

## أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في زيادة الحصيلة الضريبية

د. عمر النور كريم الدين عمر\*

قسم المحاسبة والتمويل، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة بخت الرضا، مدينة الدويم، السودان

### The Effect of Applying the Balanced Scorecard on Increasing Tax Revenue

Dr. Omer Elnur Kreem Eldin Omer \*

Department of Accounting and Finance, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Bakhtalruda, Ed Dueim City, Sudan

\*Corresponding author

omerjay2020@gmail.com

\*المؤلف المراسل

تاريخ النشر: 2024-08-30

تاريخ القبول: 2024-08-14

تاريخ الاستلام: 2024-06-25

#### الملخص

تناولت الدراسة أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في زيادة الحصيلة الضريبية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن زيادة الحصيلة الضريبية هي من أهم الأهداف التي تسعى السلطة المسؤولة للوصول إليها وتحقيقها وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تلجأ السلطة المسؤولة إلى كل القوانين والمعايير والأفكار والنظريات والقواعد والتجارب التي لها آثار في تحقيق هذا الهدف، فما هو أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وعمليات الفحص والمراجعة في تحقيق هذا الهدف. هدفت الدراسة إلى دراسة ومعرفة العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في المراكز الضريبية الموحدة، وتقديم مقترح بمدى تأثير بطاقة الأداء المتوازن في الفحص والمراجعة لزيادة الحصيلة الضريبية بالمراكز الضريبية الموحدة في قطاع الشركات المحدودة، والتعرف على آليات ومحددات أداء العاملين بإدارات الفحص والمراجعة ومبررات ودور كل آلية من هذه الآليات والمحددات في ظل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالمراكز الضريبية الموحدة لزيادة الحصيلة الضريبية، واختبار مدى قبول الشركات الخاضعة للضريبة والأطراف ذات الصلة والمتمثلة في المراجعين وخبراء الضرائب للنتائج المقترحة بالنسبة لزيادة الحصيلة الضريبية في ظل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الفحص والمراجعة بالمراكز الضريبية الموحدة، يوجد ارتباط إيجابي بين منظور العملاء كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة، يوجد ارتباط إيجابي بين منظور العمليات الداخلية كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة، يوجد ارتباط إيجابي بين منظور الابتكار والتعلم كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة. توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: استخدام المنظور المالي يحقق نتائج فحص ومراجعة جيدة بتكلفة أقل وفاعلية أكبر، يتم توزيع مهام الفحص والمراجعة بالمراكز الضريبية الموحدة وفقاً لقدرات المفتشين العاملين بالإدارة، تطبيق نظام التقدير الذاتي أفاد كثيراً في زيادة الثقة بين الممولين والمكلفين والإدارة الضريبية. أوصت الدراسة بالآتي: استحداث آليات جديدة لوضع الخطط بغرض مراقبة الوقت والرقابة عليه لكي يتسنى حساب الانحرافات للمهام الموضوعية بخطة الفحص والمراجعة، العمل على دعم إدارات الفحص والمراجعة بالمراكز الضريبية بالعاملين أصحاب

التميز العالي في مجال الفحص والمراجعة، الاهتمام بتدريب المفتشين على الطرق الحديثة في اختيار العينات الخاصة بالفحص والمراجعة.

**الكلمات المفتاحية:** بطاقة الأداء المتوازن، الحصيلة الضريبية، المراكز الضريبية.

## Abstract

The study addressed the impact of applying the balanced scorecard in increasing tax revenues. The problem of the study was that increasing tax revenues is one of the most important goals that the responsible authority seeks to reach and achieve. In order to achieve this goal, the responsible authority resorts to all laws, standards, ideas, theories, rules and experiences that have effects in achieving this goal. What is the impact of applying the balanced scorecard and inspection and review processes in achieving this goal? The study aimed to study and identify the relationship between the balanced scorecard and tax revenue in unified tax centers, and to present a proposal on the extent of the impact of the balanced scorecard in examination and review to increase tax revenue in unified tax centers in the limited companies sector, and to identify the mechanisms and determinants of the performance of employees in examination and review departments and the justifications and role of each of these mechanisms and determinants in light of the application of the balanced scorecard in unified tax centers to increase tax revenue, and to test the extent of acceptance of taxable companies and related parties represented by auditors and tax experts for the proposed results with regard to increasing tax revenue in light of the application of the balanced scorecard in examination and review in unified tax centers. There is a positive correlation between the customer perspective as one of the dimensions of the balanced scorecard and tax revenue in limited companies affiliated with unified tax centers. There is a positive correlation between the standpoint of internal operations as one of the dimensions of the balanced scorecard and tax revenue in limited companies affiliated with unified tax centers. There is a positive correlation between the perspective of innovation and learning as one of the dimensions of the balanced scorecard and tax revenue in limited companies affiliated with unified tax centers. The study reached the following results: Using the financial perspective achieves good examination and review results at a lower cost and greater effectiveness, the examination and review tasks are distributed in the unified tax centers according to the capabilities of the inspectors working in the administration, the application of the self-assessment system has greatly benefited in increasing confidence between taxpayers, taxpayers and the tax administration. The study recommended the following: Developing new mechanisms for setting plans for the purpose of monitoring and controlling time to calculate deviations from the tasks set in the examination and review plan, working to support the examination and review departments in the tax centers with highly distinguished employees in the field of examination and review, and paying attention to training inspectors on modern methods of selecting samples for examination and review.

**Keywords:** Balanced Scorecard, Tax Revenue, Tax Centers.

**المحور الأول: المقدمة:**

**أولاً: الإطار المنهجي:**

تمهيد:

نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في البلاد أدى إلى نشأة فكرة تطبيق نظام التقدير الذاتي والذي يعالج سلبيات نظام التقدير الإداري الذي كان مطبقاً قبل ذلك، ويعد قانون ضريبة الدخل المعدل للعام 2008م بمثابة اللبنة الأساسية التي تم عليها بناء الإصلاح الضريبي حيث يمثل نقلة نوعية في مجال ضرائب الدخل بالبلاد والذي من خلاله تم تخفيض نسبة الضريبة للقطاعات المختلفة مع إعفاء بعض القطاعات الأخرى وذلك بغرض جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية، وقد اعتبر القانون المعدل

الإقرار الضريبي الذاتي أداة تقدير للضريبة، واضعاً في اعتباره صدق وأمانة الممولين في ذلك (الامتثال الطوعي)، وكان لزاماً على الإدارة الضريبية التحقق من صدق وأمانة تلك المعلومات من خلال دعم برامج الفحص والمراجعة بالإدارات المختلفة للتأكد من ذلك بهدف زيادة الحصيلة الضريبية والتعرف على العوامل التي تؤدي لانخفاضها والتمثلة في أداء العاملين بإدارات الفحص والمراجعة والذين يعتبرون إحدى آليات الرقابة التي تهدف للتأكد من جودة النظم المحاسبية في الشركات موضوع الفحص والمراجعة ومدى مساهمتها للنظم الضريبية من خلال الإقرارات الذاتية المقدمة من قبل الشركات والمعدة بواسطة المراجعين وخبراء الضرائب.

### مشكلة الدراسة:

زيادة الحصيلة الضريبية هي من أهم الأهداف التي تسعى السلطة المسئولة للوصول إليها وتحققها، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تلجأ السلطة المسئولة إلى كل القوانين والمعايير والأفكار والنظريات والقواعد والتجارب التي لها آثار في تحقيق هذا الهدف، فما هو أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وعمليات الفحص والمراجعة في تحقيق هذا الهدف، وهي المشكلة التي تبحث فيها هذه الدراسة ويمكن إبراز هذه المشكلة من خلال التساؤلات التالية:

1. هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنظور المالي كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة.
2. هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين منظور العملاء كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة.
3. هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين منظور العمليات الداخلية كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة.
4. هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين منظور الابتكار والتعلم كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة.

### أهمية الدراسة:

- تكتسب الدراسة أهمية علمية وعملية تتمثل في الآتي:
- 1- الأهمية العلمية: تتمثل في سد الفجوة في الدراسات السابقة التي تناولت بطاقة الأداء المتوازن من خلال ربط أبعادها بتقييم الزيادة في الحصيلة الضريبية بالمراكز الضريبية الموحدة، وذلك بالاستفادة من تجارب العديد من الدول في استخدام بطاقة الأداء المتوازن.
  - 2- الأهمية العملية: يسهم البحث في ترشيد التطبيق العملي لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في إدارات الفحص والمراجعة بالمراكز الضريبية الموحدة من خلال تعزيز الاعتماد على المؤشرات غير المالية، إضافة للمؤشرات المالية في زيادة الحصيلة الضريبية ومساعدو إدارات الفحص والمراجعة بالمراكز الضريبية الموحدة على الاستفادة من بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الإدارات ووضع الخطط الاستراتيجية لتحقيق الأهداف المنشودة.

