



BÀN VỀ NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG ĐẾN PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ THEO HOẠT ĐỘNG TRONG CÁC CÔNG TY

TS. Nguyễn Hữu Ánh

Đại học Kinh tế Quốc dân

Ngày nay trong bối cảnh hội nhập kinh tế thế giới đang diễn ra trên phạm vi rộng; các công ty sản xuất, thương mại và dịch vụ đang phải đối mặt với sự cạnh tranh ngày càng khốc liệt. Do vậy, việc xác định đúng, đầy đủ chi phí của sản phẩm, hàng hóa và dịch vụ nhằm cung cấp thông tin hữu ích càng trở lên quan trọng đối với các nhà quản lý. Nhận thức được điều đó; nhiều công ty trên thế giới, đặc biệt ở các nước phát triển cũng như một số công ty ở các nước đang phát triển trong đó có Việt Nam đã và đang áp dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (Activity-Based Costing, ABC) thay thế cho phương pháp xác định chi phí truyền thống (phương pháp xác định chi phí theo quá trình hay phương pháp xác định chi phí dựa trên khối lượng). Tuy nhiên, mức độ thành công của việc ứng dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động tại các công ty là rất khác nhau. Điều này đã trở thành động lực cho các học giả kế toán trên thế giới tiến hành các nghiên cứu thực nghiệm về phương pháp xác định chi phí theo hoạt động trên các khía cạnh khác nhau và do đó vấn đề này đã trở thành chủ đề quan trọng nhận được sự quan tâm, nghiên cứu đáng kể của lĩnh vực kế toán quản trị trong vài thập kỷ qua. Tuy nhiên, câu hỏi vẫn đang được đặt ra và cần tiếp tục nghiên cứu: “Tại sao phương pháp xác định chi phí theo hoạt động khi áp dụng vào trong thực tiễn lại chỉ thành công ở một số công ty và còn lại bị thất bại?”. Do vậy, mục tiêu của bài viết này là mong muốn góp phần nhỏ bé trong việc tiếp tục nghiên cứu câu hỏi đó. Để đạt được mục tiêu trên, nội dung của bài viết được kết cấu thành ba phần chính (1) tổng quan các công trình nghiên cứu trước đây cả trong và ngoài nước về các nhân tố tác động đến sự thành công hay thất bại của phương pháp xác định chi phí theo hoạt động khi áp dụng vào trong thực tiễn các công ty; (2) trên cơ sở đó, bài viết sẽ tiến hành đánh giá nhằm xác định “hạn chế hay khoảng trống nghiên cứu” của các công trình nghiên cứu trước đây và (3) đề xuất hướng nghiên cứu, mô hình và phương pháp nghiên cứu các “hạn chế hay khoảng trống nghiên cứu” đã xác định trong phần nội dung trước.

1. Tổng quan các công trình nghiên cứu

Xác định các yếu tố tác động đến sự thành công của phương pháp xác định chi phí theo hoạt động khi áp dụng vào thực tế các công ty trong các công trình nghiên cứu của nước ngoài có thể tổng kết lại thành hai nhóm yếu tố tác động: (1) nhóm yếu tố có tính chất kỹ thuật và (2) nhóm yếu tố khác như về tổ chức và hành vi. Các nghiên cứu đầu tiên về các nhân tố tác động đến sự thành công của phương pháp xác định chi phí theo hoạt động trong công ty thường chỉ tập trung vào các yếu tố kỹ thuật như xác định các hoạt động chính để tạo ra sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ; lựa chọn các kích tố chi phí (tiêu thức phân bổ chi phí); các vấn đề trong việc thu thập dữ liệu chi phí... Đại diện cho các nghiên cứu đầu tiên này phải kể đến hai công trình nghiên cứu tiêu biểu của đồng cộng sự Cooper, R. & R.S. Kaplan (1991)

và của Morrow, M. & T. Connolly (1994). Các nghiên cứu sau đó của các học giả kế toán đã mở rộng và chuyên hướng từ việc tập trung nghiên cứu các yếu tố kỹ thuật sang nghiên cứu các yếu tố phi kỹ thuật như yếu tố thuộc ngữ cảnh, hành vi và tổ chức tác động đến sự thành công của phương pháp xác định chi phí theo hoạt động.

