**تئوری اقتضایی فلسفه وجودی رویکردهای جدید حسابداری مدیریت**

**چکیده**

عوامل بي‌شماري از قبيل پيشرفت سريع فناوري و گسترش و پيچيده‌تر شدن سازمان‌ها، تغيير در نوع مدیریت باعث شده طرز تفکر و عمل مدیریت تغییر قابل ملاحظه‌ای نماید بطوری که دیگر به شرکت یک دید بسته و منطقی ندارند و شرکت را متاثر از محیط پیرامون و با رویکرد اجتماعی تصور می‌کند. هدف نظريه اقتضا، ارائه و پيشنهاد مناسبترين طرحهاي سازماني و سيستم‌هاي مديريت براي شرايط مشخص است و بـراي تحقيق اين هدف درصدد آن است كه ارتباطات مشخص را بين عوامل و سازمان بيابد. به‌ طور كلي نظريه اقتضایی مبتني بر اين واقعيت است كه محيطهاي گوناگون نيازمند روابط سازماني متفاوت است. لذا شيوه مديريت موثر شيوه‌اي است كه با محيط سازمان سازگار باشد تا از اين طريق بيشترين كارايي حاصل شود. همزمان با تغییر دیدگاه و نوع نگرش مدیریت، حسابداری نیز برای اینکه اطلاعات مناسب را برای این طرز تفکر مدیریت قرار دهد دچار دگرگونی شد و این دگرگونی در حسابداری مدیریت به مراتب بیشتر از حسابداری مالی است. تغییرات حسابداری مدیریت به حدی بود که این رشته را متحول کرد و باعث بوجود آمدن مباحث همچون هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نمود. تئوری اقتضایی بوجود آمده در مدیریت باعث پیدایش روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری شد. در این مقاله با توجه به تئوری اقتضایی تغییرات رشته حسابداری در بحث هزینه‌یابی را از رویکرد سنتی به رویکرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بررسی نموده و دلایل بوجود آمدن این تغییرات بررسی شده است.

**واژگان کلیدی:** تئوری اقتضایی، هزینه‌یابی سنتی و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت**.**

**کد طبقه بندی:M40**

**1- مقدمه**

وقوع رويدادهايي نظير توسعه رقابت جهاني، پيشرفت فن­آوري اطلاعات و ارتباطات، دسترسي به سيستم­هاي اطلاعاتي ارزان طي دهه گذشته و تلاش واحدهاي اقتصادي جهت احراز رتبه جهاني و ورود به بازارهاي بين‌المللي، لزوم داشتن نگرش­هايي همچون رضايت مشتريان، کاهش هزينه­ها و بهبود عملکرد را ­­اجتناب­ناپذير کرده است ]6[. در چنین شرایطی مدیران باید با داشتن یک بینش وسیع و اتخاذ استراتژی­های مناسب، تدابیر و مقدمات مورد نیاز را جهت استفاده از این موقعیت­ها فراهم کنند. یکی از زمینه­ها برای استفاده از این موقعیت­ها برای شناخت تحولات آینده سازمان­ها و چگونگی عملکرد آن­ها در اختیار داشتن اطلاعات مربوط، به‌موقع و قابل اعتماد است. برای دسترسی به این هدف نه­تنها باید سازه­های موثر بر تحولات آینده سازمان­ها، شناسایی و استراتژی لازم برای تطبیق با آن­ها فراهم گردد، بلکه رویکردهای نوین مبتنی بر خلق ارزش تکنیک­های مرتبط با تولید، تدارک و ارائه اطلاعات مورد نیاز مدیران برای تصمیم­گیری در شرایط مذکور است ]4[.

امروزه سازمان‌ها، اعم از کوچک و بزرگ، درگیر موقعیت‌های به مراتب پیچیده‌تر از گذشته‌اند. موضوعاتی نظیر رقابت فشرده در بازار، نوسانات اقتصادی، بحران‌های روزمره در روابط بین المللی، پیشرفت سریع تکنولوژی در اغلب زمینه‌ها حساسیت بیش از پیش عامل انسانی در سازمان و بسیاری از مسائل دیگر، مدیریت سازمان‌ها را بسیار دشوارتر از گذشته کرده است، بطوریکه مدیریت از وضع یک تصمیم برای یک عمر به وضع یک تصمیم برای یک روز تغییر موضوع داده است ]8[. اما نظریه پردازان سنتی مدیریت تلاش می‌کردند تا “بهترین راه” را برای فعالیت مدیران در وضعیت‌های گوناگون، شناسایی کنند؛ به طوری که پس از دستیابی به اصولی جهان‌شمول، “مدیریت خوب” الزاماً در گرو یادگیری و نحوه به کارگیری آن‌ها باشد. اما دیری نگذشت که پژوهشگران دریافتند که گاهی اوقات ضرورت دارد تا برخی از اصول سنتی، برای دستیابی به نتایج بهتر، نادیده گرفته شوند. بطوری که یک الگوی مدیریت برای همه موقعیت‌ها به عنوان بهترین راه و روش وجود ندارد. وظیفه مدیر این است که چه روشی در چه موقعیت خاصی تحت چه شرایط ویژه‌ای و در چه زمان به خصوصی، بهترین زمینه را برای نیل به اهداف مدیریت فراهم می‌کند. از این رو شرایط خاص هر شرکت و محیط آن باعث شد که برای مدیریت هر چه بهتر شرکت روش‌های متنوعی استفاده شود و این مهم باعث پیدایش رویکردهای جدیدی در حسابداری مدیریت شد.

**2- اهمیت موضوع**

سازمان همچون منشوری کثیرالوجه است که باید برای شناختن کامل آن نگاهی موشکافانه به تمامی وجوه آن بیندازیم و با چشمانی متعدد بدان نگریسته شود. زمانی که ما با یک چشم به پدیده‌ای می‌نگریم مسلماً تمامی ابعاد آن را نخواهیم شناخت، وقتی هر دو چشم را به سوی آن می‌گشاییم شناخت ما کامل تر می‌شود و اگر چشمان بسیار دیگری هم داشتیم تا زوایای پنهان آن پدیده را می‌نگریستند به یقین تصویری واقعی‌تر و شناختی جامع تر از آن پدیده حاصل می‌شود. طریقی که ما به پدیده‌ها می‌نگریم درک ما از آن‌ها را شکل می‌دهد و اگر تغییراتی در جهت تکیمل این نحوه نگرش صورت پذیرد مسلماً در تکامل و تعالی درک ما از سازمان به عنوان پدیده مورد بررسی مؤثر خواهد افتاد.

