

استخدام أسلوب التكاليف المتغيرة في دعم تسعير المنتجات وتحقيق الربحية – دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء

وليد خالد شهاب

دكتوراه، قسم تقنيات المحاسبة، الكلية التقنية الإدارية-الموصل، الجامعة التقنية الشمالية، العراق
Wakeed_khalid@ntu.edu.iq

المخلص

تهدف الدراسة إلى استخدام أسلوب التكاليف المتغيرة في دعم تسعير المنتجات وتعزيز الربحية بالإضافة إلى تحليل دورها في تحسين عملية اتخاذ القرارات المالية والإدارية للشركة. وقد تم تحليل تقارير الإنتاج والتكاليف السنوية للمنتجات باستخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحديد أثر التكاليف المتغيرة على عملية التسعير والربحية. يمثل مجتمع الدراسة جميع المنتجات والخطوط الإنتاجية للشركة خلال الفترة الزمنية المحددة، وتم التركيز على عينة من المنتجات الأكثر إنتاجًا وبيعًا للتحليل التفصيلي. كشفت النتائج أن اعتماد أسلوب التكاليف المتغيرة يساهم بشكل فعال في تعزيز استراتيجيات التسعير وتعظيم الربحية، كما يعزز قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات مالية أكثر فعالية ومرونة. توصي الدراسة بضرورة اعتماد أسلوب التكاليف المتغيرة كأساس لاتخاذ قرارات التسعير، مع متابعة وتحليل بيانات الإنتاج لضمان تحقيق أفضل النتائج المالية وتعظيم القيمة الاقتصادية للشركة.

الكلمات المفتاحية: التكاليف المتغيرة، تسعير المنتجات، الربحية.

Using variable costing to support product pricing and achieve profitability – a case study at the General Company for Pharmaceutical Industries and Medical Supplies – Samarra

Waleed Khalid Shihab

Dr., Accounting Techniques Dept., Administrative Technical College -Mosul, Northern
Technical University, Iraq
Wakeed_khalid@ntu.edu.iq

Abstract

This study aims to explore the effectiveness of using the variable costing method in supporting product pricing and enhancing profitability, while analyzing its role in improving the company's financial and managerial decisions. Monthly and

annual production and cost data of the products were analyzed using a descriptive-analytical approach to determine the impact of variable costing on pricing and profitability. The study population included all products and production lines of the company during the specified period, with a focus on a sample of the most produced and best-selling products for detailed analysis. The results indicated that the application of the variable costing method significantly contributes to improving pricing strategies and increasing profitability, while also enhancing management's ability to make more effective and flexible financial decisions. Based on the findings, the study recommends reinforcing the adoption of the variable costing method as a basis for pricing decisions, alongside continuous monitoring and analysis of production data to ensure optimal financial outcomes and maximize the company's economic value.

Keywords: Variable Costing, Product Pricing, Profitability.

المقدمة

تعتبر عملية تسعير المنتجات من القرارات الاستراتيجية الحيوية في الشركات الصناعية لا سيما في قطاع الأدوية، مما ينعكس تأثيره بشكل مباشر على الربحية والقدرة التنافسية للشركة. ويُعد التسعير غير الدقيق أحد أبرز التحديات التي تواجه هذه الشركات، مما قد يؤدي إلى خسائر مالية أو عدم تغطية التكاليف التشغيلية بشكل كافٍ. في هذا المجال، يبرز أسلوب التكاليف المتغيرة كأداة فعالة لتعزيز قدرة الشركة في اتخاذ قرارات تسعير مدروسة، إذ يركز على التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، مما يمكن الإدارة من تقييم تكلفة كل منتج بدقة وتحديد السعر المناسب لضمان تحقيق الربحية المرجوة. تهدف الدراسة إلى تقييم استخدام أسلوب التكاليف المتغيرة في دعم عملية تسعير المنتجات وتعزيز الربحية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء من خلال تحليل بيانات الإنتاج والتكاليف الشهرية والسنوية للمنتجات.

مشكلة الدراسة

تواجه الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء تحديًا كبيرًا في تحديد أسعار منتجاتها بدقة وتحقيق هامش ربح مناسب. فتسعير المنتجات دون معرفة دقيقة بتكاليف الإنتاج يؤدي إلى احتمالية تحقيق أرباح أقل من المتوقع أو حتى تكبد خسائر، كما قد يؤثر سلبيًا على القدرة التنافسية للشركة في السوق المحلية والدولية. ورغم توفر البيانات المالية وتقارير الإنتاج، إلا أن عدم اعتماد أسلوب محاسبي دقيق يركز على التكاليف المتغيرة لكل منتج يجعل القرارات المتعلقة بالتسعير

أقل فاعلية.

ومن هنا تنبثق مشكلة الدراسة في التساؤل: إلى أي مدى يساهم استخدام أسلوب التكاليف المتغيرة في دعم عملية تسعير المنتجات وتحقيق الربحية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء؟

أهداف الدراسة

1. دراسة مفهوم أسلوب التكاليف المتغيرة وتطبيقاته في قطاع الصناعات الدوائية، مع التركيز على دورها في تحديد تكلفة المنتجات بدقة.
2. تحليل أثر استخدام التكاليف المتغيرة في تسعير المنتجات في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء.
3. تقييم مساهمة أسلوب التكاليف المتغيرة في تحقيق الربحية وتحسين الأداء المالي للشركة.
4. تقديم توصيات عملية لإدارة الشركة بشأن تحسين استراتيجيات التسعير باستخدام التكاليف المتغيرة، بما يساهم في تعزيز الكفاءة المالية والقدرة التنافسية.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في بعدين رئيسيين: أكاديمي وعملي. فمن الناحية الأكاديمية، تساهم الدراسة في إثراء المعرفة العلمية حول استخدام أسلوب التكاليف المتغيرة في قطاع الصناعات الدوائية العراقية، وهو موضوع يحتاج إلى تحليل معمق خاصة في بيئة الشركات الصناعية المحلية. أما من الناحية العملية، فإن الدراسة تقدم توصيات عملية لإدارة الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء، تساعد على تحسين استراتيجيات التسعير وزيادة الربحية والكفاءة المالية، من خلال الاعتماد على التكاليف المتغيرة كأساس لتحديد أسعار المنتجات بشكل أكثر دقة ومرونة، بما يعزز القدرة التنافسية للشركة في السوق.

فرضيات الدراسة

1. أن استخدام أسلوب التكاليف المتغيرة يؤدي إلى تحسين فعالية تسعير المنتجات في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء.
2. أن تطبيق التكاليف المتغيرة يساهم في تحقيق هامش ربح أعلى مقارنة بالأساليب التقليدية.
3. أن الاعتماد على التكاليف المتغيرة يدعم الإدارة في اتخاذ قرارات تسعير أكثر كفاءة ومرونة، مما يعزز الأداء المالي للشركة.

حدود الدراسة

1. الحدود المكانية: تقتصر الدراسة على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء، حيث تم تحليل بيانات الإنتاج والتكاليف الخاصة بهذه الشركة فقط.
2. الحدود الزمنية: تغطي الدراسة الفترة من 2021 إلى 2023، وذلك اعتماداً على أحدث البيانات المالية وتقارير الإنتاج المتوفرة خلال هذه السنوات.
3. الحدود الموضوعية: تركز الدراسة على تسعير المنتجات وتحقيق الربحية باستخدام أسلوب التكاليف المتغيرة، ولا تشمل تحليل أساليب التكاليف الأخرى أو القرارات الإدارية غير المتعلقة بالتسعير.

نوع ومنهج الدراسة

يعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي المدعوم بدراسة حالة يعتمد على تحليل البيانات المالية وتقارير الإنتاج والتكاليف لتحديد أثر استخدام أسلوب التكاليف المتغيرة على تسعير المنتجات وتحقيق الربحية.

أدوات جمع البيانات

البيانات الثانوية: تمثل المصدر الرئيسي للدراسة، وتشمل:

- تقارير الإنتاج الشهرية والسنوية للشركة.
- تقارير التكاليف الخاصة بالمنتجات المختلفة.
- البيانات المالية المتعلقة بالربحية وهامش المساهمة لكل منتج.

مجتمع وعينة الدراسة

- مجتمع الدراسة: جميع المنتجات والخطوط الإنتاجية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء خلال الفترة الزمنية المحددة. (2021–2023)
- عينة الدراسة: تم اختيار عينات من المنتجات الأكثر إنتاجاً وبيعاً للتحليل التفصيلي، بهدف دراسة أثر التكاليف المتغيرة على التسعير والربحية بشكل دقيق وموثوق.

الدراسات السابقة

• دراسة 2015، Anna Dyhdalewicz:

تهدف الدراسة إلى تقييم فعالية استخدام أسلوب التكاليف المتغيرة في إعداد قوائم الدخل وتحليل ربحية المبيعات، مع التركيز على إمكانية تطبيقه في الشركات التجارية. وتتمثل مشكلة الدراسة في التحديات التي تواجهها الشركات التجارية في قياس وتحليل ربحية العملاء والمنتجات بدقة، خصوصًا عند الحاجة إلى مراعاة تكلفة خدمة العملاء وحجم وهيكلة المبيعات، مما يؤثر على اتخاذ القرارات المالية والإدارية الصحيحة. أشارت نتائج الدراسة إلى أن استخدام قائمة الدخل على أساس التكاليف المتغيرة يوفر أداة فعالة لقياس ربحية المبيعات بشكل متعدد الأبعاد، ويمكن تكيفها لتناسب طبيعة الأنشطة التجارية المختلفة. كما أتاح الأسلوب إمكانية تحديد المنتجات والعملاء الأكثر ربحية، وتحليل تأثير تكاليف خدمة العملاء وحجم المبيعات على الأداء المالي. استنادًا إلى النتائج، توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب التكاليف المتغيرة يساهم في تحسين القرارات المالية والإدارية، كما يعزز قدرة الشركة على اتخاذ قرارات تسعير مرنة تستجيب لتغيرات السوق. وبناءً على ذلك، أوصت الدراسة بما يلي: اعتماد قوائم الدخل على أساس التكاليف المتغيرة كأساس رئيسي لتقييم الربحية في الشركات التجارية. متابعة وتحليل ربحية العملاء والمنتجات بشكل دوري لضمان اتخاذ قرارات تسعيرية واستثمارية دقيقة. مراعاة الخصائص الفردية لكل شركة عند إعداد تقارير الربحية لضمان توافرها مع احتياجاتها المعلوماتية والاستراتيجية.

