



عمادة البحث العلمي  
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

## مجلة العلوم الاقتصادية

Journal homepage:

<http://journals.sustech.edu/>



الجامعة السودانية للعلوم والتكنولوجيا

### دور الموازنات التخطيطية في تقويم الأداء المالي في الوحدات الحكومية: دراسة تطبيقية على ديوان الضرائب في السودان للفترة 2003 — 2013

محاسن علي خليل

جامعة الأميرة نورة بنت عبد الرحمن - الرياض - المملكة العربية السعودية

#### المستخلص :

تناولت الدراسة دور الموازنات التخطيطية في تقويم الأداء المالي في الوحدات الحكومية بهدف التعرف على أساليب وضع الموازنات بوحدة القطاع العام، ونوعية البيانات المستخدمة في وضع التقديرات وكيفية استخراج المؤشرات الاقتصادية منها لتقويم الأداء وذلك بالتطبيق على موازنات ديوان الضرائب بالسودان. ولاختبار فرضيات الدراسة تم التحليل الكمي لموازنات ديوان الضرائب، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن موازنات الديوان تعكس صورة متكاملة للعمل بالإدارات الضريبية، وأن هناك نمو في الربط الضريبي وبنسبة أعلى في ربط الضرائب غير المباشرة، ووجود انحراف في الأداء يرجع للتعديلات في قانون الضرائب وتطبيق توصيات لجان الإصلاح الضريبي. وأوصت الدراسة بتحسين بيئة العمل، و بناء إدارة ضريبية متطورة لتحسين زيادة التحصيل وتطبيق القوانين الضريبية بعدالة وشفافية والحد من التهرب الضريبي.

#### ABSTRACT:

This study investigated the role of planning budgets in evaluating financial performance at government units. The study aimed at identifying the methods of preparing budgets at public sector units, and the quality of data used in estimation in order to extract economic indicators to evaluate their performance by applying it on the budgets of the Taxation Chamber in Sudan. In order to test the study hypotheses the researcher adopted the quantitative analysis of budgets of Taxation Chamber. The important results of the study indicated that the Sudan Taxation Chamber's budgets reflect the full picture of the work of tax administration; also there is an increase in the tax estimates, but the highest percentage was in the estimates of indirect taxes; in addition there is a deviation in the performance, due to changes in the tax law, and to the implementation of the recommendations of tax reform committees. The study recommends improving the work environment; establishing a sophisticated tax administration in order to increase tax collection; application of tax laws with fairness and transparency and combating tax evasion which will all lead to increase in tax collection.

**الكلمات المفتاحية:** الموازنة التخطيطية، الموازنة العامة للدولة، قياس الأداء المالي للحكومة، الإيرادات الضريبية.

#### المقدمة:

يعتبر تقويم أداء الوحدات الحكومية مهماً لمعرفة الواقع ووضع الخطط المالية والاقتصادية للدولة وذلك بدراسة الانحرافات بين الخطط الموضوعة والتنفيذ الفعلي وتحليلها للتعرف على مواقع القوة والضعف في هذه الوحدات ومعالجة أوجه القصور، وبما أن الضرائب تعتبر من أهم مصادر الإيرادات بالموازنة العامة للدولة وفي ظل الظروف الراهنة فإن دراسة الإيرادات الضريبية وتقويم الأداء عن طريق تحليل الموازنات يعتبر مهماً لمعرفة التطور الذي

تحقق والوصول إلى توصيات تعمل على زيادة كفاءة الأداء، إذ تعتبر الموازنات التخطيطية إحدى الأدوات الهامة التي تستخدم لغايات الرقابة وتقييم الأداء والمساعدة في اتخاذ القرارات كما أنها ترتبط بالتخطيط المرتكز على الموازنة لجميع الموارد المالية والبشرية والطبيعية وضرورة ربطها المطلق والنسبي مع بعضها البعض.

#### مشكلة الدراسة:

إن تقييم الأداء في وحدات القطاع العام يعد من أكثر اهتمامات الحكومة خاصة أداء الوحدات الإيرادية التي تعتبر معياراً أساسياً لوضع السياسة المالية والاقتصادية للدولة، لهذا كان من الضروري عمل دراسة لتقييم الأداء وتطوره بديوان الضرائب بالسودان للمساهمة في عملية التخطيط لمواجهة المستقبل في ظل التقلبات الاقتصادية و السياسية المستمرة، وبعد الاطلاع على نتائج الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الموازنات التخطيطية وتقييم الأداء تم صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الآتي:

ما مدى استخدام الموازنات التخطيطية في تقييم الأداء في وحدات القطاع العام؟

وفي هذا السياق ترد العديد من التساؤلات:

- 1- هل المعلومات المطلوبة لوضع الموازنة بديوان الضرائب شاملة لكل الأنشطة والأقسام بالديوان؟
- 2- هل المعلومات التي تحتويها الموازنة تعبر عن حقيقة الأداء بالديوان؟
- 3- ما مدى التزام ديوان الضرائب بتطبيق القوانين والأنظمة والتوجيهات المتعلقة بإعداد الموازنة؟
- 4- إلى أي مدى يتوافق التنفيذ الفعلي مع الخطط الموضوعة؟
- 5- إلى أي مدى يمكن التحكم في المؤثرات وتوجيهها بهدف تخفيض الانحرافات بين التنفيذ والخطة الموضوعة؟

#### أهمية الدراسة:

تتضح الأهمية العملية لهذه الدراسة من خلال التعرف على الأساليب المستخدمة في تقدير الموازنة التخطيطية بوحدات القطاع العام ونوعية المعلومات المستخدمة في هذا التقدير والتأكد من مدى دقتها وشموليتها وكيفية استخراج المؤشرات الاقتصادية منها. أما الأهمية العملية فتتضح في:

- 1- تحليل موازنات ديوان الضرائب للفترة 2003-2013 م لمعرفة مدى الاختلاف في التفاوت أو التقارب بينها.
- 2- استخدام نتائج التحليل في تقييم أداء الديوان والذي يعتبر مهماً في ظل الظروف الاقتصادية السائدة لاتخاذ التدابير اللازمة في الوقت المناسب.

#### أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى الآتي:

- 1- التعرف على أهمية إعداد الموازنات في الوحدات الحكومية وما يحكمها من لوائح وموجهات وزارة المالية.
- 2- اختبار وتقييم أثر السياسات الحكومية في الاختلاف في الموازنات المخططة والتنفيذ الفعلي في ديوان الضرائب.
- 3- توضيح طرق إعداد تقديرات الموازنة ومدى التزام ديوان الضرائب بالتوجيهات واللوائح التي تصدرها وزارة المالية فيما يخص تقدير وتبويب الإيرادات والنفقات العامة.

#### فروض الدراسة:

- 1- هناك علاقة بين مستوى العمل الضريبي وحجم المعلومات المستخدمة، ومستوى الكفاية اللازم لتحقيق الشمولية في وضع موازنة ديوان الضرائب.
- 2- هناك علاقة بين الإجراءات المتبعة بديوان الضرائب في إعداد الموازنة (والقائمة على استخدام البيانات التاريخية مع إضافة نسب تقديرية)، وعدم دقة تقديرات الموازنة.

3- هناك علاقة بين عدم دراسة الواقع واستنباط المتغيرات، وحدث انحرافات في الأداء.  
منهجية الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة المناهج الآتية:

المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي الذي يعني بوصف واقع الأداء المالي بالديوان ومن ثم تحليل هذا الواقع ودراسة خصائصه، والاستفادة مما هو متاح من الدراسات السابقة والمراجع والكتب والدوريات والمنشورات والتقارير و مواقع الانترنت المختلفة عن الموازنات التخطيطية وتقييم الأداء.

حدود الدراسة:

أ- الحدود المكانية:

تطبق الدراسة على ديوان الضرائب بالسودان.

ب- الحدود الزمانية:

تغطي الدراسة موازنات ديوان الضرائب للفترة من 2003-2013 م .

