

تقييم برنامج رفع كفاءة جودة المراجعة

د. ثناء عطية فراج
كلية التجارة - جامعة القاهرة

مقدمة:-

تمثل الجودة أحد عناصر الاتصال المباشر بين المنتج للسلعة أو الخدمة وبين المستهلك والعميل المستفيد من الخدمة. وكلما زادت درجة الجودة كلما ازداد رضا المستهلكين وثقتهم في المنشأة مما ينعكس على الإيرادات المحققة. وتطبق الجودة على مستوى الأنشطة الصناعية أو الخدمية، وتمثل الخصائص الأساسية الواجب توافرها في المنتج أو الخدمة للوفاء باحتياجات العملاء من ناحية وتحسين ربحية المنشآت من ناحية أخرى.

وتتطلب خدمات مهنة المراجعة مستوى عال من الجودة يصبو إليه جميع الفئات سواء العاملين في هذا المجال أو الفئات المستفيدة منها. ويتطلب تحقيق الجودة الشاملة TQC⁽¹⁾ في المراجعة ضرورة تنفيذ العديد من المراحل بداية من التخطيط لعملية المراجعة وحتى اعداد التقرير النهائي، الأمر الذي يتطلب تحديد العلاقات بين الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.

ولتحقيق جودة المراجعة والوصول بها إلى مستوى الكفاءة المناسب لابد من وجود برنامج لرفع كفاءة جودة المراجعة، ويتطلب ذلك ضرورة انفاق التكاليف اللازمة لتطوير الجودة حيث تظهر الحاجة للإجابة على السؤال التالي: كم تتكلف الجودة وما هو السعر الواجب دفعه نظير الجودة وما المبلغ الذي يجب أن تتحمله المنشأة نظير وجود برنامج للجودة أكثر عمقاً وأكثر تشعباً وفائدة؟⁽²⁾ حيث أن أي زيادة في درجة الجودة من المنتظر أن يقابلها زيادة في التكاليف اللازمة لتحقيقها.

وينتج عن تطبيق برنامج جودة المراجعة العديد من العوائد بالنسبة لمنتج الخدمة (مكتب المراجعة) وتمثل في مجموع الإيرادات والمنافع الملموسة، وغير الملموسة التي يمكن أن يحصل عليها نظير تحسين الجودة وراقبتها وتوكيدها. ولتحقيق نجاح البرنامج لابد من عمل موازنة بين تكاليفه المثلثة في مجموع تكاليف الجودة والعائد منه، وهو ما نسميه تقييم برنامج جودة المراجعة.

ويعد أسلوب تحليل التكلفة مع العائد Cost benefit analysis أسلوباً مناسباً لتقييم برنامج جودة المراجعة، ويعد من أقدم الأساليب المستخدمة في مجال التقييم حيث ظهر هذا الأسلوب في الكتابات في التطبيق العملي في حوالي عام ١٨٤٤ حين استخدمه الفرنسي (جول روبيه) في دراسة مشاريع الجسور والطرق في فرنسا.⁽³⁾

وأسلوب تحليل التكلفة مع العائد ما هو إلا أسلوب لتقدير وقياس وتحليل عناصر التكلفة والعائد للبدائل والبرامج المختلفة سواء على مستوى الأنشطة أو المنشآت ككل، وقد تم تطويره لحل المشكلات المختلفة التي تتعلق بقياس مدى تأثير التكلفة على العائد في القطاعات المختلفة، ويعتمد هذا الأسلوب على التعريف الواسع والممتد لكل من التكلفة والعائد بعكس الأساليب المحاسبية التقليدية ولذا فإنه يشتمل على العديد من العوامل التي يتطلب الأمر تحليلها.^(٤)

أهمية البحث:-

تتبع أهمية البحث من تعدد عناصر تكاليف جودة المراجعة من ناحية والتي تشتمل على تكاليف جميع الأنشطة اللازمة للوفاء بمتطلبات الجودة تجاه العميل والمجتمع، ومن ناحية أخرى عدم وضوح عناصر العائد من جودة المراجعة وخاصة تلك العوائد غير المباشرة، مما دفع بالهيئات العلمية إلى الاهتمام بدراسة جودة المراجعة ومحاولة تقنينها ووضع المبادئ والمعايير اللازمة لرقابتها.

هدف البحث وحدوده:-

يهدف البحث إلى تقييم برنامج جودة المراجعة من خلال دراسة تحليلية لعناصر التكاليف المتعلقة ببرنامج جودة المراجعة واللازمة للوصول بأداء المراجعين إلى أفضل ما يمكن، وتحليل وتحديد العوائد الناتجة من الالتزام بالبرنامج ومحاولة قياسها وذلك باستخدام أسلوب التكلفة مع العائد من وجهة نظر مكتب المراجعة وعلى ذلك فإن حدود البحث هي:

- لن يتضمن تحليل عناصر التكاليف أو العوائد الاجتماعية والتي يتحملها المجتمع نظير جودة أو عدم جودة المراجعة، وكذلك التكاليف والعوائد الخاصة بالجودة من وجهة نظر كل عميل على حده إلا بالإشارة إليها فقط في سياق البحث.
- يعتمد البحث على الدراسة النظرية لتكاليف وعوائد برنامج جوده المراجعة ولن يتطرق إلى النواحي التطبيقية، ونظر لأهمية ذلك سوف يخصص له بحث مستقل بإذن الله.

منهج وخطة البحث:-

يعتمد البحث على المنهج الاستقرائي من خلال الدراسة التحليلية لما كتب في هذا الموضوع وبذلك يعد امتدادا للبحوث السابقة سواء على مستوى جودة المراجعة أو تكاليف وعوائد الجودة بصفة عامة، ولتحقيق الهدف من البحث سيتم تقسيم البحث إلى ثلاثة أجزاء. في الجزء الأول سوف تبين الباحثة مفهوم جودة المراجعة من خلال مفهوم الجودة بالإضافة إلى

راسة عناصر تحقيق الجودة ومراحل تحقيقها. أما الجزء الثاني فسيتناول تحليل لعناصر تكاليف جودة المراجعة من حيث علاقتها بتكاليف الجودة بصفة عامة وبخطوات تحقيق جودة المراجعة صفة خاصة. أما الجزء الثالث يتضمن تقييم البرنامج من خلال تحليل عوائده ومقارنتها التكاليف المرتبطة به لتحديد مدى استفادة مكتب المراجعة من تطبيقه وما هي صافي العوائد المتوقعة من الاستثمار في هذا البرنامج، ثم يلي ذلك إيجازاً لأهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.

١ - جودة المراجعة:

طبقاً لما ورد في ANSI / ASQC رقم A3-1987^(٦) فإن الجودة تمثل أحد السمات لمنتج معين أو خدمة معينة والتي تعمل على تحقيق توقعات العملاء المحددة بالعقود^(٧)، في حين أن مراقبة الجودة ما هي إلا استخدام للأساليب التي تعمل على تحقيق وتحسين الجودة وتشتمل على درجة التكامل بين تلك الأنشطة واستغلالها في توفير أفضل منتج أو خدمة للعميل بأقل تكلفة ويتم عادة تأكيد الجودة Quality Assurance من خلال أتباع كافة الإجراءات المخططة والمنطقية اللازمة لتوفير الثقة الكافية بأن المنتج أو الخدمة سوف يحقق متطلبات الجودة^(٨). ولذا فإن إدارة الجودة تتضمن أتباع كافة الطرق والخطوات التي تحد من الأخطاء في الخدمات المقدمة للعميل وتحسين الوضع المالي للمنشأة^(٩).

