

استخدام اسلوب الكلفة المستهدفة لقياس كلف خدمات الهبوط في المطارات
 بحث تطبيقي في مطار بغداد الدولي

Using the target cost method to measure the costs of landing services at airports, an applied research at Baghdad International Airport

thana.nnali@gmail.com	جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	ثناء ناصر نايف علي
fayhaa1959@yahoo.com	جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	أ.د. فيحاء عبدالله يعقوب

المستخلص:

استعمال اسلوب الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف يعد من بين اهم المتغيرات الحديثة للمحاسبة الادارية الاستراتيجية التي اظهرت استجابة المتغيرات بيئة الاعمال المعاصرة فضلا عن ان التكلفة المستهدفة هي اسلوب لتحديد تكلفة دورة حياة المنتج والتي يجب أن تكون كافية لتطوير أداء وظيفي وجودة محددتين، مع ضمان ربحها المنشود. يتضمن تحديد التكلفة المستهدفة طرح هامش الربح المطلوب من سعر السوق التنافسي وهذا ما تم عرضه في هذ البحث من هامش ربح لخدمات الهبوط في المطار يمكن التوصل الى الكلفة المستهدفة للمنتج (خدمة الهبوط) حيث ان الرسوم (الاسعار) محددة بشكل ثابت من قبل الدولة العراقية بنظام منشور في الوقائع العراقية وبالتالي نتوصل الى تكلفة خدمة الهبوط.

الكلمات المفتاحية: خفض التكلفة، الكلفة المستهدفة، المطار - خدمة الهبوط

Abstract:

The use of the target cost technique in reducing costs is a technique among the most important modern variables of strategic management accounting that showed the response to the variables of the contemporary business environment, in addition to that the target cost is a method for determining the cost of the product life cycle, which must be sufficient to develop specific job performance and quality, while ensuring its profit desired. Determining the target cost includes subtracting the required profit margin from the competitive market price, and this is what we will present in this research from the profit margin for landing services at the airport. In the Iraqi realities and thus arrive at the cost of the landing service.

Keywords: Cost Reduction, Target Cost, Airport – landing service

المقدمة:

يعد قطاع النقل الجوي بشكل عام وقطاع المطارات منه بشكل خاص من القطاعات الحيوية الاقتصادية والتي يستوجب التركيز عليها لاستخراج منافع اقتصادية تزيد من عائدات الدول ونظراً للتطورات التي شهدتها هذا القطاع وتطور تكنولوجيا المعلومات وانتقالها بسرعة من مكان لآخر إضافة وضغوطات الاسعار العالمية لكون خدمات المطارات تعد من اهم الخدمات التي تحتاج الدول لتوفيرها لتساهم في ازدهار اقتصادها واسعار المطارات تؤثر بشكل طردي على اسعار الرحلات الجوية الخاصة بالمسافرين وشركات الشحن لذا لا بد من التقيد في مدى تسعير للخدمات يتطابق مع الدول الاخرى و بالوقت ذاته يحقق عائد للمؤسسة المالية (المطار) والامر الذي احتياج الادارة الى نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية التي يمكن ان تؤثر على كيفية اتخاذ القرارات وخاصة التي تتعلق بتسعير

المنتجات الخاصة وقرارت خفض التكاليف وان اسلوب الكلفة المستهدفة من ابرز الاساليب الكفوية الادارية التي يمكن ان تعطي نتائج مؤثرة في اتخاذ تلك القرارات.

1) المبحث الأول: منهجية البحث والدراسات سابقة

1- منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث: تمثلت مشكلة البحث في المطلق اعتماد مطار بغداد الدولي وهو احدي قطاعات النقل الجوي الخدمية على نظام محاسبة الحكومي والانظمة التشريعية الخاصة بفرض الرسوم على شركات النقل الجوي فيما يخص خدمات هبوط الطائرات لذا لا بد من دراسة طريقة تمكن ادارة المطار من استخدام طرق ادارية كفوية بشكل يساهم في خفض التكاليف وتحقيق هامش الربح المستهدف من خدمة الهبوط والمحددة اسعارها (رسوم الخدمة) مسبقاً بنظام اجور (نظام خاص بتسعير وطرق فرض رسوم المطارات) 2-1 اهمية البحث: تكمن اهمية البحث في التعرف على الدور الكبير الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف على الكلفة المستهدفة في تحديد الكلف بشكل اكثر دقة ومنطقية من خلال تحديد كلفة الخدمة ومحاولة تخفيضها والتي يتم في ضوءها تحديد القرارات المناسبة لتلك الخدمة وبالتالي تحقيق هامش الربح المستهدف حسب الاسعار المحددة لخدمة الهبوط.

