

## استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية

ابراهيم علي محمد ابراهيم

تحت إشراف

د. رانيا حمادة عبد الفتاح

أ.د. محمد بكر عربي

### الملخص:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على أثر استخدام اسلوبي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية على الربحية ورضا العميل في المطارات المصرية، ويسعي لدراسة مدى فعالية تطبيق الاسلوبين في تخفيض تكاليف تلك الخدمات في المطارات المصرية وذلك لدعم القدرة التنافسية والحفاظ على الجودة. وتمثلت مشكلة البحث في أن الخدمات غير الملاحية وما يرتبط بها من عمليات لإنتاجها وتسويقها أصبحت من الأعمدة الرئيسية في تحقيق الإيرادات في المطارات، لذلك تسعى المطارات المصرية إلى توفير خدمات ذات قيمة وتحقق المزيد من الربحية والرضا لعملائها وذلك من أجل رفع قيمة المطارات الاقتصادية وزيادة العائد على الاستثمارات فيها.

### الكلمات المفتاحية:

أساليب المحاسبة الإدارية - التكلفة المستهدفة - هندسة القيمة - الخدمات غير الملاحية - الخدمات غير المتعلقة بالطيران - الربحية ورضا العميل في المطارات المصرية

## **Abstract:**

This research aims to identify the impact of using the target costing and value engineering methods in pricing non-aeronautical services on profitability and customer satisfaction in Egyptian airports, and seeks to study the effectiveness of applying the two methods in reducing the costs of these services in Egyptian airports in order to support competitiveness and maintain quality. The problem of the research was that non-aeronautical services and the associated production and marketing processes have become one of the main pillars in generating revenues at airports. Therefore, Egyptian airports seek to provide valuable services and achieve more profitability and satisfaction for their customers in order to raise the economic value of airports and increase returns. on investments in it.

## **Keywords:**

Managerial accounting methods - target costing - value engineering - non-aeronautical services - non-navigational services- profitability and customer satisfaction in Egyptian airports

## المقدمة:

أصبح النهوض بمحور المطارات المصرية مستهدفا المستويات العالمية من الضرورة ، حيث تمتلك مصر مجموعة من المطارات التابعة لوزارة الطيران المدني وتبلغ (٢٧) مطار (دولي / محلي فقط / محلي ودولي عند الطلب) منهم مطارين بنظام (BOT) مطار مرسى علم – مطار العلمي ، وتقدم هذه المطارات خدمات غير ملاحية عديدة لعدد كبير من المستفيدين، وبالحديث عن الخدمات بشكل عام يعتبر سعر الخدمة وجودتها هما السمة التي تتيح للمطارات التفوق على منافسيها وزيادة ربحيتها وتحقيق رضا عملائها لذا تعد عملية تحديد السعر لخدمة معينة داخل المطار من أهم القرارات التي تواجه الإدارة، وهي أيضا من أكثرها صعوبة ويعود ذلك للعوامل التي تؤثر في السعر والتي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديده ومن أهمها العوامل التي تتعلق بالتكلفة وما تمثله من أعباء يستلزم تغطيتها من سعر البيع ، وعامل تحقيق الربحية من اجل استمرار المطارات في نشاطها والتطوير من نفسها ، وبالإضافة الي عامل رضا العملاء عن قيمة المنتج أو الخدمة مقابل التضحية المادية والمعنوية التي يتحملها في المقابل.

ويعتبر اسلوب التكلفة المستهدفة من أهم الأساليب التي تبحث في إمكانية تخفيض التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج مع الحفاظ على الجودة ، كما تعمل على إدارة ومراقبة التكاليف قبل وأثناء التصنيع والانتاج ،علي عكس المدخل التقليدي الذي فيه تنتظر المنشأة حتى مراحل متأخرة في دورة حياة المنتج الذي قد ينتج عنه نشأة تكاليف غير ضرورية ولا يمكن تجنبها فيما بعد، تعمل التكلفة المستهدفة على تغيير تفكير الإدارة فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع حيث أن في التكلفة المستهدفة الأسعار هي التي تحدد التكاليف على عكس التسعير على أساس التكلفة التي تكون فيها التكاليف هي التي تحدد الأسعار، ويأتي دور اسلوب هندسة القيمة ليتكامل مع اسلوب التكلفة المستهدفة عن طريق الاستفادة من مميزات هذا الأسلوب في الوصول الي التكلفة المستهدفة من خلال البحث عن مناطق التكلفة العالية والغير ضرورية والعمل علي حذفها أو استبدالها

## مشكلة البحث:

فالبحث هو محاولة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تسعير الخدمات غير الملاحية ومعرفة أثر ذلك على الربحية ورضا العميل في المطارات المصرية. وتم اختيار أسلوب التكلفة المستهدفة لزيادة قدرة المنشأة على تتبع ورقابة التكاليف قبل حدوثها ومن ثم منع أي وظائف أو مكونات لا تضيف قيمة للخدمة من وجهة نظر العميل بالتالي يؤدي اتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك الخدمات محققة للربح، وتم الاستعانة بأسلوب هندسة القيمة لأنه أكثر فعالية في تخفيض التكلفة والعمل على الوصول إلى حدود التكلفة المستهدفة مع تحقيق الجودة، بالإضافة إلى أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في التسعير يعتمد على دراسة السوق حيث يركز على رغبة العميل وتحديد السعر المستهدف ثم ما ترغب المنشأة أن تحققه كهامش ربح من الخدمة وبعدها يأتي تحديد التكلفة المستهدفة التي يجب تقديم الخدمة في حدودها على عكس السياسات التقليدية للتسعير التي تعتمد على تخفيض التكاليف في مراحل متأخرة مما يجعلها لا تصل إلى هامش الربح المرغوب فيه وقد تصل أحيانا إلى الخسارة.

