



كلية التجارة  
قسم ادارة الاعمال

# **بطاقة القياس المتوازن للأداء كمدخل لتقويم أداء الخدمات الضريبية الالكترونية**

**بحث مقدم**

لاستكمال متطلبات معادلة درجة الماجستير المهني بدرجة الماجستير في  
إدارة الأعمال

**إعداد**

**محمد على محمد عبد الحليم**

مأمور ضرائب بمصلحة الضرائب على المبيعات بمحافظة سوهاج

**إشراف**

**الأستاذ الدكتور/ جمال عبد الحميد على**

أستاذ إدارة الأعمال المتفرغ

كلية التجارة – جامعة بني سويف

١٤٣٦هـ - ٢٠١٤ م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

”رَبَّنَا آتِنَا مِنْ لَدُنْكَ رَحْمَةً

وَهَيِّئْ لَنَا مِنْ أَمْرِنَا رَشَدًا”<sup>\*</sup>

صدق الله العظيم

<sup>\*</sup> قرآن كريم ، سورة الكهف ، من الآية (١٠).

### الإهداء

أهدى هذا العمل المتواضع وثمره مجهوداتي  
إلى : والدي رحمه الله ، والى من صبرت  
معي وتحملت مشقة الحياة وساعدتني كثيرا  
لأصل إلى ما أنا فيه الآن والدتي الحبيبة،  
والى زوجتي العزيزة وأولادي على واحمد  
وآدم.

والى خالي العزيز الذي وافته المنية قبل أن  
يفرح بنجاحي رحمة الله واسكنه الفردوس  
مع الأنبياء والصديقين والشهداء  
والصالحين وحسن أولئك رفيقا والى كل من  
أحب لي الخير أو اهدانى إليه أو اعاننى

## لجنة المناقشة والحكم على الرسالة

تتكون لجنة المناقشة والحكم على الرسالة من كل من السادة:

١-الأستاذ الدكتور / محمد نمر على احمد ..... عضواً ورئيساً

أستاذ ورئيس قسم إدارة الأعمال بكلية  
التجارة - جامعة سوهاج، وعضو اللجنة  
العلمية الدائمة لترقية الأساتذة المساعدين  
والأساتذة

٢-الأستاذ الدكتور / جمال عبد الحميد علي ..... مشرفاً

أستاذ إدارة الأعمال المتفرغ بكلية  
التجارة - جامعة بني سويف

٣-الأستاذ الدكتور / احمد عبد الوهاب ..... عضواً

أستاذ إدارة الأعمال المساعد والقائم  
بعمل رئيس قسم إدارة الأعمال بكلية  
التجارة - جامعة بني سويف

الشكر والتقدير

الحمد لله عز وجل وسبحانك ربى إله إلا أنت الذي بنعمته تتم الصالحات ، أشكرك واثني عليك ثناءً يليق بذاتك ، إذا عنت ودفعت ويسرت السبل ، واصلني واسلم على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم والذي قال "من لا يشكر الناس لا يشكر الله " .

يتوجه الباحث بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى الأستاذ الدكتور/ جمال عبد الحميد على أستاذ إدارة الأعمال المتفرغ - كلية التجارة - جامعة بنى سويف ، وذلك لما قدمه من علم ونصح للباحث، كان لهما أبلغ الأثر في إخراج هذه الرسالة في صورتها النهائية .

كما يتوجه الباحث بخالص الشكر والتقدير ، للجنة المناقشة على هذه الرسالة ، الي الأستاذ الدكتور / محمد نمر على احمد أستاذ ورئيس قسم إدارة الأعمال بكلية التجارة- جامعة سوهاج وعضو اللجنة العلمية الدائمة لترقية الأساتذة المساعدين والأساتذة ، والذي تفضل سيادته بقراءة هذه الرسالة والاشتراك في لجنة الحكم عليها، ولتحمله مشقة السفر، فله منى خالص الشكر والتقدير والاحترام، وأدعو الله أن يحفظه ويرعاه ، وان يجازيه عنى خير الجزاء.

