



**Potchefstroomse Universiteit**  
**vir Christelike Hoër Onderwys**

---

**WETENSKAPLIKE BYDRAES**  
**REEKS H: INOUGURELE REDE NR. 149**

# **KAIZEN VIR 'N SUKSESVOLLE ENTREPRENEUR**

**Prof. SS Visser**

**Publikasiebeheerkomitee**  
**Potchefstroomse Universiteit vir Christelike Hoër Onderwys**  
**Potchefstroom**  
**2520**

Die Universiteit is nie aanspreeklik vir menings in die publikasies uitgespreek nie.

Navrae in verband met *Wetenskaplike Bydraes* moet gerig word aan:

Die Publikasiebeheerkomitee  
Potchefstroomse Universiteit vir Christelike Hoër Onderwys  
POTCHEFSTROOM  
2520

Kopiereg © 1998 PU vir CHO

**ISBN 1 86822 341 8**

## **1. Agtergrond/motivering**

**Kaizen** is die Japanese woord vir deurlopende verbetering. Onder-nemings bevind hulle tans in 'n hoogs mededingende omgewing op nasionale sowel as internasionale gebied. 'n Beskermd mededingende omgewing bestaan nie meer nie, veral as gevolg van deregulering, owerheidssubsidies, die diversiteit van produkte en 'n intense mededinging van oorsese markte.

'n Knypende ekonomie, 'n hoë werkloosheidsyfer, 'n verswakte rand, 'n tuimelende Effektebeurs, 'n wanverspreiding van staatsbegrotingsfondse en verhoogde belastingverpligtinge maak die uitdagings vir elke entrepreneur om te oorleef nog moeiliker.

Ander redes vir moeilike oorlewing is die verouderde kostestelsels wat te midde van 'n veranderende vervaardigingsomgewing, byvoorbeeld die omskakeling na rekenaargeïntegreerde en geoutomatiseerde vervaardiging, tot onakkurate kostetoedeling aanleiding gegee het. Onakkurate kostebepaling lei tot onakkurate pryse en beleidsbesluite wat mededinging verder bemoeilik.

Foutiewe beleidsbesluite as gevolg van onakkurate kostetoedeling kan meebring dat die winsgewendheid van produkte foutief bepaal word en daartoe lei dat die mees winsgewende produk gestaak word, wat tot groot nadeel van die onderneming op die lang termyn sal strek. So ook kan werknemers hul poste foutiewelik verloor as gevolg van beleids-besluite wat op onakkurate koste gebaseer is.

Alle entrepreneurs bevind hulle nie in vervaardigingsondernemings nie, maar of hulle in 'n diensonderneming, 'n handeldrywende onderneming of 'n opvoedkundige inrigting is, mededinging bestaan steeds en oorlewing bly moeilik. Die vraag ontstaan: hoe kan 'n entrepreneur nog eties optree en winsgewend wees, of hoe kan nuwinssoekende ondernemings in hierdie omstandighede minstens gelyk breek?

'n Akkurate kostetoedeling, 'n kostebewustheid en 'n doeltreffende en doelmatige kostebestuur kan hulpmiddels wees vir die oorlewing van entrepreneurs. Verder kan ontwikkelings in Bestuursrekeningkunde 'n bydrae tot die deurlopende verbetering van die winsgewendheid van ondernemings lewer.

## 2. Gevolgtrekkings en aanbevelings

**Bestuursrekeningkunde** behels die interne rekeningkunde vir **beplanning, kontrole en besluitneming** binne die onderneming, teenoor **Finansiële Rekeningkunde**, wat hom besig hou met **eksterne** verslagdoening van **werklike gebeure** wat reeds plaasgevind het aan aandeelhouders, krediteure en die Ontvanger van Inkomste.

Dit is dus die bestuursrekenmeester se taak om die **beplanning, kontrole en besluitneming** in enige onderneming te doen en hy sal die aangewese persoon wees om **proaktief** op te tree, **innoverend** te dink en **kreatiwiteit** aan die dag te lê om die beplanning in die onderneming te doen en besluite te neem wat tot langtermynvoordeel van enige onderneming sal strek. Die ontwikkelings in Bestuursrekeningkunde kan bydra tot vernuwing in ondernemings, sodat elke entrepreneur 'n sukses kan maak en verseker kan wees van finansiële sukses. So ook kan van die beginsels van hierdie ontwikkelings byvoorbeeld vir elke individu in enige huishouding van waarde wees. Enkele van hierdie ontwikkelings wat van toepassing kan wees, behels die volgende:

