

Using Target Cost Technology to Reduce Airline Passenger Transport Costs

Sarmad Abbas Nasser Al-Jubouri

Post Graduate Institute for Accounting and
Financial Studies - University of Baghdad
Sarmad.abbas1001e@pgiafs.uobaghdad.edu.iq
Received:14/5/2024

Prof. Dr. Thair S.Al ghban

Post Graduate Institute for Accounting and Financial
Studies - University of Baghdad
Their.s@pgiafs.uobaghdad.edu.iq
Published:31/12/2024

Accepted: 8/7/2024

Published:31/12/2024

Abstract:

The aim of this research is to determine the total cost of travel tickets for airline companies and the extent of the impact of using the target cost technique, and the use of technology in pricing flight tickets, in addition to identifying the factors influencing the determination of the cost for passengers in the airline company, and how the cost determination and pricing process can be improved to increase the company's position. Competitiveness, and the researcher used the deductive approach in linking the variables (target cost technique and cost reduction) with the aim of evaluating the cost system in effect in (the General Company for Iraqi Airlines) from the perspective of reducing the costs of flight tickets for passengers. The researcher also used the inductive approach and conducted a survey of studies that the research variables were presented for the purpose of extracting ideas and compiling the theoretical foundations presented in books, periodicals, conferences, and relevant research, whether Iraqi, Arab, or foreign. As for the applied aspect, reliance was placed on a set of records and statements used in the General Company for Iraqi Airlines, in addition to field visits and personal interviews. With relevant parties in the company, the research sample, outside it. To the most important results: The management does not rely on specific strategies according to scientific foundations in building the cost of tickets for various flights and their pricing, but rather adopts the decisions of the Board of Directors in determining the amount of cost in the items of the list of flight costs and profit margin ratios according to the seasons, as well as the company's advanced costing system or techniques have not been followed in classifying its costs, which makes it difficult to adopt strategic cost management techniques such as target cost for the purpose of analyzing and measuring the real cost, as well as incorrectness in determining and calculating the cost of the trip. Based on the reality of Anfa.

Keywords: Target costing technique, Cost reduction, Flight tickets for passengers.

استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف نقل المسافرين على رحلات الخطوط الجوية

أ.د. ثائر صبري محمود كاظم الغبان

سرمد عباس ناصر الجبوري

جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص:

يهدف البحث الى تحديد التكلفة الكلية لتذاكر الرحلات الجوية لشركة الخطوط الجوية العراقية بالمقارنة مع الناقل المحلي شركة فلاي بغداد باستعمال تقنية التكلفة المستهدفة فضلا عن تحديد العوامل المؤثرة في كيفية تحسين عملية تخفيض التكلفة لزيادة مكانته الشركة التنافسية، اعتمد الباحث المنهج الاستنباطي في الربط بين المتغيرات (تقنية التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف) بقصد تقويم نظام التكلفة المعمول به في (الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية) من منظور تخفيض تكاليف تذاكر الرحلات الجوية للمسافرين، كما استعمل المنهج الاستقرائي والقيام بمسح للدراسات التي عرضت متغيرات البحث يهدف استخلاص الأفكار وتجميع الأسس النظرية المطروحة في الكتب، والدوريات والمؤتمرات، والأبحاث سواء كانت العراقية ام العربية، والأجنبية

ذات الصلة، أما بالنسبة للجانب التطبيقي تم الاعتماد على مجموعة السجلات والكشوفات المستعملة في الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية إضافة الى الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع الأطراف ذات العلاقة في الشركة عينة البحث، وتوصل البحث الى نتائج أهمها:- لا تعتمد الإدارة على استراتيجيات محددة وفق أسس علمية في بناء تكلفة تذاكر الرحلات الجوية المختلفة وتسعيرها وإنما تعتمد قرارات مجلس الإدارة في تحديد مقدار التكلفة في بنود قائمة تكاليف الرحلات الجوية ونسب هامش الربح حسب المواسم، وكذلك لم يتم اتباع نظام او تقنيات تستهدف التكلفة متطورة خاصة بالشركة في تبويب تكاليفها، مما يصعب عملية تبني تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية مثل التكلفة المستهدفة لغرض تحليل وقياس التكلفة الحقيقية، فضلا عن عدم الصحة في تحديد واحتساب كلفة الرحلة المبنية على واقع انفاق الشركة للأنشطة المختلفة، مما انعكس على عدم دراسة وتحليل السوق والمنافسين وأسعار تذاكر الرحلات الجوية بشكل صحيح، لتحقيق احتياجات الزبائن ورغبتهم. وجاءت عدة توصيات في البحث أهمها:- ضرورة تبني تقنية التكلفة المستهدفة لأهميتها في تخفيض التكاليف والتسعير التنافسي الذي بدوره سيؤدي الى بناء قاعدة تنافسية قوية، وكذلك من الضروري اتباع نظام تكاليف متطور خاص بالشركة، يسهل عملية حصر وقياس بيانات التكاليف، ومن ثم إمكانية عرضها بشكل واضح ومفصل، مما يسهل دراسة تلك البيانات وتحليلها وإمكانية ترشيدها، واتخاذ القرارات في ظل تلك البيانات الكفوية.

الكلمات المفتاحية: تقنية التكلفة المستهدفة، تخفيض تكاليف، تذاكر الرحلات الجوية للمسافرين.

المقدمة:

تفرض التغيرات المتسارعة في البيئة الاقتصادية على إدارات الوحدات مواكبة التطورات المستمرة وتغيير سياساتها وأهدافها ، وبما يتلائم مع وضع السوق ، والبحث عن طرق وأساليب وإجراءات ، تمكنها من تحقيق التمايز والاستحواذ على حصة سوقية متمثلة بعمليات البحث والتطوير والمقارنة مع الشركات المماثلة ، ودراسة السوق وتحليله ومعرفة مركز الوحدة التنافسي بقصد وضع الخطط وصياغة الاستراتيجيات المناسبة ، لتساعدها مستقبلا في مواجهة التغيرات التي تطرأ على البيئة الخارجية من فرص وتهديدات وتغيرات البيئة الداخلية من نقاط قوة وضعف ، إذ إن السوق العراقية سوق منفتحة على الأسواق ، مما يشكل تهديدات على بيئة العمل المحلية والمنتج المحلي ، وبناء على ما ذكر تولدت فكرة الباحث في دراسة تقنية التكلفة المستهدفة ، كونها تصحح المسار الذي يجب ان تكون عليه الوحدة في السوق ، وتدرس كيفية المحافظة على زبائنها الحاليين وكسب زبائن جدد ، فضلا عن بيان الدور الذي تلعبه هذه التقنية في تخفيض التكاليف، واتخاذ قرارات تسعير ملائمة للزبائن .

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً: منهجية البحث

١- **مشكلة البحث :-** تتمثل مشكلة البحث في ارتفاع تكاليف تذاكر الرحلات الجوية للمسافرين بسبب اعتماد التقنيات الغير الموضوعية التقليدية عند قياس التكاليف مما يضعف تنافسية الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية في سوق الطيران الجوية، ومن هنا يتعين على الشركة تخفيض تكلفة الرحلات بشكل سليم وتحسينها باستمرار .

٢- **أهمية البحث :-** تتمثل أهمية البحث في:

أ- تحليل تكاليف المعتمدة حاليا للمسافرين على رحلات الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية.

ب- تحديد العوامل التي تؤثر في تكلفة الرحلات الجوية للمسافرين في شركة العامة للخطوط الجوية العراقية.

ت- توضيح دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الرحلات الجوية للمسافرين وبالشكل الذي يحسن الأرباح للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية.

٣- أهداف البحث عامة

أ- تحديد التكلفة الكلية لتذاكر السفر لشركات الطيران ومدى تأثير استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تحديد التكلفة.

ب- تحديد العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة للمسافرين في شركة الطيران، وكيف يمكن تحسين عملية تحديد التكلفة والتسعير لزيادة مكانته الشركة التنافسية.

٤- **فرضية البحث** :-يستند البحث الى فرضية مفادها الاتي:(ان تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يمكن ان تساهم في تخفيض تكاليف تذكرة الرحلات الجوية للمسافرين بالمقارنة مع المنافسين)

٥- حدود البحث

أ- الحدود المكانية: تم اختيار الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية - مطار بغداد الدولي بسبب كونها الناقل الجوي الوطني للعراق اذ تعاني الشركة من ارتفاع في تكاليف تذاكر الرحلات الجوية للمسافرين.

