

مراجعة الحسابات وضرورة ايجاد نظرية لها

بقلم الأستاذ: فاتح سردوك - المركز الجامعي بالوادي-

ملخص:

إن وجود نظرية للمراجعة يساعد المراجع على اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة بطريقة عملية وسليمة، مما يقلل من المخاطر التي تواجه المراجع أثناء أداء مهامه، وتمكينه من إتمام عملية المراجعة بكفاءة عالية. من الجدير بالذكر أن أنه يجب أن يكون للمراجعة محتوى تطبيقي، أي أنه لا يكفي أن تكون النظرية متسقة منطقياً، وإنما يجب أن تكون أيضاً قابلة للتطبيق عملياً، أي أن النظرية ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لإحكام وترشيد التطبيق والممارسة المهنية. فالتطرق إلى نظرية المراجعة يتطلب الوقوف على مختلف معالمها، وكذا أولويات إمكانية دراستها من الناحية الفلسفية، إضافة إلى التطرق إلى مختلف مكوناتها من فروض، مفاهيم ومعايير وأهداف ومختلف إجراءاتها.

Abstract:

It is worth mentioning that audit must be applied to review the content, meaning it is not enough to be logically consistent theory, but must also be a viable practice, any theory that is not an end in itself but rather a means for provisions and rationalize application and professional practice.

the theory requires audit found various landmarks, as well as the priorities of the possibility of a philosophical study, in addition to addressing the various components of assumptions, concepts,

standards and objectives and the various procedures.

المطلب الأول: مراجعة الحسابات كعلم ومدى ملائمتها للدراسة الفلسفية

ان الدراسات في مجال مراجعة الحسابات تختلف من عدة نواحي عنها في المحاسبة، وهذا بالرغم من العلاقة الوطيدة بينهما، فالمحاسبة تتميز بطبيعة انشائية، تقوم على تجميع وتصنيف وتلخيص البيانات بطريقة مفهومة، حتى يمكن ايصالها الى الأطراف المعنية، أما المراجعة فتتصف بطبيعة انتقادية تحليلية، حيث أنها تهتم وتختص بفحص وقياس واختبار مخرجات النظام المحاسبي.

ومن الأكد أن الامام بمحمل الأفكار الأساسية للمراجعة، يتم عن طريق دراسة مختلف معالم نظرية المحاسبة، ودراسة طبيعة مراجعة الحسابات في حد ذاتها. ان تتبع الاطار النظري للمراجعة ودراسة طبيعتها، يظهر أنها مجال متخصص للمعرفة، يقوم على أسس منطقية(أصلها ينبع من المنطق)، أي أنها تركز على البرهان والقرينة، وهذا ما يدعم أساسا امكانية القيام بدراسة فلسفية لطبيعتها.

فمحاولة الدراسة الفلسفية لطبيعة المراجعة تتطلب، تحديد خصائص الدراسة الفلسفية المعتمدة، وكذلك تحديد العلم الذي تنتمي له هذه الدراسة.

أولا: خصائص الدراسة الفلسفية:

ان الدراسة الفلسفية بصفة عامة تتميز بعدة خصائص وهي:1

- الشمول

- بعد النظر

- الخيال

1- الشمول: فالشمول يعني الفهم الكلي وليس فهم الأجزاء كل على حده، وبالتالي فإنه من خلال التطرق الى دراسة طبيعة المراجعة يجب البحث عن الآراء والمباني التي تعتبر عامة نسبيا، كالقرائن والافصاح والاستقلال والقيام بدراساتها.

ان دراسة مثل هذه المفاهيم المطبقة على نطاق واسع يتيح لنا ايجاد هيكل شامل وملائم للمعرفة في مجال المراجعة.

ومن وجهة نظر عامة فانها تركز على النظرة الواسعة والضرورية لفهم الحقيقة، وأهمية الأشياء كاملة، ومن ثم فان دراستنا لطبيعة المراجعة تتطلب اقضاء وجهات النظر الخاصة لأي موضوع، وأن يكون الحكم على أساس الأهمية الكلية.

2- بعد النظر : أما بعد النظر كخاصية ثالثة للدراسة الفلسفية فيقصد به عمق الاستقصاء والدراسة لغرض الحصول على الفروض الأساسية.