3-1 هدف البحث: يهدف البحث الى دراسة حساب الكلفة لخدمة الهبوط وفق اسلوب الكلفة المستهدفة ليشمل دراسة على الكلفة المعيارية المستخرجة من البيانات الفعلية المالية ومحاولة تخفيض التكاليف للتوصل الى الكلفة التي تحقق هامش ربح ومنفعة للمطار حسب الاسعار المحددة لخدمة الهبوط بواسطة نظام اجور حكومي.

4-1 فرضية البحث: يساهم اسلوب الكلفة المستهدفة يؤدي الى اتخاذ اسس علمية والتوصل الى كلفة خدمة الهبوط في المطارات بشكل دقيق اكثر مما يساعد على تخفيض التكاليف بالمقارنة مع الكلفة المعيارية المستخرجة من الكلفة الفعلية وبالتالي تمكن متخذي القرارات باتخاذ قرارات عادلة و بكفاءة وفاعلية عالية والتوصل الى الكلفة المستهدفة لخدمة الهبوط التي تحقق هامش ربح 20% من السعر المحدد وفق نظام حكومي خاص بأسعار خدمات المطارات خاصة فيما يتعلق بخدمات الهبوط التي يستحصلها المطار.

5-1 خامسا-الحدود المكانية : سلطة الطيران المدني العراقي ، مطار بغداد الدولي .

6-1 الحدود الزمانية: البيانات المالية لعام 2018 لسلطة الطيران المدني العراقي وهي السنة المالية التي تم اصدار نظام اجور خاص برسوم خدمات المطارات والملاحة الجوية.

7-1 منهج البحث : اعتمد الجانب النظري على المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي في دراسة واقع المطار عينة البحث وتصنيف الأنشطة الانتاجية والخدمية وتم تحليل البيانات ولاحتساب كلفة الأنشطة الخدمية ولأغراض التطبيق العملي تم اختيار سلطة الطيران المدني العراقي / مطار بغداد الدولي.

2- دراسات السابقة

1- دراسة م.م. طه عليوي ناصر 2010 (استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير (دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل)

يهدف البحث إلى مدى مساهمة مدخل التكلفة المستهدفة كأحد أساليب الحديثة في مجال خفض الكلف وفي ترشيد قرارات التسعير في معمل الألبسة الولادية في الموصل حيث تحدد الكلف الحيوية هذا القطاع الصناعي من حيث تحدد بموجبه وفقا لأسعار البيع التي يقبلها السوق ونظرا ارتباطه بالتطور التقني وشدة المنافسة ولتحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه إلى ثلاث محاور إذ خصص المحور الأول لنشأة التكلفة المستهدفة ومفهومها وهدفها بينما تناول المحور الثاني التسعير وفق التكلفة المستهدفة في حين تناول المحور الثالث تطبيق التكلفة المستهدفة في معمل الألبسة الولادية في الموصل إذ اثبت التطبيق العملي على المنتجات عينة البحث انه تم التوصل الى اجراءات في تخفيض الكلف للمنتجات ومن خلال المقارنة بين الاسعار المعتمدة من قبل المعمل

والاسعار وفقا لأسلوب التكلفة المستهدفة ظهر ان اسلوب التكلفة المستهدفة افضل بالنسبة للمعمل والمستهلك لان الاسعار اقل من الاسعار التي تم اعتمادها من قبل المعمل وبالتالي فان الارباح المتحققة من بيع المنتجات تكون اعلى من الارباح التي تحققت في ضوء تكاليف المنتجات السابقة.

