

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

Measuring the impact of internal control on tax performance using balanced score card indicators

An applied research in a sample of the branches of the General Tax Authority in Iraq

غفران ناظم طراد الشيباني

أ.م.د. سعد سلمان عواد المعيني المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية Saad.s@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المستخلص:

تناول هذا البحث موضوع تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة لما له من أهمية خاصة في تحسين الأداء الضريبي وإصلاحه، حيث يمتاز نظام الرقابة الداخلية بكونه صمام الامان بالنسبة للإدارة العليا في المنظمات كافة، فهو يؤدي دورا مهما في انتظام العمل وتطويره ومكافحة الفساد، وتقديم البيانات والمعلومات الموثوقة والدقيقة، ومتابعة الالتزام بالقوانين والانظمة والتعليمات، ويهدف البحث الى بيان كيفية تأثير الرقابة على الاداء الضريبي، والوصول الى كيفية تكييف مكونات الرقابة الداخلية بالشكل الذي يحسن الاداء الضريبي في الهيئة العامة للضرائب وفروعها. وقد أسفر البحث الى جملة من الاستنتاجات أبرزها وجود ضعف كبير في تقييم المخاطر بسبب عدم وجود اليات حديثة من الأدوات والوسائل اللازمة لقياس وتحليل المخاطر وتقييمها، بالإضافة الى اعتماد الهيئة على آليات مراقبة ومتابعة تقليدية في تدقيق البيانات الضريبية، وكذلك عدم تناسب عدد المكلفين المسجلين في الضريبة مع قدرات الهيئة الضريبية وفروعها.

Abstract:

This research dealt with the impact of internal control on tax performance using balanced scorecard indicators because of its special importance in improving tax performance and reform. The internal control system is a safety valve for senior management in all organizations, it plays an important role in the regularity and development of work and the fight against corruption To provide reliable and accurate data and information, follow up on compliance with laws, regulations and instructions. The aim of this research is to demonstrate how control affects tax performance and how to adapt internal control components to improve tax performance. In the General Authority for taxes and its branches,. The research resulted in a number of conclusions, most notably the existence of a significant weakness in the risk assessment due to the lack of modern mechanisms and tools to measure, analyze and evaluate risks, in addition to the Authority's reliance on traditional monitoring and follow-up mechanisms in the audit of tax data, as well as the disproportionate number of taxpayers registered in the tax. With the capabilities of the tax authority and its branches.

المقدمة:

أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي، الى كبر حجم المؤسسات الحكومية وتزايد المسؤوليات الملقاة على عاتقه، مما ادى الى ضرورة زيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية، نظرا لتشعب الخدمات التي تؤديها، من حماية الموجودات والاموال، وحسن استغلالها، والتأكد من التزام الموظفين بالقوانين والسياسات والاجراءات لتحقيق اهداف المنظمة. ومن هنا يبرز دور الرقابة الداخلية ومدى تأثيرها في الاداء الضريبي، بسبب أهميتها الخاصة في تحسين الاداء الضريبي، وقدرتها على التأثير في انتظام العمل الضريبي وتطوره. لذا سنحاول معرفة مدى كفاءة الرقابة الداخلية في الأداء الضريبي، ومدى الضعف الناجم في الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها بحيث نصل الى صورة واضحة للرقابة الداخلية واداءها خلال فترة البحث. وبذلك جاءت هيكلية البحث في ثلاث مباحث تضمن المبحث الأول منهجية البحث والدراسات السابقة التي عن طريقها ينطلق البحث في مساره لتحقيق هدفه واثبات فرضيته في حين تضمن المبحث الثاني الإطار النظري للرقابة الداخلية والاداء الضريبي و تناول المبحث الثالث الإطار العملي للرقابة الداخلية والاداء الضريبي من حيث عرض البيانات وتحليلها بالإضافة الى التحليل الاحصائي لاختبار

فرضيات الدراسة في مجتمع الدراسة الهيئة العامة للضرائب وفروعها. واخيرا تناول المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الاول: المنهجية والدراسات السابقة

١-١: منهجية البحث:

يعرض هذا المبحث منهجية البحث التي تمثل المسار الميداني والطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وسبل معالجتها بالشكل الذي يضمن اختبار فرضية البحث وتحقيق أهدافه.

أولاً: مشكلة البحث:

جرى الاهتمام لدى السلطات الضريبية في تطوير القوانين والتشريعات ونظم المعلومات ولم تولي الاهمية اللازمة في تحسين وتطوير بيئتها الداخلية مما اثر ذلك في ضعف الاداء الضريبي لتلك المؤسسات لذلك تكمن مشكلة البحث في محاولة الوصول الى مدى كفاءة الرقابة الداخلية في الأداء الضريبي، ومدى الضعف الناجم في الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، ومحاولة معرفة تأثيرها في الاداء الضريبي من خلال اثاره التساؤلات الآتية:

- ١- هل تؤثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي؟
- ٢- هل تمتلك المؤسسات الضريبية برامج ومؤشرات تقييم اداء متخصصة تمكن من إعداد تقارير تعكس واقع الاداء الضريبي في الهيئة؟

٣- ما العلاقة بين كفاءة الرقابة الداخلية والاداء الضريبي؟

ثانياً: اهمية البحث: تتلخص اهمية البحث في النقاط التالية:

- ١- تحليل تأثير الرقابة الداخلية على الاداء الضريبي في الهيئة العامة للضرائب وفروعها.
 - ٢- الوقوف على مدى واهمية تأثير مكونات الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي.
 - ٣- محاولة تقديم الاسس العلمية التي يمكن ان تستند اليها فروع الهيئة العامة للضرائب لتحسين الاداء الضريبي.
- ثالثاً: اهداف البحث: تكمن اهمية البحث في:
- ١- التعرف على مفهوم واهمية واهداف الرقابة الداخلية.
 - ٢- دراسة واقع الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها والوقوف على جوانب القصور فيه.
 - ٣- بيان كيفية تأثير الرقابة الداخلية على الاداء الضريبي.
 - ٤- الوصول الى كيفية تكييف مكونات الرقابة الداخلية بالشكل الذي يحسن الاداء الضريبي في الهيئة العامة للضرائب وفروعها.
 - ٥- تعزيز دور الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها وذلك باستخدام الوسائل الحديثة في العمل الضريبي فضلاً عن تطوير أداء العاملين في الهيئة.

رابعاً: فرضية البحث: اعتماداً على ما جاء في مشكلة البحث اعتمدت الفرضيات التالية:

- ١- فرضية الارتباط: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية والاداء الضريبي.
 - ٢- فرضية التأثير: يوجد تأثير ذات دلالة احصائية لكفاءة الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي.
- خامساً: منهج البحث: لغرض الوصول الى ثبات صحة النظرية اعتمدت الباحثة في الجانب النظري على المنهج الوصفي الاستقرائي وذلك لغرض عرض متغيرات الدراسة، اما الجانب العملي فقد اعتمدت الباحثة على الاسلوب التحليلي لتقارير الاداء الضريبي في الهيئة العامة للضرائب وفروعها لعام ٢٠١٧.

سادساً: حدود البحث:

- ١- الحدود المكانية: اختيرت عدد من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق كحدود مكانية للبحث.
 - ٢- الحدود الزمانية: اعتمدت السنة المالية ٢٠١٧ اساس لاختبار فرضيات البحث.
- ٢-١ الدراسات السابقة:

أولاً: دراسة (2007, Elliott, et. I) بعنوان "An improved process model for internal auditing" نموذج مطور لتحسين عملية التدقيق الداخلي (هدفت الدراسة إلى بيان الأسباب المتعلقة بعدم اعتماد المراجع الخارجي الأمريكي على تقارير المراجعة الداخلية في كثير من الأحيان. وكان من أهم نتائج الدراسة عدم وجود قيمة لنظام الرقابة الداخلية فعال في عملية المراجعة الخارجية، ووضعت الدراسة انموذج جديد يؤدي إلى تحسين نظم الرقابة الداخلية من حيث الأداء والأساليب المطبقة، وبالتالي زيادة كفاءة التقارير المالية على مستوى البيئة الداخلية والخارجية وركزت الدراسة على ضرورة متابعة وقياس وتقييم مدى دقة نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المنشأة. وقد أوصت الدراسة بضرورة البحث بشكل مستمر عن الأساليب اللازمة لتطوير نظم الرقابة الداخلية من أجل توخي الدقة في مراجعة الحسابات وتحسين الفعالية في القوائم المالية.

ثانياً: دراسة (دهريب، ٢٠١٠) بعنوان "تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (COSO) اعتماد أنموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية.. ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الخدمية والإنتاجية العاملة في القطاع العام" حيث تناولت هذه الدراسة ترسيخ الإطار العام لأنظمة الرقابة الداخلية وفق (COSO) وتحديد القواعد الرئيسة لهذا المفهوم، وأنواع الضوابط الرقابية ضمن نظام الرقابة الداخلي وعرض أنموذج تطبيقي للتقييم الذاتي للمخاطر الرقابية الذي يتم من خلاله تحديد وتشخيص الخطر وحجمه ونوعه ودرجة تأثيره، سواء أكانت المخاطر داخلية أم خارجية والتي تتعرض لها كل مؤسسة بمختلف نشاطاتها وتتنوع أعمالها ومن خلال قيامها بممارسة نشاطها ولأجل ديمومة بقائها، ليتم بعدها وضع الضوابط الرقابية وهي الإجراءات والمعالجات الصحيحة والمناسبة ووفق الإمكانيات المتاحة للمؤسسة وبما يضمن تحقيق أهدافها التي أنشئت من أجلها.

ثالثاً: دراسة (السبوع، ٢٠١١) بعنوان " أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفق الإطار COSO على أهداف الرقابة / دراسة حالة الشركات الصناعية الأردنية" حيث هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى تطور بناء هيكل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية ومعرفة فاعليتها في تحقيق أهداف الرقابة كما استهدفت أيضاً اختبار أثر عناصر الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف الرقابة. وقد أشارت نتائج الدراسة بشكل عام، من خلال اختبار t-test للعينة الواحدة في الشركات الصناعية الأردنية، فيما أظهر تحليل الانحدار المتعدد وجود اثر هام لعناصر الرقابة مجتمعة في تحقيق أهداف الرقابة مع وجود بعض الاستثناءات. وقد تضمنت الدراسة عدداً من التوصيات كان أهمها الاهتمام بمراقبة أنظمة الرقابة الداخلية من خلال اجراء التقييمات المستمرة إلى أنظمة الرقابة الداخلية بما يسهم في زيادة فاعليتها وكفاءتها.

المبحث الثاني: الإطار النظري للرقابة الداخلية والاداء الضريبي:

١-٢: الرقابة الداخلية

أولاً: مفهوم وتعريف الرقابة الداخلية:

تعد الرقابة الداخلية نقطة البداية التي ينطلق منها المدقق والمركز عند إعداد برنامج التدقيق والمرشد الذي يساعده في تذليل الصعوبات التي تواجهه أثناء عملية التدقيق. ذا فقد وردت تعريف كثيرة للرقابة الداخلية فمنهم من عرفها بأنها: أنواع السياسات والإجراءات المتخذة من الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف المنظمة وتضمن التنفيذ المنظم والعملي، بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية والمحافظه على الموجودات، واكتشاف ومنع الأخطاء ودقة واكتمال السجلات وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعمول عليها في الوقت المناسب (دليل التدقيق العراقي، ٢٠٠٠: رقم ٤). ما لجنة دعم المنظمات (COSO) المنبثقة عن لجنة (Tread way) فقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها: عمليات تتجز من مجلس ادارة المنظمة، وانها صممت لتوفير التأكيد المعقول فيما يتعلق بإنجاز الاهداف الآتية: كفاية وفاعلية العمليات، امكانية الاعتماد على التقارير المالية، الالتزام بالقوانين والانظمة المطبقة السارية المفعول (Whiting ton & Pansy , 2004: 230). ومن وجهة نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): هي القدرة على إدارة المخاطر التي تفهم عند تنفيذ، والعمل بنشاط على مراقبتها من مجلس الإدارة، وغيرهم من الموظفين للاستفادة من الفرص ومواجهة التهديدات في تحقيق أهداف المنظمة (International Federation of Accountants, 2012: p4).

