

# Influența factorilor contingenți asupra răspândirii metodei costurilor bazate pe activități

## - Partea I -

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 (I)*, *CECCAR Business Review*, N° 3/2022, pp. 17-25, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.03.03>

### ➔ Introducere

Ca abordare a raționamentului, paradoxul a fost folosit foarte des, încă din cele mai vechi timpuri, pentru a dovedi teze aparent absurde care cereau o explicație mai complexă decât o procedură logică normală.

Dacă pe de o parte avem așa-numita *contabilitate generală*, care are ca bază solidă metodologia partidei duble și al cărei scop principal este reprezentarea faptelor și operațiunilor companiei, precum și redactarea documentelor, contabilitate utilă pentru ca investitorii să poată evalua un complex de afaceri, pe de altă parte există *contabilitatea de gestiune*, al cărei obiectiv este de a furniza managementului informații folositoare în timp util în sprijinul proceselor de luare a deciziilor.

În cadrul contabilității de gestiune, un rol predominant îl ocupă contabilitatea și analiza costurilor, definite ca „o serie de tehnici pentru descompunerea și agregarea datelor economice ale unei companii care vizează producerea de informații utile pentru procesele decizionale. Aceasta se ocupă, prin urmare, de o activitate care vizează [...] identificarea problemelor și formularea ipotezelor pentru soluții.” (Collini, 2008).

În companiile industriale și în cele de servicii, costurile indirecte au înregistrat în ultimii ani o creștere semnificativă în comparație cu componentele costului direct. Schimbările care au avut loc în mediul concurențial

cauzează pierderea relevanței eficienței obținute numai de funcția de producție. Dogația unei piețe caracterizate printr-o mare varietate și variabilitate, personalizarea produselor în funcție de nevoile clienților, introducerea automatizării flexibile, capacitatea de a pune la dispoziție produsele în modul, timpul și locul în care sunt necesare și globalizarea sunt doar câteva aspecte ale noii piețe competitive pe care entitățile sunt nevoite să își desfășoare activitatea astăzi.

În lumina acestor aspecte, devine importantă dezvoltarea unui sistem informațional în concordanță cu această realitate, care să poată oferi un sprijin valid managerilor în procesul decizional. Așadar, o companie care dorește să obțină un avantaj competitiv durabil trebuie să adopte o abordare a calității bazată nu pe un simplu control ex-post, ci pe crearea unei adevărate culturi a calității, adoptarea tehnicilor de management *lean manufacturing*, împuternicirea personalului pentru a stimula inovația și creativitatea.

Toate acestea implică o atenție sporită din partea conducerii pentru activitățile care nu sunt strict legate de procesul de producție, și, în consecință, procedurile tradiționale utilizate pentru calcularea costurilor nu mai sunt în măsură să satisfacă pe deplin nevoile decizionale.

### ⇒ Metodologia cercetării

Pentru realizarea cercetării documentare au fost consultate cărți, articole și studii de specialitate publicate în literatura românească și în cea internațională, precum și surse legislative și surse disponibile pe site-uri web specializate. Metodologia generală a cercetării este bazată pe două tipuri de cercetare: fundamentală și aplicativă. În vederea validării rezultatelor obținute în urma studiului a fost folosit raționamentul științific în baza căruia au fost generate noi idei în partea de concluzii. Dintr-o altă perspectivă, a clasificării metodelor de cercetare, am folosit metode atât calitative, cât și cantitative, cele din urmă fiind procedee matematice. De asemenea, am utilizat sinteza la prezentarea aspectelor teoretice, deoarece metoda ABC implică un domeniu de studiu vast.

### ⇒ Stadiul actual al cercetării

Sistemele de contabilitate au devenit învechite și constituie un obstacol în calea managementului afacerii. De fapt, ele evaluează produsele într-un mod nu întotdeauna corect, provocând distorsiuni care ar putea duce la luarea unor decizii incorecte. Pentru a depăși limitele impuse de sistemele contabile tradiționale, au fost formulate diverse metodologii de către numeroși cercetători.