## **لذا يمكن صياغة المشكلة في تساؤل رئيسي كالآتي:**

ما هو الدور الذي يمكن أن يقوم به استخدام كلاً من أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية؟ وما هو أثر ذلك الدور على الربحية ورضا العميل؟

**وللإجابة على هذا التساؤل الرئيسي نطرح جملة من التساؤلات الفرعية وهي:**

١- هل أساليب التسعير الحالية المتبعة ملائمة لتسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية؟

٢- ما هي إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير

الخدمات غير الملاحية من حيث مقومات ومزايا وصعوبات ومعوقات التطبيق؟

٣- ما هو أثر استخدام التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير

الملاحية على الربحية ورضا العميل؟

## أهداف البحث:

يعد الهدف الرئيسي لهذا البحث هو الإجابة على السؤال الرئيسي والمعبر عن مشكلة البحث في إظهار الدور الفعال الذي يقوم به استخدام كلاً من أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية الذي يمكن أن يكون له تأثير قوي على التكاليف وبالتالي على الربحية ورضا العميل، تحقيقاً لهذا الهدف يمكن تجزئته لعدة أهداف فرعية:

- ١- إلقاء الضوء على أهمية الخدمات غير الملاحية التي تقدمها المطارات المصرية.
- ٢- التحقق من مدى فاعلية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة استراتيجية لتسعير الخدمات غير الملاحية.
- ٣- بيان مدى أهمية هندسة القيمة كأداة لتحقيق الجودة والتكلفة المستهدفة.
- ٤- تقديم مجموعة من النتائج والتوصيات الهامة التي يمكن أن تفيد العاملين والمهتمين بمجال الطيران والمطارات في تسعير الخدمات غير الملاحية.
- ٥- إلقاء الضوء على الربحية ورضا العميل كأحد الأهداف الرئيسية للمطارات.

## أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث الحالي من أهميته على المستوى العلمي والعملي على النحو التالي:

### ١- الأهمية العلمية:

- أ- تزويد المكتبة بتطبيق جديد لكل من التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في مجال الطيران والمطارات.
- ب- الربط بين الجوانب النظرية والتطبيقية لمُدخلي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة من خلال التطبيق العملي في مجال التسعير.
- ج- التأكيد على أهمية التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في المجالات المختلفة والاستفادة من ذلك.

د- تسليط الضوء على دور المحاسبة الإدارية وبالأخص فيما يتعلق بإحدى الوظائف الرئيسية لها وهي كيفية إدارة التكلفة المرتبطة بتقديم الخدمات المتنوعة لما لهذه المهمة من أثر كبير في تحسين الأداء.

## ٢- الأهمية العملية:

- أ- تطوير ودعم أداء المطارات المصرية وتحديث الأساليب المستخدمة في التسعير من قبل الإدارة كي تواكب المتغيرات العالمية.
- ب- تحسين الإيرادات غير الملاحية من خلال التركيز وإلقاء الضوء على أهمية هذه الخدمات والتحسين منها.
- ج- حاجة مشغلي ومدراء المطارات بشكل خاص إلى مثل هذه الأبحاث لأنها توجد الحلول للتحديات التي تقابلهم عن طريق تزويدهم بالمعلومات التي تمكنهم من اتخاذ القرارات السليمة.

## فروض البحث:

يسعى البحث إلى اختبار الفروض التالية:

**الفرض الأول (HO1):** لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أن اساليب التسعير الحالية المتبعة ملائمة لتسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية.

**الفرض الثاني (HO2):** لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول امكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية.

**الفرض الثالث (HO3):** لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية على الربحية ورضا العميل.

قام الباحث بتقسيم الفرض الرئيسي الثالث الى فرضين فرعيين على النحو التالي:  
**الفرض الفرعي الاول:** لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أثر استخدام أسلوبى التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية على الربحية في المطارات المصرية.

**الفرض الفرعي الثاني:** لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أثر استخدام أسلوبى التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية علي رضا العميل في المطارات المصرية.

### اولاً: الإطار النظري لأسلوبى التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة:

#### مفهوم التكلفة المستهدفة:

تعددت المفاهيم والتعريفات للتكلفة المستهدفة ولم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف محدد بل عكست التعريفات وجهات نظر مختلفة ومن بين هذه التعريفات الآتي:  
يري أحد الباحثين ان التكلفة المستهدفة عبارة عن منهج شامل لإدارة التكلفة وتحسين الربحية خلال دورة حياة المنتج بالتركيز على المرحلة الأولى وهي تصميم وتطوير المنتج ويرتكز هذا المنهج على بعض المبادئ الرئيسية كما يتضمن بداخله مجموعة من الخطوات الاجرائية التي يتم تنفيذها من خلال بعض الاساليب والادوات ذات الصلة.  
عرف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (CAM-I) التكلفة المستهدفة بأنها نظام لتخطيط الأرباح إدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع كمرشد أساسي يأخذ في اعتباره متطلبات ورغبات العميل، ويركز على التصميم إعادة تصميم المنتج، ويتطلب إعداد فريق عمل متكامل يضم كافة التخصصات، يبدأ بإدارة التكلفة في المراحل الأولية لتطوير المنتج خلال دورة حياته، وتمثل أنشطة سلسلة القيمة جزءاً مهماً في النظام.  
كما أشار الباحثين ان أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب اداري ليس فقط لتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وانما ايضا أسلوب ادارة التكلفة لتحقيق إدارة

الأرباح المستقبلية حيث يتيح إمكانية خفض المبكر للتكلفة أثناء مرحلة التصميم والتخطيط للمنتج ويستمر في متابعتها على مدار مراحل دورة حياة المنتج وهذا الهدف يمكن تحقيقه فقط ما إذا كانت المنتجات مصممة لتلبية رغبات العملاء بحيث تكون مصممة بتكلفة منخفضة بصورة كافية.

كما يمكن تعريف التكلفة المستهدفة بأنها أسلوب لإدارة التكلفة أثناء مراحل التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتج هدفه الأساسي مساعدة المديرين في إيجاد طرق لخفض تكاليف المنتج على مدى دورة حياته لزيادة الربحية. فالركيزة الأساسية هي تصميم المنتج يرضي العملاء ويمكن تصنيعه بتكلفة مستهدفة.