ب- الحدود الزمانية: تعد المدة الزمنية أحد حدود البحث اذ اقتصر على بيانات ومعلومات الشركة للسنة المالية ٢٠٢٢ كونها متوفرة وحديثة وأكثر دقة لغرض تحقيق اهداف الدراسة.

ثانياً: دراسات سابقة

١. دراسة الغبان، ثائر صبري ٢٠١٢ (الخطوات التوصيفية المقترحة لاعتماد التقنية الكفوية ودعامتها القيمية لاستهداف تكاليف منتجات الوحدات الاقتصادية)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (٧)، العدد (١٩)، جامعة بغداد، العراق .

يتناول البحث الخطوات التوصيفية المقترحة لاستعمال تقنية التكلفة المستهدفة ودعامتها القيمية لأغراض خطه تكاليف المنتجات ولتحقيق هدف البحث سيتم تناول المقومات التي تمتلكها التقنيات المبعوثة لتلبية متطلبات سوق العمل فضلاً عن توضيح اهميته وكيفية تحديدها وتحقيقها من خلال الرغبة في التطوير والعمل الجماعي وتوصل البحث الى ان تقنية الكلفة المستهدفة ودعامتها القيمية يعدان من أفضل تقنيات الإدارة الاستراتيجية التي تمكن من خفض التكاليف.

٢. دراسة عربية: عمار، شلابي ٢٠٢١ (إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة)، مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الإنسانية، المجلد ٦، العدد ٣، جامعة ٢٠ اوت - سكيكدة الجزائر .

هدف الدراسة التعرف على إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية، وان اهم الاستنتاجات التي توصل اليها، إمكانية استخدام التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة وذلك من خلال اهتمامهم برغبات ومتطلبات الزبائن، وجود إدارة متخصصة بالرقابة على جودة المنتجات المقدمة. واهم التوصيات تمثلت بي: ضرورة تعميق وعي وأدراك المسؤولين بالمؤسسات الصناعية بأهمية التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة من خلال تحقيق رضا الزبائن وتقادي العيوب والاختفاء وتخصيص الموارد الإنتاجية بكفاءة وبالتالي خفض التكلفة وقيادتها، ضرورة مواكبة المؤسسات الصناعية للتطورات الحاصلة للأساليب الحديثة لا دارة التكاليف اذ ان معظم الدول اليوم تحول عملها تدريجيا نحو الأساليب الحديثة.

٣- رباب حمدي جميل ٢٠٢٠ (دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج" دراسة ميدانية"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد ٥٦٧ جامعة ٦ أكتوبر، جمهورية مصر العربية.

تناول هذا البحث كيفية استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لا داره التكلفة مع الاستعانة بالأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وذلك من خلال دوره حياه المنتج وذلك بوضع سعر السوق هو نقطه البداية وبعد ذلك يتم تخطيط وتصميم المنتجات في رغبات العملاء بالسعر المقبول ومن خلال دراسة مراحل وخطوات الانتاج يتم تحديد التكلفة للوصول الى الكلفة التي بإمكانها ان تحقق هامش الربح المطلوب وفقا لأسعار السوق.

٤- دراسة اجنبية Celayir,2020) Target Costing as a Strategic Cost Management Tool and a Survey (

Journal of Business Research-Turk,vol. ، (on Its Implementation in the Turkish Furniture Industry

التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكلفة الاستراتيجية ومسح حول تنفيذها في صناعة الأثاث التركية، تهدف الدراسة الى خفض التكلفة في المرحلة الاولى من دوره حياه المنتج استهدف هذه الطريقة في المقام الاول الى تمكين الشركات من الاستيلاء على هامش

الربح المطلوب بالإضافة الى تكلفه المنتج وتحديد السعر الذي يتوافق مع ما يرغب الزبائن في دفعه فان الغرض من هذه الدراسة هو فحص طريقه لتحديد التكلفة المستهدفة ومحاولات تحديد مدى تنفيذها في صناعه الاثاث التركية، اما اهم الاستنتاجات، يجب ان تهتم الشركات بالجودة والسرعة والتوقيت والتكاليف اولا وقبل كل شيء مع مراعاة الحقيقة انهم يعملون في بيئات تنافسية للغاية بالإضافة الى تحديد توقعات العملاء خاصة قبل تصميم المنتج والسوق كما يجب اجراء البحوث التي تغطي الموردين وتجار التجزئة في مرحلة التصميم للوحدة الاقتصادية لتنفيذ التكلفة المستهدفة فهم بحاجة الى مساعده اصحاب المصلحة الاخرين داخل سلسلة القيمة.

المبحث الثاني (الإطار المفاهيمي)

ادت التغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال من التقدم والتطور في الاساليب التكنولوجية، الأتمتة في عملية الانتاج، تحرير التجارة العالمية، التغير في اذواق الزبائن واختلاف مستوى جوده المنتجات المعروضة مقارنة بسعرها الى احتدام المنافسة ذلك الامر الذي دفع بالوحدات الى التحرك وبشكل جدي لاستيعابها لضمان الاستمرارية والبقاء في سوق العمل ومن خلال عوامل النجاح الحاسمة والتي تتضمن الجودة، التكلفة، وقت التسليم. (حمزات، ٢٠١٦: ٢٣)، ولما كانت الوحدات في البيئة التقليدية تسعى للإنتاج مهما كانت التكلفة كون البيع سيكون المضمون وبالسعر الذي تقرضه، فأى زيادة في التكلفة سيقابلها زيادة في الأسعار، عندها لم يكن لمحاسبه التكاليف اهتمام سوى تحديد التكلفة، اذ يقوم النظام التقليدي للتكاليف بتحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات باستعمال أسس التحميل المرتبطة بالحجم، مما ينشأ قيم غير سليمة لعناصر التكاليف غير المباشرة ضمن تكلفة المنتجات، وجعل نظام التكاليف التقليدي قاصر عن تقديم معلومات تمكن الإدارة في اداء وظائفها، (الغبان والغبان، ٢٠٢١: ١٦١) ومن ثم اضاف هاشم ربح المرغوب فيه للوصول الى سعر البيع غير ان ذلك لم يعد يتناسب مع الظروف الجديدة اصبح الاهتمام للوحدة عند انتقال السوق من حاله الندرة الى حاله الفائض ينصب على ضمان تسويق ما تقوم بإنتاجه، كون السوق اصبح المحدد لتلك الاسعار ومن الصعب التأثير ، لذا كان لابد من الانتباه الى التكلفة التي اصبحت تحدد وفقا لأسعار البيع في السوق، ومن هنا ظهرت الحاجة الى إعادة التفكير في أنظمة التكاليف التقليدية وتطويرها لتناسب مع الظروف الجديدة وفق تقنيات تعترف بجده المنافسة وطبيعة المشكلات التي تعترضها وتوفر لها البيانات الصحيحة وبالتوقيت لتمكنها من اتخاذ القرارات التي تحقق لها الاهداف خاصة، بعد ان كانت الانظمة الكفوية التقليدية تنتج معلومات مضلله يترتب عليها اتخاذ قرارات تضعف المركز التنافسي، وفي ظل المستجدات أعلاه يبرزت التكلفة المستهدفة ك تقنية لإدارة التكاليف.

١- تعريف التكلفة المستهدفة:- قدم العديد من الباحثين مجموعة من التعريف ذات الصلة بالتكلفة المستهدفة وكلا حسب وجهة نظره ويمكن عرضها من خلال الجدول رقم (١) الاتي:

جدول رقم (١) تعريف الكلفة المستهدفة كما ذكرت من قبل بعض الباحثين

ت	اسم الباحث	السنة	المحور	التعريف
١	علي	٢٠٢٢	تقنية استراتيجية	احدى تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية تستطيع الوحدات من خلالها تحديد تكلفة المنتج او الخدمة مسبقا على أساس هامش ربح معين تحده إدارة تلك الوحدات بناء على سعر السوق.
٢	الربيعي	٢٠٢١	خفض كلفة المنتج	احد تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تساهم في خفض كلفة المنتج من خلال إدارة الكلفة في مرحلة التصميم بعد الاطلاع على السوق وأسعار المنافسين وتحليل السعر المستهدف وطرح منه هامش الربح المستهدف للوصول الى الكلفة المستهدفة

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر أعلاه.

