

## Influența factorilor contingenți asupra răspândirii metodei costurilor bazate pe activități - Partea a II-a -

**Masterand Elena Daniela CRIȘAN, masterand Luminița Ramona GRAMA**

Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

### Abstract

*The ABC (Activity-Based Costing) method is a special form of functional analysis of the costs, providing a modern understanding and a more accurate description of these and reflect an organisation's financial status more accurately than the traditional accounting methods. Since its introduction at the end of the 80s, researchers all over the world have tried to assess the degree to which the companies have adopted and implemented the ABC method in various countries, as well as to identify the factors influencing its adoption and implementation.*

**Key terms:** ABC method, traditional method, production cost, indirect costs, activity, process, cost calculation

**Termeni-cheie:** metoda ABC, metoda tradițională, cost de producție, costuri indirecte, activitate, proces, calculația costurilor

**Clasificare JEL:** M10, M41, M49, D24, D61

**To cite this article:** Elena Daniela Crișan, Luminița Ramona Grama, *Influența factorilor contingenți asupra răspândirii metodei costurilor bazate pe activități (II)*, *CECCAR Business Review*, N° 4/2022, pp. 34-42, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.04.04>

### ➔ Calculul costurilor prin metoda ABC

În ce privește metoda tradițională versus Activity-Based Costing, cheltuielile indirecte sunt repartizate utilizând formule de calcul diferite, astfel:

Metoda tradițională	Metoda ABC
✓ Alegerea unei baze de repartizare ( $br_i$ )	✓ Identificarea activităților și a inductorilor de cost aferenți acestora
✓ Determinarea coeficientului de suplimentare ( $K_s$ ): $K_s = \frac{Chr}{\sum_{i=1}^n br_i}$ unde: Chr – cheltuielile totale de repartizat; $\sum_{i=1}^n br_i$ – suma bazelor de repartizare.	✓ Calculul costului pe inductor: $K_{iA} = \frac{\text{Cheltuielile aferente activității A}}{\text{Suma inductorilor aferenți activității A}}$ unde: $K_{iA}$ – costul pe fiecare inductor de cost aferent activității A.

Metoda tradițională	Metoda ABC
<p>✓ Calculul cotei de cheltuieli indirecte de repartizat ce revine purtătorilor de cheltuieli (<math>C_i</math>):</p> $C_i = K_s \times br_i$	<p>✓ Determinarea costurilor indirecte absorbite pe tip de produs:</p> $C_{Aj} = K_{iA} \times V_{Aj}$ <p>unde:</p> <p><math>C_{Aj}</math> – costurile aferente activității A absorbite de produsul j;</p> <p><math>V_{Aj}</math> – volumul inductorului activității A consumat de produsul j.</p> <p>Și:</p> $C_j = \sum_{A=1}^n C_{Aj}$ <p><math>C_j</math> – costurile indirecte absorbite de produsul j.</p>

Sursa: CECCAR, 2018-2019.

Atunci când se aleg inductorii de costuri trebuie să se țină seama de faptul că „oamenii nu pot conduce costurile, ei pot conduce numai activitățile care generează costuri” (Brăescu și Jinga, 2002).

### ➔ Studiu de caz

Producția companiei Brico Holz este compusă din trei produse, A, B și C, care sunt introduse pe piață la prețuri similare cu cele practicate de concurență.

Datele referitoare la o singură unitate din fiecare dintre produsele fabricate se prezintă astfel:

Elemente	Produsul A	Produsul B	Produsul C
Preț de vânzare (lei)	4.700	3.800	3.300
Cantitatea de produse (buc.)	1.900	300	250
Costul părților componente (lei)	2.100	1.700	940
Ore de manoperă directă	10	15	25
Ore de utilizare a echipamentelor de producție	8	3	11
Numărul pieselor componente (buc.)	7	10	15
Comenzi de producție (buc.)	40	30	15
Echipamente pentru comenzile de producție (buc.)	2	2	4
Transportul comenzilor către clienți (buc.)	180	105	70
Numărul de facturi ale clienților (buc.)	300	130	150

Produsul C, inclus recent în lista de prețuri, se bucură de un succes considerabil pe piață, și managementul intenționează să extindă producția, reducând-o pe cea a celorlalte produse. În acest scop, se procedează la o analiză aprofundată a costului produselor individuale fabricate și a marjei de profit pe unitate, comparând rezultatele furnizate de metodele tradiționale de calcul cu cele obținute prin metoda ABC.