وفي مجال المراجعة تعد جودة الأداء هدف كل ممارسي المهنة ومن الصعب تحديدها بدقة لما تتميز به المهنة من تنظيم خاص ولما للحكم الشخصي للمراجع من دور هام في عملية المراجعة. وقد انقسمت الآراء بخصوص تعريف جودة الأداء المهني للمراجعة إلى فريقين، حيث اهتم الفريق الأول باعتبار جودة المراجعة ما هي إلا أداة لتقليل خطر المراجعة وأخطاءها إلى أقل حد ممكن حيث تقاس جودة المراجعة بمدى احتمال قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والفروق الواردة في القوائم المالية من خلال أتباعه للإجراءات التي تمكنه من ذلك^(١٠). بينما رأى الفريق الآخر أن جودة المراجعة تعني التزام المراجع بدرجة مقبولة من المعايير التي تحكم الأداء المهني وبما يزيد من مقدار الثقة التي يشعر بها المستفيدين من خدمات المراجع وتقاس بدرجة التزام المراجعين بما ورد في برنامج الجودة^(١١).

وقد توصلت الباحثة في بحث سابق^(١١) إلى أنه يمكن صياغة مفهوم لجودة الأداء المهني

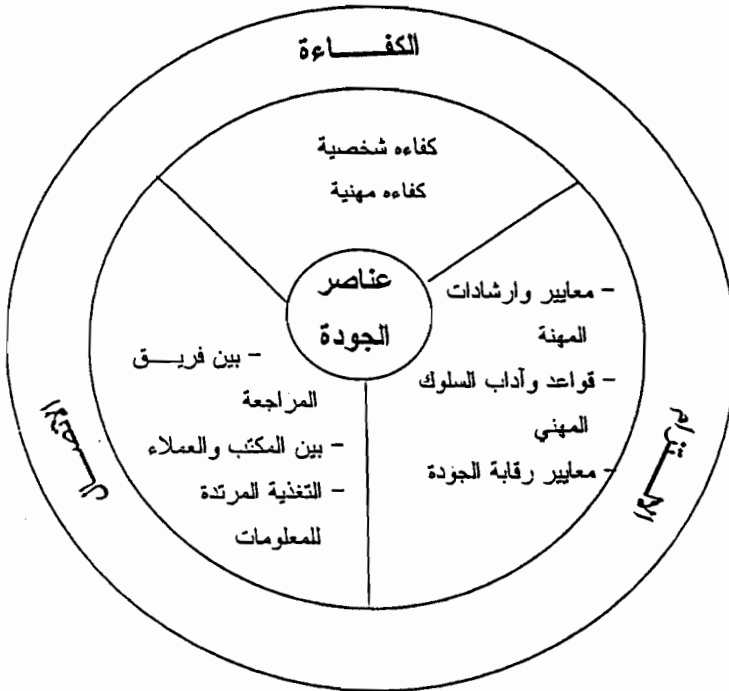
للمراجعة على النحو التالي:

”جودة الأداء المهني للمراجعة تتمثل في ممارسة مكاتب المراجعة لأنشطتها وعملها بما يخدم أهداف المستخدم واحتياجاته ويحافظ على سمعة المهنة، ويتم ذلك من خلال أتباع الطرق والأساليب التي تمكن المراجع من أداء عمله على الوجه الأكمل في ضوء المعايير المهنية المتعارف عليها“.

أن وضع برنامج لجودة الأداء المهني للمراجعة لا بد أن يشتمل على عناصر تحقيق الجودة ومراحلها وعناصر التكاليف والعوائد المرتبطة بتنفيذ هذا البرنامج.

عناصر تحقيق جودة المراجعة :

يعتمد تحقيق جودة المراجعة على ثلاث عناصر أساسية هي ^(١٢)، الكفاءة، الالتزام، والاتصال، والتي ترى الباحثة أنه يمكن توضيحها بالشكل التالي:



شكل (١) عناصر جودة المراجعة

الكفاءة: وتعني المعرفة والإلمام بأداء العمل وتشتمل على مجموعة من المهارات الشخصية والمهنية، ^(١٣) أي أنها تتضمن الكفاءة الشخصية وهي القدرات العلمية والعملية لممارس المهنة

والتي يتم نميتها من خلال التدريب مثل القدرة على التحليل ومهارات الاتصال. والكفاءة المهنية والتي تتعلق بالقدرة على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بما يحقق جودة الأداء المهني وترى الباحثة انه كلما زادت المهارات والكفاءة الشخصية كلما كان ذلك تنمية للكفاءة المهنية.

أما الالتزام : يتمثل في المدى الذي يلتزم به المراجع بمعايير وإرشادات المراجعة من ناحية وبآداب وسلوك المهنة من ناحية أخرى، والالتزام أيضا بمتطلبات العملاء في ضوء ما سبق، كما يجب على المراجع الالتزام بما ورد في برامج مراجعة الجودة إذا كان يخضع لإحداها.

ويتعلق الاتصال بالقدرة على إرسال واستقبال المعلومات من خلال جودة المراجعة،^(١٤) وهو أساس الربط بين نظام المعلومات والأهداف المرجوة، ويتم تحديد الجودة بمقدار فعالية الاتصال بين المراجع ومساعديه من ناحية (أعضاء فريق المراجعة) وبين المراجع والعملاء من ناحية أخرى، ولزيادة فعالية عنصر الاتصال لابد من وجود قنوات للتغذية المرتدة للمعلومات.

مراحل تحقيق جودة المراجعة :

تعرف المراجعة طبقا لما ورد في نشرات (AAA) بأنها عملية منظمة للحصول على أدلة الإثبات والقرائن المتعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية وتقييمها وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة،^(١٥) ومن هذا التعريف يمكن القول بأن المراجعة ما هي إلا مجموعة من المراحل والعلميات المتتابعة والمخططة والتي تبدأ بمرحلة تخطيط المراجعة ووضع الإجراءات المتابعة لعملية المراجعة ثم تنفيذ عملية المراجعة من خلال جمع الأدلة والقرائن وتقييمها، وتقييم ما يتعلق بها من أنشطة وأحداث في ضوء المعايير المتعارف عليها، وأخيرا مرحلة تبليغ النتائج للأطراف المعنية. وترى الباحثة - من خلال العلاقة بين مراحل المراجعة والجودة - أن تحقيق جودة المراجعة لابد أن يتضمن المراحل التالية :

• مرحلة التخطيط لجودة المراجعة.

• مرحلة تنفيذ جودة المراجعة (مرحلة الأداء).

• مرحلة متابعة وتقييم نتائج الجودة.