2.1 **Aktiwiteitsgebaseerde kostebepaling**: "Activity-based costing, ABC" Alhoewel hierdie nie 'n onlangse ontwikkeling is nie, moet dit vermeld word aangesien dit die basis vorm van die volgende drie ontwikkelings. Die aktiwiteitsgebaseerde benadering tot kostebepaling is 'n kontemporêre benadering wat in vervaardigingsondernemings, geïmplementeer kan word sowel as in diensondernemings soos banke, hospitale, die vervoer- en lugvaartbedryf en opvoedkundige inrigtings. Hierdie benadering behels die meer akkurate toedeling en toewysing van koste, aangesien **aktiwiteite** gebruik word om koste toe te deel na produkte of dienste eerder as wat

direkte arbeidsure of masjienure gebruik word om 'n algehele koers vir die onderneming of vir elke departement te bepaal.

Die ontwikkeling van aktiwiteitsgebaseerde kostebepaling is belangrik aangesien 'n meer akkurate kostetoedeling en kostetoewysing tot 'n meer akkurate verkoopprijs lei. Aktiwiteitsgebaseerde koste bring ook mee dat meer doeltreffende en doelmatige beplanning, kontrole en besluitneming binne 'n onderneming gedoen kan word. Aktiwiteitsgebaseerde kostebepaling vorm die basis vir die volgende drie ontwikkelings, nl. aktiwiteitsgebaseerde bestuur, aktiwiteitsgebaseerde kostebestuur en aktiwiteitsgebaseerde bestuursrekeningkunde.

**2.2 Aktiwiteitsgebaseerde bestuur:** "Activity-based management, ABM". Aktiwiteitsgebaseerde bestuur kan gedefinieer word as 'n analitiese hulpmiddel vir besluitneming (Geischecker, 1996:44) en as die bestuur en beheer van 'n onderneming se prestasie deur gebruik te maak van aktiwiteitsgebaseerde inligting vir besluitneming, beplanning en die meting van prestasie (Hixon, 1995:30). Hansen en Mowen (1995:851) is van mening dat dit 'n geïntegreerde benadering is wat bestuur se aandag op aktiwiteite vestig, met 'n verbetering in die waarde van kliënte en die wins. Carolfi (1996:12) beveel aktiwiteitsgebaseerde bestuur aan as "an approach that takes a pro-active role in reducing costs by encouraging managers to rather pay more attention to managing activities and processes than merely costs".

By die implementering van aktiwiteitsgebaseerde bestuur moet alle aktiwiteite in 'n onderneming geklassifiseer word in dié wat **waarde toevoeg** en dié wat **nie waarde toevoeg nie**, bv. koste van voorraad-houding, bewegingstyd, ensovoorts, sodat slegs dié wat **waarde toevoeg behou** kan word. Hierdie klassifikasie vereis dat die besigheidsproses soms so reorganiseer word dat tot 50% van die koste vermy kan word.

Aktiwiteitsgebaseerde bestuur bring mee dat 'n hoër kwaliteit produk teen 'n laer koste in 'n korter siklus vervaardig kan word. Volkswagen Kanada het hierdie benadering met vrug toegepas en kon aan die einde opmerk dat "the road to implementing activity-based costing and activity-based management may be long and hard, but it was a road worth travelling in its quest to

ultimately became the cost-conscious world-class customer-focused supplier (Gurowka, 1996:30).

So kan die bewusmaking van koste van enige individu veroorsaak dat aktiwiteite bestuur word om koste te verminder en dat alle aktiwiteite wat nie waarde toevoeg nie, uitgeskakel word.

In Suid-Afrika is aktiwiteitsgebaseerde bestuur al met vrag toegepas in diensondernemings soos 'n groot geamalgameerde bank, in die lugvaartbedryf en in afdelings van Transnet.

**2.3 Aktiwiteitsgebaseerde kostebestuur:** "Activity-based cost management, ABCM". Indien die bestuur van koste nie by die vorige benadering ingesluit is nie, moet dit afsonderlik gedoen word. Aktiwiteitsgebaseerde kostebestuur behels die bestuur van koste wat die verbetering van wins insluit en nie slegs 'n kostevermindering nie (Ashton, Hopper & Scapers, 1995:13). Drury (1996:517) beskou aktiwiteitsgebaseerde kostebestuur as 'n aktiwiteitsgebaseerde kostestelsel om koste op die lang termyn te bestuur deur aktiwiteite te beheer wat die koste dryf. Aktiwiteitsgebaseerde kostebestuur behels dus die bestuur van koste met behulp van die aktiwiteitsgebaseerde kostebenadering om by die mees akkurate koste uit te kom wat as basis kan dien vir die mees akkurate verkoopprijs wat mededingend kan wees en 'n invloed op die sukses van entrepreneurskap kan uitoefen.