2- دراسة د. ثائر الغبان 2012 (الخطوات التوصيفية المقترحة لاعتماد التقنية الكفوية ودعامتها القيمة لاستهداف تكاليف منتجات الوحدات الاقتصادية العراقية بقصد خفضها)

يتناول البحث الخطوات التوصيفية المقترحة لاستعمال التقنية الكفوية المستهدفة ودعامتها القيمة لاغراض خفض تكاليف المنتجات ولتحقيق هدف البحث سيتم تناول المقومات التي تملكها التقنيات المبحوثة لتلبية متطلبات سوق العمل فضلا عن توضيح اهميتها وكيفية تحديدها وتحقيقها ، من خلال الرغبة في التطوير والعمل الجماعي وتوصل البحث الى ان تقنية الكلفة المستهدفة ودعامتها القيمة يعدان من افضل تقنيات الادارة الاستراتيجية التي تمكن من خفض التكاليف.

3- دراسة اجنبية Andro Pajrok 2014 (Application of Target Costing method in the Hospitality Industry) (استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة في صناعة الخدمة / الضيافة)

تعتمد الأساليب التقليدية لإدارة التكاليف على التكاليف الناتجة عن القدرات والموارد الموجودة في الشركة. إضافة إلى هذه التكاليف هامش أو ربح محدد ، يؤدي إلى سعر البيع ، إذا لم يكن السوق مستعداً لقبول سعر البيع هذا ، يحتاج المدراء إلى إيجاد فرص للترشيد وخفض التكلفة ، إدارة التكلفة المستهدفة هي عملية إدارة سعر البيع والأرباح المخطط لها التي يمكن أن يقبلها السوق ، وعندها فقط يكون من الممكن تحديد تكلفة المنتج ، في مرحلة التخطيط للمنتج وعملية التصنيع ، يكون النهج هو إيجاد طريقة لخفض (إستراتيجية) طرق محاسبة التكاليف في صناعة الضيافة/الخدمة

4- دراسة عربية د. رباب حمدي جميل 2020 (دور اسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لادارة التكلفة والادوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج " دراسة ميدانية")

تناول هذا البحث كيفية استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لادارة التكلفة مع الاستعانة بالادوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وذلك من خلال دورة حياة المنتج وذلك بوضع سعر السوق هو نقطة البداية وبعد ذلك يتم تخطيط وتصميم المنتجات في ضوء رغبات العملاء وبالسعر المقبول ومن خلال دراسة مراحل وخطوات الانتاج يتم تحديد التكلفة للوصول الى الكلفة التي بإمكانها ان تحقق هامش الربح المطلوب وفقاً لاسعار السوق.

موقف الدراسة الحالية:

يعد قطاع المطارات من القطاعات الحيوية الاقتصادية ونظرا لوجود ضغوطات في تحديد الاسعار وفق الاسعار العالمية لكون خدمات المطارات تعد من اهم الخدمات التي تحتاج الدول لتوفيرها لتساهم في ازدهار اقتصادها واسعار المطارات تؤثر بشكل طردي على اسعار الرحلات الجوية الخاصة بالمسافرين وشركات الشحن لذا لا بد من التقيد في مدى تسعير للخدمات يتطابق مع الدول الاخرى و بالوقت ذاته يحقق عائد للمؤسسة المالية (المطار) والامر الذي يحتاج الى استراتيجية تمكن الادارة الى من اتخاذ القرارات وخاصة التي تتعلق بتسعير المنتجات الخاصة وقرارت خفض التكاليف وان اسلوب الكلفة المستهدفة من ابرز الاساليب الكفوية الادارية التي يمكن ان تعطي نتائج مؤثرة في اتخاذ تلك القرارات.

(2) المبحث الثاني : التكلفة المستهدفة وقياس تكلفة الخدمة / اطار مفاهيمي

1-2 تعريف اسلوب الكلفة المستهدفة Target Cost: تعددت الدراسات التي تناولت تعريف التكلفة المستهدفة فبعضهم يرى أنها أسلوب لإدارة التكلفة من خلال مرحلة التصميم والتخطيط والتطوير وبعضهم يرى إنها أسلوب للوصول إلى سعر المنتج ، فقد تم تعريفها:(المطارنة، 284،2008) بأنه مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققا الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج .

كما تم تعريفها : بأنها أسلوب لإدارة التكلفة من خلال مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتج هدفه مساعدة المديرين في إيجاد أساليب لخفض تكاليف المنتج على مدى دورة حياته لزيادة الربحية مع التركيز على تصميم المنتج الذي يرضي العملاء . وتم تعريفها بأنه مدخل لتحديد كلفة الإنتاج للمنتجات المقدمة وبالشكل الذي يمكن من معرفة فيما إذا إنها تحقق هامش الربح المرغوب (الذهبي والغبان ، 2007 ، 236)

2-2 أهداف الكلفة المستهدفة :

يمكن أيجاز أهداف الكلفة المستهدفة بالاتي : (المطارنة،286،2008)

- 1 -تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية .
- 2 -تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق .
- 3 -إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل.
- 4 -تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل .
- 5 -خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع.
- 6 -مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

2-3 مراحل استخراج الكلفة المستهدفة :

يمكن تقسيم مراحل تقدير التكلفة المستهدفة إلى ثلاثة أقسام:

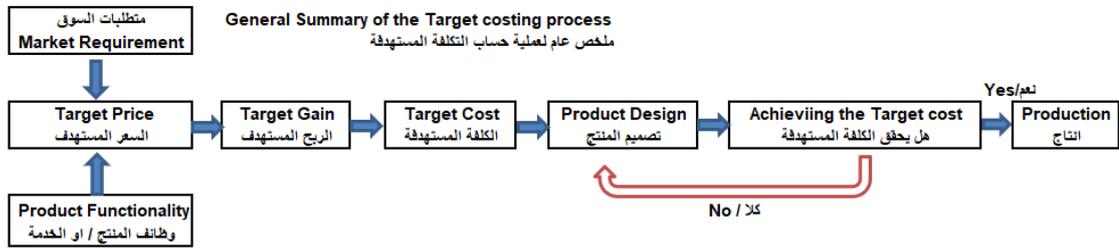
“Ansari 1997 Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management”

- القسم الأول ينطوي على تحديد الكلفة المستهدفة المدفوعة بالسوق، والتي تركز على دراسة ظروف السوق لتحديد التكلفة المسموح بها للمنتج من أجل تحقيق ربح طويل الأمد للشركة وبسعر البيع المتوقع
- القسم الثاني إجراء استراتيجيات لخفض التكلفة مع جهد مصمم المنتج وإبداعه لتحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج.
- القسم الثالث هو التكلفة المستهدفة على مستوى المكون والتي تحلل تكلفة الإنتاج إلى المستويات الوظيفية والمكونات لنقل مسؤولية التكلفة إلى الموردين.

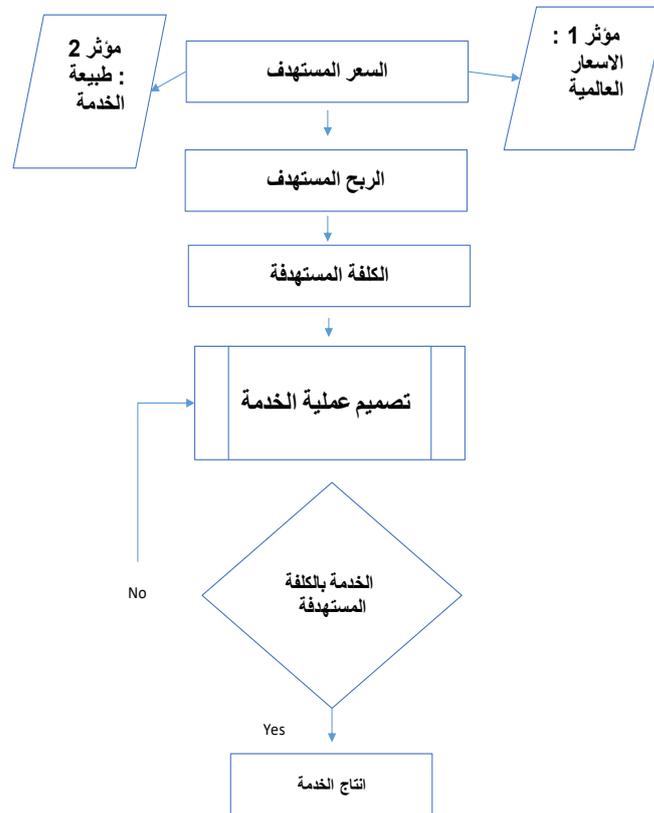
$$\text{TARGET COST} = \text{TARGET PRICE} - \text{TARGET PROFIT}$$

المصدر : Application of Target Costing 2014 method in the Hospitality Industry

والشكل الاتي يلخص العمل وفق اسلوب الكلفة المستهدفة



ولاحساب الكلفة المستهدفة لخدمة الهبوط في المطار نحتاج الى العمل وفق الطريقة بالشكل التالي رقم (1-2)



