأداء. ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد البحث بشأن ذلك، وبمستوى ثقة ٩٥%.
- (ب) من المرجح أن تتمتع الإدارة الضريبية بنظام تكاليفي قد يكون ملائماً لاستخدام القياس المتوازن للأداء. هذا وقد اتضح أن هناك فروق معنوية بين آراء أفراد البحث حول درجة توافر هذا المقوم وبمستوى معنوية ٥%.

(ج) كما تكشف النتائج عن أن أهم معوقات تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء تكمن في عدم توافر المدخلات الكافية من البيانات والمعلومات على المستوى التفصيلي بسبب قصور نظام المعلومات وحاجته للتحسين. حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي للفقرات (٤، ٨، ٩، ١٠) على التوالي ٢,٣٩، ٢,٣٧، ٢,٥٥، ٢,٦١.

كما كشفت نتائج كل من اختبار Chi-Square Test واختبار Kruskal-Walls Test عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة بشأن كل من الفقرات للفقرات (٤، ٨، ٩، ١٠)، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

(د) تبنى الإدارات الضريبية بالعينة لفلسفة الاعتراف بوجود إنحراف (فاقد، أعطال، تحريف) بما يتعارض مع متطلبات استخدام منهجية القياس المتوازن للأداء. حيث يعتقد الباحث، أن تبنى الإدارة الضريبية لفلسفة منهجية القياس المتوازن للأداء يعد بمثابة مقوم أساسي لإمكانية تطبيق المنهجية. فقد تخطى متوسط إجابات أفراد العينة على الفقرة (١١) (أ، ب، ج) الواردة في الجدول السابق -جوهرياً- القيمة (٢) على مقياس ليكرت الرباعي، حيث بلغ الوسط الحسابي لردود أفراد البحث على الفقرة (١١) أ، ب، ج ٢,٨٧، ٣، ٢,٩٤ على التوالي. وهو ما قد يعنى توجه الإدارة الضريبية بالعينة نحو الاعتراف بوجود إنحراف (فاقد أو أعطال أو تحريف) أثناء التشغيل والعمليات.

وفى حين كشفت نتائج اختبار Chi-Square Test عن وجود اختلافات معنوية فى آراء أفراد البحث بشأن الاعتراف بوجود نسبة تحريف مقبولة فى الأداء، فإنها لم تكشف عن وجود فروق معنوية فى آراء أفراد البحث بشأن الاعتراف بنسبة فاقد مقبولة فى الموارد المستخدمة فى الأداء، والاعتراف بمعدل إنحراف مسموح به أثناء التشغيل والعمليات، وذلك بمستوى معنوية ٥%.

(هـ) من المرجح استخدام الإدارات الضريبية بالعينة لأحد نظم التحسين المستمر، حيث تشير قيمة الوسط الحسابي للفقرة (١٢) (٣,٢٤) عن حدوث تحسينات بشكل مستمر بالعمليات والأنشطة. ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد البحث بشأن ذلك، وبمستوى ثقة ٩٥%.

(و) تتوافر بالإدارات الضريبية بالعينة بيئة عمل مناسبة لتطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لردود أفراد البحث على الفقرة (١٣) بالجدول السابق ٢,٩٦. لكن نتائج اختبار Chi-Square Test كشفت عن وجود اختلافات معنوية فى آراء أفراد العينة بشأن ذلك.

(ر) قد تعاني الإدارات الضريبية بالعينة من عدم توافر الأدوات والأساليب الكافية والملائمة لتحليل أسباب فجوات الأداء. حيث تبلغ قيمة الوسط الحسابي للفقرة (١٤) ٢,٣٧. ولا توجد فروق معنوية بين إجابات أفراد البحث بشأن ذلك، وبمستوى ثقة ٩٥%.

(س) قد تعاني الإدارات الضريبية بالعينة من عدم تواجد فرق العمل المتخصصة لمعالجة مشاكل العمليات والأداء، حيث جاءت قيمة الوسط الحسابي (٢,١٤) لإجابات أفراد البحث على الفقرة (١٥) بعيدة عن القيمة ٣، وأقرب للقيمة ٢ على مقياس ليكرت الرباعي. وهو ما قد يكشف عن الحاجة إلى متخصصين وخبراء لمعالجة مشاكل العمليات والأداء، فضلاً عن الحاجة إلى تواجد فرق العمل ذاتها. وتكشف نتائج اختبار Chi-Square Test عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات (آراء) أفراد العينة بشأن ذلك، وبمستوى معنوية ٥%.

