



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الرقم التسلسلي: ...../ 2021

قسم: المالية والمحاسبة

امانة العربي التبسي - تبسة مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي LMD  
Université Larbi Tébessi - Tebessa

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

## دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء الخدمات الضريبية

### دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تبسة

إشراف الدكتورة:

- زحاف صونيا

إعداد الطلبة:

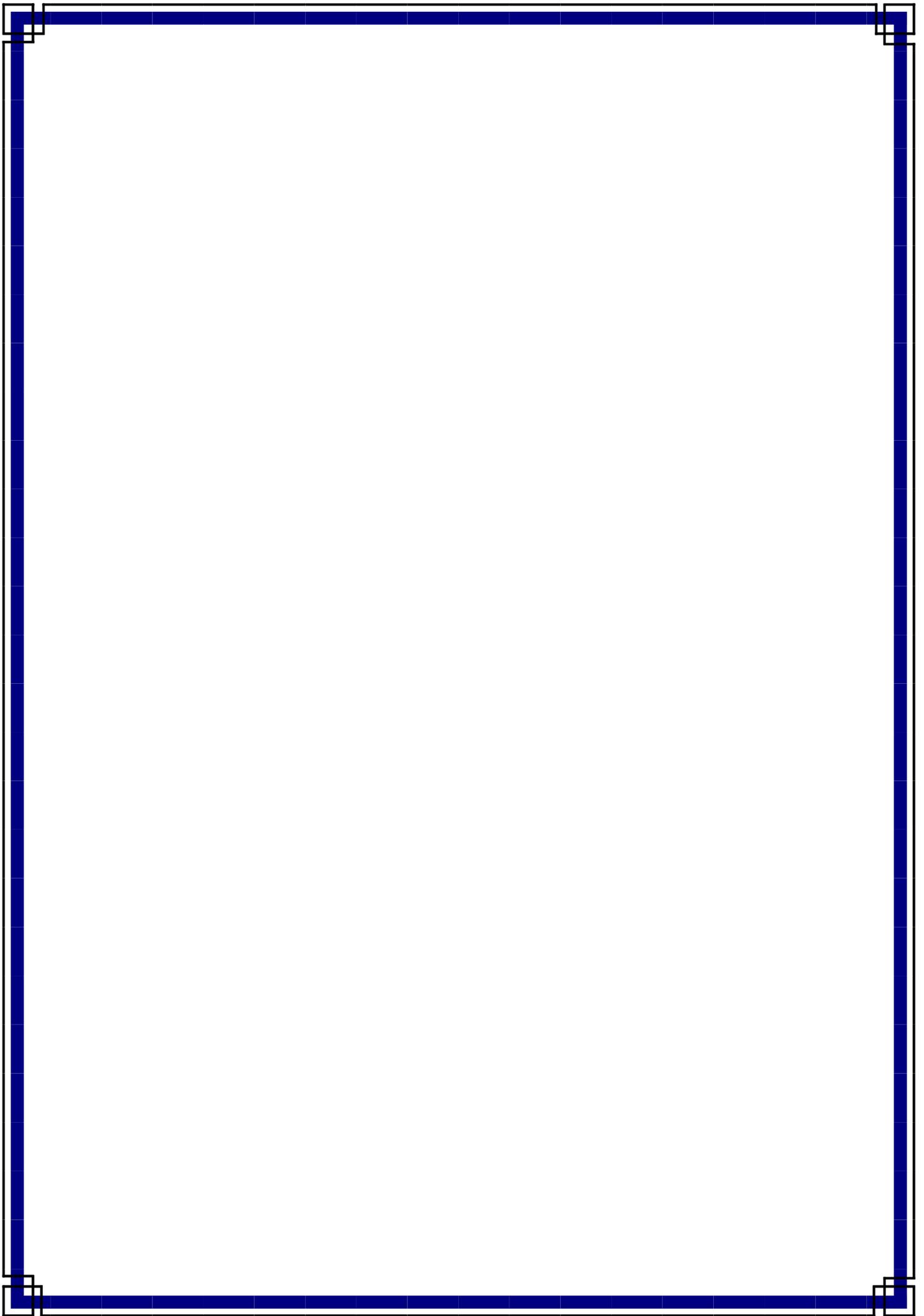
- بوجمعة أحمد أمين

- مومني محمد

جامعة العربي التبسي - تبسة  
Université Larbi Tébessi - Tebessa

#### لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
خلدون حجيلة	أستاذ محاضر - ب-	رئيسا
زحاف صونيا	أستاذ محاضر - ب-	مشرفا ومقررا
عزائزية سارة	أستاذ محاضر - أ-	عضوا مناقشا





كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الرقم التسلسلي: ...../ 2021

قسم: المالية والمحاسبة

امانة العربي التبسي - تبسة مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي LMD  
Université Larbi Tébessi - Tebessa

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

## دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء الخدمات الضريبية

### دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تبسة

إشراف الدكتورة:

- زحاف صونيا

إعداد الطلبة:

- بوجمعة أحمد أمين

- مومني محمد

جامعة العربي التبسي - تبسة  
Université Larbi Tébessi - Tebessa

#### لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
خلدون حجيلة	أستاذ محاضر - ب-	رئيسا
زحاف صونيا	أستاذ محاضر - ب-	مشرفا ومقررا
عزائزية سارة	أستاذ محاضر - أ-	عضوا مناقشا



## شكر وعرافان

الحمد لله الذي هو اولى المحمودين بالحمد و اولى المحمودين بالثناء والمجد.

الشكر جزيل الشكر لله رب العالمين صاحب الفضل على الناس اجمعين.

ابداً بشكره وانتهى بشكره و استوسط بشكر من رافقتي في هذا المشوار ومد لي يد العون في انجاز هذا العمل.

اخص بالذكر الاستاذة "رحاف صونيا" التي تفضلت وقبلت الاشراف على هذه الرسالة فكانت لي نعم المعلم والموجه والناصح ادامها الله لنا.

كما اعبر عن عميق شكري وخالص تقديري الى الاساتذة الافاضل اعضاء لجنة المناقشة جزاهم الله عني وعن طلاب العلم خير جزاء،

كما لا يسعني الا ان اشكر عمادة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بتبسة كل باسمه وصفته بداية من اساتذتها الى كامل موظفيها الكرام.

## الاهداء

الى اللذين قال الله فيهم: "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني  
صغيرا"

الإسراء 24.

وعرفانا لفضلهما ودعواتهما اهدي هذا العمل المتواضع للوالدين الكريمين، اطال الله عز وجل  
في عمرهما.

الى أخوتي وأخواتي، لما قدموه لي من مساعدة ودعم وتشجيع حفظهم الله ورعاهم

الى اصدقاء الخير وكل من وقف الى جانبي

اهدي اليهم هذا العمل المتواضع

راجيا المولى عز وجل ان ينفعنا من علمنا وان يزدنا علما.

والله الموفق.

أمين

## الاهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

"رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

صدق الله العظيم

إلهي يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك... الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين... سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب ومعنى الحنان والتقاني إلى بسمه الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أعلى الحبايب... أمي الحبيبة صليحة

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمنى العطاء بدون انتظار وتبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد و إلى الأبد... أبي الغالي بلقاسم إلى التي كانت بمثابة الجدة في حياتي حفظها الله وأطال في عمرها... عمتي مريم إلى أخي ورفيق دربي في الحياة أريد أن أشكرك عن مواقفك النبيلة يا من تطلعت لنجاحي بنظرات الأمل... أخي صبري إلى أختي وأمي الثانية شافاها الله وعافاها إلى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة... أختي وفاء.

إلى باقي إخوتي إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من سعدت برفقتهم في درب الحياة الحلوة والحزينة

إلى فلذات كبدي حماهم المولى عز وجل... محمد علي، مرام، إسحاق، سيدرا

إلى المشرفة على عملي حفظها الله و أدام عليها الصحة ونعمة العلم إلى أرواح شهداء الجزائر وفلسطين الأبرار الذي ضحو بحياتهم من أجل أن يحيا الوطن... رحمهم الله وجعل مثوهم جنة النعيم

إلى أصدقاء المواقف لا سنين المعرفة أنتم تعرفون القصد... شكري الجزيل وامنتاني

إلى أعضاء مجموعة الفاييبوك "مملكة البرتقالة" الذين ساهمو في تفاعل وإحياء روح المجموعة... أحبكم

جميعا

إليهم جميعا أهدي عملي هذا

محمد

## الملخص:

استهدفت الدراسة البحث في مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتحسين أداء الخدمات الضريبية في مديرية الضرائب -تبسة-، وذلك من خلال البحث في مدى كفاية المعلومات التي تقدمها بطاقة الاداء المتوازن لغايات تحسين وتطوير الاداء الضريبي، بالإضافة الى ضرورة وضع إطار لتقويم أداء الخدمات الضريبية باستخدام بطاقة الاداء المتوازن، كما عملت الدراسة على البحث في أهم المعوقات التي تحول دون تطبيقها في الادارة الضريبية محل الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ضرورة العمل على تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن لكونها توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بوضوح وسهولة مما يؤثر على الأداء الضريبي إضافة الى وجود علاقة قوية بين تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن وتعزيز الاداء الضريبي في الادارة الضريبية محل الدراسة، كما ان الدراسة توصلت الى عدة توصيات من أهمها ضرورة توسيع فكرة استخدام نظام بطاقة الاداء المتوازن من طرف المحاسبين والاهتمام

## Abstract

The study planned to examine the extent to which the balanced scorecard can be used to improve the performance of tax services in the Tax Directorate - Tebessa - by examining the adequacy of the information provided by the balanced scorecard for the purposes of improving and developing tax performance. It also stressed the need to establish a framework to evaluate the performance of tax services using the balanced scorecard. The study also examined the most important obstacles that prevent their application in the tax administration in question.

The study reached a number of conclusions, the most important of which is the necessity of working on the implementation of the balanced scorecard system, because it provides the necessary information to make decisions clearly and easily, which affects the tax performance. In addition, there is a strong relationship between applying the balanced scorecard system and enhancing tax performance in the tax administration in question. The study also reached several recommendations, the most important of which is the need to expand the idea of using the balanced scorecard system by accountants and paying attention to it.

keywords: balanced scorecard, tax performance, performance

مقدمة

تساهم المتغيرات البيئية سواء المحلية أو الدولية المحيطة بالنظام المحاسبي عموماً والمحاسبة الإدارية ونظم المعلومات المحاسبية خصوصاً، في إيجاد بيئة تنافسية عالمية تتزايد بما يصاحبها من ثورة في نظم المعلومات بشقيها الإداري والمحاسبي، أدت لزيادة حاجة الإدارة إلى المعلومات الإستراتيجية المتعلقة بالبيئة الخارجية وتحليلات المنافسة، وعلى الوجه الآخر ظهر عجز الأساليب التقليدية للمحاسبة بصفة عامة في مجال التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، مما أدى إلى ضرورة البحث عن أطوار جديدة تخدم أساليب قياس متطورة كرضا الممول والقدرة على تلبية احتياجاته ومتطلباته ومقدار مساهمته في عجلة التنمية ورضا العاملين والتطوير المستمر لهم للتفاعل مع الخدمات الضريبية لتحقيق هدف الإدارة الضريبية في تعظيم عوائدها الضريبية على النحو الذي يحقق الرضا التام للممول من سداد الضريبة بصورة طوعية، وذلك بحكم أن المقاييس المالية لوحدها أصبحت غير كافية ولذا كان السعي إلى البحث عن مقاييس غير مالية لتوجيه وتقييم كيفية عمل الإدارة الضريبية في تقديم الخدمة الضريبية على النحو الذي يعظم عوائدها ويرشد تكلفة تقديمها.

وقد تعددت المحاولات لسد العجز الحاصل في عملية تقييم الأداء مما ظهر ما يسمى ببطاقة الأداء المتوازن كأداة حديثة وفعالة في تقييم أداء المنظمة الشامل معتمدة على مقاييس مالية وغير مالية، فكرة هته الأداة التي ظهرت على يد كل من NORTON & KAPLAN سنة 1992 أين تم مناقشتها لأول مرة في جامعة "هارفارد" أين تم التعرف على الأهداف الإستراتيجية الواضحة ومن ثم ترجمتها إلى نظام لمقاييس الأداء، والتي تنعكس بدورها في صورة اهتمام إستراتيجي قوي يتطلع كل فرد في المنظمة من خلاله إلى تحقيق هذه الأهداف، ما يمكن المؤسسة من تقييم أداؤها بشكل أمثل وبجميع أبعاده ومستوياته.

### إشكالية الدراسة:

كثيراً ما يصاحب تطبيق بطاقة الأداء المتوازن مشكلات خاصة فيما يتعلق بالمعلومات لتقييمها على مستوى الأداء الضريبي، وهذا ما دعا إلى طرح موضوع بطاقة الأداء المتوازن وبناء على ما سبق يمكن صياغة الإشكالية والأسئلة الفرعية كالتالي:

\* ما مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتحسين أداء الخدمات الضريبية في مديرية الضرائب؟

التساؤلات الفرعية: وعليه يتفرع من ذلك السؤال مجموعة من الأسئلة التالية:

- هل من الضرورة أن تكون زيادة فعالية الأداء الضريبي في المؤسسة محل الدراسة؟

- هل يوجد إهتمام بالمتغيرات المعاصرة في عملية الأداء في مديرية الضرائب -تبسة-؟

- هل تعتبر عناصر عملية الأداء الإستراتيجي متوافقة مع الأداء الضريبي للمصالح الجبائية في تبسة؟

- هل يوجد ربط بين مؤشرات ومقاييس الأداء في مديرية الضرائب -تبسة-؟

#### فرضيات الدراسة:

بناء على ما سبق ومن أجل تأكيد أو نفي التساؤلات المطروحة قبلا يمكننا طرح بعض الفرضيات:

- ليس بالضرورة أن تكون زيادة فعالية الأداء الضريبي في المؤسسة محل الدراسة.

- لا يوجد إهتمام بالمتغيرات المعاصرة في عملية الأداء في مديرية الضرائب -تبسة-؟

- لا تعتبر عناصر عملية الأداء الإستراتيجي متوافقة مع الأداء الضريبي للمصالح الجبائية في تبسة؟

- لا يوجد ربط بين مؤشرات ومقاييس الأداء في مديرية الضرائب -تبسة-؟

#### مبررات إختيار الموضوع:

من بين أهم الأسباب التي دفعت إلى إختيار موضوع البحث والذي جاء تحت عنوان: " دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء الخدمات الضريبية" يمكن تلخيصها فيما يلي:

#### الأسباب الذاتية:

- نقص البحوث التي تناولت هذا الموضوع، ومساعدة زملائي الطلبة بفتح المجال لبحوث أخرى في هذا الموضوع.

- حداثة الموضوع واتجاه المؤسسات نحو الأساليب التسييرية الحديثة.

- الميل الشخصي للدراسة وكل طرح جديد يفيد.

#### الأسباب الموضوعية:

- أهمية الموضوع، وهذا نظرا للتطورات في بيئة الأعمال الحديثة مما أدى لظهور أنظمة حديثة لتقييم مختلف الأداءات.

- تقديم بعض الإضافات للمؤسسات الجبائية ومساعدتها على تحسين أدائها.

أهداف الدراسة: تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- المساهمة في بلورة إطار نظري ومعرفي لموضوع تقييم الأداء الضريبي للإدارة الضريبية بإستخدام بطاقة الأداء المتوازن.

- تنمية الوعي باليات وأسلوب تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن.

- التطرق إلى معوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في مديرية الضرائب -تبسة-

دراسة العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن والأداء الضريبي للإدارة الضريبية محل الدراسة من خلال الدراسة التطبيقية التي نقدمها من خلال هذا البحث.

- تقديم نتائج الدراسة التطبيقية والآفاق الخاصة بموضوع هذه الدراسة.

### أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في كونها محاولة من الطلبة في تقديم نموذج متطور يساهم في تطوير أداء العاملين في مديرية الضرائب، وهذا سينعكس تلقائيا على وزارة المالية بوصفها جسما قانونيا تنطوي تحت لوائها مديرية الضرائب والعاملون فيها كافة، إضافة إلى أن هذه المذكرة سوف تقدم البعد العلمي لمفهوم "بطاقة الأداء المتوازن" بحيث يستفيد منها الباحثون سواء الطلبة في الجامعات أو الأساتذة في تخصصات الإقتصاد والمحاسبة وإدارة الأعمال، ليس هذا فحسب، فقد قام الباحثان باختيار هذا الموضوع لإعتبارها الدراسة الأولى من نوعها (حسب علم الباحثان وإطلاعهم) التي تختص بدراسة إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء الخدمات الضريبية في مديرية الضرائب لولاية تبسة.

### حدود الدراسة :

**الحدود المكانية:** تناولت هاته الدراسة واحدة من أهم الإدارات الضريبية الجزائرية وهي مديرية الضرائب - تبسة-

**الحدود الزمنية:** تمت الدراسة الميدانية خلال السنة الجامعية 2020-2021 وذلك للحرص على أن تكون المعلومات جيدة ودقيقة للدراسة.

### منهج الدراسة:

تم الإعتماد في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي بالنسبة للجانب النظري، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم إتباع المنهج التحليلي من خلال تصميم إستبيان وتحليل نتائجه.

### مرجعية البحث:

بالنسبة للجانب النظري تم القيام بالاستعانة بمجموعة من الكتب والمذكرات والمقالات باللغة العربية والأجنبية في مجال بطاقة الأداء المتوازن وكذلك الإعتماد على مجموعة من الدراسات السابقة، أما في الجانب التطبيقي تم الاستعانة ببرامج إحصائية لمعالجة المعطيات من خلال تطوير إستبيان يغطي محاور الدراسة المختلفة سيتم توزيعه على عينة من موظفي الشركة وإطاراتها ومن ثم المعالجة الإحصائية.

## صعوبات الدراسة:

من ضمن الجوانب المهمة في هذه الدراسة هي الحصول على المعلومات وتوفيرها بالقدر الكافي الذي يسمح بإعطاء نتائج جيدة من خلال التطبيق على النموذج المقترح، لكن في هذا الإطار واجهتنا بعض الصعوبات منها:

- نقص المراجع الخاصة بمتغير الأداء الضريبي.

- صعوبة الإطلاع على الاستبيان وفهمه بشكل واضح.

- صعوبة تطبيق الموضوع في الجانب الميداني.

## هيكل الدراسة:

كأي بحث أو دراسة سواء نظري أو تطبيقي لا بد من وجود خطة واضحة من أجل ضبط العمل ويتمثل هيكل الدراسة فيما يلي:

الفصل الأول: سوف يتم التطرق في هذا الفصل بإيجاز إلى عموميات حول بطاقة الأداء المتوازن وهذا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول حول الإطار النظري لبطاقة الأداء المتوازن والذي تم تقسيمه إلى مطالب، أما المبحث الثاني حول استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء الضريبي وتقييم وقياس الأداء الضريبي، أما المبحث الثالث فقد كان حول الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع والتعليق عليها ومقارنتها بدراستنا الحالية.

الفصل الثاني: والذي سوف يكون تطبيقياً حيث سوف يتم إسقاط ما تم ذكره في الجانب النظري من خلال تحليل نتائج الاستبيان الذي يمكننا التوصل الى معرفة آراء عينة الدراسة حول موضوعنا والتفصيل في كيفية التعرض لطريقة الدراسة وأدواتها ثم عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

وتم انهاء الدراسة بـ: طرح فيها أهم النتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية مع تقديم جملة من التوصيات التي من شأنها أن تزيد من فعالية الوعي وأهمية الوعي بمدى تطبيق واستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء الضريبي وتقييمها على مستوى مديرية الضرائب -تبسة-

# الفصل الأول: بطاقة الأداء

## المتوازن، الأداء الضريبي

المبحث الأول: بطاقة الأداء المتوازن.

المبحث الثاني: استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم

الأداء الضريبي.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

تمهيد:

بعد ظهور بطاقة الأداء المتوازن من المواضيع الحديثة والمتقدمة التي ظهرت مؤخرا، فهي عبارة عن نظام اداري يساعد المؤسسة على ترجمة استراتيجيتها الى مجموعة من الاهداف المحددة وكذا توحيد جميع مقاييسها بهدف تحقيق هذه الاهداف حيث تساعد هذه البطاقة في اعطاء كبار المديرين وجهات نظر سريعة وشاملة لرجال الاعمال عن طبيعة عمل الشركة وتوصيتهم على عدم الافتراض بان غياب بعض المعلومات أو المؤشرات الكمية ينتج دائما بسبب الجهل أو ضغوط العمل وأعبائها.

فبطاقة الأداء المتوازن من الاساليب المحاسبية الحديثة لتقويم الأداء باعتبارها اسلوب غير تقليدي (مالي وغير مالي) يساعد استخدامها على ترشيد التكلفة وخاصة تكلفة الخدمات الضريبية، بالإضافة إلى تقويم تلك الخدمات بصورة تحقق التوازن في الأداء، بالإضافة إلى مدى مساهمتها في تعظيم العوائد من الايرادات الضريبية كمقياس مالي، أو ساهمت في ارتفاع درجات الرضا لدى الممولين وزيادة مؤشرات الثقة في التعامل الضريبي كالمؤشرات غير المالية وتوحيد مفاهيم وإجراءات التحاسب الضريبي.

وبناء على هذا سوف يتم التطرق في هذا الفصل للمباحث التالية:

- المبحث الاول: بطاقة الاداء المتوازن
- المبحث الثاني: استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء الضريبي
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة

### المبحث الأول: بطاقة الأداء المتوازن

لقد أجبّر ظهور مفهومي العولمة والبيئة التنافسية العديد من المؤسسات الاقتصادية على بذل المزيد من الجهد لرفع كفاءة الأداء من أجل البقاء والاستمرار في الأجل الطويل في ظل التطورات الحديثة، حيث دعا ذلك إلى الحاجة لأساليب مستحدثة في مراقبة التسيير لا تركز فقط على البيانات المالية والقيمة المضافة وقياس الأداء باستخدام نظام التكاليف المعيارية وغيرها من الأساليب التقليدية التي أصبحت غير قادرة على العمل في البيئة الجديدة التي تميزت بالاضطراب والتغير السريع، وشكلت هذه الظروف الدافع الأساسي في البحث عن أنظمة جديدة تواكب هذه التغيرات.

توصلت جهود هذه الأبحاث لاستحداث أدوات لقياس وتقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية تضم مؤشرات جديدة إلى جانب المؤشرات المالية، تعنى بمجالات مختلفة تم تجميعها في أربعة محاور رئيسية: مالية، الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم والنمو، والتي أصطلح عليها اسم "بطاقة الأداء المتوازن".

### المطلب الاول: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

ارتكزت نماذج تقويم الأداء التقليدية على استخدام المؤشرات المالية، التي لم تعد قادرة على مواجهة متغيرات بيئة الأعمال الأمر الذي جعلها قاصرة في التقويم السليم لأداء المؤسسة. ومن أبرز هذه المتغيرات التي تواجهها في بيئة الأعمال ما يلي<sup>1</sup>:

- زيادة حدة المنافسة على المستويين المحلي والدولي؛
- ظهور ثورة تكنولوجية في مجال الإنتاج وأنظمة المعلومات؛
- ظهور تغيرات وتحولات جذرية في أهداف المؤسسات للمحافظة على بقائها وسط ظروف المنافسة الشديدة، حيث أصبح هدفها الأساسي هو خدمة العميل والاحتفاظ به، وبدأ الاهتمام بتحليل ربحيته، والاستجابة السريعة لطلباته مع مواجهة تحديات خفض التكلفة والأسعار؛
- حدوث تغيرات جذرية في نظام وفلسفة الإدارة ومداخل اتخاذ القرارات وأساليب الإنتاج ترتب عليها تطبيق الإدارة الإستراتيجية، وظهر فلسفة التوقيت المنضبط في المخزون والإنتاج ونظام الإنتاج المرن، والجودة الشاملة؛
- تركيز اهتمام المقاييس التقليدية لتقويم الأداء على النتائج في الأجل القصير، بالرغم من أن معظم القرارات الإدارية ذات تأثير طويل الأجل؛

لذلك؛ وفي ضوء المتغيرات قام الباحثان Robert Kaplan & David Norton باقتراح نموذج بطاقة الأداء المتوازن عام 1992، في مجلة Harvard Business Review وكان الهدف من تقديم هذا النموذج هو التغلب على القصور الذي يواجه استخدام المؤشرات المالية. فالمؤشرات المالية تركز على النتائج وتستخدم مؤشرات لاحقة، ولكنها غير مرتبطة بمحركات الأداء التي تتعلق بمؤشرات خلق قيمة جديدة من خلال الاستثمار في العملاء والموردون والعاملون والتكنولوجيا والابتكار.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد احمد محمد ابو قمر، "تقويم أداء بنك فلسطين المحدود باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن"، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص35-36.

<sup>2</sup> Carla Mendoza, Françoise Giraud, **Tableaux de bord et balanced scorecards**, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2002, p. 154.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

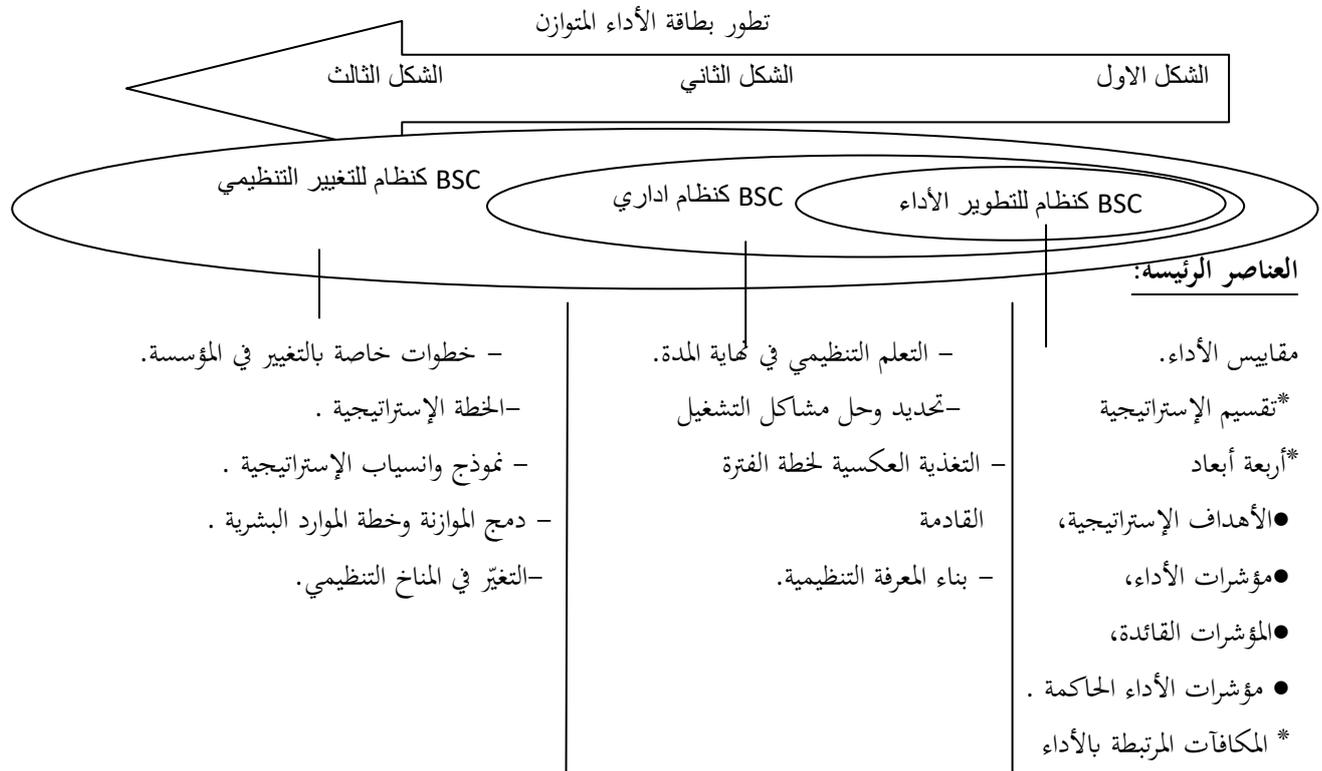
### الفرع الأول: نشأة وتعريف بطاقة الأداء المتوازن

#### اولا: نشأة وتطور بطاقة الأداء المتوازن

على اعتبار ان بطاقة الأداء المتوازن لا تعد عملية تجديد مطلق في أساليب تقويم الأداء، بل تعود جذور فكرة هذه الطريقة إلى سنوات الخمسينات، أين قام H.A Simon ومجموعة من الباحثين بدراسة كيفية استعمال المعلومة المحاسبية، وتوصلوا إلى أن المسير لا يستند في بناء نظام معلوماته على النظام المحاسبي فحسب، بل هناك مجموعة متنوعة من الأنظمة يستفي منها معلوماته، بالإضافة إلى استخدامه للمؤشرات المادية كوسيلة للمتابعة اليومية للإنتاج.<sup>1</sup>

ولدراسة نشأة بطاقة الأداء المتوازن يجب تتبع الجذور التاريخية لها، بالإضافة إلى إعطاء لمحة عن تطورها عبر تلك الأجيال ويمكن عرض مراحل تطور البطاقة عبر ثلاثة أجيال مبينة في الشكل ادناه:

#### الشكل رقم (01)



#### 1. الجيل الاول 1992:

حسب هذا الجيل وصفت بطاقة الأداء المتوازن بأنها عبارة عن أربعة منظورات لتقويم الأداء، بالإضافة إلى البعد المالي هناك ثلاثة أبعاد أخرى من الأعمال: العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو، حيث يتم تقويم الأداء ضمن هذه المنظورات الأربعة.

كما ان اقتراح ربط رؤية وأهداف المؤسسة بمنظورات البطاقة، جاء ليساعد في اختيار واستخدام قياسات (مؤشرات) تشجع موازنة الأداء في الأبعاد المختلفة، والأخذ بنظر الاعتبار عمليات ربط التوجه الإستراتيجي بالممارسات اليومية لإدارة المؤسسة. ولقد ولدت فكرة

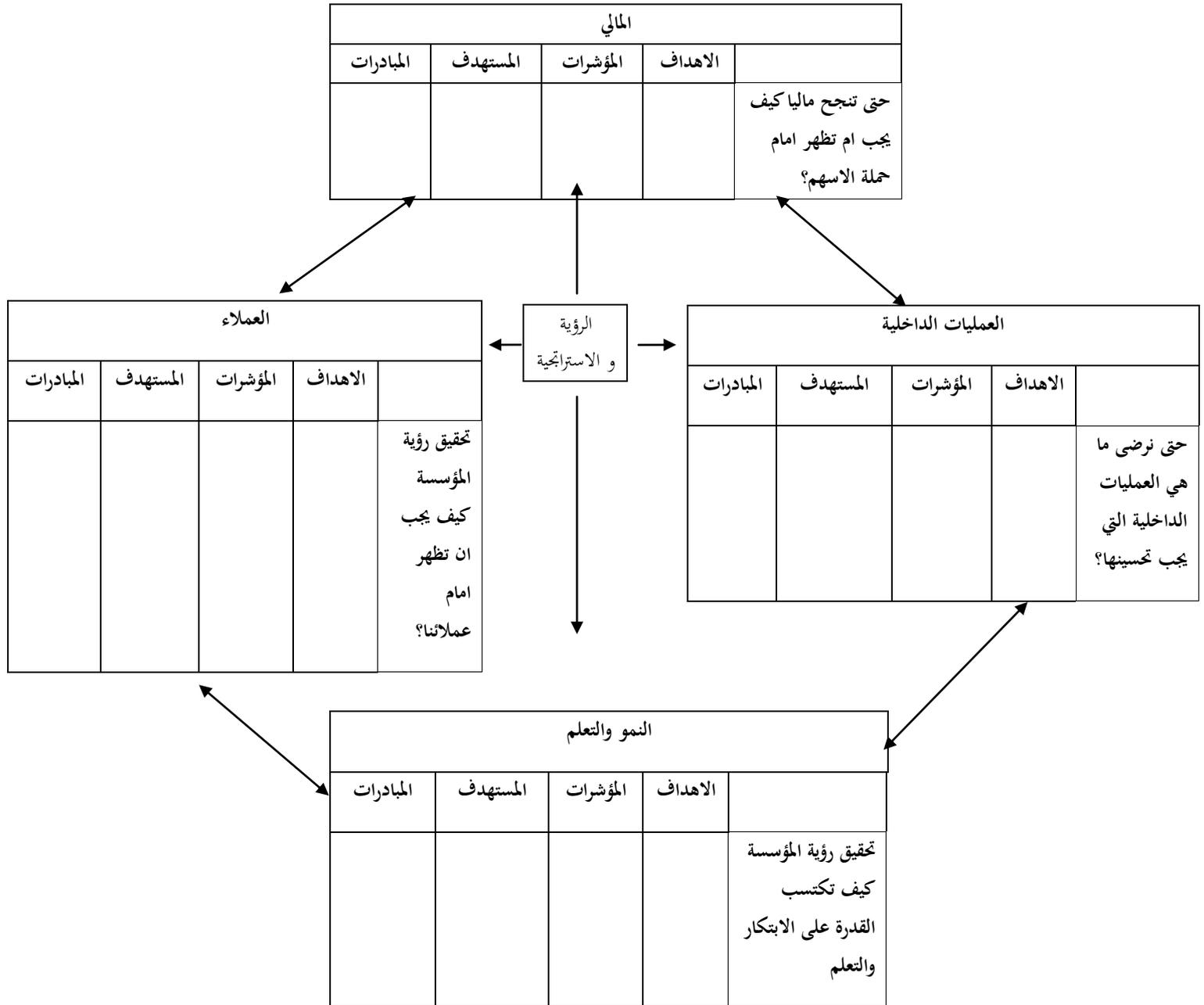
<sup>1</sup> مريم بودورة، "استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستند والمقارنة المرجعية لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص ادارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة2، 2013-2014، ص ص 38-39.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

ربط رؤية وأهداف المؤسسة بالمنظورات إلى إمكانية بناء علاقات السبب والنتيجة، وفي هذا الصدد بين (Cause & Effect) أهداف المؤسسة ووضع مؤشرات لقياس هذه الأهداف طبقاً لما يسمى بالخريطة الإستراتيجي (StrategyMap)، وتميزت هذه المرحلة بما يلي<sup>1</sup>:

- تم تقسيم رؤية المؤسسة إلى أربعة أبعاد؛
  - يحتوي كل بعد على مجموعة من مؤشرات الأداء؛
  - مؤشرات الأداء تعكس كيف يمكن توجيه أداء المؤسسة؛
  - اعتبار البطاقة كنموذج لتطوير أداء المؤسسات فقط وليس كنظام إداري.
- ويوضح الشكل رقم (02) الجيل الأول من بطاقة الأداء المتوازن على النحو التالي:

الشكل رقم (02) الجيل الأول من بطاقة الأداء المتوازن



<sup>1</sup> وائل محمد صبحي اندريس، طاهر محسن منصور الغالبي، "اساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن"، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2009، ص 145.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

الا أنه ظهرت بعض المشكلات ونقاط الضعف بعد تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الجيل الأول، ويمكن إيجازها على النحو التالي:<sup>1</sup>

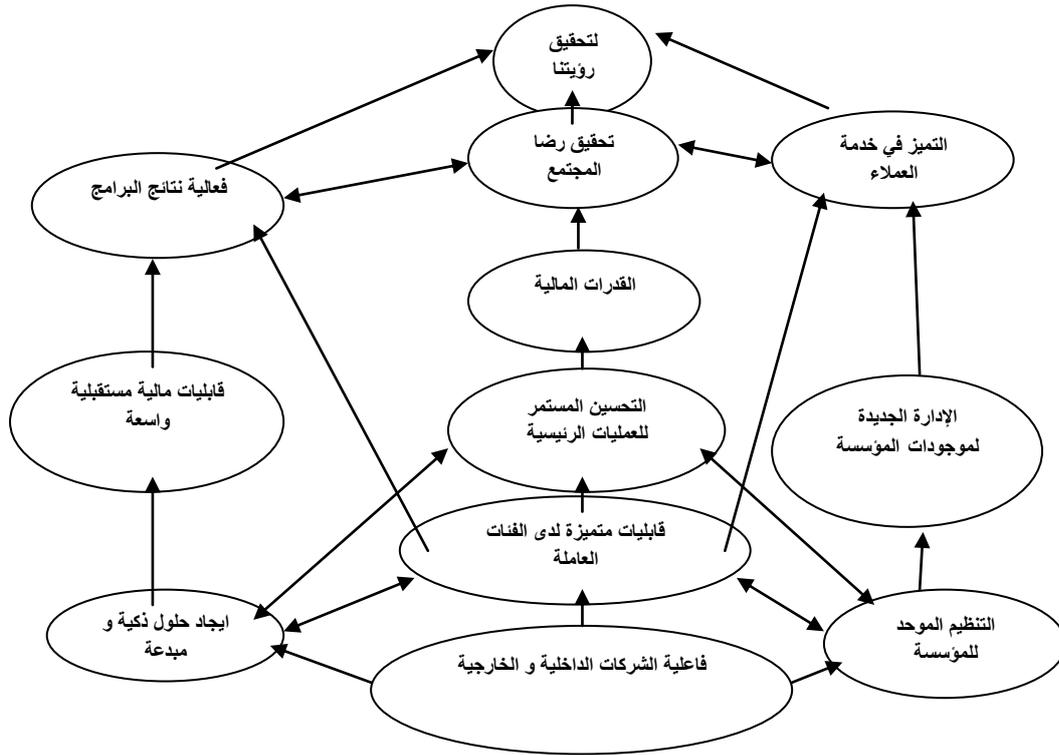
- عدم وجود أسلوب تفصيلي يوضح كيفية اختيار مقياس الأداء في كل مدخل؛
- لا يوجد مناقشة لكيفية وضع أهداف الأداء في بطاقة الأداء المتوازن، أو كيفية حدوث مفاضلة بين الأهداف، أو حتى مستوى صعوبة تحقيق الهدف الذي قد يختلف من هدف إلى آخر.