**2.4 Aktiwiteitsgebaseerde bestuursrekeningkunde:** "Activity-based management accounting, ABMA". May (1995:40) verwys na aktiwiteitsgebaseerde bestuursrekeningkunde as 'n wetenskaplike metode vir kostevermindering wat die volgende behels: 'n omvattende gevorderde beplanning- en kontrolestelsel en 'n hulpmiddel tot die insluiting van kliënt-/sektor-/produkwinsgewendheid, aktiwiteitsgebaseerde begrotings, voorkeurgebaseerde begrotings en aktiwiteit-/prosesgebaseerde verslaggewing, wat prestasie-meting en normering insluit. Kortweg kan aktiwiteitsgebaseerde bestuursrekeningkunde beskryf word as die toepassing van die beplanning-, kontrole- en besluitnemingfunksie op 'n aktiwiteitsgebaseerde kostebenadering.

## 2.5 Teikenkoste-/Mikpuntkoste-/Doelwitkostebenadering "Target costing"

Atkinson et al. (1997:612) beskou die teikenkostebenadering as een van die drie metodes (die ander twee word in paragraaf 2.6 en 2.8 bespreek) om mededingend te bly. Hierdie ontwikkeling kom van Japan en volg 'n teenoorgestelde verloop om by 'n verkoopprijs uit te kom. Die eerste stap wat gevolg word by die teikenkostebenadering is die berekening van 'n verkoopprijs vir 'n produk. Tweedens word 'n teikenwins van die geskatte verkoopprijs afgetrek om by 'n teikenkoste uit te kom. Die vierde stap behels die ontwerp en ontwikkeling van 'n produk om by die teikenkoste van stap 3 uit te kom (Cooper, 1996:28). Navorsing in Japan het getoon dat hierdie metode van koste- en prysbepaling gebruik word deur 100% van die vervaardigers van vervoeronderdele, 75% van die vervaardigers van akkuraatheidstoerusting en 88% van die vervaardigers van elektriese toerusting, en veral met groot sukses deur Toyota (Atkinson et al., 1997:612).

In die VSA word die teikenkostebenadering aangewend as 'n bestuursmetode en word dit nie slegs gebruik as 'n metode van kostebeheer nie, maar ook as 'n omvattende benadering tot koste- en winsbestuur. Ondernemings in die VSA wat die teikenkostebenadering met sukses toegepas het, is Kodak, Boeing en Chrysler (Atkinson et al., 1997:613).

Die teikenkostebenadering is **klëntgeoriënteerd** aangesien dit begin met verkoopprijs, kwaliteit en funksionele vereistes van kliënte. Daarom word teikenkoste beskou as prysgeleide koste, wat in teenstelling is met die konvensionele metodes waar prys deur koste bepaal word. 'n Baie belangrike faktor van teikenkoste is dat dit op 'n spanomgewing gebaseer is. Hierdie span sluit in verteenwoordigers vir ontwerp, prosiesingenieurs, aankope, vervaardiging en bemarking - almal ingestel op dieselfde doelwit van funksionaliteit, kwaliteit en prys, aangesien kliënte nie sal betaal vir funksies waaraan hul nie waarde heg nie. Geweldige druk word op die ontwerpspan geplaas, aangesien hulle een doel het om te bereik naamlik die teikenkoste. Geen verdere onderhandelinge word toegelaat nie, slegs herbeplanning, waardeanalise en waardebeplanning.

2.6 **Kaizen kostebenadering:** Hierdie benadering is ooreenstemmend met die vorige in die sin van kostevermindering, behalwe dat die fokus hier val op die vermindering van koste gedurende die vervaardigingsfase van die totale lewensiklus van die produk en nie slegs by die ontwerp nie. Die Kaizen-kostebenadering behels die deurlopende verbeterings wat gemaak moet word, bv. verbetering van masjienprestasie, verhoogde werknemersopleiding, motivering van werknemers, om die vermindering van koste teweeg te bring. Waar die teikenkostebenadering gedryf word deur die inagneming van kliënte-oorewegings, word die Kaizen-kostebenadering gedryf deur winsgewendheidsdoelwitte wat deur senior bestuur bepaal is. Klem word ook op doeltreffende en doelmatige produksie en dienslewering geplaas (Atkinson et al., 1997:618; Kaplan & Atkinson, 1998:229).

