



## أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف

والمحاسبة الإدارية (دراسة ميدانية)

إعداد

د / محمود عبد المقصود نافع

مدرس المحاسبة بالمعهد العالي للعلوم التجارية

بالمحلة الكبرى

## ملخص البحث

استهدف هذا البحث توضيح اثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، وذلك بالإعتماد على كل من المنهج الإستقرائي للقيام بدراسة نظرية من خلال إستقراء وتحليل أهم الدراسات والبحوث وغيرها من المراجع الأخرى العربية والأجنبية المتعلقة بأثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، والمنهج الإستنباطي لصياغة الإطار النظري للبحث من حيث مشكلة البحث وأهدافه وأهميته وفروضه والقيام بدراسة ميدانية لجمع البيانات من العينة محل الدراسة والمنهج الوصفي التحليلي لوصف فئات عينة الدراسة وإستجاباتها على أبعاد ومتغيرات الدراسة ، وقد قام الباحث بتوزيع ( ١١٠ ) إستبانة على مجتمع الدراسة المتمثل في مكاتب المحاسبة والمراجعة ومحاسبي التكاليف والإدارية بالشركات والأكاديميون المهنيون وكان عدد الإستبانات الصالحة ( ٩٦ ) إستبانة. ولإختبار فروض الدراسة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي لأزمة كورونا Covid-19 على كل من ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، الموازنة العامة للدولة ، وظيفة الإفصاح ، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية ، وأوصت الدراسة بضرورة الإفصاح المحاسبي ووجود معيار محاسبي ينظم عملية القياس والإفصاح ، وأن تتضمن التقارير المالية معلومات تفصيلية عن الأزمة وإدارتها وأثرها على الشركات وبالشكل الذي يساهم في ترشيد قرارات مستخدمي التقارير المالية ، والإفصاح عن تأثير الأزمة على الموازنة العامة للدولة بجانبها الإستخدامات والموارد ، والإفصاح عن التكاليف والإيرادات وإنعكاسات الجائحة عليها.

## الكلمات المفتاحية

فيروس كورونا Covid-19، ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الإفصاح، التقارير المالية، الموازنة العامة للدولة، قائمة التدفقات النقدية.

## **Abstract**

This research aimed to clarify the implications of the Corona Covid-19 pandemic on cost accounting and management accounting practices, by relying on each of the inductive approach to carry out a theoretical study through extrapolation and analysis of the most important studies, research and other Arab and foreign references related to the impact of the Corona Covid-19 pandemic on cost accounting practices And management accounting, and the deductive approach to formulating the theoretical framework of the research in terms of the research problem, its objectives, importance and hypotheses, and carrying out a field study to collect data from the sample under study and the descriptive analytical approach to describe the study sample groups and their responses to the dimensions and variables of the study. The researcher distributed (110) a questionnaire to the study community represented In accounting and auditing offices, cost and administrative accountants in companies and professional academics, the number of valid questionnaires was (96). In order to test the hypotheses of the study and analyze the results that were reached, **the study concluded** that there is a negative impact of the Corona Covid-19 crisis on each of the practices of cost accounting and management accounting, the state's general budget, the disclosure function, the income statement and the list of cash flows, **and the study recommended** the need for accounting disclosure and the presence of An accounting standard that regulates the measurement and disclosure process, and that financial reports include detailed information about the crisis, its management, and its impact on companies, in a way that contributes to rationalizing the decisions of users of financial reports, and disclosing the impact of the crisis on the state's general budget with its two sides, uses and resources, and disclosure of costs, revenues and the pandemic's repercussions on them

### **key words**

Corona virus Covid-19, cost and management accounting practices, disclosure, financial reports, state budget, cash flow statement.

## ١ – مقدمة البحث

بدأت أزمة فيروس كورونا Covid-19 في مدينة ووهان الصينية في أواخر نوفمبر عام ٢٠١٩ ، وسرعان ما انتقلت العدوى للعالم بأسره ، على الرغم من جهود الحكومات لإحتواء الأزمة الصحية المرتبطة بتفشي الفيروس دون جدوى ، إلا أنه مع تحول الفيروس إلى جائحة تزايدت مخاوف حكومات العالم من أن طول مدة الأزمة الصحية قد يقود إلى أزمة إقتصادية عالمية كارثية تلاحق معظم الشركات وربما جميعها ، وخصوصاً المشروعات الصغيرة والمتوسطة ، حيث تسبب تفشي الفيروس في ركود الإقتصاد العالمي نتيجة لتعطل أو توقف الأنشطة الإقتصادية في إطار التدابير الإحترازية التي اتخذتها الحكومات ، والتي فرضت التباعد الاجتماعي ، والحد من عمليات التسوق ، أو إغلاق بعض الأسواق ، وتعطل أو توقف خطوط الإنتاج ، وتعطل أو توقف سلسلة التوريد العالمية ، كما أن سرعة تفشي الفيروس مع تضاؤل فرص إيجاد مصل أو لقاح له أدى إلى زيادة مستوى عدم التأكد والغموض بشأن التوقعات المستقبلية لأداء الشركات ، الأمر الذي قاد المستهلكين والمستثمرين والشركاء التجاريين الدوليين إلى الهروب نحو الإستهلاك والإستثمار الآمن ، وقد أثرت تلك الأزمة على كل القطاعات مع إختلاف التأثير من قطاع لآخر حيث كانت قطاعات السياحة والترفيه والخطوط الجوية والقطاع المصرفي وقطاع التأمين هي أكثر القطاعات تضرراً ، بينما وجد قطاع الرعاية الصحية والأدوية في هذه الأزمة فرصة ذهبية لتعزيز إستثماراته خصوصاً في مجال البحث والتطوير .

## ٢ – مشكلة البحث

وحيث أثرت أزمة فيروس كورونا Covid-19 على كل القطاعات بدرجات متفاوتة فقد قادت تلك الأزمة جميع الشركات بلا إستثناء إلى تقييم تداعياتها الحالية والمستقبلية ، وإنعكاساتها على التقارير المالية لتلك الشركات في ضوء الظروف والحقائق المحيطة بكل شركة ، مثل تأثر الطلب على سلع أو خدمات الشركة ، وإنعكاس ذلك على تدفقاتها النقدية وربحيتها ، ومدى توافر إحتياجات التمويل المستقبلية ، وأثر ذلك على قرارات ما في الإئتمان والدائنين

الرئيسيين ، وتأثيرها على مخاطر السيولة ومخاطر الائتمان والتكاليف المحددة للمنتج وتفاصيل هذه التكاليف.

ولم تكن السياسات والممارسات المتبعة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بمنأى عن تأثير هذه الجائحة فقد تأثر هيكل التكاليف بهذه الجائحة حيث أن الهدف الأساسي والإتجاه العام لأي منظمة هو تخفيض التكلفة مقابل تحقيق الربح ، فقد إتجهت المنظمات لتطوير أساليب القياس المحاسبي للتكلفة والممارسات المحاسبية التكاليفية كنتيجة لمواكبة تقنيات التحول الرقمي في منظمات الأعمال والتكاليف الناتجة عنها لتخفيف حدة التأثير لجائحة كورونا Covid-19 والقياس والإفصاح مما ينعكس على صورة التقارير المالية وإتخاذ الإدارة للقرارات الصائبة في ظل تفشي الفيروس وتحوره عند إعداد الموازنات العامة للدولة.

- وقد أثارت التحديات السابقة دوافع الباحث نحو تناول أثر تفشي جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية - دراسة ميدانية ، إلى محاولة الإجابة على سؤال البحث الرئيسي التالي :
- ما هو أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ؟

ويمكن الإجابة على هذا السؤال البحثي من خلال الإجابة على الأسئلة البحثية الفرعية التالية :

- ما هو أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف ؟
- ما هو أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات المحاسبة الإدارية ؟
- ما هي أهم الآليات المقترحة للتخفيف من حدة التأثيرات لجائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ؟

**٣- هدف البحث**

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في التعرف على أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية. ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على أثر جائحة كورونا Covid-19 على هيكل محاسبة التكاليف.
- التعرف على أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات المحاسبة الإدارية وإعداد الموازنة العامة للدولة.

**٤- أهمية البحث**

وتتمثل أهمية البحث فيما يلي:

**١/٤ الأهمية العلمية**

تساهم هذه الدراسة في تعزيز التنظير المحاسبي في فكر محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، وذلك لأن هذه الأزمة تتفاقم بسرعة ، ولا توجد بوادر للسيطرة عليها في المدى القصير ، علاوة على إتساع نطاقها لتشمل العالم بأسره.

**٢/٤ الأهمية العملية**

تساهم هذه الدراسة في إعطاء نتائج وتوصيات لدراسة ميدانية تقدم دليل ميداني عن أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والحلول المقترحة للحد من هذه الآثار السلبية للفيروس.

**٥- منهج البحث**

يعتمد هذا البحث على المنهج الإستقرائي للقيام بدراسة نظرية من خلال إستقراء وتحليل أهم الدراسات والبحوث وغيرها من المراجع العربية والأجنبية المتعلقة بأثر جائحة كورونا Covid-

19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، والمنهج الإستنباطي لصياغة الإطار النظري للبحث من حيث مشكلة البحث وأهدافه وأهميته وفروضه والقيام بدراسة ميدانية لجمع البيانات من العينة محل الدراسة ، والمنهج الوصفي التحليلي لوصف فئات عينة الدراسة وإستجاباتها على أبعاد ومتغيرات الدراسة وإختبار فروض الدراسة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها وما خلصت إليه من الإجابة على التساؤلات البحثية والتوصيات بشأن الدراسة.

## ٦- حدود البحث

تتمثل أهم حدود البحث فيما يلي:

- أجريت هذه الدراسة على البيئة المصرية ، وبالتالي يجب الحذر عند تعميم نتائجها على بلدان أخرى بخلاف البيئة المصرية ، وذلك لأن إختلاف مستوى تفشي العدوى بين البلدان المختلفة سيكون له تأثير جوهري على الممارسات لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ومزاويلها.
- تقتصر الدراسة على أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فقط وبذلك يخرج عن نطاق هذا البحث إنعكاسات الأزمة على باقي فروع المحاسبة.

## ٧- خطة البحث

بناء على مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وحسب فروضه ومنهجيته يمكن تنظيم البحث تبعاً للخطة التالية:

- المبحث الأول: أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف.
- المبحث الثاني: أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات المحاسبة الإدارية.
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة وصياغة الفروض.

**المبحث الرابع:** الدراسة الميدانية عن أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لدى مكاتب المحاسبة والمراجعة ومحاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين وبعض الأكاديميين بالجامعات المصرية ونتائج وتوصيات الدراسة والبحوث المستقبلية.

