



إطار محاسبي مقترن لاستخدام التحاليل الاستراتيجية للتکاليف  
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

الأستاذ الدكتور

علااء على أحمد حسين

عصافت سيد أحمد عاشور

أستاذ المحاسبة المساعد

أستاذ محاسبة التكاليف

كلية التجارة - جامعة عين شمس

كلية التجارة - جامعة عين شمس

٢٠١٨-٢٠١٧

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

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

٢٦٩ سورة البقرة الآية

## **لجنة المناقشة والحكم على رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والمراجعة**

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

عنوان: إطار محاسبي مقترن لاستخدام التحليل الاستراتيجي للتکالیف لأغراض  
تسعیر منتجات الوحدات غير المتنافسة من منظور تنافسي  
"دراسة تطبيقية في قطاع الكهرباء".

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

(رئيساً)

**الأستاذ الدكتور/ عبد الرحمن محمود عليان**

أستاذ التکالیف- كلية التجارة- جامعة عين شمس

(مشرفاً)

**الأستاذ الدكتور/ عصافيت سيد أحمد عاشور**

أستاذ التکالیف- كلية التجارة- جامعة عين شمس

(مشرفاً بالاشتراك)

**الأستاذ الدكتور/ علاء على أحمد حسين**

أستاذ المحاسبة المساعد- كلية التجارة- جامعة عين شمس

(عضوأً)

**الأستاذ/ محمد محمود حسين خليل السيسي**

نائب رئيس الشركة المصرية لنقل الكهرباء

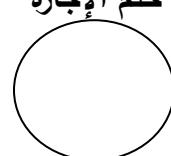
وقد قررت اللجنة أن الباحث ألم بالأسس العلمية لإعداد البحث والمواد الأساسية  
المربطة به، وبذلك ترى اللجنة بعد الفحص ومناقشة الرسالة منح الطالب درجة دكتور  
الفلسفة في المحاسبة والمراجعة من كلية التجارة جامعة عين شمس.

### الدراسات العليا

أجازت الرسالة بتاريخ

٢٠١٨ / ٥ / ١٢

ختم الإجازة



موافقة مجلس الجامعة

٢٠١٨ / /

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 إنجاز هذا البحث، والصلاوة 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 تفضيله بقبول الإشراف على هذه الرسالة وعلى ما قدمه من ملاحظات وتوجيهات وارشادات قيمة كان عظيم الأثر في إنجاز هذا البحث وخروجه إلى حيز الوجود.

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

ويتوجه الباحث بخالص التقدير والاحترام إلى الأستاذ محمد محمود حسين خليل السيسي نائب رئيس الشركة المصرية لنقل الكهرباء، على تفضيله بقبول المشاركة في لجنة المناقشة والحكم وتكرمه بفحص ومراجعة وتقدير هذه الرسالة واثرها بفكرة المتميز بالرغم من أعバائه الجسيمة ومشاغله الجمة، فلسيادته جزيل الشكر والتقدير.

ولا يفوّت الباحث أن يتقدّم بالشكر والتقدير لكل من قدّم له يد العون لإتمام هذا البحث.

الباحث

## الإهداء

إلى والدي العزيز أطالت الله عمره وأدام عليه نعمة الصحة والعافية والذى  
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 مسيري وما زالت  
إلى أبنائي الأعزاء ضحى وأحمد ونور الدين  
إلى إخوتي وأخواتي  
إلى كل من لم يدخل جهداً في مساعدتي  
إلى كل من ساهم في تلقيني ولو بحرف في حياتي الدراسية  
أهدي لهم جميعاً هذا الجهد المتواضع

## **قائمة المحتويات**

## محتويات البحث

الصفحة	الموضوع
<b>الفصل الأول: الإطار العلمي للبحث</b>	
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
<b>الفصل الثاني: المنظور الاستراتيجي للتكاليف و التسعير التنافسي</b>	
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

<b>الفصل الثالث: التسعير في الوحدات الاقتصادية غير المتنافسة</b>	
٣٤	مقدمة
٣٥	<b>أولاً طبيعة الوحدات الاقتصادية غير المتنافسة:</b>
٣٨	<b>ثانياً : مناهج التسعير في الوحدات الاقتصادية غير المتنافسة:</b>
٣٨	(١) التسعير وفقاً للمنظور الاقتصادي
٣٩	(٢) التسعير وفقاً للمنظور المحاسبي
٤٤	(٣) تقييم مناهج التسعير في الوحدات الاقتصادية غير المتنافسة
٤٦	<b>ثالثاً مناهج التسعير في شركات الكهرباء المصرية:</b>
٤٦	(١) ماهية أنشطة شركات الكهرباء
٤٦	(٢) التسعير في شركات الكهرباء كإحدى الوحدات غير المتنافسة
٥٤	خلاصة الفصل الثالث
<b>الفصل الرابع: الإطار المحاسبي المقترن لتسعير منتجات الوحدات غير المتنافسة من منظور تنافسي في قطاع الكهرباء</b>	
٥٥	مقدمة
٥٦	<b>أولاً: سلسلة القيمة والادارة الاستراتيجية للتكلفة</b>
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	<b>ثانياً: تسعير وحدة إنتاج الكهرباء من منظور تنافسي- الإطار المقترن</b>
٨٤	خلاصة الفصل الرابع
<b>الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية واختبار فرض البحث</b>	
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 المتبعة 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: أفق 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
<b>١- جداول قوائم تكاليف مجموعة الأنشطة الإنتاجية لخلايا القيمة للمحطة</b>		
<b>أ. جداول قوائم تكاليف أنشطة وحدة التوليد الأولى</b>		
١-٥	<b>▪ قائمة تكاليف نشاط تشغيل الغلدية</b>	١٠٥
٢-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء الغلدية	١٠٥
٣-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا الغلدية	١٠٥
٤-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة الغلدية	١٠٥
٥-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة الاعمال المدنية للغلدية	١٠٦
٦-٥	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة الغلدية	١٠٦
٧-٥	<b>▪ قائمة تكاليف نشاط تشغيل التوربينة</b>	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	<b>▪ قائمة تكاليف نشاط تشغيل المحولات</b>	١٠٨
١٤-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء المحولات	١٠٨
١٥-٥	قائمة إجمالي تكاليف نشاط المحولات	١٠٨
١٦-٥	<b>▪ قائمة تكاليف نشاط تشغيل مساعدات الغلدية</b>	١٠٨
١٧-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة كهرباء مساعدات الغلدية	١٠٩
١٨-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة ميكانيكا مساعدات الغلدية	١٠٩
١٩-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة مساعدات الغلدية	١٠٩
٢٠-٥	قائمة تكاليف نشاط صيانة الاعمال المدنية لمساعدات الغلدية	١٠٩
٢١-٥	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة مساعدات الغلدية	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

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

١٢٩	قائمة تكاليف نشاط صيانة أجهزة مساعدات التوربينة	٩٧ - ٥
١٢٩	قائمة إجمالي تكاليف أنشطة مساعدات التوربينة	٩٨ - ٥

## ٢- جداول قوائم تكاليف مجموعة الأنشطة الإدارية لوحدات التوليد بالمحطة

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