

EVOLUCE ACTIVITY BASED COSTING

THE ACTIVITY BASED COSTING EVOLUTION

Michal Kuběnka, Markéta Špičková

Abstract: *The key task of company management is to assign the correct amount of costs to one product. Currently exists the many ways how can be allocate the company costs. Some of them are relatively ease and some of them are more sophisticated. The main goal of this paper is to discuss the usage of the “classical” costing methods and compare it with the concept ABC and its sorts. From this paper flows that “classical” methods cannot be marked as “bad” and the ABC can not be classified as the best method in every case. There is described the condition when classical methods are suitable and when the ABC methods are use more suitable, respectively the classical methods are unsuitable. Generally is possible to say that with growing number of products, customers, contracts or distribution channels and if we satisfy them through the same sorts of activities then the ABC is much better method of costing which provides the relevant and interesting data for company management.*

Keywords: *Activity-Based Costing, Calculation Unit, Activity-Based Management, Cost Object, Costing Methods, Cost Driver.*

JEL Classification: *M21, M11, G11.*

Úvod

Již dlouho jsou na vědeckém poli kritizovány „klasické“ způsoby kalkulací založené na přírážkách režijních nákladů k přímým nákladům, resp. kalkulací neúplných nákladů. Řada podniků si uvědomuje tyto nedostatky klasických způsobů kalkulací, kterými je například neznalost velikosti produkce a v důsledku toho nepřesnost při rozmělnění režie mezi kalkulační jednice (dále jen KJ), mnohdy také neexistence vztahu mezi přímými náklady na KJ a vznikem režijních nákladů. Nelze nezmínit také stanovení rentability výrobků, které se odvíjí od přiřazené velikosti režijních nákladů na KJ, tudíž ovlivnitelné a subjektivní volby rozvrhové základny. Tyto nedostatky a řada dalších omezení popisuje řada publikací [10], [28], [21].

Výsledky šetření ale ukazují, že mnoho podniků stále ještě dává přednost těmto jednoduchým klasickým kalkulačním metodám, i když k dispozici jsou již nové kalkulační nástroje. Ekonomické prostředí je v současnosti pod silným vlivem globalizace, silné konkurence a neustálé turbulence a z toho vyplývá, že klasické kalkulační metody, které byly vyvinuty v diametrálně odlišných podmínkách, dnes už mnohdy nemusí být relevantním podkladem pro manažerská rozhodnutí. A je vhodné využít moderních kalkulačních nástrojů, které vhodněji podpoří manažerské rozhodování. Ještě před několika málo lety například ve Velké Británii využívalo těchto klasických metod přes 76 % podniků a v Japonsku dokonce 86 % podniků [14].

Pravdou je, že při stálých objemech relativně neměnného produkčního portfolia se kalkulace s režijní přírážkou jeví jako poměrně přijatelná metoda propočtu celkových nákladů na KJ. Ovšem čím víc produkce kolísá a čím víc směřuje k individuálním zakázkám, tím více je nevhodnou pro stanovení reálných nákladů. Nejde totiž pouze o to, rozdělit režijní náklady (zásobovací, výrobní, správní, odbytové, aj.) mezi jednotlivé produkty tak, aby bylo zřejmé, že jejich prodejní ceny plně pokryjí celkové náklady podniku (jednicové i režijní, resp. všechny fixní i variabilní), ale cílem kalkulací je také stanovit přínos konkrétního produktu pro podnik, stanovit jeho rentabilitu.

Správná rozhodnutí lze činit pouze na základě správných a relevantních informací. Bez informace o tom, který výrobek je ztrátový a který a do jaké míry je ziskový nemůže správně rozhodnout žádný management o tak klíčové věci jako je produkční portfolio podniku. Nedostatečnost klasických kalkulačních metod, kritizuje řada teoretiků i praktiků, protože v současných změněných podmínkách neposkytují vhodnou oporu pro operativní ani pro strategická manažerská rozhodnutí, na čemž se shodují i další autoři [17], [24].

Cílem tohoto článku je komparovat přínosy a nedostatky „klasických“ a „moderních“ přístupů ke kalkulacím nákladů, vytvořit přehled stávajících přístupů ke kalkulačním metodám, přinést přehled o četnosti jejich aplikace v praxi a podat přehled o nejpoužívanějších druzích metody ABC v návaznosti na tzv. costdrivers¹⁰.