**يري الباحث أن التعاريف السابقة اجتمعوا على عدة نقاط أساسية وهي:**

- ١- أن التكلفة المستهدفة تسعى إلى خفض حقيقي للتكلفة من خلال التركيز على العملاء
  - ٢- أن التكلفة المستهدفة تبدأ من مرحلة تصميم المنتج حيث انها المرحلة الأساسية في التحكم في التكلفة
  - ٣- أن التكلفة المستهدفة تسعى لتخفيض التكلفة للمنتج مع الحفاظ على مستوى الجودة في ضوء الأسعار التي يتقبلها العملاء
- ومن خلال ما تقدم من التعاريف والملاحظات يمكن للباحث صياغة التعريف التالي للتكلفة المستهدفة: هي أسلوب تتبناه المنشأة ككل يعتمد على التخطيط الشامل للتكلفة بغرض خفض التكلفة والرقابة عليها وتطوير جودة المنتج وتستخدم بشكل أساسي في المراحل الأولى من التصميم وتمتد إلى جميع مراحل دورة حياة المنتج من أجل التأثير على الهيكل الإجمالي لتكلفة المنتج ويتم ذلك حسب منظور ومتطلبات السوق.

### **أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة:**

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أداة هامة في إدارة التكلفة في المرحلة السابقة للإنتاج خاصة تكاليف البحوث والتطوير والتصميم، وذلك من منطلق اهتمام الأسلوب بتصميم وتطوير منتجات يمكن إنتاجها بتكلفة منخفضة وبخصائص ووظائف مطلوبة



من قبل العملاء، كما أكدت العديد من الدراسات أن النسبة ٧٠% - ٨٠% من تكلفة أي منتج تحدد مسبقاً في مراحل ما قبل الإنتاج أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج. كما ان يري الباحث ان اهمية التكلفة المستهدفة تظهر من خلال مجموعة من الاسباب كالتالي:

أ- في أنه ليس أسلوب إداري لمراقبة وخفض التكاليف بالمعنى التقليدي بل هو عبارة عن عملية ضبط وتوجيه للمنشأة ككل نحو الجودة والربحية عن طريق البدء من السوق والعملاء.

ب- ازدياد المنافسة مما دفع المنشآت الي البحث عن انظمة جديدة في إدارة التكلفة قد تمكنها من البقاء والاستمرار.

ج- الحد من الزيادة في الأسعار حيث يقدم اسلوب التكلفة المستهدفة اسعار مقبولة وذلك من خلال حصر تكاليف الانتاج في حدود معينة حيث يتجنب نواحي الاسراف والانشطة التي لا تضيف قيمة.

### مبادئ اسلوب التكلفة المستهدفة:

المبادئ الأساسية لمدخل التكلفة المستهدفة تتمثل في ستة مبادئ لتحقيق أهدافه الرئيسية:

- ١- السعر هو الذي يحدد التكلفة (Price Led Costing): حيث يستخدم سعر السوق في تحديد التكلفة المستهدفة وذلك بالمعادلة الآتية:  
التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح المستهدف
- ٢- التركيز على العملاء (Customer Focus): تؤثر توقعات المستهلكين من حيث السعر والجودة وتوقيت الاستلام على قرارات الإنتاج، وتستخدم كمرشد لتحليل التكلفة.
- ٣- التركيز على التصميم (Design Centered): يهتم مدخل التكلفة المستهدفة برقابة التكلفة في مرحلة التصميم، لذلك قد يتطلب إجراء تغييرات هندسية على تصميم المنتج قبل بداية الإنتاج بما يؤدي إلى تخفيض التكلفة والزمن اللازم لتقديم المنتج.

#### ٤- تحقيق التكامل الوظيفي (Cross-functional teams):

يعني هذا المبدأ وجود فريق عمل يتكون من مختلف التخصصات يكون مسئول عن المنتج منذ بداية الفكرة حتى انتهاء الإنتاج. وهو ما يخلق جو من الترابط والتفاعل الذي يعمل على تجنب التعقيد واستهلاك الوقت عند تقييم التكلفة.

٥- التركيز على مشاركة أطراف سلسلة القيمة (Value Chain Involvement):  
يجب أن تتضمن التكلفة المستهدفة جميع أجزاء سلسلة القيمة الداخلية (البحوث والتطوير، التصميم، الإنتاج، التسويق والتوزيع، واخيرا خدمة ما بعد البيع) وكذلك الخارجية (الموردين، والموزعين، العملاء) حيث يعتمد مدخل التكلفة المستهدفة على خلق علاقات طويلة الأجل تقوم على تبادل المنافع بين عناصر سلسلة القيمة.

#### ٦- الاهتمام بدورة حياة المنتج (Life Cycle Orientation):

حيث يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج لكل من المستهلك والمنتج وهما يتطلب ضرورة أخذ تكاليف دورة حياة المنتج في الاعتبار عند حساب التكلفة المستهدفة.

### تعريف ومفهوم هندسة القيمة:

إن التعريف الأول الذي تم استخدامه لتحديد معنى هندسة القيمة وهو تعريف (Miles,1961) وكان كما يلي هندسة القيمة / تحليل القيمة هو نهج منظم وإبداعي يهدف إلى التحديد الفعال للتكاليف غير الضرورية، أي التكاليف التي لا توفر الجودة ولا الاستخدام ولا ميزات العميل

كما عرفت الجمعية الأمريكية لهندسة القيمة (SAVE International) أسلوب هندسة القيمة بأنه تطبيق منهجي لأساليب محددة يتم من خلالها تحديد وظائف المنتج، وقيمة كل وظيفة ومحاولة الوصول إلى أفضل أداء وظيفي بأقل تكلفة.

كما عرفت بأنها عمل جماعي يتم تنظيمه على أنه منهجية علمية ينفذها فريق متخصص يهدف إلى شرح أهداف العنصر ومكوناته وتكاليفه، ومن ثم مطابقته مع أهداف وغايات تلك العناصر البدائل التي تحقق هذه الأهداف بشكل أفضل وعلى النحو الأمثل وبأقل تكلفة ممكنة.