في مجال المراجعة، فان هذه الفروض لم تطرح للمناقشة والتقييم، وبالتالي فان المناقشات كمرحلة أولية حولها تكون مع احتمال ضعيف في الوصول الى نتائج ايجابية، حيث أن ايضاح قبول هذه الفروض يعتبر أساسيا لتكوين نظرية للمراجعة، وهذا من أجل الابتعاد عن التحيز والتقليل من الحكم والتعليل الغير مبرر في هذا المجال من مجالات المعرفة.

3- الخيال: ان الخيال في نطاق الدراسة الفلسفية لا يقصد به اطلاق العنان للتأمل أو التصور غير المعقول، ولكن يعني أن يرتفع الباحث من الخصوصيات الى الاحتمالات الأوسع من أجل التنبؤ بالاحداث المستقبلية، وخاصة بالنسبة لموضوع ثري ونامي كالمراجعة.

ثانيا: تحديد العلم الذي تنتمي اليه مراجعة الحسابات

من ناحية أخرى فان دراسة طبيعة المراجعة تتطلب تحديد دقيق لنوع العلم الذي تنتمي

اليه، وبصفة عامة فان مختلف العلوم تصنف الى خمس أنواع كما يلي:2

1- علوم تجريدية جامدة : وتشمل مختلف أنواع المعرفة المنظمة كالمنطق والرياضة.

2- علوم وصفية: وهي علوم تعتمد على الملاحظة والوصف لبيانات فعلية كعلم الكيمياء والفيزياء.

3- علوم استنتاجية: وهي علوم مشتقة من العلوم الوصفية وتتميز بضيق مجالاتها مع التعمق في دراستها كالعالم المعادن وعلم الأجناس.

4- علوم مركبة: وهي علوم تقوم على تجميع أجزاء من علوم أخرى.

5- علوم تطبيقية: وتمثل هذه العلوم في أقسام منفصلة من العلوم المختلفة، أو المزج بين مبادئ بعض العلوم واجراء دراسات خاصة لها ترتبط بالواقع العملي.

من خلال الدراسة النظرية للمراجعة فانه يمكن تصنيفها ضمن كل من العلوم المركبة والعلوم التطبيقية، فالمراجعة تشترك مع العلوم المركبة، فانها تقتبس بعض الأفكار من العلوم الأخرى، ولكن بعد تعديلها لتلائم الطبيعة المميزة لها، وعلى سبيل المثال فان المراجعة تختص بالقرائن وأدلة الاثبات ودراسة حجيتها، من أجل حصول المراجع على رأي فني محايد معلل ومستقل، وبالتالي فهذا يتطلب دراسة نظرية المعرفة ومختلف الطرق للحصول على الاقتناع، وتعديلهما بما يتوافق مع مشاكل المراجعة وما ينتظره منها جمهور المستفيدين من خدماتها.

كما تختص المراجعة بالمعاينة الاحصائية كمراحل اختبارية، وهذا ما يتطلب الرجوع الى علم الاحصاء، لكن مع اختيار طرق المعاينة والاختبار الملائمة أخذاً بعين الاعتبار طبيعة البيانات المحاسبية وخصائصها، والتي تختلف بدرجة كبيرة عن تلك البيانات الموجودة بالعلوم الأخرى، ومن أهم هذه الخصائص التي تختلف حسب درجة أهميتها بالنسبة للبيانات والمعلومات المحاسبية ما يلي:

- إمكانية الوصول إلى البيانات
- الشمول
- الدقة والصحة
- الملاءمة
- التوقيت
- الوضوح
- المرونة
- القابلية للتحقق

- عدم التحيز

كما أن التمثيل العادل للقوائم المالية (تمثيل القوائم المالية بصحة ومصداقية للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها) يستمد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتحليل المالي ونظرية الاتصال، وإضافة إلى هذا فإن الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات تتطلب الماماً بمختلف العلاقات السلوكية بين الأفراد وهذا ما يندرج ضمن علم الاجتماع. إن الاهتمام باعتماد نظرية كاملة للمراجعة، يواجهه في نفس الوقت غياب نظرية كاملة للمراجعة وهذا ما أشارت إليه جملة من الدراسات مع بعض الاستثناءات بالنسبة للمراجعة في القطاع العمومي.