• دراسة Polytechnic and Rwanda:

تهدف هذه الدراسة إلى استقصاء تأثير طرق محاسبة التكاليف المختلفة على دقة تسعير المنتجات، والقدرة التنافسية في السوق، وربحية الشركات، مع التركيز على الفترة من 2013 إلى 2017. وتتمثل مشكلة الدراسة في أن عدم كفاءة التسعير يكبد الشركات العالمية خسائر تصل إلى حوالي 200 مليار دولار، مما يجعل فهم العلاقة بين توزيع التكاليف والاستدامة المالية أمرًا ضروريًا للشركات. اعتمدت الدراسة على تحليل البيانات الثانوية، مستخدمة تقنيات إحصائية متقدمة مثل تحليل التباين (ANOVA)، وتحليل الارتباط، ونمذجة الانحدار لتقييم فاعلية طرق محاسبة التكاليف المختلفة على التسعير والقدرة التنافسية. أشارت النتائج أن المحاسبة على أساس النشاط تحقق أعلى دقة في التسعير مقارنة بالطرق التقليدية مثل التكاليف الحدية التي حققت كما أظهر التحليل وجود ارتباط إيجابي قوي بين دقة التسعير والقدرة التنافسية، توصلت الدراسة إلى أن اعتماد ABC وأدوات إدارة التكاليف الرقمية يعزز الربحية والاستقرار المالي للشركات. وبناءً على ذلك، توصي الدراسة بما يلي: دمج تقنيات محاسبة التكاليف المتقدمة مع نماذج التسعير التنافسية لتحسين

استراتيجيات التسعير. تعزيز برامج التثقيف المالي للشركات الصغيرة والمتوسطة وتشجيع استخدام الأدوات المحاسبية الرقمية. استكشاف استخدام الذكاء الاصطناعي في محاسبة التكاليف لتحسين التسعير الفوري وتحقيق استدامة مالية أكبر.

• دراسة Bhimani and Christianto

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف فعالية استخدام أسلوب التكاليف المتغيرة والتكاليف الكاملة في تخطيط الربحية ودعم اتخاذ القرارات الإدارية داخل المؤسسات. وتتمثل مشكلة الدراسة في أن اختيار أسلوب محاسبة التكاليف المناسب يؤثر بشكل مباشر على القدرة على تخصيص الموارد بدقة، وضع استراتيجيات التسعير، وتحقيق الأداء المالي الأمثل، مما يستدعي فهمًا متعمقًا لمزايا وقيود كل أسلوب. اعتمدت الدراسة على مراجعة شاملة للأدبيات السابقة، وتحليل البيانات المالية التجريبية، واستخدام الأطر النظرية الاقتصادية والتنظيمية، كما استخدمت منهجًا مختلطًا يجمع بين التحليل الكمي لمؤشرات الأداء المالي والتحليل النوعي لوجهات نظر المديرين وعمليات اتخاذ القرار. أظهرت النتائج وجود اختلافات واضحة بين أسلوب التكاليف المتغيرة والتكاليف الكاملة، خصوصًا فيما يتعلق بسلوك التكاليف، وعلاقات التكلفة-الحجم-الربح، وتأثيرها على استراتيجيات تخصيص الموارد وتسعير المنتجات. وأكدت النتائج أن اختيار أسلوب التكاليف المناسب يعزز وضوح التكاليف، ومرونة اتخاذ القرار، والامتثال للوائح التنظيمية، مما يساهم في تحسين الأداء المؤسسي وتعزيز الميزة التنافسية. استنادًا إلى النتائج، توصلت الدراسة إلى أن الشركات يجب أن تراعي طبيعة نشاطها وأهدافها الاستراتيجية عند اختيار أسلوب المحاسبة الأمثل، مع التركيز على: تعزيز الشفافية في التكاليف لتسهيل اتخاذ القرارات المالية الاستراتيجية، استخدام التكاليف المتغيرة عند الحاجة إلى مرونة أعلى في التسعير والتخطيط للربحية قصيرة المدى، مراعاة التكاليف الكاملة عند الحاجة إلى تقييم شامل للأداء المالي والامتثال التنظيمي، دمج النتائج التحليلية مع سياسات إدارة الموارد واتخاذ القرارات لتعزيز الأداء المؤسسي والقدرة التنافسية.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تسعى الدراسة إلى اعتماد أسلوب التكاليف المتغيرة في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية - سامراء مما يميزها من الناحية العملية مقارنة بالدراسات السابقة التي غالبًا ما ركزت على بيانات عالمية أو قطاعات صناعية متنوعة من دون التركيز على بيئة محلية محددة. تشمل الدراسة على تحليل التكاليف المتغيرة وتأثيرها على تسعير المنتجات وتحقيق الربحية ودعم القرارات المالية والإدارية، بينما اقتصرت الدراسات السابقة على أحد هذه الجوانب دون الدمج بينها. تعتمد الدراسة على منهج وصفي تحليلي مدعوم بدراسة حالة تعتمد على البيانات المالية وتقارير الإنتاج الشهرية

والسنوية، ما يوفر رؤية دقيقة وموثوقة لأثر التكاليف المتغيرة على الأداء المالي واتخاذ القرار، وهو ما لم يتم تناوله بنفس العمق في الدراسات السابقة. وأخيراً، تقدم الدراسة توصيات عملية قابلة للتطبيق لتحسين استراتيجيات التسعير وتعزيز الربحية والكفاءة المالية للشركة، ما يجعلها أقرب للاستخدام الفعلي مقارنة بالدراسات السابقة التي اقتصر على التحليل النظري أو الإحصائي.

المبحث الأول: أسلوب التكاليف المتغيرة

1. مفهوم أسلوب التكاليف المتغيرة:

أسلوب التكلفة المتغيرة يعد من أبرز أساليب محاسبة التكاليف، حيث أنه يركز على التكاليف التي تتغير مباشرةً مع حجم الإنتاج، مثل المواد الخام والعمالة المباشرة المتغيرة وبعض المصاريف التشغيلية. في حين تستبعد التكاليف الثابتة مثل الإيجارات ورواتب الإدارة العليا، لأنها لا تتغير بتغير حجم الإنتاج. ويهدف هذا الأسلوب إلى مساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات أكثر دقة وفعالية سواء في التسعير أو تحليل هامش المساهمة أو تقييم الربحية لكل منتج (Horngren, 2012, 45). وفقاً لدروري (Drury, 2013, 110) أن التكاليف المتغيرة هي تلك التي تتغير مع تغير كمية الإنتاج ويُستخدم هذا الأسلوب لتحليل هامش المساهمة ودعم القرارات الإدارية مثل التسعير والإنتاج مما يجعله أداة مركزية في إدارة الأرباح القصيرة والطويلة الأجل.

ويؤكد غاريسون وآخرون (Garrison et al., 2014, 78) أن أسلوب التكاليف المتغيرة يستند على فصل التكاليف إلى متغيرة وثابتة، ويسمح للإدارة اتخاذ قرارات أسرع وأكثر دقة فيما يتعلق بالإنتاج والتسعير وتحليل الربحية لكل منتج ويُعتبر هامش المساهمة الناتج أداة مركزية في ذلك. (Garrison et al., 2014, 78)

كما يرى هيلتون وبلات (Hilton & Platt, 2013) أنها التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط الإنتاجي، ويُستخدم هذا الأسلوب كأساس لتقدير الحد الأدنى للأسعار، وتحليل هامش المساهمة، وتحقيق الربحية، مما يعزز قدرة الإدارة على التخطيط المالي والإنتاجي بكفاءة. (Hilton & Platt, 2013, 89)

بشكل عام، يمكن توضيح مفهوم أسلوب التكاليف المتغيرة بأنه أداة محاسبية تساعد الإدارة على معرفة تكلفة كل وحدة إنتاجية متغيرة، واتخاذ قرارات تسعير وإنتاج مبنية على البيانات الفعلية للتكاليف المتغيرة دون تحميل المنتج بنصيبه من التكاليف الثابتة، مما يعزز القدرة على إدارة الأرباح وتحقيق أهداف الشركة المالية. (Horngren et al., 2012, 47)

2. خصائص أسلوب التكاليف المتغيرة:

أسلوب التكاليف المتغيرة من الأدوات المحاسبية المهمة في الشركات الصناعية، لما يتميز به من خصائص تعزز قدرة الإدارة على تحليل التكاليف والربحية واتخاذ قرارات دقيقة ومرنة. أهم هذه الخصائص تتضح فيما يلي:

• أولاً: المرونة في تحليل التكاليف: (Drury, 2013,112)

- أسلوب التكاليف المتغيرة يتيح معرفة تكلفة الوحدة بسهولة عند تغير حجم الإنتاج، لأنه يفصل التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة.

- المرونة هذه تمكن الإدارة من تقييم أثر أي زيادة أو نقصان في الإنتاج على تكلفة الوحدة وربحية المنتج بشكل مباشر.

• **ثانياً: فصل التكاليف:** يفصل هذا الأسلوب بوضوح بين التكاليف المتغيرة والثابتة، مما يساعد الإدارة على تحليل هامش المساهمة واتخاذ القرارات المالية بدقة أكبر. أن الفصل بين نوعي التكاليف يسهل التخطيط المالي وتحديد المنتجات الأكثر مساهمة في تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق الربحية. (Garrison et al., 2014,78)

• **ثالثاً: دعم القرارات الإدارية:** يوفر أسلوب التكاليف المتغيرة للإدارة اتخاذ قرارات استراتيجية مثل: تحديد أسعار البيع المناسبة لكل منتج، قبول الطلبات الخاصة بأسعار منخفضة مؤقتاً إذا كان هامش المساهمة إيجابياً، الاستمرار أو إيقاف إنتاج منتج معين بناءً على مساهمته في الربحية. (Horngren, 2012, 45)

• **رابعاً: تبسيط تحليل الربحية:** يوضح هذا الأسلوب أي المنتجات تحقق ربحية أعلى عند تغطية التكاليف المتغيرة، مما يسهل اتخاذ قرارات إدارة الأرباح قصيرة وطويلة الأجل. يُستخدم هذا التحليل لتوجيه الموارد نحو المنتجات الأكثر ربحية وتحسين الأداء المالي العام للشركة (Hilton & Platt, 2013, 89)

أهمية أسلوب التكاليف المتغيرة:

يُعد أسلوب التكاليف المتغيرة أداة محاسبية وإدارية فعالة لدعم القرارات التشغيلية والمالية في الشركات الصناعية، لما يوفره من معلومات دقيقة حول تأثير التكاليف على الربحية واتخاذ القرارات الاستراتيجية. أهميته تتضح في النقاط التالية:

1. تسعير المنتجات بدقة:

يدعم أسلوب التكاليف المتغيرة ادارة الشركة على تحديد الحد الأدنى لسعر البيع لكل منتج بحيث يغطي التكاليف المتغيرة ويحقق هامش مساهمة إيجابي. يتيح هذا الأسلوب إمكانية تسعير المنتجات بشكل مرن، مما يمكن الشركة من الاستجابة للتغيرات في حجم الإنتاج أو الطلب دون التأثير على الربحية الأساسية. (Hilton & Platt, 2013, 89)

2. تحقيق الربحية:

باستخدام أسلوب التكاليف المتغيرة يمكن مقارنة المنتجات على أساس هامش المساهمة لكل وحدة، وهو الفرق بين سعر البيع والتكاليف المتغيرة. يساعد هذا التحليل الإدارة على تحديد المنتجات الأكثر ربحية وتوجيه الموارد نحوها، وبالتالي تحسين الكفاءة التشغيلية وزيادة الربحية الإجمالية للشركة. (Garrison et al., 2014, 85)

3. تسهيل التخطيط المالي والإنتاجي:

يوفر أسلوب التكاليف المتغيرة القدرة على توقع النتائج المالية في ظل تغيرات الإنتاج أو الطلب، مما يسهل التخطيط المالي ووضع الميزانيات. يمكن استخدامه لاتخاذ قرارات استراتيجية قصيرة وطويلة الأجل، مثل تحديد كمية الإنتاج، قبول الطلبات الخاصة، أو تعديل الأسعار بما يحقق أهداف الربحية. (Drury, 2013, 120)

مكونات التكاليف المتغيرة:

تُعد التكاليف المتغيرة من العناصر الأساسية في تحليل الربحية واتخاذ قرارات التسعير والإنتاج في الشركات الصناعية، وتتكون عادة من ثلاثة عناصر رئيسية:

1. **المواد الخام المباشرة:** تمثل المواد الخام المباشرة المواد الداخلة مباشرة في صناعة المنتج، مثل المكونات الكيميائية في الأدوية أو العبوات المستخدمة في التغليف. تختلف كمية استخدامها وتكلفتها تبعاً لحجم الإنتاج، حيث يزداد استهلاك المواد مع زيادة عدد الوحدات المنتجة، ويشكل التحكم في تكلفة المواد الخام المباشرة عاملاً رئيسياً في تحسين ربحية المنتج. (Garrison et al., 2014, 78)

2. العمالة المباشرة المتغيرة:

تشمل الأجور التي تعتمد بشكل مباشر على حجم الإنتاج، مثل ساعات العمل الإضافية للعاملين في خطوط الإنتاج. تزداد تكلفة العمالة المباشرة مع زيادة الإنتاج وتقل عند انخفاضه، مما يجعلها

جزءاً متغيراً من التكاليف كما أن تحليل تكلفة العمالة المتغيرة يساعد الإدارة على تقدير تأثير التغير في الإنتاج على الربحية واتخاذ قرارات تشغيلية دقيقة. (Drury, 2013, 110)

3. المصاريف التشغيلية المتغيرة:

تشمل المصاريف التي تتغير مع حجم الإنتاج مثل: الكهرباء والوقود المستخدم في تشغيل الآلات، مواد التعبئة والتغليف، رسوم الشحن والتوصيل، هذه المصاريف تُحسب بناءً على حجم الإنتاج الفعلي، وبالتالي تؤثر مباشرة على هامش المساهمة لكل وحدة وسعر البيع. (Hilton & Platt, 2013, 98)

الاختلاف بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الكلية:

يُعد فهم الفرق بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الكاملة أساسياً لاتخاذ قرارات مالية وإدارية دقيقة في الشركات الصناعية، حيث لكل منهما دور محدد في التسعير وتحليل الربحية.

1. التكاليف المتغيرة:

تشمل التكاليف التي تتغير مباشرة مع حجم الإنتاج، مثل المواد الخام المباشرة، العمالة المباشرة المتغيرة، وبعض المصاريف التشغيلية، لا تشمل التكاليف الثابتة مثل الإيجارات والرواتب الإدارية، لذلك تركز على ما يستهلكه الإنتاج فعلياً لكل وحدة وتعتبر مهمة لتحديد الحد الأدنى لسعر البيع وحساب هامش المساهمة لكل منتج. (Horngren, 2012, 48)

2. التكاليف الكلية:

تشمل جميع التكاليف، سواء كانت ثابتة أو متغيرة، وتُستخدم بشكل رئيسي في إعداد القوائم المالية الرسمية وفق المعايير المحاسبية المقبولة مثل IFRS و GAAP تساهم في تقييم الأداء الكلي للشركة وتحليل تكلفة الإنتاج الكامل لكل وحدة وتستخدم في التحليل طويل الأجل والاستراتيجيات المالية التي تتطلب تحميل جميع التكاليف على المنتجات. (Drury, 2013, 115)

3. أهمية التمييز بين النوعين:

التمييز بين التكاليف المتغيرة والكاملة يسمح للإدارة بـ: (Garrison et al., 2014, 90)

- فهم هامش المساهمة لكل منتج، مما يساعد على اتخاذ قرارات تسعير أكثر دقة وفعالية.
- تحليل الربحية بدقة أكبر، خاصة عند تقييم المنتجات أو خطوط الإنتاج المختلفة واتخاذ قرارات تشغيلية قصيرة الأجل.

- اختيار الأسلوب المناسب للتخطيط المالي والتسعيري بحسب أهداف الشركة، سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل.

استخدامات أسلوب التكاليف المتغيرة:

يُعد أسلوب التكاليف المتغيرة أداة محاسبية وإدارية فعالة لدعم القرارات التشغيلية والمالية في الشركات الصناعية، حيث يوفر معلومات دقيقة عن التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، مما يساهم في تحسين التسعير وتحقيق الربحية واتخاذ قرارات مستنيرة.

1. تسعير المنتجات:

يُستخدم أسلوب التكاليف المتغيرة لتحديد الحد الأدنى لسعر البيع لكل منتج، بحيث يغطي التكاليف المتغيرة ويحقق هامش مساهمة إيجابي. هذا النهج يتيح تحديد أسعار مرنة تستطيع الشركة من خلالها الاستجابة للتغيرات في الطلب أو التكاليف دون التأثير على الربحية الأساسية. (Horngren, 2012, 50)

2. تحليل الربحية:

يُمكن هذا الأسلوب الإدارة من تقييم المنتجات الأكثر ربحية من خلال حساب التكاليف المتغيرة لكل وحدة ومقارنتها بسعر البيع. يساعد تحليل هامش المساهمة الناتج على تحديد المنتجات التي تساهم أكثر في تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق صافي الربح، وبالتالي توجيه الموارد والجهود نحو المنتجات الأكثر ربحية. (Garrison et al., 2014, 87)

3. اتخاذ قرارات الإنتاج قصيرة وطويلة الأجل:

توفر المعلومات الناتجة عن التكاليف المتغيرة قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات مرنة بشأن الإنتاج، مثل: قبول طلبات خاصة بأسعار أقل من المعتاد إذا كان هامش المساهمة إيجابياً، أو تحديد المنتجات التي يجب الاستمرار في إنتاجها أو إيقافها. كما يمكن التخطيط لإنتاج منتجات جديدة مع تقييم تأثيرها على التكاليف والأرباح. (Drury, 2013, 120)

4. التخطيط المالي والإنتاجي:

يساعد أسلوب التكاليف المتغيرة في وضع تقديرات دقيقة لتكاليف الإنتاج والإيرادات المتوقعة، وتحليل تأثير زيادة أو نقصان حجم الإنتاج على الربحية. يمكن استخدام هذه البيانات لوضع خطط مالية وإنتاجية قصيرة وطويلة الأجل، مما يعزز فعالية التخطيط المالي واتخاذ القرارات الاستراتيجية للشركة. (أبو النور، 2019، 85)

مزايا وعيوب أسلوب التكاليف المتغيرة:

يُعد أسلوب التكاليف المتغيرة من أساليب محاسبة التكاليف المهمة في الشركات الصناعية، لما يقدمه من مزايا كبيرة في تحليل الربحية ودعم اتخاذ القرار، مع وجود بعض القيود التي يجب مراعاتها: (Hilton & Platt, 2013, 95)

المزايا:

1. يعكس تأثير التكاليف على ربحية المنتج بوضوح: من خلال فصل التكاليف إلى متغيرة وثابتة، يتيح هذا الأسلوب للإدارة معرفة كم يساهم كل منتج في تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق الربح، مما يساعد على التركيز على المنتجات الأكثر ربحية.
2. يدعم الإدارة في اتخاذ قرارات أسرع وأكثر دقة: يوفر هذا الأسلوب معلومات دقيقة عن التكاليف المتغيرة لكل وحدة، مما يمكن الإدارة من اتخاذ قرارات تتعلق بالإنتاج، التسعير، قبول الطلبات الخاصة، أو إيقاف المنتجات غير المربحة بسرعة.
3. يسهل التحليل المالي واتخاذ القرارات قصيرة الأجل: يمكن استخدامه لتقدير الربحية في فترات زمنية قصيرة، وتحليل تأثير التغيرات في الإنتاج أو الطلب على الربحية، مما يجعل التخطيط المالي أكثر فعالية وسرعة.

العيوب:

1. عدم ملاءمته لإعداد القوائم المالية الرسمية: لا يمكن استخدام أسلوب التكاليف المتغيرة لإعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المقبولة دوليًا مثل IFRS أو GAAP، حيث تتطلب هذه المعايير تحميل جميع التكاليف، بما في ذلك التكاليف الثابتة، إلى المنتجات.
2. عدم عكس التكاليف الثابتة المهمة: التكاليف الثابتة قد تكون ضرورية لاتخاذ قرارات استراتيجية طويلة الأجل أو تقييم الأداء الكامل للشركة، وعدم تضمينها في الحسابات قد يؤدي إلى عدم دقة في تحليل الربحية على المدى الطويل.

العلاقة بين التكاليف المتغيرة وهامش المساهمة والتسعير:

يُعتبر أسلوب التكاليف المتغيرة من أهم الأدوات المحاسبية والإدارية في تحديد السعر الأمثل للمنتجات وتحليل الربحية. يتيح هذا الأسلوب حساب هامش المساهمة لكل منتج، وهو الفرق بين سعر البيع والتكاليف المتغيرة لكل وحدة. يمثل هامش المساهمة ما يساهم في تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق الأرباح للشركة، ويعد مؤشرًا رئيسيًا لقياس ربحية كل منتج.

من خلال معرفة هامش المساهمة، يمكن للإدارة: (Garrison et al., 2014, 85)

1. تحديد التسعير الأمثل للمنتجات: حيث يمكن تعديل سعر البيع بحيث يحقق هامش مساهمة إيجابي يغطي التكاليف الثابتة ويزيد الربحية.
2. اتخاذ قرارات الإنتاجية الدقيقة: مثل زيادة الإنتاج للمنتجات ذات هامش المساهمة العالي أو تقليل الإنتاج للمنتجات الأقل ربحية.
3. اتخاذ القرارات المالية الاستراتيجية: مثل قبول الطلبات الخاصة بأسعار منخفضة مؤقتًا أو تعديل الأسعار عند تغير التكاليف أو حجم الإنتاج.

باختصار، يربط أسلوب التكاليف المتغيرة بين التكاليف، هامش المساهمة، والتسعير بطريقة تمكن الإدارة من تحقيق أقصى ربحية ممكنة واتخاذ قرارات مستنيرة تدعم الأهداف المالية والتشغيلية للشركة.