### 2. الجيل الثاني 1996:

نتيجة الانتقادات التي وجهت للجيل الأول، ظهر الجيل الثاني من البطاقة حيث تم تطوير علاقات السبب والنتيجة بين هذه المنظورات لتعطي انعكاسا إيجابيا على الأداء الشامل للمؤسسة، وقد مثلت هذه الجوانب مفتاح التطور في الجيل الثاني من استخدام بطاقة الأداء المتوازن، وهي موضحة في الشكل التالي:

### الشكل (03)

علاقات السبب والنتيجة في الجيل الثاني من بطاقة الأداء المتوازن (الخارطة الاستراتيجية)



تميزت هذه المرحلة بان البطاقة أصبحت أكثر وضوحا من خلال التركيز على عملية الربط بين الأهداف وعملية اختيار المؤشرات، كم اتضمن هذا الجيل تطبيق عجلة (P.D.E.A) لتحليل الفجوة بين الأهداف التنظيمية المقيمة للأداء والنتائج الفعلية.<sup>2</sup>

### 3. الجيل الثالث 2000:

في هذا الجيل ظهر ما يسمى بالخريطة الإستراتيجية والتي جعلت من الإستراتيجيات نقطة الارتكاز لمفهوم بطاقة الأداء المتوازن، فلا يمكن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن دون وجود إستراتيجيات واضحة نابعة من رؤية ورسالة المؤسسة.

<sup>1</sup> عادل جواد الرفاتي، "مدى قدرة المنظمات الاهلية الصحية بقطاع غزة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كدأة لتقويم الأداء التمويلي"، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011، ص56.

<sup>2</sup> مريم بودودة، مرجع سبق ذكره، ص42.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

يتضمن الجيل الثالث من بطاقة الأداء المتوازن العناصر الهامة التي لا توجد في الجيل الثاني والأول من البطاقة وهذه العناصر هي <sup>1</sup> :

- الارتباط والتدفق في سلاسل الأهداف الإستراتيجية حتى تظهر أهداف الأداء المالي بوضوح؛
- استبعاد المبادرات غير المرتبطة بتشكيل التدفق الإستراتيجي من الخريطة الإستراتيجية؛
- عند تنفيذ التخطيط الإستراتيجي بطريقة مناسبة تتوصل إلى مؤشرات الأداء المناسبة والهادفة والمفيدة للمتابعة الإستراتيجية والرقابة الإدارية في المؤسسة.

أما المكونات الرئيسية للجيل الثالث من البطاقة يمكن إيجازها على النحو التالي: <sup>2</sup>

- أ. بيان الاتجاه (Destination Statement): والذي يوضح شمولية القرارات وتنظيم الأنشطة وليس الدخول في تفاصيل وضع الأهداف قبل وصف دقيق وصحيح لهذا الاتجاه.
- ب. الأهداف الإستراتيجية (Strategic Objectives): والتي تبين مساهمة الاتجاه العام بإعطاء وضوح لتقاسم الرؤية الشمولية للعمل في المؤسسة، ووضع أهداف إستراتيجية مترابطة في إطار نظام من التفكير المنهجي وعلاقات السبب والنتيجة بين هذه الأهداف.
- ت. نموذج الربط الإستراتيجي والمنظورات (Strategic Linkage Model and perspectives): حيث يبين أن تحديد الأهداف الإستراتيجية يتم بشكل منفصل بين المنظورات الأربعة وهنا يتم الفصل بين نوعين من المنظورات الأول يركز على المنظور الداخلي للبطاقة والمتمثل بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو، فيما يركز الثاني على المنظور الخارجي للبطاقة والمتضمن كل من منظور العملاء والمنظور المالي.
- ث. المقاييس والمبادرات (Measures and Initiatives): وتبين أنه عندما يتم الاتفاق على الأهداف وتصبح القياسات محددة لتدعيم قدرة الإدارة العليا في فحص ومراقبة تطور المؤسسة باتجاه تحقيق الأهداف، يتم تحديد المبادرات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.

### ثانيا: تعريف بطاقة الأداء المتوازن

تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم بطاقة الأداء المتوازن ولعل أهمها:

التعريف الأول	عرفت على أنها "أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنظمة." <sup>3</sup>
التعريف الثاني	عرفها (p.niven) على أنها "مجموعه منتقاة بعناية من المؤشرات القابلة للقياس الكمي والمستمدة من استراتيجيه المؤسسة، حيث تمثل هذه المؤشرات أداة تستخدم من طرف المديرين لتوصيل نتائج أداء المؤسسة إلى الموظفين ومختلف أصحاب المصالح، وهو ما يمكنها من تحقيق رسالتها وأهدافها الإستراتيجية." <sup>4</sup>
التعريف الثالث	تم تعريفها بأنها "نظام اداري يهدف الى مساعدة المؤسسة على ترجمة رؤيتها وإستراتيجيتها الى مجموعة من الاهداف والقياسات المترابطة، وذلك من خلال الاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المؤسسات من خلالها تقييم انشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية." <sup>1</sup>

<sup>1</sup> نادية راضية عبد الحليم، "دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الاعمال في التنمية المستدامة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية التجارة، جامعة الأزهر، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، مصر، 2005، ص 17.

<sup>2</sup> وائل محمد صبحي ادريس، مرجع سبق ذكره، ص 149.

<sup>3</sup> صلاح بلاسكة، "قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص ادارة إستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 2011، ص 23.

<sup>4</sup> Paul R.niven " **Balanced score card ,step by step for governement and non profit agencies-second edition**, jhon wiley and sons, new jersey, 2008, pp13

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

من خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن بأنها اول نظام اداري يساعد المؤسسة على ترجمة استراتيجيتها الى مجموعة من الاهداف المحددة وكذا توحيد جميع مقاييسها، بهدف تحقيق هذه الاهداف وتقييم مدى تطبيقها من خلال مشاركتها مع الموظفين ومختلف اصحاب المصالح.

### الفرع الثاني: اهمية بطاقة الأداء المتوازن

إن أهمية بطاقة الأداء المتوازن تتبلور من خلال المنافع العديدة المترتبة عن استخدامها، والتي ظهرت نتيجة لتوظيفها في مختلف المؤسسات، ويمكن تلخيص أهم الأهداف في الآتي:<sup>2</sup>

- أنها تزود المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسساتهم؛
- تحديد المقاييس في بطاقة الأداء المتوازن يمثل الدافع الأساسي للأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ومتطلبات المنافس؛
- تتمكن من خلال الأبعاد الأربعة (والتي سيتم التطرق إليها لاحقاً في هذا الفصل) من مراقبة النتائج المالية وفي نفس الوقت مراقبة التقدم ببناء القدرات واكتساب الموجودات الغير ملموسة؛
- تجمع وبتقرير واحد العديد من العناصر المتفرقة لبرامج العمل التنافسية مثل التوجه نحو العملاء، تدنية وقت الاستجابة، تحسين النوعية، تأكيد العمل الجماعي، تقليل وقت طرح المنتجات الجديدة والإدارة على المدى البعيد؛
- تلزم المدراء على تدارس كافة المقاييس التشغيلية المهمة، وبالتالي تساهم بزيادة الوعي والفهم المتحقق بعد قبول التحسين الحاصل في مجال معين والمرتبط بتدهور الوضع في مجال آخر؛
- تترجم الرؤية الإستراتيجية؛
- تعرف الارتباطات الإستراتيجية لتكامل الأداء؛
- تعمل على إيجاد تعامل بين الأهداف ومقاييس الأداء؛
- المبادرة بالتنسيق الاستراتيجي؛
- تعطي الإدارة صورة شاملة عن طبيعة العمليات المختلف الأعمال.<sup>3</sup>

### الفرع الثالث: خصائص بطاقة الأداء المتوازن

تتسم بطاقة الأداء المتوازن بمجموعة من الخصائص المميزة والمتمثلة في:<sup>4</sup>

#### اولاً: خاصية تعدد الابعاد

تسمح هذه الخاصية لبطاقة الأداء المتوازن بالنظر الى منشآت الأعمال من خلال اربعة ابعاد هامة توفر الاجابة عن الاسئلة الاربعة

الاساسية التالية:

<sup>1</sup> ابو ماضي كامل احمد، "بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم أداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية"، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، فلسطين، قطاع غزة، الطبعة الاولى، 2018، ص 165.

<sup>2</sup> وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور القالبي، مرجع سبق ذكره، ص 153.

<sup>3</sup> عريوة محاد، "دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، 2010، ص 69.

<sup>4</sup> يحيوي نعيمة، "بطاقة الأداء المتوازن وسيله فعالة لتقييم في المؤسسة"، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، جامعة باتنة، الجزائر، العدد الثامن العاشر، 2008، ص 28.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

1. **البعد المالي:** ويجب عن التساؤل كيف تبدو امام حملة الاسهم؟ ويركز على إستراتيجية النمو والربحية ورؤية اصحاب المصلحة بالمنشأة.

2. **بعد العلاقات مع العملاء:** ويجب عن التساؤل كيف يرانا العملاء؟ ويركز على إستراتيجية خلق القيمة للعميل وكيف تبدو المنشأة من منظور العميل.

3. **بعد العمليات الداخلية:** ويجب عن التساؤل بماذا يجب ان تتفوق؟ ويركز على الاولويات الإستراتيجية لمختلف العمليات والتي تحقق الرضا للعملاء واصحاب المصلحة، ويهتم بالعمليات التي يمكن للمنشأة ان تتفوق فيها.

4. **بعد التعلم والنمو:** ويجب عن التساؤل هل يمكن الاستمرار في التحسين وخلق القيمة؟ ويركز على الاولويات لخلق المناخ الذي يدعم التغيير التنظيمي والابتكار والنمو.

ويشير الباحث هنا الى ان ابعاد البطاقة محل خلاف بين الباحثين والكتاب، فقد اضاف بعضهم بعدا خامسا وسادسا بينما اقتصر بعضهم على عدد اقل من الابعاد.

### ثانيا: خاصية التوازن

يمثل التوازن فلسفة الحياة وسر الاستمرار وركيزة التطور في كافة المجالات، ويجب ان يتم اخذ هذه الخاصية في الاعتبار عند تطوير النظم والسياسات لتساير التغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال كما يجب عند اجراء التحليل الذي يتم لخدمة متخذي القرارات، سواء من داخل المنشأة او من خارجها، ليراعي التوازن بين الأداء الحالي والأداء المستقبلي، والتوازن بين الأداء المالي والأداء غير المالي، والتوازن بين الأداء في الاجل القصير والأجل الطويل، والتوازن بين كافة عناصر التميز التي تحدد كفاءة الأداء، والتوازن بين العوامل الداخلية والعوامل الخارجية التي تحدد عناصر الأداء، والتوازن بين الأداء الاجمالي للمنشأة والأداء التحليلي والتفصيلي للأنشطة المتنوعة التي تمارسها المنشأة، بالإضافة الى التوازن بين الابعاد الاربعة التي يقوم عليها المقاييس، والتوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، والتوازن بين حاجات اصحاب المصلحة في المنشأة وهم المستثمرون والعملاء والعاملون والمجتمع.<sup>1</sup>

### ثالثا: خاصية الدافعية والتحفيز

تشتق خاصية الدافعية والتحفيز لنموذج بطاقة الأداء المتوازن من خلال ما يتميز به النظام التقليدي لقياس الأداء من تحيز رقابي، بمعنى ان النظام التقليدي لقياس الأداء، وهو الذي يحدد تصرفات وسلوكيات معينة يجب ان يسلكها العاملون. ومن ثم يبين قياس الأداء الفعلي مدى التزاماتهم بهذه التصرفات والسلوكيات المحددة، ومن ثم فان جوهر الأداء في النظم التقليدية لقياس الأداء هو مراقبة السلوك، اما بطريقة الأداء المتوازن فإنها تقوم على فرض تبني العاملين لسلوكيات معينة يرونها ضرورية للوصول الى الاهداف المحددة، من خلال الرؤية والإستراتيجية التي تحدد النتائج النهائية التي يجب ان تكون فالمهم الوصول الى النتائج التي تحقق الاهداف الإستراتيجية وليس بالضرورة معرفة كيفية الوصول الى هذه النتائج، لذا فإن هذه البطاقة تمثل عاملا تحفيزيا للعاملين لأداء اقصى ما لديهم من مقدرة، وصولا الى الاهداف الإستراتيجية.

### رابعا: خاصية المرجعية

تظهر هذه الخاصية من خلال ربط عناصر الابعاد الاربعة المختلفة لبطاقة الأداء المتوازن بمعيار أفضل أداء وذلك بطريقتين:

❖ **الطريقة الاولى:** من خلال انشاء معايير أداء تتساوى او تقترب من تلك المعايير التي تعكس أفضل أداء، وتحديد فجوة الأداء،

ومحاكاة أفضل الممارسات العلمية التي تساعد على غلق هذه الفجوة.

<sup>1</sup> محمد سعيد، محمد جندي، "نموذج مقترح لتقييم الأداء في المنشآت الاقتصادية لخدمة المستثمرين-دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، الملحق الثاني، العدد الاول، 2001، ص 12.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

❖ **الطريقة الثانية:** من خلال التغذية العكسية لمعيار أفضل أداء مقارن، وذلك عن طريق مقارنة أداء المنشأة مع معيار أفضل أداء، مما يساعد على تحريك النشاط الادراكي للأفراد ويقوي مستويات الجهد المبذول، الامر الذي يدعم في النهاية مفهوم التنافسية، ويضاف الى ذلك معلومات التغذية العكسية لمعيار أفضل أداء، كما تلعب دورا تحفيزيا عن طريق إيجاد انسب الطرق لتحسين أداء المهام.

### خامسا: خاصية المحدودية للمعلومات

تقضي بطاقة الأداء المتوازن على ظاهرة اتاحة معلومات اكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار، نظرا لأنها تركز على مجموعة محددة من المؤشرات المالية وغير المالية تتماشى مع الخصائص التي تميز كل منشأة، فعلى الرغم من احتمال وجود قائمة طويلة من المؤشرات المالية وغير المالية، فان المنشأة يجب ان تمارس سياسة انتقائية من خلال الربط الصريح بين اختيار المنشأة للمؤشرات المالية وغير المالية وإستراتيجيتها على المدى الزمني طويل الاجل، ولعل هذا هو التحدي الاكبر الذي تواجهه المنشأة، وهو كيفية اختيار مجموعة المقاييس المالية وغير المالية التي ترتبط ارتباطا صريحا ومباشرا مع الإستراتيجية.

### المطلب الثاني: تحليل ابعاد بطاقة الأداء المتوازن

تحتوي بطاقة الأداء المتوازن على خمسة أبعاد وهي (البعد المالي، الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم والنمو)، ولكل بعد من هذه الابعاد اهداف إستراتيجية ومؤشرات تقوم عليها استنادا على بعضها البعض، بغية تحقيق التفاعل والتكامل في إطار تشخيص مقدار مساهمة الإدارة والأفراد والأنشطة المختلفة، مع إمكانية إضافة بعد خامس من أجل توسيع دورها في دعم التنمية وهو (بعد البيئة والمجتمع).

### الفرع الاول: البعد المالي

يركز هذا البعد على وضع المقاييس الداخلية والخارجية لتحديد مدى مساهمة الإدارة في تحقيق التحسينات المالية، فالبيانات الزمنية التحويلية الدقيقة لها الأولوية دائما، وعلى المدراء تأييد توفرها، ومن ضمن هذه البيانات على سبيل المثال:<sup>1</sup>

- تقييم مخاطر المشروع؛
- تحليل تكلفة النفقة تبعا للنشاطات المقترحة؛
- البيانات التي تتحكم بالتدفق النقدي الحالي قياسا لما خطط له؛
- فوائد القيمة.

ويوضح الجدول التالي المؤشرات المناسبة لأهداف البعد المالي:

<sup>1</sup>مجدي سليمان صفوان، "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصارف التجارية"، 08 مارس 2021 متاح على الموقع [www.al-madina.com](http://www.al-madina.com) تم الاطلاع عليه بتاريخ 11 مارس .

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

### الجدول رقم 01

#### مؤشرات الأداء المناسبة لاهداف المنظور المالي

المنظور	الاهداف الاستراتيجية	مؤشرات الأداء
المالي	نمو الإيرادات	*عدد المنتجات الجديدة او الاستخدامات الجديدة للمنتج
		*عدد العملاء الجدد والاسواق الجديدة
		*عدد منافذ التوزيع الجديدة ومدى التنوع في تقديم الخدمات وانماط التسليم والتسريع
		*الحصة السوقية
		*عدد استراتيجيات التسعير
	تحفيض التكاليف وتحسين الانتاجية	*تكلفة وحدة المنتج
		*الدخل المحدد لكل موظف
		*نسبة الاعمال ذات التكلفة المتدنية
	الاستغلال الامثل للاصول	*معدل دوران المخزون
		*معدل المردودية المالية
		*معدل دوران النقدية

المصدر: من اعداد بودودة مريم بالاعتماد على: سعد صادق بحري، "ادارة توازن الأداء"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003-2004 ص 214-215.

### الفرع الثاني: بعد الزبائن

يعمل هذا البعد على قياس رضا الزبائن على منتجات وخدمات المؤسسة، وتعقب تفضيلاتهم وسلوكياتهم مستقبلا، بهدف زيادة مبيعات المؤسسة وبالتالي تعزيز المركز التنافسي والرقابة على الأسواق.<sup>1</sup> ويوضح الجدول التالي المؤشرات المناسبة لأهداف بعد الزبائن:

### الجدول رقم 02 مؤشرات الأداء المناسبة لاهداف منظور العملاء

المنظور	الاهداف الاستراتيجية	مؤشرات الأداء
العملاء	الحصة السوقية	*نسبة مبيعات المؤسسة الللى المبييعات الكلية في قطاع الصناعة
		*نسبة ما ينفقه المستهلك من دخل لشراء منتجات المؤسسة
	الاحتفاظ بالعملاء	*عدد العملاء الذين تركوا التعامل مع المؤسسة
		*مقدار الزيادة في المبييعات للعميل الحالي
		*تكرار الشراء/الزيارات/الاتصال بالعميل الحالي
	اكتساب عملاء جدد	*عدد العملاء الجدد
		*معدل البيع/الطلبات الواردة

<sup>1</sup> لطرش وليد، "دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي"، اطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2017، ص 23.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

*تكلفة جلب العميل الجديد *متوسط حجم الصفقة او البيع		
*عدد الشكاوي *عدد حالات عدم الرد على رسائل الشكر الموجهة للعملاء *نسبة الراضين على نشاط المؤسسة	رضا العميل	
*اجمالي الربح لكل عميل *اجمالي التكلفة لكل عميل	ربحية العميل	

المصدر: من اعداد بودودة مريم بالاعتماد على: سعد صادق بحيري، "ادارة توازن الأداء"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003-2004 ص 216-217.

### الفرع الثالث: بعد العمليات الداخلية

ويركز هذا البعد على وضع المقاييس الداخلية التي تحدد اجراءات الجودة في الأداء للعمليات الداخلية بالمنظمة، والمؤشرات الرئيسية في هذا البعد تتوقف على<sup>1</sup>:

- أداء العاملين؛
- كفاءة سير العمليات؛
- فعالية الاجور؛
- المنتج والخدمة المقدمة للعملاء؛
- التقنية المستخدمة؛
- مدى دعم الرؤية والرسالة للعمليات؛
- بناء مصفوفة العمليات التي تحقق التميز (ماذا يجب ان نتفوق فيه؟).

ويوضح الجدول التالي المؤشرات المناسبة لأهداف بعد العمليات الداخلية:

### الجدول رقم 03 مؤشرات الأداء المناسبة لاهداف منظورالعمليات الداخلية

الاهداف الاستراتيجية	مؤشرات الأداء	المنظور
البناء	*تحديد القطاع المربح في السوق *تحديد دخل المنتج الجديد *تحديد الدخل المحقق من التعامل مع العملاء الجدد	العمليات الداخلية
	*وقت الدخول للسوق *نقطة تعادل الوقت	التصميم
	*عدد الاخطاء *زمن العملية	

<sup>1</sup>مجدي سليمان صفوت، مرجع سبق ذكره، ص 47

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

*تكلفة العملية		
*نسبة العمليات التي تم تسليمها في الموعد *نسبة نفاذ المخزون *نسبة الاخطاء	التسليم	
*متوسط حالة الرضا *عدد العملاء الذين يعودون للشراء خلال ثلاثة اشهر *عدد العملاء الذي لا يشترطون لمدة عام	خدمات ما بعد البيع	

المصدر: من اعداد بودودة مريم بالاعتماد على: سعد صادق بحيري، "ادارة توازن الأداء"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003-2004، ص 219-220.

### الفرع الرابع: بعد التعلم والنمو

يتركز هذا البعد حول التعلم التنظيمي والنمو اللذان يؤديان إلى تحديد البنية التحتية وتشخيصها، والتي يجب أن تبنى عليها المؤسسة لتحقيق الابتكار والتطوير طويل الأجل. ويتحقق ذلك من خلال ثلاثة موارد أساسية هي:<sup>1</sup>

- قدرات العاملين Employee capabilities؛
- قدرات انظمة المعلومات Information systems capabilities؛
- التحفيز، التمكين والاندماج Motivation, empowerment, and alignment.

ويوضح الجدول التالي المؤشرات المناسبة لأهداف بعد التعلم والنمو:

### الجدول رقم 04 مؤشرات الأداء المناسبة لأهداف منظور التعلم والنمو

المنظور	الاهداف الاستراتيجية	مؤشرات الأداء
التعلم والنمو	قدرات العاملين	*معدل دوران العاملين *انتاجية العامل *عدد الترقيات الداخلية
	قدرات انظمة المعلومات	*معدل تغطية المعلومات *نسبة العاملين على اجهزة الحاسب
	التحفيز، التمكين، والاندماج	*معدل تطوير الحوافز والمكافآت *معدل التاثير *نفقات التدريب *رضا العاملين عن البرامج التدريبية

<sup>1</sup> مريم بودودة، مرجع سبق ذكره، ص 56.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

**المصدر:** من اعداد بودودة مريم بالاعتماد على: فرنسواز جيرو واخرون، ترجمة وردية واشد، المراقبة الادارية وقيادة الأداء، الطبعة الاولى، مجد المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 2007، ص99.

### الفرع الخامس: بعد البيئة والمجتمع

بعد التطرق للأبعاد الأربعة الخاصة بطاقة الأداء المتوازن بشكل من التفصيل، يجب التذكير هنا إلى أن عدد الأبعاد لا يتوقف على أربعة أبعاد فقط، بل يمكن أن يتعداها لأبعاد أخرى تبعاً للجوانب الأساسية في المؤسسة والإستراتيجية التي تنتهجها، فمثلاً يمكن أن تضع منظمة ما جانب البيئة والمجتمع كجانب رئيسي حيث إنها تؤثر في عملياتها الرئيسية، وتضع منظمات أخرى جانب الموارد البشرية. ويوضح الجدول التالي المؤشرات المناسبة لأهداف بعد البيئة والمجتمع:

### الجدول رقم (05): مؤشرات الأداء المناسبة لأهداف منظور البيئة والمجتمع

منظور	الاهداف الإستراتيجية	مؤشرات البيئة والمجتمع	
البيئة والمجتمع	الالتزام بقوانين و تشريعات الدولة	<ul style="list-style-type: none"> <li>● معدل نمو القضايا المرفوعة ضد المؤسسة؛</li> <li>● معدل نمو الإنذارات الموجهة للمؤسسة من قبل الدولة.</li> </ul>	
	الاستثمار في المزايا الاقتصادية	<ul style="list-style-type: none"> <li>● معدل الزيادة في الإيرادات.</li> </ul>	
البيئة والمجتمع	المنافسة	<ul style="list-style-type: none"> <li>● معدل اختلاف مواصفات إنتاج المؤسسة عن المواصفات والمقاييس المؤسسات المنافسة؛</li> <li>● الحصة السوقية.</li> </ul>	
	خدمة المجتمع	العمال	<ul style="list-style-type: none"> <li>● نسبة المشاركين في الدورات التدريبية؛</li> <li>● متوسط ساعات العمل الإضافية؛</li> <li>● نسبة المبالغ المنفقة على خدمة العاملين؛</li> <li>● عدد مشاريع تحسين الأمان؛</li> <li>● متوسط ساعات العمل اليومية.</li> </ul>
		الزبائن	<ul style="list-style-type: none"> <li>● نسبة التغير في خدمات ما بعد البيع؛</li> <li>● نمو الإنفاق على خدمات ما بعد البيع.</li> </ul>
		التفاعل مع المجتمع المحلي	<ul style="list-style-type: none"> <li>● نسبة التعيينات الجديدة؛</li> <li>● نسبة المرأة في الإدارة؛</li> <li>● نسبة المواد ذات المصدر المحلي؛</li> <li>● نسبة المستخدمين المحليين؛</li> <li>● نسبة المجهزين المحليين.</li> </ul>
المحافظة على البيئة	<ul style="list-style-type: none"> <li>● نسبة استهلاك الطاقة من مصادر قابلة للتجديد (السن، المتر مربع) ؛</li> <li>● متوسط استهلاك الماء الصالح للشرب؛</li> <li>● نسبة الاستثمارات في المدخرات الطبيعية / البيئية.</li> </ul>		

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

<ul style="list-style-type: none"> <li>● إدارة المياه القذرة؛</li> <li>● نمو الإنفاق على حماية البيئة؛</li> <li>● عدد حاويات النفاية؛</li> <li>● متوسط استهلاك وقود المركبات؛</li> <li>● نسبة النفاية المعادة.</li> </ul>		
---	--	--

**المصدر:** لطرش وليد وحيد، منصور إبراهيم السعيدة، "نموذج معدل لبطاقة الأهداف المتوازنة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، دراسات العلوم الإدارية، عمادة البحث العلمي /الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد 37، العدد 2، 2010، ص 349.

ان كل بعد من ابعاد بطاقة الأداء المتوازن تشتمل على أربعة محاور<sup>1</sup>:

1. **الأهداف (Objectives):** النتائج المنشود تحقيقها، والأهداف بشكل عام موزعة على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وتحمل نفس الأهمية الإستراتيجية ويجب أن تكون محددة وقابلة للقياس وقابلة للتحقيق ومعقولة ومحددة بوقت زمني لإتمامها. كمثال لذلك زيادة نسبة رضا العملاء للخدمة المقدمة بنسبة 10% في نهاية العام الحالي.
2. **القياسات والمؤشرات (measures or Indicators):** تمثل المحس الذي يحدد حالة الهدف المراد تحقيقه عن طريق مقارنته بقيمة محددة سلفا. كمثال لذلك مؤشر رضا العملاء (مسح ميداني).
3. **المعيار (Target):** مقدار محدد يتم القياس بناءً عليه لتحديد مقدار الانحراف (سلبا أو إيجابا) عن الهدف المقرر تحقيقه، مع الاستعانة ببعض الألوان القياسية والتي تسهل عملية استقراء الحالة بشكل سريع. كمثال لذلك 80%.
4. **المبادرات (Initiatives):** تشير المبادرات إلى المشاريع التشغيلية اللازم تنفيذها لتحقيق الهدف، كمثال لذلك فتح فروع جديدة وتوسيع مكاتب خدمات العملاء.

اما نموذج بطاقة الأداء المتوازن يضم ثمانية عناصر أساسية، تتبلور من خلالها آلية عمل هذه البطاقة وهي على النحو التالي:<sup>2</sup>

1. **الرؤية المستقبلية: (Future Vision)** والتي تبين إلى أين تتجه المؤسسة وما هي الهيئة المستقبلية التي ستكون عليها.
2. **الإستراتيجية (Strategy):** والتي تتألف من مجمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف أو خطط تحقيق الأهداف التي قامت مؤسسة الأعمال بتحديدتها.
3. **المنظور (Perspective):** مكون يدفع باتجاه تبني إستراتيجية معينة وفق تحليل لمؤشرات مهمة في هذا المنظور أو المكون ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الإستراتيجية للوصول إلى المؤشرات الواردة في المنظور، وهناك أربعة منظورات أساسية في بطاقة الأداء المتوازن وهي: المنظور المالي، ومنظور العملاء، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور التعلم والنمو.
4. **الأهداف: (Objectives)** إن الهدف بيان عرض (معنى) الإستراتيجية وهو يبين كيفية القيام بتنفيذ الإستراتيجية المعتمدة، ويعبر عنها بالمستويات المحددة والقابلة للقياس لتحقيق الإستراتيجية.

<sup>1</sup>غازي علي، "بطاقة الأداء المتوازن كمدخل لبناء القيادة الإبداعية"، مجلة ادارة الاعمال، جمعية ادارة الاعمال العربية، العدد 100، مارس 2003، ص 37.

<sup>2</sup> عادل جواد الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 36.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

5. **المقاييس (Measures):** تعكس قياس أداء التقدم باتجاه الأهداف، ويفترض أن يكون المقياس ذو طابع كمي وتوصل القياسات إلى الأعمال المطلوبة لتحقيق الهدف ويصبح الكشف الممكن وضعه على شكل فعل لكيفية تحقيق الأهداف الإستراتيجية، فالمقاييس ماهي إلا تنبؤات عن الأداء المستقبلي وهذه المقاييس هي التي تدعم تحقيق الأهداف.
6. **المستهدفات (Targets):** والتي تمثل البيانات والتصورات الكمية المقاييس الأداء في وقت ما في المستقبل.
7. **ارتباطات السبب والنتيجة (Cause and Effect Linkages):** والتي تعبر عن علاقات الأهداف أحدهما بالآخر وتكون مشاهجة لعبارات (إذا - إذن).
8. **المبادرات الإستراتيجية (Strategic Initiatives):** هي برامج عمل توجه الأداء وتسهل عملية التنفيذ والإنجاز على المستويات التنظيمية الدنيا.

### المطلب الثالث: اعداد وتقييم بطاقة الأداء المتوازن

يتطلب ادخال بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات تحيئة المقدمات التنظيمية لفهم فعال لمفردات عمل البطاقة من جانب واعداد الموارد البشرية المؤهلة من جانب اخر، لذلك يجب في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن اتباع عدد من الخطوات المتسلسلة التي تضمن الفعالية والنجاح في تنفيذ البطاقة، كما ان في عملية تقييم هذه البطاقة لا بد من ان تمر على العديد من العوامل سواء كانت صعوبات او نجاح.

### الفرع الاول: الخطوات الاساسية لتصميم بطاقة الأداء المتوازن

هنالك خطوات اساسية لتصميم بطاقة الأداء المتوازن، وفيما يلي الخطوات الرئيسية لتصميمها:<sup>1</sup>

1. **تكوين فريق العمل:** يتشكل هذا الفريق من الإدارة العليا للمنظمة، ويتولى مسؤولية تحديد رؤية المنظمة واستراتيجيتها، كما يقوم بشرح وتفسير الإستراتيجية وتحديد كيفية تحويلها الى حقيقة، مع توضيح الاستخدام اليومي لبطاقة الأداء المتوازن، وكيفية تعديل دور المديرين ليتناسب مع الإستراتيجية الجديدة، مع التأكد من فهم كل فرد بالمنظمة لأهداف النموذج وماذا يعني بالنسبة له.
2. **وصف الرؤية الإستراتيجية للمشأة:** يجب على المنظمة ان تطور فكرة بسيطة واضحة لكل فرد داخل المنظمة، عما تحاول تحقيقه كي يتسنى لها اتخاذ قرارات مالية صائبة وعقلانية حول نشاطها التنظيمي واهدافه، ولكي تكون عملية التصميم أكثر فاعلية يستخدم البيان الوصفي للرؤية الإستراتيجية.
- ويمكن للإدارة العليا ان تحدد إستراتيجية المنظمة في ضوء دورة حياة المنظمة ودورة حياة منتجاتها، ومستوى المنافسة التي تتعرض له، وامكانياتها ومواردها الداخلية، فاذا كانت المنظمة جديدة وفي مرحلة النمو وتعرض لمنافسة شديدة، فإنها ستركز على رضا العملاء والتجديد والابتكار في مجال تكنولوجيا الانتاج، في ضوء التكنولوجيا المطبقة لدى المنافسين، وذلك بما يعمل على تدعيم المركز التنافسي للمنشأة، أما اذا كانت المنظمة في مرحلة النضج والاستقرار، ومنتجاتها تتمتع باستقرار سوقي وموقف تنافسي مناسب، فإن الإدارة العليا تحدد استراتيجيتها على أساس العمليات الداخلية، من خلال التحسين المستمر في مجالات الانتاج، ونظم المعلومات، والاساليب الادارية بما يعمل على تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية من ناحية، وزيادة القيمة للمساهمين من ناحية أخرى.<sup>2</sup>
3. **توصيل الإستراتيجية إلى المستويات الادارية كافة:** بعد تحديد الإستراتيجية الجديدة يتم توصيلها إلى المستويات الإدارية الدنيا، وحتى مستوى الإدارة الوسطى في المنظمة، حتى يتم شرح ومناقشة الإستراتيجية للتأكد من فهم الإستراتيجية وأساليب تنفيذها.

<sup>1</sup> Kaplan, R.S. & Norton, D.P., "**Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management**", Part.I, Accounting Horizons, Vol.15, No1., March, 2001, p5.

<sup>2</sup> الخولة الهالة، "استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الأداء الإستراتيجي لمنشآت الاعمال"، مجلة الإدارة والمحاسبة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 57، 2001، ص38.

