



الرؤية الاجرائية المقترحة لاعتماد احدى أدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين كفاءة وفاعلية نظام التكاليف المطبق في الوحدات العراقية

أ.د. ثائر صبري محمود الغبان¹ ، أ.م. فائزة ابراهيم محمود الغبان² ، م.د. سري وليد اسماعيل الياس³

المستخلص

يهدف البحث تقديم رؤية مقترحة لاعتماد احدى أدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين كفاءة وفاعلية نظام محاسبة التكاليف المطبق في الوحدات العراقية في ظل النظام المحاسبي الموحد لمواكبة مستجدات بيئة الاعمال والتي تتطلب رفدها بمعلومات تجمع بين التكلفة وهيكل اتخاذ القرار لتعزيز استراتيجية قيادة التكلفة. وتتبع المشكلة من الانتقادات المسجلة على نظام التكاليف التقليدي المطبق في المعمل الذي تم اختيار احد منتوجاته التمثيل بالحليب الصافي المجهز للسوق وذات الصلة بقصوره في تقديم البيانات وفق متطلبات ادارة التكلفة الاستراتيجية واعتماده التسعير على أساس التكلفة والتي لم يعد يدعم اسعار بقاء المنتجات بعد إنفتاح البلد ، وفسح المجال لإستيراد المنتجات وتقديمها للزبون بأسعار تنافسية ، فضلاً عن ارتفاع تكاليف الإنتاج للوحدات العراقية ، مما أثر بشكل ملحوظ على المنتج المحلي ، الأمر الذي يتطلب البحث عن تقنيات كلفوية استراتيجية من شأنها مواجهة السوق ، لا سيما تقنية التكلفة المستهدفة لما لها من أهمية في تبنى إدارة التكلفة الاستراتيجية. ولحل المشكلة تم صياغة فرضية مفادها بوجود امكانية في الاعتماد على تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق تكلفة المنتج بدايتها من دراسة اسعار السوق ونهايتها في قيادة التكلفة للسيطرة على التكاليف. وتم التوصل الى أن الحاجة ملحة لتلافي القصور في نظام التكاليف التقليدي بتقنيات تتماشى مع وتحديات لمنافسة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج، بناءً على سعر البيع المتوقع والربح المطلوب بقصد خفض تكاليفه وتحقيق التكاليف المستهدفة والتي اذا ماتحققت سوف تحقق الكفاءة والفاعلية والاقتصادية في عمل نظام التكاليف التقليدي وذلك باطار متكامل يتعدى كونه نظام يحدد تكلفة المنتجات فحسب إلى نظام بادارة كلفوية استراتيجية تدعم اتخاذ القرارات ترشيد تكاليف المعمل.

الكلمات المفتاحية: ادارة الكلفة الاستراتيجية، السعر مستهدف، هامش الربح المستهدف، التكلفة مستهدفة

The Proposed Procedural Vision for Adopting one of the Strategic Cost Management Tools to Improve the Efficiency and Effectiveness of the Cost System Applied in Iraqi Units

Prof. Dr. Thair Sabry AL-Gabban¹ , Dr. Faiza Ibraheem AL-Gabban² , Dr. Sura Waleed Ismael³

Abstract

The research aims to present a proposed vision for adopting one of the strategic cost management tools in improving the efficiency and effectiveness of the cost accounting system applied in Iraqi units under the unified accounting system to keep pace with developments in the business environment, which requires providing it with information that combines cost and decision-making structure to enhance the cost management strategy. The problem stems from criticism. Recorded according to the traditional cost system applied in the factory, one of whose products was chosen to represent pure milk prepared for the market, which is related to its failure to provide data in accordance with the requirements of strategic cost management and its adoption of cost-based pricing, which no longer supports the prices of the products remaining after the opening of the country, and making room for importing and providing products. To the customer at competitive prices, in addition to the high production costs for the Iraqi units, which significantly affected the local product, which requires searching for strategic costing techniques that would confront the market, especially the target costing technique because of its importance in adopting strategic cost management and to solve the problem. A hypothesis was formulated stating that there is a possibility of relying on the target costing technique to reduce the cost of the product, starting

انتساب الباحثين

^{1,2} المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،
جامعة بغداد ، العراق ، بغداد ، 10011

³ كلية الكوت الجامعة ، العراق ، واسط
52001

¹ Thair.S@pgiafs.uobaghdad.sdu.iq

² Faiza.i@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

³ sari.khodair1601@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

³ المؤلف المراسل

معلومات البحث

تاريخ النشر: أيلول 2024

Affiliation of Authors

^{1,2} Higher Institute of Accounting and
Financial Studies, University of
Baghdad, Iraq, Baghdad, 10011

³ AL Kut College, Iraq, Wasit, 52001

¹ Thair.S@pgiafs.uobaghdad.sdu.iq

² Faiza.i@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

³ sari.khodair1601@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

³ Corresponding Author

Paper Info.

Published: Sept. 2024

with studying market prices and ending with cost leadership to control costs. It was concluded that there is an urgent need to avoid the shortcomings of the traditional costing system with techniques that are compatible with the challenges of competition in the process of determining the target cost of the product, based on the expected selling price and the desired profit, with the aim of reducing its costs and achieving the targeted costs, which, if achieved, will achieve efficiency, effectiveness and economics in the work of the traditional costing system. This is through an integrated framework that goes beyond being a system that only determines the cost of products to a system with strategic cost management that supports decision-making.

Keywords: Strategic Cost Management, Target Price, Target Profit Margin, Cost is on Target

المقدمة

ان تقنية الكلفة المستهدفة تمثل احدى اهم التقنيات الحديثة لادارة التكاليف التي تطورت لمساعدة ادارة الوحدة في مواجهة التحديات في بيئة الاعمال الحديثة التي تتمثل بارتفاع المنافسة وتنوع رغبات الزبائن وسرعة تغييرها والتقدم في تكنولوجيا المعلومات والصناعة حيث تعمل هذه التقنية باثر رجعي من سعر السوق التنافسية لادارة وتصميم المنتج للوصول الى الكلفة المستهدفة التي يمكن الوحدة في تحقيق الربح المطلوبة والاستمرار في السوق عن طريق تقديم منتجات تلبي رغبات الزبائن من حيث السعر والجودة . ان من اهم اسباب الاتجاه الى تقنية الكلفة المستهدفة هي العيوب التي شابت النظم التقليدية للتكاليف فأدت الى صرف النظر عنها نسبياً لانها لاتحدد السعر اولاً بل تقوم بتحديد الكلفة اولاً واطراف هامش الربح ثانياً مما يسمح للوحدات بتحميل الزبائن بجميع التكاليف و هامش الربح المرغوب للوصول الى السعر لذلك يتحدد السعر بواسطة الكلفة ، الا انه يكون موجهاً بواسطة قوى السوق في بيئة الاعمال المعاصرة وليس الكلفة بحيث يعرض المنافسون منتجاتهم من بالسعر المنخفض والجودة العالية فتحوط الكلفة من نتيجة حتمية الى قيد ينبغي انجازة بخفيض كلفة المنتجات دون الاضرار بجودة المنتجات. لقد كان النظام المحاسبي الموحد ملبياً لإحتياجات الوحدات في القرن العشرين ، وبعد ان شهد العراق تغييرات الإنفتاح الاقتصادي والاستثمار الأجنبي ، فان الامر تطلب تحديته بقصد جعل تقاريره تلبي إحتياجات مستخدميها. ففي ظل النظام التقليدي للتكاليف تتعرض الوحدات لمجالات النقد بخصوص توفيره لمعلومات مشوهة يترتب عليها اتخاذ قرارات غير مناسبة عن كلف المنتجات مما تضعف المركز التنافسي للوحدة. ومع التسليم بوجود التغييرات في بيئة التصنيع الحديثة بات من الضروري إيجاد تقنيات كلفوية تساعد نظام التكاليف في ادارة

تكاليف سترتتجبا تساعد في توفير معلومات تأخذ في اعتبارها نواحي لم تأخذها النظم الكلفوية التقليدية وعدم تركيزها على النتائج

فقط ، وإنما تأخذ بالعوامل المؤثرة على ترشيد قرارات تخصيص وتخطيط الموارد وقياس وتحديد تكلفة المنتج بشكل سليم. سيتناول البحث احدى تقنيات إدارة التكلفة التي تسعى للقياس الكلفوي في ظل متغيرات فرضتها بيئة التقنية العالمي ومتطلبات دعم التنافسية ، ومن خلال تقييم النظام ، وتقديم تصور اجرائي لتقنية التكلفة المستهدفة لتعزيز استراتيجيات ادارة التكلفة في خلق القيمة بالقياس التكاليفي المرتكز على استعمال ادوات إدارة التكلفة .

المبحث الاول

منهجية البحث

اولاً : مشكلة البحث

تنبع مشكلة البحث من كثرة الانتقادات المسجلة على نظام التكاليف التقليدي ذات الصلة بقصوره في تقديم البيانات الكلفوية وفق متطلبات ادارة التكلفة الاستراتيجية ، فالمدخل التقليدي يعتمد في التسعير على أساس التكلفة والتي لم تعد الأساس لتحديد أسعار المنتجات بما يحقق استراتيجية قيادة التكلفة تنافسية وبما يدعم البقاء في السوق . ويمكن صياغة المشكلة بالتساؤلات الآتية :

- 1- هل نعد تقنية التكلفة المستهدفة مناسبة في التغلب على الانتقادات الموجهة الى محاسبة التكاليف التقليدية بقصد الرقابة على عناصرها الكلفوية في الوحدات العراقية ؟
- 2- هل تساهم التقنية بتوفير معلومات لتخفيض التكلفة والمحافظة على الجودة بما يحقق ادارة التكلفة سترتتجبا؟
- 3- هل يمكن تطوير نظام التكاليف التقليدي بالاستفادة من معلومات التقنية وجعله بالكفاءة والفاعلية ف بتكلفة صحيحة وتدار سترتتجبا ؟

4- ثانياً : هدف البحث

يتمثل هدف البحث في تحقيق الاتي :

1. بيان الانتقادات الموجهة للنظام المحاسبي الموحد في علاقته مع نظام محاسبة التكاليف المطبق.
2. تقديم رؤية اجرائيه مقترحة لتطبيق تقنية كلفوية يمكن تطبيقها في الوحدات العراقية.
3. اصلاح نظام التكاليف التقليدي باستعمال تقنية التكلفة .
4. بيان اهمية استعمال ادارة التكلفة الاستراتيجية في قيادة التكلفة وبيان مدى تأثيرها في تخفيض تكلفة المنتجات.