ومن خلال بيان التعاريف السابقة نرى أنه يمكن تعريف الرقابة الداخلية بأنها (مجموعة من الاجراءات والخطوات التي يتم وضعها من قبل الادارة لتنظيم شؤونها، ومتابعة أعمالها من جميع النواحي الإدارية والمحاسبية والفنية وفقاً لخطط محددة

مسبقاً لضمان حسن سير العمل بأداء كفاء ومستوى عالٍ من الدقة والشفافية من أجل تحقيق الاهداف المطلوبة والعمل على تصحيح الأخطاء).

ثانياً: مقومات الرقابة الداخلية:

وهي مجموعة القواعد العامة التي ينبغي توافرها كحد أدنى لقيام نظام سليم وفعال للرقابة، وعلى الرغم من أنه لا يمكن وضع نظام مثالي للرقابة الداخلية يفي باحتياجات المنظمات على اختلاف أنواعها بسبب الظروف الخاصة بكل منظمة والتي قد تختلف عن غيرها، إلا أن هناك مجموعة من المقومات الرئيسية يعتمد عليها أي نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية، ويمكن تطبيقه في كافة المنظمات (الخطيب وفاضل، ٢٠٠٩: ١٩٧). وأن هذه المقومات هي:

- ١- **هيكل تنظيمي كفاء:** وجود هيكل تنظيمي كفاء يعد نقطة بداية لنظام رقابة فعال كونه يحدد المسؤوليات بدقة، وحتى يكون الهيكل التنظيمي كفاء لا بد من مراعاة تسلسل الاختصاصات عند كل إدارة لغرض تأدية المسؤوليات التي تقع على عاتقها مما يسهل من وجود نظام رقابة داخلي قوي وفعال، كذلك تسهل عملية تحديد المسؤول عن ارتكاب إي خطأ أو مخالفة، وأن يكون هناك فصل واضح بين الإدارات التي تقوم بتنفيذ العمليات والإدارة المسؤولة عن الاحتفاظ بالموجودات وإدارة الحسابات، وهذا يؤدي الى الحد من احتمالات ارتكاب الأخطاء والغش وتحديد المسؤول عن تلك الأخطاء (الحسناوي، ٢٠١٧: ٩).
- ٢- **وجود سياسات وإجراءات لحماية الموجودات:** لوجود نظام كفاء للرقابة الداخلية لا بد من وجود بعض السياسات والإجراءات اللازمة لحماية الموجودات وضمان دقة وصحة البيانات والتقارير المحاسبية لاسيما في ظل النظام اللامركزي، وتتطلب حماية الموجودات وجود إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام المختلفة ومجموعة من التقارير المتداولة بين تلك الأقسام ووجود تعاون فيما بينها، ولتأمين حماية الموجودات يتم تخصيص أماكن خاصة ومقفلة، واستخدام وسائل حديثة متقدمة لفتح الأقفال مثل استخدام الخزائن الرقمية والتأمين ضد السرقة والاختلاس (شحاتة، وآخرون، ٢٠١٣: ١٥).
- ٣- **الضبط الداخلي:** يقصد بالضبط الداخلي ذلك النظام الذي يهدف الى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية بهدف خدمة الإدارة. و الضبط الداخلي له أثر فعال في وجود نظام رقابة داخلية فعال (المطارنة، ٢٠١٣: ٢٠٩):
- ٤- **نظام محاسبي شامل:** هو مجموعة من النظريات والمبادئ والأسس والإجراءات المعدة بطريقة عملية متقن عليها، تعمل على تحقيق العمليات المالية وتبويبها وتسجيلها ثم قياس نتائجها، لعرضها في القوائم الختامية وبيان المركز المالي، ولتحقيق غرض تقييم الأداء وترشيد القرارات ورسم الخطط والسياسات المستقبلية (الخطيب وفاضل، ٢٠٠٩: ٣٠٢). يحتوي النظام المحاسبي على دليل للإجراءات المحاسبية، فهي تمثل الإطار الكامل للنظام المحاسبي إذ يشمل تبويب العمليات داخل حسابات الميزانية العمومية وقائمة الدخل، وبطريقة تسهل جمع وتبويب المعاملات المختلفة كما توضح عمل المحاسبي في سبيل تحقيق أهداف المنظمة، وكذلك يخدم الدليل المحاسبي أغراض تحديد السلطة والواجبات، حيث يشمل الإجراءات المتعلقة بمسك الدفاتر وتحديد تدفق المستندات وطرائق الرقابة السليمة للموجودات (الياور، ٢٠١٤: ٤٠).
- ٥- **وجود إجراءات لزيادة الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعية:** ينبغي أن تكون هناك إجراءات تعمل على زيادة كفاءة أداء العمليات المختلفة داخل المنظمة، وتشجيع الموظفين على الالتزام بالسياسات الموضوعية، إذ أنه قد تكون البيانات والتقارير المحاسبية صحيحة ودقيقة ولكن يوجد إسراف في استغلال الموارد المتاحة. ومن الأساليب التي تستخدم لزيادة الفاعلية والكفاءة في المنظمة هو استخدام نظام الموازنات التخطيطية ونظام التكاليف المعيارية (شحاتة، وآخرون، ٢٠١٣: ١٦). وكذلك الموازنات التقديرية وتقارير الكفاية والتدقيق الداخلي، وهو من أساليب رقابة غير المباشرة على الأداء، اما أسلوب الرقابة المباشرة فتنم عن طريق إشراف مسؤول عن عمل من هم دونه، إذ رقابة الأداء في إدارة المنظمات تكون على هذه الأساليب المختلفة وذلك لتحقيق كفاءة عالية فيه، ومما ينبغي ملاحظته ضرورة الالتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة، وإذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه (عبد الله، ٢٠١٢: ١٧٠).

- ٦- **وجود موظفون مؤهلين ذوي كفاءة عالية:** تعتمد فاعلية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين، لذا تعد عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم من العناصر التي يجب الأخذ بها بعين الاعتبار عند إجراء تقييم أو تقييم للرقابة

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

الداخلية (المطارنة، ٢٠١٣: ٢١٠)، إذ إن اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة، وما يتضمنه ذلك من توصيف دقيق لوظائف المنظمة المختلفة، وبرنامج مرسوم لتدريب الموظفين بما يضمن حسن اختيارهم ووضع كل موظف في المكان المناسب يمكننا الاستفادة من الكفاءات المختلفة (عبد الله، ٢٠١٢: ١٧٠). وعلى الرغم من وجود تنظيم إداري جيد ونظام محاسبي شامل وسليم ودليل واضح للإجراءات، فإن هذا النظام قد لا ينجح في تحقيق أهدافه نظراً لعدم كفاءة وأمانة موظفي المنظمة في تنفيذ الواجبات الموكلة إليهم، وعلية ينبغي أن تتبع المنظمات سياسة سليمة في انتقاء وتعيين موظفين جدد، أو ترقية الحاليين آخذة في الحسبان متطلبات الوظيفة من المؤهلات والخبرة (الأوسي، ٢٠٠٣: ٢٣٢).

رابعاً: اطار coso للرقابة الداخلية (Framework of internal control coso)

وهو الاطار المتكامل للرقابة الداخلية أصدرتها لجنة COSO وهي إحدى اللجان المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين،، في عام ١٩٩٢ بعنوان (الاطار المتكامل للرقابة الداخلية) ووفقاً لهذا التقرير فقد حددت اللجنة اطار الرقابة الداخلية بخمس مكونات هي: (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المتابعة او المراقبة)، وفي عام ١٩٩٥ اعتمد AICPA تلك المكونات وذلك بإصدار بيان معيار التدقيق رقم ٧٨ استجابةً لتقرير لجنة COSO (Boynnton, 2001: 329) والجدول رقم (١) يوضح بشكل مختصر مكونات الرقابة الداخلية:

جدول (١): مكونات الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكون	تقسيمات فرعية إضافية (في حالة القابلية للتطبيق)
بيئة الرقابة	النصريات، السياسات، والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، أعضاء مجلس الإدارة، و ملاك المنظمة عن الرقابة وأهميتها.	مكونات فرعية لبيئة الرقابة • الأمانة والقيم الأخلاقية. • الالتزام بالأهلية أو الصلاحية. • مشاركة مجلس الإدارة او لجنة المراجعة. • فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل. • الهيكل التنظيمي. • تخصيص السلطة والمسئولية. • سياسات وممارسات الموارد البشرية.
تقييم المخاطر	تعريف وتحليل الإدارة للأخطار المناسبة عند أعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.	مزايم الإدارة التي يجب مقابلتها • الوجود أو الحدوث. • الاكتمال. • التقييم أو التوزيع. • الحقوق والالتزامات. • العرض والإفصاح.
انشطة الرقابة	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق أهدافها من التقرير المالي.	فئات أنشطة الرقابة • الفصل الملائم بين الواجبات. • الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة. • السجلات والمستندات الملائمة. • الرقابة الفعلية على الموجودات والنفقات. • الفحص المستقل للأداء.
المعلومات والتوصيل	الطرق التي تستخدم لتعريف، تجميع، تبويب، تسجيل، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة والحفاظ على المسئولية عن الموجودات المرتبطة بها.	يجب تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية • الوجود. • الاكتمال. • الدقة. • التبويب. • التوقيت. • الترحيل والتلخيص
المتابعة او المراقبة	تقدير الإدارة المستمر أو التقدير الفترتي لها لجودة أداء الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت الرقابة يتم تنفيذها طبقاً للتصميم الموضوع لها، أو يتم تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لتعديلها	غير قابلة للتطبيق

المصدر: (الرمحي زاهر، " التدقيق المستندي للمخاطر "، برنامج معهد التدريب المالي والمصرفي، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، مصر، ٢٠٠٥: ٣٦)

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

ونظراً أن المكونات الخمسة ضرورية في التقييم وأنها موجودة وتعمل فقد تم توضيح هذه المفاهيم الآن صراحة في المبادئ السبعة عشر. يعتقد مجلس COSO أن كل مبدأ يضيف قيمة، وهو مناسب لجميع الكيانات، وبالتالي، يفترض أنه ذو صلة وهي كما مبينة في الجدول (٢) (Stephen,2013: 7)