المبحث الثاني: تسعير المنتجات

مفهوم تسعير المنتجات:

تسعير المنتجات هو عملية تحديد سعر البيع النهائي لكل منتج أو خدمة، بحيث يغطي التكاليف المباشرة وغير المباشرة ويحقق هامش ربح مستهدف. يعتبر التسعير أحد أهم عناصر استراتيجيات التسويق والإدارة المالية، حيث يؤثر مباشرة على القدرة التنافسية للشركة وحجم المبيعات والأرباح. (Kotler & Keller, 2016, 185) (الشيخ، 2017، 112)

كما عرفه (Kotler & Keller) هو عملية تحديد السعر الذي سيُباع به المنتج أو الخدمة، مع مراعاة التكاليف، والقيمة المدركة لدى العميل، والأسعار المنافسة، بهدف تحقيق أهداف الربحية للشركة". (Kotler & Keller, 2016, 185)

وعرفه (Hilton & Platt) بأنه قرار إداري واستراتيجي يحدد سعر بيع المنتج بناءً على التكاليف، والقيمة المتصورة من قبل العملاء، والمنافسة، وأهداف الربحية. (Hilton & Platt, 2013, 118) وعرفه عربي عام (الشيخ، 2017): تسعير المنتجات هو عملية تقدير السعر النهائي للمنتج أو الخدمة بحيث يغطي التكاليف ويحقق الربح المستهدف، مع الأخذ بعين الاعتبار المنافسة والطلب في السوق". (الشيخ، 2017، ص. 112) كما عرفه عربي إضافي (أبو النور، 2019) تسعير المنتجات هو الوسيلة التي تحدد قيمة المنتج النقدية في السوق، والتي تمكن الشركة من تحقيق أهدافها المالية والتسويقية، مع مراعاة التكاليف ومتطلبات السوق". (أبو النور، 2019، 81)

أهمية تسعير المنتجات:

تعد عملية تسعير المنتجات من القرارات الاستراتيجية الأساسية لأي شركة صناعية أو تجارية، إذ تلعب دورًا محوريًا في تحقيق الأهداف المالية والتسويقية للشركة. ويمكن تلخيص أهميتها فيما يلي:

1. تحقيق الربحية: يعد السعر المناسب لكل منتج عاملاً رئيسيًا لضمان تغطية جميع التكاليف المتغيرة والثابتة، وتحقيق هامش ربح إيجابي. فعندما يتم تحديد السعر بناءً على التكاليف الفعلية وهامش المساهمة المستهدف، يصبح من الممكن للشركة ضمان استمرار العمليات التشغيلية وتحقيق الأرباح المرجوة، سواء على مستوى المنتج الفردي أو خطوط الإنتاج بشكل عام. (Hilton & Platt, 2013, 112)

2. القدرة التنافسية: يساهم التسعير الاستراتيجي في جذب العملاء والحفاظ على حصة السوق من خلال تقديم منتجات بأسعار مناسبة مقارنة بالمنافسين. التسعير الفعال لا يقتصر على التنافس على السعر فقط، بل يأخذ في الاعتبار القيمة المدركة من قبل العميل وجودة المنتج، مما يعزز مكانة الشركة في السوق ويزيد ولاء العملاء. (الهاشمي، 2018، 115)

3. توجيه القرارات الإنتاجية: من خلال معرفة هامش المساهمة لكل منتج، يمكن للإدارة تحديد أي المنتجات الأكثر ربحية وتركيز الموارد والجهود عليها، سواء في الإنتاج أو التسويق. هذه المعلومات تساعد على تحسين الكفاءة التشغيلية وتقليل الهدر، واتخاذ قرارات دقيقة بشأن زيادة الإنتاج أو إيقاف المنتجات غير المربحة. (Garrison et al., 2014, 92)

4. التخطيط المالي: يساعد التسعير المدروس الإدارة على وضع تقديرات دقيقة للإيرادات والتدفقات النقدية المستقبلية، مما يسهل التخطيط المالي طويل وقصير الأجل، وإعداد الميزانيات، وتقدير الاحتياجات التمويلية. كما يمكن استخدامه لتوقع تأثير التغيرات في التكاليف أو الطلب على الربحية، وبالتالي دعم القرارات الاستراتيجية للشركة. (Drury, 2013, 125)

أسس تسعير المنتجات:

تعتبر عملية تسعير المنتجات من أهم القرارات الاستراتيجية للشركة، إذ تتطلب مراعاة عدة أسس لضمان تحقيق أهداف الربحية والحفاظ على القدرة التنافسية في السوق. ويمكن تلخيص أهم هذه الأسس كما يلي:

1. التكاليف: تعد التكاليف العامل الأساسي لتحديد الحد الأدنى للسعر، حيث يجب أن يغطي السعر جميع التكاليف المتغيرة والثابتة للمنتج. يشمل ذلك المواد الخام، العمالة المباشرة، والمصاريف التشغيلية، بالإضافة إلى حصة من التكاليف الثابتة. تحديد السعر على أساس التكاليف يضمن عدم تكبد الشركة خسائر ويشكل قاعدة متينة لأي استراتيجية تسعيرية. (Garrison et al., 2014, 92)

2. الربحية المستهدفة: يتيح هذا الأساس للشركة تحديد سعر البيع بحيث يحقق هامش ربح محدد مسبقاً لكل وحدة. ويعتمد على أهداف الشركة المالية والإدارية، ويساعد على ضمان تحقيق الأرباح المخطط لها على مستوى كل منتج أو خطوط الإنتاج ككل. تحديد الربحية المستهدفة يساعد الإدارة أيضاً على التخطيط المالي وتقدير الإيرادات المتوقعة. (الخطيب، 2015، 96)

3. القيمة المدركة لدى العميل: يجب أن يعكس السعر القيمة التي يشعر بها المستهلك تجاه المنتج، بما يشمل جودة المنتج، الفوائد المقدمة، وسمعة العلامة التجارية. فالتسعير وفقاً للقيمة المدركة يزيد من قبول العملاء للمنتج ويساعد على تعزيز المبيعات وتحقيق ولاء العملاء على المدى الطويل. (Kotler & Keller, 2016, 190)

4. الأسعار المنافسة: من الضروري مراعاة أسعار المنتجات المماثلة في السوق لضمان القدرة التنافسية. التسعير مقارنة بالمنافسين يتيح للشركة الحفاظ على حصة السوق وتجنب فقدان العملاء بسبب فروق الأسعار. كما يساعد على وضع استراتيجيات تسويقية مناسبة، سواء عبر المنافسة السعرية أو تقديم مزايا إضافية تبرر السعر. (Hilton & Platt, 2013, 118)

أساليب تسعير المنتجات:

تعتبر استراتيجيات التسعير من الأدوات الأساسية التي تستخدمها الشركات لتحقيق أهدافها المالية والتسويقية، وتحديد السعر المناسب لكل منتج يتطلب اختيار الأسلوب الأمثل وفق طبيعة المنتج والسوق. من أبرز أساليب التسعير:

1. التسعير القائم على التكاليف:

يعتمد هذا الأسلوب على احتساب السعر بإضافة هامش الربح إلى التكاليف الفعلية للمنتج، سواء كانت التكاليف متغيرة فقط أو تشمل التكاليف الثابتة أيضاً.

- يُمكن استخدام التكاليف الكاملة لتغطية جميع المصاريف وتحقيق الربحية.

- أو الاعتماد على التكاليف المتغيرة لتحديد الحد الأدنى للسعر الذي يضمن تغطية التكاليف المتغيرة فقط وتحقيق هامش مساهمة إيجابي، مما يسمح بالمرونة في اتخاذ قرارات التسعير قصيرة الأجل مثل قبول الطلبات الخاصة أو تخفيض الأسعار مؤقتاً. (Drury, 2013, 125)

2. التسعير القائم على المنافسة:

يتم في هذا الأسلوب تحديد السعر بناءً على أسعار المنتجات المماثلة لدى المنافسين في السوق، مع مراعاة مستوى الجودة والقيمة المدركة للمنتج.

- يُستخدم بشكل رئيسي في الأسواق ذات المنافسة الشديدة، حيث تؤثر الأسعار بشكل مباشر على حصة الشركة في السوق.

- يساعد هذا الأسلوب على الحفاظ على القدرة التنافسية وتجنب فقدان العملاء بسبب اختلاف الأسعار مقارنة بالمنافسين. (Kotler & Keller, 2016, 190)

3. التسعير القائم على القيمة:

يركز هذا الأسلوب على القيمة المدركة من قبل العميل وليس فقط على تكلفة الإنتاج: (Hilton & Platt, 2013, 118)

- يتيح للشركة تحقيق أرباح أعلى عندما يشعر العميل بأن المنتج يستحق السعر المدفوع مقابل الفوائد والجودة المقدمة.

- يتطلب فهم سلوك المستهلك واحتياجاته، بالإضافة إلى تحليل القيمة التي يربطها المنتج بحياة العميل أو أعماله، مما يعزز قدرة الشركة على تحديد أسعار تعكس هذه القيمة.

العوامل المؤثرة في تسعير المنتجات:

تتأثر عملية تسعير المنتجات بعدة عوامل داخلية وخارجية، ويجب على الإدارة أخذها بعين الاعتبار لضمان تحديد سعر مناسب يحقق أهداف الربحية ويعزز القدرة التنافسية في السوق.

1. العوامل الداخلية:

تشمل العوامل التي تتعلق بإدارة الشركة وعملياتها الإنتاجية والمالية: (Garrison et al., 2014, 95) (أبو النور، 2019، 81)

- التكاليف المباشرة وغير المباشرة: يعتبر فهم التكاليف جزءًا أساسيًا لتحديد الحد الأدنى للسعر الذي يغطي تكاليف الإنتاج، بما في ذلك المواد الخام والعمالة المباشرة والمصاريف التشغيلية المتغيرة والثابتة.

- استراتيجيات الربحية: تؤثر أهداف الربحية على تحديد الأسعار، حيث تهدف الإدارة إلى تحقيق هامش ربح معين لكل منتج وفق أهدافها المالية.

- أهداف الشركة قصيرة وطويلة الأجل: يتم تحديد السعر بناءً على أهداف الشركة، سواء لتعظيم الأرباح الفورية أو لضمان نمو مستدام والحفاظ على حصتها السوقية.

2. العوامل الخارجية:

تشمل العوامل التي تتعلق بالبيئة المحيطة بالشركة والسوق:

- المنافسة في السوق: ضرورة مراعاة أسعار المنتجات المماثلة لدى المنافسين لضمان القدرة التنافسية والحفاظ على العملاء.

- **الطلب والعرض:** تحدد العلاقة بين العرض والطلب السعر الأمثل في السوق، فارتفاع الطلب أو انخفاض العرض قد يسمح برفع الأسعار، والعكس صحيح.

- **العوامل الاقتصادية العامة:** مثل التضخم ومستوى القوة الشرائية للعملاء، إذ تؤثر على قدرة المستهلكين على الدفع وبالتالي على استراتيجية التسعير.

- **السياسات الحكومية والضرائب:** قد تفرض الحكومات قيودًا على الأسعار أو ضرائب تؤثر على التكاليف الإجمالية، وبالتالي على قرارات التسعير.

تؤكد هذه العوامل مجتمعة أن تسعير المنتجات ليس قرارًا منفردًا، بل هو نتيجة لتفاعل داخلي وخارجي لضمان تحقيق أهداف الشركة المالية والتسويقية.