### أهداف الدراسة:

- تهدف الدراسة بصفة أساسية إلى:
1. دراسة ومعرفة العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في المراكز الضريبية الموحدة.
  2. تقديم مقترح بمدى تأثير بطاقة الأداء المتوازن في الفحص والمراجعة لزيادة الحصيلة الضريبية بالمراكز الضريبية الموحدة في قطاع الشركات المحدودة.
  3. التعرف على آليات ومحددات أداء العاملين بإدارات الفحص والمراجعة ومبررات ودور كل آلية من هذه الآليات والمحددات في ظل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالمراكز الضريبية الموحدة لزيادة الحصيلة الضريبية.

4. اختبار مدى قبول الشركات الخاضعة للضريبة والأطراف ذات الصلة والمتمثلة في المراجعين وخبراء الضرائب للنتائج المقترحة بالنسبة لزيادة الحصيلة الضريبية في ظل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الفحص والمراجعة بالمراكز الضريبية الموحدة.

#### فرضيات الدراسة:

- اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية:
- الفرضية الأولى: يوجد ارتباط إيجابي بين المنظور المالي كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة.
- الفرضية الثانية: يوجد ارتباط إيجابي بين منظور العملاء كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة.
- الفرضية الثالثة: يوجد ارتباط إيجابي بين منظور العمليات الداخلية كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة.
- الفرضية الرابعة: يوجد ارتباط إيجابي بين منظور الابتكار والتعلم كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة.

#### منهجية الدراسة:

- اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المناهج الآتية:
1. المنهج الاستنباطي: لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات.
  2. المنهج الاستقرائي: لاختبار مدى صحة الفرضيات.
  3. المنهج التاريخي: لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة.
  4. المنهج الوصفي والتحليلي: لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

#### المحور الثاني: الدراسات السابقة:

##### دراسة: (علا، 2018م):

تناولت الدراسة دور المراجعة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية، دراسة ميدانية، هدفت الدراسة إلى بيان دور المراجعة الضريبية من خلال تجميع البيانات من مصادر مختلفة مع الاطلاع على الدراسات السابقة، وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك علاقة طردية بين المراجعة الضريبية وكفاءة الإدارة الضريبية، وتوصلت الدراسة لمجموعة من التوصيات التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة الضريبية، أهمها: إقامة دورات تدريبية لرفع كفاءة وموضوعية الفاحص الضريبي، إقامة محاضرات توعوية وإعلانية تساعد في نشر الوعي بين المكلفين، بالإضافة إلى ضرورة إصدار معايير وضوابط لعملية المراجعة الضريبية، يقوم بها الفاحص الضريبي، وأخيراً دراسة الرواتب والأجور بحيث تكفي لتغطية الحد الأدنى للمعيشة مع ضرورة وجود نظام حوافز وعقوبات من شأنه أن يحصن الفاحص الضريبي ويحد من الرشوة والفساد في الإدارة الضريبية.

اختلفت الدراسة السابقة عن الدراسة الحالية في أنها تناولت دور المراجعة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية، بينما تناولت الدراسة الحالية أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والفحص والمراجعة في زيادة الحصيلة الضريبية.

##### دراسة: (كمال، 2018م):

هدفت الدراسة إلى تقديم صورة واضحة لفاعلية تطبيق نظام الفحص الضريبي الإلكتروني في الإدارة اليمينية من خلال حزمة من المتغيرات صُنفت لخمسة أبعاد، تمثلت في: توجيه المعلومات والموارد المعلوماتية ومنظومة الضوابط وتقنيات الفحص والمنافع المتوقع تحققها من فاعلية تطبيق نظام

الفحص الضريبي الإلكتروني، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها: فاعلية تطبيق نظام الفحص الإلكتروني في الإدارة الضريبية اليمنية عالية، كما عكست درجة عالية جداً من المنافع المتوقع تحققها ودرجة عالية في الفاعلية بالنسبة للتوجيه المعلوماتي وتقنيات الفحص ومنظومة الضوابط والموارد المعلوماتية بمتوسطات حسابية متقاربة ترتيبها على التوالي، كما أوصت الدراسة بضرورة أن تعمل الإدارة الضريبية اليمنية على إنشاء قطاع التكنولوجيا المعلوماتية الذي يترجم توجهها وقناعاتها والإقرار بأهمية تكنولوجيا المعلومات في العمل الضريبي من خلال وضع خطة استراتيجية شاملة للتطوير، وخصوصاً فيما يتعلق بنظام الفحص الضريبي الإلكتروني، والاهتمام بتنمية وقدرات ومهارات الإدارة الضريبية في التعامل مع الأنظمة الإلكترونية بالتدريب والتأهيل، وأن تعمل مع المؤسسات التعليمية والمنظمات المهنية ومختلف مؤسسات القطاع العام والخاص بكل من شأنه تحقيق التطور التكنولوجي في النظام الضريبي.

اختلفت الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها عملت على تقديم صورة واضحة لفاعلية تطبيق نظام الفحص الضريبي الإلكتروني في الإدارة الضريبية اليمنية من خلال حزمة من المتغيرات صنفت لخمس أبعاد، تمثلت في: التوجيه المعلوماتي والموارد المعلوماتية ومنظومة الضوابط وتقنيات الفحص والمنافع المتوقع تحقيقها من فاعلية تطبيق نظام الفحص الضريبي الإلكتروني، بينما تناولت الدراسة الحالية أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والفحص والمراجعة في زيادة الحصيلة الضريبية.

#### دراسة: (هبة، 2019م):

هدفت الدراسة إلى معرفة دور نظام إدارة الجودة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية من منظور بطاقة الأداء المتوازن بالتطبيق على هيئة الجمارك السودانية، كانت الفرضية الرئيسية للبحث: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام إدارة الجودة وتحقيق الأهداف الاستراتيجية لهيئة الجمارك، لإعداد هذه الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وذلك لمناسبة هذا المنهج للدراسة وأهدافها، كما اتبع الطرق الإحصائية في التحليل، توصلت الدراسة إلى أن: لنظام إدارة الجودة دور كبير في تحقيق الأهداف المالية والأهداف المتعلقة بكسب رضا الزبون، وتحسين العمليات الداخلية والأهداف الخاصة بالتعلم والنمو في هيئة الجمارك السودانية. وكانت أهم التوصيات: نشر ثقافة الجودة عبر البرامج التوعوية والدورات التدريبية، تطبيق نظام إدارة الجودة في المؤسسات الحكومية وغير الحكومية لدوره الكبير في رفع كفاءة الأداء الإداري للمؤسسات، ربط نظام إدارة الجودة بتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة يساعد في تحقيق الأهداف المالية والأهداف المتعلقة بكسب رضا الزبون، ويساعد أيضاً في تحسين العمليات الداخلية وتحقيق أهداف التعلم والنمو.

اختلفت الدراسة السابقة عن الدراسة الحالية بأنها تناولت دور نظام إدارة الجودة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسات من منظور بطاقة الأداء المتوازن، بينما تناولت الدراسة الحالية أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والفحص والمراجعة في زيادة الحصيلة الضريبية.

#### دراسة: (هناء، 2020م):

هدفت الدراسة إلى التعرف على الحوسبة الضريبية وبيان أثرها على النظام الضريبي والوقوف على نظام الرقابة الداخلية وبيان أثره على الأنظمة الإلكترونية وإجراءات حماية النظم الإلكترونية، والتعرف على الحوكمة الضريبية ومدى إمكانية تفعيلها على النظام الضريبي السوداني، توصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها: تتوفر لدى الديوان قاعدة معلومات عن دافعي الضرائب، ولكن هذه المعلومات المتوفرة لا يتم تحديثها بصورة مستمرة، وبذلك تصبح معلومات دافعي الضرائب قديمة، وأن النظام المحوسب يساعد في سرعة إنجاز الأعمال إذا توفرت شبكات اتصال حديثة وبنية تحتية جيدة، وأن قسم المراجعة الداخلية بالديوان يقوم برفع تقرير عن الرقابة الداخلية يوضح به نقاط القوة والضعف، وأن حوسبة النظام الضريبي تساعد في تفعيل الحوكمة الضريبية من خلال خلق منصات تفاعل بين أطراف النظام، خرجت الدراسة بعدد من التوصيات، أهمها: ضرورة تحديث قاعدة معلومات دافعي



الضريبة بصورة دورية، وزيادة اهتمام الدولة بتوفير الدعم المادي المطلوب لمشروع الحوسبة، التوسع في استخدام الفاتورة الإلكترونية، وحظر العمل بدون أرقام تعريفية، والاهتمام بتقرير الرقابة الداخلية والعمل على معالجة الانحرافات، العمل بتنفيذ الحوكمة على النظام الضريبي و الاهتمام بموقع الديوان وتطويره وإعادةه للعمل.

