

دور القياس المتوازن للأداء المالي في زيادة الحصة السوقية للشركات في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط:
دراسة حالة مجموعة شركات قطاع الدقيق، ولاية الجزيرة، السودان

د. مصطفى حامد الحكيم¹

أ. قسم السيد على تمومة²

المستخلص

هدفت الدراسة إلى توضيح دور القياس المتوازن للأداء المالي في زيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. تم اختيار عينة ممثلة من العاملين في شركات منتجات الدقيق شملت كل من (سيقا - سين - ويتا) ، تم توزيع عدد 130 استبانة تم استرداد 120 منها. خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتكلفة على أساس النشاط تساعد في تقييم وضبط التكاليف، الحصة السوقية ليست أداة رقابية بيد الإدارة بل هي من المؤشرات الهامة التي يأخذ بها كثير من المستثمرين لانخاذ قرار الاستثمار في الشركة، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن للأداء المالي وزيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط. قدمت الدراسة العديد من التوصيات أهمها العمل على تطبيق القياس المتوازن بالمنشآت السودانية باعتباره نظاماً متكاملًا للإدارة الإستراتيجية لكون تطبيقه يحقق العديد من المزايا التي تساهم في تعزيز المركز التنافسي، والاهتمام بجودة المنتجات المقدمة للزبائن لخلق فرص لزيادة حجم الحصة السوقية للشركة.

¹ أستاذ مشارك - قسم المحاسبة والتمويل - جامعة الزعيم الأزهرى

² قسم المحاسبة - كلية افرأ للعلوم والتكنولوجيا - فداسيالطيباب

**The Role of Balanced Measurement of Financial Performance in
Increasing the Market Share of Companies Based on the
Cost Based on Activity: The Case of Flour Companies. Gezira state, Sudan
Abstract**

The objective of the study was to clarify the role of balanced measurement of financial performance in increasing the market share of companies based on the cost based on activity. The study followed the descriptive analytical method. The sample choices employees of three Companies (Sega –Seen – Wheata), the Distributed 130 Questionnaire We Recorded 120 Questionnaire. The study concluded several results, the most important of which is: the decrease in quantities imported from wheat and flour led to the continuous shortage in the size of the market share. The market share is not a control tool but it is an important indicator that many investors take to make a decision to invest in the company. Statistical indication between the balanced measurement and increasing the market share of the companies based on the cost system based on the activity. The study presented several recommendations, including the application of balanced measurement in the Sudanese enterprises as an integrated system of strategic management because its application achieves many advantages that contribute to enhancing the competitive position, and attention to the quality of products provided to customers to create opportunities to increase the market share of the company.

1- مقدمة :

شهد الربع الأخير من القرن العشرين تغيرات وتحولات كبيرة في بيئة الأعمال الحديثة، أدت إلى تطور الحياة الاقتصادية، حيث شهدت قيام المنشآت الصناعية الضخمة والشركات، حيث وجدت نفسها أمام تحديات كثيرة وكبيرة تتمثل في ازدياد حدة المنافسة من المحيط الخارجي ولاسيما عوائق قلة الإمكانيات؛ والعجز عن الحملات التسويقية المكلفة أو مشاريع البحث والتنمية واستعمال التكنولوجيا الحديثة والابتكار في جميع أنشطتها لذا، مطلوب منها في هذه الظروف اتخاذ قرارات رشيدة، ورسم سياسات تحقق أهدافها وتمكنها من المحافظة على العملاء ومكانتها واستمرارها، وهذا مرهون في الوقت الحاضر بزيادة حصتها السوقية وتعزيز قدرتها التنافسية التي تتطلب وجود الموارد ذات القيمة العالية والقدرات المتميزة والمهارات الفردية لتسييرها، لتحقيق جودة لمنتجاتها مع الأخذ في الاعتبار التكلفة المنخفضة والتجديد والابتكار والاستجابة السريعة للعملاء. وبما أن نجاح القرارات والسياسات يعتمد إلى حد كبير على فاعلية نظم المعلومات بالمؤسسة، إذ تعتبر المعلومات التي ترد في التقارير، أداة هامة في صنع القرارات، مثل قرارات التسعير والتصنيع والشراء، وغيرها، ونظراً للتغيرات في البيئة والتطور، أصبحت المعلومات التي تقدمها الأنظمة التقليدية للتكاليف مضللة، ولا تتسم بالصحة والدقة، لذا برزت الحاجة إلى أنظمة تستطيع مساندة هذه التغيرات، وتلبية الاحتياجات المتعددة للإدارة، ويعد نظام التكلفة على أساس النشاط، من الأنظمة الحديثة، ولقد لقي هذا النظام تأييداً كبيراً من الأكاديميين والممارسين رغم صعوبة تطبيقه، وذلك لمواجهة التحديات الراهنة، وتغير نظم التصنيع وتعقيد العمليات الإنتاجية، إذ يساعد المنشأة في تقييم وضبط التكاليف وتحليل الأنشطة التي تتطلب تكاليف إضافية لتحقيق قيمة مضافة وتستبعد الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة. كما أشارت العديد من الدراسات إلى أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد على تدعيم عملية تحسين وتطوير التصميم الفعال لتكلفة المنتج.

2-1 مشكلة الدراسة:

وأن استخدام مقياس الأداء المتوازن يمد المديرين بإطار متكامل لإدارة أنشطة تنظيمات الأعمال، ومن هنا يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال التالي: ما هو دور القياس المتوازن للأداء المالي في زيادة الحصة السوقية للشركات في ظل نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط؟
بناءً على ما سبق يمكن صياغة التساؤلات التالية:

1. ما مدى تأثير القياس المتوازن للأداء المالي في زيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط؟.
2. ما مدى تأثير القياس المتوازن لكفاءة العمليات الداخلية في زيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط؟
3. ما مدى تأثير القياس المتوازن لرضا الزبائن في زيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط؟
4. ما مدى تأثير القياس المتوازن للنمو والتعلم في زيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط؟

3-1 أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من خلال بُعدين أساسيين هما:

- الأهمية العلمية:

1. استكمال الجهود العلمية المبذولة في دراسة وتطبيق القياس المتوازن للأداء المالي ، وهي جهود متزايدة ومستمرة.
2. إثراء المكتبة العربية عامة والسودانية خاصة في مجال تطبيق القياس المتوازن للأداء المالي ودوره في زيادة الحصة السوقية للشركات في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط.