ويرى الباحث أن المقصود بالتكلفة المستهدفة (هي احدى تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية الهادفة الى تخفيض تكلفة المنتج الى المستوى المحدد بناء على المعلومات التي توفرها الوحدة من دراستها للسوق المستهدف ورغبات الزبائن واحتياجاتهم بهدف العمل على تلبيةها من خلال تقديم منتجات ذات كلفة منخفضة وجودة عالية وبسعر مناسب يتماشى مع أسعار المنافسين ويضمن للوحدة الاستمرارية والمكانة السوقية ويحقق لها هامش الربح الذي تسعى اليه.

٢- أهمية تقنية التكلفة المستهدفة:- أدت الضغوطات الكبيرة على الوحدات الاقتصادية في سوق المنافسة الى البحث في السبل التي تؤدي الى تخفيض التكاليف مع الحفاظ على جودة المنتج وكفاءته للوصول الى رفاهية الزبون (أنور وآخرون، ٢٠٢٣: ٦٨)، لأهمية تقنية التكلفة المستهدفة كونها تعد احدى التقنيات اداره التكلفة التي تعمل في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، كون عمله التخفيض للتكلفة تتم من خلالها اداره التكلفة في مرحله تصميم المنتج لتخفيض تكلفه تصنيعه في حدود تكاليفه المستهدفة بناء على الاسعار المتوقعة والربحية وعليه فان التكلفة المستهدفة تساعد على تخفيض التكاليف من خلال المراحل الاولى لتصميم وتطوير المنتج، (الغبان، ٢٠١٣: ٢٠٧).

٢- اهداف تقنية التكلفة المستهدفة:- تعددت الأهداف التي تسعى التقنية الى تحقيقها والتي يمكن اجمالها على النحو الآتي:
١- تحديد التكلفة من واقع السوق والتي إذا ما تم الانتاج في حدودها فان الوحدة ستضمن الحصول على الحصة السوقية وتوليد هوامش الربح المخطط لها عندما يتم بيع المنتج (Sandra, 2018: 13).

٢- الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة، فالاستعمال غير العقلاني يؤدي إلى استنزاف لموارد الوحدة.
٣- تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة والمطورة الى المستوى المستهدف، عن طريق اعتماد منهج من قبل الوحدة لا دارة تكاليفها (الخرسان والغبان، ٢٠٢٤: ٦)، والتي لا تتضمن سعر الشراء فقط بل تشمل كل من تكاليف النقل والتشغيل والاصلاح والصيانة وتكاليف التخلص من المنتج بعد الانتهاء من استعماله مع الحفاظ على جودتها والقدرات الوظيفية لها ودرجه الثقة من جانب الزبائن وكل ذلك بعد اعاده النظر في تصميمها وخصائصها بهدف تحقيق الرقابة على تكاليفها منذ المراحل المبكرة في دوره حياته وقبل حدوثها بدلا من الانتظار حتى مرحله متأخرة لصعوبة التأثير على التكاليف بعد حدوثها.

٤- وضع سعر تنافسي يحقق الرضا للزبون ويضمن ولائه لمنتجات الوحدة بعد التعرف على رغباتهم والسعي لتجاوز توقعاتهم مما يحقق للوحدة الانتشار والوصول الى الاسواق العالمية (عبد الله والرحمن، ٢٠١٠: ٢٧).

٥- تحقيق اهداف الادارة العليا في إدارة الأرباح لتمكينها من انجاز خططها الربحية على المدى الطويل وذلك بتصميم منتجات تلبي ادواق الزبائن وتشبع رغباتهم وتحافظ على المركز التنافسي للوحدة في ظل التغييرات الاقتصادية والتكنولوجية، (أبو عودة وعلي، ٢٠١٠: ٢٥).

٦- اداره تشكيله المنتجات الحالية والمستقبلية وذلك من خلال التأكد من ان المنتجات المربحة فقط هي التي يتم انتاجها اضافته الى استبعاد المنتجات الغير مربحة قبل الإنتاج.

٣- مراحل تطبيق الكلفة المستهدفة:- يمكن تقسيم مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة الى كل من المراحل الآتية:
أولاً: مرحلة التخطيط للتكلفة المستهدفة:- تبدأ عليه التخطيط للتكلفة المستهدفة بأجراء الابحاث السوقية لدراسة وتقييم ظروف العرض والطلب والظروف الحالية والمستقبلية المتوقعة التي سيتم البيع فيها اضافته الى تحديد شريحة الزبائن التي سيتم التركيز عليها والتي لم يتم اشباع احتياجاتها من خلال المنتجات في السوق والعمل على تحديد مواصفات المنتج المرغوبة من قبلهم ومستوى الجودة والسعر الذي سيؤدي الى جذب الزبائن، وتمر هذه المرحلة بعدة خطوات (المحمدي والربيعي، ٢٠٢٠: ١٠٥).

١. دراسة بيانات السوق عن المنتجات المرغوبة وتحليلها للتعرف على رغبات الزبائن ومتطلباتهم، فضلاً عن تحليل كمية العرض والطلب على المنتجات بقصد تحديد السعر الذي يحقق الربح المستهدف المرغوب فيه من قبل الإدارة.

٢. تحديد السعر الذي يحقق الربح المستهدف من قبل الوحدة من خلال دراسة السوق وتحليله، اذ ان قرارات التسعير تعد من اهم القرارات التي تواجه المدير واكثرها صعوبة بسبب العوامل التي تؤثر في السعر والتي يجب ان تأخذ بنظر الاعتبار عند تحديدها اهمها التكلفة (يعقوب وبجاي، ٢٠١٧: ٧).

٣. تحديد التكلفة المسموح بها وبالشكل الذي يحقق ربح المستهدف عند البيع بالسعر المستهدف الذي يتوافق مع متطلبات السوق فهي تمثل التكلفة التي تعكس ظروف ومتطلبات السوق بغض النظر عن إمكانيات الوحدة وإمكانيات مورديها (غفیر، مجد الدين، ٢٠١٢: ٨٣)، ان تحديد التكلفة المستهدفة عند نفس مستوى التكلفة المسموح بها قد يؤدي الى تكاليف مستهدفه لا يمكن

تحقيقها وبالتالي يؤثر على عملية التكلفة المستهدفة بمجملها (النحلاوي، ٢٠١١: ٧٢) لأن هذه التكلفة قد تم تحديدها بالاعتماد على دراسة وتحليل السوق دون النظر لإمكانياته، وفي الواقع العملي يتم تصميم المنتج بشكل مبدئي وتقدير تكلفه تنفيذه في ظل الإمكانيات الفنية وهياكل العمل والعمليات القائمة والتكاليف الحالية للوحدات التنظيمية (بنشي، ماهر، ٢٠٠٨: ٤٦)، ثم تجري المقارنة بينها وبين التكلفة المستهدفة وعموما تكون التكلفة المقدرة الحالية أكبر من الكلف المستهدفة لذا يتم حساب مقدار الارتفاع في التكاليف عن طريق فجوة التكلفة والتي يعبر عنها بالمعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة المستهدفة} - \text{التكلفة الحالية}$$

ويرى (Cooper) انه لا يجوز تحويل المنتج للإنتاج اذ لم يتمكن فريق العمل من الوصول للتكلفة المستهدفة والتغلب على فجوة التكلفة (بنشي، ماهر، ٢٠٠٨: ٤٦)، ومما ينبغي الإشارة اليه ان تحديد التكلفة المستهدفة بأقل من المفروض سيؤدي الى بذل جهود مكثفه دون جدوى وكذلك الامر فيما لو تم تحديدها بأكبر من المفروض ستؤدي لتخفيض الارباح وفقدان الوحدة لمقدرتها التنافسية. ٤. احتساب التكاليف الحالية.

٥. احتساب التخفيض المستهدف من خلال الفرق بين التكلفة المستهدفة والحالية، فضلاً عما ذكر في أعلاه وهناك مبادئ للكلفة المستهدفة لا يمكن للوحدة ان تتعدها، (صليحة، ٢٠٢٠: ١٣). وكالاتي:

٤- مبادئ تقنية الكلفة المستهدفة:- عند السعي لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بنجاح يجب الالتزام بالمبادئ الآتية: (Barfield et al , 2002: 721)

١ - السعر يقود الى التكلفة: تحدد التكلفة المستهدفة بتحديد السعر الذي يمكن به بيع المنتج في السوق، وعند طرح هامش الربح المستهدف الذي ترغب فيه الوحدة من السعر المستهدف مما ينتج ما يسمى بالتكلفة المستهدفة، أي تكلفة المنتج الذي يجب تصنيعه، وكما في المعادلة الآتية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

وهذا يعني أن تقنية التكلفة المستهدفة تتم عن طريق تحديد السعر المستهدف أولاً، ثم تحديد تكلفة المنتج المستهدف بناء على السعر بعد طرح هامش الربح، وهذا عكس الترتيب التقليدي الذي يتم من خلاله تحديد تكلفة المنتج أولاً وسعر البيع ثانياً وفقاً للتسعير على أساس التكلفة الإضافية التقليدية، (المحمدي وآخرون، ٢٠٢٠: ١٠٥).