اختلفت الدراسة السابقة عن الدراسة الحالية بأنها تناولت حوسبة النظام الضريبي وأثرها على تقييم الرقابة الداخلية وتنفيذ الحوكمة الضريبية، بينما تناولت الدراسة الحالية أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والفحص والمراجعة في زيادة الحصيلة الضريبية.

### المحور الثالث: الإطار النظري لبطاقة الأداء المتوازن: أولاً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

تعرف بطاقة الأداء المتوازن على أنها (أداة تتم بواسطتها ترجمة رسالة الشركة واستراتيجياتها إلى أهداف ومقاييس وتقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي للمنشآت لتتبع ترجمة الرسالة في مجموعة مترابطة لمقاييس الأداء، تساهم هذه المقاييس في انجاز الأعمال ووضع استراتيجية الأعمال واتصال الاستراتيجية بالأعمال والمساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي وصولاً إلى أهداف الإدارة، وتقوم هذه البطاقة على أربع ركائز أساسية، هي: (الأداء المالي لإرضاء الزبائن، كفاية الأداء التشغيلي، ثم الفرص التي توفرها المنظمة للعاملين فيها والنمو)، وبذلك يصبح التنافس فيما بين المنظمات قائماً على أساس ما يتواجد فيها من روح المبادرة والقدرة على الإبداع والابتكار أكثر مما هو على أساس ما لديها من موجودات ثابتة (Kaplan R, and Norton D, 2004, pp: 113 – 131).

كما تعرف عملية قياس الأداء المتوازن بأنها عملية متواصلة ومركزة على القياس تجمع بين مجالات الرؤية الأربعة: (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو)، وفيها يتمثل دور القياس في إبراز النقاط المحورية لمجهودات المؤسسة، حيث يصف كابلان ونورتون العملية بأنها دورة يتم فيها توضيح الرؤية والاشترك فيها، ويتم توصيلها من خلال أهداف وحوافز تستخدم في تركيز العمل وتخصيص الموارد ووضع الأهداف. وينتج عن المتابعة تعلم يقودنا بدوره إلى إعادة فحص رؤيتنا. وعند كل خطوة يعمل القياس بمثابة وسيلة اتصال (نيلز واران، جان روي، ماجتر ووتر، 2003م، ص39).

تشير بطاقة الأداء المتوازن إلى أنها تترجم مهمة المنظمة واستراتيجيتها إلى مجموعة من إجراءات الأداء والتي تمثل إطار عمل تطبيق استراتيجيتها، حيث تعتبر هذه البطاقة أداة تقييم، فضلاً عن كونها أداة استراتيجية لكونها تعتمد أربعة مناظير لتقييم أداء المنظمة بدلاً من التركيز على المنظور المالي فقط، علي الرغم من أهميته إلا أنه غير كاف لتكوين الصورة الشاملة عن المنظمة، إذ أصبح من المعروف بأن المقاييس التقليدية التي تركز على المنظور المالي غير كافية لبيئة الأعمال المعاصرة، وأن الاهتمام بمجموعة أوسع من المقاييس التي ترتبط بالجودة، حجم السوق، رضا الزبون، والعاملين يمكن أن تؤدي إلى تبصير أكبر بالعوامل التي تسوق الأداء المالي. (Horngren, C. T. Sundem, G. L. Strotton, W. O. 2005, p: 448)

تعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة استراتيجية المنظمة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنظمة، إن فكرة قياس الأداء المتوازن تركز على وصف المكونات الأساسية لنجاح المنظمة وأعمالها، وذلك بمراعاة الاعتبارات التالية (توفيق محمد عبد المحسن، 2006م، ص34):

1. البعد الاستراتيجي: وفيه تهتم عمليات قياس الأداء بربط التحكم التشغيلي قصير المدى برؤية واستراتيجية المنشأة طويلة المدى.

2. البعد البيئي: تهتم عمليات قياس الأداء بكل من الأطراف الداخلية والخارجية عند القيام بتطبيق المقاييس.

3. البعد المالي وغير المالي: حيث تراقب النسب الرئيسية المالية وغير المالية بصورة متواصلة.

4. البعد الزمني: تهتم عمليات قياس الأداء بثلاثة أبعاد زمنية هي: الأمس، واليوم، وغداً. كما عرفت بأنها عبارة عن مجموعة مختارة بعناية من القياسات المشتقة من استراتيجية المنظمة، هذه القياسات تمثل أداة للقادة يستخدمونها في عملية الاتصالات مع المستخدمين والشركاء الخارجيين، وهي أيضاً تمثل دوافع الأداء ومصادر النقل التي بها سوف تؤدي بها المنظمة رسالتها وأهدافها الاستراتيجية، هذه الأداة عبارة عن ثلاثة أشياء: نظام قياس، نظام إدارة استراتيجية، أداة اتصال. (أسامة سليل، 2012م، ص60).

كما يمكن أن نصف بطاقة الأداء المتوازن بأنها مجموعة من المقاييس المختارة بعناية والمستمدة من استراتيجية المنظمة، تمثل المقاييس المختارة لبطاقة الأداء المتوازن أداة يستخدمها القادة في التواصل مع الموظفين داخل المؤسسة وأصحاب المصلحة خارجها لإعلامها بالنواتج وبمحركات الأداء والتي ستعمل المؤسسة من خلالها على تحقيق رسالتها وأهدافها الاستراتيجية، وهي لا تخرج عن ثلاثة أمور، هي: أنها أداة اتصال، ونظام قياس، ونظام لإدارة الاستراتيجية. (بول آر. نيفين، 2016م، ص25)

يتفق الباحث على ما جاء بهذا التعريف، حيث أنه يعتبر مستوفياً لكل المتطلبات المطلوبة لتحقيق أهداف بطاقة الأداء المتوازن، والتمثلة في: المقاييس – الاستراتيجية، حيث أنها لا تخرج عن ثلاثة أمور، هي: الاتصال – نظام القياس – ونظام لإدارة الاستراتيجية.

#### ثانياً: أهمية بطاقة قياس الأداء المتوازن:

تستمد بطاقة قياس الأداء المتوازن أهميتها من محاولة موازنة مقاييس الأداء المالي وغير المالي، لتقييم كل من الأداء القصير الأجل والطويل الأجل في تقرير موحد، وبالتالي تقلل بطاقة قياس الأداء المتوازن تركيز المديرين على الأداء المالي قصير الأجل، مثل: المكاسب الربع سنوية، نسبة لأن المؤشرات التشغيلية وغير المالية تقيس التغيرات الأساسية التي تقوم بها المنشأة. إن المنافع المالية لهذه التغيرات لا يمكن الحصول عليها في المكاسب قصيرة الأجل، لكن التحسينات القوية في المقاييس غير المالية تشير إلى إمكانية خلق قيمة اقتصادية في المستقبل، مثل السعي لرضا العميل والذي يشير لمبيعات ودخل أعلى في المستقبل، كما تركز بطاقة الأداء المتوازن على لفت انتباه الإدارة على كل من الأداء قصير الأجل وطويل الأجل. وتبدو أهمية بطاقة قياس الأداء المتوازن من خلال استقراء النقاط التالية (عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، 2006م، ص68):