- الأهمية العملية:

1. التغييرات البيئية في عصر المعلومات وانعكاساته على البيئة التشغيلية لمنشآت الأعمال يتطلب الاهتمام بنوعية معلومات التكاليف والتحليلات الإدارية المطلوبة لزيادة الحصة السوقية للشركات.
2. حاجة شركات الأعمال إلى معلومات أكثر دقة لتحسين حصتها السوقية وتجنب الفشل التنافسي.

4-1 فرضيات الدراسة:

- تسعى الدراسة إلى اختبار الفرضية الرئيسية التالية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن وزيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط. تنفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:
1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن للأداء المالي وزيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط.
 2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن لكفاءة العمليات الداخلية وزيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط.
 3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن لرضا الزبائن وزيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط.
 - 4- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن للنمو والتعلم وزيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط.
- 2- بطاقة قياس الأداء المتوازن

إن التوازن ضروري للتحرك بكفاءة وفاعلية نحو تحقيق الأهداف المرغوبة، وينبغي أن تحقق أنظمة قياس الأداء هذا التوازن وذلك لتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً دون تضحيات، ويتم ذلك من خلال دمج المقاييس المالية وغير المالية للأداء وربط الرقابة التشغيلية في المدى القصير برؤية وإستراتيجية التشغيل في المدى الطويل بما يحول دون تحسينات في منطقة معينة على حساب منطقة أخرى داخل تنظيم الأعمال.

كان قياس وتقييم أداء المنظمات لسنوات طويلة مضت، يقتصر على النتائج المالية وبيانات الدخل فقط، ولكن هذا غير كافٍ للتأكد من سلامة تحقيق المنظمة لرسالتها ورؤيتها، فتحقيق أرباح مرتفعة في السنة الجارية أو عن طريق تحديد العائد على الاستثمار قد لا يكفي لتحقيق النجاح في المستقبل وقد تكون نتائج الأعمال في المدى القصير هي تكاليف فقط، (حسن واحمد، 2011).

1-2: مفهوم بطاقة قياس الأداء المتوازن

تعد بطاقة القياس المتوازن إحدى الوسائل الإدارية المعاصرة التي قدمها كل من روبرت كابلان وديفيد نورتون (Robert Kaplan & David Norton) عام 1992م كمفهوم جديد للإدارة الإستراتيجية حيث يقدم هذا النموذج المعاصر

حلاً شاملاً للضعف والغموض في التوجه القديم للنظام الإداري والمحاسبي الذي يركز على المقاييس المالية التقليدية ، حيث قام الباحثان بدمج المؤشرات المالية وغير المالية كنظام متكامل لقياس الأداء ، لغرض تزويد المديرين بمعلومات مفيدة عن أداء الشركة فيما يتعلق بتحقيق أهدافها الإستراتيجية وربطها ببرامج الجودة ونظام التكاليف على أساس النشاط .

2-2: أهمية بطاقة قياس الأداء المتوازن:

إن الفكرة الأساسية في هذه البطاقة هي التركيز على جميع المجالات التي تهتم المنظمة لتجنب التركيز على الناحية المالية فقط ، والخطوة التالية هي محاولة الوصول إلي مقاييس مناسبة والتي يمكن استخدامها للقياس في حالة وصول الشركة إلي الأهداف المرجو تحقيقها وتتميز بطاقة التقييم المتوازن للأداء عن غيرها من أدوات قياس الأداء بعدة نواحي كما أوردتها (نزيه ، 2008) :

1. إنها تقوم بترجمة رسالة وإستراتيجية المنظمة إلي أهداف ومقاييس منظمة في أربعة محاور (المالي ، العملاء ، عمليات تشغيل داخلية ، التعلم والنمو).
2. أنها طريقة جديدة لقياس الأداء تهتم بالمقاييس على جميع المستويات والوظائف المختلفة في المنظمة ولا تهتم بالمقاييس المالية فقط.
3. تعتبر نظاماً لقياس الأداء مشتقاً من رؤية وإستراتيجية المنظمة ويعكس أهم ملامح العمل بحيث يتم تنفيذ الخطط والمبادرات من خلال تعاضد تصرفات جميع أفراد المنظمة حول فهم مشترك لأهدافها ومن خلال إيجاد أساس لتقييم الجهود ورفع مستوي الوعي الإستراتيجي
4. تربط الأهداف والمقاييس في بطاقة التقييم المتوازن بين علاقات سببية لنجاح مهمة المنظمة بحيث تصف خطة شاملة لتحقيق الإستراتيجية.

3-2: أهداف بطاقة قياس الأداء المتوازن :

- هناك عدة أهداف تسعى بطاقة قياس الأداء المتوازن إلي تحقيقها منها (كما أوردتها دودين ، 2008):
1. توجه بطاقة القياس المتوازنة شركات الأعمال إلي تركيز اهتمامها على تحقيق رسالتها ، بعد أن كان اهتمامها منصباً على المحور المالي فقط وبالتالي أصبح الاهتمام بأداء الشركات على المدى البعيد والمدى القصير بعد أن كان مقتصرأ على الأداء المالي الذي يقيس الأداء في المدى القصير .
 2. الربط بين الخطة السنوية قصيرة الأجل وبين الإستراتيجية طويلة الأجل .
 3. تحقيق فهم إداري أعمق لأوجه الترابط بين تنفيذ القرارات والأهداف الإستراتيجية المحددة .
 4. تعد بطاقة القياس المتوازنة أداة للإدارة الإستراتيجية ، حيث تضمن تخطيط إستراتيجية تنتهي بتحقيق الأهداف والغايات المحددة ، في ظل الرقابة والمحاسبة المستمريتين ، فتصير هذه الإستراتيجية محور اهتمام كل موظف وبالتالي يمكن اتخاذ هذا النظام أداة الاستراتيجيات إلي أعمال .
 5. يمكن تطبيق بطاقة القياس المتوازنة على كافة المستويات الإدارية مما يتيح إمكانية التعلم الإستراتيجي ، ووضع أولويات لكل مستوي إداري وبما يوفر أداة اتصال توضح الأهداف الإستراتيجية لكل من يعمل في الشركة بالإضافة

إلى أن نظام بطاقة القياس المتوازنة يوفر التوازن بين القياس والتقويم حيث أن الأمور التي يصعب قياسها مالياً يمكن أن يكون لها تأثير كبير في استمرار الشركة أو فشلها .

