

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO
INSTITUT FÜR WIRTSCHAFTSPÄDAGOGIK WU WIEN

NOVÉ TRENDY

NEW TRENDS 2015

10. ročník mezinárodní vědecké konference

SBORNÍK PŘÍSPĚVKŮ

12. – 13. 11. 2015, Znojmo

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o.
Znojmo, únor 2016

NOVÉ TRENDY 2015 – 10. ročník mezinárodní vědecké konference SBORNÍK PŘÍSPĚVKŮ

Vědecká rada

předseda:

Univ. Prof. Dr. Josef Aff, Institut für Wirtschaftspädagogik Wirtschaftsuniversität Wien

členové:

- doc. Ing. Hana Březinová, CSc., rektorka SVŠE Znojmo
- prof. Ing. Bohumil Král, CSc., Vysoká škola ekonomická Praha
- prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., Vysoká škola ekonomická Praha
- doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D., prorektorka pro koncepci, rozvoj a internacionalizaci, Mendelova univerzita v Brně
- prof. Ing. Ľudmila Nagyová, CSc., Slovenská poľnohospodárska univerzita v Nitre
- prof. PhDr. František Ochrana, DrSc., Univerzita Karlova v Praze
- doc. Ing. Anna Vaňová, Ph.D., Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici

Etický kodex publikační činnosti

Všichni autoři, kteří zasílají příspěvky k uveřejnění ve sborníku, zajistí a potvrzují, že se jedná o původní text, který nebyl dosud nikde publikován a splňuje podmínky autorství uvedené osoby nebo osob a tímto se nejedná ani o částečnou či úplnou kopii jiného textu. Pokud autor využil práci nebo její část jiného autora, musí být tyto zdroje řádně citovány dle obecně platných pravidel. Jakékoliv plagiátorství je důvodem k odmítnutí příspěvku. Autor by neměl uvádět jako spoluautory osoby, které se na textu nebo výzkumu v textu zahrnutém nijak nepodílely.

Příprava a publikování sborníku z konference proběhnou v souladu s nejvyššími etickými standardy publikační etiky. Výbor konference učiní všechna možná opatření, aby bylo zabráněno činnostem, které lze označit za nekalé, např. porušení autorských práv a plagiátorství. Výbor konference rovněž garantuje, že celé recenzní řízení a proces publikace bude provedeno objektivně.

Všechny příspěvky budou anonymně recenzovány dvěma nezávislými recenzenty tak, aby byl zajištěn vysoký standard kvality textů předkládaných k uveřejnění ve sborníku. Příspěvky jsou posuzovány s ohledem na jejich relevanci, význam, originalitu, aktuálnost, čtivost i jazykovou úroveň.

Recenzenti jsou zodpovědní za rozhodnutí, které z příspěvků zaslaný k publikování, budou do sborníku zařazeny. Toto rozhodnutí předkládají ke schválení vědeckému výboru. Dále jsou zodpovědní za obsah a celkovou kvalitu publikace. Zavazují se, že nebudou akceptovat a doporučovat příspěvky, které se budou pokoušet vydávat cizí práce za své či využívání textů jiných autorů bez standardní citace nebo budou jevit známky plagiátorství.

Za věcnou správnost, odbornou úroveň i jazykovou úpravu abstraktů odpovídají autoři.

Příspěvky byly oponovány vždy minimálně dvěma nezávislými odborníky (double blind peer-review). Průběh oponentního řízení a sestavení sborníku zajišťovala **redakční rada** ve složení universitní profesor Josef Aff (WU – A), doc. Hana Březinová (SVŠE Znojmo – CZ), doc. Milan Hrdý (Vysoká škola ekonomická Praha – CZ), Ing. Věra Plhoňová (SVŠE Znojmo – CZ), Ing. Michal Plaček (SVŠE Znojmo – CZ). Sborník administrovali bc. Olga Janíčková a Zdeněk Mikeš (SVŠE – CZ).

Příspěvky byly zpracovány v rámci tří odborných sekcí pod vedením odborných garantů:

ÚČETNICTVÍ, DANĚ, FINANCE PODNIKU: doc. Ing. Milan Hrdý, Ph.D. (VŠE/SVŠE)

VEŘEJNÁ SPRÁVA, MARKETING A MANAGEMENT:

doc. Ing. Dušan Dobrovodský, CSc, (SVŠE)

Ing. Martin Příbyl, Ph.D. (SVŠE)

DIDAKTIKA:

Ing. Alena Králová, Ph.D. (VŠE)

Superrevizi celého sborníku provedl nezávislý odborník prof. František Ochrana (CZ) a Ing. Věra Plhoňová, Ph.D.

© SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o., 2016

<http://www.svse.cz> e-mail: info@svse.cz

ISBN 978–80–87314–76–0

ISSN 2336–7431

NEW TRENDS 2015 - 10th international scientific conference

The collection of articles

Academic council

Chairman:

Univ. Prof. Dr. Josef Aff, Institut für Wirtschaftspädagogik Wirtschaftsuniversität Wien

Members:

- doc. Ing. Hana Březinová, CSc., rektorka SVŠE Znojmo
- prof. Ing. Bohumil Král, CSc., Vysoká škola ekonomická Praha
- prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., Vysoká škola ekonomická Praha
- doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D., prorektorka pro koncepci, rozvoj a internacionalizaci, Mendelova univerzita v Brně
- prof. Ing. Ludmila Nagyová, CSc., Slovenská poľnohospodárska univerzita v Nitre
- prof. PhDr. František Ochrana, DrSc., Univerzita Karlova v Praze
- doc. Ing. Anna Vaňová, Ph.D., Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici

The ethical code of publishing

All authors sending contributions to be published in the collection are obliged to guarantee and verify that it is an original text that has not been published previously anywhere and meets the conditions for the stated person's authorship, and thus it is neither a partial nor a complete copy of another text. In case that the author has used another author's paper or part of it, such sources must be duly referenced according to the generally accepted guidelines. Any kind of plagiarism will result in rejecting the contribution. People who have not participated in writing the paper or research used in it are not to be listed as co-authors.

The collection will be prepared and published in compliance with the highest ethical standards of the publishing code of ethics. The conference committee will take all feasible measures to prevent activities that could be characterized as dishonest, such as copyright infringement and plagiarism. Moreover, the conference committee guarantees that both the peer review and the publication process will be performed objectively.

All contributions will be subjected to double-blind peer review in order to provide high quality standard of texts submitted for publication in the collection. The contributions are assessed with regard to their relevance, significance, originality, topicality, readability as well as stylistic quality.

The authors are responsible for the correctness, professional level and language rightness of the abstracts.

The contributions were always reviewed by at least two independent specialists (double blind peer-review). The reviews were evaluated and the collection edited by **editorial board** represented by professor Josef Aff (WU –A), Doc. Hana Březinová (SVŠE Znojmo – CZ), Doc. Milan Hrdý (University of Economics in Prague – CZ), Ing. Věra Plhoňová (SVŠE Znojmo – CZ), Ing. Michal Plaček (SVŠE Znojmo – CZ). The collection was administrated by Bc. Olga Janíčková and Zdeněk Mikeš (SVŠE Znojmo – CZ).

The contributions were elaborated within the frame of three sections under the leadership of the professional guarantors:

ACCOUNTANCY, TAXES, FINANCES: doc. Ing. Milan Hrdý, Ph.D. (VŠE/SVŠE)

MARKETING AND MANAGEMENT: doc. Ing. Dušan Dobrovodský, CSc, (SVŠE)
Ing. Martin Příbyl, Ph.D. (SVŠE)

DIDACTIC APPROACH TO ACCOUNTANCY: Ing. Alena Králová, Ph.D. (VŠE)

The final review of the whole collection was carried on by an independent expert Prof. František Ochrana (CZ) and Ing. Věra Plhoňová, Ph.D.

Obsah:

ÚČETNICTVÍ, DANĚ, FINANCE PODNIKU

Vztah ukazatele PATR a tempa růstu HDP v České republice

The relation of indicator PATR and pace of growth GDP in case of the Czech Republic

Lucie Formanová, Milan Křápek..... 13

Tendence v kapitálové struktuře českých podniků a oborové standardy při procesu optimalizace kapitálové struktury

Tendencies in the Capital Structure Of Czech Enterprises And Branch Standards In The Process Of Optimizing Of The Capital Structure

Milan Hrdý..... 19

Specifika účetnictví a auditu center sdílených služeb

The Specifics of Accounting and Audit of the Shared Service Centers

Barbora Janasová, Michal Šindelář 34

Využití práce interních auditorů při statutárním auditu

Using the work of internal auditors for statutory audit

Marek Jošt, Libuše Müllerová..... 47

Možnosti využití systému Monitor pro kontrolu hospodaření obcí

Potencial utilization of Monitor system for control of municipality economy

Jana Singerová..... 61

Struktura účetních systémů České a Slovenské republiky

The Accounting systems Czech and Slovak republic

Iris Šimíková 70

Účel a význam účetní závěrky z pohledu malých a středních podniků – ověření studie Výboru pro německé účetní standardy na datech českých SME s německým kapitálem

Function and importance of SME's financial statement – verification of Accounting Standards Committee of Germany's study on data German investments in to Czech SME's

David Trytko..... 79

Nestátní neziskové organizace v České republice před a po novele zákona o účetnictví s účinností od 1. ledna 2016

Non-governmental organizations in the Czech Republic before and after the amendment to the Accounting Act with effect from 1 January 2016

Alžběta Urbancová, Šárka Kryšková..... 95

Co by měla řešit angažovaná společenská věda

What should solve engaged social science

Radim Valenčík, Petr Wawrosz..... 107

Problematika zdaňování příjmů sportovních rozhodčích

Problems with sports referees taxation

Jana Vrtalová, Břetislav Andrlík..... 119

Ekonomická efektivnost finančních prostředků podniku a její zvýšení prostřednictvím rozdílných měnových kurzů

Economic effectiveness of the firm's financial funds and its improvement through different exchange rates

Marek Záboj, Jana Štofilová..... 128

Controlling rizik pomocí metody RIPRAN™

Risk Management Control: Application of RIPRAN™ Method

Ondřej Žižlavský..... 136

VEŘEJNÁ SPRÁVA, MARKETING A MANAGEMENT

Situační analýza národní kultury a její vliv na výkonnost podniků ve vybraných zemích

Situation analysis of national culture and its influence on the performance of enterprises in selected countries

Jiří Dědina, Kamila Vítková..... 152

Messung des Aufwands und Nutzens der Kooperationsbeteiligung

Measurement of costs and benefits in cooperation participation

Frank Dietz..... 158

Kvalita verejnej správy a jej vplyv na konkurencieschopnosť krajiny – medzinárodné porovnania

Public Administration quality and its impact on the country competitiveness – international assessments

Dušan DOBROVODSKÝ..... 173

Transferové ceny a jejich vliv na přímé zahraniční investice

Impact of transfer pricing on foreign direct investment

Jakub Erlitz..... 182

Vinařská turistika v kontextu rozvoje cestovního ruchu v České republice	
Wine tourism in the context of the tourism development in the Czech Republic	
<i>Lena Malačka, Jitka Veselá</i>	188
Konkurenceschopnost Evropské unie 2015	
The competitiveness of the European Union in 2015	
<i>Josef Novák</i>	197
The Importance and Role of Strategic Succession Planning in Czech Family Businesses	
<i>Naděžda Petrů, Dagmar Jakubíková</i>	207
VYUŽITÍ INTERNETU A NOVÝCH MÉDIÍ V MARKETINGU VYSOKÉ ŠKOLY	
THE USE OF THE INTERNET AND NEW MEDIA IN UNIVERSITY MARKETING	
<i>Naděžda Petrů, Milan Kašík</i>	219
Pohled obyvatel města na nabídku a kvalitu komerčních služeb	
View of town residents to offer and quality of commercial service	
<i>Věra Plhoňová</i>	228
Budování značky a její využití v náboru nových zaměstnanců	
Branding in recruiting new employees	
<i>Martin Příbyl</i>	235
Institut veřejného projednávání jako další fáze modernizace veřejné správy v České republice: využití institutu ve městě Znojmo	
Institute of a public hearing as the next phase in the modernization of public administration in the Czech Republic: use of the institute in the town Znojmo	
<i>Markéta Sanalla</i>	240
Innovation controlling: Quality of selected controlling tools for the evaluation of controlling activities	
Inovácia controlling : Kvalita vybraných kontrolných nástrojov pre hodnotenie kontrolnej činnosti	
<i>Simon Schmidt</i>	248
Světové trendy a lokální skutečnost marketingové komunikace v cestovním ruchu	
Global Trends and Local Reality of Marketing Communication in Tourism	
<i>Vladimír Vavrečka</i>	262
Problematika poskytovatelů veřejných služeb na municipální úrovni (pečovatelská služba)	
Problems of public service providers at the municipal level (day care)	
<i>Mirka Wildmannová</i>	278

DIDAKTIKA

Faktory ovlivňující motivaci žáků obchodních akademií v předmětu účetnictví

Influencing Factors of Students' Business Academies Motivation in the Subject Accounting

Kateřina Berková..... 287

Daňová problematika ve výuce účetnictví na obchodních akademiích

Tax issues in teaching accounting at business academies

Marie Fišerová..... 296

Didaktické impulsy pro výuku daní z pohledu přípravy učitelů ekonomických předmětů

Didactic impulses for the taxation education from the perspective of preparation teachers of economic subjects

Alena Králová..... 302

Využití aktivizačních metod v rozvoji didaktických kompetencí budoucích učitelův ekonomických predmetov

The Use of Activating Methods in the Development of Teaching Competencies for Teacher of Economic Subjects Trainees

Katarína Krpálková Krelová..... 311

Úvodní slovo

V listopadu 2015 se uskutečnil jubilejní 10. ročník mezinárodní vědecké konference „Nové trendy – New Trends 2015“, kterou společně pořádaly Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo s.r.o. (SVŠE) a Wipäd Wirtschaftsuniversität Wien (WU). SVŠE již od svého vzniku v roce 2005 pořádá tuto konferenci zaměřenou na studijní program Ekonomika a management.