تئوري اقضایی در زمانی شکل گرفت که دانشمندان متوجه شدند برخی از روش‌هاي بسیار موثر که در شرایط خاصی موفق بودند، نتوانستند در شرایط دیگري حتی در همان شرکت اثربخش باشند. لذا متوجه شدند که یک روش که در یک حالت موثر واقع شده است، الزاماً در همه حالت‌ها و شرایط موفق نخواهد بود.

لزوم بررسی این تئوری برای حسابداری از آن جهت دارای اهمیت است که مخاطبین و استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری متعدد و متنوع هستند و هر کدام دارای علایق و انگیزه‌های خاصی هستند که به تبع آن نیازهای اطلاعاتی آن‌ها نیز متفاوت است. به منظور پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابداری، حسابداری به دو شاخه حسابداری مالی و حسابداری مدیریت تقسیم شده است تفاوت این دو در جدول 1 عنوان شده است ]5[.

جدول 1: تفاوت هاي بين حسابداری مالی و حسابداری مدیریت

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **مورد** | **حسابداری مالی** | **حسابداری مدیریت** |
| هدف تهیه اطلاعات | برون سازمانی | دورن سازمانی |
| الزامات گزارشگری | الزامات قانونی و رعایت استانداردهاو اصول حسابداري | عدم الزام رعایت اصول وقوانین و مقررات |
| خواسته و مطلوبیت مدیر در شکل و محتوای گزارش | ملاک نیست | معیار اصلی است |
| دوره گزارشگری | معمولا سالانه | کوتاه مدت |
| نوع گزارش | صورت‌های مالی | محدودیتی ندارد |
| واحد اندازه گیری | فقط واحد پولی | هر واحد اندازه‌گیری |
| حجم و فشردگی گزارشات | عمدتا کم حجم و فشرده | عمدتا حجیم و مفصل |
| محتوای گزارش | عمدتا گذشته‌نما و واقعی | عمدتا آینده‌نگر و تخمینی |
| مبنای ارزیابی | عمدتا بهای تمام شده تاریخی | عمدتا قیمت جاری |
| تاکید بر ویژگی کیفی | عمدتا قابل اتکا | عمدتا مربوط بودن |

همانطور که در جدول 1 مشاهده می‌شود اطلاعات ارایه شده برای حسابداری مدیریت عمدتا بستگی به نظر مدیریت دارد و این خواسته مدیر است که نوع، دوره، حجم، واحد اندازه‌گیری، محتوا و غیره را برای این اطلاعات تعیین می‌کند. رویکرد اقتضایی در حسابداری مدیریت بر مبنای این فرض است که یک سیستم حسابداری مدیریت مناسب و جهان شمول که به طور برابر و برای همه؛ سازمان ها و در همه شرایط بکار رود، وجود ندارد ]11 - 17[ وظیفه مدیر این است که چه روشی در چه موقعیت خاصی تحت چه شرایط ویژه‌ای و در چه زمان به خصوصی بهترین زمینه را برای نیل به اهداف مدیریت فراهم می کند. فشارهای محیطی تاثیر زیادی بر طراحی و کنترل سیستم حسابداری مدیریت دارند.

تئوری اقتضایی حسابداری مدیریت به این فرض اشاره دارد که یک سیستم حسابداری مناسب جهانی که برای هر سازمانی با هر شرایطی مناسب باشد ، وجود ندارد. حسابداران مدیریت می‌توانند از این شعار تبعیت کرده و یک سیستم حسابداری مناسب طراحی کنند، به جای اینکه به یک سیستم خوب معتقد باشند که همه جا برای همه در دسترس باشد ]14[.

**3- تئوری اقتضایی**

نظریه پردازان سنتی مدیریت تلاش کردند تا “بهترین راه” را برای فعالیت مدیران در وضعیت‌های گوناگون، شناسایی کنند؛ به طوری که پس از دستیابی به اصولی جهانشمول، “مدیریت خوب” الزاماً در گرو یادگیری و نحوه به کارگیری آن‌ها باشد. اما دیری نگذشت که پژوهشگران دریافتند که گاهی اوقات ضرورت دارد تا برخی از اصول سنتی، برای دستیابی به نتایج بهتر، نادیده گرفته شوند. از این رو شکل گیری نظریه اقتضایی آغاز شد ]3[.

رویکرد تئوری اقتضایی برای مطالعات سازمانی در سال 1950 شروع به توسعه کرد که این امر واکنشی بود به تئوری‌های قبلی مدیریت که، علی رغم تنوعشان، عموما بر " بهترین راه برای سازمان" تاکید دارند.

رهیافت اقتضایی که گاهی رهیافت وضعیتی نیز نامیده می‌شود، بر اجتناب از اصول گرایی مطلق تأکید دارد؛ در واقع، ضرورت مدیریت بر مبنای اقتضا از این واقعیت نشأت می‌گیرد که عملکرد مدیر در هر زمان، باید با توجه به “موقعیت و مجموعه شرایط فعالیت وی” ارزیابی شود. وظیفه نظریه و علم، تجویز یک عمل برای یک وضعیت خاص نیست، بلکه یافتن روابطی بنیادی، فنون اساسی و سازماندهی دانش موجود بر مبنای مفاهیمی روشن است؛ زیرا نحوه کاربرد فنون مذکور در عمل، به وضعیت بستگی دارد؛ از این رو تاکید می‌شود که “مدیریت مؤثر”، همواره بر مبنای شناخت مقتضیات تحقق می‌پذیرد ]1[.

در واقع بر مبنای رویکرد اقتضایی، “ساختاری که برای یک سازمان مفید است، ممکن است برای یک سازمان دیگر فاقد مطلوبیت باشد” و حتی گفته می‌شود “آنچه که در یک زمان خوب عمل می‌کند، ممکن است در آینده (به دلیل تغییر مقتضیات) خوب عمل نکند ]1[.