ثالثاً : فرضية البحث

يعتمد البحث على فرضية مفادها " هنالك امكانية في الاعتماد على تقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق تكلفة المنتج وفق اجراءات بدايتها من دراسة اسعار السوق المستهدفة ونهايتها في قيادة التكلفة للسيطرة على التكاليف المستهدفة.

رابعاً : أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في الاتي :

1. تسليط الضوء على أبرز تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية في ظل التوجه نحو كسب رضا الزبون.
2. وضع تصور عملي لتبني تقنية كلفوية مستهدفة يمكنها ان تتكامل ادوارها وتتعاظم فاعليتها بقيادة التكلفة .
3. دعم التنافسية من خلال التركيز على الموارد الاستراتيجية التي تضيف قيمة واستبعاد الانشطة التي لاتضيف قيمة من خلال سلسلة القيمة ، عندسة القيمة و التحليل المفكك للتكلفة .
4. تحديث نظام محاسبة التكاليف لجعله يواكب تطورات اساليب الإنتاج وقواعد تكنولوجيا المعلومات.

خامساً : منهج البحث

في إطار تالطبيق سيعتمد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم بجمع البيانات عن الموضوع محل البحث وتحليلها ، فضلاً عن إسقاط الجانب النظري على دراسة حالة في المعمل . وتم اختيار معمل البان ابو غريب المتخصص بصناعة منتجات الالبان

بانواعها المختلفة كمجال للدراسة بخصوص منتج الحليب بسبب توفر البيانات اللازمة لتطبيق تقنية الكلفة المستهدفة من قبل ادارة الشركة واستعدادها للتغيير ومواكبة السوق وحاجتها الماسة لتخفيض تكاليفها اما مدة الدراسة فقد تم الاعتماد على البيانات المتوفرة لسنة 2018 .

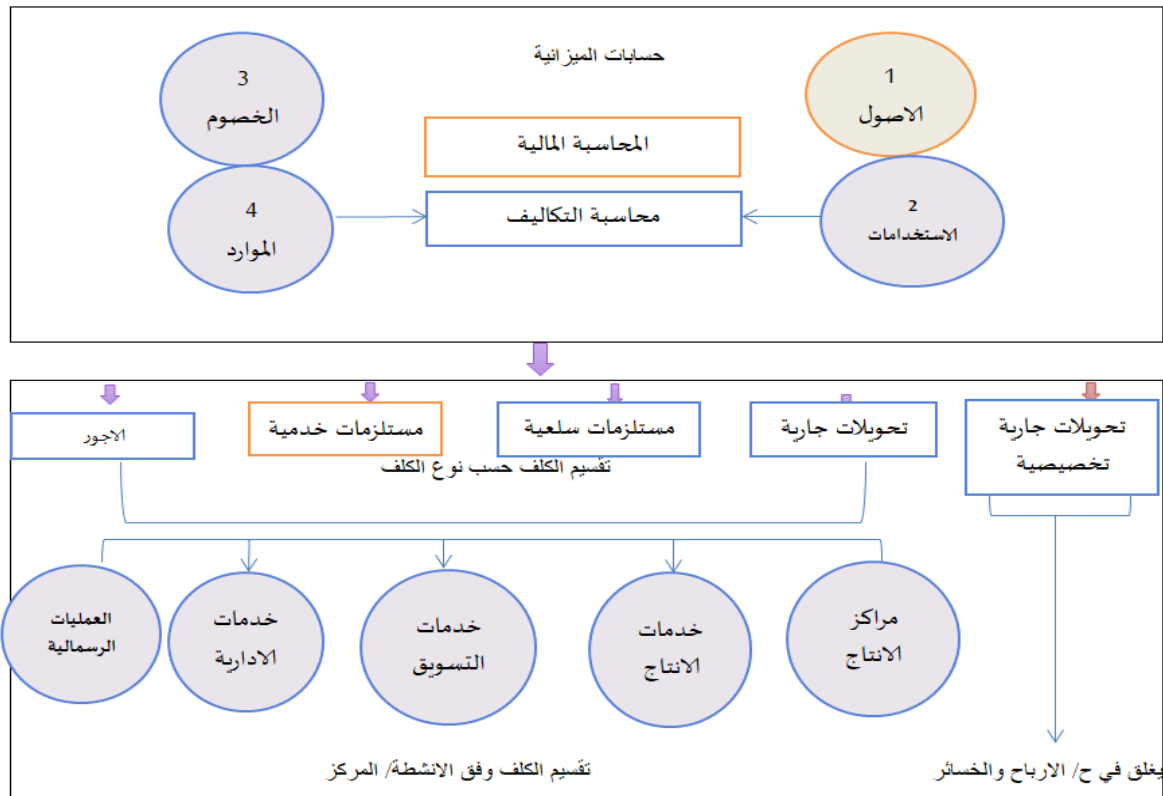
المبحث الثاني**الجانب النظري****اولاً : قراءة في النظام الكلفوي المطبق في ظل التقنية المحاسبية الموحد**

باتت المعلومات الكلفوية في ظل النظام الموحد تعتمد من الادارات عند قياس قدرتها على المنافسة في سوق عمل يرتكز على المقومات الأتية :

- 1- دليل مراكز التكاليف ويحتوي على الأقسام سواء كانت أقسام إنتاجية أو خدمية .
- 2- دليل لعناصر التكاليف التي تنفق داخل الوحدة في سبيل قيامها بأنشطتها .
- 3- دليل وحدات التكلفة أو النشاط ويشتمل على حصر لجميع منتجات الوحدة .
- 4- المجموعة المستندية والدفترية التي تستعمل في تسجيل وتحليل عناصر التكاليف .
- 5- التقارير التي تستعمل في توصيل معلومات التكاليف الى المستويات الإدارية .

لقد تعرض تقنية محاسبة التكاليف للنقد لكونه يطمس العلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوثها وعدم ملائمتها للتطورات في نظم التصنيع التي تشهد تغيرات في متطلباتها ومواردها فضلاً عن توفير معلومات مشوهة يترتب عليها اتخاذ قرارات تسعير غير مناسبة عن المنتجات . ومع التسليم بوجود تغيرات بيئة التصنيع بات من الضروري إيجاد تقنيات كلفوية تساعد على توفير معلومات تأخذ في اعتبارها عوامل ترشيد القرارات بشأن تخصيص الموارد وقياس تكاليف المنتج بشكل سليم.

ويمكن بيان العلاقة بين المحاسبة المالية والتكاليف في التقنية المحاسبية الموحد كما موضح في الشكل (1).



الشكل (1) : يبين العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف وتقنياتها في ظل التقنية المحاسبية الموحد

في النهاية ، فاذا احتاجت الادارة لمعلومات لاغرض تسعير طلبية فسيتمتعز توفيرها لان قياس التكاليف لا يكتمل الا بعد الوصول الى التكاليف الحقيقية فتحمل الاندثارات على التكلفة التاريخية قياساً" بالجارية لاجعل التكلفة حقيقية.

ثانياً : مستجدات بيئة الاعمال الحديثة وأثرها على تقنية التكاليف

يمكن توضيح مستجدات بيئة الاعمال الحديثة على النحو التالي :

1. زيادة حدة المنافسة واتساع نطاقها بعد زيادة عدد المنافسين نتيجة اتساع نطاق السوق وازالة الحواجز امام حركة التجارة وزيادة دراية الزبائن بالمنتجات وقدرتهم على تقييم المنافع مقارنة بالسعر. وتنوع متطلبات الزبائن من السلع والخدمات، وزيادة تطلعاتهم المستقبلية في منتجات بأقل تكلفة. وكل ماتقدم يفرض على تقنية التكاليف تشخيص مواطن خفض التكلفة وتقديم المعلومات لتدعيم استراتيجية الحصول على اكبر حصة سوقية ومن خلال الاتي:
2. القضاء على الاسراف في شتى الانشطة لتخفيض التكلفة مع الحفاظ على الجودة وتنمية الوفر في تكلفة متطلبات الزبائن على المنتج بسعر أقل و قصر دورة حياة المنتجات ومدة بقائها في الأسواق وذلك لمقابلة متطلبات الزبائن .

ويمكن القول أن نظام التكاليف المطبق لم يعد قادراً على تقديم معلومات ملائمة للادارة للأسباب الاتية:

1. تقديم معلومات كلفوية غير سليمة في مجال تحليل سلوك التكاليف وتوزيع التكاليف على الأنشطة سواء إدارية ، إنتاجية ، تسويقية والتي تنسب في نشوء التكلفة ، مما سيؤدي الى قياس الدخل بشكل غير فعال .
2. ارتكاز توزيع التكاليف على أسس اعتبارية مما يؤدي الى تحميل المنتج بتكاليف غير مرتبطة به .
3. عدم استطاعة حسابات التكاليف بيان كيفية قياس تكلفة المنتج ، حيث تتوقف العملية بالكامل على اعادة توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز الإنتاجية ، وبذلك فان الوحدات التي تطبق التقنية المحاسبية الموحد تتبع هذه الإجراءات و تقسم تكاليف المركز الإنتاجي على عدد الوحدات المنتجة للوصول الى تكلفة المنتج ، وبذلك فانها حسابات غير متكاملة ولا يمكن قياس تكلفة الوحدة بتجميع التكاليف في مجمع كلفة وإعداد معدل تحميل واحد لتوزيع تكاليف المراكز الخدمية على الإنتاجية باعتماد اسس تحميل غير موضوعية .
4. يعد اعتماد مبدأ الاندماج بين الحسابات المالية والتكاليف غير محقق لهدف محاسبة التكاليف ، فالاندماج يعتمد على التكلفة التاريخية في القياس ، لان المعلومات الكلفوية تتطلب قياسها

تقنيات ادارة استراتيجية تحقق التخفيض للتكاليف وتلبية رغبات الزبائن . [2] فضلا عن كونها ممارسات تركز على توفير المعلومات لتخفيض التكاليف لتحقيق رضا الزبائن واستغلال الفرص لتقديم معلومات ذات قيمة. [3] بقصد التنافسية في بيئة استهداف التكلفة والتسعير القائم على ابحاث السوق، ولان استراتيجيات قيادة التكلفة ، التمركز والتمايز تعبر عن الخيار الاستراتيجي للوحدة في تخفيض التكاليف وتحقيق الأرباح[4].
ولادارة التكلفة مجموعة من الخصائص وهي: [5].