الجدول (٢) مبادئ مكونات الرقابة

ت	المكونات	المبادئ
١	بيئة الرقابة	<ul style="list-style-type: none"> • الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية. • مسؤولية الرقابة. • الهيكل التنظيمي والسلطة والمسؤولية. • الالتزام بالكفاءة. • فرض المساءلة.
٢	تقييم المخاطر	<ul style="list-style-type: none"> • تحديد الأهداف المناسبة. • تحليل المخاطر. • تقييم المخاطر. • تقييم تنفيذ تقنيات معالجة المخاطر (سلوك المخاطر).
٣	أنشطة الرقابة	<ul style="list-style-type: none"> • تطوير أنشطة الرقابة. • تطوير الضوابط العامة وفق التقنيات الحديثة. • توضيح السياسات والإجراءات.
٤	المعلومات والاتصالات	<ul style="list-style-type: none"> • استخدام المعلومات ذات الصلة • التواصل داخليا • التواصل خارجيا
٥	المتابعة او الرقابة	<ul style="list-style-type: none"> • اجراء تقييمات مستمرة و / أو منفصلة • تقييم وتبليغ بأوجه القصور

المصدر: J. Stephen McNally, CPA, "The 2013 COSO Framework & SOX Compliance one Approach to an Effective Transition", In Strategic Finance, June 2013

٢-٢: الاداء الضريبي

اولاً: مفهوم وتعريف الاداء الضريبي:

يعد اداء المنظمة من اكثر المفاهيم الإدارية سعة و شمولاً اذا ينطوي على عديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح او فشل أي منظمة لأنه يرتبط بجوانب مهمة من سيرة حياة المنظمات والدوائر على اختلاف أنواعها، حيث يعبر الاداء عن الكيفية التي تستعمل بها المنظمة مواردها وطريقة تفاعلها مع بيئتها (الدوري، ٢٠١٣: ١٥)، لذا سعت المنظمات الى تحقيق أهدافها المتمثلة بالكفاءة والفاعلية التي تمت صياغتها لديمومة المنظمة و استمراريتها في ظل الظروف والتحديات المعاصرة كازدياد تعقيد المنظمات و استعمال تقنية المعلومات و الاتصالات فضلاً عن البحث عن أساليب جديدة و معاصرة تتسجم مع التطورات الحاصلة على مستوى البيئة الخارجية كانتشار ظاهرة التهرب الضريبي وازدياد الفساد الاداري باستخدام طرق حديثة، الامر الذي استوجب اهتمام الدوائر الضريبية من رفع من مستوى ادائها. (الكاسية، ٢٠١١: ١٠)، وبالرغم من اتفاق الباحثين في حقول المعرفة الإدارية والمحاسبية على اعتبار الأداء مفهوماً مهماً بالنسبة لجميع المنظمات باختلاف أشكالها القانونية وأهداف أنشطتها، إلا أنهم لم يتمكنوا من الوصول إلى اتفاق حول مفهوم مشترك ومحدد له (الفضل: ٢٠٠٤، ٥٩). حيث عرفها لبعض بانها: قدرة المنظمة على تحقيق الأهداف من خلال الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة بكفاءة وفاعلية (Daft & Non , 2001: 9). في حين يرى البعض انه: الجهود المبذولة لتحقيق الاهداف بأكبر كفاءة وتأثير بوساطة الاستخدام المتكامل للموارد البشرية والطبيعية والمالية في فترة زمنية معينة (Agarwal&Sonia, 2003: 417) اما بالنسبة للأداء الضريبي فيعرف حسب رأي بعض الكتاب بانها: تأدية الإدارة الضريبية للمهام والواجبات المسندة إليها بطريقة كفؤة و فعالة من أجل ضمان وجود نظام ضريبي عادل، وفعال، واقتصادي (MajaKlum,2004: pp 567-574)، في حين عرفه آخرون بأنه: انعكاس لكيفية استخدام إدارة الضرائب للموارد المالية و البشرية، و استغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها المتمثلة في رفع الإيرادات الضريبية و تحقيق رضا المكلفين (شوقي، ٢٠١٦: ٣٤)

ثانياً: العوامل المؤثرة على الاداء الضريبي:

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

يصعب تحديد كافة العوامل المؤثرة في فاعلية الاداء الضريبي، لأنه مجال واسع متشعب الأبعاد، ولأن تلك العوامل متعددة يخضع بعضها لسيطرة الموظف بينما بعضها الآخر يخرج عن سيطرته، كما يعزي بعض الباحثين تلك الصعوبة إلى القصور في فهم طبيعة التفاعل بين محددات الاداء الضريبي وقد قدمت مجموعة من العوامل التي تؤثر في الاداء الضريبي، وهي:

١- عوامل إدارية تنظيمية: والتي تتمثل بالآتي (الرييق، ٢٠٠٤: ٤٦): -

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

أ- عدم توفر مناخ يساعد على العمل والإنتاجية في الهيئة الضريبية.

ب- صراع بين الموظف ورئيسه أو بين الموظف وزملائه.

ت- عدم تحديد مهام الوظيفة تحديداً دقيقاً.

ث- الإشراف السيئ.

ج- النقص في التدريب.

ح- عدم تحديد واجبات الموظف.

خ- نقص في الموارد المادية أو تأخر وصوله.

٢- العوامل البشرية: والتي تتمثل بالآتي (درة والصباغ ٢٠٠٨: ٤٢٣ - ٤٢٤): -

أ- عدم استقطاب الافراد.

ب- عدم وجود الدقة في وضع الأسس والمعايير لمنح الحوافز لتميزهم عن اداء غيرهم والمتمثلة بـ (المجهود، الأقدمية، المهارة)

ت- انعدام وجود روح التعاون والولاء والالتزام بين الافراد.

ث- النقص في تنمية المهارات والكفاءات والمعرفة.

رابعاً: طرق قياس الاداء:

هناك العديد من الطرق (المداخل) المستخدمة في قياس الاداء، سيتم تناول الاله منها من حيث الاستخدام من قبل العديد من منظمات الاعمال، هي:

١- المدخل المالي (Financial input):

وفقاً لهذا المدخل يمكن للمنظمة استخدام مؤشرات مالية لقياس الاداء حيث يعمل على توضيح الصورة الحقيقية للمركز المالي لمنظمات الأعمال والتي يمكن تهيئتها ضمن نماذج تنبؤيه لتحديد ذلك المركز للمنظمات خلال فترات مستقبلية (الحسيني، ٢٠٠٠، ٢٣٩). إن أهم المؤشرات المالية المستخدمة لقياس الاداء هي (العائد على الاستثمار والعائد على حق الملكية والحصة السوقية). لا أن هذه المقاييس المالية للأداء قد تعرضت للكثير من أوجها لنقد بسبب ارتكازها على قيم محاسبية تاريخية (عبدالملك: ٢٠٠٦، ٩) فضلاً عن انها لم تعد تعطي تصوراً كاملاً عن أداء المنظمة الاقتصادية أو أداء أنشطتها في عصر المنافسة والثورة المعلوماتية والتي ولدت الحاجة إلى بروز اتجاهات متقدمة في مجال قياس أداء المنظمة الاقتصادية الذي يعتمد على مقاييس الاداء غير المالية الى جانب المقاييس المالية (الكبراتي، ٢٠٠٥: ٩٩).

٢- مدخل اصحاب المصالح:

ينطلق هذا المدخل من أن نظم قياس الاداء المستندة على الطرق المحاسبية التقليدية غير مناسبة للمنظمات الحالية التي تغيرت فيها العلاقات مع الموظفين والزبائن والموردين وكذلك مع أصحاب المصالح، لذلك لابد من وضع مقاييس قادرة على تفهم العوامل غير الملموسة مثل الخدمات والابتكارات وعلاقات الموظفين (الجبوري، ٢٠٠٥: ٥٥).
ذا أصبح على الإدارة العليا لمنظمات الاعمال ان تضع واحداً او اكثر من مقاييس الاداء لكل مجموعة من اصحاب المصالح في المنظمة والتي يجب ان تقابل اهدافهم فيها. فالطبيعة المتشابكة لأهداف منظمات الاعمال وحاجات الاطراف المرتبطة بها تتسحب على طبيعة مجالات الاداء التي تغطي تلك الاهداف المتشابكة، وتقرض على

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

منظمات الاعمال تحقيق الحد الأدنى من التنسيق والتلاؤم بين تلك الاهداف بحيث تكون نتائج مقاييس الاداء في مختلف المجالات المتعامدة بالشكل الذي يدعم الاداء الكلي لمنظمة الاعمال (حمدان وادريس، ٢٠٠٩: ٣٩٤).

٣- مدخل المقارنة المرجعية:

تُعد من التقنيات المعاصرة التي أثبتت نجاحها في التطبيق كونها أداة لتحسين الاداء بشكل مستمر من خلال اجراء المقارنات المستمرة للمنتجات أو الخدمات مع أفضل مستويات الاداء المنافسة لها، مما يدعوها إلى تطوير العمليات التشغيلية الرئيسية في منظمات الاعمال لتمنحها الميزة التنافسية التي تواجه بها منافسيها الرئيسيين (النعمي، ٢٠٠٧: ٩٨). وتعد المقارنة المرجعية وسيلة ناجحة لتطوير معايير ومؤشرات الاداء ذات الصلة بأعمال وأنشطة المنظمة المحلية، بهدف تحسين العمل وتحقيق أفضل أداء ممكن. كما وتعد أداة بيد الإدارة تتطلب قبول الإدارة العليا بتبني عمليات التغيير الناجمة عن محاكاة المنتجات والعمليات والممارسات الإدارية في تلك المنظمة مع نظيراتها في أكثر منظمات الاعمال نجاحا، بغية صياغة أفكار واعتماد تطبيقات جديدة للقيام بأفضل أداء ممكن (الخطيب، ٢٠٠٢: ٣٢). وتكمن اهمية هذا الاسلوب في اعطاء مقاييس محفزة وجيدة تساعد المنظمات الاقتصادية على ارضاء زبائنها (البرادعي، ٢٠٠٨: ٥٣). كما أنها توفر الوقت والكلفة نتيجة لتجنب الوقوع في الأخطاء التي وقع فيها الآخرون أو المتعلقة بتطوير الطريقة التي طورتها واختبرتها وحدة اقتصادية أخرى (النعمي، ٢٠٠٧: ١٠٠).

٤- مدخل تقنية بطاقة الاداء المتوازن:

تعد بطاقة الأداء المتوازن واحدة من أدوات القياس، وإدارة الاداء المنظمي التي اكتشفها كل من (كابلان، ونورتون) عام ١٩٩٢، التي تركز على ضرورة ربط، وقياس تأثير الأداء في جميع المنظمات الوظيفية في المنظمة، وأيضاً ربط تلك المحاور مع المكافآت والعقوبات؛ لتحسين الاداء (Budiarso, 2014: 27). وكان الهدف من ذلك هو التغلب على أوجه القصور في أدوات قياس الأداء التي تستخدم المعايير المالية التقليدية، واليوم الآلاف من المنظمات الخاصة والعامة، وغير الهادفة للربح تنفذ بطاقة الأداء المتوازن (BSC) (Basuony, 2014: 14). وعلى نطاق واسع تعد هذه البطاقة أداة متعددة الأبعاد لقياس الأداء مقارنة مع أدوات قياس الأداء التقليدية التي تركز على المقاييس المالية وحدها، إذ ركزت على ثلاثة محاور إضافية، وهي (محور الزبائن، والعمليات الداخلية، والتعلم والنمو)، وذلك لتوفير صورة كاملة عن الأداء الكلي للمنظمة، وأن المفهوم الاساس لهذه البطاقة (BSC) " ان ما لا يمكن قياسه لا يمكن فهمه " (Kaplan, 2010: 3).