كما يتقدم الباحث بأسمى آيات الشكر والعرفان للدكتور / أحمد عبد الوهاب أستاذ إدارة الأعمال المساعد والقائم بعمل رئيس قسم إدارة الأعمال - كلية التجارة - جامعة بنى سويف ، لتفضل سيادته بقراءة هذه الرسالة والاشتراك في لجنة المناقشة والحكم عليها، فله منى كل الشكر والاحترام والتقدير، ويدعو الباحث الله أن يحفظه ويتوج حياته بالصحة والعافية. وأخيراً يتوجه الباحث بالشكر والتقدير، إلى السادة المسؤولين بمصلحة الضرائب المصرية، على سعة صدرهم ، وكريم خلقهم تجاه الباحث ، ولما قدموه من تجاوب ايجابي خلال المقابلات التي تمت معهم ، ومشاركة العاملين الفعالة بالمصلحة في الإجابة على قائمة الاستقصاء الخاصة بإجراء الدراسة الميدانية، والشكر موصول إلي العاملين بمكتبات المؤسسات العلمية التجارية ، والى السيد الدكتور/ محمد حسن أحمد مهدي - المدرس بقسم إدارة الأعمال بكلية التجارة - جامعة سوهاج، والذي قام بمعاونة الباحث في التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

وآخر دعواي أن الحمد لله رب العالمين ،،،،،

الباحث

## **فهارس الدراسة**

- ١ - فهرس الموضوعات
- ٢ - فهرس الجداول
- ٣ - فهرس الأشكال

## ١ - فهرس الموضوعات

الموضوع	رقم الصفحة
<b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>	<b>(٩ - ١)</b>
مقدمة	٢
١/١ مشكلة الدراسة وتساؤلاتها	٣
٢/١ أهداف الدراسة	٥
٣/١ أهمية الدراسة	٦
٤/١ أهم المفاهيم العلمية المستخدمة في الدراسة	٧
٥/١ حدود الدراسة	٨
٦/١ محتويات الدراسة	٨
<b>الفصل الثاني: مراجعة الدراسات السابقة</b>	<b>(٢٦ - ١٠)</b>
مقدمة	١١
١/٢ مراجعة الدراسات العربية	١١
٢/٢ مراجعة الدراسات الانجليزية	١٦
٣/٢ التعقيب العام على الدراسات السابقة	٢٥
<b>الفصل الثالث : الإطار المفاهيمي (النظري) لمتغيرات الدراسة</b>	<b>(٥٧ - ٢٧)</b>
مقدمة	٢٧
١/٣ مفهوم بطاقة الأداء المتوازن.	٣٠
٢/٣ الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن.	٣٢
٣/٣ الأهداف التي من أجلها نشأت بطاقة الأداء المتوازن.	٣٦
٤/٣ المزايا من بطاقة الأداء المتوازن.	٣٧
٥/٣ الوظائف الرئيسية لبطاقة قياس الأداء المتوازن.	٣٨
٦/٣ الخطوات المنهجية لتصميم بطاقة الأداء المتوازن.	٣٩
٧/٣ العوامل الحاكمة في نجاح استخدام بطاقة الأداء المتوازن داخل المنظمة.	٤٢
٨/٣ الصعوبات التي يمكن أن تواجه تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.	٤٥

٤٦	٩/٣ مجال الدراسة التطبيقية (مصلحة الضرائب على المبيعات) .
رقم الصفحة	الموضوع
٥٢	١٠/٣ علاقة بطاقة القياس المتوازن للأداء بإستراتيجية الإدارة الضريبية في ظل التغير إلى ضريبة القيمة المضافة .
٥٧	خلاصة الفصل
(٥٨-٦٥)	الفصل الرابع: منهجية الدراسة وخطواتها الإجرائية
٥٩	مقدمة
٥٩	١/٤ فرض الدراسة
٦١	٢/٤ أسلوب الدراسة
٦٢	٣/٤ مجتمع وعينة الدراسة
٦٢	٤/٤ تصميم أداة جمع البيانات
٦٣	٥/٤ قياس ثبات وصدق قائمة الاستقصاء
٦٥	٦/٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
(٦٦-٧٩)	الفصل الخامس: تحليل بيانات الدراسة الميدانية
٦٧	مقدمة
٦٧	١/٥ توصيف بيانات أبعاد ومتغيرات الدراسة.
٧٤	٢/٥ اختبار فرض الدراسة.
٧٨	خلاصة الفصل
(٨٠-٨٩)	الفصل السادس: نتائج وتوصيات الدراسة
٨١	مقدمة
٨٢	١/٦ نتائج الدراسة
٨٥	٢/٦ مناقشة نتائج الدراسة.
٨٧	٣/٦ توصيات الدراسة.
٨٩	٤/٦ آفاق البحوث المستقبلية .
(٩٠-٩٤)	مراجع الدراسة :