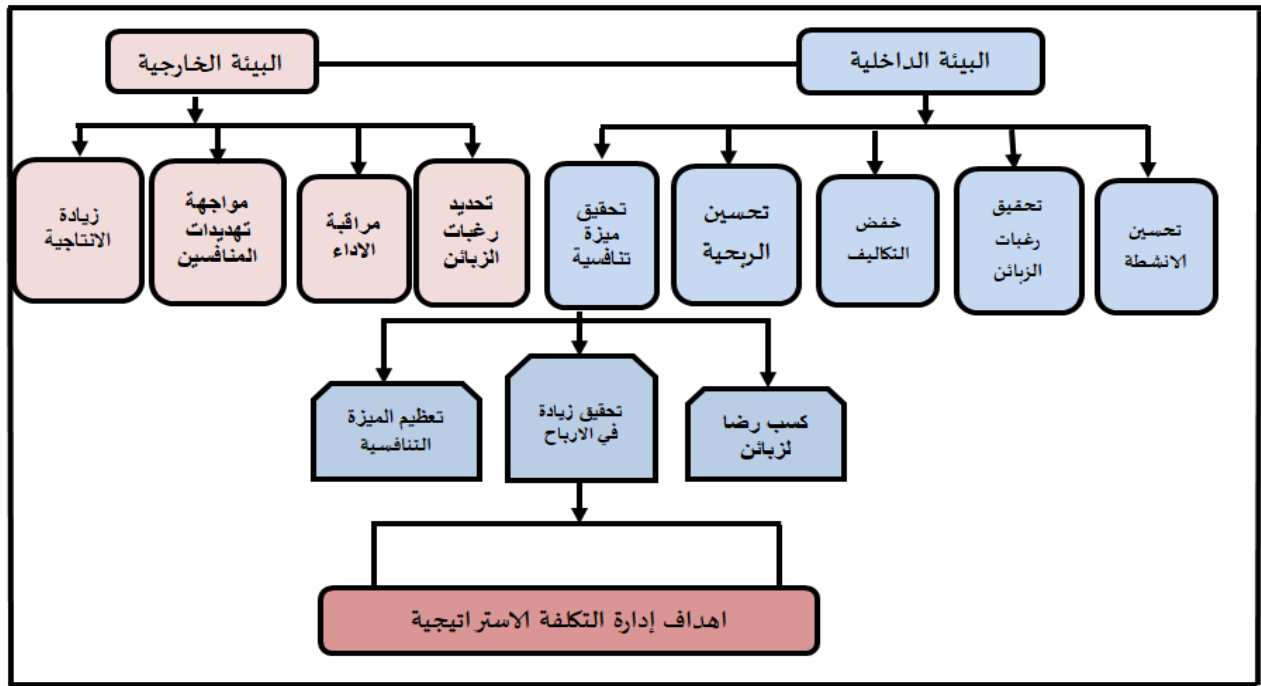
1. حساب تكلفة المنتج واغراض التكلفة .
2. الحصول على المعلومات اللازمة لعملية التخطيط والرقابة وتقويم الاداء وتحليل المعلومات لعملية اتخاذ القرار .
3. تقديم منتجات بمواصفات تشبع اذواق الزبائن وباسعار تنافسية اعتمادا على تقنيات تستجيب لتوجه المختصين بالتعرف على الفرص المتاحة والتهديدات.

وبناء على ما تقدم ظهر التوجه المسمى بادارة التكلفة الاستراتيجية الهادف نحو تطبيق تقنيات ادارة التكلفة من اجل تحسين الموقع الاستراتيجي للوحدة.[6]. فالمدخل ليس ممارسة منعزلة عن الاستراتيجية العامة بل هو جزءا منها ويعبر في قدرة الوحدة عاى الانتاج باقل تكلفة بالمقارنة مع المنافسين دون المساس بالجودة ، وهذا يتطلب تحليلا استراتيجيا للتكاليف يحذف الانشطة التي لاتضيف قيمة وتحسين الجودة على عناصر التكاليف للتوصل لمستوى التكاليف الذي يميز الوحدة ستراتيجيا .[4]. ان ادارة التكلفة الاستراتيجية هي ممارسات الادارة في تحليل هيكل التكاليف بهدف تمييز أنشطة من حيث التكلفة وادارتها للوصول الى كفاءة الانتاج باقل التكاليف مع المحافظة على الجودة بما يحقق التنافسية ويسعى لتحقيق الأهداف كما موضح في الشكل (2)

3. التطوير والابتكار في طرق التصميم والتصنيع الحديثة التي تقوم على مرونة خطوط الإنتاج التي تتميز بعدم تأثر تكلفة الوحدة بحجم الإنتاج وسهولة اجراء تعديلات في تصميم المنتجات.
4. زيادة كمية المبيعات خلال الفترة مع تخفيض تكلفة رأس المال المستثمر في المخزون وتخفيض التكاليف الأخرى المترتبة على الاحتفاظ بالمخزون وتقادي تراكمه منها اذا تم انتاجها بكميات كبيرة لمدة طويلة دون تغيير .
5. التحسين المستمر في أداء العمليات أو تصميم المنتجات أو كليهما حتى يمكن احراز التنافسية في جودة وكفاءة وفعالية العمليات ، مع تركيز الانتباه على التدفق للموارد خلال عمليات التصنيع والتي ينشأ عنها منتجات ذات قيمة تقابل رغبات الزبائن .ويهدف التحسين المستمر تحقيق التفوق في التصميم، ويتحقق عن طريق التبسيط في تصميم المنتجات وتصميم العمليات الإنتاجية، وجودة هذه التصميمات ومطابقتها لرغبات وتطلعات الزبائن، والعمل على تحسين التدفق المستمر للإنتاج بدون اسراف، والتفوق في التصنيع والتسويق من خلال تحسين الجودة في التنفيذ والفهم لاحتياجات الزبائن وتلبيتها

ثالثاً : ادارة التكلفة الاستراتيجية

شهد العالم دعوات للحدوث عن المدخل الاستراتيجي لإدارة التكاليف والذي يعد من المواضيع الفاتحة الأهمية لدى الوحدات ،لابد من الإشارة الى ان ادارة التكلفة باعتبارها مصطلح لوصف قرارات الادارة التي تعمل على لرقابة التكاليف وفي الوقت نفسه تركز على اشباع رغبات الزبائن [1] وبموجبه تحاول الوحدة إدارة تكاليفها بكل كفاءة وفاعلية لكونه فرض على الوحدات تبني



الشكل (2) : يبين ادارة التكلفة الاستراتيجية

المنتج و نوعيته ومن خلالها تستطيع الوحدة تخفيض تكاليف الانشطة غير الضرورية عبر مسببات التكلفة لتحديد مدى النجاح في تحقيق الاهداف الاستراتيجية.

6- تحديد تكلفة الانتاج لمنتج مقترح يحقق هامش الربح المستهدف عند بيعه.

7- تقديم منتجات متنوعة من مرحلة التخطيط، التصميم وتطوير المنتج من مرحلة مبكرة للوصول الى تخفيض تكاليف دوره حياة المنتج وتحقيق الربح المطلوب والمحافظة علة مكانة الوحدة في السوق بتقديم منتجات تتمتع بقيمة عالية من الجودة لدى الزبون وبتكلفة اقل .

والاتي توضيح للأختلافات بين المدخل التقليدي لإدارة التكلفة والإدارة الاستراتيجية للتكلفة وكما في الجدول (1).

ويمكن القول ان من دواعي نشوء ادارة الكلفة الاستراتيجية تتمثل في النقاط الاتية:

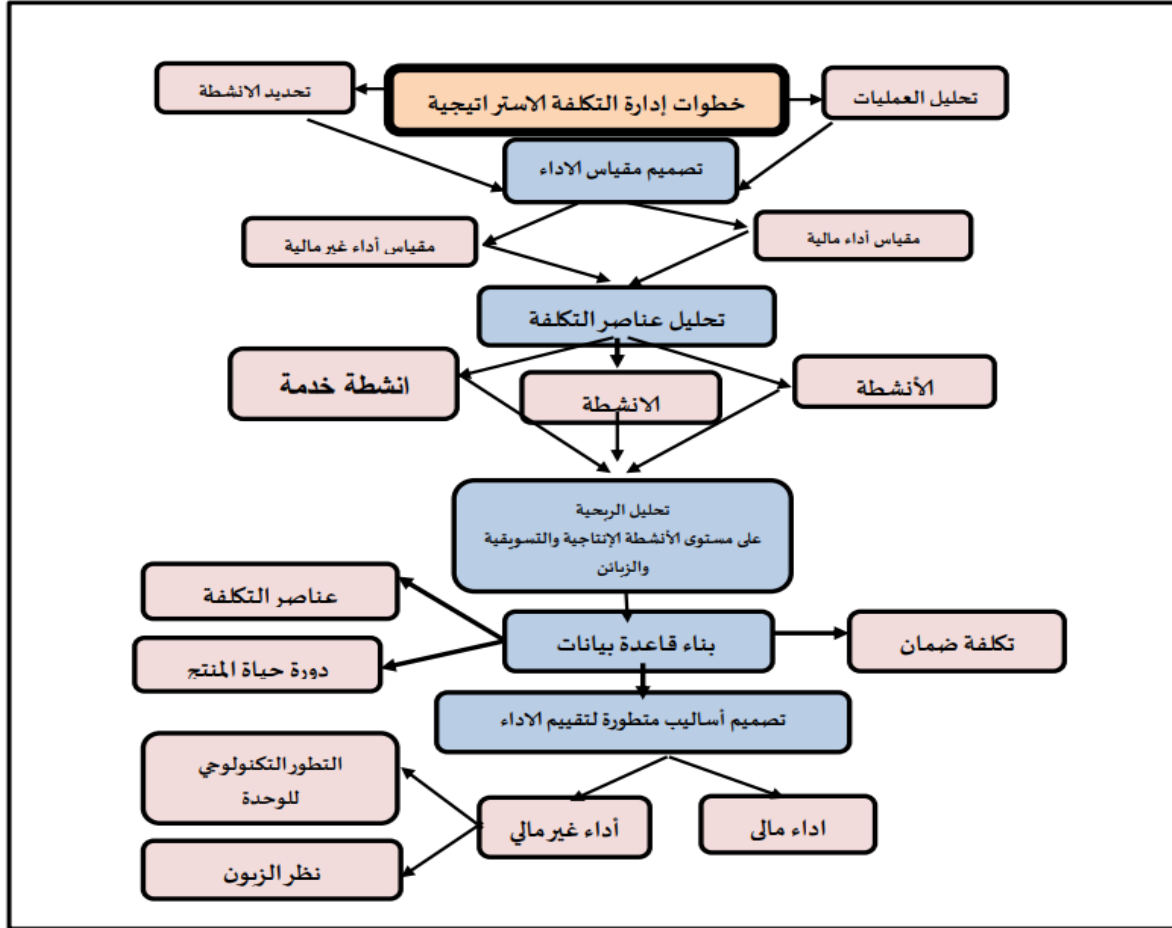
- 1- التغيرات في بيئة الاعمال الحديثة .
- 2- المنافسة الشديدة المحلية والعالمية بين الوحدات والبحث عن اسلوب جديد يمكن البقاء والاستمرار بالسوق.
- 3- تغيير اذواق ومتطلبات الزبائن وكسب رضاهم .
- 4- تغيير بيئة عمل الوحدات مما يتطلب ادارتها سترتيجيا بالاعتماد على تقنيات تحقق سترتيجية قيادة التكلفة .
- 5- استعمال معلومات التكاليف في تحديد الاستراتيجية للتكلفة ، تحليل سلسلة القيمة بهدف التعرف على الانشطة الاساسية الفعالة للوحدة والتي اذا حذفنا ستؤثر على قيمة وجودة المنتج وعدم مطابقته لتوقعات الزبائن فضلا عن التعرف على الانشطة غير الفعالة والتي اذا حذفنا لن تؤثر على قيمة

