

VYUŽITÍ KONCEPTU ACTIVITY BASED COSTING A VLIV JEHO VYUŽÍVÁNÍ NA FINANČNÍ VÝKONNOST PODNIKŮ V ČR

UTILIZATION OF ACTIVITY BASED COSTING AND THE EFFECT OF ITS USE ON THE FINANCIAL PERFORMANCE OF COMPANIES IN THE CZECH REPUBLIC

Adriana Knápková, Lubor Homolka, Drahomíra Pavelková

Abstract: *The article aims to analyse the use of Activity Based Costing (ABC) concept in Czech enterprises and the effect of its use on the financial performance of companies. An extensive questionnaire survey carried out by the Faculty of Management and Economics of TBU in Zlin (a total of 350 enterprises in the Czech Republic) revealed that the ABC is used by approximately 19% of enterprises, which is less in comparison with similar studies conducted in developed countries. The use of the chi-square did not confirm the impact of company's size, company's specialization and company's age on the implementation of ABC. It was also tested whether the utilization of ABC in corporate practice improves the financial performance of companies. As financial performance indicators were selected return on equity and return on assets. The testing was carried out by using student's t-test. The differences in the achieved performance can not be due to the results considered significant. The results are consistent with the results achieved by Ittner et al. (2002) and Jankala a Silvola (2012). Different conclusions were then drawn by studies done by Kennedy, Affleck-Graves (2001) a Cagwin a Bouwman (2002), which show that the concept of ABC implementation in the system for performance measurement and management is associated with higher performance. It was also found that neither the level of satisfaction with the implementation of ABC has any effect on the financial performance of companies.*

Keywords: *Activity Based Costing (ABC), Overhead costs, Financial performance, Performance measurement and management.*

JEL Classification: *M21.*

Úvod

Koncept Activity Based Costing (ABC) je pokročilým systémem, které dokáže identifikovat relevantní náklady a tržby pro jednotlivé produkty a služby přesněji než tradiční nákladové metody. Dalo by se tedy očekávat, že úspěšná implementace konceptu ABC povede ke zvýšené výkonnosti podniků. Doposud však neexistuje dostatek důkazů, že implementace ABC pozitivně ovlivňuje výkonnost podniku. Cílem příspěvku je zjistit: A) Jaká je míra implementace konceptu ABC v ČR a zda je míra implementace ovlivněna velikostí, odvětvovým zaměřením či stářím podniku. B) Zda implementace konceptu ABC ovlivňuje pozitivně finanční výkonnost podniku. C) Zda vyšší spokojenost s implementací konceptu ABC vede k vyšší finanční výkonnosti.

1 Koncept Activity Based Costing (ABC) – teoretická východiska

Cooper [4,5], Kaplan [11] a společně oba autoři [6] představili koncept Activity Based Costing (ABC) v několika příspěvcích publikovaných v odborných časopisech Harvard

Business Review a Journal of Cost Management. Ve všech těchto příspěvcích bylo zdůrazňováno, že tradiční metody nákladového účetnictví nevhodně určují náklady na produkt a právě koncept ABC může pomoci tento problém efektivně řešit. O závažnosti problematiky konceptu ABC svědčí i skutečnost, že 35 % článků publikovaných v časopisech Management Accounting a Journal of Cost Management bylo v letech 1994-1996 zaměřených právě na koncept ABC [2].

Koncept ABC podává výstižné informace o nákladech na jednotlivé produkty, služby, zákazníky, regiony, distribuční kanály apod. Podstatou metody je zaměření na vztah náklady – aktivity. Cílem aplikace metody ABC je identifikování nákladové náročnosti realizovaných aktivit při tvorbě produktu (služby). Pomocí ABC metody může podnik získat informace o nákladové náročnosti jednotlivých aktivit a zefektivnit tak řízení výkonnosti podniku.

ABC je dvoustupňovým systémem nákladového účetnictví, který přiřazuje nepřímé náklady na jednotlivé výrobky, služby nebo jiné nákladové objekty. Aby první fáze byla úspěšná, musí každý podnik identifikovat významné aktivity a těm přiřadit nepřímé náklady na tyto činnosti v souladu s tím, jak jsou prostředky spotřebovány těmito aktivitami. Ve druhé fázi jsou nepřímé náklady přiřazeny jednotlivým produktům, službám nebo jiným nákladovým objektům v poměru odpovídajícímu spotřebě. Například výrobku, který vyžaduje vysokou náročnost balení, budou účtovány náklady odpovídající náročnosti této aktivity.