Konference byla první den zaměřená na daně, a to zejména velmi aktuální daňové úniky, daňové mezery, daňové ráje. Přednášející prezentovali celosvětový problém daňové etiky, možnosti daňové optimalizace hraničící s legálním obcházením daní (prof. Josef Aff, A), přesouvání firem do daňových rájů (doc. Dana Nerudová, CZ). Zajímavá byla kontrola a audit veřejných prostředků (Dr. Martina Smetanová, CZ). Dr. Gerhard Geisler (A) se věnoval ekonomickým propojením, Ing. Pavel Štohl a Ing. Petr Kout (CZ) konkrétním daňovým problémům v České republice. Souběžně probíhal workshop studentů věnovaný soutěži ve znalostech daňové problematiky (Daňový tým).

Odborné články publikované ve Sborníku z konference Nové trendy 2015 prošly náročnou recenzí vždy minimálně dvěma specialisty v daném oboru (z různých univerzit). Recenze vyhodnotila redakční rada ve složení univerzitní profesof Josef Aff (WU – A, doc. Hana Březinová (SVŠE Znojmo – CZ), doc. Milan Hrdý (Vysoká škola ekonomická Praha – CZ), prof. Libuše Müllerová (Vysoká škola ekonomická Praha – CZ) , Ing. Věra Plhoňová (SVŠE Znojmo – CZ), Ing. Michal Plaček (SVŠE Znojmo – CZ). Sborník administrovali bc. Olga Janíčková a Zdeněk Mikeš (SVŠE – CZ). Superrevizi celého sborníku provedl nezávislý odborník prof. František Ochrana (CZ)

Podrobnější informace z jednání konference Nové trendy 2015 jsou uvedeny na http://trendy.svse.cz/o_konferenci

Z webu je vidět, že také Vědecký výbor konference a Organizační výbor konference měl odborné personální obsazení na mezinárodní úrovni.

Publikovaný Sborník z konference Nové trendy 2015 je kvalitním pečlivě recenzovaným odborným dílem, které přináší nové, originální informace z oborové ekonomiky, marketingu, managementu, účetnictví, daní, financí a didaktiky ekonomických předmětů v několika zemích střední Evropy.

Znojmo, Česká republika
10. února 2016

doc. Ing. Hana Březinová, CSc.
rektorka SVŠE, předsedkyně redakční rady

Preface

November 2015 marks the 10th anniversary of the international scientific conference "New Trends 2015", which was held jointly by Private College of Economic Studies in Znojmo (SVŠE) and Vienna University of Economics and Business (WU). Since its foundation in 2005, SVŠE has been organizing this conference concentrated on the study program Economics and Management.

The main topic for the first day of the conference was taxes, namely the hot issues of tax evasion, tax loopholes or tax havens. The speakers presented the global problem of tax ethics, the opportunities to optimize taxes on the verge of illegal tax dodging (Prof. Josef Aff, A), relocating companies to tax havens (doc. Dana Nerudová, CZ). Another interesting contribution was about public funds inspection and audit (Dr. Martina Smetanová, CZ). Dr. Gerhard Geisler (A) devoted himself to economic links, Ing. Pavel Štohl and Ing. Petr Kout (CZ) to particular tax problems in the Czech Republic. There was a concurrent workshop for students in the form of a competition testing their knowledge of tax issues (Tax Team).

The academic texts published in the Collection of the Conference New Trends 2015 have all been reviewed thoroughly by a minimum of two experts in the field (from various universities). The reviews have been assessed by the editorial board comprising the university professor Josef Aff (WU – A), doc. Hana Březinová (SVŠE Znojmo – CZ), doc. Milan Hrdý (University of Economics, Prague (VŠE) – CZ), Prof. Libuše Müllerová (VŠE, Prague – CZ), Ing. Věra Plhoňová (SVŠE Znojmo – CZ), Ing. Michal Plaček (SVŠE Znojmo – CZ). The Collection was administered by Bc. Olga Janíčková and Zdeněk Mikeš (SVŠE – CZ) and supervised by an independent expert Prof. František Ochrana (CZ).

Detailed information from the conference New Trends 2015 agenda is available at http://trendy.svse.cz/o_konferenci.

As you can see from the website, both the Scientific Committee as well as the Organizing Committee of the conference consisted of professional academic workers from international environment.

The published Collection of the Conference New Trends 2015 is a distinguished, thoroughly reviewed academic piece of work that presents new, original information from economics for various fields of study, marketing, management, accountancy, taxes, finance and didactics for economic courses in several central European countries.

Znojmo, Czech Republic
February 10th, 2016

doc. Ing. Hana Březinová, CSc.
SVŠE Rector, Editorial Board Chairwoman

ÚČETNICTVÍ, DANĚ, FINANCE PODNIKU

Vztah ukazatele PATR a tempa růstu HDP v České republice

The relation of indicator PATR and pace of growth GDP in case of the Czech Republic

Lucie Formanová, Milan Křápek

Abstract

The paper deals with the issue of the determination of tax policy on the territory of the Czech Republic in the time period 1996 - 2012. The paper is focused on the individual income tax (employment income) represented by personal average tax rate (PATR), which is an indicator that is annually calculated by OECD. The objective of the paper is to analyse whether the development of PATR corresponds with the economic situation of the country (pace of growth GDP). Within our research we used Pearson's correlation coefficient. We identified moderate positive linear relationship between indicators in case of households with children, further in households whose income is on the level of 67 % AE. For households with higher incomes (100 %, resp. 167 % of AE) the values of correlation coefficient show weak positive linear relationship. From these results, it is clear that the tax policy setting corresponds with economic cycle especially in case of 6 out of 8 households (namely in households with children and with income on the level of 67 % AE).

Keywords: tax policy, individual income tax, effective tax rate, economic situation

JEL classification: H20, H24, E62

Úvod

Daňovou politiku, jakožto součást fiskální politiky, lze charakterizovat jako praktické využívání daňových nástrojů k tomu, aby byly ovlivňovány ekonomické či sociální procesy ve společnosti. Proto by samotné daně v ekonomice měly plnit 3 základní funkce, a to funkci alokační, redistribuční a stabilizační. Právě stabilizační funkci daní lze považovat za jednu ze základních funkcí dobrého daňového systému (Musgrave, Musgraevová, 1994). Stiglitz (1997) tento požadavek označuje principem flexibility, dle něhož by jakákoliv změna v ekonomických podmínkách měla vyvolat změnu v daňových sazbách. Pod pojmem stabilizační hospodářská politika lze tedy chápat taková opatření vlády, která předcházejí či potlačují kolísání výstupu ekonomik, a proto je jejím cílem zabránit vzniku makroekonomické nerovnováhy, tzn. tlumit výkyvy ekonomické aktivity tržních subjektů, udržovat výstup ekonomiky a zaměstnanost blízko jejich přirozené úrovně či zajišťovat nízkou a stabilní míru inflace. Danou problematiku řešili ve svých studiích například Andrikopoulos a kolektiv (2006) či Furceri a Karras (2010). Výsledky výzkumného šetření Andrikopoulose a kolektivu (2006) poukazují na to, že realizace daňové politiky může být v souladu s touto funkcí, kdy na časové ose 1965 až 1997 u 11 členských zemí EU (Belgie, Dánsko, Francie, Německo, Řecko, Irsko, Itálie, Nizozemí, Portugalsko, Španělsko a Velká Británie) hodnotili, zda je fiskální politika pod vlivem národního volebního cyklu či je využívána ke stabilizaci ekonomiky. Jejich dosažené výsledky spíše napovídají o provádění tzv. stabilizační daňové politiky. Furceri a Karras (2010) pak ověřovali platnost 3 fiskálních teorií, a to: standardní keynesovské teorie, hypotézy daňového vyhlazování a pozitivní teorii Battagliniho a Coateho. Jako vstupní ukazatel využili průměrnou efektivní sazbu daně u 26 zemí OECD v časovém horizontu 1965 až 2003. Jejich výsledky byly v souladu s hypotézou daňového vyhlazování, neboli změny v HDP nebyly korelovány s daňovými sazbami.

Vyvstává tedy otázka, jak by se daňová politika jednotlivých zemí měla vyvíjet, aby byla jedna ze základních funkcí daní naplňována. K zodpovězení uvedené otázky je nutné vyjít z jednotlivých fází hospodářského cyklu. V období expanze se ekonomika dostává za svůj potenciální produkt, což může vyústit v přehřátí ekonomiky. Z toho důvodu je nutné, aby fiskální, resp. daňová politika reagovala tzv. restriktivní politikou, která zvýší daňovou zátěž poplatníků (např. prostřednictvím zavádění nových typů daní, navyšování daňových sazeb, redukcí různých forem osvobození, ...) Naopak období recese je spojováno s tím, že ekonomika padá pod svůj potenciální produkt. V tomto případě je vhodná doba pro realizaci

tzv. expanzivní politiky, která sníží daňové zatížení poplatníků a podpoří tak opětovné nastartování ekonomiky v zemi.

Na druhou stranu nelze opomíjet fakt, že realizace daňové politiky, jakožto součást fiskální hospodářské politiky, je v rukou představitelů zákonodárné moci, jejichž chování může být založeno na prosazování záměrných opatření, jež povedou k růstu jejich popularity mezi voliči a zároveň i k vyšší pravděpodobnosti ve znovuzvolení v demokratickém volebním systému. Tento jev je známý jako politicko-ekonomický cyklus a bývá popisován následujícími tendencemi: před volbami se představitelé zákonodárné moci snaží zvyšovat veřejné výdaje, popřípadě snižovat daňovou zátěž občanů tak, aby bylo možné tyto kroky považovat za snahu determinace růstu ekonomiky a zaměstnanosti, nebo spíše snahu o zlepšení životního standardu potenciálních voličů. Povolební období jsou následně spojována s fiskální restrikcí, tedy poklesem veřejných výdajů, popřípadě růstem daňové zátěže občanů (Spěváček, 2002). V rámci dosavadního výzkumného šetření byla pozornost věnována právě tomuto fenoménu, kdy jsme například testovali existenci politicko-ekonomického cyklu na vývoji ukazatele PATR, což je zástupce efektivní sazby daně poplatníků daně z příjmů fyzických osob (Formanová, David, Křápek, 2015), dále pak na ukazateli celkové daňové inkaso, resp. daňový předpis stejné daně (Formanová, Křápek, 2015). Ani v jednom výzkumném šetření se nám nepodařilo potvrdit hypotéza o existenci vlivu politicko-ekonomického cyklu při formování daňové politiky v České republice, a to na příkladu daně z příjmů fyzických osob.

Výše popsané teoretické skutečnosti tedy naznačují protichůdné trendy při formování daňové politiky v zemi, proto je cílem předkládaného příspěvku na základě vybraného ukazatele efektivní sazby daně ověřit, zda je vývoj daně z příjmů fyzických osob v souladu se standardním keynesiánským modelem fiskální politiky, dle něhož by daňová politika měla být proti-cyklická. V období poklesu ekonomiky by mělo docházet ke zvyšování vládních výdajů, resp. snižování daní, v období expanze pak k opačným tendencím (Furceri, Karras, 2010).

1. Cíl a použité metody

Cílem tohoto příspěvku je prostřednictvím vývoje vybraného ukazatele efektivní sazby daně pro 8 typových domácností ověřit, zda je realizace daňové politiky v oblasti daně z příjmů fyzických osob (závislá činnost) na území České republiky v souladu s požadavky dobrého daňového systému, tzn. zda realizovaná daňová politika koresponduje s vývojem hospodářského cyklu a splňuje tak jednu ze základních funkcí daní (funkci stabilizační), a to v časovém horizontu 1996 až 2012.

Vstupním ukazatelem byl zvolen ukazatel PATR (z angl. *personal average tax rate*), jenž je zástupcem efektivní sazby daně a který je každoročně publikován OECD (2015a) v dokumentu „*Taxing Wages*“ a kalkulován dle následujícího vzorce:

$$PATR = \frac{\text{suma daně z příjmů} + \text{zákonné odvody} - \text{peněžní dávky}}{\text{hrubý příjem}} \quad (1)$$

Hodnota ukazatele PATR je kalkulována pro příjmy poplatníka daně z příjmů fyzických osob, který je zaměstnán na plný úvazek, metodika OECD jej pak nazývá průměrným pracovníkem. Dále jsou při výpočtech zohledňovány průměrné příjmy (PP), které jsou vypočteny jako součin průměrné měsíční mzdy a čísla 12 (OECD, 2015b).