^{١٧} لقد بلغ مستوى المعنوية لكل من الفقرات (٤، ٨، ٩، ١٠) على التوالي باستخدام اختبار Kruskal-Walls Tes ما يلى: ٠,٠٠٠، ٠,٠٠١، ٠,٠٠١، ٠,٠٠٠، ٠,٠٠٣.

(ص) يعتقد أفراد البحث بصعوبة تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء بوسط حسابي بلغ ٣,٠٨، وبما يعد مؤشراً بالاعتراف بعدم تطبيق المنهجية. ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد البحث بشأن ذلك، وبمستوى ثقة ٩٥%. ويعتقد الباحث، أن سبب ذلك قد يرجع إلى اعتقاد أفراد البحث بالإدارات الضريبية بالعينة أن توفير مقومات منهجية القياس المتوازن للأداء يتطلب مخصصات مالية من شأنها أن تؤثر سلباً على النتائج المالية المحققة، وهو ما قد يؤكد ضعف أدراكهم للأثر الإيجابي الناتج عن تطبيق المنهجية على النتائج المالية.

ويمكن بيان عدد مقومات استخدام منهجية القياس المتوازن للأداء غير المتوفرة بالإدارات الضريبية بالعينة مرتبة تصاعدياً (حسب درجة عدم توافرها) وفقاً لقيمة الوسط الحسابي من خلال الجدول التالي:

جدول (٧) مقومات استخدام منهجية القياس المتوازن للأداء غير المتوفرة بالإدارة الضريبية

الترتيب	الوسط الحسابي	المقومات
١	٢,١٤	١- تواجد فرق عمل متخصصة لمعالجة مشاكل العمليات والأداء . ٢- توافر الأدوات والأساليب الكافية والملائمة لتحليل أسباب ما قد يوجد من فجوات الأداء .
٢	٢,٣٧	٣- استخدام نظام معلوماتي متكامل (عن مجتمع الممولين ومجتمع العاملين وعن العمليات والأنشطة وغيرها) - تتوافر معلومات محاسبية عن تكلفة القدر المستخدم من الموارد المخصصة لكل نشاط. (٢,٣٧)
٣	٢,٣٩	- تتوافر بيانات ومعلومات تفصيلية عن تكلفة وقيمة كل نشاط وعملية لكل ممول ولكل ضريبة على حدة. (٢,٥٥) - تتوافر بيانات تفصيلية وكافية عن عمليات وأنشطة الأداء كوقت التشغيل والفحص ووقت الأعداد ووقت البت والاعتراضات والطعون وفض المنازعات وغيرها تسمح بإنتاج معلومات تكاليفية تفصيلية. (٢,٦١)

كما يمكن بيان عدد مقومات استخدام منهجية القياس المتوازن للأداء المتوفرة بالإدارات الضريبية بالعينة مرتبة تنازلياً (حسب درجة توافرها) وفقاً لقيمة الوسط الحسابي من خلال الجدول التالي:

جدول (٨) مقومات استخدام منهجية القياس المتوازن للأداء بالإدارة الضريبية

الترتيب	الوسط الحسابي	المقومات
١	٣,٧٦	١- تحديد التكاليف (مرتبات وأجور ومكافآت، تكاليف مدعمة للأداء، تكاليف لازمة لتدفق القيمة، تكاليف أخرى) الخاصة بكل تدفق قيمة داخل كل خلية عمل بالإدارة الضريبية.
٢	٣,٤٧	٢- نظام قياس على مستوى العمليات والأنشطة (قياس المستوى الحالي للنشاط أو العملية، وقياس الانحرافات) (الفاقد) في كل عملية أو نشاط).
٣	٣,٢٤	٣- التحسين المستمر لعمليات وأنشطة كل ضريبة على حدة (كل فترة زمنية قصيرة).
٤	٢,٩٦	٤- تتمتع أماكن العمل بالتنظيم الجيد بما لا يهدر وقت العاملين أو يؤدي إلى تعطيل التشغيل أو إعاقة الأداء .

وتكشف النتائج السابقة عن ما تعانيه الإدارة الضريبية من عدم توافر المقومات الأساسية لاستخدام منهجية القياس المتوازن للأداء، الأمر الذي لا يرجح من إمكانية قبول الفرض البحثي الثانى بشأن توافر مقومات تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء بالإدارة الضريبية المصرية.