شعور متعارف نیز ضرورت استفاده از “رهیافت اقتضایی” در رفتار مدیریت را تأیید می‌کند. از آنجا که سازمان‌ها از حیث اندازه، هدف‌ها، نوع فعالیت‌ها و مانند آن، با هم تفاوت دارند، یافتن اصول جهان شمولی که در همه شرایط و وضعیت‌های سازمانی گوناگون کارساز باشند، عجیب به نظر می‌رسد. به همین دلیل می‌توان گفت که: “همه چیز بستگی دارد به …” و این پرسش را مطرح کرد که “به چه چیز بستگی دارد؟”. پژوهشگران مدیریت تلاش می‌کنند در پاسخ به این پرسش، “متغیرها” یا “چیزها” را شناسایی کنند. در نگاره زیر چهار متغیر مشهور اقتضایی، که از میان حداقل یکصد متغییر گوناگون انتخاب شده اند، ارائه گردیده است. این متغیرها به طور متداول مورد استفاده قرار می‌گیرند و تصوری برای درک معنی متغیر اقتضایی ارائه می‌کنند ]3[:

**1- اندازه سازمان:** از دهه 1960 اندازه نیز یک عنصر مهم در درک ماهیت ساختارهای سازمانی شده است. آنها دریافتند ارتباط واضحی بین اندازه یک شرکت (مثلا بر حسب تعداد کارکنان یا ارزش دارایی ها) و ساختار آن وجود دارد. این نشان می‌دهد اندازه می تواند سیستم های مدیریت مناسبی را ایجاد کند. به عبارت دیگر، اگرمدیران به صورت مناسب به مسائل اندازه نپردازند، در اینصورت سیستم‌های نامناسبی ایجاد می‌شوند که مسائل مدیریتی و کنترلی بیشتری را خلق می‌کنند. شرکت‌های بزرگ تخصصی‌تر، استانداردسازی، رسمی سازی بیشتری دارند، اما در سازمان‌های کوچک، این ویژگیها اهمیت کمتری دارند ]14[. این معیار تأثیرعمده‌ای بر نحوه عملکرد مدیران دارد؛ زیرا هـر انـدازه سازمان افـزایـش یابد، مسأله ایجاد هماهنگی در آن نیز افزایش می‌یابـد، بـرای ایجـاد هماهنگی در یک سازمان 50 نفره باید از ساختار ویژه‌ای استفـاده شود که با ساختـار مناسب برای یـک سازمـان 50000 نفره بسیـار متفاوت است.

**2- تکنولوژی تولید:** تکنولوژی به روش های تولید پذیرفته شده توسط شرکت‌ها اشاره دارد برای مدیران این است که موفق ترین شرکت‌ها ساختارهای خود را بر اساس ماهیت روش‌های تولید استوار می‌کنند. به عبارت دیگر، اگر شرکت نتواند تکنولوژی خود را با ساختارش تطبیق دهد، نمی‌تواند به عنوان یک سازمان پایدار موفق باشد. سازمان های بوروکراتیک نوآوری کمتری دارند، چون نیازی به برآورده کردن نیازهای مشتری‌های مختلف ندارند زمانی که یک شرکت نتواند تکنولوژی خود را با ساختارش تطبیق دهد، نمی‌تواند به عنوان یک سازمان پایدار موفق باشد. در تکنولوژی‌های هنری و غیرروتین، فرایندهای سازمانی از طریق فرایندهای جستجوی غیرقابل تحلیل سازماندهی می شوند، درحالیکه در تکنولوژی های روتین و فنی وحرفه ای، از طریق فرایندهای جستجوی قابل تحلیل سازماندهی می‌شوند ]14[.

**3- عدم اطمینان محیطی:** میـزان عـدم اطمینـان نـاشی از تغییــرات مستمر در محیط‌های اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، فن آوری و سیاسی بر فراگرد مدیریت اثر می‌گذارد. آنچه که برای یک محیط پایـدار و قابل پیش بینی خوب کار می‌کند، ممکن است برای یک محیط غیـر قـابـل پیش بینی و در حـال تحول سریـع و مستمر، کاملاً نامنـاسب باشد. شرکت‌هایی که در یک محیط تجاری باثبات فعالیت می‌کنند، مکانیکی ترند. شرکت‌هایی که در محیط های بی‌ثبات و عدم قطعی فعالیت می‌کنند، تمایل دارند سازماندهی شده‌تر و کمتر بوروکراتیک باشند. آن‌ها در می‌یابند که سازمان‌هایی که عملکرد بهتری تحت عدم قطعیت دارند، کاملا متمایزسازی و ادغام سازی شده‌اند، در حالیکه سازمان‌های مشابه در شرایط با ثبات، کمتر متمایز و ادغام پذیرند. سازمان‌هایی که عملکرد بهتری تحت شرایط متغیر (عدم قطعیت) دارند، متمایز سازی و ادغام بیشتری دارند، در حالیکه سازمان‌های مشابه در محیط های باثبات دارای متمایزسازی و ادغام کمتری‌اند ]14[.

**4- ساختار شرکت:** ساختار به ایجاد روابط خاصی بین افراد با اهداف و وظایفی خاص اشاره دارد. ابزارهای ساختاری شامل توسعه کنترل، شکل های تمرکززدایی، درجه توسعه شغلی، گسترش رسمی سازی و غیره می‌باشد. انواع مختلفی از ساختارها را میتزبرگ ارائه می‌کند که می‌تواند مناسب ترین آن‌ها را انتخاب کرد. اینها عبارتند از: ساختار ساده، بوروکراسی ماشینی، بوروکراسی حرفه ای، شکل بخش بندی شده و روزمره گرایی ]14[. همچنین افـراد از حیـث میـزان تمـایل بـه رشد، مـیـزان بلوغ، استقلال، تحمل ابـهام و انتـظارات و نظایـر آن بـا هم تفـاوت دارند. ایـن گونـه تفاوت‌ها بویژه هنگامی اهمیت می‌یابنـد کـه مدیـر بخواهد با توجـه بـه وضعیـت نیــروی انـسانی، ازمیـان روش های انگیزش، سبکهای رهبری و طراحی‌های شغلی، گزینه‌های مناسبی را به کار گیرد.