٣-٢: علاقة الرقابة الداخلية والاداء الضريبي:

الاداء الضريبي كما ورد في المبحث السابق يتمثل بطبيعة الاعمال والجهد المطلوب القيام به من قبل المنظمة لتحقيق اهدافها للأمد البعيد وأن تحسين الاداء يتطلب مراقبة مستمرة ودقيقة للتأكد عن مدى تحقيق هذه الاهداف وتحديد الانحرافات واتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيحها وتحسين الاداء في المستقبل. لهذا يتطلب قياس وتقييم ومتابعة أدائها بصورة مستمرة من خلال استخدام وسائل علمية متطورة (المنصوري، ٢٠١٠: ٤٥). من هنا يتبين لنا ان من أفضل وأحدث الاساليب الادارية في قياس الاداء الضريبي هي بطاقة العلامات المتوازنة حيث انها تساعد المنظمات على تقييم أدائها بصورة شاملة، اذ لا يتم فيها التركيز فقط على الجانب المالي والمتمثل (بالحصيلة الضريبية)، وعلى الرغم من اهميته كونه يعتبر من الاهداف الرئيسية للمؤسسة الضريبية إلا أن هناك جوانب اخرى غير مالية وهي (المكلف، العمليات الداخلية، التطور والنمو) حيث ان اهمال جانب من الجوانب سوف يؤثر على أدائها للأمد البعيد. ذا سنيين في هذا المحور بالتفصيل مفهوم بطاقة العلامات المتوازنة واهدافها والاعتبارات التي تقوم عليها ومحاورها الاساسية واهميتها للبيئة الضريبية وعلاقتها بالبيئة الضريبية.

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

اولاً: مفهوم وتعريف بطاقة العلامات المتوازنة: قدمت بطاقة العلامات المتوازنة BSC عام ١٩٩٢ ممن قبل Kaplan و Norton لتشكّل نهجاً جديداً هو توفير أداة منهجية تجمع بين مؤشرات الأداء المالية وغير المالية في نظام قياس ممتاسك (Voelpel et al., 2005: 3 – 5). وقد تم تعريفها من قبل Kaplan و Norton على انها: مجموعة من التدابير التي توفر وبشكل سريع نظرة شاملة عن أداء المنظمة". (Zula, 2006: 33) كما تم تعريفها على انها: الاداة الاولى للإدارة لتساعدها في تقييم أداء المنظمة بشكل متكامل وتمكين الاداريين الرئيسيين من صياغة خطط التطوير بوساطة توفير مجموعة من المعلومات الموضوعية وذات العلاقة بأنشطة المنظمة التشغيلية. (Agarwal & Sonia: 2003: 418) وقد تمّ توثيق نجاح بطاقة العلامات المتوازنة من خلال شعبيتها المتنامية بسرعة في جميع انحاء العالم، لتبين الدراسات الاستقصائية ادلة على معدل تبني بطاقة العلامات المتوازنة ليصل إلى ٦٦ % من قبل لشركات الامريكية الامر الذي يرجح أهميتها كأداة لقياس الاداء. (Zizlavsky, 2014: 212) وعليه تستطيع بطاقة العلامات المتوازنة شرح رؤية المنظمة وراقبتها الداخلية عن طريق أربعة منظورات، اذ يتكون كل منظور من الأهداف والمؤشرات والتدابير الاستراتيجية ذات الصلة لتحقيقها وهي كالآتي (Huang et al., 2014: 5,22):

- **المحور المالي (Financial Axis):** اذ يشير هذا المحور إلى النتائج المالية لمختلف اعمال المنظمة.
 - **محور العمليات الداخلية (Axis of internal processes):** يشير هذا المحور إلى تحديد العمليات التي ينبغي على المنظمة اتمامها مثل عملية الاحتساب الضريبي للمكلفين وغيرها والتي بفضلها تنشأ تأثيرات إيجابية تتعلق برضا المكلفين وزيادة الإيرادات الضريبية للمنظمة.
 - **محور الزبون او المكلف (Customer Axis):** تعد تلبية احتياجات المكلف من أولويات الإدارة، اذ ينبغي ان يتشكل هذا المحور من مجموعة من التدابير أو المؤشرات التي تتعلق بمختلف العوامل التي تعد ذات أهمية للزبون.
 - **محور التعلم والنمو (Learning and growth Axis):** يتطلب تحسين المنظمة ونموها من خلال التدريب المستمر للموظفين فضلاً عن تطوير المهارات والقدرات اللازمة لتحقيق الاهداف، لذا فإنّ هذا المنظور يتضمن مؤشرات لقياس المستوى الحالي فضلاً عن النتائج التي تمّ الحصول عليها نتيجة التدريب المستمرّ مع الوقت.
- ثانياً: - **الاعتبارات التي تهتم بها بطاقة العلامات المتوازنة:** جاءت فكرة بطاقة العلامات المتوازنة لتركز على وصف المكونات الأساسية لنجاح المنظمة، وذلك بمراعاة الاعتبارات الآتية (عبد الحلیم: ٢٠٠٥: ٢٠)، (المغربي: ٢٠٠٦: ٢٧٨)، (الزير، ٢٠٠٨: ١٣):
- ١- **البعد الزمني (Time dimension):** إذ تهتم عمليات قياس الأداء بثلاثة أبعاد زمنية وهي الأمس واليوم وغداً، اذ ان ما تقوم به المنظمة في الحاضر تحسباً للمستقبل قد لا يكون له تأثير على ذلك المستقبل، لذا يكون من الضروري مراقبة النسب الرئيسية المالية وغير المالية بشكل متواصل.
 - ٢- **البعد الاستراتيجي (Strategic dimension):** تركز عمليات قياس الأداء بربط عمليات التشغيل قصيرة المدى برؤية واستراتيجية المنظمة طويلة المدى، لذلك فالمقاييس اما ان تطبق من الاعلى الى الاسفل حيث تهتم بتحليل الاستراتيجية الكلي وتقييم عمليات التغيير، او ان تطبق من الاسفل الى الاعلى إذ ينصب التركيز على تمكين القادة والموظفين وتعظيم حرية العمل والأداء.

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

٣- البعد البيئي (Environmental dimension): تركز بطاقة العلامات المتوازنة على كل الجهات ذات العلاقة الداخلية منها والخارجية عند القيام بتطبيق المقاييس، فهناك مقاييس خارجية تهتم بالمكلفين فضلاً عن المقاييس الداخلية التي تهتم بتحسين الفاعلية والكفاءة في الاداء الضريبي. ومن الجدير بالذكر انه على المنظمات الناجحة الاهتمام بالأدوات التي تحقق تقييم جيد لأدائها البيئي، لذلك فان بطاقة العلامات المتوازنة هي الأداة التي تحول تنظيم البيئة الداخلية الضريبية الى عمل وليست اداة لتكوين الاستراتيجيات.

المبحث الثالث: الإطار العملي للرقابة الداخلية والاداء الضريبي:

٣-١: نبذة مختصرة عن فروع الهيئة العامة: بلغت الفروع الضريبية للهيئة العامة للضرائب فضلاً عن الأقسامها ٣٩ (تسعة وثلاثون) فرعاً ضريبياً وتنتشر هذه الفرع في بغداد وبقية المحافظات وترتبط مركزياً بالهيئة وتتألف هذه الفروع من وحدات تخمينية وتدقيق وجباية والحاسبة الالكترونية، كما بلغ عدد الفروع داخل محافظة بغداد ١٦ فرعاً موزعاً بحسب موقع مدينة بغداد الجغرافي وعلى النحو الآتي: (الأعظمية، الكاظمية، الشعب، مدينة الصدر، الاحرار (الربيع سابقاً)، بغداد الجديدة، الحرية، كرادة الشرقية (الرشيد سابقاً)، النهضة، الرصافة، البياع، الدورة، المشتل، الكرخ المركز، المحمودية). ما فروع المحافظات فيبلغ عددها ٢٣ (ثلاثة وعشرون) فرعاً، هي (نينوى الأيسر، نينوى الأيمن، الجزيرة، صلاح الدين، سامراء، كركوك الأولى، كركوك الثانية، ديالى، الانبار، فلوجة، كربلاء، النجف، بابل، الديوانية، ذي قار، واسط، مثنى، ميسان، البصرة، العشار، الزبير، الكوفة، القرنة) وقد تم اختيار عدد من فروع الهيئة في بعض المحافظات فضلاً عن فروع محافظة بغداد بالإضافة الى المقر الرئيسي للهيئة ليكون الباحث على اطلاع تام على موضوع تأثير كفاءة الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي.

٣-٢: المقاييس المستخدمة لتحليل متغيرات البحث

اولاً: استمارة قائمة الفحص: تم التركيز في هذه الاستمارة على محورين من الأسئلة وهي: -

- ١- المحور الأول: يشمل هذا المحور متغيرات البيئة الداخلية، وتتضمن الابعاد الآتية (الثقافة التنظيمية، الهيكل التنظيمي، اساليب اتخاذ القرارات، الرقابة الداخلية، الموارد البشرية، البنى التحتية لتكنولوجيا المعلومات)، وعددها (٣٠) فقرة.
- ٢- المحور الثاني: يشمل المحور الثالث متغيرات الأداء، وتتضمن الابعاد الآتية (المالي، والزبون (المكلفين)، والعمليات الداخلية، والتعلم والنمو، البعد البيئي)، وعددها (٢٠) فقرة. كما موضحة في جدول رقم (٣)، والذي يمثل هيكلية استمارة فحص الدراسة.

جدول (٣) هيكلية استمارة فحص الدراسة

المحاور	المتغير الرئيسية	عدد الفقرات	تسلسل الفقرات
الأول	البيئة الداخلية	٣٠	١-٣٠
الثاني	الأداء الضريبي	٢٠	٣١-٥٠

وقد صيغت استمارة الفحص على وفق مقياس ليكرت الخماسي (Likert) في إجابات أفراد العينة، وسيكون مستوى الإجابة محصوراً بين (١ - ٥)، وعلى خمسة مستويات على وفق الفئات لقياس درجة الاستجابة، وكما موضح في الجدول (٤).

الجدول (٤) مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale

الفئة	الإجابة
-------	---------

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

غير مطبق وغير موثق	١ - ١,٧٩
مطبق بشكل جزئي وغير موثق	١,٨ - ٢,٥٩
مطبق وموثق بشكل جزئي	٢,٦ - ٣,٣٩
مطبق بشكل كامل وغير موثق	٣,٤ - ٤,١٩
مطبق وموثق بشكل كامل	٤,٢ - ٥

وكان ترتيب الإجابات في الاستمارة، كما موضح في الجدول (٥) الآتي:

الجدول (٥) ترتيب إجابات الاستمارة

مطبق وموثق بشكل كامل	مطبق بشكل كامل وغير موثق	مطبق وموثق بشكل جزئي	مطبق بشكل جزئي وغير موثق	غير مطبق وغير موثق
٥	٤	٣	٢	١

ثانياً: مؤشرات بطاقة الاداء

حيث صيغت مؤشرات الفقرات على وفق مكونات بطاقة العلامات المتوازنة حيث ان كل بطاقة من البطاقات الأربعة تشتمل على أربعة أعمدة:

الأهداف Objectives: تسجل فيه الأهداف الخاصة بالبطاقة.

المؤشرات Measures: تسجل فيه المؤشرات التي ستستخدم لقياس كل هدف.

المستهدف Target: تسجل فيه القيمة المستهدفة للمؤشر في نهاية الفترة.

المبادرات Initiatives: تسجل فيه المبادرات أو الأشياء التي سنقوم بها لتحقيق الهدف.