Kaplan a Anderson [12] považují za hlavní cíl ABC konceptu odhalení skutečných nákladů a skutečné tvorby hodnoty - získání co možná nejvěrnějšího zobrazení reality.

Společně popisují nejvýraznější výhody použití systému ABC:

- ABC poskytuje přesné údaje o nákladech výrobků či služeb;
- ABC poskytuje informace užitečné pro rozhodování managementu podniku;
- náklady a zisk na výrobky odpovídají skutečnosti;
- procesní pohled na náklady podniku;
- náklady aktivit je možné přehledně analyzovat a zjistit, jak se projeví zvýšení počtu výrobků na jednotkovém nákladu;
- ABC umožňuje definovat realitu, vidět a uchopit své příležitosti, dobře porozumět vztahu nákladů činností k jejich hodnotě.

1.1 Úroveň implementace konceptu ABC

Pod pojmem implementace konceptu ABC si řada vědců i praktiků může představit velmi rozdílnou úroveň implementace. Podle Gossellina [7] je koncept ABC částí komplexnějšího pojmu, které nazval "řízení aktivit". V rámci tohoto přístupu můžeme řízení aktivit rozdělit do čtyř úrovní: „AA“, „ACA“, "pilotní" ABC a "plné" ABC, tzn. rozlišujeme základní úroveň AA až po maximální využití konceptu v podobě "plného" využití ABC. Základní úroveň AA lze označit jako sumarizaci prováděných aktivit, která vede k tomu, že ty aktivity, které nepřispívají ke zvýšení hodnoty, mohou být nahrazeny či odstraněny. Tato úroveň nezahrnuje nákladovou či finanční stránku věci, soustředí se především na identifikaci oblastí, které povedou ke zkrácení výrobního cyklu, zvýšení kvality či rychlejší odezvě na zákazníkovi požadavky. Další v hierarchii řízení aktivit je ACA (Analýza nákladových aktivit), která se zaměřuje na minimalizaci nákladů identifikací cost

drivers. Ta může být provedena bez implementace systému přiřazujícím režijní náklady na základě těchto cost drivers. "Pilotní" ABC je prvním krokem v implementačním procesu ABC, ale může být v praxi také krokem posledním. Skládá se z návrhu a implementace např. pouze v jednom oddělení podniku nebo může být aplikován pouze na jednu výrobní řadu výrobku. "Plná verze" ABC je pak nejvyšší možnou dosažitelnou úrovní implementace ABC, která spočívá ve vytvoření nákladového systému účetnictví, kdy jsou veškeré produkty a služby oceňovány na základě výstupu konceptu ABC. Informace pak mohou být využity pro finanční reportování stejně jako pro manažerské účely v podobě rozhodování o outsourcingu, transferových cenách, měření výkonnosti či v rámci strategického řízení nákladů.

1.2 Vliv implementace konceptu ABC na finanční výkonnost

Doposud existují pouze omezené důkazy vlivu implementace ABC na finanční výkonnost [13,2,9,10], které navíc vykazují rozdílné výsledky. Pozitivní vztah dokázaly výzkumy provedené Kennedym a Affleckem-Gravesem [13] a Cagwinem a Bouwmanem [2]. Naopak studie Ittnera a kol. [9] a Jankaly a Silvoly [10] pozitivní vztah mezi implementací ABC a vyšší finanční výkonností neprokázaly – podrobněji viz Tab. 1.

Tab. 1: Přehled výsledků empirických studií zkoumajících vliv implementace ABC na finanční výkonnost

Autoři	Téma výzkumu	Empirický výzkum	Výsledek
Kennedy, Affleck-Graves (2001)	Vztah mezi implementací ABC a zlepšením finanční výkonnosti	Srovnávací studie porovnávající podniky, které implementovaly ABC s podniky, které jej neimplementovaly. Bylo využito dat z dotazníkového průzkumu, finální vzorek tvořilo 234 firm (47 implementujících ABC, 187 neimplementujících ABC)	Bylo prokázáno, že firmy implementující ABC dosahují vyšší rentability než podniky, které ABC neimplementují
Cagwin, Bouwman (2002)	Vztah mezi implementací ABC a zlepšením finanční výkonnosti (ROI)	Mezisektorový e-mailový průzkum 1058 interních auditorů (pro testování bylo využito 204 odpovědí), pro testování navrženého modelu byla využita faktorová analýza a Structural Equation Modeling	Existuje pozitivní vztah mezi implementací ABC a vyšší ROI, pokud je ABC využito s dalšími strategickými nástroji a pokud je analyzováno v prostředí, kde jsou náklady důležité
Ittner, Lanen, Larcker (2002)	Vztah mezi implementací ABC a zlepšením finanční výkonnosti (ROA)	2789 výrobních firem různého zaměření	Implementace ABC nemá významný pozitivní vliv na finanční výkonnost (ROA)
Jankala, Silvola (2012)	Vztah mezi implementací ABC a finanční výkonností (ROI)	Dotazníkový průzkum, finální vzorek 154 malých firem, pro testování modelu bylo využito Structural Equation Modeling	Implementace ABC u malých firem se nepromítla do vyšší finanční výkonnosti (ROI)

