



مقاله پایان نامه جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد

رشته: مدیریت بازرگانی

عنوان:

بررسی امکان سنجی پیاده سازی و استقرار سیستم هزینه یابی برمبنای فعالیت

در شرکت انتقال گاز ایران مطالعه موردی (منطقه ۶ عملیات انتقال گاز)

نویسنده اول: فرجام خوارزمی دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد قشم

نویسنده دوم: دکتر محمد محبی استاد یار گروه مدیریت بازرگانی دانشگاه هرمزگان بندرعباس - ایران

نویسنده سوم: دکتر حمید روان پاک نودژ عضو هیات علمی موسسه آموزش عالی قشم - ایران

نویسنده چهارم: حسین سالاری زاده مشاور صنعتی و رئیس حسابداری منطقه شش عملیات انتقال گاز

این پایان نامه با حمایت و پشتیبانی شرکت انتقال گاز ایران - منطقه شش عملیات انتقال گاز ایران اجرا شده

است

بهار ۱۳۹۴

چکیده:

سیستم هزینه یابی برمبنای فعالیت یکی از سیستم های نوین بهای تمام شده محصولات و خدمات می باشد که اطلاعات مورد نیاز مدیران را بهتر و دقیق تر فراهم می کند و استفاده کنندگان را در امر تصمیم گیری صحیح و مناسب یاری می نماید. این پژوهش جزء تحقیقات علمی و کاربردی است که در منطقه ۶ عملیات انتقال گاز انجام گرفته است که پس از بررسی و تجزیه و تحلیل روش موجود بهای تمام شده آن و تشخیص نقاط ضعف و قوت آن به تبیین اهمیت سیستم هزینه یابی برمبنای فعالیت در این شرکت پرداخته و سپس مراحل سیستم ABC شناسایی گردیده است.

همان طور که از موضوع تحقیق برمی آید، محقق بدنبال تعیین اهمیت سیستم هزینه یابی برمبنای فعالیت منطقه ۶ عملیات انتقال گاز ایران بوده و برای اینکار در قلمرو زمانی سال مالی ۹۳-۹۴ شرکت مذکور، صورت های مالی و اطلاعات مالی مربوط به آن دوره را مورد بررسی قرار داده و پس از شناخت سیستم حاکم بر شرکت و نحوه گردش عملیات حسابداری آن و شناسایی مراکز فعالیت عمده و تلفیق منطقی این فعالیت ها، نهایتاً فعالیت را به عنوان زیربنای سیستم ABC شناسایی کرده و محرکهای هزینه هرکدام از این فعالیت ها را انتخاب کرده است.

نتیجه مطالعات و تحقیقات انجام شده چنین نشان داد، که استفاده از سیستم هزینه یابی برمبنای فعالیت نه تنها باعث تخصیص هرچه دقیق تر هزینه های سربار می شود بلکه باعث می گردد که مدیران داخلی شرکت ها با استفاده از اطلاعات بدست آمده، در خصوص برنامه ریزی و انتقال گاز تصمیمات بهتری را اتخاذ نموده و شرکت را در کسب سود یاری نمایند.

کلمات کلیدی: استقرار، هزینه یابی، فعالیت، امکان سنجی، منطقه ۶



## مقدمه:

تغییر و تحولات ایجاد شده در شرایط درونی و بیرونی کارکرد بنگاه های اقتصادی و سازمان ها و تاثیر عواملی نظیر تشدید روند رقابت، اهمیت یافتن، اعمال مدیریت فعالیت ها و حیاتی بودن پاسخ گویی به نیاز مشتریان از طریق تلفیق مناسب کیفیت و سود مورد انتظار، مسوولیت و نقش سیستم های هزینه یابی را بطور ریشه ای دگرگون کرده است.

نتیجه مطالعات و تحقیقات انجام شده چنین نشان می دهد که هر دو گروه تهیه کنندگان و استفاده کنندگان از اطلاعات مربوط به بهای تمام شده محصول، از سیستم های فعلی هزینه یابی ناراضی بوده و روش تخصیص هزینه های سربار شرکت به محصول نیز به نحوی موثر در ایجاد این ناراضیاتی مدیران موثر است. به هر حال، اغلب مدیران توجه دارند، که برآورد و پیش بینی هزینه های بلندمدت شامل تخصیص هزینه های سربار به بهای تمام شده محصول، عمل مفید و قابل قبولی است که می تواند انجام دهند.

سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، نتیجه تلاش حسابداران مدیریت، برای فراهم نمودن نیازهای جدید اطلاعاتی در عصر اطلاعات و شناخت فعالیت های دارای ارزش افزوده و به تبع آن حذف فعالیت های بی ارزش و همچنین افزایش دقت هزینه یابی است. این سیستم علاوه بر اندازه گیری صحیح بهای تمام شده، قادر به ارائه اطلاعات مفیدی در مورد عملکرد فرآیندهای کسب و کار سازمان است.

فراهم نمودن اطلاعات غیر مالی فعالیت ها در کنار اطلاعات مالی موجب شده است که سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت به عنوان ابزار قدرتمندی در جهت بهبود کسب و کار سازمان ها مورد استفاده قرار گیرد. این سیستم به علت دارا بودن مزایایی مانند: توانایی تمرکز بر مشتریان، شناخت فرصت ها و تهدیدات، استقرار اقتصادی و تشویق اصلاحات قادر است بسیاری از نیازهای شرکت های رده جهانی را به لحاظ تقویت موقعیت رقابتی، دست یابی به خشنودی پایدار مشتریان و کسب سود مورد انتظار برآورده کند. هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) ادعا می کند محصول و خدمات تولید شده، مستقیماً مصرف کننده منابع نیست، بلکه مصرف کننده فعالیت هاست. از این نظر هزینه یابی بر مبنای فعالیت، سیستم تسهیم هزینه بر مبنای رسیدگی و تحقیق است، به نحوی که از طریق تجزیه و تحلیل واحد اقتصادی و فرآیندهای مورد عمل، محرک های هزینه شناسایی می شود.

از آن جا که هزینه یابی بر مبنای فعالیت می تواند اطلاعات صحیح تری در خصوص هزینه های محصول ارائه دهد، طی سال های اخیر توجه زیادی را به خود جلب کرده است. از دیدگاه حسابداری صنعتی، هزینه یابی بر مبنای فعالیت را می توان بسط تکامل یافته ای از روش تخصیص دو مرحله ای هزینه تلقی کرد که شالوده سیستم های نوین حسابداری بهای تمام شده است. در واقع جهت تعیین تخصیص هزینه ی تولیدی به موجودی ها و نیز به منظور دست یابی به سودآوری بلندمدت، سیستم ها باید اهداف کنترلی و



برنامه‌ریزی را نیز تامین نمایند و از آن جا که ساختار هزینه‌ها و تولیدات بسیاری از شرکت‌ها در سال‌های آخر تغییر یافته است به طوری که دستمزد که بخش اعظم هزینه‌های تولیدی را به خود اختصاص می‌داد امروزه بخش اندکی از هزینه تولید را تشکیل می‌دهد و در مقابل سربار تولید بخش عمده هزینه‌های تولیدی را دربر گرفته است. (سعد محمدی ۱۳۸۰)

در بسیاری از موارد هزینه‌های سربار با تعداد فعالیت‌های مربوط به یک محصول رابطه دارد نه با مقدار واحدهای تولید شده از محصول.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت‌ها مبتنی بر این مفهوم است که «منابع به مصرف فعالیت‌ها می‌رسند و فعالیت‌ها صرف تولید محصول می‌گردند.»