1 Kalkulační evoluce

Přestože jsou již několik desítek let dobře známy a diskutovány nedostatky klasických (standardních) metod kalkulací nákladů, nové sofistikovanější metody jsou využívány jen v malé míře. V rámci uplynulých dvou desetiletí se dostala do popředí metoda Activity-Based Costing (dále zkratka ABC), ale přestože se pokládá za nejpřínosnější novodobou kalkulační metodu, tak její aplikace do podnikové praxe v zemích EU není vysoká, ba naopak.

1.1 Alokování nákladů na KJ pomocí klasických kalkulačních metod

Na následujícím obrázku je uvedeno schéma klasické přiřazování nákladů k jednotlivým KJ (obvykle produktům), které jsou definovány ve fyzických jednotkách. Tyto klasické kalkulace nákladů fungují na principu rozdělení nákladů na jednicové a režijní, přičemž na základě zvoleného (i nelogického) klíče se k nákladům (jednicovým), vztahujícím se ke KJ přiřadí náklady režijní a to obvykle formou jedné z těchto „klasických“ kalkulačních metod:

- Kalkulace dělením (jednoduchá, stupňovitá, s poměrovými čísly).
- Kalkulace přírážková.
- Kalkulace s poměrovými čísly.

Přesné vymezení KJ je klíčové pro další popis příčin přechodu od KJ k nákladovým objektům v metodě ABC. Proto zde uvádíme i definice KJ od dalších autorů:

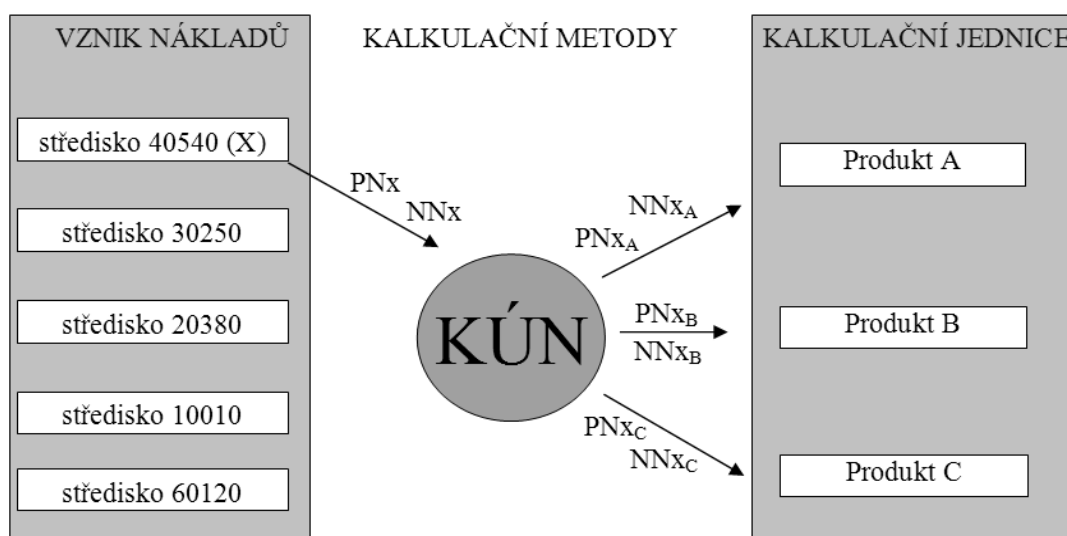
¹⁰ tento pojem bude přiblížen následovně.

Staněk [29, s. 49]: „Jednice je určitý typ nákladového objektu. Jednicí se myslí produkt, výrobek nebo služba, pro který zjišťujeme náklady (kalkulační jednice, výkonu).“

Synek [30, s. 98] uvádí, že: „kalkulační jednice je určitý výkon (výrobek, polotovár, práce nebo služba) vymezený měřicí jednotkou, např. jednotkou množství (kusy), hmotnosti (kg), délky (m), plochy (m²), času (h) apod. Mohou to být výkony odbytové, prodávané mimo podnik, nebo vnitropodnikové, předávané uvnitř podniku.“

Na následujícím obrázku je uvedeno schéma klasického přiřazování jednicových, resp. přímých nákladů (PN) a pomocí kalkulačních metod u kalkulace úplných nákladů (KÚN) i přiřazování režie, resp. nepřímých nákladů (NN) jednotlivým KJ.

