أثر الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة في الجهات العلاجية التابعة لمنظومة التأمين الصحي الشامل في مصر "دراسة تطبيقية"

د. جمال السيد إبراهيم رطبه
مدرس المحاسبة
كلية التجارة – جامعة الزقازيق

الملخص:

يهدف البحث إلى التعرف على أثر الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة في الجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية GAHC باعتبارها إحدى هيئات منظومة التأمين الصحي الشامل في مصر، وأداة الدولة المصرية الرئيسية في ضبط وتنظيم تقديم الخدمات الصحية التأمينية وفقاً لما ورد بالقانون رقم (٢) لسنة ٢٠١٨م الخاص بإصدار قانون نظام التأمين الصحي الشامل، وذلك اعتمادا على عينة قوامها عدد (٢١) مستشفى لدى كل منهم وحدة حسابية خاصة به؛ خلال الفترة من (٢٠٢٠م- ٢٠٢٢م)، ومع اختبار الفرض الرئيسي للدراسة بالاعتماد على نماذج بيانات القوائم PDM؛ توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية معنوية طردية قوية بين تطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني ودرجة إحكام الرقابة على استخدامات الموازنة العامة للدولة بالجهات العلاجية التابعة لهيئة الرعاية الصحية.

حيث تقدم المؤسسات العلاجية خدمات طبية لشريحة كبيرة من المجتمع المصري وهي بذلك تستهلك موارد مالية اثناء تقديم برامجها وانشطتها الصحية؛ يتم تمويل تلك الموارد من الموازنة العامة للدولة من خلال مقطعي تمويل - مقطع عجز الخزانة ومقطع الموارد الذاتية-، ونظراً إلى أن تطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني في المؤسسات الحكومية المصرية لا سيما التابعة للقطاع الصحي؛ يؤثر بشكل إيجابي على تدعيم نظم الرقابة الداخلية على ما يتم استخدامه في تلك المؤسسات من أدوية ومستلزمات وأجهزة طبية وأي مصروفات أخرى تتعلق بأداء الخدمة الطبية، ومن ثم

يمكن الحصول على نتائج دقيقة ومعلومات تعزز من كفاءة نظم الرقابة الداخلية لحماية مقدرات واعتمادات الموازنة بتلك المؤسسات، ومن ثم ضمان كفاءة الإنفاق الحكومي وتفعيل نظم الرقابة الفعلية على استخدامات الموازنة العامة للدولة.

إن النظام المحاسبي الحكومي المطبق بالمؤسسات العلاجية هو الوسيلة التي من خلالها يتم التعرف على المعلومات اللازمة عن النفقات العامة عبر الموازنة العامة للدولة، ولعل أن هذا النظام لا يكفي بمفهومه التقليدي وفي ظل توسع النشاط الحكومي؛ لتوفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء المالي في المؤسسات الحكومية ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة، لذا كان من الضروري تطوير الأساليب المالية والمحاسبية المطبقة بالمؤسسات الحكومية واستخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة والتوسع في تطبيق التحول الرقمي، حتى تكون تلك المؤسسات قادرة على انتاج التقارير والقوائم المالية والإفصاح عنها إلكترونياً بما يضمن توفير المعلومات اللازمة لغرض رقابة كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي ممثلاً في الرقابة المستمرة لاستخدامات الموازنة العامة للدولة.

الكلمات الدالة: الإفصاح المالي الإلكتروني، استخدامات الموازنة العامة للدولة، منظومة التأمين الصحي الشامل.

Abstract:

This research aims to identify the impact of electronic financial disclosure on the control of the uses of the general budget in government departments affiliated with the General Authority of Health Care, through a group of samples consisting of (160) therapeutic institutions and units medical; The period from (2020 - 2022),The main hypothesis of the study was tested based on PDM data models, and the results of the study concluded that there is a strong positive correlation between the application of electronic financial disclosure and the degree of

tightening control over the uses of the state budget in the treatment institutions of the General Authority of Health Care.

Key words: electronic financial disclosure, uses of the state's general budget, comprehensive health insurance system.

القسم الأول

الإطار العام للبحث.

١/١ مقدمة البحث:

تسعى المنشآت العلاجية التابعة لمنظومة التأمين الصحي الشامل في مصر إلى التوسع في تطبيق التحول الرقمي واستخدام الأدوات التكنولوجية الحديثة التي تمكنها من تقديم الخدمة الطبية للمنتفعين بشكل أكثر سرعة وبمستوى الجودة المطلوب، بالإضافة إلى رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة، ومن ثم ترشيد الانفاق الحكومي وضمان كفاءة استخدام المال العام.

فقد أصبح اهتمام المؤسسات العلاجية بتطبيق التحول الرقمي والالتزام بالإفصاح المالي الإلكتروني أمراً ضرورياً، وذلك حتى تتمكن الأجهزة الرقابية على الحسابات والإنفاق الحكومي –وزارة المالية، الجهاز المركزي للمحاسبات، هيئة الرقابة الإدارية- من تتبع الإنفاق الحكومي بالقطاع الصحي، وضمان سلامة الصرف وفقاً للإجراءات والقواعد المتبعة المنظمة لهذا الشأن، بالإضافة إلى ضمان استخدام المال العام والاعتمادات المالية بالموازنة العامة للدولة في الأوجه المخصصة لها دون إفراط أو تفريط، فضلاً عن تسهيل تقديم المعلومات المالية عن تلك المؤسسات العلاجية للأطراف المهتمة وضمان مستوى عالٍ من الشفافية والجودة (رشوان، ٢٠١٨).

ومن هذا المنطلق وفي ظل التوسع في تطبيق التحول الرقمي الذي تشهده الدولة المصرية في الآونة الأخيرة؛ قامت الإدارات المالية في المؤسسات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية ضمن منظومة التأمين الصحي الشامل، بدورها من

خلال تفعيل الإفصاح المالي الإلكتروني عن حساباتها وتقاريرها المالية بشكل شهري وربع سنوي ونصف سنوي وبشكل سنوي، لاعتباره لازماً وضرورياً لتخطيط ورقابة الاعتمادات المالية بالموازنة العامة الخاصة بتلك المؤسسات، فأصبحت تلك المؤسسات تنفذ كافة المعاملات المالية والتعامل على اعتماداتها المخصصة من الموازنة العامة للدولة؛ من خلال نظم المعلومات المالية الإلكترونية الملزمة لها من قبل وزارة المالية مثل منظومة GFMIS ومنظومة GPS وهي التي تمكن تلك المؤسسات من تطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني بشكل دوري، حيث تمكن تلك النظم من تقديم المعلومات اللازمة لتقدير الإيرادات العامة والنفقات العامة عبر الموازنة العامة للدولة (أحمود، ٢٠٢٢).

فقد حظى الإفصاح المالي الإلكتروني باهتمام بالغ من قبل الدراسات والبحوث والمنظمات والجمعيات العلمية المختصة؛ حتى أصبحت الدول تتنافس في تحفيز مؤسساتها الحكومية وكذلك الخاصة على مواكبة التطور التكنولوجي وتفعيل التحول الرقمي خاصةً في مجال الإفصاح المالي، وذلك لإدراكهم بالنتائج السلبية التي قد تترتب على التمسك بالإفصاح المالي التقليدي، وبالتالي التأكيد على ضرورة مواكبة المؤسسات للتطور التكنولوجي والاستفادة من الوسائل التكنولوجية في إتاحة عرض التقارير المالية بشكل دوري للوفاء باحتياجات المستخدمين على المنصات الإلكترونية، فضلاً عن دور الإفصاح الإلكتروني في تعزيز جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بما يمكن مستخدميها من اتخاذ قرارات مثلى (عامر، ٢٠٠٦).

وحيث أن تطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني بالمؤسسات الحكومية المصرية؛ لا سيما التابعة لقطاع الصحة، سيمكن المواطن المصري من المشاركة في عملية صنع السياسة العامة، إضافة إلى تمكين الجهات المعنية من القيام بدورها الرقابي على استخدامات الموازنة العامة للدولة، حيث يعكس الإفصاح المالي الإلكتروني البيانات التي توضح المنصرف من كافة بنود وأنواع اعتمادات الموازنة العامة للدولة بأبوابها الموازنية المختلفة، ليوضح إجمالي المستخدم من المال العام من قبل كل جهة وكذلك على المستوى العام للوفاء باحتياج محدد أو تنفيذ برنامج أو مشروع معين، ومن ثم

تحقيق الشفافية والمساءلة المالية في القطاع الحكومي إضافة إلى توسيع نطاق مشاركة الجمهور في عملية إدارة شئونه ومنحه دوراً أكبر في التخطيط ومتابعة تنفيذ التنمية الشاملة والمستدامة (الياسري، ٢٠١٧).

ومن الضروري حتى تتمكن المؤسسات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية في إطار منظومة التأمين الصحي الشامل؛ من تنفيذ الإفصاح المالي الإلكتروني أن تتوافر لديها مقومات أساسية أهمها: امتلاك وسائل وتقنيات المعلومات والاتصالات والبرامج اللازمة لأغراض إيصال التقارير المالية والإفصاح عنها إلكترونياً إلى مستخدميها في كافة الجهات، بالإضافة إلى تأهيل وتدريب العنصر البشري من العاملين في الإدارات المالية بتلك المؤسسات بالشكل الذي يمكنهم من تطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني، علاوة على اعتبار الإفصاح المالي الإلكتروني من المهام التي تلتزم بها المؤسسة وتحاسب في حالة التقصير في تطبيقها.

جدير بالذكر أن المؤسسات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية ملتزمة بتطبيق نظم المعلومات الإلكترونية الحكومية، فضلاً عن قيامها بالتوسع نحو تطبيق التحول الرقمي بجعل كافة المؤسسات لا ورقية وأن حصول المنتفع على الخدمة الصحية لا يتطلب أي إجراء ورقي بل تتم كافة الإجراءات إلكترونياً.