1. تترجم الاستراتيجية لأهداف قابلة للقياس.
  2. تعتبر نظاماً إدارياً يحفز على التغيير في المجالات الحرجة كالمنتجات والأجزاء، والعملاء، وتطوير وتنمية السوق.
  3. تساعد الشركات على تعديل استراتيجيتها، بحيث يصبح كسب الخبرة والتعلم حقيقة معاشة داخل المنظمة.
  4. تحقق من خلال المعلومات الأبعاد الأربعة لتوازن بين المقاييس الداخلية والخارجية.
  5. تربط المستويات الدنيا للأهداف، والأدوار والعمليات بالمستويات العليا للمنظمة.
  6. تضمن ترابط السبب والنتيجة وتعزز أثر أي متغير في عنصر واحد في النظام على تغييرات مسبقة في أماكن أخرى.
  7. تساعد في إجراء مراجعة دورية للأداء لمعرفة إمكانية تحسين الاستراتيجية مستقبلاً.
- رابعاً: المزايا الرئيسية لمقاييس الأداء:
- يمكن جمع المزايا الرئيسية لمقاييس الأداء في الآتي (ديفيد بارمينتر، 2017م، ص34):

1. الموائمة وربط المهام اليومية بعوامل النجاح الحاسمة الخاصة بالمنظمة: على الرغم من امتلاك المنظمة لاستراتيجية، إلا أن فرق العمل غالباً ما تعمل في اتجاهات تختلف تماماً عن المنهج المقصود، ولذا يتعين تطوير مقاييس الأداء بدقة من خلال عوامل النجاح الحاسمة الخاصة بالمنظمة، إذ أن عوامل النجاح الحاسمة ستساعد طاقم العمل على موائمة أنشطتهم اليومية مع عوامل النجاح الحاسمة الخاصة بالمنظمة.
2. تحسين الأداء: يتعين أن تكون مقاييس الأداء ذات تأثير بالغ على الأداء، فالقياس:
  - أ. يعزز من وتيرة التطور، ويساعد الأفراد على رؤية التقدم ويحفزهم على العمل.
  - ب. يزيد من رؤية الأداء المتوازن ويلفت الانتباه للأمور المهمة.
  - ت. يزيد الموضوعية، ويحسن مستوى فهمك واتخاذك للقرارات وتنفيذك لها.
  - ث. يحسن تناسق الأداء والذي يتحقق من خلال تحقيق النجاح المستمر على المدى الطويل.
  - ج. يوفر تغذية مرتجعة عن كيفية سير الأمور ومن ثم يقدم إشارات تحذيرية مبكرة للإدارة.
3. إيجاد شكل أوسع من الملكية والتمكين والإنجاز: تساعد مقاييس الأداء على معرفة ما يتعين إنجازه كما تساعد الموظفين على فهم ما هو ضروري.

### المحور الرابع: الإطار النظري للضريبة والحصيلة الضريبية: أولاً: مفهوم الضريبة وخصائصها:

الضريبة لغة: مشتقة من فعل ضرب، وهو ما يفرض على الملك والعمل والدخل، كما يمكن تعريفها بأنها فريضة إلزامية وليست عقابية يلزم المكفون الطبيعيون أو المعنويين على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبراً وبصفة نهائية، وبدون مقابل لتحقيق ما تسعى إليه الدولة من أهداف طبقاً لقواعد ومعايير محددة.

وهي أيضاً اقتطاع مالي إجباري غير عقابي، تحدده الدولة، ويلزم الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين بأدائه للدولة بصفة نهائية وبلا مقابل، لتتمكن الدولة من القيام بوظائفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وقد جاء هذا التعريف شاملاً ومكتملاً في بيان طبيعة الضريبة والجهة التي تحددها والأشخاص الخاضعة لها والغرض الأساسي من فرضها.

هنالك قواعد يؤسس عليها النظام الضريبي تتمثل في (عبد القادر محمد أحمد، 2014م، ص6):

#### 1. العدالة:

هي المبدأ الأول الذي تجب مراعاته في كل ضريبة تفرض على الأشخاص، حيث يجب أن يشترك رعايا الدولة في نفقات الحكومة، كل بحسب الإمكان تبعاً لمقدرته، أي بنسبة دخله الذي يتمتع به في حماية الدولة، وهذا المبدأ يطابق شريعة الإسلام بصفة عامة وفريضة الزكاة بصفة خاصة، فالعدل في الإسلام مطلوب في كل أمر من الأمور، وهو صفة من صفات الله جل شأنه، واسم من أسمائه الحسنی، وبه قامت السماوات والأرض، وبه بعث الرسل وأنزل الكتب.

يرى الباحث بأن العدالة تعني أن يتم توزيع الأعباء الضريبية على الممولين بصورة عادلة وعلى جميع أفراد المجتمع وأصحاب الدخل بلا استثناء وبطريقة تأخذ في الحسبان مقدرة المكلف المالية، وذلك بمعاملة الممولين ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة، وذلك بفرض الضريبة على أساس صافي الدخل، أما الممولين ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية غير متماثلة، حيث يتم فرض الضريبة التصاعدية على دخولهم.

#### 2. اليقين:

المراد باليقين أن تكون الضريبة التي يلزم بدفعها الممول محددة على سبيل اليقين، بدون أي غموض أو تحكم، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته، والمبلغ المطلوب دفعه، واضحاً ومعلوماً للممول، حيث أن علم



الممول بالالتزامات الواقعة عليه علماً قاطعاً لا شك من الأهمية بمكان، ذلك أن عدم اليقين في أي نظام أشد خطراً من عدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبية، فاليقين مرتبط ارتباطاً كلياً باستقرار الضرائب، فإذا اعتاد الممول على دفع ضريبة معينة، وألف أحكامها، فإنه على يقين من أمرها، فكما أن استقرار المعاملات من شأنه أن يؤدي إلى ازدهار الحالة الاقتصادية فكذلك الأمر بالقياس إلى الضرائب، لأن كثرة التغير الذي قد ينتاب الأحكام الضريبية، يفضي دون ريب إلى زعزعة الثقة، والشك في نيات المشرع.

يرى الباحث ضرورة الثبات في تطبيق النظام الضريبي وعدم إجراء تعديلات مستمرة عليه، مما يجعله عرضة لتضارب فهم مواد تطبيقه، فعدم تحقق تطبيق هذه القاعدة (اليقين) قد يؤدي إلى محاولات الممولين لتجنب الضريبة والتهرب منها بكل الوسائل الممكنة، كما يؤدي عدم تحقيق هذه القاعدة أيضاً إلى كثرة الاعتراضات والاستئنافات على التقديرات الضريبية من قبل الممولين نتيجة تضارب تفسير مواد النظام غير الدقيقة ومن ثم عدم الاستقرار في تحصيل الضريبة.

### 3. الملائمة:

هي من المبادئ التي نادى بها آدم سميث لتحقيق العدالة الضريبية وخلاصة هذا المبدأ هو رعاية جانب الممولين والرفق بهم حتى يؤديوا الضريبة برضا وقبول، غير شاكين ولا متبرمين من تعسف أو إرهاب. يرى الباحث أنه لا بد من ضرورة أن تكون إجراءات ربط وتحصيل الضريبة متوافقة مع ثقافة المجتمع ودرجة الوعي ومدى إمكانية قيام المكلف بنفسه بتقديم الإقرارات الضريبية بشكل صحيح، وأن لا تلجأ الإدارة الضريبية إلى اعتماد الرقم التقديري للضريبة لعدم وجود بيانات نظامية للمكلف يمكن الاعتماد عليها لإجراء عملية الربط.

### 4. الاقتصاد (مبدأ الإنتاجية):

المراد به هو الاقتصاد في تكاليف الجباية، والابتعاد عن الإسراف، ويقصد بتكاليف الجباية ما تنفقه الدولة على الموظفين من أجور وأدوات ومعينات للعمل، وليس ذلك فحسب وإنما المقصود أيضاً تلك النفقات التي يتكبدها الممولين في انتقالهم إلى مقر الإدارة المالية، سواء لتقديم إقراراتهم أو سماع أقوالهم والتفاكر معهم حول ميزانياتهم المقدمة وتقدير الأعباء الضريبية، أو لرفع تظلماتهم والطعن في القرارات الإدارية إلى غير ذلك من الأمور التي تستدعي انتقالهم، وتضيق عليهم جزءاً من أوقاتهم، وتكبدهم بعض النفقات.

### 5. المرونة:

يجب النظر إليها في تطوير وإصلاح النظام الضريبي، بمعنى أن يتم تصميم النظام الضريبي ليكون قابلاً للاستمرار في العمل بطريقة جيدة في بيئة متغيرة (حسب تغير الحالة الاقتصادية) فنزاد حصيلة الضريبة في فترات التضخم وتنخفض في فترات الانكماش، بمعنى وجود علاقة طردية بين الدخل وحصيلة الضرائب.