كما يشير بعض الباحثين إلى اعتماد أثر تراكم المعرفة المحاسبية في وضع نظرية للمراجعة مدخل مقترح لاستخدام أثر تراكم المعرفة المحاسبية في وضع البناء الفلسفي لنظرية المراجعة

حيث يعتمد على دراسة دور تراكم المعرفة المحاسبية والمعرفة الناتجة عن الممارسة المهنية للمراجعة في وضع وبناء أسس فلسفية لنظرية المراجعة من خلال استخدام المنهج الاستقرائي واعتبار المعرفة المتراكمة هي نقطة البدء في تحديد مستويات وأركان النظرية مما يتطلب التحديد الدقيق لتعريف ومفهوم النظرية في العلوم الاجتماعية والمراجعة وكذلك أركان ومستويات التنظيم من مفاهيم ومصطلحات وفروض ومبادئ وكذا الجانب التطبيقي في النظرية والذي يشمل السياسات والإجراءات والطرق والأساليب وهذا ما يجسد أهمية وجود نظرية في المراجعة وإن كانت تواجه صعوبات عديدة ويفضل أن تتم المبادئ في شكل إصدار دولية ولا ينبغي عدم رفض النظرية الواقعية المستقاة من الخبرة والممارسة في المراجعة في مراحلها الأولى لأننا نعيش واقعاً ونعاني من مشاكله لا نستطيع مواجهته في الأجل القصير إلا في حدود إمكاناته كما أن المبادئ في نظرية المراجعة من صنع الإنسان وهي ليست مطلقة أو أبدية أو جامدة ولكن علينا أن ندرك أن وجود نظرية تعمق التطبيق كما أن التطبيق سوف يصحح مسار النظرية.³

المطلب الثاني: مكونات نظرية المراجعة

يقصد بنظرية المراجعة مجموعة الأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة المترابطة والمتسقة منطقياً والتي تهدف إلى التقييم والتفسير المنطقي للقرارات والممارسات الواجب اتخاذها أو القيام بها عند ممارسة مراجعة الحسابات، وتوجيه السلوك بما يضمن تحقيق قيم وأهداف محددة.

تتكون نظرية المراجعة من جملة من العناصر والتي تتحدد كنتيجة منطقية للعناصر السابقة له كما يوضحها الجدول التالي:



وتبقى الاشكالية المطروحة هي الى أي مدى تتوفر هذه العناصر في المراجعة

أولاً: الفروض

يعرف الفرض على أنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.⁴ كما يعتبر الفرض مقدمة أو معتقد سابق وأساسي تعتمد عليه الأفكار والمعتقدات والقواعد الأخرى .

وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة فيمي يلي:

- 1- إمكانية التحقق من من القوائم المالية، بالرغم من ما تتضمنه من مزاعم وادعاءات. فدرجة قابلية القوائم المالية للتحقق، تتوقف على نوع المراجعة المعتمدة، وطبيعة الحسابات والعمليات محل المراجعة، فالتحقق من الحقوق يكون أسهل من التحقق من المخزونات.
- 2- عدم وجود تعارض بين المراجع، ومعدّي القوائم المالية (مخرجات النظام الإداري) في المدى الطويل، وإن كان هناك احتمال للتعارض في المدى القصير.

حيث أن كل من المراجعين والادارة يتفقان في الاهتمام بصحة ومصداقية القوائم المالية وتعبيرها بصدق عن الوضعية الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها، لأن هذا يدعم مختلف القرارات الاستثمارية، وأمثلة استخدام الموارد.

بالرغم من هذا التوافق في الأهداف على المدى الطويل قد يوجد تعارض على المدى القصير بين المراجعين وادارة المنشأة، والذي يرجع أساسا الى أن ادارة المنشأة تسعى الى إظهارها بصورة ناجحة، وأن نتائج أعمالها عالية، وهذا من أجل حصول هيكل الادارة على مختلف المكافآت، كما أن المراجع يقوم بفحص وتقييم تأكيدات الادارة ومزاعمها، فان الادارة قد تحاول تعديل بعض التأكيدات التي قد تمثل احراجا لهم. وبالتالي فعلى المراجع أن يحتفظ بنظرة الشك المهنية عند قيامه بتجميع الأدلة والقرائن المتعلقة بتأكيدات الادارة.

3- ان وجود نظام رقابة داخلية فعال ومتين، من شأنه أن يقلل من احتمالات الغش والتلاعب في المنشأة، فغياب هذا النظام يتيح المجال أمام الأخطاء والتلاعبات، وبالتالي فعلى المراجع تقدير المخاطر الناتجة عن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

4- ان اعتماد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي الى تمثيل القوائم المالية بصحة ومصداقية للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في تاريخ اعداد هذه القوائم محل المراجعة. يقصد بهذا الفرض أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تعتبر المعيار لقياس صحة ومصداقية القوائم المالية.