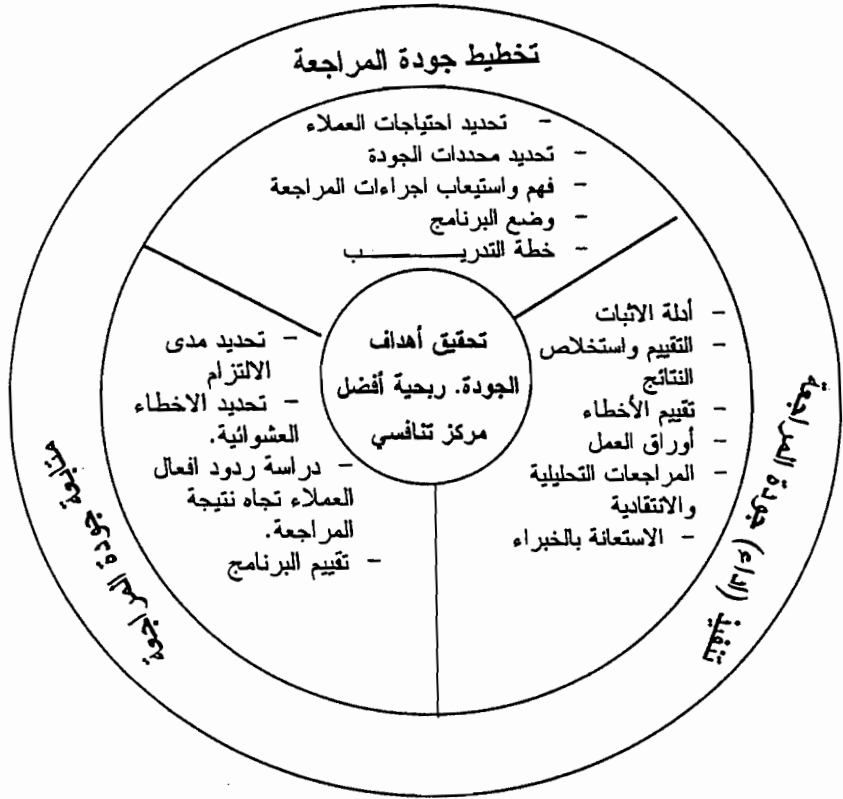
وتتعلق مرحلة التخطيط بوضع الإطار العام للأنشطة التي تحقق الجودة والتي تبدأ بتحديد المشكلة من خلال دراسة احتياجات ومتطلبات العملاء، ثم تحديد احتياجات عملية المراجعة ومحددات الجودة، وضرورة فهم واستيعاب إجراءات المراجعة ، دراسة المعاملات السابقة مع العملاء وانتهاءً بوضع برنامج المراجعة،^(١٦) ويلاحظ أن تفهم متطلبات العملاء ووضوحها يعد

أساساً لتحقيق كفاءة الأداء وان الجودة لا يمكن تحقيقها دون العمل على الوفاء بتلك المتطلبات.^(١٧) كما أن الأعداد الجيد لبرنامج المراجعة يساعد على تخفيض العديد من الأنشطة المتعارضة والمتكررة مما يساعد على تحقيق الجودة وتخفيض التكاليف. كما يجب أن تشمل مرحلة تخطيط الجودة على مواطن التدريب اللازمة للعاملين بالمكتب من اجل رفع درجة الجودة.

أما مرحلة الأداء أو تنفيذ جودة المراجعة فيجب أن تشمل على الإجراءات اللازمة لضمان جودة الإثبات وكذلك جودة التقييم واستخلاص النتائج من خلال إجراء المراجعات التحليلية والانتقادية، حيث انه لا بد من التأكد من تخفيض الأخطاء والمخاطر والعيوب في الإجراءات إلى أقل حد ممكن، كما تتضمن أيضا تجميع المسندات وأوراق العمل والاستعانة بالخبراء. ويساعد في تحقيق جودة التنفيذ القدرة على الاتصال والالتزام بالمعايير المتعارف عليها. وتنتهي هذه المرحلة بأعداد تقرير المراجعة الجيد الذي يتناسب مع درجة الجودة التي بذلت في تنفيذ العمل.

أما المرحلة الثالثة فهي المتعلقة بمتابعة الجودة والرقابة على المراحل السابقة وتحديد مدى الالتزام بما ورد بها وكذلك دراسة أثر تنفيذ تلك المراحل على تكاليف عملية المراجعة وعلى العملاء وذلك بدراسة ردود أفعال العملاء تجاه نتائج المراجعة، وتعد هذه المرحلة ضرورية للتعرف على الأخطاء العشوائية والمنتظمة وذلك حتى يمكن تصحيحها مستقبلا أو إعادة النظر في الإجراءات للحد منها مستقبلا.

أن الترابط بين المراحل السابقة وبين عناصر الجودة يساعد مكتب المراجعة في تحقيق أهدافه سواء تلك المتعلقة بالربحية من خلال الأداء الجيد أو بالمركز التنافسي من خلال كسب رضا العملاء، وترى الباحثة أنه يمكن توضيح مراحل جودة المراجعة من خلال الشكل التالي:



شكل (٢) مراحل تحقيق جودة المراجعة

وقد تطلب المعيار رقم ٥٦٠ من المعايير المهنية للمراجعة الداخلية^(١٨)، ضرورة أن يكون هناك نظام جيد وسليم لتقييم جودة المراجعة، وان على إدارة المراجعة الداخلية أن تضع برنامجاً لتوكيد الجودة وأن تعمل على المحافظة عليه.^(١٩) وبالتالي فإن جودة المراجعة تعد مطلباً أساسياً سواء للمراجع الداخلي أو المراجع الخارجي.

أن تطبيق برنامج جودة المراجعة والالتزام بعناصر جودة المراجعة ينتج عنه تحمل مكب المراجعة بعناصر تكاليف إضافية يطلق عليها تكلفة الجودة وهي ما سيتم دراسته في الجزء التالي.

٢ - تكاليف جودة المراجعة :

لتحديد وقياس عناصر جودة المراجعة لابد من دراسة مفهوم تكاليف الجودة الصناعية باعتبارها المجال الأساسي والأول لتطبيق إدارة تكاليف الجودة، وان كان من الممكن تطبيق وقياس ورقابة عناصر التكاليف على كل من المستوى الصناعي والخدمي.^(٢٠)

تكاليف الجودة :

أن تحسين الجودة يتطلب ضرورة وجود مدخل مالي لقياس الجودة وهو ما يطلق عليه مدخل تكلفة الجودة، وفقاً لهذا المدخل فإنه يتم تجميع عناصر التكاليف التي يتم أنفاقها لأغراض تحقيق مطابقة المواصفات.^(٢١)

وتتبع أهمية دراسة تكاليف الجودة من كونها تمثل ما بين ٥٪ و ٢٥٪ من إيرادات المبيعات، وان الاستخدام الجيد لتكاليف الجودة وأدائها قد يساعد على تخفيض مستوياتها إلى الثلث وذلك إذا ما استخدم مدخل التكلفة مع الفعالية.^(٢٢)