4. **تحديد ووصف الأهداف الإستراتيجية:** تمثل الأهداف الإستراتيجية أساس بطاقة الأداء المتوازن، ولذلك فإن تحديد الأهداف الإستراتيجية تعد الخطوة الأولى نحو تطبيق النموذج، ويتم في هذه المرحلة ترجمة إستراتيجية المنظمة إلى مجموعة من الأنشطة والنتائج الأكثر أهمية (الأهداف الإستراتيجية)، من خلال تحليل الاستراتيجيات العامة المطلوب تحقيقها لإنجاز رؤية المنظمة، ويمكن تمثيل هذه الأهداف المحددة على صيغة نموذج ربط استراتيجي، بحيث ترتبط جميع الأهداف الإستراتيجية وفق علاقة (السبب - النتيجة) فيما بينها.<sup>1</sup>
5. **وضع أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:** بعد أن تقوم الشركة بتحديد الأهداف الإستراتيجية والمجالات التي ينبغي أن تركز عليها، فإنها تقوم بتحديد عوامل النجاح وأبعاد البطاقة، وما ينبغي عمله في كل بعد.
6. **تحديد عوامل النجاح الأساسية ومقاييسها على مختلف المستويات التنظيمية:** تنبع هذه العوامل من إستراتيجية المنظمة، ويجب أن تغطي الأبعاد التي تقوم عليها بطاقة الأداء، ويمكن تقسيم عوامل النجاح الأساسية إلى أكثر من مستوى فرعي من عوامل النجاح، وإن تحقيق عامل النجاح الفرعي يقود إلى عامل النجاح الأساسي والذي بدوره يقود إلى إنجاز جانب من الهدف الاستراتيجي، وذلك على النحو الآتي:<sup>2</sup>
- التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة (عامل نجاح فرعي)، يؤدي إلى خفض التكلفة (عامل نجاح فرعي)، يؤدي لزيادة الربحية (عامل نجاح أساسي)، يؤدي إلى إنجاز جانب من الهدف الاستراتيجي هو تعظيم القيمة لكل من المساهمين والعملاء والعاملين والمجتمع.
  - الوصول بمستوى الانتاج المعيب إلى مستوى الصفر (عامل نجاح فرعي)، يؤدي لتحسين الجودة (عامل نجاح فرعي)، يؤدي إلى زيادة رضا العملاء (عامل نجاح أساسي)، يؤدي إلى إنجاز جانب من الهدف الاستراتيجي هو تعظيم القيمة للمنشأة.
  - زيادة عدد وقيمة برامج التدريب (عامل نجاح فرعي)، يؤدي إلى تقليل معدل دوران العاملين (عامل نجاح فرعي)، يؤدي إلى زيادة رضا العاملين (عامل نجاح أساسي)، يؤدي إلى إنجاز جانب من الهدف الاستراتيجي هو تعظيم القيمة للمنشأة.
7. **تحديد علاقة السبب والنتيجة:** يقوم نظام قياس الأداء القائم على نموذج بطاقة الأداء المتوازن على خلق مجموعة من علاقات السبب والنتيجة بين التصرفات التكتيكية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية، من خلال التركيز على مقاييس الأداء أو المؤشرات المستقبلية الأساسية، وربطها بمقاييس النتائج أو المؤشرات التاريخية التابعة. ووفقا لهذه العلاقة فإن عمليات التعلم والنمو تؤدي إلى تحسين العمليات الداخلية، وتحسين العمليات الداخلية يؤدي بدوره إلى تحسين العلاقات مع العملاء، وتحسين العلاقة مع العملاء يؤدي إلى تحسين الأداء المالي وزيادة الربحية.<sup>3</sup>
8. **اختيار المقاييس:** تصحب عملية تصميم بطاقة الأداء المتوازن عملية دقيقة ومتقنة التمييز وتوصيف المقاييس المختارة لكل محور من المحاور السابقة، لتبليغ الإدارة عن مدى تقدم المنظمة في إنجاز أهدافها، ويجب أن ترتبط مقاييس الأداء بالأهداف الإستراتيجية، كما ترتبط المقاييس ببعضها البعض بطريقة يدعم كل منها الآخر (علاقة تبادلية)، ويجب أن تكون هذه المقاييس واضحة ومحددة، مع الأخذ في الاعتبار البعد الزمني، عند تقييم كيفية وفاء كل مقياس بالأهداف الإستراتيجية، على جانب أن يكون كل مقياس متتابعة زمنية في ارتباطاته بالمقاييس الأخرى.

<sup>1</sup> غازي علي، مرجع سبق ذكره، ص 68.

<sup>2</sup> زغلول جودة عبد الرؤوف، "تعزيز اليات حوكمة الشركات باستخدام نظام ادارة الأداء الاستراتيجي للجيل الثالث لمقياس الأداء المتوازن"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طانطا، العدد الثاني، 2006، ص 26.

<sup>3</sup> مرجع سابق، ص 27.

9. وضع قيم مستهدفة على شكل مدى لكل مقياس من مقاييس الأداء المحددة: بحيث تلبى احتياجات الأطراف المختلفة ذات المصلحة في المنظمة، ويجب ان تتجاوز هذه القيم الأداء الفعلي عن العام الماضي، وتتماشى مع معيار استهداف أفضل أداء على مستوى الصناعة.

10. التقييم والمراجعة: يجب أن يصبح نموذج بطاقة الأداء المتوازن جزءا من العملية الادارية حيث يتم ربط الاهداف الفردية والمكافئات المالية بهذا النموذج، ولا يوفر ذلك نوعا من الحوافز الشخصية فقط، بل يضمن ايضا استمرار استخدام إستراتيجية المنظمة على اساس يومي من قبل الافراد العاملين بالمنظمة، هذا ويتم اجراء مراجعة شهرية وربع سنوية للنموذج، مع مراجعة الإستراتيجية سنويا، بهدف تصحيح وتنقيح وتحديث النموذج، وفقا للمتغيرات الداخلية والخارجية، والتغيرات في الظروف الاقتصادية المحيطة بالمنظمة.

### الفرع الثاني: تقييم بطاقة الأداء المتوازن

#### اولا: عوامل نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

يتعلق نجاح بطاقة الأداء المتوازن بمجموعة متطلبات أهمها:

1. فهم الذات: يؤكد كل من (J.LINGLE & W.SCHIEMANN) بأن المؤسسة تشبه الفرد من حيث ضرورة فهم الذات لبلوغ الفعالية، لذلك ينبغي على المسيرين إعادة النظر في نظام التقييم من اجل الحصول على معرفة اكبر بالذات وثقة أعلى.<sup>1</sup> إن فهم الذات لا يمكن أن تتم إلا من خلال وعي ومعرفة عالية للإمكانيات والقدرات والتي بدونها لا يمكن أن تنجح بطاقة الأداء المتوازن فالمؤسسات تملك انحاءا وطرق خاصة لمواجهه حل المشاكل بتكليفها مع هذه الانحيازات والأبعاد.
2. فهم دوره تعلم بطاقة الأداء المتوازن: ان الفهم الواضح لارتباط دورة التعلم في بطاقة الأداء المتوازن يعد أمرا في غاية الأهمية باعتبار انه يحفز ويجرك نحو أداء متميز، لذلك نجد أن المؤسسات تعتمد على منهجيات مختلفة لفهم هذه الدورة مما يسمح لها بالتكيف السريع مع ما يجري حولها من أحداث وبالتالي الاستجابة لها في الوقت الملائم وبالطريقة الملائمة.
3. معرفة خارطة التنفيذ: ان تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن يتطلب وقبل كل شيء التركيز على الأفراد، العمليات والتكنولوجيا، ويشير كل من الجانب النظري والتطبيقي أن هذا العامل يتمحور حول ما يجب القيام به لإدارة مشروع بطاقة الأداء المتوازن حيث ينبغي تحديد الأنشطة الرئيسية المؤطرة للتنفيذ والتي تتضمن الأهداف والغايات واختيار المعايير وفرق العمل التي يفترض أن تدعم بقوة من طرف الإدارة العليا.
4. اعتبار بطاقة الأداء المتوازن مشروع متكامل: ان التطبيقات الناجحة البطاقة الأداء المتوازن أشارت إلى أن أفضل طريقة لجعل بطاقة الأداء المتوازن جزءا أساسيا من ثقافة المؤسسة تكمن في جعلها مشروعا منتجا ذو قيمة وفائدة بالنسبة للمؤسسة، ويقول كابلان ونورتين في هذا الإطار "إن نجاح برنامج بطاقة الأداء المتوازن يعتمد على الاعتراف به كمشروع للتغيير".<sup>2</sup>
5. استخدام التكنولوجيا كمكن: لقد حدث تطور كبير في التكنولوجيا منذ ظهور بطاقة الأداء المتوازن في أوائل التسعينيات، وبالنظر للمزايا المفيدة التي توفرها التكنولوجيا الحديثة، فإنه يمكن الاستفادة منها في تسريع مشروع تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

<sup>1</sup> Jolenh.lingle, william. H. schierman, « **frombalancedscorecard to strategicganges: is measurement worth it?** », management revied, vol .85, no 3, 1996, p57.

<sup>2</sup> Kaplan, R.Snorton, D,P, Op Cit, P18.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

باستخدام هذه التكنولوجيا كمساعد على تعزيز الاتصال داخل المؤسسة بما يسمح من تنفيذ الإستراتيجية وبلوغ الأهداف المسطرة، ويرى M.Nair أن هناك ثلاث غايات أساسية تعزز من استخدام التكنولوجيا وهي:

- التوسيع في نظام إدارة الأداء بالمؤسسة.
- التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأنظمة اليقظة الإستراتيجية.
- تمكين العملاء من ان يصبحوا جزءا من بطاقة الأداء المتوازن اينما وجدوا.

6. **تعاقب بطاقة الأداء المتوازن:** يقصد بتعاقب بطاقة الأداء المتوازن تلك العملية التي من خلالها يتم تطوير بطاقة الأداء المتوازن في جميع مستويات المؤسسة، حيث تسمح هذه العملية بالربط بين مستويات المؤسسة وإعطاء جميع الموظفين الفرصة لفهم كيفية مساهمة الأعمال التي يقومون بها يوميا في تنفيذ إستراتيجية المؤسسة وبذلك في إنجاح بطاقة الأداء المتوازن.<sup>1</sup>

### ثانيا: صعوبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

من أبرز الصعوبات التي واجهت المؤسسات في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:<sup>2</sup>

- ان فريق الإدارة العليا قد لا يتفق على رؤية مشتركة وواضحة لإستراتيجية المنظمة، فقد يجوز أعضاء فريق الإدارة العليا على رؤية مختلفة عن إستراتيجيه المنظمة، أو عما يجب أن تكون عليه إستراتيجية المنظمة، وفي حالة الاتفاق على رؤية معينة قد تكون هذه الإستراتيجية غير واضحة ومن ثم فان الخطوة الأولى في عملية تطبيق النموذج هي الحصول على إجماع على ما يجب على المنظمة تنفيذه.
- ان تطوير ومراجعة بطاقة الأداء المتوازن، يمكن أن يؤدي إلى زيادة أعباء العمل للعديد من الأفراد وبصفه خاصة فبعض البيانات المطلوبة قد لا تتواجد داخل المنظمة، ويجب تجميعها خصيصا للوفاء بمتطلبات تطبيق هذه الأداة، ومن ثم فان الأفراد الذين يقع عليهم أعباء عمل متزايدة قد لا يتحمسون بتحمل أعباء إضافية بل يقاومون تطبيق هذا النظام وتتكون لديهم اتجاهات سلبية اتجاههم خاصة عندما لا يدركون اهدافهم جيدا.
- قد تواجه المنظمة مقاومة مدفوعة من الرغبة في الحفاظ على المراكز، أو من منطلق النفوذ والسلطة ويجب على المديرين الكبار عدم الافتراض بان غياب بعض المعلومات أو المؤشرات الكمية ينتج دائما بسبب الجهل أو ضغوط العمل وأعبائها، بل أن عدم توفر مثل هذه المعلومات غالبا ما ينتج بسبب التعقيم أو الإخفاء المتعمد من قبل المعارضين لعملية التغيير، ولذلك فقط تعلم المديرين تطوير مصادر ثانوية للمعلومات التي لا تصل بسهولة للإدارة العليا أو مرؤوسيههم، وبقاء هذا التعقيم غالبا ما يكون طريقا للمديرين لغرض جعل السلطة مركزية أو حماية أنفسهم من المراجعة الدقيقة، أو الاستجواب من رؤسائهم.

<sup>1</sup> Paul R.Niven, Op Cit, P 228.

<sup>2</sup> عرقوب علي، "دور لوحة القيادة المستقبلية (bsc) في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات"، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، دفعة 2014، ص 124.

### المبحث الثاني: استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء الضريبي

مثل النظام الضريبي لأي بلد، المرآة التي تعكس التركيبة الاجتماعية والاقتصادية ببلد معين وفي مرحلة تاريخية معينة. كما يعكس حركية وطبيعة التنمية، ودور مختلف الأطراف في عملية الإنتاج، ونصيبهم من توزيع الثروة، ومساهماتهم في الموارد الضريبية ومدى انتفاعهم من النفقات العمومية. وبما أن كل هذه الأوضاع متغيرة ومتطورة وغير جامدة، فإن النظام الضريبي يكون بدوره محل تطور مستمر ومحافظا بذلك على صفته كمرآة عاكسة للحركية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للبلد. سنحاول من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على بعض مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري وفق المعايير المالية والاقتصادية والاجتماعية والتنظيمية، وهذا بعد مرور أكثر من عشرين من الإصلاح الضريبي لسنة 1992، وفي ظل التحديات الاقتصادية الداخلية والخارجية. وللوصول إلى أهداف الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي عند التطرق لمختلف الجوانب النظرية للموضوع، والمنهج التحليلي عند الوقوف على العلاقة بين مختلف المتغيرات والتطرق لدراسة الحالة، وقد خلصنا إلى أن النظام الضريبي الجزائري يعاني قصورا في جوانب متعددة حالت دون تحقيقه للأهداف الضريبية المتمثلة في تأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة، وتحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية الهامة، إلى جانب تحقيق انعكاسات إيجابية في الجوانب الاقتصادية والبيئية، لذا لا بد من بلوغ الفعالية القصوى للنظام الضريبي، وذلك عبر احترام المبادئ الموجهة للنظام الضريبي.

### المطلب الأول: التحصيل الضريبي، الأداء الضريبي ومؤشرات قياسه وتقييمه

#### الفرع الأول: ماهية الضرائب والنظام الضريبي

كانت الضرائب ولا زالت من أهم العلاقات التي تربط ما بين المواطن والحكومة، لما لها من أثر كبير على الحياة العامة، فهي المصدر الرئيسي لتمويل الأنشطة العامة التي تمس المواطن، وليست فقط مصادر دخل للحكومة ومصاريفها المتعددة، وإنما تعتبر أيضا تمويل متوفر لتحقيق خدمات عامة للمواطنين، حيث تقوم الدولة بتسيير ذلك من خلال أجهزتها المختلفة.<sup>1</sup>

#### أولا: تعريف الضريبة وخصائصها

لقد عرفت الضريبة عدة تعاريف مختلفة لكنها لم تخرج عن المعنى العام والشامل لها، فقد عرفت على أنها فريضة الزامية يلتزم المكلف بدفعها للدولة حسب مقدرته وبغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من جراء تقديم هذه الخدمات او تحقيق حاجة عامة.<sup>2</sup>

لقد تعرضت العديد من المؤلفات المالية لمفهوم الضريبة وتعريفها وذلك عبر التطور التاريخي للدولة، هذه التعاريف رغم تباينها واختلافها فهي قريبة من حيث محتوى الضريبة، وهذا ما نوجزه من خلال التعاريف التالية للضريبة:

<sup>1</sup> قباجه، أحمد، "النظام الضريبي الفلسطيني"، مركز بيسان للبحوث والانماء، رام الله، فلسطين، 2011م، ص4.  
<sup>2</sup> محمد خالد المهدي، خالد الخطيب الحيش، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، منشورات جامعة دمشق، 2006، ص 175.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

التعريف الأول	الضريبة مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس في المقابل انتفاعي بخدمة معينة وإنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة. <sup>1</sup>
التعريف الثاني	تعتبر الجباية وسيلة وأداة، تستخدمها الدولة تعبيراً عن سيادتها وقوتها. <sup>2</sup>
التعريف الثالث	اقتطاع مالي، قائم على سلطة، نهائي، دون مقابل، محقق لفائدة جماعات إقليمية (دولة، دوائر، بلديات) ومؤسسات عمومية إقليمية. <sup>3</sup>
التعريف الرابع	يعرفها الاقتصادي ميل Mehl بأنها: "اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد الطبيعيين الاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة." <sup>4</sup>
التعريف الخامس	فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها وفق لمقتضى بيولوجيتها". <sup>5</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص الخصائص التالية:

- أ. **الضريبة اقتطاع نقدي:** يقصد بذلك أن المكلف يقوم بدفعها لصالح الدولة في صورة نقدية حيث كانت قد بما بشكل عيني، إما في شكل تسليم أشياء أو جزء من المحصول إلا أن نظام الضريبة العينة، لم يكن عادلاً عند فرض الضريبة على الناتج الإجمالي دون النظر إلى تكاليف الإنتاج.<sup>6</sup>
- ب. **إجبارية بصفة نهائية:** وذلك بإخضاع الممول لأداء الضريبة التي تحددها الدولة دون استشارية أو الاتفاق معه في القوانين المسنة للتشريعات الضريبية والمحددة لأساليب التحصيل وطرق التقدير هي التي يطبق عليها، وبحسب بمقتضاها الاقتطاع الضريبي الذي لا يمكن للممول أن يسترجعه لأنه نهائي بعكس ما هو عليه في حالة التأمينات مثلاً.<sup>7</sup>
- ت. **الضريبة فريضة بدون مقابل:** إن المكلف في دفعه للضريبة لا ينتظر أن يحصل على مقابل محدد من الدولة حين دفعها، وذلك لأن الأصل في فرض الضرائب هو تمويل حاجات المجتمع المتمثلة بالحاجات العامة، أو الحاجات الاجتماعية، لعدم قدرة الأفراد على إشباعها بمفردهم.<sup>8</sup>
- ث. **الضريبة فريضة إلزامية:** أي ليس للفرد الحرية في دفع الضريبة أو عدم دفعها ولا في اختيار مقدارها أو مواعدها، بل هو مجبر على دفعها والامتناع عن دفعها يؤدي إلى العقاب على ذلك، وللدولة في سبيل تحصيل الضريبة المستحقة بسبب ذلك الحق في حجز على أموال المكلف باستخدام طرق التنفيذ الجبرية لما لدين الضريبة من امتياز على أموال الممول جميعها".<sup>9</sup>
- ج. **الضريبة تهدف لتحقيق النفع العام:** الضريبة تدفع من قبل المكلف إلى الدولة لسد احتياجاتها من النفقات العامة، والحصول على الأموال اللازمة لسد الحاجات العامة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> زينب حسين عوض الله، "مبادئ المالية العامة"، جامعة الإسكندرية، 2003، ص 118.

<sup>2</sup> Bernard bobé, pierre llad, « **fiscalité et choix économique imprimerie aubin** », France 1978 p,7  
<sup>3</sup> Raymond Muzellec: « **Finances Publiques – Notions Essentielles** », Sirey, 1986 ; 5 éme

EDITION ;P395.

<sup>4</sup> حامد عبد المجيد دواز، "مبادئ الاقتصاد العام"، دار وائل، الأردن، 2000، ص 102.

<sup>5</sup> عبد الكريم بركات، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية بيروت، 1986. ص 126.

<sup>6</sup> أحمد زهير، عبد الناصر نور، "الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة، الطبعة الثانية، الأردن، 2008، ص 12.

<sup>7</sup> محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة، الجزائر، 2003، ص: 13- 18.

<sup>8</sup> اليحيى حسين، "المالية العامة"، جامعة القدس المفتوحة، عمان، الأردن. الطبعة الأولى، 2000، ص 48.

<sup>9</sup> عليان الشريف، عبد الناصر نور، "الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة، الطبعة الثانية، الأردن، 2006، ص 12.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

ويمكن أيضا التمييز بين نوعين من الضرائب: الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

- أ. **الضرائب المباشرة:** هي الضرائب الذي يدفعها المكلف بالضريبة مباشرة لمصلحة الضرائب. وتُفرض الضريبة المباشرة على دخل الأفراد وعلى الأرباح التجارية والصناعية للشركات، وعلى الأصول العقارية والممتلكات. هذا النوع من الضرائب يفرض مباشرة على الفرد؛ العائلة أو الشركة، فيتحمل الفرد أو الجهة المكلفة بالضريبة كامل عبئها، على خلاف الضرائب غير المباشرة.
- ب. **الضرائب غير المباشرة:** فهي التي يتم تحصيلها لصالح الحكومة من خلال وسيط، مثلا محلات البيع بالتجزئة، مثل ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات.<sup>2</sup>

ثانيا: مفهوم النظام الضريبي وهيكلته:

يعتبر النظام الضريبي مجموعة من العناصر والعلاقات، إذ العناصر هي الأجزاء المكونة له أما العلاقات فهي التي تربط تلك العناصر وفي هذا الصدد يوجد مفهومان للنظام الضريبي، المفهوم الضيق والمفهوم الواسع.

- أ. **المفهوم الضيق للنظام الضريبي:** النظام الضريبي بالمفهوم الضيق يعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحلها المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل<sup>3</sup> وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة من مفاضلة بين أنواع الضرائب إلى ربط هذه الضرائب إلى الطرق العملية لتحصيلها.
- ب. **المفهوم الواسع للنظام الضريبي:** بالنسبة للمفهوم الواسع أو الشامل للنظام الضريبي هو عبارة عن مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان أو وجود ضريبي معين.<sup>4</sup>
- ويعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف المجتمع.<sup>5</sup>
- ج. **الهيكلة الضريبية:**

يعبر الهيكل الضريبي عن الأهمية النسبية المعطاة لكل نوع من أنواع الضرائب، كما يمكن تعريفه على أنه بناء مكون من عدة صور فنية للضريبة ذات أوزان نسبية متقاربة أو متباعدة، ويتحدد الوزن النسبي للضريبة معينة بنسبة حصيلتها إلى الحصيلة الضريبية الكلية أو بالأهمية النسبية لدورها في تحقيق أهداف المجتمع، وعليه فإن الهياكل الضريبية تتميز في الدولة الواحدة من زمن إلى آخر، ومن دولة إلى أخرى، وتعد الهياكل الضريبية ذات استجابة تلقائية في الدول المتقدمة دون تدخل من الدولة لأجل زيادة العائد الضريبي نظرا لتقدم النشاط الاقتصادي في هذه الدول، أما في الدول النامية فإنه لا بد من القيام بتدخلات مقصودة من أجل رفع العائد الضريبي وذلك يعود إلى ضعف النشاط الاقتصادي.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> العمري هشام، "اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية"، مطبعة التعليم العالي، بغداد، العراق، 1988، ص 83.

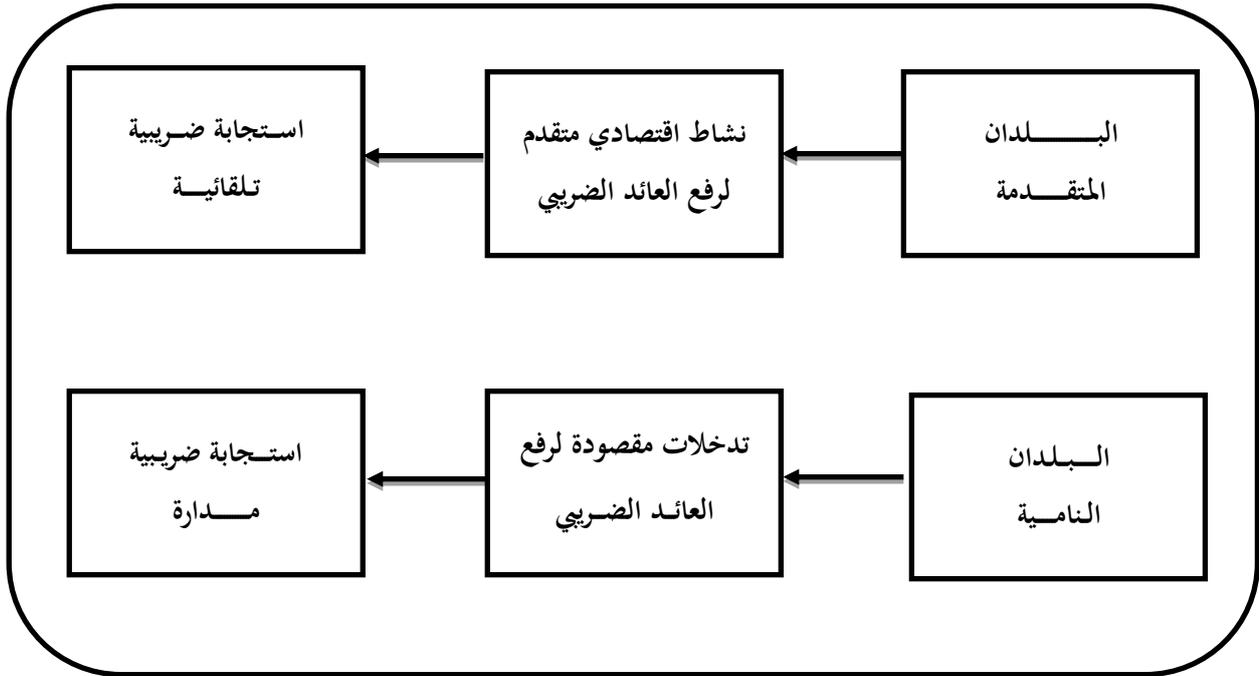
<sup>2</sup> <https://www.alarabiya.net/aswaq/economic-terms> تم الاطلاع عليه 2021/03/10، على الساعة 10:24.

<sup>3</sup> بونس أحمد البطريق: **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص19.

<sup>4</sup> نفس المرجع السابق، ص19.

<sup>5</sup> ناصر مراد: **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 18.

<sup>6</sup> قاشي يوسف، **فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع: اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2009، ص38.

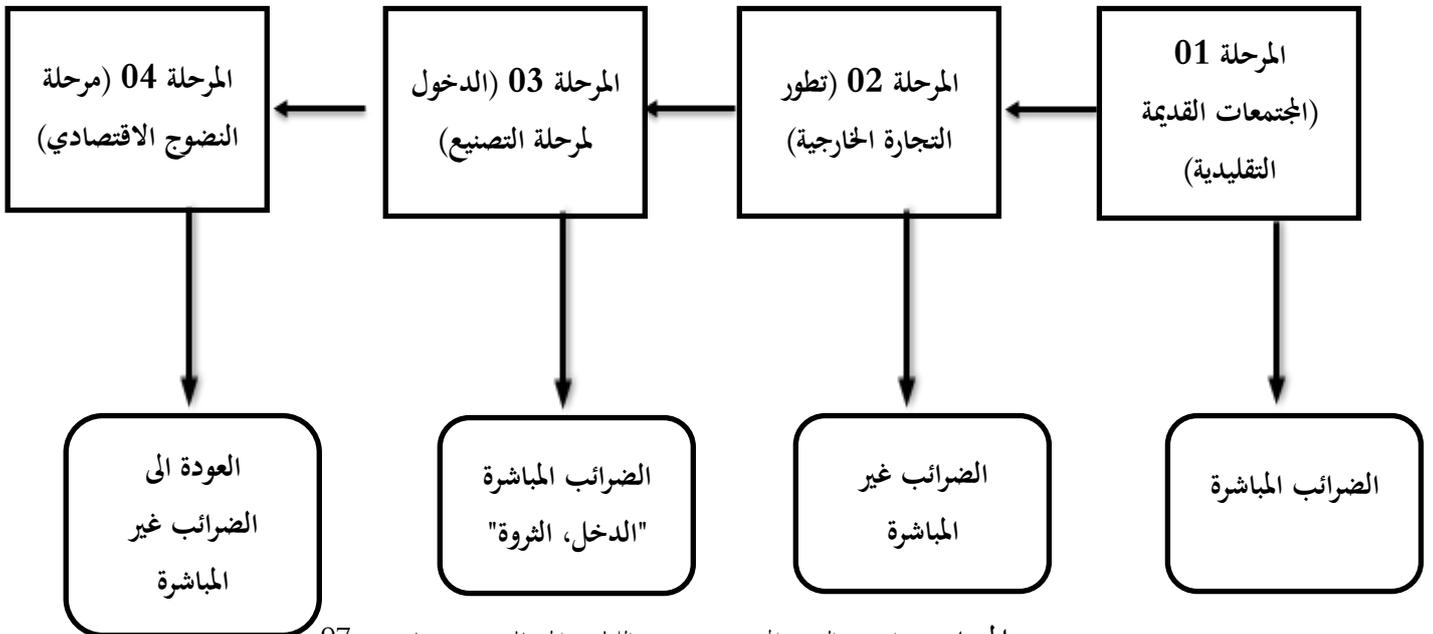


الشكل 04: الهيكل الضريبي في الدول المتقدمة والنامية

المصدر: نوزاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي: اقتصاديات المالية العامة، ط01، دار المناهج، عمان، 2006، ص100، بتصرف.

هذا وقد مرت الهياكل الضريبية في تطورها بعدة مراحل وحسب التطور الاقتصادي للدول كما هو موضح بإيجاز في الشكل الموالي:

الشكل رقم 05: تطور الهيكل الضريبي حسب التطور الاقتصادي للدولة



المصدر: نوزاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سابق، ص97

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

- المرحلة 01:** في هذه المرحلة كانت الضرائب المفروضة عادة في شكل ضرائب على الأرض وعلى الرؤوس (ضرائب مباشرة).
- المرحلة 02:** هنا بدأت المجتمعات بالتخلص من الأساليب التقليدية للنشاط الاقتصادي، وزاد انتشار عمليات التبادل وازدهار التجارة الخارجية مما ولد إعطاء أهمية بالغة للضرائب غير المباشرة شكل رسوم على الاستيراد والتصدير.
- المرحلة 03:** في هذه المرحلة المجتمعات بدأت تميل إلى عمليات التصنيع، مما يولد الحصول على دخول من قبل الملاك العاملين، وعليه بات الاتجاه إلى فرض ضرائب مباشرة في شكل ضرائب على الدخل.
- المرحلة 04:** في هذه المرحلة بالإضافة إلى الضرائب المباشرة فإن الدول أصبحت تعتمد على الضرائب غير المباشرة. والحقيقة في الوقت الحاضر توجد دولة تعتمد على نوع معين من النوعين عند إعداد هيكل نظامها الضريبي وإعطاء وزن أكبر لأي نوع يتعلق بمستوى التقدم الاقتصادي للدولة.<sup>1</sup>

### ثالثا: مؤشرات جودة النظام الضريبي

هناك الكثير من المؤشرات والدراسات المتعلقة بتحديد ملامح وجودة النظام الضريبي الجيد:<sup>2</sup>

#### 1- مؤشرات فيتو تانزي للنظام الضريبي الجيد.

يحدد فيتو تانزي مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال.

- **مؤشرات التركيز:** يقضي على المؤشر عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من الإدارة والتنفيذ. فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تغل إيرادات محدودة، يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتفاذي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.
- **مؤشر التشتت:** ويتعلق الأمر بما إذا كان هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل. هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه على مردودية النظام.
- **مؤشر التآكل:** ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا. وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات، فإن ذلك يؤدي إلى تآكل وعاء الضريبي. وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.
- **مؤشر تأخرات التحصيل:** ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها. لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

<sup>1</sup>نوزاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي: اقتصاديات المالية العامة، ط01، دار المناهج، عمان، 2006، ص97.  
<sup>2</sup> عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 165-167.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

- **مؤشر التحديد:** ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة. وهذا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بخرى. فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.
  - **مؤشر الموضوعي:** ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح للالتزامات الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها.
- ويصعب هذا ضمن مبدأ اليقين، الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل ليقين دونما غموض، أو تحكم، بحجى يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للممول، أو لأي شخص آخر. وهذا ما يمكن الممول من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة قبل الإدارة الضريبية.
- **مؤشر التنفيذ:** ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية. وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.
  - **مؤشر تكلفة التحصيل:** وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.

### 2- مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيد

يرى حمدي أحمد العناني تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية يمكن أن تم وفق أسلوبين:

**الأسلوب الأول:** وذلك بوضع معايير محددة يجب توفرها في النظام الضريبي، وهذه المعايير تتمثل في:

- العدالة.
- الوضوح.
- الملاءمة في الدفع.
- الاقتصاد في نفقة التحصيل.
- المحافظة على كفاءة جهاز السوق.
- عدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي.

**الأسلوب الثاني:** من خلال الربط بين النظام الضريبي والرفاهة العامة للمجتمع، حتى وإن كان تطبيق هذا الأسلوب صعبا بالنظر

إلى كون نظرية الرفاهة لم تتطور وتبين بالشكل الكافي. إلا أنه بالرغم من ذلك من الإشارة إلى مجموعة من الأهداف الضرورية

لتحقيق الحجم الأمثل للرفاهة. هذه الأهداف هي:

- توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

- تحقيق أعلى مستوى معيشة.
- توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل.
- النمو الاقتصادي.
- العدالة في توزيع الدخل.

### الفرع الثاني: التحصيل الضريبي

لقد عرف التحصيل الضريبي تغيرات عديدة على مر الزمن، ويعتبر التحصيل المرحلة الأخيرة من مراحل التنظيم الفني للضريبة فهي المرحلة التي تلي عملية تحديد الوعاء التي تقوم بها الإدارة وفقا للتصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، كما تلي عملية تصفية الضريبة وذلك بحساب قيمتها المستحقة للخزينة العامة، ومرحلة التحصيل تعتبر أهم عملية كونها تهدف لجمع الحصيلة، ولقد اهتم الكثير من الباحثين في علم المالية بدراسة التحصيل الضريبي لما له من أهمية، وللإلمام أكثر بالتحصيل الضريبي يجب التطرق الى كل المفاهيم المرتبطة بالتحصيل الضريبي.

### اولا: تعريف التحصيل الضريبي

يطلق مصطلح تحصيل الضريبة على مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلف إلى صناديق الخزينة.<sup>1</sup> كما يعني مجموع العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ، التحصيل الضريبي هو نقل مبالغها من المكلف بها إلى خزينة الدولة دون تعسف في إجراءاتها الإدارية، بحيث تحد بقدر الإمكان من حساسية الممول اتجاه الضريبة".<sup>2</sup>

كما تعتبر عملية التحصيل مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى مصلحة قباضات الضرائب التابعة لمديرية الضرائب، والتي تنقلها بدورها إلى الخزينة العمومية وذلك طبقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار وتم العملية إما:<sup>3</sup>

- بصورة نقدية أو ما يماثلها من شيكات وحوالات بريدية؛
- بصورة عينية والتي نلاحظ اختفاءها حاليا بالرغم من عدم إلغائها باستثناء المجتمعات الزراعية التي مازالت تتعامل بها؛

<sup>1</sup> Duverger Maurice, **élément de la fiscalité**, Université de Paris I, France, 1975, P34.

<sup>2</sup> بوغاسي كريمة، تاكليت حمودة، "مراقبة و متابعة عملية التحصيل الضريبي"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص 60.

<sup>3</sup> محرز محمد عباس، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 156.

### ثانيا: قواعد التحصيل الضريبي

نعني بقواعد التحصيل الضريبي تلك القواعد القانونية التي حددها المشرع الجبائي لتحصيل وجباية الضريبة، والتي يمكن تلخيصها في الفعل المولد للضريبة، الملاءمة في التحصيل، والاقتصاد في نفقات التحصيل، كما يلي:<sup>1</sup>

#### أ. الفعل المولد للضريبة:

الفعل المولد للضريبة تحدده نصوص التشريع الجبائي، ويعني المناسبة أو السلوك الموجب والمؤدي إلى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الإدارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة. ويحدد التشريع الجبائي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة، على كل مكلف إذا ما توفرت فيه شروط خضوعه للضريبة، إذن هذا الفعل المولد للضريبة يختلف باختلاف نوع وطبيعة الضريبة.

فيما يخص الضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب دخول القيم المنقولة، مثلا الفعل المولد لهذه الضريبة يتمثل في توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه. أما فيما يخص الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية، فهو يتمثل في تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة أو الشركة، أما الأجور والمرتبات فإن الفعل المولد للضريبة يتمثل في حصول الأجير على مرتبه أو أجرته، أما أرباح المهن الحرة فيعتبر انتهاء السنة الميلادية بتحقيق الأرباح هو الفعل المولد للضريبة.

وفيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة، فيعتبر مرور السلعة للحدود الإقليمية للدولة هو الفعل المولد للضريبة بالنسبة للاستيراد أو التصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الفعل المولد للإنتاج وانتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها وتداولها هو الفعل المولد للضريبة فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال. كما يعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الفعل المولد للضريبة على انتقال الملكية فيما يخص رسوم التوثيق والتسجيل، وبالنسبة إلى ضريبة الطابع فإن كتابة الوثائق أو المحررات المفروضة عليها الضريبة هو الفعل المولد لهذه الضريبة

#### ب. الملاءمة في التحصيل الضريبي:

حتى يكون التحصيل الضريبي فعال وناجح، لابد أن تتميز إجراءاته بالبساطة، ومواعيده وأساليبه تلاءم مع الظروف التي يعيشها المكلف بدفع الضريبة، حيث لا يتضرر هذا الأخير عند دفع الضريبة. وفي هذا السياق يؤكد "أدم سميث" على ضرورة هذا المبدأ، فعلى الضريبة أن تكون محصلة في الأوقات والظروف وبالطرق الأكثر ملاءمة للمكلف بدفعها.

إذن ففي هذا الميدان يجب أن يكون التحصيل الضريبي في وقت مناسب يخدم كلا من الطرفين، فلا يضر بالمكلف بالضريبة ولا يترتب عنه إضرار بالخزينة العمومية.