5- افتراض تكرار الأحداث، أي أن ما حدث في الماضي سيتكرر في المستقبل، وبمعنى آخر أن ما كان حقيقيا في الماضي سيكون حقيقيا في المستقبل. وكمثال عن ذلك اذا افترضنا أن المراجع اكتشف في المراجعات السابقة تحيز الادارة، فانه سيفترض تحيزها كذلك في القوائم المالية محل المراجعة مستقبلا، وعليه أن يخطط لعملية المراجعة بالطريقة الملائمة لذلك.

6- ان القوائم المالية تكون خالية من التلاعب أو التواطؤ.

لا يقصد بهذا الفرض أن المراجع غير مسؤول عن اكتشاف التلاعب والغش، وإنما عليه التمسك بنزعة الشك المهني، وأن يقوم بتقدير مخاطر حدوث الأخطاء والتلاعب، والتي قد تتسبب في احتواء القوائم المالية للمنشأة على تحريفات جوهرية.

والجدير بالذكر أنه حتى عند تصميم عملية المراجعة بطريقة ملائمة وفقاً لمختلف المتغيرات، فإنه قد لا يتم كشف بعض الأخطاء والتلاعبات لأنه عادة ما يتضمن التزوير حالات من التواطؤ مثل الاتفاق بين شخصين أو أكثر على إخفاء تصرفات غير سليمة، وكذلك اعتماد مستندات وهمية وغير حقيقية.

7- ان المراجع يعمل كمراجع فقط عند فحص القوائم المالية بهدف ابداء الرأي الفني المعلل والمحايد .

لا يقصد بهذا الفرض أن على المراجع أن لا يستعين بخبراته المحاسبية والمهنية لتقديم جملة من الخدمات الاستشارات المحاسبية والادارية، ولكن على المراجع أن يولي الأهمية الأولى لأعمال المراجعة، كي لا تتكون هذه الخدمات ذات أثر سلبي على عملية المراجعة وتتداخل مع أعمال المراجعة، ولا تؤثر على استقلاله وحياده في أداء مهامه في المراجعة كمهمة أساسية.

8- ان مختلف القوانين والتشريعات المهنية تفرض على المراجع التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها أثناء أداء مهامه.

بالرغم من أن هذه الافتراضات كتبها كل من MAUTZ et SHARAF منذ عدة عقود الا أنها مازالت صالحة للتطبيق، وتشكل الأساس النظري لمناقشة نظرية المراجعة. 5

ثانياً: المفاهيم

ان المفاهيم هي التعميم الذهني أو الأفكار الأساسية أو بعبارة أخرى هي أساس التفكير أي أنها بمثابة العقل الموجه للجسم البشري، وتمثل مفاهيم المراجعة في التعميمات

العريضة المستنتجة من الفروض السابقة، كما أن هذه المفاهيم بدورها تمثل الأساس لتحديد المعايير والاجراءات للاعتماد المعايير موضع التطبيق.

ومن أهم مفاهيم المراجعة ما يلي:

1- مفهوم حياد واستقلال المراجع: ويقصد به أن يكون المراجع محايدا ومستقلا وأن يقوم بأداء مهامه بنزاهة وموضوعية، وأن يكون محايدا بين ادارة المنشأة وجمهور المستفيدين من قوائمها المالية، وهذا المفهوم يرجع الى فرضي أنه لا يوجد هناك تعارض في المصالح بين ادارة المنشأة والمراجع، وأن المراجع يمارس مهنة المراجعة فقط.

2- مفهوم العناية المهنية الواجبة: بمعنى أن على المراجع أن يبذل العناية المهنية بنفس الدرجة المفترض توفرها في أي مراجع مؤهل لممارسة المهنة في نفس المجال وبصفة عامة، فهذا المفهوم يفرض مستوى أداء معين يجب تحقيقه لدى كل المراجعين، أي أن المراجع وبمحكم الطبيعة البشرية غير معصوم من الأخطاء، وبالتالي مادام يؤدي عمله بأمانة واخلاص فانه غير مسؤول عن ما يحدث من أخطاء، وانما يكون مسؤولا عن الازهال وعدم الأمانة والاخلاص.

