

## اعتماد منهج ال Six Sigma كالية لتحسين جودة اداء السلطة الضريبية دراسة حالة في الهيئة العامة للضرائب

عدنان حميد مشجل  
دبلوم عالي متخصص في الضرائب

م.د. رعد منفي احمد  
مقرر قسم الدراسات المالية  
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية  
جامعة بغداد

### المستخلص

يهدف هذا البحث إلى تطبيق أدوات الجودة الشاملة وفقاً لخطوات المنهج العلمي للتحسين ال ( Six Sigma ) ( DMAIC ) ، في الهيئة العامة ل لضرائب وطبقاً لهذا المنهج فقد تم وصف عملية التحاسب الضريبي من خلال مخطط العملية، وتحديد المشاكل التي تعاني منها وقياسها وتحليلها، والتعرف على عوامل النجاح الحرجة لأرضاء الزبائن واعتمادها في عملية إعادة تصميم التحاسب الضريبي إلى جانب امكانية الحصول على نظام إيرادات عالي الجودة لاستخدامها من قبل الهيئة لتحسين أدائها . جمعت البيانات والمعلومات من المقابلات الشخصية مع المسؤولين والموظفين والاطلاع على تفاصيل سير العمليات في الهيئة فضلا عن استمارة الاستبانة لقياس جودة الخدمة المقدمة من قبل الهيئة. وتم استخدام الأدوات التقليدية والحديثة لتحليل البيانات والمعلومات التي جمعت لغرض تقويم الأداء وتحديد العوامل والمسببات الرئيسية والفرعية المؤثرة في أداء السلطة الضريبية . أظهرالبحث نتائج خاصة بتطبيق أدوات إدارة الجودة على وفق منهج ال ( Six Sigma ) والتمثلة بان العملية غير مبنية على الحقائق والثقة المتبادلة بين المكلفين والسلطة الضريبية ، ضعف مستوى أداء الخدمات أدى إلى ظهور الفجوات الخمس في أداء الهيئة ، فضلاً عن انخفاض في الحصيلة الضريبية وعدم استقرارها ، اذ ان نظام التحاسب الضريبي يعاني من مشاكل شاملة ومتراصة تتعلق بالبيئة الداخلية ،ويحتل عنصر التدريب الأهمية رقم واحد عند تحسين عملية التحاسب ، والعدالة تحتل الأولوية الأولى في الحصول على نظام إيرادات عالي الجودة ، وظهور القوائم المالية المقدمة إلى الهيئة خارج حدود الضبط الأحصائي ، وكون بعد الأدلة المادية يمثل القلة المؤثرة في عوامل النجاح الحرجة . وقد خلص البحث على ضرورة قيام الهيئة بمعالجة المسببات الرئيسية والفرعية المؤثرة في أداء السلطة الضريبية فضلاً عن ضرورة الالتزام باجراءات التحسين المحددة في بيت الجودة والعمل على تنفيذها.

### Abstract

This research aims to improve the process Tax accounting by using the scientific method to such as Six Sigma DMAIC steps called in General. Authority for Tax accounting . this approach has been described Tax accounting process Fully and identify problems experienced by the measurement and analysis and identify the critical success factors to satisfy customers and adoption process redesign Tax accounting process with the possibility of obtaining a high-quality revenue to be used by the body to improve its performance . Collected data and information from interviews with officials, staff and see the details & the conduct & operations in the body, and used well as a questionnair to measure the quality &

services present action by the body, Been using traditional and modern tools for the analysis & data and information collected for the purpose & evaluating performance and determining factors and causes chain person and subsidiary affecting the function of power of tax. Particular results & the study showed application & comprehensive quality management system tools , as ( Six Sigma ) system and that the process & not based on fats mutual trust between the holders and power & tax, the low level of services delivery led to five gaps in performance & the body , weak tax revenues and unstable , the tax accounting system suffers from comprehensive and interrelated problems related to domestic environment , the training component is of primary importance in improving accounting process , Justice is the first priority in obtaining high-quality system of income, Financial statements , submitted to the body beyond the limits & statistical control after evidence physical a few influential in the critical success factors .

The researcher with practical system is built Six sigma basis for improved performance as well as future research topics in this the research conclude the necessity body to start treating all main & subsidiary casa on power tax functioning as well as necessity implantation which stated by house of quality and try executes all them .

## المقدمة

تعد الجودة والإتقان في العمل من تعاليم ديننا الإسلامي الحنيف وقد ورد في قوله تعالى " الذين أحسنوا الحسنى وزيادة " سورة ( لقمان ) الآية ( ٢٢ ) وفي الحديث الشريف قال رسول الله ( ص ) " أن الله يحب إذ عمل أحدكم عملاً أن يتقنه " وفي القرن الحادي والعشرين أضحت الجودة سلاحاً تستخدمه المنظمات لمواجهة التغييرات العالمية ( العولمة ، الانفتاح الدولي ، زيادة الأنفاق ، الاهتمام بالفرد ) . إذ يعد موضوع الجودة وقياسها في المنظمات الخدمية وآليات تحسينها التي تمثل تحدياً كبيراً للمنظمات وذلك لكونه يستلزم تغيير في الثقافة السائدة في المنظمة والذي يتطلب حشد الطاقات الوظيفية داخل المنظمة وزيادة قدرات الأفراد العاملين وتحسين كفاءتهم . لذلك جاء هذا البحث ليمثل محاولة لقياس وتحسين جودة أداء أكثر المنظمات الخدمية تعقيداً ، ليس فقط فيما يتعلق بأبعادها الصعبة القياس ، وأما لطبيعة عمل الهيئة ، وضعف الوعي الضريبي بي ليس على مستوى المكلفين فقط ، وأما أيضاً على المستوى الأكاديميين ، حيث تعد الشريحة الأخيرة الهيئة العامة للضرائب لا تقدم خدمة للزبائن كونهم هم الذين يدفعون المال ( الضريبة ) وهم مجبرين على ذلك . إذ لا يتم التمييز بين الجهة الفارضة الضريبة والهيئة التي هي بمثابة وحدة المعالجة في الحاسب الالكتروني والتي تعمل على تطبيق التشريعات الضريبية وتحصيل الإيراد الضريبي فقط .

جاء هذا البحث ليمثل محاولة لتحسين أداء الإدارة الضريبية من خلال تحسين عملية التحاسب ال ضريبي التي تعاني العديد من أوجه القصور والتي تمثلت بمؤشرات أداء الإدارة الضريبية . ويكتسب أهميته بكونه يمد الإدارة الضريبية بآلية تشغيل تطبيق أدوات الجودة الشاملة على وفق منهج ال DAMIC Six Sigma ، إذ تم تعريف عملية التحاسب الضريبي ، وتحليل مسببات المشاكل والعوامل المؤثرة في أداء الإدارة الضريبية وإعادة تصميم عملية التحاسب الضريبي والعمل على ايجاد نظام إيرادات عالي الجودة ووضع آلية للرقابة على تقديم الخدمات للمكلفين .

## المحور الأول : منهجية البحث

## أولاً : مشكلة الدراسة :

اثبتت التجارب الدولية للمنظمات ا لصناعية والخدمية التي طبقت فلسفة الجودة الشاملة تميزاً في أداء أعمالها وتحقيق أهدافها التي وجدت من أجلها وعززت من رضا زبائنها باعتماد التحسين المستمر كمنهج لإدارة أعمالها . والمنظمات الضريبية حالها حال بقية المنظمات تسعى دائماً إلى إدارة أعمالها بشكل كفوء من خلال تحقيق أهدافها المالية والمتمثلة بزيادة الحصيلة الضريبية فضلاً عن إرضاء زبائنها ( المكلفين ) عن طريق إتمام عملية التحاسب الضريبي بعدالة ويقين . ومن خلال الاطلاع على الوثائق وجد انخفاض نسبة الحصيلة الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي للعراق ، إذ تتراوح بين ( ١٠.٦% - ٨.٧٢% ) قياساً بدول أخرى نامية ومتقدمة ، فيما تتراوح هذه النسبة في سوريا ( ١٤ - ١٦% ) ، وألمانيا ( ٤٥% ) ، والولايات المتحدة ( ٣٢% ) ، واليابان ( ٣٠% ) ، والأردن ( ٢٤% ) ، وتركيا ( ٢٣% ) ، ومصر ( ٢١% ) . وكان السبب وراء هذا الانخفاض ناجم عن عدم معرفة العدد الحقيقي للمكلفين وتحديد مصادر دخلهم وشيوع ممارسات التهريب الضريبي التي بلغت نسباً مرتفعة عن طريق احتساب نسبة المتحاسبين إلى عدد المسجلين للسنوات 2000-2002 كالتالي ( 42%,42%,49% ) حيث بلغ عدد المتحاسبين في سنة ٢٠٠٠ ( ٥٠٦٨٦٧ ) مكلف من إجمالي المكلفين المسجلين ( ١٠٥٦٣٨٣ ) وفي سنة ٢٠٠١ بلغ عدد المتحاسبين ( ٤٧٨٠٢٤ ) مكلف من إجمالي المكلفين المسجلين ( ١١٢٥٣٦٢ ) إما في سنة ٢٠٠٢ فقد بلغ عدد المكلفين المتحاسبين ( ٥١٩٨٠٣ ) من إجمالي المكلفين المسجلين ( ١٢١١١٨٢ ) ، إذ تعد هذه من المؤشرات المهمة على ضعف إجراءات نظام التحاسب الضريبي عن الدخل في العراق وبالتالي ضعف كفاءته . والسبب الجوهرى وراء هذا الضعف يرتبط بأداء السلطة الضريبية . فضلاً عن كون طبيعة نشاط السلطة مكرس للجباية والتحصيل ويعمل في مجتمع ذو وعي ضريبي يعد الضريبة بمثابة عقوبة تفرض على الدخول مما أضفى على ا لمشكلة أهمية إلا وهي كيفية تحقيق رضا الزبائن (

المكلفين ) . ويقومون بدفع الضريبة وهم راضون عن عمليات احتساب مقدار الضريبة المقدرة على الدخل واقتناعهم أن الهيئة والوحدات التابعة لها تؤدي مهامها خدمة لهم ، وتسهيل إجراءات عملية التحاسب . وهذا لا يتحقق إلا من خلال اعتماد مفاهيم وفلسفات إدارية ذات نظرة شمولية كالتي تتمتع بها فلسفة إدارة الجودة الشاملة مما انعكس على أداء السلطة الضريبية ، فضلاً عن عدم وضوح الإجراءات وعدم اعتماد الأساليب العلمية في إدارة عملية التحاسب الضريبي مما ساهم بشكل واضح بزيادة حالات التهرب الضريبي ، وطبيعة العمل الضريبي كونه خدمة وتتطلب عملية تقديمها اتصال مباشر بين المكلف والموظف زادت من حالات الفساد الإداري في الهيئة . لذا فان تطبيق أدوات إدارة الجودة الشاملة على وفق خطوات منهج التحسين ( Six Sigma ) في الهيئة العامة للضرائب حالة تستحق الدراسة والتحليل ، لكونها تقدم منهج منظم لتعريف خطوات عملية التحاسب الضريبي عن الشركات ، وتحليل المسببات الجوهرية للمشاكل المرافقة لها فضلاً عن تقديم آلية لمراقبة وقياس التحسين في الأداء تبعاً لرؤى الزبون .

ثانياً: أهداف البحث :

#### يسعى البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف لعل أهمها :-

١. تكوين تصور لدى الهيئة العامة للضرائب عن واقع جودة نظام التحاسب الضريبي وتبسيط الضوء على المشاكل التي يعاني منها.
  ٢. نشر ثقافة الجودة وتزويد الهيئة بمجموعة مبادئ وإرشادات تضع البنى الأساس لآليات تحسين أداء عملية التحاسب الضريبي.
  ٣. كيفية استخدام أدوات إدارة الجودة الشاملة بآلية تساهم في تحسين عملية التحاسب الضريبي.
  ٤. تقديم آليات ومنهج عملي يبين كيفية بناء الجودة في فعاليات وعمليات الأداء الضريبي من خلال وضع المتطلبات والمعايير اللازمة لذلك.
- ثالثاً: أهمية البحث :

#### يكتسب البحث أهمية في كونه:-

١. يقدم آلية تشغيل منهج الـ ( Six Sigma ) في الهيئة العامة للضرائب.
٢. يساهم في وضع المعايير اللازمة لقياس جودة الخدمة الضريبية وتحديد الأوزان والأولويات لها.
٣. اعتماد الأساليب العلمية لتحديد الأسباب الكامنة وراء المشاكل المرافقة لعملية التحاسب الضريبي.
٤. يعد البحث محاولة لتطبيق أدوات إدارة الجودة الشاملة وفق منهج الـ ( Six Sigma ) في المنظمات العراقية ومنها عينة البحث الأمر الذي يعطي البحث بعداً خاصاً وسابقاً يمكن تعميمها على كل المنظمات الحكومية.

#### المحور الثاني : الجانب النظري

#### أولاً : مفهوم جودة الخدمة : (Concept of Service Quality)

تمثل الخدمات طبقاً لما أوردته جمعية التسويق الأمريكية بأنها منتجات غير ملموسة أو على الأقل هي كذلك إلى حد كبير . إذ لا يمكن نقلها أو تخزينها أو فصلها عن مقدمها ( حداد وسويدان 25:1998 ) . وعدها (Ishikawa) كونها فاعلية العمل لمنتج غير مادي ، فيما عرفت من قبل (Juran) بأنها أداء العمل لشخص آخر (Terry,2005:5). ويرى Schroeder بان الخدمة هي منتج غير ملموس يستنفد د حال اقتنائه ويمكن ملاحظة نتائجه فقط (Schroeder,2007:75). وبناءً على ما تقدم يمكن التعبير عن الخدمة بأنها أداء عمل ينتج عنه منتج غير ملموس يشبع حاجات معينة يختلف في خصائصه عن منتج المنظمات الصناعية ويمكن توضيح الاختلاف في الجدول (١) .

#### جدول (١) : الاختلاف بين منتج المنظمات الخدمية ومنتج المنظمات الصناعية

السلع	الخدمات
١. منتج ملموس.	١. منتج غير ملموس .
٢. يمكن إعادة بيعه.	٢. لا يمكن إعادة بيعه.
٣. المنتج يكون جاهز قبل الشراء .	٣. المنتج غير موجود قبل الشراء .
٤. يمكن تخزينه.	٤. لا يمكن تخزينه.
٥. تقديم المنتج يسبق نفاذه.	٥. تزامن الإنتاج والاستهلاك .
٦. يمكن أن يكون هناك اتصال غير مباشر بين الزبون والمنظمة .	٦. اغلب الحالات تحتاج إلى اتصال مباشر بين الزبون والمنظمة.
٧. تصميم المنتج الصناعي غالباً لا يحتاج إلى مثل هذه الأبعاد مثل المواصفات الفنية الخاصة بالمنتج.	٧. تصميم الخدمة يحتاج إلى إبعاد إنسانية مثل اللطف والكياسة والاحترام.
٨. يمكن قياس الجودة من خلال الملامح الظاهرية والملموسة للمنتج.	٨. قياس الجودة معقد ويرتبط بعوامل غير ملموسة.

Source: Schroeder, 2004, " Operations Management Contemporary Concepts and Cases", 3<sup>rd</sup> Ed, New York: McGraw-Hill Companies, Inc, p: 76.

