



كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

**إطار محاسبي مقترح لاستخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف
لأغراض تسعير منتجات الوحدات غير المتنافسة من
منظور تنافسي
" دراسة تطبيقية في قطاع الكهرباء "**

**A Proposed Accounting Framework to Use Strategic Cost Analysis
for Pricing Non-competitive Units Products in Accordance with a
Competitive Perspective
(An Applied Study in Electricity Sector)**

رسالة مقدمة من الباحث

محمد نجيب محمد عثمان

للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة والمراجعة

إشراف

الأستاذ الدكتور

علاء على أحمد حسين

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور

عصافت سيد أحمد عاشور

أستاذ محاسبة التكاليف

كلية التجارة - جامعة عين شمس

٢٠١٧-٢٠١٨

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{يُؤْتِي الْحِكْمَةَ مَنْ يَشَاءُ وَمَنْ يُؤْتَ الْحِكْمَةَ فَقَدْ أُوتِيَ
خَيْرًا كَثِيرًا وَمَا يَذَّكَّرُ إِلَّا أُولُو الْأَلْبَابِ}

سورة البقرة الآية ٢٦٩

لجنة المناقشة والحكم على رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والمراجعة

المقدمة من الباحث/ **محمد نجيب محمد عثمان**

بعنوان: إطار محاسبي مقترح لاستخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف لأغراض تسعير منتجات الوحدات غير المتنافسة من منظور تنافسي
"دراسة تطبيقية في قطاع الكهرباء".

تم تشكيل لجنة الفحص والمناقشة لهذه الرسالة والتي انعقدت من السادة الأساتذة:

الأستاذ الدكتور/ عبد الرحمن محمود عليان
أستاذ التكاليف- كلية التجارة- جامعة عين شمس
(رئيساً)

الأستاذ الدكتور/ عصافيت سيد أحمد عاشور
أستاذ التكاليف- كلية التجارة- جامعة عين شمس
(مشرفاً)

الأستاذ الدكتور/ علاء على أحمد حسين
أستاذ المحاسبة المساعد- كلية التجارة- جامعة عين شمس
(مشرفاً بالاشتراك)

الأستاذ/ محمد محمود حسين خليل السيسي
نائب رئيس الشركة المصرية لنقل الكهرباء
(عضواً)

وقد قررت اللجنة أن الباحث ألم بالأسس العلمية لإعداد البحث والمواد الأساسية المرتبطة به، وبذلك ترى اللجنة بعد الفحص ومناقشة الرسالة منح الطالب درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة والمراجعة من كلية التجارة جامعة عين شمس.

الدراسات العليا

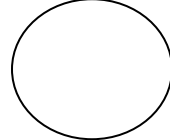
أجيزت الرسالة بتاريخ

٢٠١٨ / ٥ / ١٢

موافقة مجلس الجامعة

٢٠١٨ / /

ختم الإجازة



موافقة مجلس الكلية

٢٠١٨ / /

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، الحمد لله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، والشكر له سبحانه وتعالى على نعمته وتوفيقه في انجاز هذا البحث، والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليماً كثيراً.

أما بعد، فلا يسعني في هذا المقام الكريم سوى الاعتراف بالجميل لأصحاب الفضل بعد الله سبحانه وتعالى في وصول هذا البحث إلى ما هو عليه.

يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور عصافيت سيد أحمد عاشور أستاذ التكاليف بكلية التجارة جامعة عين شمس على تفضله بقبول الإشراف على هذه الرسالة وعلى ما قدمه من ملاحظات وتوجيهات وإرشادات قيمة كان عظيم الأثر في انجاز هذا البحث وخروجه إلى حيز الوجود.

كما يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور علاء على أحمد حسين أستاذ المحاسبة بكلية التجارة جامعة عين شمس، على تفضله المشاركة في الإشراف على هذه الرسالة، والذي كان له الأثر البالغ في إزالة العديد من الصعوبات التي واجهت الباحث أثناء إتمامه لهذا البحث، فليسيادته عميق الشكر والتقدير.

