



أثر تطبيق الفاتورة الإلكترونية على مخاطر المراجعة

دراسة ميدانية

إعداد

د/ أهل حسين محمد حسين

مدرس المحاسبة بالمعهد العالي

للدراسات المتطورة بالهرم

مجلة راية الدولية للعلوم التجارية

دورية علمية محكمة

المجلد (٣) - العدد (١١) - أكتوبر ٢٠٢٤

الناشر

معهد راية العالي للإدارة والتجارة الخارجية بدمياط الجديدة

المنشأ بقرار وزير التعليم العالي رقم ٤٨٩٠ بتاريخ ٢٢ أكتوبر ٢٠١٨ بجمهورية مصر العربية



**The impact of implementing electronic invoices on
audit risks field study**

submitted by

Dr. Amal Hussein Mohamed Hussein

Lecturer of Accounting

at the Higher Institute for Advanced Studies in Al-Haram

Raya International Journal of Business Sciences

volume (3), Issue (11), October 2024

Publisher

Raya Higher Institute of Management and Foreign Trade in New Damietta

المستخلص

يهدف البحث الى دراسة أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على مخاطر المراجعة، تناول البحث مفهوم الفاتورة الالكترونية، وخصائصها، وأنواعها والقرارات الملزمة بتطبيقها ومراحل إصدارها، وعلاقتها بمخاطر المراجعة الثلاثة: الخطر الحتمي، خطر الرقابة، وخطر الاكتشاف،

واعتمد البحث في جانبه التطبيقي على استخدام قائمة استبيان ثم توزيعها على عينة مكونة من (٢١٥) من المراجعين وخبراء الضرائب، والأكاديميين، وتوصل البحث الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية ومخاطر المراجعة، حيث تبين أن تطبيق الفاتورة الالكترونية يسهم وبدرجة كبيرة في تخفيض كل من الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف ولكن بدرجات متفاوتة، ويرجع ذلك الى كون الفاتورة الالكترونية جزء من نظام الرقابة الداخلية، وتعمل على تحقيق الرقابة السابقة على المعاملات المالية التي تتم بالشركة، كما أنها تسهم في منع واكتشاف الأخطاء والغش، وتحد من اصدار فواتير وهمية، ولذلك جاء تأثير تطبيق الفاتورة الالكترونية في تخفيض خطر الرقابة في المستوى الأول، يلي ذلك تأثيرها في تخفيض كل من الخطر الحتمي وخطر الاكتشاف.

الكلمات المفتاحية: الفاتورة الالكترونية- خطر المراجعة- الخطر الحتمي- خطر الرقابة- خطر الاكتشاف.

Abstract:

The research aims to study the impact of applying the electronic invoice on audit risks. The research addressed the concept of the electronic invoice, its characteristics, types, binding decisions to apply it, stages of its issuance, and its relationship to the three audit risks: inherent risk, control risk, and the risk of detection. The research, in its applied aspect, relied on using a questionnaire list and then distributing it to a sample consisting of (215) auditors, tax experts, and academics. The research concluded that there is a statistically significant relationship between the application of the electronic invoice and audit risks. It has been shown that the application of the electronic invoice contributes to a large extent to reducing both the inherent risk, the

risk of control, and the risk of detection, but to varying degrees. This is due to the fact that the electronic invoice is part of the internal control system, and works to achieve prior control over the financial transactions that take place within the company. It also contributes to preventing and detecting errors and fraud, and limits the issuance of fake invoices. Therefore, the impact of implementing an electronic invoice was to reduce control risk at the first level, followed by its impact on reducing both the inherent risk and the risk of detection.

Keywords: Electronic invoice, audit risk, inherent risk, control risk, detection risk.

١ - مقدمة البحث:

تهدف المراجعة الخارجية إلى قيام مراجع الحسابات بإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، من خلال إصدار تقرير المراجعة (معياري المراجعة المصري رقم (٢٠٠٨)، وبالرغم من ذلك نجد أن عملية المراجعة تتم في ظروف تتسم بحالة من عدم التأكد، يتعرض المراجع خلالها لمجموعة من المخاطر خاصة في حالة قيامه بإصدار رأي غير صحيح وهو ما يعرف بـ "خطر المراجعة" (IFAC, 2008, ISA.400).

يتكون خطر المراجعة من ثلاثة عناصر رئيسية تتمثل في: الخطر الحتمي، وخطر الرقابة، وخطر الاكتشاف، ويسمى كل من الخطر الحتمي وخطر الرقابة بمخاطر التحريف الجوهرية والتي يصعب التحكم فيها من قبل المراجع، بسبب ارتباطهما بطبيعة نشاط منشأة العميل، ونظام الرقابة الداخلي، وأشارت دراسة كل من (عبد العليم، ٢٠٢٢: Moraru, 2010; Taylan, 2011 & Dumitru) إلى أنه يمكن للمراجع تخفيض مخاطر الاكتشاف من خلال التوسع في اختبارات التحقق والتي تعتمد في إجراءاتها بشكل أساسي على فحص المستندات والتي تمثل أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع في تكوين رؤية الفني المحايد.

وتعد الفاتورة الإلكترونية أحد الأدوات الحديثة التي تصدر من خلال مصلحة الضرائب المصرية وتمثل دليل الإثبات الموضوعي للتحقق من مدى صدق المعلومات المالية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية (عبد الباقي ٢٠٢٢: أبو العينين، ٢٠٢٤)، طبقت الفاتورة الإلكترونية تدريجياً وبشكل إلزامي على ثماني مراحل بدايةً من صدور قرار رئيس مصلحة الضرائب رقم (٣٨٦) لسنة ٢٠٢٠ بالزام الشركات المقيدة بالمركز الضريبي لكبار الممولين (كمرحلة أولى) وحتى صدور قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٣٢٣) لسنة ٢٠٢٢ بالزام

جميع الشركات المقيدة بالمأموريات الضريبية بكافة محافظات الجمهورية وفقاً لقائمة الممولين المعلن عنهم على موقع مصلحة الضرائب المصرية.

تصدر الفاتورة الالكترونية في صورة رقمية وفقاً لنموذج محدد، تحت إشراف مصلحة الضرائب المصرية من خلال منظومة الفاتورة الالكترونية (Portal)، تحمل الفاتورة رقم مسلسل مميز وفريد، ويتم إصدارها بشكل فوري ومنظم، ويتم مراجعتها قبل إصدارها من قبل مصلحة الضرائب المصرية، للحد من الأخطاء البشرية.

تعمل منظومة الفاتورة الالكترونية (Portal) على توفير سجلاً كاملاً بالفواتير خلال فترة زمنية معينة (<http://www.eta.gov.eg>)، وبذلك فهي تعمل على مساعدة مراجع الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلي وإجراء اختبارات التحقق، وتسهم بشكل كبير في منع واكتشاف الأخطاء والغش، وتحد من إصدار فواتير وهمية مع توفير الوقت والجهد اللازمين لتنفيذ عملية المراجعة، وبالتالي فإن التطبيق الإلزامي للفاتورة الالكترونية يمكن أن يؤدي إلى تقليل المخاطر المتعلقة بطبيعة نشاط العمل، وبطبيعة عناصر النظام المحاسبي وتلك المتعلقة بمنع واكتشاف الأخطاء والغش.

٢- مشكلة البحث:

تعد الفاتورة الالكترونية جزءاً من نظام الرقابة الداخلية، ومصدر القيد المحاسبي ودليل الإثبات الموضوعي الذي يعتمد عليه مراجع الحسابات للتحقق من صحة المعاملات التي تتم بالشركة خلال فترة زمنية معينة، تصدر الفاتورة الالكترونية في صورة نمطية موحدة ذات رقم فريد ومميز وموقعة إلكترونياً من قبل مصدر الفاتورة (البائع)، وتخضع الفاتورة الالكترونية إلى إجراءات مشددة في حالة رغبة مصدر الفاتورة (البائع) في تعديلها أو إلغاؤها (EC, 2021)، كما أنها تخضع لشروط محددة في حالة إصدار فواتير مؤجلة، كما تعمل منظومة الفاتورة الالكترونية على توفير سجلاً كاملاً من الفواتير الصادرة والمستلمة خلال الفترة محل المراجعة، وبالتالي فهي تسهم في تمكين مراجع الحسابات من إجراء مراجعة كاملة مع توفير الوقت والجهد اللازمين لأداء عملية المراجعة. فهي تعمل على منع وتخفيض الأخطاء والغش وتحد من إصدار فواتير وهمية، وبذلك يمكن القول أن التطبيق الإلزامي للفاتورة الالكترونية يحقق العديد من المزايا التي قد تؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة

في ضوء ما سبق، يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل التالي:
" هل يؤثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على مخاطر المراجعة" وينبثق من هذا التساؤل عديد من التساؤلات البحثية التالية:

- ما هي الفاتورة الالكترونية؟ وما خصائصها والقرارات الإلزامية بتطبيقها؟ وكيفية إصدارها؟
 - ما هي مخاطر المراجعة ومكوناتها؟
 - هل يؤدي تطبيق الفاتورة الالكترونية الى تخفيض مخاطر المراجعة؟
 - كيف يمكن قياس أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على مخاطر المراجعة؟
- ٣- أهداف البحث:

يهدف البحث الى دراسة أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على مخاطر المراجعة.
ولتحقيق هذا الهدف يتم تناول العناصر التالية:

- ١- توضيح الإطار العام للفاتورة الالكترونية.
 - ٢- تعريف مخاطر المراجعة ومكوناتها الرئيسية.
 - ٣- توضيح علاقة تطبيق الفاتورة الالكترونية بمخاطر المراجعة.
 - ٤- قياس أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على مخاطر المراجعة.
- ٤-أهمية البحث:

الأهمية النظرية: يستمد البحث أهميته النظرية من أهمية تطبيق الفاتورة الالكترونية باعتبارها أحد الموضوعات الحديثة في المجال المحاسبي، والتي تسعى الى تقديم اطاراً نظرياً للفاتورة الالكترونية بالبيئة المصرية وعلاقتها بمخاطر المراجعة الثلاثة: الخطر الحتمي، خطر الرقابة، الاكتشاف.

الأهمية العملية: يستمد البحث أهميته العملية من خلال النتائج التي توصل اليها البحث والتي تتضمن معلومات هامة حول دور الفاتورة الالكترونية في دعم نظام الرقابة الداخلية، وما ينتج عن ذلك من منع وتقليل الأخطاء والغش، ويحد من اصدار فواتير وهمية، بالإضافة الى حماية مصالح طرفي المعاملة وينعكس بشكل إيجابي لتخفيض مخاطر المراجعة.

٥- منهج البحث:

يعتمد البحث على منهجين هما:

- المنهج الاستنباطي: وذلك من خلال الاطلاع على القرارات والقوانين واللوائح بمنظومة الفاتورة الالكترونية، بالإضافة الى الدوريات ومواقع شبكة المعلومات الدولية (الانترنت) بهدف اعداد الإطار النظري للبحث.

- المنهج الاستقرائي: وذلك من خلال اجراء الدراسة الميدانية باستخدام قائمة استبيان تم توزيعها وتجميع وتحليل بياناتها واستخلاص النتائج، وذلك نظراً لحدثة موضع البحث في البيئة المصرية.

٦- فروض البحث:

في ضوء تحقيق أهداف البحث، تم صياغة الفرض الرئيس في صورة فرض العدم (ف٠) والذي ينص على أنه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض مخاطر المراجعة". ويتضمن الفرض الرئيس للبحث ثلاثة فروض فرعية تمت صياغتها في صورة فرض العدم كما يلي:

الفرض الفرعي الأول: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض الخطر الحتمي.

الفرض الفرعي الثاني: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض خطر الرقابة.

الفرض الفرعي الثالث: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض خطر الاكتشاف.

٧- حدود البحث:

التزم البحث بالحدود التالية:

- حدود موضوعية: حيث اقتصر البحث على دراسة أثر تطبيق الفاتورة الإلكترونية على مخاطر المراجعة الخارجية الثلاثة وهم: الخطر الحتمي، خطر الرقابة، وخطر الاكتشاف.

- حدود بشرية: طبقت الدراسة على عينة عددها (٢١٥) فرداً من المكلفين والمخاطبين بالقرارات والقوانين الضريبية المصرية، وهم: مراجعو الحسابات وخبراء الضرائب والأكاديميين المصريين المقيمين بجمهورية مصر العربية فقط.
 - حدود زمنية: تم تطبيق الدراسة الميدانية خلال عام ٢٠٢٤ م.
- ٨- الدراسات السابقة:

اتجه الفكر المحاسبي في الفترة الأخيرة الى تناول موضوع الفاتورة الالكترونية ودراسة أثرها في مجالات محاسبية متنوعة باعتبارها من الموضوعات الحديثة والهامة، وفيما يلي عرض وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث:

١/٨ عرض الدراسات السابقة:

هدفت دراسة (قربة & هيلامى، ٢٠١٨) الى بيان أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على تقييم نظام الرقابة الداخلية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥)، وتوصلت الدراسة الى أن استخدام تكنولوجيا المعلومات من طرف الشركة محل المراجعة سوف يؤثر بشكل كبير وإيجابي على مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية سواء من ناحية تقدير المخاطر أو من ناحية وجود أساليب تتعلق بتقييم الرقابة الداخلية لبيئة نظم المعلومات المحاسبية.

وفي نفس الاتجاه، تناولت دراسة (Almaleeh, 2021) بيان أثر التحول الرقمي على عمليات المراجعة، وتقدير المخاطر، حيث أثبتت الدراسة أن التحول الرقمي سوف يمنح المراجعين فرصاً أفضل للتحول من المراجعة التقليدية الى المراجعة الإلكترونية، بالإضافة الى تقديم الخدمات الاستشارية والتخطيط الضريبي، وبالتالي فان المراجعة الالكترونية سوف تؤدي الى تخفيض مخاطر المراجعة الى الحد المقبول.