### ثانياً: أهداف الضرائب:

لا شك أن المشرع يرغب من فرض الضرائب في تحقيق أهداف محددة ومتنوعة مالية – اقتصادية – اجتماعية – سياسية، ويمكن إيجاز أهم هذه الأهداف في الآتي (سعد بن محمد الهويل، 2013م، ص28):

#### 1. أهداف مالية:

في كثير من الدول تعتبر أموال الضرائب مصدراً رئيسياً من مصادر تمويل ميزانية الدول، ونستطيع القول بأن هذا الهدف هو الهدف السائد والأبرز لفرض الضرائب، إضافة إلى أن الضريبة تعتبر أداة من أدوات السياسة النقدية والمالية للدولة.

#### 2. أهداف اجتماعية:

هنالك العديد من الأهداف الاجتماعية التي يمكن تحقيقها من خلال فرض الضرائب منها:  
أ. إعادة توزيع الدخل عن طريق فرض الضرائب التصاعدية على دخول الأفراد.

- ب. الضريبة تساهم في تمويل الخدمات الأساسية التي تقدمها الدولة مثل: التعليم – الصحة – الأمن، بحيث يستفيد منها الفقراء والأغنياء على السواء.
- ت. محاربة السلع الضارة كالدخان وإنفاق حصيلة الضريبة عليه في مكافحة التدخين وعلاج المدخنين.
- ث. التأثير في سلوك أفراد المجتمع بفرض ضرائب عالية على السلع الاستهلاكية.
- ج. توجيه المجتمع للسلع الصحية بفرض ضرائب على السلع التي قد يكون لها أضرار على صحة الأفراد على المدى الطويل.

### 3. أهداف اقتصادية:

- تعتبر الضرائب من الأدوات الاقتصادية الفعالة في توجيه الاقتصاد ومن ذلك:
- أ. حماية المنتجات والصناعات الوطنية من المنافسة الخارجية بفرض ضرائب على المواد والسلع المستوردة.
- ب. تشجيع الاستثمارات الأجنبية وذلك بإعفاؤها من الضرائب مثل الإعفاء الضريبي لفترات محددة أو تخفيض سعر الضريبة عليها.
- ت. توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة نحو استثمارات معينة وحجبها عن استثمارات أخرى، وذلك بمنح الاستثمارات المستهدفة المزيد من الإعفاءات الضريبية.
- ث. التأثير في سلوك أفراد المجتمع الاستهلاكية بفرض ضرائب عالية على السلع الاستهلاكية للحد منها وتوجيه فوائض دخول الأفراد للادخار.

### 4. أهداف سياسية:

- كذلك يمكن للضريبة أن تحقق أهدافاً سياسية، فمثلاً:
- أ. فرض الضرائب الجمركية يمكن من تنظيم العلاقات بين الدول وذلك من خلال تخفيضها على بعض الدول وزيادتها على البعض الآخر لتحقيق أهداف سياسية كتسهيل التجارة بينهما.
- ب. توقيع الاتفاقيات الدولية على المعاملة بالمثل من الناحية الضريبية والتي في الغالب أنها تحقق غايتها، فقد ينجم عنها اتفاق على منع الازدواج الضريبي.

### ثالثاً: أنواع الضرائب:

التصنيف السائد والأكثر شيوعاً للضرائب هو تقسيمها بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة والفكرة وراء هذا التصنيف هي أن الضرائب المباشرة تدفع حقيقة بواسطة الشخص التي فرضت عليه الضريبة قانوناً، بينما تفرض الضرائب غير المباشرة على شخص ما وتدفع بواسطة شخص آخر جزئياً أو كلياً، نتيجة لبعض التغيرات التي تنشأ في شروط بعض التعاقدات، وهكذا فإن الضرائب غير المباشرة هي التي يمكن تحويل عبئها إلى آخرين بينما الضرائب المباشرة هي التي لا يمكن تحويل عبئها إلى آخرين ، فأى ضريبة مباشرة تدفع مباشرة بواسطة الشخص للسلطات الضريبية مثل ضريبة أرباح الأعمال، وضريبة الأرباح الرأسمالية، وتميل الضرائب المباشرة إلى أن تكون تصاعديّة ونسبية، عادة لا يمكن تفاديها مما يعني ضرورة سدادها بواسطة كل شخص مكلف بها، أما الضرائب غير المباشرة تشمل الضريبة على القيمة المضافة، ورسوم الإنتاج، والرسوم الجمركية على السلع المستوردة، وتميل الضرائب غير المباشرة لأن تكون تنازلية إلا إذا فرضت بطريقة شاملة على السلع الرفاهية، وهي عادة يمكن تلافيتها، بمعنى أن الأشخاص يمكنهم اتخاذ قرار بعدم شراء السلع أو الخدمات التي فرضت عليها الضريبة، بالرغم من المقارنة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة قد أصبحت الموضوع الرئيسي لكثير من الدراسات التي أجريت بواسطة الاقتصاديين وخبراء الضرائب، إلا أن الاعتماد على أحدهما أو كليهما يتوقف على نظريات الإصلاح الضريبي المستخدمة وأثرها على الحالة الاقتصادية والمالية والاجتماعية. (عبد القادر محمد أحمد، 2014م، ص15).

#### رابعاً: الضرائب المباشرة ومدى دورها في زيادة الحصيلة الضريبية:

تعتبر ضريبة الدخل (أرباح الأعمال والأفراد) واحدة من الضرائب القديمة وهي أهم الضرائب المباشرة، وتمثل الإيرادات الناتجة عنها الجزء الأكبر، وتلعب دوراً أساسياً في ميزانية الدولة، وهي أيضاً مؤثرة جداً على الأنشطة الاقتصادية كما أنها تعتبر إحدى الوسائل الهامة لإعادة توزيع الدخل القومي وتشجيع الاستثمار، وتفرض على كل الأنشطة الاقتصادية بما فيها الصناعة، التجارة، النشاط الزراعي، والخدمات المهنية، وتحسب كنسبة مئوية من صافي الأرباح أو الدخل بعد خصم المصروفات التي تكبدتها المؤسسة أو الفرد في سبيل تحقيق أرباحه، ونسبة لاعتماد الدولة على الضرائب كمورد أساسي لتمويل الموازنة العامة، فقد أولت اهتماماً كبيراً للإصلاح الضريبي خاصة في مجالي الإدارة والتشريع، ففي العام 1984م تم تكوين لجنة للإصلاح الضريبي، ونتيجة لتوصيات هذه اللجنة صدر قانون الدخل عام 1986م، أما توصيات في عام 1994م كان لها الأثر الأعظم في إعادة هيكلة الإدارة الضريبية وإصلاح التشريع الضريبي، وقد كانت نتيجة تلك الإصلاحات زيادة معتبرة في إيرادات ضريبة الدخل والضرائب الأخرى، وقد تطرق قانون ضريبة الدخل 1986م واللوائح التي صدرت بموجبه إلى كل متطلبات ضريبة أرباح الأعمال ابتداء من إلزام دافعي الضرائب بتقديم الإقرار الضريبي، الحسابات والمراجعة، كيفية إجراء التقدير، طرق ووسائل التحصيل وحق دافع الضريبة للاعتراض والاستئناف في المراحل المختلفة. الجدول أدناه يوضح إجمالي إيرادات ضريبة الدخل من إجمالي الإيرادات الضريبية للفترة من (2009 – 2020م).

جدول (1) إيرادات ضريبة الدخل (2009 – 2020م) بالمبالغ بالجنيه.

السنة	إجمالي إيرادات الضريبة	إيرادات ضريبة الدخل	النسبة
2015	1689155041598	2215326732	13.11%
2016	18839880000	2451690000	13.03%
2017	24210830000	3052770000	12.61%
2018	40910010000	4774330000	11.67%
2019	61243400000	7775290000	12.70%
2020	86046770000	10088390000	11.72%

المصدر: ديوان الضرائب.

من الجدول (1) أعلاه يتضح بأن مساهمة ضريبة الدخل في إجمال الإيرادات الضريبية خلال الفترة من (2015 – 2020م) تتراوح في المتوسط خلال الفترة بين 11 – 13% وهي نسبة ضئيلة مقارنة مع مساهمة ضريبة القيمة المضافة.

#### خامساً: الضرائب غير المباشرة ومدى دورها وأهميتها في زيادة الحصيلة الضريبية:

تعتبر الضريبة بأنواعها المباشرة وغير المباشرة من الوسائل الرئيسية والمهمة لتحقيق أهداف الدولة التي من خلالها تستطيع التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لجميع أفراد المجتمع، ونظراً لأهميتها فقد سعت كثير من الدول لتطويرها بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية العالمية والإقليمية، وكان من ثمار هذا التطور ظهور ما يعرف بالضريبة على القيمة المضافة.