## المبحث الأول

### أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف

#### تمهيد:

أدت سرعة تفشي فيروس كورونا Covid-19 مع توقع تضاؤل فرص إيجاد فرص إيجاد مصل أو لقاح له إلى زيادة مستوى عدم التأكد والغموض بشأن التوقعات المستقبلية لأداء الشركات ، الأمر الذي قاد المستهلكين والمستثمرين والشركاء التجاريين الدوليين إلى الهروب نحو الإستهلاك والإستثمار الآمن ، فضلاً عن ظهور تقنيات التحول الرقمي المتمثلة في الحوسبة السحابية والتكاليف الناتجة عن التحول مما أثر على ممارسات محاسبة التكاليف نتيجة لتفشي فيروس كورونا Covid-19.

ويقوم الباحث بفرض أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف في ظل تقنيات التحول الرقمي ، ونماذج التحول نحو الحوسبة السحابية في منظمات الأعمال والتكاليف الناتجة عنها في النقاط التالية:

ممارسات محاسبة التكاليف لتقنيات التحول الرقمي في منظمات الأعمال والتكاليف الناتجة عنها في ظل تفشي فيروس كورونا Covid-19.

حيث يتم التحول إلى إستخدام تقنيات التحول الرقمي المتمثلة في النموذج السحابي من خلال التخلي عن نظم المعلومات التقليدية ، وذلك من خلال توافر مستوى عالي من الثقة في صلاحية أنظمة تقنيات التحول الرقمي المتمثلة في الحوسبة السحابية ، بالإضافة إلى خضوع

التكنولوجيا الحديثة لكافة الإختبارات لبيان مدى صلاحية النظم والبرامج وبناء الثقة ، حيث تتمثل الطرق المتعارف عليها في التخلي عن الأنظمة التقليدية واللجوء إلى الأنظمة الحديثة في ثلاث طرق أساسية. (حيدر كريم ، ٢٠١٦)<sup>١١</sup>

حيث يتمثل **النموذج الأول في التحول المتوازي** ، فقد تلجأ منظمات الأعمال التي تسعى إلى تجنب جزء كبير من المخاطرة في ظل تفشي فيروس كورونا Covid-19 بإختيار هذا النموذج ، حيث يتم العمل بكلا النظامين التقليدي والحديث معاً لفترة معينة ، وذلك لمتابعة النظام الحديث من خلال إستقراء النتائج الناتجة عن التشغيل من خلال إكتشاف أي خطأ ينتج عن إستخدام الأنظمة الحديثة ، ويتميز بعدم حدوث أخطاء محتملة في تشغيل النظام الحديث أولاً بأول والعمل على تصحيح ما ينتج عنه من إخفاق ، بينما تتمثل سلبياته في ارتفاع التكلفة المتولدة من تشغيل نظامين في آن واحد.

أما **النموذج الثاني**: فيسمى **التحول المباشر** ، وينتج عن إختيار هذا النموذج التخلي بالكامل عن الأنظمة التقليدية المستخدمة في منظمات الأعمال وإستبدالها بالأنظمة الحديثة والمتمثلة في تقنية الحوسبة ، ويلجأ لهذا النموذج عادة المنظمات التي تتمتع بقدر من المخاطرة وذلك للإستفادة من إقتصادية هذه الطريقة من خلال خفض التكلفة وذلك عكس الطريقة السابقة.

وأخيراً يتمثل **النموذج الثالث في التحول على مراحل** ، وعادة ما تلجأ إليه منظمات الأعمال ذات الفروع ، حيث أنها تعمل على تجزئة معالجة البيانات إلى عدد من الأجزاء يتم تشغيل كل جزئية منها بصورة مستقلة وعلى مراحل متتالية ، حيث يتم تطبيق النظام الحديث في فرع من الفروع وعند ثبوت نجاحه يتم تعميمه على جميع الفروع.

ويرى الباحث أنه مهما إختلفت الطريقة المتبعة في التخلي عن الأنظمة التقليدية ، فإن الأساس الذي تسعى له منظمات الأعمال هو التعرف الدقيق على الأعباء والتكاليف الناتجة عن التوجه نحو التخزين السحابي ، حيث يتمثل الهدف الرئيسي والذي تسعى له منظمات الأعمال بشكل عام هو خفض التكاليف والإستفادة الكاملة من المنافع الناتجة عن تشغيل أي تقنية حديثة.

- **ويرى الباحث** أن فيروس كورونا Covid-19 قد أثر مباشرة على القرار الذي تتخذه المنظمة حيث من المعلوم أن أي قرار تتخذه منظمات الأعمال فيما يخص تواجدها في السوق المنافسة له شقين الأول في التكلفة التي تتحملها المنظمة من إتخاذ القرار ، بينما الثاني فيتمثل في العوائد الناتجة عن إتخاذ القرار ، وذلك وصولاً للقيمة الصافية لهذا القرار سواء كانت موجبة أو سالبة.

وبالتالي يجب أن يكون لدى متخذ القرارات في منظمات الأعمال القدرة على تصنيف التكاليف المترتبة على التقييم بين البدائل المتاحة مما يؤثر على طبيعة القرارات المتخذة ، وبالتالي تجد المنظمة ضرورة إتمام دراسة التكاليف ككل ، والتي ينتج عنها توضيح التكاليف التي يمكن تجنبها عن تلك التكاليف التي لا يمكن تجنبها ويستمر تأثيرها ما بين البدائل المختلفة، فلا بد من إجراء تحليل تفاضلي للتكاليف وإختيار البديل الأفضل الذي يحقق صافي دخل أعلى أو تكلفة أقل ، حيث تتمثل التكاليف التفاضلية في الفرق بين تكلفة بديلين مختلفين ، فإذا نتج عن المفاضلة بين البدائل زيادة في التكاليف يطلق على التكاليف التفاضلية في هذه الحالة التكاليف المتزايدة ، وإذا حدث نقص يسمى بالتكاليف المتناقصة.

- وتتقسم التكاليف التي تنتج عن قرار التحول إلى نظام الحوسبة في منظمات الأعمال إلى نوعين رئيسيين من التكاليف هي تكاليف التحول لتقنية الحوسبة السحابية ، تكاليف ما بعد تشغيل وإستخدام الحوسبة السحابية ، وتصنف تكاليف التحول لتقنية الحوسبة السحابية (Fernando Koch & Marcos 2012)<sup>١٢</sup> إلى عدة أنواع فرعية متمثلة في ، **النوع الأول:** تكلفة حجز مكان في السحابة الإلكترونية وهي الأعباء التي تتحملها منظمات الأعمال مقابل حجز مكان في السحابة التي تلائم إحتياجات كل منظمة ، أما **النوع الثاني** متمثل في تكلفة ترخيص البيانات وهي الأعباء التي تتحملها المنظمة في سبيل الحصول على ترخيص التعامل في السحابة ، بينما **النوع الثالث** في تكلفة تحويل النظام وهي الأعباء التي تتحملها منظمات الأعمال مقابل التحلي عن النظام التقليدي وإستبداله بتقنية الحوسبة السحابية ، وهناك **النوع الرابع** ويتمثل في تكلفة معدل نقل البيانات ، حيث يمكن لمنظمات الأعمال توفير الأموال المهدرة على الأجهزة والبرمجيات إلا أنها يمكن أن تتحمل ارتفاع رسوم معدل نقل

البيانات للشبكة ، وقد تكون تكلفة نقل البيانات منخفضة بالنسبة لتطبيقات الإنترنت الصغيرة كتكاليف غير مباشرة ، والتي لا تعد كثيفة البيانات ، ولكنها يمكن أن ترتفع بشكل كبير بالنسبة لتطبيقات البيانات الكثيفة ، أما النوع الخامس: متمثل في تكلفة التوصيل بالسرعة والسهولة للمستفيد وتوفير إمكانية الوصول لمعلوماته بسهولة ويسر ، وتسمى تلك التكاليف بالتكاليف المباشرة وهي التي تعني الأعباء التي سوف تتحملها منظمة الأعمال في سبيل إتخاذ قرار التحول وتشغيلها.

بينما تتمثل **تكاليف ما بعد التشغيل** في نوعين أساسيين ، **النوع الأول تكلفة التدريب والصيانة** وهي التي تعني التكلفة التي تتحملها المنظمة في سبيل تدريب الموارد البشرية التي سوف تتعامل مع إستخدام التقنية الحديثة بالإضافة إلى الأعباء التي سوف تتحملها المنظمة في صيانة ما لديها من أجهزة ووصلات الإنترنت ، أما **النوع الثاني** فيتمثل في **تكلفة مخاطر الحوسبة السحابية** ، والتي تعني الأعباء التي تتحملها منظمات الأعمال في سبيل التصدي لأي خطر من المخاطر الناتجة عن إستخدام الحوسبة السحابية ، ويشكل عام تعتبر تكاليف ما بعد التشغيل بالتكاليف غير المباشرة ، حيث أنها ترتبط بصورة غير مباشرة بقرار التحول وتشغيلها. (Yuvaraj 2015)Mayank<sup>١٣</sup>

- **وتنقسم تكاليف مخاطر إستخدام الحوسبة السحابية** إلى عدة تكاليف فرعية متمثلة في **النوع الأول** إنقطاع خدمة الإنترنت والتي تصنف على أنها تكاليف غير مباشرة لأنها تؤثر على درجة التمكن من تأدية الأعمال التي تقدمها ، أما **النوع الثاني** فيتمثل في تكلفة الأمان والحماية ، حيث تعتبر تكاليف المخاوف الأمنية تكاليف غير مباشرة ، ويحذر بعض المستخدمين للتقنيات الحديثة من وضع كل معلوماته وملفاته لدى المنظمات المقدمة لخدمات الحوسبة السحابية ، حيث يتبادر إلى الذهن مخاوف نحو ما إذا تعرضت المنظمة المقدمة للخدمة لعملية إختراق ناجحة ، فقد يتمكن المخترق من الحصول على معلومات المستخدمين ، كما لو لجأت المنظمة إلى بيع معلومات أو الإستفادة منها بشكل أو بآخر فسيكون هذا مشكلة حقيقية ، وكذلك في حالة العبث بمعلومات المستفيد من يتحمل تلك التكاليف ، **ويرى الباحث** أن الضمان الوحيد هو

اللجوء إلى المنظمات الكبيرة ذات الموثوقية العالية والسمعة في هذا المجال مثل جوجل وأمازون.

بينما **النوع الثالث** فقد عرف **بتكلفة فقدان جودة الخدمة** ، فقد تكون مزودات السحابة ليست بالمستوى المطلوب ، وبالتالي حتى ولو توفر إتصال سريع فإن سرعة المعالجة في السحابة قد تكون أبطأ مما لو كان العمل على جهاز المستخدم نفسه ، لذلك تعتبر هذه **تكلفة غير مباشرة** تتحملها المنظمة.

أما **النوع الرابع** فقد تمثل في **تكلفة فقد البيانات** ، حيث أن الملفات والمستندات توضع في مركز البيانات الخاص بالسحابة ، وهذا يعني أن البيانات كلها متركزة في منطقة واحدة من الشبكة ، ففي حالة حدوث كارثة تؤدي إلى توقف مزود الخدمة عن العمل ، مما يترتب عليه ووقف جميع الأعمال لدى المستخدم حتى يتم إصلاح ذلك العطل ، وماذا لو نشبت حرب ما ، وبالتأكيد ستكون مزودات الخدمة أهداف ثمينة للعدو ، إن تدميرها سيؤدي إلى توقف العمل في البنية التحتية وبالتالي تحقق خسائر هائلة جداً لا تعوض.