٢/١ مشكلة وتساؤلات البحث:

إن الباعث للاهتمام بأثر الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة في الجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية لهو نتيجة لوجود خلط واضح بين الإفصاح المالي الإلكتروني والإفصاح الإلكتروني والتحديات المرتبطة به، وانعكاس ذلك الخلط على الموازنة العامة للدولة في المنشآت التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية باعتبار الموازنة أداة للتخطيط والرقابة.

في ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات البحثية التالية:

١- ما هو تأثير الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة في الجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية؟

٢- ما هي المشاكل والمعوقات التي تواجه تطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني في المؤسسات الحكومية؟

٣/١ أهداف البحث:

في ضوء مشكلة البحث يتمثل هدف البحث في دراسة دور وتأثير الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة في الجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية، بالإضافة إلى التعرف على التحديات التي تواجه تلك المنشآت العلاجية في تطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني.

٤/١ أهمية ودوافع البحث:

ترجع أهمية البحث إلى عدة عوامل واعتبارات لعل من أهمها ما يلي:

١- ضرورة التزام الجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية -باعتبارها إحدى هيئات التأمين الصحي الشامل- بدورها نحو رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة، وذلك لضمان الحفاظ على المال العام، والمساهمة في الحد من عجز الموازنة من خلال ترشيد وكفاءة الإنفاق الحكومي.

٢- المساهمة في تحسين مستوى الإفصاح المالي الإلكتروني بما يضمن تحقيق فاعلية الموازنة العامة للدولة بالجهات العلاجية محل البحث.

٣- ندرة الدراسات السابقة في البيئة العربية ومن بينها جمهورية مصر العربية والتي تناولت أثر الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة خاصة في قطاع الصحة باعتباره أحد أهم القطاعات الحيوية بالدولة المصرية.

٥/١ فروض البحث:

في ضوء تساؤلات البحث وسعياً نحو تحقيق أهدافه يمكن صياغة فروض البحث في الفرض الرئيسي التالي: **"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة في الجهات العلاجية التابعة لمنظومة التأمين الصحي الشامل في مصر".**

٦/١ نطاق البحث:

يتمثل نطاق البحث في الجوانب التالية:

- يقتصر تطبيق البحث على بعض المؤسسات العلاجية (مستشفيات بها وحدات حسابية مستقلة) التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية في محافظات بورسعيد والأقصر والإسماعيلية وجنوب سيناء وأسوان - محافظات المرحلة الأولى لتطبيق منظومة التأمين الصحي الشامل بجمهورية مصر العربية- والتي تتبع قطاع الصحة والرعاية الأولية والطب الوقائي.
- يشتمل نطاق البحث الزمني على الفترة من ٢٠٢٠م وحتى ٢٠٢٢م وهي فترة تطبيق المرحلة الأولى من منظومة التأمين الصحي الشامل.
- يركز البحث الحالي على دراسة التعرف على أثر الإفصاح المالي الإلكتروني- دون التطرق للإفصاح غير المالي- على رقابة استخدامات الموازنة العامة في الجهات العلاجية محل البحث.

٧/١ هيكل البحث:

في ضوء مشكلة البحث، وتحقيقاً لأهدافه، يسير هيكل البحث على النحو التالي:

- القسم الأول: الإطار العام للبحث.
- القسم الثاني: الإطار النظري للبحث.
- القسم الثالث: تصميم البحث وتحليل النتائج.
- القسم الرابع: خلاصة البحث والتوصيات والدراسات المستقبلية.
- مراجع البحث والملاحق.

القسم الثاني

الإطار النظري للبحث.

في هذا القسم يتم تناول الإفصاح المالي الإلكتروني كمفهوم وأهمية ومستوياته، يلي ذلك التعرف على استخدامات الموازنة العامة للدولة كأداة للرقابة، وكذلك مراجعة الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث انتهاءً بتطوير فروض البحث.

١/٢ الإفصاح المالي الإلكتروني:

يقصد بالإفصاح المالي الإلكتروني الحكومي أنه: "قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض بياناتها ومعلوماتها المالية للمستخدمين العاديين عبر شبكة الإنترنت خلال الفترات الزمنية المناسبة"، وبالتالي فإن الإفصاح المالي الإلكتروني يعد من الأساليب الحديثة التي تسهل عملية توفير المعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسة من خلال عرض القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها إلكترونيًا (أبو يوسف، ٢٠١٨).

ولقد أصبح تطبيق الإفصاح المالي كأحد أهم مبادئ الحوكمة مساعدًا للمؤسسات على تحقيق الشفافية في البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية؛ مما يساهم في الحد من الفساد المالي والإداري بتلك المؤسسات، ولا شك من أن تطبيق التكنولوجيا في النظم المحاسبية الحكومية يوفر كثير من المميزات مثل: الإفصاح عن معلومات دقيقة وملائمة وسهلة الفهم في الوقت المناسب، كما يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية وتخفيض الوقت اللازم لإقفال وتسوية الحسابات في نهاية الفترة المالية، كما أنه يحسن من كفاءة عمل المحاسبين ويزيد من دوافع الابتكار والتعلم والمهارات لديهم (Zainol et al.,2017).

وتلجأ المؤسسات المصرية الحكومية لا سيما التابعة لقطاع الصحة؛ إلى تطبيق الإفصاح الإلكتروني كبديل عن الإفصاح التقليدي الورقي، وذلك لأنه يتسم بعدد من المميزات أهمها (سمايلي وأخرون، ٢٠١٩):

- التوسع في نشر المعلومات المالية على عدد غير محدود من المستخدمين بنفس الشكل والمحتوى وفي ذات الوقت؛ الأمر الذي يحقق للمؤسسة الانتشار في السوق المحلي والدولي، وجذب المزيد من المستثمرين.
- إمكانية الوصول إلى المعلومات المالية الأساسية والتفصيلية من خلال محركات البحث في وقت أسرع وبأقل جهد وتكلفة ممكنة، ومن ثم المساهمة في اتخاذ القرارات المثلى في الأوقات المناسبة.

- يتميز الإفصاح الإلكتروني بإمكانية إجراء تحديث وإجراء تعديلات كمية ونوعية على البيانات والمعلومات المالية بشكل دوري أو متى ظهرت الحاجة لذلك، بما يجعل المعلومات المفصح عنها أكثر شمولاً ونفعاً للمستخدمين.
- خفض التكاليف وتقليص الوقت اللازم لطباعة ونشر المعلومات والتقارير المالية وتسهيل الوصول اليها من قبل كافة الأطراف المهتمة بما يؤثر بالإيجاب على جدوى القرارات الاستثمارية والإدارية المتخذة استناداً على تلك المعلومات، الأمر الذي يستغرق مزيد من الوقت ويحمل المؤسسة تكاليف باهظة حال اتباع أسلوب الإفصاح التقليدي الورقي.
- يمكن الإفصاح المالي الإلكتروني المؤسسات ومستخدمي المعلومات المالية من إجراء المقارنات بين نتائج أعمال المؤسسات عبر سلسلة زمنية لذات المؤسسة، وكذلك إجراء المقارنات بين الأقسام المختلفة المكونة للمؤسسة ومدى مساهمة كل منها في تحقيق نتائج الأداء المالي، فضلاً عن مقارنة المؤسسات بمثيلاتها داخل القطاع أو العاملة في ذات المجال على مستوى محلي ودولي.
- تسهيل وظائف التحليل المالي وتحليل التكاليف وتفعيل دورهما بالمؤسسات؛ من خلال تمكين المسئولين من الربط بين النتائج والوقوف على تفسيرات دقيقة وتفصيلية لمعلومات بذاتها، فضلاً عن إتاحة تلك المعلومات تحت بصر المتخصصين لعدد من السنوات وعدد من المؤسسات.
- يحقق الإفصاح المالي الإلكتروني حوارًا معلوماتيًا دائمًا ومشتركًا بين المستخدمين والمؤسسات، الأمر الذي معه يمكن توفير معلومات إضافية تلبي احتياجاتهم.
- يمكن الإفصاح المالي الإلكتروني في المؤسسات لا سيما الحكومية من توفير قاعدة بيانات حكومية شاملة ومرنة مع توفير قدر أكبر من الدقة في تشغيلها وتخفيض التكاليف المرتبطة بالتشغيل.

وجدير بالذكر أن المميزات السابق عرضها للإفصاح المالي الإلكتروني؛ من الصعب تحقيقها في ظل تطبيق الإفصاح المالي الورقي التقليدي، وذلك لا يعني خلو الإفصاح المالي الإلكتروني من التحديات والمشاكل التي قد تؤثر بالسلب على جدوى

وفاعلية الإفصاح المالي، ويمكن تصنيف تلك المشاكل أو التحديات إلى مجموعتين (عامر، ٢٠٠٦؛ زكرياء، ٢٠١١):

أ- **المجموعة الأولى:** التحديات المرتبطة باختلاف ممارسات الإفصاح المالي الإلكتروني، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- التوسع في عرض المعلومات الاختيارية بالخروج عن نطاق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الأمر الذي يدفع عدد من المؤسسات في اتاحة معلومات اضافية غير مالية لكافة المستخدمين، والتي كانت تتاح فقط للمحللين الماليين، مما قد يمثل خروجًا عن نطاق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بتوفير ذلك الكم الهائل من المعلومات لكافة المستخدمين.
- التعمد الواضح من بعض المؤسسات بالخروج عن قواعد الإفصاح العادل وذلك من خلال عدم التزامها بنشر القوائم المالية الأساسية كوحدة واحدة، الأمر الذي قد يصل إلى حذف جزء من تلك القوائم، وذلك من خلال استخدام بعض المصطلحات غير الملائمة للتعبير عن التقرير المالي.