Zdroj: vlastní zpracování na základě zdrojů [13,2,9,10]

1.3 „ABC paradox“

V odborných člancích se dokonce vyskytuje slovní spojení „ABC paradox“ [7], [13]. Podstata ABC paradoxu spočívá v tom, že jestliže má koncept ABC tolik benefitů, proč jej firmy nepoužívají častěji? ABC paradox stále zůstává plně neobjasněn [7]. Kennedy a Affleck-Graves [13] identifikovali tři možné odpovědi:

- Koncept ABC není vhodný pro všechny firmy.
- Koncept ABC nemusí sám o sobě přidávat hodnotu, ale může korelovat s jinými proměnnými, které jsou skutečnými "value drivers".
- Neexistuje dostatek důkazů, které by dokumentovaly přímý vztah mezi aplikací ABC a vyšší ziskovostí.

2 Stanovení výzkumných otázek

Na základě provedené kritické literární rešerše byly stanoveny následující výzkumné otázky (VO):

VO 1: Jaké je využití konceptu ABC v českých podnicích a ve srovnání se zahraničím?

VO 1a: Je využití ABC stejné v závislosti na velikosti podniků?

VO 1b: Je využití ABC stejné v závislosti na předmětu činnosti?

VO 1c: Je využití ABC stejné v závislosti na „stáří“ podniku?

VO 2: Má implementace ABC vliv na finanční výkonnost podniků?

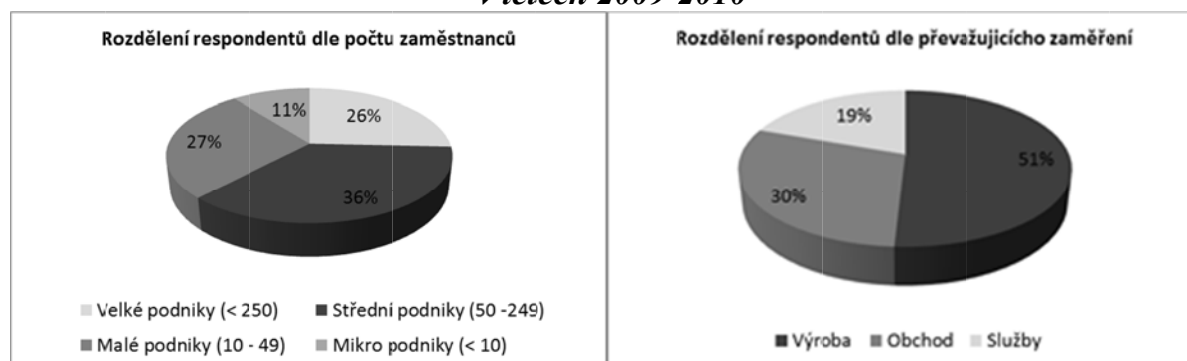
VO 3: Má vyšší spokojenost podniků s využitím ABC vliv na finanční výkonnost podniků?

3 Metody

3.1 Příprava vstupních dat

Zodpovězení VO 1 a VO 1a,b,c bylo provedeno na základě dat získaných z rozsáhlého dotazníkového šetření uskutečněného na FaME UTB ve Zlíně na vzorku mikro, malých, středních i velkých podniků se sídlem v České republice. Dotazníkového šetření se zúčastnilo 350 firem z ČR s různým oborovým zaměřením a rozdílné velikosti (podrobněji viz Obr. 1).