أما فيما يخص النظام الضريبي الجزائري وعلى مستوى الإدارة الجبائية الجزائرية، فنلاحظ أن هذا المبدأ في الملاءمة في التحصيل الضريبي يبقى محترما نسبيا، فإذا نظرنا إلى الضرائب على المرتبات والأجور فإنها تقتطع من المنبع أي من الأجر وقت دفع المرتب، أي عند

<sup>1</sup> دواوي محمد، "الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر"، مذكرة ماجستير، تخصص المالية العامة، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2006، ص 16-20.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

نحاية كل شهر، فهو أفضل وقت بالنسبة للموظفين والأجراء، و"الاقتطاع من المنبع" يعفيهم من إجراءات الدفع حيث تتكفل بذلك المؤسسة التي توظفهم. أما إذا نظرنا إلى الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، فإن تلك الضريبة تدفع بالتقسيط كل ثلاثي مما يخفف من وقعها على خزينة المؤسسة أو الشركة .

### ت. الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي:

تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبقى ضرورة ملحة ولازمة على الإدارة الجبائية، بحيث يكون الفرق ما بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما تحصله الإدارة الجبائية أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في نفقات الضريبة سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي وبالتالي إيرادات الخزينة العمومية، أو بتعبير آخر كلما قلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الجبائية أحسن وأهم.

وعلى هذا الأساس يهدف مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي إلى زيادة ووفرة حصيلة الضرائب، إلا أن هذا المبدأ يبقى تطبيقه نسبيا وهذا راجع إلى أن التنظيم التقني للضرائب يتطلب عدة عمليات وتقنيات جد معقدة في بعض الأحيان، إذ يشتمل على تحديد وعاء الضريبة تم تصفية الضريبة لتبعها بعد ذلك عملية التحصيل، بالإضافة إلى عملية المراقبة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى مصالح الإدارة الجبائية المختلفة. كل هذا يتطلب وجود جهاز إداري معتبر، وتوسع الجهاز الإداري سيؤدي وبدون شك إلى ارتفاع نفقات الإدارة الجبائية، نفقات التسيير ونفقات التجهيز على حد سواء. إذن هذا التوسع وارتفاع النفقات يؤثر سلبا على المردودية الجبائية وبالتالي على التحصيل الضريبي

### ثالثا: اجراءات التحصيل

للتحصيل الضريبي إجراءات تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

1. **التحصيل الودي لضريبة:** أو الطريقة العادية الودية ونرى أن هذه الطريقة هي الاصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين إلى صناديق الخزينة العامة، بحيث أنه في هذه الحالة يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة وفي هذه الحالة يتم تحصيل الضريبة وفق العديد من الطرق والتقنيات، يمكن حصرها أهميتها فيما يلي:

أ. **التوريد المباشر:** وذلك بأن يقوم المكلف بالضريبة بتوريد قيمتها إلى الجهات الضريبية طواعية ومن تلقاء نفسه، وهذا هو الأصل طالما أن المكلف يقوم بتقديم إقراراته إلى الإدارة الضريبية والتي بناء عليها يتم تحديد قيمة الضريبة ما لم يكن هناك تدليس وتضليل بخصوص هذه الإقرارات.

ب. **التوريد عن طريق الأقساط المقدمة:** في سبيل تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة تلجأ السلطات إلى وضع تقنية الأقساط حيث تتيح أمام المكلف دفع قيمة الضريبة، التي تستحق في شكل أقساط قد تكون شهرية أو ثلثية أو سداسية حيث بموجبها يلتزم المكلف بدفع هذه الأقساط في الأجل المحددة من طرف الإدارة الضريبة وفي نهاية السنة تجري عملية المقاصة بين

<sup>1</sup> قاشي يوسف، "محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية"، مطبوعة مقدمة لطلبة ماستر 1، جامعة الكلي محن داو الحاج، البويرة، 2015، ص 23 – 24.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

الأقساط المدفوعة وقيمة الضريبة المستحقة من خلال قسط التسوية، ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الجزائري قد أخذ هذه التقنية في العديد من الضرائب المفروضة على غرار الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات. وهذه الطريقة تخفف من دفع الضريبة على المكلف وتجعل أداءها سهل كما أنها تضمن للخزينة موارد مالية مستثمرة على مدار السنة.<sup>1</sup>

ت. **الحجز عند المنبع:** في هذه الحالة يتم اقتطاع الضريبة عند منبعها، حيث ي تم دفع من طرف شخص آخر غير مكلف قانوني بها وتطبق هذه الطريقة إذا توافرت العالقات القانونية (دائنة ومدينة) بين المكلف القانوني والممول مثل أن يقتطع صاحب العمل قيمة الضريبة من مرتبات وأجور عماله وموظفيه، أو أن تقتطع إدارة البنك قيمة الضريبة المستحقة على فوائد أموال زبائنها المودعة في حسابات البنك، إن هذه الطريقة من طرق التحصيل تنعدم فيها فرصة التهرب الضريبي طالما أنه ما يؤاخذ عليها هو أن تولى موظف غير مختص ومن خارج دائرة الإدارة الضريبية حساب قيمة الضريبة واستقطاعها، قد يلحق الضرر بالمكلف والخزينة العامة نتيجة نقص الخبرة.

2. **التحصيل الجبري:** أو الطريقة الغير العادية عند استحالة استفتاء الإدارة الضريبية من مال المكلف تلجأ إلى الطريقة الثانية وهي طريقة التحصيل القسري أو الإجباري، وفي هذه الحالة فإن إدارة الضرائب تقوم بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون وفي بعض الأحيان الاستعانة بالقوة العمومية وليس بإدارة المكلفين هذه الطريقة لها العديد من الآليات والأنماط وتختلف من دولة إلى أخرى فقد تكون عن طريق الحجز على أموال المدين بالضريبة وكل حقوق العامة، وقد تصل بالحبس لمدة إذا كانت هناك طرق تدلسية ومخالفات خطيرة للقانون كما قد تتخذ شكل حرمان المكلف بالضريبة من استخراج بعض الوثائق الإدارية وممارسة بعض الأنشطة التجارية، كما تشير إلى أن قيمة الضريبة المستحقة تعد دينا امتيازيا، بحيث استفتاء من أموال المدين، بما عند انتقال الملكية منه إلى أشخاص آخرين مثال حالة التركة.<sup>2</sup>

### رابعا: طرق و ضمانات التحصيل الضريبي

#### أ. طرق التحصيل الضريبي:

في الماضي كان يتم تحصيل الضرائب عن طريق الالتزام أي " أن تقوم الدولة بالتنازل عن حق تحصيل الضرائب إلى فرد أو شركة يسمى بالملتزم الذي يقوم بدفع مقدار الضريبة مقدما للدولة، ثم يتولى عملية التحصيل بعد ذلك لحسابه الخاص ". لكن لهذا النظام عيوب تتمثل في أن الخزينة العامة لا تحصل على كل المبالغ التي يدفعها الممول إلى الملتزم، كما أنه ينقص من سلطة الدولة، كما يمكن أن يقوم الملتزم باستغلال الأفراد والتحكم في حياتهم من أجل تكوين الثروات الضخمة على حساب الممولين.

لكن في العصر الحديث ظهرت طرق حديثة للتحصيل، كما أعطت الدولة اختصاص تحصيل الضرائب إلى إدارات عامة تابعة لها كإدارة الضرائب، ومن المفروض أن الممول هو الذي يتقدم بنفسه لدفع الضريبة والوفاء بحقوق الخزينة غير أن هذه الصورة لا تتحقق في

<sup>1</sup>بوزيدة حميد: **جباية المؤسسات**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 37.

<sup>2</sup>حميد بوزيدة، " **جباية المؤسسات**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 37.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

كل الأحوال، الأمر الذي يحتم على الإدارة الجبائية تتبع الممول واقتطاع الضريبة، حيث يخول لها القانون جملة من الامتيازات لهذا الغرض يتم تحصيل للضرائب بإتباع مجموعة من الطرق تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

### أولاً: أسلوب الحجز من المنبع

تتميز هذه الطريقة في أنها تمكن قسم التحصيل من تحصيل قيمة الدين الضريبي في نفس اللحظة التي يحصل فيها الممول على دخله وعلى هذا الأساس لا يوجد أي فاصل زمني يتخلل الفترة التي تنقضي بين الحصول على الدخل وبين سداد الضريبة، وطبقاً لهذه الطريقة لا يقوم الممول بنفسه بسداد المبلغ بل تتولى عنه هذه المهمة جهة تقوم بذلك حيث تقطع من دخله قيمة الضريبة لأنه حصل على دخله بعد الاستقطاعات.

### ثانياً: طريقة الأقسام المقدمة

طبقاً لهذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية بقبول أقساط على مدار السنة يدفعها الممول سواء كان ذلك في صورة مبالغ شهرية أو مبالغ كل ثلاثة أشهر، ويقوم الممول بدفع سواء تلك الأقساط حسب تقديره لما ينبغي أن يكون عليه الدين، وذلك على أساس ما سبق وسدده عن السنوات السابقة، وهنا تتحدد قيمة كل قسط من هذه الأقساط حسب توقعات وتقدير الممول مما يتطلب ضرورة وعيه وخبرته في تقدير قيمة الضريبة المستحقة عليه، على أن تكون جميع الأقساط المسددة منه على مدار السنة بمثابة مبالغ مدفوعة مقدماً من حساب الضريبة التي تربط وتحدد سعرها وقيمتها في نهاية العام، وهنا تقوم الإدارة الضريبية بعمل حساب مقاصة تخصم منه المبالغ التي سبق سدادها من تحت حساب الضريبة ثم تقوم بإبلاغ الممول بضرورة سداد المبالغ الزائدة والمستحقة عليه وذلك إن كان دين الضريبة أكبر من قيمة المبالغ المسددة وفي الحالة العكسية فإن الممول يقوم باسترداد المبالغ الزائدة والمتبقية له في هذا المجال.

### ثالثاً: أسلوب السداد المباشر

يقتضي هذا الأسلوب أن يقوم الممول مباشرة بدفع قيمة الضريبة إلى الإدارة كما هو الشأن بالنسبة للدفع الجزائي.

### رابعاً: طريقة الورد

الورد هو ذلك القرار الإداري الذي تقوم الإدارة الضريبية بإصداره، وذلك لتحصيل قيمة الدين الضريبي وعلى هذا الأساس فإن هذا القرار عادة ما يصدر بصدد تحصيل قيمة الضرائب المباشرة بحيث يشمل القرار على تحديد قيمة الضريبة المفروضة على أوعية معينة وذلك بعد القيام بإجراءات الربط وفحص ملفات المكلفين إلى غير ذلك من إجراءات الربط وهنا يتحدد قيمة الدين المفروض على كل ممول طبقاً لحالته، وبعد فحص أوراقه يبلغ الممول بذلك حتى يقوم بالسداد، عادة ما تستخدم هذه الطريقة في تحصيل الضريبة على أرباح المهن الحرة والإيراد العام وضرائب الشركات وأيضاً الضرائب العقارية.

<sup>1</sup> احمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1989، ص 200-203.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

وتتطلب هذه الطريقة درجة عالية من الكفاءة لموظفي الإدارة الضريبية حتى يتمكنوا من الفحص الدقيق لملفات المكلفين وحتى تحدد قيمة الضريبة تحديدا عادلا ودقيقا.

### خامسا: طريقة الطوابيع

تعتبر الطوابيع إحدى طرق الضرائب غير المباشرة فعلى سبيل المثال نجد أن ضريبة المركبات الخاصة في فرنسا السيارات مثل التاكسي تفرض عليه ضرائب سنويا تتحدد قيمتها حسب السعة اللترية للمحرك ونوع السيارة وعدد الأحصنة إلى غير ذلك وهنا يشتري كل ممول الطابع الذي يتطابق مع حالة سيارته ويلصقها عليها، وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والمرونة وغازة الحصيلة والاقتصاد

### ب. ضمانات التحصيل الضريبي

كما هو معلوم أن التحصيل الضريبي يعني جباية المحصول الضريبي وإدخال الإيرادات الجبائية إلى خزينة الدولة، هذه الأخيرة لديها التزامات تتمثل في تغطية نفقاتها العامة، وحتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب، فقد حدد التشريع الجبائي للخزينة العمومية العديد من الضمانات، ومن أهمها نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

- النص على حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى، حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيره من الديون، ويكون للإدارة الجبائية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل الضريبي.

- تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الممتلكات ضد المكلفين بالضريبة الذين يتأخرون ويفضون دفع دين الضريبة، ويعتبر هذا الحجز حجرا تحفظيا ولا يجوز التصرف في هذه الممتلكات إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب.

- منح المشرع للموظفين المختصين على مستوى المصالح الجبائية حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر المحاسبية التي يتعامل بها المكلف بالضريبة، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة. بل يجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أي دعوى مدنية أو جنائية تساعد في تحديد مبلغ الدين وقد وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الإلتفاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق الإدارة الجبائية.

-تفرض قاعدة " الدفع تم الاسترداد "، وهي قاعدة مقرر في التشريع الجبائي حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة تم يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى استردادها والغرض من ذلك استقرار المعاملات الجبائية ومراعاة مصلحة خزينة الدولة، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون بذلك عن نفع دين الضريبة.

### الفرع الثالث: الأداء الضريبي ومؤشرات قياسه وتقييمه

يقوم النظام الضريبي على ثلاث دعائم أساسية تتمثل في؛ التشريعات الضريبية، السياسة الضريبية، والإدارة الضريبية، ولا ينحصر تقييم الأداء الضريبي في اعتباره كأداة لتمويل الخزينة وحسب، بل يتناول الأبعاد الاقتصادية؛ الاجتماعية، والسياسية، بالإضافة إلى البعد

<sup>1</sup>دوادي محمد، مرجع سابق، ص 31-32.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

الوطني، حيث تعتبر الضريبة وسيلة مالية أساسية لتجسيد، واستمرار التضامن الاجتماعي، فيستوجب الوضوح في نظام المحاسبة الضريبية، وعدم حصول الفجوات التي تفصل بين السياسة الضريبية والتشريع، ونظام المحاسبة الضريبية؛ وايضا شفافية المعلومات والبيانات المتعلقة بالضرائب والمال العام التي تساعد على إدخال المواطن في دائرة الاهتمام بقضايا الضريبة، وغيرها من مصادر الإيرادات العامة، وأوجه استخدام المال العام، وإلى اتضاح وبلورة مستوى الوعي بمسؤولياته وواجباته.

### اولا: مفهوم الأداء الضريبي

يشير مفهوم الأداء إلى ذلك الفعل الذي يقود إلى إنجاز الأعمال، كما يجب أن ينجز، والذي يتصف بالشمولية والاستمرار؛ ومن ثم فهو بهذا المعنى يعتبر المحدد لنجاح المؤسسة وبقيائها، كما يعكس في الوقت نفسه مدى قدرتها على التكيف مع محيطها، أو فشلها في تحقيق الأهداف المسطرة من قبلها.

اما بالنسبة للأداء الضريبي فيعرفه " Maja Klam " على انه "تأدية الإدارة الضريبية للمهام والواجبات المسندة إليها بطريقة كفؤة وفعالة من أجل ضمان وجود نظام ضريبي عادل، وفعال، واقتصادي".<sup>1</sup> فنلاحظ من هذا التعريف أن الأداء الضريبي يضمن تطبيق النظام الضريبي من قبل إدارة الضرائب، ويكون هذا الأداء فعالا إذا احترمت هذه الأخيرة الأسس والمبادئ التي تقوم عليها الضريبة، والمتمثلة في؛ العدالة والمساواة، والملائمة في التحصيل، والاقتصاد في نفقة التحصيل، ويكون هذا الأداء كفؤا إذا تم تحقيق الأهداف المسطرة بأقل التكاليف.

اما " Gill " فقد عرف الأداء الضريبي على انه " تطبيق الإدارة الضريبية للوائح والقوانين المستمدة من النظام الضريبي، ويكون الأداء الضريبي فعالا إذا كانت السياسة الضريبية، واللوائح والقوانين المطبقة لديها القدرة على رفع الإيرادات الضريبية؛ أي زيادة التحصيل الضريبي، وبالتالي تمويل الخزينة العمومية".<sup>2</sup>

إذن فالأداء الضريبي هو انعكاس لكيفية استخدام إدارة الضرائب للموارد المالية والبشرية، واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها المتمثلة في رفع الإيرادات الضريبية وتحقيق رضا المكلفين

### ثانيا: مفهوم تقويم وقياس الأداء الضريبي

لقد اختلفت آراء الباحثين في تعريفهم لتقويم وقياس الأداء الضريبي وفيما يلي نستعرض بعض التعريفات:

<sup>1</sup> Maja Klum, "Performance Measurement For Tax Administration: The Case Of Slovenia", International Review Of Administrative Sciences, 2004, P 567-574.

<sup>2</sup> Muzainah Mansor, " Performance Management For A Tax Administration: integrating Organisational Diagnosis To Achieve Systemic Congruence", UNSW Sydney, Australia, 2010, p 3.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

المعرف	محتوى التعريف
البنك العالمي <b>Bank world</b>	ذهب إلى أن تقويم وقياس الأداء الضريبي هو عملية يمكن أن تتم من خلال ثلاث جوانب وهي؛ الفعالية الكفاءة، والعدالة. <sup>1</sup>
<b>Teera</b>	يرى أن تقويم وقياس الأداء الضريبي هي مهمة من مهمات إدارة الضرائب التي يجب عليها القيام بما يشكل دوري، وذلك بالتركيز على حجم الإيرادات الضريبية؛ أي كلما كانت الإيرادات الضريبية مرتفعة، كلما كان الأداء الضريبي فعالاً. <sup>2</sup>
<b>Tanzi And Pellechio</b>	تقويم وقياس الأداء الضريبي هو نشاط تقوم به إدارة الضرائب بصفة دورية الهدف منه الحكم على مقدار كفاءة وفعالية العمل المنجز من قبل العاملين في هذه الإدارة، وذلك للتحقق من تطبيقها للسياسة الضريبية بشكل صحيح، ومدى تحقيق الأهداف المسطرة من قبلها؛ والتي تتمثل في رفع الإيرادات الضريبية، وحجم الامتثال الضريبي، وذلك من خلال عاملين أو معيارين للأداء الضريبي هما؛ الكفاءة والفعالية. <sup>3</sup>
<b>Silvani And Baer</b>	تقويم وقياس الأداء الضريبي هي عملية يتم من خلالها الحكم على مدى تأدية إدارة الضرائب لمهامها، وذلك من خلال تقييم نظام الإدارة الضريبية بالنظر لمجموعة العمليات التي تتم داخل هذا النظام، ومدى قدرتها على تقليص الفجوة بين إدارة الضرائب، والمكلفين بالضريبة. <sup>4</sup>

من خلال التعريفات السابقة نلاحظ أن تقويم وقياس الأداء الضريبي هو عملية إدارية دورية تقوم بها إدارة الضرائب، هدفها تقييم نقاط القوة والضعف في الجهود المبذولة من قبل موظفيها، والسلوكيات الممارسة من قبلهم في موقف معين، ومدى مساهمتهم في تحقيق هدف معين مخطط له من طرف إدارة الضرائب.<sup>5</sup>

حيث يمكن قياس مدى فاعلية الأداء الضريبي من خلال المقارنة بين السلوك المتوقع، والأهداف الضريبية المرسومة من جهة، والسلوك الفعلي ومستوى الإنجاز والنتائج، والآثار العامة من جهة أخرى، حيث تتم هذه المقارنة والقياس بواسطة مجموعة متكاملة من المؤشرات الإدارية، والتنظيمية، والإجرائية والتشريعية، والمالية وغيرها.

ويمكن القول أن هناك علاقة طردية بين مدى فاعلية الأداء الضريبي، وبين السلوك الفعلي، أي كلما تطابقت مستويات الإنجاز أي الإيرادات المحققة، والنتائج الفعلية مع الأهداف المرسومة، والمتوقعة ارتفع مستوى فاعلية الأداء الضريبي.

### ثالثاً: قياس الأداء في الإدارة الضريبية

هناك طرق متنوعة وعديدة لقياس الأداء الضريبي، وذلك من خلال مؤشرات معينة، حيث لا يمكن حصر مؤشرات تقويم وقياس الأداء الضريبي وغير محدودة، ولكن يمكن تصنيف هذه المؤشرات كما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Jeff Johnson, **Linking Employee Perceptions of Service Climates to Customer Satisfaction**, London, 1996, p 831.

<sup>2</sup> Jack w wiley, **Customer Satisfaction: A Supportive Work Environment and its Financial Cost**, Paris, 1991, p 117.

<sup>3</sup> Glenn Jenkins, Roy Kelly, Rup Khadka, **Modernization of tax Administration in Low-Income Countries: The case of Nepal**, Belgium, 2007, p 68.

<sup>4</sup> James harter, frankSchmiidt, Theodore Hayes, **Business-Unit-Level Relationship between Employee satisfaction, Employee Engagement and Business Outcomes: A Meta-Analysis**, England, 2002, p 87.

<sup>5</sup> مجلة تنمية الرافدين، **تقويم وقياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل**، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة الموصل، ص 84 .

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

- ✓ مؤشرات إدارية وتنظيمية: مثل خصائص القوى العاملة في الإدارة الضريبية، والدورات التدريبية، والاستشارات الضريبية، وأساليب العمل وإجراءاته، والهياكل التنظيمية وغيرها؛
- ✓ مؤشرات مالية، واقتصادية: مثل تكلفة الجباية، ونسبة التحصيل الضريبي إلى مجموعة من المقاييس المالية مثل الإيرادات المحلية والضريبية، والنفقات العامة، وجودة الخدمات المقدمة للمكلفين وتكلفتها؛
- ✓ مؤشرات تشريعية: بما في ذلك القوانين والأنظمة الضريبية، وتعديلاتها المستمرة وغير الثابتة، ومدى فعاليتها في تحقيق أهداف الضريبة؛
- ✓ مؤشرات اجتماعية: بيئية مثل؛ تدمير المواطنين، والمحسوبية، والتعاون بين الموظفين وغيرها.

### المطلب الثاني: قواعد ودوافع تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء في الإدارة الضريبية

تعتمد بطاقة الأداء المتوازن على بعض القواعد التي تطبق في الإدارة الضريبية التي تساعد على استخدامها بالطريقة الصحيحة، كما تستخدم عدة أساليب ودوافع بطاقة الأداء كأداة لقياس الأداء الضريبي في الإدارة الضريبية.

### الفرع الأول: قواعد تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء في الإدارة الضريبية

يعني قياس أداء وحدة تنظيمية ما معرفة وتحديد أداؤها الفعلي ومسبباته تجاه أهداف مقرر، دون التعرض لماهية أو صحة تلك الأهداف؛ فهذا ليس من عمل القياس. وهو ما يفرض بالضرورة تبني أهداف إستراتيجية 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.

ومع استخدام القياس المتوازن للأداء يصبح قياس وتقييم أداء الوظائف التنفيذية والإشرافية بالإدارة الضريبية من خلال إنجاز الأعمال سنويا وفقا لخطة سنوية يتم فيها بيان المطلوب انجازه ومعدلات الأداء لكل مصلحة، وبناء على تلك الخطة يتم إعداد ما يسمى بكشوف النشاط (بمعرفة المفتشين وتحت إشراف المحققين ومن علاهم من مديري الإدارات بهذه المصالح) - 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 الكفء للموارد ليس المحدد الوحيد لنجاح واستمرار الإدارة الضريبية، فهناك عوامل ومحددات أخرى هامة وتزداد أهميتها باطراد مثل رأس المال البشري والمعرفة والمكلفين (Lin 2011, 4).<sup>2</sup>

ويعد القياس المتوازن للأداء نظام قياس أداء قائم على ترجمة الإستراتيجية إلى تصرفات بناء على خطط تعتمد على محاور أربعة للأداء، هي المحور المالي ومحور العملاء (المكلفين) 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

<sup>1</sup> شرقي فاطمة الزهراء، أهمية تقويم وقياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016، ص 38.

<sup>2</sup> Lin, H. 2011. **Project-based Organizations Toward Strategy Implementation: Integrating BSC and Six Sigma Approaches**. Chihlee Institute of Technology, Taiwan:1-8, P4.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

أداء معينة، فيعكس المحور المالي النتائج المالية (الحصيلة الضريبية)، ويعكس محور العملاء ما تقدمه الإدارة الضريبية من قيمة للمجتمع الضريبي - 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 معا 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).<sup>1</sup>

ويساعد استخدام الإدارة الضريبية للقياس المتوازن للأداء على ترشيد تكلفة الخدمات الضريبية وتعظيم الإيرادات الضريبية (المنظور المالي)، والمساهمة في ارتفاع درجات الرضا لدى المكلفين وزيادة مؤشرات الثقة في التعامل الضريبي كمؤشرات غير مالية (منظور المكلفين أو الممولين)، وتوحيد مفاهيم وإجراءات العمليات الجبائية وتخفيض زمن تقديم الخدمة الضريبية (منظور العمليات الداخلية)، وتنمية مهارات وقدرات العاملين بما يعمل على رفع الكفاءة وتحسين الفاعلية (منظور التعلم والنمو).

والقياس المتوازن للأداء هو نظام متكامل قائم على مجموعة من الأفكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي تنطلق من رسالة إلى مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء، تساهم هذه المقاييس في انجاز الأعمال ووضع إستراتيجية الأعمال واتصال الإستراتيجية بالأعمال والمساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي ووصولاً إلى أهداف مقررته. فالقياس المتوازن للأداء نظام شامل لتقويم أداء الإدارة الضريبية، يسعى إلى 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 الاخضاع والفحص والربط، بالإضافة إلى الخدمات المساعدة من التحصيل تحت حساب الضريبة وغيرها من الخدمات الضريبية، فضلاً عن دورها في إمكانية مواجهة الحد من مشاكل التجنب والتهرب الضريبي. ويعد القياس المتوازن لأداء الإدارة الضريبية بمثابة الحجر الأساسي لرفع كفاءة الأداء الحالي وتحسين الأداء مستقبلاً.

وبينما يقوم تكامل الأداء الضريبي على رؤية شاملة لمحددات الأداء تشمل كل من المنظور المالي ومنظور رضا مجتمع المكلفين 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 قياس غير متوازن. وتشمل مناظير الأداء المتكامل ما يلي:<sup>2</sup>

### 1- المنظور المالي:

يمكن للإدارة الضريبية أن تتبنى استراتيجيتين لتحقيق الهدف المالي، وهما:

(أ) **إستراتيجية النمو في الإيرادات الضريبية (الحصيلة):** والتي تقوم على التحليل الاقتصادي لمستوى العوائد الضريبية المحققة على مستوى المجتمع الضريبي (كبار ومتوسطي وصغار المكلفين) باختلاف الضريبة والمادة الخاضعة للضريبة. وتعتمد إستراتيجية النمو في الإيرادات الضريبية على سياستين هما:

<sup>1</sup> Chaudron, D. 2003. **Balance Scorecard and Performance Improvement**. Available at: <http://www.google.com/BSC/htm>.

<sup>2</sup> د. هشام فاروق الإيباري، "مدى تكامل أداء الإدارة الضريبية في مصر (الواقع والمأمول): دراسة ميدانية" عدد خاص، كلية التجارة، جامعه طنطا، مؤتمر الكلية، الجزء الأول، 2020، ص12.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

- السياسة الأولى: التوسع الأفقي في حصر المكلفين، حيث يعد حصر مكلفين جدد غير مسجلين بالإدارة الضريبية أساس التوسع الأفقي لمجتمع المكلفين، وخلق إيرادات ضريبية جديدة.

السياسة الثانية: نشر الثقافة الضريبية، بهدف التأثير السلوكي على مجتمع المكلفين نحو الأمانة الضريبية. وتعمل سياسة الثقافة الضريبية على زيادة قيمة الإيرادات الضريبية الحالية من خلال العمل على زيادة رضا مجتمع الممولين الأمر الذي يدفع الممولين للإفصاح عن إيراداتهم الحقيقية من خلال ثقتهم في التعامل مع الإدارة الضريبية.

(ب) إستراتيجية تحسين تكلفة الخدمة الضريبية (إستراتيجية تخفيض التكلفة): والتي تهدف إلى تحقيق زيادة الإيرادات الضريبية عن طريق خفض تكلفة الضريبة (ربط- فحص- تحصيل...) الى أقل قدر ممكن مع المحافظة على جودة أداء الخدمة الضريبية. ويعد المنظور المالي أحد اهم مقاييس تقويم الأداء، وتعد نتائج هذا المنظور موجهة لتحقيق الأهداف او الوقوف على مستوى عوائد الإيرادات الضريبية المحصلة نقدا والمحققة لإستراتيجية الإدارة الضريبية بالعمل على تعظيم العائد من الإيرادات الضريبية مع تخفيض تكلفة الخدمات الضريبية. وتؤكد الاهداف المالية للإدارة الضريبية في مرحلة تحقيق ربط الموازنة على المقاييس المالية، كتحقيق الربط الضريبي، وزيادة الانتاجية، وتحقيق انحرافات موجبة عن ربط الموازنة من خلال اتساع رقعة حصر المكلفين ومزيد من النمو في الموافقات على الربط من واقع الالتزام الطوعي للممول. وتعد المقاييس المالية غير كافية لتوجيه وتقييم كيفية عمل الإدارة الضريبية في تقديم الخدمة الضريبية على النحو الذي يحقق هدفها وهو تعظيم العوائد الضريبية من خلال زيادة الحصيلة الضريبية وترشد تكلفة تقديمها.

### 2- منظور رضا مجتمع الممولين (المكلفين):

لقد أكد الفكر المحاسبي على أهمية رضا الممول في القياس المتوازن للأداء الضريبي. فعلى سبيل المثال، أكدت دراسة منظمة التعاون والتنمية<sup>1</sup> (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 على 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 على التخطيط الإستراتيجي بالتركيز على الأهداف العليا للجهاز الضريبي، وتطوير الإستراتيجية حتى يتم التكيف مع الظروف والمتغيرات المعاصرة، مع صياغة الرؤية والرسالة في عملية تهدف إلى التوفيق بين ما يطلبه العاملون بمصلحة الضرائب وبين أهداف المصلحة العليا في دعم الإستراتيجية فيما يسمى بعملية تعزيز الأداء.

ويتوقف رضا الممول على محددات عديدة منها، ما يلي:

- درجة الثقة التي توليها الإدارة الضريبية في إقرار الممول الضريبي.
  - قيام الإدارة الضريبية بمعاملة الممول باحترام.
  - الوقت المستنفذ من قبل الإدارة الضريبية في 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، اعتمادا على العلاقات الجيدة مع مجتمع المكلفين (كبار ومتوسطي وصغار الممولين) ونشر الثقافة الضريبية، والتمسك بتحقيق القواعد الضريبية، وتحقيق المسؤولية الاجتماعية الأمر الذي ينعكس إيجابيا على إيرادات الإدارة الضريبية.

<sup>1</sup> OECD. 2011. **Report of Tax Administration in OECD**. Information Series,3 March: 69-70.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

وتتخذ الإدارة الضريبية سلسلة من الإجراءات تهدف إلى تحقيق رضا الممول من خلال تطوير الأداء الضريبي، حيث يتم تطوير وميكنة الإجراءات الضريبية - بما يحسن علاقة الجهاز الضريبي مع المجتمع الضريبي - من خلال توجه الإدارة الضريبية، حالياً، إلى مفهوم الخدمات الضريبية الإلكترونية، حيث يتم تنفيذ جميع الإجراءات الضريبية من فحص وتحصيل وتقديم الممول لإقراره الضريبي بشكل الكتروني وعن طريق استخدام شبكة الانترنت عبر بوابة الحكومة الالكترونية. إن غياب اهتمام الإدارة الضريبية برضا المكلفين قد يدفع بالتهرب الضريبي الأمر الذي قد يؤثر سلباً على البعد المالي والأبعاد الأخرى للأداء، وبما يكشف عن أهمية اعتبار التكامل عند تقييم أداء الإدارة الضريبية ووحداتها.

### 3- منظور العمليات الداخلية:

يقصد بمنظور العمليات الداخلية جميع الأنشطة والعمليات الداخلية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، شاملة كافة الإجراءات الضريبية بداية بمخاطبة المكلف او الممول وانتهاء بالتحصيل الضريبي. ويقوم منظور العمليات الداخلية على تحسين جودة العمليات التشغيلية الهادفة إلى 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 للإجراءات الضريبية من فحص وربط وتحصيل وغيرها من خلال تخفيض زمن الاجراءات الداخلية لتنفيذ العمليات الضريبية من لحظة استلام الاقرار الضريبي حتى تقديم المخالصة الضريبية. ويعد منظور العمليات الداخلية أساس نجاح الإدارة الضريبية، والذي يتوقف على مدى قدرتها على تحقيق رضا أصحاب المصالح باختلافهم (Isoraite 2008, 21) Stakeholders<sup>1</sup>.

ويقوم منظور العمليات الداخلية على درجة مهارات وقدرات العاملين وطريقة أداء الخدمة الضريبية.

### 4- منظور التعلم والنمو:

يعكس التعلم والنمو مدى استثمار الإدارة الضريبية في الموارد البشرية. فيقيس درجة مهارات وقدرات العاملين وطريقة تقديم الخدمة الضريبية. ويقوم منظور التعلم والنمو على تبني الإدارة الضريبية الإستراتيجية للتعلم 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 إلى انجاز العمليات الداخلية بفاعلية، وتلبية متطلبات المكلفين ومن ثم تحقيق الأهداف المالية. ويقوم منظور التعلم والنمو على الاهتمام الدائم بتطوير العاملين بالإدارة الضريبية وتفعيل نظم متطورة للمكافآت والترقيات لنمو الدافعية والتحفيز لدى العاملين، وزيادة درجة الانتماء الوظيفي، وعدم تحقق منظور التعلم والنمو يعوق تحقيق الأهداف الإستراتيجية لمنظور الممولين (المكلفين) والعمليات الداخلية وبالتالي قدرة الإدارة الضريبية على تحقيق الأهداف المالية.

وترتبط محاور القياس المتوازن للأداء في سلسلة من علاقات السببية، يتفاعل من خلالها كل من محور النمو والتعلم ومحور العمليات الداخلية ومحور الممولين (المكلفين) لتصب في المحور المالي، والذي بدوره يتحكم في محور النمو والتعلم من خلال ما يتم تخصيصه من موارد لتدعيم هذا المحور الذي يؤثر مباشرة على محور العمليات الداخلية، والذي يؤثر بدوره على محور الممولين. فهناك تأثير متبادل مباشر وغير مباشر بين محاور الأداء (Kaplan and Norton 2001, 91)<sup>2</sup>. وإذا كانت محاور الأداء تبدأ بمحور التعلم والنمو ثم محور العمليات الداخلية فمحور الممولين ثم أخيرة المحور المالي، فإن كل محور منها يتأثر بالنتائج المحققة في المحور السابق ويؤثر في نتائج المحور التالي. 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.

<sup>1</sup> Isoraite, M. 2008. **The Balanced Scorecard Method: From Theory to Practice**. Intellectual Economics 1 (3), P21

<sup>2</sup> Kaplan, R. S., and D. P. Norton. 2001. **Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part1**. Accounting Horizons, AAA15 (1), P91

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

كما يضمن القياس المتوازن للأداء التغذية المرتدة حول مخرجات محاور الأداء المختلفة، خاصة التغذية المرتدة التشخيصية داخل العمليات لضمان تحقيق التحسين المستمر، وما يوفر تغذية مرتدة للإستراتيجية وبيان للوضع الحالي 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.

### الفرع الثاني: دوافع استخدام بطاقة الأداء المتوازن للخدمات الضريبية كأداة لقياس الأداء الضريبي.

لقد ثبت أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أصبحت غير مناسبة للمتغيرات الحديثة بسبب عدم قدرتها على تلبية احتياجات الإدارة بسبب عدم ارتباطها بعملية التخطيط الاستراتيجي. فتقتصر على توفير المعلومات المالية التي تجعل الإدارة تركز على العمليات التشغيلية دون النظر إلى العوامل الخارجية، مما يجعل الوحدات الاقتصادية غير قادرة على التعامل مع المتغيرات البيئية، مما يجعلها تفقد قدرتها على تنفيذ متطلبات الإدارة الإستراتيجية.