جدول (2) أداء الضريبة على القيمة المضافة ومساهمتها في إيرادات ديوان الضرائب بالسودان.

السنة	ربط مقدر VAT	التحصيل VAT	نسبة أداء VAT	معدل نمو	إجمالي إيرادات الديوان	مساهمة القيمة المضافة في إيرادات الديوان
2015	11148	12344	111%	24%	16843	73%
2016	14255	13950	98%	13%	18840	74%
2017	14717	17765	121%	27%	24211	73%
2018	25254	30387	120%	71%	40910	74%
2019	36000	44330	123%	46%	61243	72%
2020	55000	63796	116%	44%	86047	74%

المصدر: ديوان الضرائب

الجدول (2) يوضح مساهمة الضريبة على القيمة المضافة في إجمالي الإيرادات بديوان الضرائب في حدود (74%) في المتوسط خلال الفترة من 2015 – 2020م، ويلاحظ أن الضريبة على القيمة المضافة حقق معدلات نمو بزيادة بلغت في المتوسط (73.3%) للفترة من 2015 – 2020م.

### المحور الخامس: تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: يوجد ارتباط إيجابي بين المنظور المالي كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة:  
 للتعرف على وجود ارتباط إيجابي بين المنظور المالي كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة: تم اعتماد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لإجابات أفراد الدراسة عن عبارات هذا المحور (بطاقة الأداء المتوازن) بالنسبة للفرض الأول: يوضح الجدول (3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على الفرضية الأولى.

جدول (3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى.

الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		العبرة	
		%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك		
0.668	4.0	-	-	2.9	3	13.5	14	64.4	67	19.2	20	اتباع بعد المنظور المالي في الفحص والمراجعة يؤدي لزيادة الحصيلة الضريبية	
0.896	3.9	1.9	2	7.7	8	7.7	8	58.7	61	24	25	تطبيق نظام التقدير الذاتي على الشركات المحدودة أدى لتدعيم جسور الثقة بينها والإدارة الضريبية	
0.768	3.9	1	11	4.8	5	11.5	12	63.5	66	19.2	20	المنظور المالي يعطي نتائج جيدة في عملية الفحص والمراجعة	
0.949	3.8	1	1	10.6	11	17.3	18	74.1	49	24	25	يرجع حصر مسؤوليات المراجعين لأداء أعمالهم في حدود ضيقة لعدم المساءلة القانونية	
0.719	3.8	-	-	3.8	4	21.2	22	58.7	61	16.3	17	يساعد المنظور المالي في السيطرة والرقابة على الملفات الخاضعة للفحص والمراجعة	
0.828	3.8	-	-	6.7	7	20.2	21	51	53	22.1	23	استخدام المنظور المالي يحقق نتائج فحص ومراجعة جيدة بتكلفة أقل وفاعلية أكبر	
0.843	3.7	1	1	6.7	7	22.1	23	52.9	55	17.3	18	بعد المنظور المالي في الفحص والمراجعة يقيس الانحرافات في المهام الخاصة بعملية الفحص والمراجعة	
0.806	3.7	-	-	7.7	8	26.9	28	51	53	14.4	15	بعد المنظور المالي في الفحص والمراجعة يحدد الوقت المبذول والرقابة عليه حسب الخطة الموضوعية	
0.426	3.39	المتوسط العام لبعده المنظور											المالي

تشير بيانات الجدول (3) أعلاه إلى موافقة أفراد الدراسة بدرجة عالية على جميع عناصر بعد قياس المنظور المالي لبطاقة الأداء المتوازن، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام (3.39) بانحراف معياري قدره (0.426).

كما أظهرت النتائج موافقة أفراد الدراسة بدرجة عالية على الفقرة رقم (1) المتعلقة ب(اتباع بعد المنظور المالي في الفحص والمراجعة يؤدي لزيادة الحصيلة الضريبية)، إذ جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.0)، وهو أعلى من المتوسط العام، وتعزى النتيجة لمدى أهمية المنظور المالي في زيادة الحصيلة الضريبية، كما أظهرت النتائج موافقة أفراد الدراسة بدرجة عالية على بقية عناصر المنظور المالي لبطاقة الأداء المتوازن، حيث يتراوح المتوسط الحسابي لجميع العبارات بين (3.7 – 3.9)، وجاءت في المرتبة الثانية الفقرة الثانية والثالثة بمتوسط حسابي (3.9)، وهو أعلى من المتوسط العام، الأمر الذي يؤكد بأن تطبيق نظام التقدير الذاتي على الشركات المحدودة أدى إلى تدعيم جسور الثقة بين الإدارة الضريبية والمتعاملين معها من ممولين ومكلفين، كما أن اتباع المنظور المالي يوصل لنتائج جيدة في عملية الفحص والمراجعة. وجاءت في المرتبة الرابعة الفقرات الرابعة والخامسة والسادسة، بمتوسط (3.8)، وهو أيضاً أعلى من المتوسط العام. والذي يوضح بأن دائماً ما يحصر المراجعين القانونيين أعمالهم في حدود ضيقة لعدم المساءلة القانونية المترتبة على ذلك، كما أكدت هذه العبارات على مدى سيطرة ورقابة المنظور المالي على الملفات الخاضعة للمراجعة وإعطاء نتائج فحص ومراجعة أكثر فاعلية وبتكلفة أقل. وفي المرتبتين الأخريتين على التوالي جاءت الفقرات السابعة والثامنة بمتوسط حسابي (3.7) أعلى من المتوسط العام، ويعزى ذلك لمدى أهمية المنظور المالي في قياس الانحرافات في خطة العمل من حيث الوقت والمهام الخاصة بعملية الفحص والمراجعة.

كما يشير الجدول إلى أن الانحراف المعياري في جميع العبارات كان أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم وجود تباين في الآراء حول العناصر المطروحة الخاصة بقياس المنظور المالي لبطاقة الأداء المتوازن.

الفرضية الثانية: يوجد ارتباط إيجابي بين منظور العملاء كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة.  
 للتعرف على وجود ارتباط إيجابي بين منظور العملاء كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة، تم اعتماد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لإجابات أفراد الدراسة عن عبارات هذا المحور (بطاقة الأداء المتوازن)، بالنسبة للفرض الثاني: يوضح الجدول (4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية.

جدول (4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية.

الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		العبارات
		%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	
0.493	4.09	-	-	1	1	4.8	5	77.9	81	16.3	17	يؤدي المفتشون بإدارات الفحص والمراجعة مهامهم وفقاً للوائح والقوانين
0.715	4.04	1	1	2.9	3	8.7	9	65.4	68	22.1	23	يحرص المفتشون بإدارات الفحص والمراجعة على حل مشكلات المكلفين والممولين
0.768	3.85	-	-	6.7	7	17.3	18	59.2	62	16.3	17	ينجز المفتشون في إدارات الفحص والمراجعة أعمالهم بدرجة عالية من الدقة والانتقان
0.914	3.83	1.9	2	7.7	8	16.3	17	52.9	55	21.2	22	يوجد رد فوري على استفسار وإيضاحات الممولين والمكلفين من قبل



												المفتشين بإدارة الفحص والمراجعة
0.758	3.66	1	1	6.7	7	25	27	59.6	62	7.7	8	وجود أخطاء في التطبيق من جانب المفتشين بإدارات الفحص والمراجعة قليلة الحدوث
1.059	3.65	3.8	4	15.4	16	9.6	10	53.8	56	17.3	18	توزع مهام الفحص والمراجعة بالمراكز وفق قدرات الفاحصين بإدارات الفحص والمراجعة
1.095	3.25	5.8	6	24	25	18.3	19	43.3	45	8.7	9	عدد العاملين بإدارة الفحص والمراجعة يتناسب والمهام الموكلة إليهم حسب الخطة الموضوعية
0.556	3.77	المتوسط العام لبعده منظور العملاء										