٢ - التركيز على الزبون: يجب على الإدارة الاستماع لزبائن الوحدة، ما المنتجات التي يريدون؟ ما خصائص المنتج الذي يفضلونه؟، كم هو الثمن؟ المستعدين لدفعه مقابل مستوى معين من جودة المنتج؟ إذ تحتاج الإدارة إلى السعي للحصول على ملاحظات الزبائن، ويجب تصميم المنتجات بناء على تلبية طلبات ورغبات الزبائن وبيعها بالسعر الذي يكونون مستعدين لدفعه، (صليحة، ٢٠٢٠: ١٩).

٣ - التركيز على تصميم المنتج: تعد هندسة التصميم عنصراً أساسياً عند تطبيق التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم منتج من الألف إلى الياء وفقاً لما حددت تكاليفه مسبقاً، يتضمن نشاط التصميم هذا تحديد المواد الخام والمكونات التي ستستعمل وكذلك العمالة والآلات وغيرها (عناصر عملية الإنتاج)، (الموسوي، ٢٠١٤: ١٣٤).

٤ - التركيز على عملية التصميم: يجب فحص عملية الإنتاج للتأكد من إنتاج المنتج بأكبر قدر ممكن من الكفاءة، استخدام العمل بالتكنولوجيا، موردين موثوقين للمشتريات، ويجب تصميم كل جانب من جوانب عملية الإنتاج مع الأخذ بنظر الاعتبار التكلفة المستهدفة للمنتج.

٥ - فريق عمل متعدد الوظائف: إن تصنيع منتج وفق كلفة مستهدفة يتطلب مشاركة فريق عمل متعدد الوظائف في أبحاث السوق، المبيعات، هندسة التصميم، المشتريات، جدولة الإنتاج ومعالجة المواد وإدارة التكاليف، إذ يمكن للفريق من تقديم مساهمات رئيسية لعملية حساب التكلفة المستهدفة، (Hilton, 2011: 659).

(الجانب التطبيقي للبحث)

تعد الشركة أعلاه وحدة خدمية ممولة ذاتيا ومملوكة للدولة بالكامل وترتبط بوزارة النقل وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري وتعمل على وفق أسس اقتصادية مقرها الرئيسي في مدينة بغداد ولها الحق في فتح مكاتب داخل العراق وخارجه بعد استحصال الموافقات الاصولية، تأسست الشركة العامة للخطوط الجوية بموجب القانون (١٠٨) لعام ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم (٢٢) لعام ١٩٩٧ براسمال يبلغ (٢٧٨٤٩٧٦٢٨) دينار (مائتان وثمانية وسبعون مليون واربعمائة وسبعة وتسعون الف وستمائة وثمانية وعشرون دينار) علما بان تكوينها الفعلي كان في ١٩٤٦/١/٢٩ حيث كانت تابعة اداريا الى مصلحة سكك حديد الجمهورية العراقية، وبصدد بحثنا الحالي، تم اختيار احدى الرحلات التي تنفذها الشركة والمتمثلة برحلة (بغداد - اربيل - بغداد) لرحلة (لذهاب والعودة لغرض تخفيض تكاليفها في باستعمال التكلفة المستهدفة والمقارنة بينهما لبيان مقدار التخفيض في تكلفة تذكرة وبلاستناد الى بيانات سنة ٢٠٢٢ سيتم الاعتماد على أسعار الشركة المنافسة (فلاي بغداد) لسنة ٢٠٢٢ بقصد تطبيق المعادلة الاتية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر السوق} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

ومن الممكن تطبيق معادلة هذه التقنية في الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية من خلال الخطوات الاتية:

١- مرحلة التخطيط للتكلفة المستهدفة: تبدأ عملية التخطيط للتكلفة من خلال الخطوات الاتية:

أ- دراسة السوق وجمع البيانات: من خلال مسح سوق الطيران لتعرف على الشركات المحلية المنافسة في القطاع النقل الجوي وقد تم تحديد شركة فلاي بغداد كشركة محلية منافسة تأسست سنة (٢٠١٥) والتي تعد الشركة المنافسة بسبب ان اسعارها اقل من أسعار الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية اذا انها تعمل بنفس القطاع حيث ان اسعار تذاكرها اقل بالمقارنة مع اسعار تذكرة شركة الخطوط الجوية العراقية وسيتم اختيار عدد من الرحلات الجوية التي تقوم بها الشركة للوصول الى اسعار تنافس شركة فلاي بغداد لتكون اسعار شركة الخطوط الجوية تنافسية وبكلفة مخفضة.

ب- تحديد السعر المستهدف: لغرض تحديد السعر المستهدف تم العمل على استحصال أسعار الرحلات الجوية لشركة فلاي بغداد المبينة بالجدول ادناه:

جدول رقم (٢) أسعار تذاكر الرحلات لشركة المنافسة لسنة ٢٠٢٢

ت	اسم الرحلة	السعر المعلن
١	بغداد - اربيل - بغداد	١٣٠

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على أسعار الشركة المنافسة من موقعها الرسمي

يتبين من الجدول (٢) ان الأسعار المقدمة الى الزبائن هي أسعار نهائية شاملة ضرائب المطارات، ولغرض الحصول على السعر المستهدف يجب استبعاد ضرائب المطارات من سعر التذكرة للتوصل الى التكلفة المستهدفة بشكل صحيح وكما موضح في الجدول ادناه:

جدول رقم (٣) السعر المستهدف للتذكرة بعد استبعاد ضرائب المطارات

ت	اسم الرحلة	السعر المستهدف للتذكرة لشركة المنافسة فلاي بغداد
		السعر بعد الضريبة (١)
		مقدار الضريبة (٢)
		السعر قبل الضريبة (٣) = (٢) - (١)

١	بغداد - أربيل - بغداد	١٣٠	٢١	١٠٩
---	-----------------------	-----	----	-----

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات القسم المالي والجدول رقم (٢).

يلحظ من الجدول (٣) ان سعر رحلات شركة فلاي بغداد بعد استبعاد ضريبة المطارات عن كل رحلة.

٢- **تحديد هامش الربح المستهدف:** - سيتم الاعتماد على ذات نسبة هامش الربح المستعملة من قبل الشركة في تسعير تذاكر الرحلات المتمثلة بنسبة (١٠٪) من اجمالي الكلفة للرحلات الخارجية و (٥٪) من اجمالي الكلفة للرحلات الداخلية للتوصل الى هامش الربح المستهدف من خلال تطبيق المعادلة الاتية والاعتماد على بيانات جدول رقم (٣):

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{السعر المستهدف} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

جدول رقم (٤) احتساب هامش الربح المستهدف

ت	اسم الرحلة	السعر المستهدف للتذكرة (١)	نسبة هامش الربح لكل تذكرة (٢)	هامش الربح المستهدف للتذكرة (١) × (٢) = (٣)
١	بغداد - أربيل - بغداد	١٠٩	(٥٪)	٥.٤٥

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول رقم (٣).

يبين الجدول (٤) نسب هامش الربح المستهدف لكل تذكرة والذي سيتم الاعتماد عليه في تحديد التكلفة المستهدفة لتذكرة كل رحلة من الرحلات الجوية المختارة.

٣- **تحديد التكلفة المستهدفة:** - بعد ان تم تحدد السعر المستهدف وهامش الربح المستهدف، قام الباحث باحتساب التكلفة المستهدفة من خلال المعادلة التالية وكما في الجدول رقم (٥) ادناه:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

جدول (٥) التكلفة المستهدفة لرحلات الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية / ٢٠٢٢

ت	اسم الرحلة	السعر المستهدف للتذكرة (١)	هامش الربح المستهدف للتذكرة (٢)	التكلفة المستهدفة للتذكرة (١) - (٢) = (٣)
١	بغداد - أربيل - بغداد	١٠٩	٥.٤٥	١٠٣.٥٥

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (٣) و (٤).