المصدر: اعداد الباحثة

2-4 المطار وخدمة الهبوط :

- عرفت المادة الاولى الفقرة (10) قانون الطيران المدني رقم (148) لسنة (1974) المطار على انه (مساحة محددة على سطح الارض او الماء - بما فيها من مباني ومنشآت ومعدات - مخصصة كلياً او جزئياً لوصول ومغادرة وتحرك الطائرات).
- كما عرفت الفقرة (11) من نفس المادة اعلاه المطار الدولي على انه (مطار تعينه الدولة في اقليمها للحركة الجوية دخولا وخروجاً وتتخذ فيه الاجراءات المتعلقة بالكمارك والهجرة والصحة والحجر الصحي للحيوانات والنباتات وغيرها من الاجراءات المشابهة).
- وبينت المنظمة الدولية للطيران المدني ICAO تعريفاً للمطار بأنه عبارة عن سطح محدد على الارض أو الماء (يحتوي على كافة الابنية والتجهيزات والتمديدات اللازمة) وهو معد لكي يستعمل جزئياً أو كلياً لهبوط واقلاع الطائرات على اختلافها

3) المبحث الثالث / الجانب العملي

3-1 الاسعار المستهدفة لخدمات الهبوط

في مطار بغداد الدولي وكافة المطارات العراقية و يعتمد على الاسعار المحددة وفق الانظمة الحكومية

(جريدة الوقائع العراقية نظام الأجور في المطارات المدنية رقم 6 لسنة 2018) يمكن للمطار ان يحقق وارداته من رسوم الهبوط وفق الاسعار الاتية في الجدول رقم (3-1) :

جدول 3-1		
اسم النشاط	طريقة الاحتساب	السعر دولار امريكي
رسوم هبوط الطائرات	وزن اقلاع اقل من 12,000 كغم	\$ 350.00
	وزن اقلاع (12,001 - 21,000)	\$ 450.00
	وزن اقلاع (21,001 - 41,000)	\$ 500.00
	وزن اقلاع (41,001 - 61,000)	\$ 900.00
	وزن اقلاع (61,001 - 100,000)	\$ 1,150.00
	وزن اقلاع (100,001 - 120,000)	\$ 1,500.00
	وزن اقلاع (120,001 - 140,000)	\$ 1,900.00
	وزن اقلاع (140,001 - 200,000)	\$ 2,200.00
	وزن اقلاع (200,001 - 300,000)	\$ 2,500.00
	وزن اقلاع (300,001 - 400,000)	\$ 3,150.00
	وزن اقلاع يزيد عن 400,000 كغم	\$ 4,000.00
	الطائرات الهليكوبتر	\$ 350.00
	مبلغ اضافي للرحلات غير مجدولة وزن 136 الف كغم	\$ 2,000.00
	مبلغ اضافي للرحلات غير مجدولة وزن اكثر من 136 الف كغم	\$ 4,000.00

المصدر : (جريدة الوقائع العراقية نظام الأجور في المطارات المدنية رقم 6 لسنة 2018)

وبالاعتماد على طريقة الاحتساب في الشكل التالي يمكن التوصل الى الكلفة المستهدفة : "Application of Target Costing method in the Hospitality Industry, 2014"

المعادلة الخاصة بأحتساب الكلفة المستهدفة :

سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف = الكلفة المسموح بها لتحقيق الربح المستهدف
الكلفة المعيارية - الفرق بين الكلفة المسموح بها = الكلفة المستهدفة

وتطبيقاً لما جاء في الشكل السابق الجدول التالي رقم (3-2) يبين طريقة الاحتساب :

جدول 3-2			
تطبيق معادلة الكلفة المستهدفة على سعر / رسوم خدمة الهبوط لاجد انواع الطائرات			
	Target Selling Price	\$500.00	الرسوم المستهدفة / سعر الطائرة / خدمة هبوط
Less	Target Gain %20	\$100.00	الربح المستهدف %20
=	Allowable Cost by Market	\$ 400.00	الكلفة المسموح بها لتحقيق الربح المستهدف
Less	Standard Cost	\$450.00	الكلفة المعيارية
Less	Target Difference	\$ (50.00)	الفرق المستهدف
=	Target Cost	\$ 400.00	الكلفة المستهدفة