Anderson, S.W. (1995) tiến hành nghiên cứu điều tra quá trình xác định chi phí theo hoạt động tại General Motor từ năm 1986 đến năm 1993 đã chỉ ra ảnh hưởng của các yếu tố tổ chức và hành vi đến bốn giai đoạn khác nhau của quá trình thực hiện phương pháp ABC (giai đoạn ban đầu, chấp nhận, thích nghi và thừa nhận). Kết quả nghiên cứu của Anderson đã cho thấy tác động của các yếu tố có tính chất tổ chức như sự hỗ trợ của các nhà quản lý cấp cao và sự bồi dưỡng, đào tạo để áp dụng hệ thống xác định chi phí

theo hoạt động ảnh hưởng mạnh mẽ đến các giai đoạn khác nhau của phương pháp ABC trong khi các yếu tố có tính chất bối cảnh như mức độ cạnh tranh, sự phù hợp của các quyết định của nhà quản lý và sự thích nghi với các hệ thống hiện hành có ảnh hưởng ở các mức độ khác nhau đến các giai đoạn khác nhau của phương pháp ABC.

Shield (1995) cũng đã nghiên cứu mối quan hệ giữa các nhóm nhân tố khác nhau thuộc hành vi, tổ chức và kỹ thuật với sự thành công hay thất bại của quá trình thực hiện áp dụng phương pháp ABC. Kết quả nghiên cứu của Shield đã chỉ ra rằng sự hỗ trợ của quản lý cấp cao, quá trình đào tạo và sự đầy đủ nguồn lực là các nhân tố quan trọng giải thích sự thành công của phương pháp ABC; đồng thời nghiên cứu của Shield cũng chỉ ra các nhân tố kỹ thuật không liên quan đến sự thành công của phương pháp ABC. Kết quả nghiên cứu của Shield đã nhận được sự đồng tình của một số học giả khác như McEwen (1996); Noris, G. (1997).

Goselin, M. (1997) đã tiến hành khảo sát các công ty sản xuất ở Mỹ để nghiên cứu các nhân tố thuộc ngữ cảnh như tiềm ẩn của việc bóp méo chi phí hay qui mô của công ty; các nhân tố thuộc tổ chức như sự hỗ trợ của quản lý cấp cao, đào tạo nhân viên hay chủ sở hữu không phải là nhà kế toán sẽ ảnh hưởng đến từng giai đoạn đến quá trình ứng dụng phương pháp ABC trong công ty như thế nào? Kết quả nghiên cứu của Goselin đã chỉ ra rằng các nhân tố khác nhau đã tác động với mức độ khác nhau đến các giai đoạn khác nhau của quá trình thực hiện phương pháp ABC trong công ty; các nhân tố thuộc bối cảnh như tính hữu ích của thông tin chi phí, sự hiện diện của công nghệ thông tin và công ty có qui mô lớn sẽ tác động đến giai đoạn chấp nhận của phương pháp ABC; các nhân tố thuộc tổ chức như sự hỗ trợ của quản lý cấp cao, chủ sở hữu không phải là nhà kế toán và thực hiện đào tạo nhân viên đã tác động đến sự thành công của phương pháp ABC. Ngoài ra, công trình nghiên cứu của Anderson, S.W. và S.M. Young (1999) cũng cho kết quả giống kết luận nghiên cứu của Goselin.M (1997).

Sartorius, K., C. Eitzen, và P. Kamala (2000) thực hiện khảo sát các công ty ở Nam Phi bằng cách gửi bảng hỏi qua đường bưu điện để nghiên cứu sự ảnh hưởng của các nhân tố thuộc tổ chức như sự hỗ trợ của quản lý cấp cao, sự sẵn có các nguồn lực, sự gắn kết giữa mục tiêu và chiến lược của công ty đến sự thành công của phương pháp ABC; kết quả nghiên cứu cho thấy có hai yếu tố đặc biệt quan trọng giải thích cho

việc thành công của phương pháp ABC là sự hỗ trợ của quản lý cấp cao và sự sẵn có các nguồn lực.