يلحظ من الجدول (٥) ان التكلفة المستهدفة للرحلة (بغداد- أربيل- بغداد) قد بلغت (١٠٣.٥٥) دولار، والتي سيتم الاعتماد عليها بالمقارنة مع التكلفة الفعلية ليتبين مقدار الفجوة في التكاليف والوقوف عليها وتحليلها، ومعالجتها ومن ثم الوصول الى الكلفة المستهدفة، وتطبيق استراتيجية التمرکز.

٤- **احتساب التكاليف الفعلية:** - تحتسب التكلفة الفعلية للرحلات الجوية لشركة العامة للخطوط الجوية العراقية من خلال قوائم تكلفة الرحلات المعتمدة في تسعير الرحلات الجوية، وقد بلغت الكلفة الاجمالية لرحلة (بغداد - أربيل - بغداد) للذهاب والعودة (١٩٤٨٧) دولار كما في الملحق رقم (٢) ويمكن احتساب تكلفة التذكرة للمسافر كما في الجدول الاتي:

جدول رقم (٦) كلفة تذكرة الرحلة ذهاب وعودة للمسافر في الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية / ٢٠٢٢

تفاصيل الرحلة الدرجة الاقتصادية	تكلفة الرحلة الاجمالية (١)	عدد المسافرين لكل رحلة (٢)	تكلفة المسافر الواحد (١) ÷ (٢) = (٣)
بغداد - أربيل - بغداد	١٩٤٨٧	(١٥١) مسافر	١٢٩

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة لسنة / ٢٠٢٢.

يلحظ من الجدول (٦) ان الكلف الفعلية للرحلة وللتذكرة بلغت، رحلة بغداد- أربيل، (١٩٤٨٧) دولار وللمسافر (١٢٩) دولار، وان هذه الكلفة تمثل مبالغ جميع العمليات اللازمة لرحلة (ذهاب وعودة)، وغالبا ما تكون هذه الكلف اعلى من الكلف المستهدفة بسبب

ضغوط بيئة التنافس والسوق، مما يستدعي الشركة الى تخفيض كلف رحلاتها من اجل مواكبة الظروف والتغيرات في بيئة العمل، وعليه سيتم في الخطوة اللاحقة مقارنة هذه الكلف مع الكلف المستهدفة لكل رحلة من اجل معرفة مقدار التخفيض المستهدف.

٥- احتساب مقدار الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية للتذكرة:

يتم في هذه الخطوة تحديد مقدار الفجوة عن طريق المعادلة الآتية وكما في الجدول رقم (٧) ادناه:

$$\text{مقدار الفجوة} = \text{التكلفة المستهدفة} - \text{التكلفة الفعلية}$$

جدول (٧) احتساب مقدار التخفيض (الفجوة) لتذكرة الرحلات

تفاصيل الرحلة الدرجة الاقتصادية	التكلفة المستهدفة للتذكرة (١)	التكلفة الفعلية للتذكرة (٢)	الفجوة (٣) = (٢) - (١)
بغداد - أربيل - بغداد	١٠٣.٥٥	١٢٩	(٢٥.٤٥)

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على الجداول (٥)، (٦).

يلحظ من الجدول (٧) ظهور فجوة سالبة من رحلة بغداد - أربيل - بغداد بمقدار (٢٥.٤٥) وبنسبة ارتفاع $\left(\frac{25.45}{129}\right) (19.7\%)$ عن التكلفة المستهدفة، وعليه من الضرورة الانتقال الى مرحلة تفكيك الكلفة بهدف التخفيض المرتبطة بعناصر قائمة تكلفة الرحلات الجوية لشركة العامة للخطوط الجوية العراقية، اذ سيؤدي التفكيك الى إعادة احتساب التكلفة الحقيقية لكل رحلة من الرحلات أعلاه

ثانياً: مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة باستعمال أدوات تحجيم التكلفة: بعد تحديد مقدار التخفيض المستهدف للتكاليف (الفجوة) في الخطوة الخامسة من المرحلة الأولى سيتم إعادة احتساب بنود تكاليف الرحلات الجوية وفق الطرق العلمية واسس التحميل المناسبة لكل بند من بنود تكاليف الرحلة والوصول الى مقدار التخفيض المستهدف باستعمال أداة تفكيك حسب معادلة الاحتياج الفنية اذ ستفكك تكاليف الرحلة الى (مواد، أجور، تكاليف غير مباشرة) وتكاليف تسويقية وإدارية وصولاً الى اجمالي تكلفة الرحلة ومن ثم تكلفة التذكرة الواحدة وكما في الخطوات الآتية:

١- المواد المباشرة: الوقود: ويتضمن الآتي:

أ- سيتم احتساب كلفة وقود الطائرات المجهز للطائرات في مطار بغداد (الوقود المدعوم) بالاستناد الى معدل الكثافة او (التبخر) والبالغ (٠.٧٨٨) فيكون احتساب طن وقود الطائرات كما في المعادلة الآتية:

$$1000 \text{ لتر} \div 0.788 = 1269 \text{ لتر}$$

وان سعر النتر الواحد من الوقود لطائرات الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية حسب كتاب الشركة /شعبة حسابات الوقود المرقم (٢٦٥/ض.ط) في ٢٠٢٣/٤/٦ هو (٢٥٠) دينار مع أجور نقل (١٢) دينار لكل لتر بذلك يكون سعر الوقود للتر الواحد هو (٢٦٢) دينار للتر الواحد علماً ان تعبئة الطائرات تكون بالطن ولغرض تحويل المبلغ الى الدولار الأمريكي تم الاعتماد على سعر الصرف السائد في سنة ٢٠٢٢/ والبالغ (١٤٥٠) دينار لكل دولار وكما في المعادلة الآتية

$$1269 \times 262 = 332478 \text{ دينار}$$

تحويل المبلغ الى الدولار: -

• اجمالي تكلفة الوقود في مطار بغداد: بما ان كلفة طن وقود الطائرات تبلغ (٣٣٢٤٧٨) دينار وان معدل احتراق طن الوقود لمحرك الطائرة هو (٢.٧) طن /ساعة فيكون كلفة طن الوقود بالساعة الواحدة كما في المعادلة الآتية:

$$332478 \times 2.7 = 897691 \text{ دينار/ساعة}$$

وبالاستناد الى اجمالي عدد ساعات الطيران في سنة ٢٠٢٢ والمبينة في جدول رقم (١٥ او ١٤) البالغة (٥٦٠٢٠) ساعة، قام الباحث بالاعتماد على قوائم احتساب تكلفة الرحلات المنفذة للشركة العامة للخطوط الجوية العراقية لسنة ٢٠٢٢ والمتضمنة

ساعات طيران الرحلة في كل من (الذهاب) و (العودة) فسيتم تقسم الوقت الإجمالي على (٢) لغرض التوصل الى كلفة الوقود الاجمالية في مطار بغداد وكما مبين في المعادلة الاتية:

$$٢٨٠١٠ = ٢ \div ٥٦٠٢٠ \text{ ساعة}$$

ولغرض احتساب اجمالي كلفة وقود طائرات الشركة في مطار بغداد الدولي سيتم الاعتماد على اجمالي كلفة طن الوقود لكل ساعة ويتم تحميله على اجمالي عدد الساعات في مطار بغداد وكما في المعادلة الاتية:

$$٢٨٠١٠ \times ٨٩٧٦٩١ = ٢٥١٤٤٣٢٤٩١٠ \text{ ساعة}$$

• بعد ان تم احتساب اجمالي كلفة وقود الطائرات في مطار بغداد الدولي سيتم احتساب اجمالي كلفة وقود الطائرات التجاري في المطارات الأخرى وكما مبين في المعادلة ادناه:

$$٣٣٠٧٩٨٣١٠١٣ = ٢٥١٤٤٣٢٤٩١٠ - ٥٨٢٢٤١٥٥٩٢٣ \text{ دينار}$$

• ولغرض احتساب كلفة الطن الواحد من الوقود التجاري في المطارات الأخرى سيتم توزيع اجمالي كلفة وقود الطائرات التجاري على عدد الساعات الاجمالية ومعدل الاحتراق للمحركات ومن ثم تحويل المبلغ الى الدولار وكما في المعادلات الاتية:

$$\begin{aligned} ٣٣٠٧٩٨٣١٠١٣ \div ٢٨٠١٠ \text{ ساعة} &= ١١٨١٠٠٠ \text{ دينار لكل ساعة} \\ ١١٨١٠٠٠ \div ٢,٧ &= ٤٣٧٤٠٨ \text{ دينار} \\ ٤٣٧٤٠٨ / ١٤٥٠ &= ٣٠,٢ \text{ دولار} \end{aligned}$$

يتبين مما تقدم أعلاه ان كلفة طن وقود الطائرات التجاري في المطارات الأخرى يبلغ (٣٠,٢) دولار والذي سيتم اعتماده في إعادة احتساب تكلفة بند وقود الطائرات لتذاكر الرحلات الجوية مجال البحث.