Obr. 1: Klasické přiřazování nákladů jednotlivým KJ



Zdroj dat: Autoři

K jednicovým nákladům, které byly jednoznačně vynaloženy na KJ, se přiřazují i další (režijní) náklady jednotlivých podnikových středisek. Režijní náklady jsou zpravidla rozdělovány mezi jednotlivé výrobky na základě kalkulačních metod. Výběr vhodnosti jedné z tradičních metod KÚN za účelem stanovení celkových nákladů na KJ se odvíjí od atributů sledované KJ. Jedná se o to, zda:

- Podnik produkuje pouze jeden nebo více druhů výrobků.
- Lze jeden výrobek považovat za hlavní, ostatní za vedlejší.
- Je účelné oddělovat režii výrobní, správní, odbytovou v návaznosti na skupiny v daném období ne/prodaných výrobků.
- Výrobky jsou zcela odlišné anebo se liší pouze v jednom nebo několika málo atributech.
- Z jednoho materiálu či polotovaru se vyrábí více druhů výrobků atd.

Cílem kalkulačního procesu bývá rozdělit všechny náklady vzniklé v podniku mezi jednotlivé výrobky tak, aby celkové (kalkulované) náklady na KJ pokryly mimo přímých (jednicových) nákladů také všechny režie. Je zde snaha nalézt spojitost mezi

vznikem přímých nákladů a vznikem nepřímých (režijních) nákladů a na základě stanoveného klíče přiřadit tyto nepřímé náklady k přímým. Ovšem často tato spojitost (příčinná souvislost vzniku) je velice slabá nebo žádná (některé činnosti v podniku se vztahují k chodu podniku jako celku (plat ředitele, vrátný, ostraha). Obvykle, pokud je to účelné, jsou náklady na KJ kalkulovány podle základního kalkulačního vzorce:

Tab. 1: Členění nákladových položek v rámci KÚN

1. Přímý materiál (jednicový)
2. Přímé mzdy (jednicový)
3. Ostatní přímé náklady (jednicový)
4. Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu

Zdroj dat: Autoři

1.2 Activity-Based Costing (ABC) a Activity-Based Management (ABM)

Metoda ABC vznikla v USA a za její zakladatele jsou považováni Cooper a Kaplan [9], kteří o ní pojednávají v roce 1988 v článku “Measure Costs Right: Make the Right Decisions”. Praxe se o tuto metodu pravděpodobně zajímala již dříve, neboť jak uvádí např. Bouquin [3], tak o jistou úroveň aplikace metody ABC do řízení podniku se již v 60. letech 19. století snažila na poli managementu inovátorská americká firma General Electric, která stála u zrodu i mnoha dalších manažerských metod a přístupů např. matice GE.

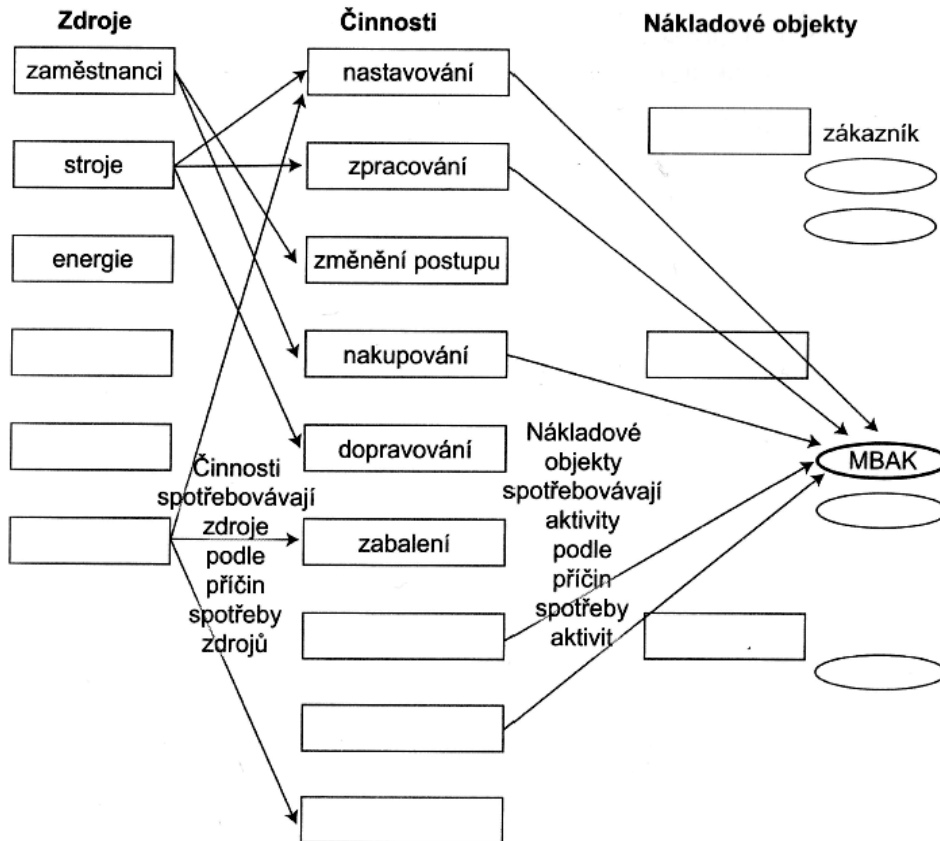
Protože se ukázalo, že metoda ABC je ve většině případů vhodná pro kalkulování nákladů na KJ, resp. nákladové objekty, promítla se tato metoda následně i do řízení podniku.