المصدر : اعداد الباحثة كمثل لعملية الاحتساب ، السعر من الجدول (3-1) للطائرات بالوزن (12-21 الف طن)

وبحسب البيانات المالية لسلطة الطيران المدني في سنة 2018 - وبحسب التكلفة المخصصة لنشاط خدمات الهبوط وبحسب اصناف الطائرات ظهرت كما في الجداول ادناه :

1. الجدول 3-3 يبين اصناف واعداد الرحلات (الطائرات) المستخدمة خدمة الهبوط في مطار بغداد في سنة 2018 وبالتالي حققت ايراد لمطار بغداد من خدمة الهبوط (وغيرها من الخدمات)

جدول 3-3			
اعداد الطائرات الهابطة في مطار بغداد وحسب نوعها / لسنة 2018			
فئة اوزان الطائرات	السعر \$	الرمز لنوع الطائرة	عدد الرحلات - الهبوط
وزن اقلع (21,001 - 41,000)	500	A	3329
وزن اقلع (41,001 - 61,000)	900	B	687
وزن اقلع (61,001 - 100,000)	1150	C	14829
وزن اقلع (140,001 - 200,000)	2200	D	298
وزن اقلع (200,001 - 300,000)	2500	E	377
المجموع - عدد رحلات			19520

المصدر : عدد الرحلات من قسم الاحصاء في سلطة الطيران المدني العراقي بعد تحليل جدول صادر من قسم النقل الجوي عن انواع واعداد كل طائره

2. الجداول الاتية بيانات عن كلفة كل نشاط الهبوط حسب البيانات المالية (تقارير المصروفات) واعداد كلفة كل صنف بالتعاون مع القسم المالي واقسام اخري للسلطة والتوصل الى النتائج التالية :

ان كلفة خدمات الهبوط من عدة عناصر لهذه التكلفة اهمها (الاجور المباشرة من حسابات الرواتب ، الخدمات الامنية ، خدمات النظافة من حسابات المستلزمات الخدمية، المياه والكهرباء من المستلزمات السلعية وكذلك تم احتساب مصاريف الصيانة والاندثارات المتعلقة بخدمات الهبوط واشتراكات المنظمات الدولية والمصاريف الادارية الاخرى)

اولاً: عنصر الكلفة - الاجور المباشرة : تشمل رواتب الموظفين المتعلق عملهم بشكل مباشر في خدمات الهبوط والمدراء المسؤولين عن الاقسام الخاصة بادارة عمل تنظيم هبوط الطائرات في المطار

وهي من ضمن حسابات المصروفات - تبوب على حسابات الرواتب والمخصصات ومعدل الرواتب والاجور كان كالاتي في الجدول

(3-4)

جدول 3-4		
التفاصيل	معدل الاجر الشهري د.ع	عدد الموظفين
العاملين	1,100,000	248
الاداريين	3,000,000	64

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات القسم المالي والموارد البشرية والقسم الفني في سلطة الطيران المدني العراقي

ثانياً: **عنصر الكلفة - مواد (مباشرة وغير مباشرة)** : تشمل المواد المتعلقة بشكل مباشر او غير مباشر في خدمات الهبوط والاقسام الخاصة بتنظيم هبوط الطائرات في المطار وهي من ضمن حسابات المصروفات - تبويب على حسابات المستلزمات السلعية وكانت المبالغ السنوية للمستلزمات السلعية او المواد كما في الجدول (3-5) الاتي :

جدول 3-5			
سعر الوحدة	كمية	المبلغ السنوي	مستلزمات سلعية
سعر 200 د.ع	225 لتر مكعب	45,000,000	مياه
سعر 120 د.ع	6458 كيلو واط	775,000,000	كهرباء
سعر 450 د.ع	522 الف لتر	235,000,000	وقود

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات القسم المالي والقسم الفني في سلطة الطيران المدني العراقي

ثالثاً: **عنصر الكلفة - مصاريف (مباشرة وغير مباشرة)** : تشمل جميع الحسابات المبوبة على المستلزمات الخدمية (احياناً تمثل مبالغ عن تسديد عقود لشركات متعاقدة مع سلطة الطيران المدني العراقي لتقدم تلك الخدمات ضمن مهام ادارة المطارات بشكل عام والمبالغ المذكورة هي فيما يتعلق بمطار بغداد الدولي وللسنة المالية 2018) وهذه المبالغ (المصاريف الخدمية) والمتعلقة بخدمات الهبوط بشكل مباشر او غير مباشر وهي من ضمن حسابات المصروفات - تبويب على حسابات المستلزمات الخدمية وكانت المبالغ السنوية للمستلزمات الخدمية كما في الجدول (3-6) الاتي :