ولقد كشفت اجابات أفراد البحث عن قيام الإدارة الضريبية بالعينة بتطبيق عدد من ممارسات منهجية القياس المتوازن للأداء، وهو ما تكشف عنه قيمة الوسط الحسابى لردود أفراد البحث بشأن تلك الممارسات بالجدول رقم (٩) والتي أقتربت أو بلغت القيمة (٣) لبعض الممارسات وتخطتها للبعض الأخر طبقاً لمقياس ليكرت الرباعى. وهو ما قد يكشف عن تطبيق جزئى من قبل إدارات العينة لمنهجية القياس المتوازن للأداء دون التعرف عليها كممارسات لمنهجية معينة، ودون توافر مقومات التطبيق لديها مما يضعف- فى اعتقاد الباحث- من فعالية هذه الممارسات، وهو ما توضحه نتائج الجدول التالى:

جدول (٩) نسب إجابات أفراد البحث (رؤساء القطاعات والإدارات المركزية والمناطق الضريبية مديرى العموم ومديرى الشعب ورؤساء اللجان الداخلية) على فقرات قائمة الاستقصاء، والوسط الحسابي، ومستوى المعنوية.

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي	نسبة الإجابات %				فقرات قائمة الاستقصاء
		لا يتم التطبيق مطلقاً	لا يتم التطبيق إلى حد ما	يتم التطبيق إلى حد ما	يتم التطبيق بقوة	
٠,٠٢	٢,٥٣	-	٥٧,١	٣٢,٧	١٠,٢	١٧- تعمل الإدارة الضريبية، بشكل منتظم، على تحديد احتياجات ومتطلبات الممولين من خلال دراسات كافية واستطلاع رأى للممولين وغيرها.
٠,٠٢	٢,٥٣	-	٥٧,١	٣٢,٧	١٠,٢	١٨- تتبع الإدارة الضريبية منهج للتحقق والمراقبة يضمن المحافظة على التحسينات التي يتم إنجازها على مستوى العمليات والأنشطة.
٠,١٧	٣,١٨	-	١٢,٢	٥٧,١	٣٠,٦	١٩- يتم تحليل كل عملية أو نشاط فى إطار الغرض أو الأداء بشكل مستمر من قبل فرق عمل متخصصة.
٠,٠٤	٢,٣٤	٢	٦٩,٤	٢٠,٤	٨,٢	٢٠- تحدد وتعالج أسباب مشاكل العمليات خلال الأداء فور اكتشافها وذلك فى ضوء احتياجات ومتطلبات الممولين.
٠,٠٠	٢,٩٦	٤	٢٠,٤	٥١	٢٤,٤	٢١- سياسة الأداء قائمة على الربط والتحصيـل فور إنتهاء الفحص.
٠,٠٠	٣,١٢	-	٢٤,٥	٣٨,٨	٣٦,٧	٢٢- سياسة الأداء قائمة على أداء خالى من الانحراف.
٠,٢٢	٣,٢٨	-	١٢,٢	٥٥,١	٣٢,٧	٢٣- يتم تعريف وتحديد الأنشطة والعمليات من وجهة نظر الممول.
٠,٠٢	١,٩٨	٢٨,٦	٤٤,٩	٢٦,٥	-	٢٤- تعمل الإدارة الضريبية على تحسين الوقت اللازم للأداء.
٠,٠٠	٢,٥٩	-	٥٩,٢	٢٢,٤	١٨,٤	٢٥- تعمل الإدارة الضريبية على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة خلال الأداء (التشغيل).
٠,٣٧	٣,٠٦	-	٢٠,٤	٥٣,١	٢٦,٥	٢٦- هل تعتقد أن التزام الإدارة الضريبية بما جاء فى الفقرات السابقة(من ١٦- ٢٤) يحسن أداؤها بما يرضى الممولين.
٠,٢٤	٢,٧٦	١٤,٣	١٨,٤	٤٤,٩	٢٢,٤	

ولقد كشفت نتائج اختبار Chi-Square Test عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة ممن ينتمون للإدارات الضريبية بالعينة بشأن الممارسات الواردة بالجدول السابق، وبما قد يعد مؤشراً على اختلاف الإدارات الضريبية بشأن تطبيق الممارسات الواردة بالجدول، فيما عدا الممارسات الواردة بالفقرات (١٨، ٢٢)، (٢٥) وبدرجة ثقة ٩٥%.

كما كشفت النتائج، عن قصور اهتمام الإدارة الضريبية ببعض ممارسات منهجية القياس المتوازن للأداء، خاصة الممارسات الواردة في الفقرات (٢٤، ٢٣، ١٩، ٢٥). وهو ما قد يكشف عن الاهتمام ببعض الممارسات الهادفة إلى تحسين ورقابة الأداء، والتي وجد الالتزام بها في غالبية الإدارات الضريبية بالعينة، دون الاهتمام اللازم بالممارسات الأخرى الهادفة إلى تعريف وتحديد الأنشطة والعمليات من وجهة نظر الممول وتحليل الأداء، وهو ما قد يبرر عدم وصول الإدارة الضريبية إلى المستوى المطلوب لممارسة المنهجية. الأمر الذي يدعم أرجحية عدم إمكانية قبول الفرض البحثي الثاني.