ويتقدم الباحث بأسمى آيات التقدير للأستاذ الدكتور عبد الرحمن محمود عليان أستاذ التكاليف بكلية التجارة جامعة عين شمس، على قبوله رئاسة لجنة الحكم والمناقشة على هذه الرسالة، واثرائها بآرائه السديدة فليسيادته جزيل الشكر والتقدير.

ويتوجه الباحث بخالص التقدير والاحترام إلى الأستاذ محمد محمود حسين خليل السيسى نائب رئيس الشركة المصرية لنقل الكهرباء، على تفضله بقبول المشاركة في لجنة المناقشة والحكم وتكرمه بفحص ومراجعة وتقييم هذه الرسالة واثرائها بفكره المتميز بالرغم من أعبائه الجسيمة ومشاغله الجمّة، فليسيادته جزيل الشكر والتقدير.

ولا يفوت الباحث أن يتقدم بالشكر والتقدير لكل من قدم له يد العون لإتمام هذا البحث.

الباحث

الإهداء

إلى والدي العزيز أطال الله عمره وأدام عليه نعمة الصحة والعافية والذي
بفضل الله ثم دعائه المتواصل وفقت إلى ما أنا عليه الآن
إلى روح أمي الحبيبة طيب الله ثراها وأسكنها الفردوس الأعلى
إلى زوجتي الغالية التي تحملت مشاق مسيرتي وما زالت
إلى أبنائي الأعزاء ضحى وأحمد ونور الدين
إلى إخوتي وأخواتي
إلى كل من لم يدخر جهداً في مساعدتي
إلى كل من ساهم في تلقيني ولو بحرف في حياتي الدراسية
أهدى لهم جميعاً هذا الجهد المتواضع

قائمة المحتويات

محتويات البحث

الصفحة	الموضوع
الفصل الأول: الإطار العلمي للبحث	
١	مقدمة
٢	أولاً: التعريف بمشكلة البحث
٣	ثانياً: أهداف البحث
٤	ثالثاً: أهمية الموضوع
٥	رابعاً: فرض البحث
٥	خامساً: منهج البحث
٧	سادساً: اختيار الوحدة الاقتصادية مجال الدراسة
٧	سابعاً: حدود البحث
٧	ثامناً: محتوى البحث
٩	تاسعاً: المصطلحات الرئيسية المرتبطة بالبحث
١٣	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: المنظور الاستراتيجي للتكاليف و التسعير التنافسي	
١٤	مقدمة
١٥	أولاً: الإطار الفكري للمنظور الاستراتيجي للتكاليف:
١٥	(١) المنظور الاستراتيجي للتكاليف - المفهوم والأدوات
٢٠	(٢) الاستراتيجيات التنافسية وأدوات إدارة التكلفة
٢٩	ثانياً: التسعير التنافسي من المنظور الاستراتيجي للتكاليف:
٢٩	(١) التسعير التنافسي - المفهوم
٣١	(٢) التسعير التنافسي من المنظور الاستراتيجي للتكاليف
٣٣	خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثالث: التسعير في الوحدات الاقتصادية غير المتنافسة	
٣٤	مقدمة
٣٥	أولاً طبيعة الوحدات الاقتصادية غير المتنافسة:
٣٨	ثانياً : مناهج التسعير في الوحدات الاقتصادية غير المتنافسة:
٣٨	(١) التسعير وفقاً للمنظور الاقتصادي
٣٩	(٢) التسعير وفقاً للمنظور المحاسبي
٤٤	(٣) تقييم مناهج التسعير في الوحدات الاقتصادية غير المتنافسة
٤٦	ثالثاً مناهج التسعير في شركات الكهرباء المصرية:
٤٦	(١) ماهية أنشطة شركات الكهرباء
٤٦	(٢) التسعير في شركات الكهرباء كإحدى الوحدات غير المتنافسة
٥٤	خلاصة الفصل الثالث
الفصل الرابع: الإطار المحاسبي المقترح لتسعير منتجات الوحدات غير المتنافسة من منظور تنافسي في قطاع الكهرباء	
٥٥	مقدمة
٥٦	أولاً: سلسلة القيمة والادارة الاستراتيجية للتكلفة
٥٧	(١) سلسلة القيمة - النشأة والمفهوم
٦٥	(٢) سلسلة القيمة - الفلسفة
٦١	(٣) المتطلبات الرئيسية لتطبيق نموذج سلسلة القيمة
٧٠	(٤) نموذج سلسلة القيمة - آلية التطبيق
٧٣	(٥) تحليل سلسلة القيمة والادارة الاستراتيجية للتكلفة
٧٩	ثانياً: تسعير وحدة إنتاج الكهرباء من منظور تنافسي - الإطار المقترح
٨٤	خلاصة الفصل الرابع
الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية واختبار فرض البحث	
٨٥	مقدمة