وتعرف تكلفة الجودة بأنها تلك التكاليف المصاحبة لعدم تحقيق جودة المنتج أو الخدمة كما هي محددة بالمتطلبات الواردة في عقود العملاء.^(٢٣) كما انه يمكن تعريفها بأنها التكلفة التي تحدث بسبب احتمال أن الإنتاج قد يتم بمستوى جودة منخفض أو انه يظهر به فعلا نسبة من الإنتاج المعيب.^(٢٤)

أن تكلفة الجودة تعني التكاليف اللازمة لتحقيق الجودة المطلوبة وتعتبر مؤشرا لجودة الأداء وذلك في حالة ما إذا كان من الممكن اجراء مقارنة بين المجموعات المختلفة من عناصر التكاليف.^(٢٥)

ويتم تحليل تكلفة الجودة إما طبقا للمدخل التقليدي الذي يرى أن زيادة الجودة تؤدي إلى زيادة تكاليف الجودة وان المستوى الأمثل للجودة يتحدد عندما تنخفض التكاليف الكلية للمنتج إلى أدنى حد لها، أو الاتجاه الحديث للجودة الذي يرى أن تحسين الجودة لا يؤدي إلى زيادة التكلفة بل على العكس يؤدي إلى تخفيض التكلفة.

وتتضمن تكاليف الجودة تكاليف المطابقة The Cost of Conformance وتكاليف عدم المطابقة^(٢٦) The Cost of non Conformance ويقصد بتكاليف المطابقة تلك التكاليف اللازمة بالوصول إلى التصميم الأمثل للمنتجات أما تكاليف عدم المطابقة فهي التكاليف المترتبة على إنتاج منتجات لا ينطبق عليها مواصفات الجودة. وبصفة عامة يمكن تقسيم تكاليف الجودة إلى ثلاث مجموعات على النحو التالي:^(٢٧)

تكاليف الوقاية Prevention cost وهي التكاليف اللازمة لتصميم نظام للرقابة على الجودة وتوكيدها بحيث يتم إنتاج منتجات تتفق مع المواصفات، وتتضمن المبالغ التي يتم أنفاقها في مجال التخطيط الهندسي والصناعي بالإضافة إلى تكاليف التدريب.

تكاليف التقييم Appraisal cost وتشتمل على تكاليف الفحص في جميع المراحل المختلفة والمتابعة للتشغيل بداية من فحص المواد الخام وأساليب التشغيل وأدوات التشغيل وانتهاءً بفحص السلع المنتجة للتأكد من إتفاقها مع معايير أداء الجودة.

تكاليف الفشل Failure costs وهي التكاليف المترتبة على عدم المطابقة أو فشل الجودة وتتضمن ما تتحمله المنشأة من تكاليف لإصلاح الوحدات المعيبة أو ما تنتجه من خصومات للعملاء على الوحدات المباعة نتيجة انخفاض جودتها وهي ما يطلق عليها تكاليف الفشل الداخلي، والتكاليف الناتجة عن تسويق السلع ذات الجودة المنخفضة للعملاء وهي تكاليف الفشل الخارجي. وتتضمن تكاليف الفشل الخارجي التكاليف المباشرة المسجلة بالدفاتر والتكاليف غير المباشرة غير المسجلة بالدفاتر والتي يطلق عليها التكلفة المستترة للجودة^(٢٨)، وتشتمل على تكاليف الفرص المضاعفة على المنشأة نتيجة عدم الجودة وكذلك التكاليف التي يتحملها المجتمع نظير انخفاض الجودة.

وقد أوضحت B.S.643 Part.1 وجود بدائل أخرى لعناصر تكلفة الجودة تمكن من قياس العلاقة بين الجودة (الأداء) والتكلفة.^(٢٩)

تكاليف جودة المراجعة: (٣٠)

يمكن الربط بين جودة المراجعة وعناصر تكاليف الجودة طبقاً لنموذج تكلفة الجودة حيث يمكن تقسيم عناصر تكاليف جودة المراجعة إلى، عناصر تكاليف المطابقة وتشتمل على عناصر التكاليف اللازمة لأداء خدمة المراجعة على الوجه الأكمل بما يفي باحتياجات العملاء من ناحية وتطلعات المراجعين من ناحية أخرى، وعناصر تكاليف عدم المطابقة والتي تتضمن ما يتحمله مكتب المراجعة من تكاليف نتيجة أداء العمل بجودة أقل أو عدم بذل العناية المهنية اللازمة وعدم الالتزام بمعايير وإرشادات المراجعة.

كما يمكن ربط تكاليف جودة المراجعة من حيث علاقتها بأنشطة الوقاية والتقييم والفشل إلى :-^(٣١)

تكاليف الوقاية وتشتمل على عناصر التكاليف اللازمة لمنع الجودة الرديئة لأداء الخدمة وتتضمن تكاليف تصميم برنامج المراجعة ووضع نظام الاتصال الكفء وتكاليف التدريب واكتساب الخبرات اللازمة لأداء العمل وتكاليف وضع موازنة الوقت الواقعية اللازمة لتنفيذ وإتمام عملية المراجعة بأفضل جودة.

تكاليف التقييم وهي التكاليف اللازمة لتقييم أداء العمل من حيث دراسة مدى التزام المراجعين بما ورد في برنامج المراجعة ومدى الالتزام بمعايير وآداب وسلوك المهنة ومدى التزام مكتب المراجعة بتطبيق نظام مراجعة القرين أو المراجعات المماثلة بين مكاتب المراجعة. تكاليف الفشل وتمثل في عناصر التكاليف التي يتحملها مكتب المراجعة نتيجة إداء للمهمة الموكلة إليه بمجودة أقل من المتوقع أو نتيجة عدم بذل العناية المهنية اللازمة، وهذه العناصر تشمل على تكاليف مباشرة نظير عدم وفاء بمسئولياته القانونية تجاه العملاء والغير وتكاليف غير مباشرة مرتبة على فقدان بعض العملاء بالإضافة إلى ما يتحمله المجتمع نظير فقدان الجودة. وتعال أنشطة الوقاية والتقييم اهتمام المراجعين لأنها تصمم أساساً لتجنب حدوث تكاليف الفشل والإخفاق. (٣٢)

ويمكن ربط تكاليف جودة المراجعة ببرنامج تحقيق جودة المراجعة السابق الإشارة إليه على النحو التالي:

أولاً : تكاليف مباشرة لتحقيق الجودة وتضم التكاليف اللازمة لتحقيق الجودة وتتضمن على سبيل المثال:

تكاليف تخطيط جودة المراجعة وتشتمل على :

تكاليف دراسة احتياجات العملاء

تكاليف تحديد احتياجات عملية المراجعة

تكاليف فهم واستيعاب إجراءات المراجعة

تكاليف دراسة العمليات السابقة للعميل

تكاليف اعداد وتقييم برنامج المراجعة

تكاليف تدريب العاملين وفريق المراجعة

تكاليف تنفيذ جودة المراجعة وتشتمل على سبيل المثال:

تكاليف وضع الإجراءات اللازمة لضمان جودة أدلة الإثبات.

