



**دور المحاسبة المستدامة في تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية  
بالجهات العلاجية التابعة لمنظومة التأمين الصحي الشامل في مصر**

**”دراسة تطبيقية“**

إعداد

د. جمال السيد إبراهيم رطبه

مدرس المحاسبة

كلية التجارة – جامعة الزقازيق

[gamalrataba@gmail.com](mailto:gamalrataba@gmail.com)

[Mobile Phone: 01117620522](tel:01117620522)

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الرابع - العدد الثاني – الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٣

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

رطبه، جمال السيد إبراهيم (٢٠٢٢). دور المحاسبة المستدامة في تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بالجهات العلاجية التابعة لمنظومة التأمين الصحي الشامل في مصر: دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٤(٢)، ١٢٥٩-١٣٠١.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

## دور الحاسبة المستدامة في تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بالجهات العلاجية التابعة لمنظومة التأمين الصحي الشامل في مصر ”دراسة تطبيقية“

د. جمال السيد إبراهيم رطبه

### المخلص:

يهدف البحث إلى دراسة دور وتأثير مكونات وعناصر المحاسبة المستدامة في تحسين الإفصاح المالي وتطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بالجهات 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، بالإضافة إلى التعرف على المعوقات والتحديات التي تواجه تلك المنشآت العلاجية في تطبيق المحاسبة المستدامة، وذلك اعتماداً على عينة قوامها عدد (٥٥) مؤسسة علاجية ما بين مستشفيات ومراكز طبية ووحدات طب أسرة؛ خلال الفترة من (٢٠١٩ - ٢٠٢٢م)، وتم اختبار فروض الدراسة بالاعتماد على نماذج بيانات القوائم PDM حيث تم الاعتماد في اختبار فروض الدراسة على ثلاثة نماذج، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية معنوية عكسية قوية بين المحاسبة عن العناصر الاقتصادية وتطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، كما تبين وجود علاقة ارتباطية معنوية طردية قوية بين المحاسبة عن العناصر البيئية وتطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، كما توصلت نتائج البحث إلى وجود علاقة ارتباطية معنوية طردية متوسطة بين المحاسبة عن العناصر الاجتماعية وتطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بالمؤسسات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية.

وجدير بالذكر أن المؤسسات العلاجية تقدم خدمات طبية لشريحة كبيرة من المجتمع المصري وهي بذلك تستهلك موارد مالية وبشرية أثناء تقديم برامجها وأنشطتها الطبية، فضلاً عن عدم قدرة نظامها المحاسبي على توفير المعلومات المحاسبية التفصيلية، وعليه فإن اعتماد وتطبيق معايير المحاسبة المستدامة في المؤسسات العلاجية يسهم في تحسين نظامها المحاسبي، وبالتالي المساهمة في عملية اتخاذ القرارات المستنيرة، فالمحاسبة المستدامة أداة تستخدمها المؤسسات لتصبح أكثر استدامة من خلال تبنيها سياسات جديدة يكون لها تأثير على أداء المؤسسة وبالتالي المساهمة في تحسين جودة الخدمات الصحية المقدمة، فضلاً عن أن النظام المحاسبي الحكومي المطبق في المؤسسات العلاجية غير قادر على توفير المحتوى المعلوماتي اللازم لوضع معايير المحاسبة المستدامة موضع التنفيذ؛ خاصة فيما يتعلق بالجانب البيئي والاجتماعي.

إن نظم المعلومات المحاسبية المطبقة بالجهات العلاجية تؤثر في البيئة التي تعمل في نطاقها وتتأثر بها، وبالتالي فإن ذلك يستوجب الأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي تحدث في البيئة المحيطة وإمكانية الاستفادة منها في مجال تطوير الخدمات الطبية المقدمة وتحسينها، وكذلك الإفصاح عنها بشكل كامل مما ينعكس على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بتلك الجهات، وبالتالي اتخاذ قرارات ملائمة لتطوير تقديم الخدمة الطبية بجودة، وضمان استدامتها.

**الكلمات الدالة:** المحاسبة المستدامة SA، المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، منظومة التأمين الصحي الشامل.

## مقدمة البحث:

تسعى المنشآت العلاجية التابعة لمنظومة التأمين الصحي الشامل في مصر إلى ضمان الاستمرارية في أداء الخدمات العلاجية، وذلك لن يكون فقط بقدرتها على تحقيق أرباح والاحتفاظ بالقدرة المناسب من السيولة الذي يحقق لها الملاءة المالية، وإنما بالضرورة لابد من الأخذ في الاعتبار المسؤولية البيئية والاجتماعية لتلك المنشآت وضرورة إبرازها والإفصاح عنها في التقارير المالية السنوية لها.

فقد أصبح اهتمام المؤسسات بتحقيق الجودة في الأداء البيئي على غرار الأداء الاقتصادي أمراً لازماً لا اختيارياً تفرضه التشريعات والقوانين المرتبطة بحماية البيئة من ناحية، وتفرضه ظروف المنافسة العالمية ورغبة المؤسسات في تحقيق مزايا تنافسية، وضمان تحقيق رغبات مجتمعاتها في استخدام خامات وإنتاج منتجات صديقة للبيئة من ناحية أخرى، وقد صدرت العديد من التشريعات والقوانين ذات الصلة بحماية البيئة لإلزام المؤسسات والوحدات الاقتصادية خاصة الصناعية منها على تنفيذها، بل قد يصل الأمر في بعض الأنشطة إلى أن مزاولتها يحتاج إلى ترخيص من الجهات المختصة بالبيئة، ومن ثم تصبح هذه القوانين جزءاً أساسياً من النظم واللوائح التي تنظم عمل المؤسسة، ومن مسؤولية المراجع أن يشير إلى مدى تنفيذ الشركة لهذه القوانين في تقريره (الطاهر، ٢٠١٠).

ومن هذا المنطلق وفي ظل زيادة الطلب على المعلومات المالية وغير المالية قامت المحاسبة بدورها من خلال التركيز على الاستدامة باعتبارها من المفاهيم التي نالت اهتماماً واسعاً من الناحيتين الاجتماعية والبيئية، فبات تركيز المنشآت الصحية في مصر على ضرورة تطبيق ممارسات المحاسبة المستدامة لبقائها أن ذلك سيضمن لها الاستمرار والنمو والربحية (فوزي، ٢٠١٧).

فقد نال مفهوم الاستدامة اهتماماً واسعاً سواء من الناحية البيئية أو الاقتصادية أو الاجتماعية وكذلك من الناحية المحاسبية، فقد تحول اهتمام المحاسبة من مفهوم الملكية والذي يركز على تعظيم المصلحة الذاتية للملاك إلى مفهوم الوحدة المحاسبية والذي يعتبر الملاك أحد أصحاب المصالح، ومن ثم فلا بد من إحداث التوازن بين حقوق والتزامات أصحاب المصالح المختلفة، وبالتالي وبالرغم من سعي إدارة أي منشأة نحو تحقيق أرباح إلا أن تحقيق هذا الهدف وضمان استمراره تحكمه قيود يفرضها المجتمع، فبات على المنشآت ضرورة تقبل مسؤولياتها البيئية والاجتماعية سواء المفروضة بالتزام قانوني أو تلك التي ترتبط بمصالحها الذاتية (العرومطي، ٢٠١٣)، حيث ارتبط تزايد أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية في التقارير المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث للوظيفة المحاسبية، من التركيز على إمساك الدفاتر وحماية مصالح الملاك إلى التركيز على دورها كنظام معلومات هدفه الأساسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات لكل الأطراف المستفيدة.

ويعد تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية لتشمل الإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي هو الأداة التي من خلالها تستطيع المؤسسة إعلام كل الأطراف المهتمة عن أنشطتها المختلفة ذات الآثار البيئية والاجتماعية، وانعكاس ذلك على البيانات المالية من خلال القوائم والتقارير المالية، فغالبية الأنشطة والعمليات المرتبطة بالأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة لها جوانب مالية ومحاسبية، تنعكس آثارها بشكل مباشر أو غير مباشر على القوائم والتقارير المالية للمؤسسة، ومن ثم على قرارات الأطراف المهتمة، ويترتب على تنفيذ الشركة لأدائها البيئي والاجتماعي أداء مجموعة أنشطة وعمليات ذات صلة بتحقيق السلامة البيئية، ولها جوانب مالية ومحاسبية وتؤثر على البيانات المالية للمؤسسة، وهذا ما يؤكد معيار المحاسبة الدولي IAS رقم (١٦).

حيث يترتب على عدم تنفيذ المؤسسة لأدائها البيئي والاجتماعي وجوب تعرض المؤسسة للالتزامات محتملة ناتجة عن قضايا بيئية متوقعة ضد المؤسسة، وهذا مبرراً قوياً لتكوين المؤسسة

لمخصصات لمقابلة التزامات بيئية متوقعة تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر، وهذا ما يؤكد معيار المحاسبة الدولي IAS رقم (٣٧)، فضلاً عن أنه يترتب أيضاً على عدم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة، وبرامج التحسين والتطوير المستمر في هذا المجال للأطراف المهتمة آثاراً سلبية تنعكس على سمعة المؤسسة والمركز التنافسي لها في المجتمع المصري، بالإضافة إلى أن هذا يتعارض مع القواعد المتعارف عليها بشأن الإفصاح عن كل ما له تأثير على قيمة المؤسسة ومركزها المالي.

جدير بالذكر أن المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية الدولية راعت أهمية الأمور المتعلقة بالبيئة، وأولتها اهتماماتها في الأونة الأخيرة، خاصة فيما يتعلق بمراجعة الأداء البيئي والاجتماعي، وتمثل ذلك في صدور معايير مراجعة دولية ذات صلة بالأمور البيئية منها المعيار الدولي IAS رقم (٢٥٠)، والمعيار الدولي IAS رقم (١٠١٠) بعنوان: "اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية" إلا أن الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية، لم يرقى الاهتمام به إلى المستوى المطلوب.

### مشكلة وتساؤلات البحث:

إن الباعث للاهتمام بدور المحاسبة المستدامة في تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية لهو نتيجة لوجود خلط واضح بين المسؤولية البيئية والمسؤولية الاجتماعية والقدرة الاقتصادية، وانعكاس ذلك الخلط على غموض المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في المنشآت المختلفة.

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

١. ما هو تأثير عناصر المحاسبة المستدامة (العناصر البيئية، العناصر الاجتماعية والعناصر الاقتصادية) على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في الجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية؟
٢. ما هي المشاكل والمعوقات التي تواجه تطبيق عناصر المحاسبة المستدامة في الجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية؟

### هدف البحث:

في ضوء مشكلة البحث يتمثل هدف البحث في دراسة دور وتأثير مكونات وعناصر المحاسبة المستدامة في تحسين الإفصاح المالي وتطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بالجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية، بالإضافة إلى التعرف على المعوقات والتحديات التي تواجه تلك المنشآت العلاجية في تطبيق المحاسبة المستدامة.

### 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 ومسئولياتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وذلك لضمان الحفاظ على الموارد الاقتصادية والبيئية للأجيال القادمة من خلال ابتكار أساليب جديدة للمحاسبة عن تلك الموارد.
٢. المساهمة في تحسين عملية المحاسبة عن الموارد الطبيعية، وتحسين الإفصاح المالي بما يضمن تطوير المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية بالجهات العلاجية محل البحث.
٣. ندرة الدراسات السابقة في البيئة العربية ومن بينها جمهورية مصر العربية والتي تناولت دور المحاسبة المستدامة في تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية خاصة في قطاع الصحة باعتباره أحد أهم القطاعات الحيوية بالدولة المصرية.