جدول 3-6		
التفاصيل	معدل الاجر الشهري / دينار عراقي	عدد الموظفين
خدمة الامن	2,000,000	374
خدمة النظافة	540,000	106

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات القسم المالي والقسم الفني في سلطة الطيران المدني العراقي

رابعاً : **عنصر الكلفة - مصاريف اخرى (صيانة ، اندثارات ، كلف ادارية) توفرت عنها البيانات التالية**

جدول 3-7	
المصاريف الاخرى	المبلغ السنوي
اشتراكات دولية	162,000,000
الاندثارات	782,533,600
الصيانة	1,112,535,000
مصاريف ادارية	320,000,000
المجموع	2,377,068,600

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات القسم المالي في سلطة الطيران المدني العراقي

وعليه من الجداول السابقة تكول الكلفة المعيارية للرحلة الواحدة (هبوط - طائرة - رحلة) كما يلي:

جدول 3-8		
رقم الجدول	المبلغ الكلي	عناصر الكلفة
4	5,577,600,000	الاجور المباشرة
		العاملين
		الاداريين
5	1,055,000,000	مستلزمات سلعية
		مياه
		كهرباء
		وقود
6	9,662,880,000	مستلزمات خدمية
		خدمة الامن
		خدمة النظافة
7	2,377,068,600	المصاريف الاخرى
		اشتركاكات دولية
		الانذارات
		الصيانة
		مصاريف ادارية
	18,672,548,600	المجموع

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول السابقة رقم (4 و 5 و 6 و 7)

وبالتالي يكون معدل كلفة الرحلة الواحدة المعيارية كما يلي:

جدول 3-9	
18,672,548,600	اجمالي الكلفة المعيارية
	÷
19520	عدد الرحلات
	=
956,585.48	معدل كلفة الرحلة

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم (3-8) والجدول (3-3)

وإذا اعتمدنا الصنف B من الطائرات كما في الجدول رقم (3-3) حيث كانت سعر (رسوم الهبوط) الخاصة بهذا الصنف \$900 حسب النظام الحكومي (نظام الاجور الخاص بتسيير خدمات المطارات) اي ما يعادل حسب سعر الصرف 1200 دينار/ \$1 في سنة 2018 (1,080,000 دينار عراقي) وكانت عدد الرحلات (687) رحلة / طائرة / عملية هبوط تظهر لنا النتائج كما في الجدول

10-3

جدول 3-10			
	Target Selling Price	1,080,000	الرسوم المستهدفة / سعر الطائرة / خدمة هبوط
Less	Target Gain %20	216,000	الربح المستهدف %20
=	Allowable Cost by Market	864,000	الكلفة المسموح بها لتحقيق الربح المستهدف
Less	Standard Cost	956,585	الكلفة المعيارية
Less	Target Difference	(92,585)	الفرق المستهدف
=	Target Cost	864,000	الكلفة المستهدفة

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول السابقة

وللعمل على تخفيض كلفة الوحدة الواحدة (الرحلة) يجب اعادة تصميم عملية الهبوط بكلفة اقل بمقدار 10% من الكلفة المعيارية الحالية على ان لا تؤثر على جوده الخدمة مثل تخفيض بعض كلف المستلزمات السلعية ومنها الكهرباء ومن المستلزمات الخدمية والاجور الى حد الوصول الى مبلغ 1.8 مليار دينار عراقي سنوياً للتوصل الى الكلفة المعيارية الاجمالية المستهدفة لكافة الرحلات التي من الممكن ان تحقق ربح بنسبة 10% كما في حالة الصنف B

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً- اهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث هي :

1. استخدام اسلوب الكلفة المستهدفة TARGET COST يساعد على تحديد وقياس كلفة خدمات الهبوط بصورة صحيحة حيث يلعب نظام محاسبة التكاليف وبالاخص اسلوب الكلفة المستهدفة TARGET COST دوراً مهماً في صنع القرارات الادارية وخاصة قرارات التسعير لخدمة المطار .
2. تعتبر الكلفة التقديرية او المعيارية اعلى من الكلفة المستهدفة التي بإمكانها ان تحقق الربح المستهدف من خلال السعر المحدد بواسطة نظام الاجور الخاص بأسعار خدمات المطارات الصادر في سنة 2018
3. يوفر اسلوب الكلفة المستهدفة TARGET COST بيانات تفصيلية دقيقة تساعد في تحسين كفاءة قرارات في اعادة تصميم متطلبات وانشطة انتاج الخدمة.