ب- **المجموعة الثانية:** التحديات المرتبطة بالخصائص التكنولوجية، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- قيام بعض المؤسسات بالتلاعب في تقرير مراقب الحسابات المرفق مع القوائم المالية المنشورة بشكل إلكتروني، وذلك من خلال إرفاق تقرير وهمي يتضمن تقرير لكيان وهمي أو توقيع مزيف لمراقب الحسابات من خلال الاستعانة ببرامج تكنولوجية تمكنها من تنفيذ ذلك التلاعب.
- إمكانية التلاعب وإجراء تعديلات بالقوائم المالية والمعلومات المالية المنشورة على موقع المؤسسة من خلال اختراقه سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، أو من خلال استخدام بعض التطبيقات التكنولوجية التي تمكن من تعديل بعض القيم المالية الواردة بالقوائم المالية أو الإيضاحات المتممة.

ورغم التحديات التي تكتنف تطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني إلا أن الإصرار على التغلب على تلك التحديات في سبيل التطبيق يرجع للأهمية الملموسة من تطبيق

الإفصاح المالي الإلكتروني والتي تتمثل في توفير المعلومات المالية بالكمية والكيفية والجودة المطلوبة وفي التوقيت المناسب للمستخدمين، وهو ما عجز الإفصاح المالي التقليدي على الوفاء به، لذا كان على الماليين تطويع التحول الرقمي لخدمة غرض الإفصاح عن المعلومات وتوصيلها للأطراف ذوي المصلحة بالشكل والمضمون وفي التوقيت الذي يخدم أهدافهم واستخداماتهم لتلك المعلومات، وهو ما تم التعبير عنه بالإفصاح المالي الإلكتروني (محروس، ٢٠٢١).

ولا شك أن الالتزام بتطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني يتماشى مع الأهداف العامة لنظرية المحاسبة ويساعد في تحقيق جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وذلك لقدرة الإفصاح المالي الإلكتروني على تحقيق ما يلي (حماد، ٢٠٠٤؛ مطر، ٢٠٠٨):

- تحقيق **الحيادية** في توصيل المعلومات المالية لكافة الأطراف والجهات بنفس القدر والمضمون وفي ذات الوقت.
- تحقيق **القابلية للمقارنة** وذلك بإجراء المقارنات بين المعلومات المالية لذات المؤسسة على فترات مختلفة أو لمؤسسات مختلفة داخل القطاع عن نفس الفترة.
- تحقيق **الموثوقية** وذلك بالاعتماد على المعلومات المالية المنشورة إلكترونياً الخالية من أي أخطاء جوهرية تمكن المستخدم العادي من الاعتمادية عليها في توجيه قراراته الاستثمارية.
- تحقيق **التغذية العكسية** وذلك بما يضمنه التواصل الإلكتروني من التعرف على ردود أفعال مستخدمي المعلومات المنشورة ونتائج قراراتهم المبنية عليها بشكل فوري.
- تحقيق **الملاءمة** للمعلومات المحاسبية وذلك من خلال سرعة توصيل نتائج الأعمال في الوقت المناسب دون تأخير، بما يحقق أقصى استفادة ممكنة منها في اتخاذ القرار.

وبالرغم من أن الإفصاح المالي الإلكتروني يتم بشكل طوعي من قبل المؤسسات المختلفة باعتباره استكمالا للإفصاح التقليدي الورقي، إلا أنه نظراً لأهميته وانعكاس ذلك بالإيجاب على القيمة الاقتصادية للمؤسسة، فقد بات توسع المؤسسات في تفعيل تطبيقات التحول الرقمي المختلفة واستخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة ليس فقط في

الإفصاح عن البيانات المالية والمخرجات من التقارير والقوائم المالية، بل امتد الأمر أيضاً إلى استخدام تلك التطبيقات في تنفيذ المعالجات المحاسبية والمالية للبيانات ابتداءً من إدخال بيانات العمليات وإنشاء القيود المحاسبية، وانتهاءً بنشر القوائم والتقارير المالية إلكترونياً (مليجي، ٢٠١٤).

٢/٢ رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة:

الموازنة العامة للدولة هي عبارة عن: "برنامج مالي لفترة مالية مقبلة -غالباً ما تكون سنة- لتحقيق أهداف محددة وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة، وبمعنى أدق هي تقدير مسبق لاستخدامات وموارد تلك الموازنة عن فترة مقبلة حيث أن للموازنة العامة جانبين وهما الاستخدامات (المصروفات) والموارد (الإيرادات)" (كارم، ٢٠٠٦).

فالموازنة العامة للدولة تعبر عن البرنامج المالي للدولة على مدار سنة مالية مقبلة يُحدد به الموارد والاستخدامات المتوقعة، ويتم صياغته لتحقيق أهداف محددة في إطار السياسة العامة للدولة وخطة الدولة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.

وتعتبر الموازنة العامة للدولة الأداة الرقابية للسلطة التشريعية لمراقبة ومتابعة أعمال المؤسسات والجهات التنفيذية المختلفة، وتحديد مدى التزامها بالاعتمادات والمخصصات المالية المقدرة لها خلال فترة زمنية محددة (سنة مالية) وكذلك التعرف على مدى التزام تلك الجهات التنفيذية بتحقيق الأهداف المنشأة من أجلها، كما تعد الموازنة العامة للدولة أداة للمواطن المصري لمتابعة الأداء المالي الحكومي للتأكد من مدى الالتزام بمحددات التنفيذ في جانبي الموازنة العامة للدولة، من حيث إتباع القوانين المنظمة في تحصيل الموارد وبذل العناية الواجبة لتحقيقها وتنميتها وكذلك الالتزام بقواعد وضوابط المنصرف منها في حدود الاعتمادات المدرجة المخصصة لأغراض بعينها (عطية، ٢٠١٧).

وترتكز عملية إعداد الموازنة العامة كعملية إدارية منظمة على ثلاثة محاور رئيسية تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ وتنتهي بالرقابة، وتحقيق التوازن بين تلك المحاور الثلاثة ضروري لنجاح الموازنة في تحقيق أهدافها وتوفير منظومة متكاملة لمتابعة

وتقييم الأداء، حيث يساعد التخطيط والتنفيذ الجيد للموازنة في تحقيق فعالية الرقابة على استخدامات الموازنة، وذلك من خلال التحقق من الاتجاهات التالية (أبو يوسف، ٢٠١٨):

- التركيز على جانب المسئولية وتحديدها والتقرير عنها في المراحل المختلفة للموازنة.
- تطوير أساليب القياس وأسس إعداد الموازنة ووسائل المتابعة والرقابة على تنفيذها.
- تطوير النظام المحاسبي الحكومي بحيث يمكن من توفير البيانات والمعلومات التحليلية عن الإيرادات والمصروفات التي تمكن من تقييم أداء الوحدات والبرامج والأنشطة المختلفة.
- تطوير تقارير الموازنة من حيث الشكل والمحتوى والتوقيت بحيث تكون أكثر فعالية في معاونة ومساعدة مستخدمي تلك التقارير.

وتعتبر الرقابة على استخدامات الموازنة العامة من اهم المراحل الرقابية في دوره الموازنة العامة والتي تتجلى اهميتها في تبين مدى سلامه ودقه عمليات التقدير والانفاق وكذلك تساعد في التأكد من ان تحصيل الايرادات المقررة والتأكد منها من إنفاق الاعتمادات المرصودة قد تم وفقا لخطه الدولة المرسومة والمحددة في موازنتها العامة.

وجدير بالذكر أن الرقابة على استخدامات الموازنة العامة لها ثلاثة اتجاهات رئيسيه وهي الرقابة الإدارية والرقابة التشريعية والرقابة المستقلة ويمكن استعراضها على النحو التالي (أحمود، ٢٠٢٢؛ اللوزي، ١٩٩٧):

- **الرقابة الإدارية:**

وهي الرقابة التي تمارسها الوحدات التنفيذية على ذاتها والمتمثلة في الرقابة الداخلية للوحدة الحكومية والتي تمارس من قبل الإدارة المعنية بالمراجعة الداخلية بالوحدة الحكومية (رقابة إدارية داخلية) أو من خلال وزارة المالية عن طريق مديرياتها المتخصصة (رقابة إدارية خارجية)، وتهدف هذه الرقابة إلى فحص ورصد جميع المخالفات للقواعد المالية واكتشاف الأخطاء قبل وقوعها، وتمارس على ثلاث مستويات وهي: رقابة وقائية سابقه من خلال وضع السياسات والاجراءات والقوانين

والأنظمة التي تهدف إلى منع حدوث التجاوزات أو الانحرافات عن الخطة المتمثلة في الموازنة العامة، ورقابة جارية ترافق سير العمل بحيث يتم تقييم الاداء الحالي في ضوء المعايير المستوحاة من الموازنة العامة وتصحيح المسار أولا بأول، وكذلك رقابة لاحقة وهي التي تقوم برصد الانحرافات وتحليلها ومن ثم تصنيفها ومساءلة الجهات المتسببة عنها وتقديم توصيات مستقبليه بها.

- **الرقابة المستقلة:**

وهي الرقابة التي تمارسها هيئات مستقله عن الجهاز التنفيذي مثل رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات.

- **الرقابة التشريعية أو السياسية:**

وهي الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية (مجلس النواب) على استخدامات الموازنة وتعد رقابة سابقة ولاحقة وتحظى بأهمية عليا كون الجهة التي تمارسها مستقلة بشكل كامل عن الجهة التنفيذية، فالمجالس التشريعية من مهامها الرئيسية إجازة مشروع الموازنة السنوية ومناقشتها قبل البدء في تنفيذها للتأكد من سلامة موافقتها للسياسة العامة للدولة، وتمارس أيضاً هذه الأجهزة رقابة لاحقة أو أثناء فترة التنفيذ تتمثل في مناقشه الحاسب الختامي للدولة و مناقشة الجهاز التنفيذي في أمور تتعلق بمناقلات وتمويل الاعتمادات.