Generatorii de costuri identificați pentru fiecare activitate individuală sunt după cum urmează:

Activități	Generatori de costuri
Logistică de intrare	Numărul părților componente
Programarea producției	Numărul comenzilor de producție
Mentenanță	Numărul echipamentelor de producție
Prelucrare automată	Ore de utilizare a echipamentelor de producție
Finisare și testare	Ore de manoperă directă
Logistică de ieșire	Comenzi onorate
Administrare	Numărul de facturi emise

În plus, sunt disponibile următoarele date:

- Costul orar al forței de muncă directe este de 23 lei.
- Costurile aferente echipamentelor de producție includ cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și reparațiile și consumul de energie pentru funcționarea acestora.
- Comisioanele plătite agenților sunt de 15% din prețul de vânzare.
- Costurile indirecte, care se ridică la 974.300 lei, sunt alocate diferitelor activități, potrivit tabelului următor.

- lei -

Activități	Cost total activități	Tipul costului indirect	Sume
Logistică de intrare	29.229	Consumabile	18.300
Programarea producției	87.687	Manoperă indirectă	467.000
Mentenanță	68.201	Echipamente de producție	399.000
Prelucrare automată	604.066		
Finisare și testare	48.715	Servicii executate de terți	90.000
Logistică de ieșire	38.972		
Administrare	97.430		
<b>Total</b>	<b>974.300</b>	<b>Total</b>	<b>974.300</b>

#### ■ Calculul costului folosind metoda tradițională (*full costing*)

Numărul total de ore de funcționare a echipamentelor de producție:

• Pentru producerea produsului A: 1.900 buc. x 8 ore/buc.	15.200 ore
• Pentru producerea produsului B: 300 buc. x 3 ore/buc.	900 ore
• Pentru producerea produsului C: 250 buc. x 11 ore/buc.	2.750 ore
<b>Total ore de funcționare</b>	<b>18.850 ore</b>

Costul orar de utilizare a echipamentelor de producție = 399.000 lei/18.850 ore = 21,17 lei

• Costuri atribuite produsului A: 8 ore/buc. x 21,17 lei/oră	169,36 lei
• Costuri atribuite produsului B: 3 ore/buc. x 21,17 lei/oră	63,51 lei
• Costuri atribuite produsului C: 11 ore/buc. x 21,17 lei/oră	232,87 lei

Celelalte costuri indirecte, cu excepția celor aferente echipamentelor de producție, se ridică la 575.300 lei (18.300 lei + 467.000 lei + 90.000 lei) și sunt împărțite proporțional cu costul părților componente, după cum urmează:

• Costul componentelor produsului A: 1.900 buc. x 2.100 lei/buc.	3.990.000 lei
• Costul componentelor produsului B: 300 buc. x 1.700 lei/buc.	510.000 lei
• Costul componentelor produsului C: 250 buc. x 940 lei/buc.	235.000 lei
<b>Costul total al părților componente</b>	<b>4.735.000 lei</b>

Coeficientul de repartizare = 575.300 lei/4.735.000 lei = 0,121

• Costuri atribuite produsului A: 2.100 lei/buc. x 0,121	254,10 lei/buc.
• Costuri atribuite produsului B: 1.700 lei/buc. x 0,121	205,70 lei/buc.
• Costuri atribuite produsului C: 940 lei/buc. x 0,121	113,74 lei/buc.