(Selena Aureli, 2010 : 20)

وتظهر هذه المكونات على النحو الموضح لبطاقة البعد المالي كمثل كما في الشكل التالي:

المبادرات	المستهدف	المؤشر	الهدف	المحور المالي

شكل رقم (١) تصميم بطاقة العلامات المتوازنة

ثالثاً: قياس الصدق والثبات

١ - اختبار الصدق: استعمل الباحث طريقتين لصدق استمارة فحص: -

أ- صدق المحكمين: حيث عرضت استمارة الفحص على محكمين عدة من ذوي الاختصاص في مجال البحث الحالي المثبتة أسمائهم في الملحق رقم (١).

ب- صدق القياس: أن اختبار الصدق ينطبق على الأسئلة الاختبارية، فصدق كل سؤال يتوقف على مدى قياسه للمهارة التي يسعى الاختبار الى قياسها ويرتبط صدق كل اختبار بصدق كل فقرة، أو سؤال من أسئلة الاختبار.

ت- الصدق البنائي لمجالات الدراسة: يعد الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات استمارة الفحص.

٢ - اختبار الثبات: أن البحث استخدم مقياس ليكرت الخماسي لقياس فقرات استمارة الفحص لذا فإن هذا يتطلب اختباراً للثبات، وان اختبار الثبات هنا يكون بموجب معادلة (CronbacgAlfe) كرونباخ ألفا في حالة الاختبار الذي تكون الدرجات فيه على تقدير (ليست واحد و صفر)، بل يمكن ان تأخذ قيما مختلفة (١، ٢، ٣، ٤، ...)،

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

كما في حالة الاختبارات التي تستخدم سلم ليكرت، كما أسلفنا للإجابة على الفقرات. وتستخدم هذه المعادلة أيضاً في الاختبارات من نوع الأسئلة الموضوعية أو المقالية. والجدول (٦) يوضح اختبار الثبات للمتغيرات.

الجدول (٦) اختبار ثبات متغيرات البحث باستخدام معامل كرونباخ ألفا

المتغيرات	معامل كرونباخ ألفا
١ إجمالي متغيرات البيئة الضريبية الداخلية	٩١%
٢ إجمالي متغيرات الأداء الضريبي	٩٤%
٣ إجمالي متغيرات البيئة الضريبية الداخلية والأداء الضريبي	٩٥%

٣-٣: عرض نتائج البيانات وتحليلها:

أولاً: المتغير الأول (الرقابة الداخلية): تعد الرقابة الداخلية واحدة من أدوات التصدي للمشكلات المختلفة التي تعاني منها المنظمات، كونها تقوم بدور المتابع والمشرف على حسن سير وسلامة العمل الداخلي في هذه المنظمات، وذلك بهدف التقليل من عمليات الاحتيال التي تؤدي إلى ضياع حقوق أطراف المصالح، وتعطي المصالح الشخصية أهمية أكبر من مصلحة المنظمات، مما يؤثر سلباً في طبيعة العمل فيها. ونظراً لأهمية سلامة النظام الداخلي كان لابد من فحص الرقابة الداخلية في الهيئة من خلال قائمة فحص، وقد تم قياس (الرقابة الداخلية) بخمس مكونات، وهي (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الانشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المتابعة والمراقبة)، وذلك من خلال عرض التكرارات، والنسب المئوية، والأوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية على المستوى العام لمتغيرات البحث، وكانت النتائج حولها كما مبينة في الجدول (٣)

جدول (٣) قائمة فحص الرقابة الداخلية

ت	الاستجابة / المؤشرات	مقياس	مطبق وموثق بشكل كامل	مطبق بشكل كامل وغير موثق	مطبق وموثق بشكل جزئي	مطبق بشكل جزئي وغير موثق	غير مطبق وغير موثق	الانحراف المعياري	النتيجة
١	البيئة الرقابية	التكرار النسبية	١٧%	٢٦%	٤٧%	٤١%	١١%	٣,١٨	مطبق وموثق بشكل جزئي
٢	تقييم المخاطر	التكرار النسبية	١٤%	٣٢%	٤٥%	٢٧%	٢%	٢,٧٤	مطبق وموثق بشكل جزئي
٣	الانشطة الرقابية	التكرار النسبية	٤%	١٩%	٣٤%	١٨%	١٥%	٣,٢٣	مطبق وموثق بشكل جزئي
٤	المعلومات والاتصالات	التكرار النسبية	١٣%	٢٣%	٣٩%	١٦%	٢%	٢,٧٣	مطبق وموثق بشكل جزئي
٥	المتابعة والمراقبة	التكرار النسبية	٠%	١٩%	٣٨%	٥%	٠%	٢,٩	مطبق وموثق بشكل جزئي
	النتيجة النهائية	التكرار النسبية	١١%	٢١%	٣٨%	١٩%	١١%	٢,٩٦	مطبق وموثق بشكل جزئي

ومن الجدول اعلاه نتضح النتائج الاتية:

١- جاء المؤشر رقم (٣)، وهو " أنشطة الرقابة " بالمرتبة الاولى من حيث درجة التطبيق والتوثيق، اذ يتضح من النتيجة ان افراد الدراسة موافقون على تطبيق وتوثيق واحدة من المؤشرات بشكل جزئي بمتوسط حسابي بلغت قيمته (٣,٢٣)، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (٠,٧٢٧) وهو انحراف قليل التشتت والذي يدل على تجانس جيد جدا في الاجابات، وقد جاءت النتيجة النهائية لهذا المؤشر بنسبة (٣٨%) (مطبق وموثق بشكل جزئي) وهي اعلى نسبة تطبيق لهذا المؤشر، وهذا يدل على ان أنشطة الرقابة الداخلية تعمل بشكل جيد نوعا من حيث مساهمته نظام الرقابة الداخلي في تطوير انظمتها، وكذلك وجود نظام معتمد للرقابة داخلية يحدد صلاحيات واختصاصات الهيئة العامة للضرائب والفروع التابعة لها. الا انه أن الاسلوب الرقابي المتبع في

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

الهيئة وفروعها يتسم بالروتينية ويفتقر الى عنصر المفاجأة والاستمرارية وهو غالبا ما يكون على شكل زيارة متوقعة.

٢- جاء المؤشر رقم (١)، وهو " بيئة الرقابة " بالمرتبة الثانية من حيث درجة التطبيق والتوثيق، اذ يتضح من النتيجة ان افراد الدراسة موافقون على تطبيق وتوثيق واحدة من المؤشرات بشكل جزئي بمتوسط حسابي بلغت قيمته (٣،١٨)، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (٠،٦٩٠) وهو انحراف قليل التشتت والذي يدل على تجانس جيد جدا في الاجابات، وقد جاءت النتيجة النهائية لهذا المؤشر بنسبة (٤٧%) (مطبق وموثق بشكل جزئي) وهي اعلى نسبة تطبيق لهذا المؤشر، وهذا يدل على وجود بيئة رقابية جيدة ولكن من ناحية الهيكل التنظيمي فقط حيث من خلال الملاحظة المباشرة والمقابلات الشخصية تبين هناك هيكل تنظيمي معتمد من قبل وزارة المالية خاص في الهيئة وفروعها بالإضافة الى وجود فصل بين المهام الوظيفية الا انه هناك شبه انعدام الإجراءات الرقابية التي تحقق التأكد من مدى الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية من قبل الإدارة والموظفين في الهيئة.

٣- جاء المؤشر رقم (٥)، وهو " المتابعة و المراقبة " بالمرتبة الثالثة من حيث درجة التطبيق والتوثيق، اذ يتضح من النتيجة ان افراد الدراسة موافقون على تطبيق وتوثيق واحدة من المؤشرات بشكل جزئي بمتوسط حسابي بلغت قيمته (٢،٥٩)، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (٠،٦٢٨) وهو انحراف قليل التشتت والذي يدل على تجانس جيد جدا في الاجابات، وقد جاءت النتيجة النهائية لهذا المؤشر بنسبة (٣٨%) (مطبق بشكل كامل وغير موثق) وهي اعلى نسبة تطبيق لهذا المؤشر، وهذا يدل على وجود متابعة ومراقبة لكافة العمليات والاجراءات في الدوائر الضريبية الا ان هناك ضعف في اجراءات التدقيق الداخلي لمراقبة مدى استجابة الادارة للتوصيات الداخلية والخارجية المعدة لتقويم نظام الرقابة الداخلية بسبب كثرة الاعمال التي يقوم بها قسم الرقابة والتدقيق الداخلي.

٤- جاء المؤشر رقم (٢)، وهو " تقييم المخاطر " بالمرتبة الرابعة من حيث درجة التطبيق والتوثيق، اذ يتضح من النتيجة ان افراد الدراسة موافقون على تطبيق وتوثيق واحدة من المؤشرات بشكل جزئي بمتوسط حسابي بلغت قيمته (٢،٧٤)، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (٠،٨٦١) وهو انحراف قليل التشتت والذي يدل على تجانس جيد جدا في الاجابات، وقد جاءت النتيجة النهائية لهذا المؤشر بنسبة (٣٨%) (مطبق وموثق بشكل جزئي) وهي اعلى نسبة تطبيق لهذا المؤشر، وهذا يدل على انه هناك ضعف كبير في تقييم المخاطر بسبب عدم وجود اليات حديثة من الأدوات والوسائل اللازمة لقياس المخاطر وتقييمها.

٥- جاء المؤشر رقم (٤)، وهو " المعلومات والاتصالات " بالمرتبة الاخيرة من حيث درجة التطبيق والتوثيق، اذ يتضح من النتيجة ان افراد الدراسة موافقون على تطبيق وتوثيق واحدة من المؤشرات بشكل جزئي بمتوسط حسابي بلغت قيمته (٢،٧٣)، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (٠،٩٢٩) وهو انحراف قليل التشتت والذي يدل على تجانس جيد جدا في الاجابات، وقد جاءت النتيجة النهائية لهذا المؤشر بنسبة (٤٣%) (مطبق وموثق بشكل جزئي) وهي اعلى نسبة تطبيق لهذا المؤشر، وهذا يدل على ضعف المعلومات والاتصالات في الرقابة الداخلية للهيئة وفروعها، بسبب عدم وجود آليات لمعالجة ومتابعة الاتصالات الواردة من الأطراف الخارجية، وعدم قيام الرقابة الداخلية بتقييم مدى تأسيسا لهيئة لخطوط اتصال مفتوحة مع الاطراف الخارجية.

• ومن خلال ما تقدم تكون النتيجة النهائية لهذه المتغير بحصوله على (٢،٩٦) درجة تطبيق وتوثيق للمتوسط الحسابي، وانحراف معياري قيمته (٠،٧٦٧) وهو انحراف قليل التشتت والذي يدل على تجانس جيد

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

جدا في الاجابات، وبنسبة (٣٨%) (مطبق وموثق بشكل جزئي) كما موضحة في الشكل رقم (١)، وهذا يدل

على ضعف الرقابة الداخلية في الهيئة العامة وفروعها ومن اهم عوامله هي:

١ - ضعف نظام المعلومات والاتصالات في الرقابة الداخلية للهيئة وفروعها.

٢ - عدم وجود اليات حديثة من الأدوات والوسائل اللازمة لقياس المخاطر وتقييمها.