### أولاً: الإدارة الإستراتيجية للأداء في الوحدات الاقتصادية الضريبية

يشير الباحث الى رأي أحد الباحثين في أن الإدارة الإستراتيجية للأداء، هي آخر حلقة من مراحل تطور مفهوم إدارة الأداء، والذي يربط بين قياس الأداء والجوانب الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية، وبخاصة في ظل الاهتمام بالتخطيط الإستراتيجي لتلك الوحدات نتيجة للتغيرات التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية.<sup>1</sup> وانه على الرغم من أن غالبية الكتابات في مجال الإدارة الإستراتيجية قد ركزت على تطبيقها في مجال منظمات الأعمال الصناعية التجارية، إلا أنه من البديهي أنه يمكن تطويع هذا المفهوم لتطبيقه في المنظمات الخدمية، والمنظمات التي لا تهدف للربح، ذلك لأن الإدارة الإستراتيجية مفهوم إداري يصلح للتطبيق في كل الوحدات الاقتصادية، فليس ثمة ما يمنع من تطويع هذا المفهوم للتطبيق داخل الإدارة الضريبية سواء من الناحية الإدارية أو الفنية وبذلك يمكن تحديد مستويات الأداء الاستراتيجي على مستوى الإدارة الضريبية كالتالي:<sup>2</sup>

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

2- مهام مصلحة الضرائب وتتمثل في:

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

3- استراتيجيات الإدارة الضريبية وتتمثل في:

<sup>1</sup> عبد الحميد عبد المعطي حسن غنيم، إطار مقترح لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي كأداة لزيادة كفاءة وفاعلية المحاسبة الضريبية بالتطبيق على الضريبة العامة على المبيعات، رسالة دكتوراه، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعه قناة السويس، (2007)، ص 176. يرجع ذلك الى:

- د. نعيم فهد حنا، "استخدام مفهوم الإدارة الإستراتيجية في تطوير وتحسين أداء الإدارة الضريبية"، ورقة عمل مقدمة الى مؤتمر أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 1999، ص 161-170.

- د. عبد اللطيف محمد خليل، "مدخل مقترح لإدارة الإدارة الضريبية على أساس القياس المتوازن للأداء"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 2007، ص 368-371.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

- كسب ثقة الممول (المجتمع) الضريبي.
- التنبؤ بالإيرادات السيادية المتوقعة خلال الفترات القادمة.
- تخفيض تكلفة الإشراف والمتابعة لعملية الاخضاع الضريبي.
- الحفاظ على فاعلية التشريع الضريبي.
- وضع ومتابعة تنفيذ البرامج التدريبية اللازمة لرفع كفاءة مفتش الضرائب.
- متابعة وتنفيذ الاستراتيجيات الموضوعية، وإدخال التعديلات عليها إذا اقتضت الضرورة ذلك.

### 4- أهداف الإدارة الضريبية وتتمثل في:

- رفع معدلات الالتزام الطوعي بتقديم الإقرار الضريبي الصادق.
  - تبسيط وتسهيل إجراءات التعامل مع المصلحة.
  - حل مشاكل تطبيق التشريع أولاً بأول.
  - التناسق والتناغم بين المستويات الإدارية والإدارات الفرعية.
  - التحفيز على التميز وخلق الإبداع في أداء الأنشطة الضريبية.
  - تحقيق المستهدف من الحصيلة الضريبية.
  - كفاءة حصر المجتمع الضريبي وتقليل عمليات التهرب. وان ذلك يمثل الإستراتيجية العامة التي تتوزع على المستويات الإدارية الوسطي والإشرافية والتنفيذية.
- وتتعدد الأساليب الحديثة التي يمكن استخدامها في قياس الأداء الضريبي وتقييم البدائل الإستراتيجية، ولقد ارتكز أحد الباحثين على القياس المتوازن لاستخدامه في قياس وزيادة فاعلية الأداء الضريبي.<sup>1</sup>
- ثانياً: نظام القياس المتوازن كأداة إستراتيجية لقياس الأداء الفعال.

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

- أ- أهمية القياس المتوازن كنظام استراتيجي لقياس الأداء.
  - ب- تحديد علاقات السبب والنتيجة في مقياس الأداء المتوازن.
  - ج- التركيز على فكرة الربط الإستراتيجي في القياس المتوازن.
  - د- مفهوم العلاقة المنطقية بين مؤشرات القياس المتوازن.
- ويتم تناول هذه النقاط من خلال العرض الآتي:
- (أ) أهمية القياس المتوازن كنظام استراتيجي لقياس الأداء:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد الحميد عبد المعطي حسن غنيم، مرجع سبق ذكره، ص 196.

<sup>2</sup> يرجع في ذلك إلى:

د. محمد احمد العسيلي، "مدخل مقترح لتطوير القياس المحاسبي لآثار التخطيط الاستراتيجي للخصخصة على مستوى أداء المنظمات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة السادسة والأربعون الجزء الثاني، العدد التاسع والستون، (2007)، ص ص 488-495.

- Robert S. Kaplan and David P. Norton, 1992, " **The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance**", Harvard Business Review, Jan- Feb, PP 71-79.

- Robert S. Kaplan and David P, Norton (1993), " **Putting the Balanced Scorecard to Work** ", Harvard Business Review, Spt-Oct , PP 134.

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

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

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

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

1. تحقيق الربط بين إستراتيجية المنظمة ومقاييس الأداء المستخدمة.

2. تحقيق التوازن بين الأبعاد المختلفة لقياس أداء المنظمة.<sup>1</sup>

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

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

-التوازن بين مقاييس الأداء المالية ومقاييس الأداء غير المالية.

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

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

(ب) تحديد علاقات السبب والنتيجة في مقياس الأداء المتوازن<sup>2</sup>

أوضح (Kaplan & Norton) ضرورة تنفيذ أربعة خطوات رئيسية لتطبيق نموذج القياس المتوازن. حيث قامت هذه الدراسة على توضيح الخطوات الرئيسية التي يتم من خلالها ربط الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل، وفق القياس المتوازن للأداء، بأقسام وأفراد الوحدات الاقتصادية.

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

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

1. ترجمة الاستراتيجيات إلى مجموعة متكاملة من الأهداف والمقاييس.

2. توصيل هذه الأهداف إلى الإدارات الأخرى، بهدف ربط الأهداف الإستراتيجية بالأهداف الإدارية

3. التخطيط المالي للوحدة

4. التغذية العكسية والتعلم والابتكار.

<sup>1</sup> د. محمد احمد العسيلي، المرجع السابق نقلاً عن:

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

<sup>2</sup> Robert S. Kaplan, R.S., and Norton, D.P., (1996) " Using The Balanced Scorecard as Strategic Management System, **Op. Cit.** Jan- Feb. P11

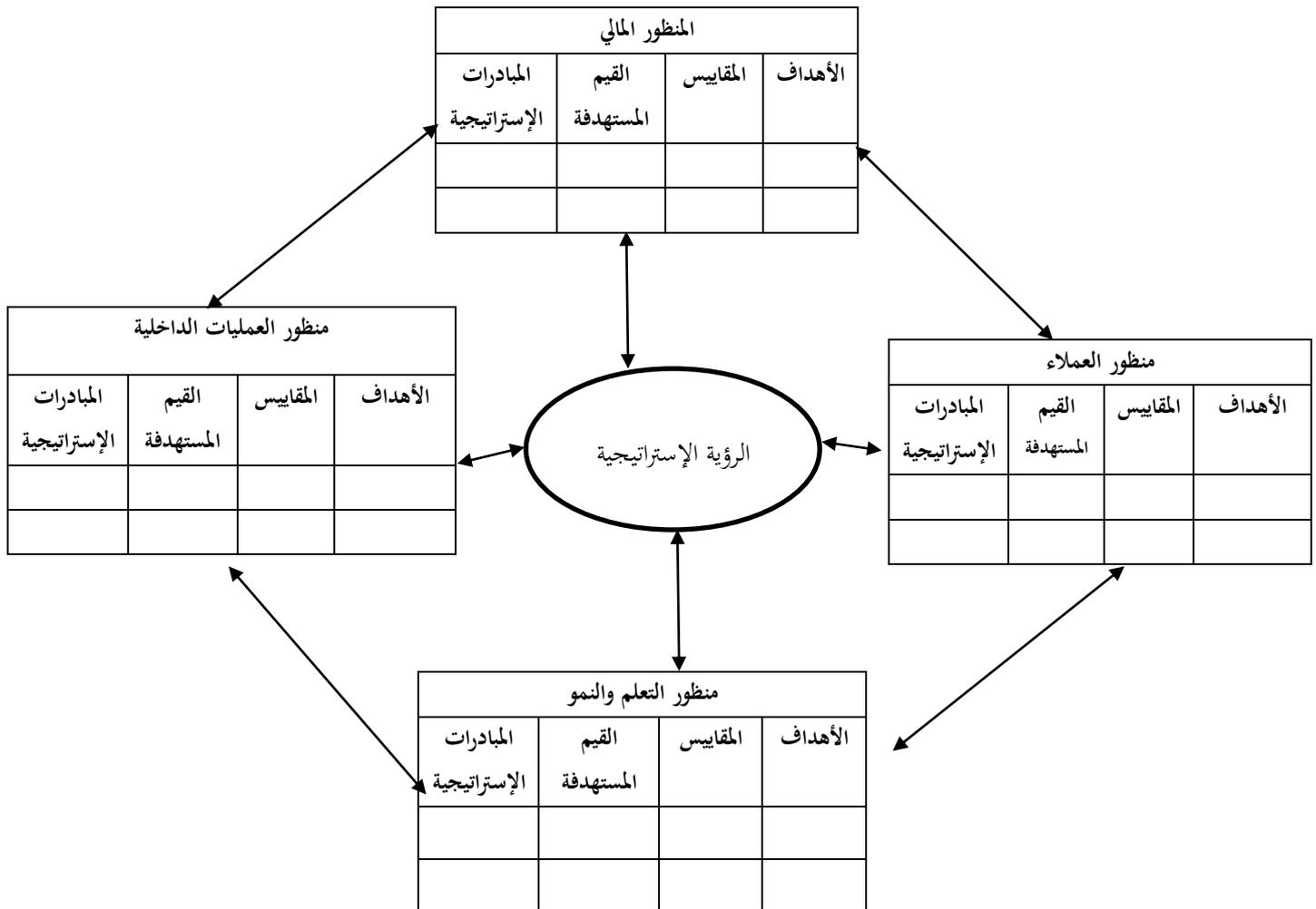
## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

وبينت الدراسة أنه من خلال استخدام القياس المتوازن للأداء، يمكن للوحدة الاقتصادية مراقبة النتائج قصيرة الأجل، من خلال استخدام ثلاث أبعاد وهم: العملاء - عمليات التشغيل الداخلي - التعلم والنمو.

وهذا ما أوصت به إحدى الدراسات الأخرى بأن يلزم وجود ثلاث آليات تسهم في إنجاح نموذج الأداء المتوازن كأداة لقياس الأداء في الوحدات الاقتصادية وهي:<sup>1</sup>

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

ويمكن تقديم عرض لخصائص القياس المتوازن كإطار لقياس الأداء الاستراتيجي للمنظمة من خلال الشكل التالي رقم (06):



شكل رقم (06)

مقياس الأداء المتوازن كإطار لقياس الأداء الاستراتيجي للمنظمة

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

<sup>1</sup> Clarke, P., (2000). " **keeping Score**", Accountancy Ireland, Dublin, June.

من الشكل السابق يتضح ما يلي: <sup>1</sup>

### - الربط بين إستراتيجية المنظمة وبين مقاييس الأداء المستخدمة:

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

### - تحقيق التوازن بين الأبعاد المختلفة لقياس أداء المنظمة:

حيث أظهر الشكل خاصية تحقيق التوازن بين مقاييس الأداء ذات التوجه الخارجي (العملاء)، ومقاييس الأداء ذات التوجه الداخلي (العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو)، والتوازن بين مقاييس الأداء المالية ومقاييس الأداء غير المالية أو التشغيلية، والتوازن بين مقاييس الأداء لتحقيق الأهداف قصيرة الأجل (الأهداف والقياس)، ومقاييس الأداء لتحقيق الأهداف طويلة الأجل (القيم المستهدفة والمبادرات الإستراتيجية). ومن ثم فقد أظهر الشكل خاصية تحقيق التوازن بين الأبعاد المختلفة لقياس أداء المنظمة.

### - علاقات السبب والنتيجة بين المنظورات المقترحة لقياس الأداء:

حيث أظهر الشكل الترابط بين المنظورات المقترحة لقياس الأداء مع إستراتيجية المنظمة ولم تظهر بوضوح علاقات السبب والنتيجة بين تلك المنظورات، والتي كانت أحد أسباب ظهور الجيل الثاني من مقاييس الأداء المتوازن. من خلال ذلك يتضح أن خصائص القياس المتوازن يؤكد على تلك المؤشرات (مناظير القياس) التي تعكس كيف يمكن توجيه الأداء. <sup>2</sup>

ومع ذلك فإن التطبيق العملي للقياس المتوازن قد كشف عن بعض الصعوبات التي نتجت عن الحاجة الى اختيار مجموعة من مقاييس الأداء وتصنيفها وفقا للمنظورات المقترحة لقياس الأداء بالإضافة الى عدم وضوح علاقة السبب والنتيجة بين تلك المنظورات، ولذلك تم تطوير القياس المتوازن ثم التركيز على فكرة الربط الاستراتيجي بين الأهداف ومقاييس الأداء من خلال مجموعة متناسقة من الخرائط الإستراتيجية. <sup>3</sup>

### ج - التركيز على فكرة الربط الإستراتيجي في القياس المتوازن:

بعد ظهور الصعوبات التي كشف عنها التطبيق العملي للقياس المتوازن، فقد تم التطوير من خلال بناء مجموعة من الخرائط لوصف إستراتيجية المنظمة توضح في شكل مرئي عملية الربط الاستراتيجي بين مجموعة من القيم المستهدفة كأهداف طويلة الأجل لكل منظور من المنظورات الأربعة المقترحة لقياس الأداء، ومجموعة أخرى من المبادرات والإجراءات الإستراتيجية الملائمة؛ لتحقيق هذه الأهداف، ومجموعة من الأهداف الإستراتيجية قصيرة الأجل لكل منظور، ومجموعة من المقاييس؛ لتحديد مدى النجاح في تحقيق هذه الأهداف،

<sup>1</sup> د. محمد احمد العسيلي، "مدخل مقترح لتطوير القياس المحاسبي لآثار التخطيط الاستراتيجي للخصخصة على مستوى أداء المنظمات"، مرجع سبق ذكره، ص 393-394.

<sup>2</sup> محمد عبد الوهاب العزاوي، (2005)، "توظيف بطاقة الأداء المتوازن كنظام لتعزيز الأداء الإبداعي للمنظمات"، ندوة الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة، دمشق، 20-24 نوفمبر، 2005، ص 23.

<sup>3</sup> د. محمد احمد العسيلي، (2007)، "مدخل مقترح لتطوير القياس المحاسبي لآثار التخطيط الاستراتيجي للخصخصة على مستوى أداء المنظمات"، مرجع سبق ذكره، ص 495 نقلا عن:

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

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

ومن ثم يتم اختيار مجموعة من مقاييس الأداء وتصنيفها وفقا للأهداف الإستراتيجية للمنظورات المقترحة، والتي يتم ربطها بمجموعة من القيم المستهدفة، والإجراءات الإستراتيجية الملائمة؛ لتحقيق هذه الأهداف.<sup>1</sup> ولقد ساعد ذلك على تميز القياس المتوازن كما يرى (Kaplan & Norton) حيث يمكن رؤية الإستراتيجية المطبقة في المنشأة بغرض إنشاء القيمة (Value Creation) وذلك من أربعة أبعاد مختلفة هي:<sup>2</sup>

- 1- البعد المالي: ويتضمن إستراتيجية النمو، الربحية، المخاطرة (يعكس الأهداف طويلة الأجل).
- 2- بعد العميل: إستراتيجية إنشاء القيمة وتحقيق التميز من وجهة نظر العميل (تحديد قطاعات السوق المستهدفة).
- 3- بعد العمليات الداخلية: يتعلق بتحديد الأولويات الإستراتيجية لعمليات المنشأة؛ والتي تؤدي الى رضا العميل والمساهمين (ماهي وسائل تحقيق القيمة؟).
- 4- بعد التعلم والنمو: يتعلق بأوليات تهيئة المناخ المدعم للتغيرات التنظيمية والابتكار والنمو (هذا البعد يمثل الأساس لأي إستراتيجية).

### د. مفهوم العلاقة المنطقية بين مؤشرات القياس المتوازن:<sup>3</sup>

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

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

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

وبالتالي يرى (Hanne) أن فرض (Kaplan and Norton) لعلاقات السببية فرض مشكوك فيه، وهذا يتضح من التحليل الآتي:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> د. محمد احمد العسيلي، مرجع سبق ذكره، ص 495 نقلا عن:

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

<sup>2</sup> د. محمد عبد الفتاح، "العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأداة للتخطيط والرقابة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة التاسعة، 2005، ص 156

<sup>3</sup> د. محمد احمد العسيلي، (2008)، إمكانيات استخدام الخرائط الإستراتيجية كأداة لقياس أداء معايير المحاسبة المالية " المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعه طنطا، المجلد الثالث، نقلا عن:

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

<sup>3</sup> يرجع في ذلك الى:

- د. هاله عبد الله الخولي، "استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال"، مجله المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعه القاهرة، السنة الأربعون، العدد السابع والخمسون، 2001، ص 35.

<sup>4</sup> المرجع السابق ص 35 نقلا عن (Hanne,2000)

<sup>5</sup> د. هاله عبد الله الخولي، المرجع السابق، ص 36-37.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

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

**2- العلاقة بين المقاييس:** حيث يفترض (Kaplan and Norton) فيما يتعلق بعلاقات السببية أن النتائج المالية سوف تتحقق إذا توافرت أسباب معينه، وهنا السؤال الذي يثار، هل يؤدي النمو والتعلم الى كفاءة عمليات التشغيل الداخلي مما يؤدي الى تحقيق درجة عالية من رضا العميل مما يترتب عليه تحقيق نتائج مالية جيدة؟، فقد أكدت دراسات تطبيقية أن العملاء ذوي الولاء هم الأكثر تحقيقا لربحية الوحدة الاقتصادية، لأنهم لا يحتاجون الى تكاليف تسويقية، بالإضافة الى أنهم على استعداد لدفع مزيد من المال الى منتج يثقون فيه وبالتالي فان تلك العلاقة ليست سببية ولكنها منطقية، وهذا ما أيده أحد الباحثين.

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

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

### 4- العلاقة المتداخلة بين جوانب لقياس المتوازن:

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

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

### ثالثا: الحاجة للقياس المتوازن لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي:

يتم تناول ذلك من خلال النقاط الآتية:

- أ- القياس المتوازن كنظام قياس أداء استراتيجي.
- ب- القياس المتوازن يحقق متطلبات كفاءة وفاعلية الأداء.
- ج- مدى الحاجة للقياس الفعال للأداء في مصلحة الضرائب.
- د- دور القياس المتوازن في إنجاز الإستراتيجية المطلوبة في مصلحة الضرائب.

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

(أ) القياس المتوازن كنموذج قياس أداء استراتيجي:

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

يلعب القياس المتوازن دورا رئيسا كأداة الإدارة الإستراتيجية في المنشأة، حيث انه يساعد المديرين على القيام بأربعة عمليات إدارية جديدة، تعمل بشكل مستقل أو متكامل في ربط الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل بالتصرفات قصيرة الأجل كما يتضح في العمليات التالية:<sup>1</sup>

العملية الأولى: ترجمة الرؤية

العملية الثانية: توصيل الإستراتيجية

العملية الثالثة: التخطيط

العملية الرابعة: التغذية العكسية والتعلم

وبناء على ما سبق يمكن القول: إن نموذج القياس المتوازن يعد نظاما جيدا للإدارة الإستراتيجية، فمن المناسب التأكيد على أن نموذج القياس المتوازن يساعد على تنظيم العمليات الإدارية بالوحدات الضريبية، والتركيز على تطبيق الإستراتيجية طويلة الأجل، وبالتالي فهو يعتبر أساس الإدارة الإستراتيجية ومن خلال نموذج القياس المتوازن يعاد النظر في الأداء المستقبلي؛ فيما تسفر عنه نتائج عملية القياس. أو بمعنى آخر أن معايير الأداء المتوازن في مجال الأداء الضريبي تتسم بالتعارض، وعلى الإدارة الضريبية استيعاب هذا التعارض في مقاييس الأداء المتوازن، ورصد حالات عدم الرضا لدي عناصر جوانب الأداء، وذلك بتصميم نظام تغذية عكسية لسرعة رصد هذا التعارض وإعادة التوازن للمقياس من جديد.<sup>2</sup> ويمكن سرد بعض أوجهه التعارض في الآتي:

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

وعلى كل الأحوال فإن الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب؛ يؤثر بشكل واضح في خطوات إعداد القياس المتوازن، والتي تتضمن الأهداف الإستراتيجية وما يخص كلا منها من مؤشرات لقياس الأداء يتفق مع المستوى الإداري (إدارة عليا - إدارة متوسطة - إدارة تنفيذية وإشرافية)، وهذا ما دعا الباحث الى التركيز في مجال البحث على إعداد القياس المتوازن الغرض قياس الأداء في الإدارة الدنيا بمصلحة الضرائب (مأمور الضرائب، والمراجع الضريبي).

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

1. **الممولين:** من خلال تقييم الأداء يمكن التأكد من الحصول على الرضا عن العمل الضريبي المؤدي وعدم إرهاق الاقتصاديات بالأعباء الضريبية، والعمل على دعم الإقرار الطوعي وتقليل فجوة التهرب الضريبي.
2. **الإدارة الضريبية:** حيث تساعد عملية تقييم الأداء على التأكد من مدى تحقيق الإدارة الضريبية للأهداف الإستراتيجية على كل المستويات.
3. **التخطيط الضريبي:** حيث إن نظام قياس الأداء المتوازن يوفر معلومات على مدى تحقيق الأهداف العليا لمصلحة الضرائب كمورد هام من موارد الموازنة العامة للدولة.

<sup>1</sup> د. هاله عبد الله الخولي، مرجع سبق ذكره، ص ص 21-28.

<sup>2</sup> د. عبد اللطيف محمد خليل، "مدخل مقترح لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي على أساس بطاقة القياس المتوازنة للأداء"، المؤتمر الضريبي الثالث عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2007، يونيو.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

4. الإدارة التنفيذية: وهي إدارة الوحدات الضريبية حيث تسعى إلى التأكد من مدى تحقيق المستهدف وخطط الانجاز والاستخدام الأمثل للموارد بكفاءة عالية.

(ب) القياس المتوازن يحقق متطلبات كفاءة وفاعلية الأداء:

تتلخص دوافع استخدام القياس المتوازن بصفة عامة في الآتي:<sup>1</sup>

1. أسلوب القياس المتوازن يقضي على مساوئ التنظيم الإداري ويخفف من تعقيدات العمل.
2. يبنى القياس المتوازن خطة عمل واضحة لكل المستويات الإدارية.
3. يوفر أسلوب القياس المتوازن سبيل لتحقيق الكفاءة التنظيمية من خلال التدريب والابتكار.
4. القياس المتوازن أسلوب قياس يجمع بين المؤشرات المالية وغير المالية.

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

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

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

فمن الملاحظ أن بيئة الأعمال المعاصرة في ظل عصر المعلومات والاتصالات أدت الى الأخذ بمحددات العمل الرئيسية بالبحث عن وسيلة فعالة لقياس الأداء؛ لاسيما الأداء الضريبي فتم النظر إلى أسلوب القياس المتوازن ليس على أساس اعتباره أسلوباً لقياس الأداء وحسب؛ بل أسلوب الإدارة أداء مصلحة الضرائب من خلال حياتها، حيث يعمل نظام القياس المتوازن على ترجمة مهام ومستويات كل وحدة نشاط بمؤشرات ومقاييس محددة. وتوضح هذه المؤشرات التوازن المستهدف داخل الوحدة الضريبية بدأ من تحقيق تنمية جيدة لكفاءات ومهارات العاملين، إلى الانتقال لتحسين عمليات التحاسب الضريبي وجودة الخدمات الضريبية المقدمة، مما يؤثر بفعالية على رضا الممولين دافعي الضرائب، ليحقق في النهاية الأثر الإيجابي على الجوانب المالية (الحصيلة الضريبية).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الباز فوزي الباز احمد قابيل، استخدام القياس المتوازن لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات المعاصرة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، 2012، ص 66-68.

<sup>2</sup> د. محمد محمود يوسف، "البعد الإستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن" المنظمة العربية للتنمية الإدارية - جامعه الدول العربية - القاهرة، 2005، ص 135.

### (د) دور القياس المتوازن في انجاز الإستراتيجية المطلوبة:

يتضح هذا الدور من خلال تغلب القياس المتوازن على كل عقبات ومعوقات انجاز الإستراتيجية والتي تتمثل في الآتي:<sup>1</sup>

#### 1- معوق توصيل الرؤية العامة لمصلحة الضرائب:

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

#### 2- المعوق البشري:

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

#### 3- معوق الموارد:

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

#### 4- المعوق الإداري:

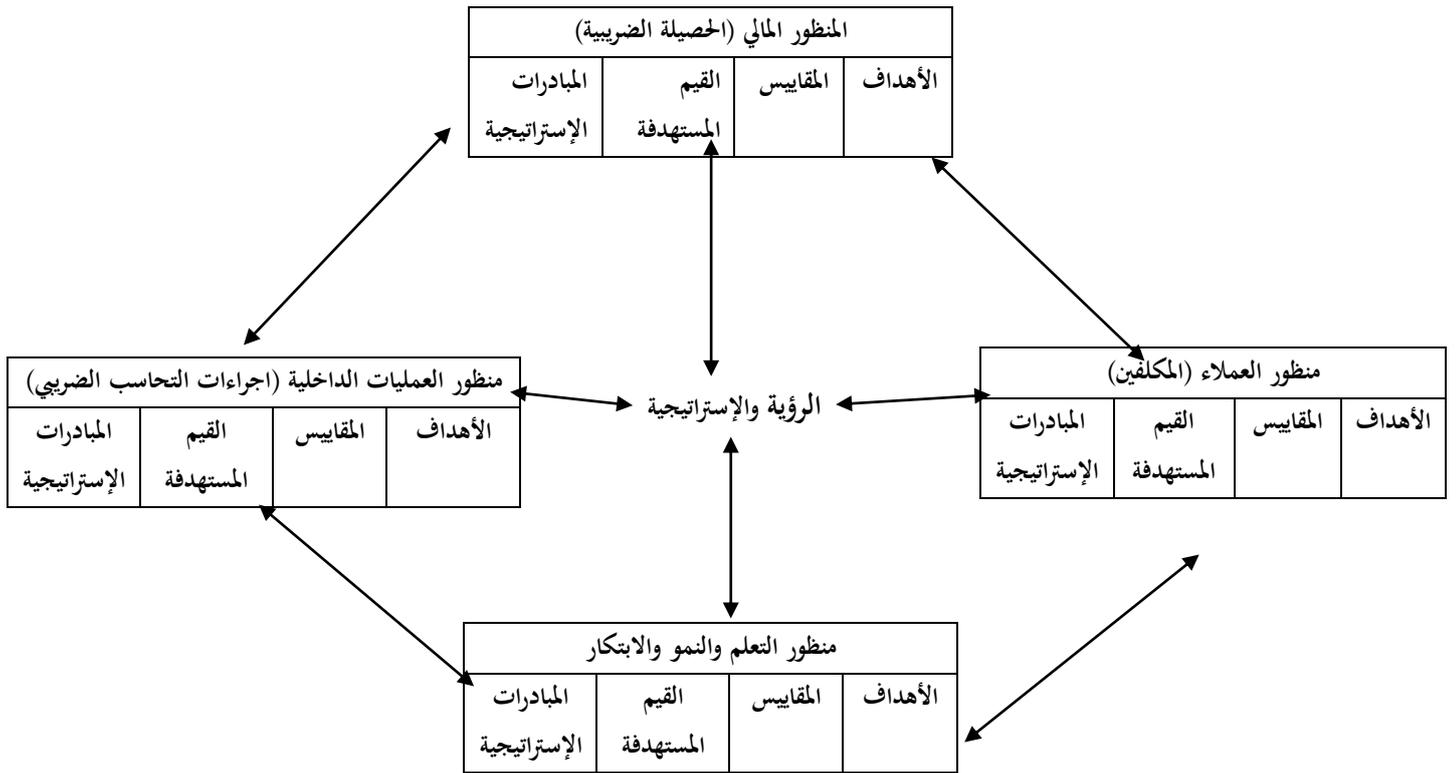
ويتمثل في نقص المعلومات المرتدة عن صعوبات تنفيذ القانون ومشاكل التطبيق في أرض الواقع ومدى الحاجة الى إعادة بناء وسن تشريعات جديدة تناسب ما يواجه العمل من مشكلات، لهذا نادي كثير من الكتاب بضرورة إضافة جانب فاقد الأداء كأحد الجوانب الهامة للقياس المتوازن يمكن من خلاله توفير التغذية العكسية واختبار مؤشرات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

### المطلب الثالث: تصميم مقترح لبطاقة قياس الأداء المتوازن في الإدارة الضريبية

لقد أعطى (قابيل، 2012م) رسماً توضيحياً يمكن اعتباره نموذجاً لهذا المقياس، وكان هذا النموذج الأساس الذي بنى عليه كابلان ونورتن نموذج بطاقة قياس الأداء المتوازن:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سحر عبد الستار عبد الستار النقيب، "مدخل بطاقات الأهداف المتوازنة لتحقيق فعالية نظم قياس الأداء في المحاسبة الإدارية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ببورسعيد، جامعه قناة السويس، 2006، ص 64.

<sup>2</sup> اسراء نايف محمد نور، "استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن لتحسين أداء دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية"، اطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2017، ص 38-40.



الشكل (07): نموذج بطاقة الأداء المتوازن في الإدارة الضريبية

وبنظرة تحليلية إلى هذا النموذج يمكن استنتاج المحاور الرئيسية التي تحتويها هذه البطاقة والتي يمكن إنجازها بـ:

أ. الأهداف (Objectives) تكون موزعة بالتساوي على أبعاد البطاقة، ويجب أن تكون محددة وقابلة للقياس، ومعقولة وقابلة للتحقيق، ومحددة بوقت زمني لإتمامها.

ب. المقاييس (Measures or Indicators) تكون بمثابة الجس الذي يحدد الحالة التي وصل إليها الهدف عن طريق مقارنته بقيمة محددة سلفاً.

ج. النتائج المستهدفة (Target) ومن خلاله يتم تحديد مقدار الانحراف (سلباً أو إيجاباً) عن الهدف المقرر تحقيقه؛ وذلك بالاستعانة بنسبة مئوية لتسهيل عملية استقراء الحالة بشكل سريع.

د. المبادرات الإستراتيجية (Initiatives) وتشمل المشاريع التشغيلية اللازم تنفيذها لتحقيق الهدف.

وفي عرض "قائيل" لجوانب بطاقة الأداء المتوازن، فإنه يرى أن لكل جانب منها مقاييس محددة لقياس مدى تحقيق الأهداف المرسومة، ومقارنتها مع الأهداف المتحققة، ووضع المبادرات إلى تساعد في تصحيح الانحرافات. إذ نظر إلى الجانب المالي الذي يعني في موضوعنا الحصيلة الضريبية ويشتمل على المقاييس المالية المتعلقة في تحقيق المستهدف من الإيرادات الضريبية، ومعدل الانجاز، وتحقيق

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

النسب المخططة من التحصيل الضريبي. وتفيد تلك المؤشرات المالية في المقارنة مع سنوات سابقة، إضافة إلى معدل السلفيات المحصلة إلى إجمالي الضرائب الواردة في الإقرارات، ومعدل الإيرادات المحقق بناء على تقدير المقدر إلى المستهدف.

أما الجانب الآخر؛ فهو المتعلق بجانب العملاء، وللتنويه فقد كان هذا الجانب كما ورد في الأدبيات يختص بجانب العملاء، ولنموذج المذكورة فقد تم استخدامه كجانب المكلفين، إذ يشتمل على العديد من المقاييس التي تقيس مدى الالتزام الطوعي من المكلفين في دفع الضريبة، ومدى تحقيق الربط الذاتي، من خلال تقديم الإقرارات الضريبية في مواعيدها، ومدى رضا المكلفين عن الخدمات الضريبية، وعدد المكلفين الجدد والمتهربين، إذ تم قياس الأداء من خلال عدد الإقرارات المقدمة، ونسبة سداد الضريبة مع الإقرار، وهنا قمنا باستخدام نموذج مماثل في هذا الجانب، من خلال أداة الدراسة حيث طرحت أربعة مقاييس بالنسبة لجانب المكلفين هي:

1. نسبة اعتماد الإقرار المقدم من المكلف على نشاطه الحقيقي كما هو.
2. نسبة سداد الضريبة المتفق عليها إلى إجمالي الفروق الضريبية.
3. نسبة عدم الاتفاق على الضريبة المقدرة بعدم اتفاق.
4. نسبة الاتفاق على فروق الإقرار مع المكلف.

أما الجانب الثالث؛ فهو مختص بالعمليات الداخلية، ومن البديهي أن تتم الإشارة إلى العمليات في سياق منظمات الأعمال والمنظمات الربحية، ولكن في هذه المذكرة فهي تعني إجراءات التحاسب الضريبي، إذ رأى "قاييل" إلى أنها تتعلق بأداء المقدر، وسرعة إنجازها، والتأثير على الوقت، والجهد اللازم للعمل، مثل أسلوب الفحص الانتقائي أو الشامل، والفحص التحليلي، أو التقديري أو الدفتر، بينما استخدمت الباحثة في أداة الدراسة من خلال مقياسين هما: مدى الاستفادة من أساليب الفحص الانتقائي (العينات)، ومدى الكفاءة في استخدام أساليب الفحص التحليلي المكتبي.

بينما تميز الجانب الرابع وهو التعلم والنمو والابتكار، بأنه يتعلق بجانب الموظفين خصوصاً المتعلق بالرضا الوظيفي، إضافة إلى تدريبهم وحوصلهم على دعم الابتكارات التي يحققونها، وقد بين "قاييل" أن هذا الجانب يقاس من خلال المهارة والسرعة في الوصول إلى اتفاق مع المكلفين، والعمل على حل المشكلات بأسرع وقت ممكن، والتحسين المستمر في الأداء.

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

يوجد عدة دراسات تضمنت بطاقة الأداء المتوازن والأداء الضريبي، وفي هذا الفصل سوف نتطرق إلى أهم هذه الدراسات السابقة سواء أجنبية أو عربية، إضافة إلى معرفة الأدوات المستخدمة والنتائج المتوصل إليها.

كما سوف نتطرق في آخر الفصل إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة، من خلال تبيان الفرق في الأدوات المستخدمة ومجتمع وفترات الدراسة إضافة إلى طرق التحليل ومعالجة الموضوع والنتائج المتوصل إليها، لنتمكن من الخروج بما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

المطلب الاول: الدراسات العربية التي تناولت متغيرات الدراسة:

1\* دراسة (ماهر موسى درغام) بعنوان: (تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية)<sup>1</sup> هدفت الدراسة الى تبيان أثر الربط والتكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة

(ABC) ومقياس الأداء المتوازن (BSC) على تطوير أداء المصارف الفلسطينية. ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

- إن استخدام المعلومات المالية والتشغيلية لمخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومقياس الأداء المتوازن (BSC) يشير إلى وجود تكامل فعلي بين النظامين المذكورين بحيث يوجه نظر الإدارة ويساعدها في حل المشاكل المتعلقة بتسعير الخدمات.
- إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، أكثر ملاءمة لمعالجة وتخصيص التكاليف غير المباشرة، ويؤدي إلى الحصول على بيانات أكثر دقة عن التكلفة.
- إن نظام التكاليف التقليدي المستخدم في البنك يعطي نتائج غير دقيقة لتكاليف الخدمات المصرفية مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة.

2\* دراسة (ريغة أحمد الصغير) بعنوان: (تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن)<sup>2</sup>

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة وملائمة بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الصناعية للجزائر، وذلك من خلال دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية.

ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في عرض وتفسير كافة متغيرات الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج وهي أن بطاقة الأداء المتوازن تستطيع الكشف عن مستوى الأداء الفعلي للمؤسسات الصناعية، الأمر الذي اخفقت فيه جميع أنظمة التقييم التقليدية التي تتبناها تلك المؤسسات، كما تستطيع البطاقة أيضا تحديد كافة الانحرافات عن مسار الإستراتيجية والأهداف المسطرة ومن ثم معالجتها.