برخلاف روش سنتی حسابداری که از یک نرخ کلی جذب سربار استفاده می‌شود و یا گاهی نرخ‌های جداگانه برای هر دایره استفاده می‌شود، در این سیستم (ABC) برای هر فعالیت یک مبنای جداگانه به عنوان مولد اساسی هزینه‌ها تعیین، و براساس آن یک نرخ جداگانه نیز محاسبه می‌گردد. هر فعالیت تنها یک مولد هزینه دارد. (سعد محمدی ۱۳۸۰)

فرضیه‌های تحقیق:

۱- با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت امکان پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی در شرکت فراهم می‌گردد.

۲- با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت شرایط لازم جهت اخذ تصمیمات مناسب برای مدیران در شرکت فراهم می‌گردد.

۳- پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت موجب حذف فعالیت‌های زاید، کاهش هزینه‌ها و افزایش کارایی و بهره‌وری در شرکت فراهم می‌گردد.

۴- با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت کارکنان ادارات دخیل در اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت مشارکت سازنده و مثبت در این خصوص دارند.

۵- با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت سیستم حسابداری مالی دارای امکانات و انعطاف پذیری کافی جهت برآورده نمودن نیازهای اطلاعات مالی حوزه حسابداری مدیریت می‌باشد.

### روش تحقیق

منظور از روش شناسی عبارت است از کاربرد روشهای علمی در حل مسئله یا پاسخ گویی به یک سوال (علی دلاوری ۱۳۸۷)

این پژوهش به دنبال پاسخ گویی مناسب به پرسش‌های زیر می‌باشد:

۱- آیا بین پیاده سازی هزینه یابی بر مبنای فعالیت با بودجه بندی عملیاتی ارتباط معنی داری وجود دارد؟



۲- آیا بین عوامل مدیریتی و سطح تصمیم گیری آنها با استقرار هزینه یابی بر مبنای فعالیت در منطقه ۶ عملیات انتقال گاز ارتباط معنی داری وجود دارد؟

۳- آیا بین پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و حذف فعالیت های زائد، کاهش هزینه ها و افزایش کارایی و بهره وری در شرکت ارتباط معنی داری وجود دارد؟

۴- آیا بین عوامل سازمانی و سطح مشارکت کارکنان با استقرار سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در منطقه ۶ عملیات انتقال گاز ارتباط معنی داری وجود دارد؟

۵- آیا پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت باعث بهبودی سیستم حسابداری مالی می گردد؟ یکی از شرایط لازم برای دستیابی به این استنباط وجود یک رابطه علیتی است. وجود یک رابطه علیتی به این معنی است که متغیرهای مستقل باعث ایجاد تغییراتی در متغیر وابسته می شود و این رابطه امکان دارد از پیش مطرح نباشد اما یک طرح تحقیقی مناسب می تواند به موجودیت آن دلالت کند. (نمازی، ۱۳۷۹، ص ۴۱) در این طرح پژوهشی احتمال وجود رابطه علیتی وجود دارد. بنابراین بر اساس مطالب ارائه شده در فصل دوم، پیش بینی می شود متغیرهای مستقل در این تحقیق ((افزایش اثر بخشی عملکرد، فراهم شدن شرایط جهت اخذ تصمیمات مناسب، کاهش فعالیت های زائد، بهبود نحوه تخصیص منابع، صرفه جویی اقتصادی)) موجب تغییر متغیر وابسته مطالعه امکان سنجی هزینه یابی بر مبنای فعالیت در منطقه ۶ عملیات انتقال گاز می شود.

طرح های پژوهشی به دو دسته تجربی و شبه تجربی تقسیم می شوند. با توجه به خصوصیات تحقیق حاضر که مطالعه امکان سنجی هزینه یابی بر مبنای فعالیت در منطقه ۶ عملیات انتقال گاز می باشد و خصوصیات هر یک از این طرح ها و موضوع این تحقیق در قالب طرح پژوهشی شبه تجربی (( طرح پس رویدادی)) قرار می گیرد. در این گونه تحقیقات کشف علت ها یا عوامل بروز یک رویداد یا پدیده مورد نظر است. بنابراین پس از آن که واقعه ای روی داد تحقیق در مورد آن شروع می شود. در این طرح داده ها از محیطی که به گونه ای طبیعی وجود داشته اند استخراج شده و پژوهش گر هیچ گونه دخالتی در رخ دادن آن ندارد.

به طور کلی در یک تحقیق پس رویدادی مطلوب سه دسته متغیر یا عامل که در موضوع تحقیق موثر بوده شناسایی می شوند.

۱- متغیرهای اصلی که نقش موثر و مثبتی در بروز پدیده داشته اند

۲- متغیرهای که نقش بازدارنده و منفی در بروز پدیده دارند.

۳- متغیرهای زمینه ساز که هموار کننده راه برای اثرگذاری متغیرهای اصلی بوده و از خاصیت تسهیل کنندگی برخوردار بوده اند.

در پژوهش های پس رویدادی بیشترین اطلاعات از طریق مشاهده، مصاحبه و پرسشنامه جمع آوری می شود (پیمایشی) در این پژوهش جهت جمع آوری داده ها به منظور آزمون فرضیه ها با توجه به موضوع تحقیق از روش پیمایشی استفاده می شود. رایج ترین شیوه جمع آوری داده ها در این روش از طریق پرسشنامه استفاده می شود. در بخش نظری نیز به منظور جمع آوری اطلاعات مورد نیاز باتوجه به موضوع



تحقیق از روش کتابخانه ای استفاده می شود. در این روش با مراجعه به کتب، مجلات و پایگاههای اینترنتی اطلاعات نظری مورد نیاز گردآوری می شود.

### جامعه آمار

با توجه به موضوع تحقیق که مطالعه امکان سنجی هزینه یابی بر مبنای فعالیت در منطقه ۶ عملیات انتقال گاز می باشد لذا جامعه آماری می بایست شامل سه دسته از افراد مطلع از مراحل سیستم هزینه یابی بر مبنای جامعه آماری نمونه مورد نظر از طریق فرمول کوکوران که پرکاربردترین روشها برای محاسبه می باشد

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left( \frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right)}$$

به دست می آید

با توجه به اینکه حجم جامعه آماری ۹۴ نفر می باشد، حجم نمونه مورد بر اساس این فرمول ۷۴ می باشد دقت کنید این محاسبه با سطح خطای ۵ درصد صورت می گیرد.