وبذلك يتم تعريف جودة الخدمة (Service quality) على أساس عملية إعداد الخدمة وتهيئتها وطريقة تقديمها إلى الزبائن فضلاً عن النتائج المترتبة على ذلك من خلال إدراكهم لمدى تلبية الخدمة المقدمة لحاجاتهم . وتوجد أولويتين ترتبطان بجودة الخدمة هما الجودة العالية التي تتطلب النقا والاحتكاك بدرجة عالية مع الزبون والجودة الثابتة ب أن تكون الخدمات والمعلومات خاليين من الأخطاء (Krajewski&Ritzman;2005:44) إذ يرى (Fitzsimmons&Fitzsimmons) أن تقديم الخدمة يمثل لحظة حقيقية لكل فرصة رضا أو عدم رضا الزبون بالخدمة فعندما تتحقق توقعاتك تكون مفاجأة مفرحة وبذلك تكون الجودة عالية وعندما لا تلبية التوقعات تكون الخدمة غير مقبولة وتقاس تبعاً للمقارنة بين الجودة المتوقعة والجودة المدركة (Fitzsimmons&Fitzsimmons;2001:144) ، وبذلك تشتمل الجودة بعدين الإجرائي والشخصي مهمين في تقديم الخدمة ذات الجودة العالية ، ويتكون الإجرائي في النظم والإجراءات المحددة لتقديم الخدمة . أما الشخصي للخدمة هو كيف يتفاعل الموظفون بمواقفهم وممارساتهم اللفظية مع الزبائن (الدرادكة، 2002:181) .

#### ثانياً : أبعاد جودة الخدمة : (Dimension of service quality)

مثلما تباينت آراء الكتاب والباحثين بصدد مفهوم الجودة اختلفت وتباينت آراؤهم بشأن أبعادها التي يمكن من خلالها تحديد قدرة إشباعها للحاجات ، فمنهم من يرى بأنها عشرة أبعاد ومنهم من دمج الأبعاد العشرة في خمسة وفيما يلي عرض للأبعاد التي تم تبيينها في البحث لقياس جودة الخدمة . (Schroeder; 2007:140) و (Chase&Others;2001:202) و (Fitzsimmons& Fitzsimmons; 2001:45)

١. **المعوية (Reliability)** وتعد من أهم أبعاد جودة التصميم وتعني القدرة على أداء الخدمة الواجبة بشكل مستقل ومضبوط يثق بها الزبائن ، كذلك هي وسيلة لانجاز الخدمة بالوقت اللازم وبدون أخطاء وفي كل مرة . أي إنجاز ما هو صحيح منذ البداية وبكل جوانب الخدمة ( عبيد ، 2003 : 88 ) .

٢. **الاستجابة (Responsiveness)** وتعد البعد الثاني لجودة التصميم وتعني رغبة المنظمة لمساعدة الزبائن لتزويدهم بخدمات سريعة وعدم ترك الزبائن ينتظرون بدون سبب واضح فلو ذلك يخلق أدراك سلبي بالنسبة للجودة .

٣. **التوكيد (Assurance)** : ويعد من أهم أبعاد جودة المطابقة وتتمثل في قدرة العاملين ومعرفتهم في تحويل العمليات إلى مخرجات مرغوبة لكسب ثقة الزبائن وكما يشتمل على الأسلوب المهذب والاحترام للزبائن.

٤. **العناية (Empathy)** : وترتبط بعملية تقديم الخدمة والاهتمام الفردي ب الزبائن وترتكز على الجهود المبذولة لاستيعاب حاجات الزبون وإقامة علاقات صداقة معهم.

٥. **الأدلة المادية (Tangible)** : ويشير هذا البعد إلى جودة الأداء الفعلي بما في ذلك المنفعة الحقيقية التي تقدمها الخدمة للزبون مقابل التكاليف التي تتوتب عليها ، واستخدام التسهيلات المادية المتمثلة بالأجهزة والوسائل الحديثة في الاتصالات والموظف المؤهل . ومن خلال العرض السابق نلاحظ أنها تركز على جانبين مهمين هما:

أ. **أداء العاملين** : أي كيفية تقديم الخدمة إلى الزبون التي تعتمد على الخبرة والتجارب السابقة الخاصة بمقدم

الخدمة ، إذ تتباين من شخص لآخر فضلاً عن المواصفات الشخصية له.

ب. **تقبل الخدمة** : أي مدى رضا الزبون ، وهذا أيضاً يختلف من شخص إلى آخر إذ لكل زبون احتياجات وتوقعات للخدمة المقدمة ومدى إدراكه لمحتوى الخدمة.

فإذا كانت الخدمة المدركة أفضل من الخدمة المتوقعة يعني أن الجودة ستكون عالية ومدهشة للزبون أما إذا كانت الخدمة المدركة متوافقة مع الخدمة المتوقعة يعني أن الجودة تكون مقبولة ، وإذا كانت الخدمة المدركة أقل من المتوقعة ستكون الجودة غير مرضية .

**ثالثاً : قياس جودة الخدمة :**

يعد قياس جودة الخدمة تحدي كبير وذلك لكون إرضاء الزبون يتحدد بعوامل غير ملموسة تتباين باختلاف الصفات الإنسانية أو الملامح النفسية للزبون كما أن الانطباع عن الجودة يمتد إلى ما وراء تقديم الخدمة ويتم قياس جودة الخدمة من خلال مقياس يدعى (Servqual) أوجده كل من (Parasuraman ,Zenithal and Berry) سنة 1985 يتكون هذا المقياس من (22) فقرة تقيس جودة الخدمة من خلال الأبعاد الخمسة وال (servqual) يعني اصطلاحاً الخدمة (service) والجودة (quality) معتمد على سلسلة من المقاييس المتكاملة التي تبنى بالأساس على آراء الزبائن (البكري ، 2005 : 201 ) لقياس الفجوات بين الخدمة المتوقعة والخدمة المدركة من خلال تحليل هذه الفجوات وتستخدم نتائج التحليل لتجسير الفجوات وتطوير وفهم الجودة المدركة للزبائن الذي يقود بالتالي إلى تحسين جودة الخدمة .

(www.12manage.com) إذ تتأثر توقعات وإدراكات الزبائن بعدد من العوامل بعضها لا يمكن مراقبته بواسطة العمليات الآخر يمكن مراقبته ، هذه العوامل ستؤثر في الفجوات بين الإدراكات والتوقعات وتم تحديد هذه الفجوات بخمس رئيسة هي: (slack, 2004:597-599)

١. **الفجوة الأولى** : الاختلاف بين توقعات الزبون وتصور الإدارة ، تظهر نقص الإدارة في تكوين تصور صحيح لتوقعات الزبائن والموضوعات الفعلي للخدمة وتحدث بسبب ضعف بحوث السوق وضعف الاتصالات وتعدد المستويات الإدارية.

٢. **الفجوة الثانية** : مقارنة تصور الإدارة وتصميم الجودة ، وتظهر عدم التوافق بين تصور الإدارة لتوقعات الزبائن والمواصفات الفعلية للخدمة وتحدث بسبب ضعف الالتزام بالجودة وغياب الوضوح والثقة في تحديد الأهداف.

٣. **الفجوة الثالثة** : التباين بين خصائص جودة الخدمات وتقديم الخدمات ، ويمكن الإشارة إليها بلونها الفجوة في أداء الخدمة بسبب أن التسليم الواقعي للخدمة لا يفي بالمعايير التي حددتها الإدارة وتنتج هذه الفجوة لعدة أسباب منها نقص فريق العمل ، اختيار ضعيف للعاملين ، تدريب غير كاف ، تصميم خدمات غير مناسب .

٤. الفجوة الرابعة : التباين بين تسليم الخدمة والاتصالات الخارجية إذ تقدم المنظمة وعود للزبائن تتباين عن ما تنتجه فعلاً ، تظهر هذه الفجوة نتيجة ضعف الموارد البشرية وآليات التنسيق بين المستويات التنظيمية والزبائن وعدم تطوير العمليات بما يتلاءم مع الظروف الاقتصادية.

٥. الفجوة الخامسة : مقارنة الخدمة المتوقعة - الخدمة المدركة وتبرز من خلال التباين بين ما يتوقعه الزبون وما يدركه فعلاً ، فهذا الإدراك قد يجعل الزبون يقيس أداء المنظمة بطريقة مختلفة وقد لا تكون الخدمة كما كان يتوقع وتمثل هذه الفجوة المحصلة النهائية لتحقيق الفجوات السابقة فإذا كانت الجودة المدركة لا تلبى التوقعات للزبائن فهي غير مرضية أما إذا كانت الجودة المدركة تفوق التوقعات فإنها تبعث لديه البهجة والسرور .

#### رابعاً : منهج التحسين المستمر الـ ( Six Sigma )

يعد التحسين المستمر الأساس لإدارة الجودة ، والذي يشتمل على تحسين وتطوير كل مفردات العملية من حيث الأفراد والموارد والإجراءات . ويستند هذا المبدأ على كون التحسين ينبغي أن يطال كل جانب من العملية للوصول إلى الهدف النهائي إلا وهو الكمال الذي لا يمكن تحقيقه ، لكن دائماً نسعى للوصول له (Heizer & Render , 2005 : 198) باعتماد جهود إدارة الجودة التي تبحث عن الأفضل للعمليات والإجراءات ، إذ جاءت تسمية التحسين المستمر من الكلمة اليابانية ( Kaizen ) ، إذ تعني ( kai ) التحسين المستمر للعملية و ( zen ) تعني التغيير نحو الأحسن .

ويعد الـ ( Six sigma ) أحد مداخل التحسين المستمر . وهو نظام شامل ومنظم للتحسين ويجعل من تطبيق أدوات الجودة الشاملة أكثر فاعلية في تحسين الأداء ( Schroeder , 2007 : 173 ) .

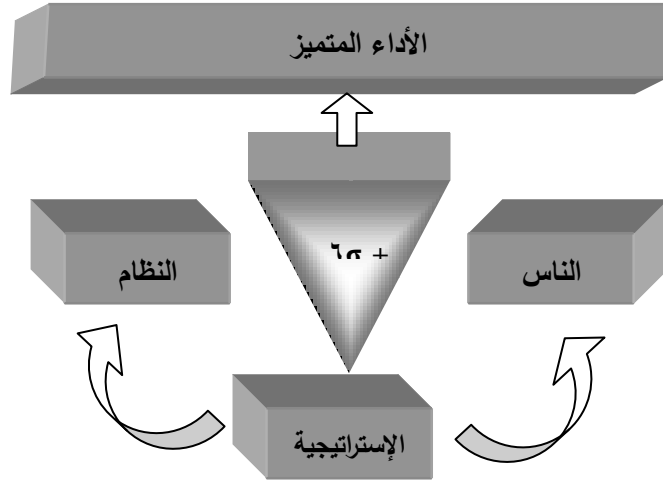
لمصطلح الـ ( Six sigma ) معاني عدة منها إحصائية كون فرصة ظهور العيوب تتحدد بـ ( ٣.٤ ) بالمليون في أي عملية ، أو المنتج ، أو الخدمة . ومفاهيمياً فهو أوسع بكثير ، إذ يشير إلى البرنامج الذي يصمم لتخفيض حدوث العيوب ، وتقليل التكاليف وتحسين رضا الزبائن ، ويعتمد على تطبيق الأدوات والآليات اللازمة لتحقيق نتائج الأعمال . وفي الأعم الـ العالمية يعد الـ ( Six Sigma ) كطريقة رئيسية لتحسين الجودة ، وادخار الوقت، وتقليل الكلف. ( Stevenson; 2005,400 )

وتعد شركة Motorola الرائدة في استخدام هذا المفهوم عام (١٩٨٠) . ويرمز له (  $\sigma^6$  ) ، وهو حرف يوناني يمثل الانحراف المعياري (Meisel&Others,2007:2) . ويعدها تبنته كل من General Electric و Texas Instrument و Allied Single .

وهناك معنى إداري لبرنامج الـ ( Six Sigma ) هو كونه برنامج صمم لتقليل العيوب ، (Hazier & Render 2006,199) وتحقيق الأداء المتميز من خلال :

١. وضع إستراتيجية تركز على رض الزبون الإجمالي .
٢. يفرض نظام يتبع أنموذج التحسين بخطواته الخمس (DMAIC) ، وكما يلي :
  - Define: عرف المخرجات الحرجة للنظام وتشخيص الفجوات للتحسين.
  - Measures: قياس العمل وجمع البيانات الخاصة بالعمليات والتي تساعد لردم الفجوات.
  - Analyzes: تحليل البيانات وتحديد المسببات للانحرافات والفجوات.
  - Improve: إجراء التحسينات بواسطة تعديل أو إعادة تصميم الإجراءات الحالية.
  - Control: مراقبة العمليات الجديدة للتأكد من ديمومة مستوى الأداء.
٣. يستخدم أدوات إدارة الجودة الشاملة مثل : مخطط الانتشار ، مخطط تدفق العملية ، مخطط السبب والأثر ، وقائمة التدقيق ، مخطط باريتو ومخطط العلاقات المتداخلة ومخططات الرقابة الإحصائية .
٤. يصف للأفراد الأسباب الكامنة وراء انجاز الأهداف وكما يوضحه الشكل ( ١ ) :

ويرى ( Pyzdek ) بأنه منهج علمي يضع الحلول للمنظمة ويطبق الرقابة العلمية لعملية التصميم والتحسين لنظام إدارة عمليات المنظمة (Pyzdek,2003:6) .

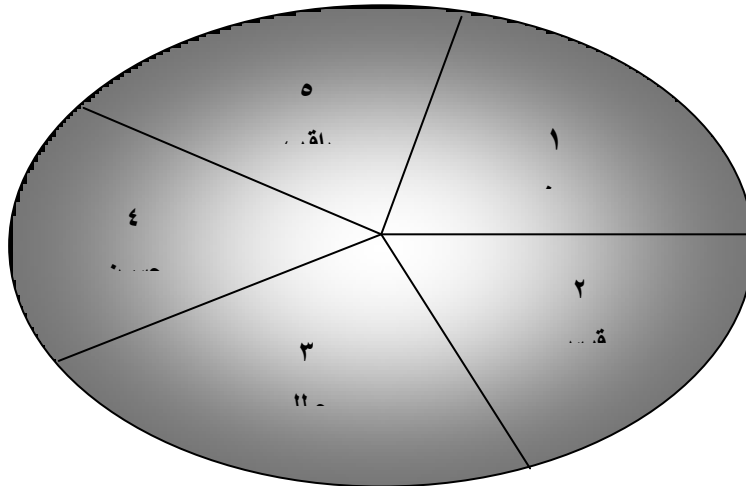


شكل ( ١ ) مفهوم الـ Six Sigma

Source: welcome to Adem six Sigma.

يمكن تطبيقه في مجالات متعددة مثل الصناعة ، الإدارة ، خدمة الزبائن ، المالية ، العناية الصحية وغيرها (Meisel&Others,2007:2) ، وأشار George أن تطبيق ( Six Sigma ) لتحسين أداء المنظمات الخدمية يحقق نتائج سريعة في تحسين العمليات والجودة ورضا الزبائن (George,2003:6) باستخدام أدوات نظم المعلومات التي تجعل المنظمة بالتأكيد في تحسن مستمر ودائمي من خلال تحديد العيوب وتحسين عمليات الجودة وتخفيض حدة المؤثرات على العمليات هذه الجهود أطلقت عليها Motorola تسمية (Six Sigma) ([www.en.wikipedia.org](http://www.en.wikipedia.org)). والشكل ( ٢ ) يوضح أنموذج ( DMAIC ) لتحسين الأداء من خلال تطبيق أدوات إدارة الجودة الشاملة على

وفق منهجية ثابتة .