Nghiên cứu của Innes, J; F. Mitchell và D. Sinclair (2000) tiến hành khảo sát phương pháp ABC ở giai đoạn chấp nhận trong các công ty lớn nhất ở Anh và mục tiêu của nghiên cứu này là tìm các nhân tố ảnh hưởng tới sự thành công của phương pháp ABC bằng cách sử dụng các yếu tố hành vi và tổ chức; kết quả nghiên cứu cho thấy sự hỗ trợ của quản lý cấp cao là nhân tố quan trọng tác động đến sự thành công của phương pháp ABC. Khalid, A. (2003) sử dụng bảng hỏi khảo sát 100 công ty có qui mô lớn nhất ở Ả Rập Saudi và kết quả nghiên cứu đã chỉ ra sự đa dạng của sản phẩm có mối quan hệ tích cực tới sự thành công của phương pháp ABC trong giai đoạn chấp nhận. Ruhanita, M. và I. Daing Nasir (2006) cũng tiến hành nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến sự thành công của phương pháp ABC trong giai đoạn chấp nhận bằng cách tiến hành điều tra, khảo sát sử dụng bảng hỏi gửi qua bưu điện và nghiên cứu tình huống các công ty ở Malaysia. Tuy nhiên, kết quả nghiên cứu không giống các nghiên cứu trước đó. Cụ thể, nghiên cứu này đã chỉ ra các nhân tố quan trọng giải thích sự thành công của phương pháp ABC trong giai đoạn chấp nhận gồm sự bóp méo thông tin chi phí, tính hữu ích của quyết định, công nghệ thông tin, các nhân tố thuộc tổ chức, sự hỗ trợ của quản lý cấp cao và mối liên kết giữa phương pháp ABC với đo lường hoạt động kinh doanh và chế độ đãi ngộ trong công ty.

Majid, J.A. và M. Sulaiman (2008) thực hiện cách tiếp cận nghiên cứu tình huống hai công ty ở Malaysia, trong đó có một công ty dịch vụ và một công ty sản xuất; trong nghiên cứu này, các học giả đã chia quá trình ứng dụng phương pháp ABC thành bốn giai đoạn: ban đầu và chấp nhận, thiết kế, thực hiện và sử dụng thông tin. Kết quả nghiên cứu cho biết sự hỗ trợ của quản lý cấp cao, sự phù hợp của phần mềm kế toán phương pháp ABC, sự hiểu biết của người lao động và sự tham gia của họ trong giai đoạn thực hiện là các nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến sự thành công của phương pháp ABC; kết quả của nghiên cứu này cũng chỉ ra rằng các nhân tố chính tác động đến sự thành công của phương pháp xác định chi phí theo hoạt động là không giống nhau đối với các giai đoạn khác nhau của phương pháp xác định chi phí theo hoạt động.

Xác định “khoảng trống” của các công trình nghiên cứu trước đây

Qua việc hệ thống hóa và tổng quan tài liệu các



công trình nghiên cứu đã trình bày, chúng tôi nhận thấy có một số “lỗ hổng hay khoảng trống” của các nghiên cứu trước đây như sau:

Thứ nhất, các nghiên cứu về phương pháp xác định chi phí theo hoạt động nói chung và cụ thể là các nhân tố tác động đến phương pháp ABC chủ yếu được thực hiện ở các nước phát triển, có rất ít các nghiên cứu về chủ đề này được thực hiện ở các nước đang phát triển và đặc biệt ở khu vực Đông Nam Á. Do vậy cần có thêm nhiều nghiên cứu về vấn đề này ở trong khu vực và đây là điều cần thiết để xác định xem liệu yếu tố văn hóa và phương thức làm kinh doanh ở Châu Á có phải là các nhân tố quan trọng tác động đến sự thành công của phương pháp ABC hay không.

Thứ hai, các nghiên cứu trước đây chỉ tập trung nghiên cứu nhóm các nhân tố thuộc hành vi và tổ chức, kỹ thuật tác động đến phương pháp ABC mà chưa nghiên cứu *cấu trúc tổ chức* sẽ tác động như thế nào đến sự thành công hay thất bại của phương pháp ABC. Vai trò quan trọng của *cấu trúc tổ chức* tác động đến thực hành kế toán quản trị đã được nhiều học giả nghiên cứu; do vậy, khi nghiên cứu các nhân tố tác động tới sự thành công của phương pháp ABC, yếu tố *cấu trúc tổ chức* cần được xem xét.

Thứ ba, rất ít các công trình thực nghiệm nghiên cứu tác động của *văn hóa công ty* đến sự thành công của phương pháp ABC như thế nào, do đó, cần nghiên cứu mối quan hệ giữa yếu tố văn hóa công ty và sự thành công của phương pháp ABC.