Empirická analýza zahrnuje celkem 8 typových domácností, které jsou dle metodiky OECD považovány za nejvýznamnější skupiny poplatníků daně z příjmů fyzických osob (OECD, 2015b). Každá skupina je charakterizována rodinným stavem, počtem dětí a identifikací osob, jež dosahují zdanitelných příjmů. Jejich podrobnější popis je zobrazen v tabulce 1:

tabulka 1. Charakteristika analyzovaných domácností

Číslo	Rodinný stav	Počet dětí	První poplatník DPFO v domácnosti	Druhý poplatník DPFO v domácnosti
1	svobodný	bez dětí	67 % průměrného příjmu	-
2	svobodný	bez dětí	100 % průměrného příjmu	-
3	svobodný	bez dětí	167 % průměrného příjmu	-
4	svobodný	2 děti	67 % průměrného příjmu	-
5	manželský pár	2 děti	100 % průměrného příjmu	-
6	manželský pár	2 děti	100 % průměrného příjmu	33 % průměrného příjmu
7	manželský pár	2 děti	100 % průměrného příjmu	67 % průměrného příjmu
8	manželský pár	bez dětí	100 % průměrného příjmu	33 % průměrného příjmu

Zdroj: OECD (2015b)

V následující tabulce 2 jsou prezentovány vstupní hodnoty ukazatele PATR, dále pak ukazatel tempa růstu HDP, jež byl vypočten na základě následujícího vzorce:

$$G_x = \frac{x_t - x_{t-1}}{x_{t-1}} \cdot 100 [\%] \quad (2)$$

kde: G_x znamená tempo růstu HDP, x_t značí hodnotu ukazatel HDP v roce t, x_{t-1} pak zastupuje hodnotu HDP v roce t-1.

tabulka 2. Hodnota ukazatele PATR pro jednotlivé typové domácnosti a tempo růstu HDP

	D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7	D8	Tempo růstu HDP
1996	20,9	22,5	25,8	0,3	7,3	11,6	14,4	20,9	14,71
1997	21,0	22,9	25,9	0,5	7,1	11,7	14,5	21,3	7,76
1998	20,9	22,8	25,9	-15,5	-3,4	7,7	14,5	21,2	9,69
1999	20,9	22,7	25,7	-15,9	-2,1	9,5	14,5	21,1	4,42
2000	20,8	22,6	25,6	-17,2	-4,3	7,7	14,3	21,0	6,05
2001	20,7	22,5	25,5	-15,5	-2,0	9,4	14,4	20,9	8,01
2002	21,0	22,9	26,0	-14,9	-1,9	9,4	14,8	21,3	4,37
2003	21,2	23,3	26,4	-12,8	1,5	11,2	17,6	21,7	4,73
2004	21,6	23,9	27,1	-9,2	4,9	13,7	18,2	22,3	9,16
2005	21,7	24,0	27,3	-11,3	1,4	12,4	17,5	22,5	6,55
2006	19,1	22,4	27,2	-9,3	0,0	10,2	16,0	20,2	7,65
2007	19,7	22,9	28,1	-12,9	-6,2	4,8	11,0	20,8	9,26
2008	19,1	23,6	27,3	-14,8	-6,9	6,2	11,6	20,9	4,79
2009	17,9	22,3	25,8	-13,3	-6,0	6,5	11,8	19,5	-2,33
2010	18,1	22,5	25,9	-13,1	-5,7	6,6	11,9	19,6	0,81
2011	19,1	23,1	26,3	-11,2	-4,2	7,6	12,8	20,1	1,74
2012	18,7	22,8	26,1	-14,5	-6,3	5,9	11,6	19,9	0,47

Zdroj: OECD (2015a)

Výše uvedené hodnoty byly využity jako vstupní údaje při výpočtu korelačního Pearsonova koeficientu, a to pro každou typovou domácnost. Pearsonův korelační koeficient byl vypočten dle následujícího vzorce:

$$r_{xy} = \frac{\sum_{i=1}^{17} (x_i - \bar{x}) \cdot (y_i - \bar{y})}{s_x \cdot s_y} \quad (3)$$

kde: x_i značí hodnotu tempa růstu HDP v i -tém roce, y_i značí hodnotu ukazatele PATR v i -tém roce, \bar{x} a \bar{y} značí postupně průměrné tempo růstu HDP a průměrnou hodnotu ukazatele PATR, s_x a s_y pak značí směrodatné odchylky těchto hodnot.

V případě, že hodnota výše uvedeného koeficientu nabývá kladné hodnoty, lze výsledek interpretovat tak, že efektivní daňová sazba (PATR) zvolené domácnosti koresponduje s hospodářským vývojem a plní tak stabilizační funkci daní. Čím vyšší hodnotu koeficientu získáme, tím je závislost mezi proměnnými silnější.

2. Výsledky výzkumu a diskuze

Cílem provedené korelační analýzy bylo na základě hodnot ukazatele PATR ověřit, zda jeho vývoj koresponduje s teoretickým předpokladem o realizaci proti-cyklické daňové politiky. V rámci analýzy bylo ověřováno, zda ukazatel PATR pozitivně koreluje s vývojem ukazatele tempa růstu HDP. Samotné testování bylo realizováno jednotlivě pro každou z výše definovaných domácností. Z dosažených výsledků lze však vytvořit 3 kategorie domácností, u nichž získané hodnoty korelačního koeficientu nabývají velmi podobných hodnot, a proto lze vyvozovat stejné závěry. Dosažené výsledky pro jednotlivé typové domácnosti jsou prezentovány v následující tabulce 3.

tabulka 3. Výsledné hodnoty korelační analýzy pro jednotlivé typové domácnosti

Domácnost	Hodnota korelačního koeficientu
D1	0,65525
D2	0,12215
D3	0,19674
D4	0,48318
D5	0,63385
D6	0,49011
D7	0,41122
D8	0,55542

Zdroj: vlastní výpočty

Z tabulky 3 je zřejmé, že u typové domácnosti 1 a 8 (bezdětné domácnosti dosahující průměrných příjmů) nabývá korelační koeficient kladných hodnot, navíc samotná hodnota korelačního koeficientu poukazuje na střední pozitivní závislost mezi vstupními ukazateli. Střední pozitivní závislost mezi zkoumanými veličinami byla identifikována i u skupiny, která je tvořena modelovými domácnostmi označené čísly 4, 5, 6 a 7. Ve všech případech se jedná o modelové domácnosti, u nichž se shodně nacházejí 2 nezletilé děti. V případě domácnosti 4 se jedná o svobodného občana, jehož příjmy tvoří 67 % průměru, domácnost 5 je pak tvořena manželským párem, jehož příjmy tvoří 100 % PP. V domácnostech 6 a 7 se shodně nachází

manželský pár, kdy první z manželů dosahuje 100 % průměrných příjmů, druhý pak 33 %, resp. 67% PP. Nejsilnější závislost byla u této skupiny identifikována u domácnosti 5, neboli u manželského páru s 2 dětmi a 100 % průměrných příjmů. Hodnota Pearsonova korelačního koeficientu tedy naznačuje, že mezi analyzovanými proměnnými existuje střední pozitivní závislost, což lze interpretovat jako: pokud dochází k růstu ekonomiky, roste též daňová zátěž u těchto dvou skupin modelových domácností, tzn. realizace daňové politiky je v souladu s teorií proti-cyklického působení, kdy v období růstu má docházet k navýšení daňové zátěže a v období poklesu pak k jejímu snižování.

Naopak tomu je u typových domácností 2 a 3, tj. domácností, ve kterých se nachází svobodný, bezdětný plátcе daně z příjmů fyzických osob, jehož příjmy tvoří 100 %, resp. 167 % průměrných příjmů. Výsledky poukazují na slabou závislost mezi tempem růstu HDP a ukazatelem efektivní daňové sazby (PATR). U těchto modelových domácností nelze vysledovat statisticky významnou závislost mezi oběma proměnnými. Neplatí tedy, že růst ekonomiky inklinuje k vyšší daňové zátěži těchto modelových domácností.

Závěr

Příspěvek se zabýval otázkou formování daňové politiky v oblasti daně z příjmů fyzických osob, kdy cílem výzkumného šetření bylo na základě ukazatele tempa růstu HDP a vybraného ukazatele efektivní sazby daně z příjmů fyzických osob (PATR) na území České republiky v časovém horizontu 1996 až 2012 ověřit, zda vývoj ukazatele PATR 8 typových domácností je v souladu se stabilizační funkcí daní, neboli zda vývoj PATR odpovídá hospodářskému vývoji. Hlavním důvodem pro realizaci dané analýzy byly závěry z již realizovaného výzkumného šetření (Formanová, David, Krápek, 2015), v jehož závěru jsme konstatovali, že daňová politika v oblasti daně z příjmů fyzických osob (závislá činnost) nebyla ve sledovaném období ovlivněna politicko-ekonomickým cyklem. Cílem tohoto příspěvku bylo tedy identifikovat vztah ukazatele PATR a hospodářského vývoje země (tempo růstu HDP) prostřednictvím korelace (Pearsonův korelační koeficient), a to pro 8 typových domácností. Z dosažených výsledků bylo možné vytvořit 3 podkategorie, u kterých hodnoty korelačního koeficientu nabývají podobných hodnot, a proto je možné vyvozovat analogicky stejné závěry. Střední pozitivní závislost byla identifikována u domácností 1 a 8 (bezdětné domácnosti dosahující průměrných příjmů), dále pak u domácností 4, 5, 6 a 7 (domácnosti, u nichž se nacházejí 2 nezletilé děti). Střední pozitivní závislost lze tedy interpretovat tak, že realizace daňové politiky v případě domácností mající příjmy na úrovni 67 % PP a u domácností s dětmi je v souladu s hospodářským vývojem, neboli s teorií proti-cyklického působení. Naopak slabá pozitivní závislost byla identifikována u domácností 2 a 3, neboli u svobodných bezdětných poplatníků dosahujících 100 %, resp. 167 % průměrných příjmů. Dosažené výsledky tedy poukazují na překvapivé zjištění, kdy vývoj ukazatele PATR (efektivní sazba daně) v případě domácností bez dětí a s příjmy na úrovni 100 %, resp. 167 % průměrných příjmů koresponduje s hospodářským vývojem České republiky mnohem méně, než tomu bylo u předešlých modelových domácností.

Srovnáme-li dosažené výsledky se studií jiných autorů, např. Furceri a Karras (2011) zjistíme, že závěry formulované pro případ České republiky nabývají odlišných tendencí. Zatímco v našem případě byla u 6 z 8 typových domácností identifikována střední pozitivní závislost mezi ukazatelem tempa růstu HDP a vývojem efektivní sazby daně, a tím i potvrzena teorie proti-cyklického působení daňové politiky. Vypočtené hodnoty korelační analýzy ve studii výše uvedených autorů nabývaly velmi nízkých hodnot, a proto autoři konstatovali, že vývoj efektivních daňových sazeb spíše odpovídá politice daňového vyhlazování než proti-cyklické daňové politice.

V závěru příspěvku je nutné podotknout, že jistým omezením celého výzkumného šetření je délka zkoumaného období, jež tvořila pouze 17 let, což bylo způsobeno zejména

nedostupností hodnot vstupního ukazatele PATR, jenž je kalkulován OECD. Navíc byl příspěvek zaměřen pouze na domácnosti (poplatníky) daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, proto nelze dosažené výsledky zobecňovat pro hodnocení celkové realizace daňové politiky v oblasti daně z příjmů fyzických osob.

Poděkování

Příspěvek byl zpracován na základě finanční podpory z interní grantové agentury Provozně ekonomické fakulty, Mendelovy univerzity v Brně v rámci projektu IGA č. 15/2015 - Vliv hospodářského a volebního cyklu na realizaci daňové politiky v oblasti daně z příjmů fyzických osob na území ČR.

Zdroje

- [1] ANDRIKOPOULOS, A., LOIZIDES, I., PRODRMIDIS, K. 2006. *Taxation and political business cycles in EU economies*. Applied Economics
- [2] FORMANOVÁ, L., DAVID, P., KŘÁPEK, M. 2015. *The influence of electoral cycle on income tax policy focusing on an employment income*. Nakladatelství Oeconomica: ISBN 978-80-245-2094-0.
- [3] FORMANOVÁ, L., KŘÁPEK, M. 2015. *The influence of political-business cycle on individual income tax in the Czech Republic*.
- [4] FURCERI, D., KARRAS, G. 2011. *Average Tax Rate Cyclicity in OECD Countries: A test of Three Fiscal Policy Theories*. Southern Economics Journal
- [5] MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVEOVÁ, P. G. 1994. *Veřejné finance*. Management Press: ISBN 80-85603-76-4
- [6] OECD. 2015a: *Taxing Wages*. Dostupné z www: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages_20725124;jsessionid=8qot49ek39pck.x-oecd-live-01>
- [7] OECD. 2015b: *Methodology and limitations*. Dostupné z www: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/Taxing-Wages-Methodology-2014.pdf>
- [8] SPĚVÁČEK, V. a kolektiv. 2002. *Transformace české ekonomiky: politické, ekonomické a sociální aspekty*. Linde: ISBN 80-86131-32-7
- [9] STIGLITZ, J. E. 1997: *Ekonomie veřejného sektoru*. Grada Publishing: ISBN 80-7169-454-1.

Kontakt:

Bc. Ing. Lucie Formanová

xformano@node.mendelu.cz

Ústav účetnictví a daní, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00, Brno

Mgr. Milan Křápek, Ph.D.

krapek@svse.cz

Katedra matematiky, statistiky a informatiky, Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, Loucká 656/21, 669 02, Znojmo

Tendence v kapitálové struktuře českých podniků a oborové standardy při procesu optimalizace kapitálové struktury

Tendencies in the Capital Structure Of Czech Enterprises And Branch Standards In The Process Of Optimizing Of The Capital Structure

Milan Hrdý

Abstract

This article is about the optimizing of the capital structure in a passive way by respecting so called branch standards. The theoretical and practical background show that the use of single theories in practice is very complicated and that the passive way of optimizing by the branch standards could be acceptable. The indebtedness of Czech enterprises in eight chosen branches in the years 2008-2013 was analyzed. The hypothesis that the branch standards are possible to identify was confirmed only partially. The research showed that it is very difficult in some branches to identify the trend and tendencies in capital structure and the average amount of the indebtedness. If there is problem with this identification the European data could help. The final proposed branch standards are 45 % for the branch of Steel, Computers/Peripherals and Shoes, 40 % for the branch of Railroads and Electrical Equipment, 35 % for the branch of Machinery and 50 % for the branch of construction supplies.

Key Words: Capital Structure, Enterprises, Standards, Branches.

JEL Classification: G31, G32.