أما **النوع الخامس** فقد تمثل في **تكلفة الدقة والموثوقية** ، حيث أنها قد لا تقدم موثوقية دائمة بشكل مستمر ، وهذه التكلفة تعتبر تكلفة غير مباشرة وتتحقق غالباً من نتيجة التعرض إلى إنقطاع التيار الكهربائي لفترات ، وتتسبب في عدم الدقة والموثوقية الدائمة بشكل مستمر ، نتيجة فقدان التزامن للبيانات في تلك الفترة التي تنقطع فيها الكهرباء عن شبكة الحوسبة.

أما **النوع السادس** هو **تكلفة فشل إسترداد البيانات** ، حيث تتحمل منظمات الأعمال أعباء فشل إسترداد البيانات عند حدوث أعطال فادحة في السحابة المستخدمة ، ففي المنظمات كبيرة الحجم يختلف الأمر عنه في المنظمات الصغيرة ، ففي المنظمات كبيرة الحجم يكون الأفضل التحول إلى التخزين السحابي ، أما المنظمات الصغيرة يكون من الملائم لها إنشاء خدمات الحوسبة السحابية ذاتياً حتى تتجنب تحمل تكاليف غير ضرورية إضافية.

**ويرى الباحث** أن فيروس كورونا Covid-19 قد أثر تأثير مباشر على ممارسات محاسبة المنظمات المترتبة على قرار التحول إلى التخزين السحابي في منظمات الأعمال ، وأن على منظمات الأعمال أن تنشئ مخصص مخاطر الحوسبة السحابية وذلك لمقابلة خسائر المخاطر

التي قد تكون مؤكدة الحدوث أو على وشك الحدوث ويتم تحميلها على الربح ، وبذلك تكون المنظمة قد عملت على تصدي المخاطر التي قد تحدث ولا يعرف وقت حدوثها.

- **ويبرز الباحث** مبدأ هام للمحاسبة عن تكاليف التقنيات الحديثة يقضي بضرورة أن تعامل تكاليف التقنيات الحديثة والمتمثلة في التجهيزات المتعلقة بقرار التحول الرقمي **كتكاليف مباشرة** من حيث الأهمية ، وبالتالي ضرورة المحاسبة عنها بكل دقة ، وحساب ما تتحمله المنظمة عند إتخاذ هذا القرار بعدالة ، ولما كانت طريقة محاسبة النشاط تحكم كل منتج بقدر ما تطلبه من تكاليف التكنولوجيا ، فإن ذلك يتطلب ضرورة المحاسبة عن تكلفة التكنولوجيا بصورة تتفق مع مفهوم محاسبة النشاط دون التقيد بالمفهوم التقليدي للتكاليف المباشرة والمتغيرة.

- وبالتالي يجب إبراز أهمية دراسة تكاليف التكنولوجيا في بيئة نظم التصنيع المتقدمة ، فقد نادى البعض بضرورة معاملتها كتكاليف مباشرة مساوية في الأهمية لتكاليف المواد والعمل وذلك لعدة أسباب هي: **السبب الأول** تمثل تكاليف التكنولوجيا جزء كبير من التكاليف الصناعية ويزداد هذا الجزء مع تقدم وتطور هذه التكنولوجيا ، بينما **السبب الثاني** تحظى التكنولوجيا بخطوات سريعة مما يجعلها تقدم أداء أفضل وبتكلفة أقل ، وهذا بدوره يفيد المنظمات التي تستخدم فيها هذه التكنولوجيا وبصورة مباشرة ، **السبب الثالث** أصبحت التكنولوجيا تحكم سير العمل وتحدد نمط التكاليف في حين إقتصار دور العمل البشري على المراقبة والإشراف.

**ويرى الباحث** ضرورة ربط تكلفة التكنولوجيا في ظل التحول الرقمي وجائحة كورونا Covid-19 بصورة سليمة بالنشاط حتى لا تضلل القرارات الإدارية في ظل المنافسة الشديدة التي تواجهها المنظمات ، وهذا الربط لتكاليف التكنولوجيا يكون وفقاً لمفهوم دورة حياة المنتج والتحرر من المبادئ المحاسبية التقليدية المتبعة في معالجة التكاليف التي تحدث في فترة ما قبل بدء إنتاج المنتجات وبالتالي لا يجب الإعتماد على طرق الإهلاك بما في ذلك إهلاك أو إستهلاك تكاليف التكنولوجيا في نظم التكاليف التقليدية يجعل الاهتمام بدراسة وتحديد الأثر الإقتصادي للعلاقة بين التكنولوجيا وتكلفة المنتجات هدفاً ثانوياً بل يجب الربط بين تكاليف الإنتاج والنشاط التي تسببت في حدوثها وإستقادت منها.

**ويرى الباحث** أن فيروس كورونا Covid-19 قد أثر على ممارسات محاسبة التكاليف ، ففيما يتعلق بأساليب القياس المحاسبي للتكلفة نجد أن أسلوب هندسة القيمة وتحليل القيمة أصبح من أهم أساليب القياس المحاسبي التي تتعامل مع قياس تكلفة استخدام أحد تكنولوجيات الثورة الصناعية الرابعة بشكل عام ، وأن الأنسب في القياس المحاسبي عن تكلفة التحول السحابي في منظمات الأعمال بشكل خاص ، حيث يركز على فكرة المقارنة بين التكاليف البديلة مما يجعله يرحب البديل الأفضل من حيث التكلفة الأقل ، حيث أن تكنولوجيا الحوسبة السحابية تمنح العديد من البدائل التي تسمح بإستخدام هذا الأسلوب مثل أنواع السحابات ، ونوعية الخدمات المقدمة.

مما تقدم يرى الباحث أن هناك تأثير مباشر وواضح لفيروس كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف.

## المبحث الثاني

### أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات المحاسبة الإدارية

#### **تمهيد:**

أثارت أزمة فيروس كورونا Covid-19 وإنتشاره في دول شتي من دول العالم العديد من الآثار في كافة المجالات و مهنة المحاسبه شأنها شان اي مهنة تتاثر بمثل هذه الازمه حيث ان القراءات الناتجة عن هذه الازمه و الاجراءات المتبعه للتعامل مع هذه الازمه الصحيه العالميه بإعتبارها اجراءات غير عاديه ينتج عنها العديد من الآثار المحاسبية على ممارسات المحاسبه الاداريه، ويمكن تناول ذلك على النحو التالي:

**اثر جائحه كورونا Covid-19 على الموازنة العامة للدولة:**

أثارت أزمة فيروس كورونا العديد من المخاوف من حدوث ازمه اقتصاديه وشيكه بسبب القيود الناتج عن تلك الازمه والمتمثله فى القيود المفروضة على السفر، والعزله الذاتيه، وانخفاض القوى العامله عبر جميع القطاعات الاقتصاديه، وكذلك انخفاض عمليات الانتاج والتصنيع للسلع وزياده الحاجه للمواد الغذائيه بسبب حاله الذعر السائده من هذا الوباء، وزياده الحاجه الي العديد من الامتدادات الطبيه استجابته لتلك الازمه، ولا شك ان كل هذه الاثار تتعكس على احداث تغييرات غير مسبوقة في الموازنه العامه للدولة في كافه دول العالم (Nicola et al, 2020,P1)<sup>١٤</sup>

وتعرف الموازنه العامه للدولة بأنها بيان تقديري لنفقات الحكومه وايراداتها عن فتره زمنييه مقبله عاده ما تكون سنه ماليه وهي خطه ماليه معتمده لفته قصيره الاجل تفيد في مجال الرقابيه والمتابعه التنفيذ (زيدان ونجيب، ٢٠١٩، ص ٣٥) ١٥

**٢-١- الاثار والانعكاسات المحاسبية على جانب الاستخدامات:**

في ضوء الموازنه العامه للدولة يكون هناك خط ماليه مسبقه للاستخدامات في الدولة لعام مقبل في ضوء استراتيجيات واهداف الدولة، ولا شك ان ازمه وباء كورونا والاجراءات الاحترازيه التي اتخذتها معظم دول العالم وعلى وجه الخصوص الحكومه المصريه سوف ينتج عنها العديد من الاثار على النحو التالي (U.S.Department of the Treasury, 2020)<sup>١٦</sup>:

**بالنسبه لبنك الاجور وتعويضات العاملين:** نتيجه الاجراءات التي اتخذتها الدوله والحد من العاملين في الوحدات الحكوميه وصرف مزيد من البدلات والتعويضات لهؤلاء العاملين لمجابهه اخطار ازمه فيروس كورونا وبخاصه للعاملين في القطاع الطبي والجهات الاخرى المعنيه باداره تلك الازمه، سوف ينتج عن ذلك حدوث خلل في بند الاجور وتعويضات العاملين من جانبين: يتمثل الجانب الاول في انخفاض العائد الحقيقي من دفع الاجور والتعويضات للموظفين وهم في حالات التوقف عن العمل سبب ازمه فيروس كورونا. والجانب الثاني تحميل

مزيد من التكاليف على هذا البند نتيجة زياده التعويضات والبدلات للعاملين في الجهات ذات صلة بإداره الازمه مما يساهم في زياده تكاليف بند الاجور وتعويضات العاملين.

**بالنسبه لبند شراء السلع والخدمات:** سوف يترتب عليه زياده في تكاليف ذلك البند نتيجة زياده الحاجه لبعض السلع الاستراتيجيه لمواجهة هذه الازمه سواء ادوات ومستلزمات طبيه او سلع غذائيه استراتيجيه او غيرها من السلع الهامه الاخرى وكذلك نتيجة لتأثر الانتاج المحلي وانخفاض انتاجيته من السلع والخدمات في ظل مواجهه الازمه.

**بالنسبه لبند الفوائد:** انخفاض قدره الدوله المصريه علي سداد الفوائد المستحقه في ظل الانعكاسات الاقتصاديه لتلك الازمه من انخفاض الانتاج وتأثر الصناعات المحليه، و انخفاض نسبه الصادرات مما يساهم في زياده أعباء ذلك البند.

**الدعم والمنح والمزايا الاجتماعيه:** في ظل مواجهه ازمه فيروس كورونا ستكون للدوله مطالبه بمزيد من الدعم والمنح والمزايا الاجتماعيه على مستوى الافراد وعلى مستوى المؤسسات لمواجهة الآثار السلبيه لتلك الازمه مما يساهم في تحميل ذلك البنجر اكثر من ما هو مخطط له.

**بالنسبه المصروفات الاخرى:** سيتأثر ايضا ذلك البند بتفاقم المصروفات المتعلقة بأزمه فيروس كورونا وظهور بعض المصروفات الجديده التي لم تكن موجوده قبل هذه الازمه مثل المصروفات المتعلقة بالاجراءات الوقائيه.