Obr. 1: Vzorek podniků výzkumu uskutečněného týmem FaME UTB ve Zlíně v letech 2009-2010



Zdroj: vlastní zpracování

Pro zodpovězení výzkumných otázek 2 a 3 bylo třeba získaná data z dotazníkového šetření doplnit o finanční data, která byla získána prostřednictvím účetních závěrek podniků, které jsou k dispozici v databázi Albertina. Eliminovány byly mikro podniky a společnosti, jejichž účetní data v letech 2008-2010 nebyla dostupná nebo byla neúplná.

Pro zhodnocení finanční výkonnosti podniků byly vybrány 3 základní ukazatele:

1. rentabilita vlastního kapitálu (ROE = čistý zisk / vlastní kapitál)
2. rentabilita celkového kapitálu, která byla počítána ve dvou variantách (ROA = zisk před zdaněním / celková aktiva)
3. PROA = provozní výsledek hospodaření / celková aktiva)

Identifikace odlehlých proměnných byla provedena ve dvou krocích. Na základě odborného odhadu byly identifikovány firmy s nestandardní strukturou rozvahy/výkazu zisku a ztráty (např. firmy se záporným vlastním kapitálem). Ve druhém kroku byly odlehlé hodnoty nalezeny metodou HPD. Metoda HPD je využívána v kontextu credible intervals v Bayesovském pojetí statistické analýzy. Pro naše účely ovšem slouží pouze jako nástroj pro identifikaci odlehlých hodnot u proměnných, které vycházejí z asymetrických rozdělení. Tento přístup s sebou přináší některá zjednodušení. Celkový datový soubor považuje jakou soubor nezávislých proměnných. Identifikace odlehlých hodnot se tak provádí pro každou proměnnou zvlášť, aniž by bylo bráno v úvahu chování dalších proměnných (to bylo provedeno v prvním kroku). Metody pro identifikaci multidimenzionálních odlehlých hodnot (založených na metodě hlavní komponenty) byly také zváženy, nicméně za odlehlé hodnoty byl označen příliš velký počet pozorování. V případě, kdy hodnota byla označena jako odlehlá, byla nahrazena mezní hodnotou (viz Tab. 2). Velikost konečného vzorku byla 167 firem.

Tab. 2: Limity proměnných

Rok	Min/Max hodnota	ROE	ROA	PROA
2008	Minimální hodnota	-0.238	-0.037	-0.059
	Maximální hodnota	0.385	0.239	0.243
2009	Minimální hodnota	-0.161	-0.044	-0.045
	Maximální hodnota	0.322	0.190	0.230
2010	Minimální hodnota	-0.070	-0.042	-0.030
	Maximální hodnota	0.357	0.179	0.203

Zdroj: vlastní zpracování

3.2 Statistické metody

Pro účely identifikace závislosti mezi daty nominální povahy byl využit Pearsonův test nominálních dat založený na statistice χ^2 . V případě, kdy nebyly splněny podmínky pro test (např. počet očekávaných pozorování byl nižší než 5 v buňce kontingenční tabulky), byla o tomto nesplnění přidána informace do textu.

V případě srovnání rozdílů středních hodnot byl užít studentův t-test test (pokud byly srovnávány dvě střední hodnoty, jako v případě srovnání firem užívající ABC a nevyužívající ABC). Před samotným použitím tohoto parametrického testu byly

provedeny testy shodnosti rozptylů (F-test a Levenův test), které jsou nutné pro korektní využití t-testu.

4 Výsledky

4.1 Využití konceptu ABC

Z dotazníkového šetření, které bylo provedeno na FaME UTB ve Zlíně vyplynulo, že v průměru cca 19 % podniků v ČR využívá koncept Activity Based Costing (viz Tab. 3). Z hlediska velikosti je tento koncept preferován spíše většími podniky (ABC používá téměř 26 % firem), dále pak středními a malými podniky (shodně 18 %). Mikro podniky využívají ABC pouze v 8%.

Tab. 3: Využití ABC v závislosti na velikosti podniku

	Velké podniky	Střední podniky	Malé podniky	Mikro podniky	Celkem
Využívá ABC	23	23	17	3	66
Nevyužívá ABC	67	104	79	34	284
Celkem	90	127	96	37	350

Zdroj: vlastní zpracování

Výzkumy provedené v ČR uvádějí vyšší implementaci ABC - dle výzkumu provedeného Šiškou [15] využívá koncept ABC 23 %, Horová a Hrdý [8] uvádějí, že koncept ABC využívá 39 %.