وتناولت دراسة (البشير، ٢٠٢٢) دور المحاسبة الالكترونية في الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية، وتوصلت الدراسة الى أن استخدام التطبيقات الالكترونية في المحاسبة المالية والمحاسبة في الوحدات الحكومية يقلل من خطر الرقابة على المراجعة كما أن دقة وسرعة ادخال البيانات المالية الكترونياً يساهم في تقليل مخاطر عدم الاكتشاف.

وتناولت دراسة (عبد الباقي، ٢٠٢٢) العوامل التي تؤثر على رضا الممولين عن منظومة الفاتورة الالكترونية، وأثبتت الدراسة عدم وجود تأثير لجودة المنظومة، وجودة المعلومات التي تنتجها على رضا الممولين عن منظومة الفاتورة الالكترونية، بينما تبين وجود تأثير للفائدة المدركة على رضا الممولين عن منظومة الفاتورة الالكترونية.

وفي نفس الاتجاه، أضافت دراسة (Giang et al., 2022) بيان تأثير كل من الفائدة المدركة وسهولة الاستخدام، والمخاطر المدركة على فعالية تطبيق الفاتورة الضريبية الالكترونية، وأوضحت الدراسة ان استخدام الفاتورة الالكترونية يؤدي الى تخفيض التكاليف وزيادة حجم المبيعات، ويعمل على توفير الوقت والجهد اللازمين في اثبات المعاملات المالية، وتوصلت الدراسة الى أن الفائدة المدركة وسهولة الاستخدام والمخاطر المدركة تؤثر بشكل إيجابي ومعنوي على فعالية تطبيق الفاتورة الضريبية الالكترونية.

تناولت دراسة (منصوري، خيراني، ٢٠٢٣) تحديد دور تبني تطبيق الفاتورة الالكترونية في تفعيل التحقق المصوب في ظل توجه الإدارة الضريبية نحو الرقمنة، وتوصلت الدراسة الى أن تطبيق الفاتورة الالكترونية من جانب الإدارة الضريبية يؤدي الى حصر المكلفين وتحسين العلاقة معهم مما يؤدي بدوره الى تفعيل التحقق المصوب، وذلك من خلال سهولة الاطلاع على الفواتير وسرعة الوصول للبيانات الخاصة بالممولين والتحقق منها ألياً عن طريق منظومة الفاتورة الالكترونية. واتجهت دراسة (Awan, 2023) الى دراسة أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية في الخدمات اللوجستية، وتقييم أثارها على التكاليف والكفاءة التشغيلية، واثبتت الدراسة أن استخدام الفاتورة الالكترونية يعمل على تحسين دقة المعلومات وتعزيز الشفافية، كما يؤدي الى تخفيض التكاليف اللوجستية، وتحقيق معدلات تحصيل أسرع، وتوطيد العلاقات مع أصحاب المصلحة، كما ألفت الدراسة الضوء على أهمية تطبيق الفاتورة الالكترونية في العمليات التجارية الحديثة خاصة في قطاع الخدمات اللوجستية.

هدفت دراسة (Abbas, 2024) الى توضيح أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على كل من حصيلية الضرائب، والمعاملات الوهمية بالعراق، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق الفاتورة الالكترونية يؤدي الى زيادة الإيرادات الضريبية في ظل التحول الرقمي، كما تسهم في الحد من التهرب الضريبي وتساعد في تخفيض الوقت اللازم لإنهاء الإجراءات الضريبية، بالإضافة الى مساهمتها في منع واكتشاف المعاملات الوهمية.

هدفت دراسة أبو العنين (٢٠٢٤) الى توضيح أثر استعمال منظومة الفاتورة الالكترونية على جودة معلومات التحاسب الضريبي في مصر، وتوصلت الدراسة الى أن استخدام منظومة الفاتورة الالكترونية يؤدي الى تحسين جودة معلومات التحاسب الضريبي، كما تؤدي الى الحد من الآثار السلبية للتهرب الضريبي في مصر، وتخفيض الاقتصاد غير الرسمي والسوق الموازي.

٢/٨ تحليل الدراسات السابقة:

في ضوء ما سبق، يمكن تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث على النحو التالي:

١/٢/٨ اثبتت الدراسات السابقة أهمية تطبيق كل من تكنولوجيا المعلومات، التحول الرقمي والمحاسبة الالكترونية في تقدير مخاطر المراجعة، والحد منها.

٢/٢/٨ توصلت الدراسات السابقة الى أن التطبيق الإلزامي للفاتورة الالكترونية يؤدي الى تحسين جودة معلومات التحاسب الضريبي، وزيادة حصيلة الضرائب، والمساعدة في تحويل الاقتصاد غير الرسمي الى الاقتصاد الرسمي، بالإضافة الى أهميتها في الحد من التهرب الضريبي والكشف عن المعاملات الوهمية وتوفير الوقت والجهد اللازمين لأداء عمليات التسجيل و الفحص والمراجعة.

٣/٢ /٨ اثبتت الدراسات السابقة ان تطبيق الفاتورة الالكترونية يعمل على تفعيل التحقق المصوب من خلال مصلحة الضرائب المصرية، كما تبين أن الفائدة المدركة وسهولة الاستخدام والمخاطر المدركة تعتبر من أهم العوامل التي تؤدي الى فعالية تطبيق الفاتورة الضريبية الالكترونية بشكل الزامي.

٤ /٢ /٨ بالرغم من أهمية الدراسات السابقة واسهامها بشكل جزئي في موضوع البحث الا أنها لم تتناول العلاقة بين تطبيق للفاتورة الالكترونية ومخاطر المراجعة وبالتالي فان موضوع البحث الحالي لم ينل الاهتمام الكافي من قبل الباحثين.

٥ /٢/٨ يركز البحث الحالي على دراسة أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على مخاطر المراجعة وذلك من خلال عرض الاطار العام للفاتورة الالكترونية بما يتضمنه من مفاهيم وخصائص وقرارات الزام بعمليات التطبيق، وتعريف مخاطر المراجعة وأنواعها وكيفية تقديرها في ظل النظم الالكترونية، بالإضافة الى توضيح العلاقة بين تطبيق الفاتورة الالكترونية ومخاطر المراجعة، مع اجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى صحة فروض البحث.

٩/ خطة البحث:

١/٩ الإطار العام للفاتورة الالكترونية.

٢/٩ طبيعة مخاطر المراجعة ومكوناتها.

٣/٩ علاقة الفاتورة الالكترونية بمخاطر المراجعة.

٤/٩ الدراسة الميدانية.

٥/٩ الخلاصة والنتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية.

١/٩ الإطار العام للفاتورة الالكترونية:

١/١/٩: مفهوم الفاتورة الالكترونية: تعددت التعاريف التي تناولت الفاتورة الالكترونية من زوايا مختلفة: فقط عرفها (Hyung Chul, 2016) بأنها مستند تجارى رقمى تصدر من البائع للمشتري وتحتوى على السعر والكمية المتفق عليها، تتضمن الفاتورة الالكترونية معلومات عن البائع والمشتري وكمية السلعة أو الخدمة المقدمة وسعر بيع الوحدة، والضريبة المحسوبة إلكترونياً. وعرف (Koch, 2019) الفاتورة الإلكترونية بأنها عملية إصدار الفواتير وإرسالها واستلامها بصيغة إلكترونية منظمة تتيح المعالجة الآلية. بحيث يحل هذا النهج الرقمي محل الفواتير الورقية التقليدية وملفات PDF، مما يوفر طريقة مبسطة وفعالة من حيث التكلفة والكفاءة في معالجة الفواتير.

ويرى (عبد الباقي، ٢٠٢٢) أن الفاتورة الضريبية الالكترونية عبارة عن مستند رقمى تسجل به المعاملات المالية عن السلع والخدمات المقدمة، ويتم تداول هذا المستند إلكترونياً من خلال منظومة الفاتورة الالكترونية^(١)، ويتم مراجعة هذا المستند من خلال الجهة المختصة بمصلحة الضرائب.

عرف (منصوري، خيراني، ٢٠٢٣) الفاتورة الالكترونية بأنها وثيقة رقمية يتم اعدادها والتوقيع عليها إلكترونياً، تحتوى على بيانات أساسية عن البائع والمشتري، وبيانات تثبت عملية بيع السلعة أو تقديم الخدمة، يتم ارسالها من خلال منظومة الفاتورة الالكترونية.

^١ منظومة الفاتورة الالكترونية: هي اتجاه من اتجاهات الدولة نحو الشمول المالي (رؤية ٢٠٣٠) وذلك لتحويل المعاملات المالية من النظام اليدوي إلى النظام الإلكتروني، وكذلك لجعل كل العمليات المالية بين الشركات وبعضها أو بين الشركات والأفراد معلنة لمصلحة الضرائب (أبو العينين، ٢٠٢٤: عبد الباقي، ٢٠٢٢).

وعرفها كل من (أبو العينين، ٢٠٢٤: الدلجاوي، ٢٠٢٣) بأنها وثيقة رقمية إلكترونية موحدة معترف بها من مصلحة الضرائب، تستخدم لإثبات عملية بيع السلع أو تقديم الخدمات، وتشتمل كل وثيقة على توقيع إلكتروني يوضح هوية البائع.

وعرف (Kotsogiannis et al., 2025) الفاتورة الإلكترونية بأنها مستند رقمي معتمد لضريبة القيمة المضافة تصدره الشركة البائعة، تُسجل به كل عملية بيع، سواءً للشركات الأخرى أو للمستهلكين النهائيين، ويتم إرسالها إلكترونياً وبشكل مباشر للجهات المعنية.

في ضوء ما سبق عرضة يتبين اتفاق جميع التعاريف في اعتبار الفاتورة الإلكترونية مستند رقمي صادر من البائع للمشتري لإثبات عملية بيع سلعة أو تقديم خدمة، وبذلك يمكن للباحثة وضع تعريف للفاتورة الإلكترونية وذلك باعتبارها وثيقة رقمية الزامية على جميع المكلفين بها، تصدر من البائع للمشتري تتضمن بيانات كل منهما (الاسم والعنوان) ورقمهما الضريبي، وكود السلعة أو الخدمة وكميتها وسعر بيع الوحدة ونسبة ومبلغ الخصم تحت حساب الضريبة، ويتم توقيعها إلكترونياً، وإرسالها للمشتري من خلال منظومة الفاتورة الإلكترونية أو من خلال نظام (ERP) بالتكامل مع منظومة الفاتورة الإلكترونية.

وفي ضوء هذا التعريف يمكن تحديد خصائص الفاتورة الإلكترونية كما يلي:

- ١- وثيقة رقمية: تعتبر الفاتورة الإلكترونية وثيقة رسمية رقمية ودليل على إتمام عملية البيع والتي من خلالها يمكن اثبات عملية البيع في نظام المعلومات المحاسبي المطبق بالشركة.
- ٢- الزامية: يتم استخدام الفاتورة الإلكترونية لإتمام المعاملات بشكل الزامي وذلك وفقاً لقرارات رئيس مصلحة الضرائب المصرية الصادرة خلال الفترة من (٢٠٢٠-٢٠٢٢)
- ٣- تتضمن كود معتمد للسلعة المباعة أو الخدمة المقدمة سواء كان هذا الكود عالمي (GS1)، أو كود داخلي مميز (EGS) مرتبط بالكود العالمي للسلعة أو الخدمة المقدمة.
- ٤- يتم توقيعها إلكترونياً: يتم توقيع الفاتورة الإلكترونية من خلال شهادة التوقيع الإلكتروني أو الختم الإلكتروني (Token)
- ٥- يتم إرسالها واستلامها من خلال منظومة الفاتورة الإلكترونية (Portal): تصدر الفاتورة الإلكترونية عادة من خلال صفحة الممول (البائع) على منظومة الفاتورة الإلكترونية (Portal) أو من خلال (ERP System) عند ربطه بمنظومة الفاتورة الإلكترونية.

- ٦- تحمل كل فاتورة رقم فريد ومميز (Unviersally Unique Identifier) UUID تتضمن كل فاتورة رقم فريد ومميز ويكون مختلف عن الرقم الداخلي للشركة، و ذلك للرجوع إلي الفاتورة بشكل أسرع وجهد أقل (<http://www.eta.gov.eg>).
 - ٧- يتم اصدار الفاتورة الالكترونية تحت اشراف مصلحة الضرائب: حيث تبين أن الأطراف المشاركة في منظومة الفاتورة الالكترونية في مصر هم: الممول أو مصدر الفاتورة (البائع)، ومصلحة الضرائب المصرية، مستلم الفاتورة (المشتري) (منصوري & خيراني، ٢٠٢٣).
 - ٨- يتم مراجعة الفاتورة الالكترونية قبل اصدارها من قبل مصلحة الضرائب للتحقق من صحة بيانات طرفي المعاملة وبيانات السلعة من حيث الكمية والسعر والكود. وبالتالي تعتبر الفاتورة الالكترونية دليل الاثبات الموضوعي على مدى صحة المعاملات المالية التي تمت بالشركة خلال فترة زمنية معينة.
 - ٩- توفر منظومة الفاتورة الالكترونية سجلاً كاملاً من الفواتير خلال فترة زمنية معينة، وبالتالي تعمل الفاتورة الالكترونية على مساعدة مراجع الحسابات في عملية اكتشاف الأخطاء.
 - ١٠- تحقق الفاتورة نوع من الرقابة السابقة على معاملات المنشأة من خلال عمليات التحقق المصوب (Awan,2023).
- ٢/١/٩ أنواع الفاتورة الإلكترونية:
- ١/٢/١/٩ فاتورة V_{0.9}: لا يتطلب هذا النوع من الفواتير امتلاك الممول للتوقيع أو الختم الإلكتروني، وقد تم استخدام هذه النوع من الفواتير في بداية ظهور الفاتورة الالكترونية، خلال فترة عدم الالتزام الكامل باستخدامها، أما الآن، وفي ظل تطبيق الفاتورة الالكترونية بشكل الزامى على جميع الممولين المسجلين بالبوابة الالكترونية لمصلحة الضرائب فقد تم الغاء استخدام وتداول هذا النوع من الفواتير الالكترونية.
- ٢/٢/١/٩ فاتورة V₁: يتم اصدار هذا النوع من الفواتير بواسطة الممول الذى يمتلك توقيع الكتروني أو ختم الكتروني، ويعتبر هذا النوع من الفواتير الشكل الرسمي والمعتمد من قبل جميع الممولين الملزمين بتطبيق الفاتورة الالكترونية (<http://www.eta.gov.eg>).