## نطاق البحث:

يتمثل نطاق البحث في الجوانب التالية:

١. يقتصر تطبيق البحث على بعض المؤسسات العلاجية (مستشفيات، مراكز طبية ووحدات طب الأسرة) التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية في محافظات بورسعيد والأقصر والإسماعيلية وجنوب سيناء – محافظات المرحلة الأولى لتطبيق منظومة التأمين الصحي الشامل بجمهورية مصر العربية- والتي تتبع قطاع الصحة.
٢. يشتمل نطاق البحث الزمني على الفترة من ٢٠١٩ وحتى ٢٠٢٢ وهي فترة تطبيق المرحلة الأولى من منظومة التأمين الصحي الشامل.
٣. يركز البحث الحالي على دراسة واختبار تأثير عناصر المحاسبة المستدامة (البيئية، الاجتماعية والاقتصادية) على جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وتحسين الإفصاح المالي بالجهات العلاجية محل البحث.

## خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث، وتحقيقاً لأهدافه، تسير خطة البحث على النحو التالي:

- القسم الأول: المحاسبة المستدامة وتطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية- إطار نظري.
- القسم الثاني: الدراسات السابقة وصياغة الفروض.
- القسم الثالث: تصميم البحث.
- القسم الرابع: تحليل النتائج.
- القسم الخامس: خلاصة البحث والدراسات المستقبلية.

## القسم الأول

### المحاسبة المستدامة وتطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية- إطار نظري

في هذا القسم يتم تناول المحاسبة المستدامة كمفهوم وأهداف ومكونات ومعايير وخصائص، يلي ذلك أثر المحاسبة المستدامة على تحسين مستوى الإفصاح المالي وتطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

#### ١. المحاسبة المستدامة:

تعد المحاسبة المستدامة: "نظام معلومات متكامل يختص بقياس الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمؤسسات بالإضافة إلى التقرير عن نتائج ذلك القياس بما يكفل تقييم اسهامات تلك المؤسسات في تحقيق التنمية المستدامة" (العرموطي، ٢٠١٣).

وبالتالي فإن الهدف الرئيسي من تطبيق المحاسبة المستدامة هو تقييم الأداء من أبعاده المختلفة (الاقتصادي، البيئي، الاجتماعي وكذلك الحوكمة) والتطوير المستمر بما يضمن الحفاظ على استمرارية المؤسسة وتلافي مخاطر الاستدامة، حيث تضمن المحاسبة المستدامة التزام المؤسسات العلاجية بالعمل لما فيه مصلحة جميع الأطراف التي تتعامل معها أو من خلالها بما يعود بالنفع على المجتمع، ويأخذ هذا الالتزام صفة الاستمرارية بما يضمن تلبية احتياجات الاجيال المقبلة (Lori,2009).

وجدير بالذكر أن المحاسبة المستدامة تتوافق مع نظرية المنشأة التي تقوم على فرضية أساسية وهي أن المشروع الاقتصادي هو تنظيم اجتماعي له دور إنساني عليه أن يؤديه، ومسئوليات اجتماعية ينبغي عليه أن يتحملها تجاه جميع فئات المجتمع، ويتسع دور إدارة المشروع ليشمل استغلال الموارد الاقتصادية والبشرية والاجتماعية افضل استغلال ممكن بما يضمن تحقيق التنمية المستدامة: والتي تركز على العلاقة الوثيقة بين متطلبات التنمية وأوضاع البيئة والبحث عن أفضل السبل لضمان استمرار عمليات التنمية وتطورها من ناحية واستمرار فاعلية وحيوية النظم البيئية من ناحية أخرى، بالإضافة إلى ضرورة استخدام الموارد الطبيعية المتجددة بطريقة لا تؤدي إلى فناءها أو تدهورها أو تؤدي إلى تناقص جدواها بالنسبة للأجيال القادمة، وذلك مع الحفاظ على رصيد ثابت أو غير متناقص بطريقة فعالة من الموارد الطبيعية (الطاهر، ٢٠١٠).

وتستمد المحاسبة المستدامة إطارها المفاهيمي من ثلاث نظريات أساسية وهي كما يلي (فوزي، ٢٠١٧):

- نظرية أصحاب المصالح: والتي تستهدف التركيز على علاقة المؤسسة بكل فئة من أصحاب المصالح ومراعاة مصلحة كل منهم على الرغم من تعددها وتعارضها، وعليه تكون استمرارية المؤسسة مرهونة بقدرتها على تلبية احتياجات اصحاب المصالح.
- نظرية المشروعية: والتي تستهدف من خلالها المؤسسة السعي نحو جعل أنشطتها التشغيلية مشروعة وفقاً لما يعرف بالعقد الاجتماعي والذي يربط بينها وبين المجتمع من حولها، وعليه فإن عدم وفاء المؤسسة بالتزاماتها تجاه المجتمع يهدد بقاءها واستمرارها.
- نظرية المؤسسة: تهتم تلك النظرية بالهيكل التنظيمية وأنماط التصميم التنظيمي للمؤسسات المختلفة بما يضمن استمرارية العلاقة بين التنظيم والعاملين لتحقيق أهداف ورؤية ورسالة المؤسسة في المجتمع.

وتلعب تلك النظريات دوراً هاماً في مجال نظم المعلومات المحاسبية وفي تحديد نطاق وطبيعة الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية، فتسجيل التغيرات في الوضع المالي للمؤسسة وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار؛ لم يعد وحده محل اهتمام المحاسبين بل امتد الأمر نحو التركيز على القضايا المرتبطة بالاستدامة، فالمعلومات التي تقدمها المحاسبة المستدامة للمجتمع والأطراف أصحاب المصالح من خلال القوائم والتقارير المالية الدورية تعزز دور المحاسبة المستدامة في تتبع المعلومات المالية والتأكد على حقيقتها والتي تشتمل بالضرورة على المعلومات المتعلقة بالأثر الاجتماعي للمؤسسة والتغيرات البيئية الأخرى (عابدين، ٢٠١٨)، وعلى ذلك فإنه من الضروري التعرف على مكونات وأبعاد المحاسبة المستدامة والتي تتمثل في المكونات والأبعاد التالية:

■ الأنشطة الاجتماعية المستدامة: هناك حاجة ملحة في الوقت الحالي للاهتمام بالإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية للمؤسسات المختلفة، وذلك نتيجة ردود الأفعال التي أثرت ضد العولمة وضرورة البحث عن دور إيجابي للمؤسسات على المستوى المجتمعي، لذا ظهر الاهتمام بمفهوم المسؤولية الاجتماعية، والتي تُعبر عن عقد بين المؤسسة والمجتمع تلتزم بموجبه المؤسسة بإرضاء المجتمع وتحقيق ما يتفق مع الصالح العام، وتوضح أهمية المسؤولية الاجتماعية في كونها تضيف تحسن ملحوظ في مناخ وبيئة العمل بالمؤسسات والكيانات المختلفة خاصة المؤسسات الصحية، فضلاً عن تطوير وزيادة التنمية السياسية كنتيجة لتحسين مستوى الثقافة الاجتماعية مما يساعد في تحقيق العدالة الاجتماعية (جربوع، ٢٠٠٧).

وتعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحد أبعاد المحاسبة المستدامة وتستهدف التعرف على نتيجة أعمال المؤسسات ومركزها المالي من جانب التزاماتها تجاه المجتمع، ويعتبر الإفصاح عن الأداء الاجتماعي ضرورة لإضفاء مصداقية أكبر للتقارير المالية كما يعكس الرغبة الجادة للمؤسسة في امتداد اتساع حدود الإفصاح عن المعلومات المحاسبية لديها بحيث توفر كميات وأنواع من المعلومات في القوائم والتقارير المالية وملحقاتها يجعل منها معلومات نافعة وضرورية وغير مضللة، ويعزز مفهوم عمل المؤسسة بشفافية وصدق (الساقي، ٢٠٠٥).

■ الأنشطة البيئية المستدامة: من الضروري أن تهتم المؤسسات الصحية بالأنشطة البيئية المستدامة والتي تتعلق بالالتزام بالشروط والاعتبارات القانونية اللازمة لتجنب أسباب التلوث وبما يضمن التخلص من المخلفات الطبية العادية والخطرة بشكل آمن، وتبني طرق فنية ذات كفاءة لتخفيض حجم تلك المخلفات، ونظراً لأن المعلومات المحاسبية تعتبر مصدر أساسي في اتخاذ القرارات بات من الضروري التوسع في مستوى الإفصاح عن الأنشطة البيئية لما لها من دور في امداد وكالات حماية البيئة والأطراف ذوي العلاقة بالمعلومات اللازمة لما لتلك الأطراف من علاقات متبادلة مع المؤسسات الصحية. ولعل اهتمام المؤسسات بتطبيق مفهوم المحاسبة المستدامة للقياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية المستدامة سيعود عليها بعدد من المنافع الاقتصادية منها: الاستفادة من الإعفاءات الضريبية نتيجة الاهتمام بالأنشطة التي تستهدف حماية البيئة، فضلاً عن ثقة واحترام المجتمع لتلك المؤسسات وهو ما سيؤثر على زيادة حجم أعمالها وخفض التكاليف المرتبطة بها (صالح، ٢٠٠٩).

وجدير بالذكر أن هناك عدد من الخصائص للمحاسبة المستدامة أهمها يلي (خلاوي، ٢٠٢٠):

- القيمة المضافة المتوقعة: حيث تسعى المحاسبة المستدامة إلى تخفيف المخاطر؛ الأمر الذي يؤدي إلى تحسين الأداء وإضافة قيمة في المدى الطويل.
- الملاءمة للمستثمرين: حيث توفر المحاسبة المستدامة مستوى ملائم من الإفصاح والمعلومات الجوهرية والأدلة الكافية التي تعود بالنفع على المستثمرين وتوفير المعلومات اللازمة لهم.

- المنافع الإضافية للتكاليف: فالمحاسبة المستدامة تسعى الى تطوير مستوى الافصاح لتلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات بما يمكنهم من عقد المقارنات مع البدائل الاستثمارية المتاحة وفقاً لمبدأ العائد والتكلفة بما يمكنهم من اتخاذ قرارات استثمارية مثلى.
- الملازمة لقطاع معين: فتطبيق الجهات العلاجية المختلفة لمفهوم المحاسبة المستدامة بشكل منتظم؛ ينعكس بالضرورة على قطاع الصحة ككل.
- القدرة على الاستمرار: فالمحاسبة المستدامة تمكن من القياس الجيد للأداء والتنبؤ بقدرة المؤسسات على الاستمرار في المستقبل.
- ولضمان جودة المعلومات الناتجة عن تطبيق المحاسبة المستدامة وملاءمتها لاتخاذ القرارات الإدارية فإن الأمر يستلزم توافر معايير للمحاسبة المستدامة أهمها (الوسري، ٢٠١١؛ فوزي، ٢٠١٧؛ خلاوي، ٢٠٢٠):
- القابلية للتطبيق: فالمحاسبة المستدامة يجب أن تكون قابلة للتطبيق لدى كافة المؤسسات العلاجية داخل القطاع الصحي، وكذلك كافة المؤسسات بالقطاعات الأخرى.
- القابلية للمقارنة: فمعلومات المحاسبة المستدامة تمكن من إجراء المقارنات بين المؤسسات المختلفة داخل نفس القطاع، وبالتالي فإنها تمكن من مقارنة الأداء بين المؤسسات العلاجية داخل القطاع الصحي.
- القابلية للمراجعة: فالمعلومات الناتجة عن نظام المحاسبة المستدامة يمكن اختبارها والتحقق من صحتها ودقتها وذلك من قبل المراجعين والمدققين الماليين.
- المنفعة: فالمحاسبة المستدامة تمد الأطراف ذوي المصالح بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات مثلى في ظل ظروف عدم التأكد السائدة.
- الاكتمال: حيث تمكن المحاسبة المستدامة من توفير معلومات كافية وشاملة لفهم وتفسير الأداء ومتابعة الجوانب الجوهرية في نطاق العمل.
- الملازمة: فالمحاسبة المستدامة توفر معلومات تمكن من وصف الأداء المرتبط بالاحتياجات الجوهرية بما يساعد على اتخاذ القرار الأمثل وفقاً لطبيعة الأداء.
- الحيادية: فالمعلومات الناتجة عن المحاسبة المستدامة تعبر عن الحقائق المرتبطة بالأداء دون تحيز ودون توجيه لخدمة مصالح جهة عن جهة أخرى.

### تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية:

إن تحقيق أهداف التنمية المستدامة يستلزم معه تطوير المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وذلك من خلال التقرير عن الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية التي تساهم في تحقيق التنمية المستدامة، فضلاً عن صحة وسلامة وخلق التقارير المالية من الأخطاء الجوهرية، وملائمة تلك التقارير وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة.

فمن الضروري أن يتمتع المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بالجهات الحكومية بمقومات أساسية تساهم في تحقيق أهدافه، وتحقق الشفافية والوضوح في المعلومات الواردة في التقارير المالية، ولهذا ظهرت الحاجة إلى وجود أسس وقواعد تتعلق بتعزيز جودة التقارير المالية للمساهمة في تحقيق خطة التنمية العالمية التي تستهدف تحقيق النمو والتنمية المستدامة الشاملة (الجبلي، ٢٠١٨).



فالمؤسسات التي تقوم بالتقرير عن التنمية المستدامة تسعى إلى وضع أدائها في سياق أوسع للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، حيث يضيف هذا السياق الواسع مغزى وجدوى أكبر للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها، فمع التغيرات السريعة التي تشهدها بيئة الأعمال المصرية أصبح هناك حاجة ماسة إلى أن تتضمن التقارير المالية للمؤسسات أمور غير مالية تتعلق بإدارة المخاطر وحوكمة المؤسسات، ودور المؤسسة في تحقيق الأهداف الاجتماعية والبيئية (السيد، ٢٠٠٩).

وجدير بالذكر أن المحاسبة عن الأصول غير المالية يصاحبها عدد من التحديات من أهمها غياب أساليب التقييم المناسبة، فبالرغم من إمكانية فهم مدلول رأس المال الاجتماعي والبيئي، وإمكانية اظهار المحاسبة عنهم في شكل أصول وخصوم، إلا أنه تظل هناك مشكلة تتمثل في صعوبة وضع القيم المالية الملائمة والحقيقية لتلك الأصول سواء باستخدام منهج التسعير على أساس التكلفة أو على أساس سعر السوق، وهو القيد الرئيسي في اتمام المعالجات المحاسبية المالية بشأنها (الطيب، ٢٠١٨).

ويقصد بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية: "قيمة المعلومات التي تعرضها التقارير المالية من وجهة نظر مستخدم تلك المعلومات في اتخاذ ما يراه من قرارات" (فوزي، ٢٠١٧)، وعليه تختلف قيمة المعلومات المستخلصة من التقارير المالية في كل حالة قرار ومن شخص لأخر، وفيما يلي عرض للمحتوى المعلوماتي الذي يجب أن تتضمنه التقارير المالية متمثلة في المحتوى المعلوماتي لكل من: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية وكذلك الإيضاحات المتممة أو المكملة للقوائم المالية:

#### أ- المحتوى المعلوماتي لقائمة الدخل:

توضح قائمة الدخل الأداء المالي للمؤسسة عن فترة محاسبية معينة، حيث توضح الإيرادات وفقاً لأساس الاستحقاق والتي حققتها المؤسسة جراء قيامها بالأنشطة التشغيلية لها سواء مرتبطة بشكل مباشر بالأنشطة الرئيسية للمؤسسة أو بشكل غير مباشر، وكذلك المصروفات التي تحملتها المؤسسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

ولا شك أن زيادة المحتوى المعلوماتي لقائمة الدخل يجعل منها وسيط أكثر نفعاً لمستخدميها، ولذلك نصت معايير التقارير المالية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية IFRS على ضرورة إعداد بيان الدخل الشامل والتي تظهر فيه تفاصيل الدخل (إيرادات ومصروفات) من جميع المصادر سواء تشغيلية أو غير تشغيلية (Lonou, 2011).

#### ب- المحتوى المعلوماتي لقائمة المركز المالي:

توضح قائمة المركز المالي الوضع الفعلي لقيمة الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمؤسسة في تاريخ معين، وتجدر الإشارة إلى ضرورة أن تحتوي قائمة المركز المالي على معلومات عن الأصول والالتزامات البيئية، وكذلك الأصول والالتزامات الاجتماعية، بما يمكن المستخدم من تحديد المركز المالي المستدام للمؤسسة من أجل دعم وترشيد القرارات الصادرة عنه سواء كانت قرارات طويلة أو قصيرة الأجل (خلاوي، ٢٠٢٠).

#### ج- المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية:

وفقاً للمعيار السابع الصادر عن لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS فإن الهدف الرئيسي من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو مساعدة متخذي القرارات في تحليل التدفقات النقدية (المتحصلات والمدفوعات) من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية خلال فترة معينة، بما يمكن

من التعرف على صافي الزيادة أو النقص في السيولة النقدية خلال تلك الفترة وفيما يتم استخدام النقدية ومصادر الحصول عليها.

ولا شك أن قائمة التدفقات النقدية تعكس الملاءة المالية للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل، وتحقيقاً لأهداف المحاسبة المستدامة تقتضي الضرورة تطوير المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية لتعكس التدفقات النقدية الداخلة والخارجة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية المترتبة عن الأنشطة الاجتماعية والبيئية (Jeffrey Cohen et.al, 2011).

#### د- المحتوى المعلوماتي لقائمة التغير في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة التغير في حقوق الملكية عن التغيرات التي تطرأ على حقوق المساهمين في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، ولا شك أن زيادة قيمة الأصول المملوكة للمؤسسة مع انخفاض قيمة حقوق المساهمين يعني زيادة حجم الالتزامات والديون، وعليه يجب تطوير المحتوى المعلوماتي لتلك القائمة لتعكس كافة التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية جراء الأنشطة البيئية والاجتماعية المستدامة، سواء كانت تلك التغيرات إيجابية أو سلبية (صالح، ٢٠٠٩).

#### هـ- المحتوى المعلوماتي للإيضاحات المتممة أو المكملة للقوائم المالية:

اشترطت معايير المحاسبة المالية ومعايير التقارير المالية ضرورة وجود ما يسمى بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية، ليتم الإفصاح من خلالها عن كافة المعلومات غير المعروضة بالقوائم أو التقارير المالية أو تلك التي بحاجة إلى تفسير، ولا شك أن ذلك المستوى من الإفصاح يُمكن مستخدمو القوائم المالية من فهم المعلومات المالية والتوصل لتفسيرات أدق عن المركز المالي ونتيجة النشاط، وجدير بالذكر أن عدد كبير من المؤسسات خاصة الاقتصادية تهتم ببيان تفاصيل الأنشطة الاجتماعية والبيئية التي قامت بها من خلال الإيضاحات المتممة.

يتضح مما سبق ضرورة الاهتمام بتطوير وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية لخدمة مستخدميها وذلك من خلال الاهتمام وتبسيط الضوء على أبعاد ومكونات المحاسبة المستدامة الاجتماعية والبيئية والاقتصادية.

## القسم الثاني

### الدراسات السابقة وصياغة الفروض

يهدف هذا القسم من البحث إلى دعم الإطار النظري الذي تم تناوله في القسم السابق؛ بدراسات سابقة ركزت على دور المحاسبة المستدامة في تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، 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 صياغة فروض البحث في ضوء ما انتهت إليه نتائج الدراسات السابقة.

#### ١. الدراسات السابقة:

يعرض هذا الجزء ملخصاً لأهم الدراسات السابقة التي اهتمت بدور المحاسبة المستدامة وأهميتها في تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، والجدول التالي رقم (١) يعرض ملخصاً لأهم هذه الدراسات مرتبة حسب أهميتها وتداخلها ودرجة ارتباطها مع موضوع البحث:

#### جدول رقم (١)

##### ملخص الدراسات السابقة

دراسة (الطيب، ٢٠١٨)	
هدف الدراسة	التعرف على دور محاسبة الاستدامة في تحسين مستوى الإفصاح عن الأحداث غير المالية بالمنشآت الصناعية في القطاع الصناعي السوداني.
منهجية الدراسة	دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم في العام ٢٠١٨. المتغير التابع: الإفصاح عن المعلومات غير المالية بالشركات الصناعية السودانية. المتغير المستقل: المحاسبة المستدامة (المعلومات الاجتماعية، البيئية والاقتصادية).
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى اهتمام المنشآت الصناعية السودانية بأدائها البيئي والاجتماعي كاهتمامها بأدائها المالي عند ممارستها لأنشطتها الاقتصادية، كما تهتم تلك المنشآت بالإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية بقوائمها المالية، كما أظهرت نتائج الانحدار الخطي البسيط المطبق على عينة الدراسة وجود علاقة ارتباط طردي قوي بين المحاسبة المستدامة والإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية، كما أظهر نموذج المقدرات القياسية بالدراسة أن المحاسبة عن المعلومات البيئية أكثر المتغيرات تأثيراً على الإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية السودانية.
دراسة (خلاوي، ٢٠١٨)	
هدف الدراسة	التعرف على دور محاسبة الاستدامة ومعاييرها في تحسين المحتوى المعلوماتي لمخرجات النظام المحاسبي في الوحدات الصحية العراقية، كما يهدف البحث الى دراسة وتحليل محاسبة الاستدامة ومعاييرها الخاصة بالوحدات الصحية ومدى

<p>تأثير ذلك على النظام المحاسبي، وتهدف أيضاً الى دراسة وتحليل النظام المحاسبي المستخدم في الوحدات الصحية العراقية.</p>	
<p>دراسة تطبيقية على عدد (١٢٠) وحدة صحية بالعراق للفترة من ٢٠١٦ حتى ٢٠١٨م. المتغير التابع: جودة القرارات الإدارية لتطوير الخدمات الصحية وتحسينها. المتغير المستقل: معايير محاسبة الاستدامة.</p>	<p>منهجية الدراسة</p>
<p>توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: أن محاسبة الاستدامة تعد بمثابة أداة تستعملها الوحدات الاقتصادية لتصبح أكثر استدامة من خلال تبنيها سياسات جديدة يكون لها تأثير على اداء الوحدة الاقتصادية وبالتالي المساهمة في تحسين جودة الخدمات الصحية، كما أن النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الصحية العراقية غير قادر على توفير المعلومات الكافية.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>دراسة (فوزي، ٢٠١٧)</p>	
<p>التعرف على المشكلات التي تواجهها المحاسبة بالمفهوم المتعارف عليه فيما يتعلق بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وتوضيح مغزى ومكونات المحاسبة المستدامة ودورها في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي اعتماداً على اجابات عينة الدراسة على قائمة الاستقصاء المصممة للدراسة، وقد بلغت عينة الدراسة عدد (٢٢٨) قائمة استقصاء تم توزيعها على مجتمع الدراسة من رجال أعمال وبنوك وأعضاء هيئة تدريس ووزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات ووزارة البيئة، وشملت الفترة من ٢٠١٠ وحتى ٢٠١٦. المتغير التابع: جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم والتقارير المالية. المتغير المستقل: عناصر محاسبة الاستدامة.</p>	<p>منهجية الدراسة</p>
<p>أظهرت الدراسة التطبيقية وجود علاقة ارتباط جوهريّة بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات، وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير، كما توصلت الدراسة من خلال نتائج الارتباط الخطي إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية بالقوائم والتقارير المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم والتقارير المالية. كما توصلت الدراسة إلى أنه توجد فروق ذات دلالة معنوية بين الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة والشركات التي لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية. وأشارت الدراسة إلى أنه أحياناً نتيجة ضعف الموارد المالية بالشركات يكون هناك تردداً في قبول الاستفادة من مزايا تطبيق محاسبة الاستدامة بالإضافة إلى ضعف الوعي لدى الشركات بالمسؤوليات الاجتماعية والبيئية.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>دراسة (الجبلي، ٢٠١٨)</p>	