تكاليف تجميع أدلة الإثبات

تكاليف أوراق العمل والمستندات

تكاليف جودة التقييم واستخلاص النتائج

تكاليف الاستعانة بالخبراء

تكاليف تحليل العلاقات المختلفة بين البنود

تكاليف اعداد تقرير المراجع وإيصاله للعملاء

الانخفاض في التكاليف الجارية، الزيادة في الأرباح، الشهرة وزيادة المقدرة التنافسية للمنشأة ومدى ارتباطها بالصفات الشخصية والأمانة المهنية، والزيادة في قيمة الموارد البشرية وانعكاس ذلك على الربحية، وانخفاض تكاليف عدم المطابقة (أداء العمل غير الجيد) نتيجة تنفيذ وإدارة برنامج الجودة.

بينما حدد (الشيراوي)^(٣٤) منافع الجودة (العائد) بالعديد من المؤشرات من أهمها عائد المبيعات، صافي الربح، عدد العملاء، الأجر كنسبة من المبيعات، عدد العملاء مقارنة بعدد الموظفين، عدد شكاوى العملاء، النتائج الطيبة لاستطلاع رأي العملاء، نسبة التخفيض في تكلفة نقص مستوى الجودة، سرعة القضاء على أسباب شكاوى العملاء والعائد على المال المستثمر في إدارة الجودة.

أما (Melymuka)^(٣٥) رأي أن قياس العائد من جودة المراجعة يتم من خلال تخفيض الوقت اللازم لعملية المراجعة مما ينعكس على توفير الاعتمادات المخصصة لذلك إلى جانب زيادة مهارات فريق المراجعة. بينما يرى (Brannan, Bruce)^(٣٦) أن جودة المراجعة تقاس من خلال نسبة الأخطاء في عملية المراجعة حيث أن صفر أخطاء (Zero Defect) تمثل أفضل جودة وتنعكس بالتالي على إيرادات المراجعة.

وتحليل ما سبق نجد أن كل من (الشيراوي ، Kennedy) قد اهتموا بالعوائد الملموسة وغير الملموسة - نقدية كانت أم غير نقدية - للجودة أما الآخران فقد ركزا على الآثار والعوائد غير المادية لجودة المراجعة.

وترى الباحثة أنه لتحديد عوائد جودة المراجعة يجب أولاً التفرقة بين العائد من وجهة نظر مكتب المراجعة (مزاوي المهنة)، ومن وجهة نظر العملاء ثم المجتمع ككل .

فعائد جودة المراجعة بالنسبة للعملاء يتمثل في مقدار الثقة في قوائمهم المالية التي تم مراجعتها في ضوء برنامج الجودة مما ينعكس على وضعه المالي واستقراره الاقتصادي، وبالتالي أسعار أوراقه المالية المتداولة في البورصة، هذا بالإضافة إلى تسهيل حصوله على أنواع الائتمان المختلفة مما ينعكس في النهاية على ربحيته.

أما بالنسبة للمجتمع فإن العائد يتمثل مقدار استفادة أعضائه من ارتفاع الجودة ومقدار ما كان يتحمله نتيجة انخفاض الجودة وانعكاس ذلك على الاستقرار الاقتصادي في المجتمع وتوسيع قاعدة الاستثمارات الخاصة والمشاركة.

تكاليف اعداد تقرير المراجع وإيصاله للعملاء

تكاليف الرقابة على جودة المراجعة وتشتمل على :

تكاليف متابعة تدريب العاملين ومدى الالتزام بها

تكاليف متابعة اجراءات المراجعة ومدى الالتزام بالمعايير

تكاليف متابعة ردود أفعال العملاء والغير والمجتمع تجاه جودة المراجعة

ثانياً : تكاليف فقدان الجودة وهي التكاليف المترتبة على عدم التزام المراجع بمعايير وآداب وسلوك المهنة ومعايير المراجعة ومتطلبات العملاء، وهي التكاليف التي تقابل الخسائر المترتبة على الدعاوى المدنية المرفوعة ضد المكتب من العملاء أو الغير سواء كانت في شكل تعويضات وغرامات أو تكاليف قضائية، والخسائر المترتبة على المسؤولية التأديبية التي قد يتعرض لها المراجع. وكذلك الخسارة المستقبلية المترتبة على فقدان السمعة نتيجة عدم رضاء العملاء. وتمثل تلك التكاليف عناصر التكاليف غير المباشرة للجودة. ويجب على مكتب المراجعة التركيز على أجمالي التكاليف اللازمة لتحقيق الجودة ومقارنتها بالعوائد التي تتحقق نتيجة اتباع برنامج محددة للجودة وإدارتها.

أن قياس تكاليف جودة المراجعة يتطلب التعرف على والتفرقة بين التكاليف المحاسبية للجودة وتمثل مجموع عناصر التكاليف المسجلة بالدفاتر والتي تشمل على تكاليف تخطيط الجودة وتكاليف تنفيذ الجودة وتكاليف مقابلة المسؤولية القانونية المترتبة على فقدان الجودة وتقاس هذه التكاليف بمجموع ما يتم اتفاهه عليها فعلا وما تتحملة مكاتب المراجعة في سبيل الجودة. والتكاليف غير المحاسبية للجودة وتمثل مجموع عناصر التكاليف غير المسجلة بالدفاتر والتي يتحملها مكتب المراجعة نظير عدم التزامه بعناصر الجودة والمتمثلة في فقدان بعض العملاء، وتقاس بعبدد العملاء الذي فقدهم مكتب المراجعة مرجحة بمتوسط أتعاب المراجعة لكل عملية مراجعة هؤلاء العملاء. والتكاليف التي يتحملها المجتمع نظير فقدان جودة المراجعة.

٣ - تقييم برنامج جودة المراجعة :

تحليل العائد من جودة المراجعة :

تعتبر عملية حصر العوائد التي يمكن الحصول عليها نتيجة تطبيق برنامج جودة المراجعة من الصعوبة بمكان لأن معظم العوائد تكون غير ملموسة في الأجل القصير. وقد تناول العديد من الكتاب عوائد الجودة - بصفة عامة - فنجد أن (Kennedy)^(٢٣) حدد تلك العوائد في

الطويل من خلال انعكاسها على شهرة المكتب ووضع التنافسي وتمثل العوائد الاقتصادية وتنعكس تلك العوائد في النهاية على إيرادات المكتب.