تئوری اقتضایی نگرش سیستم باز و قائل شدن به سرشتی اجتماعی برای رفتارهای سازمانی را در نظر می‌گیرد. این نظریه‌ها بر محیط تأکید بسیار دارند و این پیش فرض را که سازمان‌ها رفتار و عملکردی عقلایی و منطقی دارند به شدت مورد انتقاد قرار داده‌اند. سازمان ها هدف اصلی خود را که بقاست دنبال می‌کنند و سایر اهداف که در فلسفه سازمان منطقی به نظر می‌رسند، مانند کارایی و بهره وری، در این میان جنبه ثانویه پیدا می‌کنند. محیط سازمان ها پر از ابهام و پیچیدگی است و در چنین فضایی تصمیم گیری عقلایی کاربرد چندانی ندارد. شکل زیر مشخصات این تئوری را بهتر بیان می‌کند:

**شکل 1: ویژگی‌های انواع مکتب‌ها**

|  |
| --- |
|  |

**4- تئوری اقتضایی و هزینه‌یابی برمبنای فعالیت**

همزمان با تحولات مکتب‌های مدیریت و پیدایش تئوری اقتضایی حسابداری و به خصوص حسابداری مدیریت نیز دچار تحول شد و رویکردهای جدیدی ایجاد شد. این رویکردهای جدید به دلیل پیچدگی فنآوری تولید محصولات، رقابت، تغییر در شرایط محیطی و ... بوجود آمده است. به طوری که آنتونی هالپور بین دیدگاه سنتی حسابداری و آنچه ما به عنوان عملکرد واقعی حسابداری می شناسیم تمایزقائل شده است. از نظر او حسابداری پدیده‌ای کاملا فنی و ساکن نیست بلکه شامل مجموعه‌ای از فرایند‌ها، تکنیک‌ها، قوانین انسانی، سازمانی و اجتماعی است. برای محققان سنتی، حسابداری مدیریت به عنوان یک حسابداری ساکن، فنی و وابسته به تاثیرات سازمانی است، که راه حل‌هایی جهانی را ارائه می‌کند و نقش محققان شناخت و مشکلات و راه گشایی آن است ]14[.

تغييرات سريع فن­آوري ­اطلاعات و ­افزايش ­رقابت جهاني بر روي تمامي شرکت­ها تاثيرگذار بوده است. بنابراين مديريت منابع محدود به صورت کارا نه فقط براي شرکت­هاي توليدي و بازرگاني، بلکه براي شرکت­هاي خدماتي هم از اهميت ويژه­اي برخوردار شده است. اين تغييرات گسترده باعث شده تا روش سنتي محاسبه بهاي تمام شده خدمات کارايي و صحت خود را از دست بدهد ]18[. در مقابل، هزینه­یابی بر مبنای فعالیت ابزاری قوی برای مدیریت عملیات پیچیده تجاری–تولیدی از طریق ارزیابی دقیق فعالیت­های مورد نیاز فرایندهاست، چرا ­که این روش قادر است بهبود عملکرد و سودآوری را به همراه آورد و قدرت پاسخ‌گویی برای مدیران و مسئولین را فراهم کند ]7[.

امروزه خطوط توليدي و کانال­هاي بازاريابي بسيار پيچيده و متعدد شده­اند. دستمزد مستقيم بخش کوچکي از هزينه­هاي شرکت را شامل مي­شود در صورتي­که هزينه­هاي مربوط به پشتيباني فعاليت­هاي شرکت­ها، بازاريابي، توزيع، مهندسي و ساير هزينه­هاي سربار به گونه­اي وسيع و فراگير افزايش يافته­اند. اما اکنون بسياري از شرکت‌ها، اين هزينه­هاي پشتيباني و سربار را به طور ناقص بر مبناي ثابت دستمزد مستقيم تخصيص مي‌دهند. اين مسئله مي­تواند ريسک تصميم­گيري ضعيف ناشي از اطلاعات هزينه نادرست را افزايش داده و رقابت موثر شرکت را خدشه­دار سازد. اين در حالي است که به منظور موفقيت در دنياي رقابت، بهاي صحيح توليد محصول يا ارائه خدمت بايد مشخص شود ]16[.

سیستم‌های سنتی غالباً برای جریان­های تولیدی ساده و استاندارد به کار گرفته می­شوند و در شرایط پیچیده و غیر استاندارد به هیچ عنوان کارا نمی‌باشند. در این سیستم‌ها، تأثیرات حجم خدمات و پیچیدگی آن در هزینه‌یابی مشاهده نمی­گردد و ممکن است خدمات با حجم و پیچیدگی بالا و خدمات با حجم و پیچیدگی پایین، هر دو از یک نرخ جذب سربار برای ارائه واحد خدمات برخوردار باشند. با ملاحظه مشکلات موجود در سیستم­های هزینه­یابی سنتی و نیز رشد رقابت و پیچیده شدن تکنولوژی امروز، ضرورت بکارگیری و استفاده از روش‌های جدید هزینه­یابی بیش از پیش احساس می­شود، زیرا سازمان­ها برای قیمت­گذاری خدمات و اتخاذ تصمیمات استراتژیک، نیاز به استفاده از اطلاعات صحیح در مورد هزینه­ها دارند]9[. افزون بر این، استفاده از روش­های سنتی قابلیت رقابت را کاهش می­دهد و امکان بهبود عملکرد و سودآوری را محدود می­کند. در مقابل، هزینه­یابی بر مبنای فعالیت ابزاری قوی برای مدیریت عملیات پیچیده تجاری –تولیدی از طریق ارزیابی دقیق فعالیت­های مورد نیاز فرآیندهاست چرا­که این روش قادر است بهبود عملکرد و سودآوری را به همراه آورد و قدرت پاسخ‌گویی برای مدیران و مسئولین را فراهم کند ]7[.

هزينه‌يابي سنتي اين سيستم که اغلب براي جريان­هاي توليدي ساده، استاندارد و معمولي به کار گرفته مي‌شود، بهاي تمام شده محصول را بدون در نظر گرفتن فعاليت­هاي لازم جهت توليد و توزيع و اثرات تکنولوژي پيشرفته در نظر مي‌گيرد. اين سيستم معمولا براي هزينه­يابي محصولات يا خدمات از يک يا حداکثر چند مرکز هزينه براي تخصيص هزينه­ها در سطح شرکت يا دايره استفاده مي­کند. افزون بر آن در اين روش عموما از يک مبنا (معمولا هزينه دستمزد مستقيم يا ساعت کار ماشين آلات) يا حداکثر چند مبنا جهت تسهيم هزينه­ها استفاده مي­کند که اکثراً مالي بوده و الزاما بر اساس روابط علت و معلولي نيستند ]9[.

هدف اصلي روش­هاي سنتي بهاي تمام شده، ارائه اطلاعات در زمينه سودآوري است و معمولا جهت برنامه‌ريزي و کنترل مديران چندان مناسب و دقيق نبوده و در مواردي نيز مي­تواند منجر به تصميم­گيري اشتباه شود.