În domeniul contabilității de gestiune, unul dintre cele mai inovatoare și cunoscute sisteme este așa-numitul Activity-Based Costing (sau ABC). „Metoda ABC plasează în centrul problemei costurilor conceptul de activitate. Activitățile sunt administrate ca produse. Plecând de la această premisă, ajungem la ideea că nu sunt produse care consumă resurse, ci activități, iar diversele activități ale entităților sunt utilizate pe produse.” (Bouquin, 2004).

În ciuda unui context favorabil și a celor trei decenii care au trecut de la introducerea metodei, nivelurile de adoptare nu sunt atât de ridicate cum au sperat susținătorii acestui instrument, mai ales având în vedere premisele conceptuale care au zugrăvit ABC ca fiind cel mai bun sistem de calcul al costurilor, nu numai pentru că generează informații mai bune în ce privește costurile, ci mai ales pentru vastitatea aplicațiilor legate de el. Aceasta este esența a ceea ce Gosselin (1997) definește pentru prima dată ca fiind „paradoxul ABC”, adică de ce așa de puține companii îl adoptă dacă a arătat atât de multe beneficii pentru cine l-a implementat cu succes?

Originile costurilor bazate pe activități sunt descrise de Colwyn și Dugdale (2002). ABC provine din practicile implementate în anul 1985 de un număr mic de companii producătoare din SUA. În 1988, aceste practici au fost etichetate drept „o nouă abordare” care a produs „informații bazate pe activități” și au fost anunțate ca „un proiect pentru contabilitatea de gestiune de clasă mondială” (Johnson, 1988).

Un an mai târziu, această nouă metodologie a fost denumită *costuri bazate pe activități*. Odată ce ideea s-a consolidat, nu a durat mult până a devenit populară, și datorită contribuției unor reviste precum *Harvard Business Review* și *Management Accounting*, care între 1988 și 1989 au publicat mai multe articole din care managerii și contabilii au învățat că „un sistem de costuri nu este suficient” (Kaplan, 1988), că „sistemele de costuri tradiționale au denaturat costul produsului” (Cooper și Kaplan, 1988a), că „o soluție este la îndemână și aceasta este Activity-Based Costing” (Johnson, 1988) și că metoda le permite managerilor „să măsoare corect costurile și să ia decizii corecte” (Cooper și Kaplan, 1988b), făcând din ABC „cheia costurilor viitoare” (Cooper, 1989).

În ce privește alocarea costurilor indirecte, ABC diferă considerabil de metoda tradițională de calcul al costurilor. De fapt, metoda ABC conectează consumul de resurse la varietatea și complexitatea producției obținute, și nu numai la volumul fizic produs. Modelul de calcul pe centre de cost și costul pe activități diferă în primul rând în funcție de natura și dimensiunea obiectului de cost intermediar utilizat. În al doilea rând, modelul de calcul pe centre de cost se bazează pe abordarea pe zone funcționale, în timp ce costurile bazate pe activități se concentrează pe observarea proceselor, înțelese ca un set de activități conexe care generează un singur rezultat, destinat unui client intern sau extern companiei. Este o metodologie conform căreia costul total al produsului este calculat prin determinarea costurilor activităților.

„Produsele solicită, prin urmare, volume de activitate și consumă astfel resursele care sunt angajate în desfășurarea acestor activități.” (Cinquini, 2013) De fapt, costurile fiecărei activități individuale sunt mai întâi calculate și abia ulterior sunt atribuite produselor și serviciilor pe baza activităților necesare pentru a le produce. Pornind de la structura costurilor produsului (costurile cu materia primă, cu forța de muncă directă și costurile indirecte), este necesar să se facă distincția între costurile indirecte inerente desfășurării activităților de producție (deprecierea mașinilor, consum de electricitate) de cele referitoare la activități de asistență și auxiliare (gestionarea stocurilor, aprovizionarea cu materiale).