**بالنسبه لشراء الوصول غير الماليه للاستثمارات** سوف تؤثر تلك الازمه على هذا الجانب بطريقتين الاولى : ارتفاع اسعار تلك الوصول عن ما هو متوقع في ظل هذه الازمه بئمن اكبر من ثمنها الحقيقي نتيجة لإنعكاس تلك الازمه على الاسعار بشكل عام وانخفاض معدلات الانتاج والتصنيع، وعلى الجانب الاخر ربما يتأثر ذلك الجانب بإلغاء شراء الوصول غير الماليه الغير ضروريه وتوجيه هذه المخصصات لتمويل الابواب الاخرى المرتبطه بالأزمة.

**بالنسبة لحيازة الاصول المحليه والاجنبيه:** سترتب على تلك الأزمه تغيرات كبيره في اسعار الاصول المحليه حيث تنخفض الاصول المحليه نتيجة لقرارات البنك المركزي لتخفيض اسعار الفائده وانعكاسه على تلك الاصول، كذلك تتأثر الاصول الماليه والأجنبيه في اطار توجهات الدول الأجنبيه وقراراتها لمواجهه تلك الازمه كما سيتأثر ذلك الجانب ربما في الحد من تلك الحيازات لتغطيه تمويل الابواب الاخرى أكثر ارتباطا بالأزمه.

**بالنسبه لسداد القروض المحليه والاجنبيه:** سترتب على تلك الازمه زياده أعباء تلك الديون في ظل انخفاض الإيرادات اللازمه لتمويل ذلك البند، وكذلك انخفاض الفائده على هذه القروض في حال تأثير إنخفاض سعر الفائده على القروض السابقه (محمد زيدان وآخرون / ٢٠٢٠) ١٧

## ٢-٢: الآثار والانعكاسات على جانب الموارد:

في ضوء الموازنه العامه للدوله يكون هناك خطه ماليه مسبقه لموارد الدوله لعام مقبل في ضوء استراتيجيات واهداف الدوله، ولا شك ان أزمة وباء كورونا والإجراءات الإحترازيه التي اتخذتها معظم دول العالم وعلى وجه الخصوص الحكومه المصريه سوف ينتج عنها العديد من الآثار على النحو التالي:

**بالنسبة للإيرادات من الضرائب :** سوف تتأثر الحصيله الضريبيه سلبا نتيجة التأثير السلبي للأزمه على معدلات الانتاج و تأثر الصناعه المحليه مما يساهم في إنخفاض الوعاء الضريبي لدى الممولين ومن ثم إنخفاض الإيرادات الضريبيه، كما يمكن ان تتأثر تلك الحصيله في حال تقديم الدوله مزيد من الخصومات والاعفاءات الضريبيه لمواجهه تلك الازمه مما يؤثر على المورد الرئيسي لتمويل ميزانيه الدوله حيث تشكل ذلك الباب أكثر من ٧٠٪ من إيرادات الموازنه العامه للدوله.

**بالنسبه للإيرادات من المنح :** ربما تؤثر تلك الأزمه علي الإيرادات من المنح من خلال الاتي:

**اولاً-** انخفاض المنح المقدمه من الدول نظر لمواجهتها نفس الوباء ومن ثم تتكون دولتها اولادي هذه المنح.

ثانياً- حتى وان حصلت الدوله على منح خارجيه ستكون تلك المنح موجهه اكثر لمواجهه علاج ذلك الوباء مما يؤثر على المنح الاخرى التي كانت تنمي العديد من المجالات في الدوله

**ثالثاً-** الإيرادات الاخرى : سوف تنعكس اثار تلك الازمه على انخفاض الإيرادات الاخرى للدوله مثل العوائد على السندات والفوائد على الاقراض وغيرها من الإيرادات الاخرى نتيجة الاثار الاقتصادية السلبيه في كافة المجالات.

**رابعاً-** مصادر التمويل : كما ستتأثر قدرة الدوله على الاقتراض من الدول واصدار الاوراق الماليه المحليه والاجنبيه في ذلك حاله الذعر السائدة على مستوى الدول وعلى مستوى الأفراد حيث سوف تنقل رغبة الدول في الافراط في منح القروض احتياطيا على الاقل لحين إنحسار تلك الازمه، وكذلك ستقل رغبة الأفراد في تمويل الاوراق الحكوميه للخوف من اثار تلك الأزمه على استثماراتهم.

**ويرى الباحث** أن كل هذه الإنعكاسات السلبيه للأزمة العالميه لهذا الوباء سوف تنعكس على زياده عجز الموازنه العامه للدوله بسبب مواجهه حالة من الاضطراب العام في كافة المجالات وكأفة القطاعات.

وقد تناولت احدى الدراسات الحديثه دراسه(Djalante et al, 2020)<sup>١٨</sup> أهم الإجراءات والآثار المترتبه على أثر أزمة فيروس كورونا على الموازنه العامه للدوله في عام ٢٠٢٠ لدوله اندونيسيا، وكانت أهم الإجراءات التي اتخذتها الحكومه الإندونيسيه تتمثل في الآتي:

تخصيص مبلغ ٤٠٥,١ ترليون روبيه للتعامل مع تلك الأزمه ويقدر عجز الموازنه العامه بنسبه ٥,٠١ % من الناتج المحلي الإجمالي، ووضعت الحكومه مجموعه من الإجراءات للتخفيف من عجز الموازنه العامه للدوله ومن أهم المبالغ التي خصصتها الحكومه الإندونيسيه للتعامل مع هذه الأزمه تتمثل في تخصيص مبلغ ٧٥ ترليون روبيه للقطاع الصحي، و ١١٠

ترليون للحمايه الاجتماعيه، و ٧٠ ترليون روبيه حوافز ضريبيه، و ٥٠ ترليون روبيه لبرامج التعافي الإقتصادي

مما تقدم يرى الباحث أن هناك تأثير مباشر وواضح لفيروس كورونا Covid-19 على ممارسات المحاسبه الإداريه و سيقوم الباحث بتوضيح اثر جائحه كورونا Covid-19 على قائمه التدفقات النقدية والافصاح المحاسبي.

### أثر جائحة كورونا Covid-19 على قائمه التدفقات النقدية:

لا شك ان الآثار السلبيه لتلك الازمه التي تمر بها معظم البلدان سيكون لها اثر سلبي على صافي التدفقات النقدية بشتى انواعها سواء كانت تشغيليه او استثماريه او تمويليه، ويرجع ذلك الى تاثير تلك الظروف على حدوث العديد من حالات التعثر على بعض العملاء.

### أثر جائحة كورونا Covid-19 على الإفصاح في المحاسبه:

تثير ازمه مواجهة فيروس كورونا حاله من الذعر لدي كافة الجهات، ولاشك ان احد هذه الفئات على مستوى الاعمال هم المستثمرون بالاضافه الى العديد من اصحاب المصالح والذين يكونون في حاجه دائما الى مزيد من الافصاح عن تلك الازمه في تقاريرهم الماليه وتأثيرات تلك الازمه على اداء الشركات.

ومن ثم يكون من الضروري على الشركات الافصاح عن تأثيرات Covid-19 على اداء الشركات والمخاطر التي يمكن ان تواجهها الشركات وسبب ذلك الوباء والتأثيرات المحتمله على الأوضاع الماليه والمستقبلية للشركات، وما إذا كانت تلك الاحداث سوف يكون لها اثر جوهري على تقاريرها الماليه التي تساهم في ترشيد قرارات المستثمرين ( Deloitte and Llp, 2020 )<sup>١٩</sup>.

وفي ضوء ذلك يري الباحث أن الشركات مطالبه بمزيد من الإفصاح عن ازمه كورونا Covid-19 واثرها على اداء الشركات ويتطلب ذلك:

- الإفصاح عن تأثير هذه الأزمة على فرض الإستمرارية لدى الشركات.
- الإفصاح عن تأثير هذه الأزمة على عمليات القياس لبنود القوائم الماليه.
- الإفصاح عن تأثير مدى تأثير الأزمة على اسهم الشركه وحقوق الملكيه.
- الإفصاح عن تأثير هذه الأزمة على التدفقات النقدية الحاليه والمستقبليه.
- الإفصاح عن تأثير هذه الأزمة على اسعار الصرف و ترجمة القوائم الماليه.
- الإفصاح عن تأثير هذه الأزمة على الإيرادات وتكاليف المبيعات بشكل تفصيلي.
- الإفصاح عن تأثير هذه الأزمة على التكاليف التي تحملتها الشركه تحديدا لمواجهه هذه الأزمة، وإلى أي مدى تعتبر هذه التكاليف استثنائية.
- الإفصاح عن أي أحداث اخرى تكون ضرورية ولها تأثير على القوائم الماليه بالشكل الذي يساهم في ترشيد قرارات مستخدمى التقدير الماليه.
- الإفصاح عن تأثير هذه الازمه على أرصدة العملات الأجنبية لدي الشركه.
- الإفصاح عن التأثير على راس المال البشري.
- الإفصاح عن مخاطر الخساره في العقود الهامه.
- الإفصاح عن التأثير على فقدان العملاء.
- الإفصاح عن أية معلومات حول كيفية إداره مخاطر الأزمة.
- الإفصاح عن الإلتزامات التي تغيرت طبيعتها من غير متداوله الى متداوله بسبب تلك الازمه.

ويري الباحث ضرورة الإفصاح عن التكاليف المباشره لجائحة كورونا Covid-19 ، وتكاليف المستلزمات لمواجهه الازمه، واي تكاليف اخري مباشره، الإفصاح عن الإيرادات غير المباشره للجائحة والإفصاح وبالتالي عن صافي الأثر غير المباشر للجائحة.

#### أثر جائحه كورونا Covid-19 على قائمه الدخل:

تتعرض اثار ازمة وباء فيروس كورونا على كافة الشركات حيث أن الإجراءات المتبعه للحد من إنتشار ذلك المرض تؤثر سلبا على قدره اداء تلك الشركات حيث اتخذت العديد من الدول اجراءات الحجر الصحي لبعض المناطق وتخفيض عدد العاملين في الشركات، وينعكس ذلك

على انخفاض الانتاجيه لهذه الشركات، وكذلك انخفاض حصتها من المبيعات في السوق المحلي والعالمي، وينعكس ذلك على انخفاض الايرادات لدي الشركه، كما تواجه هذه الشركات المزيد من التكاليف لمواجهة تلك الأزمه مثل تحمل تكاليف اجور العاملين في فتره اجازاتهم و تكاليف الرعايه الصحيه لمواجهة ذلك المرض بالاضافه الى ارتفاع تكاليف كل مستلزمات الانتاج وكافه المصروفات العموميه والاداريه نتيجة الأوضاع غير المستقرة، وينعكس ذلك كله على انخفاض معدلات الأرباح لدى تلك الشركات إن لم يكن تحقيق خسائر في بعض الأحيان. ويرى الباحث أن تأثير جائحه كورونا Covid-19 مباشر على قائمه الدخل.