( DMAIC ) شكل ( ٢ ) أنموذج تحسين الأداء )

Source: - Welcome to Adam Six Sigma.

خامساً : محاور الـ ( Sigma ) :-

تتوزع Six Sigma حول عدة محاور رئيسية هي ([www.en.wikipedia.org](http://www.en.wikipedia.org))

١. معيار للجودة : تحديد خواص تعطي أهمية أكثر للزبائن.
٢. الخلل أو العيب : الفشل في تقديم الخدمات.



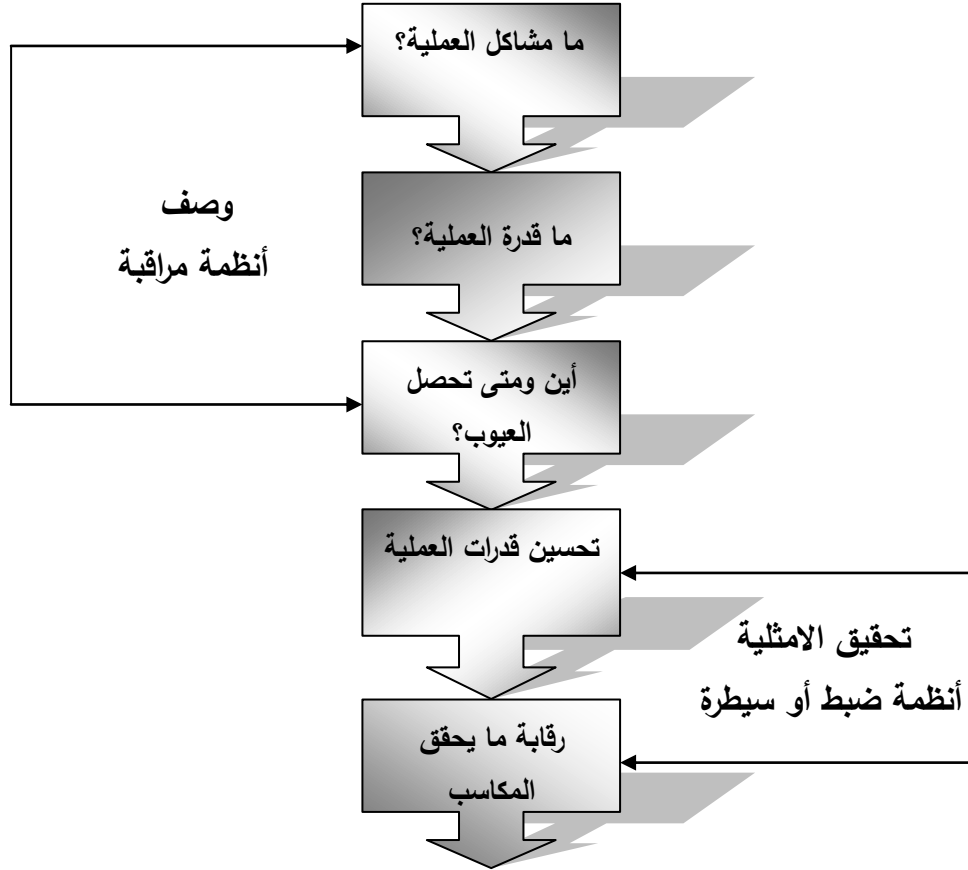
٣. قدرة العملية : ماذا تستطيع العملية أن تقدم.

٤. الاختلاف : ماذا يرى الزبون ويشعر.

٥. عمليات مستقرة : ضمان ثبات العمليات.

٦. التصميم لـ six sigma : تصميم لمقابلة حاجات الزبون وقدرة العملية.

والشكل ( ٣ ) يوضح دورة حياة ( six sigma ) وفقا لمنهج الـ ( DMAIC ) .



شكل ( ٣ ) دورة منهج الـ ( DMAIC )

Source: Gilbert, Elana"2003"Integrating Accelerated Problem Solving into the Six Sigma Process Improvement.p33.

سادساً : تنفيذ الـ ( Six Sigma ) :

يستلزم التنفيذ الناجح لبرنامج Six Sigma عدة متطلبات كما يأتي :-

(Karjewski&Ritzman, 2005:224)

١. التزام كافة المستويات الإدارية : يجب أن يكون هناك التزام واضح من قبل ا لإدارة العليا في تنفيذ البرنامج ، بحيث يكون لها دور مرئي في تدقيق العمليات والبحث عن أفضل الطرق لتحسين العمل ، وان تكون قدوة لكل شخص في المنظمة.
٢. وضع أهداف صلبة : من خلال وضع أعلى المعايير للمنظمة باستخدام المقارنة المرجعية المنتظمة للمنظمات التي تركز على العوامل الحرجة لإرضاء الزبائن.
٣. أنظمة القياس سبيل النجاح : ينبغي أن تكون الادارة ملتزمة بتقديم الوسائل اللازمة لتحقيق النجاح أو التقدم ، وان تستخدم هذه الوسائل في قياس أداء العاملين للعملية.

٤. **التعليم** : العاملين يجب أن يتعلموا لماذا ، وما مقدار كم الجودة ، ما هي الوسائل التي تستخدم للزبائن الداخليين والخارجيين .و يتم ذلك من خلال اعتماد برامج تدريب بمستوى عالي الجودة . وأن نجاح المنظمة باستخدام الـ ( Six Sigma ) هو تطوير معلمين من الكوادر الداخلية الذين يتحملون المسؤولية فيما بعد بتعليم ومساعدة الفرق المشاركة في خطة التحسين هؤلاء المعلمين تختلف ألقابهم بالاعتماد على خبراتهم وانجازاتهم وهذه الألقاب هي الحزام الأخضر والذين يكرسون جزء من وقتهم لمساعدة الفرق في خطة التنفيذ وان وقت استراحتهم هو ممارسة واجباتهم الاعتيادية ، والحزام الأسود والذين يكرسون كل وقتهم بتعليم وقيادة الفرق في البرنامج ، والحزام الأسود الرئيسي هم المعلمين الذين كل وقتهم يراقبون وينصحون الحزام الأسود.
٥. **الاتصالات** : تعد عملية الاتصال بين المستويات الإدارية المتباينة في الهيكل ، من الجوانب الرئيسة لنجاح البرامج ، لأنه من خلاله يمكن تحديد الاخفاقات والنجاحات في أداء العمل ولضمان النجاح للمستقبل .
٦. **أولويات الزبون** : لا يمكن التغاضي أبداً عن أولويات الزبون هذه الأولويات تخلق التمايز في الأسواق وتكون هدف لقدرات العملية وتحديد وجود الفجوات

### المحور الثالث

#### تحسين جودة أداء السلطة الضريبية باعتماد منهج الـ ( SIX SIGMA )

تعد عملية التحسين المستمر من المبادئ الأساس لإدارة الجودة الشاملة التي تتطلب عمليات مراجعة وفحص وتحليل وتصحيح الانحرافات التي لها الأثر في أداء المنظمات لذلك سيتناول هذا المحور آلية ( Six SIGMA ) كمنهج لتحسين أداء السلطة الضريبية . بالنظر لعدم فاعلية تطبيق أدوات إدارة الجودة الشاملة في تحسين الأداء ما لم يتم استخدامها على وفق منهج الـ ( Six Sigma ) ( Schroeder,2007:173) . وقد تم اعتماد هذا النظام كآلية لتطبيق أدوات إدارة الجودة الشاملة ، بناءً على ما يفرضه تطبيق الـ ( Six Sigma ) في اعتماد آراء الزبائن ( المكلفين ) بالإجراءات التحليلية والقياسية والتصميمية لاستكمال خطواته الخمس فسوف يتم في البداية قياس ( رضا المكلفين ) وبعدها تحسين أداء السلطة الضريبية باعتماد منهج التحسين ( DMAIC ) وتم تنظيم استمارة أستبانة تتألف من أربع فقرات بالاعتماد على المصادر ( Fitzsimmons&Fitzsimmons,2001:146-149) و (www.12.manage.com) وكما موضحة في الملحق ( ١ ) .

أولاً : قياس مدى رضا المكلفين بأداء السلطة الضريبية :

لقياس جودة الخدمة الضريبية ( رضا المكلفين ) تختص **الفقرة الأولى** بالمعلومات الشخصية عن المكلفين و**الفقرة الثانية** معلومات عن مدى الرضا عن أداء الهيئة للضرائب و**الفقرة الثالثة** تحديد مستوى الخدمات المقدمة من قبل الهيئة أما **الفقرة الرابعة** فقد اختلفت بتحديد درجة الأولوية لأبعاد جودة الخدمة وكما موضحة في الملحق (١) . ولأهمية الشركات في المساهمة بالإيرادات الضريبية وما يشكله عمل قسم الشركات من نظام متكامل من حيث المدخلات والعمليات والمخرجات فقد تم توزيع (٧٥) استمارة على الشركات أثناء مراجعتهم قسم الشركات وبالنظر للعدد الكبير الذي يحظى به نشاط الأفراد ( الطبيعيين ) تم توزيع (١٢٥) استمارة على هذا النشاط وكان نصيب المشاركات (٢١) استمارة ضمن مناطق عمل فروع بغداد الجديدة ، الكرادة ، الرصافة ، واسط ، ومركز الهيئة للمكلفين المراجعين إليها لتمثيلهم مختلف فروع المحافظات وبواقع (٢٥) استمارة لكل فرع ومركز الهيئة . وقد أهملت أربع استمارات وفقدت ثلاث تعود للنشاط الفردي وبذلك يكون عدد الاستمارات المعتمدة (٩٧) وفقدان استمارة واحدة للشركات ليكون عدد الاستمارات المعتمدة (٧٤) وبذلك أصبح العدد الإجمالي للاستمارات المعتمدة (١٩٢) استمارة ويوضح الجدول (٢) أعداد ونسب فقرة المعلومات الشخصية .

جدول (٢) : المعلومات الشخصية عن المكلفين المبحوثين

النسبة	العدد	العمر
١.٠%	٢	أقل من ٢٠
١١%	٢١	٢٠-٣٠
٥٢%	١٠٠	٣٠-٤٠
٣٦%	٦٩	فوق ٤٠
النسبة	العدد	التحصيل الدراسي
٨%	١٤	يقرأ ويكتب
٤٦%	٨٩	متوسطة أو إعدادية
٤٢%	٨٢	جامعية
٤%	٧	عليا
النسبة	العدد	نوع النشاط
٥١%	٩٧	فردى
١١%	٢١	مشاركة
٣٨%	٧٤	شركة
النسبة	العدد	الشمول بمسك الدفاتر التجارية
٤٥%	٨٨	مشمول
٥٥%	١٠٤	غير مشمول

## المصدر: إعداد الباحثين

وفيما يتعلق بمتغيرات الفقرة الثانية فقرة مدى الرضا عن أداء الهيئة فقد أظهرت نتائج المكلفين المبحوثين الموضحة في الجدول (٣) ما يأتي :-

- كيف حققت الهيئة توقعات المكلفين : أن (٥٩%) منهم يرى بان أداء الهيئة بعيدة عن توقعاتهم وان (٢٩%) منهم يرى بان أداء الهيئة لم يصل إلى توقعاتهم في حين يرى (١٢%) منهم بان الهيئة قابلت توقعاتهم.
- كيف قدر المكلفون الخدمات التي تقدمها الهيئة : اتفق (٦٩%) من المكلفين المبحوثين بان الخدمات التي تقدمها رديئة فيما يرى(٣١%) منهم على أنها مناسبة.
- كيف رأى المكلفون إجراءات التحاسب الضريبي : اتفق (٥٦%) من المكلفين المبحوثين على أن إجراءات التحاسب الضريبي رديئة و(٤٤%) يرى بأنها مناسبة .
- العوامل الأكثر تأثيراً على المكلفين بتسديد الضريبة : يرى (٤٢%) من المبحوثين أن أكثر العوامل تأثيراً على المكلفين لتسديد مبلغ الضريبة هو التعامل السابق مع الهيئة في حين يرى (٥٠%) منهم بأن الحاجة الشخصية هي أكثر العوامل تأثيراً فيما يرى (٨%) منهم بان تأثير المكلفين الآخرين هو أكثر العوامل تأثيراً عليهم.
- المراجعة الطوعية : وأكد(٦٤%) من المبحوثين بأنه لم يراجع طوعاً لتسديد مبلغ الضريبة فيما أكد (٣٦%) منهم بأنه راجع طوعاً .ونلاحظ بان الجدول يعطي مؤشرات عامة مهمة عن مدى رضا المكلفين عن أداء الهيئة العامة للضرائب حيث وضعت مفردات هذه الفقرة بترتيب منطقي والتي تمثلت في تحقيق توقعات ال مكلفين ترتبط بتقدير الخدمات التي تقدمها الهيئة بشكل عام ورؤيتهم لإجراءات التحاسب الضريبي ، ومن اجل التعرف عن مدى ترسيخ الرضا لدى المكلفين فقد وضعت فقرة أي العوامل أكثر تأثيراً على المكلف بتسديد مبلغ الضريبة لثما موضح بالنتائج

فان الحاجة الشخصية تعد من أكثر العوامل تأثيراً على ا لمكلفين المتمثلة برغبتهم للحصول على براءة الذمة للاستمرار بأعماله الأخرى . أما النسبة التي ظهر فيها التعامل السابق مع الهيئة فأنها لا تعكس قناعة أو رضا مسبق بأداء الهيئة وتحقيق أهدافها بقدر ما يتعلق بأمانات بعض المكلفين لدى الهيئة ، وهذا ما فسره بعض المكلفين الذين تمت مقابلتهم ، وقد انعكس ذلك على فقرة (المكلفون الآخرون يحثونك بالالتزام بتسديد الضريبة ) والذي يعد مؤشر مهم للرضا والالتزام والوعي الضريبي والذي ظهر بمستوى متدني جدا.

جدول ( ٣ ) : المعلومات عن مدى الرضا عن أداء الهيئة العامة للضرائب

كيف حققت الهيئة توقعات المكلفين	العدد	نسبة مئوية%
بعيده عن مما توقعت	١١٣	٥٩%
لم تصل إلى ما توقعت	٥٦	٢٩%
جاوزت توقعاتك	٠	٠.٠%
قابلت توقعاتك	٢٢	١١%
بعيده عن تجاوز توقعاتك	١	٠.٠٥%
كيف قدر المكلفون الخدمات التي تقدمها الهيئة	العدد	النسبة
جيدة جداً	٠	٠.٠%
جيدة	٠	٠.٠%
مناسبة	٥٩	٣١%
ردينة	١٢٨	٦٧%
ردينة جداً	٥	٢%
كيف رأى المكلفون إجراءات التحاسب الضريبي	العدد	النسبة
جيدة جداً	٠	٠.٠%
جيدة	٣	١%
مناسبة	٨٤	٤٤%
ردينة	١٠٠	٥٢%
ردينة جداً	٥	٣%
العوامل الأكثر تأثير على المكلفين بتسديد الضريبة	العدد	النسبة
تعامل سابق مع الهيئة	٨١	٤٢%
المكلفون الآخرون يحثون بالالتزام بتسديد الضريبة	١٥	٨%
العاملين يحثون بالالتزام بتسديد الضريبة	٠	٠.٠%
وسائل الإعلام الهادفة	٠	٠.٠%
الحاجة الشخصية	٩٦	٥٠%
المراجعة الطوعية لتسديد الضريبة	العدد	النسبة
نعم	٦٩	٣٦%
كلا	١٢٣	٦٤%

المصدر : أعداد الباحثين .