Acum putem calcula costul total, marja pe produs și procentul de profit comparativ cu prețul de vânzare.

#### Rezultatele economice ale produselor

- lei -

Elemente	Produsul A	Produsul B	Produsul C
Costul părților componente	2.100,00	1.700,00	940,00
Costul manoperei directe (număr de ore x cost orar)	230,00	345,00	575,00
Comisioane către agenți	705,00	570,00	495,00
<b>Primul cost</b>	<b>3.035,00</b>	<b>2.615,00</b>	<b>2.010,00</b>
Costul utilizării echipamentelor de producție	169,36	63,51	232,87
Alte costuri indirecte	254,10	205,70	113,74
<b>Cost total</b>	<b>3.458,46</b>	<b>2.884,21</b>	<b>2.356,61</b>
Preț de vânzare	4.700,00	3.800,00	3.300,00
<b>Marjă unitară</b>	<b>1.241,54</b>	<b>915,79</b>	<b>943,39</b>
<b>Marjă/Preț de vânzare (%)</b>	<b>26,42</b>	<b>24,10</b>	<b>28,59</b>

Din analiza calculelor efectuate prin metoda tradițională de alocare a costurilor indirecte observăm că produsul cu cea mai mare marjă unitară este A, iar produsul cu cel mai bun raport marjă/preț de vânzare este C.

#### ■ Calculul costului folosind metoda ABC

Pentru aplicarea metodei ABC este necesar să se determine costurile absorbite de fiecare produs, pe baza relațiilor dintre generatorii de costuri ale activităților și tipul de produs.

#### ✓ Volumul total

Elemente	Calculare	Total
Părți componente (buc.)	1.900 buc. x 7 buc. + 300 buc. x 10 buc. + 250 buc. x 15 buc.	20.050
Comenzi de producție (buc.)	40 buc. + 30 buc. + 15 buc.	85
Echipamente de producție (buc.)	40 buc. x 2 buc. + 30 buc. x 2 buc. + 15 buc. x 4 buc.	200
Ore de utilizare a echipamentelor de producție	1.900 buc. x 8 ore/buc. + 300 buc. x 3 ore/buc. + 250 buc. x 11 ore/buc.	18.850
Manoperă directă (ore)	1.900 buc. x 10 ore/buc. + 300 buc. x 15 ore/buc. + 250 buc. x 25 ore/buc.	29.750
Transport (buc.)	180 buc. + 105 buc. + 70 buc.	355
Facturi (buc.)	300 buc. + 130 buc. + 150 buc.	580

✓ Costul unitar pe inductor de cost

Activități	Cost total activități (lei)	Inductor de cost		Cost unitar inductor de cost (lei)
Logistică de intrare	29.229	Părți componente (buc.)	20.050	1,46
Planificarea producției	87.687	Comenzi de producție (buc.)	85	1.031,61
Mentenanță	68.201	Echipeamente de producție (buc.)	200	341,01
Prelucrare automată	604.066	Ore de utilizare a echipamentelor de producție	18.850	32,05
Finisare și testare	48.715	Manoperă directă (ore)	29.750	1,64
Logistică de ieșire	38.972	Transport (buc.)	355	109,78
Administrare	97.430	Facturi (buc.)	580	167,98
<b>Total</b>	<b>974.300</b>			

Pentru a determina costul fiecărui produs este necesar să se ia în considerare atât costurile directe, cât și cele ale resurselor absorbite pentru fiecare activitate. În ce privește costurile generate de comenzile de producție, echipamente, transport, facturi, acestea trebuie alocate fiecărei unități de produs.