Thứ tư, cho đến nay mới chỉ có hai công trình nghiên cứu của Brewer, P.C., (1998) và Supitcha, M. và H.W. Frederich (2001) nghiên cứu tác động của yếu tố văn hóa quốc gia đến sự thành công của phương pháp ABC. Kết quả nghiên cứu của các công trình này đã cho thấy sự cần thiết phải nghiên cứu mối quan hệ giữa yếu tố văn hóa quốc gia và phương pháp ABC, đặc biệt ở các nước đang phát triển, và sự khác nhau trong nhận thức sự thành công của phương pháp ABC có thể được giải thích bằng yếu tố văn hóa quốc gia.

Thứ năm, một số công trình nghiên cứu trước đây không phân chia quá trình thực hiện phương pháp ABC thành các giai đoạn khác nhau như nghiên cứu của Shield (1995) và Brewer, P.C (1998). Theo Krumwiede, K.R., và H.P. Roth (1997), quá trình thực hiện phương pháp ABC bao gồm sáu giai đoạn: bắt đầu, chấp nhận, thích nghi, thừa nhận, thói quen, ăn sâu vào tiềm thức. Hai giai đoạn sau cùng được xem là giai đoạn “trưởng thành” và trong từng giai

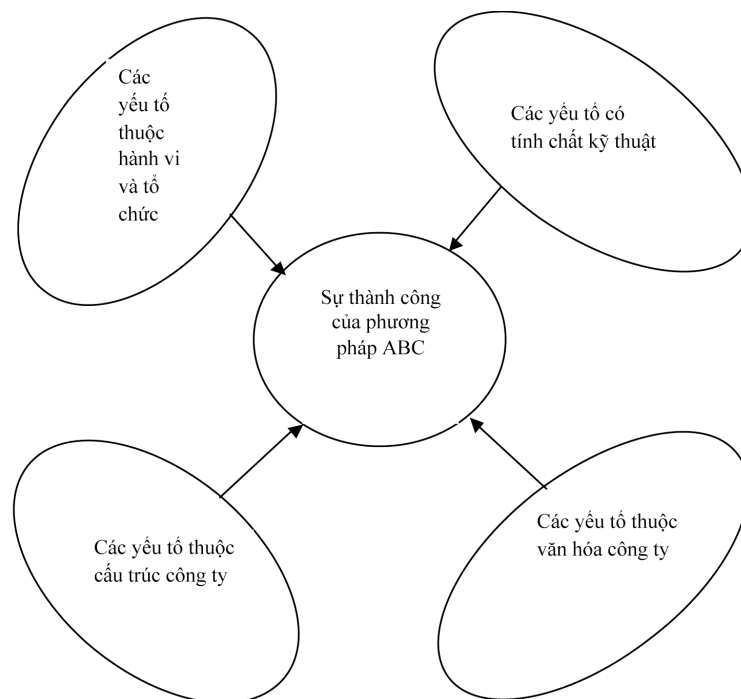
đoạn khác nhau, các yếu tố giải thích sự thành công của phương pháp ABC cũng khác nhau. Hầu hết các nghiên cứu trước đây được thực hiện và xác định các nhân tố tác động đến giai đoạn chấp nhận của quá trình thực hiện phương pháp ABC và có rất ít các nghiên cứu đối với giai đoạn “trưởng thành” hay giai đoạn “thực hiện”. Để nghiên cứu các nhân tố tác động đến sự thành công của phương pháp ABC được chính xác hơn, theo chúng tôi các nghiên cứu sau này cần tập trung vào một giai đoạn cụ thể, đặc biệt là giai đoạn “trưởng thành” của quá trình thực hiện phương pháp ABC.

Thứ sáu, hầu hết các nghiên cứu trước đây về việc xác định các nhân tố tác động đến sự thành công của phương pháp ABC được thực hiện bằng phương pháp định lượng như điều tra, khảo sát thông qua xây dựng bảng hỏi,... và có rất ít các công trình nghiên cứu sử dụng phương pháp định tính. Theo quan điểm của các học giả Cavana, R.Y., B.L Delahaye, và U. Sekran (2001), điều tra khảo sát bằng bảng hỏi nhằm thu thập số liệu thường gặp phải vấn đề về tỷ lệ phản hồi thấp và để khắc phục nhược điểm này, các nghiên cứu cần sử dụng nhiều phương pháp khác nhau trong quá trình thu thập dữ liệu.