Introduction

Optimizing of the capital structure of the concrete enterprise represents eternal topic inviting for the broad discussion. The way of financing of the concrete enterprise could very strongly influence its prosperity. There are a lot of theories available, but the final process of optimizing of the capital structure of the concrete enterprise is very complicated. It is necessary firstly identify the theory which best fits and then copes with the application problems linked with single theories. The practical optimizing also depends on the choice of active or passive way of optimizing of the capital structure of the concrete enterprise (Hrdý, 2011). The passive way lies in following Pecking order theory or in respecting so called branch standards. The active way depends on the Traditional theory or Theory of spouses Neumaiers'. Also capital structure determinants play very important role and can influence the process of optimizing of the capital structure of the concrete enterprise.

In case of passive way of optimizing of the capital structure according to the so called branch standards it is very useful to know the development and tendencies in capital structure in different branches. Branch standards in fact represent some average indebtedness in some concrete branch which the enterprises tend to.

So the aim of this article is to analyze if it is possible to identify some estimable trend in the development of the indebtedness of the Czech enterprises and then to identify some average indebtedness in concrete branches and after that to propose some Czech branch standards.

Some hypothesis could be defined that the possible average indebtedness exists and it is possible to identify it and so to state the branch standard for the appropriate branch.

For the fulfillment of this aim it is necessary to use the following methodology. Firstly could be very concisely described and analyzed the different theoretical approaches to optimizing of the capital structure of the concrete enterprise. Secondly it is suitable to describe and concisely analyzed some capital structure determinants and the practical knowledge and studies concerning optimizing of the capital structure. Thirdly the main analysis comes. It is based on some concrete data from Czech and foreign databases for the chosen branches which are Cool, Steel, Railroads, Construction Supplies, Machinery, Paper / Forest Products, Electrical Equipment, Computers/Peripherals Equipment and Shoes. The

development and tendencies of the capital structure would be analyzed and the branch standards could be identified. Because the Czech data couldn't be sufficient, the European data could be used for the final evaluation. Finally all the information from the theoretical and practical background and the results from the own researches could be synthesized into the final recommendations and also the proposed hypothesis could be confirmed or refused.

1. Theoretical and Practical Background

1.1 Concise Survey of Basic Theories

There it is a few theories concerning the process of optimizing of capital structure of the concrete enterprise. Otherwise the most theories are very good analysed in some professional literature it could be reasonable to present the concise survey of the most important theories. There are mainly the following theories:

1. Traditional Theory.
2. Pecking Order Theory.
3. Theory of Modigliani-Miller.
4. Compromising Theory.
5. Brealey and Myers Theory About Four Dimensions of Capital Structure.
6. Theory of Spouses Neumaier.

Traditional theory is based on the average costs of capital and considers as the optimal capital structure the point where the weighted average costs of capital are on a minimum level. It is also possible to identify the point of minimum weighted average costs of capital with the maximum value of the firm assuming the stable expected incomes (Valach, 2011). This assumption is derived from the economic theory which states that the market value of some economic subject equals the present value of the future incomes which are expected. If the future incomes are stabilized, the maximum will be reached in case of minimum of the discount rate which is represented by the average costs of capital. The problem of this theory lies in the very difficult identification of the cost of debt and equity in dependency on the level of indebtedness.

Pecking order theory is not the right theory, but rather the result of the empirical research of the behaviour of the enterprises mainly in the USA. It was found out that more 80 % of the enterprises in the USA (Valach, 2011) are using firstly internal finance and then external finance, mainly debt and then equity. This approach is very easy, but not low-cost. It could be discussed if this approach is the result of the comfort of management or the result of the wisdom of managers because if the enterprise is trying to acquire external capital it must prove in a very complicated way a good financial health of the enterprise and the attractiveness for the potential investors.

Modigliani and Miller (1963) published two propositions. The first states that the market value of the enterprise does not depend on the structure on the capital. According to the approach the process of the optimizing of the capital structure of the concrete enterprise does not have matter. They in a simplified way supposed tax free environment and perfect capital markets. In a second proposition the existence of taxes was admitted and the maximum debt was recommended. But they don't consider the existence of the financial distress costs. This approach was corrected (1963). Despite some inconsistency this theory is still live and they are extensive discussions mainly in connection with 50th anniversary of this theory.

Compromising theory of optimizing of the capital structure states that the point of the optimal capital structure is the result of the equalizing of the effect of the interest tax shield and the cost of financial distress. Also it is emphasised the stability of the enterprise's profit and the role of long-term assets. It is recommended that the higher indebtedness is useful for the enterprises with the stable expected profit and with the higher share of tangible long-term

assets. The problem of this theory lies in the identification of the cost of the financial distress in dependency on the level of indebtedness.

Brealey and Myers theory about four dimensions of the capital structure takes into consideration the following dimensions (Brealey and Myers, 2014):

1. *Taxes.*
2. *Risk.*
3. *Asset Type.*
4. *Financial Slack.*

It is recommended to accept more debt in case that the enterprise is expecting to have profit and so it can use the interest tax shield and if tangible assets prevail. It is also recommended to accept more debt in case there is relatively low business risk of the enterprise and if there isn't some attractive investment possibilities. It is recommended *visa versa* for the enterprises with a great growth potential and opportunities to aspire to conservative capital structure. The problem of this theory lies in the fact that this theory doesn't offer some concrete optimal indebtedness.

The theory of Spouses Neumaiers' is a special theory published in Czech Republic (1996) which states that the optimal indebtedness is in the point where the profitability of equity is the highest. This point is possible to identify with the point of the maximum market value of the firm. The practical realization of this theory exists, but it is very complicated.

The realization of the above mentioned theories is very complicated which helps to realize to use the passive way of optimizing including so called branch standards.

1.2 Capital Structure Determinants

Besides the different theories so called branch standards and determinants of the capital structure play an important role. The determinants represent the cause which provokes some consequences in the form of different theories. Every theory takes into account the different determinants. The most important determinants are the following (Křivská, 2009):

- *Profitability and stability of the firm.*
- *Structure of assets of the firm.*
- *Branch of business.*
- *Management of the firm and its risk policy.*
- *Structure of the ownership and the control over the firm.*
- *Financial Slack.*
- *The amount of investments.*
- *The firm's size.*
- *Good name and history of the firm.*
- *Requirements of the rating agencies.*
- *Legislation.*
- *Economy policy and economic cycle.*

It is beyond all disputes that the individual determinants penetrate in higher or lesser extension into the single theories. The very important role plays mainly so called branch standards which very strongly influence the process of optimizing of the capital structure of the concrete enterprise. Determinants, which influence the capital structure of the Czech small and medium enterprises were very thoroughly analyzed by Strýčková (2015). The economic and political development of the country, the marketing environment of the country and the level of tax and interests rates are identified by Strýčková (2015) as the most important external determinants. On the other hand the most important internal factors are the corporate philosophy, cost of capital and financial health of the firm (Strýčková, 2015). The corporate philosophy corresponds with the active or passive way of optimizing according to Hrdý

(2011). Determinants, which influence the capital structure of the Czech enterprises in different branches were analyzed by Prášilová (2012). This study leded approximately to the same conclusion as it was by Strýčková (2015).

The enterprises try to achieve the average indebtedness in their branches and their work on the assumption that the risk of business is determined just by the concrete branch. According to Krivská (2009) the variances in capital structures follow from the differences of the concrete enterprises from the average branch indebtedness. The branch standards state usually indebtedness in the single branches. This indebtedness doesn't need to be optimal, but in case the enterprise differs from this amount very strongly, it could be suspicious. And this could cause the incredulity of the potential investors. So the solution for the enterprise could be the simple acceptance of these branch standards. But the problem lies in the identification of these branch standards. It should be the average indebtedness in some concrete state or it is necessary to adjust these figures according to the indebtedness in some different states or areas, as for example according to Europe.

1.3 Practical Experiences

It would be useful to mention some practical knowledge from empirical researches in Czech Republic and abroad. As was mentioned in previous text about more than 80 % of enterprises mainly in the USA use firstly the internal financing and then external financial with the priority of debt to equity. Some results of practical research in the Czech Republic (Hrdý, & Horová, 2007 or Hrdý, Fetisovová, Horová et al., 2009) present that more than one half of enterprises (55,6 %) pursue the active optimizing of their capital structure, where they consider mainly the cost of capital, but they don't pay attention to the long-term optimizing. Only 20 % of the enterprises pay attention to the long-term optimizing of the capital structure, where these enterprises are trying to minimize the debt and maximizing of the profit. More than 20 % of the enterprises do not consider their capital structure. Enterprises know only the traditional theory with the use of the average cost of capital or pecking order theory. The other theories are unknown. The reason of this situation could be in underestimation of the importance of the process of optimizing of the capital structure of the concrete enterprise and its influence on the market value of the enterprise.

For testing of theories of optimizing of the capital structure in different industries there are also some interesting foreign studies. Almazan and Molina (2005) analyzed a dispersion of capital structures among enterprises within an industry in U.S.A. Greater dispersion was found in highly concentrated industries, looser corporate governance, easy transferable assets and higher degree of product uniqueness among enterprises. MacKay and Phillips (2005) reached similar results. Talberg et al. (2008) demonstrates significant difference in the capital structure depending on the industry. According to their study debt ratio reports negative relation to profitability, growth, and age, on contrary of asset structure and company size with positive relation. Frank and Goyal (2009) tried to search for factors of capital structure and the study suggests median industry leverage, market-to-book assets ratio, tangibility, profits, log of assets and expected inflation as most reliable factors. Ghosh and Cai (2011) examined whether enterprises converge their capital structure toward their industry mean. The empirical result found out that optimal capital structure is not a single point rather a range of values from zero to the industry and typical U.S. enterprises will only adjust to the optimal capital structure when the enterprises' debt level is out of this range. An extensive questionnaire for Central and European Countries was contented in study of Hernádi and Ormos (2013), who find that CFOs present rather strong pecking order behavior, with a limited role for target leverage. However, according to results trade-off theory and pecking order theory are not mutually exclusive.

However, appreciable number of studies (Aggarwal & Kyaw, 2009, Alves & Ferreira, 2011, Kayo & Kimura, 2011, Fan et al., 2012) concludes that industry specifics have very small impact on capital structure opposite to considerable influence of country aspects. Ultimately, set of studies which devoted its attention to capital structures among Asian industrial enterprises: Iranian (Abzari et al., 2012), Indonesian (Hardiyanto et al., 2014), Japanese (Cortez & Susanto, 2012), or Pakistan (Afza & Hussain, 2011), not bring such similar results. Present research in the field for Czech enterprises is not performed systematically, but it focuses only some particular aspects (Růčková & Heryán, 2013, Hrdý & Marek, 2012).

Special field part of research contains in relation between level of firm's indebtedness and bankruptcy or insolvency proceedings. Most of bankruptcy models (Altman, 1968 and so on) supposed that higher level of indebtedness represents suitable indicator of forthcoming bankruptcy. However, relationship between these two parameters is not necessary unequivocal. Bankruptcy declaration depends on many factors, especially position of debtors and creditors, their expectations and information asymmetry. Important role plays structure of debt (for example Zhang, 2009, Škerlíková, 2014).

The above mentioned information confirms that the enterprises very often miss some concrete theories of optimizing of the capital structure and that industry specifics play a very important role. So the branch standards do matters.

2. Practical Research Results in Different Branches

2.1 Basic Information

The above mentioned theoretical and practical background confirms that the branch standards are important and that this way of optimizing of the capital structure could be acceptable.

The way out of the research are data obtained from the database Albertina in the University of Economics in Prague for the period 2008 – 2013. This data was adjusted by elimination of the indebtedness over 100 % and of the negative indebtedness. The only problem of the sources of information is the reality is that not all the firms fulfil their obligation to publish the financial statement. In other respects are the data relatively very credible with its information value. All data from the concrete branch is covered including the changes about the constitution or winding up of different firms. The objects of the research were the following branches: Steel, Railroads, Construction Supplies, Machinery, Paper / Forest Products, Electrical Equipment, Computers/Peripherals Equipment and Shoes.

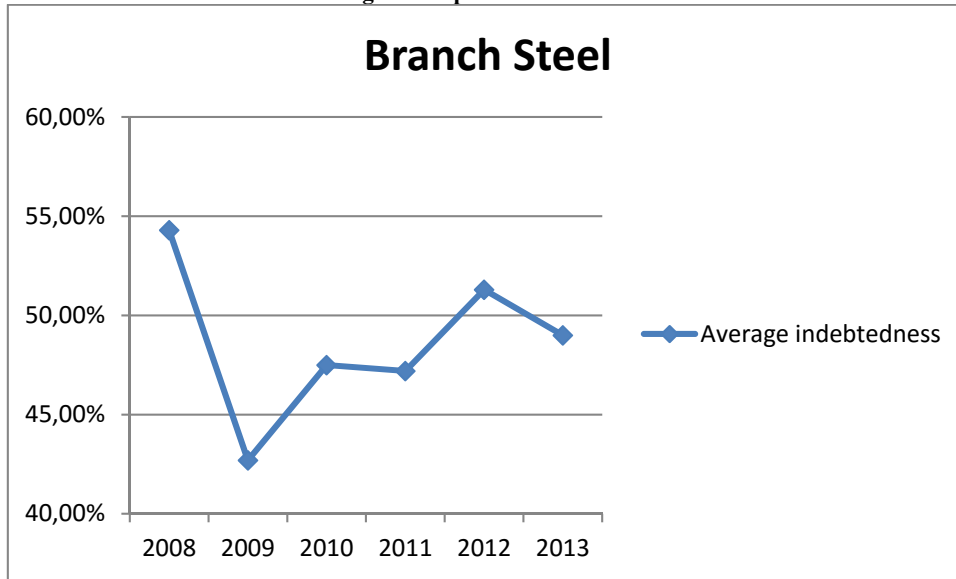
2.2 Analysis of the Branch Steel

Tab. 1: Branch Steel

Year	Number of Enterprises in Sample	Average Indebtedness in %
2008	38	54,30
2009	38	42,70
2010	38	47,70
2011	36	47,20
2012	37	51,30
2013	26	49,00

Source: Albertina Data, University of Economics in Prague, 2015

Fig. 1: Graph – Branch Steel



Source: data from Tab.1

The table and the graph show that after the initial decrease followed some increase which was eliminated by the small decrease between last two years. It is apparent that the average indebtedness could oscillate between 45 % and 50 % where it could be find the possible branch standard.