أدوات جمع البيانات:

الاعتماد على تقارير الأداء السنوية التي تصدرها الإدارة العامة للإحصاء والبحوث وإدارة التحصيل بديوان الضرائب بالإضافة للعرض الاقتصادي الذي تصدره وزارة المالية السودانية سنوياً.

أساليب تحليل البيانات:

تم استخدام الأساليب الإحصائية الكمية، وبرنامج اكسل (Excel) لتبويب البيانات وتحليلها واستخراج المؤشرات الاقتصادية منها وقياس مرونة النظام الضريبي، و التحليل الأفقي و الرأسي لموازنات ديوان الضرائب عن فترة الدراسة.

الدراسات السابقة:

دراسة (شقورة، 1998) :

تناولت دور الموازنات التخطيطية في الرقابة وتقييم الأداء بالتطبيق على البنك الزراعي السوداني وهدفت إلى الوقوف على دور الموازنات التخطيطية في الرقابة وتقييم الأداء، واستنباط العلاقة بين الموازنات التخطيطية و سهولة تقييم الأداء. وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها، أن شعور الإداريين بالاهتمام بهم من قبل الإدارة العليا في إشراكهم في عمليات الإعداد يخلق فيهم روح الأداء الفعال وترقية الأداء وبالتالي يسهم إسهاماً فعالاً في تحقيق أهداف المنشأة. وأوصت الدراسة بأهمية إتباع أسلوب الموازنات لتحسين الأداء بصورة متكاملة.

دراسة (يوسف، 2001م) :

تناولت أثر الموازنات التخطيطية على الأداء في القطاع الصناعي بالسودان بصفة عامة وعلى أداء الشركة العامة للغزل والنسيج بصفة خاصة، وهدفت إلى دراسة معوقات ومشاكل الموازنات التخطيطية التي تؤثر على أداء الشركة العامة للغزل والنسيج. وتوصلت إلى أن نقص التمويل والتخطيط غير السليم يؤدي إلى تدهور الإنتاج والمبيعات. وأوصت بضرورة العمل على إزالة معوقات إعداد الموازنات بالشركة.

دراسة (الأفندي، 2003) :

تناولت مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام، وهدفت إلى بيان أهمية استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء وتم تطبيق الدراسة في احد منشآت القطاع العام السورية .

ومن نتائج الدراسة أن أشراك المستويات الإدارية في إعداد الموازنة سيساعد كثيراً في على الالتزام بتقديرات الموازنة والتقليل من الأخطاء والانحرافات.

**دراسة (الزعيبي، 2004):**

تناولت دور الموازنات في تخطيط ورقابة وتقييم أداء المجالس البلدية في الأردن. وهدفت إلى التعرف على واقع ودور الموازنة في تخطيط ورقابة وتقييم أداء المجالس البلدية في الأردن وبيّنت نتائج الدراسة أنّ دور الموازنة في تخطيط نشاطات المجالس البلدية والرقابة عليها يكاد يكون معدوماً كما أنه لا يوجد للموازنة دورٌ في رفع وتحسين كفاءة المجالس البلدية. كما أظهرت النتائج أن المجالس البلدية في الأردن غير قادرة على ترشيد الإنفاق على نحوٍ يكفل معها تحقيق أهداف الموازنة وبالتالي يوجد قصور في استغلال الموارد المتاحة لديها.

**دراسة (الخالدي، 2009):**

تناولت أثر الموازنات التخطيطية على زيادة كفاءة وفعالية الأداء في القطاع الحكومي في ظل فلسفة الجودة الشاملة، وهدفت إلى إلقاء الضوء على أهمية استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة وأثر ذلك على كفاءة الأداء المالي في القطاع الحكومي في ظل فلسفة الجودة الشاملة، واتبعت أسلوب دراسة الحالة لتحقيق أهدافها. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن الموازنة يتم استخدامها كأداة رقابية على أنشطة الوحدة الحكومية ومتابعة تنفيذ القرارات واتخاذ الإجراءات التصحيحية. ومن أهم توصياتها الاهتمام بنظام الموازنات التخطيطية في القطاع الحكومي واستخدامها كأداة للتخطيط والرقابة على الأنشطة الحكومية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها تتناول دور الموازنات التخطيطية في تقويم الأداء في الوحدات الحكومية وتطبيق ذلك في واحدة من أهم الوحدات الحكومية الأيرادية في السودان.

#### الإطار النظري للموازنات

عرفت الموازنات منذ عصور قديمة وتطورت لتصبح صورةً من صور التخطيط الاقتصادي، حيث توضح بالتفصيل أوجه الاستخدامات المالية سواء الحكومية أو الخاصة، و ما يجب تحصيله من إيرادات ومصادر دخل لازمة لتغطية النفقات خلال فترة زمنية محددة، (وقد بدأ استخدام الموازنات كأداة لتحقيق التوازن بين الإيرادات والمصروفات التي تخص فترة زمنية معينة في المستقبل، ومن بعد ذلك تم استخدامها لتحقيق أهداف الرقابة وذلك يربط تقديراتها بمعايير معينة للأداء وأخيراً تم استخدامها لتحقيق أغراض التنسيق بين مختلف الأنشطة والرقابة عليها) (عبد اللطيف، 2009، ص211). وقد توسع استخدامها لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية وكوسيلة فعالة للرقابة وتقييم الأداء.

#### مفهوم الموازنات التخطيطية:

تُعرف الموازنات التخطيطية بأنها (تعبير رقمي (كمي وقيمي) عن خطة النشاط المتعلقة بفترة مالية مقبلة، ووسيلة للرقابة الفعالة على التنفيذ، وأداة يتم من خلالها توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين، حتى يمكن تقييم الأداء ومتابعة التنفيذ، والتحقق من إنجاز الأهداف الموضوعية، واتخاذ القرارات المطلوبة) (فتح الله، والعوام، 2002، ص14)، فالموازنة التخطيطية تعتبر من أهم الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في ممارسة عملها وتحقيق أهدافها، كما (تعتبر الموازنة ترجمة كمية لخطة المنشأة، والتي تشمل جميع المشروعات والأنشطة الواردة في الخطة ليتم ترجمتها أو وصفها في صورة مالية باستخدام الوحدة النقدية السائدة، أو في صورة نقدية باستخدام وحدات قياس المدخلات والمخرجات) (هيتجر، ماتوتس، ترجمة حجاج، 2009، ص: 230)، وقد عرفها آخرون بأنها ( أداة علمية لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والنقدي لوحدات وعمليات المنشأة لفترة أو فترات قصيرة أو طويلة في المستقبل، مهما كانت طبيعة نشاط المنشأة، وسواء كانت المنشأة مؤسسة فردية أو شركة خاصة أو مساهمة، أو جهازاً أو وزارة

حكومية) (الوابل، 2005، ص: 188)، وإن كانت خطة أو أداة، فالموازنة التخطيطية تعتبر وسيلة علمية تحقق استقرار المستقبل من خلال دراسة الماضي وتقييم الحاضر.

#### أهداف الموازنات التخطيطية :

هناك العديد من الأهداف التي يمكن تحقيقها عند وجود موازنة سنوية، سواءً للدولة بشكل عام، أو لأي وحدة إدارية، حيث توجد علاقة وثيقة بين أهداف الموازنة ووظائف الإدارة من تخطيط وتنسيق وتوجيه وحفز ورقابة وتقييم الأداء، و (غالباً ما يكون إعداد الموازنة مطلباً قانونياً، فالمصالح والهيئات الحكومية وشركات القطاع العام لا بد وأن تعد موازنة لأعمالها وتقديمها للسلطات الأعلى لاعتمادها والتحقق من أن هذه الشركات وتلك المصالح والهيئات تسير وفقاً لما هو مخطط لها) (هيتجرز، مانلوتس، ترجمة حجاج، ص: 223) ولذلك تهتم المؤسسات بإعداد الخطط والموازنات لتمكين مسؤولي الوزارات والوحدات من وضع أهداف وزاراتهم ووحداتهم ووضع خططهم التفصيلية لتحقيق هذه الأهداف، والتأكد من اتفاقها مع الأهداف العامة للدولة.