3- مفهوم أدلة الاثبات: ويقصد به أنه على المراجع جمع مختلف أجلة وقرائن الإثبات واختبار حجيتها، من أجل تكوين رأيه المحايد والمعلل حول صحة ومصداقية القوائم المالية وتمثيلها بدقة للوضع الحقيقى للمنشأة ونتائج أعمالها، والوصول الى توصيات لمعالجة جوانب النقص والقصور، ويعتمد هذا المفهوم على فرضين، وهما القابلية للمراجعة والتحقق، وعلى تكرار الأحداث(ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل) ما لم يظهر العكس.

4- مفهوم الصحة والمصدقية: ويعني أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والأكثر ملائمة قد اعتمدت في اعداد مختلف القوائم المالية، وأنه ومن وجهة نظر المراجع فان مختلف الحقائق الاقتصادية المعروضة بواسطة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها قد تم تقريبها بشكل معقول.

5- مفهوم السلوك الأخلاقي: ويعني أنه على المراجع مراعاة والالتزام بأخلاقيات المهنة، وأن يتجنب مختلف التصرفات التي تحط من شأنه ومن كرامة المهنة أو تشكك في نزاهته أو تضرر بمصالح عملائه وجمهور المستفيدين من خدماته.

ثالثا: المعايير

المعيار بصفة عامة هو كل ما يعتمد في القياس ، ويعرف المعيار بأنه نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب العمل به واتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء، بحيث أنه يحدد الأهداف ويحدد أساليب تحقيقها، فهي قواعد عامة يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها، من أجل ضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة، وحماية المراجع من المسؤولية اذا التزم بها.

رابعا: الأهداف

ان الأهداف بصفة عامة هي الغايات التي يرجى تحقيقها من نشاط معين، فالهدف الأساسي للمراجعة هو ابداء الرأي المحايد والمعلل حول صحة ومصداقية القوائم المالية وتمثيلها بدقة للوضعية الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها وتدققاتها النقدية خلال فترة معينة، وبالتالي على المراجع التأكد من تحقيق جملة من الأهداف الفرعية وصولا الى تحقيق الهدف الأساسي للمراجعة، وهذه الأهداف الفرعية تتمثل فيما يلي:

- التحقق من الوجود: أي التحقق من الوجود الفعلي لمختلف الأصول والعمليات.
- التحقق من الاكتمال: أي التأكد من أن كل ما حدث وقع خلال السنة محل الفحص.
- التحقق من الملكية: التحقق من أن أصول الميزانية ملك خاص للمنشأة.
- التحقق من صحة التقييم: أي أنه تم تقييم مختلف الأصول وفق المبادئ المحاسبية.
- التحقق من سلامة التبويب والتصنيف: التحقق من سلامة التصنيف واحترام التصريح.
- التحقق من الدقة الحسابية: أي التأكد من صحة عمليات الجمع والقيود والترحيل...الخ.

- **التحقق من الحد الفاصل:** بمعنى التحقق من أن العمليات التي تمت قرب نهاية السنة قد أدرجت في الفترة المالية الملائمة.

يتأكد المراجع من تحقيق مختلف هذه الأهداف الفرعية وصولاً إلى الهدف الرئيسي، عن طريق اعتماد مختلف أدلة وقرائن الإثبات واختبار حجيتها باستخدام مختلف إجراءات المراجعة المعترف عليها، من أجل تكوين رأي حول صحة ومصداقية القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، وتمثيلها بدقة للوضع الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية خلال فترة معينة.

خامساً: إجراءات المراجعة

إن الإجراءات هي مجموعة من الخطوات التفصيلية التي سوف يعتمد عليها ويطبّقها المراجع، للحصول على الأدلة والبراهين التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، وبالتالي فإن إجراءات المراجعة يتم إعدادها لمقابلة أهداف المراجعة الثانوية (الوسيط) وتحقيقها. يكمن الاختلاف بين إجراءات المراجعة والمعايير، إذ أنه بينما تمثل المعايير قواعد عامة يجب أن يتبعها المراجع ولا يجوز له مخالفتها، فإن الإجراءات هي الخطوات التفصيلية اللازمة لتحقيق الأهداف والتي تختلف حسب الموضوع محل المراجعة.