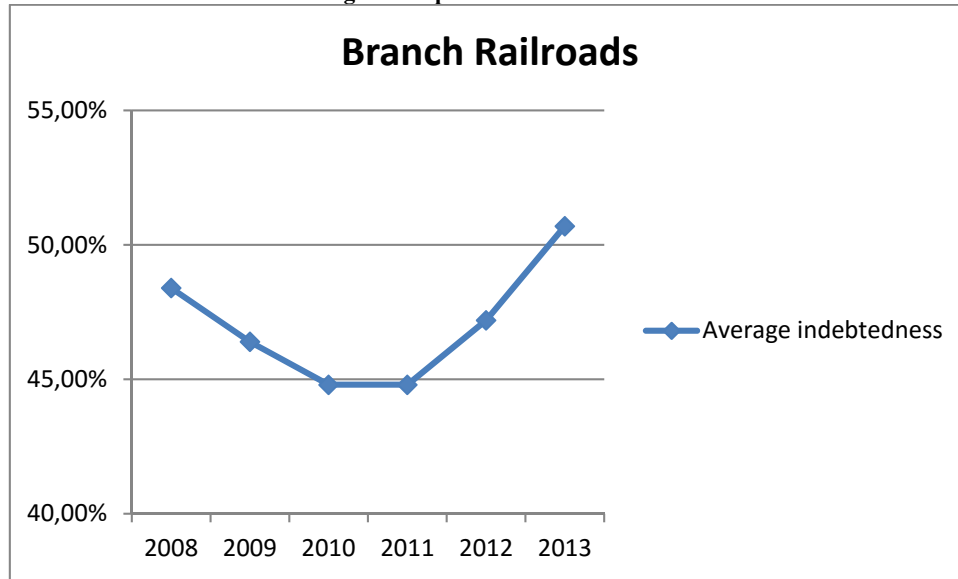
2.3 Analysis of the Branch Railroads

Tab. 2: Branch Railroads

Year	Number of Enterprises in Sample	Average Indebtedness in %
2008	81	48,40
2009	87	46,40
2010	93	44,80
2011	94	44,80
2012	97	47,20
2013	68	50,70

Source: Albertina Data, University of Economics in Prague, 2015

Fig. 2: Graph – Branch Railroad



Source: data from Tab.2

The graph shows that the development of the indebtedness has the shape of so called U-curve, so after the initial decrease followed increase approximately to the same position. The situation was caused by the entry of the new subjects into this industry which leads to the repeated increase of the indebtedness. To identify the average indebtedness is here very complicated, but again the extent between 45 % and 50 % could be acceptable.

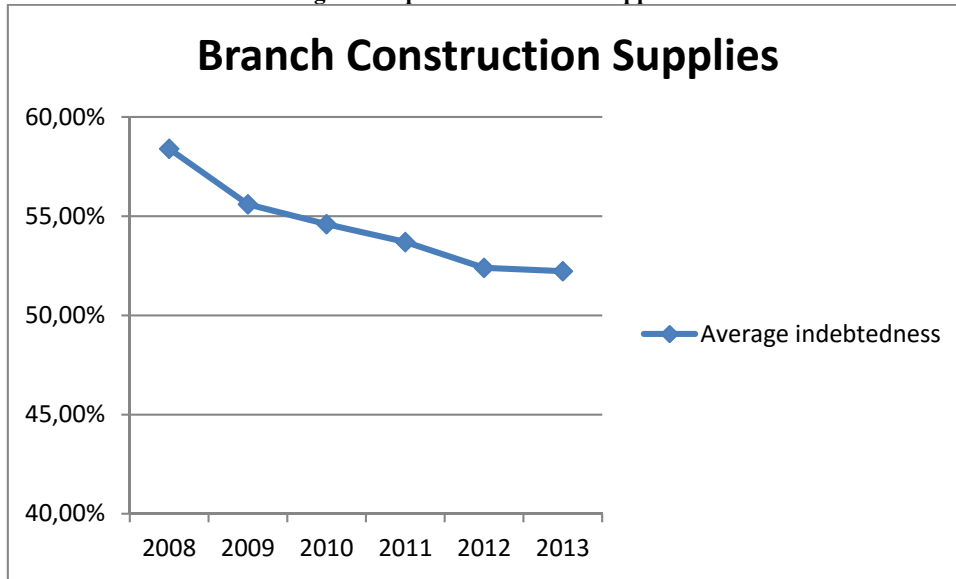
2.4 Analysis of the Branch Construction Supplies

Tab. 3: Branch Construction Supplies

Year	Number of Enterprises in Sample	Average Indebtedness in %
2008	4 573	58,40
2009	4 890	55,60
2010	4 936	54,60
2011	4 874	53,70
2012	4 448	52,40
2013	2 735	52,23

Source: Albertina Data, University of Economics in Prague, 2015

Fig. 3: Graph – Construction Supplies



Source: data from Tab.3

The table and the graph show in contrast to the previous two branches the decrease with reducing tendency. So the decrease could stop at the frontier of 50 % and this figure could be the average indebtedness and the branch standard.

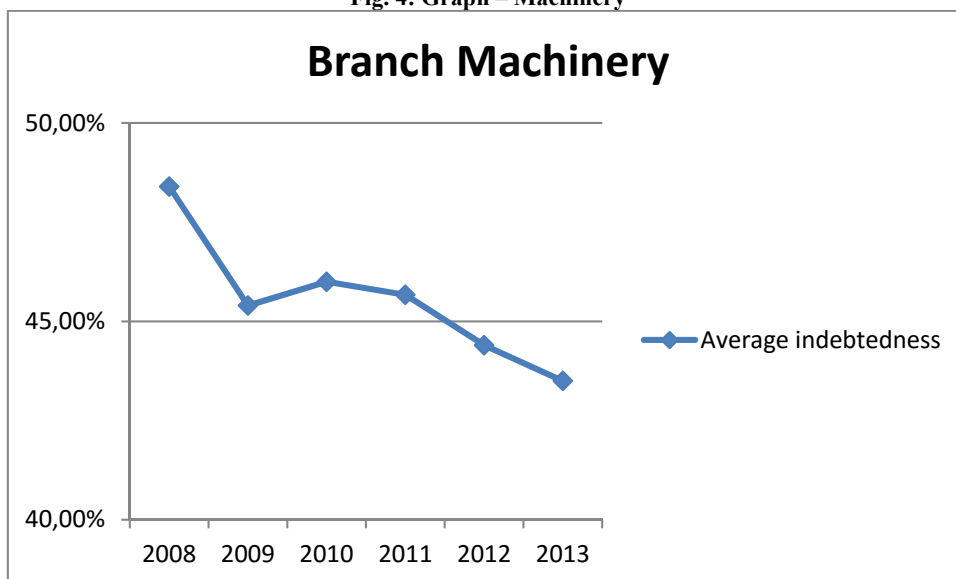
2.5 Analysis of the Branch Machinery

Tab. 4: Branch Machinery

Year	Number of Enterprises in Sample	Average Indebtedness in %
2008	1 575	48,40
2009	1 649	45,40
2010	1 668	46,00
2011	1 654	45,67
2012	1 522	44,40
2013	1 010	43,50

Source: Albertina Data, University of Economics in Prague, 2015

Fig. 4: Graph – Machinery



Source: data from Tab.4

The table and the graph show as in the previous branch in contrast the decrease with the changes in the speed of this decrease. But in contrary to this previous branch the final decrease is relatively strong and it is very complicated to identify the frontier where the decrease could stop. So the average indebtedness as the branch standard is very complicated to identify.

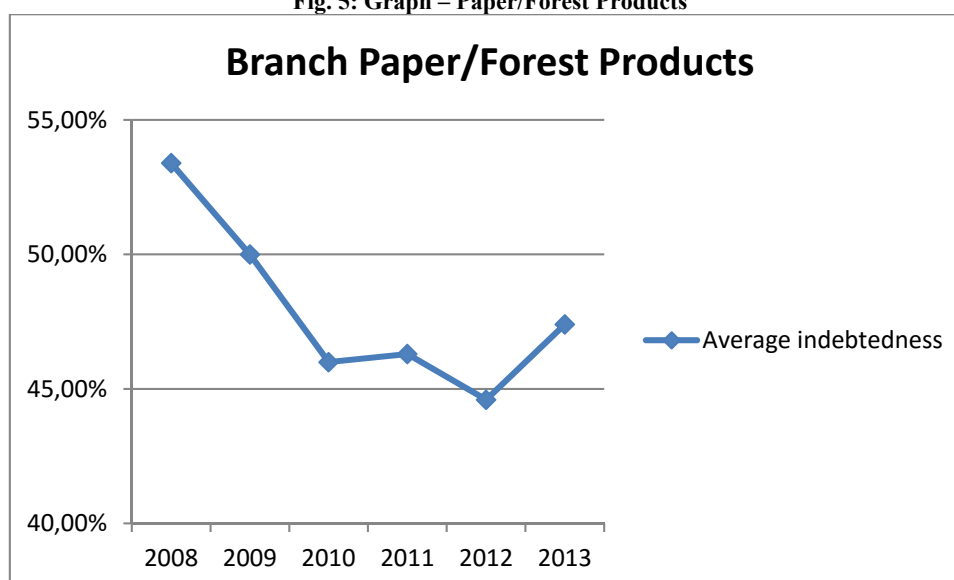
2.6 Analysis of the Branch Paper/Forest Products

Tab. 5: Branch Paper/Forest Products

Year	Number of Enterprises in Sample	Average Indebtedness in %
2008	197	53,40
2009	221	50,00
2010	233	46,00
2011	236	46,30
2012	207	44,60
2013	145	47,40

Source: Albertina Data, University of Economics in Prague, 2015

Fig. 5: Graph – Paper/Forest Products



Source: data from Tab.5

The table and the graph show as in the previous branches the decrease of the indebtedness, but with the hike increase between two last years. It is very complicated to identify the cause of this hike. The reason could be in the evident decrease of the number of the firms in sample, so this figure could be weakened by this information. So the average indebtedness and the branch standard could be on the level of 46 % - 45 %.

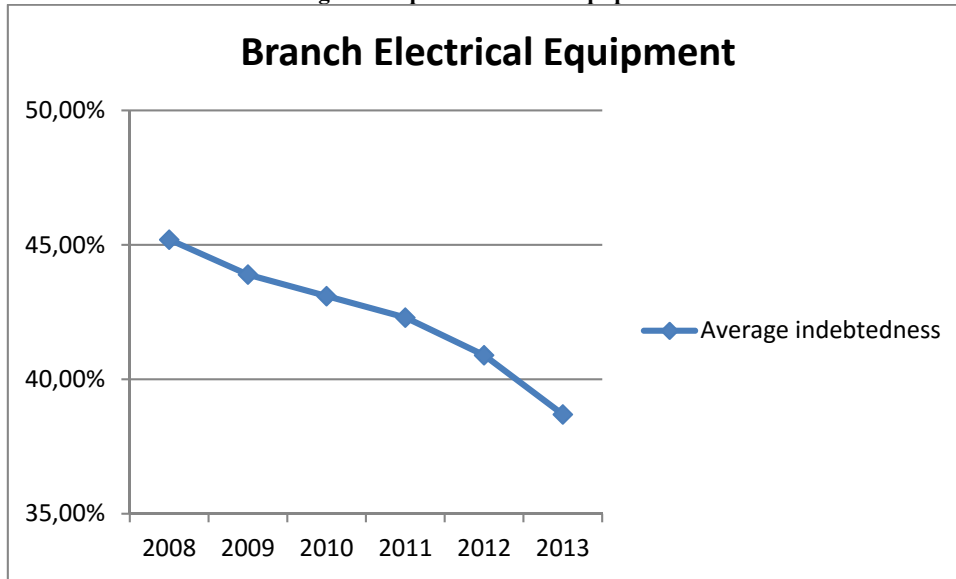
2.7 Analysis of the Branch Electrical Equipment

Tab. 6: Branch Electrical Equipment

Year	Number of Entreprises in Sample	Average Indebtedness in %
2008	1 039	45,20
2009	1 159	43,90
2010	1 218	43,20
2011	1 204	42,30
2012	1 127	40,90
2013	753	38,70

Source: Albertina Data, University of Economics in Prague, 2015

Fig. 6: Graph – Electrical Equipment



Source: data from Tab.6

The table and the graph show as in the previous branches the decrease of the indebtedness and this decrease in this branch is relatively steady. Again it is very complicated to identify the boundary of this decrease and so the average indebtedness and the branch standard is very complicated to determine.