تشير نتائج الدراسة كما يظهرها الجدول (4) أعلاه أن المتوسط الحسابي لبعده منظور العملاء لبطاقة الأداء المتوازن حصل على درجة موافقة عالية إذ بلغ قيمة (3.77) بانحراف معياري قدره (0.556)، وقد تبين أن جميع أفراد الدراسة موافقون بدرجة عالية على جميع عبارات البعد. وحازت العبارة الأولى على متوسط حسابي قدره (4.09) وهو أعلى من المتوسط العام، بإشارة واضحة لأداء المفتشون بإدارات الفحص والمراجعة لمهامهم وفقاً للأنظمة واللوائح الصادرة كما أظهرت النتائج موافقة أفراد الدراسة بدرجة عالية على بقية عناصر منظور العملاء لبطاقة الأداء المتوازن، حيث يتراوح المتوسط الحسابي لجميع العبارات بين (3.25 – 4.04)، حيث جاءت الفقرة الثانية في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.04)، وهو أعلى من المتوسط العام، حيث دائماً ما يحرص المفتشون بإدارات الفحص والمراجعة على حل الخلافات بين الممولين والمكلفين وذلك لمصلحة العمل. كما جاءت في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.85)، أعلى من المتوسط العام حيث أكدت انجاز المفتشون بإدارات الفحص والمراجعة لأعمالهم بدرجة عالية من الدقة والاتقان، وحازت العبارة الرابعة على متوسط حسابي (3.83)، وهو أيضاً أعلى من المتوسط العام، حيث أوضحت الجهود المبذولة في الرد الفوري على الاستفسارات وتقديم الإيضاحات بالنسبة للممولين والمكلفين من قبل المفتشين العاملين بإدارة الفحص والمراجعة. أما العبارة الخامسة حازت على متوسط حسابي (3.66)، نتيجة الجهود المبذولة من قبل المفتشيين في أداء أعمالهم بصورة تتماشى مع الأنظمة واللوائح، فإن الأخطاء الناتجة من عملية التطبيق نادرة الحدوث، وجاءت الفقرة السادسة بمتوسط حسابي (3.65)، حيث أوضحت بأنه يتم توزيع مهام الفحص والمراجعة بالمراكز الضريبية الموحدة وفقاً لقدرات المفتشيين العاملين بالإدارة. وأخيراً جاءت الفقرة السابعة بمتوسط حسابي (3.25)، حيث يعزى ذلك في أن عدد العاملين بإدارات الفحص والمراجعة لا يتناسب مع المهام الموكلة إليهم حسب الخطة.

كما يشير الجدول إلى أن الانحراف المعياري للعبارات الأولى والثانية والثالثة والرابعة والخامسة كان أقل من الواحد الصحيح، مما يدل على عدم وجود تباين في الآراء حول العناصر المطروحة لهذه العبارات بالنسبة لبعده قياس منظور العملاء، أما العبارات السادسة والسابعة كان الانحراف المعياري لها أكبر من الواحد الصحيح، مما يدل على وجود تباين في الآراء حول العناصر المطروحة لهذه العبارات بالنسبة لبعده قياس منظور العملاء.

الفرضية الثالثة: يوجد ارتباط إيجابي بين منظور العمليات الداخلية كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة.

للتعرف على وجود ارتباط إيجابي بين منظور العمليات الداخلية كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة، تم اعتماد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لإجابات أفراد الدراسة عن عبارات هذا

المحور (بطاقة الأداء المتوازن)، بالنسبة للفرض الثالث: يوضح الجدول (5) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة.

**جدول (5) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة.**

الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		العبرة
		%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	
0.602	4.42	-	-	1	1	2.9	3	49	51	47.1	49	جودة العمليات الداخلية في الفحص والمراجعة تعطي نتائج جيدة في عملية الفحص والمراجعة
0.769	4.09	-	-	4.8	5	10.6	11	54.8	57	29.8	31	يوفر عمق العمليات الداخلية في الفحص والمراجعة إجراءات رقابية على برامج الفحص والمراجعة
0.771	4.07	1.9	2	1.9	2	8.7	9	61.5	64	26	27	يؤدي استخدام بعد العمليات الداخلية في الفحص والمراجعة إلى تحقيق درجة أعلى من تكامل وترابط عملية الفحص والمراجعة
1.076	3.87	3.8	4	.9	10	12.5	13	43.3	45	30.8	32	تطبيق نظام التقدير الذاتي أفاد كثيراً في زيادة الثقة بين الممولين والمكلفين والإدارة الضريبية
0.977	3.55	5.8	6	6.8	7	24.3	25	52.4	54	10.7	11	يتم استخدام معايير أسلوب الفحص بالعينة في إدارات الفحص والمراجعة
0.839	4	المتوسط العام لبعيد العمليات الداخلية										

تشير بيانات الجدول (5) أعلاه إلى موافقة أفراد الدراسة بدرجة عالية على جميع عناصر بعد قياس منظور العمليات الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام (4)، بانحراف معياري قدره (0.839)، كما أظهرت النتائج موافقة أفراد الدراسة بدرجة عالية جداً على الفقرة الأولى والمتعلقة بأن جودة العمليات الداخلية في الفحص والمراجعة تعطي نتائج جيدة في عملية الفحص والمراجعة. وذلك بمتوسط حسابي (4.42)، وهو أعلى من المتوسط العام، كما أظهرت موافقة أفراد الدراسة بدرجة عالية على بقية عناصر بعد قياس منظور العمليات الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن، حيث يتراوح المتوسط الحسابي لجميع العبارات بين (3.55 – 4.09)، وجاء في المرتبة الثانية عبارة يوفر عمق العمليات الداخلية في الفحص والمراجعة إجراءات رقابية على برامج الفحص والمراجعة بمتوسط حسابي (4.09)، وهو أعلى من المتوسط العام، وجاءت في المرتبة الثانية عبارة يؤدي استخدام بعد العمليات الداخلية في الفحص والمراجعة إلى تحقيق درجة أعلى من تكامل وترابط عملية الفحص والمراجعة، بمتوسط حسابي (4.09) وهو أعلى من المتوسط العام وفي المرتبتين الأخيرين على التوالي جاءت عبارة: تطبيق نظام التقدير الذاتي أفاد كثيراً في زيادة الثقة بين الممولين والمكلفين والإدارة الضريبية بمتوسط حسابي (3.87)، وحازت عبارة يتم استخدام معايير أسلوب الفحص بالعينة في إدارة الفحص والمراجعة، على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.55).

كما يشير الجدول إلى أن الانحراف المعياري في معظم العبارات كان أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم وجود تباين في الآراء حول العناصر المطروحة الخاصة بقياس المنظور المالي لبطاقة الأداء المتوازن.

الفرضية الرابعة: يوجد ارتباط إيجابي بين منظور الابتكار والتعلم كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة.

للتعرف على وجود ارتباط إيجابي بين منظور الابتكار والتعلم كأحد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والحصيلة الضريبية في الشركات المحدودة التابعة للمراكز الضريبية الموحدة: تم اعتماد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لإجابات أفراد الدراسة عن عبارات هذا المحور (بطاقة الأداء المتوازن)، بالنسبة للفرض الرابع: يوضح الجدول (6) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الرابعة.

**جدول (6) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الرابعة.**

الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		العبرة
		%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	
0.482	4.62	-	-	-	-	-	-	37.5	39	62.5	65	التدريب والتأهيل المستمر للمفتشين بإدارة الفحص والمراجعة يؤدي إلى زيادة الكفاءة والفعالية
0.801	4.36	1.9	2	1.9	2	2.9	3	44.2	46	49	51	يساعد بعد الابتكار والتعلم في تحسين كفاءة الفاحصين بإدارة الفحص والمراجعة
0.663	4.28	1	1	1	1	2.9	3	58.7	61	36.5	38	بعد الابتكار والعلم في الفحص والمراجعة يحقق تحسن في نوعية مهارات الفاحصين بإدارات الفحص والمراجعة
0.724	4.25	1	1	2.9	3	1.9	2	57.7	60	36.5	38	يحقق بعد الابتكار والتعلم في الفحص والمراجعة إنجاز عمليات أكثر في وقت أقل
0.580	4.20	-	-	1	1	5.8	6	65.4	68	27.9	29	بعد الابتكار والتعلم في الفحص والمراجعة يوفر قدرات كافية لتحقيق الأهداف المنشودة من عملية الفحص والمراجعة
0.663	4.07	-	-	1.9	2	14.4	31	61.5	64	24	52	يبدل المفتشون في إدارة الفحص والمراجعة الجهد اللازم لإنجاز أعمالهم في الوقت المحدد
0.730	4.00	-	-	4.8	5	11.5	21	61.5	64	22.1	23	بعد الابتكار والتعلم في الفحص والمراجعة يسجل ويوثق كل العمليات التي يقوم بها الفاحص بإدارة الفحص والمراجعة
0.702	3.95	1	1	1.9	2	15.4	16	64.4	67	17.3	18	بعد الابتكار والتعلم في الفحص والمراجعة يلبي الاستجابة لارائكم فيما يتعلق بالفحص والمراجعة
0.455	4.22	المتوسط العام لبعده منظور الابتكار والتعلم										

تشير نتائج الدراسة كما يظهرها الجدول (6) أعلاه أن المتوسط الحسابي لبعده قياس منظور الابتكار والتعلم حصل على درجة موافقة عالية، حيث بلغ قيمة قدرها (4.22)، كما أظهرت النتائج موافقة أفراد الدراسة بدرجة عالية جداً على الفقرة الأولى المتعلقة بالتدريب والتأهيل المستمر للمفتشين بإدارة الفحص والمراجعة، وذلك لزيادة الكفاءة والفعالية بمتوسط حسابي بلغ (4.62)، أعلى من المتوسط الحسابي العام.