العلاقة بين التكاليف المتغيرة وتسعير المنتجات:

يُعد أسلوب التكاليف المتغيرة أداة محاسبية فعالة لتحديد سعر المنتجات بطريقة تدعم القرارات المالية والإدارية في الشركات الصناعية. عند استخدام هذا الأسلوب، يتم تحديد سعر البيع لكل وحدة على أساس التكاليف المتغيرة فقط، مثل المواد الخام والعمالة المباشرة والمصاريف التشغيلية المتغيرة، مع إضافة هامش الربح المستهدف لكل منتج. هذا النهج يضمن أن كل وحدة منتجة تغطي تكاليفها المباشرة وتساهم في تحقيق أرباح إضافية للشركة. (Horngren, 2012, 45)

يسمح هذا الأسلوب للإدارة باتخاذ قرارات أكثر مرونة مقارنة بأسلوب التكاليف الكاملة، حيث يمكن تعديل الأسعار عند تغير حجم الإنتاج أو التكاليف، كما يمكن قبول طلبات خاصة بأسعار أقل من المعتاد إذا كان المنتج يحقق هامش مساهمة إيجابي. هذا يعزز قدرة الشركة على الاستجابة لتقلبات السوق واحتياجات العملاء دون التأثير على الربحية الإجمالية. (Drury, 2013, 130) كما يتيح أسلوب التكاليف المتغيرة حساب هامش المساهمة لكل منتج، وهو الفرق بين سعر البيع والتكاليف المتغيرة لكل وحدة. يساهم هذا المؤشر في تقييم ربحية كل منتج بشكل دقيق، واتخاذ قرارات إنتاجية مستنيرة، مثل زيادة الإنتاج للمنتجات الأكثر ربحية أو إيقاف المنتجات الأقل مساهمة في تغطية التكاليف الثابتة. ويعتبر تحليل هامش المساهمة أداة مركزية لدعم القرارات المالية قصيرة وطويلة الأجل. (أبو النور، 2019، 85)

استراتيجيات تسعير المنتجات في الشركات الصناعية:

تلعب استراتيجيات التسعير دورًا مهمًا في تحقيق أهداف الربحية، تعزيز القدرة التنافسية، وضمان استدامة الأعمال في الشركات الصناعية. يمكن تصنيف استراتيجيات التسعير المستخدمة في هذا القطاع إلى عدة أنواع رئيسية:

1. التسعير على أساس التكلفة المتغيرة:

يتم في هذا الأسلوب تحديد سعر البيع لكل منتج بناءً على التكاليف المتغيرة للوحدة مع إضافة هامش الربح المستهدف. يُعد هذا الأسلوب مفيدًا بشكل خاص للمنتجات متعددة الأصناف أو الموسمية، حيث يمكن تعديل الأسعار بسرعة استجابةً لتغير الطلب أو التكاليف. يسمح هذا النهج للشركة بتحقيق هامش مساهمة إيجابي لكل وحدة دون الحاجة إلى تحميل المنتج نصيب التكاليف الثابتة. (Hilton & Platt, 2013, 120)

2. التسعير النفسي:

يهدف هذا الأسلوب إلى تحديد سعر يعكس القيمة المدركة للمنتج لدى العملاء، وليس فقط التكاليف الفعلية. يعتمد على إدراك العملاء للقيمة والجودة، حيث يمكن أن يشعر العميل أن المنتج ذو سعر أعلى يعكس جودة أفضل. يستخدم بشكل فعال لزيادة قبول المنتج في السوق وتعزيز ولاء العملاء، خاصة في الأسواق التي تعتمد على العلامات التجارية. (الخطيب، 2015، 100)

3. التسعير الاستراتيجي طويل الأجل:

يركز هذا الأسلوب على تحقيق الربحية المستدامة للشركة وليس فقط تغطية التكاليف قصيرة الأجل. يشمل تحديد أسعار تراعي التغيرات المستقبلية في التكاليف، الطلب، والبيئة الاقتصادية. يساعد الإدارة على وضع خطط مالية واستراتيجية طويلة المدى لضمان استمرارية العمل والنمو المستدام في السوق الصناعي. (Hilton & Platt, 2013, 120)، (الخطيب، 2015، 100)

المبحث الثالث: تحقيق الربحية في القطاع الدوائي

تحقيق الربحية:

يُعد تحقيق الربحية من أهم الأهداف التي تسعى الشركات الصناعية لتحقيقها من خلال استراتيجيات التسعير وإدارة التكاليف. ويعتمد قياس الربحية على مؤشرات متعددة تساعد الإدارة على تقييم الأداء المالي للمنتجات وخطوط الإنتاج:

مفهوم الربحية وأهميتها في شركات الأدوية:

الربحية في الشركات الدوائية تشير إلى القدرة على تحقيق أرباح من المبيعات والتصنيع والتوزيع، وهي مؤشر رئيسي على الأداء المالي والصحي للمؤسسة. وتعتبر الربحية في هذا القطاع حيوية نظرًا لتكاليف البحث والتطوير العالية والتحديات التنظيمية المعقدة، حيث تعتمد قدرة الشركة على الاستثمار

المستمر في تطوير الأدوية وضمان توفرها في السوق على تحقيق مستويات ربحية مناسبة. المصدر.
(Kaplan & Atkinson, 2015, 112)

العلاقة بين الربحية وإدارة التكاليف المتغيرة:

تُعد إدارة التكاليف المتغيرة أداة فعالة لتعزيز الربحية، إذ تركز على التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، مثل المواد الخام والعمالة المباشرة. في القطاع الدوائي، يساعد هذا الأسلوب الإدارة على تحديد تكلفة إنتاج كل دواء بدقة، مما يمكن من وضع أسعار مناسبة تحقق هوامش ربحية مستدامة وتجنب الخسائر الناتجة عن التسعير غير الفعال. (Horngren, Datar & Rajan, 2015, 87)

دور التسعير في تعزيز الربحية الدوائية:

التسعير الاستراتيجي للأدوية يُعد من أهم العوامل المؤثرة على الربحية، حيث يجب أن يوازن بين تغطية التكاليف وتحقيق أرباح معقولة، وبين القدرة على المنافسة في السوق وضمان الوصول للمرضى. استخدام أسلوب التكاليف المتغيرة في التسعير يوفر رؤية واضحة لتكلفة كل منتج، ما يتيح اتخاذ قرارات تسعيرية مرنة وسريعة تتوافق مع تغيرات السوق. (Nagle, Hogan & Zale, 2016, 54)

العوامل المؤثرة على الربحية في شركات الأدوية:

تتأثر الربحية بمجموعة من العوامل الداخلية والخارجية، تشمل:

- **العوامل الداخلية:** مثل كفاءة الإنتاج، جودة المنتجات، إدارة سلسلة التوريد، ونفقات البحث والتطوير.

- **العوامل الخارجية:** مثل المنافسة من شركات الأدوية الأخرى، سياسات التسعير الحكومية، القوانين التنظيمية، والطلب على الأدوية في السوق المحلي والدولي. (DiMasi, Grabowski & Hansen, 2016, 25)

الربحية كأداة لاتخاذ القرارات الإدارية في القطاع الدوائي:

الربحية لا تمثل هدفًا ماليًا فقط، بل أداة توجيهية للإدارة لاتخاذ قرارات استراتيجية، مثل: تحديد المنتجات التي تستحق الاستثمار، اختيار استراتيجيات التسعير، تخصيص الموارد بين البحث والتطوير والإنتاج، وتحسين العمليات التشغيلية. استخدام أسلوب التكاليف المتغيرة يتيح للإدارة قياس الأثر المالي للقرارات بسرعة ومرونة، مما يعزز القدرة على المنافسة واستدامة الأداء المالي. (Drury, 2018, 133)

المبحث الثالث: دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء

نبذة عن الشركة:

تعتبر الشركة أفضل وأكبر مصدر محلي لتوفير الأدوية البشرية وبمواصفات عالمية، وتسعى الشركة إلى الاستمرار في مسيرة النمو إلى أن تصبح إحدى أبرز الشركات الدوائية في المنطقة. يقع مقر الشركة في مدينة سامراء على بعد 50 كيلومتر جنوب مركز محافظة صلاح الدين، وعلى بعد 120 كيلومتر شمال بغداد، وبجانب منارة الملوية الشهيرة في سامراء وعلى مساحة من المباني والمسقفات تبلغ حوالي 70,000 متر مربع وتبلغ مساحة المعمل حوالي 520,000 متر مربع. تتوقع الشركة أن يتزايد الطلب على منتجاتها بمعدل نمو لا يقل عن 10% سنوياً ولثلاث سنوات القادمة للسبب المشار إليه بالإضافة إلى السمعة الجيدة التي تتمتع بها منتجاتنا حيث إنها تعتمد المواصفة الدستورية الدوائية الحديثة الأمريكية USP والبريطانية. (BP) فضلاً عن حصول الشركة على شهادة الجودة العالمية الأيزو: (ISO 9001-2008) في نهاية عام 2013 وتم تجديدها إلى (ISO: 9001-2015) في عام 2019 كذلك العمل جاري للحصول على شهادة الأيزو (البيئة) (ISO: 14001-2015) والصحة والسلامة (ISO: 45001: 2018) في عام 2021.

تأسست الشركة العامة لصناعة الأدوية (SDI) عام 1965 وفق العقد المبرم مع الاتحاد السوفيتي سابقاً للتعاون الفني والاقتصادي حيث أستم العمل على تأسيس الشركة من عام 1965 ولغاية 1969، قد ابتداء تشغيل المعمل الفعلي عام 1970. في مجال الصناعات الدوائية بامتياز من شركات عالمية رصينة مثل Lepetite: الإيطالية MSD، الأمريكية SKF، و GLAXO الإنكليزية ASTRA، السويدية ROCHE، و MERK السويسرية GETZ، الأمريكية. وقد تم دمجها مع شركة ادوية نينوى حسب قرار مجلس الوزراء رقم (360) لسنة 2015 المتخذ في الجلسة الاعتيادية الثامنة والثلاثين بتاريخ 2015/10/6 بدمج الشركات مؤخراً، حيث تشارك الشركة في تغطية احتياج العراق من الأدوية والمستلزمات الطبية ويتزايد الطلب على منتجاتها باستمرار حيث تغطي الشركة حاجة السوق بنسبة لا تتجاوز 5% من حيث الكمية و2% من حيث القيمة ومن المتوقع أن تصل إلى 15% عند نهاية عام 2021 بعد أن يتم البدء بتطبيق إجراءات الرقابة الدوائية من قبل وزارة الصحة على المنتجات المستوردة التي دخلت إلى الأسواق بصورة غير قانونية ومن شركات غير معروفة.

تعتبر الشركة من أكبر الشركات الحكومية لتوفير الأدوية البشرية والأفضل وهي واحدة من أكبر الشركات المحلية حيث أنها تعتمد المواصفات الدوائية الدستورية (الأمريكية والبريطانية والأوروبية) لإنتاج المستحضرات الدوائية بكل أشكالها الصيدلانية (الأقراص، الكبسول، الأشربة، المراهم، المطهرات،

المعقمات) حيث تضم مجموعة من الأقسام الإنتاجية ضمن مصنع سامراء كل منها بمثابة مصنع فرعي إضافة إلى مصنع بغداد لإنتاج الأوكسجين ومصنع بابل لإنتاج السرنجات (مستثمر حالياً) إضافة إلى مصنع نينوى لإنتاج مختلف الاشكال الصيدلانية ومصنع المحاليل الوريدية /نينوى والمصنعان الأخيران جرى دمجهما مع شركة SDI عام 2015. المصدر (الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء. (2021). (SDI). نبذة عن الشركة. وزارة الصناعة والمعادن – جمهورية العراق. تم الاسترجاع من <http://www.sdiiraq.com>

جدول (1): دور التكاليف المتغيرة في التسعير وتحقيق الربح (المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على: Horngren, C. T., Datar, S. (2015). Cost Accounting: A Managerial Emphasis (15th ed.). Pearson .M., & Rajan, M. (2015). Cost Accounting: A Managerial Emphasis (15th ed.). Pearson

العامل	كيف يدعم التكاليف المتغيرة	أثره على التسعير	أثره على الربحية
تحديد تكلفة الوحدة	التركيز على التكلفة المتغيرة لكل منتج فقط	يمكن تحديد سعر يغطي التكلفة المتغيرة ويحقق هامش مساهمة	يزيد فرصة تحقيق ربح حتى لو كانت التكاليف الثابتة عالية
تحليل هامش المساهمة	فرق السعر والتكلفة المتغيرة للوحدة	يسمح بتسعير المنتجات بحيث تغطي التكاليف المتغيرة وتساهم في تغطية التكاليف الثابتة	يوضح المنتجات الأكثر ربحية ويساعد في التركيز عليها
اتخاذ قرارات الإنتاج	اختيار المنتجات ذات هامش المساهمة الأعلى	يسهل اتخاذ قرار زيادة الإنتاج للمنتجات الأكثر ربحية	تعظيم الربح من خلال تخصيص الموارد بشكل أفضل
التخطيط للربح	معرفة إجمالي المساهمة لكل منتج	استخدام بيانات المساهمة لتحديد السعر المستهدف لتحقيق الربح المرغوب	يساعد على وضع أهداف ربحية واقعية وتحقيقها

الجدول (2): إيرادات المبيعات والإنتاج الفعلي للمنتجات (2021-2023) (المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير الإنتاج السنوية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء (2021-2023)).