#### أساليب وطرق إعداد الموازنات التخطيطية :

تعتبر الموازنة في الوحدات الحكومية بمثابة وثيقة قانونية يتم إعدادها بمعرفة السلطة التنفيذية وتصدر بمرسوم بواسطة السلطة التشريعية حيث يتم إعدادها وتبويبها وعرضها وفقاً لقواعد قانونية ملزمة كما أن بياناتها لا يجوز تعديلها أو الخروج عنها أو الإضافة إليها إلا بنص قانوني، لذلك تلتزم الوحدات الحكومية في إعداد مشروع موازنتها بالطريقة التي تعد بها الموازنة العامة للدولة ضماناً لتحقيق الاتساق بين تبويب السجلات المحاسبية من جهة والتبويب المتبع في الموازنة العامة من جهة أخرى، حيث يتم إعداد الموازنة العامة للدولة وفقاً (لإجراءات معينة وتوقيت محدد بشكل يساعد في تحقيق أهداف معينة من أهمها، المساعدة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والعدالة الاجتماعية، وترشيد الإنفاق الحكومي، وتحسين مستوى أداء الحكومة بالإضافة إلى توفير معايير ملائمة لقياس كفاءة أداء النشاط الحكومي) (سرايا، 2005، ص: 49)، وتشمل أساليب إعداد الموازنة:

#### الأسلوب التقليدي (موازنة البنود) :

تعرف بموازنة الرقابة وتعرض في شكل اعتمادات وبنود طبقاً للوحدات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها، وسميت بموازنة البنود لأن نفقاتها توزع على أساس أغراض الصرف، كما يطلق عليها الموازنة التقليدية وتهدف إلى تحقيق الرقابة المالية والقانونية للتأكد من أن الصرف يتم في حدود الاعتمادات المدرجة وفي الأغراض المخصصة لها، وأن إجراءات الصرف تتم بصورة سليمة وقانونية. رغم أن هذه الطريقة هي الأكثر شيوعاً في الممارسة العملية لبناء الموازنة العامة للدولة فقد وجهت إليها عدة انتقادات أهمها (بحيري، والبحر، 1990، ص: 109):

1- التركيز فقط على الرقابة المالية والقانونية والتحقق والعمل على صيانة الأموال دون المساهمة في ترشيد الإنفاق الحكومي.

2- عدم قدرتها على توفير البيانات والمعلومات الكافية لمساعدة الإدارة الحكومية في أداء وظائفها وخاصة في مجال التخطيط واتخاذ القرارات.

3- التركيز على جانب المدخلات وتدبير الأموال دون الاهتمام بجانب مخرجات أو إنتاجية القطاع الحكومي أو النشاط العام، الأمر الذي يترتب عليه عدم القدرة على التعرف على كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية الموظفة بما في ذلك نقص القدرة في مجال رسم السياسات وتحديد معايير الأداء.

4- عدم إمكانية متابعة وتقييم أداء البرامج والأنشطة الحكومية، نظراً لتوزيع الاستخدامات والموارد على الوحدات والإدارات المتعددة أو الحسابات المتنوعة.

## أسلوب موازنة البرامج والأداء :

ظهرت موازنة البرامج والأداء في ظل الانفتاح والعولمة وهي تهتم بالإنجازات التي تتم، (حيث تحول الاهتمام من مجرد فرض الرقابة على الأموال إلى توفير معلومات تساعد الإدارة في تخصيص واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية) (السلطان، 2005م، ص: 67)، فموازنة البرامج والأداء لها جانب تخطيطي وجانب إداري تنفيذي. وتتكون موازنة الوحدة الحكومية من عدد من البرامج تكون مسؤولة عنها، (وتُقسم هذه الوحدة أو المصلحة إلى عدد من الإدارات كل إدارة مسؤولة عن برنامج معين، وتُقسم الإدارة إلى عدد من الأقسام يكون كل قسم مسئول عن نشاط معين، أو بمعنى آخر فإن الإدارة تمثل وحدة البرامج، والقسم يمثل وحدة الأداء، وتكاليف موازنة الأداء عبارة عن إنفاق وحدة الأداء، والنتائج عبارة عن العمل المنجز أو البيانات الكمية التي تقيس عمل وحدة الأداء) (تاور، 2011، ص: 3). وتساعد موازنة البرامج والأداء الإدارة في الوحدات الحكومية في إعداد الخطط وتنفيذها والرقابة عليها.

وعلى الرغم من شمولية هذا النظام إلا أنه (يتطلب مزيداً من الوقت والجهد ومزيداً من الخبرة المتخصصة في كل مجال، فضلاً عن صعوبة تحديد وحدات الأداء في العديد من الأنشطة والخدمات الحكومية وارتفاع تكلفة التطبيق وقصور النظم المحاسبية الحكومية عن الوفاء بمتطلبات هذا النظام، هذا إلى جانب عدم ملائمة الهياكل الإدارية والتنظيمية للقطاع الحكومي للتطبيق، فالبرنامج الواحد قد يُدار من أكثر من وحدة إدارية، مما يستلزم إعادة النظر في الهياكل التنظيمية للوحدات الحكومية للوفاء بمتطلبات هذا النظام) (بحيرى، والبحر، 2003، ص: 120) ويعتبر كل ذلك عائقاً أمام تطبيقها.

## أسلوب التخطيط والبرمجة والميزانية :

تهتم موازنة التخطيط والبرمجة بالربط بين التخطيط والبرمجة وإعداد ورسم السياسة وترشيده الأداء من خلال تحليل التكاليف والمفاضلة بين البرامج لتحقيق أهداف معينة، وبذلك تحولت (الموازنة إلى قطاع متكامل يربط بين التخطيط والبرمجة والميزانية، وذلك بهدف توفير المعلومات اللازمة للتخطيط طويل الأجل، وكذلك توفير معلومات لخدمة إدارة الوحدة الحكومية، بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة المالية والقانونية والكفاءة والفاعلية) (السلطان، والمبارك، 1990، ص: 115) وهي بذلك تجمع بين الأبعاد الثلاثة للموازنة من تخطيط، تنفيذ ثم رقابة. إلا أن هذا الأسلوب لم يحقق أهدافه المرجوة لأسباب منها (أبو المكارم، 1998، ص: 76):

- 1- كبر حجم واتساع نطاق الوحدات الحكومية.
- 2- تعدد وتنوع البرامج التي تنجزها الوحدات الحكومية.
- 3- كثافة الوقت والجهد اللازمين لتوفير المعلومات.
- 4- المشاكل المتعلقة بالتنبؤ والقياس.
- 5- صعوبة التعبير الكمي عن مخرجات معظم البرامج.
- 6- التركيز على البرامج الجديدة التي تُنفذ لأول مرة أو التوسع في البرامج القائمة.

## أسلوب الأساس الصفري:

تعتبر الموازنة الصفريّة أن كل برنامج أو نشاط قد بدأ من الصفر حتى يتم إعادة تقويم البرامج والأنشطة الموجودة، وهي تتطلب التخطيط الفعال بهدف التوصل إلى استخدام أفضل للأموال وتحقيق أكبر قدر ممكن من الأهداف في ظلّ الإمكانيات المتاحة. ولا يتعارض الأساس الصفري في بناء الموازنة مع نظام التخطيط والبرمجة والميزانية بل (يعمل على تدعيمه وهو في نفس الوقت يعتمد على نفس إجراءات القياس والتقويم وخاصة تحليل التكلفة والمنفعة لكل برنامج، ولذلك فإن إعداد الموازنة على أساس صفري يشمل صياغة الأهداف ثم تقويم البرامج واتخاذ القرار ثم إعداد

الموازنة) (أبو المكارم، 1998، ص: 78) ، وللموازنة الصفرية مجموعة من المفاهيم والمبادئ والإجراءات التي ينبغي على كل وحدة إدارية الاهتمام بها قبل إعداد الميزانية تتمثل (مرعي، الفيومي، 1990، ص: 214):

1- تحديد مجموعات القرارات: وتتضمن هذه الخطوة تحليل ووصف كل نشاط مستقل سواء كان قائم أو جديد في أحد مجموعات القرارات.