٣/١/٩ الالتزام بتطبيق الفاتورة الإلكترونية:

أصدر رئيس مصلحة الضرائب المصرية مجموعة من القرارات المتتالية بشأن إلزام الممولين بإصدار الفواتير الإلكترونية، ويمثل كل قرار مرحلة معينة لتحقيق الالتزام بإصدار الفواتير الإلكترونية، وفيما يلي عرض لهذه القرارات:

١- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٣٨٦) لسنة (٢٠٢٠) والذي ينص في مادته الأولى على "إلزام الشركات المقيدة بالمركز الضريبي لكبار الممولين (كمرحلة أولى) وعددها (١٣٤ شركة) بإصدار فواتير الكترونية عما تبعية من سلع وما تقدمه من خدمات وذلك اعتباراً من ١٥ نوفمبر لسنة ٢٠٢٠".

٢- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٥١٨) لسنة (٢٠٢٠) والذي ينص في مادته الأولى على "إلزام (٣٤٧) شركة من الشركات المقيدة بالمركز الضريبي لكبار الممولين (كمرحلة ثانية) بإصدار فواتير الكترونية عما تبعية من سلع وما تقدمه من خدمات وذلك اعتباراً من ١٥ فبراير لسنة ٢٠٢١".

٣- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٨٥) لسنة (٢٠٢١) والذي ينص في مادته الأولى على "إلزام كافة الشركات المقيدة بالمركز الضريبي لكبار الممولين (كمرحلة ثالثة) بإصدار فواتير الكترونية عما تبعية من سلع وما تقدمه من خدمات وذلك اعتباراً من ١٥ مايو لسنة ٢٠٢١".

٤- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (١٩٥) لسنة (٢٠٢١) والذي ينص في مادته الأولى على "إلزام الممولين المسجلين بمركز متوسطي الممولين بالقاهرة، ومركز كبار ممولي المهن الحرة بمدينة نصر بإصدار فواتير الكترونية عما تبعية من سلع وما تقدمه من خدمات وذلك اعتباراً من ١٥ سبتمبر لسنة ٢٠٢١".

٥- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٤٤٣) لسنة (٢٠٢١) والذي ينص في مادته الأولى على "إلزام المجموعة الأولى من الشركات المقيدة في مأموريقي الاستثمار والمساهمة بالقاهرة- وعددها (٣٧٣٧) شركة- بإصدار فواتير ضريبية الكترونية عما تبعية من سلع أو ما تقدمه من خدمات وذلك اعتباراً من ١٥ ديسمبر لسنة ٢٠٢١ م".

٦- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٦١٩) لسنة (٢٠٢١) والذي ينص في مادته الأولى على "إلزام المجموعة الثانية من الشركات المقيدة في مأموريقي الاستثمار والمساهمة بالقاهرة،

بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية عما تبعة من سلع أو ما تقدمه من خدمات وذلك اعتباراً من ١٥ فبراير لسنة ٢٠٢٢ م".

٧- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٢٠٨) لسنة (٢٠٢٢) والذي ينص على إلزام كافة الشركات المسجلة بمناطق (القاهرة، الجيزة، والقليوبية) - والمعلن عنها على موقع مصلحة الضرائب المصرية^٢، بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية عما تبعة من سلع أو ما تقدمه من خدمات وذلك اعتباراً من ١٥ يونيو لسنة ٢٠٢٢ م.

٨- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٣٢٣) لسنة ٢٠٢٢ بالزام جميع الشركات المقيدة بالمأموريات الضريبية بكافة محافظات الجمهورية وفقاً لقائمة الممولين المعلن عنهم على موقع مصلحة الضرائب المصرية- بإصدار فواتير إلكترونية عما تبعة من سلع أو ما تقدمه من خدمات وذلك اعتباراً من موعد الإلزام الموضح بالجدول التالي رقم (١):

الجدول رقم (١): مراحل إلزام جميع الشركات المقيدة بالمأموريات الضريبية بكافة محافظات

الجمهورية

المرحلة الفرعية	اسم المحافظة	تاريخ الإلزام بتطبيق الفاتورة الإلكترونية
المرحلة الأولى	اسكندرية- البحيرة- مرسى مطروح	١٥ سبتمبر سنة ٢٠٢٢ م
المرحلة الثانية	الشرقية- الغربية- كفر الشيخ- دمياط- المنوفية	١٥ أكتوبر سنة ٢٠٢٢ م
المرحلة الثالثة	الدقهلية- الإسماعيلية- شمال سيناء- جنوب سيناء- بورسعيد- السويس.	١٥ نوفمبر سنة ٢٠٢٢ م
المرحلة الرابعة	الفيوم- بنى سويف- المنيا- أسيوط- سوهاج- قنا- الأقصر- الوادي الجديد- البحر الأحمر- أسوان، بالإضافة الى جميع الممولين المسجلين بمصلحة الضرائب المصرية بجميع محافظات الجمهورية الذين لم يصدر لهم قرارات إلزام بالانضمام الى منظومة الفاتورة الإلكترونية في أي مرحلة سابقة.	٥ ديسمبر سنة ٢٠٢٢ م

المصدر: موقع مصلحة الضرائب المصرية

(<http://www.eta.gov.eg>)

² <http://www.eta.gov.eg>.

وتضمنت جميع القرارات في مادتها الثانية مجموعة من القواعد والشروط الفنية لإلزام الشركات باستخدام الفاتورة الإلكترونية يتم بيانها كالتالي:

- ١- استخراج شهادة التوقيع الإلكتروني.
- ٢- استخدام نظام التوكيد GS₁ أو نظام توكيد داخلي يتم ربطه بنظام التوكيد العالمي GPC.
- ٣- استخدام الرقم الضريبي والإيميل الخاص بالشركة في إجراءات التسجيل بمنظومة الفاتورة الإلكترونية.
- ٤- استخدام منظومة الفاتورة الإلكترونية (Portal) بالنسبة للشركات التي لا يتوافر لديها ERP System

٥- البدء في إصدار الفواتير إلكترونياً من خلال منظومة الفاتورة الإلكترونية (Portal).
بالإضافة الى ما سبق عرضة، تنص المادة (٣٧) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بأنه "يجب على كل ممول أو مكلف وغيرهم ممن يفرض عليهم القانون ذلك اصدر فاتورة ضريبية أو إيصال مهني بالنسبة الى من يزاولون مهنة حرة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة/ بحسب الأحوال، كما يتم فرض عقوبات على عدم الامتثال لنظام الفاتورة الإلكترونية للممولين الملزمين، حيث تتراوح هذه العقوبات بين ٢٠ - ١٠٠ ألف جنيه، (قانون الإجراءات الضريبية الموحد، رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠)، وتم تشديد العقوبات بشكل أكبر اعتباراً من ١ أبريل ٢٠٢٣، ففي حال لم يصدر الممول فواتيره إلكترونياً، لن يتم الاعتراف بتوريده لضريبة الدخل، ولن يتم رد ضريبة القيمة المضافة له، وبالتالي، أصبح الالتزام بنظام الفاتورة الإلكترونية إلزامياً لتجنب العقوبات وفقدان بعض المزايا الضريبية.

٤/١/٩ خطوات التسجيل في بوابة الفواتير الإلكترونية

أشارت مصلحة الضرائب المصرية الى المستندات اللازمة لإتمام عملية تسجيل الممول في منظومة الفاتورة الإلكترونية كما يلي (<http://www.eta.gov.eg>):

- ١- طلب تفويض معتمد من المنشأة.
- ٢- صورة البطاقة الضريبية ورقم تسجيل المنشأة.
- ٣- صورة بطاقة الرقم القومي.
- ٤- عنوان البريد الإلكتروني للممول، ورقم هاتفه.
- ٥- بيانات المفوض (ان وجد): اسم المفوض (باللغة العربية والإنجليزية)، رقمه القومي، رقم هاتفه، والبريد الإلكتروني للمفوض.

بعد تجهيز البيانات اللازمة يمكن التسجيل على منظومة الفاتورة الالكترونية باتباع احدى طريقتين هما:

١- التسجيل الذاتي.

٢- التسجيل من خلال ذهاب الممول (أو من ينوب عنه) الى أقرب مصلحة ضرائب.

أولاً: التسجيل الذاتي:

يشترط في حالة التسجيل الذاتي أن يكون لدى الممول ختم الكتروني الى جانب التوقيع الإلكتروني^٢، وان يكون نظام التشغيل على الحاسب الآلي (windows 10 على الأقل)، وتحميل وتفعيل برنامج ePass2003 في حالة ما اذا كان الختم صادر من شركة Egypt trust أو برنامج website2003 اذا كان الختم صادر من شركة مصر المقاصة، ويتم من خلال هذا البرنامج تشغيل الختم أو التوقيع الالكتروني، وبذلك يمكن اجراء التسجيل الذاتي على منظومة الفاتورة الالكترونية حيث يتم الدخول على رابط التسجيل الذاتي <http://profile.eta.gov.eg/sign up> واتباع التعليمات المرفقة به.

ثانياً: التسجيل من خلال ذهاب الممول (أو من ينوب عنه) الى أقرب مصلحة ضرائب:

يتم استيفاء البيانات بنموذج طلب التسجيل في منظومة الفاتورة الالكترونية وتقديم الطلب بمصلحة الضرائب عن طريق الممول نفسه أو عن طريق المفوض، يرفق بطلب التسجيل مجموعة من المستندات تتضمن: صورة طلب التفويض المعتمد من الممول بتوقيع بنكي، صورة بطاقة الرقم القومي، صورة من شهادة التسجيل في ضريبة القيمة المضافة، صورة البطاقة الضريبية، بالإضافة الى بيانات المفوض إن وجد.

وفي كلتا الحالتين سواء تم التسجيل على منظومة الفاتورة الالكترونية ذاتياً أو من خلال ذهاب الممول الى مصلحة الضرائب التابع لها، يستلم الممول دعوة التسجيل في منظومة الفاتورة الالكترونية من خلال رسالة على البريد الالكتروني الخاص به، ويتم فتح الدعوة والدخول منها على الرابط المرفق بها لاستكمال الملف الشخصي للممول، وإنشاء حساب رقمي يمكن استخدامه في الدخول للمنظومة وإدارة المفوضين (<http://profile.eta.gov.eg/sign up>).

^٢ يتم الحصول على التوقيع والختم الإلكتروني من احدى الشركات المرخص لها بإصدار التوقيع والختم الإلكتروني، حيث يقوم الممول بتقديم طلب الحصول على التوقيع أو الختم الإلكتروني وتسجيل بياناته وتوقيع عقد شراء بينة وبين الشركة المصدرة للتوقيع أو الختم الإلكتروني يصاحب كل توقيع أو ختم الكتروني كلمة مرور (Code pin) مكونة من ٨ ارقام، وتعتبر كل من شركة مصر المقاصة، Egypt trust من أولى الشركات التي تصدر التوقيع والختم الإلكتروني.

تسمح منظومة الفاتورة الإلكترونية للممول من ضبط اعدادات ملفه الرقمي حيث يتم ضبط التنبيهات وازضافة مفوضين إضافيين وتحديد وسيلة تلقى التنبيهات، وبانتهاء هذه المرحلة يمكن للممول أو من ينوب عنه القيام بتقديم طلب لتفعيل حسابه الرقمي على منظومة الفاتورة الإلكترونية، وبمجرد الانتهاء من عملية التفعيل يستطيع الممول أو من ينوب عنه عمل تكويد السلع والخدمات (<https://www.id.eta.gov.eg>).

تستخدم منظومة الفواتير الإلكترونية نظام تكويد موحد بمعاييرين أساسيين وهما: التكويد العالمى (GS1) و التكويد المصرى EGS، وفي أغلب الاحول يتم عمل تكويد داخلى وربطة بالكود العالمى للسلعة أو الخدمة المقدمة، يأخذ الكود الداخلى (EGS) شكل محدد، حيث يتضمن ثلاثة أجزاء هم: الجزء الأول ويتضمن: (EG) ويعبر عن أن الكود المصرى، ويتضمن الجزء الثانى رقم التسجيل الضريبي للممول المكون من ٩ أرقام، ويتضمن الجزء الثالث رقم مميز يتم اختياره من قبل الممول وعلى سبيل المثال يكون الكود الداخلى (EGS) كما يلي: 111111111-501 EG، ويتم إرسال أكواد السلع والخدمات إلى المنظومة والتأكد من تفعيل تلك الأكواد قبل البدء في إصدار الفواتير (أبو العنين، ٢٠٢٤: <https://id.eta.gov.eg>).