المطلب الثالث: غياب نظرية للمراجعة:

إن غياب نظرية متكاملة للمراجعة تم التطرق إليه من خلال جملة من الباحثين، وسيتم تتبع أهمها بهدف المسح التاريخي لهذه الدراسات، وكذلك المحاولات الأولى لوضع نظرية المراجعة.

أولاً: بعض الدراسات التي تبرز غياب نظرية للمراجعة. 6

1- MAUTZ et SHARAF (1961): حيث أشار الباحثان إلى أنه بالرغم من الاهتمام المتزايد بمراجعة الحسابات في تلك الفترة، فإنه يلاحظ الغياب الكلي لنظرية للمراجعة تدعم إطارها النظري، وتعضد الممارسة المهنية لها.

2- HAMILTON (1988): يؤكد الباحث أنه من خلال تحليل الدراسات المعروفة

حول مراجعة الحسابات، يظهر غياب نظرية منطقية كاملة، لحماية وتفسير تجسيد ووجود مراجع الحسابات في ظل البيئة الاقتصادية.

ثانياً: المحاولات الأولى لوضع نظرية للمراجعة:

1- MAUTZ et SHARAF (1961): تطبيق جملة من المبادئ الفلسفية على

مراجعة الحسابات، والتي اعتمدت جملة من الفرضيات كما يلي:

- فرضيات الدراسة:

- عدم وجود تعارض في المصالح بين المراجع والمنشأة محل المراجعة.

- إن القوائم المالية ومجمل المعلومات المحاسبية محل الفحص خالية من التحريف والتغييرات الناتجة عن التواطىء، والتغييرات الغير عادية الأخرى.

- حدود الدراسة: مشكلة استقلالية المراجعين، وكذلك جملة من أعمال الغش الضريبي في التصريح بالقوائم المالية.

2- SCHANDL (1978): اعتماد نظرية إجراءات المراجعة، والتي يمكن التطرق لها

من خلال أهم معالمها كما يلي:

- أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى إسقاط الاكتشافات الفلسفية لنظرية الاتصال وبسيكولوجية التفكير، في إجراءات المراجعة.

- حدود الدراسة: تسمت هذه الفرضية بكونها عامة بدرجة كبيرة، ما ليتوافق مع التركيز والتحليل في أعمال وإجراءات المراجعة.

3- كما تطرق جملة من الباحثين إلى الجانب التقني لمراجعة، كتطبيق نظرية القرار في المراجعة وكذلك نظرية المباراة، ويمكن تلخيص أهم معالم هذه الدراسات كما يلي:

- أهداف الدراسة: ركز هذه الدراسة على خصوصيات المجال التجريبي، على مستوى النماذج وطرق الاختبار، والمعايير الممكن استخدامها في ظل معرفة الأحداث المتعاقبة.

- **حدود الدراسة:** تتمركز اهتمامات هذه الدراسات حول الجانب التقني البحث.
- كما أنه تجدر الإشارة أنه عند التطرق إلى موضوع غياب نظرية كاملة للمراجعة، فإن هناك حالة خاصة بالنسبة للمراجعة في المنظمات العمومية، كما أشار لها **RUBIN (1985)**، بأن البحث في مجمل الدراسات حول المراجعة في المنظمات العمومية، ومن نظرة ايجابية، لا ينفى وجود نظرية شاملة للمراجعة في المنظمات العمومية، (والتي ليست بالضرورة معتمدة من طرف الباحثين)، كمعايير المراجعة في المنظمات العمومية، أنواع المراجعة ومنهجية المراجعة وعدة عناصر أخرى في هذا المجال.

المراجع المعتمدة:

- 1- محمد سمير الصبان: نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص.26
- 2- المرجع السابق، ص.45.
- 3- مدخل مقترح لاستخدام اثر تراكم المعرفة المحاسبية في وضع البناء الفلسفي لنظرية المراجعة" جمعة ابراهيم محمد شهاب كلية التجارة-جامعة المنصورة،
المجلة المصرية للدراسات التجارية، 2002. 52-1
- 4- LIONEL Collins et GERARD Valin : Audit et Contrôle interne, principes objectifs et méthodes, Dalloz, 3ème édition, paris, 1986.p57.

5 -HAMINI Ahmed, l'audit comptable et financier ,berti edition
.Algérie ,2002,p55.

6- David Carassus : THEORIES DE L'AUDIT EXTERNE, IAE
EDITION, paris 2005.p128.