٩١	١ - مراجع باللغة العربية
رقم الصفحة	الموضوع
٩٢	٢ - مراجع باللغة الانجليزية
(٩٥-١٠٦)	ملاحق الدراسة :
٩٦	ملحق (١): موافقة جهة مجال الدراسة
٩٨	ملحق (٢): قائمة الاستقصاء
١٠٢	ملحق (٣): النتائج الإحصائية لتحليل البيانات للدراسة الميدانية

## ٢ - فهرس الجداول

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
٦٤	نتائج اختبار ثبات قائمة الاستقصاء	١/٤
٦٤	نتائج اختبار صدق قائمة الاستقصاء	٢/٤
٦٨	آراء مفردات العينة تجاه المتغير الخاص بالبعد المالي	١/٥
٦٩	آراء مفردات العينة تجاه المتغير الخاص ببعد الممول	٢/٥
٧١	آراء مفردات العينة تجاه المتغير الخاص ببعد العمليات الداخلية	٣/٥
٧٢	آراء مفردات العينة تجاه المتغير الخاص ببعد التعلم والنمو	٤/٥
٧٤	نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول	٥/٥
٧٥	نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني	٦/٥
٧٦	نتائج اختبار الفرض الفرعي الثالث	٧/٥
٧٨	نتائج اختبار الفرض الفرعي الرابع	٨/٥

## ٣ - فهرس الأشكال

رقم الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
٣٣	المحاور التي يشتمل عليها كل بعد من إبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن	١/٣
	هيكل بطاقة القياس المتوازن للأداء للخدمات الضريبية الالكترونية، في	٢/٣
٥٣	ظل الانتقال إلى ضريبة القيمة المضافة	

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

مقدمة

١/١	مشكلة الدراسة وتساؤلاتها
٢/١	أهداف الدراسة
٣/١	أهمية الدراسة
٤/١	أهم المفاهيم والمصطلحات
	العلمية المستخدمة في الدراسة

## الفصل الاول

### الإطار العام للدراسة

#### مقدمة:

إن التغيرات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة ، قد أثرت في كمية المعلومات ونوعيتها التي تحتاج إليها المنظمات في قياس الأداء وتقويمه ، لتحقيق الأهداف الإستراتيجية، وأصبحت هناك حاجة ماسة لتطوير مقاييس الأداء المالية التقليدية ، لقصورها عن مواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ، وبسبب العولمة والمنافسة الشديدة بين المنظمات وسعيها لتحقيق ميزة تنافسية ، تمكّنها من تحقيق أهدافها الإستراتيجية والتشغيلية والنهائية بكفاءة وفاعلية . ونظرا لأن قياس الأداء وتقويمه يعدان ضروريان ، وهما من العناصر الرئيسية لنجاح المنظمة، في ظل التطور السريع في بيئة عمل هذه المنظمات على اختلاف أنواعها ، فإن الاعتماد على المؤشرات المالية التقليدية في تقييم نجاح المنظمة ، أصبح غير كاف.

وبعد أن عجزت الأساليب التقليدية للمحاسبة بصفة عامة في مجال التخطيط والرقابة وقياس وتقويم الأداء، استلزم ضرورة البحث عن أطوار جديدة تعتمد في

تقييمها لأداء المنظمة ، ليس فقط على المؤشرات المالية ، وإنما على قياس مؤشرات غير مالية أخرى مثل كسب ثقة الممولين ، والقدرة على تلبية احتياجاتهم ومتطلباتهم ، ومقدار مساهمتهم في عجلة الإنتاج والتنمية ، ورضا العاملين ، والتطوير المستمر لهم للتفاعل مع التطور الهائل في تقديم الخدمات الضريبية الكترونياً، لتحقيق هدف الإدارة الضريبية في تعظيم عوائدها الضريبية ، والتي تسعى إليه أيضا من خلال تعديلات تشريعية ضريبية، من خلال الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى ضريبة القيمة المضافة ، والتي سوف تعمل على زيادة إيرادات الدولة لتقليل عجز الموازنة الذي يرتفع سنوياً والذي يبلغ ٢٤٠.٨ مليار جنيه بنسبة ١٠% من الناتج المحلي الاجمالي ٢٠١٤-٢٠١٥ ، وعلى النحو الذي يحقق الرضا التام للممول من سداد الضريبة بصورة طوعية ، وذلك بحكم إن المقاييس المالية لوحدها أصبحت غير كافية.

ولذا فإن البحث عن مقاييس غير مالية - بطاقة الاداء المتوازن - لمراقبة وتقييم أداء عمل الإدارة الضريبية في تقديم الخدمة الضريبية بصورة الكترونية ، على النحو الذي يعظم عوائدها ويرشد تكلفة تقديمها، وخاصة وهي على أعتاب تقديم كافة الخدمات الضريبية بصورة الكترونية ، في ظل التشريعات الضريبية الجديدة<sup>(١)</sup>، يعد امراً ضرورياً ، وهو ما يعكف اليه البحث التالي .