4-2: مزايا بطاقة قياس الأداء المتوازن

تتمثل مزاياها كما أوردتها (الخولي ، 2001) في الآتي :

1. تقدم إطار شامل لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس بصورة مقياس أداء إستراتيجية .
2. تعمل على إشباع عدة احتياجات إدارية في تقرير واحد .
3. تعمل على التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية والداخلية والخارجية وموازنة الأهداف قصيرة المدى والطويلة .
4. إمكانية استخدام التكلفة على أساس النشاط في عملية التخطيط الإستراتيجي بتحديد سياسة وإستراتيجية المنشأة .

5-2: مقومات بطاقة قياس الأداء المتوازن :

هناك عدة مقومات لبطاقة قياس الأداء المتوازن كما أوردتها (احمد ، 2010) ، وهي:

1. الرؤية: تصف طموحات المنظمة للمستقبل بحيث يتحول المفهوم من قيادة المنظمة بالاعتماد على النتائج إلى قيادة المنظمة انطلاقاً من رؤيتها
2. الرسالة: تعبر عن غرضها أو السبب في وجودها، بحيث تحدد أساسيات المنظمة والمجال الذي تعمل فيه.
3. الإستراتيجية: هي طريقة قيام المنظمة بمقابلة إمكانياتها وقدراتها مع الفرص المتاحة لها في سعيها نحو تحقيق أهدافها، وهنا ليس المهم امتلاك إستراتيجية مطورة فقط، بل المهم هو القدرة على تحقيق هذه الإستراتيجية
4. الخريطة الإستراتيجية: تعبر عن روابط أو علاقات الأثر والسبب بين مكونات الإستراتيجية.

6-2: فوائد بطاقة القياس المتوازن :

يمكن تلخيص الفوائد التي تحققها بطاقة القياس المتوازن كما ذكرها (عبد الله ، 2014) فيما يلي:

1. تمد الإدارة بصورة شاملة عن عمليات المشروع .
2. تمكن المنظمة من إدارة متطلبات الأطراف ذات العلاقة .
3. تسهل وتحسن طريقة تدفق المعلومات وتوصيل وفهم أهداف العمل لكل مستويات المنظمة
4. تحسن النظم التقليدية للرقابة والمحاسبة بإدخال الحقائق غير المالية والأكثر نوعية.
5. تساعد على الإدارة الفعالة للموارد البشرية من خلال تحفيز الموظفين .

7-2: الخصائص المميزة لبطاقة قياس الأداء المتوازن

تتمثل الخصائص كما أوردتها (زهير و سامر ، 2014) ، في الآتي:

1. يعد مقياس الأداء المتوازن نموذج رباعي الأبعاد انطلاقاً من المنظورات الأربعة التي يقوم عليها وهي منظور الأداء المالي ومنظور العلاقات مع العملاء ومنظور عمليات التشغيل الداخلية ، ومنظور عمليات التعلم والنمو .

2. تقسم بطاقة القياس المتوازن إلى خمس مكونات الهدف الإستراتيجي الفرعي المؤشرات القيم المستهدفة، الخطوات الإجرائية المبادرات القيم الفعلية .
 3. يقوم مقياس الأداء المتوازن على أساس مزج المؤشرات المالية بالمؤشرات غير المالية بهدف التعرف على مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية كميّاً ومالياً.
 4. يربط مقياس الأداء المتوازن، مؤشرات الأداء الأساسية المالية وغير المالية الخاصة بكل منظور مع الأهداف الإستراتيجية الفرعية المستمدة أساساً من إستراتيجية تنظيم الأعمال.
 5. يتسم مقياس الأداء المتوازن بمحدودية عدد مؤشرات الأداء الأساسية انطلاقاً من خاصية الرشد المحدود، وخاصية عدم إتاحة معلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار.
- على الرغم من وجود مميزات وخصائص عدة لبطاقة قياس الأداء المتوازن إلا أن هناك جانب من تخوف البعض منها لوجود مخاطر يجب مراعاتها عند التطبيق .

8-2: المخاطر الواجب مراعاتها عند تطبيق قياس الأداء المتوازن :

- تتضمن المخاطر التي يمكن تجنبها عند تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن كما أورها (المغربي ، 2011)، كما يلي :
- أ- عدم تطبيق علاقات السبب والنتيجة بصورة فعلية ، والاعتماد على مجرد افتراضات تطبيقية ، هذا بالإضافة إلى وجود التحدي الهام الذي يتمثل في قوة وسرعة الارتباطات السببية بين المقاييس المالية وغير المالية .
 - ب- عدم القدرة على إحداث التحسينات عبر كل المقاييس في كل الوقت .
 - ج- لا يعتمد على المقاييس الموضوعية فقط وإنما أيضاً المقاييس غير الموضوعية مما يتطلب من الإدارة الحذر وتحري الدقة.
 - د- تهتم بالمقاييس غير المالية عند تقييم المديرين والموظفين، وقد يقلل ذلك من الأهمية التي يعطيها المديرين للمقاييس المالية.

3- الحصّة السوقية :

1-3 مفهوم الحصّة السوقية:

ترمز الحصّة السوقية إلى نصيب المنظمة ونسبة مبيعاتها إلى المبيعات الإجمالية للصناعة، ويساعد تحليل الحصّة السوقية إلى التعرف على موقف مبيعات المنظمة بالنسبة للمبيعات الخاصة بالصناعة ودرجة التغير فيها بصرف النظر عن الثبات أو الزيادة أو النقصان في مبيعات هذه المنظمة، حيثي مكن أن تنخفض مبيعات المنظمة ولكن حصتها السوقية قد تكون ثابتة أو في زيادة أو انخفاض والعكس صحيح، (دخان ، 2008) .