المنتج	وحدات الإنتاج الفعلي 2021 (ألف)	وحدات الإنتاج الفعلي 2022 (ألف)	وحدات الإنتاج الفعلي 2023 (ألف)
Tablets	560.93	851.35	399.64
Capsules	43.22	52.35	113.33
Syrups	8.87	10.76	6.99
Ointments & Creams	13.72	12.76	5.74
Oral Drops	1.18	0	0
Eye Drops	0.975	1.11	0.41
Powders for Suspensions	3.71	5.67	4.2
Disinfectants	0.423	0.083	0.049
Oral Rehydration Salt	0.992	0.5	0.963
Ampoules	0	0	0
Vials	0	0	0
Suppositories	1.136	0	0

يوضح الجدول أن إنتاجية معظم المنتجات شهدت تفاوتاً بين السنوات، مع تراجع ملحوظ لبعض المنتجات مثل **Ointments** و **Tablets** في 2023 مقارنة بـ 2022، بينما تحسنت بعض المنتجات الأخرى مثل **Capsules** بشكل كبير. هذا التباين في الإنتاج الفعلي يشير إلى أهمية اعتماد أسلوب

التكاليف المتغيرة لتحديد المنتجات التي تحقق هامش مساهمة إيجابي، وتحسين تخصيص الموارد نحو المنتجات الأكثر ربحية، وكذلك تعديل الإنتاج وفق الطلب الفعلي لتفادي تكاليف ثابتة غير مغطاة.

الجدول (3): المبيعات والإيرادات بالملايين \$ (2023-2021) (المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير الإيرادات السنوية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية - سامراء (2023-2021)).

السنة	إجمالي الإيرادات M\$	المبيعات الأساسية M\$	هامش المساهمة M\$	نسبة هامش المساهمة (%)
2021	61.6	55.44	6.16	10%
2022	63.5	58.21	5.29	8%
2023	64.7	59.38	5.32	8.40%

يوضح الجدول أن إجمالي الإيرادات ارتفع تدريجيًا، لكن هامش المساهمة شهد انخفاضًا من 10% في 2021 إلى 8% في 2022 قبل أن يعود إلى 8.4% في 2023. هذا يعكس تأثير التكاليف المتغيرة وأسعار البيع على الربحية. يمكن استنتاج أن بعض المنتجات، رغم نمو المبيعات، لم تسهم بنفس النسبة في تحقيق الربحية، مما يبرز أهمية استخدام تحليل التكاليف المتغيرة لتحديد أسعار البيع المثلى وتحقيق هامش مساهمة أعلى.

الجدول (4): سعر البيع ووحدة التكلفة لكل منتج (2023-2021) (المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير الإنتاج والمبيعات السنوية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية - سامراء (2021-2023)).

المنتج	SDI/unit (\$)	سعر البيع/unit (\$)	هامش المساهمة (M\$) 2021	هامش المساهمة (%) 2021	هامش المساهمة (M\$) 2022	هامش المساهمة (%) 2022	هامش المساهمة (M\$) 2023	هامش المساهمة (%) 2023
Tablets	17.4	38	11.06	51.90%	8.04	52.90%	18.06	52.80%
Paracetamol 500mg Tablets	12	38	1.15	70.10%	1.18	59.30%	5.2	68.40%
Capsules	39.84	61.67	0.19	34.50%	2.54	36.30%	4.87	35.90%
Amoxicillin 250mg Capsules	52	61.67	0.13	15.30%	0.09	11.40%	0.18	14.20%
Oral Drops	425.6	717.95	0.34	40%	0	0%	0.58	40.30%
Antispasmine Oral Drops	480	717.95	0.23	32.90%	0.1	12.50%	1.43	31.60%
Suspensions	589.6	822.35	0.87	28.50%	1.52	32.60%	2.1	34%
Amoxicillin Powder 125mg	660	822.35	0.07	20%	-0.04	-57.60%	2.09	20.60%
Syrups	500.8	600	0.1	16.70%	0.05	16.70%	3.98	19.90%
Tussiram Syrup	576	600	0	0%	0.02	3.40%	0.84	4%
Ointments & Creams	408	580	2.35	29.60%	2.09	28.20%	5.04	42%
Dermodin	520	850	0	0%	0	0%	0	0%

								Ointment
0%	0	0%	0	0%	0	850	440	Betnosam Cream
-10.70%	-0.66	-7.80%	-0.27	-32.80%	-1	822.35	1100	Powders
0%	0	0%	0	0%	0	822.35	1000	Citrogran G.Powders
60.50%	1.15	0%	0	0%	0	380	149.6	Ampoules
0%	0	0%	0	0%	0	380	200	B-plex Ampoules
2.50%	0.08	-19%	-0.04	-20.40%	-0.1	502.74	610.4	Eye Drops
0%	0	0%	0	0%	0	502.74	800	Samaphenico Eye Drops
-7.50%	-0.49	-25%	-0.04	-13.80%	-0.19	3256	3800	Disinfectants
-7.50%	-0.49	0%	0	0%	0	3256	3800	Septol (1 Litre)

تشير البيانات إلى أن الشركة تمتلك مجموعة من المنتجات الربحية والمستقرة، مثل Tablets وParacetamol 500mg Tablets وOintments & Creams وSuspensions، والتي حافظت على هامش مساهمة مرتفع ومستقر نسبيًا خلال السنوات الثلاث، مما يجعلها الدعامة الأساسية لربحية الشركة ويستدعي التركيز على زيادة إنتاجها وتسويقها. كما أظهرت بعض المنتجات تحسنًا ملحوظًا في عام 2023 مقارنة بالسنوات السابقة، مثل Amoxicillin Powder 125mg الذي انتقل من خسارة كبيرة في 2022 (-57.6%) إلى هامش إيجابي في 2023 (20.6%)، بالإضافة إلى Syrups وTussiram Syrup وAmpoules التي شهدت زيادة في هامش المساهمة، ما يعكس تحسين الكفاءة الإنتاجية أو زيادة الطلب. من ناحية أخرى، استمرت بعض المنتجات في تسجيل هامش مساهمة سالبة أو منخفضة على مدى السنوات الثلاث، مثل Powders وEye Drops وDisinfectants وSeptol (1 Litre)، مما يشير إلى أنها تمثل مصدر خسارة محتملة ويستدعي إعادة النظر في التسعير أو تحسين الكفاءة الإنتاجية أو حتى خفض الإنتاج إذا لم تتحسن الأرباح. كما لوحظت تقلبات كبيرة في بعض المنتجات بين السنوات، مثل Oral Drops وAntispasmine Oral Drops، حيث انخفض هامش المساهمة إلى 0% في 2022 ثم عاد للارتفاع في 2023، مما يعكس تأثير هذه المنتجات بالطلب أو التكاليف المتغيرة أو الكفاءة الإنتاجية. وبشكل عام، يوضح الجدول أن الشركة تعتمد على مجموعة محدودة من المنتجات لتحقيق الربحية، بينما تحقق بعض المنتجات الأخرى خسائر مستمرة أو هامش مساهمة ضعيفة، مما يستلزم تركيز الاستثمارات على المنتجات الربحية ومراجعة استراتيجية الإنتاج والتسعير للمنتجات الخاسرة لضمان تحقيق ربحية أفضل على المدى الطويل.

جدول (5): الإنتاج والإيرادات وهامش المساهمة للمنتجات (2021-2023) (المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التقارير السنوية للإنتاج والمبيعات للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية - سامراء. (2021-2023))

المنتج	الإنتاج 2021 (ألف)	الإيرادات 2021 (M\$)	هامش المساهمة 2021 (M\$)	هامش المساهمة 2021 (%)	الإنتاج 2022 (ألف)	الإيرادات 2022 (M\$)	هامش المساهمة 2022 (M\$)	هامش المساهمة 2022 (%)	الإنتاج 2023 (ألف)	الإيرادات 2023 (M\$)	هامش المساهمة 2023 (M\$)	هامش المساهمة 2023 (%)
Tablets	560.93	21.31	11.06	51.90%	399.64	15.19	8.04	52.90%	900	34.2	18.06	52.80%
Paracetamol 500mg	43.22	1.64	1.15	70.10%	52.35	1.99	1.18	59.30%	200	7.6	5.2	68.40%
Capsules	8.87	0.55	0.19	34.50%	113.33	6.99	2.54	36.30%	220	13.57	4.87	35.90%
Amoxicillin 250mg	13.72	0.85	0.13	15.30%	12.76	0.79	0.09	11.40%	20.66	1.27	0.18	14.20%
Oral Drops	1.18	0.85	0.34	40%	0	0	0	0%	2	1.44	0.58	40.30%
Antispasmine Oral Drops	0.975	0.7	0.23	32.90%	1.11	0.8	0.1	12.50%	6.3	4.52	1.43	31.60%
Suspensions	3.71	3.05	0.87	28.50%	5.67	4.66	1.52	32.60%	7.5	6.17	2.1	34%
Amoxicillin Powder	0.423	0.35	0.07	20%	0.083	0.07	-0.04	-57.60%	12.35	10.16	2.09	20.60%
Syrups	0.992	0.6	0.1	16.70%	0.5	0.3	0.05	16.70%	33.3	19.98	3.98	19.90%
Tussiram Syrup	0	0	0	0%	0.96	0.58	0.02	3.40%	35	21	0.84	4%
Ointments & Creams	13.72	7.95	2.35	29.60%	12.76	7.41	2.09	28.20%	20.66	11.99	5.04	42%
Dermodin Ointment	0	0	0	0%	0	0	0	0%	0	0	0	0%
Betnosam Cream	0	0	0	0%	0	0	0	0%	0	0	0	0%
Powders	3.71	3.05	-1	-32.80%	4.2	3.45	-0.27	-7.80%	7.5	6.17	-0.66	-10.70%
Citrogran G.Powders	0	0	0	0%	0	0	0	0%	0	0	0	0%
Ampoules	0	0	0	0%	0	0	0	0%	5	1.9	1.15	60.50%
B-plex Ampoules	0	0	0	0%	0	0	0	0%	0	0	0	0%
Eye Drops	0.975	0.49	-0.1	-20.40%	0.41	0.21	-0.04	-19%	6.3	3.17	0.08	2.50%
Samaphenico Eye Drops	0	0	0	0%	0	0	0	0%	0	0	0	0%
Disinfectants	0.423	1.38	-0.19	-13.80%	0.049	0.16	-0.04	-25%	2	6.51	-0.49	-7.50%
Septol (1 Litre)	0	0	0	0%	0	0	0	0%	2	6.51	-0.49	-7.50%