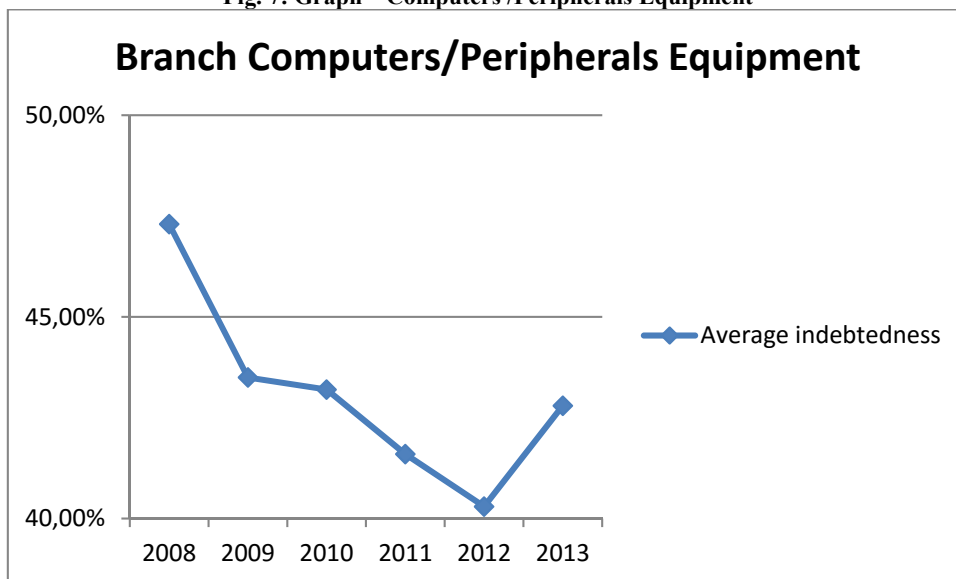
2.8 Analysis of the Branch Computers/Peripherals Equipment

Tab. 7: Branch Computers /Peripherals Equipment

Year	Number of Enterprises in Sample	Average Indebtedness in %
2008	48	47,30
2009	55	43,50
2010	56	43,20
2011	56	41,60
2012	52	40,30
2013	36	42,80

Source: Albertina Data, University of Economics in Prague, 2015

Fig. 7: Graph – Computers /Peripherals Equipment



Source: data from Tab.7

The table and the graph show as in the branch of Paper/Forest Products the decrease of the indebtedness, but with the hike increase between two last years. It is again very complicated to identify the cause of this hike. The number of firms in this sample within the years is relatively stabilized even if some decrease is again in the last year. But the average indebtedness and the branch standard could be on the level of 45 % - 40 %.

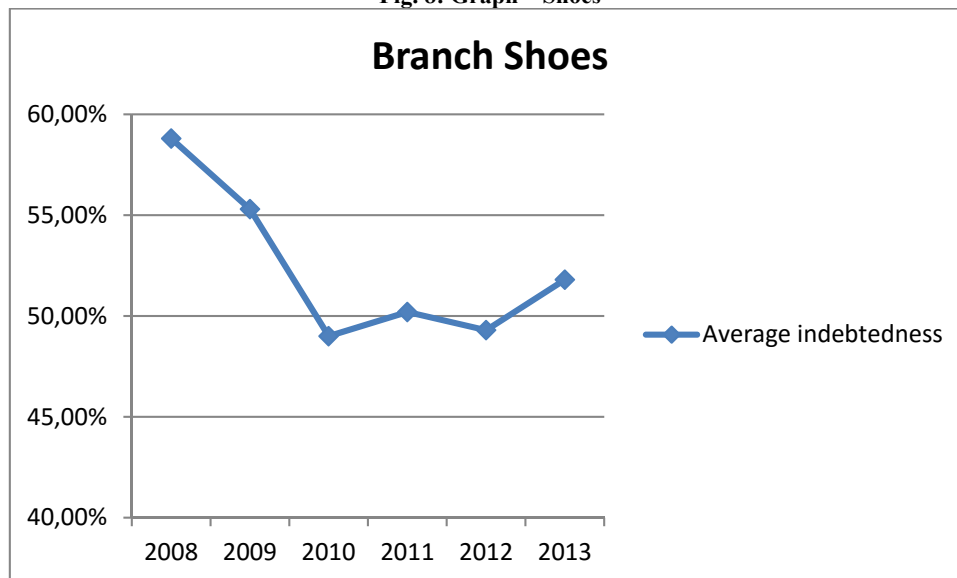
2.9 Analysis of the Branch Shoes

Tab. 8: Branch Shoes

Year	Number of Enterprises in Sample	Average Indebtedness in %
2008	33	58,80
2009	37	55,30
2010	38	49,00
2011	32	50,20
2012	35	49,30
2013	26	51,80

Source: Albertina Data, University of Economics in Prague, 2015

Fig. 8: Graph – Shoes



Source: data from Tab.7

The table and the graph show that the initial decrease within the first three years is replaced by the relatively stabilized development which oscillates around the value of 50 %. This value could be the average indebtedness and the branch standard. Also the number of the firms in sample is relatively stabilized.

3. Capital Structure and Branch Standards

As it was stated in previous text the branch standards represent some average indebtedness the enterprises tend to. But to identify this average indebtedness and so the branch standards, is very complicated. The trend of the development of the indebtedness is either decreasing with the problem of the identification of the boundary where this trend stop or there are some difficulty well founded fluctuations. How to cope with this situation? Some solution could lie in the comparison with the average indebtedness in Europe because there is relatively similar debt politics based mainly on the bank credits. The average indebtedness and so the branch standards could lead also to these European figures. Some data from the accounting values (because of the possibility to compare this data with Czech figures) are the following:

Tab. 9: European Values in Appropriate Branches

Branch	Average Indebtedness in %
Steel	41,00
Railroads	39,00
Construction Supplies	43,00
Machinery	34,00
Paper/Forest Products	43,00
Electrical Equipment	39,00
Computers/Peripherals Equipment	40,00
Shoes	25,00

Source: Damodaran (2015) - <http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar>, adjusted by the author from the accounting data to 1/2015 and 1/2014.

The average indebtedness and the branch standard for the branch Steel were recommended in previous text between 45 % - 50 % which is higher than is in Europe. So the final recommended standard could be rather on the position of lesser value 45 %.

The average indebtedness and the branch standard for the branch Railroads were recommended again between 45 % - 50 % which is very strongly higher than in Europe. So again the branch standard could be recommended rather on the position of lesser value of 45 %. It is possible that after the stabilization of the railroad market in the Czech Republic the indebtedness will fall to the value about 40 %.

The average indebtedness and the branch standard for the branch of Construction Supplies were recommended on the position of 50 %. But if the trend will be continuing the possibility of convergence to the European value is possible.

The average indebtedness and the branch standard for the branch Machinery were not recommended because it is not known when the trend stops. So this point could be identified on the level of European values about 35 %.

The average indebtedness and the branch standard for the branch Paper/Forest Products were recommended between 45 % - 46 % which is only a bit higher than in Europe. So the final recommended standard could be rather on the position of lesser value 45 %.

The average indebtedness and the branch standard for the branch Electrical Equipment were not recommended in previous because it was not possible to identify the boundary of the permanent decrease of the indebtedness. So the European value about 40 % could be recommended.

The average indebtedness and the branch standard for the branch of Computers/Peripherals Equipment were recommended in previous text between 45 % - 50 % which is higher than it is in Europe. So the final recommended standard could be rather on the position of lesser value 45 %.

The average indebtedness and the branch standard for the branch of Shoes were recommended in previous text on the position of 50 % which is very strongly higher than it is in Europe. So the branch standard could be recommended on the level of 45 % because the decrease of the indebtedness could go slowly.

The final data could be summarized in the following table:

Tab. 10: Possibly Recommended Branch Standards for the Czech Republic

Branch	Average Indebtedness in %
Steel	45,00
Railroads	40,00
Construction Supplies	50,00
Machinery	35,00
Paper/Forest Products	45,00
Electrical Equipment	40,00
Computers/Peripherals Equipment	45,00
Shoes	45,00

Source: own

Conclusions

The aim of this article was to analyze if it is possible to identify some estimable trend in the development of the indebtedness and then to identify some average indebtedness in concrete branches and after that to propose some Czech branch standards. Some hypothesis has been defined that the possible average indebtedness exists and it is possible to identify it and to state the branch standard for the appropriate branch. The analysis of the single theories, practical results of some researches and also the identification of determinants confirm that the process of optimizing of the capital structure of the concrete enterprise is very complicated and in praxis not very often used and that the passive way of optimizing of the capital structure including branch standards has sense. The hypothesis was confirmed only partially. The research showed that it is very difficult in some branches to identify the trend and tendencies in capital structure and the average amount of the indebtedness. The problem could be divided into three situations. The first situation is represented by the best position where the trend of the indebtedness is decreasing with reducing tendency and it is possible to identify the final average indebtedness and although branch standard. This situation came in the branches of Construction Supplies and Shoes. The second situation is represented by the position where the trend of indebtedness is decreasing and it is very complicated to identify where this trend stops. This situation came in the branches of Electrical Equipment and Machinery. The last situation lies in the position when the trend is irregular where very often after the initial decrease follows some unexpected growth. This is mainly in the branches of Railroads, Computers/Peripherals Equipment and Paper/Forest Products. Some problems could be resolved by using the average European indebtedness because there is the assumption that the Czech values could balance the European position. The only conclusion is possible to do. The trend and tendency of the average indebtedness practically in all branches is decreasing with certain divergences. The problem lies however in the explanation of this trend. The first reason could lie in the increasing amount of internal financial sources which the enterprises are able to create. The second reason could lie in the winding-up of strongly indebted enterprises. The proposed branch standards have the extent between 50 – 35 % where the figure 45 % prevails.

This article was prepared by the financial support of the Faculty of Finance and Accounting of University of Economics in Prague IP 100040.

References

- [1] ABZARI, M., FATHI, S. AND TOROSIAN, A. 2012. *Inter-Industry Differences in Capital Structure and Product Market Competition. Evidence from Iranian Companies*. Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, Vol. 3, No. 9, pp. 395-402.
- [2] AFZA, T. – HUSSAIN, A. 2011. *Determinants of Capital Structure across Selected Manufacturing Sectors of Pakistan*. International Journal of Humanities and Social Science, Vol. 1, No. 12, pp. 254-262.
- [3] AGGARWAL, R. – KYAW, N. N. A. 2009. *International Variations in Transparency and Capital Structure: Evidence from European Firms*. Journal of International Financial Management and Accounting, Vol. 20, No. 1, pp. 1-34.
- [4] ALMAZAN, A. & MOLINA, C. A. 2005. *Intra-Industry Capital Structure Dispersion*. Journal of Economics & Management Strategy, 2005, Vol. 14, No. 2, pp. 263-297.
- [5] BREALEY, RICHARD A. & MYERS, FRANKLIN ALLEN. 2014. *Teorie a praxe firemních financí*. 2. aktualizované vydání. Brno: BizBooks, 1096 pp. ISBN 978-80-265-0028-5.

- [6] ALTMAN, E. I. 1968. *Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy*. Journal of Finance, Vol. 23, No. 4, pp. 189-209.
- [7] CORTEZ, M. A. & SUSANTO, S. 2011. *The Determinants of Corporate Capital Structure: Evidence from Japanese Manufacturing Companies*. Journal of International Business Research, 2011, Vol. 11, No. 3, pp. 212-135.
- [8] DAMODARAN, ASWATH. 2015. Damodaran on Line – The Data Page. [cit. 2015.03.06].
Dostupné z: <[http:// pages.stern.nyu.edu/~adamodar/](http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/)>
- [9] FRANK, M. Z. – GOYAL, V. K. 2009. Capital Structure Decisions: Which Factors are Reliably Important? Financial Management, Vol. 38, No. 1, pp. 1-37.
- [10] GHOST, A. & CAI, F. 2011. *Optimal Capital Structure Vs. Pecking Order Theory: A Further Test*. Journal of Business & Economic Research, Vol. 2, No. 8, pp. 61-68.
- [11] HARDIYANTO, A. T., ACHSANI, N. A. AND SEMBEL, R. 2014. *The Difference of Capital Structure among Industry Sectors in the Indonesia Stock Exchange*. Business and Management Review, Vol. 3, No. 8, pp. 28-35.
- [12] HERNÁDI, P. & ORMOS, M. 2013. *What Managers Think of Capital Structure and How They Act: Evidence from Central and Eastern Europe*. Baltic Journal of Economics, Vol. 12, No. 2, pp. 47-71.
- [13] HRDÝ, M. & MAREK, P. 2012. Optimizing of the Capital Structure of the Concrete Firm in the Theory and Practice of the Temporary Corporate Finance. In: *Conference Proceedings of the 4th WSEAS World Multiconference on Applied Business and Development (AEBD'12)*. Porto-Portugal: WSEAS Press, pp. 77-82
- [14] HRDÝ, M.; FETISOVOVÁ, E.; HOROVÁ, M.; HOFMAN, J.; JEŽEK, J.; JEŽKOVÁ, R.; KRÁĀLOVIČ, J.; KŘIKAČ, K.; LUKÁŠ, L.; NAGY, L.; PAVLÁK, M.; ŠIMEK, B. 2008. *Komplexní řešení teoretických a aplikačních problémů financování malých a středních podniků v podmínkách tržního prostředí Evropské unie*. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, ISBN 978-80-7043-746-9
- [15] HOROVÁ, M. & HRDÝ, M. 2007. *Aktuální problémy strategického finančního řízení podniků v ČR*. E & M Ekonomie a Management, 10(4)], pp. 80-86.
- [16] KAYO, E. K. – KIMURA, H. 2011. *Hierarchical Determinants of Capital Structure*. Journal of Banking & Finance, Vol. 35, No. 2, pp. 358-371.
- [17] KŘIVSKÁ, R. 2009. *Determinanty kapitálové struktury a její optimalizace. Disertační práce*. Praha: Vysoká škola ekonomická.
- [18] MACKAY, P. & PHELLIPS, G. 2005. *How Does Industry Affect Firm Financial Structure?* Review of Financial Studies, Vol. 18, No. 4, pp. 1433-1466.
- [19] MODIGLIANI, F. & MILLER, M. H. 1963. Corporate Income Taxes and the Cost of Capital: A Correction. *The American Economic Review*. Vol. 53, Iss. 3, pp. 433-443.
- [20] NEUMAIEROVÁ, I. & NEUMAIER, I. 1996. *Úvaha o optimální zadluženosti*. Finance a úvěr, roč. 46, č. 1, s. 51-61.
- [21] PRÁŠILOVÁ, P. 2012. *Determinanty kapitálové struktury českých podniků*. E+ M Ekonomie & Management, 15 (1), pp. 89-104.
- [22] RŮČKOVÁ, P., & HERYÁN, T. 2013. *The Capital Structure Management in Companies from the Building Area in Conditions of the Czech Republic*. In Polouček, S. – Stavárek, D. (eds.): *Financial Regulation and Supervision in the After-Crisis Period*. Karviná: Silesian University, pp. 384-393.