Výzkumy provedené ve světě pak ukazují na velmi rozdílnou míru implementace ABC. Zajímavé jsou výsledky u malých podniků. Studie provedená ve Finsku [10] ukazuje, že koncept ABC je v nějaké podobě implementován u 70 % malých podniků. Z toho 12 % firem využívá koncept ABC systematicky, 19 % firem pak velmi často. Al-Omiri, Drury [1] na vzorku 1000 výrobních podniků a podniků poskytujících služby ve Velké Británii uvádí implementaci ABC u 29 % podniků. Cohen a kol. [3] uvádí 40 % míru implementace konceptu ABC u řeckých výrobních, obchodních a služeb poskytujících podniků.

V další části příspěvku je analyzováno, zda je implementace ABC závislá na velikosti podniku, předmětu podnikání a stáří podniku. Vztah mezi velikostí podniku a využíváním konceptu ABC nebyl prokázán ($\chi^2 = 5.5622$, p-value = 0.135).

Z hlediska zaměření podniků je z Tab. 4 patrné, že častěji je koncept ABC implementován v obchodních a výrobních podnicích (cca 20 %), méně často pak u podniků zaměřených na služby (necelých 15 %). Na základě analýzy kontingenční tabulky ($\chi^2 = 1.01$, p-value = 0.602) nebyl prokázán vztah mezi zaměřením podniku a implementací ABC, což je v souladu s vysvětlením řady studií [14,16], které uvádějí, že ačkoliv je koncept ABC nejvíce spojován s výrobními podniky, může být uplatněn ve všech typech organizací. Stejný závěr, že odvětvové zaměření nemělo vliv na aplikaci ABC byl potvrzen i výzkumem Jankala a Silvola [10].

Tab. 4: Implementace ABC v závislosti na zaměření podniku

	Výroba	Obchod	Služby	Celkem
Využívá ABC	35	21	10	66
Nevyužívá ABC	142	82	58	282
Celkem	177	103	68	348

Zdroj: vlastní zpracování

Z hlediska „stáří“ podniků je koncept ABC využíván nejčastěji podniky založenými před r. 1990 (26,3 %), dále pak podniky založenými mezi roky 1991-2000 (téměř 19 % podniků) a nejméně je využíván podniky založenými po r. 2000 (celkem 13 % podniků). Analýzou kontingenční tabulky jsme neprokázali vztah mezi „stářím“ podniku a využitím/nevyužitím konceptu ABC ($\chi^2 = 2.19$, p-value = 0.331).

Tab. 5: Implementace ABC v závislosti na stáří podniku

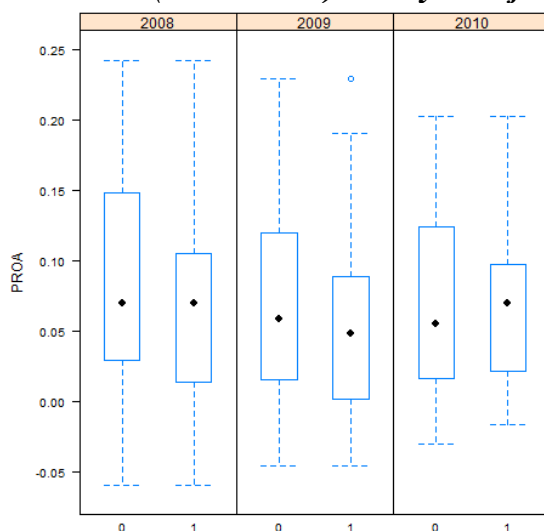
	Podniky založeny před r. 1990	Podniky založeny mezi roky 1991 – 2000	Podniky založeny po r. 2000	Celkem
Využívá ABC	10	51	5	66
Nevyužívá ABC	28	223	33	284
Celkem	38	274	38	350

Zdroj: vlastní zpracování

4.2 Vliv implementace ABC na finanční výkonnost podniku

V této části příspěvku je testován vliv implementace konceptu ABC (minimálně po dobu 2 let) a její dopad na finanční výkonnost podniku měřenou s využitím finančních ukazatelů rentabilit - ROA, ROE a PROA v letech 2008 - 2010.

Obr. 2: Rozdíl středních hodnot PROA (Provozní výsledek hospodaření / Aktiva) u podniků využívajících ABC (označeno 1) a nevyužívajících ABC (označeno 0)



Zdroj: vlastní zpracování

Významné rozdíly ve finanční výkonnosti v závislosti na implementaci ABC nebyly zjištěny – viz Obr. 2. Z Tab. 6, která shrnuje výsledky t-testu vyplývá, že neexistuje důkaz pro tvrzení, že firmy, které implementovaly ABC, dosahují vyšší výkonnosti. Z tohoto důvodu předpokládáme platnost nulové hypotézy, tedy že finanční výkonnost podniků se neliší v závislosti na implementaci ABC (nezamítáme nulovou hypotézu, která předpokládá shodnou výši střední hodnoty ve prospěch alternativní, která hovoří o vyšší střední hodnotě výnosnosti ABC firem).¹

Tab. 6: Srovnání středních hodnot ukazatelů rentability.