ثانيا: المتغير الثاني (الاداء الضريبي): تم تحديد الوزن النسبي لكل من المحاور الاربعة على افتراض ان الاهمية

النسبية لكل محور غير مساوية لجميع المحاور بسبب طبيعة النشاط الضريبي ولغرض تحديد الاهمية النسبية

تم توزيع نموذج استمارة فحص الى المتخصصين من الاكاديميين و المهنيين لتحديد الوزن النسبي لكل محور

ابتداءً من خلال وضع تسلسل الاهمية النسبية للمحور من (١-٤) تم بعد ذلك فرز النتائج لاستخراج الاهمية

النسبية لكل محور، كما تم قياس النتائج الفعلية للاداء الضريبي من خلال محاور بطاقة الاداء المتوازن

الأربعة، وهي: (المحور المالي، محور المكلف، العمليات الداخلة، التعليم والنمو)، وذلك من خلال عرض

التكرارات، والنسب المئوية، والأوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية على المستوى الفرعي والعام لمتغيرات

البحث، وكانت النتائج حولها كالآتي:

جدول (٤) قائمة فحص الاداء الضريبي

النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مطبق				مقياس	الاستجابة	ت
			مطبق وغير موثق	مطبق جزئي وغير موثق	مطبق وموثق بشكل جزئي	مطبق كامل وغير موثق			
مطبق وموثق بشكل جزئي	٠,٨٨	٣,٠٨	٦	٤	٢٥	٨	٧	التكرار النسبية	١
			%١٢	%٨	%٥٠	%١٦	%١٤		
مطبق كامل وغير موثق	٠,٩٢٩	٢,٣٤	٠	٩	١٥	١٦	١٠	التكرار النسبية	٢
			%٠	%١٨	%٣٠	%٣٢	%٢٠		
مطبق وموثق بشكل جزئي	٠,٨٦٢	٢,٩٨	١	١٧	١٧	١٠	٥	التكرار النسبية	٣
			%٢	%٣٤	%٣٤	%٢٠	%١٠		
مطبق وموثق بشكل جزئي	٠,٨٨٠	٢,٦٠	٢	٣	٢٧	٩	٩	التكرار النسبية	٤
			%٤	%٦	%٥٤	%١٨	%١٨		
مطبق وموثق بشكل جزئي	٠,٨٨٨	٢,٧٥	٩	٣٣	٨٤	٤٣	٣١	التكرار النسبية	النتيجة النهائية
			%٥	%١٧	%٤٢	%٢٢	%١٦		

ومن الجدول اعلاه تتضح النتائج الاتية:

١- جاء المحور رقم (١)، وهو " المحور المالي " بالمرتبة الاولى من حيث درجة التطبيق والتوثيق، اذ يتضح من

النتيجة ان افراد الدراسة موافقون على تطبيق وتوثيق هذا المحور بشكل جزئي بمتوسط حسابي بلغت قيمته

(٣,٨)، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (٠,٨٨) وهو انحراف قليل التشتت والذي يدل على تجانس

جيد جدا في الاجابات، وقد جاءت النتيجة النهائية لهذا المحور بنسبة (٥٠%) (مطبق وموثق بشكل جزئي)

وهي اعلى نسبة تطبيق لهذا المؤشر، وهذا يدل ان هذا المحور يشكل نقطة ضعف للهيئة العامة ومن اهم عوامله

هو:

أ- عدم استخدام الهيئة التقنية الحديثة للرقابة على الاداء المالي.

ب- عدم اعتماد نظام الحوافز المالية والمكافآت لغرض تشجيع العاملين للأداء الافضل.

ت- عدم استخدام الإدارة الضريبية اليات متطورة وحديثة لتحقيق الحصيلة الضريبية المخطط لها.

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

٢- جاء المحور رقم (٣)، وهو " محور العمليات الداخلية " بالمرتبة الثانية من حيث درجة التطبيق والتوثيق، إذ يتضح من النتيجة ان افراد الدراسة موافقون على تطبيق وتوثيق هذا المحور بشكل جزئي بمتوسط حسابي بلغت قيمته (٢،٩٨)، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (٠،٨٦٢) وهو انحراف قليل التشتت والذي يدل على تجانس جيد جدا في الاجابات، وقد جاءت النتيجة النهائية لهذا المحور بنسبة ونسبة (٣٤%) (مطبق بشكل جزئي ووعبر موثق) و (مطبق وموثق بشكل جزئي) وهي اعلى نسبة تطبيق لهذا المؤشر، وهذا يدل ان هذا المحور يشكل نقطة ضعف للهيئة العامة ومن اهم عوامله هو:

أ- اعتماد الهيئة على آليات مراقبة ومتابعة تقليدية في تدقيق البيانات الضريبية.

ب- تعقيد اجراءات العمل المتبعة نتيجة لتعدد القوانين والتشريعات الضريبية، فضلا عن التعليمات الداخلية والضوابط التي تضعها الهيئة لأغراض التحاسب الضريبي.

٣- جاء المحور رقم (٤)، وهو " محور التعليم والنمو " بالمرتبة الثالثة من حيث درجة التطبيق والتوثيق، إذ يتضح من النتيجة ان افراد الدراسة موافقون على تطبيق وتوثيق هذا المحور بشكل جزئي بمتوسط حسابي بلغت قيمته (٢،٦)، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (٠،٨٨) وهو انحراف قليل التشتت والذي يدل على تجانس جيد جدا في الاجابات، وقد جاءت النتيجة النهائية لهذا المحور بنسبة (٥٤%) (مطبق وموثق بشكل جزئي) وهي اعلى نسبة تطبيق لهذا المؤشر، يدل ان هذا المحور يشكل نقطة ضعف للهيئة العامة ومن اهم عوامله هو:

أ- عدم قيام الهيئة بتخصيص موازنة سنوية لتدريب العاملين.

ب- ضعف المبالغ المخصصة لشراء الاجهزة والمعدات التكنولوجية.

ت- عدم تقديم برامج تدريبية كافية وملائمة للموظفين عند تطبيق تكنولوجيا حديثة، مثل البرامج الالكترونية.

٤- جاء المحور رقم (٢)، وهو " محور المكلف (الزبون) " بالمرتبة الأخيرة من حيث درجة التطبيق والتوثيق، إذ يتضح من النتيجة ان افراد الدراسة موافقون على تطبيق هذا المحور بشكل كامل مع عدم توثيقه بمتوسط حسابي بلغت قيمته (٢،٣٤)، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري التي بلغت (٠،٩٢٩) وهو انحراف قليل التشتت والذي يدل على تجانس جيد جدا في الاجابات، وقد جاءت النتيجة النهائية لهذا المحور بنسبة (٣٠%) (مطبق وموثق بشكل جزئي) وهي اعلى نسبة تطبيق لهذا المؤشر، وهذا يدل ان هذا المحور يشكل نقطة ضعف للهيئة العامة ومن اهم عوامله هو:

أ- هناك ضعف في ادخال البيانات المتعلقة بالمكلفين من تسجيل وتقدير وجباية الكترونية.

ب- عدم تناسب عدد المكلفين المسجلين في الضريبة مع قدرات الهيئة الضريبية وفروعها، هناك العديد من الأضابير الخاصة بالمكلفين والتي خضعت للضريبة وتقديرها بموجب الضوابط (خاضع إداري)، الا ان الهيئة لم تقم باستكمال هذا التقدير من المكلفين، إذ تشكل الأضابير الموقوفة نسبة ٨٠% من إجمالي عدد المكلفين المسجلين.

• ومن خلال ما تقدم تكون النتيجة النهائية لهذه المتغير بحصوله على (٢،٧٥) درجة تطبيق وتوثيق للمتوسط الحسابي، وانحراف معياري قيمته (٠،٨٨٨) وهو انحراف قليل التشتت والذي يدل على تجانس جيد جدا في الاجابات، وبنسبة (٤٢%) (مطبق وموثق بشكل جزئي) كما موضحة في الشكل رقم (٢)، وهذا يدل ان الاداء الضريبي في الهيئة وفروعها متوسط نوعا ما وذلك بسبب ضعف في محور العمليات الداخلية وضعف في محور المكلف.

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

- ولغرض تحديد الفجوة في الاداء الضريبي على المستوى الاجمالي تم استخدام تصميم بطاقة العلامات المتوازنة من حيث المستهدف والمبادرات التي ظهرت من خلال الاستمارات الموزعة على المهنيين والاكاديميين المتخصصين، حيث تم احتساب المستهدف عن طريق (تقسيم الاجمالي لكل محور / اجمالي محاور بطاقة العلامات المتوازنة × ١٠٠%)، في حين تم احتساب عن طريق (تقسيم الاجمالي لكل محور / اجمالي محاور بطاقة العلامات المتوازنة × نسبة مستهدف لكل محور) ومن خلال ذلك يتم احتساب الفجوة في كل محور والتي هي (الفرق بين المخطط (المستهدف) والفعلي (المبادرات)). كانت النتائج كما مبينة في جدول (٥).

جدول رقم (٥) المحور المالي وفقا لتصميم بطاقة العلامات المتوازنة

محاور بطاقة العلامات المتوازنة	المستهدف	المبادرات	الفجوة
المحور المالي	% ٢٧،٦٥	% ٢١،٢٩	% ٦،٣٦
محور المكلف (الزبون).	% ٢٤،٧١	% ١٥،١٩	% ٩،٥٢
محور العمليات الداخلية	% ٢٤،١١	% ١٧،٩٦	% ٦،١٥
محور التعليم والنمو.	% ٢٣،٥٣	% ١٥،٣	% ٨،٢٣

ومن خلال الجدول أعلاه وعلى ضوء النتائج الظاهرة لفجوات مؤشرات محاور بطاقة العلامات المتوازنة يتبين ان هناك نسبة فارق كبيرة بين الاداء الفعلي والمخطط في محور المكلف والذي يدل على وجود ضعف كبير في الاداء الضريبي من ناحية المكلف.

٣-٢: **اختبار فرضيات البحث:** تم اختبار فرضيات البحث، والذي تضمن اختبار فرضية الارتباط بين متغيرات البحث الرئيسية باستعمال الأساليب الإحصائية التحليلية المتمثلة بمعامل ارتباط بيرسون (Person)، وكما يتضمن اختبار فرضيات التأثير بين متغيرات البحث الرئيسية باستعمال الأساليب الإحصائية المتمثلة بتحليل الانحدار الخطي البسيط، وفق برنامج ال (SPSS) لذا يتضمن هذا المبحث محورين: -

اولا: **اختبار علاقة الارتباط بين متغيرات البحث الرئيسية.** م اختبار صحة الفرضية التي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية والاداء الضريبي. الى مستوى المؤشر الكلي بهدف التعرف على قوة العلاقة بين متغيرات البحث، وطبيعتها.

- **(توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية والاداء الضريبي)**

يشير مضمون هذه العلاقة التحقق من صحة الفرضية الرئيسية الأولى، والتي تنص على (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية، والاداء الضريبي)، إذ تشير معطيات الجدول (٦) إلى وجود علاقة ارتباط طردية معنوية موجبة قوية بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية، والاداء الضريبي في الهيئة العامة للضرائب وفروعها عينة البحث على المستوى الكلي، وبمعامل ارتباط بلغت قيمته (**٠.٨٥١). عند مستوى دلالة معنوية (٠,٠١)، وهذا يدل على قبول الفرضية الأولى.