٨٥	أولاً: نبذة عن الشركة مجال الدراسة
٨٦	ثانياً: نشاط الشركة مجال الدراسة
٨٧	ثالثاً: مبررات اختيار الشركة مجال الدراسة
٨٧	رابعاً: نظام التكاليف المتبع في الشركة مجال الدراسة
٩٠	خامساً: بناء مخطط سلسلة القيمة في المحطة محل التطبيق
٩٤	سادساً: بناء نموذج قياس تكاليف الأنشطة في الشركة مجال الدراسة
١٠٣	سابعاً : اختبار فرض الدراسة
١٦٥	خلاصة الفصل الخامس
الفصل السادس: الخلاصة والنتائج والتوصيات	
١٦٧	مقدمة
١٦٨	أولاً: الخلاصة
١٧٥	ثانياً: النتائج
١٧٧	ثالثاً: التوصيات
١٧٩	رابعاً: آفاق الدراسات المستقبلية
قائمة المراجع	
١٨٠	أولاً: المراجع باللغة العربية
١٨٣	ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية
ملاحق البحث	
١٨٨	• ملحق رقم (١) جداول مخطط الأنشطة
١٩١	• ملحق رقم (٢) جداول توصيف الأنشطة
١٩٩	• ملحق رقم (٣) جداول محركات تكلفة الأنشطة
٢٠٢	• ملحق رقم (٤) جداول تدفق عناصر التكاليف من الأنشطة إلى هدف التكلفة النهائي
مستخلص البحث	
٢٠٣	• مستخلص باللغة العربية
٢٠٧	• مستخلص باللغة الإنجليزية

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
١- جداول قوائم تكاليف مجموعة الأنشطة الإنتاجية لخلايا القيمة للمحطة		
أ. جداول قوائم تكاليف أنشطة وحدة التوليد الأولى		
١-٥	■ قائمة تكاليف نشاط تشغيل الغلاية	١٠٥
٢-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء الغلاية	١٠٥
٣-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا الغلاية	١٠٥
٤-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة الغلاية	١٠٥
٥-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة الاعمال المدنية للغلاية	١٠٦
٦-٥	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة الغلاية	١٠٦
٧-٥	■ قائمة تكاليف نشاط تشغيل التوربينة	١٠٦
٨-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء التوربينة	١٠٦
٩-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا التوربينة	١٠٧
١٠-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة التوربينة	١٠٧
١١-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة الاعمال المدنية للتوربينة	١٠٧
١٢-٥	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة التوربينة	١٠٧
١٣-٥	■ قائمة تكاليف نشاط تشغيل المحولات	١٠٨
١٤-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء المحولات	١٠٨
١٥-٥	قائمة إجمالي تكاليف نشاط المحولات	١٠٨
١٦-٥	■ قائمة تكاليف نشاط تشغيل مساعدات الغلاية	١٠٨
١٧-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء مساعدات الغلاية	١٠٩
١٨-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا مساعدات الغلاية	١٠٩
١٩-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة مساعدات الغلاية	١٠٩
٢٠-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة الاعمال المدنية لمساعدات الغلاية	١٠٩
٢١-٥	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة مساعدات الغلاية	١١٠