<p>التعرف على دور محاسبة التنمية المستدامة والعناصر المكونة لها -الاقتصادية والاجتماعية والبيئية- في زيادة مصداقية التقارير المالية وارتفاع معدل الثقة فيها.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>اعتمدت الدراسة على المزج بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي والوصفي التحليلي بالتطبيق على عينة الدراسة المكونة من (٧٥) استقصاء رأي من مجتمع الدراسة الذي شمل (محاسب، رئيس حسابات، مدير مالي ومدير استثمار) في نطاق المعاهد والجامعات الخاصة في محافظات القاهرة الكبرى فقط في العام ٢٠١٨. المتغير التابع: زيادة موثوقية التقارير المالية. المتغير المستقل: عناصر محاسبة التنمية المستدامة (الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية).</p>	<p>منهجية الدراسة</p>
<p>توصلت الدراسة إلى أن الاهتمام بالقياس والإفصاح عن العناصر الثلاثة لمحاسبة التنمية المستدامة (الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية) يساعد على زيادة موثوقية التقارير المالية، وأنه من الضروري أن يتم الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة في شكل تقارير الاستدامة بما تحتويه من معلومات كمية ووصفية مالية وغير مالية مع العمل على توصيلها إلى أصحاب المصالح والجهات المعنية. كما أظهرت الدراسة زيادة فهم المحاسبين الإداريين لمدى أهمية تضمين الاعتبارات البيئية والاجتماعية داخل مقاييس الأداء لما له من دور في مساعدة إدارة المؤسسات التعليمية الخاصة على اتخاذ قرارات استثمارية سليمة.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p><b>دراسة (عابدين، ٢٠١٨)</b></p>	
<p>التعرف على دور المحاسبة الخضراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لتحقيق التنمية المستدامة للشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لعينة شملت عدد (١١٠) استقصاء رأي لمحاسبين ومرجعين ماليين ومدراء ماليين بالشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة بدولة فلسطين. المتغير التابع: جودة المعلومات المحاسبية. المتغير المستقل: معايير المحاسبة الخضراء "البيئية".</p>	<p>منهجية الدراسة</p>
<p>أثبتت نتائج الدراسة أن الالتزام بتحديد الأنشطة البيئية في الشركات الصناعية الفلسطينية ساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مما انعكس بشكل إيجابي على التقارير المالية وتحقيق التنمية المستدامة بأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وأوصت الدراسة بمزيد من الاهتمام بتطبيق المحاسبة الخضراء "البيئية" في الشركات الصناعية الفلسطينية للإسهام بشكل واضح بالمسؤوليات التي يجب أن تتحملها في مجال حماية البيئة والمجتمع.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p><b>دراسة (العموطي، ٢٠١٣)</b></p>	
<p>التعرف على أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.</p>	<p>هدف الدراسة</p>

<p>دراسة ميدانية على جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان وعددهم (٨٤) شركة، من خلال استقصاء رأي عدد (٢٨٠) فرد مثلوا عينة الدراسة من المديرين والمراجعين الماليين والمحاسبين العاملين بتلك الشركات. المتغير التابع: جودة المعلومات المحاسبية. المتغير المستقل: عناصر محاسبة الاستدامة "البيئية- الاجتماعية- الاقتصادية".</p>	<p>منهجية الدراسة</p>
<p>خلصت نتائج الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لعناصر محاسبة الاستدامة-العناصر البيئية، العناصر الاجتماعية والعناصر الاقتصادية- على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين والمدققين والعاملين في أقسام المحاسبة. وأوصت الدراسة بضرورة زيادة الاهتمام بالعناصر البيئية بالشركات كونها تؤثر على تقارير الإبلاغ المالي، فضلاً عن ضرورة الالتزام بالجوانب المتعلقة بمبادرات ومتطلبات المسؤولية الاجتماعية بهدف التأكد من قدرتها على الوفاء بتلك المتطلبات، وذلك لتأثيرها الواضح على تقارير الإبلاغ المالي، كذلك مراعاة مدى التقيد والالتزام بالعناصر الاقتصادية مع ضرورة دراسة وتطوير هذه العناصر كونها تؤثر على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>دراسة (البارودي، ٢٠١٧)</p>	
<p>دراسة وتحليل أثر تأكيد تقارير الاستدامة وانعكاسه على تحقيق وتدعيم التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>دراسة نظرية تحليلية لمدى التزام منشآت الأعمال المصرية بالمتطلبات التي تضعها الهيئات العلمية والمهنية والقوانين بشأن الإفصاح عن تقارير الاستدامة وتأكيد ما من قبل طرف محايد ومستقل وذو كفاءة عالية للقيام بعملية التأكيد مع ضرورة اقتناع ذوي المصلحة في المنشأة بضرورة القيام بالأداء المستدام.</p>	<p>منهجية الدراسة</p>
<p>توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها ما يلي: المنشأة المستدامة هي المنشأة القادرة على الموازنة بين تعظيم أرباحها في الأجل القصير والوفاء بمسئولياتها البيئية والاجتماعية في الأجل الطويل. أن تأكيد تقارير استدامة منشآت الأعمال يؤدي إلى تحسين درجة الثقة والمصداقية لهذا النوع من التقارير بالنسبة لأصحاب المصالح، بالشكل الذي يؤثر على إدراك أصحاب المصالح لحقيقة الأداء المستدام الذي تقوم به منشآت الأعمال، وتحقيقاً لتنميتها المستدامة. يمثل تقرير الاستدامة عرضاً هيكلياً منظماً للأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمنشأة المالية، بما يساعد على تعظيم قيمة المنشأة وتحقيق تنميتها المستدامة في الأجل الطويل.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>دراسة (رشوان، ٢٠١٨)</p>	

<p>التعرف على دور استخدام الحكومة الإلكترونية في تعزيز جودة التقارير المالية لتحقيق التنمية المستدامة في الوزارات الحكومية الفلسطينية.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>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.</p>	<p>منهجية الدراسة</p>
<p>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.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>دراسة (نصير، ٢٠٢١)</p>	
<p>التعرف على دور المحاسبة المستدامة في استعادة مكتسبات التنمية الاقتصادية من جديد إثر أزمة كورونا العالمية.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>دراسة تطبيقية تناولت دراسة الناتج المحلي الإجمالي لاقتصاد عدد (٨) دول من أصل عدد (١٨٥) دولة مُعلن بياناتها بالبنك الدولي وتتنطبق عليها معايير محاسبة الاستدامة. وتم اختيار عينه حكومية هادفة وممثلة للمجتمع ومتوافقة إلي حد ما مع الدراسات البحثية ذات الصلة بموضوع الدراسة، وكانت نسبة العينة ٤٪ اعتماداً علي أن القاعدة البحثية تقر بأن أقل نسبة عينة يمكن الاستعانة بها وتعميم نتائجها تكون بنسبة ٣٪. المتغير التابع: عناصر ومحددات التنمية الاقتصادية قبل وبعد أزمة كورونا. المتغير المستقل: عناصر المحاسبة المستدامة.</p>	<p>منهجية الدراسة</p>
<p>أسفرت الدراسة عن أنه توجد علاقة ارتباط قوية بين عوامل المحاسبة المستدامة الاجتماعية والبيئية والاقتصادية والصحية مع عوامل ومحددات تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول قبل وبعد أزمة كورونا، كما يوجد تأثير لعوامل تطبيق المحاسبة المستدامة في حماية دول أوروبا من أزمة كورونا الاقتصادية بالرغم من أنها مازالت في مرحلة التعافي. وأثبتت الدراسة أنه لا يوجد تأثير لعوامل تطبيق المحاسبة المستدامة وحدها في بعض الدول من الحماية من أزمة كورونا، حيث استطاعت هذه الدول مواجهة الأزمة من البداية وتخطيها دون تأثير كبير واستعادت قدرتها في استئناف برامج التنمية الاقتصادية بها وهي دول أمريكا والصين واليابان ومصر. وأشارت الدراسة إلى إن تنفيذ مصر برامج الإصلاح الاقتصادي والمالي وتطبيق برامج الحوكمة الفعالة بها؛ مكنها من القدرة على إدارة أزمة كورونا بنجاح وزيادة قدرتها على مواجهة الاضطرابات الاقتصادية الحالية وتجاوز تلك الأزمة وتحقيق معدلات نمو مستقبلية.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>

وأوصت الدراسة بما يلي:	
<p>ضرورة تطبيق متطلبات المحاسبة المستدامة وتحقيق مبادئ المساءلة والشفافية وبخاصة وقت الأزمات الصحية لتأثيراتها السلبية علي الأوضاع المالية والاقتصادية.</p> <p>التركيز على رأس المال البشري كأحد أهم مؤشرات التنمية المستدامة لتحسين الأوضاع الاقتصادية للدول، بهدف الحماية الصحية لأفراد المجتمع ولضمان السلامة البيئية مع تلبية المتطلبات الاجتماعية لتحقيق التنمية الاقتصادية.</p>	
<b>دراسة (Patricia, 2012)</b>	
هدف الدراسة	التعرف على مدى قيام المؤسسات الصناعية في تايلاند بالإفصاح عن أدائها البيئي، من خلال دراسة مدى وجود علاقة بين الإفصاح عن الأداء البيئي وحجم الشركات في تايلاند.
منهجية الدراسة	دراسة تطبيقية على عينة مكونة من عدد (٧٥) شركة تايلاندية تم دراسة وفحص التقارير المالية الخاصة بهم عن عام ٢٠٠٧ المتغير التابع: حجم الشركة. المتغير المستقل: الإفصاح عن الأداء البيئي.
نتائج الدراسة	خلصت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة بين مستوى الإفصاح البيئي وحجم الشركات، وجاءت النتائج تشير إلى أن عدد (٦٢) شركة من الشركات التي مثلت عينة الدراسة كانت تقوم بالإفصاح عن معلوماتها البيئية بنسبة أكبر من تلك الشركات الصناعية الأخرى، كما توصلت الدراسة لوجود علاقة إيجابية وطردية بين الإفصاح البيئي وحجم الشركات.
<b>دراسة (عسيري، ٢٠١١)</b>	
هدف الدراسة	التعرف على أهمية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالتقارير المالية للشركات المساهمة السعودية، وانعكاس ذلك على مستوى جودة التقارير المالية.
منهجية الدراسة	دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية التي يتم تداول أسهمها في سوق المال السعودية. المتغير التابع: جودة التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية. المتغير المستقل: مستوى الإفصاح عن الأداء البيئي.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين جودة التقارير المالية ومستوى الإفصاح عن الأداء البيئي، وأوصت الدراسة بضرورة إصدار معيار محاسبي من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وذلك للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية على غرار معيار العرض والإفصاح العام، على أن يتضمن هذا المعيار تحديد الإطار الفكري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وكيفية عرضها وقياسها والإفصاح عنها في التقرير المالي للشركة، فضلاً عن إضافة مادة خاصة بالتقرير عن المسؤولية الاجتماعية بلانحة حوكمة الشركات.



دراسة (Lori Holder et al., 2009)	
هدف الدراسة	التعرف على أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة في إظهار معلومات إضافية لم تقدم من خلال القوائم المالية والتحليلات المالية التقليدية، وذلك في الشركات الأمريكية.
منهجية الدراسة	دراسة تطبيقية على عينة مكونة من عدد (٥٠) شركة صناعية أمريكية في عام ٢٠٠٤. المتغير التابع: المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بالشركات الصناعية الأمريكية. المتغير المستقل: المحاسبة عن الأداء الاجتماعي والبيئي.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة للكشف عن نشاط الشركات الصناعية الأمريكية المستعان بها في عينة الدراسة في المجال الاجتماعي والبيئي، وأن ذلك النشاط تم قياسه محاسبياً وتم الإفصاح عنه في الإفصاحات العامة التي تم نشرها على المواقع الإلكترونية لتلك الشركات، وأثبتت الدراسة أن هناك علاقة طردية موجبة بين المحاسبة عن الأداء الاجتماعي والبيئي وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بالشركات الصناعية الأمريكية محل الدراسة.
دراسة (أحمد، ٢٠٠٩)	
هدف الدراسة	التعرف على أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية لدعم حوكمة الشركات وضمن جودة التقارير المالية بالشركات السعودية.
منهجية الدراسة	دراسة تطبيقية على عينة مكونة من عدد (١٨) شركة سعودية خلال عام ٢٠٠٨. المتغير التابع: حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية. المتغير المستقل: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية وضمن حوكمة الشركات وجودة مخرجاتها من التقارير المالية، كما أشارت الدراسة إلى أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية في المملكة العربية السعودية يعد أمراً اختيارياً كما لم تتضمن مبادئ حوكمة الشركات ما يلزم الشركات بالإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية وضرورة تضمين لائحة حوكمة الشركات والتقارير عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات بحيث تكون الزامية لما لها من أهمية في تحسين جودة التقارير المالية وتطوير مستوى الإفصاح.
دراسة (Katsioloudes, 2007)	
هدف الدراسة	التعرف على مدى إدراك منشآت الأعمال بالإمارات العربية المتحدة للمسؤولية الاجتماعية الشاملة وعلاقة ذلك بجودة التقارير المالية الناتجة عنها والتوسع في الإفصاح المالي وغير المالي.