جدول (٦) نتائج علاقة الارتباط بين متغيري الرقابة الداخلية والاداء الضريبي على المستوى الكلي

معامل الارتباط	
**٠.٨٥١.	الرقابة الداخلية
	الاداء الضريبي

(**) ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى دلالة (٠,٠١)

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج قوائم الفحص

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

ثانياً: اختبار علاقة التأثير بين متغيرات البحث الرئيسية: تم اختبار علاقة التأثير بين المتغير المستقل (الرقابة الداخلية)، والمتغير التابع (الأداء الضريبي)، وفي ضوء الفرضية الثانية التي تنص على (هناك علاقة تأثير ذو دلالة معنوية بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية و الأداء الضريبي للهيئة العامة للضرائب وفروعها)، وذلك باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط، وقد اتخذت مستويات التحليل والإجمالي لمعرفة معنوية التأثير الاجمالي للرقابة الداخلية في كل محور من محاور الاداء الضريبي، أما عن قبول أو رفض فرضية التأثير فيتم من خلال حساب عدد النماذج المعنوية كنسبة من أصل جميع النماذج فإذا حققت اكثر من (٥٠%) تقبل الفرضية، أما اذا كانت النماذج المعنوية اقل من هذه النسبة ترفض الفرضية، ويتم ذلك عبر مقارنة (F) المحسوبة بقيمة (F) الجدولية تحت مستويين معنوية (٠,٠٥)، و (٠,٠١) وعلى النحو الآتي:

الفرضية الثانية للبحث: (يوجد تأثير ذات دلالة معنوية لكفاءة الرقابة الداخلية على الاداء الضريبي)

وقد تم تحليل تأثير كفاءة الرقابة الداخلية على محاور الاداء الضريبي وعلى الاداء الضريبي بصورة اجمالية لأثبتات صحة الفرضية، وكما مبينة في الجدول (٧):

جدول (٧): يوضح تأثير الثقافة التنظيمية في الاداء الضريبي

القرار	المعنوية	قيمة F المحسوبة	معامل التحديد R ²	معامل بيتا β	الحد الثابت (a)	محاور الاداء الضريبي
يوجد تأثير	٠٩٢.	٣,٦٥٥	٣١٤.	٣,٠٧٦	١٠١,٦٢٧	المحور المالي
يوجد تأثير	٠٩٢.	**٧,٠٨٥	٤٧٠.	٤,٧٥٨	٩٠,٤٧٤	محور المكلف
يوجد تأثير	٠٠٢.	**١٩,٥٦٦	٧١٠.	٦,٣٢١	٥٤,٨٢٣	محور العمليات الداخلية
يوجد تأثير	٠٥٦.	*٥,٠٠٢	٣٨٥.	٣,٧٦٢	١٠٠,٠٩٥	محور التعليم والنمو
يوجد تأثير	٠٠٢.	**٢٠,٩٢٣	٧٢٣.	١,٧٤٢	٥٢,١٣٠	اجمالي الاداء الضريبي
		٤				العدد
		%٨٠				الاهمية النسبية

* قيمة (F) الجدولية عند مستوى ٠,٠٥ = (٣,٨٩)

** قيمة (F) الجدولية عند مستوى ٠,٠١ = (٦,٧٦)

١- تحليل تأثير تحديد الرقابة الداخلية في المحور المالي: يتضح من الجدول (٧) أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (٦٥٥). وهي اقل من قيمة (F) الجدولية البالغة (٣,٨٩) عند مستوى دلالة (٠,٠٥)، وبمستوى معنوية (٠,٠٩٢)، وهذا يعني وجود تأثير للرقابة الداخلية في المتغير التابع الأداء المالي في الهيئة العامة للضرائب وفروعها عينة البحث، ومن خلال الجدول نفسه يمكن ملاحظة قيمة الثابت (a = ١٠١,٦٢٧)، وهذا يعني أن هناك وجوداً للرقابة الداخلية مقداره (١٠١,٦٢٧) حتى وأن كان مقدار الأداء المالي يساوي صفر، أما قيمة (β = ٣,٠٧٦)، فهي تعني أن تغير مقداره وحدة واحدة في الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تغيير في الأداء المالي مقداره (٣,٠٧٦)، أما قيمة معامل التحديد (R²)، والذي يعد مقياساً وصفيّاً يستخدم في تفسير مدى فائدة معادلة الانحدار في تقدير القيم، ويمثل نسبة الانخفاض في الأخطاء عند استخدام معادلة الانحدار، فقد كان مقداره (٣١٤)، وهذا يعني أن الرقابة الداخلية تفسر ما نسبته (٣١,٤%) من التباين الحاصل في الأداء المالي، وأن (٨٦,٦%) هو تباين مفسر من عوامل لم تدخل أنموذج الانحدار.

٢- تحليل تأثير تحديد الرقابة الداخلية في محور المكلف (الزبون): يتضح من الجدول (٧) أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (٠,٨٥٧)، وهي اقل من قيمة (F) الجدولية البالغة (٦,٧٦) عند مستوى دلالة (٠,٠١)، وبمستوى معنوية (٠,٩٢)، وهذا يعني وجود تأثير للرقابة الداخلية في المتغير التابع اداء المكلف في الهيئة العامة للضرائب وفروعها

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

عينة البحث، ومن خلال الجدول نفسه يمكن ملاحظة قيمة الثابت ($\alpha = 90,474$)، وهذا يعني أن هناك وجوداً للرقابة الداخلية مقداره ($90,474$) حتى وأن كان مقدار أداء المكلف يساوي صفر، أما قيمة ($\beta = 4,758$)، فهي تعني أن تغير مقداره وحدة واحدة في الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تغيير في أداء المكلف مقداره ($4,758$)، أما قيمة معامل التحديد (R^2)، والذي يعد مقياساً وصفيّاً يستخدم في تفسير مدى فائدة معادلة الانحدار في تقدير القيم، ويمثل نسبة الانخفاض في الأخطاء عند استخدام معادلة الانحدار، فقد كان مقداره ($47,0$)، وهذا يعني أن الرقابة الداخلية تفسر ما نسبته (47%) من التباين الحاصل في أداء المكلف، وأن (53%) هو تباين مفسر من عوامل لم تتدخل أنموذج الانحدار.

٣- تحليل تأثير تحديد الرقابة الداخلية في محور العمليات الداخلية: يتضح من الجدول (٧) أن قيمة (F) المحسوبة بلغت ($566,19$)، وهي اقل من قيمة (F) الجدولية البالغة ($6,76$) عند مستوى دلالة ($0,01$)، وبمستوى معنوية ($0,02$)، وهذا يعني وجود تأثير للرقابة الداخلية في المتغير التابع أداء العمليات الداخلية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها عينة البحث، ومن خلال الجدول نفسه يمكن ملاحظة قيمة الثابت ($\alpha = 54,823$)، وهذا يعني أن هناك وجوداً للرقابة الداخلية مقداره ($54,823$) حتى وأن كان مقدار أداء العمليات الداخلية يساوي صفر، أما قيمة ($\beta = 6,321$)، فهي تعني أن تغير مقداره وحدة واحدة في الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تغيير في أداء العمليات الداخلية مقداره ($6,321$)، أما قيمة معامل التحديد (R^2)، والذي يعد مقياساً وصفيّاً يستخدم في تفسير مدى فائدة معادلة الانحدار في تقدير القيم، ويمثل نسبة الانخفاض في الأخطاء عند استخدام معادلة الانحدار، فقد كان مقداره ($71,0$)، وهذا يعني أن الرقابة الداخلية تفسر ما نسبته (71%) من التباين الحاصل في أداء العمليات الداخلية، وأن (29%) هو تباين مفسر من عوامل لم تتدخل أنموذج الانحدار.

٤- تحليل تأثير تحديد الرقابة الداخلية في محور التعليم والنمو: يتضح من الجدول (٧) أن قيمة (F) المحسوبة بلغت ($5,002$)، وهي اكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة ($6,76$) عند مستوى دلالة ($0,05$)، وبمستوى معنوية ($0,06$)، وهذا يعني وجود تأثير للرقابة الداخلية في المتغير التابع أداء التعليم والنمو في الهيئة العامة للضرائب وفروعها عينة البحث، ومن خلال الجدول نفسه يمكن ملاحظة قيمة الثابت ($\alpha = 100,095$)، وهذا يعني أن هناك وجوداً للرقابة الداخلية مقداره ($100,095$) حتى وأن كان مقدار أداء التعليم والنمو يساوي صفر، أما قيمة ($\beta = 3,762$)، فهي تعني أن تغير مقداره وحدة واحدة في الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تغيير في أداء التعليم والنمو مقداره ($3,762$)، أما قيمة معامل التحديد (R^2)، والذي يعد مقياساً وصفيّاً يستخدم في تفسير مدى فائدة معادلة الانحدار في تقدير القيم، ويمثل نسبة الانخفاض في الأخطاء عند استخدام معادلة الانحدار، فقد كان مقداره ($38,5$)، وهذا يعني أن الرقابة الداخلية تفسر ما نسبته ($38,5\%$) من التباين الحاصل في أداء المكلف، وأن ($61,5\%$) هو تباين مفسر من عوامل لم تتدخل أنموذج الانحدار.

تحليل تأثير تحديد الرقابة الداخلية في اجمالي الاداء الضريبي: يتضح من الجدول (٧) أن قيمة (F) المحسوبة بلغت ($923,20$)، وهي اكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة ($6,76$) عند مستوى دلالة ($0,01$)، وبمستوى معنوية ($0,92$)، وهذا يعني وجود تأثير للرقابة الداخلية في المتغير التابع الاداء الضريبي في الهيئة العامة للضرائب وفروعها عينة البحث، ومن خلال الجدول نفسه يمكن ملاحظة قيمة الثابت ($\alpha = 52,130$)، وهذا يعني أن هناك وجوداً للرقابة الداخلية مقداره ($52,130$) حتى وأن كان مقدار الاداء الضريبي يساوي صفر، أما قيمة ($\beta = 1,742$)، فهي تعني أن تغير مقداره وحدة واحدة في الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تغيير في الاداء الضريبي مقداره ($1,742$)، أما قيمة معامل التحديد (R^2)، والذي يعد مقياساً وصفيّاً يستخدم في تفسير مدى فائدة معادلة

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

الانحدار في تقدير القيم، ويمثل نسبة الانخفاض في الأخطاء عند استخدام معادلة الانحدار، فقد كان مقداره (٧٢،٣%)، وهذا يعني أن الرقابة الداخلية تفسر ما نسبته (٧٢،٣%) من التباين الحاصل في الاداء الضريبي، وأن (٢٧،٧%) هو تباين مفسر من عوامل لم تدخل أنموذج الانحدار.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

٤-١: الاستنتاجات:

١. وجود نظام معتمد للرقابة داخلية يحدد صلاحيات واختصاصات الهيئة العامة للضرائب والفروع التابعة لها. الا انه أن الاسلوب الرقابي المتبع في الهيئة وفروعها يتسم بالروتينية ويفتقر الى عنصر المفاجأة والاستمرارية وهو غالبا ما يكون على شكل زيارة متوقعة.
٢. هناك هيكل تنظيمي معتمد من قبل وزارة المالية خاص في الهيئة وفروعها بالإضافة الى وجود فصل بين المهام الوظيفية الا انه هناك شبه انعدام الإجراءات الرقابية التي تحقق التأكد من مدى الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية من قبل الإدارة والموظفين في الهيئة.
٣. هناك ضعف في اجراءات التدقيق الداخلي لمراقبة مدى استجابة الادارة للتوصيات الداخلية والخارجية المعدة لتقويم نظام الرقابة الداخلية بسبب كثرة الاعمال التي يقوم بها قسم الرقابة والتدقيق الداخلي.
٤. هناك ضعف كبير في تقييم المخاطر بسبب عدم وجود اليات حديثة من الأدوات والوسائل اللازمة لقياس وتحليل المخاطر وتقييمها.
٥. عدم اعتماد نظام الحوافز المالية والمكافئات لغرض تشجيع الموظفين للأداء الافضل.
٦. اعتماد الهيئة على آليات مراقبة ومتابعة تقليدية في تدقيق البيانات الضريبية.
٧. عدم تقديم برامج تدريبية كافية وملائمة للموظفين عند تطبيق تكنولوجيا حديثة، مثل البرامج الالكترونية، بالإضافة الى محدودية الزيارات لدول أخرى لمعرفة ما آل اليه التطور في العمل الضريبي والآليات الحديثة المستخدمة، وذلك لمواكبة التطورات وتقوية العمل الضريبي.
٨. عدم تناسب عدد المكلفين المسجلين في الضريبية مع قدرات الهيئة الضريبية وفروعها، هناك العديد من الأضابير الخاصة بالمكلفين والتي خضعت للضريبة وتقديرها بموجب الضوابط (خاضع إداري)، الا ان الهيئة لم تقم باستكمال هذا التقدير من المكلفين، إذ تشكل الأضابير الموقوفة نسبة ٨٠% من إجمالي عدد المكلفين المسجلين.