### المبحث الثالث

#### الدراسات السابقه وصياغة الفروض

من أهم الدراسات الدوليه والمحلية التي تناولت موضوع البحث مرتبة تاريخيه عن النحو التالي:

دراسه (الوشاح، ٢٠١٧)؛

تهدف هذه الدراسه الى التعرف على الجوانب الفكرية للحوكمه وكيفية الاستفاده منها في الإفصاح وتحسين جوده التقارير الماليه للوصول الى تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية التي تضمنتها التقارير الماليه من خلال قياس أثر تطبيق قواعد الحكومه ببعض المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على مستوى الإفصاح وجودة التقارير المالية عن طريق دراسة ميدانيه ببعض المنشآت وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة الالتزام بتطبيق قواعد الحكومه وتعميق المفاهيم وتطويرها من خلال عقد دورات تدريبية للعاملين بالمنشاه الصغيره والمتوسطه الحجم والعمل على زياده مستوى الإفصاح والشفافيه في التقارير الماليه وإتاحتها لجميع أصحاب المصالح لإعطاء المساهمين والمستثمرين الأمن والأمان لأموالهم مع العمل على

منح صلاحيات أوسع لأصحاب المصالح في ممارسة الدور الرقابي على الإدارة مما يساهم في دعم وتشجيع المستثمرين.

#### - دراسه (عابدين ورشوان، ٢٠١٧)°

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية تحسين جوده المعلومات المحاسبية من أجل تحقيق التنمية المستدامة في الشركات الصناعية، ودور المحاسبه البيئيه في تحسين جوده المعلومات المحاسبية وتحليل وقياس الأنشطة البيئية لمساعدة الشركات الصناعية على التحسين المستمر، وتقييم الأداء المالي لتحسين جوده المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الماليه، وقد توصلت الدراسه الى بعض النتائج والتوصيات الآتية:

- أ- تسعي الشركات الصناعية إلى تطبيق أبعاد التنمية المستدامة للحفاظ على الموارد الطبيعيه وتحقيق العدالة الإجتماعية والاقتصادية.
- ب- ضرورة قيام الشركات الصناعية بالمزيد من الإفصاح وزيادة كمية ونوعية الأنشطة البيئية الخاصة بها من أجل وضع الحلول المناسبة للمشاكل البيئية.
- ت- ضرورة القيام بعقد العديد من الدورات وورش العمل بالشركات الصناعيه لتحسين جوده المعلومات المحاسبية لتحقيق التنميه المستدام.

#### - دراسه (Hana, Patrik, 2016)¹

تناولت هذه الدراسة التعديل المحتمل للمعايير الدوليہ للتقارير المالية للمنشآت الصغيره والمتوسطه الحجم بسبب النهج الجديد لإعداد التقارير الماليه في ظل معيار التأجير التشغيلي الوارد ب FMLL IFRS ، كما تناولت التعديلات التي ادخلت على المعيار واثرها على نسب التحليل في جمهوريه التشيك، وقد أوصت الدراسة الى أن هناك علاقة بين الإلتزامات المستقبلية الناشئة عن عقود التأجير التشغيل والعائد على الاصول، كما ان هناك علاقه بين الإلتزامات

الإيجارية والمديونية، وأنه يتم رسملة عقود التأجير التشغيلي من خلال استخدام الشركات لعقود إيجارية مؤقته لإمكانية استخدام الأصول في الحصول على الملكية القانونية.

- دراسه (Gassen, 2017)<sup>٦</sup>

أشارت هذه الدراسة إلى أثر المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيره و المتوسطه الحجم على تقارير الشركة الخاصة (Private Firms) من خلال دراسه إحصائيه على مجموعه من كبار المحاسبين في ٢٤ دولة وذلك لفهم دور المعيار الدولي للتقارير الماليه ( اصحاب المصالح)، وقد توصلت الدراسة الى ان المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم يؤثر بشكل كبير على التقارير الماليه لتلك المنشآت وبشكل رئيسي على الشفافية لأنه يعد مخططا للإصلاح التنظيمي وأن هناك حلول كثيره تطبق المعيار الدولي التقارير الماليه للمنشآت الصغيره و المتوسطه الحجم بشكل إختياري بإستثناء جنوب إفريقيا التي تطبق المعيار على نطاق واسع نسبيا مقارنة بالدول الاخرى.

- دراسه (ابراهيم واخرون، ٢٠٢٠)<sup>٩</sup>

استخدمت هذه الدراسة التعرف على أهم الآثار الحاليه والمحتمله لتفشي فيروس كورونا على بيئه التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبه الدوليه و المصريه، وخلصت الدراسة الى ان تفشي فيروس كورونا سيكون له العديد من الآثار الجوهرية المحاسبية الحاليه والمحتمله على متطلبات القياس والافصاح المحاسبية.

وأوصت الدراسة بضرورة التواصل بين اداره المنشآت ومسئولى الحوكمة والمديرين الماليين والمراجعين مع قيام ادارات المنشآت بالاستفسار عن المنظمات المهنيه ومنظمي الاسواق الماليه بخصوص المشاكل المحاسبية الجديده وممارسه الاحكام مع بذل العناية المهنيه الواجبه

والإفصاح الكافي عن تأثير الفيروس على نتائج اعمال المنشاه ومركزها المالي ومنح التوقيت المناسب للمراجعين للقيام بعملهم.

#### - دراسة (عبد الرحمن، ٢٠١٦)<sup>٢</sup>

هدفت هذه الدراسه الى تصميم نظام محاسبي يلائم المنشات الصغيره و المتوسطه الحجم لتخطيط مواردها لضمان استدامتها، وقامت بدراسه الوضع الحالي للنظم المحاسبيه التي تعمل بها هذه المنشات من خلال اجراء دراسه ميدانيه بتوزيع قوائم استقصاء على هذه المنشات للتعرف على اوجه القصور بالنظم المحاسبيه التقليديه، ومدى حاجه تلك المنشات للمؤشرات غير الماليه، وحاجتها لاستخدام مؤشرات ذات طابع خاص لتحسين اداها، وقد توصلت الدراسه الى ضرورة بناء نظام محاسبي في إطار قاعده بيانات وفق مفهوم بطاقه الاداء المتوازن والذي يوفر العديد من الإفصاحات المطلوبه بشكل فوري، وامكانيه الاستجابه للإحتياجات المتغيره للإدارة من المعلومات حيث يعمل على تحقيق تكامل نظام المعلومات المحاسبي مع نظام المعلومات الكلى للشركه.

#### - دراسة (بسمه، ٢٠٢١)<sup>١٠</sup>

هدفت هذه الدراسه الى توضيح هذا الحوسبه السحابية كأحد تقنيات التحول الرقمي على محاسبه التكاليف، وقد توصلت الدراسه الى ضرورة تكييف هيكل التكلفة من خلال محاسبه التكاليف بما يتماشى مع متطلبات التحول الرقمي ويساعد في تقليص التكاليف.

#### - دراسة (عطية، ٢٠١٧)<sup>٧</sup>

تهدف هذه الدراسه الى قياس مدى تطبيق معايير التقرير المالي للمشروعات الصغيره والمتوسطه الحجم لحد في زياده او تحسين جودة الإفصاح المحاسبي من خلال قياس مدى توافر كل من متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي، ومتطلبات تطبيق معايير التقرير المالي

للمشروعات الصغيره والمتوسطه واحتياجات المستخدمين بما يعمل على زياده جوده الافصاح المحاسبي لهذه المشروعات، وخلصت الدراسة الى وجود علاقه قويه بين المتغيرات المستقله متمثله في احتياجات مستخدمى القوائم الماليه ومتطلبات جوده تطبيق المعيار مع المتغير التابع جابت الافصاح المحاسبي، وأوصت الدراسه بضرورة قيام الجهات المصريه المسئوله عن إصدار معايير التقرير المالي للمشروعات الصغيره والمتوسطه واعتمادها وتفعيلها مع التاهيل العلمي والعملية.

#### - دراسه (Kocsis, D., 2019)<sup>١</sup>

فقد استهدفت هذه الدراسه تطوير نظم المعلومات المحاسبيه والذي يمثل الأساس في إعداد التقارير الماليه باستخدام تقنيه سلسله الكتل، وقد توصلت الدراسه الى ان هذه التقنيه يمكن استخدامها من قبل الحسابات لدعم رأيهم في المراجعه أو من قبل اصحاب المصلحة الذين يحتاجون الى معلومات موثوقة عن المنشاه.

#### - دراسه (اللولو، ٢٠١٦)<sup>٢</sup>

هدفت الدراسه الى التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق محاسبه التكاليف البيئيه في الشركات الصناعيه والدور الذي تلعبه في الحد من المشكلات البيئيه وتحقيق التنميه المستدامه بهذه الشركات، وقد انتهت الدراسه الى بعض النتائج والتوصيات الاتيه:

- أ- الى عدم توافر الوعي البيئي لدى الاداره العليا في الشركات الصناعيه بالشكل الكافي لتطبيق محاسبه التكاليف البيئيه وان مستوى التزام الاداره العليا تجاه البيئه في الشركات الصناعيه لا يعتبر كافيا لتطبيق الاستدامة بها.
- ب- ضرورة زياده الوعي البيئي والعمل على نشره بين العاملين بالشركات الصناعيه و اصدار القوانين والتشريعات المتعلقة في بالمحافظة على البيئه ومواردها الطبيعيه.

وبتقييم الدراسات السابقة نجد ان موضوع البحث عن اثر جائحه كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الاداريه من مجالات البحث الحديثه في الفكر المحاسبي المعاصر، وقد ركزت الدراسات السابقه من الناحية المحاسبية علي جوده التقارير الماليه والاقتصاد والتنمية المستدامه والآثار الحاليه لتقشي فيروس كورونا على بيئه التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبه الدوليه والمصريه ومتطلبات التحول الرقمي في ظل فيروس كورونا Covid-19 ومقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئيه في الشركات الصناعيه، وأن هناك ندرة في الأبحاث التي تناولت اثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبه التكاليف و المحاسبه الاداريه وهو ما هدفت إليه الدراسه الحاليه.

**مما سبق يتم صياغة الفروض العدمية الآتية:**

**الفرض الاول:** لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء عينه الدراسه حول مدى الاهتمام بأثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبه التكاليف والمحاسبه الاداريه.

**الفرض الثاني:** لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء عينه الدراسه حول اثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبه التكاليف.

**الفرض الثالث:** لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اراء عينه الدراسه حول أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات المحاسبه الاداريه.

## المبحث الرابع

### الدراسة الميدانية

#### تمهيد:

قام الباحث بتصميم الدراسة الميدانية في هذا المبحث على أساس تحديد المجتمع الأصلي للدراسة ثم تحديد العينة المختارة منه، وصياغة فروض الدراسة وتوضيح كيفية تصميم استمارة الإستقصاء، وأخيرا الإجراءات العملية لدراسة إختبار الفروض، وبالتالي فان هذا المبحث ينقسم الى العناصر الآتية:

اولا: هدف الدراسة الميدانية.

ثانيا: تحديد مجتمع وعينه الدراسة

ثالثا: تصميم إستماره الإستقصاء.

رابعا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

خامسا: اختبارات الصدق والثبات لقائمة الإستقصاء.

سادسا: تحليل نتائج الدراسة وإختبار الفروض.