✓ Costul produsului A

Elemente	Calcul	Total (lei)
Costul părților componente		2.100,00
Costul direct al forței de muncă	10 ore x 23 lei/oră	230,00
Comisioane către agenți	4.700 lei x 15%	705,00
<b>Primul cost</b>		<b>3.035,00</b>
Logistică de intrare	7 buc. x 1,46 lei/buc.	10,22
Planificarea producției	40 buc. x 1.031,61 lei/1.900 buc.	21,72
Mentenanță	40 buc. x 2 ore x 341,01 lei/1.900 buc.	14,36
Prelucrare automată	8 ore x 32,05 lei/oră	256,40
Finisare și testare	10 ore x 1,64 lei/oră	16,40
Logistică de ieșire	180 buc. x 109,78 lei/1.900 buc.	10,40
Administrare	300 buc. x 167,98 lei/1.900 buc.	26,52
<b>Cost total</b>		<b>3.391,02</b>

✓ Costul produsului B

Elemente	Calcul	Total (lei)
Costul părților componente		1.700,00
Costul direct al forței de muncă	15 ore x 23 lei/oră	345,00
Comisioane către agenți	3.800 lei x 15%	570,00
<b>Primul cost</b>		<b>2.615,00</b>

Elemente	Calculule	Total (lei)
Logistică de intrare	10 buc. x 1,46 lei/buc.	14,60
Planificarea producției	30 buc. x 1.031,61 lei/300 buc.	103,16
Mentenanță	30 buc. x 2 ore x 341,01 lei/300 buc.	68,20
Prelucrare automată	3 ore x 32,05 lei/oră	96,15
Finisare și testare	15 ore x 1,64 lei/oră	24,60
Logistică de ieșire	105 buc. x 109,78 lei/300 buc.	38,42
Administrare	130 buc. x 167,98 lei/300 buc.	72,79
<b>Cost total</b>		<b>3.032,92</b>

✓ **Costul produsului C**

Elemente	Calculule	Total (lei)
Costul părților componente		940,00
Costul direct al forței de muncă	25 ore x 23 lei/oră	575,00
Comisioane către agenți	3.300 lei x 15%	495,00
<b>Primul cost</b>		<b>2.010,00</b>
Logistică de intrare	15 buc. x 1,46 lei/buc.	21,90
Planificarea producției	15 buc. x 1.031,61 lei/250 buc.	61,90
Mentenanță	15 buc. x 4 ore x 341,01 lei/250 buc.	81,84
Prelucrare automată	11 ore x 32,05 lei/oră	352,55
Finisare și testare	25 ore x 1,64 lei/oră	41,00
Logistică de ieșire	70 buc. x 109,78 lei/250 buc.	30,74
Administrare	150 buc. x 167,98 lei/250 buc.	100,79
<b>Cost total</b>		<b>2.700,72</b>

✓ **Rezultate economice**

Elemente	Produsul A	Produsul B	Produsul C
Preț de vânzare (lei)	4.700,00	3.800,00	3.300,00
Cost total (lei)	3.391,02	3.032,92	2.700,72
<b>Marjă unitară (lei)</b>	<b>1.308,98</b>	<b>767,08</b>	<b>599,28</b>
<b>Marjă/Preț de vânzare (%)</b>	<b>27,85</b>	<b>20,19</b>	<b>18,16</b>

Rezultatele obținute prin analiza activităților și identificarea factorilor de cost sunt diferite de cele generate prin metoda tradițională. Produsul cu cel mai bun rezultat în ce privește atât marja unitară, cât și raportul marjă/preț de vânzare este A.

Rezultă că toate produsele realizate contribuie pozitiv la formarea marjei globale a companiei, chiar dacă impactul acestora se modifică în raport cu metoda adoptată. Calculul efectuat cu ajutorul procedurii tradiționale nu reflectă de fapt diferențele existente în procesele de producție și comercializare ale celor trei produse, care

au caracteristici diferite. Partajarea costurilor indirecte pe baza costului părților componente asamblate favorizează produsul C, care în schimb prezintă un proces de producție mai complex și mai costisitor, aspect pe care procedura tradițională nu îl poate încorpora și reflecta în rezultate. Totuși, acest lucru nu înseamnă că producția poate fi redusă în avantajul produsului A, de exemplu, întrucât C ar putea fi un produs esențial în ce privește imaginea entității. Managementul va trebui să aprofundeze analiza pentru a identifica orice rebuturi care reduc marja procentuală realizată la produsele B și C, raportând consumul de resurse la gradul de complexitate al producției și la tehnologia utilizată.