٢- الاجور:- تتمثل الأجور بمخصصات الطاقم وتنقسم الى مخصصات مقطوعة للرحلة ومخصصات خطورة بالساعة وقد تم العمل على إعادة احتساب المخصصات الثابتة لكل رحلة والمدفوعة الى طاقم الطائرة.

أ- مخصصات الثابتة للرحلة: وهي مبالغ تقوم الشركة بدفعها الى لكل فرد من افراد طاقم الطائرة بشكل مقطوع لكل رحلة، والجدول ادناه يبين الية احتساب تلك المخصصات:

جدول رقم (٨) احتساب المخصصات الثابتة لطاقم الرحلة لشركة العامة للخطوط الجوية العراقية لسنة ٢٠٢٢

ت	الطاقم	العدد	المبلغ دولار	كلفة الرحلة
١	كابتن الطائرة	١	٧٥	٧٥
٢	مساعد الطيار	١	٧٥	٧٥
٣	مضيفين	٤	٥٠	٢٠٠
٤	مهندس	١	٧٥	٧٥
٥	حماية الطائرة	٣	٥٠	١٥٠
٦	ضابط الموازنة	١	٥٠	٥٠
	المجموع	١١	-	٦٢٥

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى بيانات الشركة لسنة ٢٠٢٢.

ب- مخصصات الخطورة: هي مخصصات مدفوعة لكل فرد من افراد الطاقم البالغ عددهم (١١) فرد وتحمل حسب ساعات كل رحلة، وكما موضح بالجدول ادناه:

جدول رقم (٩) احتساب مخصصات الخطورة لطاقم الرحلة لشركة الخطوط الجوية العراقية لسنة ٢٠٢٢.

ت	الطاقم	العدد	كلفة الفرد دولار	كلفة الطاقم بالساعة / دولار
١	كابتن الطائرة	١	٨٥	٨٥
٢	مساعد الطيار	١	٦٠	٦٠
٣	مضيفين	٤	١٣	٥٢
٤	مهندس	١	٤٠	٤٠
٥	حماية الطائرة	٣	١٣	٣٩

١١	١١	١	ضابط الموازنة	٦
٢٨٧	-	١١	المجموع	

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى بيانات الشركة لسنة/٢٠٢٢.

٣- التكاليف غير مباشرة: وتتمثل بالبند الكفوية الآتية:

أ- اجور الخدمات الارضية في المطارات:- ويشمل جميع المبالغ المصروفة عن أجور خدمات الدعم الأرضي للطائرات في المطارات المختلفة، من خلال المعدات الأرضية والكوادر المتخصصة بهذا المجال والموجودة في أرض المطار، تم الاعتماد على حساب خدمات الارضية حـ/ (٣٣٦٩٢) البالغ (٣١٨٠٢١٥٠٧٨٠) دينار وسيتم توزيعه على الرحلة لكل من رحلتي (الذهاب) و (العودة) على حدة باستعمال أساس توزيع عدد الرحلات الجوية لسنة /٢٠٢٢ والبالغة (١١٨٨٣) رحلة حيث ان كل رحلة ذهاب ورحلة عودة تحتوي كل منها على اجر خدمات الارضية وكما في المعادلات ادناه:

أجور خدمات الارضية للرحلة الواحدة = حساب خدمات الارضية لسنة ٢٠٢٢ ÷ اجمال عدد الرحلات لسنة ٢٠٢٢
أجور الخدمات الارضية للرحلة الواحدة = ٣١٨٠٢١٥٠٧٨٠ ÷ ١١٨٨٣ = ٢٦٧٦٢٧٣ دينار
أجور خدمات الارضية لكل من رحلة الذهاب أو العودة على حدة = ٢٦٧٦٢٧٣ ÷ ٢ = ١٣٣٨١٣٦ دينار
ويتم تحويل أجور الخدمات الرضية من الدينار الى الدولار لغرض تحميله على قائمة تكلفة الرحلة الواحدة وفق الآتي:
١٣٣٨٨١٣٦ دينار ÷ ١٤٥٠ = ٩٢٣ دولار أجور الخدمات الرضية لكل من رحلة الذهاب والعودة على حدة

ج- ادوات احتياطية:- يشمل هذا الحساب جميع المبالغ المصروفة على حساب الأدوات الاحتياطية الخاصة بالطائرات المنفذة للرحلات الجوية للمسافرين لسنة /٢٠٢٢ حـ/ (٣٢٣) البالغ (١٧٥٨٣٢٤٧٦٤١) دينار، وقد تم توزيع المبلغ على عدد الرحلات الجوية لسنة /٢٠٢٢ البالغة (١١٨٨٣) وتم تحميله ضمن قائمة احتساب تكلفة الرحلات المنفذة لسنة ٢٠٢٢ وكما موضح بالجدول ادناه:

جدول رقم (١٠) تكلفة الادوات الاحتياطية

المبلغ (١)	الرحلات الجوية لسنة ٢٠٢٢ (٢)	كلفة للرحلة الواحدة دينار (٣) = (٢) ÷ (١)	سعر تحويل الدينار لكل دولار (٤)	تكلفة الرحلة (دولار /رحلة) (٥) = (٤) ÷ (٣)
١٧٥٨٣٢٤٧٦٤١	١١٨٨٣	١٤٧٩٦٩٨	١٤٥٠	١٠٢٠

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة لسنة ٢٠٢٢.

د- قسط الاندثار:- وتشمل جميع أقساط الاندثار المحسوبة على اسطول طائرات الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية البالغ (٤٦٤٠٦٨٤٢٤٨٨) دينار، وقد تم توزيع المبلغ على عدد الرحلات الجوية لسنة /٢٠٢٢ البالغة (١١٨٨٣) وتم تحميله ضمن قائمة احتساب تكلفة الرحلات المنفذة لسنة ٢٠٢٢ وكما موضح بالجدول ادناه:

جدول رقم (١١) تكلفة بند الاندثار

المبلغ (١)	الرحلات الجوية لسنة ٢٠٢٢ (٢)	كلفة للرحلة الواحدة دينار (٣) = (٢) ÷ (١)	سعر تحويل الدينار لكل دولار (٤)	تكلفة الرحلة (دولار /رحلة) (٥) = (٤) ÷ (٣)
٤٦٤٠٦٨٤٢٤٨٨	١١٨٨٣	٣٩٠٥٣١٤	١٤٥٠	٢٦٩٣

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة لسنة ٢٠٢٢.

و- تكاليف الصيانة:- وتشمل جميع المبالغ المصروفة على اسطول طائرات المملوكة لشركة العامة للخطوط الجوية العراقية المتمثلة بـ (الادامة، تبديل الإطارات، صيانات دورية) حيث بلغ رصيد حـ/ ٣٣١٤٥ كما في ٢٠٢٢/١٢/٣١ والبالغ (٧٠١٩٩٩٩٣٢) دينار، وقد تم احتساب كلفة الساعة للرحلة بتوزيع المبلغ على وفق عدد ساعات الطيران لجميع الرحلات لسنة ٢٠٢٢ البالغة (٥٦٢٧٢) ساعة وتم تحميله ضمن قائمة احتساب تكلفة الرحلات المنفذة لسنة ٢٠٢٢ وكما موضح بالجدول ادناه:

جدول رقم (١٢) تكلفة بند الصيانة

المبلغ للسنة ٢٠٢٢	عدد ساعات الرحلات الجوية	كلفة الساعة للرحلة الواحدة دينار	سعر تحويل الدينار لكل دولار	تكلفة الساعة للرحلة (دولار/ساعة)
----------------------	--------------------------	----------------------------------	-----------------------------	----------------------------------

(١)	(٢)	(٣) = (٢) ÷ (١)	(٤)	(٥) = (٤) ÷ (٣)
٧٠٠١٩٩٩٩٣٢	٥٦٢٧٢	١٢٤٤٣١	١٤٥٠	٨٦

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة لسنة ٢٠٢٢.