### ۳-۷ روش جمع آوری اطلاعات

گردآوری اطلاعات مورد نیاز تحقیق یکی از مراحل اساسی تحقیق است. مرحله گردآوری اطلاعات آغاز فرایندی است که طی آن محقق یافته های کتابخانه ای و میدانی را گردآوری می کند و به روش استقرایی به فشرده سازی آنها از طریق طبقه بندی و سپس تجزیه و تحلیل می پردازد و فرضیه های تدوین شده خود را مورد ارزیابی قرار می دهد و در نهایت بر اساس نتایج به دست آمده پاسخ پرسش های تحقیق را به اتکای آن می دهد. باید در گردآوری اطلاعات دو اصل اساسی مورد توجه خاص قرار داد.

۱- اصل صحت اطلاعات

۲- اصل دقت در گردآوری اطلاعات

در این پژوهش از دو روش زیر برای گردآوری اطلاعات استفاده شده است:

### ابزار اندازه گیری

ابزار اندازه گیری در این پژوهش پرسشنامه است. به منظور عاری بودن اطلاعات جمع آوری شده از هرگونه تاثیر محیطی همانند سوگیری و برای نظرات پرسش شوندگان از عینیت بیشتری برخوردار باشد از روش مصاحبه شخصی و مشاهده استفاده نشده است. اطلاعات لازم برای آزمون فرضیه های تحقیق از طریق پرسشنامه کتبی جمع آوری شده است. برای اندازه گیری کیفی بودن اطلاعات پرسشنامه و تبدیل آن به کمی (نمره گذاری) به صورت زیر انجام گرفته است:

کاملاً موافقم	موافقم	نظری ندارم	مخالفم	کاملاً مخالفم
۵	۴	۳	۲	۱

جدول ۳-۱



پس متناسب با تعداد پرسش های مربوط به هر فرضیه برای تک تک پاسخ گویان مجموع نمره محاسبه گردیده است. طرح سوالات پرسشنامه علاوه بر اینکه باعث می شود تا پاسخ دهندگان وقت بیشتری برای فکر کردن داشته باشند بسیار علمی تر و آسان تر نیز بوده و به پژوهش گر اجازه می دهد که نمونه های بیشتری را مطالعه و بررسی کند و در نتیجه تعمیم پذیری نتایج بهبود یابد

## فنون تجزیه و تحلیل داده ها

امروزه به ندرت می توان بدون استفاده از روش های آماری اقدام به تفسیر و تجزیه و تحلیل نتایج بدست آمده از اطلاعات گردآوری شده تحقیقات و پژوهش های علمی کرد و نیز کمتر می توان بدون استفاده از روشهای آماری، تحقیقی در علم مدیریت انجام داد.

در این قسمت ما به روش تحلیل اطلاعات گردآوری شده برای اثبات یا رد فرضیات تحقیق می پردازیم. تحلیل اطلاعات می تواند به دو روش کلی، تحلیل کمی اطلاعات یا تحلیل کیفی اطلاعات انجام شود. در صورتی که اطلاعات گردآوری شده کمی باشند، برای تحلیل آنها باید از تکنیک های تحلیل کمی اطلاعات استفاده کرد. اگر بتوان با تحلیل اطلاعات از نتایج به دست آمده از داده های مربوط یک نمونه، درباره کل جامعه نتیجه گیری کرد و این نتایج را به جامعه تعمیم داد، تحلیل استنباطی اطلاعات انجام می گیرد. تحلیل استنباطی اطلاعات با تکنیک های نظیر پیش بینی (مثل سریهای زمانی) اندازه گیری همبستگی (مثل همبستگی پیرسون یا رتبه بندی اسپیرمن) و اندازه گیری تفاوتها (مثل مربع کای دو یا تی استودنت) و نظایر آنها انجام می شود.

در این تحقیق تجزیه و تحلیل داده ها به منظور بیان توصیفی داده ها و تجزیه و تحلیل پرسشنامه محقق ساخته در بخش آمار توصیفی و بررسی سوال های جمعیت شناختی از تکنیک هایی نظیر میانگین، انحراف، معیار، محاسبه و فراوانی و درصد استفاده خواهد شد. در بخش استنباطی جهت بررسی ارتباط بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته، از آزمون ضریب همبستگی پیرسون و تی تست یک نمونه ایی استفاده می گردد. هم چنین جهت تحلیل داده ها از نرم افزار SPSS استفاده خواهد شد.

$$r_{\text{pearson}} = \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2 \sum_{i=1}^n (y_i - \bar{y})^2}}$$

آماره آزمون دارای توزیع t استیودنت با درجه آزادی n-2 را محاسبه می کنیم.

$$t = \frac{r}{\sqrt{\frac{1-r^2}{n-2}}}$$

با ارائه یک آزمون دوطرفه می توان بیان کرد که آیا ضریب همبستگی به طور معنی داری با صفر تفاوت دارد یا خیر؟ اگر در سطح اطمینان درصد، قدر مطلق t محاسباتی بزرگتر از t جدول باشد  $H_0$  رد می شود و هرگاه قدر مطلق t محاسباتی کوچکتر از t جدول باشد فرضیه در سطح اطمینان مورد نظر پذیرفته می شود. دو



متغیر تصادفی  $X$  و  $Y$  را با انحراف معیارهای  $\sigma_X$  و  $\sigma_Y$  در نظر می‌گیریم ضریب همبستگی این دو را

$$\rho_{x,y} = \frac{\text{cov}(x, y)}{\sqrt{(\text{var } x)(\text{var } y)}} = \frac{\sigma_{xy}}{\sigma_x \sigma_y}$$

با  $\rho$  نشان داده و به صورت زیر تعریف می‌کنیم:

### تحلیل نتایج

در این آزمون، چنانچه سطح معنی‌دار یک کمتر از مقدار خطا باشد، چنین استنباط می‌شود که میانگین جامعه‌ی مورد نظر، مقدار آزمون شده نیست. حال برای دریافت ناین موضوع که میانگین جامعه بالاتر از مقدار آزمون شده و یا پایین‌تر از آن است، می‌باید به حد بالا و حد پایین موجود در خروجی نرم‌افزار مراجعه نمود. در آزمون  $T$  یک نمونه‌ای، چنانچه حد بالا و حد پایین هر دو مثبت باشند، بدین معنی است که میانگین جامعه در مورد آن متغیر بیش‌تر از مقدار مورد آزمون می‌باشد. همچنین چنانچه اولی مثبت و دومی منفی باشد، میانگین جامعه تقریباً مقدار آزمون است. هم‌چنین منفی بودن این دو مقدار، بدین معنی است که میانگین متغیر مورد نظر در جامعه کم‌تر از مقدار آزمون است و این متغیرها در جامعه‌ی مورد بررسی در سطح پایینی قرار دارند. ضریب همبستگی پیرسون میزان همبستگی خطی بین دو متغیر تصادفی را می‌سنجد. مقدار این ضریب بین -۱ تا ۱ که ۱ به معنای همبستگی مثبت و ۰ به معنی نبود همبستگی و -۱ به معنی همبستگی منفی کامل است. بر اساس یک قاعده کلی بر اساس مقادیر زیر میتوان درباره میزان همبستگی متغیر قضاوت کرد. بخاطر داشته باشید همین تفصیر برای مقادیر منفی نیز قابل استفاده است.