الجدول (1) : الفرق بين المدخل التقليدي والادارة الاستراتيجية للتكلفة

محور الفرق	المدخل التقليدي	الإدارة الاستراتيجية للتكلفة
التركيز	داخلي	خارجي
المنظور	القيمة المضافة	سلسلة القيمة
طريقة التحليل	من خلال المنتج، الزبائن	من خلال سلسلة القيمة الاجمالية
هدف تحليل التكلفة	توجيه الاهتمام، وحل المشكلة.	تغييرات بتصميم إدارة التكلفة
مسبب التكلفة	النشاط	المسببات الهيكلية والمحركات التنفيذية
فلسفة التكلفة	خفض التكلفة.	احتواء التكلفة

الاهتمام الأساسي	تأثير التكلفة	التكلفة / القيمة / الإيرادات
معلومات كمية ونوعية	لا يوفر معلومات سليمة، ومفصلة	يوفر معلومات سليمة ومفصلة لمتخذي القرار.
تحليل التباين	تعتمد على السعر والحجم	تهتم ، الوقت، الكمية، الجودة، الشراء الفوري.
المقاييس	يركز على المقاييس المالية	يركز على المقاييس غير المالية

ويتطلب تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية مجموعة من الخطوات وكما موضح في الشكل (3).



الشكل (3) : يبين تطبيق إدارة التكلفة الاستراتيجية

رابعاً : تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية

تعد تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية من الأدوات التي تستعملها الوحدات من أجل تحقيق التنفيذ لاستراتيجية قيادة التكلفة لتطوير الميزة التنافسية، ويختلف استعمالها التقنيات وفق المنعير للبيئة الداخلية، والخارجية ، ويمكن توضيح احدى التقنيات محل البحث والتي تعد مدخل من مداخل المحاسبة الادارية لادارة التكلفة وهي الكلفة المستهدفة التي لجأت اليها الوحدات لبيع منتجاتها وفقاً للسعر الذي يحدده الزبون مما يتوجب الانتاج باقل تكلفة ممكنة مع ضمان قيمة اضافية للزبون النهائي وبعبارة اخرى تحدد بناء على التكلفة المرغوبة للمنتج على أساس سعر تنافسي وربحاً مرغوباً تستطيع من خلاله الوحدة البقاء [7] ، كما تؤدي لتحقيق جودة عالية

وميزات مرغوبة بسعر تنافسي [7] وتعتمد على أهداف تحدد بناء على متطلبات الزبائن ودرجة الإدراك في بيئة غير مؤكدة ، والتكلفة المستهدفة تحدث في بداية دورة حياة المنتج ، ذلك أن الوحدة لا يمكن أن تنتظر المنتج يدخل مرحلة الإنتاج دون احتساب تكاليفه ، ولذلك يكشف عن تأثير التكلفة عند إتخاذ قرارات التصميم وذلك لان معظم التكاليف يتم تحديدها اثناء المراحل الاولى لتصميم المنتج وهذا يعني انه يجب معرفة مواصفات المنتج وتصميمه والمواد المستعملة لانتاجه وتصميم العملية قبل اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتج ، واذا ما أرادت الوحدات تخفيض تكاليف المنتجات بعد البدء بعملية الإنتاج فأن المحاولات تكون فاشلة [8] ، في حين يرى أن التكلفة المستهدفة المحسوبة في بداية

المستهدف يؤدي الى نقل السعر الحالي الى سعر أدنى وذلك بسبب الانتقال من التكاليف الفعلية الى تكاليف مستهدفة مخفضة ، تزيد تلك التكاليف من قدرة الوحدة على مواجهة التغيرات المستقبلية وتعزز مركزها التنافسي . ولقد ذكر تعريف الكلفة المستهدفة من قبل الباحثين لعل من أهمها كما موضح في الجدول (2) الاتي :

دورة حياة المنتج تخفض باستمرار في محاولة لتحفيز عملية التحسين المستمر في الإنتاج الفعلي [9] ، وتعد أداة للإدارة لأنها تسعى الى تحقيق أهدافها بشكل استراتيجي [3] ، وتتطلب التكلفة المستهدفة أن تعرض الربحية على نطاق طويل ، والتخطيط لتعظيم الأرباح خلال دورة الحياة [9] ، أن تحديد الكلفة المستهدفة يتم على أساس سعر السوق المتوقع مطروحاً منه هامش الربح

الجدول (2) يبين تعريف الكلفة المستهدفة كما ذكرت من قبل بعض الباحثين

إسم الباحث	التعريف
(أحمد و السيدية) [10]	أداة لقياس التكاليف المنتج مع المحافظة على الربح
(صليحة) [11]	مدخل تخفيض تكلفة المنتج ، إذ أن التكاليف المحددة مسبقاً في مرحلة التصميم وتطوير المنتج يجب أن لا تتعداها التكلفة الفعلية لإنتاج هذا المنتج.
(الحميري) [12]	إحدى أدوات مرحلة التصميم للمنتج والتأكيد على جودته ذلك لتحقيق ربحية في ضوء السعر التنافسي .
(Bobescu & Rakos) [13]	تقنية التخطيط المسبق لأسعار البيع وتكاليف المنتج وهوامش الربح لمنتج جديد.
(الخفاجي ومصاروة) [14]	مدخل إستراتيجي لإدارة الكلف للمنتج خلال دورة حياته وتحقيق هامش ربح يلبي رغبات الزبائن ويضمن استمرار في السوق .
(Hansen & Mowen) [15]	الفرق بين سعر البيع المطلوب للحصول على حصة سوقية محددة مسبقاً والأرباح المرغوبة لكل وحدة .
(الغبان والذهبي) [16]	إسلوب لتوجيه أهداف وغايات الكلفة والأنشطة في التقييم والتخطيط للمنتجات الجديدة ويضع أساساً للرقابة على العمليات وللتثبت من أن المنتجات تحقق الأرباح خلال كامل دورة حياتها.
[9] (Barfield et al)	نهج إجرائي يتم من خلاله تحديد التكلفة القصوى المسموح بها لمنتج مقترح اعتمد على إضافة هامش ربح مستهدف
[8] (Cokins, 2002: 13)	تقنية تحدد مسبقاً بتكلفة مثالية للمنتج لتعظيم الأرباح عبر دورة حياة المنتج .

تطبيق التقنية في مرحلة التخطيط والتصميم فهي توجه سلسلة القيمة لتشخيص فرض تخفيض التكلفة حتى لا تزيد التكلفة المتوقعة للمنتج على التكلفة المستهدفة لان كل عنصر من المنتج يدخل لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة المنتج [3].

3. تحديد السعر الذي يحقق الربح المستهدف المرغوب فيه من قبل الإدارة من خلال دراسة السوق مع مراعاة ان يكون السعر المستهدف قادراً على تعويض تكلفة دورة حياة المنتج وان الزبون مستعداً لدفعه مقابل المنتج.
4. تقدير هامش الربح المسهدف وعلى أساس خطة طويلة أو متوسطة الأجل تعكس التخطيط الاستراتيجي .
5. تحديد الكلفة المستهدفة من خلال معادلة (السعر المستهدف – الربح المستهدف)

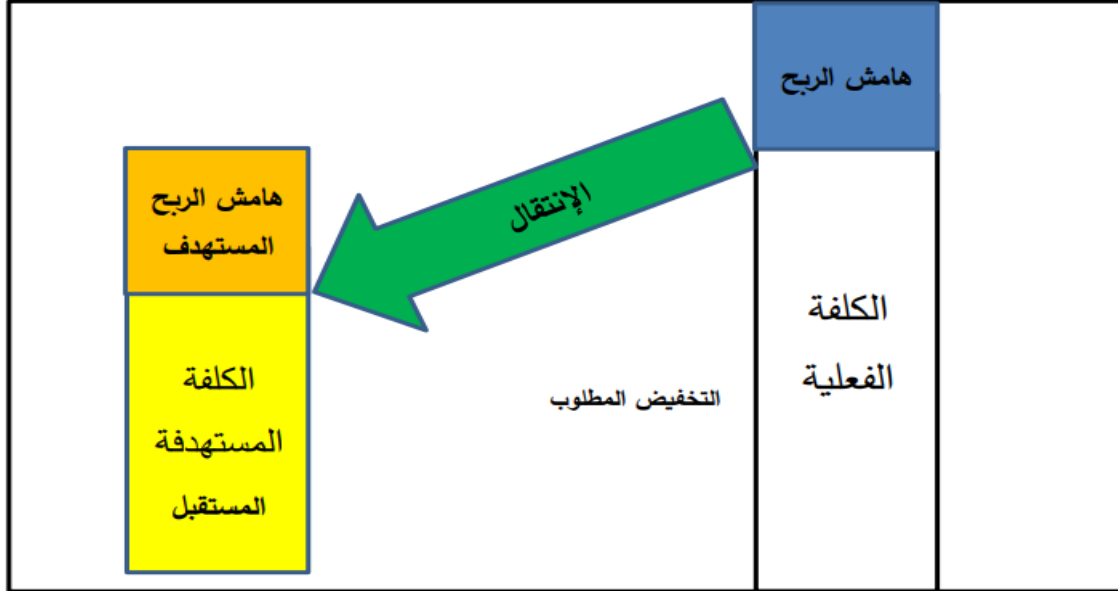
يتضح مما ذكر أن بالكلفة المستهدفة تعد إحدى تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية تستطيع الوحدات من خلالها تحديد تكلفة المنتج ، على أساس هامش ربح معين تحدده إدارة تلك الوحدات بناءً على سعر السوق .