2- وضع أولويات لمجموعات القرارات وهذه الخطوة تتضمن تقييم ووضع أولويات هذه المجموعات على أساس أهميتها عن طريق تحليل التكلفة والمنفعة أو التقييم الذاتي.

#### الإطار النظري لتقويم الأداء:

يعتبر تقويم الأداء عنصراً مهماً بالنسبة للوحدات الحكومية التي تتفق الكثير من الموارد في سبيل تنفيذ العديد من المشاريع والبرامج وتقديم الخدمات العامة، لذلك تكون الحاجة ملحة إلى قياس وتقويم كفاءة وفعالية استخدام هذه الموارد ونتائج المشاريع والبرامج التي أنفقت فيها.

#### مفهوم تقويم الأداء:

يتمثل أداء الوحدة في قدرتها على تحقيق خططها وأهدافها المرسومة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد الموضوعية تحت تصرفها بكفاءة وفاعلية. و يقصد بتقويم الأداء، تقييم مدى كفاءة وفعالية أداء المؤسسة عند قيامها بتنفيذ أعمالها الموكلة إليها، وتكتسب عملية تقويم الأداء أهمية خاصة في الوحدات الحكومية لانعدام الدافع الذاتي الذي يحفز الإدارة لتحقيق أهدافها. وتقويم الأداء هو ( جزء من عملية الرقابة، فإذا كانت الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي يصل إلى هدف محدد ، فإن تقويم الأداء هو استقرار دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية) (خطاب، 1985، ص: 35)، ويعني ذلك الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف الموضوعية وبمقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف والمعايير المحددة يمكن استخراج المؤشرات التي تعتبر تغذية راجعة يستفاد منها في التخطيط.

#### أهداف تقويم الأداء المالي :

يعتمد تقويم الأداء المالي على عملية التحليل المالي والتي تؤدي إلى تعظيم قيمة الوحدة، وتكمن عملية التقويم في مقارنة الأداء الفعلي بالمؤشرات المحددة مسبقاً وتحديد الانحرافات وتفسيرها وتحديد المسؤولية الإدارية عنها ومعالجتها، و تتضح أهداف وفوائد تقويم الأداء في المؤسسات الحكومية مما يأتي (حسن، 2004، ص: 16):

1- توفير العلاج المقبول لمشكلة عدم وضوح الأهداف الحكومية وتفاذي عدم الواقعية في تحديد هذه الأهداف.  
2- والارتكاز على أهداف واضحة قابلة للقياس لإعطاء توصيف دقيق للأعمال المطلوب القيام بها لإنجاز تلك الأهداف بالتالي وصف المسؤوليات.

3- يمكن عن طريق قياس الأداء المؤسسي التغلب على الصعوبات التي تكتنف عملية فصل منجزات الخدمات الحكومية المتشابهة والمتقاطعة و تفعيل دور الإدارة المتواصل في تحقيق رضا المستفيد من الخدمة وتجاوز توقعاته والارتقاء بجودة الخدمات.

4- إن تبني مفهوم الأداء المؤسسي يعطي وحدات قياس ممكنة لا تتعرض لمشكلات قياس الأداء في الوحدات الحكومية التي تقوم بمسئولية أداء الخدمات الحكومية بصفة عامة.

5- المساهمة في إعداد ومراجعة الميزانية بالإضافة إلى المساهمة في ترشيد النفقات وتنمية الإيرادات واتخاذ الإجراءات الوقائية والتصحيحية والتحفيزية.

مما سبق يتضح أن تقويم الأداء الحكومي يهدف إلى تطوير مستوى الخدمات الحكومية و حسن استخدام مواردها المحدودة بما يكفل الرفاهية للمجتمع.



**صعوبات تقويم الأداء في الوحدات الحكومية:**

هناك صعوبات لها علاقة بطبيعة العمل تواجه تقويم الأداء في الوحدات الحكومية أشار إليها تقرير نشاط ديوان المحاسبة لدولة الإمارات (1998م) الذي أجري حول تقويم الأداء منها (حماد، 2005، ص: 14-17):

- 1- طبيعة الخدمات الحكومية.
  - 2- تعدد وتعارض الأهداف والأولويات الحكومية.
  - 3- غياب التحديد الدقيق لمهام الأجهزة الحكومية
  - 4- الروتين في الأجهزة الحكومية.
  - 5- الصعوبات المرتبطة بعنصر العمل مثل التضخم الوظيفي، ازدواجية وتداخل الاختصاصات الوظيفية، و صعوبة تحديد ما يلزم من عمالة، و خلق وظائف جديدة دون أن تصاحبها زيادة في عبء العمل الوظيفي.
  - 6- غياب رقابة الملكية الخاصة.
  - 7- الضغوط السياسية.
  - 8- قياس الأداء المضلل.
  - 9- غياب المعيار الكمي للمخرجات و عدم قابلية أهداف القطاعات الحكومية للقياس الكمي.
- نستنتج مما سبق أن قياس الأداء الحكومي يعتبر من العمليات الصعبة وذلك بسبب تنوع الأنشطة الحكومية وتشعبها مما يؤدي إلى صعوبة توحيد وحدات القياس فيها.

**مقومات تقويم الأداء الحكومي:**

يقصد بها مقومات تقويم الأداء المالي والمحاسبي في الوحدات الحكومية حيث تعد الوحدة الإدارية الحكومية مركزاً من مراكز المسؤولية، وتخضع من الناحية الإدارية والمحاسبية للمحاسبة عن الأنشطة التي تتجزأها، على الرغم من عدم تمتعها بالاستقلال المالي والإداري، بسبب أن تصرفاتها تكون في حدود قواعد الموازنة العامة للدولة التي تعتمد على قواعد قانونية ولائحية موحدة. و في مجال تحصيل الموارد العامة تعتبر علاقتها بالخزينة العامة علاقة وكالة، أما في جانب النفقات العامة وبالرغم من أنها تفقد الحرية في تحديد الاعتمادات المالية المخصصة لها إلا أن لها استقلالاً مالياً، وتتم محاسبة المسؤولين فيها عن مدى كفاءة وفاعلية استخدام هذه الاعتمادات ومراجعة وتقييم الأداء المالي والمحاسبي المتعلق بتحصيل هذه الموارد وإفناق هذه الاعتمادات. ويتطلب تقويم الأداء المالي والمحاسبي توفير بعض المقومات الهامة التي لا يتحقق إلا بتحقيقها والتي تشمل (كردمان، 2010، ص: 2):

- 1- نظام محاسبي سليم.
- 2- نظام فعال للضبط الداخلي.
- 3- القوانين واللوائح المالية.
- 4- الرقابة المالية.
- 5- المراجعة الداخلية.

**أسس القياس المحاسبي الحكومي :**

يقصد بها أسس تسجيل المصروفات والإيرادات في الدفاتر، وهناك عدة أسس يتم المفاضلة بينها، (وتتوقف هذه المفاضلة على عدة عوامل أهمها: طبيعة نشاط الوحدة الإدارية الحكومية، ونوع المعلومات المطلوبة لأغراض اتخاذ القرارات - سواء تخطيطية أم رقابية - ثم مستوى الخبرة المحاسبية) (أبو المكارم، 1998، ص: 28)، وقد أوضح دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة أن الأساس المحاسبي الذي يجب أن يستخدم في إحدى الدول يتوقف



على عدة عوامل، منها نوع البيانات المطلوبة لتحقيق حاجات الأجهزة الرقابية ومستوى تطور المحاسبة في الدولة المعنية، وكفاءة المحاسبين، وتشمل هذه الأسس:

### 1- أساس الاستحقاق :

وفقاً لهذا الأساس تتضمن الحسابات المالية للدولة جميع الإيرادات والنفقات التي تمت خلال السنة المالية بصرف النظر عن تأريخ تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات ( حيث يتم قيد كافة النفقات سواء تلك التي تمت خلال السنة المالية أو تلك التي حصل الالتزام القانوني لإنفاقها ولم تنفق وكذلك الإيرادات التي لم يتم تحصيلها ونشأ للدولة حق في تحصيلها ولم تُحصل في حسابات السنة المختصة أي السنة المالية المنتهية) ( العلي، 2009، ص: 333)، وبذلك تُحمل كل سنة مالية بمصروفاتها وإيراداتها الخاصة بها.