كما عرفت بأنها أسلوب تحليلي منظم، يقوم به فريق عمل متعدد التخصصات لتحديد الأداء الوظيفي، وتخفيض التكلفة لزيادة قيمة المنتج / الخدمة من خلال تحليل وظائف المنتج / الخدمة، وتحديد الوظائف التي لا تضيف قيمة، بما يتلاءم مع متطلبات العميل.

### أهمية أسلوب هندسة القيمة:

تتمثل أهمية أسلوب هندسة القيمة فيما يلي:

- ١- تخفيض تكاليف المنتج / الخدمة.
- ٢- تحسين أداء الوظائف في المشروع بصفة عامة.
- ٣- مراقبة خطوط الإنتاج ومنع الفاقد والتالف.
- ٤- إضفاء روح الفريق والتعاون بين العمال.
- ٥- تحقيق رضا العاملين من خلال مميزات وحوافز هذا الأسلوب.
- ٦- تحقيق جودة المنتج / الخدمة.
- ٧- إلغاء التكاليف غير الضرورية والتي لا تؤثر على قيمة المنتج / الخدمة.
- ٨- الربط بين منظور العميل والمنشأة عند تصميم المنتج من حيث التكلفة والخصائص والجودة.
- ٩- الحد من تعثر المشروعات وتقليل التكاليف والرفع من الجودة.

### أهداف أسلوب هندسة القيمة:

يمكن القول أن أسلوب هندسة القيمة يؤدي إلى تحقيق جميع الأهداف التي من خلالها تتحقق الميزة التنافسية للمنشأة من خفض التكاليف وتحسين الجودة وتحسين القيمة المحققة ورفع مستويات رضا العملاء، ان مجال هندسة القيمة من المجالات ذات أهمية كبيرة حيث يمكن أن تستعمل لإنجاز عدد من الأهداف كالتالي:

- ١- تحليل الوظيفة بصورة أدق، وإعداد فريق عمل فعال.

- ٢- عمل مقارنة علمية بين البدائل المختلفة التي تحقق الوظيفة باستخدام معايير تحقيق الجودة.
- ٣- ترشيد التكاليف وتقليل الوقت المستخدم.
- ٤- تحسين الجودة والصيانة والأداء وزيادة العائد الاستثماري.
- ٥- تحسين قدرة الإنسان على الإبداع والابتكار وتنمية روح العمل الجماعي.
- ٦- زيادة الاستفادة من القوى العاملة والموارد المتاحة عن طريق الاستغناء عن التكاليف غير الضرورية دون التأثير على الجودة والكفاءة.

### دور التكامل في ترشيد القرارات الاستراتيجية المتعلقة بإدارة التكلفة والتسعير:

إن نجاح المنشآت في تحقيق أهدافها مرهون بما يتخذ من قرارات إستراتيجية ، لأن تأثير هذه القرارات يمتد أثرها إلي جميع أعمال المنشأة ، واستمرارها لفترة طويلة نسبيا مع صعوبة تغييرها في الأجل القصير وما يترتب عليها من إنفاق استثماري ضخم قد يصعب تعويضه، وتتسم القرارات الاستراتيجية بالتوجه المستقبلي، أي التركيز على السيناريوهات المستقبلية التي تمكن المنظمة من اختيار البدائل الاستراتيجية، وتتضح أهمية القرارات الاستراتيجية حيث تنطوي على عنصر عدم التأكد نتيجة التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال الداخلية والخارجية وضرورة التكيف المرن مع هذه المتغيرات، وأن جودة هذه القرارات تظهر في مدى توفير وتعدد البدائل المتاحة مع امكانية ابتكار بدائل جديدة وقياس مدى تطبيقها واختيار الوقت الملائم لتنفيذها .

ويري أحد الباحثين ان التكامل بين التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة يؤدي توفير المعلومات الملائمة وذلك يسهم وبشكل فعال في دعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية من خلال الاعتماد على تقدير التكاليف المستهدفة المدعمة بأسلوب هندسة القيمة الذي يركز على الأنشطة التي تعمل على إضافة قيمة للمنتج، كما ان التكامل يعمل على جمع البيانات التي تحتاج إليها الجهات المختلفة في المنشأة وبذلك يتلافى الانتقاد الذي وجه إلى الأساليب التقليدية لإدارة التكلفة بعدم قدرتها على توفير المعلومات.

ويري الباحث ان التكامل بين التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة يدعم متخذي القرارات الإستراتيجية بشكل عام، وفيما يخص ادارة التكلفة وتسعير المنتجات او الخدمات بشكل خاص من خلال مجموعة من الممارسات وهي كالتالي:

- ١- إدراك وفهم ديناميكية السوق ورغبات واحتياجات العملاء والتي قد يكون لها تأثير مباشر في مدى نجاح القرارات الاستراتيجية المتعلقة بالتكلفة والسعر.
- ٢- يختلف استخدام التكامل بين التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في التسعير عن معظم طرق التسعير التي تكون فيها تحديد تكاليف المنتج او الخدمة عند الإنتاج الفعلي، فالأحداث تجري بطريقة عكسية اي ان تحدد المنشأة اولاً سعر البيع من خلال متطلبات وحاجات العملاء وبذلك تصبح المشكلة هي تصنيع المنتج او الخدمة الذي يمكن أن يكون مربحا في ظل هذه الأسعار وتحديد تكلفته وبذلك يمكن استخدام معادلة التسعير بطريقة عكسية للوصول إلى التكلفة المستهدفة لذلك يعتبر التكامل أداة جيدة لتطبيق طرق التسعير على أساس القيمة.