ويمكن بيان أهمية الممارسات التي تطبقها الإدارة الضريبية مرتبة تنازلياً حسب قيمة الوسط الحسابي كما بالجدول التالي:

جدول (١٠) ممارسات منهجية القياس المتوازن للأداء بالإدارات الضريبية بالعينة

الترتيب	الوسط الحسابي	ممارسات منهجية الستة سيجما الخالية
٢	٣,١٨	١٨- تتبع الإدارة الضريبية منهج للتحقق والمراقبة يضمن المحافظة على التحسينات التي يتم إنجازها على مستوى العمليات والأنشطة.
٥	٢,٩٦	٢٠- تحدد وتعالج أسباب مشاكل العمليات خلال الأداء فور اكتشافها وذلك في ضوء احتياجات ومتطلبات الممولين.
٣	٣,١٢	٢١- سياسة الأداء قائمة على الربط والتحصيل فور إنتهاء الفحص.
١	٣,٢٨	٢٢- سياسة الأداء قائمة على أداء خالي من الانحراف.
٤	٣,٠٦	٢٥- تعمل الشركة على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة خلال الأداء (التشغيل).

ثالثاً: أثر استخدام منهجية القياس المتوازن للأداء على تحسين الأداء الضريبي

لقد كشفت نتائج (الفقرة رقم ٢٦- جدول (٩)) عن أن تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء قد يسهم في تحسين الأداء بما يحقق رضا الممول، وبالتبعية رضا المجتمع. حيث قد بلغت قيمة الوسط الحسابي لردود أفراد البحث بالعينة ٢,٧٦، وهي تقترب من القيمة (٣) على مقياس ليكرت الرباعي. كما كشفت نتائج اختبار Chi-Square Test عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد البحث بشأن ذلك وبمستوى معنوية ٥%. لكن تحليل ردود أفراد البحث بالعينة (على الفقرة (٢٧) بالجدول (١١)) لا يدعم توافر مؤشرات تحسن أداء الإدارة الضريبية عند استخدام منهجية القياس المتوازن للأداء، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول (١١) تابع قائمة استقصاء أفراد البحث (رؤساء القطاعات والإدارات المركزية والمناطق الضريبية ومديري العموم ومديري الشعب ورؤساء اللجان الداخلية) ونتائج البحث (نسب إجابات أفراد البحث، والوسط الحسابي، ومستوى المعنوية)

مستوى	الوسط	نسبة الإجابات %	فقرات قائمة الاستقصاء
-------	-------	-----------------	-----------------------

المعنوية	الحسابي	غير موافق مطلقاً	غير موافق	موافق	موافق تماماً	
٠,٠٢	١,٩٧	٢٨,٦	٤٤,٩	٢٦,٥	-	٢٧ - هل تعتقد بأنه عند استخدام منهجية القياس المتوازن للأداء : (أ) يتحسن صافي الإيرادات الضريبية. (ب) يوجد تحسن في وقت التشغيل (الأداء). (ج) يوجد تخفيض في تكلفة الأداء (للإقرار الضريبي) دون انخفاض مستوى جودة الأداء.
٠,٠٤	٢,٣٧	٦,٢	٥٩,٢	٢٦,٥	٨,١	
٠,٠٠	٢,١٦	١٠,٣	٦٥,٣	٢٢,٤	٢	

وتكشف بيانات الجدول السابق عن اعتقاد أفراد البحث بغياب تأثير استخدام منهجية القياس المتوازن للأداء على تحسين أداء الإدارة الضريبية، من خلال ثلاث مؤشرات، الأول تحسن صافي الإيرادات الضريبية بقيمة وسط حسابي بلغ (١,٩٧)، والثاني وجود تحسن في وقت التشغيل (الأداء) بقيمة وسط حسابي بلغ (٢,٣٧)، والثالث حدوث تخفيض في تكلفة الأداء (الإقرار الضريبي) دون انخفاض مستوى الجودة بقيمة وسط حسابي (٢,١٦). وبما قد يعكس قصور إعتقاد أفراد البحث لسوء فهم منهجية القياس المتوازن للأداء، ويعلل أسباب غياب المقومات الرئيسية لاستخدام منهجية القياس المتوازن للأداء ويرجح من عدم إمكانية استخدامها من قبل الإدارة الضريبية المصرية.