و. وقد وضعت فقرة العاملين يحثونك بالالتزام بتسديد الضريبة فإنها تعكس أوجه متعددة لبين تأثير العاملين على المكلفين ودورهم في ذلك من خلال إقامة علاقة مبنية على الثقة والصدقة مع المكلفين ، كذلك تعكس مدى تحمل العاملين لمسؤولياتهم في المحافظة على أهداف الهيئة. وكان لنتائج العوامل السابقة أثره في الالتزام الطوعي بالقانون ودفع مبلغ الضريبة.

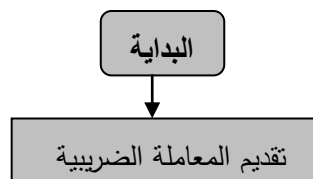
ثانياً : تحسين أداء السلطة الضريبية باعتماد منهج الـ ( Six Sigma ) :

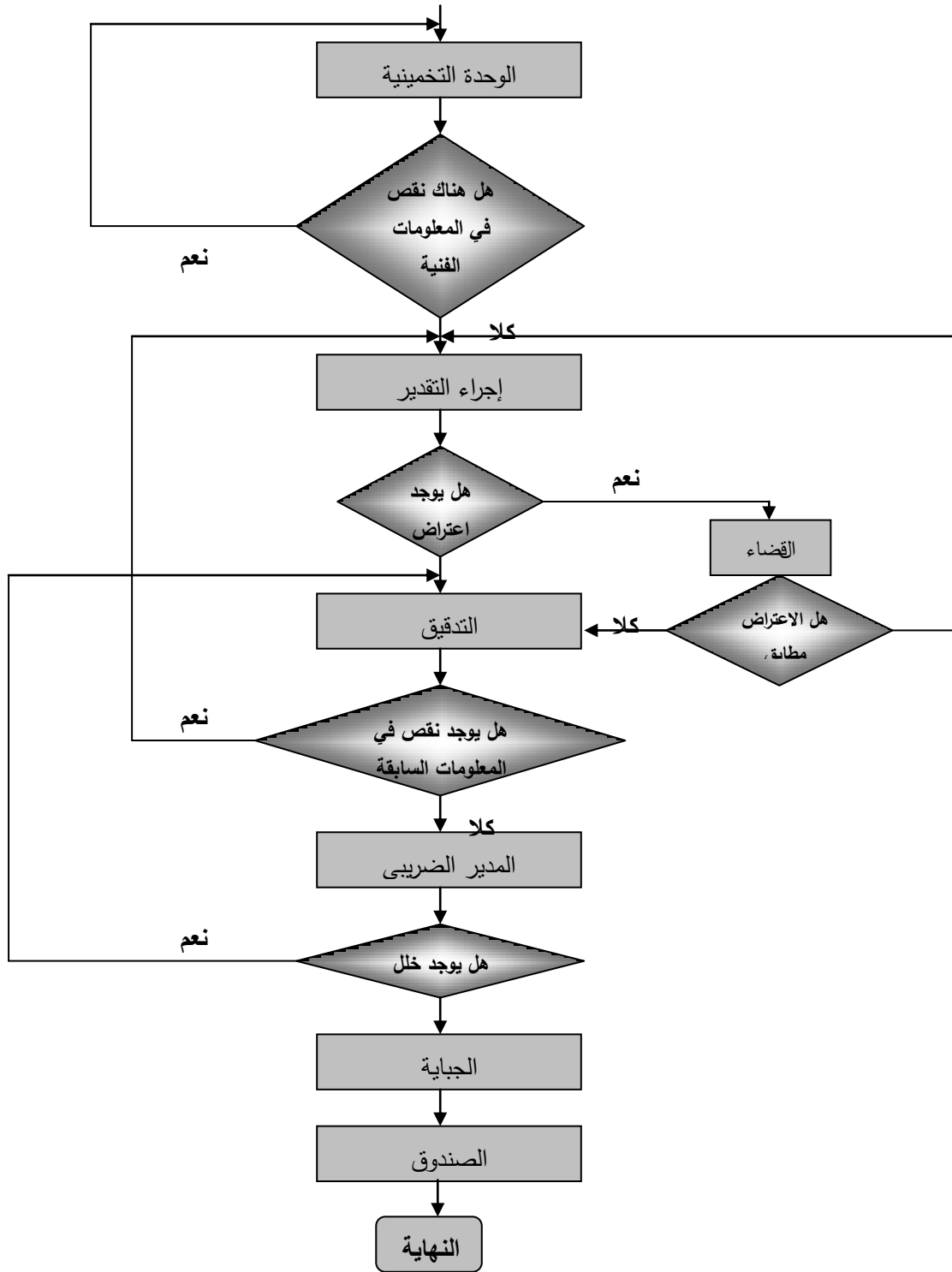
١. عرف Define :

يستخدم مخطط العملية (Process Chart) لشرح مراحل العمليات وبشكل مخطط تصويري يوضح المراحل اللازمة للعملية والذي يمكن من خلاله فهم إجراءات العمل داخل العمليات . والشكل ( ٤ ) يصور تدفق العمليات والإجراءات لعملية التحاسب الضريبي ، من خلال المخطط نلاحظ هناك سلسلة من الإجراءات التي تتبعها الهيئة العامة للضرائب لانجاز عملية التحاسب الضريبي هي :-

- أ. تأشير المعاملة الضريبية في سجل الوارد .
- ب. تقديم تقرير ضريبة الدخل إلى الوحدة التخمينية المعنية يتضمن جدول معلومات عن حياة المكلف الاجتماعية ، ومصادر دخله بالنسبة للأشخاص غير المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية ويقدم مع هذا التقرير القوائم المالية للأشخاص المشمولين بنظام مسك الدفاتر إلى التخمينية المعنية وتتم عملية إجراء التقدير أو التحاسب من قبل المخمن باعتماد الضوابط والإرباح المقدرة بالقوائم المالية.
- ج. التدقيق : يتم تدقيق المعاملة من حيث مدى إيفائها للمتطلبات القانونية وان عملية التقدير قد جرت وفقاً للقانون .
- د. اللجوء إلى القضاء في حالة الاختلاف على مبلغ التقدير المقدم من قبل المكلفين والتقدير الخاص بالضريبة وبذلك يلجأ المكلف إلى القضاء لحسم الموضوع .
- هـ. المراجعة : يقوم بمراجعة المعاملة من حيث سلامة الإجراءات السابقة .
- و. الجباية : قطع وصل الجباية لمبلغ الضريبة .
- ز. التحصيل : تسديد مبلغ الضريبة إلى الصندوق .

وتجدر الإشارة بان هناك بعض الإيرادات الضريبية الواردة من الاستقطاع المباشر لا تخضع إلى هذه الإجراءات ، حيث يقوم كل مستخدم (بكسر الدال) في القطاع الخاص والمختلط والمؤسسات الحكومية بطلب العدد الكافي من استمارة ض . د ( ٤ أ ) من قسم الاستقطاع المباشر في مركز الهيئة أو فروعها وتوزيعها على المستخدمين (بفتح الدال) وتملاً من قبلهم ويقوم موظف الحسابات لدى المستخدم باحتساب مبلغ الضريبة لكل مستخدم (بفتح الدال) بعد تنزيل المبالغ غير الخاضعة للضريبة وبيان نوعها ومقدارها ثم ينظم جدول استقطاعات ضريبة الدخل المعد من قبل الهيئة ويكون مدير الحسابات أو المحاسب أو من يقوم مقامهما مسؤولاً عن تقديم التقارير والجدول والاستمارات بمواعيدها المحددة وآخر موعد لها في ٥/٣١ من السنة المالية المنتهية .





شكل ( ٤ ) : مخطط عملية التحاسب الضريبي

المصدر : أعداد الباحثين .

ويتتبع عملية التحاسب نلاحظ إنها تركز بصورة أساسية على عمل الوحدة التخمينية سواء في مركز الهيئة أو فروعها وعند تتبع العملية كنظام من حيث المدخلات والعمليات والمخرجات والتغذية العكسية تم تأشير الآتي :

- أ. إن مدخلات العملية لا تعبر عن حجمها الحقيقي كماً ونوعاً بسبب حالات التهرب الكلية ، ( عدم التسجيل لدى السلطة الضريبية أو عدم دفع مبلغ الضريبة نهائياً ) والجزئية ( أخفاء بعض مصادر الدخل أو زيادة المصروفات أو تخفيض الإيرادات).
- ب. ضعف سيطرة السلطة الضريبية على زياتنها (مجتمع الضريبة ) ، ويتجلى ذلك بعدم معرفتها بالعدد الإجمالي المفترض وعدم وجود المعلومات الكاملة والكافية والمحدثة عن زياتنها المتعلقة بعناوين سكانهم أو انقالتهم ، أنشطتهم ، مصادر دخلهم ، حياتهم الاجتماعية والتغيير التي تحدث فيها . وهذا ناجم عن ضعف أو انعدام المراقبة لعمليات العمل والتي تركز على فعاليات فرق العمل التي تعاني هي الأخرى من عدم الجدية وحالات الفساد الإداري.
- ج. أن وجود الوحدات التخمينية يعني أن العملية تقوم على أساس التخمين والتقدير وليس على أساس الحقائق في تحديد مبلغ الضريبة المستحقة على المكلف لكثير من الحالات مما أدى إلى اتساع الفجوة في جسور الثقة بين طرفي العملية
- د. اعتماد السلطة الضريبية على الضوابط الفنية في احتساب وتقدير المدخولات للإفراد والشرك ات فسخ المجال أمام بعض المخمنين بممارسة الفساد الإداري من خلال استغلال بعض المكلفين وابتزازهم .
- هـ. عدم اعتماد الشفافية في الإعلان عن القوانين والضوابط والإجراءات والأساليب المتبعة في عملية الاحتساب وانعدام الإرشاد والتوجيه جعل من المكلفين الذين لديهم الرغبة في الالتزام بالقانون وتسديد مبلغ الضريبة و ليس لديهم الوعي الكافي بالأحكام التشريعية ضحية لتلك الممارسات ، وساهم في نمو ظاهرة التهرب الضريبي وكان الأجدر بالسلطة الضريبية أن تكثف فعاليات وبرامج التوجيه والإرشاد ونشر التشريعات مع الشروحات الموضحة للأحكام التي تساهم في زيادة الوعي الضريبي وتحسين العلاقة بينها وبين المكلفين وجعلهم أصدقاء لها .
- و. تغليب مصلحة الخزينة العامة دون النظر إلى المكلف كشريك في العملية أدى إلى المغالاة في تقدير الضريبة على المكلفين .
- ز. عدم الإفصاح عن الربح الحقيقي من قبل المكلف بالقوائم ال مالية ، ثم يجري التقدير بالاتفاق بين الطرفين حول مقدار الربح مما يؤثر عدم إضفاء الثقة بالبيانات المالية المقدمة وظهور حالات الفساد الإداري التي يستند على الاتفاق بين المكلف وموظف الضريبة .
- ح. انعدام الثقة بعموم المكلفين كانت سمة للتعامل معهم حتى مع الملتزمون منهم والذين يصرحون بأرباح تعبر بصدق عن واقع نشاطهم مما اثار غضبهم وبالتالي عدم رضاهم .
- ط. الزخم الكبير للمكلفين على الوحدة التخمينية جعل من فترات الانتظار طويلة وعدم إعطاء الوقت الكافي لكل مكلف وتوجيهه وإرشاده أو إعطائه العناية والاهتمام الخاص به وانعكس ذلك أيضا على المخمن نفسه في التطلع إلى تطوير قدراته ومهاراته وبما ينسجم مع الأنظمة الإدارية والتقنية الحديثة وحصر نشاطه بكم هائل من الأضابير والإجراءات الروتينية اليومية .
- ي. استخدام السلطة الضريبية وسائل وإجراءات تقليدية في عملية التحاسب جعلها تتسم بالروتين وطول وقت انجازها.
- ك. إن مخرجات العملية غير متوافقة مع أهدافها والتمثلة بالحصيلة الضريبية كمصدر لتمويل النفقات العامة للدولة وتقديم الخدمات المباشرة للمجتمع وانعدام دورها في دعم الاقتصاد الوطني ومعالجة التضخم وإعادة توزيع الدخل والثروات.
- ل. لا توجد عمليات تغذية عكسية في معالجة الإجراءات والبيانات التي تحول دون تحقيق العملية لأهدافها وعدم وجود أنظمة قياس لرضا الزياتن وتحقيق حاجاتهم ومتطلباتهم.

م. نلاحظ مما سبق ذكره في النقاط ( أ. اثنا عشر ) بعدم قدرة العملية الوصول إلى أهدافها فضلاً عن إمكانية تحقيق الخصائص الحرجة التي تحقق رضا الزبائن المتمثلة ( المعولية ، الاستجابة ، الضمان ، العناية ، الأدلة المادية ) وبذلك فقد تم اعتمادها في البحث كأهداف للتحسين .

٢. قياس Measure :

تم استخدام مقياس جودة الخدمة (Servqual) لقياس جودة الخدمات التي تقدمها الهيئة العامة للضرر ائب كما استخدم مخطط الاتجاه (Run Chart) لقياس نتائج العمليات من خلال قياس نسبة الحصيلة الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي كما يأتي:-  
 أولاً : قياس جودة الخدمة :

حددت الفقرة ثالثاً من استمارة الاستبيان (٢٢) فقرة تمثل قياس جودة الخدمة (Servqual) والتي تقيس بمجملها أبعاد (خصائص) جودة الخدمة والتي حددت الفقرات الأربعة الأولى بعد الأدلة المادية والخمس فقرات التالية المعولية وحددت الخمسة التالية الاستجابة والأربعة التالية لضمان والأربعة الأخيرة العناية . والجدول (٤) يوضح مستوى أداء الخدمات التي تقدمها الهيئة للمكلفين من خلال احتساب التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المثوي للمتغيرات ذات العلاقة بمستويات جودة الخدمة .