١١٠	▪ قائمة تكاليف نشاط تشغيل مساعدات التوربينة	٢٢-٥
١١٠	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء مساعدات التوربينة	٢٣-٥
١١٠	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا مساعدات التوربينة	٢٤-٥
١١١	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة مساعدات التوربينة	٢٥-٥
١١١	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة مساعدات التوربينة	٢٦-٥
ب. جداول قوائم تكاليف أنشطة وحدة التوليد الثانية		
١١١	○ قائمة تكاليف نشاط تشغيل الغلاية	٢٧-٥
١١١	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء الغلاية	٢٨-٥
١١٢	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا الغلاية	٢٩-٥
١١٢	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة الغلاية	٣٠-٥
١١٢	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة الغلاية	٣١-٥
١١٢	○ قائمة تكاليف نشاط تشغيل التوربينة	٣٢-٥
١١٣	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء التوربينة	٣٣-٥
١١٣	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا التوربينة	٣٤-٥
١١٣	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة التوربينة	٣٥-٥
١١٣	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة التوربينة	٣٦-٥
١١٤	○ قائمة تكاليف نشاط تشغيل المحولات	٣٧-٥
١١٤	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء المحولات	٣٨-٥
١١٤	قائمة إجمالي تكاليف نشاط المحولات	٣٩-٥
١١٤	○ قائمة تكاليف نشاط تشغيل مساعدات الغلاية	٤٠-٥
١١٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء مساعدات الغلاية	٤١-٥
١١٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا مساعدات الغلاية	٤٢-٥
١١٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة مساعدات الغلاية	٤٣-٥
١١٥	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة مساعدات الغلاية	٤٤-٥
١١٦	○ قائمة تكاليف نشاط تشغيل مساعدات التوربينة	٤٥-٥
١١٦	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء مساعدات التوربينة	٤٦-٥

١١٦	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا مساعدات التوربينة	٤٧-٥
١١٦	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة مساعدات التوربينة	٤٨-٥
١١٧	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة مساعدات التوربينة	٤٩-٥
ج. جداول قوائم تكاليف أنشطة وحدة التوليد الثالثة		
١١٧	• قائمة تكاليف نشاط تشغيل الغلاية	٥٠-٥
١١٧	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء الغلاية	٥١-٥
١١٧	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا الغلاية	٥٢-٥
١١٨	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة الغلاية	٥٣-٥
١١٨	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة الغلاية	٥٤-٥
١١٨	• قائمة تكاليف نشاط تشغيل التوربينة	٥٥-٥
١١٨	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء التوربينة	٥٦-٥
١١٩	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا التوربينة	٥٧-٥
١١٩	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة التوربينة	٥٨-٥
١١٩	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة التوربينة	٥٩-٥
١١٩	• قائمة تكاليف نشاط تشغيل المحولات	٦٠-٥
١٢٠	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء المحولات	٦١-٥
١٢٠	قائمة تكاليف نشاط ميكانيكا المحولات	٦٢-٥
١٢٠	قائمة إجمالي تكاليف نشاط المحولات	٦٣-٥
١٢٠	• قائمة تكاليف نشاط تشغيل مساعدات الغلاية	٦٤-٥
١٢١	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء مساعدات الغلاية	٦٥-٥
١٢١	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا مساعدات الغلاية	٦٦-٥
١٢١	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة مساعدات الغلاية	٦٧-٥
١٢١	• قائمة تكاليف نشاط تشغيل مساعدات التوربينة	٦٨-٥
١٢٢	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء مساعدات التوربينة	٦٩-٥
١٢٢	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا مساعدات التوربينة	٧٠-٥
١٢٢	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة مساعدات التوربينة	٧١-٥