من مميزات هذا الأساس أنه يُظهر حقيقة المركز المالي للدولة خلال السنة المالية وتحقيق المقابلة بين أعمال الفترة المحاسبية وتسهيل عمل المقارنة على أساس موحد بين النتائج المالية للفترات الدورية، ولكن يعاب عليه أنه يُبقي الحساب الختامي للدولة مفتوحاً لمدة طويلة لإجراء التسويات الجردية مما يُقلل من الرقابة المالية، ويُؤدي إلى تأخير معرفة الوضع المالي للدولة وعدم استفادة الإدارة المالية من نتائج الحساب الختامي في رسم الموازنة العامة للسنة المقبلة.

### 2- الأساس النقدي :

وفقاً لهذا الأساس لا تتضمن الحسابات المالية للدولة إلا الإيرادات المحققة، أي التي حصلت فعلاً والنفقات المحققة أي التي دُفعت فعلاً خلال السنة المالية، بغض النظر عن تبعية هذا المصروف أو هذا الإيراد، و يُقفل الحساب الختامي في هذه الحالة يوم انتهاء السنة المالية. أما الإيرادات التي لم يتم تحصيلها والنفقات التي لم يتم إنفاقها قد يتم إلغاؤها لتُضاف كاعتمادات للسنة المالية التالية. ويمتاز هذا الأساس بالبساطة والوضوح والسرعة في إعداد التقارير المالية والحسابات الختامية، إلا أنه يُعاب عليه عدم قدرته على ربط كل سنة بمنجزاتها المعينة مما يُصعب عملية المقارنة بين السنوات المالية بسبب تداخل إيراداتها ومصروفاتها.

### 3 - الأساس المختلط:

هو أساس يجمع بين خصائص الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، ويطبق بصفة أساسية في (الوحدات الإدارية الحكومية حيث تطبق الأساس النقدي بالنسبة للإيرادات، بمعنى أنه لا يعتبر إيراداً متعلقاً بالعام إلا ما يتم تحصيله فعلاً خلال العام سواء كان متعلقاً بنفس العام أو بأعوام سابقة أو أعوام لاحقة أي يتم الاعتراف بالإيرادات للفترة المحاسبية التي تصبح فيها الإيرادات متاحة وقابلة للقياس مثل الضرائب العقارية، كما يتم الاعتراف بالمصروفات في الفترة الحسابية التي حصل فيه الالتزام ويشترط أن تكون قابلة للقياس ويُؤخذ بأساس الاستحقاق في بعض المصروفات مثل فوائد القروض طويلة الأجل والمرتببات والأجور) (السلطان، 2003، ص: 59)، مما يعني تسجيل المعاملات المالية بما يعكس مدى ما تلتزم الحكومة بدفعه في المستقبل من نفقات التزمت بها سابقاً.

### ديوان الضرائب – السودان

أنشئ ديوان الضرائب بالسودان 1963م ليقوم بتقدير وتحصيل الضريبة كهدف رئيسي، ويشمل العمل الضريبي الوظائف الأساسية للديوان والمتمثلة في جمع المعلومات والبيانات، تقدير وتحصيل الضريبة ومكافحة التهرب الضريبي لنوعين من الضرائب:

1- الضرائب المباشرة: وهي ضرائب مباشرة على الدخل والأرباح تشمل ضريبة الدخل الشخصي، ضريبة أرباح الأعمال، وضريبة دخل إيجار العقارات.

2- الضرائب غير المباشرة: وهي ضرائب على السلع والخدمات وتشمل ضريبة القيمة المضافة ورسم الدمغة. والعمل الضريبي في الديوان محكوم بقانون ضريبة الدخل لعام 1986م وقانون رسم الدمغة لعام 1965م، وقانون المساهمة الوطنية لعام 1981 وقانون ضريبة الدخل الشخصي لعام 1965م، قانون ضريبة القيمة المضافة لعام 1999م. وقد أُجريت كثير من التعديلات على هذه القوانين لمواكبة التطورات الاقتصادية والسياسية التي تمر بها الدولة. وتعد موازنة أعمال ديوان الضرائب وفقاً للموازنة العامة للدولة مع تطبيق اللوائح والقوانين المالية التي تصدرها وزارة المالية لضبط إعداد الموازنات وفقاً للظروف السياسية والاقتصادية.

#### تحليل البيانات واستخلاص النتائج :

يبين الجدول (1) الربط الضريبي المقدر لديوان الضرائب لفترة الدراسة 2003 إلى 2013:

جدول 1: الربط الضريبي المقدر لديوان الضرائب 2003-2013م (المبالغ بملايين الجنيهات السودانية)

2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	
1436.5	1134.3	1275.5	1343	1224	1045	1339	1067	887	685	535	ضرائب اتحادية
397.4	302.2	322.3	405.8	367.2	339	393	253	194	149	128	ضرائب ولائية
1833.9	1436.5	1597.8	1749	1592	1384	1732	1320	1081	834	663	ضرائب مباشرة
6734	4996.8	3932.4	3731	3233	3050	2534	2359	1680	1300	1060	ضرائب غير مباشرة
9467.9	6433.3	5580.2	5479	4825	4434	4266	3679	2761	2134	1723	إجمالي الإيرادات

المصدر: إعداد الباحثة من معلومات وتقارير إدارة التحصيل وإدارة البحوث والإحصاء ديوان الضرائب للفترة من 2003-2013م.

والجدول (2) يبين الأداء الفعلي لديوان الضرائب لفترة الدراسة 2003 إلى 2013:

جدول 2: الأداء الفعلي لديوان الضرائب 2003-2013م (المبالغ بملايين الجنيهات السودانية)

2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	
1678.5	1254	1315.5	1377	1186	1047	1231	1015	920.1	686.5	518	ضرائب اتحادية
434	324.6	350	356.1	326	286	276	249	185.5	152.7	126	ضرائب ولائية
2112.5	1578.6	1665.5	1733	1512	1333	1507	1264	1106	839.2	643	ضرائب مباشرة
8185.5	5296.3	3997.3	3849	3344	2994	2602	2269	1850	1158	1060	ضرائب غير مباشرة
10298	6883.9	5662.8	5582	4856	4326	4109	3533	2956	1997	1704	إجمالي الإيرادات

المصدر: إعداد الباحثة من معلومات وتقارير إدارة التحصيل وإدارة البحوث والإحصاء ديوان الضرائب للفترة من 2003-2013م. يتضح من الجدولين السابقين تطور التقدير والتحصيل للديوان والتفاوت بينهما.

مؤشرات أداء الموازنات لديوان الضرائب بالسودان :

أولاً: نسبة الأداء الفعلي من الربط المقدر

وهي المؤشر الذي يقيس أداء التحصيل الفعلي لديوان الضرائب مقارنةً بالربط الضريبي المقدر للفترة من (2003 - 2013م). والجدول (3) يبين نسبة الأداء الفعلي للضرائب المباشرة على المستوى الاتحادي والولائي علاوةً على أداء الضرائب غير المباشرة ممثلةً في ضريبة القيمة المضافة.

جدول 3: نسب الأداء الفعلي من الربط المقدر لديوان الضرائب للسنوات 2003-2013م

العناصر	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
ضرائب اتحادية	97	100	104	95	92	100	97	103	103	111	117
ضرائب ولائية	98	103	96	98	70	84	89	88	109	107	109
ضرائب مباشرة	97	101	102	96	87	96	95	99	104	110	115
ضرائب غير مباشرة	100	98	110	96	103	98	103	103	102	106	122
إجمالي الإيرادات	99	94	107	96	96	98	101	102	102	107	109

إعداد الباحث من بيانات الجداول (1، 2) والتي تبين الربط الضريبي المقدر والأداء الفعلي لديوان الضرائب للسنوات 2003-2013م

يتضح من الجدول تزايد الربط بنسب كبيرة حيث زادت قيمته من (1723) مليون جنيه سوداني في العام 2003م إلى (9467.9) مليون جنيه في العام 2013م، بما يعادل 5.5 مرة. كما أن نسب تحصيل الضرائب غير المباشرة تفوق نسب تحصيل الضرائب المباشرة في أغلب السنوات.