٤-٢: التوصيات:

- ١- ضرورة تفعيل عمل لجان المسح الميداني على محلات المكلفين وحسب مناطقهم الجغرافية.
- ٢- ضرورة وجود إجراءات رقابية تعمل على التأكد من مدى الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية من قبل الإدارة والموظفين في الهيئة.
- ٣- تخفيف عبء المهام على شعب قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في مركز الهيئة وذلك بربط شعب التدقيق الموجودة في كل قسم في الفروع التابعة للهيئة العامة للضرائب، ارتباطها فنيا وإداريا بقسم الرقابة والتدقيق الداخلي في مركز الهيئة، وهذا يعطي المدقق الداخلي الاستقلالية اللازمة لأداء مهامه التدقيقية.
- ٤- ضرورة توفير أجهزة وبرامج حاسوبية نظارا لما توفره من سرعة ودقة في إظهار النتائج وتهيئة التقارير وتقديمها الى الإدارة العليا لمساعدتها في لقياس وتحليل المخاطر وتقييمها.
- ٥- ضرورة استعمال الادارة لنظام التعويضات والحوافز والذي بدوره سيؤدي الى تغيير ايجابي في أداء الموظفين.

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

- ٦- وضع أنظمة قوية للرقابة الداخلية مع العمل على مراجعتها ومتابعتها والتأكد من أنها كما مصمم لها ووفق طرق آلية حديثة وأن يتم تعديلها بطرائق عالية لمقابلة التغير في الظروف الخارجية.
- ٧- ضرورة توفير برامج تدريبية كافية وملائمة للموظفين داخل وخارج متخصصة لهذا الغرض والتي بدورها تمنحهم فرصة للاطلاع على المستجدات العلمية وتبادل الخبرات وإيجاد المعالجات للمشاكل الحاصلة في العمل الضريبي.
- ٨- ضرورة زيادة عدد مخمني الضرائب من ذوي المؤهلات الجيدة والكفاءات العالية وبما ينسجم مع طبيعة وحجم العمل.

المصادر:

المصادر العربية:

اولاً: الوثائق والتقارير الرسمية:

- ١- دليل التدقيق رقم (٤)، دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، بغداد، ٢٠٠٠.

ثانياً: الكتب

- ١- الألوسي حازم هاشم، "الطريق الى علم المراجعة والتدقيق"، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس - ليبيا، ٢٠٠٣.
- ٢- البرادعي، بسيوني محمد، "تنمية مهارات المديرين في تقويم اداء العاملين"، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٨.
- ٣- الخطيب خالد راغب، مسعد محمد فضل، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار الكونز المعرفة للطباعة والنشر والتوزيع، عمان_الأردن، ٢٠٠٩.
- ٤- الفضل مؤيد محمد علي، " نموذج مطور لبطاقة العلامات المتوازنة على وفق متطلبات تقويم الاداء الاستراتيجي للنشاط المصرفي " اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد / جامعة البصرة، ٢٠٠٤.
- ٥- الكاسية، وصفي، "تحسين فاعلية الاداء المؤسسي"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠١١.
- ٦- المطارنة غسان فلاح، "المدخل الى تدقيق الحسابات المعاصر"، الطبعة الاولى، مكتبة زمزم للنشر والتوزيع، عمان_الأردن، ٢٠١٣.
- ٧- المغربي، عبد الحميد عبد الفتاح، "الادارة الاستراتيجية لقياس الاداء المتوازن"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، جمهورية مصر العربية، المنصورة، ٢٠٠٦.
- ٨- بني حمدان خالد محمد طلال، ادريس وائل محمد "الادارة الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الاردن، ٢٠٠٧.
- ٩- درة عبد الباري ابراهيم، والصبغ، زهير نعيم، "إدارة الموارد البشرية في القرن الحادي في القرن الحادي و العشرين"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، ٢٠٠٨.
- ١٠- شحاتة السيد وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٣.
- ١١- عبد الله، خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية"، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان_الأردن، ٢٠١٢.
- ١٢- علي عباس، "الرقابة الادارية في منظمة الاعمال"، الطبعة الثانية، اثناء للنشر والتوزيع، جامعة الشرق الأوسط، عمان- الاردن، ٢٠١٢.

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

ثالثا: المجالات والدوريات:

- ١- الحسنوي، احمد كاظم سندو، " دور الرقابة الداخلية في تدقيق القوائم المالية"، بحث منشور في مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد ٢٧، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، ٢٠١٧.
- ٢- الرمحي زاهر، "التدقيق المستندي للمخاطر"، برنامج معهد التدريب المالي والمصرفي، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، مصر، ٢٠٠٥.
- ٣- الزرير، رانيا محمد نزيه، " إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لقياس كفاءة المصارف الحكومية في سورية"، حالة عملية مقارنة، جامعة دمشق، ٢٠٠٨. <http://www.lnodom.om/index.hp>
- ٤- السبوع، سليمان سند، "أثر الرقابة هياكل على أهداف أنظمة الرقابة الداخلية وفق الإطار COSO حالة الشركات الصناعية الأردنية" مجلة العلوم الإدارية، المجلد ١، العدد ٣٨، الارين، ٢٠١١.
- ٥- عبد الحليم، نادية راضي، " دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتنفيذ دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، ديسمبر: ٢٠٠٥. <http://dr-ama.om/?p=2769>
- ٦- عبد الملك، أحمد رجب" مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في المشروعات الصناعية (دراسة نظرية وتطبيقية)"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد ٢٠٠٦، ٨١.
- ٧- محمد نصر حسن، "الرقابة الداخلية ودورها في اصلاح العمل الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب" مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، مجلد ٩، العدد ٢٧، جامعة بغداد، ٢٠١٤.

رابعا: الرسائل والأطاريح:

- ١- الجبوري، إخلاص زكي فرج، "تطبيقات (ISO 9001, CMM, TQM) لقياس جودة الأداء الكلي، دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الجلدية"، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، ٢٠٠٥.
- ٢- الربيع، محمد بن ابراهيم، "العوامل المؤثرة في فاعلية الأداء الوظيفي للقيادات الأمنية"، رسالة ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، ٢٠٠٤.
- ٣- الكبراتي، حنان صحبت، "استعمال معلومات إدارة الكلفة الاستراتيجية في تقييم اداء الوحدات الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٥.
- ٤- النعيمي، نادية شاكر حسين، "التكامل من تقنيتي بطاقة العلاقات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقييم الاداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية" رسالة ماجستير الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد، ٢٠٠٧.
- ٥- الياور، علي عصام، " دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة ظاهرة غسيل الأموال وفقاً لمقررات لجنة بازل/٢ وتوصيات لجنة العمل المالي الدولية"، بحث محاسبية قانونية مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، ٢٠١١.
- ٦- داود، ايمان حسين، " دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق العدالة الضريبية" بحث لنيل شهادة الماجستير في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، ٢٠١٠.
- ٧- دهري، محمد سمير، "تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (COSO) اعتماد أنموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية. مدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الخدمية والإنتاجية العاملة في القطاع العام" رسالة ماجستير - كلية الادارة والاقتصاد - جامعة المثنى، ٢٠١٠.

قياس تأثير الرقابة الداخلية في الاداء الضريبي باستخدام مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة

بحث تطبيقي في عينة من فروع الهيئة العامة للضرائب في العراق

٨- شرقي، فاطمة الزهراء، "اهمية تقويم وقياس الاداء الضريبي في دعم عملية التحصيل / دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة - الجزائر"، رسالة ماجستير في علوم التيسير - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير - الجزائر، ٢٠١٦.

المصادر الاجنبية:

- 1- Whiting Ton, O. , Ray & Pansy, Kurt , **Principles of Auditing and Other Assurance Services** , 14th , ed, Irwin, 2004.
- 2- Boynton ,William C., **Modern Auditing, 7th Edition**, USA, Johan Wiley&sons. NC, 2001.
- 3- 5-Daft, R. & Non, R, "**organizational Behavior**", Harcourt 22INC,2001.
- 4- Agarwal N. & Sonia "**Value Balanced Scorecard-A Tool of Performance Appraisal**" University Of Rajasthan Jaipur. eb: <http://www.cai. rg/resource file/1127p417. df>.٢٠٠٣،
- 5- Basuony, Mohamed, "**the blanced scorecard in large firms and smes**", acritique of the nature, value and application, accounting and finance research, VOL.3. NO.2, 2014.
- 6- Budiarmo, Adi, "**Improving government performance in Indonesi**", the experience of the submitted for the degre doctorate in business administration, university of Canberra, 2014.
- 7- Elliott, Michael, Ray Dawson, Janet Edwards, An improved process model for internal auditing, *Managerial Auditing Journal*, Volume: 22, Issue: 6, 2007.
- 8- Huang, Tairan, Pepper, Matthew and Bowrey, G"**Implementing a Sustainability Balanced Scorecard to Contribute to the Process of Organisational Legitimacy Assessment**", *Australasian Accounting Business and Finance Journal* and Authors, Vol. (8), No. (2), 2014.
- 9- J. Stephen McNally, CPA, "**The 2013COSO Framework & SOX Compliance one Approach to an Effective Transition**", In *Strategic Finance* ,June 2013.
- 10- Kaplan, Robert. , "**Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard**", Harvard Business School in USA, 2010.
- 11- MajaKlum, "**Performance Measurement for tax Administration: The case of Slovenia**" , *international Review of Administrative sciences*, 2004
- 12- Monteiro, Silva and Ribeiro, Lima, "**The Balanced Scorecard as a Tool for Environmental Management: Approaching the Business Context to the Public Sector**", XVIII Congresso Brasileiro de Custos – Rio de Janeiro - RJ, Brasil, 07 a 09 de novembro de, 2011.
- 13- Voelpel, C., Leibold, Marius, Eckhoff, A. and Davenport, H. "**The Tyranny of the Balanced Scorecard in the Innovation Economy**", 4th International Critical Management Studies Conference, Intellectual Capital Stream, Cambridge University, United Kingdom., 2005.
- 14- Zizlavsky, Ondrej, "**The Balanced Scorecard: Innovative Performance Measurement and Management Control System**", *Journal of Technology Management & Innovation*, Vol. (9), Issue (3) 2014.