خامساً : مراحل تطبيق الكلفة المستهدفة

- يمكن تقسيم مراحل تطبيق الكلفة المستهدفة الى المراحل الآتية :
1. دراسة السوق للتعرف على رغبات الزبائن ومتطلباتهم ، فضلاً عن تحليل كمية العرض والطلب على المنتجات.
 2. تخطيط وتصميم المنتج الذي يرضي الزبائن من خلال استصاء السوق، وتقتصر تنفيذ هذه الفقرة في حالة تطبيق التكلفة المستهدفة للمنتجات الجديدة المقدمة حديثاً للسوق .ان

[17]

6. احتساب التكاليف الفعلية للمنتج.
7. احتساب التخفيض المستهدف في الفرق بين الكلفة المستهدفة والفعلية [11] فاذا تم تخمين تكلفة فعلية تزيد عن المستهدفة يجري التقصي عن طريق الملائمة لتخفيض الفعلية الى المستهدفة.
8. مرحلة تحقيق الكلفة المستهدفة باستعمال أدوات تحجيم الكلفة
9. مرحلة الإستمرار في التحسين وتخفيض التكاليف
وكما موضح في الشكل (4) الاتي : مفهوم الكلفة المستهدفة :



شكل (4) : يبين مفهوم الكلفة المستهدفة

معين من جودة المنتج ، إذ تحتاج الإدارة إلى ملاحظات الزبائن ، ويجب تصميم المنتجات بناء على طلباتهم وبيعها بالسعر الذي يكونون مستعدين لدفعه .

3- 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) .

4- التركيز على عملية التصميم : يجب فحص عملية الإنتاج وتصميم كل جانب من جوانب عملية الإنتاج مع الأخذ بنظر الاعتبار التكلفة المستهدفة للمنتج .

5- فرق الوظائف المتعددة: إن تصنيع منتج وفق تكاليف محددة مسبقاً (كلفة مستهدفة) أو أقل من ذلك يتطلب مشاركة أشخاص من العديد من الوظائف المختلفة (أبحاث السوق ، والمبيعات ، وهندسة التصميم ، والمشترريات ، وجدولة الإنتاج ومعالجة المواد وإدارة التكاليف) ، إذ يمكن للأفراد تقديم مساهمات رئيسة لعملية حساب التكلفة المستهدفة ، فضلاً عن كونهم مسؤولون عن المنتج بأكمله " .

سادساً : مبادئ تقنية الكلفة المستهدفة

ينفق كل من (Hilton) و (Barfield) أنه عند تطبيق التكلفة المستهدفة بنجاح يجب الالتزام بالمبادئ السبعة الآتية : [3] [9]

1- السعر يقود الى التكلفة (price lead costing) : 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 ، وحسب المعادلة (1) :

$$\text{الكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف} \quad (1)$$

وهذا يعني أن 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 من خلاله تحديد تكلفة المنتج أولاً وسعر البيع ثانياً وفقاً للتسعير على أساس التكلفة الإضافية.

2- التركيز على الزبون: يجب على الإدارة الاستماع لزبائن الوحدة ، ما المنتجات التي يريدونها ، ما خصائص المنتج الذي يفضلونه ، كم هو الثمن المستعدين لدفعه مقابل مستوى

المستهدفة في توجيه سلسلة القيمة إذا ما كانت الكلفة المتوقعة أكثر من الكلفة المستهدفة من خلال العمل على تخفيض التكاليف المرتفعة وغير ذات القيمة ضمن إطار سلسلة القيمة ، وإذا ما ارادت الوحدة إعداد إستراتيجية تركز تستطيع بها النجاح في تحقيق اهدافها فإن تقنية الكلفة المستهدفة تعد عاملاً أساسياً في تحقيق النجاح .

سابعاً : إستعمال التحليل المفكك في تخفيض التكاليف للوصول الى الكلفة المستهدفة

ينظر للتحليل المفكك بأنه أحد أدوات تحجيم التكلفة الهادفة تحسين وتطوير المنتجات وتخفيض تكاليفها بالمقارنة مع منتجات أفضل المنافسين وبالإعتماد على قياس مواصفات ووظائف وتكاليف المنافس وتحليلها وتقييمها ، بقصد التعرف على إمكانية تحسين وتطوير منتج الوحدة [19]، ويعرف باسم تحليل الهدم وهو عملية تقويم المنتجات المنافسة من أجل تطوير منتجات الوحدة وتحسين قيمتها بتخفيض التكاليف خلال دورة الحياة وعلى إمتداد سلسلة القيمة" ، فإن إجراء مزيد من التحليلات سيؤدي الى تشخيص أسباب زيادة التكاليف ومن ثم إمكانية السيطرة عليها. ويعرف بأنه الهندسة العكسية [2]. وبموجبها يتم تفكيك المنتجات المنافسة لمعرفة مكوناتها وطريقة تصنيعها لمقارنتها مع منتجات الوحدة من ناحية المواد الأولية المستعملة في تصنيع المنتج بهدف اكتشاف افضل طرق تصنيع المنافسين ليتم تعديل طرق تصنيع المنتج وتعديلها ليتحقق الهدف بمقارنة تصاميمها مع المنافسين واستنباط مميزات ترتبط بمفهوم المنافسين لتصميم المنتج بشكل خال من العيوب ، وهنا يبدأ تنفيذ الكلفة المستهدفة بعبارة مختصرة ان التحليل المفكك يقوم على فهم هيكل تكلفة المنتج لدى المنافسين وطريقة تصميمه وطريقة انتاجه. وهنالك طرق للتفكيك يمكن عرضها من الآتي: [19]

- 1- تفكيك الحركية: يعتمد تفكيك الحركية على تحليل عملية تجميع المنتج ، إذ تتم المقارنة على أساس الجهد والوقت المستغرق في تفكيك المنتج المنافس ، من أجل تخفيض عدد عمليات التجميع .
- 2- تفكيك التكلفة : يعتمد على تفاصيل تكاليف مكونات ووظائف المنتجات المنافسة من أجل مقارنتها مع تكاليف مكونات ووظائف منتجات الوحدة ، بهدف تصحيح مسار التكاليف بمعالجة الأخطاء مقارنةً بالمنافسين ، وتخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة سواء للزبون أو الوحدة [3].

6- تكاليف دورة حياة المنتج: وبموجبها توزع التكاليف على طول دورة حياة المنتج (البداية ، النمو ، النضج والاضمحلال) حتى تحدد اذا كان الربح المحقق اثناء التصنيع يغطي تكاليف مراحل ما قبل وبعد التصنيع [2] . وتشمل تخطيط المنتج والتصميم الأولي والتفصيلي والإنتاج والتوزيع وخدمة الزبائن لتعظيم الربح مع اعلى مستوى للجودة ، ويتحقق ذلك بتخفيض التكلفة دون المساس بجودة المنتج ليتطابق مع متطلبات الزبائن ، وكل ذلك يتحقق باستعمال تقنية التكلفة المستهدفة خلال مراحل التخطيط والتصميم للمنتج وتدخل بعدها في مرحلة التصنيع تقنية التحسين المستمر، ان طول دورة حياة المنتج تؤدي الى زيادة التكلفة وبالعكس كلما قصرت دورة حياة المنتج تؤدي الى تقليل تكاليفه. ان الجمع ما بين تقنية التكلفة المستهدفة التي تسبق زنيا اجراء التحسين التدريجي المستمر على الانشطة التي تضيف قيمة للمنتج الموجود تحت التصنيع والتي حددتها تقنية الهندسة العكسية ستكون تكلفة دورة حياة المنتج .

7- سلسلة القيمة: في حالة كون التكلفة المتوقعة لمنتج جديد أعلى من التكلفة المستهدفة ، تبذل الجهود لإزالة كل تكلفة غير ذات قيمة مضافة من تكلفة التصميم والمنتجات. وتستعمل سلسلة هندسة القيمة لتضييق الفجوة بين مستوى التكلفة الحالية والمستهدفة وذلك قبل الشروع بالانتاج ودون المساس بجودة المنتج وادائه الوظيفي. [18]. فكل عنصر من المنتج يدخل لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودته وادائه الوظيفي [3]. وعليه فان هندسة القيمة كتقنية ضمن سلسلة القيمة ستكون بمثابة تقنية مساندة لكونها تستعمل المعلومات التي تم الحصول عليها في التخطيط وتصميم المنتج وبالتالي في عملية الانتاج .