Prin metoda ABC, costurile centrelor auxiliare (indirecte) nu sunt alocate centrelor de producție pe baza criteriilor de atribuire subiectivă, ci direct activităților care le generează. Aceste activități sunt factorii determinanți efectivi ai costurilor. ABC are în esență scopul de a stabili costul total al produsului, evitând distorsiunile cauzate de o alocare simplistă a costurilor indirecte, prin identificarea activităților necesare realizării produsului și determinarea costului corespunzător.

În sistemele tradiționale, cheltuielile generale sunt urmărite în primul rând pe diverse centre de costuri (primare sau auxiliare). Prin urmare, aceste sisteme vor raporta costuri aproape identice pentru toate produsele, standard și speciale. Distorsiunea este explicată în figura de mai jos.

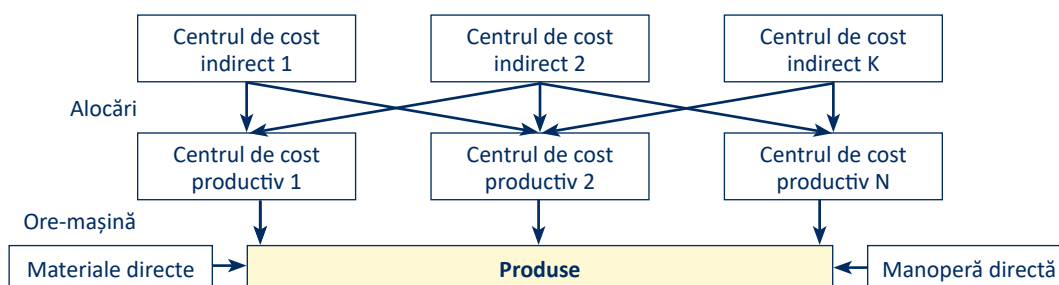


Figura 1. Structura metodei tradiționale de calculare a costurilor

Sursa: Adaptare după Kaplan și Cooper, 1998.

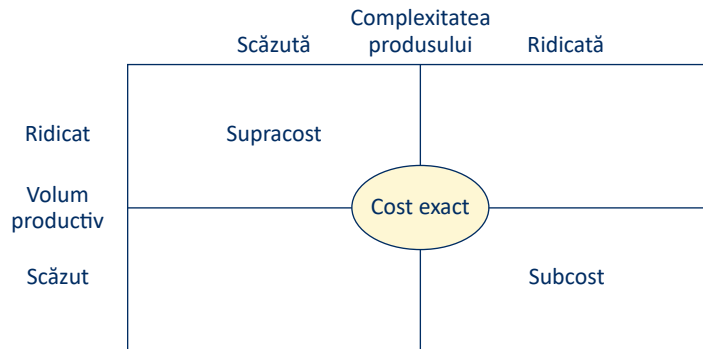


Figura 2. Distorsiunile cauzate de sistemele de cost tradiționale

Sursa: Adaptare după Kaplan și Cooper, 1998.

Următoarea figură prezintă structura de bază a unui sistem ABC.

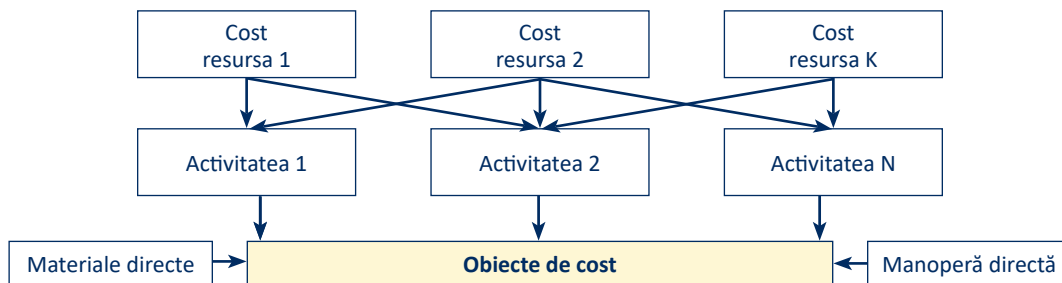


Figura 3. Structura unui sistem de costuri bazate pe activități

Sursa: Adaptare după Kaplan și Cooper, 1998.