### ۴- آزمون فرضیات

به منظور شناسایی امکان سنجی هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت انتقال گاز ایران (مطالعه موردی در منطقه ۶ عملیات انتقال گاز) و با توجه به اینکه با استفاده از (آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف) مشخص گردید که توزیع پاسخ‌ها تمامی عوامل دارای توزیع نرمال می‌باشد، می‌توانیم از روش آزمون (میانگین یک جامعه) اقدام به آزمون فرضیات تحقیق مزبور کنیم. از آنجائیکه سوالات پرسشنامه مربوط به این پرسشنامه بر اساس مقیاس لیکرت از ۱ الی ۵ به صورت کاملاً مخالفم عدد ۱، مخالفم عدد ۲، نظری ندارم عدد ۳، موافقم عدد ۴ و کاملاً موافقم عدد ۵ درجه بندی شده است لذا عدد ۳ به عنوان نقطه مرزی شناسایی شد و با توجه به اینکه شاخص‌ها در این پرسشنامه به صورت مثبت توصیف گشته‌اند اگر میانگین شاخص‌ها عامل مورد نظر از (۳) بیشتر باشد آن عامل به عنوان عاملی برای اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در منطقه ۶ شناسایی می‌گردد (در کلیه آزمونها این تحقیق خطا ۵ درصد در نظر گرفته شده است).

#### ۴-۴-۱ آزمون فرضیه اول

با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت امکان پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی در شرکت فراهم می‌گردد.

$H_0$ : با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت امکان پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی در شرکت فراهم نمی‌گردد

$H_1$ : با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت امکان پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی در شرکت فراهم می‌گردد

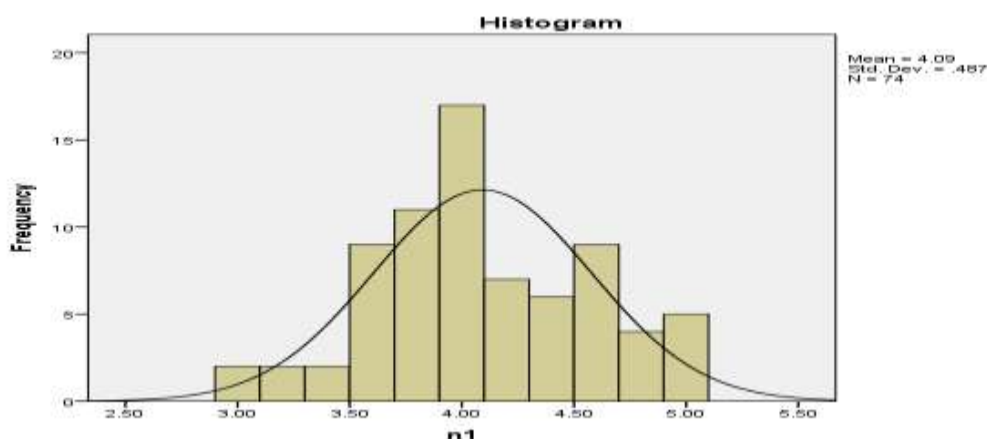


میانگین این عامل در کل نمونه برابر با ۴/۰۹۱ شده است که نمودار هیستوگرام و جدول T در زیر توضیح و ارائه گردیده است.

جدول (۴-۱۴) میانگین داده های فرضیه اول

### Statistics

تعداد پاسخ گویان	Valid	74
	Missing	0
	میانگین	4.0919
	میانه	4.0000
	مد	4.00
	انحراف معیار	.48674
	واریانس	.237



نمودار ۴-۸

جدول (۴-۱۵) نتیجه آزمون فرضیه اول

### One-Sample Statistics

	تعداد پاسخ گویان	میانگین	انحراف معیار	Std. Error Mean
فرضیه اول	74	4.0919	.48674	.05658

### One-Sample Test

فرضیه اول	Test Value = 3
-----------	----------------





t	درجه آزادی	Sig. (2-tailed)	تفاوت میانگین با مقدار آزمون	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای تفاوت میانگین	
				حد بالا	حد پایین
19.297	73	.000	1.09189	.9791	1.2047

در این آزمون فرض صفر و فرض اولیه به صورت زیر می باشد

H0:

H1:

برای بررسی فرضیه اصلی شماره یک همان طور که می بینیم در این آزمون مقدار Sig. (2-tailed) برابر با ۰,۰۰ شده که این مقدار به دلیل اینکه از عدد 0/05 کمتر است فرض صفر رد می شود و به این معناست بایجاد سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت امکان پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی در شرکت فراهم می گردد.

#### ۴-۴-۲ آزمون فرضیه دوم

بایجاد سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت شرایط لازم جهت اخذ تصمیمات مناسب برای مدیران در شرکت فراهم می گردد.

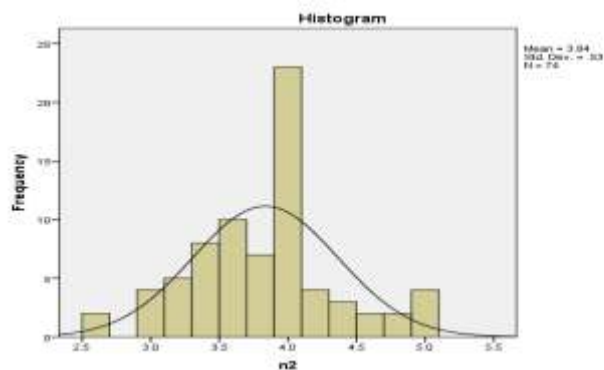
H0 : بایجاد سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت شرایط لازم جهت اخذ تصمیمات مناسب برای مدیران در شرکت فراهم نمی گردد.

H1 : بایجاد سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت شرایط لازم جهت اخذ تصمیمات مناسب برای مدیران در شرکت فراهم می گردد.