ثانياً: نسبة المساهمة في الإيرادات القومية :

تمثل نسبة المساهمة المؤشر الذي يقيس مدى مساهمة إيرادات ديوان الضرائب في الإيرادات القومية للفترة (2003 - 2013م). حيث تم قسمة إجمالي التحصيل السنوي على الإيرادات القومية السنوية. الجدول (4) يبين نسبة المساهمة الفعلية في الإيرادات القومية، للضرائب المباشرة على المستوى الاتحادي والولائي علاوةً على مساهمة الضرائب غير المباشرة ممثلةً في ضريبة القيمة المضافة.

جدول 4: نسبة مساهمة الأداء الفعلي لديوان الضرائب في الإيرادات القومية للفترة 2003-2013 م

العناصر	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
ضرائب اتحادية	7.2	6.7	7.6	6.7	6.8	4.5	6.2	7	7.6	7.9	8.4
ضرائب ولائية	1.8	1.5	1.5	1.7	1.5	1.2	1.7	1.8	2.3	2.9	3.5
ضرائب مباشرة	9	8.2	9.1	8.4	8.3	5.7	7.9	8.9	9.9	10.8	11.9
ضرائب غير مباشرة	15	11	15	15	14	13	17	20	20.2	22.1	23.4
إجمالي الإيرادات	24	19.2	24.1	23.4	22.3	18.7	24.9	28.9	30.1	32.9	35.3

إعداد الباحثة من بيانات الجدول (2) التي تبين الأداء الفعلي لديوان الضرائب، وبيانات العرض الاقتصادي لوزارة المالية

نلاحظ من الجدول أن نسب مساهمة إجمالي إيرادات ديوان الضرائب في الإيرادات القومية خلال الفترة (2003م - 2013م) تراوحت بين (19% - 35%) تقريباً، كما أن نسب مساهمة الضرائب غير المباشرة في الإيرادات القومية تفوق نسب مساهمة الضرائب المباشرة خلال كل الفترة المستهدفة.

## ثالثاً: نسبة المساهمة في الناتج المحلي الإجمالي

تمثل نسبة المساهمة في الناتج المحلي الإجمالي المؤشر الذي يقيس مدى مساهمة إجمالي إيرادات ديوان الضرائب، في الناتج المحلي الإجمالي للفترة (2003 - 2013م). الجدول (5) يبين نسب مساهمة الأداء الفعلي لديوان الضرائب في الناتج المحلي الإجمالي.

جدول 5: مساهمة الأداء الفعلي لديوان الضرائب في الناتج المحلي الإجمالي للسنوات 2003-2013م

العناصر	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
ضرائب اتحادية	1.17	1.33	1.13	1.12	1.31	0.86	1	1.1	1.2	1.3	1.5
ضرائب ولائية	0.28	0.3	0.23	0.28	1.61	0.24	0.3	0.3	0.3	0.4	0.4
ضرائب مباشرة	1.45	1.63	1.36	1.4	1.61	1.1	1.3	1.4	1.5	1.7	1.9
ضرائب غير مباشرة	2.39	2.24	2.28	2.51	2.77	2.47	2.9	3.1	3.2	3.4	3.9
إجمالي الإيرادات	3.84	3.87	3.64	3.91	4.38	3.57	4.2	4.5	4.7	5.1	5.8

إعداد الباحثة من بيانات الجداول (2) التي تبين الأداء الفعلي لديوان الضرائب، وبيانات العرض الاقتصادي ووزارة المالية.

نلاحظ أن نسب مساهمة إجمالي إيرادات ديوان الضرائب في الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة (2003-2013م) تراوحت بين ( 3.6% - 5.8%)، كما أن نسب مساهمة الضرائب غير المباشرة تفوق نسب مساهمة الضرائب المباشرة خلال كل الفترة المستهدفة.

## تحليل الانحرافات وقياس المرونة :

إن دراسة وتحليل الانحرافات في الموازنات تساعد في تقييم الأداء والتعرف على مسبباتها واقتراح الحلول المناسبة لها، وسيتم أولاً: قياس وتحليل انحرافات إجمالي الأداء الفعلي لديوان الضرائب عن الأداء المخطط خلال الفترة 2003-2013م، وثانياً: قياس مرونة النظام الضريبي من خلال قياس الأداء الضريبي ومدى استجابته للتغير في الناتج المحلي الإجمالي.

## أولاً: قياس وتحليل الانحرافات :

للحصول على قيمة ونسبة الانحرافات يمكن حساب الفرق بين إجمالي الربط وإجمالي التحصيل الضريبي لكل سنة من السنوات المستهدفة، وذلك لمعرفة وزنها النسبي من التوصية بما يخدم ترقية ورفع كفاءة الأداء. و الجدول (6) يبين قيم الانحرافات بين الربط والتحصيل الضريبي ونسبتها المئوية للسنوات 2003-2013م.

جدول 6: قيم الانحرافات بين الربط والتحصيل الضريبي ونسبتها المئوية المبالغ بملايين الجنيهات السودانية

السنوات	إجمالي الربط	إجمالي التحصيل	قيم الانحراف	النسبة
2003	1723	1703	-20	-1.16
2004	2134	1997	-137	-6.42
2005	2761	2956	195	7.06
2006	3679	3533	-146	-3.97
2007	4266	4109	-157	-3.68
2008	4434	4326	-108	-2.44
2009	4825	4856	31	0.64
2010	5479	5582	103	1.88
2011	5580.2	5662.8	82.6	1.48
2012	6433.3	6883.9	450.6	7.00
2013	9467.9	10298	830.1	8.76

إعداد الباحثة من بيانات الجداول (1، 2) التي تبين الربط المقدر والأداء الفعلي لديوان الضرائب

من الجدول نلاحظ أن انحراف الأداء الفعلي عن الأداء المخطط كان سالباً في الأعوام (2003م - 2004م) ثم حقق انحرافاً موجباً في العام (2005م) نتيجة إدخال نظام الضريبة الموحدة. وبعدها حقق الأداء انحرافاً سالباً في الأعوام (2006 - 2008) نتيجة الزيادات الكبيرة في الربط والتعديلات في قانون الضرائب، وبعدها تحسّن الأداء خلال الأعوام (2009م، 2013م) وحقّق انحرافاً موجباً، ويرجع ذلك للتطورات التي تمت في قانون الضرائب وتطبيق توصيات لجان الإصلاح الضريبي. كما أن الديوان شهد توسعاً كبيراً في المظلة الضريبية وبالتالي مكاتب التحصيل الضريبي وزيادة تعيينات التنفيذيين والتوسع والتحديث في الإدارات القائمة.

#### ثانياً: قياس مرونة النظام الضريبي :

يقصد بالمرونة مدى استجابة النظام الضريبي للتغير في الناتج المحلي الإجمالي، وتعد مرونة الضريبة من خصائص النظام الضريبي الجيد حيث يساعد النظام الضريبي على زيادة حصيللة الضريبة كلما زاد الدخل القومي والعكس، ويمكن قياس مرونة النظام الضريبي خلال الفترة 2003 - 2013م ومرونة كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة التي يقوم الديوان بتحصيلها لنفس الفترة، وقياس مدى استجابتها للتغير في الناتج المحلي الإجمالي، حيث تقيس مرونة النظام الضريبي العلاقة بين النسبة المئوية للتغير في التحصيل الضريبي والنسبة المئوية للتغير في الناتج المحلي الإجمالي، وتشتمل على الإيرادات الناشئة عن القرارات الحكومية المتعلقة بزيادة أسعار الضريبة أو توسيع وعائها أو إدخال ضرائب جديدة.