٥/١/٩ خطوات اصدارفاتورة الكترونية:

حتى يمكن اصدار فاتورة الكترونية يجب أولاً: تحديد البيانات الأساسية المتعلقة بالفاتورة ثم فتح برنامج تفعيل التوقيع أو الختم الإلكتروني وتسجل (Code pin) المرفق به، وبذلك يمكن البدء في اعداد الفاتورة الالكترونية وفقاً للخطوات التالية:

- ١- الدخول للحساب الرقمي للممول وفتح الوثائق ثم اختيار وثيقة جديدة وتحديد نوع الفاتورة (V1) فاتورة بسيطة، وابدأ
- ٢- تظهر صفحة البيانات الأساسية ويمكن من خلالها تعديل كود الفاتورة لتمييزها برقم معين واستمر
- ٣- تظهر صفحة المصدر والمستلم، يتم خلال هذه الصفحة تحديد نوع المعاملة، وادخال الرقم الضريبي للشركة (المشتري)، لتظهر بيانات المشتري وعنوانه أما عن بيانات البائع (مصدر الفاتورة) فهي موجودة بالفعل بدون اجراء أي تعديلات عليها، واستمر.
- ٤- تظهر صفحة بيانات الفاتورة، ومن خلالها يتم الضغط على إضافة تفاصيل وتحديد كود السلعة الذى تم تحديده مسبقاً، وتحديد كمية السلعة وسعر الوحدة ووحدة القياس المستخدمة، ونوع الضريبة والمبلغ النهائي للفاتورة ثم نختار استمر.

٥- تظهر شاشة بها بيانات الفاتورة بهدف مراجعة بياناتها، والتوقيع عليها، حيث تظهر شاشة يتم من خلالها الضغط على (Sign now) ثم تسجيل (code pin)، وبذلك تظهر رسالة تنص على الانتهاء من ارسال المستند.

تسمح منظومة الفاتورة الالكترونية بإجراء تعديل على بيانات الفاتورة من خلال الخصم أو الإضافة، كما تسمح بإلغاء الفاتورة خلال ثلاثة أيام من إصدارها بشرط تحديد سبب الإلغاء وترسل المنظومة إشعاراً للمتلقي (المشتري) يفيد طلب الإلغاء، وهنا يمكن للمتلقي قبول الطلب أو رفضه، كما يمكن إلغاء فاتورة تتجاوز المدة المحددة للإلغاء من خلال عمل اشعار دائن للفاتورة. (<http://profile.eta.gov.eg/sign up>).

في ضوء ما سبق عرضة، يتبين ان عملية اصدار الفاتورة الالكترونية من خلال (Portal) تمر بإجراءات كتيره بهدف التحقق من سلامة صحة بيانات مقدم الطلب حتى يمكن السماح له باستخدام منظومة الفاتورة الالكترونية لإصدار فواتيره، وما يترتب على ذلك من حصول الممول على مزايا تتعلق بإجراءات التحقق المصوب من جانب مصلحة الضرائب، والتحقق من صدق بيانات المعاملات المالية بالشركة، ومنع واكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب، والحد من اصدار فواتير وهمية، بالإضافة الى أنها تعمل على تخفيض المخاطر المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي المستخدم في عمليات المعالجة، والمخاطر المتعلقة بطبيعة بعض العناصر مثل المبيعات النقدية.

٢/٩ طبيعة مخاطر المراجعة ومكوناتها:

١/٢/٩: مفهوم مخاطر المراجعة:

تهدف عملية المراجعة الخارجية الى قيام مراجع الحسابات بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، من خلال اصدار تقرير المراجعة (معياري المراجعة المصري رقم (٢٠٠)، (٢٠٠٨)، وبالرغم من ذلك نجد أن عملية المراجعة تتم في ظروف تتسم بحالة من عدم التأكد، يتعرض المراجع خلالها لمجموعة من المخاطر وذلك بسبب الاعتماد على المراجعة الاختبارية (بنظام العينة)، بالإضافة الى أهمية الموازنة بين الفوائد والمخاطر المحتملة من تخفيض وقت المراجعة وبين المخاطر الناتجة عن المسؤولية القانونية التي يمكن أن يتعرض لها المراجع في حالة اصدار رأى غير صحيح وهو ما يعرف بـ "خطر المراجعة AR".

تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم خطر المراجعة ولعل من أهمها ما نص عليه معيار المراجعة الأمريكي SAS.47 والذي عرف خطر المراجعة بأنه "فشل المراجع في ابداء رأى متحفظ بالرغم من وجود خطر جوهري في القوائم المالية محل المراجعة" (SAS.47, AICPA, 2006)، وفي نفس الاتجاه

عرف معيار المراجعة الدولي ISA. 400 خطر المراجعة بأنه " قيام المراجع بإبداء رأى غير ملائم عندما تكون القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية" (IFAC, 2008, ISA.400). وعرفت معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) خطر المراجعة بأنه " خطر قيام مراجع الحسابات بإصدار رأى غير ملائم عن قوائم مالية بها تحريفات جوهرية (معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠)، (٢٠٠٨)، وعرف (السوافيرى وآخرون، ٢٠٠٢) خطر المراجعة بأنه فشل المراجع- بدون قصد- في ابداء رأيه بشكل ملائم بشأن قوائم مالية بها أخطاء جوهرية.

في ضوء ما سبق يتبين ان هناك اجماع في الفكر المحاسبي حول مفهوم خطر المراجعة والذي يعرف بأنه احتمال فشل المراجع في ابداء رأى ملائم حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة، الأمر الذي يمكن أن ينتج عنه قوائم مالية مضللة، ولذلك يجب على مراجع الحسابات الاهتمام بتقدير ذلك الخطر خلال جميع مراحل عملية المراجعة.

٢/٢/٩: مكونات خطر المراجعة:

يتكون خطر المراجعة (AR) من ثلاثة عناصر رئيسية تتمثل في: الخطر الحتمي (IR)، وخطر الرقابة (RC)، وخطر الاكتشاف (RD) (البشير، ٢٠٢٢: عبد العليم، ٢٠٢٠، شوقي، ٢٠١٤)، ويسمى كل من الخطر الحتمي وخطر الرقابة الداخلية بالمخاطر أو التحريفات الجوهرية (Arzhenovskiy et al., 2019)، ويمكن عرض مفهوم كل نوع من المخاطر وفقاً لما يلي (لطفى، ٢٠٠٧: نخال، ٢٠٢٠: عبد العليم، ٢٠٢٢: Moraru & Dumitru, 2011: Taylan, 2010):

١- الخطر الحتمي (الملازم) Inherent risk: يعرف الخطر الحتمي بأنه "مقياس لتقديرات المراجع لاحتمالية وجود أخطاء مادية في بنود القوائم المالية مع افتراض عدم وجود اجراءات رقابة داخلية تتعلق به"، وبذلك فإن الخطر الحتمي هو الخطر الناتج عن طبيعة أعمال الشركة أو طبيعة نظام المعلومات المحاسبي المطبق أو طبيعة العنصر محل المراجعة. ويتأثر تقدير وتقييم المراجع للخطر الحتمي بطبيعة ومستوى التكنولوجيا المستخدم في معالجة البيانات، ومستوى الامتثال للوائح والقوانين والقرارات، طبيعة الحسابات، طرق التقدير المحاسبي، وطرق التقييم وفقاً للمبادئ المحاسبية.

٢- خطر الرقابة Risk of Control: يعرف خطر الرقابة بأنه "الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات قد يكون جوهرياً بمفرده أو اذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب عن طريق اجراءات الرقابة الداخلية"، وبذلك فان خطر الرقابة الداخلية هو الخطر الناتج من

احتمال عدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على اكتشاف أو منع الأخطاء الجوهرية، ويتم تقدير هذا النوع من المخاطر بناءً على نتيجة فحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية، يؤثر تقييم هذا النوع من المخاطر على خطة وإجراءات المراجعة، حيث يعتمد المراجع في تحديده لحجم العينة على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، ولذلك فإن فشل المراجع في تقييم هذا النوع من المخاطر يؤدي الى حدوث أخطاء في حجم العينة من أدلة الانبثات، واحتمال اصدار رأى خاطئ.

٣- خطر الاكتشاف The Risk of Detection: يعرف خطر الاكتشاف: بأنه الخطر الناتج من احتمال فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية بواسطة اختبارات المراجعة من إجراءات الفحص التحليلي ومراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة. وقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة رقم (٤٧) لسنة ٢٠٠٦ (AICPA, 2006, SAS.47) ليتضمن نموذج تقدير خطر المراجعة ويأخذ هذا النموذج الصيغة التالية:

خطر المراجعة (AR) = الخطر الملازم (IR) × خطر الرقابة (RC) × خطر الاكتشاف (RD)

في ضوء ما سبق عرضة، يتبين أن مراجع الحسابات لا يستطيع التحكم في مخاطر التحريف الجوهرية (الخطر الحتمي وخطر الرقابة) ولكنه يستطيع تخفيض خطر الاكتشاف من خلال التوسع في إجراءات التحقق والتي تتضمن اختبارات الوجود، الملكية، الاكتمال، العرض، الدقة، والتقييم، كما تبين وجود علاقة عكسية بين مخاطر التحريف الجوهرية ومخاطر الاكتشاف، ففي حالة ما اذا تبين لمراجع الحسابات وجود ضعف في نظام الرقابة (خطر الرقابة) يقوم المراجع بزيادة حجم العينة والتوسع في إجراءات التحقق وتجميع أدلة اثبات أكثر مما يؤدي الى تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف الى أن يبقى مستوى الخطر عند المستوى المقبول.

٣/٩: علاقة الفاتورة الالكترونية بمخاطر المراجعة واشتقاق الفروض:

تعد الفاتورة الالكترونية أساس القيد في السجلات والدفاتر المحاسبية، ودليل الاثبات الموضوعي الذي يعتمد عليه مراجع الحسابات للحكم على مدى صدق المعاملات التي تمت في الشركة محل المراجعة، يتم اصدار الفاتورة الالكترونية إلزامياً، وفي صورة رقمية، تحمل رقم فريد ومميز، يتم إصدارها لحظياً بمجرد إتمام المعاملة، يتم توقيعها إلكترونياً عن طريق الختم الإلكتروني أو التوقيع الإلكتروني، تصدر من خلال منظومة الفاتورة الالكترونية تحت اشراف مصلحة

الضرائب المصرية، يتم التحقق من صحتها وتراجع الكترونياً قبل إصدارها، وتخضع لقيود مشددة في حالة التعديل أو الإلغاء: حيث يشترط لتعديلها أو إلغاؤها موافقة كل من الطرف الثاني (المستلم) ومنظومة الفاتورة الالكترونية، الأمر الذي يعنى أن التطبيق الإلزامي للفاتورة الالكترونية يعمل على تحسين أداء المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وتخفيض الوقت والجهد اللازمين لمعالجة البيانات، وزيادة مستوى الشفافية والرقابة، كما تعمل الفاتورة الالكترونية على تقليل احتمالية التلاعب وإصدار فواتير وهمية وتسهيل عملية تتبع ومراجعة المعاملات المالية، الأمر الذي يعنى أن تطبيق الفاتورة الالكترونية يمكن أن يؤدي الى تخفيض مخاطر المراجعة، وبذلك يمكن اشتقاق الفرض الرئيس للبحث وصياغته في صورة فرض العدم وفقاً لما يلي:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض مخاطر المراجعة"

وفيما يلي عرض تفصيلي لبيان التأثير المحتمل لتطبيق الفاتورة الالكترونية على مكونات خطر المراجعة:

٩/٣/١: الفاتورة الالكترونية والخطر الحتمي (الملازم):

يرتبط الخطر الملازم بطبيعة نشاط العمل، والنظام المحاسبي المستخدم، وطبيعة العنصر محل المراجعة (نخال، ٢٠٢٠: عبد العليم، ٢٠٢٢)، وتمثل الفاتورة الالكترونية العنصر الأول في نظام المعلومات المحاسبي المستخدم في معالجة المعاملات التي تتم بمنشأة العمل (Koch, 2019)، حيث تعمل الفاتورة الالكترونية ذات التسلسل الرقمي الفريد، والموقعة الكترونياً على تخفيض فرص التلاعب والتزوير، مما يقلل من مخاطر وجود فواتير غير صحيحة تتعلق بنشاط العمل، بالإضافة الى قدرتها على الحد من اصدار فواتير بمعاملات وهمية، كما تعمل الفاتورة الالكترونية على تسجيل العمليات المالية بشكل آلي ومنظم مما يقلل من احتمالية حدوث أخطاء بشرية أثناء عمليات المعالجة، وزيادة دقة البيانات المحاسبية، كما تسمح منظومة الفاتورة الالكترونية بالتكامل مع الأنظمة المحاسبية المختلفة مما يسهل من عملية المراجعة ويقلل من الأخطاء والغش في إجراءات المعالجة، الأمر الذي يعنى أن تطبيق الفاتورة الالكترونية يمكن أن يؤدي الى تخفيض الخطر الملازم، وبذلك يمكن صياغة الفرض الفرعي الأول في صورة فرض العدم كما يلي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض الخطر الحتمي".

٢/٣/٩: الفاتورة الإلكترونية وخطر الرقابة:

أشار معيار المراجعة الأمريكي (SAS NO.44) الى مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة وهم: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، نظم المعلومات والاتصالات (AICPA,2006, SAS.44) ، وتعد الفاتورة الالكترونية أحد مكونات نظام الرقابة الداخلية المتضمن في نظم المعلومات والاتصالات، وبذلك فان التطبيق الإلزامي للفاتورة الالكترونية واصدارها من خلال منظومة الفاتورة الالكترونية تحت اشراف مصلحة الضرائب المصرية يعد دليل على قوة نظام الرقابة الداخلية، حيث تعمل الفاتورة الالكترونية على تحقيق نوعين من الرقابة هما: الرقابة السابقة: حيث يتم التحقق من بيانات المعاملة ومراجعتها قبل إصدارها من قبل مصلحة الضرائب، والرقابة اللاحقة: حيث تمثل الفاتورة الالكترونية دليل الاثبات الموضوعي على مدى صدق العمليات التي تمت بالمنشأة خلال فترة زمنية محددة.