## ١/١ مشكلة الدراسة وتساؤلاتها :

تسعى مصلحة الضرائب المصرية (الضريبة العامة على المبيعات) الى تحقيق هدف تطوير وميكنة الجهاز الضريبي ، حتى يتوافق ويواكب التطور التكنولوجي التي تسعى الحكومة المصرية في تنفيذه ، وهو ما يعرف بالحكومة الالكترونية وهو ما يحقق العديد من المزايا ، مع ضمان معالجة الانحرافات والتشوهات الموجودة حالياً في علاقة الجهاز الضريبي مع المجتمع الضريبي ، وهو ما يعرف بانعدام الثقة بين الطرفين ، والتي قد يكون السبب فيها يرجع إلى غموض بعض مواد القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والخاص بفرض الضريبة العامة على المبيعات ، والذي أدى إلى سوء تطبيق القانون واللوائح الضريبية بعدالة وشفافية والتي يسعى الجهاز

---

(١) Kip R. Krumwiede, Tim V. Eaton, Monte R. Swain & Dennis Eggett, "The effects of financial and nonfinancial measures in balanced scorecard evaluations", **Advances in Accounting Behavioral Research**, Vol. ١١، ٢٠٠٨.

الضريبي إلى معالجة ذلك بالانتقال إلى ضريبة القيمة المضافة ، حيث تتجه الإدارة الضريبية إلى تنفيذ جميع اجراءات الفحص والتحصيل ، وتقديم المسجل لإقراره الضريبي ، والسداد عن طريق الميكنة الكاملة ، مع السماح باستخدام شبكة الانترنت في إتمام الإجراءات الضريبية ، وسوف يكون مطلوباً من المسجل المشاركة في تطوير المجتمع الضريبي، ليواكب التطور الالكتروني والذي يكون مطلوباً منه زيادة ثقافته الضريبية ، وتطوير أدواته المالية للتعامل مع مستحدثات الجهاز الضريبي المخطط لها خلال الأعوام القليلة المقبلة .

ان الإدارة الضريبية ما زالت بحاجة إلى المزيد من الأساليب الفعالة لقياس العائد من تلك الخدمات، والتي أصبحت جزءاً لا يتجزأ من منظومة خدمات الحكومة الالكترونية ، والتي سوف يعتمد عليها بشكل كامل في ظل تطبيق ضريبة القيمة المضافة مستقبلاً ، وهنا يثار تساؤل عما إذا كان الجهاز الضريبي مؤهلاً للتعامل مع تلك الخدمات وتقديمها بالصورة المرجوة أم مازالت مقوماته تحتاج إلى تطوير ، كما سوف يحدث في التشريع الضريبي ليلبي متطلبات التعامل مع الخدمات الضريبية الالكترونية حالياً في ظل قانون الضريبة العامة على المبيعات ومستقبلاً في ظل التشريع الضريبي الجديد (ضريبة القيمة المضافة).

وتم التوصل من نتائج عديد من الابحاث إلى أن بطاقة الأداء القياس المتوازن للأداء تعد وسيلة لتحقيق هذا التوازن في مؤشرات ومعايير الأداء ، فهي تحتوي وتشمل مؤشرات قياس مالية وغير مالية لتقابل أغراض التنمية المستدامة التي تسعى إليها جميع المنظمات الحكومية العامة ، وخاصة مصلحة الضرائب المصرية (الضريبة العامة على المبيعات) أو الوحدات الاقتصادية الخاصة غير المالية لتحسين الأداء في موقع العمل ، وعمليات التشغيل الأمامية ، وعمليات التشغيل المواجهة للمسجلين ، ويستخدم مجموع مؤشرات القياس المالية من قبل الإدارة العليا، لتلخيص نتائج عمليات التشغيل الداخلية التي يقوم بها الموظفون في المستويات الوسطى والدنيا، ولما كانت بطاقة القياس المتوازن للأداء تحاول المحافظة على مؤشرات القياس المالية ، ولكنها في الوقت نفسه تشدد وتركز على قياس الاستثمار والعوائد في مجالات المسجلين ، والعمليات ، والتكنولوجيا وتطوير الأصول البشرية باستخدام مؤشرات غير مالية، فلذلك يقترح الباحث استخدامها في تقويم أداء الخدمات الضريبية الالكترونية عليها أيضاً ، في ظل التطور التكنولوجي والتشريع الضريبي الذي سوف يحدث.