مرونة النظام الضريبي =  $\frac{\text{النسبة المئوية للتغير في التحصيل الضريبي}}{\text{النسبة المئوية للتغير في الناتج المحلي الإجمالي}}$

النسبة المئوية للتغير في الناتج المحلي الإجمالي

كما سيتم قياس الميل الحدي للضرائب والذي يقصد به مقدار التغير في الإيراد الضريبي نتيجة تغير الوعاء الضريبي بوحدة إضافية من النقود ويمكن قياسه من خلال إيجاد مقدار التغير المطلق في التحصيل الضريبي وقسمته على التغير المطلق في الناتج المحلي الإجمالي خلال مدة الدراسة.

الميل الحدي للضرائب =  $\frac{\text{التغير المطلق في التحصيل الضريبي}}{\text{التغير المطلق في الناتج المحلي الإجمالي}}$

التغير المطلق في الناتج المحلي الإجمالي

الجدول رقم (7) يبين قياس مرونة النظام الضريبي بالديوان منسوباً لإجمالي الناتج المحلي للفترة 2003-2013م، وحساب الميل الحدي لأنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة .

جدول رقم 7: مرونة النظام الضريبي والميل الحدي لأنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة للفترة 2003/

2013 (المبالغ بملايين الجنيهات السودانية)

البيان	2003	2013	التغير	النسبة	المرونة	الميل الحدي
ضرائب اتحادية مباشرة	518	1678.5	1160.5	224	14.85	0.24
ضرائب ولائية مباشرة	126	434	308	224.4	14.88	0.06
الضرائب المباشرة	643	2112.5	1469.5	228.5	15.15	0.31
ضرائب غير مباشرة	1060	8185.5	7125.5	672.2	44.57	1.5
إجمالي التحصيل الضريبي	1704	10298	8594	504.3	33.44	1.8
الناتج المحلي الإجمالي	31503.8	36255.8	4752.0	15.08	1.00	1.00

عمل الباحثة من بيانات الجدول (2) والعرض الاقتصادي لوزارة المالية والاقتصاد الوطني

من واقع نتائج التحليل أعلاه ومؤشرات الأداء التي تتعلق بالمرونة نلاحظ أن إجمالي التحصيل الضريبي كان مرناً تجاه التغير في الناتج المحلي الإجمالي خلال كل الفترة مما يدل على مرونة النظام الضريبي في مجمله. وأن الضرائب المباشرة على المستوى الاتحادي والولائي كانت غير مرنة تجاه التغيرات في الناتج المحلي الإجمالي أما الضرائب الغير مباشرة والتي تتمثل في ضريبة القيمة المضافة فقد كانت مرنة تجاه نمو الناتج المحلي الإجمالي مما يعني أن الاتجاه العام للنظام الضريبي بالديوان يعتمد على ضريبة القيمة المضافة وكل جنبه إضافي في الناتج المحلي الإجمالي يقابله ( 1.5 ) من الجنيه زيادة في القيمة المضافة.

#### التحليل الأفقي والرأسي للموازنات:

إن تحليل الموازنة يعتبر الخطوة الأولى لفهمها وتفسير محتواها لأغراض استخدامها في تقييم الأداء، وذلك من خلال عمل دراسة تفصيلية لبيانات الموازنة ومعرفة مدلولاتها وتفسيرها واكتشاف نقاط القوة والضعف بغرض الحصول على معلومات تستخدم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء في الماضي والحاضر والتنبؤ بالمستقبل.

#### أولاً: التحليل الأفقي: Horizontal Analysis

يهتم التحليل الأفقي بدراسة التغيرات التي تحدث لعناصر القوائم والتقارير المالية من فترة مالية إلى فترة مالية أخرى، حيث يتم قياس مبالغ ونسب التغيرات للتوصل إلى مؤشرات تفيد في تقييم الأداء. وقد تم التحليل الأفقي لموازنات ديوان الضرائب للفترة التي تغطيها الدراسة بهدف تحليل اتجاهات النمو بين عناصر الموازنة منسوبة إلى سنة الأساس 2003م حيث تم حساب مبالغ ونسب التغيرات وذلك على مرحلتين:

#### أ/ تحليل قيم التغيرات:

تم قياس قيم التغير بين قيم الإيرادات الضريبية للفرات المختلفة وقيمة سنة الأساس، و الجدول (8) يوضح تحليل هذه التغيرات.

#### جدول 8: التغيرات في الأداء الضريبي بين سنة الأساس 2003 والسنوات حتى 2013م (بملايين الجنيهات السودانية)

العناصر	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
الأداء	518	168.5	402.1	497	713	529	668	859	797.5	736	1160.5
ضرائب اتحادية	126	26.7	59.5	123	150	160	200	230	224	198.6	308
ضرائب ولائية	643	196.2	463	621	864	690	869	1090	1022.5	935.6	1469.5
إجمالي ض. مباشرة	1060	98	790	1209	1542	1934	2284	2789	2937.3	4236.3	7125.5
ضرائب غير مباشرة	1704	293	1252	1829	2405	2622	3152	3878	3958.8	5179.9	8594
إجمالي الإيرادات											

عمل الباحثة من بيانات الجدول (2) الذي يبين الأداء الضريبي 2003-2013م.

نلاحظ من الجدول أن هناك تزايد كبير في إجمالي التحصيل الضريبي فقد وصلت الزيادة مبلغ (8594) مليون جنيه سوداني في العام 2013م، كما تزايد إجمالي الضرائب المباشرة حتى وصل مبلغ ( 1469.5) مليون جنيه سوداني، وبلغت زيادة إجمالي الضرائب غير المباشرة (7125.5) مليون جنيه سوداني.

#### ب/ تحليل الاتجاهات Trend Analysis:

تم حساب نسبة التغير بقصد دراسة اتجاه نمو الإيرادات على مدار سنوات الدراسة باعتبار سنة الأساس بنسبة 100% ، والجدول (9) يبين تحليل الاتجاهات للأداء الضريبي بين سنة الأساس 2003م والسنوات حتى 2013م.

## جدول 9: تحليل الاتجاهات للأداء الضريبي بين سنة الأساس 2003م والسنوات حتى 2013م

العناصر	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
ضرائب اتحادية	100	33	78	96	138	102	129	166	154	142	224
ضرائب ولائية	100	21	47	98	119	127	159	183	178	158	244
إجمالي ض. مباشرة	100	31	72	97	134	107	135	170	159	146	229
ضرائب غير مباشرة	100	9	75	114	145	183	216	263	277	400	672
إجمالي الإيرادات	100	17	74	107	141	154	185	228	232	304	504

إعداد الباحثة من بيانات الجدول (2) الذي يبين التحصيل الضريبي 2003-2013م.

التقريب إلى أقرب عدد صحيح

من الجدول نلاحظ أن هناك تزايد مستمر في نسب إجمالي الإيرادات الضريبية ونسب إجمالي الضرائب المباشرة على المستوى الاتحادي والولائي، ولكن كان اتجاه التزايد بنسب أكبر في الضرائب غير المباشرة خلال الفترة المستهدفة. كما تم قياس نسب النمو في إجمالي التحصيل الضريبي بين كل سنة والسنة السابقة وحساب صافي نسبة النمو للسنوات المختلفة كما يتضح من الجدول التالي.

## جدول 10: نسبة النمو وصافي نسبة النمو للتحصيل الضريبي للسنوات 2003 - 2013م

السنوات	إجمالي التحصيل	نسبة نمو التحصيل عن العام السابق (%)	صافي نسبة النمو
2003	1703	121.6	21.6
2004	1997	115.9	15.9
2005	2956	148.0	48.0
2006	3533	119.5	19.5
2007	4109	116.3	16.3
2008	4326	105.3	5.3
2009	4856	112.2	12.2
2010	5582	115.0	15.0
2011	5662.8	101.45	1.45
2012	6883.9	121.56	21.56
2013	10298	149.6	49.6

إعداد الباحث من بيانات الجدول (2) الذي يبين التحصيل الضريبي 2003-2013م.