3\* دراسة (أ.فاتح أحمية) بعنوان: (تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة 2010-2014)<sup>3</sup>

هدفت الدراسة إلى إبراز الإطار المفاهيمي للنظام الضريبي ومعرفة مؤشرات جودته وتقييم فاعلية النظام الضريبي الجزائري من خلال المعايير المالية والاجتماعية والتنظيمية.

ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الكاتب على المنهج الوصفي عند التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية للموضوع، والمنهج التحليلي عند الوقوف على العلاقة بين مختلف المتغيرات والتطرق إلى دراسة الحالة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

- تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية الهامة.

<sup>1</sup> ماهر موسى درغام, تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية, مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل, كلية التجارة, الجامعة الإسلامية, غزة, 2009

<sup>2</sup> ريغة أحمد الصغير, تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن, مذكرة ماجستير في علوم التسيير, تخصص إدارة مالية, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة قسنطينة 2, 2013-2014

<sup>3</sup> أ.فاتح أحمية, محاضرات في مقياس جباية المؤسسة, مطبوعة مقدمة لطلبة الماستر, جامعة محمد الصديق بن يحيى, جيجل, 2014

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

- تحقيق انعكاسات في الجوانب الاقتصادية والبيئية.

- إن النظام الضريبي الجزائري يعاني قصورا في جوانب متعددة حالت دون تحقيقه.

\*4 دراسة (صلاح بلاسكة) بعنوان: (قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم إستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية)<sup>1</sup>

هدفت الدراسة الى معرفة مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تطبيق هذا الأسلوب ومعرفة المقومات التي تحويها هذه المؤسسات لتطبيقه، بالإضافة الى العراقيل التي تقف حيال ذلك.

ولتحقيق اهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي، الذي يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة أو موقف معين، مع محاولة تفسير هذه الحقائق وتحليلها للوصول إلى إبداء الاقتراحات بشأن الموقف أو الظاهرة موضوع الدراسة.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج:

- تعد بطاقة الأداء المتوازن من الأدوات الحديثة القائمة على الجمع بين كل عناصر الأداء الكلي.

- لا يوجد مسعى مستقبلي لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،

وهذا راجع إلى نقص الوعي لدى المدراء وعدم الانفتاح على الأساليب الحديثة.

- ضعف تكيف المؤسسات الجزائرية مع المستجدات خاصة في مجالات الإدارة وأساليب التسيير.

\*5 دراسة (د.طوبلية فوزي) بعنوان: (فلسفة النظام الضريبي وهيكلته في الجزائر)<sup>2</sup>

هدفت الدراسة الى ايضاح مفهوم النظام الضريبي وكيفية تصميمه من خلال مجموعة من العوامل وكيفية قياس فعاليته، بالإضافة الى

هيكل النظام الضريبي الجزائري.

ولتحقيق اهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج:

- ان الضرائب لها أثر على الجانب الاقتصادي والسياسي والاجتماعي للدول التي تسعى من اجل تحقيق اهدافها.

- تصميم نظام ضريبي يتوافق مع سياستها الاجتماعية والاقتصادية.

- اصرار الازمات التي مرت بها الجزائر على اعادة اصلاح المنظومة الجبائية لكل مرة.

\*6 دراسة (بودودة مريم) بعنوان: (استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة)<sup>3</sup>

هدفت الدراسة الى ابراز اهمية تقويم الأداء الشامل للمؤسسة عن طريق تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام للاستفادة من اهم

المرتكزات والمنظورات التي تعتمد عليها في تقويم ادائها الشامل.

<sup>1</sup> صلاح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة إستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012

<sup>2</sup> د.طوبلية فوزي، فلسفة النظام الضريبي وهيكلته في الجزائر، مجلة مفاهيم الدراسات الفلسفية والإنسانية المعمقة، العدد الخامس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2019

<sup>3</sup> بودودة مريم، استخدام بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الاداء الشامل للمؤسسة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

ولتحقيق اهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يهدف الى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة او موقف معين.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج:

- تعد بطاقة الأداء المتوازن المستدام من النماذج الحديثة لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة متضمنة المؤشرات المالية وغير المالية من خلال خمس منظورات، وفي ضوء النتائج التي يتم التوصل إليها سيتم متابعة تحقيق الأهداف الإستراتيجية في كل المنظورات السابقة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- تركز بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية على تحسين الأداء الشامل للمؤسسة والذي يؤثر في القيمة المستدامة لهذه الأخيرة.
- تقدم بطاقة الأداء المتوازن حلا بالنسبة لمسألة تركيز المقارنة المرجعية على الأداء الداخلي من خلال توحيد المنظورات المختلفة للأداء الشامل.

7\* دراسة (اسراء نايف مُجد نور) بعنوان: (استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن لتحسين أداء دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية)<sup>1</sup>

هدفت الدراسة الى التعرف الى مدى امكانية استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن لتحسين أداء دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مدراء دوائر ضريبة الدخل وموظفيها في محافظات شمال الضفة الغربية، وتقديم إطار مقترح لقياس أداء موظفي دوائر ضريبة الدخل يقوم على نهج القياس المتوازن يمكن تطبيقه داخل ادارات الضريبة. ولتحقيق اهداف الدراسة قامت الباحثة بتطوير استبانة لتبيان المقاييس الاكثر ملائمة من وجهة نظر مدراء دوائر ضريبة الدخل وموظفيها. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج:

- ان بطاقة قياس الأداء المتوازن اصبحت عاملا حاسما في تطور المنظمات الربحية وغير ربحية على حد سواء.
- ثمة جهود حثيثة لدى منظمات الاعمال في فلسطين لتطبيق هذه البطاقة، ويبدو للباحثة ان مؤشرات تطبيقها جيدة ومبشرة من خلال نتائج الدراسات التي اجريت.
- ان القطاع العام الفلسطيني لا يزال بعيدا الى حد ما عن استخدام هذه البطاقة، على الرغم من توفر الظروف المناسبة لتطبيقها.

### المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية التي تناولت متغيرات الدراسة:

1\* دراسة (weerasooriya) بعنوان "تقييم الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن" "balanced scorecard" <sup>2</sup>

هدفت الدراسة الى البحث في كيفية استخدام بطاقة الأداء المتوازن كوسيلة لتقييم الأداء في جامعات سري لانكا وذلك من خلال تقييم علاقة منظور التعلم والنمو مع منظور العمليات الداخلية، وتقييم علاقة المنظور العملاء وتقييم علاقة كل من منظور العملاء والمنظور المالي في تقييم الأداء، وكذلك تحديد ما إذا كانت إدارة شؤون الموظفين في كليات الإدارة في الجامعات السيريلانكية مطلعة على بطاقة الأداء المتوازن.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج:

- إسناد الإطار المقترح على مراجعة شاملة للأدبيات المتعلقة ببطاقة الأداء المتوازن وتقييم الأداء في كليات الغدارة في جامعات سري لانكا، يشير إلى سبب قوي للاعتقاد بأن المتغيرات المختارة لهذه الدراسة هي المناسبة.

<sup>1</sup> إسراء نايف محمد نور، استخدام بطاقة قياس الاداء المتوازن لتحسين أداء دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2017

Woorasooriya, "performance evaluation using the balanced scorecard", the case of sri lanka<sup>2</sup> universities, 2013

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

- تستخدم كليات الإدارة في جامعات سري لانكا مؤشرات الأداء لتقييم الإستراتيجية حيث يتم تجميع مؤشرات الأداء في أربعة أبعاد أساسية للجامعات والتي تسمى في وقت لاحق البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو.  
- يعتقد رؤساء الأقسام بان هذه المؤشرات مستعملة من قبل أقسامهم بالإضافة إلى أعضاء الهيئة التدريسية لتقييم الأداء ومتغيرات رئيسية لتحسين نظام أداء جامعاتهم.

\*2 دراسة (kaplan & norton) بعنوان "بطاقة قياس الأداء المتوازن-الاجراءات التي تقود الأداء"<sup>1</sup>

طبقت هذه الدراسة على عينة من الشركات ولمدة عام كامل حيث كانت العينة تتضمن 12 شركة يتسم أداؤها بالضعف وفي ظل تطبيق تقنية العلامات المتوازنة تم النهوض بمستوى أداء تلك الشركات بشكل ملحوظ.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج وهي أن هذه التقنية تتضمن مجموعة متكاملة من المقاييس المالية وغير المالية التي تمنح الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية نظرة شاملة ومحكمة عن واقع أداؤها لكونها تؤكد على إتمام المقاييس المالية المسؤولة عن إبلاغ الإدارة عن نتائج الأنشطة التي تقوم بها بمقاييس أخرى غير مالية.

\*3 دراسة (Eckardt 2011)<sup>2</sup>

اعدت هذه الدراسة تحت اشراف وزارة التعاون والتنمية (BMZ) في المانيا وهدفت الى دراسة عمليات قياس الأداء الضريبي في عدد 26 دولة من الدول النامية باستخدام مؤشر PESA الذي يدعم استخدام عمليات القياس المرجعي (القياس المقارن) لقياس الأداء الضريبي benchmarking tax performance في تلك الدول من خلال عناصر ثلاث تتعلق بالهيكل التنظيمي للإدارات الضريبية، وتدريب العاملين في الوحدات الضريبية، ومدى استخدام انظمة تكنولوجيا المعلومات.

\*4 دراسة دولة كندا في عام (2010)<sup>3</sup>

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

ثم ادخلت التحسينات على هذه التجربة خلال السنوات اللاحقة، حيث تم استخدام مؤشرات نوعية وأخرى كمية لقياس الأداء الضريبي انشأت على المراجعة الدورية للاستراتيجيات المعلنة، ومحاولة تطوير هذه المؤشرات لضمان قوتها، وضمان توافق نتائج القياس مع الاهداف الإستراتيجية المحددة سلفاً.

<sup>1</sup> Kaplan, R.S & Norton, "the balanced scorecard measures that drive performance", Harvard business school, jan-feb, 1992.

<sup>2</sup> Ute Eckardt, ITC Secretariat, Bonn, Germany, (2011), "Taxation in PEFA Assessments, Findings", workig paper from 26 Country Reports, February, PP 14-15.

<sup>3</sup> William Crandall, (2010), "Revenue Administration: Performance measure in tax Administration", International Monetary fund, Fiscal Affairs Department, June, PP 11-12.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

\*5 دراسة منظمة التعاون والتنمية (2011)<sup>1</sup>

اعدت هذه الدراسة بمعرفة منظمة التعاون والتنمية OECD وأخلصت بعمليات قياس الأداء الضريبي في الدول التابعة لهذه المنظمة، والتي توصلت الى حتمية الحصول على رضا الممولين كأحد جوانب قياس الأداء، وأكدت على ضرورة تحسين الوعي الالزامي لدى المكلفين مما يقلل من فجوة الأداء الضريبية.

وألزمت تلك الدراسة الدول الاعضاء فيها بصياغة اسلوب موحد للإدارة الإستراتيجية تشتمل على الآتي:

- ضرورة التركيز على التخطيط الاستراتيجي بالتركيز على الاهداف العليا لمصلحة الضرائب.
- تطوير الإستراتيجية حتى يتم التكيف مع الظروف والمتغيرات المعاصرة.
- صياغة الرؤية والرسالة في عملية تهدف الى التوفيق بينا يطلبه العاملين بمصلحة الضرائب وبين اهداف المصلحة العليا في دعم الإستراتيجية فيما يسمى عملية تعزيز الأداء.

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال الاطلاع على الادبيات والأبحاث التي تناولت متغيرات الدراسة والمتمثلة في كل من بطاقة الأداء المتوازن والأداء الضريبي، سواء العربية منها او الاجنبية او التي تناولت المتغيرين معا او دراسات تناولت أحد المتغيرين، سيتم تلخيص اهم ما جاءت به هذه الدراسات من حيث الأهداف الادوات المستخدمة وكذا النتائج المتوصل اليها في الجدول ادناه للخروج بالنقاط التي تميز دراستنا عن سابقتها.

جدول رقم (06): ملخص الدراسات السابقة العربية والاجنبية

الدراسة	هدف الدراسة	النتائج المتوصل اليها
"تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية"	هدفت الدراسة الى اى تبيان أثر الربط والتكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومقياس الأداء المتوازن على تطوير أداء المصارف الفلسطينية.	توصلت نتائج الدراسة الى: - ان استخدام المعلومات المالية والتشغيلية لمخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومقياس الأداء المتوازن يشير إلى وجود تكامل فعلي. - ان نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر ملاءمة لمعالجة وتخصيص التكاليف غير المباشرة.
"تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"	التعرف على مدى قدرة وملائمة بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الصناعية للجزائر.	توصلت نتائج الدراسة الى ان بطاقة الأداء المتوازن تستطيع الكشف عن مستوى الأداء الفعلي للمؤسسات الصناعية، كما ان للبطاقة استطاعة على تحديد كافة الانحرافات عن مسار الإستراتيجية والاهداف المسطرة ومن ثم معالجتها.

<sup>1</sup> Report of tax administration in OCED, (2011), information Series, 3 march, PP 69-70.

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

<p>توصلت نتائج الدراسة الى ان النظام الضريبي في الجزائر حقق مجموعة من الانعكاسات على الجوانب الاقتصادية والبيئية ادت الى التوصل لمجموعة من الغايات الهامة، غير انه يعاب عليه انه يعاني قصورا في جوانب اخرى حالت دون تحقيقه.</p>	<p>ابرز الإطار المفاهيمي للنظام الضريبي ومعرفة مؤشرات جودته وتقييم فاعلية النظام الضريبي الجزائري من خلال المعايير المالية والاجتماعية والتنظيمية.</p>	<p>"تقييم مؤشرات أداء النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة 2010-2014"</p>
<p>توصلت نتائج الدراسة الى ان بطاقة الأداء المتوازن تعد من الادوات الحديثة التي تعمل على الجمع بين عناصر الأداء الكلي، غير انه لا يمكن تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك راجع لنقص الوعي لدى مدراء المؤسسات من جهة ومن جهة اخرى ضعف تكيف المؤسسات مع الاساليب الحديثة.</p>	<p>معرفة مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تطبيق هذا الاسلوب، ومعرفة المقومات التي تحويها هذه المؤسسات لتطبيقه، بالإضافة الى العراقيل التي تقف حيال ذلك.</p>	<p>"قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم إستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"</p>
<p>توصلت نتائج الدراسة الى ان الازمات التي مرت بها الجزائر عملت على اصلاح المنظومة الجبائية وذلك من خلال تصميم نظام ضريبي يتوافق مع جل سياساتها، مما أثر على جوانبها الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى لتحقيقها.</p>	<p>ايضاح مفهوم النظام الضريبي وكيفية تصميمه من خلال مجموعة من العوامل وكيفية قياس فعاليته، بالإضافة الى هيكل النظام الضريبي الجزائري.</p>	<p>"فلسفة النظام الضريبي وهيكلته في الجزائر"</p>
<p>توصلت نتائج الدراسة الى ان بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية طورت الأداء الشامل للمؤسسة والذي اثر في القيمة المستدامة وحقق اهداف إستراتيجية في كل المنظورات السابقة التي وحدت مختلف منظورات الأداء الشامل.</p>	<p>ابرز اهمية تقويم الأداء الشامل للمؤسسة عن طريق تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام للاستفادة من اهم المرتكزات والمنظورات التي تعتمد عليها في تقويم ادائها الشامل.</p>	<p>"استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة"</p>
<p>توصلت نتائج الدراسة الى ان القطاع العام الفلسطيني لم يقم باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن بالرغم من توفر الظروف المناسبة وكون هذه البطاقة اداة حاسمة في تطور المنظمات الربحية وغير الربحية، الا انه لا يمكن الجزم بان هذا القطاع لا ينوي الاتجاه نحو اعمال هذه البطاقة ويتجلى ذلك من خلال الجهود الحثيثة التي تبذلها منظمات الاعمال في فلسطين وهو ما توصلت اليه الباحثة من</p>	<p>التعرف الى مدى امكانية استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن لتحسين أداء دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهة نظر مدراء دوائر ضريبة الدخل وموظفيها.</p>	<p>"استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن لتحسين أداء دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية"</p>

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

مؤشرات.		
<p>توصلت نتائج الدراسة الى ان المراجعة الشاملة للأدبيات المتعلقة بطاقة الأداء المتوازن وتقييم الأداء في كليات الغدادة في جامعات سري لانكا توصلت الى ان استخدام مؤشرات الأداء لتقييم الإستراتيجية سبب قوي في اعتقاد ان هذه الدراسة هي المناسبة كما اعتقد رؤساء الاقسام بان هذه المؤشرات صالحة لتحسين نظام أداء جامعاتهم، والتي تسمى ايضا البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو.</p>	<p>البحث في كيفية استخدام بطاقة الأداء المتوازن كوسيلة لتقييم الأداء في جامعات سري لانكا وذلك من خلال تقييم مختلف العلاقات في تقييم الأداء.</p>	<p>"Performance evaluation using the balanced scorecard"</p>
<p>توصلت نتائج الدراسة الى ان هذه التقنية تتضمن مجموعة متكاملة من المقاييس المالية وغير المالية التي لها نظرة شاملة ومحكمة عن واقع ادائها وذلك بغاية اتمام المقاييس المالية المسؤولة عن ابلاغ الإدارة.</p>	<p>النهوض بمستوى أداء الشركات بشكل ملحوظ وذلك عند تطبيق تقنية العلامات المتوازنة بعد ان كانت تشهد أداء ضعيف لا يعمل عليه.</p>	<p>"the balanced scorecard measures that drive .performane"</p>
<p>توصلت نتائج الدراسة الى ضرورة الاستعانة ببعض المؤشرات من اجل دعم استخدام بطاقة الأداء المتوازن لقياس الأداء الضريبي وذلك من خلال عناصر ثلاث تتعلق بالهيكل التنظيمي للإدارات الضريبية.</p>	<p>دراسة عمليات قياس الأداء الضريبي في عدد 26 دولة من الدول النامية لقياس الأداء الضريبي.</p>	<p>"Eckardt 2011"</p>
<p>توصلت نتائج الدراسة الى: - تبسيط اجراءات الأداء الضريبي بمساعدة قواعد البيانات والمعلومات. - تطوير هذه المؤشرات لضمان قوتها. - ضمان توافق نتائج القياس مع الاهداف الإستراتيجية المحددة سلفا.</p>	<p>ايجاد بيئة مناسبة لقياس الأداء في ادارة الايرادات "مصلحة الدخل والمبيعات" من خلال دعم العنصر البشري وايجاد التكامل بينه وبين تكنولوجيا المعلومات.</p>	<p>"Canada 2010"</p>
<p>توصلت نتائج الدراسة الى: - حتمية الحصول على رضا الممولين كأحد جوانب قياس الأداء. - تحسين الوعي الالزامي لدى المكلفين مما يقلل من فجوة الأداء الضريبية.</p>	<p>حتمية الحصول على رضا الممولين كأحد جوانب قياس الأداء، وتحسين الوعي الالزامي لدى المكلفين الذي يعمل على التقليل من فجوة الأداء الضريبي.</p>	<p>"OCDE 2011"</p>

## الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي

من خلال استعراض الدراسات السابقة التي تناولت اهم متغيرات الدراسة والعلاقات فيما بينها، وتلخيص ما جاءت به من خلال اهم النقاط: اهداف الدراسة، الادوات المستخدمة وكذا النتائج المتوصل اليها، يمكن ايجاز اهم ما يميز الدراسة الحالية عن سابقتها في النقاط التالية:

❖ **من حيث متغيرات الدراسة:** فيما يخص الدراسات السابقة فجميعها لم تشتمل على متغيري بطاقة الأداء المتوازن والأداء الضريبي، حيث ركزت في معظمها على الربط بين بطاقة الأداء المتوازن والأداء بصفة شاملة مع مختلف المتغيرات، لذلك تم التركيز هاته الدراسة على تحديد دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء الخدمات الضريبية في واحدة من اهم الادارات الضريبية ذات الطابع المالي والخدمي وهي مديرية الضرائب لولاية تبسة؛

❖ **من حيث بيئة الدراسة:** تناولت الدراسات السابقة بيئات اقتصادية مختلفة اغلبها طبق في المؤسسات خاصة في متغير بطاقة الأداء المتوازن، على غرار دراستنا التي طبقت على ادارة ضريبية واحدة (مديرية الضرائب) كعينة دراسة.

### خلاصة الفصل :

من خلال التأصيل العلمي لبطاقة الأداء المتوازن تبين أن لهذه البطاقة مجموعة من المزايا والأهداف التي تساهم في التغلب على مختلف التحديات (قياس الأداء مثلا)، كما تساعد المؤسسات أيضا على احتلال مرتبة مميزة في الحياة الاقتصادية.

حيث ما جاءت به بطاقة الأداء المتوازن كان فعالا على غرار الأساليب الأخرى حيث بمجرد أن تتبنى المؤسسات لنظام بطاقة الأداء المتوازن فذلك سوف يساعدها على التركيز على ما لذي يجب عمله لزيادة تقدم الأداء، وبالتالي تحقيق الأثر الإيجابي على الأداء الضريبي، حتى تتمكن من القدرة على المنافسة، فهذه التقنية الحديثة تمكن المؤسسة من جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات المالية والغير المالية من أجل اتخاذ القرارات المستقبلية.

وبالتالي فإن بطاقة الأداء المتوازن تعطي صورة واضحة عن الأداء الضريبي وتساعد في عملية التقييم وتحقيق أهدافها الإستراتيجية.

وللتأكد من وجود هذه المتطلبات وتفعيل دور استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الأداء الضريبي كان لا بد من محاولة إثبات

حقيقتها، وهذا ما سوف نحاول القيام به في الفصل الثاني عن طريق دراسة بيئة الإدارة الضريبية محل الدراسة.

# الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب - تبسة -

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية تبسة

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة

الميدانية وتحليل بيانات الاستبيان

الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

تمهيد:

تعتبر الدراسة النظرية بنية تحتية للانطلاق للدراسة الميدانية التي عادة ما تكون نتائجها هي الهدف الرئيسي لأي مشروع بحث علمي، وبالتالي الإجابة على الإشكالية الرئيسية؛ وعليه كان لا بد من إكمال الجانب النظري لهذه الدراسة بتطبيق ميداني يمكن من إسقاط المفاهيم والنتائج النظرية على الواقع، وانطلاقاً من ذلك تم إعداد هذا الفصل، والذي يمثل الدراسة الميدانية والتي تمت على مستوى مديرية الضرائب ولاية تبسة.

حيث تم استعمال الاستبيان والذي يعتبر الأداة الرئيسية لجمع البيانات مدعوماً بأدوات أخرى مستعملة بدرجة أقل من أجل الإجابة على مختلف محاوره، والهدف من هذا هو استخراج النتائج وتحليلها وتفسيرها بناءً على الفرضيات الموضوعية للخروج بنتائج عامة و اقتراحات تتماشى مع أهداف الموضوع.

ولالإلمام أكثر بالدراسة الميدانية تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

✓ المبحث الأول: عرض و تقديم مديرية الضرائب ولاية تبسة

✓ المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية وتحليل بيانات الاستبيان.

المبحث الاول: تقديم مديرية الضرائب لولاية تبسة

تعتبر مديرية الضرائب لولاية تبسة من الهيئات العمومية العليا في الولاية، وهذا من خلال نشاطها في المجال الجبائي في ظل تطبيق مختلف القوانين المنصوص عليها، حيث سنتطرق في هذا المبحث الى تقديم شامل لهذه المديرية من خلال التعريف بها والتطرق الى هيكلها التنظيمي والمديريات الفرعية التي تتضمنها.

المطلب الاول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية تبسة

وهي هيئة عمومية وتمثل السلطة التنفيذية للدولة لممارسة مختلف سياساتها الجبائية وفقاً للقوانين السارية المفعول والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الاعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الاجراءات الجبائية.

وتشرف مديرية الضرائب لولاية تبسة على مصالح خارجية تتمثل في المفتشيات والقباضات على مستوى التراب الولائي، موزعة

كما يلي:

الفرع الاول: بلدية تبسة

وتضم ستة (06) مفتشيات واربعة (04) قباضات:

\* مفتشية الامير عبد القادر وقباضتها؛

\* مفتشية اول نوفمبر 1954 وقباضتها؛

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

\* مفتشية بلعربي الصغيرة وقباضتها؛

\* مفتشية 08 ماي 1945 وقباضتها؛

\* مفتشية التسجيل والطابع والبطاقية والموارث؛

\* مفتشية الضمان.

الفرع الثاني: بلدية الشريعة

وتضم (02) مفتشين و(02) قباضة:

مفتشية الجرف: وتشمل نصف اقليم بلدية الشريعة والبلديات (بئر مقدم، الحمامات، قريقر، العقلة، المزرعة، بجن، سطح قنتيس)؛

مفتشية النهضة: وتحتوي نصف اقليم بلدية الشريعة وبلدية ثليجان.

الفرع الثالث: بلدية بئر العاتر

وبها (02) مفتشين و(02) قباضين:

مفتشية هواري بومدين وقباضتها: وتشمل كل من نصف اقليم بئر العاتر والبلديات (ام علي، صفصاف الوسري، والعقلة المألحة)؛

مفتشية العتيق وقباضتها: وتضم نصف اقليم بئر العاتر، بلدية نقرين وبلدية فركان.

الفرع الرابع: بلدية الوزنة

\* مفتشية 20 اوت 1955: تضم نصف اقليم بلدية الوزنة وبلديتي المريج وعين الزرقاء؛

\* مفتشية 05 جويلية 1962: تشمل باقي اقليم بلدية الوزنة.

الفرع الخامس: بلدية الكويف

تحتوي بلدية الكويف على مفتشية وقباضة وتضم البلديات (الكويف، الماء الابيض، بكارية، الحويجبات، بولخاف الدير).

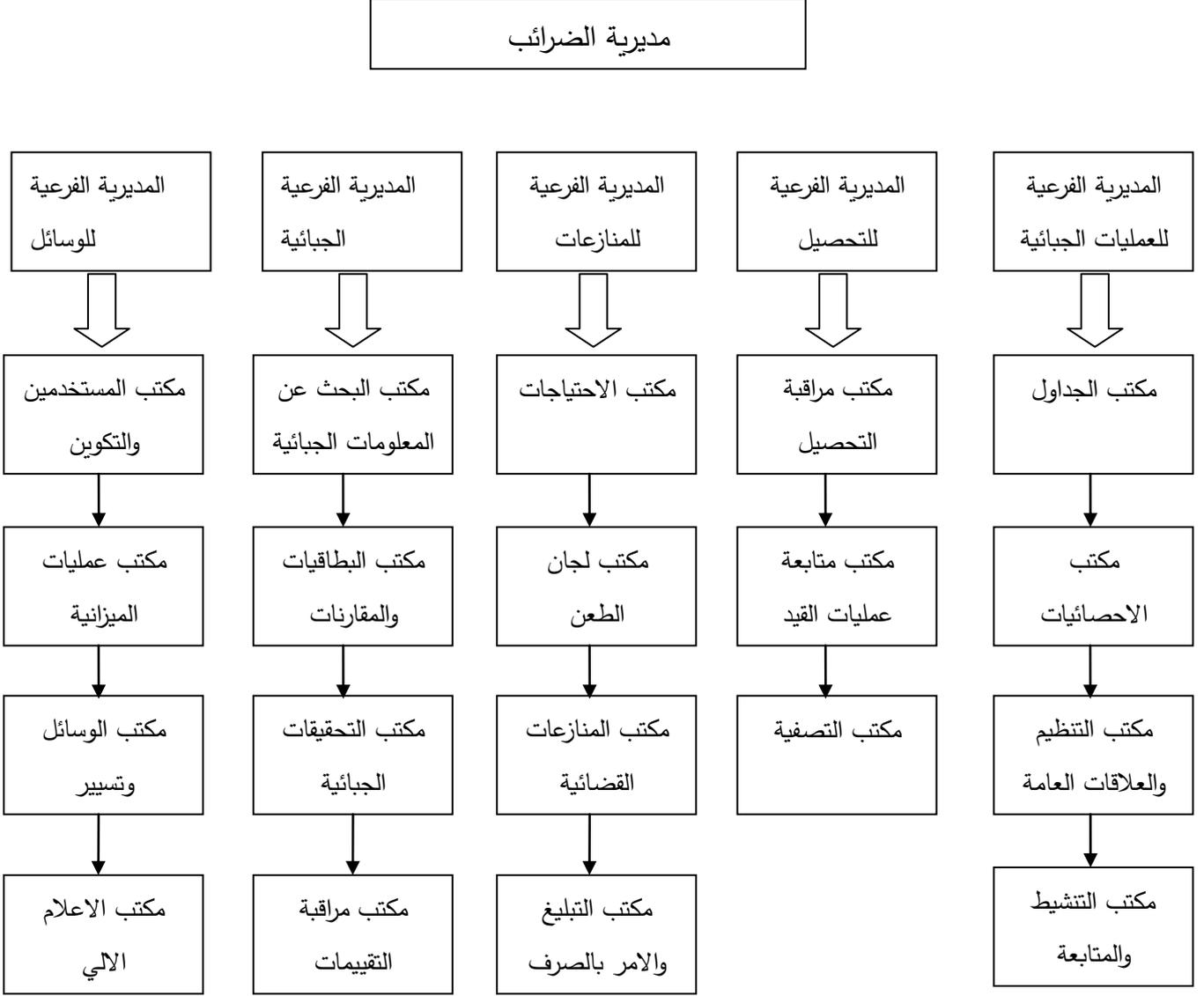
الفرع السادس: بلدية العوينات

وتوجد بها مفتشية وقباضة تضم اقليم كل من بلدية العوينات، بئر الذهب، مرسط وبوخضرة.

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تبسة

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تبسة



المصدر: مديرية الضرائب لولاية تبسة

حيث تتكون المديرية الولائية للضرائب بولاية تبسة كباقي المديريات من خمس مديريات فرعية، وكل مديرية تشمل مكاتب خاصة بها، وقد حددت الجريدة الرسمية العدد 20 المؤرخة في 20 مارس 2009 الموافق ل: 02 ربيع الثاني عام 1430 هجري هذه المديريات الفرعية ومهام مكاتبها والتي يتم التطرق إليها في المطلب التالي:

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

### المطلب الثالث: المديرية الفرعية التي تتضمنها المديرية الولائية

من خلال هذا المطلب يمكن ايجاز المديرية الفرعية والمكاتب التي تضمها ومهام كل منها، وهذا حسب الجريدة الرسمية المذكورة في المطلب السابق:

#### الفرع الاول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

وتكمن مهامها في تنشيط المصالح وإعداد الاحصائيات وتجميعها، وتقوم بإشغال الإصدار وتكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها، ومتابعة انظمة الاعفاءات والامتيازات الجبائية الخاصة. وتتكون هذه المديرية الفرعية من اربعة (04) مكاتب وهي كما يلي:

\* مكتب الجداول: ويتكفل بالجدول العامة والتصديق عليها، وبمصفوفات الجدول العامة وسندات التحصيل.

\* مكتب الاحصائيات: وتتمثل مهامه في استلام احصائيات الهياكل الاخرى في المديرية الولائية ومركزة المنتجات الاحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل، بالإضافة الى مركزة الوضعيات الاحصائية الدورية وضمان احوالها الى المديرية الجهوية.

\* مكتب التنظيم والعلاقات العامة: وتكمن مهامه في استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتماد، ومتابعة الانظمة الجبائية الخاصة والامتيازات، بالإضافة الى نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور واعلامه وتوجيهه.

\* مكتب التنشيط والمساعدة: ويقوم بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديرية الولائية للضرائب، وتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها، بالإضافة الى متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

#### الفرع الثاني: المديرية الفرعية للتحصيل

وتضم هذه المديرية الفرعية من ثلاث (03) مكاتب:

\* مكتب مراقبة التحصيل: وتتمثل مهامه في المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند ارجاع فائض المدفوعات، كما انه يقوم بإعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية، بالإضافة الى دفع نشاطات التحصيل.

\* مكتب متابعة عمليات القيد واشغاله: ويتكفل بضمان ما يلي:

- متابعة اعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الالغاء من الجداول وسندات الايرادات المتكفل بها؛

- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛

- إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

\* مكتب التصفية: تكمن مهام هذا المكتب في مراقبة التكفل بالجداول العامة ويسندات التحصيل او الايرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الاحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية او الموارد غير الجبائية، واستلام المنتجات الاحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها، بالإضافة الى التكفل بجداول القبول للأرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

### الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات

تقوم هذه المديرية الفرعية بمعالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الاداريين للطعن النزاعي او المرحلة الاعفائية، وتبلغ القرارات المتخذة والامر بصرف الالغاءات والتخفيضات الممنوحة، وكذا تعالج طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة، بالإضافة الى تشكيل ملفات ايداع التظلمات او طعون الاستئناف والدفع امام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الادارة الجبائية.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من اربعة (04) مكاتب تتمثل في مكتب الاحتجاجات، مكتب لجان الطعون، مكتب المنازعات القضائية ومكتب البحث والامر بالصرف.

### الفرع الرابع: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

وتضم هذه المديرية الفرعية اربعة (04) مكاتب وهي:

\* مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: ومن مهامه تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية، كما يقوم بتشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.

\* مكتب البطاقات والمقارنات: ويقوم بتكوين وتسيير مختلق البطاقات المسوكة، والتكفل بطلبات بطاقات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة، بالإضافة الى مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة واعداد وضعيات احصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

\* مكتب التحقيقات الجبائية: ويعمل في شكل فرق تتكون من رئيس فرقة التحقيقات والمحققين ويتكفل بما يلي:

- متابعة تنفيذ برنامج المراقبة والتحقيق؛

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج التحقيق؛
- اعداد الوضعيات الاحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- \* مكتب مراقبة التقييمات: يعمل هذا المكتب في شكل فرق تشمل رئيس فرقة التقييمات واعوان التقييم ويتكفل بما يلي:
  - استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل او مجانا؛
  - المشاركة في اشغال التحيين للمعايير المرجعية؛
  - متابعة اشغال الخبرة في اطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

### الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل

وتتكفل هذه المديرية بتسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب، كما يسهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على ابقاء المنشآت التحتية وتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل، وهذا من خلال اربعة (04) مكاتب وتمثل في مكتب المستخدمين والتكوين، مكتب عمليات الميزانية، مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والارشيف ومكتب الاعلام الالي.

### التكليف الموجه للضرائب

- تكلف المديرية الولائية للضرائب ب:
- \* ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب؛
  - \* السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
  - \* تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
  - \* إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعانيها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
  - \* تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها؛
  - \* الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
  - \* مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك؛
  - \* متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
  - \* ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

- \* تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- \* إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقييم نتائجها؛
- \* وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك؛
- \* دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
- \* متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة؛
- \* تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- \* ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- \* توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- \* تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- \* تكوّن رصيда وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛
- \* السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛
- \* تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- \* نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.
- تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية:
- 1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، وتكلف بـ:
  - تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار؛
  - التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها ومراقبتها؛
  - متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
- تعمل على تسيير:
- أ) مكتب الجداول، ويكلف بـ:
  - التكفل بالجدول العامة والتصديق عليها؛
  - التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

(ب) مكتب الإحصائيات، ويكلف بـ:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

(ج) مكتب التنظيم والعلاقات العامة، ويكلف بـ:

- استلام و دراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات؛
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة و الامتيازية؛
- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه و توجيهه.

(د) مكتب التنشيط والمساعدة، ويكلف لا سيما، بضمان ما يأتي:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب و كذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناخ العمل و انسجامها؛
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

2. المديرية الفرعية للتحصيل، وتكلف بـ:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم و كل ناتج آخر أو أتاوى؛

- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛

- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

تعمل على تسيير:

(أ) مكتب مراقبة التحصيل، ويكلف بـ:

- دفع نشاطات التحصيل؛

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات؛
- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.
- (ب) مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله، ويكلف بضمان:
  - متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
  - المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة؛
  - التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛
  - ضمان إعداد و تأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.
- (ج) مكتب التصفية، ويكلف بضمان:
  - مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
  - استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
  - مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة،
  - التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها و جدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، و مراقبة كل ذلك.

### 3. المديرية الفرعية للمنازعات، وتكلف بضمان:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة و الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
  - معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
  - تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.
- تعمل على تسيير:

(أ) مكتب الاحتجاجات، ويكلف بـ:

: - استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

- إستلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

(ب) مكتب لجان الطعن، ويكلف بـ:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقدمها للجان المصالحة و الطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛

- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

(ج) مكتب المنازعات القضائية، ويكلف بـ:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛

- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

(د) مكتب التبليغ والأمر بالصرف ويكلف بـ:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛

- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

### 4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، وتكلف بـ:

- إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

تعمل على تسيير:

(أ) مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها؛

- تنفيذ برامج التدخلات و البحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع و حق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية .

(ب) مكتب البطاقات والمقارنات، ويكلف بـ :

- تكوين و تسيير مختلف البطاقات المسوكة؛

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛

- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب .

(ج) مكتب المراجعات الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمناً:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.
- (د) مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف:
- استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطق)؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

### 5. المديرية الفرعية للوسائل، وتكلف بـ:

- تسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
  - السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية و التطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.
- تعمل على تسيير:

(أ) مكتب المستخدمين والتكوين، ويكلف بـ:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
  - إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيدها مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.
- (ب) مكتب عمليات الميزانية، ويكلف بـ:

- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له؛
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

(ج) مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، ويكلف بـ:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات و أرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل و العتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

(د) مكتب الإعلام الآلي، ويكلف بـ:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛

- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

باستثناء مديرتي الضرائب لولايتي إيليزي و تيندوف فهما مكونتان من ثلاث (03) مديريات فرعية:

**1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل، تضم :**

(أ) مكتب الجداول والإحصائيات.

(ب) مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العمومية.

(ج) مكتب مراقبة التحصيل.

(د) مكتب متابعة العمليات وأشغال القيد والتصفية.

**2. المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، تضم:**

(أ) مكتب الاحتجاجات.

(ب) مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن.

(ج) مكتب التبليغات والأمر بالصرف.

(د) مكتب لبحث عن المعلومة الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

**3. المديرية الفرعية للوسائل، تضم:**

(أ) مكتب المستخدمين والتكوين.

(ب) مكتب العمليات الميزانية.

(ج) مكتب الوسائل والإعلام الآلي.

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية وتحليل بيانات الاستبيان

سوف يتم التطرق في هذا المبحث الى ما يلي:

المطلب الأول: تصميم الاستبيان

1) حجم العينة و مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في الأفراد العاملين بمديرية الضرائب تبسة بما فيهم الرؤساء والمرؤوسين بمختلف المصالح، فقد تم إجراء الدراسة على عينة مستهدفة من المجتمع، حيث بلغ أفراد العينة 30 فردا، وقد تم توزيع الاستبيان على العينة المستهدفة بهدف الوصول إلى اختبار فرضيات الدراسة وقد بلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل 30 استبيانا. ويمكن توضيح أفراد الدراسة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 07: عينة الدراسة المستهدفة

عدد الاستمارات	العدد	النسبة %
الاستبيانات الموزعة	40	100%
الاستبيانات المسترجعة	30	75%
الاستبيانات غير المسترجعة	10	25%
الاستبيانات القابلة للتحليل	30	75%

المصدر: من إعداد الطالبين.

2) أساليب الدراسة

من خلال القيام بالدراسة تمت الاستعانة بعدة أساليب إحصائية منها نموذج الإحصاء الوصفي، وتم التأكد من صدق وثبات مفردات العينة باستخدام معامل ألفا كرومباخ، وأيضا معامل الارتباط لتوضيح درجة الارتباط بين محاور الاستبيان ومتغيري الدراسة المتغير المستقل بطاقة الاداء المتوازن والمتغير التابع الخدمات الضريبية، وكذا اختبار فرضيات الدراسة معامل الاختبار المعلمي (T) .

ولدراسة العلاقة بين متغيرين أو أكثر، يتم الاعتماد على الطرق الإحصائية حتى يتم وصف المتغيرات وتحديد نوعية العلاقة الموجودة بينهما، ومن أجل دراسة الاستمارة وتحليل البيانات التي تم جمعها، كان من الضروري القيام بترميز البيانات و إدخالها للحاسوب باستخدام برنامج الإحصائية الاجتماعية للتحليل SPSS V19 وقد تم الاعتماد على العديد من الأساليب الإحصائية لمعالجة البيانات وتحليلها باستخدام SPSS V 19، حيث تضمنت المعالجة للأساليب الإحصائية الموالية:

❖ التكرارات والنسب المئوية: تستخدم بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرارات فئات متغير ما ويفيد الباحث في وصف عينة الدراسة، حيث تستخدم في وصف خصائص مجتمع الدراسة، ولتحديد الاستجابة اتجاه محاور أداة الدراسة وتحسب بالقانون الموالي:

النسبة المئوية: (تكرار العبارة × 100) / المجموع الكلي

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

- ❖ مقياس النزعة المركزية 'المتوسط الحسابي': يتم حسابه لتحديد إستجابات أفراد الدراسة نحو المحاور و عبارات الاستبيان، ومعرفة تركز الإجابات أو اتجاهاتها ويعبر عنه بالعلاقة الموالية:

$$x = \sum xi$$

- ❖ مقياس التشتت "الانحراف المعياري": يقيس مدى التشتت في الإجابات وتباعدها عن بعضها البعض، ويعبر عنه بالعلاقة الموالية:

$$\delta = \frac{\sqrt{\sum (xi - \bar{x})^2}}{N}$$

- ❖ معامل ألفا كرونباخ **Cronbachs alpha**: يتم الاعتماد عليه لإختبار ثبات وصدق الاستبيان، بقياس درجة وثبات صحة عباراته وعند تناقضها مع نفسها وقدرتها على إعطاء إجابات متوافقة، ويعبر عنه بالعلاقة الموالية:

$$a = \frac{n}{n-1} \left( 1 - \frac{\sum vi}{vt} \right)$$

حيث:

A: يمثل ألفا كرونباخ.

N: يمثل عدد الأسئلة.

Vi: يمثل التباين في مجموع محاور الدراسة .

Vt: يمثل التباين لأسئلة المحاور.

- ❖ **الإنحدار البسيط**: يقصد به أن المتغير التابع Y يعتمد على متغير مستقل واحد وهو X ، ونقوم بتقدير خط الإنحدار Y على بواسطة X العلاقة الموالية:

$$Y = a + bX$$

حيث أن:

a: ثابت الإنحدار أو الجزء المقطوع من محور Y .

b: ميل الخط المستقيم أو معامل إنحدار Y على X

وتحسب القيمتان a و b من العلاقتين التاليتين:

حيث:

الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

$$a = \frac{\sum y - b \sum x}{n}$$

$$b = \frac{n \sum xy - (\sum x)(\sum y)}{n \sum x^2 + (\sum x)^2}$$

❖ مقياس ليكارت الخماسي: عند تحليل نتائج الاستبيان تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي حيث يعكس الموضف درجة الموافقة على العبارات الموجودة في المقياس وكانت كالتالي  
الجدول رقم 08: يوضح مقياس ليكارت الخماسي.

الإجابات	موافق بشدة / مؤثر جدا	موافق/ مؤثر الى حد ما	محايد/ مؤثر	غير موافق / قليل التأثير	غير موافق بشدة /عدم التأثير
الدرجة	01	02	03	04	05

المصدر: من إعداد الطالبين.

من خلال الجدول السابق يتضح أنه يغطي مجال أوسع للإجابة، حيث تمثل إجابة موافق بشدة / مؤثر جدا الأصغر أي 1، و موافق/ مؤثر الى حد ما الدرجة 2، و محايد/ مؤثر الدرجة 3، و غير موافق / قليل التأثير الدرجة 4 و غير موافق بشدة /عدم التأثير بشدة الدرجة الأكثر وهي 5.

كما يمكن قياس طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 09: طول خلايا قياس ليكارت الخماسي.

المتوسط المرجح	[1.70_1 ]	[2.59_1.71]	[3.29_2.60]	[4.19_3.30]	[5_4.20 ]
اتجاه الإجابة	موافق بشدة / مؤثر جدا	موافق/ مؤثر الى حد ما	محايد/ مؤثر	غير موافق / قليل التأثير	غير موافق بشدة /عدم التأثير

المصدر: من إعداد الطالبين.

### 3) كيفية تصميم الاستبيان

سوف يتم التعرف خلال هذا المطلب على الأداة التي تم استخدامها في الجانب التطبيقي من الدراسة وكذا التعرف على الوسائل الإحصائية التي تم استعمالها في أداة جمع البيانات الميدانية، بعد مراجعة الأدبيات والدارسات ذات العلاقة حيث وجد أن أنسب طريقة لجمع المعلومات هي الاستبيان، وقد تم تصميم استبيان أولي بما يتوافق مع أهداف الدراسة كالتالي:

- إعداد استبيان يتضمن 38 سؤال من أجل استخدامها في جمع المعلومات.

- عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف من أجل اختبار مدى ملائمة جمع البيانات.

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

-عرض الاستبيان على عدد من الأساتذة لغايات تحكيم الاستبيان الملحق رقم

-توزيع الاستبيان على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الملحق رقم

يحتوي الاستبيان على مقدمة تعرف موضوع الدراسة، ومبني على قسمين على النحو التالي:

✓ **القسم الأول:** خاص بالأسئلة المتعلقة بالمعلومات الشخصية والوظيفية ومستوى التعليم و

ومتغير الخبرة المهنية.

✓ **القسم الثاني:** تضمن هذا القسم -على 33 سؤالاً وقسم إلى خمسة محاور وهي:

**المحور الأول:** تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بمدى تأثير مؤشر الكفاءة على الأداء الضريبي وقد إحتوى على 5 عبارات مرقمة من 01 إلى 05

**المحور الثاني:** تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بالمتغيرات المعاصرة في عملية الأداء في مصلحة الضرائب وقد إحتوى على 5 عبارات مرقمة من 01 إلى 05

**المحور الثالث:** تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بمتغيرات عملية الأداء الإستراتيجية في المصالح الجبائية، وقد إحتوى على 11 عبارة مرقمة من 01 إلى 11.

**المحور الرابع:** تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بالتعبير عن قياس المتوازن للإدارة التشريعية و التنفيذية في ظل المتغيرات المعاصرة، وقد إحتوى على 5 عبارات مرقمة من 01 إلى 05

**المحور الخامس:** تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بدرجة توافق مقاييس الأداء لقياس كل جانب من جوانب الإدارة الضريبية، وقد إحتوى على 07 عبارات مرقمة من 01 إلى 07

4) **صدق وثبات الاستبيان**

✓ **نتائج معامل ألفا كرونباخ**

توجد عدة معادلات وطرق إحصائية لحساب ثبات الاستبيان، وفي هذه الدراسة تم التحقق من ثبات عبارات محاور الاستبيان من خلال استخدام طريقة معامل ألفا كرونباخ.

**الجدول رقم 10: قيمة معامل ألفا كرونباخ للإستبيان**

محاور و أبعاد الاستبيان	معامل ألفا كرونباخ	نتيجة الاختبار
المحور الأول: مؤشر الكفاءة و فاعلية الأداء الضريبي	0.905	ثابت
المحور الثاني: المتغيرات المعاصرة في عملية الاداء في مصلحة الضرائب	0.810	ثابت
المحور الثالث: متغيرات عملية الأداء الإستراتيجية في المصالح الجبائية	0.896	ثابت
المحور الرابع: جوانب قياس المتوازن للإدارة التشريعية والتنفيذية بمصلحة الضرائب	0.839	ثابت
المحور الخامس: مؤشرات و مقاييس الأداء	0.845	ثابت
الاستبيان ككل	954,0	ثابت

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

إتضح أن القيمة الإجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.954 وهي مرتفعة وأكبر من الحد الأدنى 0.6، مما يدل على ثبات أداة الدراسة في الاستبيان ككل.

### المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات الاستبيان

يستعرض هذا المطلب التحليل الإحصائي لنتائج استجابة أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبيان، وعرض المؤشرات الإحصائية ونتائج تطبيق أدوات الدراسة من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية و التكرارات لكل متغيرات الدراسة .

#### 1) متغيرات الدراسة

هناك متغيرين أساسين للدراسة

**المتغير الأول:** يتمثل في بطاقة الاداء المتوازن وهو ما يعرف بالمتغير المستقل

**المتغير الثاني:** يتمثل في الاداء الضريبي وهو ما يعرف بالمتغير التابع

يستعرض هذا المطلب التحليل الوصفي الإحصائي لنتائج استجابة أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبيان، وعرض المؤشرات الإحصائية ونتائج تطبيق أدوات الدراسة من خلال المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية والنسب المئوية والتكرارات لكل متغيرات الدراسة.

#### 2) تحليل البيانات الشخصية للعينة:

في هذا العنصر يتم عرض وتحليل البيانات الأساسية والتي تمثل استجابات أفراد العينة نحو متغيرات الواردة في أداة الدراسة المتمثلة في الاستمارة، وتم الاستعانة في ذلك ببرنامج SPSS19؛ EXCEL2010

#### 1-2) متغير الجنس:

سيتم توضيحه في الجدول الموالي:

الجدول رقم 11: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي

النسبة %	التكرار	البيان
63.3%	19	ذكر
36.7%	11	أنثى
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

الشكل رقم 09: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (EXCEL).

نلاحظ من خلال الجدول رقم والشكل رقم أن نسبة 63.3% من أفراد العينة هم من جنس ذكر وهم يحتلون أكبر نسبة؛ بينما تمثل نسبة الإناث 36.7% وهي تحتل أقل نسبة مقارنة بالذكور.

#### 2-2) متغير العمر:

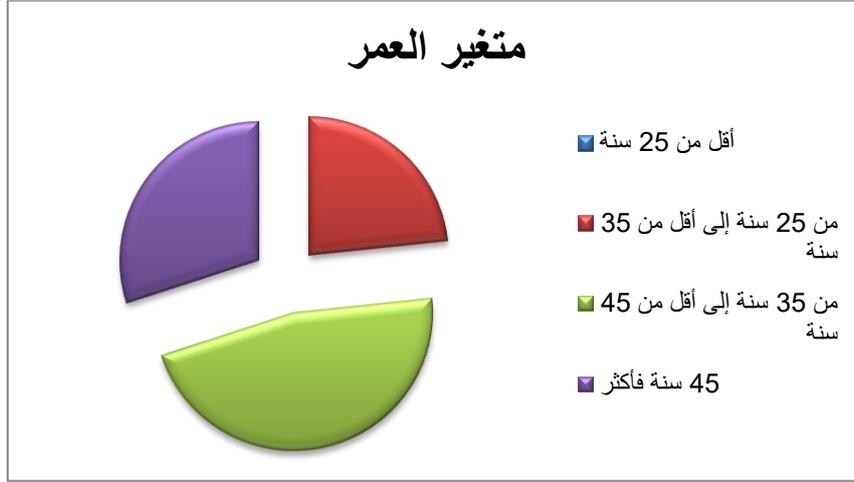
اعتمدنا في تحليل خصائص العينة من حيث متغير العمر على تكوين 4 فئات عمرية و هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 12: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر

النسبة %	التكرار	البيان
0%	0	أقل من 25 سنة
23.3%	7	من 25 سنة إلى أقل من 35 سنة
46.7%	14	من 35 سنة إلى أقل من 45 سنة
30%	9	45 سنة فأكثر
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS).

الشكل رقم 10: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (EXCEL).

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه أن نسبة 46.7% من أفراد العينة يتراوح عمرهم من 25 إلى 35 سنة؛ ثم تليها الفئة العمرية أكبر من 45 سنة بنسبة 30%؛ بينما الذين يتراوح عمرهم من 25 إلى 35 تبلغ نسبتهم 23.3%؛ وأخيرا نلاحظ انعدام الفئة العمرية أقل من 25 وهذا راجع الى الخبرة المهنية الكبيرة في المديرية الضرائب تبسة

### 2-3 متغير المستوى التعليمي :

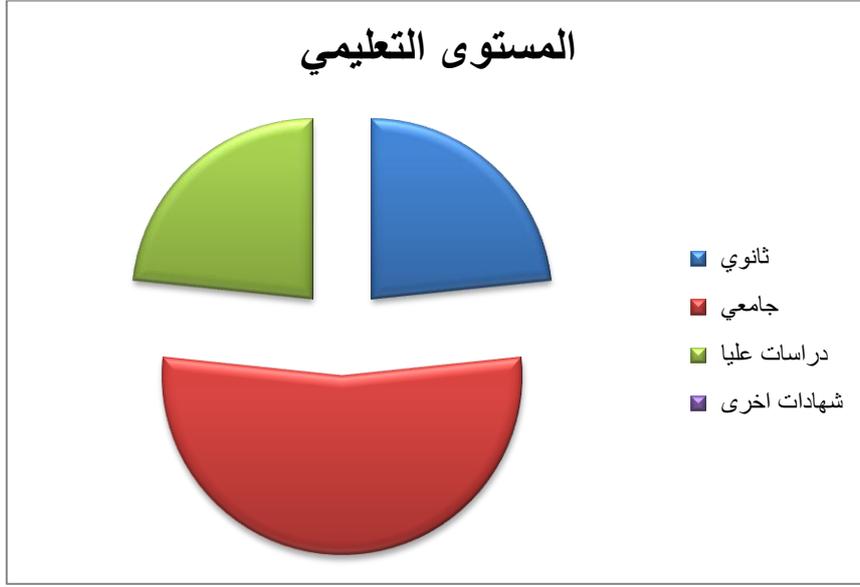
يعتمد تحليل خصائص العينة من حيث متغير المستوى التعليمي على تشكيل 4 فئات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 13: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي

البيان	التكرار	النسبة %
ثانوي	7	23.3%
جامعي	16	53.3%
دراسات عليا	7	23.3%
شهادات اخرى	0	0%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (EXCEL).

الشكل رقم 11: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (EXCEL).

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أكبر نسبة تنحصر في فئة مستوى جامعي ب 53.3% و تليها فئة مستوى ثانوي و شهادات عليا بنسبة 23.3% .

مما سبق يمكننا القول أن عينة الدراسة من فئة مثقفة و واعية يتوقع أن مؤهلهم العلمي يمكنهم من الجواب

#### 2-4 متغير الخبرة المهنية :

من أجل معرفة مستوى الخبرة المهنية لعينة الدراسة قسم هذا المتغير إلى أربعة فئات كما يبينها الجدول التالي:

الجدول رقم 14: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير سنوات الخبرة

البيان	التكرار	النسبة %
أقل من 05 سنوات	4	13.3%
من 05 سنوات الى اقل من 10 سنوات	7	23.3%
من 10 سنوات الى أقل من 15 سنة	9	30%
15 سنة فأكثر	10	33.3%
المجموع	30	100%

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

الشكل رقم 12: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (EXCEL).

يتضح من الجدول أعلاه أن العينة تضمنت 33.3% من أصحاب الخبرة أكثر من 15 سنة و تليها أصحاب الخبرة من 10 إلى 15 سنة بنسبة 30%؛ في حين كانت نسبة أصحاب الخبرة من 5 إلى أقل من 10 سنوات 23.3%؛ و في الأخير نجد نسبة أصحاب الخبرة أقل من 5 سنوات تبلغ 13.3%.

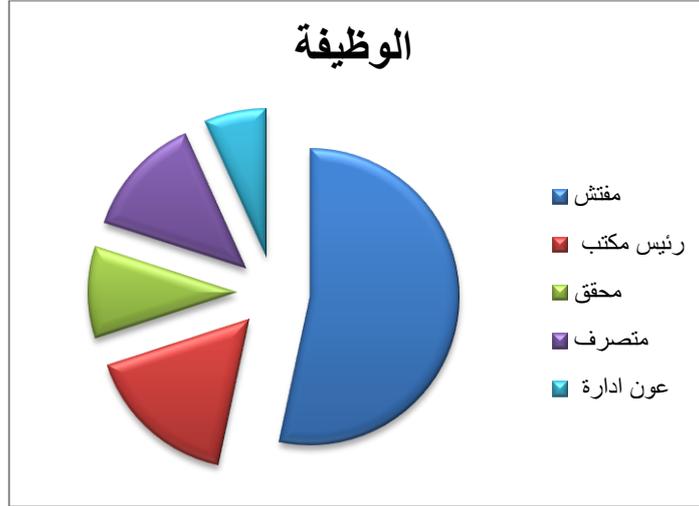
تشير النتائج المتحصل عليها من الجدول أعلاه أن أغلب عمال مديرية الضرائب تبسة ذات أقدمية عالية في المجال 5-2 متغير الوظيفة:

الجدول رقم 15: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة

البيان	التكرار	النسبة %
مفتش	16	53.3%
رئيس مكتب	5	16.7%
محقق	3	10%
متصرف	4	13.3%
عون ادارة	2	6.7%
المجموع	30	100%

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS).

الشكل رقم 13: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (EXCEL).

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن وظيفة المفتشين استحوذت على أعلى نسبة و تقدر ب 53.3% ثم وظيفة رئيس مكتب في المركز الثاني بنسبة 16.7%، و في المركز الثالث فئة وظيفة متصرف بنسبة 13.3%، و فئة محقق في المركز الرابع بنسبتها 10% نلاحظ أن أغلب العينة في وظائف محاسبية ومالية.

### 3) تحليل عبارات محاور الاستبيان

#### 3-1 تحليل إجابات أفراد العينة حول عبارات محور مؤشر الكفاءة وفاعلية الأداء الضريبي

الجدول رقم 16: استجابات أفراد العينة حول: مؤشر الكفاءة وفاعلية الأداء الضريبي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	مؤشر رضا المكلفين	2.57	1.165
02	مؤشر زيادة الحصيلة الضريبية	2.00	0.743
03	مؤشر رضا العامل فنيا وماليا	2.07	0.980
04	مؤشر تحسين جودة العمل	2.60	1.102
05	مؤشرات تخفيض تكاليف الجباية	2.87	0.937
	المجموع	2.42	0.98

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي العام للسؤال مدى تأثير مؤشر الكفاءة وفاعلية الأداء الضريبي على المؤشرات المذكورة أعلاه يأخذ القيمة 2.42، و هو متوسط يقع ضمن الفئة التي تشير الى درجة مؤثر الى حد ما؛ و ما يعني أن أفراد العينة و بصفة عامة موافقون على المؤشرات المذكورة في الجدول أعلاه قابلة للتأثير بصفة مرتفعة ويتخذ أيضا انحرافا معياريا قدره 0.98 بتجانس جيد في إجابات أفراد العينة.

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

ويتضح ايضا من الجدول أن المتوسطات تتراوح ما بين 2 الى 2.87 أي ان هناك تقارب في درجات تأثير مؤشرات على فاعلية الأداء الضريبي فهناك البعض يوافقون بدرجة مؤثر الى حد ما و البعض الاخر يوافقون بدرجة مؤثر وكما نلاحظ ان عبارة 'مؤشر زيادة الحصيلة الضريبية' في المرتبة الأولى من حيث التكرارات و هذا يدل على علاقة وثيقة بين دور زيادة الحصيلة الضريبية في فاعلية الأداء الضريبي .

### 3-2 تحليل إجابات أفراد العينة حول عبارات محور " المتغيرات المعاصرة في عملية الأداء في مصلحة الضرائب "

الجدول رقم 17: استجابات أفراد العينة حول المتغيرات المعاصرة في عملية الأداء في مصلحة الضرائب

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
0.718	1.63	دعم عمليات التصريح الالكتروني والالتزام الطوعي	01
0.681	1.53	إحكام الرقابة للحد من التهرب الضريبي	02
0.572	1.50	الموظف ذو التكوين الجيد والكفاءة ضروري لتحسين التحصيل الجبائي	03
0.556	2.30	الارتفاع بمستوى جودة الخدمات المقدم للمكلفين بالضريبة	04
0.785	2.07	رقمنة الإدارة الجبائية والاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في العمل الضريبي	05
6624,0	1.806	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل ( SPSS )

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه: أن المتوسط الحسابي للمحور ككل يأخذ القيمة 1.80 بدرجة موافق وانحرافا معياريا قدره 0.6624 مما يعني تجانس جيد في إجابات أفراد العينة، حيث كان مدى توافق المتغيرات المعاصرة على درجة ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة فعالية الأداء في مصلحة الضرائب كالاتي:

العبارة المرتبطة بالموظف ذو التكوين الجيد والكفاءة ضروري لتحسين التحصيل الجبائي " بأقل متوسط حسابي 1.50 كأكثر العبارات توافقا بشدة؛ ثم الرقابة الضريبية بمتوسط حسابي 1.5، تلتها دعم عمليات التصريح الالكتروني بمتوسط حسابي 1.63، ثم رقمنة الإدارة الجبائية والاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في العمل الضريبي كأقل المتغيرات المعاصرة استعمالا في المديرية.

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

### 3-3 تحليل إجابات أفراد العينة حول عبارات محور " متغيرات عملية الأداء الإستراتيجية في المصالح الجبائية"

الجدول التالي يوضح لنا كيف كانت إجابات عينة الدراسة على متغيرات عملية الأداء الإستراتيجية في المصالح الجبائية.

الجدول رقم 18: استجابات أفراد العينة حول متغيرات عملية الأداء الاستراتيجية في المصالح الجبائية:

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
0.592	1.83	دعم الموارد السيادية للدول وتحقيق الالتزام الطوعي	01
0.718	2.03	إدارة ضريبية متطورة تحافظ على قيم مصلحة الضرائب (الالتزام - العدالة - الإبداع - الأمانة والنزاهة)	02
0.747	1.83	كسب ثقة المجتمع الضريبي (المكلفين بالضريبة)	03
0.747	2.17	التنبؤ بالإيرادات السيادية المتوقعة خلال الفترات القادمة	04
0.837	2.30	الحفاظ على فاعلية التشريع الضريبي	05
0.802	2.33	التحديث الدوري لقواعد البيانات	06
0.583	1.73	وضع ومتابعة البرامج التدريبية لرفع كفاءة موظفي الضرائب	07
0.834	1.83	تحديث مصلحة الضرائب من خلال العاملين - العمليات والتكنولوجيا	08
0.765	1.97	تطوير وتحسين مستوى الخدمات المقدمة للمكلفين	09
0.809	1.97	تنفيذ أحكام التشريعات واللوائح الضريبية بعدالة وشفافية	10
0.740	2.27	خلق ثقة الالتزام الطوعي لدى الممولين والمكلفين	11
743,0	2.023	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يتضح من خلال الجدول رقم أن المتوسط الحسابي العام للسؤال الثالث درجة توافق متغيرات الأداء الاستراتيجية في المصالح الجبائية يأخذ القيمة 2.023 ، و هو متوسط يقع بين الفئة الثانية من فئات المقياس الخماسي و هي التي تشير الى درجات موافقة

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

مرتفعة؛ و مما يعني أن هناك توافق بين مستويات الاداء الاستراتيجي من وجهة نظر الإدارة التشريعية و التنفيذية؛ ويتخذ أيضا انحرافا معياريا قدره 0،743 بتجانس جيد في إجابات أفراد العينة.

العبارة رقم 7 " وضع ومتابعة البرامج التدريبية لرفع كفاءة موظفي الضرائب " بأقل متوسط حسابي 1.73 وبمستوى مرتفع يمكننا القول أنها أبرز عناصر عملية الأداء الإستراتيجية في المديرية.

### 3-4 تحليل إجابات أفراد العينة حول عبارات محور جوانب القياس المتوازن للإدارة التشريعية والتنفيذية بمصلحة الضرائب

الجدول رقم 19: استجابات أفراد العينة حول :جوانب القياس المتوازن للإدارة التشريعية والتنفيذية بمصلحة الضرائب

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	الممولين (المجتمع الضريبي)	1.90	0.548
02	جانب الحصيلة لضريبية:	1.80	0.664
03	جانب التشغيل الداخلي	2.13	0.860
04	جانب التعلم و النمو و الابتكار	2.33	0.758
05	جانب فاقد الأداء	2.67	0.802
	المجموع	2.166	0.726

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي للسؤال الرابع ككل يأخذ القيمة 2.166 بمستوى مرتفع، وانحرافا معياريا 0.726 قدره؛ جميع عبارات السؤال الرابع بمستوى مرتفع ومنه يمكننا القول ان هناك توافق بدرجة مرتفعة لكل من جوانب القياس المتوازن للإدارة التشريعية والتنفيذية بمصلحة الضرائب

### 3-5 تحليل إجابات أفراد العينة حول عبارات محور مؤشرات ومقاييس الأداء

الجدول رقم 20: استجابات أفراد العينة حول مؤشرات ومقاييس الأداء

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	جانب المكلفين	1.80	0.664
02	جانب الحصيلة الضريبية	1.77	0.626
03	جانب التشغيل الداخلي	2.07	0.828
04	القدرة على تجميع المعلومات والبيانات عن المكلفين القدامى والجدد واستخدام أساليب الحصر	2.27	0.980
05	إيجابية نسبة أوامر الحجز المنفذة في الوقت المعياري	2.5	0.861
06	جانب التعلم والنمو والابتكار	2.5	0.820
07	جانب فاقد الاداء	2.33	0.922

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج ( SPSS )

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي العام للسؤال الخامس "مدى توافق مؤشرات ومقاييس الأداء على جوانب القياس المتوازن يأخذ القيمة 2.33، و هو متوسط يقع ضمن الفئة التي تشير الى درجة موافق؛ و ما يعني أن أفراد العينة و بصفة عامة موافقون على المؤشرات المذكورة في الجدول أعلاه لقياس المتوازن في الادارة الضريبية بصفة مرتفعة.

ويتخذ أيضا انحرافا معياريا قدره 0.92 بتجانس جيد في إجابات أفراد العينة.

### المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

لغرض اختبار هذه الفرضيات تم استخدام T للعينة الواحدة (One Sample T Test) حيث تتمثل قاعدة القبول أو رفض فرضيات الدراسة باستخدام T للعينة الواحدة فيما يلي :

**قاعدة القرار:** نقارن بين قيمة المستوى المعنوية (sig) المحسوب باستخدام برنامج SPSS مع المستوى الدلالة المعتمد من طرفنا 0.05 فإذا كانت (sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإن علاقة بين المتغيرات دالة إحصائيا، أي نرفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ).

قمنا باختبار الفرضية الرئيسية من خلال اختبار كل متغير من متغيرات بطاقة الأداء المتوازن و كانت الفرضية الرئيسية على النحو التالي :

$H^0$ : ليس هناك دور لبطاقة الأداء المتوازن على تقييم الأداء الضريبي للمؤسسة محل الدراسة ولاختبار الفرضية الرئيسية سيتم اختبار كل فرضياتها الفرعية لنصل الى الاختبار الكلي لهذه الفرضية كما يلي :

#### أ. نتائج اختبار الفرضية الأولى

نص الفرضية الأولى: ليس بالضرورة أن تؤثر زيادة الكفاءة على فعالية الأداء الضريبي في مؤسسة محل الدراسة

#### الجدول رقم 21: نتائج اختبار T لفرضية 1

الفقرة	درجة الحرية	قيمة t	مستوى sig	القرار الاحصائي
الفقرة الاولى	29	664,2	012,0	دال

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يتبين من جدول تحليل اختبار t للمحور " مؤشر الكفاءة وفاعلية الأداء الضريبي " ما يلي:

إختبار t: التأكد من معنوية اختبار من خلال نتيجة اختبار t، حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة  $t=2,664$  عند درجة حرية  $=29$  وهي دالة إحصائيا حيث أن قيمة  $SIG=0.012$  وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) المعتمد في هذه الدراسة، وهذا يشير إلى معنوية إختبار t.

من الاختبار السابق نستنتج قرار إختبار الفرضية 01: نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة أي أن هناك تأثير في

زيادة الكفاءة على فعالية الأداء الضريبي بمديرية الضرائب تبسة عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ )

ومنه نقوم برفض الفرضية الاولى.

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

### ب. نتائج اختبار الفرضية الثانية

نص الفرضية الثانية: لا توجد اهتمام بالمتغيرات المعاصرة لدى مؤسسة محل الدراسة

#### الجدول رقم 22: نتائج اختبار T لفرضية 2

الفقرة	درجة الحرية	قيمة t	مستوى sig	القرار الاحصائي
الفقرة الاولى	29	796،-2	009،0	دال

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

تبين من جدول تحليل اختبار t للمحور "المتغيرات المعاصرة في عملية الأداء في مصلحة الضرائب" ما يلي:  
إختبار

t: التأكد من معنوية اختبار من خلال نتيجة اختبار t ، حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة

$t = -2$  ،  $796$  عند درجة حرية  $= 29$  وهي دالة إحصائيا حيث أن قيمة  $SIG = 0.009$  وهي أقل من مستوى الدلالة (  $0.05$  ) المعتمد في هذه الدراسة، وهذا يشير إلى معنوية إختبار t.

من الإختبار السابق نستنتج قرار إختبار الفرضية 02: نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة أي هناك اهتمام كبير بالمتغيرات المعاصرة على مستوى مديرية الضرائب تبسة عند مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ ) ومنه نقوم برفض الفرضية الثانية.

### ج. نتائج اختبار الفرضية الثالثة

نص الفرضية الثالثة: لا تعتبر عناصر عملية الأداء الاستراتيجي متوافقة مع الأداء الضريبي للمصالح الجبائية محل الدراسة

#### الجدول رقم 23: نتائج اختبار T لفرضية 3

الفقرة	درجة الحرية	قيمة t	مستوى sig	القرار الاحصائي
الفقرة الاولى	29	167،-6	000،0	دال

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يتبين من جدول تحليل إختبار t للمحور "متغيرات عملية الأداء الإستراتيجية في المصالح الجبائية" ما يلي:

إختبار t: التأكد من معنوية إختبار من خلال نتيجة اختبار t ، حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة

$t = -6$  ،  $167$  عند درجة حرية  $= 29$  وهي دالة احصائيا حيث أن قيمة  $SIG = 0.000$  وهي أقل من مستوى الدلالة (  $0.05$  ) المعتمد في هذه الدراسة، وهذا يشير إلى معنوية إختبار t.

من الإختبار السابق نستنتج قرار إختبار الفرضية 03: نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة أي أن هناك توافق بين عناصر عملية الاداء الاستراتيجي مع الاداء الضريبي لدى المصالح الجبائية لدى مؤسسة محل الدراسة عند مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ )

ومنه نقوم برفض الفرضية الثالثة

### د. نتائج اختبار الفرضية الرابعة

نص الفرضية الرابعة: لا يوجد توافق بين جوانب القياس المتوازن بمصلحة الضرائب محل الدراسة

## الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-

### الجدول رقم 24: نتائج اختبار T لفرضية 4

الفقرة	درجة الحرية	قيمة t	مستوى sig	القرار الاحصائي
الاولى	29	000،-6	000،0	دال

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS)

يتبين من جدول تحليل إختبار t للمحور " جوانب القياس المتوازن للإدارة التشريعية والتنفيذية بمصلحة الضرائب " ما يلي:

إختبار t: التأكد من معنوية إختبار من خلال نتيجة إختبار t ، حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة  $t = -6$  ، عند درجة حرية = 29 وهي دالة إحصائيا حيث أن قيمة  $SIG = 0.000$  وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) المعتمد في هذه الدراسة، وهذا يشير إلى معنوية إختبار t.

من الإختبار السابق نستنتج قرار إختبار الفرضية 04: نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة هناك توافق بين جوانب القياس المتوازن لقياس أداء مصلحة الضرائب تبسة عند مستوى دلالة  $(\alpha = 0.05)$  ومنه نقوم برفض الفرضية الرابعة

### خلاصة الفصل الثاني:

من خلال الدراسة التطبيقية التي أقيمت على مستوى مديرية الضرائب تبسة، حيث تمت - -

دراسة دور بطاقة الاداء المتوازن في تقييم الخدمات الضريبية، وقم تم القيام بدراسة إستبائية والإشارة الى طريقة وأدوات الدراسة التي تم من خلالها التوصل الى النتائج، في حين تم القيام بالوصف الاحصائي لعينة الدراسة من خلال عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية وكذلك البيانات الأساسية المتمثلة في استجابة افراد العينة نحو فعالية الاداء الضريبي وإستخدام مؤشراتها للتأثير على الأداء الضريبي للمؤسسة .

وقد لوحظ أن مديرية الضرائب تبسة تتوفر على نسبة مرتفعة من الوعي بمنافع الاداء المتوازن وذلك لنجاح تطبيق بعد أدواتها و جوانبها و متغيراتها والتي كان لها أثر كبير في زيادة الكفاءة و داخل المؤسسة و تقديم برامج تدريب تتفاعل مع البيئة الالكترونية للإدارة الضريبية

وقد تم التوصل إلى أن استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء يساعد في تقويم اداء الادارة الضريبية بصفة عامة، وخاصة

بعد ما اثبتت الدراسة أهميتها في تقييم اداء الخدمات الضريبية

الخاتمة

### الخاتمة

لقد سعت هذه الدراسة الى معرفة أثر تبني بطاقة الأداء المتوازن على الأداء الضريبي تماشياً مع أهدافها الاقتصادية والمالية بغية تحسين مستوى الأداء لمؤسسة الضرائب وثباتها واستمرارها، بما يمكن من ضبط أدائها وازدهار نتائج اعمالها بما يناسب هذا الغرض، ويعتبر الهدف الاساسي لهذا البحث هو ابراز أهمية استخدام بطاقة القياس المتوازن في تحسين الأداء الضريبي ودورها في المحافظة على قيمة المؤسسة الضريبية.