ويتمثل العائد في الأجل القصير في مجموع المنافع الكمية وغير الكمية والتي تعود على المكتب نتيجة تطبيق البرنامج والتي يمكن قياسها بـ :

- الزيادة في عائد عمليات المراجعة ويتم حصرها من خلال مقارنة إيرادات المكتب في فترات ما قبل تطبيق برنامج الجودة وما بعدها. كما يمكن أيضا مقارنتها بالمكاتب المثيلة والتي لا يوجد لديها برنامج مطبق للجودة.
- الانخفاض في التكاليف الجارية لأداء عمليات المراجعة خلال فترة تطبيق البرنامج نتيجة زيادة المرونة في أداء العمل وحسن وجودة الاتصال والأداء.
- التكاليف المدفوعة لفريق المراجعة كنسبة من إيرادات المكتب حيث يفترض أن تطبيق برنامج الجودة يؤدي إلى ارتفاع تكلفة العمل المباشرة وغير المباشرة نتيجة ارتفاع نسبة الحوافز وتكاليف التدريب، ويقابل ذلك زيادة في إيرادات المكتب وبالتالي فإن هذه النسبة تعبر عن مدى أثر الأنفاق على أجور الجودة في إيرادات المكتب أو بمعنى آخر العائد من صرف وحدة نقد أجر على الجودة.
- الزيادة في عدد العملاء وذلك من خلال دراسة السلسلة الزمنية لتطور عدد العملاء مع ضرورة أن تكون تلك الزيادة مرجحة بقيمة إيرادات عملية المراجعة (الأتعاب) لكل عميل.
- الانخفاض في قيمة التعويضات المدفوعة للعملاء أو الغير مقابل الدعاوى المدنية ضد مكتب المراجعة في حالة عدم التزامه بالجودة وانعكاس ذلك على نتيجة المراجعة.

أما العوائد في الأجل الطويل فتتمثل في أثر تطبيق برنامج الجودة على سمعة المكتب وشيئته ومركزه التنافسي ويمكن تحليل تلك العوائد إلى:

- التوسع في حجم النشاط مستقبلا.
- زيادة عدد العملاء ذوى الأنشطة الهامة نتيجة كسب رضاء العملاء الحاليين.
- التوسع في تقديم الخدمات الاستشارية والفنية للجهات المهنية والحكومية حيث تؤدي الجودة إلى تحسن علاقة مكتب المراجعة بالجهات الرسمية والعلمية على مستوى الدولة والتي قد توكل إليه القيام بتقييم أصول الشركات القائمة أو دراسة جدوى المشروعات الجديدة،

- كما يحدث الآن في مصر في مرحلة التخصصية حيث توكل الجهات المختصة لبعض مكاتب المراجعة ذات الأداء الجيد تقييم الشركات محل التخصصية.
- تحقيق درجة متقدمة من الجودة والفعالية والمرونة في أداء العمل مما يزيد من القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة.
- انخفاض عدد الدعاوى عن المسؤولية المدنية مما ينعكس على انخفاض التعويضات والتي قد تصل مع الجودة العالية إلى صفر تعويضات تطبيقاً لمبدأ Zero Diffeect.
- عدم تعرض المكتب للمسئوليات التأديبية نتيجة التزامه بقواعد وآداب وسلوك المهنة.

تقييم كفاءة برنامج جودة المراجعة :

إن الخطوة التالية لتنفيذ أي برنامج هي تحديد ما إذا كان هذا البرنامج مفيداً لمكتب المراجعة أم لا، بمعنى تقييم أداء وكفاءة البرنامج، ويعتمد تقييم كفاءة البرنامج على ضرورة أن يتناول التقييم العناصر المستهدفة منه (الأداء - الكفاءة - الفعالية - التكلفة - العائد) وأيضاً العناصر المؤثرة في هذا الأداء سواء في الأجل الطويل أو الأجل القصير. ويرى (Wisniewsk) أن تحقيق أهداف البرنامج وتقييمه باستخدام أسلوب التكلفة مع العائد يعتمد على تجميع كل التكاليف المباشرة وغير المباشرة والتكاليف الاجتماعية للبرنامج.^(٣٧)

وترى الباحثة أن تقييم برنامج جودة المراجعة من الممكن أن يتم على ثلاث مستويات:

المستوى الأول : مكتبة المراجعة (محل الدراسة).

المستوى الثاني : مستوى العملاء وذلك بمقابلة ما يدفعه العميل من زيادة في أتعاب المراجعة نظير الجودة (تكاليف الجودة بالنسبة للعميل) مع قيمة المنفعة التي تعود عليه مقابل ذلك والمتمثلة في الثقة في القوائم المالية له .

المستوى الثالث: مستوى المجتمع ككل وذلك من خلال دراسة التكلفة الاجتماعية لفقدان جودة الأداء مع العائد الاجتماعي الناتج عن تحسن الأداء ، علماً بأنه كلما زادت درجة جودة المستوى الأول (مكتب المراجعة) كلما ازدادت عوائد العملاء والمجتمع من الجودة.

ويتم تقييم برنامج جودة المراجعة على مستوى مكتب المراجعة من خلال أسلوب تحليل التكلفة مع العائد والذي يعد أداة للمقارنة التفاضلية بين البدائل المختلفة من خلال تحديد مصادر المنفعة بأسلوب أكثر فعالية^(٣٨)، والذي يعتمد على الخطوات التالية :

- تحليل وتجميع عناصر التكاليف اللازمة لتحقيق الجودة وتحسينها والرقابة عليها وذلك لجميع مراحل برنامج الجودة سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة.

- تحليل عناصر العوائد، حيث يتم تحويل كل العوائد والمنافع إلى قيم نقدية كما يمكن استخدام أسلوب التكلفة مع الفعالية والتي يسمح بوضع العوائد ذات القيم غير النقدية. (٣٩)

- خصم التكاليف من العوائد، فإذا كانت العوائد أكبر فإن ذلك يكون دليلاً على كفاءة أداء البرنامج ومدى تحقيقه لأهدافه، أما إذا كانت العوائد أقل فهذا دليل على وجود قصور في أداء البرنامج أو أحد مراحله. وهنا يتطلب الأمر ضرورة دراسة بدائل التطبيق وتحديد مواطن الضعف أو الإسراف في مراحل البرنامج، كما يجب ملاحظة أنه عند استخدام أسلوب التكلفة مع العائد لتحليل وتقييم البرنامج لعدة سنوات فإنه يجب حساب القيمة الحالية لكل من عوائد وتكاليف البرنامج خلال سنوات التقييم. ويجب استمرار عملية التقييم سواء في حالة ثبات كفاءة البرنامج وذلك لرفع درجة الكفاءة وتحسينها والمحافظة عليها، أو في حالة عدم كفاءة البرنامج وذلك لتحديد مواطن الضعف وأسبابها والعمل على تلافيها في الفترات المقبلة لتطبيق البرنامج.

خلاصة البحث:

يهدف البحث إلى تقييم برنامج رفع كفاءة جودة المراجعة باستخدام أسلوب تحليل التكلفة مع العائد. ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم البحث إلى ثلاث أجزاء. تم في الجزء الأول دراسة جودة المراجعة، وفي الجزء الثاني تم دراسة وتحليل عناصر تكاليف جودة المراجعة بينما في الجزء الثالث تم تقييم برنامج جودة المراجعة وتحديد عوائده، وذلك من خلال دراسة نظرية، وكانت خلاصة البحث كما يلي:

١ - تتحقق جودة المراجعة من خلال ممارسة مكاتب المراجعة لعملها وأنشطتها في ضوء أهداف العميل واحتياجاته من ناحية والالتزام بمعايير المراجعة وآداب وسلوك المهنة من ناحية أخرى.

٢ - لا بد من وجود برنامج لرفع جودة أداء المراجعة يعتمد على العناصر الأساسية لتحقيق الجودة وهي الكفاءة والالتزام والاتصال، ويتم تصميمه بحيث يشمل على جميع المراحل اللازمة لتحقيق الجودة وهي مرحلة تخطيط الجودة ومرحلة تنفيذ الجودة (الأداء) ومرحلة متابعة الجودة.