- ويقوم الباحث بعرض هذه العناصر بشيء من التفصيل كما يلي:

### أولاً: هدف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إختبار أثر جائحه كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية من خلال ما يلي:

إستطلاع رأي عينة الدراسة حول مدى الإهتمام بأثر جائحة كورونا على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية.

إستطلاع رأي عينة الدراسة حول أثر جائحة كورونا على ممارسات محاسبة التكاليف.

إستطلاع رأي عينة الدراسة حول أثر جائحة كورونا على ممارسات المحاسبة الإدارية.

### ثانياً: تحديد مجتمع وعينة الدراسة:

تم إختيار مجتمع الدراسة من الفئات التالية:

الفئة الاولى ( فئة المحاسبين) وتشمل محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ببعض الشركات الصناعية.

الفئة الثانية ( فئة المحاسبين والمراجعين) وتشمل المحاسبين والمراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة بمصر .

الفئة الثالثة ( فئة الأكاديميين) وتشمل اساتذة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ببعض الجامعات المصرية.

وتم تحديد حجم العينة المستخدمة في الدراسة من خلال المعادلة الآتية( مينيك، ٢٠٠٦ )

$$\text{حجم العينة} = \frac{[ (1 - \text{ب}) + ٢ ]}{\text{ن}}$$

حيث أن :

ن: تمثل حجم العينة .

ب: تمثل الخطأ المسموح به لتقدير حجم العينة ونعتبره ١٠٪ من حجم العينة

$$\text{بذلك يكون حجم العينة} = \frac{[ (1 - ٠.١) + ٢ ]}{٣٧٤}$$

وقد قام الباحث توزيع ١١٠ قائمة إستقصاء على النحو التالي: ٥٠ قائمة إستقصاء على الفئة الأولى (المحاسبين بالشركات الصناعية، و ٣٠ قائمة إستقصاء على الفئة الثانية (فئة مكاتب المحاسبة والمراجعة) و ٣٠ قائمة إستقصاء على الفئة الثالثة ( فئة الأكاديميين بالجامعات المصرية )، وتم أسترداد ٩٠ قائمة إستقصاء صالحة من الفئات الثلاثة على النحو التالي:

جدول رقم (١) عدد الإستبيانات الموزعة والصالحة للتحليل الإحصائي

| عينة الدراسة                               | إستمارات موزعة | إستمارات صالحة | نسبة الإستجابة |
|--|----------------|----------------|----------------|
| الفئة الأولى ( فئة المحاسبين )             | ٥٠             | ٤٢             | ٪٨٤            |
| الفئة الثانية ( فئة المحاسبين والمراجعين ) | ٣٠             | ٢٣             | ٪٧٧            |
| الفئة الثالثة ( فئة الأكاديميين )          | ٣٠             | ٢٥             | ٪٨٤            |
| الإجمالي                                   | ١١٠            | ٩٠             | ٪٨٢            |

**ثالثا: تصميم إستمارة الإستقصاء :**

تم تصميم إستمارة استبيان تتوافق ومتطلبات البحث لقياس متغيراته، واختبار فروضه، وذلك على النحو التالي: بيانات شخصية عن المستقصي منهم لاستخدامها في تحليل العلاقة بين إستجابات المستقصي منهم وخبراتهم العملية والعلمية، ثم أسئلة تم صياغتها حسب مقياس ليكرت ذات الأوزان الخمسة كما يلي :

| الرأي        | أوافق بشدة | أوافق | محايد | أرفض | أرفض بشدة |
|--------------|------------|-------|-------|------|-----------|
| الوزن النسبي | ٥          | ٤     | ٣     | ٢    | ١         |

وتم تقسيم قائمة الإستقصاء الى ثلاث مجموعات كما يلي:

المجموعه الاولى: تضم خمس عبارات تتعلق بمدي الإهتمام بأثر جائحة كورونا على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

المجموعة الثانية: تضم خمس عبارات تتعلق بأثر جائحة كورونا على ممارسات محاسبة التكاليف.

المجموعه الثالثة: تضم خمس عبارات تتعلق بأثر جائحة كورونا على ممارسات المحاسبة الإدارية.

**رابعا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:**

تحقيقا لأهداف البحث تم استخدام الاساليب الإحصائية التالية إضافة إلى أسلوب ليكرت السابق الإشارة اليه عاليه:

حساب معامل الثبات والصدق (Alpha Cronbach's).

الإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي والانحراف المعياري).

الإحصاء الإستدلالي كا<sup>٢</sup> (Chi Square).

واستخدم الباحث برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الإجتماعية (SPSS v.17)، وبرنامج التحليل الإحصائي (Minitab v. 16) في تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة إستمارة الإستقصاء لإختبار فروض البحث.

**خامسا: إختبارات الصدق والثبات لقائمة الإستقصاء:** تم اختبار ثبات المقياس المستخدم عن طريق استخدام معامل (Alpha Cronbach's) وهناك شبه اتفاق بين الباحثين على ان معامل الفا لتقييم الثقة والثبات الذي يتراوح بين ٥٠ و ٦٠ % يعتبر كافيا ومقبولا، فان المعامل الذي يصل الى ٨٠ % يعتبر ذو مستوى ممتاز من الثقة والثبات (إدريس، ٢٠١٦)، وفيما يلي نتائج معامل الثبات والصدق لفروض الدراسة الثلاثة كما يوضحها الجدول التالي:

#### جدول رقم (٢)

##### نتائج معاملات الثبات والصدق لفروض الدراسة الثلاثة

| معامل الصدق* | معامل الثبات | فروض الدراسة   |
|--------------|--------------|--|
| ٠.٨٢٥        | ٠.٦٨٣        | لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مدى الاهتمام في الوقت الحالي بأثر فيروس كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية. |
| ٠.٩٣٠        | ٠.٨٦٧        | لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر فيروس كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف.  |
| ٠.٩٧٠        | ٠.٩٥٠        | لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر فيروس كورونا Covid-19 على ممارسات المحاسبة الإدارية.  |
| ٠.٩٠٨        | ٠.٨٣٣        | الإجمالي   |

و يتضح من الجدول السابق ان قيم معامل الثبات والصدق مقبولة لجميع المحاور حيث تتراوح معامل الثبات بين (٠.٦٨٧ و ٠.٩٥٠) والذي إنعكس بدوره على معامل الصدق حيث تتراوح بين (٠.٨٢٥ و ٠.٩٧٠) أي أن قيمة الفا لجميع عبارات الفروض أكبر من ٥٠٪، مما يدل على صلاحية أسئلة قائمة الإستقصاء وأنها تغطي النقاط الهامة محل الدراسة وذات دلالة جيدة لأهداف البحث، ويمكن تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

#### سادسا: تحليل نتائج الدراسة و إختبار الفروض:

باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي من متوسط حسابي وإنحراف معياري وترتيب الأهمية النسبية تم إختبار صحة فروض الدراسة بعمل جدول إقتران من خلال إختبار (كا ٢) حيث تتم المقارنة بين قيمة (كا ٢) إحصائيا وقيمة (كا ٢) الجدولية، ومن خلال هذه المقارنه يتخذ قرار بقبول أو رفض الفرض العدمي الاصل محل الإختبار في الدراسة الميدانية.

#### الاحصاء الوصفي وترتيب الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة:

أ-الفرض الأول (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مدى الاهتمام في الوقت الحالي بأثر فيروس كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية).

## جدول رقم (٣)

## المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الفرض الاول

| الترتيب | الانحراف المعياري | الاتجاه العام | المتوسط المرجح | العبارات  | مسلسل    |
|---------|-------------------|---------------|----------------|---|----------|
| ٥       | ٠.٥٢              | موافق         | ٤.٤٥           | يوجد إهتمام لدي المجتمع المحلي لتأثير جائحة كورونا Covid-19 على المحاسبة. | ١        |
| ٤       | ٠.٥٥              | موافق         | ٤.٤٧           | يوجد إهتمام لتأثير جائحة كورونا Covid-19 علي الإقتصاد المصري              | ٢        |
| ٣       | ٠.٦٠              | موافق         | ٤.٤٩           | هناك إنعكاسات لجائحة كورونا Covid-19 علي الوضع الحالي للبيئة المحيطة.     | ٣        |
| ١       | ٠.٥٥              | موافق         | ٤.٥٢           | يوجد آثار محاسبية لجائحة كورونا Covid-19 تتطلب القياس والإفصاح.           | ٤        |
| ٢       | ٠.٦٤              | موافق         | ٤.٥١           | يوجد آثار محاسبية لجائحة كورونا Covid-19 والإجراءات الإحترازية.           | ٥        |
| ----    | ٠.٥٧              | موافق         | ٤.٥٠           | -----   | الإجمالي |

و يتضح من الجدول السابق أن:

الاتجاه العام بالإهتمام بأثر جائحة كورونا تكون على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بالشركات (موافق) بمتوسط عام (٤.٥٠)، وإنحراف معياري ٥٧٪ .  
حققت العبارة الرابعة الترتيب النسبي الأول بإتجاه عام موافق و متوسط حسابي (٤.٥٢)،  
وإنحراف معياري ٥٥٪.

حققت العبارة الأولى أقل ترتيب للأهمية النسبية بمتوسط حسابي (٤.٤٥) وإنحراف معياري ٥٢٪.

وذلك يكون هناك إجماع بين آراء عينة الدراسة حول ضرورة الإهتمام بأثر فيروس كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، حيث أن قيمة الوسط الحسابي لعبارة الفرض الأول تتراوح بين (٤.٤٥) و (٤.٥٢)، وهي أكبر من نقطة الفصل (المحايد)، أي أنها تميل أكثر نحو الموافقة بإنحراف معياري بين (٠.٥٢) و (٠.٦٤) أقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى عدم وجود تشتت بين إجابات مفردات العينة لعبارة الفرض الأول.

ب- الفرض الثاني (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر فيروس كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف).

#### جدول رقم (٤)

##### المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارة الفرض الثاني

| مسلل | العبارة  | المتوسط المرجح | الإتجاه العام | الإنحراف المعياري | الترتيب |
|------|--|----------------|---------------|-------------------|---------|
| ١    | يوجد أثر لجائحة كورونا - Covid-19 على محاسبة التكاليف.               | ٤.٣٨           | موافق         | ٠.٦٢              | ٤       |
| ٢    | يوجد أثر لجائحة كورونا - Covid-19 على القياس المحاسبي والإفصاح.      | ٤.٥٢           | موافق         | ٠.٥٥              | ١       |
| ٣    | يوجد أثر لجائحة كورونا - Covid-19 على التقارير المالية والإستمرارية. | ٤.٥٠           | موافق         | ٠.٦٠              | ٢       |

|       |      |       |      |   |          |
|-------|------|-------|------|---|----------|
| ٥     | ٠.٦٤ | موافق | ٤.٣٦ | يوجد أثر لجائحة كورونا - Covid-19 على التكاليف المباشرة وغير المباشرة | ٤        |
| ٣     | ٠.٦٠ | موافق | ٤.٤٨ | يوجد أثر لجائحة كورونا - Covid-19 على هيكل محاسبة التكاليف.           | ٥        |
| ----- | ٠.٥٩ | موافق | ٤.٤٥ | -----   | الإجمالي |

ويتضح من الجدول السابق ما يلي :

أن الإتجاه العام للفرض الثاني لأثر جائحة كورونا على ممارسات محاسبة التكاليف (موافق) بمتوسط حسابي (٤.٤٥)، وإنحراف معياري ٥٩٪ .