منهجية الدراسة	دراسة تطبيقية على عينة مكونة من عدد (٢٥) شركة إماراتية خلال عام ٢٠٠٦. المتغير التابع: جودة التقارير المالية. المتغير المستقل: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية الشاملة.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية الشاملة بمنشآت الأعمال بدولة الإمارات و جودة التقارير المالية الناتجة عن اعمال تلك المنشآت، كما توصلت الدراسة الى انه يوجد ادراك لدى منشآت الأعمال الاماراتية لمجالات المسؤولية الاجتماعية وأن تجاهل هذه المسؤولية يضر بالأداء المالي والتجاري للمنشأة.
<b>دراسة (Jeffrey Cohen et al., 2011)</b>	
هدف الدراسة	دراسة تصورات المستثمرين الأفراد للعائد من الأداء الاقتصادي والحوكمة والافصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات من خلال وضع مزيداً من الاهتمام بشأن إفصاح الشركات الأمريكية عن المعلومات غير المالية.
منهجية الدراسة	دراسة تطبيقية على عينة مكونة من عدد (٧٥٠) شركة فردية من مستثمري التجزئة الأمريكية. المتغير التابع: جودة التقارير المالية وتطوير الإفصاح عن المعلومات غير المالية. المتغير المستقل: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية الشاملة وجودة التقارير المالية من خلال التوسع في الإفصاح عن المعلومات غير المالية، وخلصت الدراسة الى عدد من النتائج أبرزها أن معظم المستثمرين الأفراد في أمريكا معنيين في المقام الأول بالمعلومات عن الأداء الاقتصادي تليها الحوكمة ثم المسؤولية الاجتماعية للشركات.
<b>دراسة (Haniffaar et al., 2005)</b>	
هدف الدراسة	استهدفت الدراسة أثر الثقافة والحوكمة بشأن تقديم التقارير الاجتماعية للشركات من خلال دراسة الآثار المحتملة للمسؤولية الاجتماعية وحوكمة الشركات على الإفصاحات الاجتماعية من خلال دراسة الإفصاح في التقارير السنوية للشركات الماليزية.
منهجية الدراسة	دراسة تطبيقية على عينة من (٤٠) شركة ماليزية في الفترة من ٢٠٠١ وحتى ٢٠٠٤. المتغير التابع: استمرار مجلس الإدارة. المتغير المستقل: الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات. المتغيرات الضابطة: حجم الشركة – الربحية – نوع الصناعة.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة الى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات الماليزية محل الدراسة ومجلس الإدارة بتلك الشركات، لما

	المسئولية الاجتماعية من اهمية كبرى في استمرار عمل تلك الشركات وقوة وبقاء مجالس اداراتها.
<b>دراسة (جربوع، ٢٠٠٧)</b>	
هدف الدراسة	التعرف على مدى وجود شركات مهتمة بممارسة المسئوليات الاجتماعية في غزة، وتحديد الاطار العام للمسئولية الاجتماعية ومكوناتها وابعادها وتأثير ذلك على جودة التقارير المالية للشركات.
منهجية الدراسة	دراسة تطبيقية على عينة من (١٥) شركة في قطاع غزة_ فلسطين خلال عام ٢٠٠٦. المتغير التابع: جودة التقارير المالية. المتغير المستقل: ممارسة المسئوليات الاجتماعية والمحاسبية عنها.
نتائج الدراسة	خلصت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية وجودة التقارير المالية بالشركات العاملة بقطاع غزة محل الدراسة، كما توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة لم تحظى بالقدر الكافي من الاهتمام بالمسئولية الاجتماعية، وذلك من جانب ضعف اهتمام الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة الفلسطينية، وأن الاطار العام للمسئولية الاجتماعية غير محدد المعالم ولم يتفق على أبعاده بشكل قاطع.
<b>دراسة (Lonnou et al., 2001)</b>	
هدف الدراسة	التعرف على دور المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية في تحسين المحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة الاختيارية.
منهجية الدراسة	دراسة تطبيقية على عينة مكونة من عدد (٥٨) دولة خلال عام ٢٠٠٠. المتغير التابع: المحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة الاختيارية. المتغير المستقل: المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية بالعينة محل الدراسة وتحسين المحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة الاختيارية، وأظهرت الدراسة بأن كلاً من التنمية المستدامة والتركيز على الأنشطة الاجتماعية والبيئية لها الأولوية عند أعلى الشركات بالدول التي شملتها الدراسة، وأن النتائج الإيجابية التي ابرزتها الدراسة نتيجة التبني التطوعي لتقارير الاستدامة كان اهمها تطبيق الشركات لممارسات اخلاقية وانخفاض نسبة الفساد والسرقات وزيادة مصداقية الادارة والالتزام بالقوانين وانتشار تقارير الاستدامة، علاوة على أن الشركات العاملة في الدول التي تهتم بأصحاب المصالح تميل إلى تقارير الاستدامة.
<b>دراسة (الساقي وأخرون، ٢٠٠٥)</b>	
هدف الدراسة	لقاء الضوء على محاسبة المسئولية الاجتماعية في منظمات الأعمال المصرية وتحديد أهم ما تواجهه من تحديات، وتحديد معايير تقييم الأداء الاجتماعي القابلة

للقياس الكمي، ووضع نموذج لتقييم كفاءة الأداء الاجتماعي في الشركات الصناعية، وتأثير ذلك على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية لتلك الشركات.	
دراسة تطبيقية على عينة مكونة من عدد (٣٥) شركة صناعية مصرية خلال الفترة من عام ٢٠٠٢ وحتى ٢٠٠٤م. المتغير التابع: المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية للشركات. المتغير المستقل: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.	منهجية الدراسة
توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بالعينة محل الدراسة، وأظهرت الدراسة أن تجميع كافة عناصر التكاليف المرتبطة بالأداء الاجتماعي للشركة محل التطبيق يمكن قياسها والإفصاح عنها، ومن الممكن الحكم على مدى كفاءة الأداء الاجتماعي للشركة تجاه العاملين، العملاء، أفراد المجتمع، فضلاً عن أهمية توفير مؤشرات للمقارنة يتم وضعها داخلياً تتناسب مع المؤشرات القياسية الخارجية، كما أكدت الدراسة على ضرورة الاهتمام بالدور الاجتماعي للشركات لأنه يؤدي إلى تعظيم المنافع الاجتماعية للمجتمع وتعزيز الوضع المالي للشركات ذات الدور الاجتماعي.	نتائج الدراسة
<b>دراسة (الدوسري، ٢٠١١)</b>	
هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح لقياس التكاليف البيئية وبيان أهمية قياس التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بالشركات الأردنية.	هدف الدراسة
دراسة تطبيقية على عينة من (٢٧) شركة أردنية خلال الفترة من ٢٠٠٧ وحتى ٢٠٠٩م. المتغير التابع: جودة المعلومات المحاسبية. المتغير المستقل: المحاسبة عن التكاليف البيئية.	منهجية الدراسة
خلصت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين المحاسبة عن التكاليف البيئية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى أن المنافع الناتجة من ممارسة المنشأة لنشاطها لا تعد منافع حقيقية إذا لم يؤخذ في الاعتبار عناصر التكاليف البيئية عند تحديد وتقييم وقياس نتيجة النشاط.	نتائج الدراسة
<b>دراسة (الطاهر، ٢٠١٠)</b>	
التعرف على أثر المحاسبة عن التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية وجودة التقارير المالية بتلك المنشآت، وتسلط الضوء على أثر الاهتمام بالتكاليف البيئية في قطاع البترول على رفع أداء المنشآت ودورها في حماية البيئة، ومعرفة أثر المحاسبة عن التكاليف البيئية في تحسين جودة التقارير المالية وبالتالي ترشيد القرارات الإدارية والمالية.	هدف الدراسة
دراسة تحليلية تطبيقية على عينة مكونة من عدد (١٥) شركة سودانية تعمل في قطاع النفط وذلك خلال عام ٢٠٠٩. المتغير التابع: أداء الشركة.	منهجية الدراسة

المتغير المستقل: المحاسبة عن التكاليف البيئية.	
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة عن التكاليف البيئية وأداء الشركة، وأظهرت الدراسة أن ارتفاع مقدار الاعباء البيئية جعل الادارة تهتم بالأساليب والأدوات المتبعة لمعالجة الأضرار البيئية، وأن حصر وقياس التكاليف البيئية والتقرير عنها أدى الى ترشيد الاداء البيئي والتعامل مع المؤثرات البيئية بكفاءة وهو ما انعكس على نجاح منشآت الأعمال في تحقيق أهدافها وتحسين أدائها المالي والتشغيلي فضلاً عن تحسين مستوى الإفصاح واتخاذ قرارات مالية وإدارية رشيدة.
<b>دراسة (صالح، ٢٠٠٩)</b>	
هدف الدراسة	التعرف على دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية.
منهجية الدراسة	دراسة تحليلية تطبيقية على عينة مكونة من عدد (٣٨) شركة مسجلة ببورصة الأوراق المالية وذلك خلال عام ٢٠٠٨. المتغير التابع: تحسين جودة التقارير المالية. المتغير المستقل: الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.
نتائج الدراسة	خلصت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بالإفصاح البيئي للشركات وبصفة خاصة الشركات الصناعية التي تسبب أضراراً للبيئة، ويجب تبني معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية وكذلك تطوير أسلوب عرض القوائم المالية لكي تضم بيانات أساسية وتفصيلية عن الأداء البيئي للشركات. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وتحسين جودة التقارير المالية، ومن ثم ترشيد القرارات المبنية على المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير المالية.

### ويلاحظ على الدراسات السابق عرضها ما يلي:

١. ركزت معظم الدراسات على أهمية الدور البيئي والاجتماعي للمؤسسات وأن الاهتمام بذلك الدور يؤدي إلى تعظيم المنافع للمجتمع وكذلك تعزيز الوضع المالي لتلك المؤسسات.
٢. الدراسات التي استهدفت دراسة وتحليل دور المحاسبة المستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية توصلت إلى أنه توجد علاقة ارتباط قوية بين الإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي في التقارير المالية للمؤسسات وبين كل من ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل، وتعظيم القدرة التنافسية للمؤسسة ذاتها.
- وبالتالي فإن غياب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والاجتماعي في التقارير المالية للمؤسسات سيؤدي إلى غياب كل من الإدراك البيئي والاجتماعي لدى الأطراف المهتمة، ومحاولات المؤسسات تجنب الأضرار والخسائر الناجمة عن هذا الإفصاح.
٣. توصلت وتوافقت معظم الدراسات السابقة على عدد من النتائج أهمها:
  - أن أهم التحديات التي تواجه المحاسبة المستدامة هي عدم الإفصاح عن معلومات الأعباء البيئية والاجتماعية وعدم اكتمالها فضلاً عن ندرة وجود مؤشرات كمية لقياسها.