يتضح مما تقدم أن أهمية الكلفة المستهدفة تتعدى عملية إحتساب وتحديد الكلفة مسبقاً لتشمل التركيز على الزبون وما الاسعار المستعد لدفعها مقابل الحصول على المنتجات، مما يؤدي الى تطور العلاقة بين الزبون والوحدة ومنتجاتها ، ومن ثم ستصمم المنتجات بناءً على رغبة الزبائن، وسيعكس استخدام الكلفة المستهدفة نتائج إيجابية على تصميم المنتج بتحديد خواص المنتج والطرق والادوات الكفوءة التي حددت في ظل تقنية الكلفة المستهدفة ، فضلاً عن أهمية الكلفة المستهدفة كونها شاملة لجميع أنشطة الوحدة ، فهي لا تقتصر على نشاط أو قسم معين مما يؤدي الى تعزيز الإتصالات بين موظفي الشعب والأقسام وتعزيز روح العمل الجماعي في ظل ما حدد من تكاليف مسبقاً ، وتتدخل الكلفة

المبلغ الموضوع من المال والوقت المستغرق لشراء منتج ، يمكن قياسها بشروط قابلة للقياس الكمي ، مبالغ نقدية ووحدة زمنية ، أما المخاطرة فهي تمثل التقييم الشخصي للمشتري لعواقب ارتكاب خطأ في الشراء ، و عادة ما يكون الزبائن غير مستعدين لدفع سعر أعلى مما كان عليه في الماضي ، ما لم يروا تغييرا في وظيفة المنتج أو الخدمة [8] ، ومن أجل أن تكون الوحدة ناجحة في تحديد السعر المبني على الكلفة المستهدفة ، يجب على الإدارة الإصغاء الى زبائنها عن ، وما الخصائص المطلوبة ، وما رغبتهم في الدفع لمستوى معين ، ومن ثم تحديد سعر يكونون مستعدين لدفعه [20]. بناءً على ما ذكر يمكن القول أن السعر عامل مؤثر في قرار الزبون بالشراء من عدمه ، وأن قرارات التسعير التي يتم إتخاذها على أساس الكلفة المستهدفة تعكس نتائج أدق من تلك التي تتخذ وفقاً لإعتبارات أخرى ، إذ أن السعر المحدد على أساس الكلفة سيجبر الوحدة على إعادة توزيع تكاليفها وترشيدها كونها محكمة بمقدار معين لا يجب أن تتعداه ، فهي بين خيارين إما ان تعيد عملية إحتساب وتوزيع التكاليف وترشيدها أو تبقى من دون إستهداف وترشيدها للتكاليف ومن ثم ستبقى عالقة في السوق ، وعليه يجب على الوحدات عند صياغة إستراتيجية إعادة التمركز أن تأخذ بنظر الإعتبار تمركز السعر في ذهن الزبون ، وأن تقوم بدراسة السوق ، ومسح لأسعار بيع السلع المنافسة ، وتحليل كمية العرض والطلب على المنتج ، فضلاً عن إحتساب تكاليف المواد والعمل وإعادة توزيع المصروفات الأخرى ، حتى يتسنى للوحدة تحديد أسعار لا تتعداها الكلفة المستهدفة مع إضافة هامش ربح معين تحده حسب سياستها ، وأن تحدد الشريحة المستهدفة من الزبائن بناء على دخل الزبون ، تستطيع الوحدة بما ذكر أن تعيد تمركزها في أذهان الشريحة التي ترغب في استهدافها ، حتى تتمكن من مواجهة المنافسين.

المبحث الثالث

الدراسة التطبيقية

دراسة حالة تخفيض تكلفة منتج الحليب وفق الخطوات التفصيلية الاتية [21] :

- 1- عمل دراسة مسح للسوق والتعرف على المنتجات المنافسة من حيث الإسم ، الوزن ، بلد الصنع وكما موضح في الجدول (3).

- 3- تفكيك المواد : يتم من خلاله مقارنة المواد الأولية المستعملة في تصنيع المنتجات المنافسة من أجل مقارنتها مع المواد الأولية المستعملة في تصنيع منتجات الوحدة .
- 4- تفكيك المصفوفة : الهدف من تفكيك المصفوفة هو تحديد المكونات غير المضيفة للقيمة من أجل إستبعادها في عملية التصميم ، بتكوين مصفوفة لمكونات المنتجات المنافسة ومنتجات الوحدة .
- 5- تفكيك العملية : يقصد به مقارنة عمليات تصنيع المنتجات المنافسة مع عمليات تصنيع منتجات الوحدة ، بهدف التخلص من العمليات التي لا تصيف قيمة دون التأثير في جودتها [3].
- 6- التفكيك الساكن: تفكيك مكونات ووظائف المنتجات المنافسة من أجل مقارنتها مع منتجات الوحدة ، بهدف تحسين الإنتاجية عن طريق استعمال أفضل الوظائف والمكونات .

يلحظ مما تقدم أن التحليل المفكك يعمل على تفكيك مكونات ووظائف وعمليات المنتجات المنافسة ومقارنتها مع منتجات الوحدة ، بالإعتماد على تفكيك الحركة ، التكلفة ، المواد ، المصفوفة ، العملية والتفكيك الساكن) ، بهدف تحديد إحتياج المنتجات ، ومن ثم الوصول الى التكاليف بحسب الإحتياج الفعلي مما يسهل من عملية التنافس .

ثامناً : التسعير على أساس الكلفة المستهدفة وأثرها في الزبون :
يمثل السعر القيمة المقدرة لسلعة أو خدمة يرغب الزبائن في دفعها ، يعتمد هذا التقدير على فهم القيمة المتصورة من قبل الزبائن للمنتج [12] ، وأنه يجب ربط السعر مع مدى قدرة الزبائن على السوق ، إذ تستهدف التكلفة بناء على السعر وليس على الكلفة [8] ، وعند تحديد سعر البيع يجب الأخذ بنظر الإعتبار ثلاثة لاعبين رئيسيين هم ، الزبائن والمنافسين والوحدة المتمثلة بالإدارة العليا التي بدورها تؤدي الأثر الكبير في تحديد وتعديل الاستراتيجيات [8] ، وأن للسعر أثر كبير في بقاء الوحدة في الأمد الطويل ، إذ أن عدم تغطية التكلفة أو عدم تحقيق هامش ربح مناسب يعني الخروج من السوق تدريجياً ، ذلك أن الزبون يستطيع من خلال تحديد الأسعار أن يختار الطريقة التي يوزع بها دخله على السلع ، وعليه فإن السعر يمثل التعبير النقدي لقيمة السلع والخدمات المقدمة الى الزبائن [16] ، ويتم وصف أهمية السعر في تصنيف المنتج من خلال بعدين هما الجهد والمخاطرة ، إذ يعبر عن الجهد على أنه

الجدول (3) : يبين المنتجات المنافسة

بلد الصنع	وزن العبوة	إسم المنتج
معمل ألبان أبو غريب	250 - 330 مل	الحليب المعقم والمطعم
الكويت	250 مل	حليب K D D
تركي	290 مل	حليب سامفران

2- العمل على معرفة أسعار المنتجات المنافسة وكما موضح في الجدول (4).

الجدول (4) : يبين اسعار المنتجات المنافسة

المنتج المنافس	الحليب 330 مل
المنافس التركي	470
المنافس الكويتي	300
المجموع	1,660
المعدل البسيط للسعر	415

بعد تحديد أسعار البيع على مستوى حجم العبوة سيتم تحويلها للطن وكما موضح في الجدول (5).

جدول (5) : يبين أسعار البيع المستهدفة على مستوى الطن الواحد

إسم المنتج	السعر المستهدف للعبوة الواحدة	عدد العبوات لكل طن / وحدة	السعر المستهدف للطن الواحد / دينار
الحليب 330 مل	415	3,030.3	1,257,574

3- تحديد مبلغ هامش الربح الذي ترغب المعمل بتحقيقه حسب المعادلة (2).

وبحسب سياسة المعمل تعتمد نسبة (10%) كهامش مستهدف للربح كما موضح في الجدول (6).

هامش الربح المستهدف = السعر المستهدف × نسبة هامش الربح
(2)

جدول (6) : يبين هامش الربح المستهدف

إسم المنتج	السعر المستهدف طن / دينار	هامش الربح المستهدف نسبة (10%) طن / دينار
الحليب 330 مل	1,257,574	125,757

يمكن الكلفة المستهدفة لمنتجات المعمل كما موضح في الجدول (7).

4- تحديد الكلفة المستهدفة بالفرق بين السعر المستهدف وهامش الربح وحسب المعادلة (3) :

الكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - هامش الربح المستهدف
(3)

جدول (7) : يبين الكلفة المستهدفة للمنتجات

الكلفة المستهدفة	هامش الربح المستهدف نسبة (10%)	السعر المستهدف	إسم المنتج
طن / دينار	طن / دينار	طن / دينار	
1,131,817	125,757	1,257,574	الحليب

5- احتساب التكاليف الفعلية لمنتج الحليب المعقم في المعمل كما موضح في الجدول (8).

جدول (8) : يبين التكاليف الفعلية لمنتج الحليب المعقم

الحليب المعقم	
دينار / طن	إسم الحساب
	التكاليف المتغيرة :
905	مواد اولية وتعبئة وتغليف
80	أخرى
	التكاليف الثابتة :
196	كلفة العمل
99	الإنتدثارات
1,280	كلفة الصنع
40	تكاليف تسويقية
27	تكاليف إدارية
1,347	التكاليف الكلية

6- تحديد مقدار التخفيض المستهدف بطرح التكاليف المستهدفة لمنتجات المعمل من تكاليفها الفعلية وحسب المعادلة (4) :

مقدار التخفيض المستهدف في التكاليف لمنتجات المعمل كما موضح في الجدول (9).

مقدار التخفيض المستهدف = التكاليف الفعلية - التكاليف المستهدفة (4)

جدول (9) : يبين مقدار التخفيض في التكاليف

التخفيض المستهدف	الكلفة المستهدفة	الكلفة الفعلية	إسم المنتج
215,183	1,131,817	1,347,000	الحليب المعقم والمطعم

بعد تحديد التخفيض سيتم تفكيك التكلفة للمنتجات المنافسة لتحديد الإحتياج الفعلي من عناصر التكاليف وكالاتي :

أ- تفكيك كلفة المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف وبحسب المعادلة الفنية للإحتياج لكل منتج على أساس الكيلو غرام والطن وكما موضح في الجدول (10).

الجدول (10) يبين نصيب الطن من المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف حسب المعادلة الفنية لإحتياج منتجات معمل ألبان

الحليب المعقم			
المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف	إحتياج المواد الأولية / كغم لكل طن	سعر شراء الكيلو	كلفة الطن الواحد

225,450	3,006	75	حليب مجفف
48000	800	60	سكر
12,500	25,000	0.5	نكهة
12,500	25,000	0.5	ملون
7,650	180	42.5	عبوات بلاستيكية 330 غم
5,196	1,732	3	المنيوم أزرق
54,000	18,000	3	ليبيل
9,180	3,060	3	شرنك
374,476			المجموع

ب- تفكيك تكلفة الأجور المباشرة وفقاً للإحتياج الفعلي اللازم وكما موضح في الجدول (11).