- [23] STRÝČKOVÁ, L. 2015. *Factors determining the Corporate Capital Structure in the Czech Republic from the Perspective of Business Entities*. E & M, *Ekonomie a management*, 18(2), pp. 40-56 DOI: [dx.doi.org/10.15240/tul/001/2015-2-004](https://doi.org/10.15240/tul/001/2015-2-004)
- [24] ŠKERLÍKOVÁ, T. 2014. *Analysis of the Capital Structure of Domestic Corporations Preceding a Bankruptcy*. *Český finanční a účetní časopis*, Vol. 9, No. 4, 70-83.
- [25] TALBERG, M. , WINGE, C., FRYDENBERG, S. ET AL. 2008. *Capital Structure across Industries*. *International Journal of the Economics of Business*, Vol. 15, No. 2, pp. 181-200.
- [26] VALACH, J., ET AL. 2011. *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*. 3. vydání, Praha: Ekopress, s.r.o., ISBN 978-80-86929-71-2.
- [27] ZHANG, Z. 2009. *Who Pulls the Plug? Theory and Evidence on Corporate Bankruptcy Decisions*. [online], München, Munich Personal RePEc Archive, c2009, [cit. 17. 9 2014], <<http://mpra.ub.uni-muenchen.de/18166/>>

doc. Ing. Milan Hrdý, Ph.D.

milan.hrdy@vse.cz

University of Economics in Prague

Faculty of Finance and Accounting

Department of Finance and Valuation of Enterprise

Specifika účetnictví a auditu center sdílených služeb¹

The Specifics of Accounting and Audit of the Shared Service Centers

Barbora Janasová, Michal Šindelář

Abstract

The paper analyzes the specifics of shared service centers that arise in accounting and auditing area. Its objective is based on an analysis conducted through a questionnaire survey to clarify the reasons why 51% of companies lead to allegation that the activities related to their audit deemed more complicated. At first article defines the shared service centers and places them into the general options of sourcing models. Then the article compiles the method of creating the questionnaire and any its restrictions. The analysis of the specifics of audit of shared service centers are consequently found that the main areas of concern in the audit of shared service centers, communication between members of the audit teams, coordinating work processes and sharing the results of the audit work performed. The final part of article analyzes the possibility of setting up shared service centers themselves by audit firms.

Keywords: Audit, Shared Service Center, Accounting

JEL classification: M41, M42

Úvod

Rozvoj center sdílených služeb reflektuje změny v podnikatelském prostředí, zejména rozvoj komunikačních technologií, které umožnily jednodušší a levnější přenos exportovaných služeb. Zatímco u exportu zboží přece jen alespoň částečné bariéry existují, marginální náklady na přenos služby jsou v dnešní době velmi nízké. Z důvodu rozvoje informačních a komunikačních technologií se globální trh stal přístupný i společnostem, které nemusí nutně být velkými nadnárodními korporacemi. Tento vývoj mimo jiné vedl mnoho nadnárodních společností k využívání zdrojů ze vzdálených lokalit, tedy k zakládání vlastních center sdílených služeb nebo k využívání servisních center vlastněných třetí stranou.

Společnosti mají na výběr z mnoha způsobů zajištění účetních činností. Od klasického účtování ve vlastním účetním oddělení, přes využití centra sdílených služeb ve vlastnictví skupiny nebo využití servisního centra ve vlastnictví třetí strany (tzv. BPO²), až po klasický outsourcing (nikoli servisní centrum) v rámci téhož státu. Vzhledem k zaměření tohoto článku ponecháme stranou jak poskytování účetních služeb ve vlastním oddělení, tak i outsourcing mimo servisní centrum.

Pojem sdílené služby znamená konsolidaci podpůrných činností z několika interních oddělení do samostatné jednotky, centra, které má za cíl poskytovat služby účinně a hospodárně (Oshri, Kotlarsky, Willcocks, 2011). V případě, že jsou tato centra sdílených služeb (dále též „CSS“) dobře řízena, přispívají k úspoře nákladů, vyšší kvalitě služeb a v některých případech dokonce generují i výnosy. Pojem „shared services“ neboli sdílené služby byl zaveden nejdříve v USA a poté přenesen do Evropy. Nový způsob organizace činností dosáhl značné oblíbenosti a byl implementován napříč odvětvími i regiony.

V literatuře se objevuje několik definic sdílených služeb. Bergeron (2003) uvádí, že jde o koncept soustředění části existujících činností do nové, polo-autonomní entity, která by měla být konkurenceschopná na otevřeném trhu. Cílem je zvýšení efektivity, úspora nákladů, ale i tvorba hodnoty a poskytování služeb v lepší kvalitě. Obdobně Shulmann (1999) definuje vlastní centra sdílených služeb jako koncentraci zdrojů společnosti za účelem poskytování

¹ Tento článek vznikl jako jeden z výstupů projektu Interní grantové agentury VŠE č. F1/33/2015 – „Empirická racionalizace zásadních změn v evropské auditorské legislativě z pohledu auditorské profese v ČR“.

² BPO jako Business Process Outsourcing je zajištění činností externí nezávislou firmou, většinou s velkou odbornou způsobilostí. Na rozdíl od klasického outsourcingu zde dochází ke sdružení činností do velkých servisních center, dochází k přenastavení a zefektivnění procesů, vzdálenost iniciátora transakce od jejího zpracovatele je velká a vazby jsou strukturované a formální. Zpravidla je servisní centrum umístěno v zahraničí.

činností napříč celou skupinou (organizací). Cílem je poskytovat kvalitní úroveň služeb pro velké množství společností, při co nejnižší nákladové náročnosti a v konečném důsledku uspokojení externích zákazníků s cílem zvýšení hodnoty společnosti. Quinn a Cooke (1999) vidí koncepci vlastních center sdílených služeb jako metody práce společností, které se rozhodly sdílet ve skupině servisní služby místo vykonávání těchto činností multiplicitně a nezávisle v jednotlivých organizačních jednotkách (dceřiných společnostech).

V případě, že jsou činnosti vykonávány dodavatelsky třetí stranou ze zahraničí, jedná se o „offshore outsourcing“, tedy outsourcing ze vzdálených lokalit, případně o „nearshore outsourcing“, tedy outsourcing z blízkých lokalit³. Do tohoto režimu spadá i výše zmíněný model „Business Process Outsourcing“, případně „IT Outsourcing“ neboli ITO. Outsourcované finanční a účetní služby, obdobně jako outsourcing personálních služeb, zákaznických služeb či nákupu, jsou součástí BPO, jak zmiňuje Bagemann (2005). BPO a ITO jsou poskytovány specializovanými servisními centry pro konkrétní činnosti.

V porovnání s outsourcingem vlastní centra sdílených služeb ponechávají rozhodovací pravomoci a kontrolu v rukou společnosti. Nicméně se lze setkat i s názorem, že centra sdílených služeb i nadále naráží na bariéru interní byrokracie. Lacity a Fox (2008) uvádějí, že je velmi obtížné dosáhnout všech možných výhod, které centra sdílených služeb nabízejí, právě z důvodu potřeby velkých organizačních změn a standardizace procesů a konsolidace služeb. Úspěšnost konceptu center sdílených služeb tak závisí na mnoha aspektech a není v žádném případě automaticky zaručena. Možné způsoby zajištění činností jsou uvedeny na obrázku 1.

Obrázek 1. Způsoby zajišťování činností

Vlastnictví / zajištění činnosti	Dodavatelsky	Třetí strana	Agenturní zaměstnanci	Domácí outsourcing	Offshore / nearshore outsourcing (BPO or ITO)
	Ve spolupráci	Joint Venture		Domácí co-sourcing (spolupráce)	Offshore / nearshore co-sourcing
	Vlastními silami	Interní "In-house"	Vlastní oddělení	Vlastní centra sdílených služeb onshore	Vlastní centra sdílených služeb offshore / nearshore
			V prostorách společnosti	Ve stejné zemi	V zahraničí (offshore, nearshore)
Umístění / lokalita					

Zdroj: Oshri, Kotlarsky, Willcocks (2011)

Tento článek si klade za cíl na základě výsledků dotazníkového šetření analyzovat specifika účetnictví a auditu center sdílení služeb. Dotazníkové šetření se týká širších souvislostí ve vztahu k účetnictví a auditu center sdílených služeb, přičemž autoři se pro splnění cíle článku zaměřili především na problematiku auditu center sdílených služeb. Článek je strukturován následovně. Po úvodu, který vymezil centra sdílených služeb a hlavní cíl článku, následuje přehled pravidel, podle kterých byl sestaven dotazník. Na tuto část navazuje samotná analýza výsledků dotazníkového šetření vztahujícího se k auditu center sdílených služeb. V následující části jsou představena specifika a problematické oblasti, které audit center

³ Pro Českou republiku se za blízké lokality považují země Evropy, za vzdálené lokality se považují umístění v Asii nebo Americe.

sdílených služeb přináší. Závěr článku pak shrnuje nejdůležitější problémové oblasti a rizika, na které by se měl audit center sdílených služeb zaměřit.

1. Analýza

V rámci specifik účetnictví a auditu center sdílených služeb bylo provedeno on-line dotazníkové šetření na vybraném vzorku velkých společností. Na základě teorie i současných výzkumů jsou to právě velké nadnárodní koncerny, kdo nejvíce využívá koncept center sdílených služeb (Oshri, Kotlarsky, a Willcocks, 2011). Byly tedy osloveny české podnikatelské subjekty (s výjimkou neziskových organizací), kde je splněna alespoň jedna z následujících podmínek:

- počet zaměstnanců je větší než 1000,
- roční tržby jsou vyšší než 150 mil EUR,
- celková hodnota aktiv je větší než 500 mil EUR.

K vyhledání společností byla použita evropská databáze Amadeus. Jelikož databáze neposkytuje kontaktní údaje na společnosti, bylo nutné vyhledat jednotlivé e-mailové adresy společností ručně jednu po druhé. Celkem bylo osloveno 339 společností. K vyhotovení on-line dotazníku byl použit software Survio, který umožňuje získat statistiku, kolik respondentů vstoupilo na on-line dotazník, aniž by ho vyplnilo. V rámci mého výzkumu to bylo 133 respondentů. Dotazník vyplnilo 63 respondentů (19%), z nichž použitelných pro výzkum bylo 38 (11%). Výsledky výzkumu jsou ověřeny pomocí adekvátních statistických metod.

1.1. *On-line dotazník*

Informace potřebné pro analýzu nejsou veřejně přístupné. Z tohoto důvodu byla zvolena metoda dotazníkového šetření formou on-line dotazníku. Při přípravě dotazníku se vycházelo z obecných pravidel pro on-line dotazníkové šetření (Dillman, 2011). Jedná se zejména o tyto zásady:

- Dotazník by měl vypadat jako jednoduchý a krátký.
- Měly by se minimalizovat otázky osobního charakteru.
- Není vhodné používat direktivní styl jazyka.
- Otázky nesmí respondenta ztrapnit (například i tím, že jsou příliš složité/odborné).
- Otázky je nutné klást jednoznačně a jednoduše, aby bylo zřejmé, na co se ptáme.
- Je dobré být v průběhu dotazníku konzistentní a stavět na již zodpovězených otázkách.
- Důležitá je snadná orientace v dotazníku.

Protože se jedná o výzkum širšího charakteru, obsahoval dotazník celkem 14 otázek, z nichž auditu se týkala jedna otázka. Otázky byly kladeny konsistentně a pro jejich lepší pochopení byl účetní proces rozdělen na základní aktivity, které jsou odbornou veřejností obecně užívány.

1.2. *Limity dotazníkových šetření*

U dotazníkového šetření existuje riziko, že respondenti, kteří se rozhodnou odpovědět na dotazník, budou považovat svou situaci v dané oblasti za nadstandardní, budou se chtít určitým způsobem prezentovat a nebudou tedy reprezentanty statisticky neutrálního vzorku respondentů. Toto je v literatuře označováno jako tzv. self selection bias, například popsáno Ziliakem a McCloskeym (2008).

Dalším problematickým místem dotazníkového šetření je skutečnost, že ne všechny oslovené společnosti mohly o využívání center sdílených služeb rozhodnout samy. Ty společnosti, kterým bylo využívání CSS nařízeno mateřskou společností, mohou mít tendenci k více negativnímu názoru v porovnání se společnostmi, které toto rozhodnutí učinily samy. Pro eliminaci tohoto problému byly do výzkumu zařazeny otázky diverzifikující tyto dvě skupiny. Z důvodu skutečnosti, že pouze 3 respondenti uvedli, že rozhodnutí využívat CSS bylo učiněno místním managementem, byly v konečném souboru analyzovány pouze společnosti, které využívají centra sdílených služeb na příkaz vlastníka (mateřské společnosti). Do výzkumu byly tedy zahrnuty společnosti, které servisní centra na příkaz mateřské společnosti využívají nebo o jejich využití uvažují.