- أنه لا يوجد تطبيق فعلي للمحاسبة المستدامة وقياس فعلي للتكاليف البيئية والاجتماعية، وأن النظام الحالي لمحاسبة التكاليف يكتفي بحصر عناصر التكاليف المرتبطة بنشاط الشركة الاقتصادي، مما يؤثر على النتائج وعلى اتخاذ القرارات الإدارية.
- الاهتمام بالدور الاجتماعي والبيئي للمؤسسات يؤدي الى تعظيم المنافع الاجتماعية والبيئية للمجتمع وتعزيز الوضع المالي للشركات ذات الدور الاجتماعي.
- لم تحظ المحاسبة بالقدر الكافي من المسؤولية الاجتماعية والبيئية من جانب اهتمام الجمعيات المهنية للمحاسبة بالإضافة الى ان الإطار العام للمسؤولية الاجتماعية والبيئية غير محدد الملامح.
- أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية يُعد أمراً اختيارياً كما لم تتضمن مبادئ حوكمة الشركات ما يلزم الشركات بالإفصاح عن مسؤولياتها البيئية والاجتماعية.
- توجد علاقة وثيقة بين مستوى الإفصاح عن الاداء البيئي والاجتماعي وحجم الشركات.
- ٤. معظم الدراسات التي تصدت لدراسة دور المحاسبة المستدامة في تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، تمت في بعض الدول العربية والأجنبية بالتطبيق على الشركات الصناعية، ولا شك أن ذلك يطرح تساؤلاً حول إمكانية تعميم نتائج تلك الدراسات على المؤسسات العاملة في البيئة المصرية لا سيما التابعة لقطاع الصحة.

## ٢. صياغة الفروض:

- يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في تحديد تأثير عناصر المحاسبة المستدامة (العناصر البيئية، العناصر الاجتماعية والعناصر الاقتصادية) على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في الجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية بمنظومة التأمين الصحي الشامل في مصر، وذلك من خلال دراسة العلاقات التالية:
- التعرف على تأثير المحاسبة والإفصاح عن العناصر البيئية في القوائم والتقارير المالية على تحسين وتطوير المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير بالجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية، وتحديد التداخل بينهما، وسيتم قياس المتغير المستقل (المحاسبة والإفصاح عن العناصر البيئية) وكذلك المتغير التابع (تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية) في الدراسة الحالية بالاعتماد على 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 الأول للدراسة على النحو التالي:

ف ١: يوجد تأثير للمحاسبة عن العناصر البيئية على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

- التعرف على تأثير المحاسبة والإفصاح عن العناصر الاجتماعية في القوائم والتقارير المالية على تحسين وتطوير المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير بالجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية، وتحديد التداخل بينهما، وسيتم قياس المتغير المستقل (المحاسبة والإفصاح عن العناصر الاجتماعية) وكذلك المتغير التابع (تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية) في الدراسة الحالية بالاعتماد على 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 الثاني للدراسة على النحو التالي:

ف ٢: يوجد تأثير للمحاسبة عن العناصر الاجتماعية على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

التعرف على تأثير المحاسبة والإفصاح عن العناصر الاقتصادية في القوائم والتقارير المالية على تحسين وتطوير المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير بالجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية، وتحديد التداخل بينهما، وسيتم قياس المتغير المستقل (المحاسبة والإفصاح عن العناصر الاقتصادية) وكذلك المتغير التابع (تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية) في الدراسة الحالية بالاعتماد على مؤشرات اعتمدت عليها بعض الدراسات السابقة، بالإضافة إلى أن هناك ثلاثة متغيرات ضابطة وهي: حجم المؤسسة العلاجية، نسبة المديونية (الرفع المالي)، العائد على أصول واستثمارات المؤسسة، مما سبق يمكن صياغة الفرض الثالث للدراسة على النحو التالي:

### ف ٣: يوجد تأثير للمحاسبة عن العناصر الاقتصادية على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

وجدير بالذكر أنه من المتوقع أن تطبيق نظام المحاسبة والإفصاح عن عناصر المحاسبة المستدامة (البيئية، الاجتماعية والاقتصادية) بالجهات محل الدراسة، سوف يتبعها تأثير نحو تحسين وتطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بتلك الجهات، وذلك توافقاً مع النتائج التي توصلت إليها معظم الدراسات السابقة حول تفسير اتجاه تلك العلاقات محل الدراسة تحديداً في الشركات الصناعية ذات الأثر البيئي والاجتماعي الكبير، 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 القطاعين الصناعي والصحي فضلاً عن اختلاف بيئة وزمن التطبيق، ومن ثم أثرت مشكلة البحث الحالي.

### القسم الثالث

### تصميم البحث

#### ١. مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع البحث في المؤسسات العلاجية التابعة لمنظومة التأمين الصحي الشامل وذلك في الفترة من عام ٢٠١٩ إلى عام ٢٠٢٢ 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 (٥٥) مؤسسة علاجية ما بين مستشفى ومركز طبي ووحدة طب أسرة، في محافظات بورسعيد والأقصر والإسماعيلية وجنوب سيناء (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	٢١ مستشفى	٣٨٪
٢	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	٣٤ مركز طبي و وحدات طب أسرة	٦٢٪
	المجموع	٥٥	١٠٠٪

#### ٢. صياغة نماذج البحث والتعريفات الإجرائية للمتغيرات:

بشأن اختبار فروض الدراسة تم الاعتماد على نماذج بيانات القوائم PDM حيث تم الاعتماد في اختبار فروض الدراسة على ثلاثة نماذج، ويبنى النموذج الأول على أن تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية تُعد دالة في المحاسبة والإفصاح عن العناصر البيئية بالقوائم والتقارير المالية والمتغيرات الضابطة، كما يُبنى النموذج الثاني على أن تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية تُعد دالة في المحاسبة والإفصاح عن العناصر الاجتماعية بالقوائم والتقارير المالية والمتغيرات الضابطة، ويبنى النموذج الثالث على أن تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية تُعد دالة في المحاسبة والإفصاح عن العناصر الاقتصادية بالقوائم والتقارير المالية والمتغيرات الضابطة، وتم صياغة تلك النماذج على النحو التالي:



## النموذج الأول

تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية = د (المحاسبة عن العناصر البيئية، المتغيرات الضابطة)

وبذلك تم صياغة النموذج على النحو التالي:

$$\begin{aligned} \text{REPORTBETA}_{i,t} &= \beta_0 + \beta_1 \text{ENVIROBETA}_{i,t} + \beta_2 \text{FIRMSIZE}_{i,t} + \beta_3 \text{LEV}_{i,t} \\ &+ \beta_4 \text{ROAI}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

حيث أن:

REPORTBETA	تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية
ENVIROBETA	المحاسبة عن العناصر البيئية
FIRMSIZE	حجم المؤسسة العلاجية
LEV	نسبة المديونية (الرفع المالي)
ROAI	العائد على أصول واستثمارات المؤسسة
$\varepsilon$	المتبقي إحصائياً من تقدير النموذج - الخطأ العشوائي

## النموذج الثاني

تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية = د (المحاسبة عن العناصر الاجتماعية، المتغيرات الضابطة)

وبذلك تم صياغة النموذج على النحو التالي:

$$\begin{aligned} \text{REPORTBETA}_{i,t} &= \beta_0 + \beta_1 \text{SOCIALBETA}_{i,t} + \beta_2 \text{FIRMSIZE}_{i,t} + \beta_3 \text{LEV}_{i,t} \\ &+ \beta_4 \text{ROAI}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

حيث أن:

SOCIALBETA	المحاسبة عن العناصر الاجتماعية
------------	--------------------------------

## النموذج الثالث

تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية = د (المحاسبة عن العناصر الاقتصادية، المتغيرات الضابطة)

وبذلك تم صياغة النموذج على النحو التالي:

$$\begin{aligned} \text{REPORTBETA}_{i,t} &= \beta_0 + \beta_1 \text{ECONOMICBETA}_{i,t} + \beta_2 \text{FIRMSIZE}_{i,t} \\ &+ \beta_3 \text{LEV}_{i,t} + \beta_4 \text{ROAI}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

حيث أن:

ECONOMICBETA

المحاسبة عن العناصر الاقتصادية

وفيما يلي وصفاً لمتغيرات البحث، والتعريف الإجرائي لها:

جدول رقم (٣)

التعريفات الإجرائية لمتغيرات البحث

التعريف الإجرائي للمتغيرات	المتغيرات	
	رمز المتغير	اسم المتغير
المتغير التابع:		
تم قياس تطوير المحتوى من خلال مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة للمؤسسة العلاجية i في نهاية الفترة t، حيث تعطي معلومات القيمة الاقتصادية المضافة صورة أكثر شمولية عن الأداء والثروة التي حققتها المؤسسة وطريقة توزيعها على الفئات التي ساهمت في تحقيقها، وتحسن المؤشر يعكس تطوير وتحسن المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، كما أن المحتوى المعلوماتي لأسلوب القيمة المضافة يفوق مثيله من المؤشرات الأخرى المتعلقة بالربحية والتدفقات النقدية، حيث أنه أقل هذه المؤشرات تشتتاً وأكثرها استمرارية.	REPORTBETA	تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية
المتغيرات المستقلة:		
تم قياسه بنسبة التكاليف البيئية إلى إجمالي تكاليف المؤسسة العلاجية i في نهاية الفترة t.	ENVIROBETA	المحاسبة عن العناصر البيئية
تم قياسه بنسبة التكاليف الاجتماعية إلى إجمالي تكاليف المؤسسة العلاجية i في نهاية الفترة t.	SOCIALBETA	المحاسبة عن العناصر الاجتماعية
تم قياسه بنسبة التكاليف الاقتصادية للتشغيل إلى إجمالي تكاليف المؤسسة العلاجية i في نهاية الفترة t.	ECONOMICBETA	المحاسبة عن العناصر الاقتصادية
المتغيرات الضابطة:		
تم قياسه بنسبة إجمالي الالتزامات طويلة الأجل مقسوم على إجمالي أصول المؤسسة العلاجية i في نهاية الفترة t.	LEV	نسبة المديونية (الرافعة المالية)

العائد على أصول واستثمارات المؤسسة	ROAI	تم قياسه بنسبة صافي الدخل السنوي مقسوم على إجمالي أصول المؤسسة العلاجية <i>i</i> في نهاية الفترة <i>t</i> .
حجم المؤسسة العلاجية	FIRMSIZE	تم قياسه باللوغاريتم الطبيعي للقيمة السوقية لأصول المؤسسة العلاجية <i>i</i> في نهاية الفترة <i>t</i> .

### 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 إضافتها:

#### 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 لها.
العائد على أصول واستثمارات المؤسسة ROAI	العائد المتوقع على أصول وأموال المؤسسة العلاجية يرتبط بشكل مباشر وطردى بدرجة تقبل المجتمع المحيط به بما تمارسه من أعمال.
حجم المؤسسة العلاجية FIRMSIZE	استخدم حجم المؤسسة كمتغير ضابط من قبل دراسات عديدة منها دراسة (Patricia, 2012) باعتباره أحد المتغيرات الهامة التي يمكن أن تؤثر على أداء المؤسسة العلاجية، حيث يؤثر على مستوى الإيرادات والتكاليف الخاصة بالمؤسسة.

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

## القسم الرابع

### 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 فروض الدراسة؛ باستخدام برنامج E-Views الإصدار ١١ وذلك من خلال المحاور التالية:

#### ١. إحصاءات وصفية:

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

#### جدول (٥)

#### الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

الانحراف المعياري	القيمة الصغرى	القيمة العظمى	الوسيط	المتوسط	المتغيرات
8.13	63.39	97.09	84.51	84.21	ECONOMICBETA
3.35	1.00	15.60	6.54	6.28	ENVIROBETA
1.14	5.00	9.90	7.60	7.57	FIRMSIZE
0.33	0.00	2.97	0.04	0.14	LEV
2.93E+08	2.55E+05	1.92E+09	2.03E+07	1.35E+08	REPORTBETA
2.56	3.00	18.14	7.12	7.80	ROAI
4.81	1.90	21.00	9.00	9.50	SOCIALBETA

من الجدول السابق يتضح أن:

- متوسط قيمة ECONOMICBETA هو ٨٤,٢١ بينما الانحراف المعياري ٨,١٣ بقيمة صغرى ٦٣,٣٩ وقيمة عظمى ٩٧,٠٩، وهو ما يعني زيادة الاهتمام بالجانب الاقتصادي، وأن كافة الأنشطة التي تمارسها المؤسسات العلاجية يكون الهدف منها تحسين الأداء المالي.
- متوسط قيمة ENVIROBETA هو 6.28 بينما الانحراف المعياري 3.35 بقيمة صغرى ١ وقيمة عظمى ١٥,٦، وهو ما يشير إلى اهتمام المؤسسات العلاجية بالمشاركة في الأنشطة البيئية بهدف خدمة البيئة المحيطة وتحقيق رضاء المتعاملين، ولكن ليس بنفس درجة الاهتمام بالجانب الاقتصادي.
- متوسط قيمة FIRMSIZE هو 7.57 بينما الانحراف المعياري 1.14 بقيمة صغرى ٥ وقيمة عظمى ٩,٩، وهو ما يدل على وجود أثر لحجم المؤسسة على نتيجة النشاط ومن ثم مستوى التقرير المالي وجودة المعلومات التي يتضمنها، لذا تمت إضافته للمتغيرات الضابطة لتحديد أثره على العلاقة محل الدراسة.