٣- يوفر التكامل بين التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة مجموعة من البدائل والحلول وتقييمها مما يساعد متخذي القرار في تحديد واختيار البديل المناسب منها للوصول إلى التكلفة المستهدفة وتحولها إلى منهج قابل للتطبيق

٤- التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة أسلوبين يتم استخدامهم في المراحل الاولي من دورة حياة المنتج (التخطيط والتصميم) قبل البدء في عملية الإنتاج أو التصنيع مما يتيح لمتخذي القرار تفادي حدوث ارتفاع في التكاليف بسبب قرارات خاطئة يصعب الرجوع فيها بعد البدء في عملية التصنيع.

٥- يتيح التكامل بين التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة عملية التشاور في عملية صناعة القرار من خلال الاهتمام بسلسلة القيمة فهو يعتمد على وجود علاقات وتعاون نشط بين أعضاء سلسلة القيمة من أجل تخفيض التكلفة والوصول إلى التكلفة المخطط لها.

٦- يسمح التكامل بتحفيز الفكر الإبداعي البناء وهي من أهم مراحل أسلوب هندسة القيمة للوصول الي التكلفة المستهدفة والذي يؤدي الي التوصل الي حلول جديدة ومبتكرة تساعد متخذي القرار في اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة التكلفة.

٧- يمكن التكامل متخذي القرار على التغلب على صعوبة القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات الجديد ويرجع ذلك إن التكامل يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار.

### ثانياً: تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية

#### ماهية وطبيعة الخدمات غير الملاحية:

التصنيفات المختلفة للخدمات التي تقدم في المطارات جاءت لتوضيح مدى ارتباط هذه الأنشطة أو الخدمات بالطيران حيث تلتزم المطارات في الأنشطة المتعلقة بالطيران أو الملاحة بالعديد من البنود في الوثائق التي تصدرها منظمة الطيران المدني الدولي والاتفاقيات بين الدول والتحالفات بين شركات الطيران اما عن الأنشطة الأخرى غير الملاحية التي لا تتعلق بالطيران لإدارة المطار حرية التصرف في إدارتها وذلك يمكن إدارة ومشغلي المطارات العمل على الحصول على رضا العملاء وتعظيم الإيرادات من خلالها.

#### لذا يمكن تعريف هذه الخدمات كالتالي:

على أنها أنشطة لا تتعلق بعمليات الطيران، ويمكن أن تدر عائدات وتحقق إنتاجية تجارية أعلى، لذا فهي تعتبر المصدر الرئيسي للدخل للعديد من المطارات. ويمكن تعريفها على أنها جميع المرافق والخدمات (التجارية) المقدمة للمسافرين الذين هم جوهر هذه الأنشطة

ويمكن توضيح الفرق بين الأنشطة الملاحية وغير الملاحية من حيث الإيراد كالتالي:

#### ١- الإيرادات المتعلقة بأنشطة الطيران:

وهي الإيرادات من العمليات الجوية مثل رسوم الهبوط بما في ذلك رسوم خدمة الركاب ورسوم ساحات وقوف الطائرات والإيواء ورسوم البضائع ورسوم الضوضاء بالإضافة إلى الخدمات الأرضية.

## ٢- الإيرادات غير متعلقة بأنشطة الطيران (غير الملاحية):

هي الإيرادات المحصلة مقابل نشاط تجاري غير جوي داخل المطار يمكن أن تمارس إدارة المطار بنفسها هذا النشاط داخل وخارج نطاق المطار ويمكن أن تكون تلك الإيرادات عبارة عن رسوم محصلة مقابل الحصول على حق ممارسة نشاط تجاري داخل المطار.

واوضحت (سياسات الايكاو بشأن رسوم المطارات وخدمات الملاحة الجوي) ان تعتبر الإيرادات الناتجة عن مصادر مثل حقوق الامتياز وتأجير الأماكن " والمناطق الحرة " مهمة بالنسبة للمطارات فيما عدا ما يتصل بحقوق الامتياز التي ترتبط مباشرة بتشغيل خدمات النقل الجوي مثل خدمات الوقود وتقديم المأكولات والمشروبات على متن الطائرات وعمليات المناولة الأرضية، وأوصت بتطوير الإيرادات غير المرتبطة بالملاحة الجوية بصفة كاملة مع الأخذ بعين الاعتبار مصدرها واحتياجات الركاب والجمهور وضمان الكفاءة في تشغيل المحطات.

الخدمات غير الملاحية أو غير المتعلقة بالطيران مثلها كمثل باقي الخدمات التجارية من حيث الماهية والطبيعة ولكنها تختلف لارتباطها الدائم بالمطارات والعملاء المنتفعين من المطارات مما اكسبها طبيعة مكان وعميل ومنافسة مختلفة عن باقي الخدمات.

## مزايا استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية وأثر ذلك على الربحية ورضا العميل:

ويتمتع استخدام الأسلوبين في تسعير الخدمات غير الملاحية بالعديد من المزايا مما يؤثر بالإيجاب على كل من الربحية ورضا العميل ومن أهمها:

١- التعرف على احتياجات وتوقعات العملاء فيما يخص الخدمات غير الملاحية: يقوم كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على معرفة احتياجات وتوقعات العملاء وتساعد معرفة توقعات العملاء في وضع معايير الخدمة وتحديد الأساليب الأكثر ملائمة لتقديمها، والتعرف على نوعية الطول التي يمكن اتباعها لمعالجة المشاكل التي قد تتعرض لعملية تقديم الخدمة بهدف تحقيق رضا العملاء والمحافظة عليهم.

٢- أداة جيدة للتسعير في ظل المنافسة العالية بين المطارات في مجال الخدمات غير الملاحية:

تعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة لتسعير المنتجات في الأسواق التي تتميز بدرجة عالية من المنافسة حيث تسمح بزيادة فرص واحتمالات نجاح المنتج أو الخدمة قبل إنتاجه على خلاف الأساليب التقليدية، وقد تكشف المؤسسة أن سعر المنتج غير تنافسي، بعد ما تكون قد استخدمت الموارد وقامت بإنتاجه.