In enige huishouding kan die beginsel van Kaizen toegepas word deur deurlopend ingestel te wees op die vermindering van koste of uitgawes, sonder die inboet van kwaliteit.

2.7 **Gebalanseerde telkaart:** “Balanced score-card”. Die gebalanseerde telkaart is ontwikkel om die meervoudige doelstellings wat ondernemings nastreef op die basis van bekwaamheid en innovering te kommunikeer. Dit druk die missie en strategie uit in doelstellings en meetinstrumente en is georganiseer in vier perspektiewe, nl. finansiële, kliënt, interne besigheidsproses en die leer- en groeiperspektiewe (Kaplan & Atkinson, 1998:368).

Die **finansiële perspektief** behels doelstellings soos winsgewendheid wat gemeet kan word aan bv. verdienste op kapitaal, ekonomiese waarde toegevoeg, bedryfsinkomste, groei in verkope, die generering van kontantvloei, ens.

Die **kliëntperspektief** sluit in die meting van kliënttevredenheid, kliëntbehoud, verkryging van nuwe kliënte en kliëntwingsgewendheid.

Die **interne besigheidsprosesperspektief** behels die identifisering van kritieke interne prosesse waarin die organisasie moet uitblink.



Die vierde perspektief, nl. **leer en groei**, identifiseer die infrastruktuur wat die organisasie moet bou om langtermyn groei en -verbetering te realiseer. (Kaplan & Atkinson, 1998:371)

Hierdie ontwikkeling kan vir elke individu van waarde wees in die sin dat doelstellings of mikpunte aangeteken kan word en daar later gekontroleer kan word in watter mate die doelstellings bereik is.

## 2.8 **Kwaliteitsbestuur:** "Total Quality Management, TQM"

Ten tye van strawwe mededinging moet produkte aan 'n besondere kwaliteit en standaard voldoen om vir kliënte aanvaarbaar te wees. Om goeie kwaliteit te verseker sal die entrepreneur moet aandag gee aan die koste van kwaliteit, wat bestaan uit die koste van die :

- (i) **Voorkoming** van kwaliteitsprobleme deur prosesse so te ontwerp dat kwaliteitsprobleme vermy kan word deur werknemeropleiding en die keuse van leweransiers,
- (ii) **Opspoor** van kwaliteitsprobleme deur die aanskaf van toerusting en personeel om kwaliteit te kontroleer,
- (iii) **Herstel** van kwaliteitsprobleme wanneer die produk nog in die **vervaardiger se hande** is, en
- (iv) **Herstel** van kwaliteitsprobleme wanneer die produk in die hande van die **verbruiker** is.

Kwaliteitsbestuur kan dan beskryf word as 'n stelsel wat middele en tegnieke verskaf vir deurtopende verbetering en fokus op kliëntediens en 'n sistematiese probleemoplosser (Garrison & Noreen, 1997:15&16; Atkinson et al., 1997:23).

2.9 **Taguchi-koste:** Hierdie metode is 'n variasie van die koste van kwaliteit soos hierbo bespreek maar is ontwikkel deur 'n Japanse akademikus om kwaliteitsverliese te bepaal. Dit beveel drie moontlike doelstellings aan wat nagestreef kan word:

- (i) Verminder die veranderlikheid van 'n proses deur faktore te identifiseer wat veranderlikheid veroorsaak,
- (ii) Pas die proses aan sodat daar nader bewege kan word aan die doelwit, en

(iii) Verminder die veranderlikheid en pas die proses aan om nader aan die doelwit te kom (Kaplan & Atkinson, 1998:238).

2.10 **Normering:** "Benchmarking". Hierdie ontwikkeling kan beskryf word as 'n deurlopende proses van meting van produkte, dienste en praktyke aan die wêreld se beste prestasie en waar die geleentheid verkry word om konstant te verbeter (Atkinson et al., 1997:11). Normering is dus 'n proaktiewe proses om veranderings aan te bring om uitmuntende prestasie te behaal. Die minimum voordeel wat hieruit verkry kan word, is die verbeterde mededinging en verhoogde waarde in die oë van kliënte (Camp, 1998:12). Met behulp van normering kan tyd en koste bespaar word, aangesien foute en probleme vermy kan word wat deur ander organisasies gemaak word, en die herontdekking van prosesse en metodes vermy kan word aangesien dit reeds deur ander organisasies ontwikkel en getoets is.