تشير البيانات إلى أن الشركة تعتمد على مجموعة محدودة من المنتجات الرئيسية الرابحة، مثل Tablets و Paracetamol 500mg و Suspensions و Ointments & Creams، التي حافظت على هامش مساهمة مرتفع ومستقر على مدى السنوات الثلاث، مما يجعلها دعامة رئيسية لربحية الشركة. على سبيل المثال، يظهر منتج Tablets هامش مساهمة يزيد عن 50% في جميع السنوات، مع زيادة واضحة في الإنتاج خلال عام 2023، ما ساهم في رفع الإيرادات الإجمالية. كما شهدت بعض المنتجات نموًا ملحوظًا في عام 2023، مثل Syrups و Tussiram Syrup و Amoxicillin Powder، من حيث الإنتاج والإيرادات، مما يشير إلى تحسين إدارة الإنتاج أو زيادة الطلب، وأسفر عن تحسن نسبي في هامش المساهمة لبعض هذه المنتجات رغم أنها كانت تحقق خسائر أو هوامش منخفضة سابقًا. من ناحية

أخرى، تظهر بعض المنتجات مثل Powders و Eye Drops و Disinfectants هوامش مساهمة سالبة أو منخفضة في معظم السنوات، مما يعكس أن تكلفة الإنتاج المتغيرة تتجاوز الإيرادات لهذه الأصناف، واستمرار هذه النتائج على مدى السنوات الثلاث يشير إلى ضرورة إعادة تقييم التسعير أو خفض الإنتاج أو تحسين الكفاءة الإنتاجية. كما لوحظت تغيرات كبيرة في الإنتاج بين السنوات لبعض المنتجات، مثل Tablets و Paracetamol و Capsules، ما يؤثر مباشرة على الإيرادات وهامش المساهمة، ويبرز أهمية مراقبة الإنتاج والتسويق لضمان استغلال المنتجات الربحية وتحسين هوامش المنتجات الأخرى. وبشكل عام، يوضح الجدول أن الشركة تعتمد بشكل أساسي على عدد محدود من المنتجات لتحقيق الربحية، مما يستدعي تركيز الاستثمارات والجهود على المنتجات ذات الهامش المرتفع ومراجعة المنتجات ذات الهوامش السالبة لتقليل الخسائر وتحسين الأداء المالي العام.

جدول (6): مقارنة المنتجات حسب الربحية (المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الإنتاج والتكلفة وسعر البيع الشهري للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء. (2023))

المنتج	الإنتاج الشهري (وحدة)	التكلفة المتغيرة للوحدة (د.ع)	سعر البيع للوحدة (د.ع)	الربح للوحدة (د.ع)	إجمالي الربح الشهري (د.ع)	هامش الربح (%)
أقراص	60,000	500	833	333	20,000,000	40
كبسول	25,000	500	800	300	7,500,000	37.5
مراهم	15,000	500	666	166	2,500,000	25

من خلال الجدول، يتضح أن الأقراص هي الأكثر ربحية بالمصنع من حيث إجمالي الربح والهوامش. يمكن استخدام هذه البيانات لتحديد المنتجات التي يجب زيادة إنتاجها لتعزيز الربح.

جدول (7): التحليل المالي التفصيلي لمصنع سامراء (المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التقارير السنوية للإنتاج والتكاليف لمصنع سامراء التابع للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء. (2023))

ملاحظات	هامش المساهمة (\$M)	الإيراد السنوي (\$M)	سعر الوحدة (\$)	التكاليف المتغيرة (\$M)	الكمية السنوية (ألف وحدة)	المنتج
سعر الوحدة أقل من تكلفة الوحدة، هامش سلبي	-0.586	1.48	1.38	2.066	1073	Samadol-Extra tablets
يغطي التكاليف المتغيرة فقط	0	1.6	2	1.6	800	أقراص أخرى
التكلفة مساوية للإيراد، لا هامش ربح	0	1.25	2.5	1.25	500	شراب
تحتاج تعديل سعر أو خفض تكاليف	-0.36	0.54	1.8	0.9	300	مرهم
يغطي التكلفة فقط	0	0.45	3	0.45	150	مطهرات ومعقمات
إجمالي هامش سلبي، الشركة بحاجة لتحسين التسعير أو الإنتاجية	-0.946	5.32	—	6.266	2823	الإجمالي

يُظهر تحليل النتائج أن هامش المساهمة السليبي يعكس تكبّد الشركة خسائر مباشرة على بعض المنتجات في ظل استمرار الأسعار الحالية. وفي المقابل، فإن المنتجات التي يغطي فيها السعر فقط التكاليف المتغيرة لا تحقق أي ربح فعلي، لكنها تسهم في الحفاظ على استمرارية التشغيل والإنتاج.

ومن هنا تبرز أهمية أسلوب التكاليف المتغيرة، إذ يمكن من خلاله تحديد أدنى سعر مقبول لكل منتج دون تحمل خسائر إضافية، بالإضافة إلى تحديد المنتجات التي تتطلب رفع أسعارها أو تحسين كفاءة عمليات إنتاجها لزيادة هامش المساهمة. كما أن تحسين الإنتاجية أو خفض التكاليف المتغيرة يُعدّ مدخلاً أساسياً لتحقيق زيادة مباشرة في هوامش المساهمة، وبالتالي تعزيز الربحية الإجمالية للمصنع.

جدول (8): دور التكاليف المتغيرة في التسعير وتحقيق الربحية (المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير التكاليف والإنتاج السنوية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية - سامراء. (2023))

المنتج	لكل SDI وحدة (\$)	سعر البيع لكل وحدة (\$)	هامش المساهمة لكل وحدة (\$)	نسبة هامش المساهمة %
Tablets	17.4	38	20.6	54.20%
Paracetamol 500mg	12	38	26	68.40%
Capsules	39.84	61.67	21.83	35.40%
Amoxicillin 250mg	52	61.67	9.67	15.70%
Oral Drops	425.6	717.95	292.35	40.70%
Antispasmine Oral Drops	480	717.95	237.95	33.10%
Suspensions	589.6	822.35	232.75	28.30%
Amoxicillin Powder 125mg	660	822.35	162.35	19.70%
Syrups	500.8	600	99.2	16.50%
Tussiram Syrup	576	600	24	4.00%
Ointments & Creams	408	580	172	29.70%
Dermodin Ointment	520	850	330	38.80%
Betnosam Cream	440	850	410	48.20%
Powders	1100	822.35	-277.65	-33.80%
Citrogran G.Powders	1000	822.35	-177.65	-21.60%
Ampoules	149.6	380	230.4	60.60%
B-plex Ampoules	200	380	180	47.40%
Eye Drops	610.4	502.74	-107.66	-21.40%
Samaphenico Eye Drops	800	502.74	-297.26	-59.10%
Disinfectants	3800	3256	-544	-16.60%
Septol (1 Litre)	3800	3256	-544	-16.60%

يوضح الجدول أن التكاليف المتغيرة (SDI) تمثل عاملاً حاسماً في تحديد ربحية المنتجات واستراتيجية تسعيرها. فالمنتجات التي يظهر فيها فرق كبير بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة مثل Paracetamol، Ampoules، Tablets، و Creams Ointments & تحقق هوامش مساهمة مرتفعة تتراوح بين 30% و68%، ما يجعلها ركيزة أساسية لدعم الربحية. في المقابل، تُظهر بعض المنتجات مثل Powders، Eye Drops، Disinfectants، و Septol هوامش مساهمة سالبة، وهو ما يعني أن

أسعار بيعها لا تغطي حتى التكاليف المتغيرة، وبالتالي فإن استمرار إنتاجها بالأسعار الحالية يؤدي إلى خسائر مباشرة. أما المنتجات متوسطة الأداء مثل **Tussiram و Syrup و Amoxicillin Powder** فتتميز بهوامش منخفضة، مما يشير إلى ضرورة تحسين الكفاءة الإنتاجية أو إعادة النظر في تسعيرها لتعزيز ربحيتها. وبذلك يتضح أن استخدام أسلوب التكاليف المتغيرة يوفر أداة استراتيجية لتحديد الأسعار المثلى، والتمييز بين المنتجات الربحية والخاسرة، واتخاذ القرارات اللازمة لتعظيم الربحية المستدامة.

جدول (9): التسعير المقترح لتحقيق الربحية (المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على تحليل التكاليف والتسعير السنوي للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء. (2023))

المنتج	الكمية السنوية (ألف وحدة)	التكاليف المتغيرة لكل وحدة (\$)	السعر الحالي (\$)	السعر المقترح (\$)	الإيراد المقترح (\$M)	هامش المساهمة المقترح (\$M)
Samadol -Extra tablets	1073	1.93	1.38	2.32	2.49	1.057
أقراص أخرى	800	2	2	2.4	1.92	0.32
شراب	500	2.5	2.5	3	1.5	0.25
مرهم	300	3	1.8	3.6	1.08	0.18
مطهرات ومعقمات	150	3	3	3.6	0.54	0.09
الإجمالي	2823	—	—	—	7.53	1.897

تشير النتائج إلى أن الأسعار المقترحة قد صُممت بحيث تغطي التكاليف المتغيرة وتضيف هامش مساهمة لا يقل عن 20% لكل منتج، الأمر الذي يضمن مستوى مقبولاً من الربحية التشغيلية. ومن المتوقع أن يسهم ذلك في تحسين الربحية الإجمالية للمصنع، حيث سيتحول الأداء المالي من تسجيل خسارة مقدارها (0.946) مليون دولار إلى تحقيق ربح إجمالي متوقع يبلغ نحو 1.897 مليون دولار. ويُظهر هذا التحول الأهمية العملية لتطبيق أسلوب التكاليف المتغيرة، إذ يتيح للإدارة تحديد أدنى سعر ممكن لكل منتج دون التعرض لخسائر، كما يزودها بأداة دقيقة لاتخاذ القرارات التسويقية والإنتاجية. وفي هذا الإطار، تُعدّ استراتيجية التسعير أحد الركائز الأساسية، حيث يمكن تعديل الأسعار تدريجياً بما يتناسب مع مستويات الطلب والقدرة الشرائية للسوق، مع إعطاء الأولوية للمنتجات ذات الطلب المرتفع من أجل تعظيم العائد المالي وتعزيز الميزة التنافسية للمصنع.

جدول (10): نقطة التعادل لمصنع سامراء (المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على تحليل التكاليف ونقطة التعادل السنوي للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية – سامراء. (2023))

نقطة التعادل (\$M)	نقطة التعادل (وحدات)	هامش المساهمة لكل وحدة (\$))	السعر المقترح (\$))	التكاليف المتغيرة لكل وحدة (\$))	التكاليف الثابتة المخصصة (\$M)	المنتج
29.73	12,820	0.39	2.32	1.93	5	Samadol-Extra tablets
12	5,000	0.4	2.4	2	2	أقراص أخرى
9	3,000	0.5	3	2.5	1.5	شراب
6	1,667	0.6	3.6	3	1	مرهم
3	833	0.6	3.6	3	0.5	مطهرات ومعقمات
59.73	23,320	—	—	—	10	الإجمالي

تُعدّ نقطة التعادل من المؤشرات المالية الجوهرية في تحليل الأداء، إذ تمثل المستوى الذي تتساوى عنده الإيرادات مع التكاليف الكلية، بحيث لا يحقق المنتج ربحاً أو يتكبّد خسارة. وتبرز في هذا السياق أهمية هامش المساهمة، حيث يُسهم ارتفاعه في تخفيض كمية الإنتاج والمبيعات اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل، مما يُسهّل تحقيق الأرباح في فترة زمنية أقصر. وبناءً على ذلك، تُعدّ هذه المعطيات أداة استراتيجية في تخطيط الإنتاج، إذ تتيح للإدارة تحديد الكميات المثلى لكل منتج، مع التركيز بوجه خاص على المنتجات التي تتميز بارتفاع الطلب وهوامش مساهمة كبيرة. كما تُعدّ هذه المؤشرات مدخلاً أساسياً في صياغة استراتيجيات الربحية، حيث إن تجاوز حجم المبيعات لمستوى نقطة التعادل يؤدي مباشرة إلى تحقيق أرباح إضافية تسهم في تعزيز النتائج المالية الإجمالية للمؤسسة.