وبشكل عام يمكن القول إنه إذا ارتفع نصيب المنظمة من السوق فمعني ذلك أنها تحقق كسباً وتفوqاً ملموساً في مواجهة منافسيها أما إذا انخفض نصيب المنظمة من السوق فإن ذلك يعني أنها تخسر جزءاً من نصيبها في السوق إلى المنافسين.

أن الحصّة السوقية لا تعد مؤشراً لمدى ربحية المنظمة ، بمعني أنها لا تشكل هدفاً بحد ذاته، بل هي مؤشر يدل على مكان المنظمة بالنسبة إلى منافسيها في سوق (سلعة أو خدمة ما) في منطقة بيعيه معينة.

تعد الحصّة السوقية، إحدى الوسائل التي بواسطتها إدارة التسويق التأكّد من مدى تحقيق الأهداف التسويقية والقيام بالإجراءات اللازمة لتحسين الأداء أو تعديل الأهداف في حالة اختلاف الأداء الفعلي عن الخطة.

2-3 تعريف الحصص السوقية :

عرفها (اوديجية، 2008) ، بأنها النسبة الإلية للمبيعات (بالكمية أو النوعية) مقارنة مع مجموع المبيعات العامة للمؤسسة ولمنافسها المباشرين .
كما عرفها (غياث ، 2006) ، بأنها نسبة مبيعات علامة تجارية إلى إجمالي مبيعات العلامات التجارية المنافسة أو نسبة مبيعات شركة ما إلى إجمالي مبيعات كافة المنظمات التي تعمل في القطاع الصناعي ذاته .

100 X

$$\text{معدل الحصص السوقية} = \frac{\text{مبيعات المؤسسة فترة زمنية}}{\text{مبيعات المنظمات في نفس الصناعة لنفس الفترة}}$$

فقد لا يكون وضع الشركة جيداً بالدرجة الكافية، على سبيل المثال ، للحصول على زيادة بالمبيعات بنسبة خمسة بالمائة إذا ما كان السوق مرتفع بنسبة عشرة بالمائة . فنسبة الخمسة بالمائة يمكن أن تدفع بالأرباح بالزيادة هذا العام، ولكن إذا تحول السوق للمنافسة السعرية .

3-3 مزايا الحصص السوقية:

تتمثل المزايا كما أوردها (موسي ، 2012) ، في الآتي:

1. تمكن الحصص السوقية من التمييز بين التغيرات التي تنتج عن تصرفات المؤسسة وتلك التي تنشأ عن التطورات في العوامل البيئية الخارجية ، مثال ذلك التطورات في البنية الاقتصادية .
2. تمثل الحصص السوقية مقياساً عادلاً ومعقولاً، إذ أنه يقارن مبيعات المؤسسة مع إجمالي مبيعات كافة المؤسسات المنافسة بدلاً من مقارنتها مع مبيعات بعض المؤسسات المنافسة المؤسسات القيادية
3. مقارنة بكل من مقياس الربح والمبيعات، فإن مستوى الحصص السوقية يعتبر أكثر ملائمة لإظهار كفاءة المدراء في الوحدات التسويقية ، إذ انه يستبعد تأثير العوامل الطارئة في السوق التي لا يملك المدير سيطرة عليها، مثال ذلك التغير في هيكل الصناعة.
4. يعتبر هدف الحصص السوقية أسهل تحديداً وتنفيذاً مقارنة بكل من هدف الربح والمبيعات نتيجة لتوفر البيانات الدقيقة .
5. في ظل ظروف سوقية معينة ، يؤثر هدف الحصص السوقية تأثيراً ايجابياً في معدل العائد على رأس المال المستثمر .

4-3 مساوئ هدف الحصص السوقية:

تتمثل المساوئ كما أوردها(شاكور ورامز ، 1998) ، في الآتي:

1. لا يعكس هدف الحصص السوقية مقدار الأموال إلى أنفقتها المؤسسة في سبيل تحقيقه.

2. يتجاهل مقياس الحصة السوقية العوامل الذاتية للمؤسسة ، خصوصية المؤسسة ، حيث أنه يفترض أن العوامل البيئية الخارجية تؤثر في جميع المؤسسات بصورة متساوية ، فضلا عن افتراضه تشابه جميع المؤسسات في كثير من القدرات الذاتية، مثال ذلك القدرات الإدارية، وفعالية الجهود الإعلانية.
3. يوفر مقياس الحصة السوقية نتائج مضللة عن أداء المدراء في حالة تعريف السوق تعريفاً موحداً دون الأخذ بعين الاعتبار تباين مسؤوليتهم تجاه مستويات المنافسة السوقية.

4- نظام التكلفة على أساس النشاط :

1-4: مفهوم نظام محاسبة تكاليف الأنشطة:

يعد نظام المحاسبة عن تكاليف الأنشطة (ABC) من الأنظمة الحديثة التي تقو على فكرة أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وان المنتج أو الخدمة التي تنتجها المنشأة هي التي تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يقوم هذا النظام على فكرة تحديد الأنشطة التي تقوم بها المنشأة ثم تخصيص التكاليف على المنتجات على ضوء ماتم استهلاكه من أنشطة وبالطبع سوف يساعد ذلك على دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات. (مرعي ، 2008).

2-4: تعريف نظام محاسبة تكاليف النشاط :

عرف (هورنجرن ، 1996) ، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بأن هذل كالنظام الذي يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية باعتبارها موقع التكلفة الأساسي. كما عرفه (نور الدين ، 2006) ، بأن هذل كالنظام الذي يقوموا ولأبتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة .

3-4: أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط:

- تمثل أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط كما أوردها (عطية ، 2006) ، في الآتي :
1. تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطه أو موازنة معينه.
 2. قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة وتحليل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة .

4-4: أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على النشاط

أورد (التكريتي ، 2007) ، أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يسعى لتحقيق الأهداف التالية:

1. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشر بين المنتجات المختلفة .
2. تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيمها.
3. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .

5: الدراسة الميدانية :

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، ويتكون المجتمع الأساسي للدراسة من عينة ممثلة من العاملين بمجموعة شركات منتجات الدقيق (سيقا ، وسين ، وبتا) .

وتم اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة (الميسرة) وهي إحدى العينات الاحتمالية وقد تم توزيع (130) استمارة، تم استرداد (120) استمارة منها، أي بنسبة استرداد بلغت (92.3%)

1-5: البعد المالي

فيما يلي جدول (1) يوضح المتوسط والانحراف المعياري والأهمية النسبية لعبارات المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

جدول (1) يوضح عبارات محور البعد المالي

الترتيب	الدلالة	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
5	الموافقة بشدة	4.52	0.54	ترتبط المؤشرات المالية في الشركة بإستراتيجيتها
2	الموافقة بشدة	4.71	0.53	تحقق الشركة أداء مالي جيد باستمرار
3	الموافقة بشدة	4.65	0.58	تتحسن إيرادات الشركة باستمرار
7	الموافقة بشدة	4.21	0.47	لدى الشركة سياسة سعرية مرنة حسب الزبائن
4	الموافقة بشدة	4.60	0.58	تنخفض التكاليف الكلية للإنتاج في الشركة باستمرار
6	الموافقة بشدة	4.46	0.62	تزايد أرباح الشركة باستمرار
1	الموافقة بشدة	4.79	0.40	تزايد مبيعات الشركة من المنتجات المتنوعة باستمرار
	الموافقة بشدة	4.56	0.53	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج الاستبيان، 2017م.

يتضمن الجدول رقم (1) ما يلي:

1. أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات محور (البعد المالي) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات المحور.
2. أهم عبارة من عبارات المحور (البعد المالي) هي العبارة (تزايد مبيعات الشركة من المنتجات المتنوعة باستمرار) حيث متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (0.40) بانحراف معياري (4.79) وأقل عبارة هي (لدى الشركة سياسة سعرية مرنة حسب الزبائن) حيث بلغ متوسط العبارة (0.47) بانحراف معياري (4.21).

3. كما بلغ متوسط جميع العبارات (4.56) بانحراف معياري (0.53) وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون على جميع عبارات محور البعد المالي.

2-5: بعد الزبائن

فيما يلي جدول (2) يوضح المتوسط والانحراف المعياري والأهمية النسبية لعبارات المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

جدول (2): يوضح عبارات محور بعد الزبائن

الترتيب	الدلالة	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
3	الموافقة بشدة	4.67	0.58	تزايد درجة رضا زبائن الشركة باستمرار
6	الموافقة بشدة	4.53	0.50	تستخدم الشركة الطاقة الإنتاجية المتاحة
1	الموافقة بشدة	4.83	0.37	تقوم الشركة بالتعريف عن منتجاتها عبر الوسائط المختلفة باستمرار
5	الموافقة بشدة	4.57	0.61	تهتم الشركة بمتطلبات الزبائن باستمرار
4	الموافقة بشدة	4.65	0.66	تناسب أسعار الشركة مع القدرات الشرائية للزبائن
2	الموافقة بشدة	4.75	0.43	تستجيب الشركة لشكاوى الزبائن
7	الموافقة بشدة	4.27	0.59	تبتكر الشركة منتجات متنوعة باستمرار
	الموافقة بشدة	4.61	0.53	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج الاستبيان، 2017م.

يتضح من الجدول رقم (2) ما يلي:

1. أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات محور (بعد الزبائن) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات المحور.
2. أهم عبارة من عبارات محور (بعد الزبائن) هي العبارة (تقوم الشركة بالتعريف عن منتجاتها عبر الوسائط المختلفة باستمرار) حيث متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.83) بانحراف معياري (0.37) وأقل عبارة هي (تبتكر الشركة منتجات متنوعة باستمرار) حيث بلغ متوسط العبارة (4.27) بانحراف معياري (0.59)
3. كما بلغ متوسط جميع العبارات (4.61) بانحراف معياري (0.53) وهذا يدل على أن جميع أفراد العينة يوافقون على جميع عبارات محور بعد الزبائن.

3-5: بعد العمليات الداخلية

فيما يلي جدول (3) يوضح المتوسط والانحراف المعياري والأهمية النسبية لعبارات المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

جدول (3): يوضح عبارات محور (بعد العمليات الداخلية)

الترتيب	الدلالة	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
2	الموافق ة بشدة	4.77	0.41	تحدد الشركة احتياجات الزبائن من المنتجات باستمرار
4	الموافق ة بشدة	4.45	0.50	ترشيد الشركة التكاليف من خلال تحليل العمليات الداخلية
5	الموافق ة بشدة	4.37	0.75	تقلل عمليات التحسين المستمر معدلات هدر الوقت
6	الموافق ة بشدة	4.30	0.54	تعمل إدارة الشركة على تطوير العمليات الداخلية بما يتلاءم مع متطلبات الزبائن
1	الموافق ة بشدة	4.82	0.38	تحسن الشركة جودة المنتجات المقدمة للزبائن باستمرار
7	الموافق ة بشدة	4.26	0.63	تدعم الشركة الابتكارات الحديثة للعاملين باستمرار
3	الموافق ة بشدة	4.65	0.57	تخصص الشركة مبالغ سنوية لعمليات البحث والتطوير للمنتجات.
	الموافق ة بشدة	4.51	0.54	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الإستبيان، 2017م.

يتضح من الجدول رقم (3) ما يلي:

1. أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات محور (بعد العمليات الداخلية) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات المحور.
2. أهم عبارة من عبارات محور (بعد العمليات الداخلية) هي العبارة (تحسن الشركة جودة المنتجات المقدمة للزبائن باستمرار) حيث متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.82) بانحراف معياري (0.38) وأقل عبارة هي (تدعم الشركة الابتكارات الحديثة للعاملين باستمرار) حيث بلغ متوسط العبارة (4.26) بانحراف معياري (0.63)
3. كما بلغ متوسط جميع العبارات (4.51) بانحراف معياري (0.54) وهذا يدل على أن جميع أفراد العينة يوافقون على جميع عبارات محور بعد العمليات الداخلية.