تخضع عملية اصدار الفاتورة الالكترونية الى قيود قانونية وإجراءات مشددة، وفي حالة اجراء أي تعديل على بيانات الفاتورة أو في حالة الرغبة في الغائها يشترط موافقة كل من مستلم الفاتورة ومنظومة الفاتورة الالكترونية، كما توجد قيود واشتراطات معينة عند رغبة الممول في اصدار فاتورة متأخرة عن موعدها الصحيح: حيث يشترط في هذه الحالة الحصول على تصريح الكتروني من مصلحة الضرائب لإصدار الفاتورة في تاريخها الصحيح وفي حدود (١٢) طلب سنويا فقط (<http://www.eta.gov.eg>)، الأمر الذي يعنى أن عملية اصدار الفاتورة الالكترونية تخضع لضوابط وإجراءات محكمة، وبدورها تمثل نظام رقابي على عمليات منشأة العميل، تخضع عملية اصدار الفاتورة الالكترونية لإشراف مصلحة الضرائب مما يقلل من فرص التلاعب والغش، ومنع واكتشاف الأخطاء، والحد من اصدار فواتير وهمية. وبناء على ذلك، يمكن القول أن تطبيق الفاتورة الالكترونية يمكن أن يؤدي الى تخفيض خطر الرقابة (RC) ، وبذلك يمكن صياغة الفرض الفرعي الثاني للبحث وفقاً لما يلي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض خطر الرقابة".

٣/٣/٩: الفاتورة الإلكترونية وخطر الاكتشاف:

يتعلق خطر الاكتشاف (RD) بإجراءات المراجعة ويرتبط بكفاءة مراجع الحسابات وبذلة للعناية المهنية الواجبة، ويعتمد تقدير هذا النوع من المخاطر على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكن تحديد الحجم المناسب من العينة وأدلة الاثبات المطلوبة (Arzhenovskiy,

(2019)، وفي سبيل ذلك يقوم مراجع الحسابات بالإجراءات التحليلية على مستوى كل بند وعلى مستوى القوائم المالية ككل، ويقوم بفحص نظام الرقابة العامة أولاً والذي من خلاله يقوم بفحص يدوي للمستندات والسجلات إلى ذلك فحص نظام الرقابة على التطبيقات حيث يقوم بمراجعة المدخلات، وعمليات المعالجة، والمخرجات (عبد العليم، ٢٠٢٢). وبذلك نجد أن مراجع الحسابات أثناء قيامه بإجراءات المراجعة يعتمد بشكل أساسي على مراجعة وفحص الفاتورة الالكترونية (المستندات) والتي تمثل دليل الاثبات الموضوعي وأساس القيد في تسجيل جميع المعاملات المالية بسجلات ودفاتر الشركة محل المراجعة.

وأشار معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) إلى أنه يمكن تخفيض مخاطر الاكتشاف من خلال التوسع في اختبارات التحقق^٤ لجمع أدلة اثبات كافية تثبت مدى صحة القوائم المالية (معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠)، (٢٠٠٨)، وتعد الفاتورة الالكترونية دليل الاثبات الهام والموضوعي في اجراء هذه الاختبارات للحكم على مدى صدق وعدالة القوائم المالية خلال الفترة محل المراجعة، حيث تعمل الفاتورة الالكترونية على تسهيل عملية تجميع وتخزين البيانات مما يقلل من الوقت والجهد اللازمين في التحقق من صحة المعاملات (عبد الباقي، ٢٠٢٢)،

بالإضافة إلى ما سبق، تعمل منظومة الفاتورة الالكترونية على توفير سجلاً رقمياً كاملاً لجميع الفواتير لتمكين المراجع من الحصول على عدد اكبر من أدلة الاثبات وتحليلها (Awan, 2023)، مما يقلل من فرص الغش والتلاعب. ويعمل على تسهيل عملية المراجعة.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول أن الفاتورة الالكترونية يمكن أن تعمل على تحقيق الشفافية في المعاملات المالية وتعزيز قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء وما ينتج عن ذلك من تخفيض مخاطر الاكتشاف، وبذلك يمكن صياغة الفرض الفرعي الثالث وفقاً لما يلي:

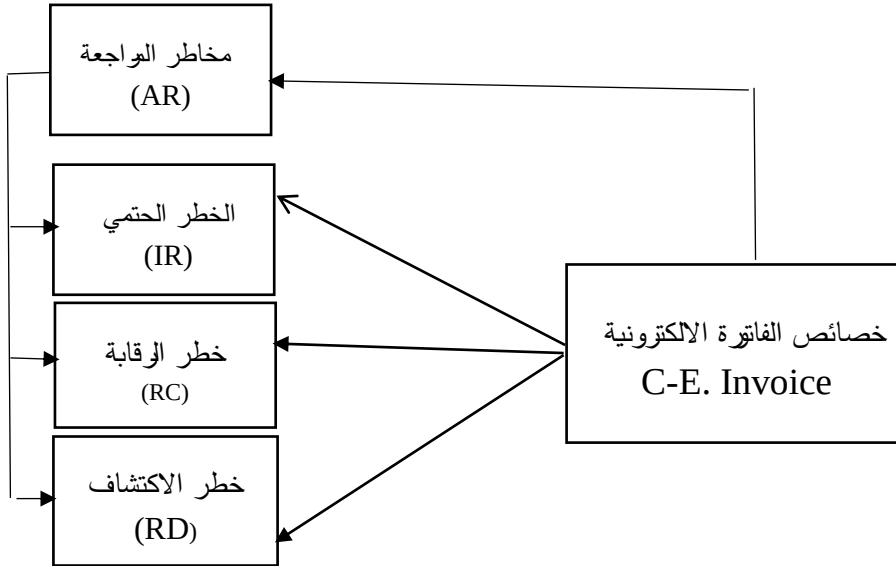
"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض خطر الاكتشاف".

٤/٩: الدراسة الميدانية:

١/٤/٩: منهجية الدراسة الميدانية: تتضمن منهجية الدراسة الميدانية تحديد كل من: متغيرات الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، أسلوب جمع البيانات، وأساليب تحليل البيانات والتي سيتم عرضها كما يلي:

^٤ تتضمن اختبارات التحقق: ستة اختبارات هم: الاكتمال، الوجود، الدقة، التقييم، الملكية، والعرض.

١/٤/٩ متغيرات الدراسة: تتكون متغيرات الدراسة من خصائص الفاتورة الالكترونية (المتغير المستقل)، ومخاطر المراجعة (المتغير التابع) وتتضمن كل من: الخطر الحتمي أو الملازم، خطر الرقابة، وخطر الاكتشاف، وذلك كما هو موضح بالشكل التالي رقم (١).



الشكل رقم (١) متغيرات الدراسة الميدانية

٢/١/٤/٩ مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من فئتين هما: مراجعو الحسابات وخبراء الضرائب، والأكاديميون من أعضاء هيئة التدريس وأعضاء الهيئة المعاونة المتخصصين في المحاسبة والمراجعة بالجامعات والمعاهد المصرية، وتضمنت عينة الدراسة (٢١٥) مفردة منها (١٢٩) للفئة الأولى، (٨٦) للفئة الثانية.

٣/١/٤/٩ أسلوب جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة على أسلوب قائمة الاستقصاء في تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة، وتضمنت قائمة الاستقصاء أربعة محاور يحتوى كل محور على مجموعة من العبارات لقياس اتجاه آراء عينة الدراسة.

تم تصميم قائمة الاستقصاء بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي، حيث يتم ابداء الرأي عن عبارات قائمة الاستقصاء وفقاً لوزن مرجح يتراوح ما بين (١- ٥) درجات، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي رقم (٢):

جدول رقم (٢) البيانات الوصفية وما يقابلها من وزن مرجح وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١	٢	٣	٤	٥

ويوضح الجدول التالي رقم (٣) بيان بقوائم الاستقصاء التي تم توزيعها واستلامها من فئتي عينة الدراسة.

جدول رقم (٣) الفئات المستهدفة وحجم العينة وعدد قوائم الاستقصاء التي تم توزيعها واستلامها.

الفئات المستهدفة	حجم العينة	قوائم الاستقصاء المرسلة والمستلمة
مراجعي الحسابات وخبراء الضرائب	١٢٩	١٢٩
الأكاديميون	٨٦	٨٦
الإجمالي	٢١٥	٢١٥

٤/١/٤/٩: أساليب تحليل البيانات:

تعتمد الدراسة على استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية بغرض تحليل البيانات واختبار مدى صحة فروض الدراسة يتم عرضها كما يلي:

- معامل ألفا (Croon Bach s Alpha): تم استخدام معامل ألفا لقياس مدى صدق وثبات الاستبيان.
- الإحصاء الوصفي: حيث يتم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.
- اختبار (T- Test): تم استخدام اختبار (ت) لبيان مدى معنوية اختلاف إجابات المستقصي منهم عن القيمة المحايدة (٣).
- معامل الارتباط بيرسون: تم الاعتماد على معامل الارتباط بيرسون لتحديد مدى تحقق الاتساق الداخلي بين العبارات التي يتضمنها كل محور من محاور الاستبيان، بالإضافة إلى قياس معنوية الارتباط بين متغيرات الدراسة.
- نموذج الانحدار الخطي: اعتمدت الدراسة على استخدام نماذج الانحدار الخطي لتوضيح الأثر المتوقع للمتغير المستقل على المتغير التابع.

٢/٤/٩: اختبار الثبات والصدق والاتساق الداخلي:

تم حساب معامل ثبات وصدق الاستبيان، وحساب الاتساق الداخلي لكل محور من محاور الدراسة قبل إجراء التحليل الإحصائي للبيانات، وجاءت نتائج الاختبارات كما هو موضح بالجدول التالي رقم (٤):

جدول رقم (٤) نتائج اختبارات الثبات والصدق والاتساق الداخلي

م	محاور الدراسة	عدد العبارات	معامل الثبات تتراوح قيمته ما بين (1,0)	معامل الصدق = (الجذر التربيعي لمعامل الثبات)	الاتساق الداخلي
١-	خصائص الفاتورة الالكترونية (C-E.Invoice)	10	0,966	0,982	0,715**
٢- تخفيض مخاطر المراجعة	الخطر الحتمي (IR)	6	0,962	0,980	0,755**
	خطر الرقابة (RC)	9	0,974	0,986	0,871**
	خطر الاكتشاف (RD)	8	0,971	0,985	0,746**
	المتوسط العام	-----	0.968	0.983	0.771**

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ارتفاع معاملي الثبات والصدق لمحاور الدراسة الأربعة: حيث تبين أن قيم معامل الثبات تتراوح ما بين (0,962 - 0,974)، كما بلغ المتوسط العام لمعامل الثبات (0,968)، وتتراوح قيمة معامل الصدق للمحاور الأربعة ما بين (0,980 - 0,986)، كما بلغ المتوسط العام لمعامل الصدق للمحاور الأربعة (0,983) وبذلك يتبين أن جميع قيم معاملي الثبات والصدق تقترب من الواحد الصحيح وهذا يشير إلى أن نتائج اختبار المعاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث، وتؤكد على ثبات وصدق بيانات الدراسة الميدانية.

- تتراوح قيم معامل ارتباط بيرسون للمحاور الأربعة ما بين $(0.715^{**} - 0.871^{**})$ كما بلغ المتوسط العام لقيم معامل الارتباط لمحاور الدراسة (0.771^{**}) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين المتوسطات، وأن جميع القيم ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية 1%، ويمكن الاعتماد عليها لتحقيق أهداف البحث وتعميم نتائجه.

٣/٤/٩: الإحصاء الوصفي واختبار (T):

في مجال التحليل الوصفي لتحديد وجهة نظر عينة الدراسة تجاه كل متغير من متغيرات الدراسة، فقد تمّ حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء فئتي عينة الدراسة وعلى مستوى العينة ككل، كما تم إجراء اختبار (T- Test)، ويوضح الجدول التالي رقم (٤) نتائج الإحصاء الوصفي ونتائج (T-Test) لآراء فئتي العينة تجاه متغيرات الدراسة:

جدول رقم (٥): نتائج الإحصاء الوصفي و (T-Test) لتقدير اتجاه آراء فئات العينة

المتغيرات	مراجعو الحسابات وخبراء الضرائب		على مستوى العينة ككل		الأكاديميون من أعضاء هيئة التدريس وأعضاء الهيئة المعانة بأقسام المحاسبة		Sig. (2-tailed)	(T-Test) Test Value=(3)	الاتجاه
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري			
المحور الأول: خصائص الفاتورة الالكترونية (C-E.Invoice):									
(x ₁)	4.68	0.595	4.36	0.735	4.51	0.687	22.70	0.000	موافق بشدة
(x ₂)	4.58	0.617	4.32	0.740	4.45	0.692	24.67	0.000	موافق بشدة
(x ₃)	4.40	0.638	4.26	0,722	4.38	0.691	24.00	0.000	موافق بشدة
(x ₄)	4.43	0.650	4.29	0,668	4.36	0.660	25.26	0.000	موافق بشدة
(x ₅)	4.44	0.604	4.18	0.753	4.30	0.694	22.76	0.000	موافق بشدة
(x ₆)	4.33	0.647	4.23	0.686	4.28	0.667	22.65	0.000	موافق بشدة
(x ₇)	4.37	0.577	4.28	0.680	4.33	0.630	24.95	0.000	موافق بشدة
(x ₈)	4.31	0.575	4.22	0,686	4.26	0.632	23.80	0.000	موافق بشدة
(x ₉)	4,27	0.598	4.17	0.724	4.22	0.665	21.16	0.000	موافق بشدة
(x ₁₀)	4,23	0.562	4.23	0.712	4,27	0.642	23.10	0.000	موافق بشدة
المتوسط العام	4,43	0.60	4.25	0.71	4.33	0.670	-----	معنوي	موافق بشدة
المحور الثاني: أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على الخطر الحتمي (IR):									
(Y ₁)	4.52	0.61	4.43	0.721	4.47	0.666	24.44	0.000	موافق بشدة
(Y ₂)	4.32	0.614	4.25	0.666	4.28	0.640	20.60	0.000	موافق بشدة
(y ₃)	4.33	0.567	4.41	0.718	4.27	0.650	20.34	0.000	موافق بشدة