وتتعدد أشكال الرقابة التشريعية أو السياسية من جانب التخصص فقد تكون رقابة مستنديه حسابية تشمل الرقابة على الاجراءات المحاسبية للتأكد من سلامة عمليات تحصيل الإيرادات وعمليات صرف النفقات وصحة مستندات تلك العمليات وأنها تمت وفقاً للقوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات المالية التي تصدر بها الموازنة العامة، وقد تكون الرقابة التشريعية رقابة اقتصادية تهتم بمتابعه تنفيذ الاعمال والمشروعات والبرامج التي شملتها الموازنة والتأكد من مدى دقة التكلفة الخاصة بها وكفاءة الوحدات التنفيذية الحكومية في تنفيذها من خلال تطوير العمل بأسلوب موازنة البرامج والأداء (عطية، ٢٠١٧).

وبناء على ما سبق فإنه تجدر الإشارة إلى ضرورة وجود درجة عالية من التكامل بين كل من تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة فالتخطيط يمثل المدخل الأساسي للرقابة وتمثل الرقابة الوسيلة العملية لاختبار مدى فاعلية وكفاءة التخطيط؛ حيث تستند الرقابة على استخدامات الموازنة العامة للدولة على خطه الموازنة العامة المعتمدة من جهات الاختصاص الرسمية فإن ما يُعرف بقانون الموازنة يعد بمثابة الخطة الرسمية للدولة والتي يجب الالتزام بها، ويأتي دور الرقابة في تحديد درجه الالتزام بها ومعرفة مقدار الانحراف عنها وتحليلها لمعرفة أسبابها واتخاذ ما يلزم بشأنها ومراعاة عدم تكرارها في السنوات التالية.

٣/٢ الدراسات السابقة وتطوير فروض البحث:

يهدف هذا القسم من البحث إلى دعم الإطار النظري الذي تم تناوله في القسم السابق؛ بدراسات سابقة ركزت على التعرف على أثر الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة، حيث سيتم استعراض تلك الدراسات ذات الصلة بمشكلة البحث الحالي وذلك للتعرف على المنهجية التي اتبعتها والمتغيرات التي اخضعتها للدراسة، وأهم النتائج التي توصلت إليها، كما يتضمن هذا القسم تطوير فروض البحث في ضوء ما انتهت إليه نتائج الدراسات السابقة.

١/٣/٢ الدراسات السابقة:

يعرض هذا الجزء ملخصاً لأهم الدراسات السابقة التي اهتمت بأثر الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة، والجدول التالي رقم (١) يعرض ملخصاً لأهم هذه الدراسات مرتبة حسب أهميتها وتداخلها مع موضوع البحث:

جدول رقم (١)

ملخص الدراسات السابقة

دراسة (أبو يوسف، ٢٠١٨)	
هدف الدراسة	**التعرف على أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.**
منهجية الدراسة	• **دراسة ميدانية بالتطبيق على عدد (١٥٥) فرد تم استقصاء أراءهم من العاملين في المجال المالي في القطاع العام في المحافظات الجنوبية بدولة فلسطين في العام ٢٠١٥.** • **المتغير التابع: تخطيط ورقابة الموازنة العامة للدولة.** • **المتغير المستقل: الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.**

نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى وجود أثر وعلاقة قوية بين كل من الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمبنية على أساس الاستحقاق و تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة بدولة فلسطين، وأوصى الباحث بإعداد القوائم المالية في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمبنية على أساس الاستحقاق، وكذلك ضرورة تبني الأساليب العصرية المبنية على التكنولوجيا في الإفصاح عنها للجمهور.
دراسة (مليجي، ٢٠١٤)	
هدف الدراسة	استهدفت الدراسة استكشاف وجهات نظر مستخدمي التقارير السنوية للشركات المصرية حول الأبعاد المختلفة للتقرير المالي عبر الإنترنت؛ كما استهدفت تقديم واختبار إطار نظري يمكن من خلاله فهم توجهات المستخدمين نحو الإفصاح المالي عبر الإنترنت، ويعتمد الإطار على نموذج قبول التكنولوجيا.
منهجية الدراسة	اعتمدت منهجية الدراسة على أسلوب الدراسة الميدانية للتعرف على وجهات نظر عينة من مستخدمي التقارير السنوية للشركات المصرية، وتتكون تلك العينة من ثلاث فئات هي: مديرو البنوك والسماسرة والأكاديميون.
نتائج الدراسة	أوضحت نتائج الدراسة بشكل عام أن هناك اهتمام محدود أو متوسط من المستخدمين في بيئة الأعمال المصرية بالأبعاد المختلفة للتقرير المالي عبر الإنترنت، وقد تم تفسير ذلك من خلال نموذج قبول التكنولوجيا. كما أشارت النتائج إلى أن القلق حول أمان المعلومات ينال اهتمامًا كبيرًا من جانب المستخدمين، مما ينعكس سلبًا على رؤيتهم لسهولة الاستخدام المتوقعة، ويمكن أن ينعكس في النهاية على اتجاهات الاستخدام. وتساعد نتائج البحث واضعي التشريعات المتعلقة بالتقرير المالي عبر الإنترنت حيث توجه انتباههم إلى ضرورة الاهتمام بضوابط أمان المعلومات؛ كما أوصت الدراسة بتعديل الفقرة رقم (٣-٥-٦) المتعلقة بالشفافية والإفصاح في دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات الصادر في مارس ٢٠١١ بحيث تلزم كافة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بأن تنشر تقاريرها المالية عبر الإنترنت بأسلوب يسهل للمستخدمين إمكانية الوصول إليها، وكذلك إعداد الهيئة العامة للرقابة المالية لدليل يتضمن تصنيف الشركات المصرية حسب مدى التزامها بنشر تقاريرها المالية إلكترونيًا ودرجة توفيرها للمعلومات المالية وغير المالية التي يحتاجها مستخدمو التقارير المالية، وإجراء المزيد من الدراسات المحاسبية لمحاولة تقديم تفسيرًا إضافيًا عن أثر استخدام نموذج قبول التكنولوجيا في تحليل الاتجاهات السلوكية لمستخدمي التقرير المالي عبر الإنترنت لجذب ثقة المستثمرين في التقارير المالية للشركة.
دراسة (رشوان، ٢٠١٨)	
هدف الدراسة	التعرف على دور استخدام الحكومة الإلكترونية في تعزيز جودة التقارير المالية لتحقيق التنمية المستدامة في الوزارات الحكومية الفلسطينية.
منهجية الدراسة	• اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي كما استخدمت أداة الاستبانة لعينة مكونة من عدد (١٤٥) موظف وموظفة من الأقسام المالية بالوزارات الحكومية الفلسطينية العاملة بقطاع غزة. • المتغير التابع: جودة الخدمات والتقارير المالية والإدارية. • المتغير المستقل: تفعيل الحكومة الإلكترونية.

نتائج الدراسة	أثبتت نتائج الدراسة أن استخدام الحكومة الإلكترونية في الوزارات الحكومية الفلسطينية أدى الى تعزيز وتقديم الخدمات المالية والإدارية بجودة وشفافية عالية. كما أوصت الدراسة العمل على المزيد من الاهتمام بتطبيق الحكومة الإلكترونية لترسيخ مبادئ الحكم الرشيد للوضع المالي والإداري للوزارات الحكومية الفلسطينية والتي تسهم في عملية التنمية المستدامة.
دراسة (الياسري، ٢٠١٧)	
هدف الدراسة	التعرف على أهم السمات والتحديات التي تواجه نظام اللامركزية بشكل عام واللامركزية المالية بشكل خاص وذلك في ضوء تخصيصات الموازنة العامة بدولة العراق.
منهجية الدراسة	اعتمدت منهجية الدراسة على أسلوب الدراسة النظرية للتعرف على أهم المتطلبات اللازمة لتحقيق اللامركزية المالية في المؤسسات الحكومية العراقية.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة بضرورة العمل على تبني وتطبيق اللامركزية المالية، والعمل على تحقيق الشفافية والمساءلة المالية من خلال توسيع نطاق مشاركة الجمهور في عملية إدارة شئونه من خلال التوسع في الإفصاح المالي الإلكتروني لتسهيل عملية توصيل المعلومات، بالإضافة إلى التوصية بضرورة التأسيس لبنية تحتية متكاملة لتطبيق اللامركزية المالية من خلال نظام معلومات مالي عصري.
دراسة (أحمود، ٢٠٢٢)	
هدف الدراسة	التعرف على أثر تطبيق نظام إدارة المعلومات الحكومية GFMIS على تدعيم نظام الرقابة الداخلية على استخدامات الموازنة العامة للدولة بالوحدات الحكومية.
منهجية الدراسة	• اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي وهو منهج الصعود من الخاص إلى العام بالتطبيق على عينة من الوحدات الحكومية المصرية. • المتغير التابع: تدعيم نظم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية. • المتغير المستقل: تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية.
نتائج الدراسة	خلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام إدارة المعلومات الحكومية GFMIS كأحد آليات التحول الرقمي في مجال المحاسبة الحكومية أمر بالغ الأهمية لمواكبة الدور المتعاظم والمتطور للأجهزة الحكومية نظراً لما يقوم به من تبسيط لإجراءات العمل من خلال تقليل الوقت المستغرق في أداء العمليات المالية، ويؤثر بشكل إيجابي على تدعيم نظام الرقابة الداخلية على استخدامات الموازنة العامة للدولة بالوحدات الحكومية حيث يساهم في الحصول على نتائج دقيقة وخالية من الأخطاء تمكن من تحقيق الرقابة الفعالة وتدعيم الأنشطة الرقابية المختلفة لحماية أصول وموارد الوحدات الحكومية من الضياع.
دراسة (Baliyan et al., 2017)	
هدف الدراسة	التعرف على مدى فعالية النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة GABS في إنجاح تنفيذ السياسات الحكومية في بتسوانا، وكذلك تحليل الإجراءات والمنافع والتحديات التي يواجهها النظام الحكومي في القطاع العام.
منهجية الدراسة	اعتمدت منهجية الدراسة على أسلوب الدراسة الميدانية بالتطبيق على المؤسسات الحكومية التابعة للقطاع العام في بتسوانا؛ للتعرف على فعالية GABS في تفعيل دور السياسات الحكومية.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى أن نظام المحاسبة الحكومية والموازنة يرتبط بشكل إيجابي مع المساءلة وصنع القرار في المؤسسات العامة، كما يعزز من كفاءة الأداء المالي، وأوصت الدراسة بضرورة زيادة أعداد العاملين المؤهلين على استخدام نظام المحاسبة الحكومية والموازنة بما يمكن من تحسين الخدمات المقدمة من المؤسسات العامة في بتسوانا وتوفيرها في الوقت المناسب من خلال تفعيل نظم التحول الرقمي.