٣ - يترتب على تصميم برنامج جودة المراجعة وتنفيذه ومتابعته العديد من تكاليف الجودة والتي يتحملها مكتب المراجعة نظير تحقيق الجودة المطلوبة. وتتضمن هذه التكاليف العناصر المباشرة لتحقيق الجودة من تكاليف التخطيط والأداء والرقابة والتكاليف غير المباشرة والمتمثلة في تكاليف فقدان الجودة والتي يتحملها المكتب نتيجة انخفاض درجة الجودة وتشتمل على التكاليف المحاسبية التي تقابل تكاليف الدعاوى المرفوعة ضد المكتب من العملاء أو الغير والتكاليف الاقتصادية المتمثلة في تكاليف فقدان السمعة وما يقابل المسؤولية التأديبية التي قد يتعرض لها المراجع نظير فقدان الجودة.

٤ - يمثل عوائد برنامج جودة المراجعة بالنسبة لمكتب المراجعة في مجموع العوائد المادية وغير المادية - المباشرة وغير المباشرة - التي يحصل عليها نتيجة تطبيق البرنامج سواء في الأجل القصير والمتمثلة في زيادة الإيرادات أو في الأجل الطويل والمتمثلة في المقدرة التنافسية للمكتب وقدرته على العمل في السوق في ظل ظروف المنافسة الحالية والمستقبلية وخاصة في ظل تحويل النظم الاقتصادية إلى أنظمة حرة وخصخصة شركات القطاع العام.

٥ - يتم تقييم برنامج جودة المراجعة باستخدام أسلوب التكلفة مع العائد من خلال ثلاث خطوات وهي تحليل وتجميع عناصر التكاليف وتحليل وتجميع عناصر العوائد، ثم خصم التكاليف من العوائد بحيث إذا كانت القيمة الناتجة موجبة (العوائد أكبر من التكاليف) فإن

التكاليف من العوائد بحيث إذا كانت القيمة الناتجة موجبة (العوائد أكبر من التكاليف) فإن ذلك يعد دليلاً على كفاءة البرنامج ، أما إذا كانت القيمة سالبة (العوائد أقل من التكاليف) فإن ذلك يعد دليلاً على وجود قصور أو ضعف بالبرنامج ويجب إعادة تقييمه. ويجب الاستمرار في تقييم البرنامج سواء أثبت كفاءته أو نقصها وذلك لتحسين الجودة.

٦ - يتم أيضاً تحليل عناصر تكاليف وعوائد برنامج جودة المراجعة من وجهة نظر كل من العملاء والمجتمع حتى يمكن أن تتحقق الجودة الشاملة لبرنامج جودة المراجعة.

هوامش البحث :

(١) ظهر تطبيق TQC "Total Quality Control" في المنشآت الصناعية وقد أُنجمه الاهتمام حالياً لاستخدامها على مستوى جميع الأنشطة لمزيد من التفاصيل عن TQC يمكن الرجوع إلى :

- Cotimon, Ronald J., "Total Engineering Quality Management". ASQC. Marcel Dekker Ince, 1993.
- Bone, D. & Griggs, "Quality at work" Crisp Publication Inc., USA, 1989, p 10. (٢)
- د. محمد توفيق بليغ . "محاسبة القرار" الطبعة الأولى - مكتبة الشباب - القاهرة، ١٩٩٤، ص ٩٥. (٣)
- Drury, Colin, "Management and Cost Accounting", 3rd ed. Chapman & Hall UK 1992, p. 374-375. (٤)
- ASQC = American Society for Quality Control (٥)
- ASQC, Quality Cost Committee "Guide for Reducing Quality Costs, 2nd ed., Milwaukee, Wis.: American Society for Quality Control, Inc. 1987 (٦)
- لمزيد من التفاصيل عن مراقبة الجودة Quality Control وإدارة الجودة Quality management وتوكيد الجودة Quality Assurance، يمكن الرجوع إلى:
 - Freeman, Richard, "Quality Assurance In Tringing and Education", Kogan Page, UK. 1993.
 - Kennedy, Larry W., "Quality Management In The Nonprofit World", Jossey - Bass publisher, 1991, p. 40. (٨)
- (٩) يرجع في ذلك إلى :
 - De Angel, L.E., "Auditor Independence, Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, Dec., 1981, p.83.

- Knapp, M. "Factors That Audit Committee Members Use as Sorrgates for Audit Quality", Auditing: A Journal of practice and Theory, Spring, 1991, p.38.
- (١٠) يرجع في ذلك إلى :
- AICPA, "Statement on Quality Control, Statement No. 1." Issued by the Quality control committee in Nov . 1979. AicPA Professional Standards, Volume, 2, AICPA, 1992.
- (١١) ثناء عطية فراج ، آمال محمد كمال . "نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها - دراسة تطبيقية " - الجله المصريه للدراسات التجاريه - كلية التجارة - جامعة المنصوره - ديسمبر ١٩٩٤ .
- (١٢) تم الاستعانة في كتابة هذا الجزء بكتاب :
- Bone, D. and Griggs, Op. cit., p.p. 48-57.
- Hutchins, Grey, "Standard Manual of Quality Auditing" Prentice Hall, 1992, p. 34. (١٣)
- Ibid. p. 38 (١٤)
- AAA, Committee on Basic Auditing Concepts: "A Statement of Basic Auditing Concepts" (ASOBAC) 1973, p.2, In Dunn, J., "Auditing Theory and Practice", prentice Hall, 1991, p.6. (١٥)
- (١٦) يرجع في ذلك إلى :
- Gibbs, Jeff, "Internal Auditing's Role in Quality Initiatives, "Internal Auditor, April 1993, p.63.
- Hutchins. Grey, Op.cit., p.45.
- Kennedy, L.W., Op.cit., p.27-28. (١٧)
- Standard 560 of the Standard for professional practice of Internal Auditing (١٨)
- Kaplan, J.M. and Bob Evart, "Evaluating Audit Quality with Expert systems", Internal Auditor, Oct. 1991, p.15. (١٩)
- Carr, L.P., "Applying Cost of Quality to a Service Business", Sloon Management Review, Summer 1992, p.72. (٢٠)
- Horngren, Charies, T., and George F., "Cost Accounting A Managerial Emphasis", 7th ed., Prentice-Hall, International Editions, 1991, p.912. (٢١)
- Dale, B G. and Pluin kett, "The Case of Costing Quality", Department of Trade and Industry 1990, p. 210. (٢٢)
- ASQC, Op.cit. (٢٣)
- Morse, W.J., H.P.Roth & K.M. Poston, "Measuring, Planing and Controlling Quality Cost", Montvale N.J. National Association of Accounting, 1987. (٢٤)