Tabulka uvádí hodnotu testového kritéria a odpovídající p-value (uvedena v závorce)

	ROA	PROA	ROE
2008	1.793 (0.9626)	1.058 (0.8542)	2.5999 (0.9949)
2009	1.187 (0.8815)	1.620 (0.9464)	1.8687 (0.9683)
2010	0.227 (0.5897)	0.232 (0.5914)	0.2618 (0.6031)

Zdroj: vlastní zpracování

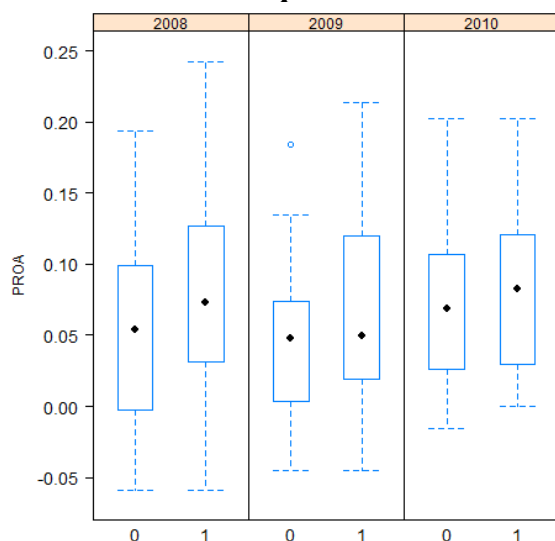
Výsledky studie zaměřené na podniky v ČR (viz Tab. 6) tedy nepotvrdily, že využití ABC přispívá k vyšší finanční výkonnosti. Může to být dáno tím, že podniky v ČR mají za sebou kratší dobu implementace konceptu ABC a tak se ještě využití tohoto nástroje nemuselo plně projevit ve vyšší finanční výkonnosti nebo tento koncept nedokáží implementovat vhodným způsobem. Dalším vysvětlením může být snaha českých podniků ovlivňovat výsledek hospodaření, který byl použit jako základ výpočtu ukazatelů rentabilit, jejichž hodnoty pak nemusí odpovídat reálnému stavu výkonnosti podniků.

4.3 Vliv spokojenosti implementace ABC na výkonnost podniku

Obr. 3 ukazuje, jaká je finanční výkonnost podniků v závislosti na spokojenosti podniku s implementací ABC. Z Obr. 3 je patrné, že ve všech analyzovaných letech vykazují firmy, které jsou s konceptem ABC spokojenější, vyšší finanční výkonnost než firmy, které s konceptem ABC spokojeny příliš nejsou.

¹ Srovnání středních hodnot bylo provedeno i neparametrickým Wilcoxonovým testem. Výsledky analýzy průměrů a mediánů se významně nelišily (rozdíly byly v p-values, nikoli ve výrocích o hypotéze).

Obr. 3: Rozdíl středních hodnot PROA (Provozní výsledek hospodaření / Aktiva) v závislosti na spokojenosti (označeno 1) a nespokojenosti (označeno 0) s konceptem ABC



Zdroj: vlastní zpracování

Významné rozdíly ve finanční výkonnosti v závislosti na spokojenosti s konceptem ABC nebyly zjištěny – viz Obr. 3. Z Tab. 7, která shrnuje výsledky t-testu vyplývá, že neexistuje důkaz pro tvrzení, že firmy, které jsou spokojeny s implementací ABC, dosahují vyšší finanční výkonnosti.

Tab. 7: Výše středních hodnot v závislosti na spokojenosti s využitím konceptu ABC.