دراسة (Laura et al., 2016)	
هدف الدراسة	**التعرف على العوامل التي تؤثر على قرار الحكومة فيما يتعلق بالإفصاح المالي الإلكتروني بديلاً عن الإفصاح التقليدي الورقي في المؤسسات الأمريكية.**
منهجية الدراسة	**اعتمدت منهجية الدراسة على أسلوب الدراسة التحليلية للتعرف على أهم العوامل المؤثرة على تطبيق الشفافية في الحكومات باستعراض تحليلي للمفاضلة بين التقرير الرقمي الإلكتروني والنسخة الورقية التقليدية في الإفصاح المالي في القطاع العام.**
نتائج الدراسة	**توصلت الدراسة أن عملية الإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام تهدف الى اعلام الجمهور بنتائج أعمال الحكومات، وأن هناك مجموعة من العوامل المحددة لقرار تطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني أهمها: الثقافة الإدارية والنظام المحاسبي المطبق.** **كما أكدت الدراسة على عدم التعجل في تطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني دون توفير البنية التحتية اللازمة التي تمهد لتوفير بيئة مناسبة للتطبيق.**
دراسة (سمايلي وأخرون، ٢٠١٩)	
هدف الدراسة	**إبراز أهمية الإفصاح الإلكتروني كأحد الركائز الأساسية للحوكمة في منظمات الأعمال الجزائرية في ظل إدارة المعرفة والتوسع في تطبيق نظم التحول الرقمي.**
منهجية الدراسة	**اعتمدت منهجية الدراسة على الرؤية الوصفية والتحليلية عن طريق وصف ظاهرة البحث وتشخيصها بغرض استيعاب الإطار النظري لحوكمة المنظمات، ومساهمته في تحقيق الشفافية والمصداقية من خلال الإشارة إلى أهمية الإفصاح الإلكتروني كأحد أهم مبادئ الحوكمة في ظل اقتصاد المعرفة والذي يضمن لمنظمات الأعمال الجزائرية تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.**
نتائج الدراسة	**توصلت الدراسة إلى ضرورة تبني أساليب الإفصاح الإلكتروني في عرض القوائم المالية وتسهيل استخدامها من قبل الأطراف ذات المصلحة ضمن منظمات الأعمال الجزائرية، حيث أن الإفصاح الإلكتروني يعد أداة جيدة في بقاء المعلومات المنشورة لفترات طويلة على المواقع الإلكترونية للشركات أو سوق الأوراق المالية مما يساهم في تخفيض أثر الشائعات المتداولة وحماية المؤسسات في السوق.** **كما أكدت الدراسة على ضرورة قيام مؤسسات الأعمال بتطوير أساليب إدارة المعرفة الحديثة التي ترتكز على تحسين الأداء بالشكل الذي يضمن لها تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، وأوضحت الدراسة أن الإفصاح المالي الإلكتروني من الأساليب الحديثة التي تسهل توفير المعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسة والمتعاملين معها ومستخدمي تلك المعلومات من خلال عرض القوائم المالية إلكترونياً.**
دراسة (عطية، ٢٠١٧)	
هدف الدراسة	**استهدفت الدراسة قياس مدى نجاح نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) المقرر من قبل وزارة المالية لدعم الإصلاح المالي بالتطبيق على الوحدات الحسابية بجامعة الزقازيق، ودوره في تحقيق الرقابة المالية على المال العام ومكافحة الفساد المالي في الجهاز الحكومي، ومدى إمكانية الاستفادة منه في الإسراع بتفعيل موازنة البرامج والأداء كبديل من نظام الموازنة التقليدي.**
منهجية الدراسة	**اعتمدت منهجية الدراسة على الدراسة التطبيقية، وبناء عليها تم اشتقاق ثلاثة فروض تم اختبارها إحصائيًا وتحليل نتائج الاختبار بالتطبيق على الوحدات الحسابية بجامعة الزقازيق.**
نتائج الدراسة	**خلصت نتائج الدراسة من خلال تحليل الفروض محل البحث إلى عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين فئات الدراسة حول نجاح تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في الوحدات الحسابية بجامعة الزقازيق، وانه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نجاح تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في تحقيق الهدف منه والرقابة على المال العام والحد من الفساد، بينما توجد**

	علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) وتفعيل تطبيق موازنة البرامج والأداء، كما انتهت إلى أن تطبيق هذا النظام يساهم بشكل فعال في تشجيع الجهاز الحكومي علي الإسراع بتفعيل موازنة البرنامج والأداء.
دراسة (محروس، ٢٠٢١)	
هدف الدراسة	تهدف الدراسة إلى تقييم دور التحول الإلكتروني في تطوير نظام المعلومات بالوحدات الحكومية المصرية، وذلك عن طريق دراسة منافع التحول الإلكتروني والتي ترتبط بحل مشكلات نظام المعلومات الحكومي، وتحقيق التطوير اللازم في ظل تقدم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وكذلك إلقاء الضوء على التحديات والمخاطر التي تواجه التحول الالكتروني في الوحدات الحكومية المصرية.
منهجية الدراسة	تم إجراء دراسة ميدانية لعينة مكونة من مجموعتين وتطبيق اختبار Mann-Whitney للوقوف على نتائج الدراسة، المجموعة الأولى من العينة شملت العاملين بالوحدات الحكومية وشملت القيادات الإدارية والمحاسبين الحكوميين وممثلي وزارة المالية، والمجموعة الثانية من العينة شملت الباحثين من أساتذة الجامعات.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى عدم وجود اختلافات معنوية بين فئتي الدراسة بشأن وجود بعض التحديات والمخاطر التي تواجه التحول الرقمي في الوحدات الحكومية، وكذلك المقترحات المقدمة لمواجهة تلك التحديات.

ويلاحظ على الدراسات السابق عرضها ما يلي:

١- توافقت معظم الدراسات على أن الإفصاح المالي التقليدي في القطاع الحكومي لا يفي بمتطلبات واحتياجات المستخدمين العاديين بما يمكنهم من القيام بدورهم في تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة، وأنه لابد من الاستفادة من التحول الرقمي وتكنولوجيا المعلومات في دعم التحول إلى الإفصاح المالي الإلكتروني بما ينعكس بالإيجاب على رفع كفاءة الأداء المالي الحكومي.

٢- ندرة البحوث والدراسات العربية والأجنبية التي تناولت موضوع العلاقة بين الإفصاح المالي الإلكتروني ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة بالقطاع الصحي وذلك لما لذلك القطاع من طبيعة خاصة.

٣- توصلت وتوافقت معظم الدراسات السابقة على عدد من النتائج أهمها:

- الإفصاح المالي الإلكتروني الحكومي يهدف إلى تحسين جودة عرض البيانات المالية وتحسين صورتها محلياً ودولياً بما يسهم في رفع كفاءة الأداء المالي الحكومي.
- أن تطبيق اللامركزية المالية في القطاع الحكومي يحتاج إلى نظم معلومات محاسبية دقيقة تمكن من تقييم الأداء المالي ومقارنته على مستوى داخلي

وخارجي، وأن ذلك لن يتأتى إلا من خلال تطبيق التحول الرقمي في المعالجة والإفصاح عن البيانات والمعلومات المالية.

- بيئة المؤسسات الحكومية العربية لازالت بعضها تعاني من هاجس الخوف على سرية المعلومات المالية وضعف الثقة في تأمين تلك المعلومات إذا ما تمت معالجتها والإفصاح عنها إلكترونياً.
- ضعف البنية التحتية التكنولوجية بعدد من الدول العربية ونقص التجهيزات الإلكترونية بالوحدات الحكومية فضلاً عن ندرة الكفاءات وعدم الاهتمام الكافي بالتدريب على تطبيق نظم التحول الرقمي المالي لهي أسباب وتحديات تبرر تباطؤ تفعيل الإفصاح المالي الإلكتروني بالوحدات الحكومية على نطاق واسع.
- لازالت هناك صعوبة في التحول من الأساس النقدي المتبع بالوحدات الحكومية إلى أساس الاستحقاق وهو من أهم التحديات التي تعترض عملية الإفصاح المالي الإلكتروني وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها ومن ثم ضعف كفاءة رقابة استخدامات الموازنة العامة بشكل دوري.
- توجد علاقة وثيقة بين التوسع في الإفصاح المالي الإلكتروني ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة بأنماطها المختلفة سواء رقابة سابقة أو جارية أو لاحقة.

٢/٣/٢ تطوير فروض البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في تحديد تأثير الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة في الجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية بمنظومة التأمين الصحي الشامل في مصر، وذلك من خلال دراسة العلاقة التالية:
التعرف على تأثير الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة بالجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية، وتحديد التداخل بينهما، وسيتم قياس المتغير المستقل (الإفصاح المالي الإلكتروني) وكذلك المتغير التابع (رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة) في الدراسة الحالية بالاعتماد علي مؤشرات اعتمدت عليها بعض الدراسات السابقة، بالإضافة إلى أن هناك ثلاثة متغيرات ضابطة وهي: حجم المؤسسة العلاجية، نسبة المديونية (الرفع المالي)، العائد

المتوقع على أصول المؤسسة، مما سبق يمكن صياغة الفرض الرئيسي للدراسة على النحو التالي:

ف: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة في الجهات العلاجية التابعة لمنظومة التأمين الصحي الشامل في مصر.