ABM (Activity-Based Management) je založený na metodě ABC, tedy jedná se o řízení podniku na základě informací o nákladovosti jednotlivých nákladových objektů (zákazník, zakázka, produkt, distribuční cesta, aj.).

Metoda ABC již nekalkuluje náklady na KJ, ale kalkuluje náklady na tzv. kalkulační objekty, které mimo jiné mohou představovat taktéž produkty stejně tak jako KJ. Například Staněk [28, s. 49] definuje nákladový objekt následovně: „Nákladový objekt je jakýkoliv subjekt, ke kterému si manažer přeje měřit náklady. Např. divize, oddělení, výrobní řady produktů, produkty samotné, zákazník, region či jejich kombinace.“ A v obchodním slovníku můžeme nalézt tuto definici nákladového objektu: „smlouva, zákazník, funkce, produkt, projektu, atd., pro které jsou zvlášť měřeny a zaznamenány náklady.“

Místo stanovení celkových nákladů na jednotlivé výrobky na základě režijních přírůžek k přímým nákladům, jsou v tomto případě nejdřív přiřazeny zdroje (jejich spotřeba) k jednotlivým aktivitám (činnostem) a po té jsou tyto aktivity přiřazeny k jednotlivým nákladovým objektům, jak znázorňuje následující obrázek.

Obr. 2: ABC model toku nákladů



pozn.: „MBAK“ je fiktivní firma např. MBAK, s.r.o.

Zdroj dat: [28, s. 99]

Mimo těch nákladů, které by i standardní kalkulační metody klasifikovaly jako přímé, je cílem ABC „vyčlenit“, resp. klasifikovat většinu režijních nákladů do kategorie „přiraditelných“ nákladů dle návaznosti k aktivitám a tyto aktivity jsou následně celé anebo částečně přiřazeny k jednotlivým nákladovým objektům tak, jak uvádí Obr. 2.

Koncept ABC využívá část postupu stejně jako klasická kalkulace, až na vložené „aktivity“. Ani metoda ABC neeliminuje existenci režijních nákladů, které se vztahují k existenci podniku jako celku, ovšem eliminuje velkou část režijních nákladů, kterou lze „adresovat“ k nákladovým objektům.

1.3 Cost Driver

Pojem „Cost Driver“ (dále zkratka CD), můžeme popsat jako faktor, od kterého se odvíjí velikost nákladů. Je to tedy určitá příčina nákladů, resp. proměnná, od které se odvíjí další náklady (v tomto případě režijní náklady), které je třeba alokovat k jednotlivým nákladovým objektům. Např. Brimson, J.A. [4] popisuje CD jako „míru aktivit, od které se odvíjí velikost nákladu na proces přímo, avšak míra této aktivity není zdrojem nákladů“.

Jako příklad lze uvést v případě nákladů na převzetí dodávky materiálu CD v podobě počtu materiálových položek. Náklady na nastavení stroje od času, který toto nastavení vyžaduje, apod. Více viz Tab. 2.

Tab. 2: Kvantifikace spotřeby zdrojů

Skupiny nákladových aktivit	Příčina spotřeby zdrojů (CD)	Počet forem XXX	Počet forem YYY	Celkový počet
Převzetí materiálu	# díly	37,500 dílů (75 dílů/forma * 500 forem.)	10,000 dílů (100 dílů/forma * 100 forem.)	47,500 dílů
Nastavení stroje	# čas nastavení	1 hodina/dávka	2 hodiny/dávka	3 hodiny
Počáteční náklady na formu	# formy	500 forem	100 forem	600 forem
Strojová manipulace (vlození)	# vlození	32,500 vlození (65 dílů/forma * 500 forem)	7,500 vlození (75 dílů/forma * 100 forem)	40,000 strojových vlození
Manuální manipulace (vlození)	# vlození	5,000 vlození (10 dílů/forma * 500 forem)	2,500 vlození (25 dílů/forma * 100 forem)	7,500 manuálních vlození
Pájení	# formy a čas na formu	3,000 minut (6 minut/forma * 500 forem)	800 minut (8 minut/forma * 100 forem)	3,800 minut
Testování	# formy a čas na formu	175 hodin Funkční test: (25% * 500 forem * 1 hodina/forma) = 125 hodin Montážní test: (6 minut/forma * 500 forem)/60 = 50 hodin	200 hodin (2 hodiny/forma * 100 forem)	375 hodin

Zdroj dat: [2]

Přiřazená výše nákladů jednotlivým nákladovým objektům se pak odvíjí od spotřeby zdrojů, která je přiřazena jednotlivým aktivitám a míře spotřeby těchto aktivit u jednotlivých nákladových objektů.