میانگین این عامل در کل نمونه برابر با ۳/۸۴ شده است که نمودار هیستوگرام و جدول T در زیر توضیح و ارائه گردیده است

#### جدول (۱۶-۴) میانگین داده های فرضیه دوم

تعداد پاسخ گویان	Valid	74
	Missing	0
	میانگین	3.84
	میانه	4.00
	مد	4
	انحراف معیار	.530
	واریانس	.281



نمودار ۴-۹

جدول (۴-۱۷) نتیجه آزمون فرضیه دوم

### One-Sample Statistics

فرضیه دوم	تعداد پاسخ گویان	میانگین	انحراف معیار	Std. Error Mean
	74	3.84	.530	.062

### One-Sample Test

فرضیه دوم	Test Value = 3					
	t	درجه آزادی	Sig. (2-tailed)	تفاوت میانگین با مقدار آزمون	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای تفاوت میانگین	
					حد پایین	حد بالا
13.554	73	.000	.835	.71	.96	

برای بررسی فرضیه اصلی شماره دو همان طور که می بینیم در این آزمون مقدار Sig. (2-tailed) برابر با ۰,۰۰ شده که این مقدار به دلیل اینکه از عدد 0/05 کمتر است فرض صفر رد می شود و به این معناست بایاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت شرایط لازم جهت اخذ تصمیمات مناسب برای مدیران در شرکت فراهم می گردد.

### ۴-۴-۳ آزمون فرضیه سوم

پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت موجب حذف فعالیت های زاید، کاهش هزینه ها و افزایش کارایی و بهره وری در شرکت فراهم نمی گردد

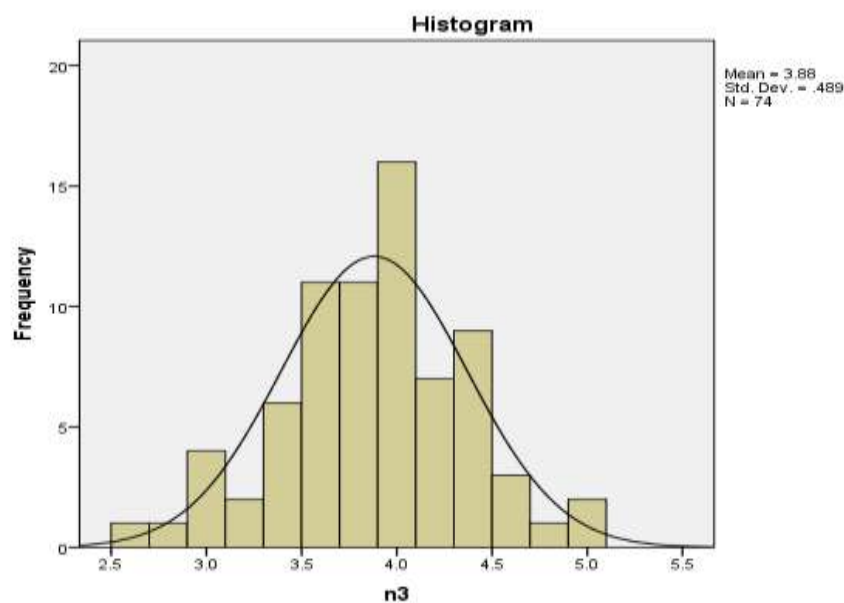
H0: بایاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت موجب حذف فعالیت های زاید، کاهش هزینه ها و افزایش کارایی و بهره وری در شرکت فراهم می گردد



H1 : با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت موجب حذف فعالیت های زاید، کاهش هزینه ها و افزایش کارایی و بهره وری در شرکت فراهم نمی گردد  
 میانگین این عامل در کل نمونه برابر با ۳/۸۸ شده است که نمودار هیستوگرام و جدول T در زیر توضیح و ارائه گردیده است

جدول (۴-۱۸) میانگین داده های فرضیه سوم

تعداد پاسخ گویان	Valid	74
	Missing	0
	میانگین	3.88
	میانه	4.00
	مد	4
	انحراف معیار	.489
	واریانس	.239



نمودار ۴-۱۰

جدول (۴-۱۹) نتیجه آزمون فرضیه سوم

**One-Sample Statistics**

	تعداد پاسخ گویان	میانگین	انحراف معیار	Std. Error Mean
فرضیه سوم	74	3.88	.489	.057



## One-Sample Test

Test Value = 3						
	t	درجه آزادی	Sig. (2-tailed)	تفاوت میانگین با مقدار آزمون	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای تفاوت میانگین	
					حد پایین	حد بالا
فرضیه سوم	15.510	73	.000	.881	.77	.99

برای بررسی فرضیه اصلی شماره سه همان طور که می بینیم در این آزمون مقدار (2- Sig. tailed) برابر با ۰,۰۰ شده که این مقدار به دلیل اینکه از عدد 0/05 کمتر است فرض صفر رد می شود و به این معناست پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت موجب حذف فعالیت های زاید، کاهش هزینه ها و افزایش کارایی و بهره وری در شرکت فراهم می گردد.

### ۴-۴-۴ آزمون فرضیه چهارم

با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت کارکنان ادارات دخیل در اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت مشارکت سازنده و مثبت در این خصوص دارند.

H0: با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت کارکنان ادارات دخیل در اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت مشارکت سازنده و مثبت در این خصوص ندارند

H1: با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت کارکنان ادارات دخیل در اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت مشارکت سازنده و مثبت در این خصوص دارند

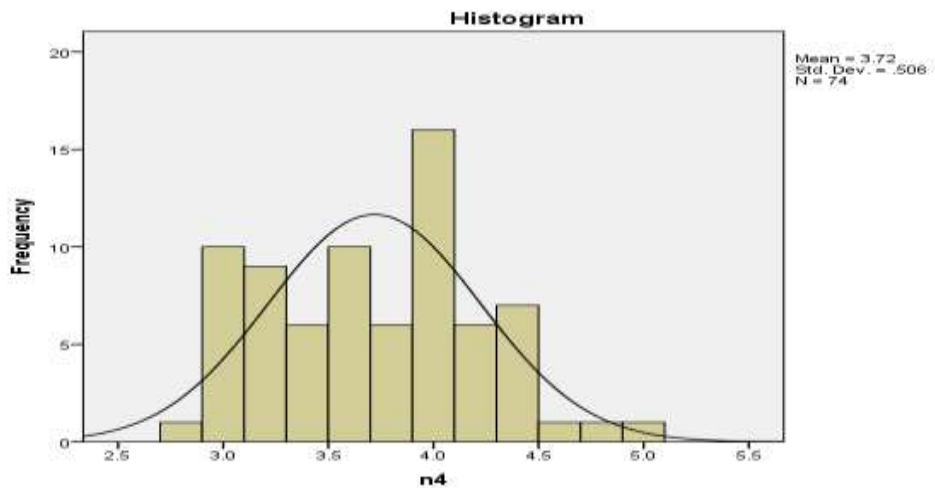
میانگین این عامل در کل نمونه برابر با ۳/۷۲ شده است که نمودار هیستوگرام و جدول T در زیر توضیح و ارائه گردیده است.