وقد كشفت نتائج اختبار Chi-Square Test عن وجود فروق معنوية بين آراء أفراد البحث بالعينة بشأن المؤشرات السابقة وبمستوى معنوية ٥%.

وترجح النتائج السابقة من عدم إمكانية قبول الفرض البحثي الثالث بشأن اعتقاد الإدارة الضريبية بوجود أثر إيجابي لاستخدام منهجية القياس المتوازن للأداء على تحسين الأداء الضريبي.

المبحث الخامس: خلاصة ونتائج وتوصيات البحث

إنطلاقاً من وجوب توجه الإدارة الضريبية -حالياً- نحو تميز الأداء كانت ضرورة الاستجابة للفكر المحاسبي الإداري بشأن احتياجات إدارة الأداء من قياس وتحسين؛ وبخاصة استخدام القياس المتوازن للأداء BSC - باعتباره نموذج لإدارة الأداء وأداة لتمثيل استراتيجية الإدارة الضريبية من خلال قياس متكامل للأداء - وإحداث ربط متكامل بين القياس المتوازن للأداء BSC وأدوات تحسين الأداء، اعتماداً على ارتباط تحسين الأداء بالقياس؛ وكان التساؤل البحثي، حول أداء الإدارة الضريبية المصرية الفعلية ومدى تميزه، فكان هدف البحث الكشف - من خلال أدلة ميدانية - عن واقع أداء الإدارة الضريبية في مصر، ومدى حاجته للتحسين والتطوير بما يتماشى مع متطلبات تميز الأداء، ومدى إمكانية تطبيق (تفعيل) منهجية الأداء الضريبي المتكامل.

ولقد قام الباحث بوضع إطار بمحددات تكامل الأداء الضريبي، تمثلت في خمسة محددات هي:

- ثقافة التميز Culture of Excellence

- الرؤية الاستراتيجية

- النظام المعلوماتي المتكامل

- القياس المتوازن للأداء

- تحسين أبعاد الأداء معاً

كما قام الباحث بوضع إطار بكيفية تكامل عناصر الأداء الضريبي من خلال مجموعة من الإجراءات- داخل عدة مراحل متتالية- تعمل معاً في دفع الإدارة الضريبية نحو تحقيق تميز الأداء، وهي كما يلي:

المرحلة الأولى: معرفة الممول (تحديد متطلبات الممول)

المرحلة الثانية: تميز التشغيل

المرحلة الثالثة: إدارة الأداء

المرحلة الرابعة: اختيار المبادرات المناسبة لمعالجة والقضاء على فجوات الأداء.

المرحلة الخامسة: تنفيذ المبادرات المختارة

ويعد ما قام به الباحث من وضع إطار بمحددات تكامل الأداء الضريبي وبكيفية تكامل عناصر الأداء الضريبي تمهيداً لاستقراء واقع أداء الإدارة الضريبية في مصر، ومدى إمكانية تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء، وذلك من خلال اختبار ثلاثة فروض بحثية هي:-

الفرض الأول: تستخدم الإدارة الضريبية المصرية منهجية قياس غير متكامل للأداء.

الفرض الثاني : يتوافر لدى الإدارة الضريبية المصرية مقومات تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء.

الفرض الثالث : هناك تأثير إيجابي لاستخدام منهجية القياس المتوازن للأداء على تحسين الأداء الضريبي.

وقد تم اختبار فروض الدراسة باستخدام قائمة استقصاء موحدة وجهت لمجتمع الإدارة الضريبية في مصر من خلال عينة ممثلة بلغ حجمها ٧٢ فرد بحث، مكونة من فئات العاملين بمواقع قيادية بكل من القطاعات الضريبية والإدارات المركزية والإدارات العامة وإدارات الشعب واللجان الداخلية بمصلحة الضرائب المصرية بمحافظات وسط الدلتا - وتشمل محافظة الغربية ومحافظة المنوفية ومحافظة الدقهلية ومحافظة كفر الشيخ. وقد كشفت نتائج الدراسة عن أن الإدارة الضريبية في مصر لا تستخدم منهجية القياس المتوازن للأداء أو نظم قياس أداء متكامل أخرى، بسبب الدور المسيطر لمؤشرات الأداء المالي بها، على الرغم من أن الإدارات الضريبية بالعينة تطبق بعض ممارسات منهجية القياس المتوازن للأداء دون التعرف عليها كمنهجية، أهمها أن الإدارة الضريبية تتبع منهج للتحقق والمراقبة يضمن المحافظة على التحسينات التي يتم إنجازها على مستوى العمليات والأنشطة، وتحدد وتعالج أسباب مشاكل العمليات خلال الأداء فور اكتشافها وذلك في ضوء احتياجات ومتطلبات الممولين، وتتبع سياسة أداء قائمة على الربط والتحصيّل فور إنتهاء الفحص؛ وعلى أداء خالي من الانحراف، كما تسعى إلى التخلص من الأنشطة الضريبية التي لا تضيف قيمة خلال الأداء (التشغيل). كما كشفت النتائج عن إدراك أفراد البحث لقيام الإدارة الضريبية باعتبار بعض جوانب الأداء الأخرى غير المالية وبشكل منعزل ودون التعرف عليها كمنهجية أداء متكامل أو متوازن. وترجح النتائج السابقة من إمكانية قبول الفرض البحثي الأول بشأن استخدام الإدارة الضريبية المصرية منهجية قياس غير متكامل للأداء.