- Dale, B.G. "Managing Quality", 2nd ed., Prentice - Hall, 1994, p. 210. (٢٥)
- (٢٦) يرجع في ذلك إلى :
- Albright, T.L., and R. Roth, "The Measurement of Quality Costs: An Alternative Paradigm" Accounting Horizon, 1992, pp. 15-27.
- Margovio, G., T.M. Margovio and R.L.Fink, "Quality Improvement Technology Using The Taguchi Method", CPA Journal, Vol. 63, Dec. 1993, pp. 72-75.
- Ibid. 73. (٢٧)
- (٢٨) يرجع في ذلك إلى :
- Kim, M.W. & Woody M.L. "Estimating Hidden Quality Cost With Quality loss Functions", Accounting Horizon, Vol. 8, March 1974, pp. 8-18.
- B.C. 6143 (Part 1), "Guide to Economics of Quality - Process Cost Model", British Standards Institution, London, 1992. (٢٩)
- حيث وضع البدائل التالية لتكاليف الجودة
- controllable and un controllable.
- Discretionary and consequential
- Theoretical and actual.
- Value adding and Non Value adding
- (٣٠) ينظر لتكاليف الجودة في المراجعة من ثلاث وجهات نظر هي :
- تكاليف الجودة من وجهة نظر مكتب المراجعة وهي ما يتحمله المكتب نظير أداء العمل بالجودة المطلوبة.
- تكاليف الجودة من وجهة نظر العميل وهي مقدار الزيادة في الأتعاب المدفوعة نظير الجودة الأعلى.
- تكاليف الجودة من وجهة نظر المجتمع وهي ما يتحمله المجتمع نظير فقدان الجودة.
- Meier, H. and Joune F., "How to Improve Audit Quality: Perceptions of Auditors and Clients", The Ohio CPA Journal, June 1992, pp. 21-24. (٣١)
- Ibid., p 22. (٣٢)
- Kennedy, Larry W., "Op.cit", pp. 1-20. (٣٣)
- (٣٤) د. عادل الشيراوي "الدليل العلمي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة - ايزو ٩٠٠٠ - المقارنة المرجعية"، الشركة العربية للاعلام العلمي (شعاع)، القاهرة، ١٩٩٥، ص ١١.
- Melymuka, K. "The Vision Thing", Computer World, Dec. 1994, p. 86. (٣٥)

- Brannan, R. L. and Bruce B., "Application of the Zero Defect Concept to the Auditing Process", The Woman CPA, Fall 1997, p.34. (٣٦)
- Winsniewski, S., "A Farm Work for Considering Contracting out of Government", Public Personal Management (PPM), Vol. 21, No. 1, Spring 1992. pp. 101-117. (٣٧)
- Frankel, Sid, "Methodological Issues In Efficiency Focused Program Evaluation, The Case of Mental Health", Administration In Social Work, Vol. 15, No. 1,2, 1991, pp. 65-81. (٣٨)
- Ibid., pp. 65-81 (٣٩)

مراجع البحث :

المراجع العربية :

- ١ - ثناء عطية فراج ، آمال محمد كمال . نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها (دراسة تطبيقية) - المجلة المصرية للدراسات التجارية - كلية التجارة - جامعة المنصورة، ديسمبر ١٩٩٤م.
- ٢ - د. عادل الشراوي . "الدليل العلمي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة: ايزو ٩٠٠٠ - المقارنة المرجعية" - الشركة العربية للاعلام العلمي - القاهرة، ج.م.ع. ١٩٩٥ .
- ٣ - د. محمد توفيق بليغ . "محاسبة القرار" - مكتبة الشباب - القاهرة - الطبعة الأولى، ١٩٩٤ .

المراجع الأجنبية :

- AICPA, "Statement on Quality Control Statement No. 1." Issued by the Quality Control Committee in Nov . 1979. AICPA Professional Standards, Vol. 2, 1992.
- Albright, T.L., and R. Roth, "The Measurement of Quality Costs: An Alternative Paradigm" Accounting Horizon, 1992, pp. 15-27.
- ASQC, Quality Cost Committee "Guide for Reducing Quality Costs", 2nd ed., Milwaukee, Wis.: American Society for Quality Control, Inc. 1987
- B.C. 6143 (Part 1), "Guide to Economics of Quality - Process Cost Model", British Standards Institution, London, 1992.
- Bone, D. & Griggs, "Quality at work" Crisp Publication Inc., USA, 1989.
- Brannan, R. L. and Bruce B., "Application of the Zero Defect Concept to the Auditing Process", The Woman CPA, Fall 1997, p.33-37.
- Carr, L.P., "Applying Cost of Quality to a Service Business", Sloon Management Review, Summer 1992, p.72-77.

- Cotiman, Ronald J., "Total Engineering Quality Management". ASQC. Marcel Dekker Ince, 1993.
- Dale, B G. and Pluin kett, "The Case of Costing Quality", Department of Trade and Industry 1990.
- Dale, B.G. "Managing Quality", 2nd ed., Prentice - Hall, 1994.
- De Angel, L.E., "Auditor Independence, Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, Dec., 1981, p.83.
- Drury, Colin, "Management and Cost Accounting", 3rd ed. Chapman & Hall UK 1992.
- Dunn, J., "Auditing Theory and Practice", Prentice Hall, 1997.
- Frankel, Sid, "Methodological Issues In Efficiency Focused Program Evaluation, The Case of Mental Health", Administration In Social Work, Vol. 15, No. 1,2, 1991, pp. 65-81.
- Freeman, Richard, "Quality Assurance In Tringing and Education", Kogan Page, UK. 1993.
- Gibbs, Jeff, "Internal Auditing's Role in Quality Initiatives, "Internal Auditor, April 1993, p.63.
- Horngren, Charies, T., and George F., "Cost Accounting A Managerial Emphasis", 7th ed., Prentice-Hall, International Editions, 1991.
- Hutchins, Grey, "Standard Manual of Quality Auditing" Prentic Hall, 1992.
- Kaplan, J.M. and Bob Evert, "Evaluating Audit Quality with Expert systems", Internal Auditor, Oct. 1991, p.14-16.
- Kennedy, Larry W., "Quality Management In The Nonprofit World", Jossey - Bass publisher, 1991.
- Kim, M.W. & Woody M.L. "Estimating Hidden Quality Cost With Quality loss Functions", Accounting Horizon, Vol. 8, March 1974, pp. 8-18.
- Knapp, M. "Factors That Audit Commuttee Members Use as Sorrogates for Audit Quality", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Spring, 1991, p.38.
- Margovio, G., T.M. Margovio and R.L.Fink, "Quality Improvement Technology Using The Taguchi Method", CPA Journal, Vol. 63, Dec. 1993, pp. 72-75.
- Meier, H. and Joune F., "How to Improve Audit Quality: Perceptions of Auditors and Clients", The Ohio CPA Journal, June 1992, pp. 21-24.
- Melymuka, K. "The Vision Thing", Computer World, Dec. 1994, p. 84-86.
- Morse, W.J., H.P.Roth & K.M. Poston, "Measuring, Planing and Controlling Quality Cost", Montvale N.J. National Association of Accounting, 1987.
- Winsniewski, S., "A Farm Work for Considering Contracting out of Government", Public Personal Management (PPM), Vol. 21, No. 1, Spring 1992. pp. 101-117.