ثانياً- اهم التوصيات التي توصل اليها البحث هي :

1. ضرورة توفير مقومات نظام محاسبة التكاليف بصورة متكاملة في قطاع خدمات المطارات حتى يحقق هذا النظام الاهداف المطلوبة منه بكفاءة ويساعد في العمل على استخدام اساليب كلفوية وادارية حديثة التي بإمكانها ان تساهم في تخفيض التكاليف الخاصة بالخدمات المقدمة من المطارات .
2. العمل على تخفيض كلف خدمات الهبوط بالتعاون مع القسم الفني وذلك من خلال دراسة امكانية تخفيض او ترشيد كلف خدمات الكهرباء (على سبيل المثال لا الحصر) بنسب بسيطة لا تتجاوز 10% يؤدي الى الوصول الى الكلفة المستهدفة التي قد تحقق هامش الربح المطلوب من الاسعار المحددة بواسطة نظام اجور خدمات المطارات والملاحة الجوية المحدد مسبقاً .
3. العمل على اعداد مخرجات نظام محاسبة التكاليف عن طريق اعداد تقارير كلفوية للخدمات ودراستها قبل تحديد اسعار / رسوم الخدمات وبالتالي وضع اسس علمية متعلقة بكل نوع خدمة يقدمها المطار قبل عملية تحديد اسعار تلك الخدمات وبالتالي اتخاذ قرارات تسعيرية رشيدة والعمل على اعادة وضع نظام اجور (تحديد اسعار خدمات المطارات) بفترات زمنية لا تزيد عن سنتين .

المصادر

- 1- دراسة م.م. طه عليوي ناصر 2010 (استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير (دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل) مجلة الادارة والاقتصاد عدد 85 جامعة الموصل.
- 2- دراسة د. ثائر الغبان 2012 (الخطوات التوصيفية المقترحة لاعتماد التقنية الكلفوية ودعمتها القيمة لاستهداف تكاليف منتجات الوحدات الاقتصادية العراقية بقصد خفضها) مجلة دراسات محاسبية ومالية العدد 19 الفصل الثاني لسنة 2012 جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
- 3- دراسة عربية د. رباب حمدي جميل 2020 (دور اسلوب الكلفة المستهدفة كمدخل لادارة التكلفة والادوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج " دراسة ميدانية") مجلة كلية الادارة والاقتصاد العدد 567 جامعة 6 اكتوبر جمهورية مصر العربية.
- 4- المطارنة ،عسان فلاح،2008،متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية دراسة ميدانية ،مجلد دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد 24،العدد2.
- 5- الذهبي،جليله عيدان الغبان ،ثائر صبري ،2007،استهداف السعر كاساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الاعمال الحديثة ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، بغداد ،المجلد 13،العدد 4

- 6- قانون الطيران المدني رقم (148) لسنة (1974)
- 7- البيانات المالية للسنة المالية 2018 : تقارير المصروفات والرواتب والاجور وتقارير الايرادات وميزان المراجعة / سلطة الطيران المدني العراقي / القسم المالي وقسم الموارد البشرية
- 8- البيانات الفنية للسنة المالية 2018 : تقارير اعداد الرحلات / الطائرات ولكل خدمة ، استهلاك الكهرباء والوقود ، اعداد موظفي خدمات الامن والنظافة / سلطة الطيران المدني العراقي / الاقسام الفنية
- 9- (جريدة الوقائع العراقية نظام الأجور في المطارات المدنية رقم 6 لسنة 2018 الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم 201 سنة 2018)

10- Application of Target Costing 2014 method in the Hospitality Industry, Application of Target Costing method in the Hospitality Industry) Journal of Education Culture and Society No. 2_2014 Eotvos lorand university جامعة أوتفوش لوراند
هنغاريا