٣- تحقيق المزيد من الربحية من الخدمات غير الملاحية:

تعتبر التكلفة المستهدفة الطريقة المناسبة التي تسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج وذلك من خلال تحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة، وهو ما يساعد على ضبط الطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج، وتمثل أداة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج، حيث يؤدي تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة إلى تقديم خدمة بأفضل أداء وجودة في الوقت المناسب ووفقاً لرغبات العملاء عند المستوى المستهدف للأرباح المستقبلية

٤- الابتكار في أداء الخدمات غير الملاحية الحالية:

ينمي استخدام التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة روح الابتكار لدى مصممي الخدمات والمهندسين وجميع العاملين في المطار نحو هدف واحد وهو إخراج الخدمة بالشكل المطلوب من حيث السعر والتكلفة والجودة حيث يتطلب تقديم الخدمة في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ولديه رغبة في الابتكار والتغيير للتغلب على التحديات والوصول إلى التكلفة المستهدفة وتحقيق رضا العملاء والحفاظ على التحسين المستمر للتكلفة والخدمة

٥- دعم القرارات المتعلقة باستحداث خدمات غير ملاحية جديدة:

تسعى المطارات دائماً إلى تقديم خدمات تجارية جديدة ومبتكرة في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة لضمان الاستمرارية في تحقيق الإيرادات عن طريق جذب عملاء جدد مستفيدين من هذه الخدمات فيقدم أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة



الدعم لهذه القرارات عن طريق توفير المعلومات المناسبة عن مدى فعالية وربحية الخدمات الجديدة قبل الدخول في تنفيذها.  
٦- ضمان الجودة في الخدمات غير الملاحية:

التركيز على الجودة هو جوهر المجال الخدمي وذلك يرجع إلى أهمية جودة الخدمة في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة، وكذا المحافظة على العملاء الحاليين الذين أصبحوا أكثر إدراكا واهتماما بالجودة وكسب عملاء جدد ، فيعمل كلاً من التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأداة للتسعير وأداة لإدارة وخفض التكلفة مع الحفاظ وعدم المساس بالجودة على عكس الأساليب التقليدية بل يسعى الأسلوبين إلى تحقيق المزيد من الجودة عن طريق العمل علي تحسين جودة المنتجات والخدمات بشكل مبكر عند مرحلة تصميم المنتج بدلاً الانتظار وفحص الجودة بعد الإنتاج بمعنى ان عند استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة يتم التركيز على تصميم الجودة قبل الانتهاء من الإنتاج .

٧- التحسين المستمر للخدمات غير الملاحية:

يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة التحسين المستمر كمرحلة أساسية حيث لا يعني الوصول الي السعر والتكلفة المستهدفة هي نهاية الأمر بالنسبة لعملية التسعير بل يعني بداية مرحلة جديدة من البحث المستمر عن تحسين الخدمة والبحث عن مواطن خفض التكلفة وزيادة الربحية يعني الاستمرار في إجراء التحسينات على الخدمة ومراحل ادائها مما يؤدي الي خفض التكلفة وزيادة جودتها.

### ثالثاً: الدراسة التطبيقية

#### مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في كل من مديريين العموم والمحاسبين الماليين وكذلك ممثلي خدمة العملاء في المطارات المصرية المختلفة ويستبعد منها المطارات الحربية ومطارات التدريب ومطارات التي تعمل بنظام (B.O.T) والبالغ عددهم ٦٨٥ وفيما يلي عينة الدراسة ونوعها وتوزيع العينة.

**عينة الدراسة:**

قام الباحث باستخدام أسلوب العينات الاحتمالية في ذلك لعدم إمكانية الباحث الوصول إلى جميع مفردات المجتمع وكذلك إنه توجد قائمة أو إطار محدد للعاملين بالشركة (ادارة عليا ومدراء العموم - محاسبين ماليين - خدمة العملاء) بالمطارات المصرية وقد اعتمد الباحث على العينة العشوائية الطبقية باستخدام التوزيع النسبي وذلك عند مستوى ثقة % (95) وخطأ مسموح به في التقدير  $\pm 5\%$  والجدول التالي يوضح المجتمع وتوزيع العينة.

اسم الفئة	حجم المجتمع	حجم العينة	الاستجابات الصحيحة	نسبة الاستجابة
مدراء العموم	١٤٥	٥٣	٤٨	%٩٠.٦
محاسب مالي	٢٤٠	٨٧	٧٧	%٨٨.٥
ممثل خدمة العملاء	٣٠٠	١٠٧	٩٣	%٨٦.٩
الإجمالي	٦٨٥	٢٤٧	٢١٨	%٨٨.٣

**جدول (١)****توزيع عينة الدراسة****الفرض الاول (HO1):**

ينص فرض الدراسة الاول والذي قام الباحث بصياغته في صورة فرض العدم على أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أن اساليب التسعير الحالية المتبعة ملائمة لتسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية.

قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple linear regression Analysis وذلك باستخدام تقديرات طريقة المربعات الصغرى Ordinary Least Squares (OLS) واختبار معامل ارتباط بيرسون والانحدار والحد الثابت (t) واختبار معنوية النموذج الإجمالي (f) وبعض الاختبارات اللازمة للتحقق من مقدرات المربعات الصغرى (OLS).

١- كانت قيمة مستوى الدلالة اساليب التسعير الحالية في التحليل الوارد في نموذج الانحدار المتعدد اقل من قيمة مستوى المعنوية ( $\alpha=0.025$ ) مما يعنى وجود تأثير معنوي لأساليب التسعير الحالية على تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية.

٢- كانت قيمة مستوى الدلالة لإحصائية F لاختبار النموذج الإجمالي اقل من قيمة مستوى المعنوية ( $\alpha=0.025$ ) مما يعنى الاعتماد على النموذج الإجمالي وتعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

٣- كانت قيمة معامل التحديد الإجمالي  $R^2=19.5\%$  وهذا يعنى أن التغيرات التي تحدث في اساليب التسعير الحالية مسؤولة عن تفسير ما نسبته ١٩.٥ % فقط من التغيرات التي تحدث في تسعير الخدمات غير الملاحية وهناك ما نسبته ٨٠.٥ % يرجع إلى حد الخطأ العشوائي random error وانخفاض قيمة معامل التحديد مؤشر واضح على انخفاض ملائمة اساليب التسعير الحالية على تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية.