وجدير بالذكر أنه من المتوقع أن تطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني بالجهات محل الدراسة، سوف يتبعها تأثير إيجابي نحو تفعيل رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة بتلك الجهات، وذلك توافقاً مع النتائج التي توصلت إليها معظم الدراسات السابقة حول تفسير اتجاه تلك العلاقة محل الدراسة تحديداً في الوحدات التابعة للقطاع العام أو الحكومي، أما عن تعميم تلك النتائج على المؤسسات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية بمنظومة التأمين الصحي الشامل في مصر، والوقوف على مدى توافقها أو تضاربها لهو أمر يستحق الدراسة والاختبار للفروق الجوهرية ما بين القطاعات الحكومية وبعضها فضلاً عن الطبيعة الخاصة للقطاع الصحي وكذلك اختلاف بيئة وزمن التطبيق.

القسم الثالث

تصميم البحث وتحليل النتائج.

١/٣ تصميم البحث:

١/١/٣ مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع البحث في المؤسسات العلاجية التابعة لمنظومة التأمين الصحي الشامل وذلك في الفترة من عام ٢٠٢٠م إلى عام ٢٠٢٢م وذلك لأن تلك الفترة هي فترة التشغيل الرسمي للمرحلة الأولى من تطبيق منظومة التأمين الصحي الشامل في مصر، والتي بدأت بمحافظة بورسعيد.

ونظراً لأن الهيئة العامة للرعاية الصحية هي أداة الدولة الرئيسية في ضبط وتنظيم تقديم الخدمات الصحية التأمينية بموجب قانون رقم (٢) لسنة ٢٠١٨، وأن الجهات التابعة لها تؤدي نسبة ٩٨% من الخدمات الصحية المقدمة من خلال منظومة التأمين

الصحي الشامل في مصر، فقد تم الاعتماد في البحث على عينة من المؤسسات والجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية خلال فترة الدراسة والتي بلغ عددها (٢١) مستشفى لدى كل منهم وحدة حسابية خاصة به، في محافظات بورسعيد والأقصر والإسماعيلية وجنوب سيناء وأسوان (محافظات المرحلة الأولى من تطبيق منظومة التأمين الصحي الشامل). (مرفق: ملحق رقم (١) المؤسسات العلاجية التي تمثل عينة الدراسة)، ويوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة:

جدول رقم (٢)
توزيع عينة الدراسة

م	القطاع	عدد المؤسسات العلاجية	النسبة المئوية
١	قطاع الصحة	١٧ مستشفى	%٨١
٢	قطاع الرعاية والطب الوقائي	٤ مستشفى	%١٩
	المـجـمـــــوع	٢١ مستشفى	%١٠٠

٢/١/٣ صياغة نموذج البحث والتعريفات الإجرائية للمتغيرات:

بشأن اختبار فرض الدراسة تم الاعتماد على نماذج بيانات القوائم PDM حيث تم الاعتماد في اختبار فرض الدراسة على نموذج إنحدارمتعدد بُني على أساس أن رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة تُعد دالة في الإفصاح المالي الإلكتروني والمتغيرات الضابطة، وتم صياغة ذلك النموذج على النحو التالي:

نموذج الدراسة:

رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة = د (الإفصاح المالي الإلكتروني، المتغيرات الضابطة)

وبذلك تم صياغة النموذج على النحو التالي:

$$\mathbf{CONTROLBETA_{i,t}} = \beta_0 + \beta_1 \mathbf{E.FINANCEBETA_{i,t}} + \beta_2 \mathbf{FIRMSIZE_{i,t}} + \beta_3 \mathbf{LEV_{i,t}} + \beta_4 \mathbf{ROAI_{i,t}} + \varepsilon_{i,t}$$

حيث أن:

رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة	CONTROLBETA
الإفصاح المالي الإلكتروني	E-FINANCEBETA
حجم المؤسسة العلاجية	FIRMSIZE
نسبة المديونية (الرفع المالي)	LEV
العائد على أصول واستثمارات المؤسسة	ROAI
المتبقي إحصائياً من تقدير النموذج - الخطأ العشوائي	ε

وفيما يلي وصفاً لمتغيرات البحث، والتعريف الإجرائي لها:

جدول رقم (٣)

التعريفات الإجرائية لمتغيرات البحث

المتغيرات		التعريف الإجرائي للمتغيرات
اسم المتغير	رمز المتغير	
المتغير التابع:		
رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة	CONTROLBETA	تم قياس رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة من خلال مؤشر نسبة الوفر من الاعتمادات الإجمالية لبنود الموازنة للمؤسسة العلاجية i في نهاية الفترة t، في نهاية كل سنة مالية ومن خلال استمارة ٧٥ ع.ح يتضح الموقف المالي الاقتصادي للجهة ومقدار الوفر المحقق من كل بند من بنود الاعتمادات نظير ترشيد الإنفاق وإحكام الرقابة على استخدامات الموازنة.
المتغير المستقل:		
الإفصاح المالي الإلكتروني	E-FINANCEBETA	تم قياس الإفصاح المالي الإلكتروني بنسبة كمية المعلومات المفصح عنها إلكترونياً إلى كمية المعلومات المفصح عنها بشكل تقليدي يدوي بالمؤسسة العلاجية i في نهاية الفترة t.
المتغيرات الضابطة:		
نسبة المديونية (الرافعة المالية)	LEV	تم قياسه بنسبة إجمالي الالتزامات طويلة الأجل مقسوم على إجمالي أصول المؤسسة العلاجية i في نهاية الفترة t.
العائد على أصول واستثمارات المؤسسة	ROAI	تم قياسه بنسبة صافي الدخل السنوي مقسوم على إجمالي أصول المؤسسة العلاجية i في نهاية الفترة t.
حجم المؤسسة العلاجية	FIRMSIZE	تم قياسه باللوغاريتم الطبيعي للقيمة السوقية لأصول المؤسسة العلاجية i في نهاية الفترة t.

٣/١/٣ مبررات إضافة المتغيرات الضابطة إلى نموذج البحث:

المتغيرات الضابطة هي تلك المتغيرات التي يحتمل أن تؤثر على المتغير التابع ومن ثم تؤثر على نتائج البحث، وقد تم التعامل مع المتغيرات الضابطة من خلال إدخالها في تصميم البحث لعزل أثرها عن أثر المتغيرات المستقلة في البحث، ويعرض الجدول التالي المتغيرات الضابطة التي تم إضافتها إلى تصميم البحث الحالي ومبررات اضافتها:

جدول رقم (٤)
المتغيرات الضابطة ومبررات إضافتها

المتغير	مبررات إضافته
نسبة المديونية (الرفع المالي) LEV	**تعتبر الرافعة المالية أحد المتغيرات الهامة التي يمكن أن تؤثر على أداء المؤسسات العلاجية لأنها يمكن أن تؤدي إلى زيادة الأعباء المرتبطة بالمؤسسة ومن ثم شكل ومحتوى وجودة التقارير المالية الإلكترونية لها.**
العائد على أصول واستثمارات المؤسسة ROAI	**العائد المتوقع على أصول وأموال المؤسسة العلاجية يرتبط بشكل مباشر وطردي بدرجة كفاءة استخدام اعتمادات الموازنة العامة للدولة.**
حجم المؤسسة العلاجية FIRMSIZE	**استخدم حجم المؤسسة كمتغير ضابط من قبل دراسات عديدة باعتباره أحد المتغيرات الهامة التي يمكن أن تؤثر على أداء المؤسسة العلاجية، حيث يؤثر على مستوى الإيرادات والتكاليف الخاصة بالمؤسسة.**

بعد صياغة نموذج البحث وكذلك التعريف الإجرائي للمتغيرات، يقوم الباحث في القسم التالي بتحليل نتائج الدراسة التطبيقية من احصاءات وصفية، وتحليل نتائج نماذج بيانات القوائم (PDM).

٢/٣ تحليل النتائج:

يناقش هذا القسم الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة بهدف إظهار خصائصها المميزة على مستوى المؤسسات التي تعبر عن عينة الدراسة، ثم عرض لنتائج نماذج بيانات القوائم (PDM) التي تم التوصل إليها تمهيداً لاختبار فرضيات الدراسة؛ باستخدام برنامج E-Views الإصدار ١١ وذلك من خلال المحاور التالية:

١/٢/٣ إحصاءات وصفية:

قام الباحث بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة وذلك على النحو التالي:

جدول (٥)
الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	المتوسط	الوسيط	القيمة العظمى	القيمة الصغرى	الانحراف المعياري
E-FINANCEBETA	٧٢.١٠	٧١.٤٢	٨٠.٤١	٤٣.٢٨	٤.٢١
CONTROLBETA	٤٥.٨٢	٤٤.٩٣	٦١.٢٢	٢٣.٣٠	٣.٧٢
FIRMSIZE	٥.٥٣	٥.٣٥	٥.١٥	٣.٥١	٠.٩٤
LEV	٠.١٧	٠.٠٩	١.٨٩	٠.١٠	٠.٢٧
ROAI	٦.١٩	٥.٩٤	١٤.٢٨	٢.٦٩	١.٩٥

من الجدول السابق يتضح أن:

- متوسط قيمة E-FINANCEBETA هو٧٢.١٠ بينما الانحراف المعياري ٤.٢١ بقيمة صغرى ٤٣.٢٨ وقيمة عظمى ٨٠.٤١ وهو ما يعكس اهتمام الجهات العلاجية التابعة لمنظومة التأمين الصحي الشامل والمتمثلة في مستشفيات هيئة الرعاية الصحية بتطبيق التحول الرقمي في التشغيل لا سيما في القطاع المالي والإفصاح عن التقارير المالية بشكل إلكتروني.
- متوسط قيمة FIRMSIZE هو ٥.٥٣ بينما الانحراف المعياري ٠.٩٤ بقيمة صغرى ٣.٠١ وقيمة عظمى ٥.١٠ وهو ما يشير إلى كبر حجم الجهات العلاجية محل الدراسة من حيث السعة السريرية ونطاق التشغيل الطبي الذي تمارسه.
- متوسط قيمة LEV هو ٠.١٧ بينما الانحراف المعياري ٠.٢٧ بقيمة صغرى ٠.١٠ وقيمة عظمى ١.٨٩ وهو ما يعبر عن الملاءة المالية للعينة محل الدراسة وقدرتها على سداد التزاماتها بشكل مستمر وعدم تراكم الديون والمطلوبات لديها.
- متوسط قيمة CONTROLBETA هو ٤٥.٨٢ بينما الانحراف المعياري ٣.٧٢ بقيمة صغرى ٢٣.٣٠ وقيمة عظمى ٦١.٢٢ وهو ما يؤكد على إحكام الرقابة بشكل جيد على بنود الموازنة واعتمادات الخزانة العامة بجهات العينة محل الدراسة.
- متوسط قيمة ROAI هو ٦.١٩ بينما الانحراف المعياري ١.٩٥ بقيمة صغرى ٢.٦٩ وقيمة عظمى ١٤.٢٨ وهو ما يدل على الإدارة المثلى للأصول

الاستثمارية بالجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية بما يحقق متوسط عائد مرتفع على الأصول والاستثمارات المختلفة بتلك الجهات.