در سيستم­هاي هزينه­يابي سنتي، اغلب رديابي هزينه­هاي اداري، بازاريابي و توزيع محصول به موجودي­هاي کالا معمولا يک روش قابل قبول مجاز براي گزارش­هاي خارجي نيست. در صورتيکه اين هزينه­ها کاملا بخشي از هزينه­هاي يک محصول يا خدمت است ]4[. لذا سيستم­هاي هزينه­يابي بايد بکارگرفته شوند تا پتانسيل لازم به منظور هزينه­يابي دقيق­تر محصولات و خدمات داشته و اطلاعات مناسب­تري براي تصميم­گيري­هاي مديريتي در اختيار قرار دهند.

در اواخر دهه 1960 و اوايل دهه 1970، برخي نويسندگان حسابداري از جمله استاباس[[1]](#footnote-1) و سالامونز[[2]](#footnote-2) به رابطه بين فعاليت­ها و هزينه­ها اشاره کردند ولي توجه جدي محافل دانشگاهي و حرفه­اي به اين رابطه در دهه 1980 بيشتر جلب گرديد. این تحول همزمان با تحول در رشته مدیریت و بعد از پیدایش نگرش تئوری اقتضائی بوجود آمد. اين افزايش توجه عمدﺗاً بر اثر پيدايش سه سازه اصلي زير بوده است ]9[:

1. تغييرات نويني که در دنيا جهت معرفي تکنولوژي­هاي مدرن، سيستم­هاي اطلاعاتي هوشمند، خبره و قابل انعطاف و مکانيزم­هاي توليدي جديد در کشورهاي مختلف به ويژه در ژاپن رخ داده بود.
2. تغيير فلسفه فکري بسياري از مديران شرکت­ها که علاوه بر سودآوري، رقابت در سطح جهاني، افزايش رضايت مشتريان در سطح بين­المللي­، تاکيد بر کنترل کيفيت محصولات و کاهش هزينه­ها نيز داشت .
3. تشريح فضاي جديد توليد، نقش­هاي گوناگون تکنولوژي و ديدگاه­هاي جديد مديران توسط عده­اي از نويسندگان و انعکاس نارسايي­هاي سيستم حسابداري مديريت در ارائه اطلاعات دقيق هزينه­ها در اين شرايط.

با توجه به سه عامل ذکر شده مشخص می‌شود این تفکر اقتضایی در سیستم مدیریت بوده که باعث تغییر تفکر و روش‌های حسابداری مدیریت شده به طوری که حسابداری نیز مانند مدیریت با توجه به عوامل محیطی نجات خود را در تغییر روش‌ها دیده و اين مسائل منجر به معرفي سيستمي جديد تحت عنوان "هزينه­يابي بر مبناي فعاليت" (ABC) شد.

کپلن و آندرسن[[3]](#footnote-3)(2004) هزينه­يابي بر مبناي فعاليت را به عنوان يک روش پيشرفته تخصيص هزينه­هاي سربار، ارزيابي سودآوري محصول يا خدمت و مديريت هزينه­هاي عملياتي يا به عنوان روشي به منظور­ هزينه­يابي و نظارت فعاليت­هايي که منابع را مصرف مي­کنند و هزينه­يابي خروجي‌هاي نهايي تعريف مي­کنند­ ]16[.

منطق مدل هزينه­يابي بر مبناي فعاليت اين است که "مراکز هزينه فعاليت[[4]](#footnote-4)" بيشتر با ساختار مناسب به همراه مبناهاي تخصيص خاص فعاليت، که "محرک هزينه" ناميده مي­شوند، منجر به هزينه­يابي صحيح­تر فعاليت­ها مي­گردند. تخصيص هزينه­ها به محصولات به وسيله مبناهاي تخصيص فعاليت­هاي مختلف که به وسيله محصولات گوناگون استفاده مي­شوند، منجر به هزينه‌هاي محصول صحيح­تر خواهند شد ]15[.

نياز به اطلاعات عملياتي درمورد فعاليت­ها، مقدمه ظهور مدل دو بعدي سيستم هزينه­يابي بر مبناي فعاليت را فراهم نمود. اين نگرش جديد، مشخصاً به منظور ارائه اطلاعات مفيد در جهت دستيابي به اهداف اصلاحي در داخل و خارج از سازمان پديد آمد.

از نظر مفهومي هزينه­يابي بر مبناي فعاليت، افزون بر اين که هزينه­هاي مستقيم (تجهيزات مصرفي و هزينه نيروي انساني) را به فعاليت مربوط به خود تخصيص مي­دهد، دقت در تخصيص هزينه­هاي غير مستقيم را نيز افزايش مي­دهد. بدين ترتيب اين روش باعث شده است، بسياري از هزينه­هايي که تا کنون در سازمان­ها قابل شناسايي نبودند، اکنون قابل رديابي با فعاليت­ها باشند ]2[.

طرفداران مدل هزينه­يابي بر مبناي فعاليت ادعا مي­کنند که کليه فعاليت­هايي که در يک سازمان صورت مي­گيرد نهايتا در راستاي حمايت از توليد و توزيع محصولات يا خدمات آن مي‌باشند، بنابراين کليه اين فعاليت‌ها بايد به عنوان "هزينه­هاي محصول "در نظر گرفته شوند. افزون بر آن، کليه هزينه­ها حتي هزينه­هاي به اصطلاح مشترک و هزينه­هاي ثابت در بلندمدت متغير مي­باشند. بنابراين هزينه­يابي بر مبناي فعاليت بر خلاف روش­هاي معمول از مفهوم سنتي هزينه­هاي ثابت دوري مي­جويد و بر اساس تکيه بر رفتار هزينه­ها در بلندمدت، کليه هزينه­ها را به محصولات به طور جداگانه يا به صورت زنجيره­اي بر اساس هزينه­هاي متغير تخصيص مي­دهد ]9[.

هزينه­يابي بر مبناي فعاليت خود به تنهايي منجر به تصميم­گيري نمي­شود. بلكه اين سيستم طراحي شده است تا بتواند اطلاعات دقيق­تر و صحيح­تري در مورد محصولات توليدي يا خدمات ارائه شده، فعاليت­هاي پشتيباني و هزينه آنها ارائه نمايد. لذا مديريت مي­تواند بر روي محصولات و فرآيندهايي تمركز كند كه بيشترين توانايي در ايجاد اهرم به منظور افزايش سود را دارا هستند. اين سيستم به مديريت كمك مي­كند تا تصميم‌گيري مناسب­تري درباره طراحي محصولات، قيمت‌گذاري، بازاريابي، تركيب محصولات و ايجاد انگيزه جهت بهبود مستمر عمليات شركت انجام دهد ]16[.