Tabulka uvádí hodnotu testového kritéria a odpovídající p-value (uvedena v závorce)

	ROA	PROA	ROE
2008	-1.069 (0.1453)	-1.497 (0.0712)	-1.513 (0.0687)
2009	0.179 (0.5707)	-1.102 (0.1383)	0.676 (0.7487)
2010	0.737 (0.7675)	-0.350 (0.3640)	0.607 (0.7266)

Zdroj: vlastní zpracování

Závěr, příspěví a omezení studie

Studie přispěla ke zjištění míry implementace konceptu ABC v ČR v závislosti na velikosti podniku, odvětví a stáří. Na základě rozsáhlého dotazníkového šetření provedeného v ČR u 350 podniků bylo zjištěno, že využití konceptu ABC je v ČR zatím poměrně nízké a koncept ABC je využíván cca 19 % podniků. Přestože větší a starší podniky využívají koncept ABC častěji než menší a mladší podniky, nebyl s využitím chí-kvadrátu prokázán vliv velikost podniku, odvětvového zaměření ani stáří podniku na úroveň implementace konceptu ABC. Lze rovněž konstatovat, že střední hodnota finanční výkonnosti měřené s využitím rentability vlastního kapitálu (ROE), rentability celkového kapitálu (ROA a PROA) podniků, které využívají koncept ABC se výrazně neodlišuje od podniků, které koncept ABC neimplementovaly. Rozdíly ve výkonnosti však na základě provedeného t-testu i Wilcoxonova testu rovněž ukázaly, že nemůžeme konstatovat, že využití ABC přispívá k vyšší finanční výkonnosti a jsou v souladu s výsledky Ittnera, Lanena, Larckera [9,10]. Získané výsledky nejsou naopak konzistentní s podobnými studiemi Kennedyho, Afflecka-Gravese [13] a Cagwin a Bouwmana [2], které dokazují, že implementace konceptu ABC do systému měření a řízení výkonnosti je spojena

s vyšší finanční výkonností. Na základě provedeného t-testu nebylo prokázáno, že by se vyšší spokojenost podniku s ABC promítla do vyšší finanční výkonnosti.

Z praktického úhlu pohledu, výsledky studie ukazují, že implementace ABC je dlouhodobá investice, která začíná generovat finanční benefity až za určitý čas. Kromě finančních benefitů, můžeme souhlasit, že koncept ABC může být pomocným nástrojem pro manažery při jejich operativním rozhodování i řízení, protože při tvorbě a v průběhu implementace ABC musí manažeři pozorně přemýšlet o jednotlivých procesech a prováděných aktivitách. Výzkum týkající se vlivu implementace ABC na výkonnost ukázal, že implementace ABC neznamena automaticky zvýšení výkonnosti podniku.

Vlastní výzkum a jeho vyhodnocení bylo spojeno s jistými omezeními:

1/ Dostupnost a kvalita účetních dat. Nebylo možné získat účetní data pro původní vzorek 350 českých podniků právě z důvodů nedostupnosti a nekvality vstupních účetních dat. Testování, zda implementace ABC má vliv na výkonnost podniku, bylo nakonec provedeno na vzorku 167 podniků. Dalším problémem může být kvalita vstupních účetních dat, které byly použity pro výpočet ukazatelů rentability vlastního kapitálu a rentability aktiv. Z důvodů daňové optimalizace podniky často vykazují nižší zisk než odpovídá reálné situaci.

2/ Dotazníkové šetření. Ke zpracování studie bylo využito rozsáhlého dotazníkového šetření, které je vždy spojeno s jistou mírou subjektivity při poskytnutí dat. Přestože bylo využito dichotomické proměnné ke zjištění implementace ABC v souladu s předchozími provedenými výzkumy, je velmi složité zjistit, v jaké míře a hloubce podniky ABC využívají.

3/ Časový rámec. Koncept ABC začal být implementován v ČR později než v USA či vyspělých evropských státech, takže přispění ABC k finanční výkonnosti podniků se ještě nemuselo objevit v plné míře.

4/ Závěry výzkumné studie. Ačkoliv nebyla s využitím t-testu (resp. Wilcoxonova testu) potvrzena závislost mezi využitím ABC a zvýšenou finanční výkonností, není možné tvrdit, že koncept ABC obecně nepřináší firmám zvýšenou finanční výkonnost. Nebyl nalezen důkaz (za použití námi zvolených metod) pozitivního vlivu ABC na (námi zvolené ukazatele) finanční výkonnosti. Nezamítnutí nulové hypotézy (ABC nepřináší efekt zvýšené finanční výkonnosti) neznamena její potvrzení, pouze více „věříme“ v její platnost.

5/ Spokojenost s využitím konceptu je subjektivní a vychází z odpovědi na jednu otázku. Případná konstrukce kompozitního ukazatele, který by měřil spokojenost s konceptem ABC by zvýšil validitu výzkumu.