### جدول (۴-۲۰) میانگین داده های فرضیه چهارم

تعداد پاسخ گویان	Valid	74
	Missing	0
میانگین		3.72
میانه		3.80
مد		4



انحراف معیار	.506
واریانس	.256



نمودار ۱۱-۴

جدول (۲۱-۴) نتیجه آزمون فرضیه چهارم

### One-Sample Statistics

فرضیه	تعداد پاسخ گویان	میانگین	انحراف معیار	Std. Error Mean
چهارم	74	3.72	.506	.059

### One-Sample Test

Test Value = 3						
فرضیه	t	درجه آزادی	Sig. (2-tailed)	تفاوت میانگین با مقدار آزمون	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای تفاوت میانگین	
					حد پایین	حد بالا
چهارم	12.215	73	.000	.719	.60	.84

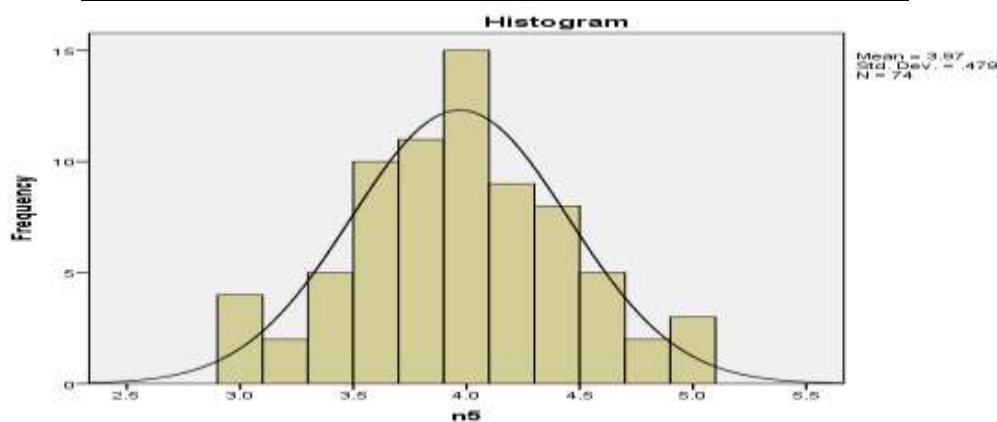
برای بررسی فرضیه اصلی شماره چهار همان طور که می بینیم در این آزمون مقدار Sig. (2-tailed) برابر با ۰,۰۰ شده که این مقدار به دلیل اینکه از عدد 0/05 کمتر است فرض صفر رد می شود و به این معناست با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت کارکنان ادارات دخیل در اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت مشارکت سازنده و مثبت در این خصوص دارند.

#### ۴-۴-۵ آزمون فرضیه پنجم

با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت سیستم حسابداری مالی دارای امکانات و انعطاف پذیری کافی جهت برآورده نمودن نیازهای اطلاعات مالی حوزه حسابداری مدیریت می گردد.  
H0: با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت سیستم حسابداری مالی دارای امکانات و انعطاف پذیری کافی جهت برآورده نمودن نیازهای اطلاعات مالی حوزه حسابداری مدیریت نمی گردد.  
H1: با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت سیستم حسابداری مالی دارای امکانات و انعطاف پذیری کافی جهت برآورده نمودن نیازهای اطلاعات مالی حوزه حسابداری مدیریت می گردد.  
میانگین این عامل در کل نمونه برابر با ۳/۹۷ شده است که نمودار هیستوگرام و جدول T در زیر توضیح و ارائه گردیده است

جدول (۴-۲۲) میانگین داده های فرضیه پنجم

تعداد پاسخ گویان	Valid	74
	Missing	0
	میانگین	3.97
	میانه	4.00
	مد	4
	انحراف معیار	.479
	واریانس	.230



نمودار ۴-۱۲



جدول (۲۳-۴) نتیجه آزمون فرضیه پنجم

### One-Sample Statistics

فرضیه پنجم	تعداد پاسخ گویان	میانگین	انحراف معیار	Std. Error Mean
	74	3.97	.479	.056

### One-Sample Test

فرضیه پنجم	Test Value = 3					
	t	درجه آزادی	Sig. (2-tailed)	تفاوت میانگین با مقدار آزمون	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای تفاوت میانگین	
					حد پایین	حد بالا
	17.412	73	.000	.970	.86	1.08

برای بررسی فرضیه اصلی شماره پنج همان طور که می بینیم در این آزمون مقدار Sig. (2-tailed) برابر با ۰,۰۰ شده که این مقدار به دلیل اینکه از عدد 0/05 کمتر است فرض صفر رد می شود و به این معناست باپیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت سیستم حسابداری مالی دارای امکانات و انعطاف پذیری کافی جهت برآورده نمودن نیازهای اطلاعات مالی حوزه حسابداری مدیریت می گردد

### ۴-۵ آزمون فریدمن

به منظور اولویت بندی و تعیین میزان اهمیت هر یک از عوامل هزینه یابی بر مبنای فعالیت از آزمون فریدمن استفاده گردیده است، آزمون فریدمن بیان می کند که در بین عوامل آیا عواملی از سایر عوامل مهمتر است یا همه عوامل از نظر اهمیت یکسانند

جدول (۲۴-۴) خروجی آزمون فریدمن

### Test Statistics<sup>a</sup>

N	74
Chi-Square	35.057
df	4
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

در این تحقیق مقدار آماره فریدمن برابر ۳۵,۰۵۷ با مقدار خطای ۰۰۰ می باشد کوچکتر از خطای ۰/۰۵ میباشد، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض برابری میزان اهمیت همه عاملها رد میشود



بعد از نتیجه گیری فوق با استفاده از آزمون فریدمن عوامل موثر در اجرای هزینه یابی بر مبنای فعالیت در منطقه ۶ عملیات انتقال گاز از نظر مانع و بازدارندگی رتبه بندی می گردد که نتایج آن به شرح جدول زیر است با توجه به اینکه عوامل زیر به صورت مثبت در پرسشنامه توصیف گشته اند به هر میزان میانگین رتبه عامل مورد نظر بالاتر باشد آن به عنوان عامل بالاتری در اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در منطقه ۶ عملیات انتقال گاز مطرح می باشد.

جدول ۲۵-۴ رتبه بندی فریدمن

رتبه	نام عامل	میانگین رتبه
۱	امکان پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت	3.74
۲	برآورده نمودن نیازهای اطلاعات مالی در حوزه حسابداری مدیریت با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت	3.18
۳	حذف فعالیت های زاید، کاهش هزینه ها و افزایش کارایی و بهره وری با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت	2.94
۴	شرایط لازم جهت اخذ تصمیمات مناسب برای مدیران با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت	2.68
۵	مشارکت سازنده و مثبت کارکنان ادارات دخیل در اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت با پیاده سازی سیستم مذکور	2.47

#### ۶-۴ ضریب همبستگی پیرسون

ضریب همبستگی پیرسون میزان همبستگی خطی بین دو متغیر تصادفی را میسنجد. مقدار این ضریب بین -۱ تا ۱ که ۱ به معنای همبستگی مثبت و ۰ به معنی نبود همبستگی و -۱ به معنی همبستگی منفی کامل است. بر اساس یک قاعده کلی بر اساس مقادیر زیر میتوان درباره میزان همبستگی متغیر قضاوت کرد. بخاطر داشته باشید همین تفصیر برای مقادیر منفی نیز قابل استفاده است.