هزينه­يابي بر مبناي فعاليت از طريق ايجاد اطلاعات بهتر و مناسب­تر در مورد هزينه­ها و منابع مورد نياز به منظور توليد كالاها يا ارائه خدمات به مشتريان، مديران را قادر مي­سازد تا قيمت­گذاري مناسب­تر و صحيح­تري را انجام داده و بتوانند روابط خود را با مشتريان به بهترين نحو تنظيم كنند ]10[.

مزاياي بكارگيري سيستم هزينه­يابي بر مبناي فعاليت زماني براي يك شركت مشخص مي‌گردد كه اين سيستم و پيشرفت آن با استراتژي شركت مرتبط باشد. در غير اين صورت سيستم هزينه‌يابي بر مبناي فعاليت تنها يك سيستم هزينه­يابي است كه توانايي بالقوه در ارائه اطلاعات صحيح­تر در مورد بهاي تمام شده دارد كه در مقابل سيستم سنتي بهاي تمام شده مناسب­تر مي‌باشد ]12[.

مديريت استراتژيك هزينه­ها منجر به ارائه يك ديدگاه فرآيندي نسبت به يك ديدگاه ذهني در مورد برنامه‌ريزي كارها و فرآيندها و درك هزينه­ها مي­شود. همچنين كارگروهي را به جاي كار فردي، مديريت هزينه را نه به عنوان يك عامل براي تامين مالي بلكه به عنوان يك ابزار مديريتي، كاهش هزينه­هاي ثابت در بلندمدت به جاي كوتاه مدت در نظر گرفته و منجر به گسترش حوزه حسابداري مديريت و مديريت هزينه­ها به هردو گروه مصرف كنندگان و تهيه كنندگان مي­شوند ]12[.

بنابراین در هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت همانند تئوری اقتضایی یک نگرش سیستم باز و قائل شدن به سرشتی اجتماعی برای رفتارهای سازمانی را در نظر می‌گیرد طوری که کار گروهی را در اولویت قرار می‌دهد و توجه به محیط پیرامون و رقابت محصول را نیز مورد توجه قرار می‌دهد. این نظریه‌ها بر محیط تأکید بسیار دارند و این پیش فرض را که سازمان‌ها رفتار و عملکردی عقلایی و منطقی دارند به شدت مورد انتقاد قرار داده‌اند. محیط سازمان‌ها پر از ابهام و پیچیدگی است و در چنین فضایی تصمیم‌گیری عقلایی کاربرد چندانی ندارد.

برای کمک به شناخت بهتر چگونگی تاثیر تئوری اقتضایی بر روش های حسابداری تفاوت­هاي موجود بين روش­هاي سنتي هزينه­يابي و روش هزينه­يابي بر مبناي فعاليت در جدول زیر نشان داده شده است ]9[:

جدول 2: تفاوت هاي بين سيستم سنتي و هزينه­يابي بر مبناي فعاليت

| **روشهاي سنتي** | **روش هزينه­يابي بر مبناي فعاليت** | **ردیف** |
| --- | --- | --- |
| هدف اصلي آنها ارائه اطلاعاتي در زمينه سودآوري است | هدف اصلي آن ارائه اطلاعاتي در زمينه سودآوري، رضايت مشتريان و رقابت در سطح بين­المللي است. | 1 |
| براي جريان هاي توليدي ساده، استاندارد و معمولي به كارگرفته مي­شوند | براي جريانهاي توليدي ساده، پيچيده و غير­استاندارد كاربرد دارد. | 2 |
| بهاي­تمام­شده محصول را با استفاده از مواد اوليه مستقيم، دستمزد مستقيم و سربار كارخانه محاسبه مي­كنند و رسماً اثرات تكنولوژي پيشرفته را منظور نمي­كنند | بهاي­تمام شده را با استفاده از مواد اوليه مستقيم و سربار كارخانه (يا هزينه­هاي تبديل) محاسبه مي­كند (هزينه­هاي مربوط به تكنولوژي) كنترل كيفيت و رقابت در سطح جهاني را در نظر مي­گيرد. | 3 |
| بهاي تمام شده را براي يك دايره، محصول يا خدمت بدون توجه مستقيم به فعاليتهاي لازم جهت توليد و توزيع محاسبه مي­كنند | جهت محاسبه بهاي تمام شده رابطه عليت بين فعاليتهاي لازم جهت توليد و توزيع محصول يا خدمت و ارزش اقتصادي منابع به كارگرفته شده را به طور مستقيم و با مبالغ كمي ايجاد مي­نمايد. | 4 |
| داراي يك يا حداكثر چند مركز هزينه براي تخصيص هزينه­ها در سطح شركت يا دايره مي­­باشند | از مراكز هزينه­هاي متعدد كه با توجه به ميزان فعاليت­ها تعيين مي­گردند، استفاده مي­كند. | 5 |
| از يك مبنا(معمولاً هزينه دستمزد مستقيم يا ساعات كار ماشين­آلات) يا حداكثر چند مبنا جهت تقسيم هزينه­هاي سربار كارخانه استفاده مي­كنند. | از مبناهاي مناسبي براي هر مركز فعاليت هزينه استفاده مي­كند و داراي مبناهاي چندگانه است. | 6 |
| از مبنا(ها)ي تقسيم سربار استفاده مي­كنند كه الزاماً بر اساس روابط علت و معمولي تمام اقلام سربار سازمان نيستند. | براي هرفعاليت، صرفاً براساس روابط علت ومعلول، مبناي مقتضي تسهيم سربار كارخانه را تعيين ومورد استفاده قرار مي­دهد. | 7 |
| اكثراً از مبناهاي مالي جهت تقسيم هزينه­هاي سربار استفاده مي­كنند. | از مبناهاي مالي و غير­مالي جهت تقسيم هزينه­هاي سربار بهره مي‌گيرد. | 8 |
| هزينه­ها را به دو گروه، «هزينه­هاي محصول» و «هزينه­هاي دوره» تقسيم مي­كنند همچنين هزينه­هاي ثابت را از هزينه­هاي متغير متمايز مي­سازند. | كليه هزينه­ها را در هزينه محصول تلقي مي­كند و با توجه به ديد بلند مدت ، كليه هزينه­ها را متغير در نظر مي­گيرد. | 9 |
| مي­توانند براي تصميم­گيري مديران گمراه­كننده باشند. | اتخاذ تصميم­گيري صحيح و مناسب را با استفاده از اطلاعات سيستم حسابداري مديريت مكمل مي­سازد. | 10 |
| جهت برنامه­ريزي و كنترل مديران چندان مناسب و دقيق نيستند. | براي برنامه­ريزي و كنترل بسيار مناسب است و اطلاعات دقيق را در اين زمينه فراهم مي­سازد. | 11 |