2.11 **Strategiese kostebestuur:** Ten tyde van strawwe mededinging is dit nie slegs noodsaaklik dat deurlopende beheer oor koste uitgeoefen word nie maar is dit belangrik dat koste bestuur moet word. Die twee kritieke aspekte vir die bestuur van koste is eerstens dat dit 'n voordeel moet inhou vir die gebruikers in die strategiese besigheidseenhede waar die kostemodelle is en tweedens dat die benadering voordele moet inhou vir die sentrale kostebestuursgroep (Cooper & Slagmulder, 1998:16).

2.12 **Werknembermagtiging:** "Employee empowerment"  
Hierdie metode kan bydra tot deurlopende verbetering deurdat werknemers die geleentheid kan kry om probleme op te los en te soek na metodes om verspilling of verlore eenhede te verminder of uit te skakel, kwaliteit te verhoog en defekte te verminder. Bestuur sal dus aan werknemers die mag tot besluitneming moet gee aangesien hulle die nouste by die bedryf van die prosesse, die kliënte en leweransiers betrokke is. Vir hierdie doel sal werknemers aangemoedig word om probleme op te los, kreatiewe benaderings voor te stel en kliënte tevrede te stel (Atkinson et al., 1997:23). Hoe meer vertrouwe in 'n werknemer gestel word, hoe meer aanmoediging is daar vir beter prestasie.

### 3. TOEKOMSPERSPEKTIEF

Tot dusver was al die aanbevelings vir deurlopende verbetering daarop ingestel dat die entrepreneur finansieel kan oorleef, wat belangrik is om in die materiële behoeftes te voorsien. Maar watter boodskap is daar vanaf Bestuursrekeningkunde om ook in die geestelike behoeftes te voorsien sodat euwels soos onder andere witboordjiemisdaad en rekenaarbedrog bekamp kan word?

Bestuursrekeningkunde is 'n dinamiese vakdissipline wat voortdurend ontwikkel en geleenthede geskep om baie probleme te voorkom deur proaktief op te tree. Soos aanvanklik aangetoon, is die akkuraatheid van koste belangrik, kan dit kritiek wees en moet die bestuursrekenmeester se optrede van so aard wees dat hy hom eties kan verantwoord. 'n Paar baie belangrike eienskappe vir etiese optrede waarvoor 'n bestuursrekenmeester moet beskik om die akkuraatheid van koste te verseker en genoemde euwels van bedrog en misleiding van bestuur te voorkom is:

- **Integriteit:** Wat beskryf kan word as 'n onkreukbare eerlikheid, geloofwaardigheid en vasberadenheid.
- **Bekwaamheid:** Wat 'n tweërlei vereistes stel, nl. die vermoë om eties op te tree en om professioneel bekwaam te wees, wat tegniese vaardighede insluit. Deur kreatiewe en innoverende denke van die bestuursrekenmeester kan daar geïmproviseer word sodat foute betyds reggestel word alvorens die onderneming benadeel kan word.
- **Vertroulikheid:** Aangesien die bestuursrekenmeester waardevolle inligting van die onderneming kry waarvolgens beplanning, kontrole en besluitneming gedoen kan word, moet dit as vertroulik beskou word. Andersins kan dit, indien dit in die hande van verkeerde persone beland, tot groot nadeel van die onderneming strek.
- **Objektiwiteit:** Wat gesien kan word as onbevooroordeeldheid aangesien die bestuursrekenmeester die verantwoordelikheid aan die dag moet lê om openlik en objektief te kommunikeer oor inligting wat relevant sal wees vir elke situasie.

- **Betroubaarheid:** Wat onderskei kan word van integriteit, aangesien betroubaarheid eerder met 'n persoon se optrede te doen het as integriteit, wat meer verwant is aan 'n persoon se karakter.
- **Verantwoordelikheid:** Wat gesien kan word as aanspreeklikheid, wat ook ter sprake is by rentmeesterskap en verantwoording doen.

In die bestuursrekenmeester se opdrag van beplanning, kontrole en besluitneming kan hy nie anders as om die voorbeeld daarvan in die Skrif te sien nie. Soos met die Skepping al was daar 'n duidelike voorbeeld van beplanning, naamlik dat die skeppingsdae in 'n bepaalde volgorde plaasgevind het, soos die plante en bome wat geskep is voor die voëls en die diere om eers voedsel te voorsien vir die oorlewing van die diere. Ander voorbeelde van beplanning kan gevind word in Jakobus 4:13, waar beplanning geskied met die besef van die afhanklikheid van God, in 2 Samuel 21:5, wat handel oor die beplanning van 'n oorlog, en Lukas 14:28, oor die beplanning van die koste van 'n gebou.