### ➔ Concluzii – importanța costurilor bazate pe activități în prezent

Evoluțiile recente ale mediului concurențial global au dus la o redefinire dinamică în diverse sectoare, punând sub semnul întrebării poziționarea strategică și existența multor entități. Subiecte precum inovația organizațională, cooperarea ecosistemică, perturbarea digitală, responsabilitatea socială corporativă, durabilitatea, cultura organizațională, rețelele de afaceri devin din ce în ce mai importante pentru companii. Prin urmare, apare nevoia de adaptare constantă la schimbări prin redefinirea modelelor de afaceri sau inventarea unora noi care pot duce la crearea unui avantaj competitiv durabil. Astfel, costurile bazate pe activități devin și mai însemnate, fiind capabile să furnizeze informații relevante pentru gestionarea și monitorizarea diverselor modele de afaceri.

Este esențial să înțelegem că abordarea contabilității de gestiune propusă de Activity-Based Costing nu este de competența exclusivă a companiilor mari. Dimpotrivă, este posibil să se obțină beneficii semnificative și la întreprinderile mici și mijlocii. Este important pentru IMM-uri să adopte ABC luând în considerare mediul în care operează și competitivitatea crescândă pe piața globală.

Tendențele actuale arată că stabilitatea nu mai este o caracteristică a piețelor și tehnologiilor moderne și, prin urmare, sistemele de control direcțional trebuie să se adapteze la această flexibilitate, măsurând performanța variabilelor relevante pentru diferitele modele de afaceri și asistând factorii de decizie în procesele strategice prin informații produse pentru a reacționa aproape instantaneu la stimulii pieței.

Sistemele tradiționale de calcul al costurilor nu furnizează informații financiare și nefinanciare necesare pentru această sarcină. Ele oferă puține informații despre ce contează pentru clienți, iar factorii fundamentali precum calitatea și nivelul serviciilor sunt în afara domeniului lor.

Întreprinderile mici și mijlocii trebuie să își reducă dependența de sistemele tradiționale de costuri prin adoptarea în schimb a modelelor precum ABC, care prezintă cel mai bine realitatea companiei. Acesta a fost considerat inițial de manageri o metodologie mult mai precisă pentru a calcula costurile produselor. Totuși, este și o viziune simplistă care nu ține cont de potențialul ridicat inerent al ABC. Obiectivul principal al acestui sistem nu este acela de a crea o modalitate elegantă și solidă din punct de vedere tehnic, cât de a oferi o soluție care să modifice comportamentul organizațional pentru a obține performanțe mai bune sau pentru a supraviețui.

Metoda ABC ar putea teoretic să înlocuiască integral un sistem de costuri tradiționale numai dacă ar fi capabilă să acopere toate nevoile contabilității de gestiune. Practic, ABC nu poate înlocui complet un sistem de calcul al costurilor tradiționale, cel mult poate fi complementar acestuia.

Din punctul de vedere al strategiei de afaceri, putem spune că ABC oferă un cost care, în comparație cu prețul de vânzare, permite direcționarea atenției conducerii către implicațiile strategice ale schimbărilor în compoziția portofoliului de produse. Din acest motiv mulți cercetători susțin orientarea strategică a metodei ABC. În orice caz, faptul că un sistem contabil este un suport pentru deciziile strategice nu îl face să devină automat un sistem de orientare strategică.