ز- التامين:

اولا: التامين على الطائرات:- ويشمل جميع أقساط التامين المدفوعة عن اسطول الطائرات الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية لشركات التامين لسنة/ ٢٠٢٢ البالغة (١٠٠٦٢٧٧٧١٧٧) دينار، وقام الباحث باحتساب كلفة الساعة للرحلة بتوزيع المبلغ على وفق عدد ساعات الطيران لجميع الرحلات لسنة ٢٠٢٢ البالغة (٥٦٢٧٢) ساعة وتم تحميله ضمن قائمة احتساب تكلفة الرحلات المنفذة لسنة ٢٠٢٢ وكما موضح بالجدول ادناه:

جدول رقم (١٣) تكلفة بند التامين

المبلغ	عدد ساعات الرحلات الجوية لسنة ٢٠٢٢	كلفة الساعة للرحلة الواحدة دينار	سعر تحويل الدينار لكل دولار	تكلفة الساعة للرحلة (دولار/ساعة)
(١)	(٢)	(٣) = (٢) ÷ (١)	(٤)	(٥) = (٤) ÷ (٣)
١٠٠٦٢٧٧٧١٧٧	٥٦٢٧٢	١٧٨٨٢٤	١٤٥٠	١٢٣

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة لسنة ٢٠٢٢.

ثانيا التامين على المسافرين: - تم الاعتماد على تكلفة تأمين والمحددة من قبل الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية والمحملة على قائمة تكاليف تذاكر الرحلات والبالغة (٢) دولار كما في المعادلة الاتية:

$$\text{تأمين المسافرين} = 2 \times \$ \times 101 \times \text{مقعد} \times \text{اجمالي ساعات الرحلة}$$

ح- وجبات الطعام (الاعاشة):-تقسم تكاليف وجبات الطعام الى قسمين بموجب قائمة وجبات الطعام المزودة من قبل قسم تموين الطائرات والاعاشة المستثمر من قبل شركة مختصة في مجال اعداد الوجبات الغذائية.

اولا: وجبات الطاقم: - تبلغ كلفة وجبة الطعام الواحدة لطاقم الطائرة المحملة على قائمة تكاليف الرحلة بمعدل (١٢) دولار لتكاليف أصناف تلك الوجبات المجهزة من قبل قسم تموين الطائرات والاعاشة ويتم احتسابها على وفق المعادلة الاتية:

$$\text{وجبات الطاقم ذهاب واياب للرحلة دولار} = (\text{عدد افراد الطاقم} \times \text{كلفة الشخص الواحد} \times \text{ذهاب وعودة})$$

$$= 11 \times 12 \times 2 = 264 \text{ دولار للرحلة ذهاب واياب}$$

ثانيا: وجبات المسافرين للدرجة الاقتصادية: - تبلغ كلفة وجبة الطعام الواحدة للمسافرين من الدرجة الاقتصادية المحملة على قائمة تكاليف الرحلة بمعدل (٥.٣٩) دولار للرحلات الداخلية وعلى عكس ما تم تحميله من قبل الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية، اذ قامت باحتساب تكلفة وجبة الطعام للرحلة الداخلية بمقدار (١٠) دولار مما أدى الى ارتفاع تكلفة التذكرة للمسافر بمقدار (٤.٦١) دولار، اما بخصوص الرحلات الخارجية فقد بلغت (١٠) دولار ويتم احتسابها على وفق المعادلة الاتية:

$$\text{وجبات الطعام للمسافرين للرحلة الداخلية} = (\text{عدد المسافرين} \times \text{كلفة الشخص الواحد} \times \text{ذهاب وعودة})$$

$$= 101 \times 5.39 \times 2 = 1092.38 \text{ دولار للرحلة ذهاب واياب}$$

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد على موازين المراجعة لسنة ٢٠٢٢.

٤- التكاليف إدارية:- تم اعتماد التكلفة المحملة من قبل الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية والواردة بقرار مجلس الإدارة كما والبالغة (٢٠٠٠) دولار لكل رحلة بشكل مقطوع.

٥- **التكاليف التسويقية:** تم الرجوع الى بيانات الشركة لغرض إعادة احتساب التكاليف التسويقية المتمثلة بعمولة وكلاء بيع التذاكر التي قامت الشركة بتحميلها على قائمة تكلفة الرحلة الاعتيادية (١٠٪) من اجمالي كلفة الرحلة، بينما النسبة التي يجب ان تحمل هي (٨٪) حسب قرار مجلس الإدارة المرقم (٢٤) في ٢٠٢٢/١/١٧ وكما في المعادلة الاتية:

$$\text{العمولة المدفوعة للوكلاء} = \text{نسبة عمولة الوكلاء (٨\%)} \times \text{اجمالي تكلفة الرحلة}$$

تحديد تكاليف تذاكر الرحلات باستعمال ادوات التفكير (تقنية الكلفة المستهدفة): -في هذه الفقرة سيتم العمل على استعراض تكلفة الرحلات محل البحث بعد تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة لغرض تحديد تكلفة تذكرة الرحلات محل البحث: رحلة بغداد - اربيل - بغداد (BGW-EBL-BGW): - تم العمل على احتساب تكلفة الرحلة (بغداد-اربيل- بغداد) والتي تبلغ مدتها (١.٥) ساعة لتحديد كلفة التذكرة للمقعد الواحد وكما هو موضح في أدناه:

جدول رقم (١٤) احتساب تكلفة المواد المباشرة للرحلة (بغداد - أربيل - بغداد)

البيان	المبلغ / دولار	اسس التحميل رئيسي	اسس التحميل فرعي	اجمالي / دولار
الوقود في مطار بغداد	٢٢٩	١.٥	٢.٧ طن / ساعة	٩٢٧
الوقود في مطار اربيل	٣.٢	٠	٢.٧ طن / ساعة	٠
مخصصات خطورة	٢٨٧	١.٥	—	٤٣٠.٥
مخصصات مقطوعة	٦٢٥	—	—	٦٢٥
الخدمات الارضية في مطار بغداد	٩٢٣	—	—	٩٢٣
الخدمات الارضية في مطار أربيل	٩٢٣	—	—	٩٢٣
أدوات احتياطية	١٠٢٠	—	—	١٠٢٠
اندثار	٢٦٩٣	—	—	٢٦٩٣
الصيانة	٨٦	١.٥	—	١٢٩
التامين على الطائرة	١٢٣	١.٥	—	١٨٤.٥
التامين على المسافرين	٢	١.٥	١٥١	٤٥٣
وجبات طاقم	١٢	٢ رحلة	١١	٢٦٤
وجبات المسافرين	٥.٣٩	٢ رحلة	١٥١	١٦٢٨
تكاليف إدارية	٢٠٠٠			٢٠٠٠
المجموع				١٢٢٠٠
عمولة وكلاء بيع التذاكر		٨٪		٩٧٦
مجموع تكاليف الرحلة				١٣١٦٧
تكلفة التذكرة للمسافر				٨٧

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (٨، ٩، ١٠، ١١، ١٢، ١٣).

يتضح من الجدول رقم (١٤) ان كلفة تذكرة الرحلة بغداد - أربيل - بغداد تبلغ (٨٧) دولار وهي تتجاوز الكلفة المستهدفة والبالغة (١٠٣.٥٥) دولار، مما يشير الى إمكانية تحقيق التنافسية في هذه الرحلة.

الاستنتاجات: - يتضمن هذا المبحث اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث وكما موضح في ادناه:

- ١- تعاني إدارة الشركة العامة للخطوط من الضعف في تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة التي من شأنها زيادة الحصة السوقية واستقطاب الزبائن في ظل المنافسة الشديدة في قطاع النقل الجوي.
- ٢- لا تعتمد الشركة على استراتيجيات محددة وفق أسس علمية في بناء تكلفة تذاكر الرحلات الجوية المختلفة وتسعيرها وإنما تعتمد قرارات مجلس الإدارة في تحديد مقدار التكلفة في بنود قائمة تكاليف الرحلات الجوية ونسب هامش الربح اذ بلغت تكلفة المسافر لرحلة بغداد أربيل بغداد (١٢٩) دولار المعدة من قبل الشركة، وبعد تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة لذات الرحلة (١٠٣.٥٥) دولار للمسافر وبعد التفكير (٨٧) دولار للمسافر.

٣- لم يتم اتباع نظام او تقنيات كلفوية متطورة خاصة بالشركة في تبويب تكاليفها، مما يصعب عملية تبني تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية مثل التكلفة المستهدفة لغرض تحليل وقياس التكلفة الحقيقية، فضلا عن عدم الصحة في تحديد واحتساب كلفة الرحلة المبنية على واقع أنفاق الشركة للأنشطة المختلفة، مما انعكس على عدم دراسة وتحليل السوق والمنافسين وأسعار تذاكر الرحلات الجوية بشكل صحيح، لتحقيق احتياجات الزبائن ورغبتهم.