٤- للتحقق من افتراضات المربعات الصغرى OLS

كانت قيمة إحصائية ديربين واتسون المحسوبة  $Dw = 1.898$  ونجد أن هذه القيمة تنحصر بين القيمتين الجدوليتين ( $Du, 4 - Du$ ) مما يعنى عدم وجود لمشكلة الارتباط

الخطي بين الأخطاء في النموذج Auto correlation

مما سبق يمكن للباحث رفض الفرض الاول في صورته العدمية وقبول الفرض في الصورة البديلة التي نصت على أنه توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أن اساليب التسعير الحالية المتبعة ملائمة لتسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية.

**الفرض الثاني (HO2):**

ينص فرض الدراسة الثاني والذي قام الباحث بصياغته في صورة فرض العدم على أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول امكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية.

قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد Multiple linear regression Analysis وذلك باستخدام تقديرات طريقة المربعات الصغرى Ordinary Least Squares (OLS) واختبار معامل ارتباط بيرسون والانحدار والحد الثابت (t) واختبار معنوية النموذج الإجمالي (f) وبعض الاختبارات اللازمة للتحقق من مقدرات المربعات الصغرى (OLS).

### وأوضحت نتائج التحليل الإحصائي للباحث للفرض الثاني ما يلي:

١- كانت قيمة مستوى الدلالة الخاص بكل من اسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في التحليل الوارد في نموذج الانحدار المتعدد اقل من قيمة مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) مما يعني وجود تأثير معنوي لكل من اسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية.

٢- كانت قيمة مستوى الدلالة لإحصائية F لاختبار النموذج الإجمالي اقل من قيمة مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) مما يعني الاعتماد على النموذج الإجمالي وتعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

٣- كانت قيمة معامل التحديد الإجمالي  $R^2=81.1\%$  وهذا يعني أن التغيرات التي تحدث في كل من اسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة مسؤولة جميعا عن تفسير ما نسبته ٨١.١% فقط من التغيرات التي تحدث في تسعير الخدمات غير الملاحية وهناك ما نسبته ١٨.٩% يرجع إلى حد الخطأ العشوائي random error وارتفاع قيمة معامل التحديد الملحوظة تعد مؤشر واضح على ارتفاع ملائمة اساليب التسعير الحديثة مثل اسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية.

٤- للتحقق من افتراضات المربعات الصغرى OLS:

أ- كانت قيمة إحصائية ديربن واتسون المحسوبة  $Dw = 1.824$  ونجد أن هذه القيمة تنحصر بين القيمتين الجدوليتين (Du, 4- Du) مما يعني عدم وجود لمشكلة الارتباط الخطي بين الأخطاء في النموذج Auto correlation.

ب- لاختبار مشكلة الازدواج الخطي بين المتغيرات المستقلة كانت قيم معامل تضخم التباين VIF جميعها لم تتجاوز القيمة (10) مما يعنى عدم وجود مشكلة الازدواج الخطي Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة

مما سبق يمكن للباحث قبول الفرض الثاني في صورته العدمية التي نصت على أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول امكانية استخدام أسلوبى التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية.

### الفرض الرئيس الثالث (HO3):

ينص فرض الدراسة الرئيسي الثالث والذي قام الباحث بصياغته في صورة فرض عدم على أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أثر استخدام أسلوبى التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية على الربحية ورضا العميل في المطارات المصرية.

قام الباحث بتقسيم الفرض الرئيسي الثالث الى فرضين فرعيين على النحو التالي

#### الفرض الفرعى الاول

نص فرض الدراسة الفرعى الاول من الفرض الرئيسي الثالث لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أثر استخدام أسلوبى التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية على الربحية في المطارات المصرية

قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد Multiple linear regression Analysis وذلك باستخدام تقديرات طريقة المربعات الصغرى Ordinary Least Squares (OLS) واختبار معامل ارتباط بيرسون والانحدار والحد الثابت (t) واختبار معنوية النموذج الإجمالي (f) وبعض الاختبارات اللازمة للتحقق من مقدرات المربعات الصغرى (OLS). وذلك من خلال دراسة التأثير

المباشر وغير مباشر وتقدير النتائج باستخدام نموذج SEM اعتمادا على مخرجات برنامج (25) AMOS V

وأوضحت نتائج التحليل الإحصائي للباحث للفرض الفرعي الأول ما يلي:

١- تلاحظ وجود تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لكل من هندسة القيمة واسلوب التكلفة المستهدفة وكذلك في تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية على الربحية.

٢- وجود تأثير غير مباشر لكل من اسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة وكذلك في تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية على الربحية قدره ٣٩.٣% وهذا يدعم الأساليب الحديثة في ادارة التكلفة.

مما سبق يمكن للباحث قبول الفرض الفرعي الاول من الفرض الرئيس الثالث في صورته العدمية التي نصت على أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية على الربحية في المطارات المصرية

### الفرض الفرعي الثاني

نص فرض الدراسة الفرعي الثاني من الفرض الرئيسي الثالث لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية علي رضا العميل في المطارات المصرية

وأوضحت نتائج التحليل الإحصائي للباحث للفرض الفرعي الثاني ما يلي:

١- تلاحظ وجود تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لكل من هندسة القيمة واسلوب التكلفة المستهدفة وكذلك في تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية علي رضا العميل.

٢- وجود تأثير غير مباشر لكل من اسلوب التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة وكذلك في تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية علي رضا العميل قدره 24.7% وهذا يدعم الأساليب الحديثة في ادارة التكلفة مما سبق يمكن للباحث قبول الفرض الفرعي الثاني من الفرض الرئيس الثالث في صورته العدمية التي نصت على أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية علي رضا العميل في المطارات المصرية.