4-5: بعد التعلم والنمو:

فيما يلي جدول (4) يوضح المتوسط والانحراف المعياري والأهمية النسبية لعبارات المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

جدول (4): يوضح عبارات محور (بعد التعلم والنمو)

الترتيب	الدلالة	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
4	الموافق ة بشدة	4.60	0.54	تطور الشركة أنظمتها وإجراءاتها التنظيمية باستمرار
6	الموافق ة بشدة	4.26	0.60	تنخفض نسبة الموظفين الذين يتركون العمل في الشركة
6	الموافق ة بشدة	4.26	0.49	تلي الشركة حاجة موظفيها باستمرار
2	الموافق ة بشدة	4.81	0.38	ترسخ الشركة لثقافة المعرفة التقنية لموظفيها باستمرار
5	الموافق ة بشدة	4.36	0.60	تحقق الشركة الرضا للموظفين باستمرار
3	الموافق ة بشدة	4.74	0.43	تحرص الشركة على الاستمرار في التميز بين الشركات في الأسواق
1	الموافق ة بشدة	4.84	0.36	تتميز الشركة بجودة المنتجات التي تقدمها للزبائن باستمرار
	الموافق ة بشدة	4.55	0.48	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج الاستبيان، 2017م.

يتضح من الجدول رقم (4) ما يلي:

1. أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات محور (بعد التعلم والنمو) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات المحور.
2. أهم عبارة من عبارات محور (بعد التعلم والنمو) هي العبارة (تتميز الشركة بجودة المنتجات التي تقدمها للزبائن باستمرار) حيث متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.84) بانحراف معياري (0.36) وأقل عبارتان هما (تنخفض نسبة الموظفين الذين يتركون العمل في الشركة، تلي الشركة حاجة موظفيها باستمرار) حيث بلغ متوسط العبارتين (4.26) بانحراف معياري لهما (0.60، 0.49).
3. كما بلغ متوسط جميع العبارات (4.55) بانحراف معياري (0.48) وهذا يدل على أن جميع أفراد العينة يوافقون على جميع عبارات محور (بعد التعلم والنمو).

5-5: التكلفة على أساس النشاط

فيما يلي جدول (5) يوضح المتوسط والانحراف المعياري والأهمية النسبية لعبارات المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

جدول (5): يوضح عبارات محور التكلفة على أساس النشاط

الترتيب	الدلالة	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
1	الموافق ة بشدة	4.80	0.39	يقيس نظام التكاليف المستخدم في الشركة تكاليف الإنتاج بدقة
3	الموافق ة بشدة	4.52	0.50	نظام التكاليف المستخدم بالشركة قادر على ضبط تكلفة المنتجات
4	الموافق ة بشدة	4.35	0.61	يوفر نظام التكلفة بالشركة معلومات ملائمة باستمرار
5	الموافق ة بشدة	4.30	0.54	يحقق نظام التكلفة المستخدم وفورات في تكاليف الإنتاج بالشركة
2	الموافق ة بشدة	4.67	0.47	يعتمد على بيانات نظام محاسبة التكاليف عند تحديد أسعار المنتجات
6	الموافق ة بشدة	4.25	0.58	يزيد نظام التكلفة المستخدم من جودة المنتجات باستمرار
1	الموافق ة بشدة	4.80	0.40	يقلل نظام التكلفة المستخدم من تكاليف الإنتاج باستمرار
	الموافق ة بشدة	4.52	0.49	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج التحليل ، 2017م.

يتضح من الجدول رقم (5) ما يلي:

1. أن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات محور (التكلفة على أساس النشاط) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات المحور.
2. أهم عبارة من عبارات محور (التكلفة على أساس النشاط) هما العبارتين (يقيس نظام التكاليف المستخدم في الشركة تكاليف الإنتاج بدقة، يقلل نظام التكلفة المستخدم من تكاليف الإنتاج باستمرار) حيث متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.80) بانحراف معياري (0.39، 0.40) وأقل عبارة هي (يزيد نظام التكلفة المستخدم من جودة المنتجات باستمرار) حيث بلغ متوسط العبارة (4.25) بانحراف معياري (0.58)
3. كما بلغ متوسط جميع العبارات (4.52) بانحراف معياري (0.49) وهذا يدل على أن جميع أفراد العينة يوافقون على جميع عبارات محور (التكلفة على أساس النشاط).

6-5: اختبار فرضيات الدراسة:

يتناول البحث تفسير نتائج الدراسة الميدانية وذلك من خلال المعلومات التي أسفرت عنها جداول تحليل البيانات الإحصائية وكذلك نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفروض . وفي ضوء مشكلة وأهداف الدراسة يمكن للباحثان صياغة فروض الدراسة هي:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن للأداء المالي وزيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط.

ولإثبات هذه الفرضية يتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد الذي يربط بين الأداء المالي (متغير مستقل)، والحصة السوقية (متغير تابع) من خلال نظام (ABC) (متغير وسيط) وذلك على النحو التالي:

جدول (6) تحليل الانحدار المتعدد للعلاقة بين الأداء المالي والحصة السوقية في ظل نظام (ABC)

المعنى	اختبار F	معامل الانحدار B	معامل التحديد	
العلاقة بين الأداء المالي والحصة السوقية	1.19	0.43-	0.18	0.333
العلاقة بين الأداء المالي و نظام (ABC)	1045.5	0.94	0.89	0.000
العلاقة بين الأداء المالي والحصة السوقية المعتمدة على نظام (ABC)	42.5	0.94	0.89	0.001

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج التحليل – 2017م

باستقراء النتائج الواردة بالجدول (6) يلاحظ أن كفاءة العمليات لا يؤثر جوهرياً على الحصة السوقية، وفي نفس الوقت فإنه يؤثر جوهرياً على نظام (ABC) حيث فسر (89%) من التباين في نظام (ABC)، وعند ادخال المتغير الوسيط (نظام (ABC)) في معادلة الانحدار الثالثة يلاحظ اختفاء أثر الأداء المالي على المتغير التابع (الحصة السوقية)، حيث زادت قيمة معامل الانحدار من (-0.43) إلى (0.94)، كما أن القوة التفسيرية للنموذج ارتفعت في المعادلة الثالثة عنها في المعادلة الأولى من (18%) إلى (89%) ومعنى ذلك أن نظام (ABC) متغير وسيطاً يؤثر على العلاقة بين الأداء المالي والحصة السوقية.