المتغيرات	مراجعو الحسابات وخبراء الضرائب		الأكاديميون من أعضاء هيئة التدريس وأعضاء الهيئة المعاونة بأقسام المحاسبة		على مستوى العينة ككل		(T-Test) Test Value=(3)	Sig. (2-tailed)	الاتجاه
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري			
(y ₄)	4.24	0.615	4.12	0.702	4.18	0.660	18.65	0.000	موافق بشدة
(y ₅)	4.19	0.558	4.13	0.580	4.16	0.570	19.86	0.000	موافق بشدة
(y ₆)	4.23	0.525	4.12	0.619	4.17	0.575	20.93	0.000	موافق بشدة
المتوسط العام	4.30	0.581	4.21	0.668	4.25	0.627	-----	معنوي	موافق بشدة
المحور الثالث: أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على خطر الرقابة (CR):									
(y ₇)	4.50	0.591	4.30	0.619	4.40	0.687	23.28	0.000	موافق بشدة
(y ₈)	4.36	0.575	4.20	0.637	4.28	0.651	21.57	0.000	موافق بشدة
(y ₉)	4.30	0.640	4.18	0.660	4.24	0.637	21.67	0.000	موافق بشدة
(y ₁₀)	4.32	0.544	4.20	0.639	4.25	0.510	21.67	0.000	موافق بشدة
(y ₁₁)	4.26	0.590	4.17	0.616	4.21	0.602	21.70	0.000	موافق بشدة
(y ₁₂)	4.27	0.626	4.13	0.629	4.20	0.633	21.34	0.000	موافق بشدة
(y ₁₃)	4.24	0.630	4.10	0.635	4.17	0.646	20.92	0.000	موافق بشدة
(y ₁₄)	4.24	0.530	4.11	0.711	4.17	0.590	22.13	0.000	موافق بشدة
(y ₁₅)	4.26	0.525	4.13	0.760	4.19	0.577	22.60	0.000	موافق بشدة
المتوسط العام	4.30	0.584	4.17	0.656	4.23	0.624	-----	معنوي	موافق بشدة
المحور الرابع: أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على خطر الاكتشاف (DR):									
(y ₁₆)	4.45	0.572	4.30	0.671	4.37	0.626	23.45	0.000	موافق بشدة
(y ₁₇)	4.30	0.575	4.25	0.639	4.27	0.610	22.02	0.000	موافق بشدة
(y ₁₈)	4.27	0.654	4.16	0.625	4.21	0.635	20.75	0.000	موافق بشدة
(y ₁₉)	4.25	0.521	4.15	0.649	4.20	0.590	21.14	0.000	موافق بشدة
(y ₂₀)	4.20	0.613	4.15	0.703	4.17	0.658	19.55	0.000	موافق بشدة
(y ₂₁)	4.21	0.515	4.08	0.662	4.14	0.596	20.83	0.000	موافق بشدة
(y ₂₂)	4.21	0.515	4.10	0.668	4.14	0.600	19.43	0.000	موافق بشدة
(y ₂₃)	4.22	0.461	4.10	0.564	4.15	0.512	22.06	0.000	موافق بشدة

أثر تطبيق الفاتورة الإلكترونية على مخاطر المراجعة

المتغيرات	مراجعو الحسابات وخبراء الضرائب		الأكاديميون من أعضاء هيئة التدريس وأعضاء الهيئة المعانة بأقسام المحاسبة		على مستوى العينة ككل		(T-Test) Test Value=(3)	Sig. (2-tailed)	الاتجاه
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري			
المتوسط العام	4.27	0.552	4.16	0.648	4.21	0.604	-----	معنوي	موافق بشدة

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات

يتضح من الجدول السابق رقم (٥) ما يلي:

- بلغت قيم متوسطات آراء فئات العينة لجميع متغيرات الدراسة (4.21، 4.23، 4.25، 4.33)، وهي جميعها أكبر من القيمة المحايدة (3)، مما يشير إلى اتجاه آراء فئتي عينة الدراسة نحو الموافقة وبشدة على كل من خصائص استخدام الفاتورة الالكترونية، وأثر الفاتورة الالكترونية على كل من: الخطر الحتمي، وخطر الرقابة، وخطر الاكتشاف.

- ارتفاع قيم الانحراف المعياري على مستوى كل فئة من فئات عينة الدراسة وعلى مستوى العينة ككل مما يشير إلى ارتفاع مستوى التباين بين آراء فئتي عينة الدراسة.

- بلغت قيم P- Value لكل متغير من متغيرات الدراسة (0.000) وهي أقل من (5%) وهذا يعني أن متوسط درجة الاستجابة لجميع متغيرات الدراسة تختلف اختلافاً جوهرياً عن الدرجة المحايدة (3) مما يشير إلى اتفاق آراء فئتي العينة بشأن جميع متغيرات الدراسة، حيث بلغت جميع قيم متوسطات الرأي أكبر من القيمة المحايدة (3)، مما يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئات عينة الدراسة بشأن متغيرات الدراسة، واتجاه جميع الآراء نحو الموافقة وبشكل كبير على دور استخدام الفاتورة الالكترونية في تخفيض مخاطر المراجعة.

٤/٤/٩ مصفوفة ارتباط بيرسون:

يتم تطبيق معامل الارتباط بيرسون لاختبار مدى قوة العلاقة بين خصائص الفاتورة الالكترونية (المتغير المستقل) ومخاطر المراجعة: الخطر الحتمي، خطر الرقابة، وخطر الاكتشاف (المتغيرات التابعة)، وجاءت النتائج كما هو موضح بالجدول التالي رقم (٦):

جدول رقم (٦) مصفوفة ارتباط بيرسون

المتغيرات		خصائص الفاتورة الالكترونية	الخطر الحتمي.	خطر الرقابة	خطر الاكتشاف
١- خصائص الفاتورة الالكترونية		Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	1.000		
٢- تخفيض مخاطر المراجعة	الخطر الحتمي	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	0.755 0.000	1.000	
	خطر الرقابة	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	0.871 0.000	0.806 0.000	1.000
	خطر الاكتشاف	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	0.746 0.000	0.900 0.000	1.000

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

يوضح الجدول السابق رقم (٦) مصفوفة ارتباط بيرسون والتي تبين وجود علاقة ارتباط قوية بين كل من خصائص تطبيق الفاتورة الالكترونية (المتغير المستقل) وتخفيض مخاطر المراجعة الثلاث: والتي تتضمن كل من الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.746، 0.755، 0.871) على التوالي، وذلك عند مستوى معنوية (0.000)، (0.000، 0.000) وهي جميعها أقل من (0,5)، وهذا يعنى وجود علاقة ارتباط قوية وذات دلالة إحصائية بين كل من خصائص تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض مخاطر المراجعة عند مستوى معنوية (5%، 1%).

٩/٤/٥: اختبارات الفروض ومناقشة النتائج:

٩/٤/٥: اختبار الفرض الرئيس:

ينص الفرض الرئيس للبحث (ف٠) على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض مخاطر المراجعة"،
وينص الفرض البديل (ف١) على أنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض مخاطر المراجعة".

وبذلك سيتم اختبار الفرض الرئيس للبحث لقياس الأثر المتوقع من تطبيق المتغير المستقل (خصائص تطبيق الفاتورة الإلكترونية) والتي يرمز لها بـ $C-E.Invoice_{(x1-x10)}$ على المتغير التابع (تخفيض مخاطر المراجعة) (AR_{y1-y23}) : والذي يتضمن العبارات من (y_1-y_{23}) باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط وفقاً للمعادلة التالية:

$$AR_{(y1-y23)} = a + C-E.Invoice_{(x1-x10)} + \alpha$$

ويخلص الجدول التالي رقم (٧) نتائج اختبار قياس معامل الانحدار الخطي البسيط لتحديد العلاقة بين خصائص تطبيق الفاتورة الإلكترونية و تخفيض مخاطر المراجعة: جدول رقم (٧): نتائج اختبار معامل الانحدار الخطي البسيط بين خصائص تطبيق الفاتورة الإلكترونية ومخاطر المراجعة.

المتغير التابع	خطر المراجعة الاجمالي (AR) (y ₁₋₂₃)		
	B	T	Sig
Constant a	0.984	6.30	0.000
C-E.Invoice _(x1-x10)	0.742	20.36	0.000
R=0.81 R ² =0.661			
P. Value = 0.000 F= 414.8			
Adj R ² = .660 Std Error= .35 β= 0.813			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات

بتحليل الجدول السابق رقم (٧) تبين الآتي:

- أن القوة التفسيرية للنموذج مرتفعة، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.661)، مما يعنى أن التغير في خصائص تطبيق الفاتورة الإلكترونية يمكن أن يفسر (66.1%) من التغير في خطر المراجعة الكلى (المتغير التابع)، كما بلغ معامل التحديد المعدل (0.660).
- أن P.value لنموذج الانحدار (0.000) كانت أقل من (0.05) مما يشير إلي معنوية النموذج ككل عند مستوى معنوية (5%)، كما بلغت P.value لخصائص تطبيق الفاتورة الإلكترونية (0.000) أيضاً وكانت أقل من (0.05) وهذا يعنى أن تطبيق الفاتورة الإلكترونية يساهم بشكل إيجابي وبدرجة كبيرة في تخفيض خطر المراجعة الكلى، وفقاً للمعادلة التالية:

$$AR_{(1-23)} = 0.984 + 0.742 C-E.Invoice$$

وبذلك يتم رفض فرض العدم (ف٠) وقبول الفرض البديل (ف١) القائل بأنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض مخاطر المراجعة".
وفيما يلي سيتم اختبار الفروض الفرعية للبحث حتى يمكن تحديد درجة تأثير تطبيق الفاتورة الالكترونية في تخفيض مكونات خطر المراجعة الكلي.

٢/٥/٤/٩: اختبار الفرض الفرعي الأول:

ينص الفرض الفرعي الأول على أنه: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض الخطر الحتمي"
وبذلك ينص الفرض البديل على أنه: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض الخطر الحتمي"

لاختبار مدى صحة هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لبيان الأثر المتوقع من المتغير المستقل (خصائص تطبيق الفاتورة الالكترونية C-E. Invoice) والذي يرمز لعباراته بالرموز من $(x_1 - x_{10})$ على المتغير التابع (تخفيض الخطر الحتمي IR)، والذي يرمز لعباراته بالرموز $(y_1 - y_6)$ ، وذلك وفقاً للمعادلة التالية:

$$IR_{(y_1-y_6)} = a + C-E. Invoice_{(x_1-x_{10})} + \alpha$$

ويخلص الجدول التالي رقم (٨) نتائج التحليل الإحصائي للعلاقة بين خصائص تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض الخطر الحتمي.

جدول رقم (٨) نتائج تحليل الانحدار الخطي للعلاقة بين خصائص تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض خطر المراجعة الحتمي.

المتغير التابع المتغيرات المستقلة	الخطر الحتمي $IR_{(y_1-y_6)}$		
	B	T	Sig
C-E. Invoice			
Constant a	0.828	4.884	0.000
C-E. Invoice $_{(x_1-x_{10})}$	0.790	19.82	0.000
R=0.80 R ² =0.655			
P. Value =0.000 F=392.70			
Adj R ² = .64 Std Error= 0.38			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

تبين من خلال الجدول السابق رقم (٨) ما يلي:

- بلغ معامل الانحدار نحو (0.80) عند مستوى دلالة ($p < 0.001$) ، مما يشير إلى أن زيادة وحدة واحدة في المتغير المستقل (C-E. Invoice) تؤدي - في المتوسط - إلى زيادة قدرها (0.80) في قيمة المتغير التابع (IR) ، كما أشار معامل التحديد (R^2) إلى أن المتغير لمستقل (C-E. Invoice) يفسر نحو (65.5%) من التباين في المتغير التابع (IR) ، وهي نسبة مرتفعة.

- تبين أن قيمة P- Value لنموذج الانحدار كانت (0.000) وهي أصغر من (0.05) مما يشير إلى معنوية نموذج الانحدار ككل عند مستوى معنوية (5%) ، كما أشارت النتائج إلى معنوية اختبار (T) للمتغير المستقل ، الأمر الذي يعنى أن تطبيق الفاتورة الإلكترونية يؤثر إيجابياً وبدرجة كبيرة في تخفيض خطر المراجعة الحتمي وفقاً للمعادلة التالية:

$$IR_{(y1-y6)} = 0.828 + 0.790 \text{ C-E. Invoice}$$

وبناء على ذلك يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الإلكترونية وتخفيض خطر المراجعة الحتمي" ، وذلك وفق نموذج الانحدار:

٣/٥/٤/٩ اختبار الفرض الفرعى الثاني:

ينص الفرض الفرعى الثانى على أنه: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الإلكترونية وتخفيض خطر الرقابة"

وينص الفرض البديل على أنه: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الإلكترونية وتخفيض خطر الرقابة".