٢/٢/٣ العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة:

قام الباحث بدراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة المستقلة و المتغير التابع و ذلك باستخدام معامل ارتباط بيرسون، حيث يتكون اختبار بيرسون من فرضين أحدهما الفرض العدمي "لا يوجد ارتباط" والآخر الفرض البديل "يوجد ارتباط"، اعتماداً على قيمة المعنوية، حيث يمكن تحديد ما إذا كان هناك ارتباط معنوي "قيمة المعنوية أقل من ٠.٠٥" أو عدم وجود ارتباط معنوي "قيمة المعنوية أكبر من ٠.٠٥"، في حال وجود ارتباط معنوي يمكن النظر إلى قيمة معامل الارتباط فإذا كانت موجبة دل ذلك على وجود علاقة طردية بينما إذا كانت سالبة دل على وجود علاقة عكسية؛ كذلك الأمر بالنظر إلى قيمة معامل الارتباط يمكن تحديد قوة الارتباط فإذا تراوحت قيمة معامل الارتباط بين ٠.١ و٠.٤ دل ذلك على وجود ارتباط ضعيف بينما من ٠.٤ إلى ٠.٧ دل ذلك على وجود ارتباط متوسط بينما من ٠.٧ إلى ١ دل على وجود ارتباط قوي.

جدول (٦)

معامل ارتباط بيرسون بين متغيرات الدراسة

المتغيرات	قيمة معامل الارتباط	المعنوية
E-FINANCEBETA	٠.٨٤٣	٠.٠٣٢٤
FIRMSIZE	**0.695**	٠.٠١١٤
LEV	٠.٦٤٢	٠.٠١٠١
ROAI	٠.٦١٧	٠.٠١٠٠

من الجدول السابق يتضح أن:

- وجود علاقة ارتباطية معنوية بين E-FINANCEBETA و CONTROLBETAحيث كانت قيمة المعنوية ٠.٠٣٢٤ و هي أقل من ٠.٠٥ وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط نجد أنها ٠.٨٤٣ مما يعكس وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين.

- وجود علاقة ارتباطية معنوية بين FIRMSIZE و CONTROLBETAحيث كانت قيمة المعنوية ٠.٠١١٤ و هي أقل من ٠.٠٥ وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط نجد أنها 0.695 مما يعكس وجود علاقة طردية متوسطة بين المتغيرين.
- وجود علاقة ارتباطية معنوية بين LEV و CONTROLBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠.٠١٠١ و هي أقل من ٠.٠٥ وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط نجد أنها ٠.٦٤٢ مما يعكس وجود علاقة طردية متوسطة بين المتغيرين.
- وجود علاقة ارتباطية معنوية بين ROAI و CONTROLBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠.٠١٠٠ و هي أقل من ٠.٠٥ وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط نجد أنها ٠.٦١٧ مما يعكس وجود علاقة طردية متوسطة بين المتغيرين.

٣/٢/٣ فروض الدراسة .

الفرض الرئيسي للدراسة: ينص الفرض على أنه " يوجد تأثير للإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة بالجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية"، وللتحقق من هذه الفرضية لجأ الباحث إلى استخدام نموذج **Panel Data Model** طبقاً للمعادلة الآتية:

رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة = د (الإفصاح المالي الإلكتروني، المتغيرات الضابطة)

وبذلك تم صياغة النموذج على النحو التالي:

$$\mathbf{CONTROLBETA_{i,t}} = \beta_0 + \beta_1 \mathbf{E.FINANCEBETA_{i,t}} + \beta_2 \mathbf{FIRMSIZE_{i,t}} + \beta_3 \mathbf{LEV_{i,t}} + \beta_4 \mathbf{ROAI_{i,t}} + \varepsilon_{i,t}$$

جدول (٧)
أثر الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة

المتغير	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة اختبار t	المعنوية
C	١١٤٢٠٨١٠	٣٢٩٦٨٣ ١٢	١.٩١٠٨٠٢٣	٠.٠٠٣ ١
E. FINANCEBETA	٢٤٨٢٧١١٩	١١٤١٣٥ ٧٠	٢.٠١٠٣٠٤٩	٠.٠٠١ ٠
FIRMSIZE	٣٧٧٥٠٩٨٢	١٦٩١٠٦ ٤٥	١.١٠٢٠٠٠٩	٠.٠٣١ ٤
LEV	٤٢٨١٤٣٢٠	١٨٠٠٤١ ٢١	٢.١٢٠٩٣٠٥	٠.٠٤١ ٢
ROAI	٥٠١١٦٧٨٩	١١٤٩٠١ ١٢	٣.٩٨٦٠٤٥١	٠.٠٠١ ٢
معامل التحديد	%٥٤.٩٢			

$$\mathbf{CONTROLBETA_{i,t}} = ١١٤٢٠٨١٠ + ٢٤٨٢٧١١٩\ \mathbf{E.FINANCEBETA_{i,t}} + ٣٧٧٥٠٩٨٢\ \mathbf{FIRMSIZE_{i,t}} + ٤٢٨١٤٣٢٠\ \mathbf{LEV_{i,t}} + ٥٠١١٦٧٨٩\ \mathbf{ROAI_{i,t}}$$

من الجدول السابق يتضح أن:

- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للـ E-FINANCEBETA على CONTROLBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠.٠٠١٠ وهى أقل من ٠.٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الانحدار نجد أنها ٢٤٨٢٧١١٩ أي أنها بزيادة E-FINANCEBETA بمقدار وحدة واحدة سيحدث زيادة في CONTROLBETA بمقدار ٢٤٨٢٧١١٩.
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للـ FIRMSIZE على CONTROLBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠.٠٣١٤ وهى أقل من ٠.٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الانحدار نجد أنها ٣٧٧٥٠٩٨٢ أي أنها بزيادة FIRMSIZE بمقدار وحدة واحدة سيحدث زيادة في CONTROLBETA بمقدار ٣٧٧٥٠٩٨٢.

- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للـ LEV على CONTROLBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠.٠٤١٢ وهى أقل من ٠.٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الانحدار نجد أنها ٤٢٨١٤٣٢٠ أي أنها بزيادة LEV بمقدار وحدة واحدة سيحدث زيادة في CONTROLBETA بمقدار ٤٢٨١٤٣٢٠.
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للـ ROAI على CONTROLBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠.٠٠١٢ وهى أقل من ٠.٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الانحدار نجد أنها ٥٠١١٦٧٨٩ أي أنها بزيادة ROAI بمقدار وحدة واحدة سيحدث زيادة في CONTROLBETA بمقدار ٥٠١١٦٧٨٩.
- المتغير المستقل استطاع أن يفسر ٥٤.٩٢% من الاختلافات الموجودة في المتغير التابع CONTROLBETA حيث كانت قيمة معامل التحديد ٥٤.٩٢%.

النتيجة: قبول فرض الدراسة.

القسم الرابع
خلاصة البحث والتوصيات والدراسات المستقبلية

١/٤ خلاصة البحث:

في ظل توجه الدولة نحو التوسع في تطبيق التحول الرقمي وتفعيل التطبيقات الإلكترونية المختلفة بالوحدات الحكومية بما يمكن من تسهيل وتسريع وتيرة الأداء ويحد من انتشار البيروقراطية في العمل الحكومي، فقد حظي موضوع الإفصاح المالي الإلكتروني وتأثيره على تحسين إدارة موارد الدولة وإحكام الرقابة على استخدامات الموازنة العامة للدولة؛ اهتماماً كبيراً من خلال الدراسات الأكاديمية والبحوث، وقد لوحظ أن معظم تلك الدراسات تمت في بيئات عربية بالتطبيق على قطاعات مختلفة دون قطاع الصحة، ونظراً لندرة الدراسات التي اهتمت بدراسة العلاقة محل البحث داخل القطاع الصحي لهو الدافع نحو دراسة أثر الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة بالمؤسسات العلاجية الطبية التابعة لقطاع الصحة وقطاع الرعاية الأولية والخدمات الوقائية، لا سيما تلك المؤسسات التي تتبع منظومة التأمين الصحي الشامل الجديدة، والتي تقوم على فلسفة

إعادة تأهيل المؤسسات العلاجية بما يضمن تقديم خدمة صحية كريمة للمواطن المصري، فضلاً عن كون تلك المؤسسات مؤسسات تسعى لترشيد النفقات من الموازنة العامة للدولة وإحكام الرقابة على المال العام جنباً إلى تحقيق عوائد اقتصادية تضمن لها الاستدامة في الأجل الطويل.