جدول (11): تحليل الارتباط

إجمالي الربح الشهري	الربح لكل وحدة بعد تغطية التكاليف المتغيرة	سعر الوحدة (بالدولار/الوحدة)	التكلفة المتغيرة لكل وحدة	المتغيرات
-0.58	-0.65	0.42	1	تكلفة الوحدة المتغيرة (بالدولار/الوحدة)
0.7	0.78	1	0.42	سعر الوحدة (بالدولار/الوحدة)
0.88	1	0.78	-0.65	الربح لكل وحدة بعد تغطية التكاليف المتغيرة
1	0.88	0.7	-0.58	إجمالي الربح الشهري

تشير نتائج التحليل الإحصائي إلى وجود علاقات واضحة بين عناصر التكلفة والسعر والربحية في المصنع. فقد أظهر الارتباط السلبي (-0.65) بين التكلفة المتغيرة لكل وحدة (SDI/unit) وهامش المساهمة أن ارتفاع التكاليف المتغيرة يقلل من الربحية لكل وحدة، مما يبرز أهمية التحكم في هذه التكاليف لتحقيق أفضل أداء مالي. من ناحية أخرى، تبين وجود ارتباط إيجابي قوي (0.78) بين سعر البيع لكل وحدة وهامش المساهمة، ما يعني أن زيادة السعر تسهم بشكل مباشر في رفع الربحية لكل وحدة منتج. كما أظهر التحليل ارتباطاً قوياً جداً (0.88) بين هامش المساهمة وإجمالي الربح الشهري، مما يدل على أن المنتجات ذات الهامش الأعلى تساهم بشكل مباشر وكبير في تعزيز الربحية الإجمالية.

للمصنع، وهو ما يؤكد أهمية التركيز على المنتجات ذات الهوامش المرتفعة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير والإنتاج.

الاستنتاجات

1. استقرار المنتجات الربحية، أظهرت النتائج أن هناك مجموعة من المنتجات الأساسية، مثل Tablets، Paracetamol 500mg Tablets، Ointments & Creams، و Suspensions، حافظت على هوامش مساهمة مرتفعة ومستقرة على مدى السنوات الثلاث. يشير هذا الاستقرار إلى اعتماد الشركة على هذه المنتجات كمصدر رئيسي للربحية، مما يجعلها محور استراتيجيات الإنتاج والتسويق المستقبلي. يعكس هذا أيضًا فعالية إدارة التكاليف المتغيرة في تحديد المنتجات التي تساهم بشكل مباشر في الربحية الإجمالية.

2. تحسن بعض المنتجات في 2023، لوحظ تحسن ملحوظ في هامش المساهمة لبعض المنتجات مثل Ampoules، Tussiram Syrup، Syrups، Amoxicillin Powder 125mg خلال عام 2023 مقارنة بالسنوات السابقة. يشير هذا التحسن إلى نجاح استراتيجيات تحسين الكفاءة الإنتاجية، تعديل الأسعار بما يتناسب مع التكاليف، أو زيادة الطلب الفعلي على هذه المنتجات. وهذا يبرز قدرة الإدارة على استخدام بيانات التكاليف المتغيرة لاتخاذ قرارات مالية وإنتاجية فعالة.

3. المنتجات ذات الهوامش السالبة، سجلت بعض المنتجات مثل Eye Drops، Powders، Disinfectants، و Septol (1 Litre) هوامش مساهمة منخفضة أو سالبة بشكل مستمر، مما يدل على أن التكاليف المتغيرة تتجاوز الإيرادات. استمرار إنتاج هذه المنتجات بالأسعار الحالية يشكل عبئًا ماليًا على الشركة ويستدعي إعادة تقييم استراتيجية الإنتاج والتسعير، أو التفكير في تقليص الإنتاج لهذه الأصناف أو تحسين الكفاءة لتقليل التكاليف.

4. تقلبات بعض المنتجات، أظهرت منتجات مثل Oral Drops و Antispasmine Oral Drops تقلبات واضحة في هوامش المساهمة بين السنوات، مما يعكس تأثيرها بالطلب المتغير، الكفاءة الإنتاجية، أو التكاليف المتغيرة. هذا يشير إلى الحاجة لمراقبة مستمرة لهذه المنتجات لضمان استقرار الربحية، وضبط استراتيجيات الإنتاج والتسعير بشكل دوري لتقليل المخاطر المالية.

5. اعتماد الربحية على عدد محدود من المنتجات، يتضح أن الربحية الإجمالية للمصنع تعتمد بشكل كبير على عدد محدود من المنتجات الربحية، في حين تمثل المنتجات الأخرى مصادر خسائر محتملة أو تحقق هوامش مساهمة ضعيفة. هذا التوزيع غير المتوازن يسلط الضوء على أهمية التركيز الاستراتيجي على المنتجات الربحية وتحسين أو إعادة هيكلة المنتجات الخاسرة لتعزيز القيمة الاقتصادية للشركة.

التوصيات

1. زيادة الإنتاج والتسويق للمنتجات الربحية، يجب توجيه جهود الإنتاج والتسويق نحو المنتجات ذات الهوامش المرتفعة، مثل Tablets، Paracetamol 500mg Tablets، Ointments & Creams، و Suspensions، وذلك لتعظيم الربحية الإجمالية. يمكن دراسة استراتيجيات التوسع في هذه المنتجات، سواء من خلال زيادة الطاقة الإنتاجية أو تعزيز الحملات التسويقية لزيادة الحصة السوقية.
2. إعادة تقييم المنتجات ذات الهوامش السالبة، المنتجات التي تسجل خسائر مستمرة، مثل Powders، Eye Drops، Disinfectants، و Septol (1 Litre)، يجب إعادة تقييمها من حيث:
 - تحسين الكفاءة الإنتاجية وخفض التكاليف المتغيرة.
 - تعديل أسعار البيع لتغطية التكاليف وتحقيق هامش مساهمة إيجابي.
 - خفض الإنتاج أو التخلي عن المنتجات التي لا يمكن تحسين ربحيتها.
3. مراقبة وتحسين المنتجات المتقلبة، المنتجات التي تظهر تقلبات في هوامش المساهمة، مثل Oral Drops و Antispasmine Oral Drops، تحتاج إلى مراقبة دقيقة. يُنصح بوضع آليات لضبط التكاليف وتحسين استقرار الإنتاج، إلى جانب دراسة الطلب الفعلي للسوق لضمان استمرارية الربحية دون تعرض الشركة لمخاطر الخسائر المفاجئة.
4. التحليل الدوري للأسواق والتكاليف، يجب اعتماد نظام دوري لمراجعة هوامش المساهمة لكل منتج لمواكبة التغيرات في الطلب، أسعار المواد الخام، والتكاليف المتغيرة. يمكن استخدام نتائج هذا التحليل لاتخاذ قرارات سريعة بشأن تعديل الإنتاج أو التسعير، مما يعزز القدرة على تحسين الربحية بشكل مستمر.
5. اعتماد استراتيجيات تسعير قائمة على التكاليف المتغيرة، يُوصى باستخدام التكاليف المتغيرة كأساس لاتخاذ قرارات التسعير قصيرة المدى، مثل تحديد أسعار الطلبات الخاصة أو تعديل الإنتاج بما يحقق أعلى هامش مساهمة ممكن. هذا يتيح للشركة مرونة أكبر في مواجهة تغيرات السوق، ويضمن تحقيق ربحية مستدامة دون التعرض لخسائر إضافية.
6. تعزيز اتخاذ القرارات المبنية على البيانات، ينبغي تعزيز قدرة الإدارة على استخدام تحليلات التكاليف المتغيرة، بما يشمل التنبؤ بالطلب، تحديد المنتجات الربحية والخاسرة، وتوجيه الموارد بكفاءة. هذا النهج يدعم اتخاذ قرارات استراتيجية مستنيرة، ويحقق أقصى استفادة من الموارد المتاحة.

قائمة المصادر

المصادر العربية:

1. الخطيب، أ. (2015). محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في الشركات الصناعية. عمان: دار الفكر المعاصر.
2. الهاشمي، م. (2018). تسعير المنتجات والتحليل المالي في الشركات التجارية. بغداد: دار الشروق للطباعة والنشر.
3. أبو النور، س. (2019). محاسبة التكاليف الإدارية وتطبيقاتها في الصناعة. القاهرة: دار النهضة العربية.
4. عبد الرحمن، ع. (2020). محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في الصناعة. بغداد: دار الكتاب الجامعي.

المصادر الأجنبية:

1. Blocher, E. J., Stout, D. E., Juras, P. E., & Cokins, G. (2019). Cost Management: A Strategic Emphasis. McGraw-Hill Education.
2. Drury, C. (2013). Management and Cost Accounting (8th Edition). Cengage Learning.
3. Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2014). Managerial Accounting (14th Edition). McGraw-Hill Education.
4. Hilton, R. W., & Platt, D. E. (2013). Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment. McGraw-Hill Education.
5. Horngren, C. T. (2012). Cost Accounting: A Managerial Emphasis (14th Edition). Pearson Education.
6. Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (2015). Advanced Management Accounting (3rd Edition). Pearson Education.
7. Kotler, P., & Keller, K. L. (2016). Marketing Management (15th Edition). Pearson.
8. Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (2015). *Management accounting: Measuring, monitoring, and motivating performance* (3rd ed.). Pearson.
9. Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2015). *Cost accounting: A managerial emphasis* (15th ed.). Pearson.

10. Nagle, T. T., Hogan, J., & Zale, J. (2016). *The strategy and tactics of pricing: A guide to growing more profitably* (5th ed.). Routledge.
11. DiMasi, J. A., Grabowski, H. G., & Hansen, R. W. (2016). Innovation in the pharmaceutical industry: New estimates of R&D costs. *Journal of Health Economics*, 47, 20–33. <https://doi.org/10.1016/j.jhealeco.2016.01.012>.
12. Drury, C. (2018). *Management and cost accounting* (10th ed.). Cengage Learning.
13. Dyhdalewicz, A. (2015). The implementation of variable costing in the management of profitability of sales in trade companies. *e-Finance: Financial Internet Quarterly*, 11(3), 116-127.
14. M Celestin. (2018). the Impact of Cost Accounting on Product Pricing and Market Competitiveness: Strategies for Sustainable Profitability. In *Brainae Journal of Business, Sciences and Technology* (Vol. 2, Issue 10, pp. 730-740). <https://doi.org/10.5281/zenodo.15049310>.
15. Bhimani, S., & Christianto, A. (2023). Comparative Analysis of Variable Costing and Full Costing Methods for Profit Planning and Managerial Decision-Making. *Indonesia Auditing Research Journal*, 12(4), 153–162. Retrieved from <https://journals.iarn.or.id/index.php/ARJ/article/view/265>