كما أن تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن يوفر مجموعة من المزايا وذلك بتطبيق ما جاءت به مختلف ابعادها ومنظوراتها وهذا بهدف القضاء على التهرب الضريبي وتحصيل الضرائب وسهولة ممارسة الخدمات الضريبية مما يسمح للمؤسسة بضمان استمراريتها وتجنب مختلف الأضرار التي يمكن ان تتعرض لها.

ويمكن القول أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن لها دور كبير في مختلف المؤسسات وذلك نظراً للأهمية البالغة التي تكتسبها باعتبارها تسعى إلى تحقيق كل ما يساعد على ثبات المؤسسة ويجعلها ذات كيان.

### النتائج:

- وجود أهمية كبيرة للأهداف الاستراتيجية التي وضعتها الإدارة الضريبية.
- عدم ملائمة المقاييس الحالية لأداء الادارة الضريبية لعدم مراعاتها للأبعاد و البعد الإستراتيجي من ناحية وارتباطها بشكل مباشر بالوضع الراهن دون المستقبل الى جانب تركيزها على أهداف مالية و عدم شمولها.
- لم تسعى الإدارة الضريبية الى تطوير مؤشرات الأداء الخاصة بها في ضوء المتطلبات الحالية و المتمثلة في دمج مصطلحي الضرائب على المبيعات ورؤية ورسالة والأهداف الإستراتيجية للإدارة الضريبية وهو ما تأكد من إختبار الفرض الثاني من انخفاض درجة استجابة أفراد العينة من ممثلي قيادات الادارة الضريبية لمؤشرات الأداء الملائمة لمتطلبات الفترة.
- اتضح وجود علاقة ارتباط قوية بين المحاور التي إقترحتها الدراسة لقياس أداء الإدارة الضريبية والأهداف الإستراتيجية التي صاغتها الإدارة الضريبية.
- إتضح وجود علاقة إرتباط قوية بين مؤشرات الأداء المقترحة من ناحية وكلا من الأهداف الإستراتيجية ومحاور القياس الخمسة من ناحية أخرى ولكن بشكل علاقة سالبة مما بين وجود علاقة قوية ولكن تبين في شكلها السالب عدم القيام باستخدام تلك المؤشرات في القياس، وبالتالي توصي بضرورة تطبيق وإستخدام تلك المؤشرات في قياس أداء الإدارة الضريبية، كما تبين بأن تلك المؤشرات

## الخاتمة

خرجت من خلال الأهداف الإستراتيجية والمحاور المقترحة وهي المكلفين، المالي، عمليات التشغيل الداخلي، والتعلم والنمو والبيئة الخارجية.

- بإختبار الاتساق ما بين العناصر الإطار المقترح والمتمثلة في الأهداف الاستراتيجية ومحاور القياس ومؤشرات القياس إتضح وجود علاقة إرتباط قوية وتناسق وتجانس ما بين عناصر الإطار.

### التوصيات:

- تعديل الأهداف الإستراتيجية للإدارة الضريبية لكي تشمل الهدفين الأخيرين وبمحصان تحقيق الحصيلة المستهدفة وربط أهداف الضريبية بالخطط والموازنة العامة للدولة.
- العمل على استخدام مؤشرات القياس المطروحة في النموذج وذلك لسعيها نحو التعامل مع الانتقادات التي توجه الى مؤشرات القياس التقليدية.
- السعي نحو استخدام النموذج المقترح لرفع كفاءة أداء الإدارة الضريبية نتيجة لإستخدام مؤشرات قياس الأداء المتوازن والذي تم تتيهته لكي يتلاءم مع الإدارة الضريبية كأحد الوحدات الحكومية و الغير هادفة للربح
- قد تختلف النتائج التي توصلت اليها الدراسة اذا تغيرت حجم العينة او تم بناء النموذج من الأساس على تطوير الرؤية والرسالة للإدارة الضريبية.

قائمة

المصادر

والمراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

- أ. فاتح أحمية، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، مطبوعة مقدمة لطلبة الماجستير، جامعة مُجَد الصديق بن يحي، جيجل، 2014
- ابو ماضي كامل احمد، "بطاقة الاداء المتوازن كأداة لتقييم اداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية"، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، فلسطين، قطاع غزة، الطبعة الاولى، 2018.
- أحمد زهير، عبد الناصر نور، "الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة، الطبعة الثانية، الأردن، 2008.
- احمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1989.
- العمري هشام، "اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية"، مطبعة التعليم العالي، بغداد، العراق، 1988.
- اليحبي حسين، "المالية العامة"، جامعة القدس المفتوحة، عمان، الأردن. الطبعة الأولى، 2000.
- بوزيدة حميد: جباية المؤسسات، ط02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- حامد عبد المجيد دواز، "مبادئ الاقتصاد العام"، دار وائل، الأردن، 2000.
- حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- د. مُجَد محمود يوسف، "البعد الإستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن" المنظمة العربية للتنمية الإدارية - جامعه الدول العربية - القاهرة، 2005.
- د. نعيم فهيم حنا، "استخدام مفهوم الادارة الإستراتيجية في تطوير وتحسين أداء الادارة الضريبية"، ورقة عمل مقدمة إلى مؤتمر أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 1999.
- د. هشام فاروق الايبارى، "مدى تكامل أداء الادارة الضريبية في مصر (الواقع والمأمول): دراسة ميدانية" عدد خاص، كلية التجارة، جامعه طنطا، مؤتمر الكلية، الجزء الاول، 2020.
- زينب حسين عوض الله، "مبادئ المالية العامة"، جامعة الإسكندرية، 2003.
- عبد الكريم بركات، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية بيروت، 1986.

## قائمة المراجع

- عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- عليان الشريف، عبد الناصر نور، "الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة، الطبعة الثانية، الأردن، 2006.
- قاشي يوسف، "محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية"، مطبوعة مقدمة لطلبة ماستر 1، جامعة اكلي محن داو الحاج، البويرة، 2015.
- قباچه أحمد، "النظام الضريبي الفلسطيني"، مركز بيسان للبحوث والانماء، رام الله، فلسطين، 2011م.
- مجدي سليمان صفوان، "استخدام بطاقة الاداء المتوازن في قياس اداء المصارف التجارية"، 08 مارس 2021 متاح على الموقع [www.al-madina.com](http://www.al-madina.com) تم الاطلاع عليه بتاريخ 11 مارس.
- محرزى محمد عباس، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008.
- محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحبش، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، منشورات جامعة دمشق، 2006.
- محمد سعيد، محمد جندي، "نموذج مقترح لتقييم الاداء في المنشآت الاقتصادية لخدمة المستثمرين-دراسة تطبيقية-"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، الملحق الثاني، العدد الاول، 2001.
- محمد عباس محرزى، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة، الجزائر، 2003.
- محمد عبد الوهاب العزاوي، (2005)، "توظيف بطاقة الأداء المتوازن كنظام لتعزيز الأداء الإبداعي للمنظمات"، ندوة الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة، دمشق، 20-24 نوفمبر، 2005.
- ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
- نوزاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي: اقتصاديات المالية العامة، ط01، دار المناهج، عمان، 2006.
- وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالي، "اساسيات الاداء وبطاقة التقييم المتوازن"، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2009.
- يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

المذكرات:

- إسراء نايف مُجَّد نور، استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن لتحسين أداء دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2017.
- اسراء نايف مُجَّد نور، "استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن لتحسين أداء دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية"، اطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2017.
- الباز فوزي الباز احمد قابيل، استخدام القياس المتوازن لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات المعاصرة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، 2012.
- قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرزات العولمة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع: اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أمَّجَّد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2009.
- لطرش وليد، "دور بطاقة الاداء المتوازن في قياس وتقييم الاداء الاستراتيجي"، اطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة مُجَّد بوضياف-المسيلة، 2017.
- مُجَّد احمد مُجَّد ابو قمر، "تقويم اداء بنك فلسطين المحدود باستخدام بطاقة قياس الاداء المتوازن"، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2009
- دوادي مُجَّد، "الإدارة الجبائية و التحصيل الضريبي في الجزائر"، مذكرة ماجستير، تخصص المالية العامة، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2006.
- مريم بودودة، "استخدام بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الاداء الشامل للمؤسسة"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص ادارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014
- ماهر موسى درغام، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
- بوغاسي كريمة، تاكليت حمودة، " مراقبة و متابعة عملية التحصيل الضريبي"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002.
- ريعة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014.

- عرقوب علي، "دور لوحة القيادة المستقبلية (bsc) في تحسين اداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات"، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، دفعة 2014.
- عربوة محاد، "دور بطاقة الاداء المتوازن في قياس وتقييم الاداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، 2010.
- شرقي فاطمة الزهراء، اهمية تقويم وقياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2016.
- سحر عبد الستار عبد الستار النقيب، "مدخل بطاقات الأهداف المتوازنة لتحقيق فعالية نظم قياس الأداء في المحاسبة الإدارية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ببورسعيد، جامعه قناة السويس، 2006.
- عادل جواد الرفاتي، "مدى قدرة المنظمات الاهلية الصحية بقطاع غزة على تطبيق بطاقة الاداء المتوازن (BSC) كأداة لتقويم الاداء التمويلي"، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2011.
- عبد الحميد عبد المعطي حسن غنيم، إطار مقترح لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي كأداة لزيادة كفاءة وفاعلية المحاسبة الضريبية بالتطبيق على الضريبة العامة على المبيعات، رسالة دكتوراه، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعه قناة السويس، (2007).
- صلاح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الاداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة إستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012.
- صلاح بلاسكة، "قابلية تطبيق بطاقة الاداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص ادارة استراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 2011.
- اسراء نايف محمد نور، "استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن لتحسين أداء دوائر ضريبة الدخل في محافظات شمال الضفة الغربية"، اطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2017.
- الباز فوزي الباز احمد قابيل، استخدام القياس المتوازن لزيادة كفاءة وفاعلية الأداء بمصلحة الضرائب المصرية في ظل المتغيرات المعاصرة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، 2012.

## قائمة المراجع

- بوغاسي كريمة، تاكلت حمودة، "مراقبة و متابعة عملية التحصيل الضريبي"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002.
- ريعة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014.
- عرقوب علي، "دور لوحة القيادة المستقبلية (bsc) في تحسين اداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات"، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، دفعة 2014.
- عربوة محاد، "دور بطاقة الاداء المتوازن في قياس وتقييم الاداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، 2010.
- شرقي فاطمة الزهراء، اهمية تقويم وقياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2016.
- سحر عبد الستار عبد الستار النقيب، "مدخل بطاقات الأهداف المتوازنة لتحقيق فعالية نظم قياس الأداء في المحاسبة الإدارية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ببورسعيد، جامعه قناة السويس، 2006.
- عادل جواد الرفاتي، "مدى قدرة المنظمات الاهلية الصحية بقطاع غزة على تطبيق بطاقة الاداء المتوازن (BSC) كأداة لتقويم الاداء التمويلي"، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2011.
- عبد الحميد عبد المعطي حسن غنيم، إطار مقترح لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي كأداة لزيادة كفاءة وفاعلية المحاسبة الضريبية بالتطبيق على الضريبة العامة على المبيعات، رسالة دكتوراه، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعه قناة السويس، (2007).
- صلاح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة إستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012.
- صلاح بلاسكة، "قابلية تطبيق بطاقة الاداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص ادارة استراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 2011.

المجالات:

## قائمة المراجع

- الخولة المهالة، "استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الاداء الاستراتيجي لمنشآت الاعمال"، مجلة الادارة والمحاسبة والتامين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 57، 2001.
- د. عبد اللطيف مُجَّد خليل، "مدخل مقترح لإدارة الإدارة الضريبية على أساس القياس المتوازن للأداء"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة الرقازيق، 2007.
- د. عبد اللطيف مُجَّد خليل، "مدخل مقترح لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي على أساس بطاقة القياس المتوازنة للأداء"، المؤتمر الضريبي الثالث عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2007، يونيو.
- د. مُجَّد احمد العسيلي، "مدخل مقترح لتطوير القياس المحاسبي لآثار التخطيط الاستراتيجي للخصخصة على مستوى أداء المنظمات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتامين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة السادسة والأربعون الجزء الثاني، العدد التاسع والستون، (2007).
- د. مُجَّد عبد الفتاح، "العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأداة للتخطيط والرقابة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة التاسعة، 2005.
- د. هاله عبد الله الخولي، "استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الاداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال"، مجله المحاسبة والإدارة والتامين، كلية التجارة، جامعه القاهرة، السنة الأربعون، العدد السابع والخمسون، 2001.
- د. طوبالبيه فوزي، فلسفة النظام الضريبي وهيكلته في الجزائر، مجلة مفاهيم الدراسات الفلسفية والإنسانية المعمقة، العدد الخامس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2019.
- زغلول جودة عبد الرؤوف، "تعزيز اليات حوكمة الشركات باستخدام نظام ادارة الاداء الاستراتيجي للجيل الثالث لمقياس الاداء المتوازن"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طانطا، العدد الثاني، 2006.
- غازي علي، "بطاقة الاداء المتوازن كمدخل لبناء القيادة الابداعية"، مجلة ادارة الاعمال، جمعية ادارة الاعمال العربية، العدد 100، مارس 2003
- نادية راضية عبد الحليم، "دمج مؤشرات الاداء البيئي في بطاقة الاداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الاعمال في التنمية المستدامة"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، كلية التجارة، جامعة الازهر، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، مصر، 2005

- يحيى نعيمة، "بطاقة الاداء المتوازن وسيله فعالة لتقييم في المؤسسة"، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، جامعة باتنة، الجزائر، العدد الثامن العاشر، 2008.

- مجلة تنمية الرافدين، تقويم وقياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

المراجع باللغة الأجنبية:

- James harter, frankSchmiidt, Theodore Hayes, Business-Unit-Level Relationship between Employee satisfaction, Employee Engagement and Business Outcomes: A Meta-Analysis, England, 2002.

- Jeff Johnson, Linking Employee Perceptions of Service Climates to Customer Satisfaction, London, 1996.

- Bernard bobé, pierre llad, « fiscalité et choix économique imprimerie aubin », France 1978.

- Carla Mendoza, Françoise Giraud, Tableaux de bord et balanced scorecards, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2002.

- Chaudron, D. 2003. Balance Scorecard and Performance Improvement. Available at: <http://www.googal.com/BSC/htm>.

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

- Duverger Maurice, élément de la fiscalité, Université de Paris I, France, 1975.

- Glenn Jenkins, Roy Kelly, Rup Khadka, Modernization of tax Administration in Low-Income Countries: The case of Nepal, Belgium, 2007.

- Isoraite, M. 2008. The Balanced Scorecard Method: From Theory to Practice. Intellectual Economics 1 (3).

- Jack w wiley, Customer Satisfaction: A Supportive Work Environment and its Financial Cost, Paris, 1991.
- Jolenh.lingle, william. H. schierman, « frombalancedscorecard to strategicganges: is measurement worth it? », management revied, vol .85, no 3,1996.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P., "Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management", Part.I, Accounting Horizons, Vol.15, No1., March, 2001.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P., (2001)." The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New business Environment, (U.S.A.: Harvard Business School Publishing Corporation ,2001).
- Lawrie, G. and Cobbold, I.(2004), {Third – Generation BSC : Evolution of an Effective Strategic Control Tool}. International Journal of Productivity and Performance Managements, Vol. 53, No 7.
- Lin, H. 2011. Project-based Organizations Toward Strategy Implementation: Integrating BSC and Six Sigma Approaches. Chihlee Institute of Technology, Taiwan.
- Maja Klum, "Performance Measurement For Tax Administration: The Case Of Slovenia", International Review Of Administrative Sciences, 2004.
- Muzainah Mansor," Performance Management For A Tax Administration: integrating Organisational Diagnosis To Achieve Systemic Congruence", UNSW Sydney, Australia, 2010.
- OECD. 2011. Report of Tax Administration in OECD. Information Series,3 March: 69-70.

- Paul R. niven " Balanced score card ,step by step for governement and non profit agencies–second edition ,jhon wiley and sons ,new jersey, 2008.
- Raymond Muzellec: « Finances Publiques – Notions Essentielles » ,Sirey, 1986 ; 5 éme EDITION.
- Robert S. Kaplan and David P, Norton (1993)," Putting the Balanced Scorecard to Work ", Harvard Business Review, Spt–Oct.
- Robert S. Kaplan and David P. Norton,1992, " The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance", Harvard Business Review, Jan– Feb.
- Robert S. Kaplan,R.S., and Norton, D.P.(1996 b), " Using The Balanced Scorecard as Strategic Management System", Harvard Business Review.
- Ute Eckardt, ITC Secretariat, Bonn, Germany, (2011), " Taxation in PEFA Assessments, Findings", workig paper from 26 Country Reports, February.
- William Crandall, (2010), "Revenue Administration: Performance measure in tax Administration", International Monetary fund, Fiscal Affairs Departmenet, June.
- Woorasooriya, "performance evaluation using the balanced scorecard", the case of srilanka universities, 2013.

المواقع الإلكترونية:

- <https://www.alarabiya.net/aswaq/economic-terms>
- [www.al-madina.com](http://www.al-madina.com)

الملاحق

# كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير -تبسة-

## قسم المالية والمحاسبة

### استمارة استبيان

سيد(ت) ي الكريم (ة)؛

تحية طيبة وبعد: يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة المعدة في إطار التحضير لنيل شهادة الماستر في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير والمعونة ب "دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء الخدمات الضريبية ". ونرجو منكم المساعدة في إتمام هذه الدراسة عن طريق الإجابة بدقة وبموضوعية عن المحاور التي تتضمنها الاستمارة، كما نتعهد بأن إجاباتكم ستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي دون غيرها وتقبلوا منا فائق الإحترام والتقدير.

تحت إشراف:

- زحاف صونيا

إعداد الطالبين:

- بوجمعة أحمد أمين

- مومني محمد

جامعة العربي التبسي - تبسة  
Universite Larbi Tebessi. ملاحظة: ضع علامة (X) في الخانة المناسبة.

أولا: المعلومات الشخصية

01. الجنس:

- ذكر  - أنثى

02. العمر:

- أقل من 25 سنة  - من 25 سنة إلى أقل من 35 سنة  - من 35 سنة إلى أقل من 45 سنة  - 45 سنة فأكثر

03. المستوى التعليمي:

- ثانوي  - جامعي  - دراسات عليا  - شهادات اخرى

04. الخبرة المهنية:

- أقل من 5 سنوات

- من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات

- من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة

- 15 سنة فأكثر

05. الوظيفة الحالية: .....

## ثانيا: محاور الاستبيان

السؤال الأول: تحديد مدى تأثير كل مؤشر من المؤشرات الاتية في زيادة كفاءة وفعالية الأداء في مصلحة الضرائب.

الرقم	العبارة	مؤثر جدا	حد ما	مؤثر الى حد ما	مؤثر	التأثير قليل	التأثير عدم
مؤشر الكفاءة وفعالية الأداء الضريبي							
01	مؤشر رضا المكلفين						
02	مؤشر زيادة الحصيلة الضريبية						
03	مؤشر رضا العامل فنيا وماليا						
04	مؤشر تحسين جودة العمل						
05	مؤشرات تخفيض تكاليف الجباية						

السؤال الثاني: الرجاء تحديد درجة توافق كل متغير من المتغيرات المعاصرة الاتية على درجة ملائمة استخدام القياس المتوازن كنموذج مقترح لزيادة الكفاءة والفعالية لأداء كل من المفتش والمراجع (الإدارة التشريعية والتنفيذية) في التوجه نحو تطبيقه بدلا من نظام كشف النشاط المعمول به حاليا.

الرقم	العبارة	بشدة موافق	موافق	محايد	غير موافق	بشدة غير موافق
المتغيرات المعاصرة في عملية الأداء في مصلحة الضرائب						
01	دعم عمليات التصريح الالكتروني والالتزام الطوعي					
02	إحكام الرقابة للحد من التهرب الضريبي					
03	الموظف ذو التكوين الجيد والكفاءة ضروري لتحسين التحصيل الجباي					
04	الارتفاع بمستوى جودة الخدمات المقدم للمكلفين بالضريبة					
05	رقمنة الإدارة الجباية والاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في العمل الضريبي					

السؤال الثالث: يرجى تحديد درجة توافق كل عنصر من العناصر التالية في تفسير كل مستوى من مستويات الأداء الاستراتيجي من وجهة نظر الإدارة التشريعية والتنفيذية للتعبير عن القياس المتوازن لأداء كل من المفتش والمراجع الضريبي في ظل المتغيرات المعاصرة.

الرقم	العبارة	بشدة موافق	موافق	محايد	غير موافق	بشدة غير موافق
متغيرات عملية الأداء الاستراتيجية في المصالح الجباية						
01	دعم الموارد السيادية للدول وتحقيق الالتزام الطوعي					
02	إدارة ضريبية متطورة تحافظ على قيم مصلحة الضرائب (الالتزام - العدالة - الإبداع - الأمانة والنزاهة)					
03	كسب ثقة المجتمع الضريبي (المكلفين بالضريبة)					
04	التنبؤ بالإيرادات السيادية المتوقعة خلال الفترات القادمة					
05	الحفاظ على فاعلية التشريع الضريبي					
06	التحديث الدوري لقواعد البيانات					

07	وضع ومتابعة البرامج التدريبية لرفع كفاءة موظفي الضرائب				
08	تحديث مصلحة الضرائب من خلال العاملين – العمليات والتكنولوجيا				
09	تطوير وتحسين مستوى الخدمات المقدمة للمكلفين				
10	تنفيذ أحكام التشريعات واللوائح الضريبية بعدالة وشفافية				
11	خلق ثقة الالتزام الطوعي لدى الممولين والمكلفين				

**السؤال الرابع:** يرجى تحديد درجة توافق كل جانب من الجوانب التالية في التعبير عن القياس المتوازن لقياس أداء الإدارة التشريعية والتنفيذية في ظل المتغيرات المعاصرة.

الرقم	العبرة	بشدة موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>جوانب القياس المتوازن للإدارة التشريعية والتنفيذية بمصلحة الضرائب</b>						
01	الممولين (المجتمع الضريبي): يعكس قدرة الإدارة الضريبية على كسب ثقة ورضاء المكلفين، من خلال جودة الخدمات المقدمة بما يرفع من درجة الالتزام الطوعي بتقديم التصريحات المعبرة عن حقيقة نشاطهم					
02	جانب الحصيلة الضريبية: يعكس القيمة والأهمية الاقتصادية ومبرر وجود مصلحة الضرائب ويعبر عنه بمدى التحقيق المستهدف من ربط الموازنة العامة للدولة					
03	جانب التشغيل الداخلي: يشمل جميع العمليات الجبائية اخضاعا وتحصيلا، ويعكس مستوى التكنولوجيا المستخدمة في أساليب الاخضاع التي تسهل الإجراءات وتوفر المعلومات اللازمة، حيث يشير هذا الجانب إلى مدى الاستفادة من الطاقات الذهنية لموظفي المصالح المختلفة					
04	جانب التعلم والنمو والابتكار: يشير إلى درجة الكفاءة والتعامل مع المواقف المتناقضة (حصيلة ضريبية عالية مع تحقيق رضا المكلف عن الضريبة المدفوعة منه) ويعكس القدرة على الإبداع والتميز في الأداء وتنمية المهارات العالية					
05	جانب فاقد الأداء: يمثل حصر مشكلات فجوة تطبيق القانون، ومدى الآثار الايجابية والسلبية لعملية الأداء والتعرف على معوقات العمل حتى يمكن وضعها أمام الجهات المخططة لمحاولة اتخاذ القرارات التصحيحية المطلوبة وتنمية جوانب القوة والعمل على التحسين المستمر.					

**السؤال الخامس:** يرجى تحديد درجة توافق كل مؤشر أو مقياس من المؤشرات أو المقاييس الآتية لقياس كل جانب من جوانب القياس المتوازن في الإدارة الضريبية.

الرقم	العبرة	بشدة موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>مؤشرات ومقاييس الأداء</b>						
01	جانب المكلفين: رفع نسبة التسديد بالنسبة الى اجمالي الديون الجبائية					
02	جانب الحصيلة الضريبية: رفع معدل الضرائب المحصلة لتحقيق الأهداف المسطرة					
03	جانب التشغيل الداخلي: زيادة الكفاءة في استخدام أساليب الفحص التحليلي والانتقائي في الوقت المحدد والاستفادة منها					
04	القدرة على تجميع المعلومات والبيانات عن المكلفين القدامى والجدد واستخدام أساليب الحصر					
05	إيجابية نسبة أوامر الحجز المنفذة في الوقت المعياري					
06	جانب التعلم والنمو والابتكار: ارتفاع حالات الاجتهاد التي تشير الى الابداع والتميز في الأداء والتي يمكن اعتمادها دون ملاحظات المفتش					
07	جانب فاقد الأداء: زيادة معدل الحالات السلبية التي تكرر الخلاف بشأنها مع المكلفين عند التطبيق					



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

قائمة الأساتذة المحكمين للإستبيان

الدرجة	الأستاذ
أستاذ محاضر - أ -	د. عمامرة ياسمينة
أستاذ محاضر - ب -	د. رجال مراد
أستاذ محاضر - أ -	د. عزازية سارة

الفأ كرونباخ س 1

**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,905	5

الفأ كرونباخ 2

**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,810	5

الفأ كرونباخ 3

**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,896	11

الفا كرونوباخ 4

**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,839	5

الفا كرونوباخ 5

**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,845	7

**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,954	33

**Statistics**

		ELJENS	ELOMER	ELMOSTAWA	ELKHEBRA	ELWADIF
N	Valid	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		1,37	3,07	2,00	2,83	2,03
Median		1,00	3,00	2,00	3,00	1,00
Mode		1	3	2	4	1
Std. Deviation		,490	,740	,695	1,053	1,351
Sum		41	92	60	85	61

**ELMOSTAWA**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	THANAQUI	7	23,3	23,3	23,3
	JAMEAAI	16	53,3	53,3	76,7
	DERASSAT OLYA	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**ELKHEBRA**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	<5	4	13,3	13,3	13,3
	(5_10(	7	23,3	23,3	36,7
	(10_15(	9	30,0	30,0	66,7
	>15	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**ELWADIF**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	moftech	16	53,3	53,3	53,3
	raes makteb	5	16,7	16,7	70,0
	mohaqq	3	10,0	10,0	80,0
	motasref	4	13,3	13,3	93,3
	aoun idara	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**ELJENS**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	DAKER	19	63,3	63,3	63,3
	OUNTHA	11	36,7	36,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**ELOMER**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	(25_35(	7	23,3	23,3	23,3
	(35_45(	14	46,7	46,7	70,0
	>45	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**Statistics**

		A1	A2	A3	A4	A5
N	Valid	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		2,57	2,00	2,07	2,60	2,87
Median		2,00	2,00	2,00	3,00	3,00
Mode		2	2	2	3	3
Std. Deviation		1,165	,743	,980	1,102	,937

**Statistics**

		B1	B2	B3	B4	B5
N	Valid	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		1,63	1,53	1,50	2,03	2,07
Median		2,00	1,00	1,00	2,00	2,00
Mode		1 <sup>a</sup>	1	1	2	2
Std. Deviation		,718	,681	,572	,556	,785

**ELOMER**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid (25_35(	7	23,3	23,3	23,3
(35_45(	14	46,7	46,7	70,0
>45	9	30,0	30,0	100,0

a. Multiple modes exist. The smallest value is shown

**Statistics**

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9
N Valid	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	1,83	2,03	1,83	2,17	2,30	2,33	1,73	1,83	1,97
Median	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00
Mode	2	2	2	2	3	2	2	1 <sup>a</sup>	2
Std. Deviation	,592	,718	,747	,747	,837	,802	,583	,834	,765

a. Multiple modes exist. The smallest value is shown

**Statistics**

	D1	D2	D3	D4	D5
N Valid	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0
Mean	1,90	1,80	2,13	2,33	2,67
Median	2,00	2,00	2,00	2,00	3,00
Mode	2	2	2	2	2
Std. Deviation	,548	,664	,860	,758	,802

**Statistics**

	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7
N Valid	30	30	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	1,80	1,77	2,07	2,27	2,50	2,50	2,33
Median	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	3,00	2,00
Mode	2	2	2	2	2	3	2
Std. Deviation	,664	,626	,828	,980	,861	,820	,922

اختبار ف 1

**One-Sample Test**

	Test Value = 2					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
A1	2,664	29	,012	,567	,13	1,00

اختبار ف2

**One-Sample Test**

	Test Value = 2					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
B1	-2,796	29	,009	-,367	-,63	-,10

اختبار ف3

**One-Sample Test**

	Test Value = 2.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
C1	-6,167	29	,000	-,667	-,89	-,45

اختبار ف4

**One-Sample Test**

	Test Value = 2.5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
D1	-6,000	29	,000	-,600	-,80	-,40

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم المالية و المحاسبة

الرقم : ..... ق.م.ع.م/ك.ع.ا.ع.ت.ع.ب.ج.ت/2024

## اتفاقية التربص

### المادة الاولى :

هذه الاتفاقية تضبط علاقات جامعة العربي التبسي - تبسة ممثلة من طرف رئيس قسم علوم المالية و المحاسبة :  
مع مؤسسة : ..... مديونية ..... / .....  
مقرها في : ..... ولاية تبسة  
ممثلة من طرف : ..... الهكلف بالتأطير الهيراني زغلامي محبت  
الرتبة : ..... مقيس مسك كرمي معقود نج ..... المحاسبة ..... محيا به  
هذه الاتفاقية الى تنظيم تربص تطبيقي للطلبة الاتية أسماؤهم :

- 1- ..... بوجمعة أحمد أمين
- 2- ..... هو ماني محمد
- 3- .....

و ذلك طبقا للمرسوم رقم : 88-90 المؤرخ في 03 ماي 1988 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1980  
المادة الاولى :

يهدف هذا التربص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم و المطابقة للبرامج و المخططات التعليمية في  
تخصص الطلبة المعنيين : ..... المالية ..... المؤسسة  
المادة الثالثة :

التربص التطبيقي يجرى في مصلحة : ..... التحقيقات المحاسبية  
الفترة من : ..... 2021 / 03 / 02 الى : ..... 2021 / 04 / 02  
المادة الرابعة :

برنامج التربص المعد من طرف القسم مراقب عند تنفيذ من طرف جامعة تبسة و المؤسسة المعنية

### المادة الخامسة :

و على غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر يكلف بمتابعة تنفيذ التربص التطبيقي هؤلاء الأشخاص مكفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للبرنامج و كل غياب للمتربص ينبغي ان يكون على استمارة السيرة الذاتية من طرف الكلية .

### المادة السادسة:

خلال التربص التطبيقي و المحدد بثلاثين يوما يتبع المتربص مجموع الموظفين في وجباته المحددة في النظام الداخلي و عليه يحسب على المؤسسة ان توضح للطلبة عند وصولهم لاماكن تربصهم مجموع التدابير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الامن و النظافة و تبين لم الخطاء الممكنة .

### المادة السابعة :

في حالة الاخلاء بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في إنهاء تربص الطالب بعد إعلان القسم رسالة مسجلة و مؤمنة الوصول.

### المادة الثامنة :

تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية المتربص ضد مخاطر حوادث العمل و تسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة و الأمن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ التربص.

### المادة التاسعة :

في حالة حادث ما على المتربصين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة أن تلجأ إلى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة على القسم.

### المادة العاشرة :

تتحمل المؤسسة التكاليف بالطلبة في حدود إمكانية و حسي، مجمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الرجوب و إلا فإن الطلبة يتكفون بأنفسهم من ناحية النقل ، المسكن ، المطعم.

حرر بتبسة : 2021/02/28

ممثل المؤسسة



## قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	مؤشرات الأداء المناسبة لأهداف المنظور المالي	15
2	مؤشرات الأداء المناسبة لأهداف منظور العملاء	15
3	مؤشرات الأداء المناسبة لأهداف منظور العمليات الداخلية	16
4	مؤشرات الأداء المناسبة لأهداف منظور التعلم والنمو	17
5	مؤشرات الأداء المناسبة لأهداف منظور البيئة والمجتمع	18
6	ملخص الدراسات السابقة العربية والاجنبية	58
7	عينة الدراسة المستهدفة	75
8	مقياس ليكارت الخماسي	77
9	طول خلايا قياس ليكارت الخماسي	77
10	قيمة معامل الفا كرونباخ للاستبيان	78
11	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي	79
12	رقم توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر	80
13	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي	81
14	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير سنوات الخبرة	82
15	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة	83
16	استجابات أفراد العينة حول: مؤشر الكفاءة وفاعلية الأداء الضريبي	84
17	استجابات أفراد العينة حول المتغيرات المعاصرة في عملية الأداء في مصلحة الضرائب	85
18	استجابات أفراد العينة حول متغيرات عملية الأداء الاستراتيجية في المصالح الجبائية	86
19	استجابات أفراد العينة حول جوانب القياس المتوازن للإدارة التشريعية والتنفيذية بمصلحة الضرائب	87
20	استجابات أفراد العينة حول مؤشرات ومقاييس الأداء	87
21	نتائج اختبار T للفرضية 1	88

89	نتائج اختبار T للفرضية 2	22
89	نتائج اختبار T للفرضية 3	23
90	نتائج اختبار T للفرضية 4	24

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
08	تطور بطاقة الأداء المتوازن	1
09	الجيل الأول من بطاقة الأداء المتوازن	2
10	علاقات السبب والنتيجة في الجيل الثاني من بطاقة الأداء المتوازن (الخارطة الاستراتيجية)	3
27	الهيكل الضريبي في الدول المتقدمة والنامية	4
27	تطور الهيكل الضريبي حسب التطور الاقتصادي للدولة	5
45	مقياس الأداء المتوازن كإطار لقياس الأداء الاستراتيجي للمنظمة	6
52	نموذج بطاقة الأداء المتوازن في الإدارة الضريبية	7
65	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تبسة	8
80	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس	9
81	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر	10
82	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي	11
83	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية	12
84	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة	13

قائمة

المحتويات

الصفحة	البيان
/	الاهداء
/	الشكر
/	الملخص
أ - د	المقدمة
<b>الفصل الاول: بطاقة الأداء المتوازن، الأداء الضريبي</b>	
06	تمهيد
07	<b>المبحث الاول: بطاقة الأداء المتوازن</b>
07	المطلب الاول : مفهوم بطاقة الأداء المتوازن
14	المطلب الثاني : تحليل ابعاد بطاقة الأداء المتوازن
20	المطلب الثالث : اعداد وتقييم بطاقة الأداء المتوازن
24	<b>المبحث الثاني: استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء الضريبي</b>
24	المطلب الأول: التحصيل الضريبي، الأداء الضريبي ومؤشرات قياسه وتقييمه
38	المطلب الثاني: قواعد ودوافع تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء في الإدارة الضريبية
51	المطلب الثالث: تصميم مقترح لبطاقة قياس الأداء المتوازن في الإدارة الضريبية
53	<b>المبحث الثالث: الدراسات السابقة</b>
54	المطلب الاول: الدراسات العربية التي تناولت متغيرات الدراسة
56	المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية التي تناولت متغيرات الدراسة
58	المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
61	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: دراسة فاعلية الأداء الضريبي المتوازن لمديرية الضرائب -تبسة-</b>	
63	تمهيد
63	<b>المبحث الاول: تقديم مديرية الضرائب لولاية تبسة</b>
63	المطلب الاول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية تبسة
65	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تبسة

66	المطلب الثالث: المديريات الفرعية التي تتضمنها المديرية الولائية
74	المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية وتحليل بيانات الاستبيان
75	المطلب الأول: تصميم الاستبيان
79	المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات الاستبيان
88	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
90	خلاصة الفصل الثاني
92	خاتمة عامة
95	قائمة المراجع
/	الملاحق
/	قائمة الجداول
/	قائمة الأشكال
/	قائمة المحتويات