جدول ( ٤ ) مستوى أداء الخدمات التي تقدمها الهيئة للمكلفين

رقم الفقرة في الاستبانة	المتغير	جيد جداً		جيد		مناسب		رديء		رديء جداً
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
1	X <sub>1</sub>	0	0	1.0	2	36.5	70	60.4	116	4
2	X <sub>2</sub>	0	0	1.0	2	35.4	68	61.5	118	4
3	X <sub>3</sub>	0	0	1.0	2	37.5	72	58.9	113	5
4	X <sub>4</sub>	0	0	0.0	0	31.8	61	58.9	113	18
5	X <sub>5</sub>	0	0	0.0	0	41.1	79	57.3	110	3
6	X <sub>6</sub>	0	0	0.0	0	42.7	82	53.6	103	7
7	X <sub>7</sub>	0	0	0.0	0	40.6	78	57.8	111	3
8	X <sub>8</sub>	0	0	0.5	1	31.8	61	49.5	95	35
9	X <sub>9</sub>	0	0	1.6	3	52.1	100	44.3	85	4
10	X <sub>10</sub>	0	0	0.0	0	51.6	99	45.3	87	6
11	X <sub>11</sub>	0	0	0.0	0	32.8	63	48.4	93	36
12	X <sub>12</sub>	0	0	2.1	4	51.0	98	45.3	87	3
13	X <sub>13</sub>	0	0	2.6	5	53.6	103	42.2	81	3
14	X <sub>14</sub>	0	0	1.0	2	52.1	100	44.3	85	5
15	X <sub>15</sub>	0	0	1.6	3	50.5	97	46.4	89	3
16	X <sub>16</sub>	0	0	1.6	3	42.2	81	54.2	104	4
17	X <sub>17</sub>	1	1	7.3	14	49.0	94	41.7	80	3
18	X <sub>18</sub>	4	7	9.9	19	41.1	79	43.2	83	4
19	X <sub>19</sub>	0	0	0.0	0	50.5	97	46.4	89	6
20	X <sub>20</sub>	0	0	0.0	0	54.7	105	43.2	83	4
21	X <sub>21</sub>	0	0	0.0	0	39.1	75	45.3	87	30
22	X <sub>22</sub>	0	0	0.0	0	50.0	96	45.8	88	8

المصدر : أعداد الباحثين . الخاصة ببيد الأدلة المادية كانت كالآتي :

١. ان (٦٢.٥) المبحوثين اتفقوا على عدم امتلاك الهيئة لأجهزة حديثة تستخدم لعملية التحاسب الضريبي
٢. اتفق (٦٣.٦%) على أن مستوى أثاره الوسائل المادية رديء.
٣. اتفق (٦١.٥%) من المكلفين المبحوثين على أن مستوى توافق الوسائل المادية مع الخدمات بأنه رديء
٤. اتفق (٦٨%) منهم بان مستوى رؤية ولمس الخدمات المقدمة رديء .



ومن نسب الفقرات الأربع أعلاه نلاحظ أن مستوى تحقق هذا البعد رديء بمتوسط قدره (٦٨%) من المكلفين المبحوثين .

**بلغت نسب المتغيرات الخاصة ببعد المعوليه كما يأتي :**

١. اتفق (٥٩%) من المكلفين المبحوثين على أن مستوى دقة وعدالة العاملين رديئة.
  ٢. أن (٥٧%) منهم يتفقون على أن مستوى اهتمام الهيئة بالوقت أثناء عملية التحاسب رديئة .
  ٣. اتفق (٥٩%) منهم على أن مستوى حرص العاملين على التنسيق والمحافظة على الأضابير والسجلات رديء.
  ٤. اتفق (٦٨%) بأن مستوى تحقيق الخدمات التي توعدها الهيئة للمكلفين رديء .
  ٥. يرى (٥٢%) من المكلفين المبحوثين أن إجراءات التحاسب الضريبي مناسبة فيما يرى (٤٦%) منهم بأنها رديئة وان (٢%) يرى بأنها جيدة .
- بذلك بلغ متوسط نسبة بعد المعولية (٥٨%) رديء.

**كانت نسب المتغيرات الخاصة ببعد الاستجابة كما يأتي:-**

١. يرى (٥٢%) بان مستوى إرشاد المكلفين وتذليل المشاكل المرافقة لعملية التحاسب مناسبة فيما اتفق (٤٨%) منهم على أنها رديئة .
٢. اتفق (٦٧%) من المبحوثين بان مستوى تحديد وقت انجاز المعاملة رديء .
٣. يرى (٥١%) من المبحوثين أن مستوى مساعدة المكلفين وإرشادهم مناسباً (٤٧%) منهم يرى بأنها رديئة فيما يرى (٢%) بأنها جيدة .
٤. يرى (٥٣%) من المبحوثين بان مستوى الرد على طلبات واستفسارات المكلفين مناسبة وان (٤٤%) يرى بأنها مناسبة فيما يرى (٣%) بأنها جيدة .
٥. يرى (٥٢%) بان مستوى توقعهم للحصول على خدمة عاجلة مناسب ويرى (٤٧%) منهم بأنه رديء فيما يرى (١%) بأنها جيدة .

وبذلك يكون متوسط نسب المتغيرات الخاصة ببعد الاستجابة بلغ (٥١%) رديء و (٤٧%) مناسب و (٢%) جيد.

**كانت نسب المتغيرات الخاصة ببعد الضمان كالآتي :**

١. يرى (٥٠%) من المكلفين المبحوثين أن مستوى ائتمان موظفي الهيئة أثناء عملية التحاسب مناسب ويرى (٤٨%) بأنه رديء فيما (٢%) بأنه جيد .
  ٢. اتفق (٥٦%) من المبحوثين بان مستوى الشعور بالأمان أثناء عملية التحاسب رديء ويرى (٤٢%) منهم بأنه مناسب في حين يرى (٢%) بأنه جيد .
  ٣. يرى (٤٩%) من المبحوثين بان مستوى الثقة والمصادقية للعاملين في الهيئة مناسب واتفق (٤٣%) على انه رديء فيما يرى (٧%) بأنه جيد.
  ٤. اتفق (٤٥%) من المبحوثين بان مستوى الاحترام والأسلوب المهذب في التعامل مع المكلفين بأنه رديء ويرى (٤١%) منهم بأنه مناسب فيما اتفق (١٤%) منهم على انه جيد .
- فيكون متوسط نسب المتغيرات الخاصة ببعد الضمان (٤٨%) رديء و (٤٥.٢%) مناسب و (٦%) جيد

**بلغت نسب المتغيرات الخاصة ببعد العناية كالآتي :**

١. يرى (٥٠%) من المكلفين المبحوثين بان مستوى الاهتمام الذي توليه الهيئة لكل مكلف مناسب واتفق (٥٠%) منهم على انه مستوى رديء .

٢. ويرى ( ٥٥% ) من المبحوثين بان مستوى سعي الهيئة لتلبية حاجات المكلفين مناسب واتفق ( ٤٥% ) بأنه مستوى رديء .
٣. اتفق ( ٦١% ) من المبحوثين بان مستوى تحقيق حاجات ومتطلبات المكلفين رديء ويرى ( ٣٩% ) بأنه مناسب .
٤. يرى ( ٥٠% ) من المبحوثين بأنه مستوى ايلاء الاهتمام الخاص بكل مكلف مناسب واتفق ( ٥٠% ) منهم على انه رديء.
٥. بذلك يكون متوسط نسب المتغيرات الخاصة ببعد العناية ( ٥١.٢% ) رديء و ( ٤٨.٢% ) مناسب .

#### أ. مقياس ( Servqual ) :

ويعد التعرف على مستوى أداء الخدمات المقدمة من قبل الهيئة العامة للضرائب يمكن تحديد فجوات أداء الهيئة وكما موضحة بالشكل ( ٥ ) :

#### الفجوة الأولى : ضعف المعرفة بالمكلفين :

وظهرت من التباين بين توقعات المكلفين لخدمات الهيئة وإدراك الإدارة لهذه التوقعات وعودة إلى الجدول (٣) نلاحظ أن ( ٥٩% ) من المكلفين المبحوثين يرون بان الهيئة بعيدة عن اقل توقعاتهم وان ( ٢٩% ) من المبحوثين يرى بان الهيئة لم تصل إلى توقعاتهم، وبذلك يرى ( ٨٨% ) من المكلفين المبحوثين بان الهيئة بعيدة عن توقعاتهم وان هذا التباين الكبير ناتج من عدم معرفة أن الزبون (المكلف) كشريك بالعملية، ولا بد من وجود نظام يقيس رضاه وبأخذ بمقترحاته وآراءه .

#### الفجوة الثانية : ضعف في تحديد خصائص الجودة :

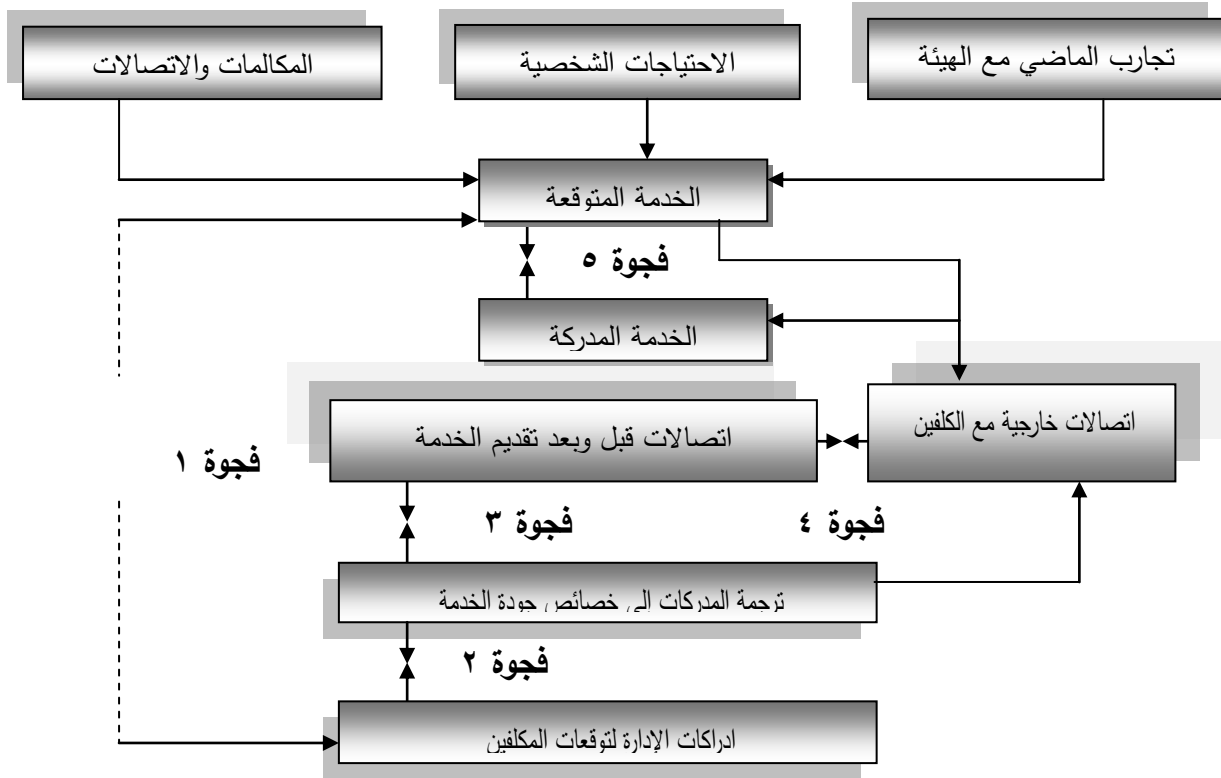
أظهر التباين بين أدراك الإدارة الضريبية لتوقعات ا لمكلفين وتحقيق خصائص جودة الخدمة ،ومن خلال الإطلاع على نسب متوسط الأبعاد نلاحظ بان مستوى تحقيق خصائص جودة الخدمة ضعيف .وهذا ناتج عن عدم معرفة الإدارة بمفهوم الجودة وخصائصها ،فضلا عن عدم قناعتها بأن دورها في تحصيل الضريبة هو تأدية خدمة إلى المكلف ، وأن للأخي مجموعة احتياجات يراها ضرورية لإتمام عملية التحاسب ينبغي على الإدارة ترجمتها في مجموعة الخصائص المراد توفرها عند تصميم الخدمة .

#### الفجوة الثالثة : عدم توفر معايير خاصة بتقديم الخدمة :

بالنظر لعدم توفر معايير محددة لتقديم الخدمات للزبائن أثناء عملية التحاسب الضريبي والتي يمكن تحديدها بالاتي:

- السرعة في الانجاز .
- تقديم الخدمات والإرشاد .
- السلوك اللطيف والمهذب .
- الكياسة .
- خدمات مهنية عبر وسائل الاتصال .
- المكلف يدفع مبلغ الضريبة لا أكثر ولا اقل .

وقد أدى ذلك إلى حدوث تباين كبير بين أداء عملية التحاسب الضريبي وم عايير قياس جودة الخدمة اللازمة بسبب استخدام الهيئة العامة للضرائب الوسائل والإجراءات والأساليب التقليدية جعل من عملية التحاسب تتسم ببطئ إجراءاتها وطول وقت انجازها وعدم تيقن المكلف بمقدار مبلغ الضريبة الذي سيدفعه مما ترك المجال مفتوحاً أمام عمليات الفساد الإداري والتهرب الضريبي .



شكل ( ٥ ) : فجوات جودة أداء الخدمة المقدمة من قبل الهيئة العامة للضرائب للمكلفين

المصدر : أعداد الباحثين .

#### الفجوة الرابعة : ضعف الاتصالات الخارجية:

أظهر التباين بين تقديم الخدمة الفعلية والاتصالات الخارجية بسبب ضعف عمليات الاتصال الفعالة مع الزبائن مما أدى إلى ضعف نظام المعلومات ، إذ أن وجود نظام معلومات متكامل يؤول إلى عدم معرفة بالدخل الحقيقي الخاضع للضريبة وبكل شفافية ودقة وهذا يمكن أن يختزل الكثير من الوقت والجهد في عملية التحاسب ويساهم في تحقيق إيرادات عالية مع توفر المعايير اللازمة لأداء الخدمة هذا من جانب . ومن جانب آخر فإن المكلف عندما يدفع مبلغ الضريبة لا يجني منه خدمة مباشرة وإنما يحصل على الخدمات غير المباشرة التي تقدمها الدولة والتي ظهرت بمستويات متدنية من خلال الإطلاع على الفقرة ثالثاً من استمارة الاستبانة وبالأخص ما يتعلق بالمتغيرات (٤,٨,٢١) ، مثلما يحصل في الضرائب المباشرة ( مثل ضريبة الطريق إذ يدفع المكلف ضريبة فور استخدامه للطريق . أما في العراق فلا يعرف المكلف أين توظف الإيرادات الضريبية ، ومن المستفيد منها ، وما هي الخدمات المقدمة له من قبل الدولة مقابل الضريبة مما يساهم في ضعف الالتزام بأداء الضريبة وجعلها بمثابة عقوبة وليس واجب وطني .

#### الفجوة الخامسة : الخدمة المتوقعة - الخدمة المدركة :

وتمثل هذه الفجوة المحصلة النهائية للفجوات الأربعة وتظهر بسبب التباين بين ما يتوقعه المكلف وبين ما أدرك من خدمات والتي تتأثر بعدة عوامل هي التجربة السابقة مع الهيئة ، والحاجة الشخصية والاتصالات عن طريق أسلوب الكلام ويمكن ملاحظة ذلك من خلال الجدول (٤) ، ونتائج استمارة الاستبانة المعتمدة في البحث .

ب. مخطط الاتجاه (Run Chart)

تم استخدام مخطط الاتجاه لقياس نتيجة العمليات على أساس الزمن والتعرف على اتجاهاتها باعتماد نسبة الحصلة الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي للأعوام (١٩٧٩-٢٠٠٥) كما موضحة من الجدول (٥) اذ يستعرض نسب الضغط الضريبي للضرائب المباشرة وغير المباشرة والضغط الضريبي الكلي ، وباستخدام جهاز الحاسوب تم وضع السنوات على المحور الأفقي ونسب الضغط الضريبي الكلي والضغط الضريبي للضرائب المباشرة على المحور العمودي وبإيصال النسب مع بعضها وحسب السنوات يمكن الحصول على المخطط الموضح بالشكل (٥) .