A právě tematika stanovení zdrojů a CDs, které jsou klíčovými aspekty implementace ABC v rámci navrhování ABC modelu, je na vědeckém poli zanedbávaná a málo se zdůrazňuje návaznost na „hospodářskou mapu“ organizace. [8, s. 79]

Řada výzkumů se zabývala studiem struktury modelů ABC, které vzešly z návrhu procesů (činností) [26]. Nebylo, ale zkoumáno to, jak skupinu procesů, které vyvrcholí v konkrétní návrh modelu, ovlivní výsledek implementace projektu ABC. Opomenutí je samozřejmě chybou a je v rozporu s dřívějšími publikacemi zaměřenými na implementaci metody ABC [11], [16],[19].

1.4 Geneze metody ABC

Je třeba uvést, že metoda ABC, stejně jako každá jiná metoda, prochází různými stupni vývoje, které mají dopad na samotný propočet nákladů, jejich přesnost, resp. stanovení cost drivers. To je zřejmé např. z Tab. 3 z členění podle Wegmanna [32], který kategorizuje vývojové stupně metody ABC do 3 skupin, které se mezi sebou liší především tím, co zahrnují do dané kalkulace a také již zmíněnými odlišnými CDs.

Tab. 3: Syntéza vývoje ABC

Metoda	Klíčové rysy
1. skupina	
Customer-driven ABC (zákaznický řízené) Market-driven (tržně řízené) Benchmarking-driven ABC Environmental-driven ABC Interorganizational Cost Management	Prostorově rozšířené řízení nákladů vzhledem k zákazníkům, trhům, spotřebitelům, společnosti/veřejnosti ad.
2. skupina	
ABB ABC and Life Cycle Costing (ABC na základě životního cyklu) Target ABC Feature Costing	Časově rozšířené řízení nákladů: Analýza budoucích nákladů (jeden rok nebo více let, celková životnost, atd.)
3. skupina	
RCA: Resource Consumption Accounting Process Costing and Lean Accounting Time-driven ABC (časem řízené ABC) a další metody	Stanovení odpovídajícího stupně podrobnosti analýzy nákladů Odpovídající úroveň: spotřeba zdrojů Odpovídající úroveň: aktivity Zjednodušení procesu přidělování zdrojů Úroveň analýzy závisí na případech (oddělení, aktivity nebo zakázky)

pozn.: Původní názvy metod byly ponechány z důvodu neustálených překladů/synonym těchto termínů v českém jazyce a vzhledem ke snaze nezkreslit význam těchto pojmů.

Zdroj dat: [32, s. 10], vlastní překlad

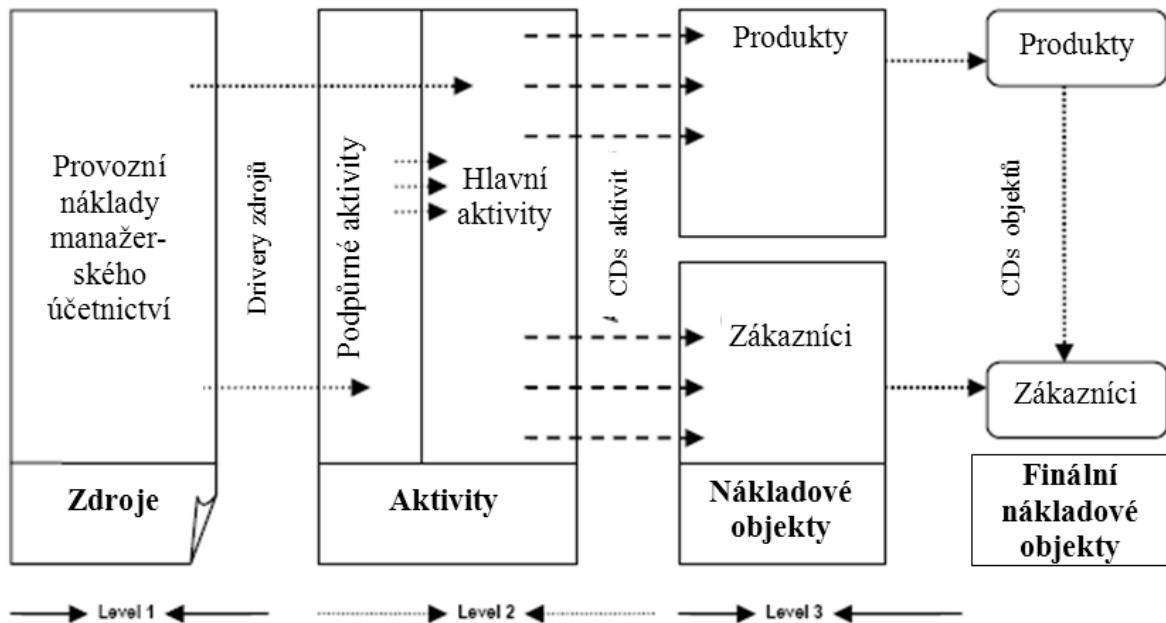
Výčet metod, které jsou řazeny do kategorie „ABC“ není kompletní. Je také nutné poznamenat, že všechny tyto metody odpovídají základním rysům kalkulace nákladů metodou ABC, což jsou 3 základní kroky:

- a) Zdroje jsou přiřazeny aktivitám (dle CDs).
- b) Aktivity jsou přiřazeny nákladovým objektům (stanovení „spotřeby“ aktivit jednotlivými nákladovými objekty a to částečně či zcela).

- c) Nákladové objekty jsou přiřazeny finálním nákladovým objektům (výsledný produkt se může skládat z dílčích produktů, náklady na zákazníka mohou zahrnovat více zakázek).

Tento postup je graficky znázorněn na následujícím obrázku.

Obr. 3: Schéma pro identifikaci a přerozdělení výdajů na bázi CDs



Zdroj dat: [7, s.11], vlastní překlad

Podrobným rozбором procesu implementace kalkulační metody ABC do podniku se zabývá řada českých i zahraničních autorů [27], [6], [15], [18].

1.5 Četnost využívání jednotlivých kalkulačních metod a ABC

Na téma využívání jednotlivých kalkulačních metod již proběhlo ve světě a v tuzemsku několik málo šetření. Za zmínku stojí následující zahraniční šetření, která byla zaměřena na zpracovatelský průmysl.

Ve Spojených státech amerických provedli v roce 1993 Shim a Stagliano průzkum, který ukázal, že metodu ABC využívá 27 % podniků a v Kanadě, dle Gosselina, je to 30 %. V rámci Evropy byl proveden průzkum ve Finsku v roce 1995 (Virtanen a kol.) a tam se k metodě ABC se hlásilo 14 % respondentů. Ve Velké Británii zjistili Innes a Mitchel v roce 1999 v rámci průzkumu jednoho tisíce největších podniků, že náklady kalkuluje metodou ABC 18 % dotázaných podniků. Blíže k České republice lze uvést například výsledky průzkumu z roku 1997 realizovaného v Nizozemí, který se zaměřil na potravinářský průmysl a kde využití metody ABC potvrdilo 12 % respondentů (Groot, 1999). V Německu, u našeho západního souseda, dle průzkumu Sherrera, využívají kalkulační metodu ABC pouze 3 % podniků. [20]

Nejaktuálnější přehled stavu v České republice poskytuje průzkum realizovaný v roce 2004. Autor, B. Popesko ve své publikaci Moderní metody řízení nákladů, uvádí výsledky průzkumu, který byl realizován na vzorku 140 českých průmyslových podniků, z něhož vyplývá, že: "51 % firem se ABC přístupem nikdy nezabývalo,

celých 18 % firem se aplikací metody ABC zabývalo, ale následně implementaci zavrhlý.” [27]

Závěr

Závěrem je třeba zdůraznit, že metodu kalkulace nákladů zvanou Activity-Based Costing lze v současnosti považovat za obecný či nadřazený pojem pro kalkulační metody, které se odklonily od tradičního přístupu založeného na rozdělení režie na základě klíče, který představují přímé náklady. Cílem není pouze stanovit náklady pro jednotlivé produkty (zakázky, zákazníky) a určit minimální cenu, ale také poskytnout další informace managementu podniku, neboť bez nich nelze udělat správná rozhodnutí, což potvrzuje řada autorů ve svých publikacích zaměřených na management či marketing [22], [31], či zaměřených přímo na funkci a důležitost informací pro podnik [13], [25]. Ze syntézy poznatků jednotlivých autorů vyplývá, že nelze stanovit jednotný postup pro aplikaci kalkulační metody ABC. Je možné se pouze držet určitých kroků či rámcových schémat a v návaznosti na potřebu přesnosti kalkulací (a i efektivnosti zavedení a provozování systému ABC) stanovit sledovací měřítko, od kterých se budou odvíjet náklady na aktivity (CDs) a následně celkové náklady na nákladové objekty.