حققت العبارة الثانية الترتيب الأول بإتجاه عام (موافق) بمتوسط حسابي (٤.٥٢)، وإنحراف معياري ٧٤٪ .

بذلك يكون هناك إجماع بين آراء عينة الدراسة حول وجود أثر لجائحة كورونا على ممارسات محاسبة التكاليف، حيث أن قيمة الوسط الحسابي لعبارات الفرض الثاني تتراوح بين (٤.٣٦) و(٤.٥٢)، وهي أكبر من نقطة الفصل (المحايد)، أي انها تميل للموافقة .

ج-الفرض الثالث (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر فيروس كورونا Covid-19 على ممارسات المحاسبة الإدارية).

## جدول رقم (٥)

## المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لعبارات الفرض الثالث

| مستسل    | العبارات  | المتوسط المرجح | الإتجاه العام | الانحراف المعياري | الترتيب |
|----------|---|----------------|---------------|-------------------|---------|
| ١        | يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على الموازنة العامة للدولة.                   | ٤.٤٠           | موافق         | ٠.٦٢              | ٤       |
| ٢        | يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على جانب الإستخدامات بالموازنة العامة للدولة. | ٤.٧٠           | موافق         | ٠.٧٢              | ١       |
| ٣        | يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على جانب الموارد بالموازنة العامة للدولة.     | ٤.٤٠           | موافق         | ٠.٨٦              | ٥       |
| ٤        | يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على قائمة التدفقات النقدية.                   | ٤.٥٠           | موافق         | ٠.٨١              | ٣       |
| ٥        | يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على قائمة الدخل والمحاسبة الإدارية            | ٤.٦٠           | موافق         | ٠.٦٩              | ٢       |
| الإجمالي | -----   | ٤.٥٢           | موافق         | ٠.٧٤              | -----   |

و يتضح من الجدول السابق أن:

الإتجاه العام للفرض الثالث لأثر جائحة كورونا على ممارسات المحاسبة الإدارية (موافق) بمتوسط حسابي (٤.٥٢)، وانحراف معياري ٧٤٪ .

حققت العبارة الثانية الترتيب النسبي الأول بإتجاه عام (موافق) بمتوسط حسابي (٤.٧٠)،  
وإنحراف معياري ٦٩٪ .

بذلك يكون هناك إجماع بين آراء عينة الدراسة حول وجود أثر لجائحة كورونا على ممارسات  
المحاسبة الإدارية بمتوسط حسابي يتراوح بين (٤.٤٠) و(٤.٧٠)، وهي أكبر من نقطة  
الفصل (المحايد)، أي انها تميل للموافقة بإنحراف معياري أقل من الواحد الصحيح لجميع  
عبارات الفرض الثالث.

#### سابعاً: الإحصاء الإستدلالي لإختبار فروض الدراسة:

باستخدام إختبار (٢كا) للتأكد من مدي قبول أو رفض الفروض العدمية، من واقع ردود  
المستقصي منهم من خلال جدول الإقتران لكل فرض إحصائي فإذا كانت قيمة (كا) المحسوبة  
أكبر من قيمة (٢كا) الجدولية لها عند مستوى معنوية معين يرفض الفرض العدمي ويقبل  
الفرض البديل والعكس صحيح.

## إختبار الفرض الأول:

## جدول رقم (٦)

## جدول الإقتران للفرض الأول من الدراسة

| الدرجات<br>العبارات | ١   | ٢   | ٣   | ٤    | ٥    | مجموع الصفوف |
|---------------------|-----|-----|-----|------|------|--------------|
| ١                   | ١,٨ | ٢,٨ | ٥,٨ | ٣٥,٤ | ٤٤,٢ | ٩٠           |
|                     | ٢   | ٢   | ٧   | ٤١   | ٣٨   |              |
| ٢                   | ١,٨ | ٢,٨ | ٥,٨ | ٣٥,٤ | ٤٤,٢ | ٩٠           |
|                     | ١   | ٢   | ٢   | ٣٠   | ٥٥   |              |
| ٣                   | ١,٨ | ٢,٨ | ٥,٨ | ٣٥,٤ | ٤٤,٢ | ٩٠           |
|                     | ٣   | ٤   | ٨   | ٣٣   | ٤٢   |              |
| ٤                   | ١,٨ | ٢,٨ | ٥,٨ | ٣٥,٤ | ٤٤,٢ | ٩٠           |
|                     | ٢   | ٣   | ٥   | ٣٢   | ٤٨   |              |
| ٥                   | ١,٨ | ٢,٨ | ٥,٨ | ٣٥,٤ | ٤٤,٢ | ٩٠           |
|                     | ١   | ٣   | ٧   | ٤١   | ٣٨   |              |
| مجموع الأعمدة       | ٩   | ١٤  | ٢٩  | ١٧٧  | ٢٢   | ٤٥٠          |

من الجدول السابق يمكن الحصول على قيمة (٢كا) المحسوبة لجدول الإقتران وهي تساوي (٤.٦) في حين أنه بالرجوع الى جدول (٢كا) للكشف عن قيمتها الجدولية عند درجة حرية (١٦) ودرجة ثقة ٩٥٪ فإنها تساوي (٥.٧)، وبذلك تكون قيمة (٢كا) المحسوبة اقل من قيمة (٢كا) الجدولية الأمر الذي يترتب عليه رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدمي بأنه (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مدى الاهتمام في الوقت الحالي بأثر فيروس كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية).

### إختبار الفرض الثاني:

### جدول رقم (٧)

### جدول الإقتران للفرض الثاني من الدراسة

| الدرجات<br>العبارة | ١    | ٢    | ٣ | ٤     | ٥    | مجموع الصفوف |
|--------------------|------|------|---|-------|------|--------------|
| ١                  | ١,٤٣ | ٣,٧١ | ٧ | ٣٣,٧٥ | ٤٤,٢ | ٩٠           |
|                    | ٢    | ٣    | ٨ | ٣١    | ٤٦   |              |
| ٢                  | ١,٤٣ | ٣,٧١ | ٧ | ٣٣,٧٥ | ٤٤,٢ | ٩٠           |
|                    | ١    | ٥    | ٦ | ٣٣    | ٤٥   |              |
| ٣                  | ١,٤٣ | ٣,٧١ | ٧ | ٣٣,٧٥ | ٤٤,٢ | ٩٠           |

|     | ٢    | ٤    | ٩  | ٤٠    | ٣٥   |               |
|-----|------|------|----|-------|------|---------------|
| ٩٠  | ١,٤٣ | ٣,٧١ | ٧  | ٣٣,٧٥ | ٤٤,٢ | ٤             |
|     | ١    | ٣    | ٦  | ٣٠    | ٥٠   |               |
| ٩٠  | ١,٤٣ | ٣,٧١ | ٧  | ٣٣,٧٥ | ٤٤,٢ | ٥             |
|     | ٢    | ٦    | ٩  | ٣٠    | ٤٣   |               |
| ٤٥٠ | ٨    | ٢١   | ٣٨ | ١٦٤   | ٢١٩  | مجموع الأعمدة |

من الجدول السابق يمكن الحصول على قيمة (٢كا) المحسوبة لجدول الإقتران وهي تساوي (١١.٨٧) في حين أنه بالرجوع الى جدول (٢كا) للكشف عن قيمتها الجدولية عند درجة حرية (٢٤) ودرجة ثقة ٩٥٪ فإنها تساوي (٩.٨١)، وبذلك تكون قيمة (٢كا) المحسوبة أكبر من قيمة (٢كا) الجدولية الأمر الذي يترتب عليه رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدمي بأنه (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر فيروس كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف)

## إختبار الفرض الثالث :

## جدول رقم (٧)

## جدول الإقتران للفرض الثالث من الدراسة

| الدرجات<br>العبارات | ١  | ٢    | ٣     | ٤   | ٥    | مجموع<br>الصفوف |
|---------------------|----|------|-------|-----|------|-----------------|
| ١                   | ٣٠ | ٤,٨٣ | ١٠,٨٣ | ٣٢  | ٣٩,٣ | ٩٠              |
|                     | ٣  | ٤    | ٩     | ٣١  | ٤٣   |                 |
| ٢                   | ٣٠ | ٤,٨٣ | ١٠,٨٣ | ٣٢  | ٣٩,٣ | ٩٠              |
|                     | ٣  | ٦    | ١١    | ٣٠  | ٤٠   |                 |
| ٣                   | ٣٠ | ٤,٨٣ | ١٠,٨٣ | ٣٢  | ٣٩,٣ | ٩٠              |
|                     | ١  | ٣    | ١٢    | ٢٩  | ٤٥   |                 |
| ٤                   | ٣٠ | ٤,٨٣ | ١٠,٨٣ | ٣٢  | ٣٩,٣ | ٩٠              |
|                     | ٢  | ٢    | ٧     | ٤١  | ٣٨   |                 |
| ٥                   | ٣٠ | ٤,٨٣ | ١٠,٨٣ | ٣٢  | ٣٩,٣ | ٩٠              |
|                     | ٤  | ٦    | ١٥    | ٣٠  | ٣٥   |                 |
| مجموع الأعمدة       | ١٣ | ٢١   | ٥٤    | ١٦١ | ٢٠١  | ٤٥٠             |

من الجدول السابق يمكن الحصول على قيمة (٢كا) المحسوبة لجدول الإقتران وهي تساوي (١٧.١٧) في حين أنه بالرجوع الى جدول (٢كا) الجدولية عند درجة حرية (٢٠) ودرجة ثقة ٩٥% فإنها تساوي (٦.٤٢)، وبذلك تكون قيمة (٢كا) المحسوبة أكبر من قيمة (٢كا) الجدولية الأمر الذي يترتب عليه رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدمي بأنه (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء عينة الدراسة حول أثر فيروس كورونا Covid-19 على ممارسات المحاسبة الإدارية).

## النتائج والتوصيات والأبحاث المستقبلية المقترحة

### أولاً: النتائج:

استهدف البحث دراسته اثر فيروس كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبه التكاليف والمحاسبه الاداريه - دراسته ميدانيه، وقد توصل الباحث من خلال الدرسته النظرية والميدانيه الى النتائج التاليه:

يوجد إهتمام في الوقت الحالي بأثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبه التكاليف والمحاسبه الاداريه .

يوجد تاثير قوي لفيروس كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبه التكاليف.

يوجد تاثير قوي لفيروس كورونا Covid-19 على ممارسات المحاسبه الاداريه .

وجود تاثير سلبي لأزمة كورونا Covid-19 على محاسبه التكاليف والمحاسبه الاداريه

وجود تاثير سلبي لأزمه كورونا Covid-19 على الموازنه العامه للدوله .