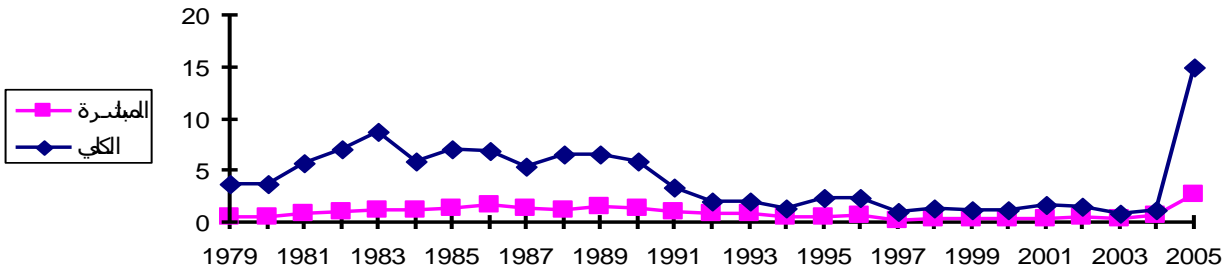
جدول (٥) :نسب الضغط الضريبي الكلي والضغط الضريبي للضرائب المباشرة وغير المباشرة

الضغط الضريبي الكلي	الضغط الضريبي		الناتج المحلي الإجمالي	الإيرادات الضريبية الكلية	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة	السنة
	الضرائب المباشرة	للضرائب غير المباشرة					
٣.٧٠	٠.٥٢	٣.١٨	١١١٦٧.٢	٤١٣.٠٣	٥٨.٤٣	٥٣٤.٦	١٩٧٩
٣.٦٧	٠.٤٧	٣.٢٠	١٥٧٧٠.٧	٥٧٩.٤٧	٧٤.٧٧	٥٠.٤٧	١٩٨٠
5.64	0.90	4.74	11346.9	639.46	101.76	537.7	١٩٨١
7.06	0.93	6.13	12714.7	897.35	117.58	779.5	١٩٨٢
8.72	1.26	7.46	12621	1100.37	158.97	941.4	١٩٨٣
٥.٩١	١.٢٥	4.66	14550.9	860.02	181.62	678.4	١٩٨٤
٧.٠٠	١.٤٢	٥.٥٨	١٥٠١١.٨	١٠٥١.٣٧	٢١٣.٨٧	٨٣٧.٥	١٩٨٥
٦.٩٥	١.٦١	٥.٣٥	١٤٦٥٢	١٠١٨.٧١	٢٣٥.٤١	٧٨٣.٣	١٩٨٦
٥.٤١	١.٣٨	٤.٠٢	١٧٦٠٠	٩٥١.٣	٢٤٣.١	٧٠٨.٢	١٩٨٧
٦.٥٠	١.٢٥	٥.٢٥	١٩٤٣٢.٢	١٢٦٢.٩٤	٢٤٣.٣٤	١٠١٩.٦	١٩٨٨
٦.٥٠	١.٤٣	٥.٠٧	٢٠٤٠٧.٩	١٣٢٥.٨٤	٢٩٠.٨٤	١٠٣٥	١٩٨٩
٥.٨٦	١.٣٧	٤.٠٩	٢٢٨٤٨.٣	١٣٣٨.٧٢	٣١٣.٩٢	١٠٢٤.٨	١٩٩٠
٣.٣٤	١.٠٦	٢.٢٨	٢١٣١٣.٣	٧١٢.٤٦	٢٢٦.٨٦	٤٨٥.٦	١٩٩١
٢.٠٣	٠.٧٧	١.٢٦	٥٦٨١٣.٦	١١٥٢.٤١	٤٣٩.٢١	٧١٣.٢	١٩٩٢
١.٩٦	٠.٧٩	١.١٧	١٤٠٥١٧.٩	٢٧٥٦.٨٧	١١١١.٠٧	١٦٤٥.٨	١٩٩٣
١.٣٥	٠.٤٦	٠.٨٨	٧٠٣٨٢١.٣	٩٤٩٠.٦٨	٣٢٧٢.٢٨	٦٢١٨.٤	١٩٩٤
٢.٣٦	٠.٥٤	١.٨٢	٢٢٥٢٢٦٤	٥٣١٦٤.٩	١٢١٩٧	٤٠٩٦٧.٩	١٩٩٥
٢.٤٢	٠.٦٥	١.٧٧	٢٥٥٦٣.٧	٦١٩٤٨.٩٩	١٦٦٤٥.٥	٤٥٣.٣.٥	١٩٩٦
١.٠٦	٠.٢٢	٠.٨٥	١٥٠٩٣١٤٤	١٦٠٢١٧.٤١	٣٢٥٤٨.٣	١٢٧٦٦٩.١	١٩٩٧
١.٣١	٠.٣٢	٠.٩٩	١٧١٢٥٨٤٨	٢٢٤٩٥٠.٠٣	٥٥٦٤٠.٢	١٦٩٣٠٩.٨	١٩٩٨
١.١٤	٠.٣٠	٠.٨٤	٣٤٤٦٤٠١٣	٣٩٣٨٨٣.٣١	١٠٢٩٧٦	٢٩٠٩٠٧.٧	١٩٩٩
١.١٧	٠.٣٠	٠.٨٧	٥٠٢١٣٧.٠	٥٨٧٠٣٥.٦٨	١٥٢٢٨٣	٤٣٤٧٥٣.١	٢٠٠٠
١.٧١	٠.٣٨	١.٣٢	٤١٣١٤٥٦٩	٧٠٤٤١٤.٩٦	١٥٨٥٣٠	٥٤٥٨٨٤.٩	٢٠٠١
١.٤٥	٠.٤٦	٠.٩٩	٤١٠٢٢٩٢٧	٥٩٣٦٧٨.٢	١٨٨٥١٨	٤٠٥١٦٠.٢	٢٠٠٢
٠.٨٩	٠.٢٦	٠.٦٣	٢٩٥٨٥٧٨٩	٢٦٣٢٩٠.١	٧٦٥٠٠	١٨٦٧٩٠.١	٢٠٠٣
١.١٣	٠.٦١	٠.٥١	٤٧٩٥٨٥٤٦	٥٤٠٩٠٠	٢٩٤٩٠٠	٢٤٦٠٠٠	٢٠٠٤
١٤.٨٩	٢.٧٥	١٢.١٤	٦٤٠٠٠٦٦	٩٥٣٠٠٠	١٧٦٠٠٠	٧٧٧٠٠٠	٢٠٠٥

المصدر الهيئة العامة للضرائب/قسم الإحصاء والأبحاث .

من خلال المخطط نلاحظ ما يأتي :

١. أن التذبذب في المخطط يعكس بشكل واضح الدور غير المستقر والضعيف للإيرادات الضريبية في المساهمة في تركيبة الإيرادات العامة .
٢. يعكس المخطط عدم وضوح السياسة الضريبية أي عدم إيلاء اهتمام كافي بهذه السياسة ويعود السبب في أن الإيرادات الربيعية وبالأخص النفط لازالت تتحكم بهيكل الإيرادات العامة الأمر الذي أدى إلى إهمال الإيرادات السيادية الأخرى ومنها الضرائب .
٣. يؤثر المخطط ضعف فاعلية نظام التحاسب الضريبي .
٤. يعكس المخطط اضطراب السياسة المالية بسبب عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي خلال اغلب هذه السنوات أدى إلى تلاشي دورة حياة الدخل القومي بسبب تسخير الجزء الأكبر من هذه الإيرادات للمجهود الحربي .
٥. لا يمكن التعويل على الارتفاع المفاجئ في النسبة خلال سن ٢٠٠٥ وذلك لانخفاض الحاد في مقامها (الناتج المحلي الإجمالي) .

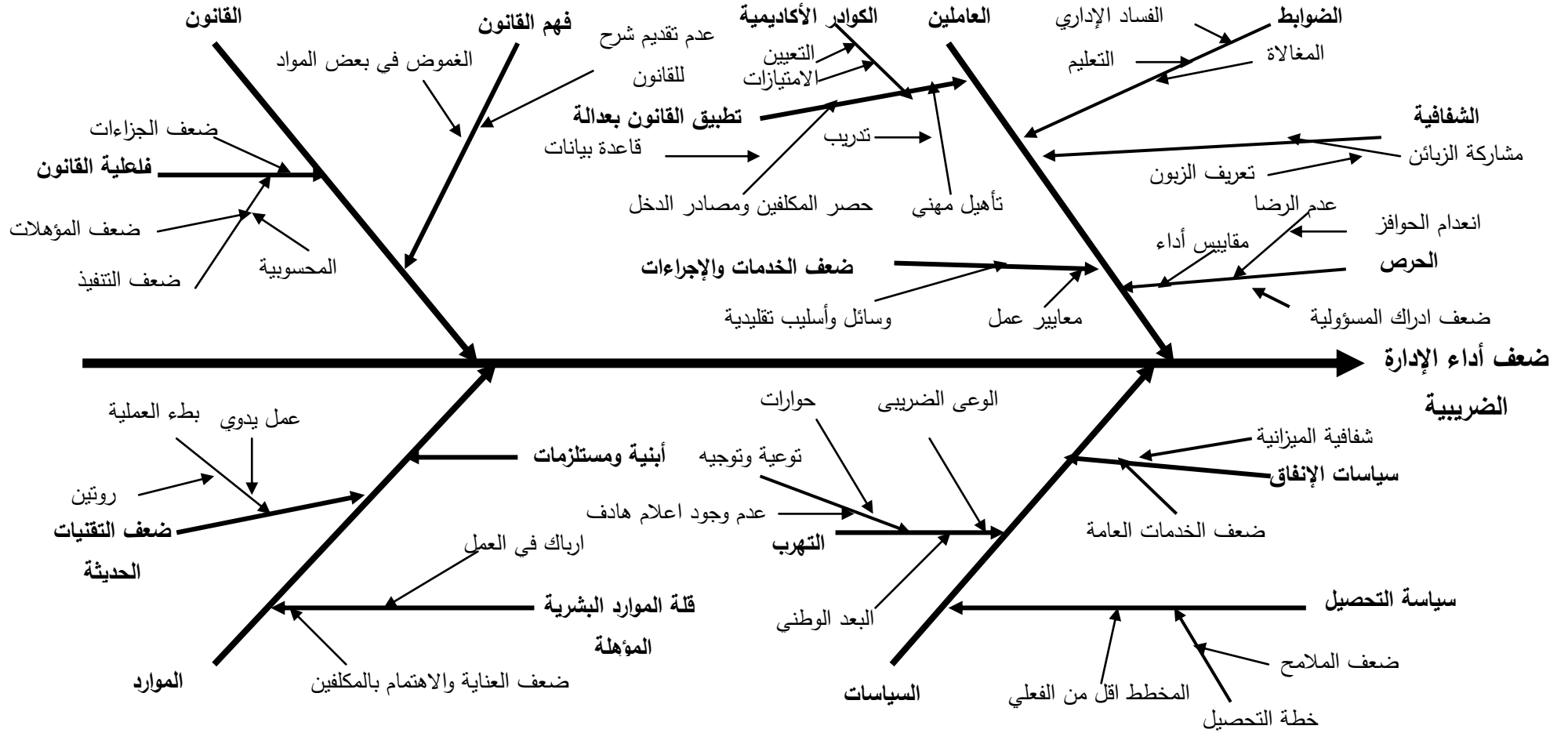


### الشكل ( ٦ ) : مخطط الاتجاه لنسبة الحصيلة الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي

٣. حلل (Analyze) لغرض تحليل الأسباب والعوامل المؤثرة بعملية التحاسب الضريبي فقد اعتمد مخطط السبب والأثر للوقوف على أصل المشكلة . أ. مخطط السبب - الأثر : (Cause and Effects Diagram) هو أداة فعالة في الكشف عن أسباب المشكلة الأساسية والفرعية والفصل بشكل واضح المسببات من الأثر بهدف التحقق في العوامل المؤثرة ولغرض الوقوف على الأسباب التي أدت إلى ضعف أداء السلطة الضريبية فقد تم إجراء مقابلات شخصية مع ( مدراء الأقسام ، المخمنين ، المدققين ، موظفين من مختلف المستويات والتخصصات ) وكانت نتيجة المقابلات كالآتي :-

  ١. ضعف قدرة موظفي الإدارة الضريبية على تطبيق القانون بعدالة لعدم وجود الكوادر المؤهلة مهنياً وأكاديمياً .
  ٢. ضعف برامج الاختيار والتدريب وذلك لعدم تحديد الاحتياجات التدريبية ، وبالتالي اعتماد البرامج المناسبة لتحسين أو خلق قدرات لدى الموظفين .
  ٣. ضعف قاعدة البيانات بسبب عدم حرص المكلفين ومصادر دخلهم وهذا ناجم عن عدم وجود معلومات كفوءة وفعالة تربط بين الإدارة الضريبية والإدارات الأخرى الساندة للعمل الضريبي مثل (الوزارات ،مسجل الشركات) .
  ٤. انعدام الشفافية بسبب عدم مشاركة الزبائن في العملية ، حيث ان طرفي العملية ( الزبون ) والهئية يحاولان التعتيم على المعلومات اللازمة لإتمام عملية التحاسب .
  ٥. عدم الفهم لأصل عمل النظام الضريبي كوحدة متكاملة من المكونات الرئيسية هي السياسة والقانون والإدارة والقضاء . والتي تعمل جميعها من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية للبلد .