## Bibliografie

1. Al-Omiri, M., Drury, C. (2007), *Organizational and Behavioural Factors Influencing the Adoption and Success of ABC in the UK*, Cost Management, vol. 21.
2. Anderson, S.W. (1995), *A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity-Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993*, Journal of Management Accounting Research, vol. 7.
3. Anderson, S.W., Hesford, J.W., Young, M.S. (2002), *Factors Influencing the Performance of Activity Based Costing Teams: A Field Study of ABC Model Development Time in the Automobile Industry*, Accounting, Organizations and Society, vol. 27, nr. 3, pp. 195-211.
4. Anderson, S.W., Young, S.M. (1999), *The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Cost Systems*, Accounting, Organizations and Society, vol. 24, pp. 525-559.
5. Askarany, D., Smith, M., Yazdifar, H. (2007), *Technological Innovations, Activity Based Costing and Satisfaction*, Journal of Accounting, Business and Management, vol. 14, pp. 53-63.
6. Baines, A., Langfield-Smith, K. (2003), *Antecedents to Management Accounting Change: A Structural Equation Approach*, Accounting, Organizations and Society, vol. 28, nr. 7-8, pp. 675-698.
7. Baird, K., Harrison, G., Reeve, R. (2007), *Success of Activity Management Practices: The Influence of Organizational and Cultural Factors*, Accounting and Finance, vol. 47, nr. 1, p. 47-67.
8. Baird, K., Reeve, R. (2004), *Adoption of Activity Management Practices: A Note on the Extent of Adoption and the Influence of Organizational and Cultural Factors*, Management Accounting Research, vol. 15, pp. 383-399.
9. Bescos, P.-L., Cauvin, E., Gosselin, M. (2002), *Activity-Based Costing and Activity-Based Management: A Comparison of the Practices in Canada and in France*, Comptabilité, contrôle, audit, vol. 8, pp. 229-244.
10. Bjornenak, T. (1997), *Diffusion and Accounting: The Case of ABC in Norway*, Management Accounting Research, vol. 8, nr. 1, pp. 3-17.
11. Bouquin, H. (2004), *Contabilitate de gestiune*, traducere N. Tabără, Editura Tipo Moldova, Iași.
12. Brăescu, M., Jinga, G. (2002), *Măsurarea și evaluarea performanței întreprinderii prin metoda ABC*, Contabilitate și audit, Contabilitate și informatică de gestiune, nr. 2.
13. Brewer, P.C., Juras, P.E., Brownlee, E.R. (2003), *Global Electronics, Inc.: ABC Implementation and the Change Management Process*, Issues in Accounting Education, vol. 18, nr. 1, pp. 49-61.
14. Chenhall, R.H., Langfield-Smith, K. (1998), *The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a Systems Approach*, Accounting, Organizations and Society, vol. 23, nr. 3, pp. 243-264.
15. Chongruksut, W. (2009), *Organizational Culture and the Use of Management Accounting Innovations in Thailand*, International Journal, vol. 3, nr. 1, pp. 113-125.
16. Cinquini, L. (2013), *Strumenti per l'analisi dei costi*, G. Giappichelli, Torino.
17. Collini, P. (2008), *Analisi dei costi. Un approccio orientato alle decisioni*, Franco Angeli, Milano.
18. Colwyn, T.J., Dugdale, D. (2002), *The ABC Bandwagon and the Juggernaut of Modernity*, Accounting, Organizations and Society, vol. 27, nr. 1-2, pp. 121-163.
19. Cooper, R. (1989), *The Rise of Activity-Based Costing*, Part Three – *How Many Cost Drivers Do You Need and How to Select Them*, Journal of Cost Management, vol. 2, nr. 4, pp. 34-46.
20. Cooper, R., Kaplan, R.S. (1988a), *How Cost Accounting Distorts Product Cost*, Management Accounting, vol. 69, nr. 10, pp. 20-27.
21. Cooper, R., Kaplan, R.S. (1988b), *Measure Cost Right: Making the Right Decisions*, Harvard Business Review, vol. 66, nr. 5, pp. 96-103.
22. Cooper, R.B., Zmud, R.W. (1990), *Information Technology Implementation Research: A Technological Diffusion Approach*, Management Science, vol. 36, pp. 123-139.