في ضوء ما سبق ، يمكن تحديد مشكلة البحث في محاولة إستخدام أسلوب من أساليب الرقابة الفعالة وغير التقليدية وهو بطاقة الاداء المتوازن ، والذي قد يساعد استخدامه على تحقيق الأهداف الإستراتيجية لمصلحة الضرائب على المبيعات وترشيد تكلفة الخدمات الضريبية الالكترونية ، وحجم الإنفاق على البنية التحتية والمعلوماتية للشبكة الالكترونية لتقديم كافة الخدمات الالكترونية ، بالإضافة إلى تقويم تلك الخدمات بصورة تحقق التوازن في الأداء ، والتعرف على ما إذا كانت قد ساهمت في تعظيم العوائد من الإيرادات الضريبية كمقياس مالي ، أو ساهمت في ارتفاع درجات الرضا لدى المسجلين وزيادة مؤشرات الثقة في التعامل الضريبي كمؤشرات غير مالية، بالإضافة إلى توحيد مفاهيم واجراءت التحاسب الضريبي ونشر الثقافة الضريبية، وبتعبير اخر ، فإن مشكلة البحث تتمثل في الاجابة على التساؤلات الآتية:

- ١/١/١ هل يوجد فروق بين اجابات مفردات العينة حول وجود اختلافات لاستخدام بطاقة القياس المتوازن للاداء في تقويم الاداء لتعظيم إيرادات الضريبة بمصلحة الضرائب على المبيعات محل الدراسة ؟
- ٢/١/١ هل يوجد فروق بين اجابات مفردات العينة حول وجود اختلافات لاستخدام بطاقة القياس المتوازن للاداء في تقويم الاداء لتعظيم رضا الممول بمصلحة الضرائب على المبيعات محل الدراسة ؟
- ٣/١/١ هل يوجد فروق بين اجابات مفردات العينة حول وجود اختلافات لاستخدام بطاقة القياس المتوازن للاداء في تقويم الاداء لتخفيض زمن تقديم الخدمة الضريبية بمصلحة الضرائب على المبيعات محل الدراسة ؟
- ٤/١/١ هل يوجد فروق بين اجابات مفردات العينة حول وجود اختلافات لاستخدام بطاقة القياس المتوازن للاداء في تقويم الاداء لتنمية مهارات العاملين على النحو الذي ينعكس على رفع كفاءتهم وزيادة فاعليتهم بمصلحة الضرائب على المبيعات محل الدراسة ؟

## ٢/١ أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية :

١/٢/١ التعرف على ما اذا كان استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء في تقديم الخدمات الضريبية الالكترونية يؤدي لتعظيم إيرادات الضريبة بمصلحة الضرائب على المبيعات محل الدراسة.

٢/٢/١ التعرف على ما اذا كان استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء في تقديم الخدمات الضريبية الالكترونية يؤدي لتعظيم رضا الممول بمصلحة الضرائب على المبيعات محل الدراسة.

٣/٢/١ التعرف على ما اذا كان استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء في تقديم الخدمات الضريبية الالكترونية يؤدي لتخفيض زمن تقديم الخدمة الضريبية بمصلحة الضرائب على المبيعات محل الدراسة.

٤/٢/١ التعرف على ما اذا كان استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء في تقديم الخدمات الضريبية الالكترونية يؤدي لتنمية مهارات العاملين على النحو الذي ينعكس على رفع كفاءتهم وزيادة فاعليتهم بمصلحة الضرائب على المبيعات محل الدراسة.

٥/٢/١ تقديم مجموعة من التوصيات الكفيلة بتفعيل استخدام بطاقة الاداء المتوازن في قياس اداء الخدمات الضريبية المقدمة إلكترونياً بمصلحة الضرائب على المبيعات محل الدراسة.

### **٣/١ أهمية الدراسة :**

تتبع أهمية الدراسة من ثلاثة جوانب اساسية هي :

#### **١/٣/١ الجانب الأكاديمي :**

تسهم هذه الدراسة في إثراء المكتبة العربية في مجال ادارة الاعمال بصفة عامة، وقياس اداء الخدمات الضريبية بصفة خاصة ، والتي أكدت الدراسات السابقة والكتابات المرجعية ذات الصلة حاجة المكتبة العربية إلى مزيد من هذا النوع من الدراسات ، وذلك من خلال الاطار النظري (المفاهيمي) الذي قدمته الدراسة.