٦. ضعف الخدمات والإجراءات بسبب أتباع الهيئة الوسائل والأساليب التقليدية وعدم وجود برامج وم عايير عمل ترتقي بالأداء الخاص بالمنظمة ككل .
٧. ضعف الحرص لدى بعض العاملين لضعف الشعور بالمسؤولية وعدم الرضا وعدم وجود مقاييس لأداء العاملين
٨. صعوبة فهم القانون بسبب عدم تقديم شروحات إلى المكلفين فضلا عن الغموض في بعض المواد القانونية .
٩. ضعف فاعلية القانون بسبب ضعف الجزاءات والمحسوبة وضعف المؤهلات للعاملين أدى إلى ضعف التنفيذ .
١٠. قلة الموارد البشرية في العمليات ذات الزخم مثل وحدة التخمين أدى إلى أرباك في العمل وتسبب بطول فترات الانتظار وبالتالي أدى إلى فتح المجال امام المفسرين للمساومة على اتمام عمليات التحاسب مقابل مردود مالي .
١١. عدم استخدام التقنيات الحديثة جعل أتباع أسلوب العمل اليدوي و سبب بزيادة الروتين وكثرة الأخطاء و بطء العملية
١٢. غياب البعد الوطني للضريبة وزيادة حالات التهرب الضريبي وهذا ناجم عن عدم توافر سياسات تعتمد التوعية والتوجيه والحوارات مع المكلفين وعدم وجود أعلام هادف تعمل من اجل زيادة الوعي الضريبي .
- وبناءً على ما تقدم يمكن حصر المشاكل الرئيسية التي تعاني منها السلطة الضريبية تتعلق بالبيئة الداخلية والتي ساهمت في اضعاف نظام التحاسب الضريبي والذي تعد الإدارة جزءاً منه . فضلاً عن وجود العديد من المتغيرات الخاصة بالظروف البيئية الخارجية والمتعلقة بمتغيرات البيئة العامة والبيئة الخاصة بالهيئة إلا أنه تم تسكينها في ظل محددات هذا البحث وتم الاعتماد على الإدارة التي تعمل على تحليل البيئة الداخلية والتي أظهرت ضعف أداء السلطة الضريبية ناجم عن ضعف في إدارة الموارد الخاصة بالمنظمة وتوظيفها بالشكل التي يعمل على زيادة الفاعلية والكفاءة .
٤. **حسن (Improve)** بالاعتماد على التحليل والقياس تم التوصل إلى كونه الخدمة التي تقدمها الهيئة العامة للضرائب للمكلفين والتي أفرزتها نتائج استمارة الاستبانة متدنية الجودة ، ول كون مبلغ الضريبة الذي يدفعه المكلف لا يجني منه مقابل مباشر حيث أن الخدمات التي يحصل عليها المكلف جراء دفع المبلغ هي خدمات غير مباشرة بعكس ما تقدمه المنظمات الخدمية الأخرى من خدمات مباشرة إلى زبائنهم وبما أن الهيئة هي منظمة إيرادية تعمل على ضمان حقوق مصلحة الخزينة العامة فان طبيعة عملها هذا فرض عليها مسؤولية مضاعفة في تحقيق مستويات أداء عالية أو ممتازة في تقديم الخدمات إلى المكلفين بحيث تفوق أو تقابل توقعاتهم وبما يحسن الاستجابة الطوعية لديهم.



شكل ( ٧ ) : مخطط السبب والأثر لأداء الإدارة الضريبية

المصدر: إعداد الباحثين

أعتمد في هذه الخطوة محورين في التحسين هما :

- إعادة تصميم عملية التحاسب الضريبي وفقا لما يحقق مستويات أداء عالية الجودة في تقديم الخدمات مع تحديد المتطلبات أو العناصر الكفيلة في تحقيق ذلك من خلال استخدام بيت الجودة ( House of Quality ) أو نشر وظيفة الجودة ( Quality Function Deployment ) .
- تحقيق نظام إيرادات عالي الجودة من خلال اعتماد المتطلبات اللازمة ووضع المعايير اللازمة لنجاحها وتحديد العلاقات بينهما باستخدام مخطط المصفوفة ( Matrix Diagram ) .

#### أ.بيت الجودة (House quality)

تم اعتماد أبعاد الجودة لتمثل متطلبات المكلفين للحصول على الخدمة التي وضعت في العمود الأيمن من مخطط بيت الجودة الموضح بالشكل ( ٨ ) ووضعت في العمود الثاني من جهة اليمين درجة الأولوية لهذه الأبعاد التي حددتها آراء المكلفين المبحوثين بموجب الفقرة رابعاً من استمارة الاستبانة ، واتفق ( ١٢١ ) من المكلفين المبحوثين على تحديد تلك الأولوية أي ما يعادل ( ٦٣ % ) . فيما اختلفت آراء المكلفين الآخرين على تحديد درجة الأولوية ولعدم جدوى عرض تحليل تلك الآراء وعرض النسب المئوية لها لكونها أخذت مئات الاحتمالات فقد اكتفت الدراسة عند هذا الحد من العرض وان التباين الحاصل في الآراء ناتج من عدم معرفة بعض المكلفين بالجودة وأبعادها ولعدم إمكانية إجراء مقارنة من قبل المكلفين بين الهيئة العامة للضرائب والمنظمات الضريبية العالمية فقد تم اختزال هذا الجزء من بيت الجودة . ووضع العناصر اللازمة لتحقيق متطلبات المكلفين في الصف رقم واحد المتمثلة ( التدريب ، قدرات العاملين ، نظام المعلومات ، التقنيات الحديثة ، أسلوب التقدير الذاتي ) وتم إيجاد قوة العلاقة بين أبعاد الجودة وهذه العناصر من خلال استخدام الرموز الآتية :-

◎ علاقة قوية = ٩ درجة ، ○ علاقة متوسطة = ٣ درجة ، △ علاقة ضعيفة = ١ درجة

ومن خلال قوة العلاقات ودرجة الأولوية تم إيجاد وزن الأهمية وذلك بضرب درجة الأولوية لكل بعد بقوة العلاقة مع العنصر ولإيجاد وزن الأهمية بين أبعاد الجودة وعنصر التدريب كما موضح:

$$١٣٥ = (٩ \times ٢) + (٩ \times ٥) + (٩ \times ٣) + (٩ \times ٤) + (٩ \times ١)$$

ونلاحظ كذلك أن عنصر التدريب يرتبط بعلاقة قوية مع كل من قدرات العاملين والتقنيات الحديثة وأسلوب

التقدير الذاتي ويرتبط بعلاقة متوسطة بنظام المعلومات



أسلوب التقدير الذاتي	التقنيات الحديثة	نظام المعلومات	قدرات العاملين	التدريب		
①	①	①	①	①	١	المعولية
	①	①	①	①	٤	الاستجابة
	○	○	①	①	٣	الضمان
①	△	○	①	①	٥	العناية
①	①	①	○	①	٢	الأدلة المادية
٧٢	٧٧	٨٧	١٢٣	١٣٥		وزن الأهمية

شكل (٨) بيت الجودة لتحسين الخدمات الضريبية للهيئة العامة للضرائب

المصدر: إعداد الباحثين

## ب. مخطط المصفوفة (Matrix Diagram)

- بغية تحقيق نظام إيرادات عالي الجودة باعتماد المتطلبات الآتية ( الاعتمادية ، العدالة ، الحيادية ، البساطة ، تنوع موارد الإيراد ، المسؤولية ) والمعايير اللازمة لتحقيق هذه المتطلبات فقد تم استخدام مخطط المصفوفة في الشكل ( ٩ ) لبيان قوة العلاقة بين المتطلبات والمعايير وتم وضع المتطلبات في عمود المصفوفة الأيمن أما المعايير فقد تم وضع معايير رئيسة ومعايير فرعية ويمثل ضبط العمل المعيار الرئيس الأول ويتألف من المعايير الفرعية الآتية :
- وضوح السياسات : ويتمثل باعتماد الشفافية في التعامل وفي كل جوانب العمل من حيث الخطط والأهداف والإجراءات .
  - الدفع حسب المقدرة التكلفة : الذي يهدف إلى السيطرة على أسلوب التقدير الذاتي بالاعتماد على قاعدة بيانات على الحاسوب لغرض جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بمصادر دخل المكلفين بغية الوصول إلى ربح مقدر يعبر بصدق عن نشاط المكلف وليس ربحاً مقدراً على أساس التخمين بالربح ومقارنته بالربح المصرح به من قبل المكلف وتحديد الانحرافات

مجموع الأهمية	دعم التقنيات الحديثة	فعاليات الإدارة			عمليات الجودة			ضبط العمل			المعايير المتطلبات
		فرق العمل	فعاليات الدراسات الاقتصادية	فعاليات تحسين العلاقة مع المكلفين	قدرات العمليات	التحسين المستمر	تحليل الكلفة/المنفعة	العمليات تفوق وتقابل توقعات المكلفين	الدفع حسب المقدرة التكلفة	وضوح السياسات	
٣٥	-	+	+	=	+	+		-	+	+	الاعتمادية
٤٥	+	+	+	+	+	+		+	+	+	العدالة
٣١	=	=	+		+	+	+			+	لحيادية
٤٠	+	+		+	+	+		+	+	+	الوضوح
٣٧	=	=	+	-	+	+	+		+	+	تنوع موارد الإيراد
٤٥	+	+		+	+	+	+	+	+	+	المسؤولية

شكل ( ٩ )

مخطط المصفوفة لنظام إيرادات عالي الجودة

المصدر: إعداد الباحثين

- العمليات تفوق أو تقابل توقعات المكلفين : من حيث الوسائل والإجراءات والأساليب وتمثل عمليات الجودة المعيار الثاني ويتألف من : تحليل الكلفة / المنفعة ، التحسين المستمر ، قدرات العمليات.
- أما المعيار الثالث فعاليات الإدارة فقد شمل:
- فعاليات الدراسات الاقتصادية : فعاليات الدراسات المتعلقة بالاقتصاد العراقي وملاحظ تطوره ونموه والتنبؤ بمخاطر تقلبات السوق وأثرها على الحصيلة الضريبية .
- فرق العمل : تكوين فرق عمل متخصصة لأداء أعمال محددة تشمل فرق التخطيط والتنظيم ، فرق التعرف على الموارد ، فرق التعرف على حاجات الزبون ، فرق حل المشاكل ، فرق المسح الميداني ، فرق برامج الأداء وتطوير إستراتيجيات التحسين ، وان تكون هذه الفرق مدعومة ومؤهلة باختصاصات علمية مختلفة وفقاً لما يتطلبه أداء العمل الضريبي من اختصاصات محاسبية واقتصادية وقانونية وإحصائية وإدارية . كما يتطلب تحقيق المتطلبات دعم التقنيات الحديثة الذي وضع كمعيار رابع لبناء اتصالات فعالة والحصول على نظم معلومات ممكنة وتسهيل عملية التحاسب الضريبي وتحليل البيانات وقد استخدمت الرموز لتعبر عن قوة العلاقة بين المتطلبات والمعايير وكالاتي:
- + علاقة قوية = ٥ درجة = علاقة متوسطة = ٣ درجة - علاقة ضعيفة = ١ درجة
- وبإيجاد مجموع العلاقات لكل مطلب مع المعايير نجد أن مطلبي العدالة والمسؤولية يمثلان المرتبة الأولى لتحقيق نظام إيرادات عالي الجودة (٤٥) درجة يليهما مطلب الوضوح (٤٠) درجة ثم وتنوع موارد الإيراد (٣٧) درجة ثم يليه مطلب الاعتمادية (٣٥) درجة وأخيراً مطلب الحيادية (٣١) درجة .
- ٥ . الرقابة : بغية توفير رقابة مستقبلية لكل من مدخلات عمليات التحاسب الضريبي المتمثلة بأسلوب التقدير الذاتي وعمليات تحسين جودة الخدمات المقدمة للمكلفين فقد استخدم مخطط الرقابة على الصفات لمراقبة أسلوب التقدير الذاتي ومخطط باريتو لمراقبة عمليات تحسين الخدمات وكما يأتي:
- أ. مخطط نسب المعيب (P-Chart) لأسلوب التقدير الذاتي :
- هو مخطط خاص بالرقابة على الصفات والذي يقيس النسب المئوية للعيوب في العينة . يبين الجدول ( ٦ ) عدد القوائم المالية السيئة حسب نتائج تقرير قسم الشركات في الهيئة لأسلوب التقدير الذاتي لعينة من الشركات ذات النشاط الصناعي بلغت ( ١٥٨ ) شركة للأعوام ١٩٩٩-٢٠٠٢ وقد اعتمد التقرير في تحديد عيوب القوائم المالية المقدمة من قبل المكلف (السيئة عن الجيدة) على أساس الانحراف بين الوبح المصرح به من قبل الشركة والربح المقدر بالاتفاق مع الشركة .

جدول ( ٦ ) عدد القوائم المالية السيئة

السنة	معدل تحاسب الشركات الشهري	عدد التقارير الشهرية السيئة	نسب المعيب الشهرية
١٩٩٩	≅ ١٣	≅ ٨	٠.٦١
٢٠٠٠	≅ ١٣	≅ ٧	٠.٥٣
٢٠٠١	≅ ١٣	≅ ٦	٠.٤٦
٢٠٠٢	≅ ١٣	≅ ٤	٠.٣٠
	المجموع	٢٥	

ومن المعلومات المتوفرة في الجدول نقوم بحساب الآتي :

أ. حساب العيوب لكل شهر مع إيجاد نسب المعيب لها بدلالة المعادلة :

$$100 \dots\dots\dots (1) \times P = \frac{np}{n}$$

ب. إيجاد الوسط الحسابي للعيوب بدلالة المعادلة :

$$= \frac{\sum np}{\sum n} \dots\dots\dots (2) \bar{p}$$

$$= \frac{25}{158} = 0.158 \bar{p}$$

ج. حساب محددات الضبط :

- الخط المركزي

$$= 0.158 \bar{p} CL =$$

- حساب الحد الأعلى للضبط

$$UCL = \bar{P} + 3 \sqrt{\frac{\bar{P}(1-\bar{P})}{n}} \dots\dots\dots (3)$$

$$= 0.158 + 3 \sqrt{\frac{0.158(1-0.158)}{13}}$$

$$= 0.158 + 3 (0.01)$$

$$= 0.19$$

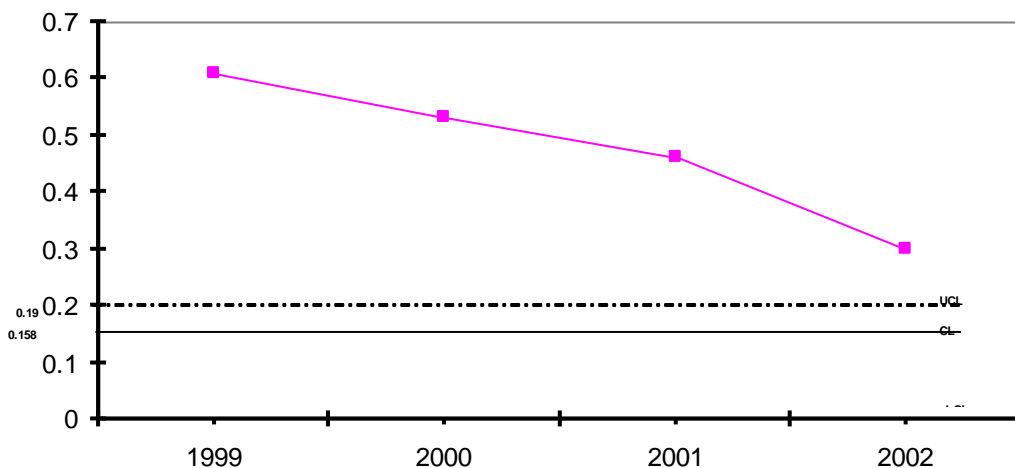
- حساب الحد الأدنى للضبط

$$LCL = \bar{P} - 3 \sqrt{\frac{\bar{P}(1-\bar{P})}{n}} \dots\dots\dots (4)$$

$$= 0.158 - 3 \sqrt{\frac{0.158(1-0.158)}{13}}$$

$$= 0.158 - 3 (0.01)$$

$$= -12 = 0$$



شكل ( ١٠ ) مخطط نسب المعيب لأسلوب التقدير الذاتي

المصدر: إعداد الباحثين

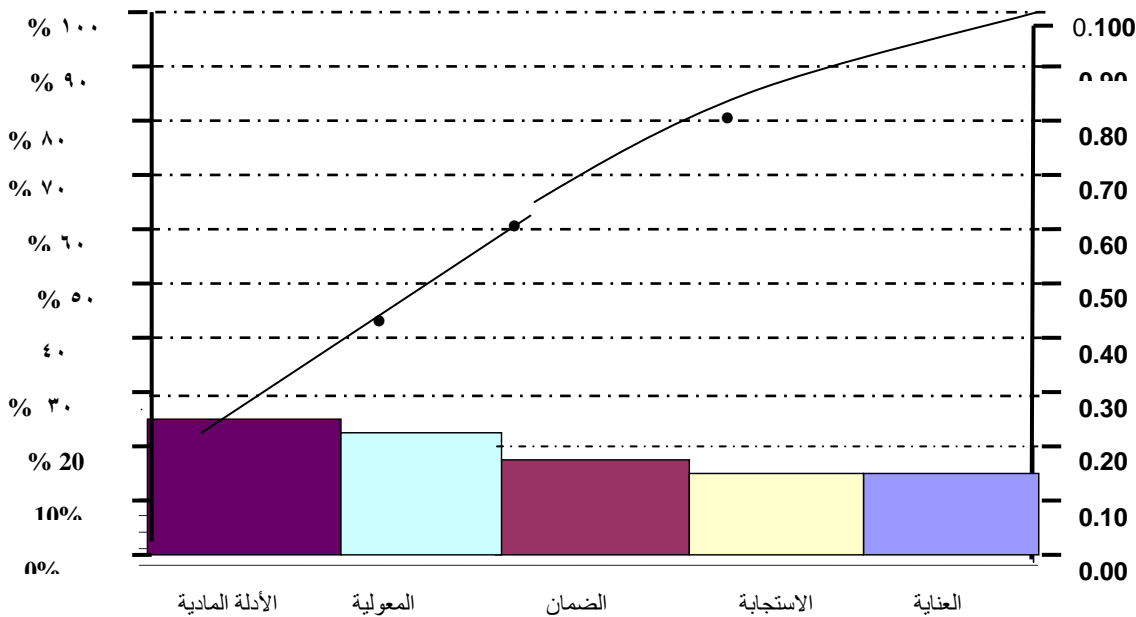
ب. مخطط باريتو (Pareto Diagram) تم استخدام مخطط باريتو لمراقبة عوامل النجاح الحرجة لإرضاء المكلفين الذي يساعد في تحديد القلة المؤثرة والكثرة قليلة التأثير بالاعتماد على معلومات استمارة الاستبانة وعودة إلى بيانات الجدول ( ٤ ) فقد تم احتساب