Obiectivul principal al ABC este, prin urmare, gestionarea capacității de producție pentru sporirea eficienței proceselor, eliminarea costurilor inutile și creșterea rentabilității obiectelor de cost și în consecință a organizației.

### ➔ Analize și rezultate

Decât o descriere lungă și exhaustivă a caracteristicilor și rezultatelor diferitelor studii, considerăm mai utilă analiza influenței diverselor categorii de factori contingenți în procesele de adoptare a metodei ABC. În ce privește factorii legați de structura organizațională, unele studii (Libby și Waterhouse, 1996; Gosselin, 1997; Chenhall și Langfield-Smith, 1998) au găsit o relație pozitivă între centralizarea și adoptarea ABC. Dimensiunea organizațională a fost, de asemenea, asociată cu alegerea acestei metode. Studiile anterioare au descoperit o relație pozitivă între dimensiunea companiei și implementarea sistemelor ABC (Innes și Mitchell, 1995; Bjornenak, 1997; Malmi, 1999; Baird și Reeve, 2004). Un posibil motiv este că organizațiile mai mari au mai degrabă acces la resursele necesare experimentării sistemelor contabile mai sofisticate. Importantă este, totodată, relația dintre ABC și sistemele de evaluare a performanței (Shields, 1995; Foster și Swenson, 1997; Anderson și Young, 1999), care indică existența unei relații pozitive cu adoptarea ABC.

Alți factori asociați cu adoptarea sunt potențialul pentru reducerea costurilor (Krumwiede, 1998; Brewer *et al.*, 2003), utilitatea în procesele decizionale privind costurile (Krumwiede, 1998; Brewer *et al.*, 2003), nevoia de schimbare (Foster și Swenson, 1997; Anderson și Young, 1999), diversitatea produselor (Major și Hopper, 2005) și calitatea IT (Anderson și Young, 1999).

Un alt aspect important este tehnologia de producție, factor crucial pentru schimbarea structurii costurilor. De exemplu, o creștere a costurilor indirecte ar putea determina companiile să își revizuiască sistemele

de costuri pentru a fi capabile să facă față acestei schimbări, de pildă, prin introducerea ABC. Askarany *et al.* (2007) afirmă că schimbările tehnologice în practicile de producție australiene au fost responsabile de implementarea ABC de către industriile materialelor plastice și chimice.

Conform lui Malmi (1999), totuși, complexitatea proceselor interne este o variabilă importantă. Într-adevăr, cu cât procesul de producție este mai complex, cu atât este mai complex sistemul de costuri necesar pentru modelarea acestuia. Prin urmare, pentru a măsura consumul de resurse al diferitelor produse într-un mediu complex sunt necesare sisteme sofisticate de calcul al costurilor. ABC este adesea legat de alte inițiative strategice și de afaceri care s-ar putea completa și îmbunătăți reciproc, mai degrabă decât să fie individual și suficient pentru a ameliora performanța. Krumwiede (1998) a raportat, de asemenea, că entitățile care au corelat ABC cu alte inițiative de îmbunătățire (de exemplu, *target costing*, *benchmarking* și analiza lanțului valoric) au avut o rată de adoptare mai mare datorită necesității unor costuri mai precise.

Dintre factorii organizaționali, sprijinul conducerii s-a dovedit a fi unul dintre cei mai legați de adoptarea ABC (Shields, 1995; Innes și Mitchell, 1995; Foster și Swenson, 1997; Major și Hopper, 2005). Dimpotrivă, așa cum era de așteptat, atât Askarany *et al.* (2007), cât și Major și Hopper (2005) au constatat că rezistența angajaților este asociată negativ cu adoptarea.