با توجه به تفاوت‌های عنوان شده می‌توان گفت یکی از ویژگی‌های مهم ABC که آن را از سیستم‌های سنتی متمایز می‌سازد، این است که به پدیده‌های نوین تولید و اثرات تکنولوژی حاکم بر صنایع و تغییرات محیط امروز توجه می‌کند و در حد امکان این اثرات را به طور کمی جذب محصولات یا خدمات می‌کند. پیدایش فرایند خودکار، ماشین‌های الکترونیکی و به طور کلی تکنولوژی پیشرفته تولید، ساختار هزینه‌های محصول را به شدت تغییر داده است و این دلیلی بر شکل گیری این روش به جهت پیدایش تئوری اقتضایی در مدیریت می‌باشد که در ذیل به ارتباط تئوری اقتضایی با تفاوت های هزینه یابی سنتی و هزینه یابی بر مبنای فعالیت پرداخته شده است:

**1- اندازه سازمان:** بزرگی سازمان‌ها باعث شده اند که هزینه‌های جانبی سازمان نیز افزایش بیابد به طوری که هزینه‌های غیر مستقیم محصولات که قبلا درصد کمی از بهای محصول را به خود اختصاص می‌داد در دنیای کنونی سهم بالایی داشته باشد. شرکت‌های بزرگ تخصصی‌تر، استانداردسازی، رسمی سازی بیشتری دارند، اما در سازمان‌های کوچک، این ویژگی‌ها اهمیت کمتری دارند. این معیار تأثیر عمده‌ای بر نحوه عملکرد مدیران و به تبع آن حسابداری مدیریت دارد. در هزینه‌یابی سنتی هزینه‌های شرکت به دو گروه هزینه های محصول و هزینه‌های دوره تفکیک می‌شود حال آنگاه با بزرگ شدن اندازه سازمان هزینه‌های دوره زیاد شده و به دلیل اینکه این هزینه‌ها به محصولات قابل تخصیص نبود، بهای محصولات از دقت کمتری برخوردار بود و مبنای درستی برای تصمیم گیری محسوب نمی‌شد اما در هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت كليه هزينه‌ها، هزينه محصول تلقي مي‌شود و با توجه به ديد بلند مدت، كليه هزينه‌ها را متغير در نظر مي‌گيرد. و این مورد باعث برنامه‌ريزي و كنترل بسيار مناسب شده و اطلاعات دقيق را در اين زمينه فراهم مي‌سازد.

**2- تکنولوژی تولید:** تکنولوژی به روش‌های تولید پذیرفته شده توسط شرکت‌ها اشاره دارد. به عبارت دیگر، اگر شرکت نتواند تکنولوژی خود را با ساختارش تطبیق دهد، نمی‌تواند به عنوان یک سازمان پایدار موفق باشد. سازمان‎های بوروکراتیک نوآوری کمتری دارند، چون نیازی به برآورده کردن نیازهای مشتری‌های مختلف ندارند. هزینه‌یابی سنتی رضایت مشتریان، پیچیدگی تکنولوژی، و رقابت محصول را در نظر نمی‌گرفت و برای تمام شرکت‌ها با تنوع محصولات و ساختار پیچیده یک نوع هزینه‌یابی را بدون انعطاف پذیری دستور می‌داد. حال آنکه تنوع تکنولوژی باعت شد هزینه‌یابی بر مبناب فعالیت ضعف‌های هزینه‌یابی سنتی را پوشش دهد و در جريان‌هاي توليدي ساده، پيچيده و غير‌استاندارد كاربرد داشته باشد و انعطاف پذیری بیشتری به مدیریت برای محاسبه بهای تمام شده می‌دهد و بهاي‌تمام شده را با استفاده از مواد اوليه مستقيم و سربار كارخانه (يا هزينه‌هاي تبديل) محاسبه مي‌كند (هزينه‌هاي مربوط به تكنولوژي) و كنترل كيفيت و رقابت در سطح جهاني را نیز در نظر مي‌گيرد.

**3- عدم اطمینان محیطی:** میـزان عـدم اطمینـان نـاشی از تغییــرات مستمر در محیط‌های اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، فن آوری و سیاسی بر فراگرد مدیریت اثر می‌گذارد. این مهم باعث شده که هزینه‌یابی سنتی که هدف اصلي آن ارائه اطلاعاتي در زمينه سودآوري است و به شرکت به عنوان یک سیستم بسته (بدون ارتباط با محیط پیرامون) نگاه می‌کند، اثر بخشی کمی داشته باشد و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت که هدف اصلي آن ارائه اطلاعاتي در زمينه سودآوري، رضايت مشتريان و رقابت در سطح بين‌المللي است پدیدار شود. توجه به عوامل محیطی باعث شده در هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت تنها یک دستورالعمل برای اجرا نداشته باشد و هر شرکت با توجه به نوع صنعت و ساختار آن و دیگر عوامل از مبانی مختلف و محرک‌های گوناگون استفاده کند.

**4- ساختار شرکت:** ساختار به ایجاد روابط خاصی بین افراد با اهداف و وظایفی خاص اشاره دارد. به دلیل ساختار خاص هر شرکت و تولید محصولات متفاوت، اهداف و فعالیت‌های آن نیز متفاوت است اما در هزینه‌یابی سنتی تفاوتی برای این مورد قایل نمی‌شدند. در رویکرد جدید هزینه‌یابی از مراكز هزينه‌هاي متعدد كه با توجه به ميزان فعاليت‌ها تعيين مي‌گردند، استفاده مي‌كند و به دلیل تفاوت در فعالیت ها از مبناهاي مناسبي براي هر مركز فعاليت هزينه استفاده مي‌كند و داراي مبناهاي چندگانه است و در تعیین محرک بها رابطه علی و معلولی به طور کامل و دقیق انجام می‌شود. در هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مديريت استراتژيك هزينه­ها منجر به ارائه يك ديدگاه فرآيندي نسبت به يك ديدگاه ذهني در مورد برنامه‌ريزي كارها و فرآيندها و درك هزينه­ها مي­شود. همچنين كارگروهي را به جاي كار فردي، مديريت هزينه را نه به عنوان يك عامل براي تامين مالي بلكه به عنوان يك ابزار مديريتي، كاهش هزينه­هاي ثابت در بلندمدت به جاي كوتاه مدت در نظر گرفته و منجر به گسترش حوزه حسابداري مديريت و مديريت هزينه­ها به هردو گروه مصرف كنندگان و تهيه كنندگان مي‌شوند.