الجدول (11) : يبين نصيب الطن الواحد من الأجور المباشرة حسب الإحتياج الفعلي لمنتج الحليب

المصنع	الخط الإنتاجي	عدد العاملين	الأجر السنوي للعامل	تكلفة الاجور السنوية	كمية الإنتاج	نصيب الطن
الفرات	الحليب	6	6,299,897	37,799,382	153.782	245,798

$$= 152 / 2966 = 5.1 \% \times 16,685,493,950 \text{ دينار}$$

$$(5) \quad 952,960,191 \text{ دينار}$$

مع الإبقاء على مبالغ حسابات (32) (33) (37) ، وكما موضح في الجدول (12).

ج- تفكيك التكاليف الصناعية الغير مباشرة حسب الإحتياج الفني للمعمل ، بعد تحديد العاملين المطلوبين يتم إحتساب نسبتهم الى عدد العمال الكلي وتضرب النسبة \times الحساب (31) حساب الرواتب والأجور الفعلي ، من أجل الوصول الى قيمة الاجور الغير مباشرة وحسب المعادلة (5) :

الجدول (12) : يبين مجموع التكاليف الصناعية الغير مباشرة بحسب الإحتياج الفني

المبلغ	إسم الحساب
952,960,191	الرواتب والاجور
103,235,926	المستلزمات السلعية
31,140,000	المستلزمات الخدمية
11,545,029	الإندثارات
1,098,881,146	المجموع

د- تفكيك التكاليف التسويقية حسب الإحتياج التسويقي للمعمل وتشمل :

1- تفكيك تكاليف الرواتب والأجور التسويقية : سيتم التفكيك بعد أن تم تحديد عدد العاملين المطلوبين يتم إحتساب نسبتهم الى عدد العمال الكلي وتضرب هذه النسبة * مبلغ الحساب (31) حساب الرواتب والأجور الفعلي للعام 2018 ، من أجل

بناء على ما تقدم يمكن إستخراج نصيب الطن من التكاليف الصناعية الغير مباشرة حسب المعادلات (6) ، (7) :

$$\text{نصيب الطن من ت ص غ م} = \text{إجمالي ت ص غ م} / \text{حجم الإنتاج}$$

$$(6)$$

$$(7) \quad 1,098,881,146 / 4,307.897 = 255,085 \text{ دينار}$$

الوصول الى كلفة الرواتب والاجور التسويقية وحسب
المعادلة (8) :

2- تفكيك تكاليف حسابات الاستخدامات (37,33,32) الخاصة
بمركز التكاليف التسويقي في المعمل كما موضح في الجدول
(13):

$$= 16,685,493,950 \times \% 2.6 = 2966 / 78$$

(8) دينار 433,822,842

الجدول (13) : يبين تفكيك تكاليف حساب الاستخدامات

مواد نفطية	16,800,000 ¹
زيوت وشحوم	8,400,000 ²
أدوات إحتياطية للسيارات	21,000,000 ³
مجموع المستلزمات السلعية	46,200,000
صيانة نقل وانتقال	8,400,000 ⁴
دعاية وإعلان	36,000,000 ⁵
نشر وطبع 750 بالشهر	9,000,000 ⁶
مصاريف معارض البيع	24,000,000 ⁷
مجموع المستلزمات الخدمية	77,400,000
إندثار سيارات التسويق	42,000,000 ⁸

بعد إستعراض التكاليف التسويقية بحسب الإحتياج التسويقي
لحسابات يمكن إستخراج نصيب الطن من التكاليف التسويقية
المفككة حسب الإحتياج الفعلي في المعمل كما موضح في الجدول
(14).

الجدول (14) : يبين نصيب الطن من التكاليف التسويقية

إسم الحساب	التكاليف المفككة
الرواتب والأجور	433,822,842
المستلزمات السلعية	46,200,000
المستلزمات الخدمية	77,400,000
الإندثارات	42,000,000
المجموع	599,422,842
حجم المبيعات الفعلي	4,229.480
نصيب الطن الواحد	141,725

$$= 16,685,493,950 \times \% 4.2 = 2966 / 127$$

(9) دينار 700,790,745

وسيتم الإبقاء على باقي حسابات الاستخدامات (32 ، 33 ، 37)
الموزعة على مركز التكاليف الإدارية ، وستظهر التكاليف الإدارية
المفككة حسب الإحتياج الإداري في المعمل وكما موضح في الجدول
(15).

هـ- تفكيك التكاليف الإدارية حسب الإحتياج الإداري في المعمل :
سيتم تفكيك تكلفة الحساب من خلال تحديد الإحتياج الفعلي
من الإداريين بعد أن تم تحديد عدد المطلوبين يتم إحتساب
نسبتهم الى العدد الكلي وتضرب هذه النسبة * مبلغ حساب
الرواتب والأجور الفعلي ، من أجل الوصول الى كلفة
الرواتب والاجور الإدارية وحسب المعادلة (9) :

الجدول (15) : يبين مقدار التكاليف المفككة

التكاليف المفككة	إسم الحساب
700,790,745	الرواتب والأجور
82,940,951	المستلزمات السلعية
220,053,083	المستلزمات الخدمية
70,109,877	الإندثارات
1,073,894,656	المجموع

وبناءً على ما ذكر يمكن إستعراض كلفة الطن الواحد بعد تفكيك التكاليف حسب إحتياج المنتجات في المعمل كما موضح في الجدول (16).

بعد تحديد التكاليف الإدارية سيتم تقسيمها على الطاقة الإنتاجية المتاحة بهدف إستخراج نصيب الطن من التكاليف الإدارية وحسب المعادلة (10) :

$$(10) \quad 87,181 = 12,318 / 1,073,894,656 \text{ دينار}$$

الجدول (16) : يبين كلفة الطن الواحد بعد تفكيك التكاليف

الحليب	
المبلغ	التفاصيل
374,476	مواد مباشرة
245,798	أجور مباشرة
255,085	ت ص غ م
875,395	كلفة الصنع
141,725	التكاليف التسويقية
87,181	التكاليف الإدارية
1,104,265	الكلفة الكلية

المستهدفة والكلفة المفككة لمنتجات المعمل وكما موضح في الجدول (17).

بعد أن تم تفكيك التكاليف لمنتجات المعمل سيتم المقارنة بين الكلفة

الجدول (17) : يبين المقارنة بين الكلفة المستهدفة والكلفة المفككة

الفرق	التكاليف المفككة	الكلفة المستهدفة	إسم المنتج
27,552	1,104,265	1,131,817	الحليب

المعمل المختار للدراسة وعبر احد منتجاته⁹ الاساسية (الحليب) على النحو الاتي :

1- استعمال التقنية في مرحلة التصميم للمنتجات بقصد تشجيع تشغيل المراحل الانتاجية بصورة متوازية، اي العمل على انتاج اجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من انتاجها في المعمل بصورة متتابعة ، مما يوفر الوقت المخصص للتصنيع ومما ينعكس على تخفيض تكاليفه .

يلحظ مما تقدم أنه تم الوصول الى التخفيض المستهدف في تكاليف منتج الحليب والذي بعد احدى منتجات المعمل قيد الدراسة، والذي يعكس نتيجة موجبة في تخفيض التكاليف بلغت (27,552) دينار للمنتج بعد ان تفكيك التكلفة وفق إحتياج المنتجات من عناصر التكاليف في الوصول الى التخفيض المستهدف .

وختاما يمكن بيان الاهمية الاستراتيجية لادارة التكلفة لمنتج الحليب عبر احدى تقنياتها والمتمثلة بالتكلفة المستهدفة وما ترتبط بها من تقنيات فاعلة في تحسين وكفاءة نظام التكاليف المطبق في

- والتي يؤدي تطبيقها إلى تخفيض التكاليف كما بينت نتائج الدراسة العملية مما يساعد المعمل في التصدي للمنافسة المحلية والأجنبية.
3. عدم اقتصار دور تقنية الكلفة المستهدفة على كونها مجرد تقنية لإحتساب التكاليف ، بل يتعدى ذلك الى دراسة وتحليل السوق والمنافسين التي تلبي إحتياجات الزبائن ورغباتهم واعتمادها لادارة التكلفة الاستراتيجية.
4. لم يتم إعتداد اسعار البيع في المعمل المختار بناء على أسعار المنتجات المنافسة في السوق ، بل تم التسعير وفق النظام التقليدي (الكلفة + هامش ربح) والذي لا يتلائم مع ظروف المنافسة التي تواجهها بيئة الأعمال العراقية.
5. تلعب تقنية الكلفة المستهدفة دوراً من خلال التكاليف من خلال الإعتداد على أسعار المنافسين كأساس في تحديد الكلفة المستهدفة للمنتج أو الخدمة مما يجعلها أحد اهم مصادر المعلومات في نظام التكاليف.
6. يعاني المعمل من ضعف شديد في أنشطة الدعاية والإعلان والترويج والتوزيع لمنتجاتها مما يؤثر بشكل سلبي على مستوى المبيعات
7. تقارب أسعار المنتجات المستوردة مع أسعار منتجات المعمل مما يقود الى صعوبة المنافسة ويزيد من تحديات السوق وعدم إستغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة في المعمل للمنتجات المختلفة بشكل كفوء وفاعل واقتصادي .
8. يعاني نظام التكاليف التقليدي المطبقة في الوحدات العراقية المطبقة للتقنية المحاسبي الموحد من مشاكل تحول دون إمكانية اعتماد بيانات لتوفير المعلومات الملائمة بقصد اتخاذ القرارات في ظل استراتيجية الاعمال المعاصرة .
9. نظام التكاليف المتبع في المعمل تقليدي غير متطور لا يلبي متطلبات الإدارة في التوجه نحو السوق والزبون عاجز عن مواكبة التطورات في تحديد تكلفة المنتجات بشكل سليم، مما انعكس على تحديد السعر واستمراره بعرض المعلومات الكفوية بصورة اجمالية لكل عنصر من عناصر التكلفة، بعيداً عن المعلومات الكفوية التفصيلية لكل جزء من أجزاء تكلفة مواصفات المنتج.
10. الإبتعاد في المعمل عن التوجه بالسوق وإنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما ينتج، وعدم التركيز على انتاج منتج بتكلفة تتلاءم مع القدرة الشرائية للزبائن، يعد من الأسباب وراء عدم تحقيق الميزة التنافسية..