Autoři si dali také za úkol popsat důvody odklonu od klasických kalkulačních metod k ABC. Výše je uveden rámcový postup implementace ABC a obvyklá pozitiva, která tato metoda přináší. V závěru je ovšem třeba připomenout, že i klasické kalkulační metody není možné zcela ztracovat, neboť v případě ustálené produkce homogenních výrobků, stálých zákazníků a malého podílu režie na celkových nákladech, může být tato kalkulace přijatelným způsobem propočtu nákladů i v dnešním globalizovaném prostředí.

Na závěr je vhodné uvést příklad, ve kterém Cooper a Kaplan [9, s. 21] popisují příklad podniku, pro který by bylo zavedení ABC nejpřínosnější: "Vyrábí se velké množství odlišných produktů na jednom zařízení. Výrobky tvoří několik různých produktových řad a jsou prodávány prostřednictvím různých marketingových kanálů. Rozsah poptávky po produktech mezi produktovými řadami je velice odlišný, prodej produktů ve velkých objemech je 100 až 1000krát větší, než prodej produktů v malých objemech."

Poděkování

Tento článek byl zpracován s podporou výzkumného projektu IGA UPCE SGS v rámci grantu SGFES03.

Reference

- [1] BHIMANI, A, GOSSELIN, M, NCUBE, M., OKANO, H., Activity-Based Costing: How Far Have We Come Internationally? In *Cost Management*, 2007, vol. 21, no. 3, pp. 12-17. ISSN 1092-8057.
- [2] BORYSOWICH, C. *ABC Example: Cost Drivers*. Aug 16, 2007, [cit. 2011-08-15]. Dostupné na WWW: <<http://it.toolbox.com/blogs/enterprise-solutions/abc-example-cost-drivers-18392>>.

- [3] BOUQUIN, H., *Comptabilité de Gestion* (Management Accounting), 4th Edition, Paris: Economica, 2006, pp. 85-86. ISBN 978-2-13-055806-4.
- [4] BRIMSON, J. A., *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach*, New York: John Wiley&Sons Inc., 1991, p. 52. ISBN 0-907459-04-8.
- [5] BusinessDictionary.com [cit. 2011-09-25]. Dostupné na WWW: <http://www.businessdictionary.com/definition/cost-of-capital.html>.
- [6] COKINS, G. *Activity-Based Cost Management: An Executive Guide*. JOHN WILEY & SONS, 2001. ISBN 0448144328X.
- [7] COKINS, G., CĂPUȘNEANU, S. Cost Drivers. Evolution and Benefits. In *Theoretical and Applied Economics*. 2010, vol. 17, no. 8(549), pp. 7-16. p. 11 ISSN18418678.
- [8] COOPER, R., & KAPLAN, R. S. *The design of cost management systems-text, cases and readings*. EnglewoodCliffs, NJ: PrenticeHall. 1998. ISBN: 9812048030.
- [9] COOPER, R., KAPLAN, R. S. (1988), "Measure Costs Right: Make the Right Decisions", In *Harvard Business Review*, 1988, pp. 96-103. ISSN 0017-8012.
- [10] DRURY, C. *Management and Cost Accounting*, 5th edition, Thomson Learning, 2000. ISBN 1-86152-536-2.
- [11] EILER, R. G., CAMPI, J. P. Implementing Activity-Based Costing at a Process Company. In *Journal of Cost Management*, 1990, vol. 4, pp. 43–50. In Chapman, CH. S.
- [12] HOPWOOD, A. G., SHIELDS, M. D. *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2007, ISBN 978-0-08-044754-4.
- [13] FLEISCHMAN, R. K., TYSON, T. N. The Evolution of Standard Costing in the U.K. and U.S.: From Decision Making to Control, In *Abacus*, March 1998, vol. 34, no. 1, pp. 92-119. ISSN 00013072.
- [14] FRAÑO, M. (2009) Lowering of the entropy in decisionmaking by using of modern prediction algorithm. In *Scientific Papers of The University of Pardubice*, Series D. 15 ISBN 978-80-7395-234-1, ISSN 1211 – 555X.
- [15] GARG, A., GHOSH, D., HUDICK, J., NOWACKI, CH. Roles and Practices in Management Accounting Today. In *Strategic Finance*, vol. 85, July 2003, pp. 30-35. ISSN 1524833X.
- [16] GLAD, E., BECKER, H. *Activity-Based Costing and Management*. London: JOHN WILEY & SONS, 1996. ISBN 0-471-96331-3.
- [17] HAEDIKE, J., FEIL, D. DOD environment: Hughes aircraft sets the standard for ABC. In *Management Accounting*, 1991, vol. 72, pp. 29–33.
- [18] HANSEN, R., MOWEN, M. *Managerial Accounting*, Ohio: Thompson, 2002. ISBN 9706861491.
- [19] INNES, J., MITCHELL, F. *Practical Guide to Activity-Based Costing*, London: Kogan Page, 1998. ISBN 0749426209.
- [20] JONES, L. F. Product costing at Caterpillar. In *Management Accounting*, 1991, vol. 71, pp. 34–42. ISSN: 1474-7871.