حيث تؤدي عملية إعداد التقارير المالية والإفصاح عن المعلومات المالية بالطرق الإحصائية التقليدية في الوحدات الحكومية إلى إرباك مستخدمي التقارير المالية العاديين وصعوبة إجراء التحليلات والمقارنات اللازمة للقرارات المالية المختلفة، ويواجه تطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني تحدي أساسي يتمثل في عجز القطاع الحكومي عن مواكبة التغيرات التكنولوجية التي طرأت في البيئة الاقتصادية بما يحد من قدرة وصول المستخدم العادي للبيانات والمعلومات المالية المفصح عنها وتحقيق الاستفادة المثلى منها.

في ضوء ما سبق، استهدف هذا البحث التعرف على أثر الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة في الجهات العلاجية التابعة لمنظومة التأمين الصحي الشامل في مصر ، بالتطبيق على عينة قوامها عدد (٢١) مؤسسة من المؤسسات العلاجية والتي لدى كل منها وحدة حسابية خاصة بها؛ خلال الفترة من (٢٠٢٠م- ٢٠٢٢م) من المستشفيات التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية باعتبارها أداة الدولة المصرية الرئيسية في ضبط وتنظيم تقديم الخدمات الصحية التأمينية، وسعى البحث لتحقيق الهدف منه بمحاولة الإجابة على السؤال البحثي التالي: ما هو أثر الإفصاح المالي الإلكتروني على رقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة في الجهات العلاجية التابعة لمنظومة التأمين الصحي الشامل في مصر؟ وما هي المشاكل والمعوقات التي تواجه تفعيل الإفصاح المالي الإلكتروني في الجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية؟، ومن أجل اختبار فرض البحث تم تحديد الوصف التعريفي والإجرائي لمتغيرات البحث والمتغيرات الضابطة للعلاقة محل البحث، وذلك من خلال استقراء مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت

دراسة أي من متغيرات البحث، وبالاعتماد على طريقة نماذج بيانات القوائم Panel Data Models تم إخضاع بيانات العينة محل البحث للدراسة وتم التوصل للنتيجة التالية:
"وجود علاقة ارتباطية معنوية طردية قوية بين تطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني ودرجة إحكام الرقابة على استخدامات الموازنة العامة للدولة بالجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية ضمن منظومة التأمين الصحي الشامل".

٢/٤ التوصيات والدراسات المستقبلية:

في ضوء ما توصل إليه البحث الحالي من نتائج، يقترح الباحث بعض التوصيات والمجالات التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث ودراسات مستقبلية، يتمثل أهمها فيما يلي:

- التركيز على دراسة أثر التكامل بين الإفصاح المالي الإلكتروني والإفصاح المالي التقليدي الورقي في تحقيق كفاءة استخدام اعتمادات الموازنة العامة للدولة.
- إعطاء القطاع الصحي الأهمية اللازمة والأولوية في الدراسات والبحوث الأكاديمية ذات الصلة بمجال المحاسبة، نظراً لأهمية هذا القطاع وتأثيره المباشر على البيئة والمجتمع.
- ضرورة تبني الجمعيات العلمية والمؤسسات والجهات الحكومية المعنية بشئون المحاسبة؛ وضع الآليات المناسبة التي تضمن تطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني في كافة الجهات الحكومية مع توضيح العائد والتكلفة جراء ذلك التطبيق، وتقديم كافة الحلول المناسبة للتحديات التي تعوق التطبيق أو تنشأ عنه.
- ضرورة السعي نحو قياس أثر استخدام تطبيقات تكنولوجيا المعلومات في دعم كفاءة الإفصاح المالي في مؤسسات القطاع العام.
- التوصية بدعم البنية التحتية التكنولوجية في بيئة العمل الحكومي واستمرارية التدريب لتأهيل المورد البشري نحو استخدام التطبيقات التكنولوجية بما يخدم صالح العمل وجدوى مخرجاته.

قائمة المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- أبو يوسف، محمد سالم، (٢٠١٨)، "قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة- دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- أحمد، عبدالله عبدالسلام، (٢٠٠٥)، "مراجعة الحسابات الختامية وتدقيق الحسابات في الوحدات الحكومية"، جمعية إدارة الأعمال العربية.
- أحمرو، إسماعيل حسين، (٢٠٠٣)، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- أحمود، نادر محمد، (٢٠٢٢)، "أثر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على تدعيم نظم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، فرع الإسماعيلية، العدد الثاني، المجلد الثالث عشر.
- اللوزي، سليمان ، (١٩٩٧)، "إدارة الموازنة العامة بين النظرية والتطبيق"، دار الميسرة للطباعة والتوزيع، عمان، الأردن.
- الياسري، محمد فاضل نعمة، (٢٠١٧)، "اللامركزية المالية ومدى إمكانية تطبيقها في العراق في ظل تخصيصات الموازنة العامة للدولة"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، جامعة بابل، جمهورية العراق، المجلد ٢٦٨، الإصدار ٢٤.
- حماد، أكرم إبراهيم، (٢٠٠٤)، "المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية"، جامعة الأقصى، فلسطين.
- رشوان، عبدالرحمن محمد، (٢٠١٨)، "دور استخدام الحكومة الإلكترونية في تعزيز جودة التقارير المالية لتحقيق التنمية المستدامة – دراسة ميدانية على الوزارات الحكومية الفلسطينية"، مؤتمر التنمية المستدامة في ظل بيئة متغيرة، كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.
- زكرياء، عصيمي أحمد، (٢٠١١)، "نظم المعلومات المحاسبية- مدخل معاصر"، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- سمايلي، نوفل؛ فضيلة، بوطرة؛ فاطمة الزهراء، بوطرة، (٢٠١٩)، "الإفصاح الإلكتروني أداة لتحقيق أحد مبادئ حوكمة المنظمات في ظل إدارة المعرفة"، مجلة دراسات اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، العدد ٣٨.

- عامر، نعمان صلاح الدين، (٢٠٠٦)، "تقييم مدى فاعلية الإفصاح المحاسبي الإلكتروني- دراسة اختبارية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد ٢٨، العدد الثاني.
- عطية، محمد راضي، (٢٠١٧)، "نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) ودوره في الرقابة على المال العام وتفعيل موازنة البرامج والأداء- دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد ٣٩، العدد الثاني.
- كارم، محمود محمد، (٢٠٠٦)، "التخطيط المالي والموازنة العامة للدولة"، مجلة التنمية الإدارية، مصر، المجلد ٢٦، العدد ١١٣.
- محروس، رمضان عارف، (٢٠٢١)، "التحول الإلكتروني وتطوير نظام المعلومات الحكومي المصري- دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد ٢٢، العدد الثالث.
- مطر، عبدالفتاح، (٢٠٠٨)، "الحكومة الإلكترونية بين النظرية والتطبيق"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر.
- مليجي، مجدي مليجي عبدالحكيم؛ عرفة، نصر طه حسن (٢٠١٤)، " الإفصاح المالي من خلال الإنترنت وجهة نظر المستخدمين في البيئة المصرية- دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٥١، العدد الثاني.

ثانياً: مراجع باللغة الأجنبية:

- Baliyan, Pritika; N.Tonkope; G.Tobedza, (2017), "Assessment of effectiveness of government accounting and budgeting system (GABS) in Botswana", international journal of accounting and financial reporting, Vol.7,No.1.
- Laura, Alcaide; Pedro, Manuel; Manuel, Antonio, (2016), "Transparency in governments: A Meta-Analytic review of incentives for digital versus Hard-copy public financial disclosures", American review of public administration Vol.47, No.5.
- Zainol, Z.; Fernandez, D.; Ahmad, H., (2017), "Public sector Accountants: Opinion on impact of a new enterprise system ", Procedia computer science , 124.

ملحق رقم (١)
قائمة بأسماء الجهات العلاجية والتي تمثل عينة البحث:

م	المؤسسة العلاجية	القطاع	المحافظة
١	مجمع الأقصر الدولي	قطاع الصحة	الأقصر
٢	مجمع الإسماعيلية الطبي	قطاع الصحة	الإسماعيلية
٣	مستشفى السلام	قطاع الصحة	بورسعيد
٤	مستشفى شرم الشيخ الدولي	قطاع الصحة	جنوب سيناء
٥	مستشفى التضامن	قطاع الصحة	بورسعيد
٦	مستشفى طيبة	قطاع الصحة	الأقصر
٧	مستشفى حورس	قطاع الصحة	الأقصر
٨	مستشفى الكرنك	قطاع الصحة	الأقصر
٩	مستشفى النصر التخصصي	قطاع الصحة	الإسماعيلية
١٠	مستشفى الزهور	قطاع الصحة	بورسعيد
١١	مستشفى أبو خليفة للطوارئ	قطاع الصحة	الإسماعيلية
١٢	مستشفى بور فؤاد	قطاع الصحة	بورسعيد
١٣	مستشفى المبرة	قطاع الصحة	بورسعيد
١٤	مستشفى الرمد	قطاع الصحة	بورسعيد
١٥	مستشفى دار صحة المرأة	قطاع الصحة	بورسعيد
١٦	مستشفى ٣٠ يونيو	قطاع الصحة	بورسعيد
١٧	مستشفى رمد أسوان	قطاع الصحة	أسوان
١٨	مستشفى راس سدر	قطاع الرعاية والطب الوقائي	جنوب سيناء
١٩	مستشفى أسوان التخصصي (الصداقة)	قطاع الرعاية والطب الوقائي	أسوان
٢٠	مستشفى حميات أسوان	قطاع الرعاية والطب الوقائي	أسوان
٢١	مستشفى حورس (إدفو العام)	قطاع الرعاية والطب الوقائي	أسوان

قائمة اختصارات:

الاختصار	المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الأجنبية
GAHC	الهيئة العامة للرعاية الصحية	General Authority of Health Care
IPSASs	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	International Public Sector Accounting Standards
GFMIS	نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية	Government Financial Management Information System
GPS	نظام الدفع الإلكتروني الحكومي	Government Payment System
GABS	المحاسبة الحكومية ونظام الموازنة	Government Accounting and Budgeting System