- متوسط قيمة LEV هو 0.14 بينما الانحراف المعياري 0.33 بقيمة صغرى ٠ وقيمة عظمى ٢,٩٧، ويعبر ذلك عن وجود أثر للمديونية التي تتحملها المؤسسات العلاجية على جودة التقرير المالي، ومن ثم تطلب الأمر استبعاد أثر ذلك المتغير من العلاقة محل الدراسة.
- متوسط قيمة REPORTBETA هو 1.35E+08 بينما الانحراف المعياري 2.93E+08 بقيمة صغرى 2.55E+05 وقيمة عظمى 1.92E+09، وجاءت القيم بزيادة عن ما كان متوقع قبل إجراء الدراسة لتؤكد على التأثير المباشر للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع، وأن جودة التقرير المالي مرتبطة ارتباط قوي بتطبيق المحاسبة المستدامة بعناصرها الثلاثة.
- متوسط قيمة ROAI هو 7.80 بينما الانحراف المعياري 2.56 بقيمة صغرى ٣ وقيمة عظمى 18.14، وهو ما يدل على وجود أثر للعائد على أصول واستثمارات المؤسسة العلاجية على مستوى جودة التقرير المالي، لذا تمت إضافته للمتغيرات الضابطة لاستبعاد تأثيره على العلاقة محل الدراسة.
- متوسط قيمة SOCIALBETA هو 9.50 بينما الانحراف المعياري 4.81 بقيمة صغرى ١,٩ وقيمة عظمى ٢١، وهو ما يؤكد على اهتمام المؤسسات العلاجية بالدور المجتمعي بهدف خدمة المجتمع، ويزيادة عن اهتمامها بالأنشطة البيئية، لكن أقل من درجة الاهتمام بالجانب الاقتصادي.

## ٢. 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 و ٠,٤ 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
ECONOMICBETA	-0.745	0.0001
ENVIROBETA	0.745	0.0001
FIRMSIZE	0.641	0.0001
LEV	0.583	0.0001
ROAI	0.542	0.0001
SOCIALBETA	0.516	0.0001

### من الجدول السابق يتضح أن:

- وجود علاقة ارتباطية معنوية بين ECONOMICBETA و REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٠١ وهي أقل من ٠,٠٥، وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط نجد أنها -٠,٧٤٥ مما يعكس وجود علاقة عكسية قوية بين المتغيرين.
- وجود علاقة ارتباطية معنوية بين ENVIROBETA و REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٠١ وهي أقل من ٠,٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط نجد أنها -٠,٧٤٥ مما يعكس وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين.
- وجود علاقة ارتباطية معنوية بين FIRMSIZE و REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٠١ وهي أقل من ٠,٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط نجد أنها ٠,٦٤١ مما يعكس وجود علاقة طردية متوسطة بين المتغيرين.
- وجود علاقة ارتباطية معنوية بين LEV و REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٠١ وهي أقل من ٠,٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط نجد أنها ٠,٥٨٣ مما يعكس وجود علاقة طردية متوسطة بين المتغيرين.
- وجود علاقة ارتباطية معنوية بين ROAI و REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٠١ وهي أقل من ٠,٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط نجد أنها ٠,٥٤٢ مما يعكس وجود علاقة طردية متوسطة بين المتغيرين.
- وجود علاقة ارتباطية معنوية بين SOCIALBETA و REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٠١ وهي أقل من ٠,٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الارتباط نجد أنها ٠,٥١٦ مما يعكس وجود علاقة طردية متوسطة بين المتغيرين.

### ٣. فروض الدراسة

**الفرض الأول:** ينص الفرض الأول على أنه "يوجد تأثير للمحاسبة عن العناصر البيئية على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية"، وللتحقق من هذا الفرض لجأ الباحث إلى استخدام نموذج Panel Data Model طبقاً للمعادلة الآتية:

تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية = د (المحاسبة عن العناصر البيئية، المتغيرات الضابطة)

وبذلك تم صياغة النموذج على النحو التالي:

$$\begin{aligned} \text{REPORTBETA}_{i,t} &= \beta_0 + \beta_1 \text{ENVIROBETA}_{i,t} + \beta_2 \text{FIRMSIZE}_{i,t} + \beta_3 \text{LEV}_{i,t} \\ &+ \beta_4 \text{ROAI}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

### جدول (٧)

أثر المحاسبة عن العناصر البيئية على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

المتغير	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة اختبار t	المعنوية
C	-2.70E+08	94229668	-2.860803	0.0046
ENVIROBETA	26501318	9238372	2.868614	0.0045
FIRMSIZE	-19888476	15992544	-1.243609	0.215
LEV	65745526	17637957	3.727502	0.0002
ROAI	48603266	10101282	4.811594	0.0001
معامل التحديد	38.46%			

$REPORTBETA_{i,t} =$

$$-2.70E + 08 + 26501318 ENVIROBETA_{i,t} - 19888476 FIRMSIZE_{i,t} + 65745526 LEV_{i,t} + 48603266 ROAI_{i,t}$$

من الجدول السابق يتضح أن:

- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للـ ENVIROBETA على REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٤٥ وهي أقل من ٠,٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الانحدار نجد أنها 26501318 أي أنها بزيادة ENVIROBETA بمقدار وحدة واحدة سيحدث زيادة في REPORTBETA بمقدار 26501318.
- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للـ FIRMSIZE على REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٢١٥ وهي أكبر من ٠,٠٥.
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للـ LEV على REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٠٢ وهي أقل من ٠,٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الانحدار نجد أنها 65745526 أي أنها بزيادة LEV بمقدار وحدة واحدة سيحدث زيادة في REPORTBETA بمقدار 65745526.
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للـ ROAI على REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٠١ وهي أقل من ٠,٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الانحدار نجد أنها 48603266 أي أنها بزيادة ROAI بمقدار وحدة واحدة سيحدث زيادة في REPORTBETA بمقدار 48603266.
- المتغيرات المستقلة استطاعت أن تفسر ٣٨,٤٦٪ من الاختلافات الموجودة في المتغير التابع REPORTBETA حيث كانت قيمة معامل التحديد ٣٨,٤٦٪.

النتيجة: قبول الفرض الأول.

**الفرض الثاني:** ينص الفرض الثاني على أنه " يوجد تأثير للمحاسبة عن العناصر الاجتماعية على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية"، وللتحقق من هذا الفرض لجأ الباحث إلى استخدام نموذج Panel Data Model طبقاً للمعادلة الآتية:

تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية = د (المحاسبة عن العناصر الاجتماعية، المتغيرات الضابطة)

وبذلك تم صياغة النموذج على النحو التالي:

$$\text{REPORTBETA}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{SOCIALBETA}_{i,t} + \beta_2 \text{FIRMSIZE}_{i,t} + \beta_3 \text{LEV}_{i,t} + \beta_4 \text{ROAI}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

### جدول (٨)

أثر المحاسبة عن العناصر الاجتماعية على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

المتغير	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة اختبار t	المعنوية
C	-2.26E+08	92224435	-2.445353	0.0153
SOCIALBETA	29322403	6922497	4.235813	0.0001
FIRMSIZE	-28448836	15892379	-1.790093	0.0748
LEV	67360996	17355605	3.881224	0.0001
ROAI	36863824	10481480	3.517044	0.0005
معامل التحديد	40.40%			

$\text{REPORTBETA}_{i,t} =$

$$-2.26E + 08 + 29322403 \text{ SOCIALBETA}_{i,t} + 28448836 \text{ FIRMSIZE}_{i,t} + 67360996 \text{ LEV}_{i,t} + 36863824 \text{ ROAI}_{i,t}$$

من الجدول السابق يتضح أن:

- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لـ SOCIALBETA على REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٠١ وهي أقل من ٠,٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الانحدار نجد أنها 29322403 أي أنها بزيادة ENVIROBETA بمقدار وحدة واحدة سيحدث زيادة في REPORTBETA بمقدار 29322403.
- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لـ FIRMSIZE على REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٧٤ وهي أكبر من ٠,٠٥.
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لـ LEV على REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٠١ وهي أقل من ٠,٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الانحدار نجد أنها 67360996 أي أنها بزيادة LEV بمقدار وحدة واحدة سيحدث زيادة في REPORTBETA بمقدار 67360996.



- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للـ ROAI على REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٠٥ وهي أقل من ٠,٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الانحدار نجد أنها 36863824 أي أنها بزيادة ROAI بمقدار وحدة واحدة سيحدث زيادة في REPORTBETA بمقدار 36863824.
  - المتغيرات المستقلة استطاعت أن تفسر ٤٠,٤٪ من الاختلافات الموجودة في المتغير التابع REPORTBETA حيث كانت قيمة معامل التحديد ٤٠,٤٪.
- النتيجة: قبول الفرض الثاني.

**الفرض الثالث:** ينص الفرض الثالث على أنه "يوجد تأثير للمحاسبة عن العناصر الاقتصادية على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية"، وللتحقق من هذا الفرض لجأ الباحث إلى استخدام نموذج Panel Data Model طبقاً للمعادلة الآتية:

تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية = د (المحاسبة عن العناصر الاقتصادية، المتغيرات الضابطة)

وبذلك تم صياغة نموذج الانحدار على النحو التالي:

$$\begin{aligned} \text{REPORTBETA}_{i,t} &= \beta_0 + \beta_1 \text{ECONOMICBETA}_{i,t} + \beta_2 \text{FIRMSIZE}_{i,t} \\ &+ \beta_3 \text{LEV}_{i,t} + \beta_4 \text{ROAI}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

جدول (٩)

أثر المحاسبة عن العناصر الاقتصادية على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

المتغيرات	معامل التأثير	الخطأ المعياري	قيمة اختبار t	المعنوية
C	1.47E+09	4.82E+08	3.057798	0.0025
ECONOMICBETA	-16891840	4289222	-3.938206	0.0001
FIRMSIZE	-29180140	16203952	-1.800804	0.0731
LEV	64942011	17525563	3.705559	0.0003
ROAI	38021403	10719604	3.546904	0.0005
معامل التحديد	40.13%			

$$\text{REPORTBETA}_{i,t} =$$

$$1.47E+09 - 16891840 \text{ ECONOMICBETA}_{i,t} - 29180140 \text{ FIRMSIZE}_{i,t} + 64942011 \text{ LEV}_{i,t} + 38021403 \text{ ROAI}_{i,t}$$

من الجدول السابق يتضح أن:

- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للـ ECONOMICBETA على REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٠١، وهي أقل من ٠,٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الانحدار نجد أنها -16891840 أي أنها بزيادة ENVIROBETA بمقدار وحدة واحدة سيحدث نقص في REPORTBETA بمقدار 16891840.
  - لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للـ FIRMSIZE على REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٧٣ وهي أكبر من ٠,٠٥.
  - هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للـ LEV على REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٠٣، وهي أقل من ٠,٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الانحدار نجد أنها 64942011 أي أنها بزيادة LEV بمقدار وحدة واحدة سيحدث زيادة في REPORTBETA بمقدار 64942011.
  - هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للـ ROAI على REPORTBETA حيث كانت قيمة المعنوية ٠,٠٠٠٥، وهي أقل من ٠,٠٥. وبالنظر إلى قيمة معامل الانحدار نجد أنها 38021403 أي أنها بزيادة ROAI بمقدار وحدة واحدة سيحدث زيادة في REPORTBETA بمقدار 38021403.
  - المتغيرات المستقلة استطاعت أن تفسر ٤٠,٤٪ من الاختلافات الموجودة في المتغير التابع REPORTBETA حيث كانت قيمة معامل التحديد ٤٠,٤٪.
- النتيجة: قبول الفرض الثالث.