وجود تأثير سلبي لأزمة كورونا Covid-19 على وظيفه الإفصاح، ووجود تأثير كبير لأزمة كورونا Covid-19 على قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية .

تأثير الإيرادات وتكاليف المبيعات بشكل تفصيلي بجائحة كورونا .

وجود تأثير سلبي على القوائم المالية والإستمراريه بسبب جائحة كورونا .

### ثانيا : التوصيات :

في ضوء ما أسفر عنه البحث من نتائج نورد فيما يلي التوصيات التالية:

ضروره الإفصاح المحاسبي ووجود معيار محاسبي ينظم عملية القياس والإفصاح .

ان تتضمن التقارير المالية معلومات تفصيليه عن الأزمة وادارتها واثرها على الشركه وبالشكل الذي يساهم في ترشيد قرارات مستخدمي التقارير الماليه والإفصاح عن تأثير الأزمة على الموازنه العامه للدوله بجانبها الاستخدامات والموارد .

أن تخصص الدوله فى موازنتها جزء احتياطي من مواردها لمواجهة الكوارث والازمات ويتم توجيهه لأحد جوانب الاستخدامات الاكثر تضررا من الكارثه او الازمة .

ضرورة وضع معيار محاسبي ينظم عملية القياس والإفصاح المحاسبي في ظل الكوارث والأزمات .

ضرورة مراجعه الممارسات المحاسبية لمحاسبة التكاليف والمحاسبه الإداريه والمتأثرة سلبا بجائحة كورونا ومتحوراته .

أن تتضمن التقارير المالية معلومات تفصيلية عن الأزمه وادارتها واثرها على الشركه بالشكل الذي يساهم في ترشيد قرارات مستخدمي التقارير الماليه .

تقديم الدوله للشركات والمصانع والافراد إعانات ومنح استثنائية لمواجهة تلك الكارثه او الازمه لحين الانتهاء من تلك الازمه .

اتخاذ الدوله مجموعه من القرارات التي تساهم في دعم الاقتصاد المصري للتعافي من هذه الأزمه على سبيل المثال تقديم الاعفاءات الضريبية خلال مرحلة الكارثة أو الأزمه .

### ثالثا: الدراسات المستقبلية المقترحة :

في ضوء ما تناوله البحث يفتح البحث الآفاق نحو الدراسات المستقبلية الحالية :

أثر جائحة كورونا Covid-19 على القوائم الماليه .

أثر جائحة كورونا Covid-19 على قائمة الدخل .

أثر جائحة كورونا Covid-19 على فرض الاستمراريه .

أثر جائحة كورونا Covid-19 على هيكل التكاليف .

أثر جائحة كورونا Covid-19 على تطور اساليب القياس المحاسبي للتكلفه في ظل تقنيات التحويل الرقمي .

## المراجع

1- hana, b.s.patrick, " Possible amendment to IFRS for SMEs due to new approach to operating lease reporting in full IFRS" Review of Integrative Business and Economics Research, Vol.5 . No . 2016.

٢- عبد الرحمن موسى على، تصميم نظام محاسبي لتخطيط موارد المنشاه التجاريه الصغيره والمتوسطه في إطار بطاقه الأداء المتوازن، مجلة الأكاديميه الأمريكيه العربيه للعلوم والتكنولوجيا، الولايات المتحده الامريكيه، المجلد السابع، العدد ٢١، ٢٠١٦ .

٣- اللولو، يحيى جمال، مدى توفر تطبيق محاسبه التكاليف البيئية في الشركات الصناعيه، رساله ماجستير غير منشوره، كليه التجاره الجامعه الاسلاميه، فلسطين .

٤- الوشاح، محمد عبد الفتاح، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير الماليه (دراسة ميدانيه)، مجله البحوث التجاريه، كليه التجارة، جامعه الزقازيق، العدد الثاني، الجزء الأول، ٢٠١٧ .

٥- عابدين، حسني عابدين، رشوان، عبد الرحمن محمد، دور المحاسبه الخضراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لتحقيق التنمية المستدامه (دراسة ميدانيه)، مجله الكليه الجامعيه للعلوم والتكنولوجيا، غزة، فلسطين، ٢٠١٧ .

Gassen, Joachim. "The effect of IFRS for SMEs on the financial reporting environment of private firms: an exploratory interview study." Accounting and Business Research 47.5 (2017): 540-563.

٧- عطيه، محمد راضي، معيار التقرير المالي للمشروعات الصغيرة والمتوسطة ( IFRS FOR SMES ) وزيادة جوده الإفصاح المحاسبي بالتطبيق على البيئة المصريه، مجلة البحوث، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد ٣٩، اكتوبر ٢٠١٧ .

8- Kocsis, D. (2019). A conceptual foundation of design and implementation research in accounting information systems. International Journal of Accounting Information Systems, 34, 100420.

٩- ابراهيم محمد واخرون، إنعكاسات جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وانشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنيه المصريه، مجلة الإسكندريه للبحوث المحاسبيه، كلية التجارة، جامعه الاسكندريه، العدد الثاني، مايو ٢٠٢٠، المجلد الرابع .

١٠- بسمه عبد الرحمن حسن البيومي، دراسه اثر الحوسبة السحابيه كأحد تقنيات التحول الرقمي على هيكل التكاليف، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد ٢٢، العدد الثاني، ابريل ٢٠٢١ .

١١- حيدر كريم محمد، ترشيد قرار التحول الى تكنولوجيا الحوسبة السحابيه في ضوء تحليل المنافع والتكاليف - دراسه تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٦ .

12- Koch, Fernando, Marcos D. Assunção, and Marco AS Netto. "A cost analysis of cloud computing for education." International Conference on Grid Economics and Business Models. Springer, Berlin, Heidelberg, 2012.

13- Yuvaraj, Mayank. "Security threats, risks and open source cloud computing security solutions for libraries." Library Hi Tech News (2015).

14- Nicola, M., Alsafi, Z., Sohrabi, C., Kerwan, A., Al-Jabir, A., Iosifidis, C., ... & Agha, R. (2020). The socio-economic implications of the coronavirus pandemic (COVID-19): A review. International journal of surgery, In press, Journalpre- proof Available online 17 April 2020.

١٥- زيدان، محمد عاطف، (٢٠١٩). " دور الموازنه الصفريه في تقييم الأداء وترشيد الإنفاق: دراسة ميدانيه من وجهه نظر أعضاء هيئة التدريس"، جامعه نجران، المجله العلميه للاقتصاد والاعمال، مركز رفاذ للدراسات والأبحاث، المجلد السابع، العدد الأول، ص ٣٣- ٤٨ .

16- U.S Department of Treasury .(2020)"state budget effects of recent federal actions to addresses covid- 19, budget and policy post, legislative analysts office, April available at: [htt: // lao.ca.gov/publications/Report/4217](http://lao.ca.gov/publications/Report/4217).

١٧- محمد زيدان ابراهيم واخرون، الانعكاسات والآثار المحاسبية لأزمة فيروس كورونا (covid-19) - رؤيه تحليليه من منظور محاسبي، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعه مدينة السادات، العدد الثاني، مايو ٢٠٢٠، المجلد الرابع .

18-Djalante, R., Lassa, J., Setiamarga, D., Sudjatma, A., Indrawan, M., Haryanto, B., ... & Warsilah, H. (2020). Review and analysis of

current responses to COVID-19 in Indonesia: Period of January to March 2020. Progress in disaster science, 6, 100091.

19-accounting disclosure and internal control considerations covid-19, Harvard law school forum on corporate governance, available at :https://www.harvardcorpgo.com/2020/04/07/accounting-disclosure-and-internal-control-considerations-covid-19/

٢٠- مينيكا، ادوارد، (٢٠٠٦) " الإحصاء في الإدارة مع التطبيق على الحاسب الآلي، ترجمة سرور علي ابراهيم، المريخ للنشر .

٢١- إدريس، ثابت عبد الرحمن، (٢٠١٦)، بحوث التسويق، أساليب القياس والتحليل وإختيار الفروض، الدار الجامعية، الاسكندرية .

## الملاحق

هوامش البحث

ملحوظة رقم (١)

نموذج قائمة الإستقصاء

السيد الفاضل / .....

بعد التحية

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان أثر جائحة كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبية التكاليف والمحاسبية الإدارية ولذلك يرجو الباحث التكرم بالحصول على تعاونكم في تحقيق الهدف المرجو والباحث إذ يقدر تعاونكم المثمر ويتقدم بخالص شكره سلفاً على إجاباتكم للأسئلة المرفقة بنموذج قائمة الإستقصاء ، مؤكداً أن هذا الإستبيان قد صمم لغرض البحث العلمي فقط ، كما ان إجاباتهم ستعامل بسرية تامة.

ولسيادتكم جزيل الشكر

الباحث

د/ محمود عبد المقصود نافع

أولاً: بيانات شخصية

الإسم : .....

الوظيفة : .....

جهة العمل : .....

عدد سنوات الخبرة : .....

## ثانياً : أسئلة قائمة الإستقصاء

برجاء التفضل بوضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة:

## الفرض الأول

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مدى الاهتمام في الوقت الحالي  
بأثر فيروس كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

| غير<br>موافق<br>مطلقاً | غير<br>موافق | محايد | موافق | موافق<br>جداً | عبارات الفرض الأول  |
|------------------------|--------------|-------|-------|---------------|---|
|                        |              |       |       |               | يوجد إهتمام لدي المجتمع المحلي لتأثير جائحة كورونا Covid-19 على المحاسبة.<br>يوجد إهتمام لتأثير جائحة كورونا Covid-19 علي الإقتصاد المصري.<br>هناك إنعكاسات لجائحة كورونا Covid-19 علي الوضع الحالي للبيئة المحيطة.<br>يوجد آثار محاسبية لجائحة كورونا Covid-19 تتطلب القياس والإفصاح.<br>يوجد آثار محاسبية لجائحة كورونا Covid-19 والإجراءات الإحترازية. |

## الفرض الثاني

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر فيروس كورونا Covid-19 على ممارسات محاسبة التكاليف.

| عبارات الفرض الأول   | موافق جداً | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق مطلقاً |
|--|------------|-------|-------|-----------|------------------|
| يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على محاسبة التكاليف.<br>يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على القياس المحاسبي والإفصاح.<br>يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على التقارير المالية والإستمرارية.<br>يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على التكاليف المباشرة والغير مباشرة.<br>يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على هيكل محاسبة التكاليف. |            |       |       |           |                  |

## الفرض الثالث

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر فيروس كورونا Covid-19 على ممارسات المحاسبة الإدارية.

| عبارات الفرض الأول  | موافق جداً | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق مطلقاً |
|---|------------|-------|-------|-----------|------------------|
| يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على الموازنة العامة للدولة.<br>يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على جانب الإستخدامات بالموازنة العامة للدولة.<br>يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على جانب الموارد بالموازنة العامة للدولة.<br>يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على قائمة التدفقات النقدية.<br>يوجد أثر لجائحة كورونا Covid-19 على قائمة الدخل والمحاسبة الإدارية. |            |       |       |           |                  |