مما تقدم نستنتج أنه (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن للأداء المالي وزيادة الحصص السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط) يعتبر فرضاً مقبولاً.
الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن لكفاءة العمليات الداخلية وزيادة الحصص السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط.
ولإثبات هذه الفرضية يتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد الذي يربط بين كفاءة العمليات (متغير مستقل)، والحصص السوقية (متغير تابع) من خلال نظام (ABC) (متغير وسيط) وذلك على النحو التالي:

جدول (7) تحليل الانحدار المتعدد للعلاقة بين كفاءة العمليات والحصص السوقية في ظل نظام (ABC)

المعنى	اختبار F	معامل الانحدار B	معامل التحديد	
0.162	2.68	-0.59	0.35	العلاقة بين كفاءة العمليات والحصص السوقية
0.000	1010.1	0.94	0.89	العلاقة بين كفاءة العمليات و نظام (ABC)
0.000	88.4	0.97	0.89	العلاقة بين كفاءة العمليات والحصص السوقية المعتمدة على نظام (ABC)

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج التحليل - 2017م

باستقراء النتائج الواردة بالجدول (7) يلاحظ أن كفاءة العمليات لا يؤثر جوهرياً على الحصص السوقية، وفي نفس الوقت فإنه يؤثر جوهرياً على نظام (ABC) حيث فسر (89%) من التباين في نظام (ABC)، وعند ادخال المتغير الوسيط (نظام (ABC)) في معادلة الانحدار الثالثة يلاحظ اختفاء أثر كفاءة العمليات على المتغير التابع (الحصص السوقية)، حيث زادت قيمة معامل الانحدار من (-0.59) إلى (0.97)، كما أن القوة التفسيرية للنموذج ارتفعت في المعادلة الثالثة عنها في المعادلة الأولى من (35%) إلى (89%) ومعنى ذلك أن نظام (ABC) متغير وسيطاً يؤثر على العلاقة بين كفاءة العمليات والحصص السوقية.

مما تقدم نستنتج أنه (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن لكفاءة العمليات وزيادة الحصص السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط) يعتبر فرضاً مقبولاً.
الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن لرضا الزبائن وزيادة الحصص السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط.
ولإثبات هذه الفرضية يتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد الذي يربط بين رضا الزبائن (متغير مستقل)، والحصص السوقية (متغير تابع) من خلال نظام (ABC) (متغير وسيط) وذلك على النحو التالي:

جدول (8) تحليل الانحدار المتعدد للعلاقة بين رضا الزبائن والحصص السوقية في ظل نظام (ABC)

المعنى	اختبار F	معامل الانحدار B	معامل التحديد	
0.128	3.3	-0.63	0.39	العلاقة بين رضا الزبائن والحصص السوقية

0.000	4280.4	0.98	0.97	العلاقة بين رضا الزبائن و نظام (ABC)
0.000	154.6	0.98	0.96	العلاقة بين رضا الزبائن والحصة السوقية المعتمدة على نظام (ABC)

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج التحليل – 2017م

باستقراء النتائج الواردة بالجدول (8) يلاحظ أن رضا الزبائن لا يؤثر جوهرياً على الحصة السوقية، وفي نفس الوقت فإنه يؤثر جوهرياً على نظام (ABC) حيث فسر (89%) من التباين في نظام (ABC)، وعند إدخال المتغير الوسيط (نظام (ABC)) في معادلة الانحدار الثالثة يلاحظ اختفاء أثر رضا الزبائن على المتغير التابع (الحصة السوقية)، حيث زادت قيمة معامل الانحدار من (-0.63) إلى (0.98)، كما أن القوة التفسيرية للنموذج ارتفعت في المعادلة الثالثة عنها في المعادلة الأولى من (39%) إلى (96%) ومعنى ذلك أن نظام (ABC) متغير وسيطاً يؤثر على العلاقة بين رضا الزبائن والحصة السوقية.

مما تقدم نستنتج أنه (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن لرضا الزبائن وزيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط) وهذا يعتبر فرضاً مقبولاً. الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن للنمو والتعلم وزيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط.

ولإثبات هذه الفرضية يتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد الذي يربط بين النمو والتعلم (متغير مستقل)، والحصة السوقية (متغير تابع) من خلال نظام (ABC) (متغير وسيط) وذلك على النحو التالي:

جدول (9) تحليل الانحدار المتعدد للعلاقة بين النمو والتعلم والحصة السوقية في ظل نظام (ABC)

المعنوية	اختبار F	معامل الانحدار B	معامل التحديد	
0.203	2.1	-0.54	0.30	العلاقة بين النمو والتعلم والحصة السوقية
0.000	4226.2	0.98	0.97	العلاقة بين النمو والتعلم و نظام (ABC)
0.001	62.0	0.96	0.92	العلاقة بين النمو والتعلم والحصة السوقية المعتمدة على نظام (ABC)

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج التحليل – 2017م

باستقراء النتائج الواردة بالجدول (33/4) يلاحظ أن النمو التعلم لا يؤثر جوهرياً على الحصة السوقية، وفي نفس الوقت فإنه يؤثر جوهرياً على نظام (ABC) حيث فسر (97%) من التباين في نظام (ABC)، وعند إدخال المتغير الوسيط (نظام (ABC)) في معادلة الانحدار الثالثة يلاحظ اختفاء أثر النمو التعلم على المتغير التابع (الحصة السوقية)، حيث زادت قيمة معامل الانحدار من (-0.54) إلى (0.96)، كما أن القوة التفسيرية للنموذج ارتفعت في المعادلة الثالثة عنها في المعادلة الأولى من (30%) إلى (92%) ومعنى ذلك أن نظام (ABC) متغير وسيطاً يؤثر على العلاقة بين النمو التعلم والحصة السوقية.