معدل تكرار المستويات الرديئة ل فقرات أبعاد الجودة التي حددها المكلفون المبحوثون والنسب المئوية لها وكما في الجدول ( ٧ ) ويتبين أن القلة المؤثرة في جودة الخدمة هو بعد الأدلة المادية حيث معدل تكرار رداءة فقراته الأربعة ( امتلاك الأجهزة الحديثة المستخدمة في عملية التحاسب ، مدى إثارة هذه الأجهزة للانتباه ، وهل أنها متوافقة مع نوع الخدمات المقدمة ، رؤية ولمس الخدمات المقدمة) بلغ (١١٥) ونسبته (٠.٢٤) أما الكثرة قليلة التأثير فتضمنت بعد المعولية بمعدل تكرار ( ١٠١ ) ونسبته (٠.٢١) وبعد الضمان بمعدل تكرار (٨٩) ونسبته (٠.١٩) وكل من بعدي الاستجابة والعناية بمعدل تكرار (٨٧) لكل منهما والنسبة المئوية لكليهما (٠.١٨) ويمثل الشكل ( ١١ ) مخطط باريتو للبيانات الواردة في الجدول ( ٧ ) .

جدول ( ٧ ) معدل تكرار المستويات الرديئة ل فقرات أبعاد جودة الخدمة التي تقدمها الهيئة العامة للضرائب

أبعاد الجودة	معدل التكرار	النسبة المئوية %	التكرار المتراكم	نسبة المتراكم %
الأدلة المادية	١١٥	٠.٢٤	١١٥	٠.٢٤
المعولية	١٠١	٠.٢١	٢١٦	٠.٤٥
الاستجابة	٨٧	٠.١٨	٣٠٣	٠.٦٣
الضمان	٨٩	٠.١٩	٣٩٢	٠.٨٢
العناية	٨٧	٠.١٨	٤٧٩	١.٠٠

المصدر: تم الأعداد بالاعتماد على معلومات الجدول ( ٤ )



شكل ( ١١ ) مخطط باريتو لمراقبة أبعاد جودة الخدمة الضريبية

المصدر: إعداد الباحثين

ومن خلال احتساب التكرار لقياس الأبعاد المراد استخدامها ، وتطبيق هذه الأداة والذي يعد مهماً جداً في عملية التحسين لكونها تقوم على عزل القلة عالية التأثير والكثرة قليلة التأثير من خلال ترتيب المشاكل أو الأخطاء . وتكرار حدوثها من خلال تحقيق مبدأ ( ٢٠ : ٨٠ ) إلا أن ومن خلال الجدول والشكل يرى عدم تحقيق هذا المبدأ للأسباب الآتية :

١. عدم وجود وعي بكون عملية التحاسب الضريبي عملية تتطلب تقديم خدمة للمكلف لكونه شريك في العملية ، وله متطلبات واحتياجات يرغب الحصول عليها من جراء اتمام العملية .
  ٢. ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف وبالتالي لا يستطيع التمييز بين تقديم الخدمة وبين العقوبة المفروضة عليه .
  ٣. ضعف في مفهوم الجودة ، وكيف يتم تحديد أبعادها واي الأبعاد هي أقرب لحاجاته ، وتشبع رغباته وأن إجاباتهم كانت أغلبها غير مبنية على الأسس المفاهيمية والعلمية .
- إلا أن تطبيقها على وفق الأنموذج المستخدم في البحث والخاص بالتحسين يتطلب دور الأداة التي تمثل مقدمة لتحسين الجودة ، إذ أن استخدام هذه الأداة يؤدي عند حل المشاكلي الفرعية إلى تحسينات رئيسة وهذا ما يتطلبه العمل الضريبي .

#### المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً : الاستنتاجات :

تتناول هذه الفقرة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من نتائج تطبيق أدوات إدارة الجودة الشاملة على وفق نظام Six Sigma وعلى النحو الآتي :

١. عند استخدام مخطط العملية في مرحلة التعريف تبين أن عملية التحاسب ترتكز على الوحدة التخمينية التي تقوم بالتخمين والتقدير في تحديد أرباح أو مدخولات المكلفين مما جعل العملية غير مبنية على الحقائق والثقة المتبادلة فضلاً عن أتباع الإجراءات الروتينية أدت إلى طول وقت انتظار المكلفين الأمر الذي انعكس على عوامل النجاح الحرجة لأداء الهيئة.
٢. عند استخدام مقياس جودة الخدمة ( Servqual ) وجد أن مستوى أداء الخدمات المقدمة للمكلفين ضعيف حيث تراوحت نسب أبعاد جودة الخدمة بين المناسب والرديء الأمر الذي أدى إلى ظهور الفجوات الخمس في أداء السلطة الضريبية.
- و عند استخدام مخطط الاتجاه وجد الدور الضعيف وغير المستقر للحصيلة الضريبية في تركيبة الإيرادات العامة كما وتبين من خلال المخطط ضعف ملامح السياسة الضريبية التي تعتمد على فاعلية نظام التحاسب الضريبي الذي يرتكز على أداء السلطة الضريبية.
٣. عند تنفيذ خطوة التحليل وعند استخدام مخطط العلاقات المتداخلة وعند استخدام مخطط السبب والنتيجة لمعرفة الأسباب الرئيسية المؤثرة على إجراءات التحاسب الضريبي فقد كانت ( الإدارة الضريبية والموارد والمجتمع والقانون ) .
٤. وعند استخدام بيت الجودة في خطوة التحسين تبين أن عنصر التدريب يحتل الأهمية الأولى تبعاً لوزنه في العلاقات مع أبعاد الجودة ويليه من حيث الأهمية قدرات العاملين ثم نظام المعلومات والتقنيات الحديثة وأسلوب التقدير الذاتي على التوالي، من خلال سقف بيت الجودة نلاحظ أن عنصر التدريب يرتبط بعلاقات قوية مع كل من قدرات العاملين والتقنيات الحديثة وأسلوب التقدير الذاتي ويرتبط بعلاقة متوسطة مع نظام المعلومات .
- و عن استخدام مخطط المصفوفة وإيجاد مجموع الأهمية تبعاً للعلاقات بين المتطلبات والعوامل الحرجة تبين أن العدالة والمسؤولية يمثلان الأولوية الأولى في الحصول على نظام إيرادات عالي الجودة ويليهما الوضوح ثم تنوع موارد الإيراد يليه مطلب الاعتمادية وأخيراً مطلب الحيادية.
٥. وعند تطبيق مخطط ( P-Chart ) في خطوة المراقبة تبين أن مدخلات عملية التحاسب (القوائم المالية ) هي خارج حدود الضبط الإحصائي وعلى أساس الانحراف بين الريح المصرح به والريح المقدر بالاتفاق بين الشركة والهيئة.
- و عند استخدام مخطط باريتو لمراقبة عوامل النجاح الحرجة لإرضاء الزبائن تبين أن القلة المؤثرة في مستوى الخدمات التي تقدمها الهيئة للمكلفين هو بعد الأدلة المادية وتمثل الأبعاد الأخرى الكثرة قليلة التأثير إلا أن حتى هذه القلة لم تحقق المبدأ الخاص باستخدام هذه الأداة نتيجة لعدم معرفة المكلفين بأهمية وأبعاد جودة الخدمة ونقطة الوعي بمفهوم الضريبية وعمل الدوائر الضريبية .

##### ثانياً : التوصيات :

١. قيام الهيئة العامة للضرائب وفروعها بوضع سياسة جديدة تجعل من رضا الزبائن هدفها والعمل على تحسين العلاقة معهم من خلال تطبيق القانون بعدالة وتقديم الخدمات التي تفوق أو تقابل توقعاتهم .
٢. العمل على تفعيل برامج التوعية والتوجيه للمكلفين وعموم المجتمع وشرح السياسات والأهداف بوضوح التي من شأنها إرساء القناعة بالضريبة كونها واجب وطني وقانوني .
٣. بناء نظام معلومات على الحاسوب لغرض جمع البيانات الخاصة بالعمليات والفعاليات بهدف الاستفادة منها في عمليات التحليل والمراقبة والقياس مستقبلاً باستخدام أدوات إدارة الجودة الشاملة.
٤. اعتماد أسلوب التقدير الذاتي والتوسع بالفئات المشمولة كونه أسلوب حضاري في عملية التحاسب الضريبي يحقق العدالة في تحديد مبلغ الضريبة المستحقة على المكلف.
٥. ضرورة تفعيل الجزاءات القانونية بحق المخالفين والمتهربين من الضريبة .
٦. ضرورة إلغاء الوحدات التخمينية في مركز الهيئة وفروعها والتوسع في مجال الرقابة والتدقيق والفحص .
٧. ضرورة تبني الهيئة منهج ( Six Sigma ) وحسب خطواته الخمس .
٨. ضرورة قيام الهيئة وفروعها بوضع المقاييس لرضا الزبائن ومقاييس لأداء العاملين وتحديد الانحرافات ومراقبتها في المستقبل.
٩. اتخاذ الإجراءات اللازمة لخلق فجوات الأداء الخمس التي حددها مقياس جودة الخدمة .
١٠. وضع سياسة للتحصيل مبنية على أسس حقيقية والالتزام بتنفيذها وبما يجعل نسبة الحصيلة الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي مستقرة.
١١. ضرورة جعل الضريبة التزاماً أخلاقياً فضلاً عن كونها التزاماً قانونياً أساساً وذلك من خلال ربط إنشاء المشاريع الاستثمارية أو الخدمية بالحصول على الإيرادات الضريبية الذي سيعطي بعداً وطنياً ويحفز جهود المجتمع لمكافحة التهريب.
١٢. ضرورة قيام الهيئة بمعالجة المسببات الرئيسة والفرعية المؤثرة في أداء السلطة الضريبية التي حددها مخطط السبب والأثر مع الدعم والمساندة والتنسيق مع الجهات الحكومية وغير الحكومية .
١٣. ضرورة الالتزام بإجراءات التحسين المحددة في بيت الجودة ومخطط المصفوفة والعمل على تنفيذها على وفق الأولويات المحددة .
١٤. اعتماد أدوات إدارة الجودة الشاملة في الرقابة على نتائج تحسين الخدمات المقدمة للمكلفين وتحسين الإيرادات.

## المصادر

أولاً : المصادر العربية :

١. الكتب العربية :

- أ. البكري ، ثامر ياسر، **تسويق الخدمات الصحية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٥
  - ب. البكري ، سونيا محمد ، **إدارة الإنتاج والعمليات مدخل النظم** ، الدار الجامعية للطباعة والنشر،الإسكندرية ، ٢٠٠٠ .
  - ج. حداد، شفيق إبراهيم، سويدان، نظام موسى، **أساسيات التسويق**، دارالحامد للنشر والتوزيع، عمان ، ١٩٩٨
  - د. الدرادكة ، مأمون ، الشبلي ، طارق ، **الجودة في المنظمات الحديثة** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٢ .
٢. الرسائل الجامعية :
- أ. عبيد ، عبد السلام إبراهيم ، **فلسفة إدارة الجودة الشاملة وأثرها في الأداء الاستراتيجي تحليل لعوامل النجاح الحرجة /csf**  
**دراسة تطبيقية في قطاع صناعات الخدمات المصرفية الخاص في العراق** ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٣ .

ثانياً : المصادر الأجنبية : ١. الكتب الأجنبية :

- Chase, Richard B. & Aquilano, Nicholas & Jacobs F. Robert, *Operations Management for Competitive Advantage*, New York, McGraw Hill Companies, Inc., 2001. .a
- Fitzsimons, Jamie, Fitzsimons A. Mona J.S., *Service Management Operations Strategy and Information Technology*, 3<sup>rd</sup> ed., New York, McGraw Hill Companies, Inc., 2002. .b
- Hezier, Jay & Render, Barry, *Operations Management*, USA, Prentice-Hall, Inc., 2005. .c
- Michael L. George, *Lean Six Sigma for Service*, 1<sup>st</sup> ed., USA, McGraw Hill, 2003. .d
- Robert M. Merisel, Steven F. Marsh, James Steven J. Bob, *the Executive Guide to Understanding and Implementation*, ASQ, 2007. .e
- Schroeder, Roger G., *Operations Management, Contemporary Concept and Cases*, New York, McGraw Hill Companies, Inc., 2007. .f
- Stevenson, William J., *Production Operations Management*, 7<sup>th</sup> ed., USA, Irwin, McGraw Hill 2006. .g

٢. المواقع الأجنبية :

- a. Gilbert, Elena, Integrating Accelerated Problem Solving into Six Sigma, <http://www.lip.ncsu.edu/thesis/available/etd/-11172003-150857/unrestricted/etd.pdf>.
- Kawamura, Terry, Quality Management in the Service Sector, by Japanese Standards Association-[www.trancen.org/qualitymanagementservices-kawamuraday4.pdf](http://www.trancen.org/qualitymanagementservices-kawamuraday4.pdf), 2005. .b
- Thomas Pyzdek, The Six Sigma Hand Book Revised and Expanded, [www.amazon.com](http://www.amazon.com), 2003. .c
- [www.12manage.com](http://www.12manage.com) .d
- [www.en.wikipedia.org/wiki/six-sigma](http://www.en.wikipedia.org/wiki/six-sigma) .e
- [Welcome To Adam](#) .f