### نتائج الدراسة:

#### اولاً نتائج الدراسة:

- من خلال ما تم تناوله في الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي تم التوصل الي النتائج الاتية:
- ١- سعر الخدمات له دور كبير بالنسبة للمطارات سواء في الجانب التسويقي أو المحاسبي فهو يعمل على زيادة الإيرادات وجذب العملاء الذي يبحثون عن الإنفاق في ظل الأسعار المناسبة.
  - ٢- أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة له دور ايجابي في متابعة رغبات العملاء وردود أفعالهم عند تغير الأسعار والبحث عن السعر المستهدف بدلا من التسعير التقليدي الذي يعتمد على أساس التكلفة.
  - ٣- اعتماد التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية له عوائق تتطلب تكريس للإمكانيات المادية والبشرية، وأن عائق مقاومة التغيير قد يكون الأصعب والذي يتطلب جهدا أكبر.
  - ٤- في حالة استخدام المطارات لأسلوب التكلفة المستهدفة و هندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية ستكسب بذلك حصة أكبر من العملاء وهذا يعود عليها بهامش ربح في المدى الطويل.
  - ٥- إن مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب هندسة القيمة من المفاهيم الحديثة وغير معروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة في المطارات المصرية.

## نتائج الدراسة التطبيقية:

- ١- رفض الفرض الرئيس الاول في صورته العدمية وقبول الفرض في الصورة البديلة التي نصت على أنه توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أن اساليب التسعير الحالية المتبعة ملائمة لتسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية.
- ٢- قبول الفرض الرئيس الثاني في صورته العدمية التي نصت على أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول امكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية في المطارات المصرية.
- ٣- قبول الفرض الفرعي الاول من الفرض الرئيس الثالث في صورته العدمية التي نصت على أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية على الربحية في المطارات المصرية.
- ٤- قبول الفرض الفرعي الثاني من الفرض الرئيس الثالث في صورته العدمية التي نصت على أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية علي رضا العميل في المطارات المصرية.

## توصيات الدراسة:

- بناء على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي:
- ١- ضرورة الاهتمام بالتكاليف والمحاسبة الادارية بشكل عام في المطارات المصرية والاهتمام بأنشاء الاقسام الخاصة بهم في كل مطار لتقوم بدورها في تخطيط التكاليف وهندستها وتطورها.
  - ٢- استخدام الاساليب الحديثة في المحاسبة الادارية بدلاً من الاساليب التقليدية لتتبع التكلفة في المطارات وتحليلها بدقة.



- ٣- على المطارات الاهتمام بتأهيل كوادر بشرية مهنيًا وعلميًا والتركيز على التدريب المستمر على اساليب التكاليف والمحاسبة الادارية الحديثة.
- ٤- هناك العديد من المزايا من استخدام اسلوبي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تسعير الخدمات غير الملاحية مما يساعد على ترشيد القرارات الادارية، لذلك من الضروري الاستعانة به وتطبيقه جزئياً او كلياً على الخدمات غير الملاحية ذات التكلفة المرتفعة.
- ٥- الاستفادة من التطور التكنولوجي واستخدام البرامج الداعمة لتنفيذ اساليب المحاسبة الادارية الحديثة.
- ٦- ضرورة ان تسعي المطارات المصرية على تعظيم الإيرادات من خلال الخدمات الأخرى الغير متعلقة بالنشاط الأساسي لها وهو الطيران.

### قائمة المراجع:

#### أولاً: المراجع باللغة العربية:

- ١- الكومي، محمد (٢٠١٢) "إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكاليف بهدف تخفيض التكلفة وتحسين الربحية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر.
- ٢- فودة، شوقي السيد (٢٠١٨) " أثر أسلوب التكلفة المستهدفة لتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، مصر، العدد الثامن.
- ٣- عبد الدايم، صفاء (٢٠٠١) " نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديث " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس مصر، العدد (٣).
- ٤- عمر، وفاء عبد النعيم أحمد (٢٠٢١) استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في ظل الاحتكار، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة اسيوط، مصر.
- ٥- محمد، محمد سمير السيد. (٢٠١٩) "إطار مقترح لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركات قطاع المقاولات المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية مجلد ٣، عدد ١، ص ٤١٢-٤١٣

- ٦- الحسيني، شيماء محمد محمد (٢٠٢١) " دور أسلوب هندسة القيمة لتحقيق ميزة تنافسية لمنشآت صناعة الدواء المسجلة بسوق الأوراق المالية" المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، مجلد (١٢)، عدد (٣).
- ٧- المبروك، نادية ميلاد محمد (٢٠١٨) "اسلوب هندسة القيمة بين رفع الجودة وخفض التكاليف " المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر، مجلد ٩، عدد ٣.
- ٨- احمد، مروى عبد الله علي (٢٠١٨) "أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على القدرة التنافسية للمنشأة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر، المجلد ٩ العدد ٢.
- ٩- زقاي وليد (٢٠١٩) " تنمية الإيرادات في المطارات" مجلة البحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة وهران، الجزائر، مجلد ٠٣ عدد ١.

### ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية:

- 1- CAM-I (The Consortium for Advanced Manufacturing-International)
- 2- Cooper R. and Slagmudler (2002)" Target Costing for New Product Development, Level Target Costing", Journal of Cost Management, 16(3) pp5-12
- 3- Brijesh Ramani, Dr. Jayesh Kumar Pitroda (2018)" A Study on Application of Value Engineering in Housing Project" International Journal of Technical Innovation in Modern Engineering & Science Issue 5, Volume 4, May, p290.
- 4- ZAITOUN, NAHED SALEEM (2018)" implement of value engineering in Jordanian public buildings", Master Thesis, Al-Isra private university, Jordan, P14
- 5- Fuerst, F., Gross, S., & Klose, U. (2011). The sky is the limit? The determinants and constraints of European airports commercial revenues. Journal of Air Transport Management, 17(5), p 278.