جدول (١٠)

ملخص نتائج الدراسة

م	الفرضية	النتيجة
١	يوجد تأثير للمحاسبة عن العناصر البيئية على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية	قبول
٢	يوجد تأثير للمحاسبة عن العناصر الاجتماعية على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية	قبول
٣	يوجد تأثير للمحاسبة عن العناصر الاقتصادية على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية	قبول

## القسم الخامس

### خلاصة البحث والدراسات المستقبلية

#### ١. خلاصة البحث:

لقد حظى موضوع المحاسبة المستدامة بعناصرها البيئية والاجتماعية والاقتصادية وتأثيره على تحسين مستوى الإفصاح وجودة التقارير المالية للكيانات الاقتصادية؛ اهتماماً كبيراً من خلال الدراسات الأكاديمية والبحوث، وقد لوحظ أن معظم تلك الدراسات تمت في بيئات أجنبية بالتطبيق على قطاع الصناعة، لما لذلك القطاع من تأثير سلبي على البيئة المحيطة بالكيانات التي تتبعه، ونظراً لندرة الدراسات التي اهتمت بدراسة العلاقة محل البحث داخل القطاع الصحي لهُو الدافع نحو دراسة دور المحاسبة المستدامة في تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية 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 خضراء تسعى لحماية البيئة ومواردها جنباً إلى تحقيق عوائد اقتصادية تضمن لها الاستدامة في الأجل الطويل.

في ضوء ما سبق، استهدف هذا البحث التعرف على دور المحاسبة المستدامة في تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بالجهات العلاجية التابعة لمنظومة التأمين الصحي الشامل، بالتطبيق على عينة قوامها عدد (٥٥) مؤسسة من المؤسسات العلاجية 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 التساؤلات البحثية التالية: ما هو تأثير عناصر المحاسبة المستدامة (العناصر البيئية، العناصر الاجتماعية والعناصر الاقتصادية) على تطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في الجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية؟ وما هي المعوقات التي تواجه تطبيق عناصر المحاسبة المستدامة في الجهات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية؟ ومن أجل اختبار فروض 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 للنتائج التالية: وجود علاقة ارتباطية معنوية عكسية قوية بين المحاسبة عن العناصر الاقتصادية وتطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، كذلك تبين بالدراسة وجود علاقة ارتباطية معنوية طردية قوية بين المحاسبة عن العناصر البيئية وتطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، كما توصلت نتائج البحث إلى وجود علاقة ارتباطية معنوية طردية متوسطة بين المحاسبة عن العناصر الاجتماعية وتطوير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بالمؤسسات العلاجية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية ضمن منظومة التأمين الصحي الشامل.

## ٢. الدراسات 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:
- ضرورة إلزام المؤسسات بمسئولياتها الاجتماعية والبيئية لانعكاس ذلك المباشر على استدامة الموارد والحفاظ على البيئة من التغيرات المناخية، فضلاً عن التأثير الواضح لأداء تلك المسؤوليات على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، ومن ثم جذب الاستثمارات وضمان الاستدامة المالية لتلك المؤسسات.
  - 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 المحاسبة المستدامة في كافة الجهات مع توضيح العائد والتكلفة جراء ذلك التطبيق، وتقديم كافة الحلول المناسبة للتحديات التي تعوق التطبيق أو تنشأ عنه.

## قائمة المراجع

### أولاً: مراجع باللغة العربية:

- البارودي، علي سيد حسين، (٢٠١٧)، "دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، العدد الرابع، المجلد الثامن.
- الجبلي، وليد سمير، (٢٠١٨)، "دور محاسبة التنمية المستدامة في زيادة موثوقية التقارير المالية- دراسة ميدانية"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التفسير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف، الجزائر، العدد الثامن، المجلد الرابع.
- الدوسري، عبد الهادي منصور، (٢٠١١)، "أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- الساقى، سعدون مهدي، وأخرون، (٢٠٠٥)، "محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال"، المؤتمر العربي الأول في الإدارة، بعنوان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، القاهرة.
- السيد، ياسر أحمد، (٢٠٠٩)، "دراسة مدى أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية لدعم حوكمة الشركات بالتطبيق على الشركات السعودية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، المجلد الأول.
- الطاهر، أسماء عبد القادر، (٢٠١٠)، "أثر التكاليف البيئية على تقييم أداء المنشآت الصناعية السودانية، دراسة تحليلية تطبيقية على قطاع النفط"، رسالة ماجستير، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة البحر الأحمر، السودان.
- الطيب، مصعب، (٢٠١٨)، "دور محاسبة الاستدامة في تحسين مستوى الإفصاح عن الأحداث غير المالية للمنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على القطاع الصناعي السوداني"، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- العاني، حارس كريم، (٢٠٠٥)، "دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية-دراسة تطبيقية"، المؤتمر العلمي الرابع، المملكة العربية السعودية.
- العرموطي، أحمد عدنان، (٢٠١٣)، "أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- جربوع، يوسف محمود، (٢٠٠٧)، "مدى تطبيق القياس والإبلاغ في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالفوائيم المالية في الشركات بقطاع غزة"، دراسة استكشافية لأداء المديرين الماليين، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد الأول، المجلد الخامس عشر، قطاع غزة، فلسطين.
- خلاوي، ستار؛ أفراح عبد الرايات (٢٠٢٠)، "دور محاسبة الاستدامة ومعاييرها في تحسين المحتوى المعلوماتي لمخرجات النظام المحاسبي في الوحدات الصحية"، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد السابع والثلاثون، المجلد الثاني عشر.
- رشوان، عبد الرحمن 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.
- صالح، رضا إبراهيم، (٢٠٠٩)، "دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الواحد والثلاثين.
- عابدين، حسني؛ رشوان، عبدالرحمن محمد، (٢٠١٨)، "دور المحاسبة الخضراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لتحقيق التنمية المستدامة- دراسة ميدانية"، مؤتمر الاستدامة وتعزيز البيئة الإبداعية للقطاع التقني، كلية فلسطين التقنية، قطاع غزة، فلسطين.

- 
- 
- عسيري، عبد الله علي، (٢٠١١)، "إفصاح شركات المساهمة السعودية عن المسؤولية الاجتماعية في تقاريرها المالية- دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني.
  - فوزي، مجدي شكري، (٢٠١٧)، "دور المحاسبة المستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.
  - نصير، مبروك محمد السيد، (٢٠١٩)، "دور المحاسبة المستدامة في دعم استمرارية الشركات لاستعادة مكتسبات التنمية الاقتصادية إثر أزمة كورونا العالمية- دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، المجلد الواحد والأربعون.

### ثانياً: مراجع باللغة الأجنبية:

- Haniffaar.mt.ecooke, (2005), "The impact of culture and governance on corporate social reporting", Journal of Accounting and Public Policy 24, [www.elsevier.com-locate-iaccpubpol](http://www.elsevier.com-locate-iaccpubpol), Retrieved Sep.20, 2022.
- Jeffrey Cohen, et.al, (2011), "Retail investors perceptions of the decision: usefulness of economic performance governance and corporate social responsibility", disclosures behavioral research in accounting, American Accounting Association, Vol.23, No.1.
- Katsiolouides, M.I, (2007), "Corporate social responsibility: An exploratory study in The United Arab Emirates", Advanced Management Journal, Autumn.
- Lonou, Loan George, (2011), "The consequences of mandatory corporate sustainability reporting", Harvard Business School Research Working Paper, No.11, available ATSSRN: <http://SSRN.com>, Retrieved Sep.12, 2022.
- Lori; Jeffrey; Lead; David wood, (2009), "The supply of corporate social responsibility disclosures among us firms", Journal of Business Ethics 84.
- Patricia station, (2012), "Determinants of environmental disclosure in Thai corporate annual reports", International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol.1, No.1.

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 الرمذ	قطاع الصحة	بورسعيد
١٥	مستشفى دار صحة المرأة	قطاع الصحة	بورسعيد
١٦	مستشفى فايد	قطاع الصحة	الإسماعيلية
١٧	مستشفى ايزيس	قطاع الصحة	الأقصر
١٨	مستشفى راس سدر	قطاع الصحة	جنوب سيناء
١٩	مستشفى ٣٠ يونيو	قطاع الصحة	بورسعيد
٢٠	مستشفى العديسات للأطفال	قطاع الصحة	الأقصر

الإسماعيلية	قطاع الصحة	مستشفى ٣٠ يونيو للكلية	٢١
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز الجوهرة	٢٢
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز العرب ١	٢٣
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز بنك الاسكان	٢٤
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز العلاج الطبيعي	٢٥
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز تعاونيات الزهور	٢٦
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز على ابن أبي طالب	٢٧
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز مصطفى كامل	٢٨
الأقصر	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز القرنة	٢٩
الأقصر	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز منشأة العماري	٣٠
الإسماعيلية	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز فايد	٣١
الإسماعيلية	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز التل الكبير	٣٢
الإسماعيلية	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز حي السلام	٣٣
الإسماعيلية	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز القنطرة شرق	٣٤
الأقصر	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز الطود	٣٥
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز الحرفيين	٣٦
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة العرب ٢	٣٧
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة المناخ ١	٣٨
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة المناخ ٢	٣٩
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة شمال الحرية	٤٠
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة الكويت	٤١
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة ام خلف	٤٢
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة بورفؤاد ثان	٤٣



بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة عثمان بن عفان	٤٤
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة عمرو بن الخطاب	٤٥
بورسعيد	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة الـ ٥٠٠٠	٤٦
الأقصر	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة الاقالته	٤٧
الأقصر	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة ال عثمان	٤٨
الأقصر	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة العديسات قبلي	٤٩
الأقصر	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة الزريقات بحري	٥٠
الأقصر	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة الزنيقه	٥١
الأقصر	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة حاجر أبو دغار	٥٢
الأقصر	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة المريس	٥٣
الأقصر	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة الشيخ موسى	٥٤
الإسماعيلية	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	وحدة طب الشهداء	٥٥

قائمة اختصارات

المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية	الاختصار
General Authority of Health Care	الهيئة العامة للرعاية الصحية	GAHC
International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	IFRS
Sustainable Accounting	المحاسبة المستدامة	SA
International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية	IAS
Panel Data Model	نموذج بيانات القوائم	PDM

---

---

**The role of sustainable accounting in developing the informational content of financial reports in the treatment facilities affiliated with the comprehensive health insurance system in Egypt "An Empirical Study"**

***Dr. Gamal Elsayed Ibrahim Rataba***

Lecturer, Department of Accounting,  
Faculty of Commerce, Zagazig University, Egypt

**Abstract:**

The research aims to test the role of sustainable accounting in developing the informational content of financial reports in The treatment facilities affiliated with the comprehensive health insurance system in Egypt, The study used a sample of The treatment facilities, with (55) facilities, over the period (2019 -2022), and by using Panel Data Models, and Paired sample (T- test), The research provides empirical evidence that There is a strong inverse moral correlation between the accounting for the economic elements and the development of the informational content of the financial reports. The study also showed a strong direct positive correlation between the accounting for the environmental elements and the development of the informational content of the financial reports, and the research results concluded that there is a moderate direct correlation between the accounting On the social elements and the development of the informational content of the financial reports in the treatment institutions of the General Authority for Health Care within the comprehensive health insurance system.

**Keywords:** Sustainable accounting, The informational content of financial reports, The comprehensive health insurance system.