مما تقدم نستنتج أنه (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن للنمو التعلم وزيادة الحصة السوقية للشركات المعتمدة على نظام التكلفة على أساس النشاط) يعتبر هذا فرضاً مقبولاً.

6- النتائج والتوصيات

1-6: النتائج :

من خلال الإطار النظري والدراسة الميدانية توصل الباحثان إلى:

1. بينت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المتوازن للأداء المالي وزيادة الحصة السوقية .
2. استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتكلفة على أساس النشاط تساعد في تقييم وضبط التكاليف .
3. الحصة السوقية ليست أداة رقابية بيد الإدارة بل هي من المؤشرات الهامة التي يأخذ بها كثير من المستثمرين لاتخاذ قرار الاستثمار في الشركة.
4. بيان دور القياس المتوازن للأداء المالي لزيادة رضا الزبائن لأجل زيادة حجم الحصة السوقية .
5. مواكبة المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية ، واستخدام التكنولوجيا الحديثة يزيد من فرص المنافسة ويحسن الحصة السوقية للشركة .

2-6: التوصيات

من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة يمكن تقديم بعض التوصيات التي من شأنها أن تحسن من الحصة

السوقية وهي:

1. نشر مفهوم القياس المتوازن للمنشآت السودانية بقيام عمل ورش تناقش كيفية تطبيقه داخل هذه المنشآت.
2. العمل على تطبيق القياس المتوازن بالمنشآت السودانية باعتباره نظاماً متكاملًا للإدارة الإستراتيجية لكون تطبيقه يحقق العديد من المزايا التي تساهم في تعزيز المركز التنافسي.
3. الاهتمام بجودة المنتجات المقدمة للزبائن لخلق فرص لزيادة حجم الحصة السوقية للشركة.
4. التعرف بمنتجات الشركة عبر الوسائط الإعلامية والقيام بالأنشطة الاجتماعية والخدمية لأجل زيادة الحصة للشركة .
5. العمل على توفير وتحسين نوعية المعلومات ومعرفة المنافسين للشركة ، لتحسين الحصة السوقية وتجنب الفشل التنافسي .

المراجع باللغة العربية

1/ الكتب العربية والبحوث :

- أبو حمد، رضا صاحب (2005)، أثر سلوك المستهلك والمنافسة في الحصة السوقية لمصنع الكوفة للمشروبات الغازية ، مجلة جامعة الكوفة، العدد الثاني، الكوفة-العراق.
- أبي سعيد، الديوجي(1987) ، إدارة التسويق، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل .،
- احمد، رجب عبدالملك، مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في المشروعات الصناعية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، 2006م.
- البكري، ثامر ياسر (2002)، إدارة التسويق، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة
- التكريتي، إسماعيل يحي (2007) محاسبة التكاليف للقضايا المعاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان.
- الخولي، هاله عبد الله (2001) ، استخدام نموذج القياس المتوازن في قياس الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال ، مجلة المحاسبة الإدارية والتأمين العدد 57.
- دخان، أسامة (2008) ، الحصة السوقية ودورها في قياس أداء المنظمة، دراسة ميدانية في شركات الوساطة المالية في سوق دمشق للأوراق المالية، مجلة الباحث، العدد الثاني، دمشق.
- الدرامور، جبير إبراهيم (2013)، أثر تطبيق الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الحادي والعشرون ، العدد الثاني .
- دودين، أحمد يوسف (2009) ، معوقات استخدام بطاقة القياس المتوازن في البنوك التجارية الأردنية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية ، المجلد التاسع ، العدد الثاني، عمان .
- شاكر، واثق، ورامز، محمود (1998) ، التسويق الاستراتيجي ، مؤسسة الخليج للنشر والطباعة ، الدوحة .
- عبد الله، عمر عبد الله (2014) ، دور محاسبة المسؤولية في تقويم أداء المصارف السودانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الزعيم الأزهري .
- عبدالملك، أحمد رجب (2006) ، مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في المشروعات الصناعية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول.
- العجارمة، تيسير (2005) ، التسويق المصرفي ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان.
- غياث، محمد ناصر (2006) ، إدارة التسويق منشورات جامعة دمشق .
- المغربي، عبد الحميد عبد الفتاح ، بطاقة قياس الأداء المتوازن، الدار الجامعية، القاهرة، 2011م.
- موسى، محمد كمال عبد الله (2012) ، اثر التسويق بالعلاقات على تنمية الحصة السوقية بالمصارف ، دراسة تطبيقه على بنك فيصل الإسلامي السوداني ،رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الزعيم الأزهري .

الموصل .

- نزيه، رانيا محمد (2008) ، إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لقياس كفاءة المصارف الحكومية في سوريا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق .
- نور، أحمد محمد وآخرون (2007) ، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية
- هورنجرن، نتشارلز (1996)، محاسبة التكاليف مدخل إداري ترجمة د. أحمد حامد حجاج دار المريخ للنشر، الرياض.

2/ الكتب الأجنبية:

- Akgobek ،I. (2012). Mergers and Acquisitions as a Growth Strategy. International Conference on Business ،Economics ،and Behavioral Sciences. April. Pattaya - Santos ،J.C. ،Ferreira،
- Ducker, P.F. The information executive Truiy need, Harvard Business review, Jan- Feb (1995.)
- Genchev ،E.. Effects of market share on the bank's profitability. Review of Applied Socio- Economic Research2012.
- Hannula،Mike- Kulmala Hariri 1-& Sumala Petri،Total quality Management and Balanced scorecard: A comparative Analysis: Tampere' Finland. 2003.
- Kaplan, R. &Norton, D.P. Using Balanced Scorecard, as strategic management System Harvard Business review, 1996.
- Kaplan, R. &Norton, D.P. Using Balanced Scorecard, as strategic management System Harvard Business review,