**5- نتیجه گیری**

در دنیای کنونی نمی‌توان علوم را از هم جدا فرض کرد و از تاثیر آن‌ها بر یکدیگر غافل شد و این مهم روز به روز بر همه بیشتر نمایان می‌شود. در این مقاله نیز به ارتباط دو رشته بسیار نزدیک به هم یعنی حسابداری و مدیریت پرداخته شد. به طوری که تغییر نگرش و دیدگاه در مدیریت از رویکرد بسته و منطقی به رویکرد باز و اجتماعی باعث تغییرات در حسابداری و به خصوص حسابداری مدیریت شد. با توجه به اینکه اطلاعات تهیه شده حسابداری مدیریت طبق سلیقه و خواست مدیریت می‌باشد لذا این رشته تاثیر زیادی از تغییرات رشته مدیریت میپذیرد. بطوری که در این مقاله رویکرد اقتضایی در مدیریت باعث پیدایش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری شده است و همچنین می‌توان رویکردهای جدید دیگر نظیر TDABC و FBABC را نیز متاثر از تئوری اقتضایی دانست که به فراخور تغییرات در نحوه مدیریت سازمان، حسابداری نیز تغییر نموده است تا ارتباط این دو بسیار بیشتر از قبل نمود پیدا کند. با توجه به ارتباط تمامی علوم با یکدیگر پیشنهاد می‌شود برای ایجاد تحول و پیدا کردن رویکردهای جدید در حسابداری، دید فراتر نسبت به رشته حسابداری داشت و در دیگر رشته‌ها نیز تا حدودی وارد شده تا تغییرات آن‌ها و چگونگی تاثیر این تغییرات بر حسابداری را مورد بررسی قرار داد. بدین وسیله شاهد به روز ماندن رشته حسابداری و روش‌های مورد استفاده آن هستیم تا اطلاعات تهیه شده توسط حسابداری به عنوان شریان حیاتی بقای سازمان همیشه مورد توجه قرار گیرد.

**منابع و مآخذ**

1. رابینز استیفن. (1392). تئوری سازمان ساختار و طراحی سازمان. ترجمه سید مهدی الوانی و حسن دانایی فر، انتشارات صفار، چ 38.
2. رجبي­، احمد. (1387). *مباني طراحي و کاربرد سيستم هزينه­يابي بر مبناي فعاليت در بهاي تمام شده خدمات بيمارستاني*. چاپ اول، شيراز: انتشارات نويد.
3. رضاييان، علي. (1379). مباني سازمان و مديريت. چاپ اول، تهران، سازمان انتشارات سمت، تابستان 1379.
4. رهنماي رودپشتي، فريدون. (1388). *هزينه­يابي بر مبناي فعاليت و مديريت برمبناي فعاليت­: رويكرد ارزش آفريني در كسب و كار اقتصادي.* چاپ دوم، تهران­: انتشارات ترمه
5. عثمانی، محمد قسیم و علی قاسم زاده. (1385). حسابداری صنعتی 1، انتشارات ترمه.
6. عرب­­مازار­ ­يزدي­، محمد و مهدي ناصري. (1382). امکان­سنجي طراحي مدل محاسبه بهاي تمام شده سپرده­هاي بانکي به روش ABC: مورد بانک رفاه. *بررسي­هاي حسابداري و حسابرسي*، شماره 34، سال دهم، زمستان ، 26-3.
7. عزيزي، احمد و احمد مدرس (مترجمين). (1386). *هزينه­يابي برمبناي فعاليت.* چاپ پنجم­، تهران: مركز تحقيقات تخصصي حسابداري و حسابرسي (سازمان حسابرسي ).
8. ملانظری، مهناز و عاطفه زرابی. (1392). تناسب سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری. فصلنامه پژوهش حسابداری، شماره 9، صص 124-107.
9. نمازي­، محمد. (1377­و­1378)­.­ بررسي سيستم هزينه­يابي بر مبناي فعاليت در حسابداري مديريت و ملاحظات رفتاري آن. *بررسي­هاي حسابداري و حسابرسي*، شماره 26و27، سال هفتم، زمستان و بهار، 106-71.
10. Argyris, Chris; and Robert S. Kaplan (1994). “Implementing New Knowledge: The case of Activity- Based Costing.” *Accounting Horizons*, Vol.8, No.3, PP. 83-105.
11. Bruns, W.J. , J.H Waterhouse, (1975) "Budgetary Control and Organization Structure", J. Acc. Res, 13, 177–203.
12. Cinquini, Lino; Vitali, Paola Miolo; Pitzalis, Arianna; and Cristina Campanale (2007).“ Cost Measurement in Laparoscopic Surgery: Results from an Activity-Based Costing Application.” *6th Annual HCTM Conference*, Italy, <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/4992> [Online].
13. Cooper, Robin; and Robert S. Kaplan (1990). “Measure Costs Right: Make the Right Decision.” *The CPA Journal* ,Vol.60, No.2, pp.38-45.
14. Danture Wickramasinghe and Chandana Alawattage (2007) "[*Management Accounting Change*](http://utacc90.blogfa.com/post-37.aspx)*".*
15. Horngren, Charles T.; Datar, Srikant M.; and George Foster (2006).*Cost Accounting :A Managerial Emphasis.* Twelfth Edition , India: Prentice-Hall.
16. Kaplan , Robert S.; and Steven R. Anderson (2004). “Time-Driven Activity Based Costing.” *Harvard Business Review*, pp.131-138.
17. Waterhouse, J.H.,P., Tiessen, (1978) "Contingency Framework for Management Accounting Systems Research" Acc. Organ. Society 3, 65–76.
18. Yereli , Ayse Necef (2009). “Activity-Based Costing and Its Application in a Turkish University Hospital.” *Association of Perioperative Registered Nurses Journal* ,Vol.89, No.3, pp.573-591.

1. Staubus [↑](#footnote-ref-1)
2. Solomons [↑](#footnote-ref-2)
3. Kaplan & Anderson [↑](#footnote-ref-3)
4. Activity Cost Pool [↑](#footnote-ref-4)