جدول ۲۶-۴

تفسیر	ضریب همبستگی
خیلی اندک و قابل چشم پوشی	0.19-0.00
خیلی اندک تا اندک	0.39-0.20
متوسط	0.69-0.40
زیاد	0.089-0.70



خیلی زیاد	0.90-1.0
-----------	----------

جدول ۲۷-۴

	n1	n2	n4	n3	n5
n1 Pearson Correlation	1	.688**	.195	.470**	.552**
Sig. (2-tailed)		.000	.096	.000	.000
N	74	74	74	74	74
n2 Pearson Correlation	.688**	1	.401**	.511**	.558**
Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
N	74	74	74	74	74
n4 Pearson Correlation	.195	.401**	1	.417**	.421**
Sig. (2-tailed)	.096	.000		.000	.000
N	74	74	74	74	74
n3 Pearson Correlation	.470**	.511**	.417**	1	.415**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
N	74	74	74	74	74
n5 Pearson Correlation	.552**	.558**	.421**	.415**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
N	74	74	74	74	74

### نتیجه گیری و پیشنهادات

در این فصل ابتدا نتایج به دست آمده در طول تحقیق مورد بررسی قرار می‌گیرد. این نتایج با تبیین اهمیت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) و مقایسه آن با روش فعلی بهای تمام شده منطقه ۶ عملیات انتقال گاز، بدست آمده است. که نتایج بدست آمده از فصل چهارم را با توجه به هدف پژوهش مورد بحث قرار می‌دهد. سپس محدودیت‌ها و پیشنهادات ارائه گردیده است.

### ۲-۵ نتیجه گیری کلی

امروزه رشد و توسعه تکنولوژی‌های پیشرفته در ابعاد مختلف توأم با افزایش پیچیدگی و تنوع فعالیت‌ها درک این تغییرات و سنجش تاثیرات آن بر هزینه‌های سازمانی اهمیت بسیار دارد، اهمیت این امر برای واحدهای خدماتی با توجه به اینکه درجه تنوع و تغییرات در آنها به نسبت واحدهای تولیدی بیشتر است مضاعف می‌باشد، بدیهی است که شناخت این فعالیت‌ها و سنجش تاثیرات آن بر هزینه‌های سازمانی



مستلزم طراحی یک سیستم مناسب هزینه یابی در این زمینه می باشد، اهمیت شناخت و کنترل هزینه ها در موسسات دولتی بر کسی پوشیده نیست اما دستیابی به این مهم نیازمند طراحی یک سیستم مناسب و کارا است که قادر به شناخت تنوع و پیچیدگی فعالیت ها و سنجش تاثیرات آن بر هزینه های ارائه خدمات می باشد، سیستم های سنتی هزینه یابی به ویژه سیستم هایی که در سازمانهای دولتی کشور استفاده می شوند بدلیل ماهیت آن عملاً قادر به اجرای تکالیف قانونی در زمینه بودجه ریزی عملیاتی نمی باشد، در بهترین وضعیت این سیستم ها بدون توجه به شرایط و وضعیت بهای تمام شده خدمات ارائه شده را محاسبه میکنند بدیهی است که استفاده از این روش علاوه بر اینکه باعث ایجاد اشکالات و نواقص در محاسبه بهای تمام شده واقعی می گردد اطلاعات مناسبی حسب نیاز بودجه بندی اطلاعات را برای تصمیم گیری در اختیار مدیران قرار نمی دهد بنابراین لزوم استفاده از سیستم های نوین هزینه یابی که در سطح دنیا معمول می باشد به عنوان یک ضرورت اساسی مطرح است سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت با بکارگیری روش های مناسب آثار حاصل از تغییرات فعالیت ها، و ویژگی خاص هر فعالیت را محاسبه هزینه های آن منظور می نماید یکی از ویژگی های این سیستم که آن را از سایر سیستم ها متمایز می کند توانایی شناسایی دقیق هزینه ها و ارائه اطلاعات غیر مالی جهت بهبود عملکرد و افزایش کارایی فعالیت ها در سازمان می باشد. با توجه به ماهیت سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) و تاریخچه بوجود آمدن این سیستم هزینه یابی و سیر تکاملی و پیشرفت استفاده از ABC می توان برای تمامی گروه های صنعتی (تولیدی - خدماتی) دنیا از این روش استفاده نمود، اما با توجه به معیارهای استفاده از این روش هزینه یابی می بایست که پس از بررسی امکان بکارگیری هزینه یابی بر مبنای فعالیت، اقدام به پیاده سازی سیستم نمود.

### ۳-۵ پیشنهادات حاصل از تحقیق

با توجه به نتایج حاصل از تحقیق و همچنین بررسی سیستم سنتی پیشنهادات زیر ارائه می گردد. با توجه به نتایج بدست آمده و بررسی های انجام گرفته در مورد سیستم سنتی که دارای نواقصی از جمله عدم استفاده از تسهیم هزینه های دواير خدماتی، عدم استفاده از هزینه یابی محصولات مشترک جهت محاسبه بهای تمام شده محصولات اصلی و فرعی و نبود نرخ جذب سربار برای محصولات و همچنین ضعیف بودن اطلاعات بهای تمام شده جهت تصمیم گیری می باشد، پیشنهاد می گردد شرکت با توجه به نتایج تحقیق از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت استفاده نماید.

۲- آموزش کارشناسان و مسوولین برخی واحدها به دلیل عدم آگاهی کافی در خصوص سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و آشنایی سخت افزاری و نرم افزاری

۳- پیاده سازی سیستم هزینه یابی به صورت تدریجی و بصورت همزمان با سیستم سنتی و در نهایت حذف کامل سیستم سنتی و جایگزین نمودن سیستم جدید

۴- زمینه سازی جهت شناسایی محرکهای هزینه هر فعالیت در واحدهای مختلف جهت سهولت در پیاده سازی سیستم جدید

۵- استقرار یک تیم مجرب و کار آزموده جهت شناسایی و پیاده سازی سیستم جدید



۶- آشنا سازی کارکنان از مزایای و معایب سیستم و در صورت وجود محدودیت ها و موانع چاره جویی جهت رفع آنها

### ۵-۵ محدودیتهای تحقیق

همانطور که در همه تحقیقات علمی محدودیت های گریزناپذیری وجود داشته است، در این تحقیق نیز محدودیتهایی وجود داشته است که عبارتند از:

۱- جمع آوری اطلاعات مربوط به بهای تمام شده از طریق مصاحبه با کارکنان اموری مالی شرکت و بررسی دفاتر حسابداری آن بوده است، در این راستا جلب رضایت کارکنان جهت پرسش و پاسخ در ارتباط با اطلاعات لازم، سخت و گاهی دست نیافتنی بود.