كما أظهرت النتائج موافقة أفراد الدراسة بدرجة عالية بقية عبارات البعد: حيث يراوح المتوسط الحسابي لجميع العبارات ما بين (3.95 – 4.36)، وحصلت الفقرة الثانية على متوسط حسابي (4.36)، وهو أكبر من المتوسط العام، حيث أكدت بمساعدة بعد الابتكار والتعلم في تحسين كفاءة الفاحصين بإدارة الفحص والمراجعة، كما حلت الفقرة الخاصة باتتباع بعد الابتكار والتعلم في الفحص والمراجعة، كما حلت الفقرة الخاصة باتتباع بعد الابتكار والتعلم في الفحص والمراجعة لتحقيق التحسن في نوعية مهارات الفاحصين بإدارات الفحص والمراجعة بمتوسط حسابي (4.28) في المرتبة الثالثة، وجاءت العبارة التي تؤكد بأنه بعد الابتكار والتعلم في الفحص والمراجعة يحقق إنجاز أكثر في وقت أقل بمتوسط حسابي (4.25) في المرتبة الرابعة، ثم تلتها في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4.209) العبارة التي أوضحت بأن بعد الابتكار والتعلم في الفحص والمراجعة يوفر قدرات كافية لتحقيق الأهداف المنشودة من عملية الفحص والمراجعة، كما جاءت العبارة التي أوضحت بأن هناك جهد مبذول من المفتشون في إدارات الفحص والمراجعة لإنجاز أعمالهم في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4.07)، وفي المرتبة السادسة وقبل الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (4.00) جاءت الفقرة التي تؤكد بأن بعد الابتكار والتعلم في الفحص والمراجعة يسجل ويوثق كل العمليات التي يقوم بها الفاحص بإدارة الفحص والمراجعة، وأخيراً في المرتبة السابعة العبارة التي أوضحت بأن بعد الابتكار والتعلم في الفحص والمراجعة يلبي الاستجابة لكل الآراء فيما يتعلق بالفحص والمراجعة بمتوسط حسابي بلغت قيمته (3.95).

كما يشير الجدول إلى أن الانحراف المعياري في جميع العبارات أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم وجود تباين في الآراء حول العناصر المطروحة الخاصة بقياس منظور الابتكار والتعلم لبطاقة الأداء المتوازن.

#### المحور السادس: النتائج والتوصيات:

##### أولاً: النتائج:

1. استخدام المنظور المالي يحقق نتائج فحص ومراجعة جيدة بتكلفة أقل وفاعلية أكبر، كما يحدد الوقت المبذول، والرقابة عليه حسب الخطة الموضوعية ويقاس الانحرافات في المهام الخاصة بعملية الفحص والمراجعة.
2. يتم توزيع مهام الفحص والمراجعة بالمراكز الضريبية الموحدة وفقاً لقدرات المفتشين العاملين بالإدارة كما أن عدد العاملين بإدارات الفحص والمراجعة لا يتناسب مع المهام الموكلة إليهم حسب الخطة.
3. تطبيق نظام التقدير الذاتي أفاد كثيراً في زيادة الثقة بين الممولين والمكلفين والإدارة الضريبية، كما يتم استخدام معايير أسلوب الفحص بالعينة في إدارة الفحص والمراجعة.
4. بعد الابتكار والتعلم في الفحص والمراجعة يوفر قدرات كافية لتحقيق الأهداف المنشودة من عملية الفحص والمراجعة.
5. بعد الابتكار والتعلم في الفحص والمراجعة يسجل ويوثق كل العمليات التي يقوم بها الفاحص بإدارة الفحص والمراجعة.

##### ثانياً: التوصيات:

1. استحداث آليات جديدة لوضع الخطط بغرض مراقبة الوقت والرقابة عليه لكي يتسنى حساب الانحرافات للمهام الموضوعية بخطة الفحص والمراجعة.
2. العمل على دعم إدارات الفحص والمراجعة بالمراكز الضريبية بالعاملين أصحاب التميز العالي في مجال الفحص والمراجعة، وذلك باستحداث آليات لاستقطاب الكفاءات المتميزة على مستوى الدرجات المختلفة (مفتش – مفتش أول – نائب مدير – مدير)، وذلك في ظل التجول الرقمي للإدارة الضريبية.
3. الاهتمام بتدريب المفتشين على الطرق الحديثة في اختيار العينات الخاصة بالفحص والمراجعة الأمر الذي سوف ينعكس إيجاباً في تحسين الأداء والنتائج بإدارات الفحص والمراجعة.

4. العمل على بذل المزيد من الجهد في تدريب العاملين المؤسسين لتحقيق التميز في أداء أعمالهم من خلال ابتعاثهم للوقوف على تجار الدول الأخرى الرائدة في هذا المجال.

#### قائمة المصادر والمراجع:

1. Horngren, C. T. Sundem, G. L., Strotton, W. O., Introduction to Management Accounting, 13<sup>th</sup> .ed, Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall, 2005, P 448.
2. Kaplan R, and Norton D, Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets, Harvard Business Review, 2004, Vol, 12, pp 113-131.
3. أسامة سليط، بطاقة الأداء المتوازن (نظام قياس أداء، نظام إدارة استراتيجية، أداة اتصال)، القاهرة: دار إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، 2012م، ص60.
4. بول آر. نيفين، بطاقة الأداء المتوازن: خطوة بخطوة للمؤسسات الحكومية وغير الربحية، ترجمة أحمد بن عبد الله الزهراني، مراجعة سالم بن سعيد القحطاني، الرياض: معهد الإدارة العامة، 2016م، ص25.
5. توفيق محمد عبد المحسن، اتجاهات حديثة في التقييم والتميز في الإدارة، ستة سيجما وبطاقة القياس المتوازن، القاهرة: دار الفكر العربي، 2006م، ص34.
6. ديفيد بارمينتر، مؤشرات الأداء الرئيسية للمؤسسات الحكومية وغير الربحية تنفيذ مؤشرات الأداء الرئيسية الناجحة، ترجمة: مشيب بن عايض القحطاني، مراجعة: رائد إسماعيل موسى عبابنة، معهد الإدارة، الرياض، 2017م.
7. سعد بن محمد الهويلم، المحاسبة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية، الرياض: معد الإدارة العامة، 2013م، ص28.
8. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الاستراتيجية لقياس الأداء المتوازن، المنصورة: المكتبة العصرية، 2006م، ص68.
9. عبد القادر محمد أحمد، كتاب الضرائب، الخرطوم: مطابع السودان للعملة، 2014م، ص6.
10. علا محمد فائز، دور المراجعة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، قسم المحاسبة، 2018م.
11. كمال أبو بكر عبد القادر الحروي، مدى فاعلية تطبيق نظام الفحص الضريبي الإلكتروني، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، اليمن: جامعة الأندلس، كلية الدراسات العليا، 2018م.
12. نيلز جوران، جان روي، ماجتر ووتر، الأداء البشري الفعال بقياس الأداء المتوازن أفكار معاصرة، ترجمة: علا أحمد اصلاح، القاهرة: دين، 2003م، ص39.
13. هبة محمد الطاهر بشير، دور نظام إدارة الجودة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسات من منظور الأداء المتوازن، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2019م.
14. هناء محمد الحسن علي، حوسبة النظام الضريبي وأثرها على تقويم الرقابة الداخلية وتفعيل الحوكمة الضريبية، رسالة دكتوراه الفلسفة في الحاسبة، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2020م.