- 2- ان استعمال التكلفة المستهدفة في المراحل الاولى في التصميم وبمساعدة التحليل المفكك لتحجيم التكلفة ستساعد مهندسي المعمل في استحداث افكار ينتج عنها منتجات ذات منفعة للزبائن ومتميزة عن منتجات الشركات الاخرى بنفس القطاع سواء المحلية او الاجنبية .
- 3- تساعد التقنية عند اعتمادها نظام التكاليف الحالي بتتبع تكاليفه من بدابة دورة حياته بما يسمح بالتخفيض والسيطرة على التكاليف .
- 4- يمكن تطبيق التقنية في ظل نظام التكاليف المطبق في المعمل من تعاون جميع العاملين في المعمل في مساعدة الادارة بمعرفة اي المنتجات تحقق ارباح كافية وفي اتخاذ اقرارات تصميم منتجات جديدة او التوقف عن انتاج منتج معين ، وذلك لان التقنية تجعل المعمل يعمل ضمن تقنية مفتوح على التفاعل مع البيئة الخارجية المحيطة بالمعمل ومعرفة رغبات الزبائن بصفة مستمرة وتهيئة جميع الامكانيات لتحقيقها.
- 5- تبدأ التقنية عملها من السوق وهي تسير بسلسلة عكس الية عمل الطريقة الحالية في المعمل وتعتمد السعر الذي يحدده الزبون للمنتج وليس على اساس تكلفة الانتاج وبذلك ستدعم ادارة التكلفة الاستراتيجية لتخفيض التكلفة بحذف الانشطة التي لاتضيف قيمة والمحافظة على الجودة وبذلك تتحقق استراتيجية المعمل في رفع معدلات الاداء وتحقيق الاستفادة من تكلفة الوقت في التنافسية من خلال السيطرة على التكاليف.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الإستنتاجات

1. إن إتباع النظام الكفوي التقليدي في ظل النظام المحاسبي الموحد في تحديد سعر البيع إ اعتماداً على أساس الكلفة + هامش الربح المعمول به في المعمل يؤدي إلى أسعار مرتفعة وغير تنافسية ويؤدي إلى تخفيض الأرباح، حيث يتم تحديد الكلفة ثم إضافة هامش الربح المناسب فإذا كان السعر أعلى من سعر السوق أو أن المعمل قيد الدراسة والذي اختيرت احدى منتجاته لا يستطيع البيع بهذا السعر فيتم تخفيض السعر إلى أقل قدر ممكن الأمر التي يترتب عليه تخفيض الأرباح عكس التكلفة المستهدفة.
2. ضعف الإدراك الكفوي من قبل ادارة المعمل بمدى اهمية تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة وأثرها على التكاليف والأرباح

ثانياً : التوصيات

التكنولوجيا المطورة ويطبق في مرحلة التخطيط والتنفيذ ويساعد في عملية التحسين المستمر للمنتج.

1. ضرورة دراسة وتحليل الإستراتيجيات التي من شأنها مواكبة التطورات الحاصلة في البيئة من اجل بناء مركز تنافسي يمكنها من مواجهة التحديات بعد اعتماد ادارة التكلفة الاستراتيجية في المعمل لتقدم معلومات ذات أهمية تسهل عملية إتخاذ القرارات.
2. من الملائم تبني التقنيات الكفوية كتقنية الكلفة المستهدفة من أجل الوقوف على التكاليف وتحليلها وترشيدها بما يتناسب مع سياسة المعمل ، فضلاً عن دورها في إتخاذ قرارات التسعير بناءً على أسعار المنتجات المنافسة في السوق.
3. من اجل إنجاح التقنيات أعلاه لا بد من تظافر الجهود على جميع المستويات والتنسيق بين الشعب والأقسام المختصة بهدف التخلص من جميع الصعوبات والمعوقات التي تلازم عملية التطبيق.
4. في ظل السوق التنافسية يمثل السعر عامل نجاح حاسم ، حيث يزيد السعر المنافس من درجة تفضيل الزبون للمنتج دون غيره ، مما يؤدي الى خلق ميزة تنافسية ، وعليه يجب على الوحدة أن تأخذ بنظر الإعتبار قرارات التسعير وأهميتها على منتجات الوحدة
5. إستغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة في المعمل بشكل كفوء ما ينعكس على زيادة المخرجات وبالتالي إنخفاض كلفة الوحدة .
6. التوجه والإستثمار نحو التكنولوجيا بهدف مواكبة التطورات في البيئات المختلفة مما يسهل عملية التنافس في السوق.
7. الترويج لمنتجات الوحدة من خلال الإعلان في القنوات الفضائية المحلية أو العربية وفي موقع الويب سات الخاص بالوحدة فضلاً عن مواقع التواصل الإجتماعي الأخرى بهدف التعريف المستمر للزبائن بتلك المنتجات
8. ضرورة دراسة الإستراتيجيات التي من شأنها مواكبة التغيرات من اجل بناء مركز تنافسي يواجه التحديات. ضرورة تبني تقنية الكلفة المستهدفة للوقوف على التكاليف وتحليلها بما يتناسب مع سياسة الوحدة .
9. من المناسب تخفيض التكاليف قبل حدوثها أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على الكلفة بعد حدوثها كلما قصرت دورة حياة المنتج، وضرورة إستغلال الطاقات الإنتاجية للمعمل بشكل ينعكس على زيادة المخرجات وإنخفاض كلفة الوحدة و يسهل التنافس في السوق.
10. ضرورة استعمال التحليل المفكك وهندسة القيمة مع التكاليف المستهدفة ، وبالذات أسلوب هندسة القيمة لأنه يستخدم

الهوامش :

1. وقود السيارات 100,000 دينار شهرياً * 14 سيارة * 12 شهر
2. زيوت وشحوم 50,000 دينار شهرياً * 14 سيارة * 12 شهر
3. أدوات إحتياطية 125,000 دينار شهرياً * 14 سيارة * 12 شهر
4. الصيانة 50,000 دينار شهرياً * 14 سيارة * 12 شهر
5. دعاية وإعلان 3,000,000 دينار شهرياً
6. نشر وطبع 750,000 دينار شهرياً
7. 2,000,000 دينار شهرياً
8. الإندثار الشهري 3,000,000 دينار * 14 سيارة
9. بالامكان اعتماد منتجات اخرى من مشتقات الحليب الخام غير الحليب الصافي بعد معالجته لاجراء دراسة عمليه شامله عليها وذلك باعتماد تقنيات كفوية ستراتيجية اخرى لادارة التكلفة وبالشكل الذي تزيد من فاعلية وكفاءة نظام التكاليف التقليدي الحالي في ظل النظام الموحد وعلى غرار البحث الموسوم دور إستراتيجية إعادة التمرکز في ترشيد التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية للوحدات الإقتصادية . (بحث تطبيقي في معمل ألبان أبو غريب) والمقدم المجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل شهادة (محاسب الكلف والإدارية) من قبل نوفل زهير علي بإشراف الأستاذ الدكتور ثائر صبري محمود الغبان.

المصادر

- [1] باسيلي ، مكرم ، (2001) ، محاسبة التكاليف الاصلية والمعاصرة ، المكتبة المصرية ، ، ط 2
- [2]Drury, Colin, Management & Cost Accounting, 5th ed.,(2000)International Thomson Business press, 2000.
- [3]Hilton, Ronald. w, (2009), Managerial Accounting: Creating Value in Dynamic Business Environment, eight editions., Irwin McGraw Hill, New York.

- Construction Project. *Knowledge Horizons. Economics*,
- [14] الخفاجي ، عبيد ، مصاروة ، ذاكر (2013) ، الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني – دراسة ميدانية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، مج (8) ، ع 23 .
- [15] Hansen Don R, Maryanne m. mowen, Liming guan (2007), cost management accounting & control, sixth edition, south – western cengage learning.
- [16] الغبان ، ثائر صبري، الذهبي ، جليلة عيدان ، (2007) ، إستهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات العاملة في بيئة الأعمال الحديثة ،مجلة الإقتصاد والعلوم الإدارية ، ع13
- [17] المحمدي ، علاء ، الربيعي ، سلمى (2020) ، إستخدام تقنية الكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات ، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة ، ع12 مج 12 ، ع2.
- [18] الغبان ، ثائر صبري محمود (2015) ، ثلوث التميز بتقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية مدخل غتمادها كركائز لتحقيق تنافسية منتج الشركة العامة للصناعات الكهربائية في بيئة الأعمال المعاصرة ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية ، مج (1) الإصدار 19.
- [19] الزاملي ، علي (2019) ، دور التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية ، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية ، مج 9 ع 2.
- [20] فرج ، مشتاق كامل (2012) ، إستعمال تحديد الكلفة المستهدفة في تنفيذ إستراتيجية المواجهة ، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية المجلد ، مج 18.
- [21] بيانات وتقارير الشركة العامة للمنتوجات الغذائية / معمل ألبان أبو غريب (2018) .
- [4] Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2012). Costing Accounting a Managerial Emphasis, fourteenth edition.
- [5] Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2005). Costing Accounting a Managerial Emphasis, pearson Education, New Jersey, USA.
- [6] Crosson. s. v, & needles. jr (2008), managerial accounting, eight edition, Houghton Mifflin co, new york
- [7] Blocher, Edward J., Stout, David E., Cokins, Gary ، (2010), Cost Management: A Strategic Emphasis, fifth edition, McGraw-Hill Co.
- [8] Cokins, G. (2002). Integrating target costing and ABC. Journal of Cost Management .
- [9] Barfield, Raiborn, kinney (2002), cost accounting traditions and innovations, fourth edition.
- [10] أحمد ، يونس، السيدية ، محمد علي (2020) ، إستخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية مدخلاً لتحديد بيانات التكاليف الملائمة في قرارات التسعير ، الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية ، نينوى ، جامعة تكريت ، كلية الإدارة والإقتصاد ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، مج (16) ع (49) ج 1 .
- [11] صليحة ، خليف (2020) ، التكلفة المستهدفة واهميتها في ترشيد قرار تسعير المنتجات بالمؤسسة ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
- [12] الحميري ، فراس إبراهيم كريم (2016). ، تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة - دراسة تطبيقية في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالى ، 110275 مجلة الإدارة والإقتصاد ، ع 110.
- [13] Bobescu. T. A, & Rakos, I. S. (2015). Implementing Target Costing Method In A