من الجدول نلاحظ الاتجاه السعودي لنمو التحصيل الضريبي حتى ولو بنسب نمو ضعيفة، حيث أن إجمالي التحصيل في تصاعد مستمر وهذا يدل على فعالية الإصلاح الضريبي المستمر والجهود المبذولة من قبل العاملين بالديوان لتحقيق الربط المقدر.

ثانياً: التحليل الرأسي للموازنات :

التحليل الرأسي عبارة عن دراسة هيكلية للموازنة بحيث يتم نسب عناصر أو بنود الموازنة إلى أحد البنود الهامة وحساب النسبة لمعرفة مدى أهمية هذا البند وتأثيره على الموازنة. و الجدول (11) يبين التحليل الرأسي لموازنات الديوان منسوبة لإجمالي الإيرادات للفترة 2003-2013م.



## جدول 11: التحليل الرأسي للموازنات 2013/2003م

العناصر	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
الضرائب المباشرة	30	34	31	29	30	24	24	25	23	18.2	16.3
ضرائب اتحادية	7.4	7.6	6.3	7	6.7	6.6	6.7	6.4	6.2	4.7	4.2
ضرائب ولائية	38	42	37	36	37	31	31	31	29.4	22.9	20.5
إجمالي ض. مباشرة	62	58	63	64	63	69	69	69	70.6	76.9	79.5
ضرائب غير مباشرة	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
إجمالي الضرائب											

المصدر: إعداد الباحث من بيانات جدول (2) الذي يبين التحصيل الضريبي .

من الجدول نلاحظ أن الضرائب غير المباشرة ذات تأثير أكبر على إجمالي إيرادات الديوان خلال الفترة المستهدفة حيث تراوحت نسبتها ما بين (58% - 79.5%) من إجمالي إيرادات الديوان مما يدل على ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة حيث سيكون لها أثراً وعبئاً على أصحاب الدخل المنخفضة.

## النتائج:

1- وجود انحرافات في الأداء الفعلي والمخطط ترجع إلى التعديلات في قانون الضرائب وتطبيق توصيات لجان الإصلاح الضريبي.

2- هناك تزايداً مضطرباً في تقديرات الربط بديوان الضرائب وأن هذه الزيادة متأرجحة بين سنة وأخرى.

3- رغم أن بعض السنوات لا يتحقق الربط الموضوع لكن يتم زيادته في العام التالي دون النظر إلى العجز السابق، مما يعني أن هذه الزيادات لا تستند إلى تحليل الحالة الاقتصادية وتوقيت تحقيق الإيرادات، وأن هناك عدم دقة في تحديد الربط العام للديوان.

4- الضرائب غير المباشرة والمتمثلة في الضريبة على القيمة المضافة تمثل أعلى نسبة مساهمة في الإيرادات القومية والنتائج المحلي الإجمالي، بما يعادل تقريباً ضعف نسبة مساهمة الضرائب المباشرة لكل سنة من سنوات الدراسة.

6- هناك مرونة في النظام الضريبي ومواكبة لنمو الناتج المحلي الإجمالي، وأن الضرائب الغير مباشرة تتصف بالمرونة أما الضرائب المباشرة فهي غير مرنة بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي.

## التوصيات:

1- بناء إدارة ضريبية متطورة لتحسين زيادة التحصيل ونسبة الالتزام الضريبي من قبل المكلفين عبر تطبيق القوانين الضريبية بعدالة وشفافية، وإقرار توحيد الإجراءات الضريبية وتحسين عمليات التحصيل وتأمين مستوى أفضل من العدالة الضريبية.

2- الحد من التهرب الضريبي وتبسيط حساب الضريبة وتنظيم إدارتها والعمل على تحسين النظام والإدارة الضريبية.

3- الاهتمام بنظام المعلومات وتفعيله وإنشاء قاعدة معلومات تربط بين جميع إدارات الديوان وذلك لتوفير وإيصال المعلومات في الوقت المناسب للاستفادة منها في إصدار التقديرات الصحيحة وتوسيع المظلة الضريبية.

4- تفعيل دور الإعلام في نشر الوعي الضريبي بين المكلفين وتعريفهم بالضريبة وأهميتها والقوانين التي تحكم تحصيلها وعقوبة المتهربين من دفعها.

## المراجع:

1. بحيرى، أحمد ، البحر، حصة ،(1990). "أصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت"، ذات السلاسل، الكويت.
  2. السلطان، سلطان، أبو المكارم، وصفي ، (1990م). المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية.
  3. السلطان، سلطان، (2003م). المحاسبة الحكومية، الإصدار الأول، دار وابل للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
  4. العلي، عادل، (2009م). المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول ( المالية العامة والقانون المالي)، الطبعة الأولى، إثناء للنشر والتوزيع،الأردن.
  5. خطاب، عايدة، (1985م). الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ط 1، دار الفكر العربي.
  6. مرعي، عبد الحي، الفيومي، محمد ، (1990م). المحاسبة الحكومية والقومية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان.
  7. ليستر اى هيتجر، سيرج ماتوتس، (2009 م). المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، (الكتاب الأصلي نشر 2006).
  8. فتح الله، ليلي ، العوام، عاطف، (2002م). المحاسبة الإدارية، د. ن، القاهرة.
  9. سرايا، محمد ، (1992م). المحاسبة في الوحدات الحكومية: الإطار النظري ومشاكل التطبيق، الإسكندرية.
  10. عبد اللطيف، ناصر، (2009م). الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية.
  11. الوابل، وابل ، (2005م). المحاسبة الإدارية، الإصدار الخامس، دار وابل للنشر، الرياض.
  12. أبو المكارم، وصفي، (1998م). المحاسبة الحكومية، الدار الجامعية للطباعة والنشر،بيروت.
- الرسائل العلمية:**
1. حماد، أكرم، (2005م). تقويم أداء الإدارات المالية في مؤسسات السلطة الفلسطينية، المؤتمر العلمي الأول، الجامعة الإسلامية، غزة،
  2. جاه الرسول، أماني، (2001م). أثر الموازنات التخطيطية على أداء قطاع الغزل والنسيج والتطبيق على قطاع الغزل والنسيج للفترة 1993-1999م، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، جامعة ام درمان الإسلامية، السودان.
  3. شقورة، ايدام، (1998م). دور الموازنات التخطيطية في الرقابة وتقييم الأداء، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، جامعة ام درمان الإسلامية، السودان.
  4. الأفندي، سجي، (2003م). مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلب، حلب.
  5. الخالدي، محمد، (2009). أثر الموازنات التخطيطية على زيادة كفاءة وفاعلية الأداء في القطاع الحكومي في ظل فلسفة الجودة الشاملة، دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ام درمان الإسلامية، السودان.
  6. حسن، ممدوح، (2004م). رقابة الأداء المنظور العلمي والعملية، دراسة حالة ديوان المحاسبة، الخرطوم، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،

7. الزعبي، ناجح، (2004م). دور الموازنات في تخطيط ورقابة وتقييم أداء المجالس البلدية في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان، الأردن.

#### الدورات وورش العمل:

1. سيد، كردمان، (2009م). متطلبات الأداء المالي والمحاسبي، الدورة التدريبية في المجال المالي والمحاسبي، أكاديمية الدراسات المالية والاقتصادية، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، السودان.
2. تاور، عادل، (2010م). موازنة البرامج والأداء، ورشة عمل برنامج الموازنات التخطيطية، أكاديمية السودان للعلوم الإدارية.

#### التقارير والمنشورات:

1. الإدارة العامة للإحصاء والبحوث والتشريع، (2003 - 2013م). التقارير السنوية، ديوان الضرائب، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، السودان.
2. الإدارة العامة للتحصيل، (2003 - 2013م). تقارير التحصيل السنوي، ديوان الضرائب، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، السودان.
3. الإدارة العامة للسياسات الاقتصادية الكلية والبرامج، (2003 - 2012م). العرض الاقتصادي، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، السودان.