By die kontrolefunksie van die bestuursrekenmeester kan volstaan word by die rekenskap gee of om rentmeester te wees van inligting wat aan hom toevertrou is en dit met verantwoordelikheid te hanteer.

In die besluitnemingsfunksie van die bestuursrekenmeester kom die liefdesgebod ter sprake, naamlik dat 'n besluit nie geneem moet word op syfers wat gemanipuleer is om sekere persone te bevoordeel vir selfverryking ten koste van ander nie. Besluite moet nie so geneem word dat die onderneming en ook die eienaar en aandeelhouders benadeel word terwyl sekere werknemers bevoordeel word nie. Die motief vir besluitneming moet suiwer wees, gegrond op akkurate syfers wat objektief beoordeel is.

Die aanbevelings vir deurlopende verbetering in paragraaf 2 kan bydra tot die sukses van die entrepreneur, maar die gesindheid van die entrepreneur en sy ingesteldheid teenoor sy Skepper kan sy sukses **verseker**. Hierdie oortuiging moet 'n weerspieëling wees van sy diepe afhanklikheid van God en sy genade, naamlik dat alle aardse besittings maar deur God aan ons geleen is en ons slegs as rentmeesters daarvoor gestel is, waarvan ons nog eendag rekenskap sal moet gee oor hoe ons dit beheer en aangewend het.

Elkeen is met 'n doel op aarde geplaas. So word ons elkeen toegerus met gawes en talente om ons taak op aarde te volvoer. So moet die balans en perspektief behou word om sukses nie aan finansiële sukses, soms ten koste van 'n ander, vir selfverryking te meet nie. Sukses beteken nie slegs finansiële sukses nie, dit is eerder winsgewendheid. Sukses moet gesien word as wanneer 'n doel met goeie gevolge, welslae en voorspoed bereik is. Dit moet die hoofdoel van die entrepreneur wees, dan sal die sekondêre doel nl. finansiële sukses vanself kom. As die entrepreneur verantwoording kan doen dat hy in alle eerlikheid kan sê dat hy sy talente en gawes aangewend het om sy taak te volvoer en antwoord te gee op sy roeping, dan was hy suksesvol.

## BIBLIOGRAFIE

- Atkinson, A.A., Barker, R.D., Kaplan, R.S. & Young, S.M. 1997. Management Accounting. New Jersey: Prentice-Hall
- Ashton, D., Hopper, T. & Scapens, R.W. 1995. Issues in management accounting. London : Prentice-Hall.
- Camp, R.C. 1998. Best practice benchmarking. CMA magazine, 72(6): 10-14, August.
- Carolfi, I.A. 1996. ABM, can improve quality and control costs. CMA magazine, 70(4) : 12-16, May.
- Coburn, S., Grove, H. & Fukami, C. 1995. Benchmarking with ABCM. Management Accounting, 76(7) : 56-60, Jan.
- Cooper, R. 1996. The changing practice of management accounting. Management Accounting, 74(3) : 26-35, March.
- Cooper, R. & Slagmulder, R. 1998. Strategic cost management. Management accounting, 80(2): 16, August.
- Drury, C. 1996. Management and cost accounting. London : Thomson International.
- Garrison, R.H. & Noreen, E.W. 1997. Managerial Accounting. USA : Irwin.
- Geischecker, M.L. 1996. New technologies support ABC. Management Accounting, 77(9) : 42-48, March.
- Gurowka, J. 1996. ABC, ABM, and the Volkswagen saga. CMA Magazine, 70(4):30-33, May.
- Hansen, D.R. & Mowen, M.M. 1995. Cost management : Accounting and control. USA : South-Western College.

- Hixon, M. 1995. Activity-based management : its purpose and benefits. Management Accounting, 73(6) : 30-31, June,
- Horngren, C.T., Foster, G. & Datar, R. 1997. Cost Accounting: A managerial emphasis. London: Prentice Hall.
- Kaplan, R.S. & Atkinson, A.A. 1998. Advanced management accounting. New Jersey: Prentice-Hall.
- May, M. 1995. Activity-Based Management Accounting. Management Accounting, 73(1) : 40, Jan.