- [21] JÖRGEN, D. et al. ActivityBasedCosting - Diffusion and Adoption. Linköping University. [cit. 2011-11-16]. Dostupné na WWW: https://www.iei.liu.se/fek/dahlgren-jorgen/artiklar/1.120169/activity_based_costing_-_diffusion_and_adoption.pdf.
- [22] KIM, Y., BALLARD, G. Case study – Overheadcostanalysis, In *Proceedings ILGLC*, Brasil: Gramado, 2002. [cit. 2011-09-20]. Dostupné na WWW: <http://www.leanconstruction.org/pdf/IGLC02Kim-Ballard.pdf>.
- [23] KOTLER, P.; KELLER, K. L. Marketing Management. 12.vyd. New Jersey: PerasonEducation, Inc., 2006, 730 s. ISBN 0-13-145757-8.
- [24] LAWRENCE, P. G. Are ABC and RCA Accounting Systems CompatiblewithLean Management? In *Management AccountingQuarterly*. 2005, vol. 7, issue 1, pp. 12-27, p. 25. ISSN 0815-2195.
- [25] LUCAS, M. Standard Costing and Its Role in Today's Manufacturing Environment. In *Management Accounting*, April 1997, p. 32. ISSN 0268-6902.
- [26] MYŠKOVÁ, R. Hodnocení návratnosti informačního systému v podniku. *ScientificPapersofThe University of Pardubice*, Series D. 12/2007, str. 128-134, ISBN 978-80-7395-040-8, ISSN 1211 – 555X.
- [27] NOREEN, E., SODERSTROM, N. Are overhead costi strictly proportional to activity? In *Journal of Accounting and Economics*, 1994, vol. 17, pp. 255–278. ISSN: 0165-4101.
- [28] POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů. Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [29] SEBESTYEN, Z. JUHÁSZ, V. The impal of the cost sofunused capacity on production planning of flexible manufacturing systems. In *Periodica Polytechnica Ser. Soc. Man. Sci.*, 2003, vol. 11, no. 2, pp. 185-200. ISSN 1587-380.
- [30] STANĚK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2003, ISBN 80-247-0456-0.
- [31] SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: GradaPublishing, 2007. ISBN 978-80-247-1992-4.
- [32] TOMEK, G.; VÁVROVÁ, V. *Výrobek a jeho úspěch na trhu*. 1.vyd. Praha: GradaPublishing, 2001. ISBN 80-247-0053-0.
- [33] WEGMANN, G. TheActivity-BasedCostingMethod: Development and Applications. In *ICFAI Journal of Accounting Research*, 2009, vol. 8, no. 1. [cit. 2011-09-15]. Dostupné na WWW: <http://web.ebscohost.com/ehost/detail?vid=50&hid=24&sid=83f3910d-ccdd-4bec-afc0-9b7c3971bee3%40sessionmgr4&data=Jmxhbm9Y3Mmc2l0ZT1laG9zdC1saXZl#db=bth&AN=35893785>.

Kontaktní adresa

Ing. Michal Kuběnka, Ph.D.

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní, Ústav ekonomiky a managementu

Studentská 84, 532 10 Pardubice

Email: michal.kubenka@upce.cz

Tel. číslo: +420 466 036 558

Ing. Markéta Špičková

Univerzita Pardubice,

Fakulta ekonomicko-správní, Ústav ekonomiky a managementu

Studentská 84, 532 10 Pardubice

Email: marketa.spickova@upce.cz

Tel. číslo: +420 466 036 666

Received: 30. 09. 2011

Reviewed: 31. 01. 2011

Approved for publication: 06. 02. 2012