Chiar sub profilul cultural, Baird *et al.* (2007) au identificat caracteristicile culturii structurii organizatorice care influențează adoptarea ABC. Astfel, aceștia consideră că o cultură corporativă inovatoare include receptivitatea și adaptabilitatea la schimbare și face parte integral din procesul de luare a deciziilor de management pe parcursul etapelor inițiale, în timp ce concentrarea pe rezultate stă la baza unei implementări de succes a ABC.

Chongruksut (2009) a examinat relația dintre cultura organizațională și adoptarea practicii contabile de gestiune în Thailanda. Conform studiului său, companiile cu o cultură care încurajează munca în echipă, participarea și deschiderea spre schimbare au un potențial mai mare de succes în implementarea sistemelor inovatoare ale contabilității de gestiune.

În ceea ce privește mediul extern, schimbările care au influențat implementarea ABC au fost cele ale mediului competitiv și cele conexe contextului politic și legislativ.

Concurența este descrisă ca un factor important care influențează dezvoltarea sistemelor de costuri. Într-un mediu foarte competitiv, nevoia de informații fiabile cu privire la costuri a fost citată de susținătorii ABC ca fiind una dintre forțele care au făcut necesară trecerea la noua metodologie (Cooper și Kaplan, 1988a). Exemple ale acestei relații pot fi găsite la Anderson (1995), Bjornenak (1997), Askarany *et al.* (2007), Mays și Sweeney (1994), în timp ce Al-Omiri și Drury (2007) susțin că entitățile care au fost nevoite să se confrunte cu o concurență intensă au avut probabilitatea cea mai mare de a adopta ABC, în comparație cu companiile cu un nivel minor de concurență. Acest lucru este evident mai ales la Vieira și Hoskin (2005), care au constatat că mediul concurențial a forțat banca portugheză pe care au studiat-o să implementeze un sistem ABC.

Este de asemenea interesant să analizăm răspunsurile la întrebarea „De ce nu a fost adoptat ABC?” oferite de cei care erau împotriva implementării. În procesul de comparare a sondajelor pe care le-au efectuat în anii 1990, Innes *et al.* (2000) îi subdivizează pe respondenți și motivațiile relative în trei categorii: (1) În raport cu cine a luat o decizie conștientă de a respinge ABC, mai mult de jumătate dintre respondenți au justificat refuzul explicit pe baza complexității sale administrative și a tehnicii percepute. Mulți au susținut că acești factori ar fi cauzat costuri de implementare și utilizare mai mari decât orice beneficiu potențial, în timp ce alții au folosit caracteristicile afacerii (de exemplu, varietate mică de produse și cheltuieli generale reduse) drept justificări. (2) Pentru cei care, pe de altă parte, erau încă în faza de evaluare, opiniile negative asupra factorilor care limitau adoptarea ABC au fost atribuite în principal disponibilității resurselor de alocat implementării, în prezența altor inițiative cu o mai mare prioritate, necunoașterii principiilor de bază ale metodologiei, necesității instruirii pentru implementarea sistemului și problemelor de comportament precum rezistența la schimbare. (3) Pentru cei care, în cele din urmă, nici măcar nu au luat în considerare ABC, motivele pretinse au fost existența unui sistem de calcul al costurilor care funcționează satisfăcător și lipsa de interes și sprijin din partea conducerii superioare.

Se pot deduce multe din aceste răspunsuri, care sunt confirmate parțial și de Quinn *et al.* (2017) în cel mai recent sondaj efectuat. De fapt, observăm cum satisfacția față de sistemele preexistente este și astăzi una dintre principalele cauze care duc la respingerea ABC, în special în state precum Irlanda (dar în anumite privințe și România), care, în comparație cu țările nordice sau anglo-saxone, nu sunt avansate din punct de vedere cultural pe tema controlului de gestiune.

### ➔ Factorii contingenți și procesele de implementare

Odată hotărâtă adoptarea metodei ABC, începe faza de implementare efectivă. După cum vom vedea, procesul este împărțit în general în faze consecutive. Acest lucru este important pentru a afla cât de mult pot influența factorii contingenți fiecare dintre etape. Primul studiu atribuit, deși nu direct, procesului de implementare a ABC este cel al lui Shields și Young (1989).