۲- عدم شناخت مدیران از سیستم بهای تمام شده در نتیجه باعث عدم ارائه اطلاعات خواهد شد که این موضوع برای محقق یک مشکل در جمع آوری اطلاعات به شمار می رفت. از آنجائی که محقق بدنبال اصلاح سیستم حاکم بر شرکت مورد تحقیق نبوده لذا این موارد را از محدودیت های تحقیق خود می داند.

۳- ضعف دیگری که در سیستم سنتی شرکت وجود دارد عدم ارزیابی مجدد دارائیهها می باشد و این امر باعث گردیده است که در ارتباط با استهلاک داراییها مبالغ صحیحی به کار گرفته نشده باشد که همین امر در محاسبه بهای تمام شده تأثیرگذار می باشد.

۴- مطالعه موردی در این تحقیق و عدم وجود جامعه آماری شاید نتایج حاصل از تحقیق را به شرکت های دیگر صنعت غیرقابل تعمیم گردانیده باشد.

منابع

منابع و مأخذ:

الف - فارسی

- ۱- آبنوس، سورن - ۱۳۷۵ - حسابداری صنعتی - جلد اول - انتشارات همراه
- ۲- افخمی - سعید - هزینه یابی براساس فعالیتها - مجله حسابداری - شماره ۱۱۸ - اسفند ۷۵
- ۳- اقبالی - ناصر - ارزیابی برمبنای فعالیت و تأیید آن بر افزایش بهره وری - مطالعه موردی کارخانه قند یاسوج - پایان نامه کارشناسی ارشد ۸۱ دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات
- ۴- انجمن حسابداران رسمی (AICPA) - هزینه یابی بر مبنای فعالیت - ترجمه دکتر احمد عزیزی - انتشارات سازمان حسابرسی - دی ماه ۱۳۷۹ - نشریه ۱۴۰
- ۵- برزیده - فرخ و شریعتمداری - اصول حسابداری ۳ - انتشارات مؤسسه فرهنگی زند
- ۶- ترجمه نویسی و دیگران - حسابداری صنعتی - برنامه ریزی و کنترل - جلد اول - انتشارات سازمان حسابرسی - ۱۳۸۱ - نشریه ۳۶
- ۷- جلیلیان ، امید - ارزیابی سیستم ABC و مقایسه آن با سیستم سنتی و تاثیر آن بر متغیرهای مالی (کارخانه قند بیستون) - پایان نامه کارشناسی ارشد - دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات - سال ۱۳۸۳



- ۸- سجادی نژاد - حسن - اصول هزینه‌یابی و روشهای حسابداری صنعتی جلد اول - انتشارات سازمان حسابرسی ۱۳۸۰ - نشریه ۷۷
- ۹- سجادی نژاد - حسن - اصول هزینه‌یابی و روشهای حسابداری صنعتی جلد اول - انتشارات سازمان حسابرسی ۱۳۸۱ - نشریه ۱۰۹
- ۱۰- سعد محمدی ، کسری - هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت - فصلنامه دانش حسابرسی - سال اول - دوره جدید - شماره ۱ - تابستان ۱۳۸۰
- ۱۱- شباهنگ - رضا - حسابداری مدیریت - انتشارات سازمان حسابرسی - بهمن ۱۳۷۸ - نشریه ۱۳۱
- ۱۲- شباهنگ - رضا و عالی‌ور - حسابداری صنعتی - برنامه‌ریزی و کنترل - جلد سوم - انتشارات سازمان حسابرسی - ۱۳۸۲ - نشریه ۸۲
- ۱۳- طالبی، قدرت‌اله - جزوه آموزشی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت - موسسه بهسازی صنایع - مرداد ماه ۱۳۸۲
- ۱۴- عالی‌ور ، عزیز - آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابداری مدیریت - مجله حسابرس شماره ۵۰۴ - پائیز و زمستان ۱۳۷۸
- ۱۵- عالی‌ور - عزیز - حسابداری صنعتی جلد اول - انتشارات سازمان حسابرسی - نشریه ۱۵۸
- ۱۶- فرتوک زاده ، حمیدرضا - هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت بر مبنای زمان - مجله گزیده مدیریت - شماره ۴۴ - بهمن ۱۳۸۳
- ۱۷- مدرس احمد - عزیزی - احمد - چاپ دوم ۱۳۸۱ - هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت - سازمان حسابرسی
- ۱۸- نمازی - محمد - بررسی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن - بررسی حسابداری و حسابرسی - سال هفتم - شماره ۲۶ و ۲۷ (زمستان و بهار ۱۳۷۸)
- ۱۹- نورو ش - ایرج - حسابداری بهای تمام شده ۱ - انتشارات کتاب نو - چاپ اول ۱۳۸۳
- ۲۰- هامپتون - مدیریت مالی جلد اول - ترجمه دکتر حمیدرضا و کیلی فرد - انتشارات علمی فوج
- ۲۱- هومن - احمد - حسابداری صنعتی جلد اول - انتشارات نقش جهان - ۱۳۸۱
- ۲۲- هومن - احمد - حسابداری صنعتی جلد دوم - انتشارات نقش جهان - ۱۳۷۸
- ۲۳- هومن - احمد - حسابداری صنعتی جلد اول - انتشارات مهربان نشر - ۱۳۸۱

### ب - انگلیسی

- 1- ADAM S. MAIGA - Extent of ABC use and its Consequences - University of Wisconsin Milwaukee - 2005



- 2- BIRENDRA MISHRA AND IGOR VAYSMAN- Cost-system and Incentives - Traditional vs. Activity - Based Costing - Journal of Accounting Research - 3 December 2001 Printed in U.S.A - University of Texas
- 3- CARLOS YORGHI KHOURY - the Activity Based Cost System ABC as a strategic Tool: An Empirical Test - Universidade Federal da Bahia - 2004
- 4- CARSTEN HOMBURG - A Note on optimal cost Driver Selection in ABC- university of Mannheim - Management Accounting Research, Vol.12, No 2, 2001
- 5- C.D. MECIMORE AND A.T.BELL- Activity Based Costing - Managment Accounting - Jan 1995
- 6- Don R.HANSEN - MARYANNE M. MOWEN- Cost managment oklahoma state university - 2003
- 7- HOHN L.DALY - Activity Based Pricing - AB.Pricing for competitive advantag - 2001.
- 8- ROBERT S. KAPLAN - STEVEN R. ANDERSON - Time Driven Activity Based Costing - Harvard Business School - 2005
- 9- SANDRA COHEN - GEORGE VENIERIS - EFROSINI KALMENAKI - ABC: Adopters, Supporters, Deniers and Unawares - Athens University of Economics and Business - Department of Accounting and Finance
- 10- TROND BJORNENAK - Diffusion and Accounting: the Case of ABC in Norway - Norwegian School of Economics & Business Administration - Managment Accounting Research, Vol 8, No 1, March 1997
- 11- V.G. NARAYANAN - Harvard Business School - RATNA G. SARKAR - Harvard University - General Management unit - ABC at In steel Industries - July 1999