كما كشفت نتائج الدراسة عن عدم توافر مقومات تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء، حيث غابت محددات القياس المتوازن الأساسية. ولقد كشفت النتائج عن أن أهم معوقات تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء بالإدارات الضريبية بالعينة كانت غياب مقومات التطبيق الأساسية التالية:

- تواجد فرق عمل متخصصة لمعالجة مشاكل العمليات والأداء.

- توافر الأدوات والأساليب الكافية والملائمة لتحليل أسباب ما قد يوجد من فجوات الأداء.

- استخدام نظام معلوماتي متكامل يسمح بتوفير بيانات تفصيلية وكافية عن عمليات وأنشطة الأداء كوقت التشغيل والفحص ووقت الأعداد ووقت البت والمنازعات وغيرها تسمح بإنتاج المعلومات (المالية-التكاليفية-الإدارية-...) اللازمة، مثل البيانات والمعلومات التفصيلية عن تكلفة وقيمة كل نشاط و عملية لكل ممول ولكل ضريبة على حدة، والمعلومات المحاسبية عن تكلفة القدر المستخدم من الموارد المخصصة لكل نشاط و عملية ضريبية.

وترجح النتائج السابقة من امكانية عدم قبول الفرض البحثى الثانى بشأن توافر مقومات تطبيق منهجية القياس المتوازن للأداء بالإدارة الضريبية المصرية.

كما كشفت نتائج الدراسة- أيضاً- عن عدم اعتقاد أفراد البحث بالتأثير الإيجابى لتفعيل منهجية القياس المتوازن للأداء على تحسين الأداء الضريبى، وبما لا يرجح من امكانية قبول الفرض البحثى الثالث بشأن وجود تأثير إيجابى لاستخدام منهجية القياس المتوازن للأداء على تحسين الأداء الضريبى فى مصر.

وفى ضوء النتائج السابقة، يوصى الباحث بما يلى:

- ضرورة توجه الإدارة الضريبية فى مصر نحو توفير مقومات استخدام منهجية القياس المتوازن للأداء، والعمل على إزالة معوقات الاستخدام، كخطوة أولية نحو تطبيق فعال لممارسات كافية ومناسبة قد تسهم فى دفع أداءها نحو التميز. ويمكن للإدارة الضريبية تحقيق ذلك من خلال اتخاذ عدد من الإجراءات أهمها:

(أ) نشر ثقافة التميز، وتبنى فلسفة منهجية القياس المتوازن للأداء من قبل الإدارة بمستوياتها المختلفة (العليا والوسطى والدنيا). وبما يعنى ضرورة تنمية وتطوير فكر تميز الأداء لدى الإدارة الضريبية فى مصر (بمستوياتها الإدارية المختلفة).

(ب) تخصيص الموارد المالية اللازمة لتوفير الكوادر البشرية عالية التأهيل.

(ج) بناء النظام المعلوماتى المتكامل من خلال تطوير نظم المعلومات المستخدمة (خاصة نظام المعلومات المالى، ونظام المعلومات التكاليفى كنظام تكاليف تدفق القيمة (VSC)).

(د) توفير الاتصال (التواصل) المستمر مع مجتمعات الممولين.

(ج) التأكيد على فكرة فرق العمل، مع تدعيم هذه الفرق بالمختصين فى معالجة وتحسين الأداء.

(د) إدخال الأدوات والأساليب المناسبة لتحليل العمليات والأنشطة وفجوات الأداء.

- ضرورة توجه الإدارة الضريبية فى مصر نحو استخدام منهجية لتحسين العمليات والأداء، فى وجود منهجية القياس المتوازن للأداء أو أحد نظم قياس الأداء المتكاملة الأخرى، وطبقاً للإطار المقترح المقدم فى سياق الدراسة التحليلية.