ويوضح الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار الخطى البسيط لبيان الأثر المحتمل من المتغير المستقل (خصائص تطبيق الفاتورة الإلكترونية) والذي يرمز لعباراته بالرموز من ($X_1 - X_{10}$) على المتغير التابع (RC) (خطر الرقابة) والذي يرمز لعباراته بالرموز ($y_7 - y_{15}$) ، وذلك وفقاً للمعادلة التالية:

$$RC_{(y7-y15)} = a + \text{C-E. Invoice}_{(x1-x10)} + \alpha$$

الجدول رقم (٩) نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لأثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على خطر الرقابة

المتغير التابع المتغير المستقل C-E .Invoice	تخفيض خطر الرقابة (CR)		
	B	T	Sig
Constant a	0.793	4.48	.0000
C-E .Invoice (x1-x10)	0.646	8.31	.0000
R =0.825 R ² =0.681 P. Value =0.000 F=43.52 Adj R ² = .665 Std Error= .40 β= 0.630			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات

يوضح الجدول السابق رقم (٩):

- أن القوة التفسيرية للنموذج مرتفعة، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (68.1%)، وهذا يعني أن المتغير المستقل (C-E .Invoice) يفسر نحو (68.1%) من التباين في المتغير التابع (RC)، وهي نسبة جيدة، كما تبين أن قيمة الخطأ المعياري تقدر بـ (40). وهذه القيمة تقترب من الصفر، وهذا يعني وجود ارتفاع في القدرة التنبؤية للنموذج ككل.

- وأوضحت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة قوية وذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل (C-E .Invoice) والمتغير التابع (RC)، حيث بلغ معامل الانحدار نحو (0.825) عند مستوى دلالة ($p < 0.001$)، مما يشير إلى أن زيادة وحدة واحدة في المتغير المستقل (C-E .Invoice) تؤدي - في المتوسط - إلى زيادة قدرها (0.825) في قيمة المتغير التابع (RC).

- بلغت P.value لنموذج الانحدار (0.000) وهي أقل من (0.05). مما يشير إلى معنوية النموذج ككل عند مستوى معنوية (5%)، وكانت قيمة P-value لخصائص تطبيق الفاتورة الالكترونية "المتغير المستقل" معنوية وموجبة، مما يشير أن تطبيق الفاتورة الالكترونية يساهم وبدرجة كبيرة في تخفيض خطر الرقابة وفقا للمعادلة التالية:

$$RC_{(y7-y15)} = 0.793 + 0.646 \text{ C-E .Invoice}$$

وبذلك يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض خطر الرقابة".

٤/٥/٤/٩ اختبار الفرض الفرعى الثالث:

ينص الفرض الثالث الفرعى الصفري على أنه: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض خطر الاكتشاف ".
وينص الفرض البديل على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض خطر الاكتشاف".

ويتضمن الجدول التالى رقم (١٠) نتائج تحليل الانحدار الخطى لبيان اثر المتغير المستقل (خصائص تطبيق الفاتورة الالكترونية) والذى يرمز لعباراته بالرموز من $(X_1 - X_{10})$ على المتغير التابع (RD) والذى يرمز لعباراته بالرموز $(y_{16} - y_{23})$ ، وذلك وفقاً للمعادلة التالية:

$$RD_{(y_{16}-y_{23})} = a + C-E.Invoice_{(x_1-x_{10})} + \alpha$$

الجدول رقم (١٠) نتائج تحليل الانحدار الخطى البسيط توضيح علاقة تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض خطر الاكتشاف

المتغير التابع المتغير المستقل C-E.Invoice	تخفيض خطر الاكتشاف (RD)		
	B	T	Sig
Constant a	0.833	4.58	0.000
C-E.Invoice _(x1-x10)	0.616	6.99	0.000
R=0.81 R ² =0.652			
P. Value = 0.000 F=38			
Adj R ² = .634 Std Error= .41 β= 0.554			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات

يوضح الجدول السابق رقم (١٠):

- أن القوة التفسيرية للنموذج مرتفعة، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.652) وهذا يعنى أن المتغير المستقل (C-E.Invoice) يفسر (65.2%) من التباين في المتغير التابع (RD)، كما تبين أن قيمة الخطأ المعياري تقدر بـ (0.41). وهذه القيمة تقترب من الصفر، وهذا يعنى وجود ارتفاع في القدرة التنبؤية للنموذج ككل.

- بلغت P.value لنموذج الانحدار (0.000) وهى أقل من (0.05). مما يشير إلي معنوية النموذج ككل عند مستوى معنوية (5%)، وكانت قيم P-value لخصائص تطبيق الفاتورة الالكترونية "المتغير

المستقل "معنوية وموجبة، مما يشير إلى أن تطبيق الفاتورة الالكترونية يساهم وبدرجة كبيرة في تخفيض خطر الاكتشاف وذلك وفقاً للمعادلة التالية:

$$RC_{(y7-y15)} = 0.833 + 0.616 C-E.Invoice$$

وبذلك يتم رفض الفرض العدم (H_0) وقبول الفرض البديل (H_1) القائل بأنه "يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض مخاطر الاكتشاف".
٥/٥/٤/٩: مناقشة النتائج:

بناء ما سبق، يمكن عرض ملخص نتائج التحليل الإحصائي للنماذج الثلاثة (RD، RC، IR) في الجدول التالي رقم (١١)

الجدول رقم (١١): مقارنة بين النماذج الثلاثة من حيث الارتباط وجودة النموذج ومعامل التحديد والمعنوية الإحصائية

المتغير التابع تخفيض مخاطر المراجعة AR _(y1-y23)	Durbin– Watson	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R ²)	جودة التفسير	p-value	المعنوية الإحصائية
IR _(y1-y6) الخطر الحتمي	2.036	0.755	0.655	مرتفعة	<0.001	معنوي جداً
RC _(y7-y16) خطر الرقابة	2.005	0.871	0.681	مرتفعة	<0.001	معنوي جداً
RD _(y17-y23) خطر الاكتشاف	1.983	0.746	0.652	مرتفعة	<0.001	معنوي جداً

يتضح من الجدول السابق رقم (١١) ما يلي:

١- تتراوح قيم (Durbin–Watson) ما بين (1.983-2.036) مما يشير إلى عدم وجود

ارتباط ذاتي بين البواقي، ولم تُسجَّل مشكلة تعدد توافر (Tolerance = 1, VIF = 1)

٢- يعتبر النموذج RC_(y7-y16) الأقوى من حيث قوة الارتباط، ومن حيث جودة التفسير

حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (R)، معامل التحديد (R²) (0.681، 0.871) على

التوالي، كما يوجد تقارب بين النموذج IR_(y1-y6) والنموذج RD_(y17-y23) من حيث قوة

الارتباط وجودة التفسير، لكنهما أقل من RC_(y7-y16)

٣- جميع النماذج ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة مرتفع جداً. ($p < 0.001$)

وبذلك يتضح أن تطبيق الفاتورة الالكترونية يساهم وبدرجة كبيرة في تخفيض خطر

المراجعة الكلي ولكن بدرجات متفاوتة، حيث تبين من نتائج التحليل الإحصائي أن تطبيق

الفاتورة الالكترونية يؤثر بدرجة أعلى في تخفيض خطر الرقابة (RC) يليه تخفيض خطر

المراجعة الحتمي (IR) ثم تخفيض خطر الاكتشاف (RD). ويمكن ارجاع هذه النتيجة الى عدة أسباب يمكن عرضها كما يلي:

١- يعتبر الالتزام بتطبيق الفاتورة الالكترونية دليل قوة نظام الرقابة الداخلي بالشركة محل المراجعة، خاصة في حالة ما اذا تم ربط منظومة الفاتورة الالكترونية بنظام المعلومات المحاسبي المطبق بالشركة محل المراجعة، ومن ثم فان تطبيق الفاتورة الالكترونية يعمل على تحقيق نوعين من الرقابة هما: الرقابة السابقة (الرقابة الوقائية) والرقابة اللاحقة، حيث تعمل الفاتورة الالكترونية على منع وقوع الأخطاء وتحد من إصدار فواتير وهمية، كما أنها تساعد المراجع في التحقق من صحة المعاملات التي تمت بالفعل خلال الفترة محل المراجعة. وبالتالي فهي تمثل دليل الاثبات المادي والموضوعي لإجراء اختبارات التحقق الستة: الملكية، الوجود، الاكتمال، التقييم، العرض، والدقة، ولذلك تبين أن تطبيق الفاتورة الالكترونية يؤدي الى تخفيض خطر الرقابة وبدرجة أعلى مقارنة بتأثيرها في تخفيض كل من الخطر الحتمي وخطر الاكتشاف.

٢- يرجع الخطر الحتمي في معظمه الى طبيعة نظام المعلومات المحاسبي المطبق بالشركة، وطبيعة بعض عناصر النظام، ولذلك فان ربط منظومة الفاتورة الالكترونية بنظام المعلومات المحاسبي يمكن أن يكون له دور كبير في تخفيض هذا النوع من المخاطر ولكن بدرجة أقل مقارنة بمخاطر الرقابة وذلك بسبب طبيعة الحسابات مثل النقدية بالخزينة والبنك والمخزون.

٣- في ظل تطبيق الفاتورة الالكترونية يتم احكام الرقابة على عملية اصدار الفواتير ومنع وقوع الأخطاء من خلال التحقق المصوب من جانب منظومة الفاتورة الالكترونية، بالإضافة الى ذلك تتيح منظومة الفاتورة الالكترونية سجلاً كاملاً بالفواتير الالكترونية حتى يتمكن مراجع الحسابات من اجراء اختبارات التحقق وتجميع أدلة اثبات اضافية، وبالتالي فان تطبيق الفاتورة الالكترونية يساهم وبشكل كبير في تخفيض خطر الاكتشاف ولكن بدرجة أقل مقارنة بدورها في تخفيض خطر الرقابة والخطر الحتمي وذلك ربما يعود لأسباب أخرى مثل ضعف المهارات العلمية والمهنية لمراجع الحسابات مما يؤثر على قدرته في اكتشاف الأخطاء.

٥/٩ الخلاصة والنتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية:

١/٥/٩ الخلاصة والنتائج:

- تعرف الفاتورة الالكترونية بأنها وثيقة رقمية الزامية على جميع المكلفين بها، تصدر من البائع للمشتري تتضمن بيانات كل منهما (الاسم والعنوان) ورقمهما الضريبي، وكود السلعة أو الخدمة وكميتها وسعر بيع الوحدة ونسبة ومبلغ الخصم تحت حساب الضريبة، ويتم توقيعها إلكترونياً، وارسالها للمشتري من خلال منظومة الفاتورة الالكترونية أو من خلال نظام (ERP) بالتكامل مع منظومة الفاتورة الالكترونية.
- يعرف خطر المراجعة بأنه " فشل المراجع في ابداء رأى متحفظ بالرغم من وجود خطر جوهري في القوائم المالية محل المراجعة، يتكون خطر المراجعة من ثلاثة مكونات هم: الخطر الحتمي، خطر الرقابة، وخطر الاكتشاف، ويسمى كل من الخطر الحتمي وخطر الرقابة بالمخاطر أو التحريفات الجوهريّة، وتوجد علاقة عكسية بين مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.
- تعمل منظومة الفاتورة الالكترونية- كنظام رقابي - على منع واكتشاف الأخطاء وتحد من اصدار فواتير وهمية، كما تعمل على توفير أدلة اثبات إضافية، وتؤدي الى تخفيض الوقت والجهد اللازمين لأداء عملية المراجعة الأمر الذي يعنى أن التطبيق الإلزامي للفاتورة الالكترونية يمكن أن يؤدي الى تخفيض خطر المراجعة الإجمالي.
- اثبتت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الفاتورة الالكترونية وتخفيض مخاطر المراجعة الثلاثة وهم: الخطر الحتمي، وخطر الرقابة، وخطر الاكتشاف، حيث تبين أن تطبيق الفاتورة الالكترونية يساهم بدرجة كبيرة في تخفيض مخاطر المراجعة ولكن بدرجات متفاوتة، حيث أنها تؤثر بدرجة أعلى في تخفيض خطر الرقابة، يلي ذلك تأثيرها في تخفيض الخطر الحتمي، يليه دورها في تخفيض خطر الاكتشاف، وربما يرجع السبب في ذلك الى اعتبار الالتزام بتطبيق الفاتورة الالكترونية يدل على قوة نظام الرقابة الداخلي بالشركة محل المراجعة ولذلك يكون تأثيرها الأكبر في تخفيض خطر الرقابة ويتبعه في ذلك كل من الخطر الحتمي، وخطر الاكتشاف.

٢/٥/٩ التوصيات:

في ضوء ما توصل إليه البحث من نتائج توصى الباحثة بما يلي:

- ضرورة ربط منظومة الفاتورة الالكترونية بنظام المعلومات المحاسبي المطبق بالشركات حتى يمكن احكام الرقابة على عملية اصدار الفواتير، وتخفيض الأخطاء، والحد من اصدار فواتير وهمية.

- تحديث المقررات الدراسية في المجال المحاسبي لتتضمن المفاهيم الأساسية وآليات عمل كل من منظومة الفاتورة الالكترونية، والاقارات الضريبية، بالإضافة إلي توفير دورات تدريبية للخريجين لتنمية مهارات المحاسب في بيئة التحول الرقمي.

٣/٥/٩ دراسات مستقبلية مقترحة:

- أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على الإقرار الضريبي الإلكتروني.

- دور الفاتورة الالكترونية في تحسين جودة التقارير المالية الرقمية.

- أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على جودة المراجعة الداخلية..

المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- أبو العينين، أحمد سعد محمد (٢٠٢٤). أثر تطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية على جودة معلومات التحاسب الضريبي والحد من الآثار السلبية للتهرب الضريبي في مصر: دراسة نظرية- ميدانية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط ٥(١)٢، ٣٨٤-٣٢١.
- البشير، عبد العظيم عبد الرحمن. ٢٠٢٢. دور المحاسبة الالكترونية في التقليل من مخاطر المراجعة (دراسة ميدانية على بعض مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، ٦(٢٩)، ٦٤-٧٩.
- الدلجاوي، أحمد عبد الكريم. ٢٠٢٣. دور منظومة الفاتورة الالكترونية في تحسين أداء مصلحة الضرائب المصرية، مجلة مصر المعاصرة، ١١٤ (٥٥٢)، ٩-١١٦.
- السوافيري، فتحى رزق وآخرون. ٢٠٠٢. الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية. بيروت، دار الجامعة الجديدة.
- جربوع، يوسف محمد. ٢٠٠٧. مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجى من تأثيرها على القوائم المالية فى عملية المراجعة- دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين فى قطاع غزة- فلسطين. الجامعة الاسلامية غزة، ١-٤١.
- شوقي، ماجى عادل. ٢٠١٤. اطار مقترح لمخاطر بيئة المراجعة المصرية: دراسة تحليلية، رسالة ماجستير فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة أسيوط.
- عبد الباقي، حسين سيد حسن (٢٠٢٢). العوامل المؤثرة على رضا الممولين عن منظومة الفاتورة الالكترونية فى مصر "دراسة ميدانية"، مجلة الأسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة جامعة الأسكندرية، ٦(٣)، ٢٢٧-٢٧٧.
- عبد العليم، صافيناز نجاتى. ٢٠٢٠، أثر تطبيق المراجع الثنائية والمراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، (٢) ١-٣٢.

- قربة، معمر & هيلامى، نبيلة. ٢٠١٨. أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على تقييم نظام الرقابة الداخلية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥)، مجلة المقريرى للدراسات الاقتصادية والمالية، ٢(١)، ١٥٢-١٦٦.
- قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠، الجريدة الرسمية، العدد (٤٢) مكرر (ج)، ١٩ أكتوبر.
- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٣٨٦) لسنة ٢٠٢٠، مكتب رئيس مصلحة الضرائب المصرية، وزارة المالية eta.gov.eg
- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٥١٨) لسنة ٢٠٢٠، مكتب رئيس مصلحة الضرائب المصرية، وزارة المالية eta.gov.eg
- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٨٥) لسنة ٢٠٢١، مكتب رئيس مصلحة الضرائب المصرية، وزارة المالية eta.gov.eg
- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (١٩٥) لسنة ٢٠٢١، مكتب رئيس مصلحة الضرائب المصرية، وزارة المالية eta.gov.eg
- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٤٤٣) لسنة ٢٠٢١، مكتب رئيس مصلحة الضرائب المصرية، وزارة المالية eta.gov.eg
- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٦١٩) لسنة ٢٠٢١، مكتب رئيس مصلحة الضرائب المصرية، وزارة المالية eta.gov.eg
- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٢٠٨) لسنة ٢٠٢٢، مكتب رئيس مصلحة الضرائب المصرية، وزارة المالية eta.gov.eg
- قرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية رقم (٣٢٣) لسنة ٢٠٢٢، مكتب رئيس مصلحة الضرائب المصرية، وزارة المالية eta.gov.eg.
- لطفى، أمين السيد أحمد. ٢٠٠٧. تحسين دقة أحكام المراجعين لأغراض مخاطر وجود الغش في التقارير المالية باستخدام وسائل دعم القرار: دراسة اختبارية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بنى سيف، العدد الأول: ٧-٢٩

– معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) لسنة ٢٠٠٨. "الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها"، الهيئة العامة للرقابة المالية.

– منصورى، محمد و خيرانى، العيد.(٢٠٢٣). دور تبني استعمال الفاتورة الالكترونية في تفعيل التحقيق المصوب في ظل توجه الإدارة الضريبية نحو الرقمنة- دراسة استطلاعية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، ٦(٢)، ٣١٣-٣٣٢.

– نخال، أيمن محمد صبري. ٢٠٢٠. أثر البيانات الضخمة على مخاطر المراجعة. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية الأعمال، جامعة الإسكندرية، ٤(٢)، ٢٣٣-٢٧٧.

ثانياً: مراجع باللغة الانجليزية:

– Abbas D., Malik G., Jawad H.2024. The Impact of The electronic invoice on Tax Revenues and its impact on The Iraqi Tax system an empirical study, International Journal of Studies in Business Management, Economics and Strategies, 3 (5),73-93

– AICPA, 2006, SAS.47, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, USA.

– AICPA.2006. SAS.44, Auditor's responsibility for detecting errors and irregularities in financial statements., USA.

– Almaleeh, N. 2021. The Impact of Digital Transformation on Audit Quality: Exploratory Findings from a Delphi Study. Science Journal for Commercial Research, 3, July, 9- 36.

– Altıntaş, T. 2010. Attitudes to audit risk model and materiality: Evidence from Turkey, Sosyal Bilimler Dergisi, Istanbul University School of Business Accounting Department, (1), 130-136

– Arzhenovskiy, V. 2019. Audit Risk Assessment Model, International Journal of Economics and Business Administration Volume VII Special Issue 1, 74 .

– Awan U.2023. Impact of electronic invoicing on cost saving and operational efficiency in logistics. Thesis in accounting,UAS.1-35

- European Commission.(EC) 2021. E-Invoicing. Retrieved on 16 September 2023. Available at European Commision: <https://joinup.ec.europa.eu/collection/rolling-plan-ict-standardisation/e-invoicing-0>
- [http://www.profile.eta.gov.eg/sign up](http://www.profile.eta.gov.eg/sign-up).
- <http://www.eta.gov.eg/>
- Hyung, L. 2016. Can Electronic Tax Invoicing Improve Tax Compliance? A Case Study of the Republic of Korea's Electronic Tax Invoicing for Value Added Tax, Equitable Growth, Finance and Institutions Global Practice Group March,
- Koch, B. 2015. E-invoicing/E-Billing. Report. Billentis,5June.
http://www.billentis.com/e-invoicing_ebilling_market_report_EN.htm
- IFAC. (2008), ISA. 400. "The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statement", International Federation of Accounting,.
- Kotsogiannis C., Salvadori L., Karangwa J., Murasi I . 2025. E-invoicing, tax audits and VAT compliance. Journal of Development Economics 172,1-8
- Moraru, M., Dumitru, F .2011. Annals of the University of Petroșani, Economics, 11(3), 2011, 187-194

ملحق البحث

قائمة استقصاء

السيد الأستاذ الفاضل/.....

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإجراء دراسة ميدانية حول أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على مخاطر المراجعة، حيث تعد الفاتورة الالكترونية أحد الأدوات التي تستخدمها مصلحة الضرائب المصرية للحد من التهرب الضريبي، تصدر الفاتورة الالكترونية -من خلال منظومة الفاتورة الالكترونية- في صورة رقمية وفقاً لنموذج موحد، تحمل رقم فريد ومميز، توقع الكترونياً من قبل مصدر الفاتورة (البائع)، تخضع الفاتورة للمراجعة والفحص قبل إصدارها من قبل مصلحة الضرائب للحد من الأخطاء في المعاملات المالية، كما أنها تعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلي لمنشأة العميل، ودليل الإثبات الموضوعي للتحقق من مدى صدق القوائم المالية خلال فترة زمنية معينة، وبذلك فهي تعمل على مساعدة مراجع الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش، الأمر الذي يعنى أن تطبيق الفاتورة الالكترونية يمكن أن يؤدي الى تخفيض مخاطر المراجعة الثلاثة (الحتي- الرقابة - الاكتشاف).

أرجو من سيادتكم التكرم بالتعاون معنا من خلال ردكم على الأسئلة الواردة بالاستمارة، حيث تمثل إجابتكم أحد الدعائم الأساسية لإثراء البحث.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

أولاً: البيانات الأساسية والديموغرافية:

الاسم (اختياري)/.....

المسمى الوظيفي: مراجع/ خبير ضرائب ()، أكاديمي ()، أخرى ()

سنوات الخبرة:

أقل من ٥ سنوات ()، من ٥ - ١٠ سنوات ()، من ١١ - ١٥ سنة ()، أكثر من ١٥ سنة ()

المؤهل الدراسي/ الأكاديمي: بكالوريوس ()، ماجستير ()، دكتوراة ()، أخرى ()

ثانياً: الاستقصاء الخاص بفروض الدراسة:

رقم مسلسل	العبرة	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
خصائص الفاتورة الالكترونية:						
١	فاتورة رقمية: تصدر في شكل موحد الكتروني رقمي من خلال منظومة الفاتورة الالكترونية.					
٢	تحمل كل فاتورة الكترونية توقيع رقمي أو ختم الكتروني باسم مصدر الفاتورة.					
٣	الفاتورة الزامية: يتم إصدارها بشكل الزامي على جميع الممولين المسجلين بمصلحة الضرائب المصرية.					
٤	للفواتير الالكترونية تسلسل رقمي فريد لتقليل فرص التلاعب.					
٥	تصدر الفاتورة الالكترونية من خلال منظومة الفاتورة الالكترونية وبعد اجراء الفحص المصوب (المراجعة) من قبل مصلحة الضرائب.					
٦	تخضع الفاتورة لقيود مشددة في حالة الرغبة في تعديلها أو إلغائها.					
٧	تتيح منظومة الفاتورة الالكترونية سجلاً كاملاً لكافة الفواتير الصادرة والواردة لأغراض المراجعة والتحقق.					
٨	تتضمن الفاتورة كود معتمد للسلعة المباعة أو الخدمة المقدمة					

رقم مسلسل	العبرة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٩	تمثل الفاتورة الالكترونية نوع من الرقابة السابقة على المعاملات بين المكلفين بإصدارها.					
١٠	تعتبر الفاتورة دليل الاثبات على مدى صحة المعاملات المالية التي تمت بالشركة خلال فترة زمنية معينة.					
المحور الثاني: أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على الخطر الحتمي:						
١	تعمل الفاتورة الالكترونية على الحد من اصدار فواتير بمعاملات وهمية					
٢	تسمح منظومة الفاتورة الالكترونية بالتكامل مع الأنظمة المحاسبية المختلفة مما يسهل من عملية المراجعة ويقلل من الأخطاء والغش في إجراءات المعالجة.					
٣	تعمل الفاتورة الالكترونية على تسجيل العمليات بشكل ألي ومنظم مما يقلل من احتمالية حدوث أخطاء بشرية اثناء عمليات المعالجة					
٤	تعمل الفاتورة الالكترونية على تقليل المخاطر المرتبطة بطبيعة أنشطة العملاء الملتزمين بتطبيقها					
٥	تعمل الفاتورة الالكترونية على زيادة دقة البيانات المحاسبية					
٦	يتم مراجعة الفاتورة الالكترونية بشكل فوري قبل إصدارها للتحقق من صحة المعاملة من قبل منظومة الفاتورة الالكترونية.					
المحور الثالث: اثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على مخاطر الرقابة الداخلية:						
٧	تعتبر الفاتورة الالكترونية جزء أساسى من نظام الرقابة الداخلية.					
٨	التزام المنشأة بإصدار فواتير الكترونية يعتبر دليل على قوة نظام الرقابة الداخلية.					
٩	تساعد الفاتورة الالكترونية في التحقق من صحة إجراءات المعالجة بالنظام المحاسبى.					

أثر تطبيق الفاتورة الإلكترونية على مخاطر المراجعة

رقم مسلسل	العبرة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١٠	تحقق الفاتورة الالكترونية نوع من الرقابة السابقة: حيث يتم التحقق من بيانات المعاملة ومراجعتها قبل إصدارها من قبل مصلحة الضرائب					
١١	تحقق الفاتورة الالكترونية نوع من الرقابة اللاحقة على المعاملات: حيث تمثل الفاتورة الالكترونية دليل الاثبات الموضوعي على مدى صدق العمليات التي تمت بالمنشأة خلال فترة زمنية محددة					
١٢	تخضع الفاتورة الالكترونية الى قيود قانونية وإجراءات مشددة في حالة اجراء أي تعديل في بيانات الفاتورة حيث يشترط موافقة كل من مستلم الفاتورة ومنظومة الفاتورة الالكترونية					
١٣	تخضع الفاتورة الالكترونية الى قيود قانونية وإجراءات مشددة في حالة رغبة المنشأة في الغاء الفاتورة حيث يشترط أولاً الحصول على موافقة كل من مستلم الفاتورة ومنظومة الفاتورة الالكترونية					
١٤	توجد قيود مشددة عند التأخر في اصدار الفاتورة في موعدها الصحيح: حيث يشترط الحصول على تصريح الكرتوني من مصلحة الضرائب لإصدار الفاتورة في تاريخها الصحيح وفي حدود (١٢) طلب سنويا					
١٥	تعتبر الفاتورة الالكترونية نظام رقابي قوى -على عمليات منشأة العميل- يخضع لإشراف مصلحة الضرائب ويقلل من فرص التلاعب والغش					
المحور الرابع: أثر تطبيق الفاتورة الالكترونية على مخاطر عدم الاكتشاف.						
١٦	تعمل الفاتورة الالكترونية على مساعدة مراجع الحسابات في اجراء اختبارات التحقق.					
١٧	توفر الفاتورة الالكترونية أدلة اثبات إضافية للتحقق من صحة المعاملات المالية.					

رقم مسلسل	العبرة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١٨	تعمل الفاتورة الالكترونية على تسهيل عملية جمع وتجزين البيانات وتقليل الوقت اللازم لإجراءات المراجعة.					
١٩	تعمل الفاتورة الالكترونية على توفير سجلاً كاملاً بالفواتير لتسهيل عملية المراجعة					
٢٠	تعمل الفاتورة الالكترونية على تحقيق الشفافية في المعاملات المالية.					
٢١	تعمل الفاتورة الالكترونية على تعزيز قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء.					
٢٢	تعمل الفاتورة الالكترونية على تحسين دقة القوائم المالية.					
٢٣	تعمل الفاتورة الالكترونية على مساعدة مراجع الحسابات في التوسع في عمليات الفحص وتجميع أدلة اثبات أكثر، مع تخفيض الوقت والجهد اللازمين لتحقيق ذلك.					