Poděkování

Příspěvek byl zpracován za podpory projektu financovaného z Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost OP VK CZ.1.07/2.3.00/20.0147 „Rozvoj lidských zdrojů v oblasti výzkumu měření a řízení výkonnosti podniků, klastrů a regionů“, který je spolufinancován Evropským sociálním fondem.

Reference

- [1] AL-OMIRI, M., DRURY, C. Survey of Factors Influencing the choice of product costing systems in UK Organizations. *Management Accounting Research*, 2012, č. 18, s. 399–424.

- [2] CAGWIN, D. L., BOUWMAN, M. J. The Association Between Activity-Based Costing and Improvement in Financial Performance. *Management Accounting Research*, 2002, roč. 13, č. 1, March. Dostupné na WWW: <<http://ssrn.com/abstract=298419>.>
- [3] COHEN, S., KAIMENAKI, E., VENIERIS, G. ABC: Adopters, supporters, deniers and unawares. *Managerial Auditing Journal*, 2005, 20, 981–1000.
- [4] COOPER, R. The rise of activity-based costing—part one: what is an ABC system? *Journal of Cost Management*, 1988a, roč. 2., č. 2, s. 45–54.
- [5] COOPER, R. The rise of activity-based costing—part two: when do I need an ABC system? *Journal of Cost Management*, 1988b, roč. 2, č. 3, s. 41–48.
- [6] COOPER, R., KAPLAN, R. S. Measure costs right: make the right decisions. *Harvard Business Review*, 1988, roč. 66, s. 96–103.
- [7] GOSSELIN, M. A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences, in *Handbook of Management Accounting Research*, 2. Eds. C. S. Chapman, A. G. Hopwood and M. D. Shields. Oxford: Elsevier Ltd., 2007, s. 641–671.
- [8] HOROVÁ, M., HRDÝ, M. Aktuální problémy strategického finančního řízení podniku v ČR. *E + M. Ekonomie a Management*. 2007, roč. 10, č. 4, s. 80-86. ISBN 1212-3609.
- [9] ITTNER, C. D., LANEN, W. N., LARCKER, D. F. The association between activity-based costing and manufacturing performance. *Journal of Accounting Research*, 2002, roč. 40, č. 3, s. 711-726. doi: 10.1111/1475-679x.00068
- [10] JANKALA, S., SILVOLA, H. Lagging Effects of the Use of Activity-Based Costing on the Financial Performance of Small Firms. *Journal of Small Business Management*, 2012, roč. 50, č. 3, s. 498-523. doi: 10.1111/j.1540-627X.2012.00364.x
- [11] KAPLAN, R. S. One cost system isn't enough. *Harvard Business Review*, 1988, roč. 66, č. 1, s. 61–66.
- [12] KAPLAN, R.S., ANDERSON, S. Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*. 2004, roč. 82, č. 11, s. 131–138.
- [13] KENNEDY, T. & AFFLECK-GRAVES, J. The impact of activity-based costing techniques on firm performance. *Journal of Management Accounting Research*, 2001, 13, s. 19–45.
- [14] ROTCH, W. Activity-Based Costing in Service Industries. *Journal of Cost Management*, 1990, Summer, s. 4-14.
- [15] ŠIŠKA, L. Nástroje řízení a měření výkonnosti uplatňované v praxi tuzemských podniků. In: *Koncepce a praxe řízení výkonnosti*. Praha: Oeconomica. 2007, s. 179-196. ISBN 978-80-245-1222-8.
- [16] TANJU, D. W., M. HELMI. ABCs for Internal Auditors. *Internal Auditor*, 1991, December, s. 33-37.

Kontaktní adresa

Ing. Adriana Knápková, Ph.D.

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně,
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
Mostní 5139, 760 01 Zlín, Česká republika
E-mail: knapkova@fame.utb.cz
Tel. číslo: +420 57603 2405

Ing. Lubor Homolka

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně,
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav statistiky a kvantitativních metod
Mostní 5139, 760 01 Zlín, Česká republika
E-mail: homolka@fame.utb.cz
Tel. číslo: +420 57603 2861

prof. Dr. Drahomíra Pavelková

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně,
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
Mostní 5139, 760 01 Zlín, Česká republika
E-mail: pavelkova@fame.utb.cz
Tel. číslo: +420 57603 2670

Received: 30. 08. 2013

Reviewed: 03. 10. 2013, 20. 10. 2013

Approved for publication: 19. 11. 2014