În încercarea de a ajuta companiile să planifice și să controleze costurile tehnologiilor de producție avansate precum *Just-in-time*, *Total quality control* și *Computer-aided manufacturing*, Consortium for Advanced Management International (CAM-I, 1988) a dezvoltat un nou model conceptual, numit *Cost Management System*. Obiectivul principal al acestui nou model este dezvoltarea unei strategii care să se concentreze mai degrabă asupra problemelor comportamentale decât asupra celor tehnice. Acest lucru se bazează în principal pe recunoașterea rolului semnificativ pe care îl are comportamentul uman în gestionarea costurilor.

În consecință, Shields și Young (1989) au creat modelul 7C sau un „model general pentru a dezvolta strategii organizaționale și comportamentale în vederea implementării unui sistem de management al costurilor”. Cei șapte C sunt: cultură (*culture*), campion (*champion*), proces de schimbare (*change process*), angajament (*commitment*), control (*controls*), compensare (*compensation*) și educație continuă (*continuous education*).

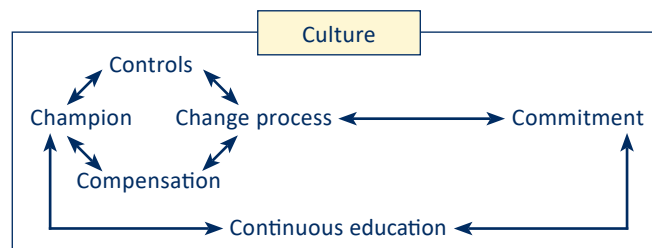


Figura 4. Modelul 7C

Sursa: Shields și Young, 1989.

Ulterior, Cooper și Zmud (1990) au realizat unul dintre primele studii empirice care a examinat influența anumitor factori asupra fazelor de implementare a procesului de schimbare. Ei au modificat modelul în șase etape dezvoltat anterior de Kwon și Zmud (1987) pentru a studia adoptarea și infuzia sistemelor de planificare a resurselor materiale. În plus, acest model încorporează literatura despre inovație și diseminare. Cele șase faze sunt: inițiere, adoptare, adaptare, acceptare, rutină și implementare.

Un studiu important asupra proceselor este cel al lui Anderson *et al.* (2002), care investighează pentru prima dată modul în care competiția, contribuțiile și dinamica echipelor de implementare influențează rezultatele. Acest studiu ajută la explicarea de ce pot eșua echipele de implementare și cum pot ele face procesul mult mai eficient. Autorii au identificat doi mari producători de automobile americani, care au permis accesul în nouă secții fiecare. Cele două companii și fiecare secție au fost alese de autori pe baza criteriilor dezvoltate din cercetările precedente. Anderson *et al.* au avut nevoie de secții care au dezvoltat sisteme ABC ca parte a unei directive corporative. Pe teren, ei au intervievat personalul-cheie din secții și au efectuat sondaje, colectând informații despre caracteristici asemănătoare ale complexității produselor și proceselor.

Modelul a inclus o serie de variabile legate între ele: concurența, formarea, mărimea echipei, eterogenitatea, consultanța, semnificația sarcinii, complexitatea modelului, timpul de dezvoltare. Pe baza sa autorii au elaborat ipoteze, dintre care singurele care au fost susținute de datele colectate, cu un nivel suficient de semnificație, sunt următoarele: pe măsură ce nivelul de antrenament crește, se mărește și nivelul perceput al semnificației sarcinii; echipele de implementare care se confruntă cu un nivel ridicat al competiției vor avea o importanță mai mare a sarcinii decât cele care au un nivel scăzut de concurență; pe măsură ce crește nivelul de semnificație al sarcinii, sporește și nivelul de coeziune al echipei; pe măsură ce capacitatea echipei de a rezolva conflicte se dezvoltă, sporește și nivelul ei de coeziune; cu cât crește capacitatea echipei de a rezolva conflicte, cu atât scade complexitatea modelului ABC; pe măsură ce nivelul perceput al concurenței externe crește, complexitatea modelului ABC sporește; prezența unui consultant mărește complexitatea modelului ABC; pe măsură ce nivelul de coeziune al echipei crește, scade timpul necesar dezvoltării modelului ABC.