23. Foster, G., Swenson, D.W. (1997), *Measuring the Success of Activity-Based Cost Management and Its Determinants*, Journal of Management Accounting Research, vol. 9, pp. 109-141.
24. Gosselin, M. (1997), *The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing*, Accounting, Organizations and Society, vol. 22, nr. 2, pp. 105-122.
25. Innes, J., Mitchell, F. (1995), *A Survey of Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies*, Management Accounting Research, vol. 6, pp. 136-153.
26. Innes, J., Mitchell, F., Sinclair, D. (2000), *Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results*, Management Accounting Research, vol. 11, nr. 3, pp. 349-362.
27. Johnson, H.T. (1988), *Activity-Based Information: A Blueprint for World-Class Management Accounting*, Management Accounting, June, pp. 23-30.
28. Kaplan, R.S. (1988), *One Cost System Isn't Enough*, Harvard Business Review, vol. 66, nr. 1, pp. 61-66.
29. Kaplan, R.S., Cooper, R. (1998), *Cost and Effect. Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston.
30. Kaplan, R.S., Johnson, H.T. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston.
31. Kasurinen, T. (2002), *Exploring Management Accounting Change: The Case of Balanced Scorecard Implementation*, Management Accounting Research, vol. 13, nr. 3, pp. 323-343.
32. Krumwiede, K.R. (1998), *The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors*, Journal of Management Accounting Research, vol. 10, pp. 239-277.
33. Kwon, T.H., Zmud, R.W. (1987), *Unifying the Fragmented Models of Information System' Implementation*, Critical Issues in Information System Research, pp. 227-251.
34. Libby, T., Waterhouse, J.H. (1996), *Predicting Change in Management Accounting Systems*, Journal of Management Accounting Research, vol. 8, pp. 137-150.
35. Major, M., Hopper, T. (2005), *Managers Divided: Implementing ABC in a Portuguese Telecommunications Company*, Management Accounting Research, vol. 16, nr. 2, pp. 205-229.
36. Malmi, T. (1999), *Activity-Based Costing Diffusion Across Organizations: An Exploratory Empirical Analysis of Finnish Firms*, Accounting, Organizations and Society, vol. 24, nr. 8, pp. 649-672.
37. Mays, J.W., Sweeney, R.B. (1994), *Activity-Based Costing in Banking: A Case Study*, CMA – The Management Accounting Magazine, vol. 68, nr. 4.
38. Shields, M.D. (1995), *An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing*, Journal of Management Accounting Research, vol. 7, pp. 148-166.
39. Shields, M.D., Young, M.S. (1989), *A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems*, Journal of Cost Management, vol. 3, nr. 4, pp. 17-27.
40. Quinn, M., Elafi, O., Mulgrew, M. (2017), *Reasons for Not Changing to Activity-Based Costing: A Survey of Irish Firms*, PSU Research Review, vol. 1, nr. 1, pp. 63-70.
41. Vieira, R., Hoskin, K. (2005), *Power, Discourses and Accounting Change: The Implementation of Activity-Based Costing in a Portuguese Bank*, în IX International Congress of Costs, Florianópolis, Brazil.
42. Wnuk-Pel, T. (2010), *Changes in Company's Management Accounting Systems: Case Study on Activity-Based Costing Implementation and Operation in Medium-Sized Production Company*, Eurasian Journal of Business and Economics, vol. 3, nr. 6, pp. 85-111.
43. CAM-I (1988), *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing. The CAM-I Conceptual Design*, Harvard Business School Press, Boston.
44. CECCAR (2018-2019), *Studiu comparativ între metoda ABC și metoda tradițională privind calculul costului de producție*, CECCAR Business Magazine, nr. 49-50, <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/studiu-comparativ-intre-metoda-abc-si-metoda-traditionala-privind-calculul-costului-de-productie-a4275/>.
45. National Association of Accountants (1991), *Cost Management Update*, Montvale, New Jersey.