- كما يوصى الباحث، بالنظر إلى منهجية القياس المتوازن للأداء على أنها فلسفة لها جوانبها المتعددة وليست مجرد آلية لقياس الأداء. ومن ثم يجب أن تكون هذه الفلسفة موجهة لكافة ممارسات المحاسبة الإدارية بالإدارة الضريبية.

كما يوصى الباحث، أخيراً، بالحاجة إلى مزيد من البحوث والدراسات المستقبلية بشأن موضوع البحث لأهميته باعتباره مجالاً خصباً ووعداً بمنافع جمة ليس للإدارة الضريبية فحسب وإنما لأصحاب المصالح باختلافهم وعلى رأسهم الممولين والعاملين بالجهاز الضريبى، بل والمجتمع بأسره. هذا ويوصى الباحث بالحاجة إلى الدراسات التالية:

(أ) بحث مدى توافق نظم التكاليف المطبقة حالياً بالإدارة الضريبية مع إمكانية استخدام منهجية القياس المتوازن للأداء.

(ب) تأصيل مفاهيم ومبادئ وأساسيات وإجراءات تكامل الأداء الضريبى ومنهجية القياس المتوازن للأداء، وتحليل معوقات التكامل وسبل مواجهتها، واختبار امكانية وجدوى تطبيقها فى الإدارة الضريبية.

(ب) اختبار مدى توافق استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية المعاصرة مع إمكانات الجهاز الضريبى فى مصر، مع دراسة وتحليل العلاقة بين تلك الممارسات وبين أبعاد الأداء الضريبى المختلفة.

مراجع البحث

- الإيبيرى، هشام فاروق. ٢٠١١. نحو إطار لتكامل القياس المتوازن للأداء (BSC) ومنهجية الستة سيجما الخالية (LSS) فى منشآت الأعمال الصناعية (دراسة تحليلية وتطبيقية). المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثانى- المجلد الأول.
- ----- .٢٠١٣. قراءات وحالات تدريبية فى المحاسبة الضريبية. الطبعة الثانية. مركز لغة العصر.
- الخولى، هاله عبد الله. ٢٠٠١. استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء فى قياس الأداء الاستراتيجى لمنشآت الأعمال. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين (٥٧)، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- حنا، نعيم فهيم. ١٩٩٩. استخدام مفهوم الإدارة الإستراتيجية فى تطوير وتحسين أداء الإدارة الضريبية. ورقة عمل مقدمة إلى مؤتمر أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.
- غنيم، سامي أحمد. ٢٠٠٦. حوكمة الإدارة الضريبية وفقا لمتطلبات الدمج والاندماج لمصلحتي الضرائب العامة والمبيعات اقترابات الأمثلية " المؤتمر الضريبي الحادي عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، يونيه.
- غنيم، عبد الحميد عبد المعطي. ٢٠٠٧. 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.
- قابيل، الباز فوزى. ٢٠١٢. استخدام القياس المتوازن لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات المعاصرة دراسة نظرية ميدانية. رسالة ماجستير في المحاسبة. كلية التجارة جامعة بور سعيد.
- هلال، هدى أبراهيم. ٢٠١٠. آليات تحسين القدرة التنافسية لتقويم أداء الخدمات الضريبية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن(دراسة ميدانية). معهد الدراسات والبحوث البيئية-جامعة عين شمس.
- Andersen, H. V.; G. Lawrie; and N. Savic. 2004. Effective Quality Management Through Third-Generation Balanced Scorecard. **International Journal of Productivity and Performance Management** 53(7): 634-45.
- Bititci, U.,A. Carrie, and L. DeVitt. 2019. Integration Performance Measurement Systems: A Development Guide. **Financial& management Engineering Journal of Africa** 1 (5): 11-21.
- Bob, P. 2011. Integrating Balanced Scorecard, Six Sigma and Knowledge Management to Drive Value at Crown Castle. **Crown Castle International**, APQC.
- Bernardo Guimarães, Pedro Simões, and Rui Cunha Marques. 2010. Does performance evaluation help public managers? A Balanced Scorecard approach in urban waste services. **Journal of Environmental Management** 91 (12) December: 2632-8
- Chaudron, D. 2003. Balance Scorecard and Performance Improvement. Available at: <http://www.google.com/BSC/htm>.
- Cross, K., and R. Lynch. 1990. Tailoring Performance Measures to Suit your Business. **Journal of Accounting and EDP** 6 (1): 17-25.
- Dunn, B. H.; and G. N. Roger; and D. J. Arzeno. 2006. **Using the Balanced Scorecard for Ranch Planning and Management: Setting Strategy and Measuring Performance**. South Dakota State University Extension, Service and the King Ranch Institute for Ranch Management, Texas A&M, University-Kingsville: 1-32.
- Eckardt, Ute, ITC Secretariat, Bonn, Germany.(2011)."Taxation in PEFA Assessments,Findings", workig paper from 26 Country Reports , February,PP14-15.
- Grizzell, P. 2004. Alignment of the Malcolm Baldrige Criteria for Performance Excellence with Six Sigma, Lean Thinking and Balanced Scorecard.