٤- ان لاستراتيجية الكلفة المستهدفة لها الاثر الواضح في تحليل تكاليف تذاكر الرحلات الجوية وتحديدتها وتخفيضها من خلال تبني احدى تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية المتمثلة بتقنية التكلفة المستهدفة.

٥- ان عملية احتساب كلفة بند الوقود في قائمة التسعير المعدة من قبل الشركة لم تكن صحيحة اذ تضمنت القائمة مبلغ (٣٠٠) دولار لوقود مطار بغداد في حين عند احتسابه تبين ان تكلفة الوقود بلغت (٢٢٩).

التوصيات:-

بعد استعراض اهم التوصيات في المبحث الأول سيتم طرح جملة من التوصيات وكالاتي:

١- من الضروري على الإدارة مواكبة التطور الحاصل في تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية (تقنية التكلفة المستهدفة) لغرض دراسة وتحليل معطيات سوق النقل الجوي وحصص الشركات المنافسة لغرض تدعيم موقفها التنافسي.

٢- دعوة تبني تقنية التكلفة المستهدفة لأهميتها في تخفيض التكاليف والتسعير التنافسي الذي بدوره سيؤدي الى بناء قاعدة تنافسية قوية

٣- من الضروري اتباع نظام تكاليف متطور خاص بالشركة، يسهل عملية حصر وقياس بيانات التكاليف، ومن ثم إمكانية عرضها بشكل واضح ومفصل، مما يسهل دراسة تلك البيانات وتحليلها وإمكانية ترشيدها، واتخاذ القرارات في ظل تلك البيانات الكلفوية.

٤- أهمية دراسة وتحليل كافة بنود قائمة التكاليف للرحلات الجوية المختلفة وتبني سياسات تسعيرية صحيحة للوصول الى أسعار تنافسية تضاهي اسعار شركات النقل الجوي المنافسة بما يحقق زيادة في الحصة السوقية.

٥- دعوة الشركة الى حساب كلف بند الوقود وفق أسعار وزارة النفط ليتم حساب الوقود بشكل أكثر دقة لتقليل الفارق ما بين أسعار الوقود في قائمة التسعير وأسعار وقود وزارة النفط.

المصادر:

١. التقارير والوثائق الرسمية.
٢. الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية موازين المراجعة التفصيلية لسنة ٢٠٢٢.
٣. أسعار الشركة المنافسة (فلاي بغداد) من موقعها الرسمي.
٤. أبو عودة، علي عدنان، (٢٠١٠) "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية - دراسة تطبيقية على المصارف العراقي قطاع غزة " رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.
٥. أنور، زيد رائد، الغبان، ثائر صبري، مهدي، عماد جميل، (٢٠٢٣)، " اثر استعمال الطاقة الشمسية المركزة في تخفيض التكاليف البيئية" بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (١٨) العدد (٦٢) المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.
٦. بنشي، ماهر، (٢٠٠٨)، "تقييم فاعلية مدخل الكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في شركة الشهباء للإسمنت"، رسالة ماجستير، جامعة حلب كلية الاقتصاد.
٧. حمزات، سناء مصلح، (٢٠١٦)، "اثر تطبيق نظام الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في المنشآت المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة، دراسة تطبيقية في منشأة صناعية طبية، بحث ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق كلية الاقتصاد.
٨. الخرسان، علي طه، الغبان، ثائر صبري، (٢٠٢٤)، " دور تطبيق معيار محاسبة الاستدامة (معيار تحويل الموارد للمعدات الكهربائية والإلكترونية) في تخفيض التكاليف بحث تطبيقي في معمل البطاريات - معمل بابل ٢" بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (١٩) العدد (٦٦) المعهد العالي لدراسات المحاسبة والمالية، جامعة بغداد.

٩. رباب، حمدي جميل، (٢٠٢٠)، " دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج " دراسة ميدانية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد ٥٦٧ جامعة ٦ أكتوبر، جمهورية مصر العربية.
١٠. الربيعي، عبد الكريم عبد الرحيم علي، احمد، رواء عبد الأمير، (٢٠٢١)، " مدى إمكانية استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في دعم استراتيجية قيادة التكلفة "، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الأسمدة الجنوبية، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة دراسات إدارية، مجلد (١٤)، العدد (٢٩).
١١. شلاي، عمار، (٢٠٢١)، " إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيكة " مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الإنسانية، المجلد ٦، العدد ٣، جامعة ٢٠ أوت - سكيكة الجزائر.
١٢. صليحة، خليف (٢٠٢٠)، " التكلفة المستهدفة وأهميتها في ترشيد قرار تسعير المنتجات بالمؤسسة الاقتصادية "، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة الإنتاج والتمويل.
١٣. عبد الله، احمد مصلح، محيب الرحمن، (٢٠١٠)، "إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية "، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق كلية الاقتصاد.
١٤. علي، نوفل زهير (٢٠٢٢)، دور استراتيجية إعادة التمرکز في ترشيد التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية، (بحث تطبيقي في معمل البان أبو غريب)، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل شهادة (محاسب كلف وإدارية).
١٥. الغبان، ثائر صبري محمود (٢٠١٢) " الخطوات التوصيفية المقترحة لاعتماد التقنية الكفوية ودعامتها القيمة لاستهداف تكاليف منتجات الوحدات الاقتصادية العراقية بقصد خفضها "، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (٧)، العدد (١٩)، جامعة بغداد، العراق .
١٦. الغبان، ثائر صبري محمود، (٢٠١٣) " هيكل الصفحات المتعددة لمصفوفة أداء السنة سيجما القائمة على خصائص التقنية المتزنة للأداء ومنهجية السيجما لقياس الأداء المؤسسي رؤية مقترحة "، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (٨)، العدد (٢٥)، جامعة بغداد، العراق.
١٧. الغبان، ثائر صبري محمود، الغبان، فائزة إبراهيم محمود، (٢٠٢٢)، "إمكانية اعتماد تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لزيادة تنافسية الوحدات الاقتصادية العراقية في ظل متغيرات بيئة الاعمال المعاصرة "، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (١٧)، العدد (٥٩)، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.
١٨. غفير، نور الدين مجد الدين، (٢٠١٢)، " مدخل مقترح للتكامل بين القياس المتوازن للاداء والتكلفة المستهدفة لتدعيم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية "، دراسة تطبيقية في منشأة مدار زجاج، دراسة ميدانية في قطاع الصناعات الهندسية"، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.
١٩. المحمدي، علاء عبد الله حسن، الربيعي، سلمى منصور سعد (٢٠٢٠)، "استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية" (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات - مصنع الميكانيك)، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، ١١٥، ١٠٢.
٢٠. المحمدي، علاء عبد الله حسن، الربيعي، سلمى منصور سعد، (٢٠٢٠)، "استخدام تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية"، (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات - مصنع الميكانيك)، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، المجلد (١٢)، العدد (٢).
٢١. الموسوي، حيدر عطا زين، (٢٠١٤)، "تحديد الكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة"، دراسة تطبيقية في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب كلف وإدارية.
٢٢. النحلاوي، الاء محمد بسام، (٢٠١١)، " دراسة ميدانية لامكانية استخدام التكلفة المستهدفة من خلال الإدارة على أساس الأنشطة ABM "، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
٢٣. يعقوب، فيحاء عبد الله، بجاي، امتثال رشيد، (٢٠١٧)، " تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (١٢)، العدد (٤١)، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
٢٤. يعقوب، فيحاء عبدالله، دهيرب، محمد سمير، (٢٠٢٠) "تقنيات المحاسبة الإدارية في تطوير المنتج وتحقيق متطلبات الزبون بأعتماد تقنية نشر وظيفة الجودة (QFD) /بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية"، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (١٥)، العدد (٥١)، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.

- 1- Lange, Sandra- Du Boys, Jacques-Seibert, Kirsten, (2018), "The use of target costing and value engineering at Alstom company", Linne Universities, School Business and Economics.
- 2- Hilton, Ronald, W, (2011), managerial accounting, ninth edition, Mc Grow-ill Irwin.
- 3- Barfield, Raiborn, Kinney (2002), cost accounting traditions and innovations, forth edition.
- 4- Celayir, D. (2020). Target Costing as a Strategic Cost Management Tool and a Survey on Its Implementation in the Turkish Furniture Industry, Journal of Business Research-Turk, vol.