٧٢-٥	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة مساعدات التوربينة	١٢٢
د. جداول قوائم تكاليف أنشطة وحدة التوليد الرابعة		
٧٣-٥	- قائمة تكاليف نشاط تشغيل الغلاية	١٢٣
٧٤-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء الغلاية	١٢٣
٧٥-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا الغلاية	١٢٣
٧٦-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة الغلاية	١٢٣
٧٧-٥	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة الغلاية	١٢٤
٧٨-٥	- قائمة تكاليف نشاط تشغيل التوربينة	١٢٤
٧٩-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء التوربينة	١٢٤
٨٠-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا التوربينة	١٢٤
٨١-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة التوربينة	١٢٥
٨٢-٥	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة التوربينة	١٢٥
٨٣-٥	- قائمة تكاليف نشاط تشغيل المحولات	١٢٥
٨٤-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء المحولات	١٢٥
٨٥-٥	قائمة تكاليف نشاط ميكانيكا المحولات	١٢٦
٨٦-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة المحولات	١٢٦
٨٧-٥	قائمة تكاليف نشاط الاعمال المدنية للمحولات	١٢٦
٨٨-٥	قائمة إجمالي تكاليف نشاط المحولات	١٢٦
٨٩-٥	- قائمة تكاليف نشاط تشغيل مساعدات الغلاية	١٢٧
٩٠-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء مساعدات الغلاية	١٢٧
٩١-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا مساعدات الغلاية	١٢٧
٩٢-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة مساعدات الغلاية	١٢٧
٩٣-٥	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة مساعدات الغلاية	١٢٨
٩٤-٥	- قائمة تكاليف نشاط تشغيل مساعدات التوربينة	١٢٨
٩٥-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء مساعدات التوربينة	١٢٨
٩٦-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا مساعدات التوربينة	١٢٨

٩٧-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة مساعدات التوربينة	١٢٩
٩٨-٥	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة مساعدات التوربينة	١٢٩
٢- جداول قوائم تكاليف مجموعة الأنشطة الإدارية لوحدات التوليد بالمحطة		
٩٩-٥	قائمة تكاليف نشاط مكتب مدير عام التشغيل	١٣٠
١٠٠-٥	قائمة تكاليف نشاط مكتب مدير عام التوربينة	١٣٠
١٠١-٥	قائمة تكاليف نشاط مكتب مدير عام صيانة الكهرباء	١٣٠
١٠٢-٥	قائمة تكاليف نشاط مكتب مدير عام صيانة الغلايات	١٣٠
١٠٣-٥	قائمة تكاليف نشاط مكتب مدير عام صيانة الأجهزة	١٣١
١٠٤-٥	قائمة تكاليف نشاط مكتب مدير عام الكيمياء	١٣١
١٠٥-٥	قائمة تكاليف نشاط الشؤون المالية	١٣١
١٠٦-٥	قائمة تكاليف نشاط الشؤون الإدارية	١٣١
١٠٧-٥	قائمة تكاليف نشاط السلامة والصحة المهنية	١٣٢
١٠٨-٥	قائمة تكاليف نشاط الحراسة والأمن الإداري	١٣٢
١٠٩-٥	قائمة تكاليف نشاط الشؤون الفنية وإعداد التقارير	١٣٢
١١٠-٥	قائمة تكاليف نشاط إدارة الصيانة	١٣٢
١١١-٥	قائمة إجمالي تكاليف نشاط إدارة المحطة	١٣٣
١١٢-٥	قائمة تكاليف نشاط الورش	١٣٣
١١٣-٥	قائمة تكاليف نشاط المخازن	١٣٣
١١٤-٥	قائمة تكاليف نشاط النقل	١٣٣
١١٥-٥	قائمة تكاليف نشاط المستعمرة	١٣٤
١١٦-٥	قائمة تكاليف نشاط حوش المفاتيح	١٣٤
١١٧-٥	قائمة تكاليف نشاط معالجة المياه	١٣٤
١١٨-٥	قائمة تكاليف نشاط المعمل الكيماوي	١٣٤
١١٩-٥	قائمة تكاليف نشاط المعمل الكهربائي	١٣٥
١٢٠-٥	قائمة تكاليف نشاط مركز التحكم والكمبيوتر	١٣٥
١٢١-٥	قائمة إجمالي تكاليف نشاط مرافق مشتركة	١٣٥
١٢٢-٥	قائمة تكاليف نشاط نظم المعلومات	١٣٥
١٢٣-٥	قائمة تكاليف نشاط مباني ومرافق عامة	١٣٦