Interesantă este și contribuția lui Wnuk-Pel (2010), care, studiind cazul companiei poloneze Alfa SA, speculează că „procesul de implementare a ABC este influențat pozitiv de trei grupări de factori: motivatori, catalizatori și facilitatori. Factorii afectează implementarea în mod colectiv, promovând procesul de schimbare.”. Potrivit acestuia, „factorii care împiedică procesul de implementare a ABC sunt rezistența la schimbare, cantitatea mare de muncă și cunoștințele insuficiente privind modelul ABC”.

Din această analiză exhaustivă asupra impactului diferiților factori contingenți asupra procesului de implementare a metodei ABC, principala concluzie care poate fi trasă este că fiecare proces este probabil o poveste în sine. Aceasta reiese, în primul rând, din dificultatea segmentării diferitelor faze de implementare și, în al doilea rând, din faptul că efectul factorilor contingenți este el însuși contingent. În consecință, elaborarea unui model unitar care să poată descrie în detaliu și în mod univoc aceste legături este aproape imposibilă. Cu toate acestea, Wnuk-Pel (2010) crede că ar putea fi elaborat un cadru unic pornind de la teoriile lui Kasurinen (2002), luând în considerare nu atât impactul factorilor individuali asupra diferitelor etape ale procesului de implementare, cât rolul și apartenența lor la diversele categorii menționate. În acest fel este posibil ca multe dintre diferențele regăsite în literatură să converge către o clasificare unitară.

Johnson și Kaplan (1987) au criticat principiile din spatele contabilității manageriale subliniind modul în care aceasta își pierduse relevanța în contextul organizațional. La rădăcina criticii lor se află inexactitatea sistemelor de costuri dezvoltate la începutul secolului al XX-lea și popularizate după cel de-Al Doilea Război Mondial, care, deși suficiente pentru exigențele informative ale părților interesate externe, au produs informații prea distorsionate și prea târzii pentru a fi utile în deciziile strategice și operaționale ale afacerilor. Principala deficiență identificată a fost alocarea costurilor indirecte obiectelor de cost.

De la începutul secolului al XX-lea, mediul afacerilor a evoluat dramatic, rezultatul fiind creșterea concurenței și o schimbare a structurilor de costuri și a cerințelor clienților pentru o mai mare diversitate de produse/servicii, care au dus la o nevoie de precizie mai ridicată a costurilor față de cea pusă la dispoziție de sistemele tradiționale.

La sfârșitul anilor 1980, ABC a fost introdus ca o alternativă mai rentabilă decât metoda tradițională. Considerată cea mai mare inovație în contabilitatea de gestiune a secolului al XX-lea, se aștepta ca metoda ABC să o înlocuiască pe cea tradițională de calcul al costurilor la nivel mondial. Totuși, literatura de specialitate sugerează că, în ciuda aparentei nevoi de o mai mare acuratețe a calculului costurilor și a interesului considerabil al academicienilor și companiilor și nu numai în legătură cu ABC, entitățile nu au adoptat metoda într-o manieră larg răspândită, rata medie fiind de aproximativ 20%. Lipsa entuziasmului pentru ABC a devenit atât de cunoscută încât Gosselin (1997) a definit fenomenul ca „paradoxul ABC”. „Dacă ABC a demonstrat atât de multe beneficii, de ce nu îl utilizează mai multe companii?”, se întrebă acesta, subliniind că există o diferență substanțială între nevoile și interesele companiilor pentru implementarea metodei ABC și numărul de organizații care au adoptat-o de fapt.

*Va urma...*

## 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.