Excerpted from Insights to Performance Excellence, American Society for Quality.

- -----, and M. Blazey. 2007. Alignment of Baldrige with Six Sigma, Lean Thinking, and Balanced Scorecard. Insights to Performance Excellence. Available at: [http://www.google.com/lean six sigma/htm](http://www.google.com/lean%20six%20sigma/htm).
- Gupta, P. 2004. Six Sigma Business Scorecard: Ensuring Performance for Profit. New York, McGraw-Hill Professional.
- Hafeez, K.; N. Malak; H. Abdelmeguid. 2006. A Framework for TQM to Achieve Business Excellence. **Total Quality Management & Business Excellence** 17 (9): 1213-29.
- Harry, M., and R. Schroeder. 2000. Six Sigma: the Breakthrough Management Strategy Revolutionizing the World's Top Corporations. Doubleday, New York. Available at: [http://www.yahoo.com/six sigma/pdf](http://www.yahoo.com/six%20sigma/pdf).
- Heinz, A. 2005. Insights from Research: How to Individualize your Balanced Scorecard. **Measuring Business Excellence** 9(1): 5-12.
- Hickman, B. 2002. The Balanced Scorecard, What the Heck is it Really? **The Gyst Group**:1-7.
- Hua Tan, K.; K. Platts; and J. Noble. 2004. Building Performance through in-Process Measurement: Toward an "Indicative" Scorecard for Business Excellence. **International Journal of Productivity and Performance Management** 53(3/4): 233-44.
- Isoraite, M. 2008. The Balanced Scorecard Method: From Theory to Practice. *Intellectual Economics* 1 (3): 18-28.
- Kaplan, R. S., and D. P. Norton. 1992. The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. **Harvard Business Review**(1): 71-91.
- -----, 1996. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. **Harvard Business Review**(1): 75-85.
- -----, 2001. Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part1. **Accounting Horizons**, AAA15 (1): 87-103.
- Kubiak, T. M., and D. W. Benbow. 2009. The Certified Six Sigma Black Belt Handbook. 2nd Ed., ASQ Quality Press. Available at: [http://www.google.com/ six sigma/htm](http://www.google.com/six%20sigma/htm).
- Lin, H. 2011. Project-based Organizations Toward Strategy Implementation: Integrating BSC and Six Sigma Approaches. Chihlee Institute of Technology, Taiwan:1-8.
- Marr, B. 2005. The Balanced Scorecard and Intangible Assets: Similar Ideas, Unaligned Concepts. *Measuring Business Excellence* 8(3): 18-27.
- Mojca, M.; P. Darja; P.Nina; S. Aleksandra; and T. Metka. 2010. Performance Measurement in Large Slovenian Companies: An Assessment Progress. **International Journal of Management & Information Systems** 14(5): 129-39.
- More, R. 2008. Quality and Six Sigma in a Global, High-Tech Environment, Motorola. Available at: [http://sigmaexperts.com/motorola rey more011409c/pdf](http://sigmaexperts.com/motorola_rey%20more011409c/pdf).
- OECD. 2011. Report of Tax Administration in OECD. Information Series,3 March: 69-70.
- Poister, T., M. Aristigueta, and J. Hall. 2015. Managing and Measuring Performance in Puplic and Nonprofit Organization: An Integrated Approach.

- Rodriguez, A. B. 2008. A Framework to Align Strategy, Improvement Performance, and Customer Satisfaction Using an Integration of Six Sigma and Balanced Scorecard. **A Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy** in the Department of Industrial Engineering and Management Systems at the University of Central Florida, Orlando.
- Silk, S. 1998. Automating the Balanced Scorecard. **Management Accounting**(May): 83-44.
- Simons, R. 2000. **Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy**. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- Using the Balanced Scorecard to Measure Government Performance. 2002. Presentation to the World Bank Washington, DC April 2002.
- Wang, J. 2006. Corporate Performance Efficiency Investigated by Data Envelopment Analysis and Balanced Scorecard. **The Journal of American Academy of Business** 9 (2): 312-18.