2. Đề xuất phương hướng, mô hình và phương pháp nghiên cứu trong tương lai

Các nghiên cứu thực nghiệm trong tương lai nhằm xác định các yếu tố tác động đến sự thành công của phương pháp ABC cần tiến hành ở các nước đang phát triển, đặc biệt ở các nước trong khu vực Đông Nam Á, ví dụ ở Việt Nam bởi các công trình nghiên cứu về chủ đề này được tiến hành ở các nước đang phát triển còn rất ít. Thực hiện nghiên cứu về chủ đề này ở Việt Nam là hết sức cần thiết nhằm làm rõ các nhân tố tác động đến sự thành công của quá trình thực hiện phương pháp ABC trong các công ty; qua đó giúp cho các công ty khác chuẩn bị áp dụng phương pháp ABC có những bài học cũng như kinh nghiệm. Trong thời gian đầu, theo chúng tôi cần tập trung nghiên cứu đối với các công ty sản xuất ở Việt Nam vì hiện nay đã có một số công ty sản xuất ở Việt Nam đã và đang áp dụng phương pháp ABC. Ngoài ra, các công trình nghiên cứu trong tương lai ở Việt Nam cần nghiên cứu một cách có hệ thống các yếu tố thuộc cấu trúc công ty và văn hóa công ty ảnh hưởng tới sự thành công của phương pháp ABC do các nghiên cứu trước đây chưa xem xét vấn đề này một cách đầy đủ.

Như vậy, khi nghiên cứu các yếu tố tác động đến sự thành công của phương pháp ABC cần xem

Hình 1: Mô hình nghiên cứu tác động của các nhóm yếu tố đến phương pháp ABC


xét đầy đủ bốn nhóm yếu tố bao gồm nhóm yếu tố kỹ thuật, hành vi và tổ chức, cấu trúc công ty và văn hóa công ty.

Về khung lý thuyết sử dụng làm cơ sở nghiên cứu, theo chúng tôi cần kết hợp các lý thuyết khác nhau bao gồm cả lý thuyết ngẫu nhiên và lý thuyết về sự thay đổi của tổ chức vì theo các học giả kế toán, quá trình thực hiện phương pháp ABC trong công ty được chia thành sáu giai đoạn khác nhau và chúng bị tác động bởi các yếu tố khác nhau và được lý giải bằng các lý thuyết khác nhau. Ví dụ, Chenhall, R.H. (2003) đã chỉ rõ giai đoạn chấp nhận và thực hiện của tiến trình đổi mới hoàn toàn khác nhau, do vậy một mình lý thuyết ngẫu nhiên là không đủ để giải thích cho giai đoạn thực hiện của phương pháp ABC. Krumwiede, K.R. (1998) đã thực hiện khảo sát các công ty ở Mỹ và kết quả nghiên cứu cho thấy các yếu tố thuộc bối cảnh công ty tác động đến giai đoạn chấp nhận sử dụng phương pháp ABC trong khi giai đoạn thực hiện phương pháp ABC chịu tác động bởi các yếu tố thuộc tổ chức. Do vậy, cần sử dụng lý thuyết về sự thay đổi tổ chức để giải thích sự thành công của giai đoạn thực hiện phương pháp ABC.

Trên cơ sở kế thừa các công trình nghiên cứu trước đây, theo chúng tôi thực hiện nghiên cứu thực nghiệm về chủ đề này ở Việt nam có thể mở rộng thêm hai nhóm yếu tố thuộc cấu trúc công ty và văn hóa công ty như đã đề cập ở trên. Ngoài ra, theo

chúng tôi cũng có thể tiến hành nghiên cứu thực nghiệm và chỉ tập trung vào hai nhóm yếu tố thuộc cấu trúc công ty và văn hóa công ty tác động đến sự thành công của quá trình thực hiện phương pháp ABC trong các công ty ở Việt Nam. Theo Gosselin, M. (1997) đã đưa ra lời khuyên nên tập trung vào một ngành công nghiệp trong quá trình nghiên cứu do mức độ chuẩn hóa và tập trung hóa sẽ không giống nhau giữa các ngành công nghiệp khác nhau. Đồng quan điểm với Gosselin, Rotch, W (1990) đã khẳng định sự khác nhau về đặc điểm giữa công ty sản xuất và công ty phi sản xuất và đầu ra của các công ty phi sản xuất khó xác định hơn. Do vậy, trong quá trình nghiên cứu, cần tiến hành nghiên cứu riêng biệt cho từng ngành công nghiệp ở Việt Nam và cụ thể là cho các công ty sản xuất trong thời gian trước mắt như đã đề cập ở phần trên. Phương pháp nghiên cứu cần sử dụng như điều tra, khảo sát bằng bảng câu hỏi, sau đó sử dụng một số công cụ kỹ thuật như phân tích hồi qui, kiểm định Wilcoxon,... để thảo luận cũng như luận giải kết quả nghiên cứu và đưa ra các khuyến nghị.

Tóm lại; nghiên cứu các yếu tố tác động đến sự thành công của phương pháp ABC khi áp dụng vào trong thực tiễn các công ty đã trở thành chủ đề nghiên cứu rất phổ biến trong lĩnh vực kế toán quản trị trong vài thập kỷ qua, tuy nhiên hầu hết các công trình nghiên cứu này được thực hiện ở các nước phát triển, đồng thời các nghiên cứu đó vẫn tồn tại



các “hạn chế hay lỗ hổng nghiên cứu” và cần phải tiếp tục được khai thác tiến hành thực nghiệm nhằm làm sáng tỏ chủ đề nghiên cứu. Đồng thời, chủ đề này cũng cần được thực hiện nghiên cứu ở Việt Nam, từ đó so sánh và luận giải các điểm tương đồng cũng như sự khác biệt về kết quả nghiên cứu so với các nước khác trên thế giới và đưa ra các khuyến nghị có tính vĩ mô và vi mô. Ngoài ra, kết quả các nghiên cứu thực nghiệm ở Việt Nam sẽ giúp

cho các công ty hiểu rõ được những yếu tố nào là quan trọng quyết định đến sự thành công của phương pháp ABC trong quá trình thực hiện, trên cơ sở đó các công ty ở Việt Nam sẽ có những điều chỉnh hoặc rút ra bài học kinh nghiệm nhằm mục tiêu áp dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động trong công ty của họ thành công, mang lại nhiều lợi ích. □

Tài liệu tham khảo:

1. Anderson, S.W. (1995). A framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at general motors, 1986-1993. *Management Accounting Research*, 7, 1-51.
2. Anderson, S.W., & Young, S.M. (1999). The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24(7), 525-559.
3. Brewer, P.C. (1998). National culture and activity-based costing system: a note. *Management Accounting Research*, 9, 241-260.
4. Cavana, R.Y., Delahaye, B.L., & Sekran, U. (2001). *Applied business research: qualitative and quantitative Methods*, ed. 3rd. : John Wiley & Sons Australia, Ltd.
5. Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
6. Cooper, R., & Kaplan, R.S. (1991). Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*, 69(3), 130-135.
7. Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 105-122.
8. Innes, J., Mitchell, F., & Sinclair, D. (2000). Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11(3), 349-362.
9. Khalid, A. (2005). Activity-based costing in Saudi Arabia's largest 100 firms in 2003. *Journal of American Academy of Business, Cambridge*, 6(2), 285-292.
10. Krumwiede, K.R. (1998). The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 239-277.
11. Krumwiede, K.R., & Roth, H.P. (1997). Implementing information technology innovations: the activity-based costing example. *SAM Advanced Management Journal*, 62(4), 4-13.
12. Majid, J.A., & Sulaiman, M. Implementation of activity-based costing in Malaysia: A case study of two companies. *Asian Review of Accounting*, 16(1), 39-55.
13. Morrow, M., & Connolly, T. (1994). Practical problems of implementing ABC. *Accountancy*, 113(1205), 76.
14. Norris, G. (1997). The formation of managers' views of ABC and their impact on the outcome of its use: a grounded theory case study. *Accounting Research Journal*, 10(2), 180-200.
15. Rotch, W. (1990). Activity-based costing in service industries. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, 4, 4-14.
16. Ruhanita, M., & Daing Nasir, I. (2006). Activity based costing (ABC) adoption among manufacturing organizations - the case of Malaysia. *International Journal of Business and Society*, 7(1), 70-101.
17. Sartorius, K., Eitzen, C., & Kamala, P. (2000). Organizational Problems in respect of the implementation of activity-based costing in South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 8, 215-227.
18. Shield, M.D. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Management Accounting Research* 7, 148-166.
19. Shields, M.D., & McEwen, M.A. (1996). Implementing activity-based costing systems successfully. *Cost Management*, 9(4), 15-22.
20. Supitcha, M., & Frederick, H.W. (2001). Cultural influences on the ABC implementation in Thailand's environment. *Journal of Managerial Psychology*, 16(2), 142-156.