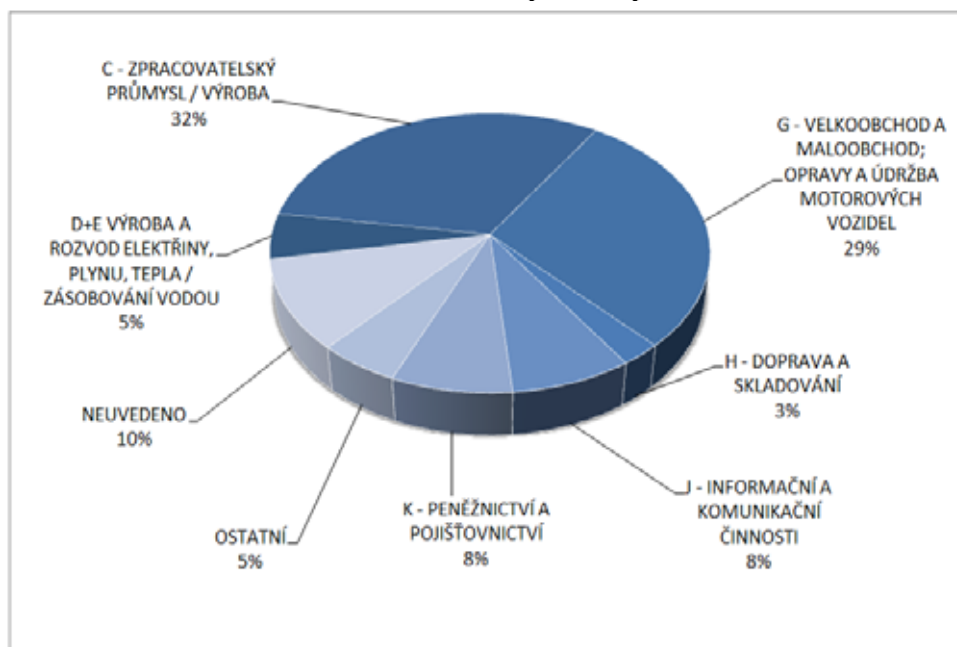
Většina otázek v dotazníkovém šetření byla založena na subjektivním názoru respondentů. I když bylo vynaloženo značné úsilí na to, aby otázky byly kladeny jednoduše a srozumitelně, nesprávné pochopení otázek některým z respondentů nebylo možné plně vyloučit.

1.3. Charakteristické rysy respondentů

Součástí dotazníkového šetření byly informativní otázky týkající se odvětví, ve kterém společnosti působí. Dále pak otázky týkající se velikosti společnosti. U každé z těchto informativních otázek si respondenti mohli zvolit z předem definované nabídky.

U klasifikace odvětví byla použita mezinárodní klasifikace ekonomických činností, kterou používá Český statistický úřad (CZ-NACE). Téměř třetina společností (32%) reprezentuje zpracovatelský průmysl. Obdobně, 29% respondentů podniká v oblasti velkoobchodu, maloobchodu a oprav a údržby motorových vozidel. Osmi procenty jsou zastoupeny banky a pojišťovny, stejně jako společnosti podnikající v oblasti informačních a komunikačních technologiích. Pět procent jsou zastoupeny společnosti zabývající se výrobou a rozvodem elektřiny a ostatní společnosti. Deset procent společností svou oblast podnikání neuvědlo. Celkový přehled je zobrazen v grafu 1.

Graf 1. Procentní rozdělení respondentů podle odvětví



Zdroj: Analýza dat vlastního výzkumu

Počet zaměstnanců mohly oslovené společnosti přiřadit do jedné ze šesti kategorií. Na základě zvolených kritérií není překvapivé, že největší podíl mají společnosti s počtem zaměstnanců větším než 1000 (24%). Relativně vysoké je také zastoupení kategorie 501-1000

zaměstnanců (18%). Velmi vysoký podíl je u kategorie 100-250 zaměstnanců (21%). Z detailního zkoumání vyplývá, že obchodní společnosti s vysokými tržbami mají velmi často počet zaměstnanců právě v rozmezí 100-250. U 18% společností zůstala kategorie počtu zaměstnanců nevyplněna.

Dalším významným kritériem pro výběr velkých společností byla výše ročních tržeb. Žádný z respondentů neuvedl nižší hodnotu než 500 mil Kč a pouze jeden respondent uvedl rozmezí 500 mil – 1 mld. Kč. Největší zastoupení měly společnosti s ročními tržbami 5-10 mld. Kč. Také společnosti v rozmezí 1-5 mld. Kč a nad 10 mld. Kč byly poměrně silně zastoupeny.

Poslední informativní otázkou byla celková výše aktiv. Nejčastěji uváděnou hodnotou bylo 1-5 mld. Kč (26%). Široce jsou také zastoupeny společnosti s hodnotami do 1 mld. Kč, 5-10 mld. Kč a 10-50 mld. Kč. Nejméně jsou zastoupeny společnosti s hodnotou aktiv 50-100 mld. Kč i společnosti s hodnotou přes 100 mld. Kč. Poměrně velký počet respondentů na tuto otázku bohužel neopověděl (21%). Přehledně jsou jednotlivé počty respondentů dle jejich velikosti uvedeny v tabulce 1.

Tabulka 1. Počty respondentů dle jednotlivých kategorií

Počet zaměstnanců	Počet	Roční tržby	Počet	Hodnota aktiv	Počet
do 50	1	do 100 mil Kč	0	do 1 mld Kč	7
51-100	1	100 - 500 mil Kč	0	1 - 5 mld Kč	10
100-250	8	500 mil - 1 mld Kč	1	5 - 10 mld Kč	5
251-500	5	1 - 5 mld Kč	12	10 - 50 mld Kč	5
501-1000	7	5 - 10 mld Kč	14	50 - 100 mld Kč	1
přes 1000	9	přes 10 mld Kč	9	přes 100 mld Kč	2
neuvedeno	7	neuvedeno	2	neuvedeno	8
celkem	38	celkem	38	celkem	38

Zdroj: Analýza dat vlastního výzkumu

2. Výsledky analýzy

Z dotazníkového šetření vyplynuly následující výsledky v oblasti kvality účetních služeb a problematiky auditu center sdílených služeb.

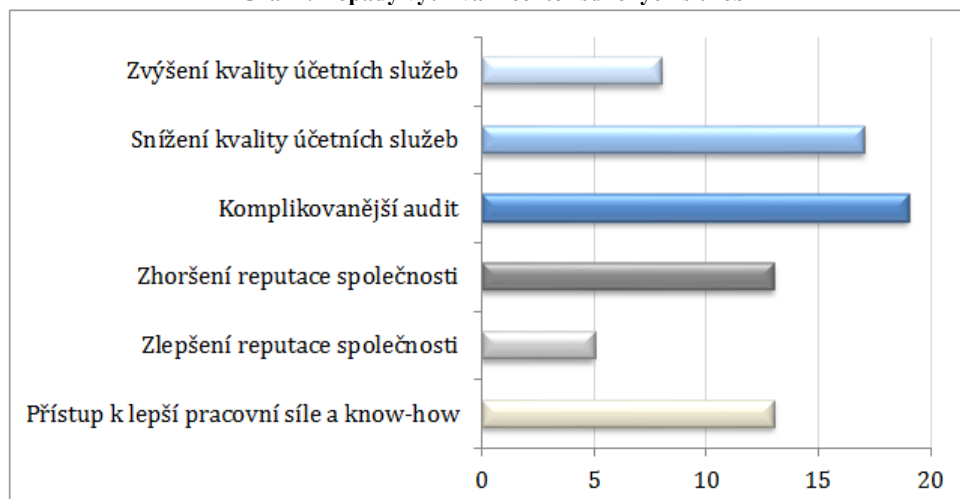
Respondenti měli ohodnotit dopad využívání CSS na kvalitu poskytovaných účetních služeb. Pouze 22% společností uvádí, že s využitím CSS došlo ke zvýšení kvality účetních služeb. Naopak 46% společností uvádí, že došlo ke snížení kvality účetních služeb. U 32% společností lze předpokládat, že využívání CSS nemělo dopad na kvalitu účetních služeb.

Z hlediska auditu jsou výsledky ještě více alarmující, 51% společností totiž uvádí, že využívání CSS pro ně znamená komplikovanější audit.

Pouze 14% společností uvádí, že využíváním CSS si zvýšily svou reputaci. Ke zvýšení reputace v této souvislosti většinou dochází z důvodu kladného vnímání CSS na burze cenných papírů. Naopak 35% společností uvádí, že u nich došlo ke zhoršení reputace. Často je zhoršená reputace důsledkem negativního vnímání ze strany zákazníků, například z důvodu chybné fakturace nebo neflexibilního jednání.

A pouze 35% společností uvádí, že využíváním CSS získaly přístup k lepší pracovní síle. Přehled výše uvedených dopadů zobrazuje graf 2.

Graf 2. Dopady využívání center sdílených služeb



Zdroj: Analýza dat vlastního výzkumu

3. Specifika auditu center sdílených služeb

Níže se pokusíme objasnit důvody, které vedly k tomu, že 51% společností tvrdí, že využíváním center sdílených služeb došlo ke komplikacím vztahujícím se k auditu. U využívání servisních center došlo k oddělení iniciátora transakce od jejího zpracování. Vztahy mezi servisním centrem a společností jsou ve valné většině založeny na předem definovaných postupech. V takové situaci je velmi obtížné dopracovat se k původnímu účelu transakce nebo k její podstatě. Pracovníci servisních center sice většinou dobře ovládají pracovní manuály a formální procedury, nicméně rozdělením procesů na relativně malé části dochází k tomu, že je pro auditora obtížné získat jiné než formální vysvětlení k účelu transakce. Audit se proto v takovýchto podmínkách stává dle našeho názoru složitějším. Bohužel, toto je někdy v rozporu s očekáváním auditované společnosti, která velmi často předpokládá, že značná část auditu bude realizována v servisním centru, tedy jen s minimálním zapojením auditované společnosti.

3.1. Účinnost auditu v rámci mezinárodní spolupráce

Významnou komplikací pro auditora je skutečnost, že centra sdílených služeb jsou ve většině případů umístěna v zahraničí. To klade zvýšené nároky na komunikaci, koordinaci, přípravu a metody práce. Pro auditorskou společnost je výhodné, ale v dnešní době i nutné, spolupracovat na mezinárodní bázi (Barrett, Cooper a Jamal, 2005). V souvislosti s poskytováním auditorských služeb pro celou skupinu tuzemský auditor běžně využívá práci auditora v zahraničí. Vzhledem k tomu, že centra sdílených služeb jsou primárně využívána velkými globálními společnostmi, je jejich audit také většinou prováděn velkými auditorskými společnostmi. Tyto auditorské společnosti si zřizují pobočky v zemích, odkud jsou účetní služby zpravidla poskytovány (Doty, 2011). Je to výhodné jednak z hlediska úspory nákladů pro auditorskou společnost, jednak z hlediska znalosti místního prostředí, právního rámce a kultury. V současné době má tento trend zvyšující se tendenci (Chan a Moser, 2013). Je odhadováno, že auditorské společnosti z velké čtyřky používají svá offshorová auditorská centra na pokrytí 5-25% své vlastní auditorské činnosti (Brady a kol, 2011 a Jones, 2011).

Propojení auditu se stává skutečně velmi komplexní. Regulátoři vyjádřili znepokojení nad schopností společností poskytovat auditorské služby za situace, kdy je práce rozdělena mezi přidružené společnosti. Například PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board)

zaznamenala: „Inspektoři zjistili zřetelné nedostatky, které mohly být a měly být odhaleny hlavním auditorem, pokud by komunikace probíhala intenzivním způsobem. Jedná se například o nevyřešené problémy týkající se auditu mezi přidruženými společnostmi“ (Doty, 2011). Zajímavým zjištěním bylo, že tento problém není limitován na jednostranný vztah, kdy přidružená společnost například v Indii poskytuje auditorské služby pro hlavního auditora například v USA, nýbrž je platný také pro opačný vztah, kdy přidružená společnost v USA poskytuje auditorské služby hlavnímu auditorovi v Indii. Jedná se tedy o obecný problém spolupráce, ve kterém místo původu služby nehraje roli. Na obrázku 1 jsou znázorněny klíčové aspekty mezinárodní spolupráce.

Obrázek 1. Aspekty účinnosti mezinárodně rozptýleného auditu



Zdroj: Hanes, R. (2013)

Komunikace a koordinace mají zásadní vliv na účinnost a efektivitu auditu. U center sdílených služeb jsou stěžejní oblastí interní procesy. Je důležité, aby auditori jak uživatelské jednotky, tak i auditori servisního centra, velmi dobře porozuměli těmto interním procesům. Teprve potom může dojít k efektivnímu rozdělení činností tak, aby se nemohlo stát, že některý proces a jeho kontroly nebudou auditovány žádným z auditorů, případně, že některý proces bude auditován dvakrát (toto sice nevádí z hlediska rizika, nicméně je to zdrojem neefektivity, vyšších nákladů a potenciálně i zdrojem pochybností o kompetenci auditora ze strany uživatelské jednotky).

Pracovní postupy je nutné dobře naplánovat, zejména jejich rozsah a formu. Je klíčové, zdali je po auditorovi servisního centra požadován pouze popis procesů a kontrol s výstupem zprávy „typu I“ nebo zpráva „typu II“⁴, nebo též vybrané testy věcné správnosti. Je nutné porozumět podmínkám využití práce interního auditu dle národních požadavků auditora uživatelské jednotky. Dále je nutné znát nejen specifika auditorských a účetních standardů, ale i národní zvyklosti, například nutnost použít předem nadefinovanou formu komunikace u bankovního konfirmačního dopisu, nebo požadavky na zpřístupnění dokumentace auditora. Je také potřeba určit, který auditorský tým bude zodpovědný za celou koordinaci. Dále je nutné odsouhlasení termínů dodání jednotlivých činností tak, aby nedocházelo k časové prodlevě. Je důležité věnovat dostatečný prostor vzájemnému porozumění v rámci mezinárodních týmů, věnovat pozornost kulturním rozdílům v komunikaci, například odlišnému vnímání času a termínů. Vzdálený pracovník servisního centra může vnímat důležitost daného úkolu odlišně od celého týmu, zejména z důvodu neexistence osobní komunikace (Fried a kol, 2008).

⁴ Zpráva typu I obsahuje popis procesů a kontrol, zpráva typu II doplňuje zprávu typu I o testování provozní činnosti. Musí zahrnovat výsledky všech testů, u kterých byly identifikovány odchylky. Blíže jsou obě tyto zprávy definovány v rámci ISAE 3402.

Sdílení vědomostí a výsledků práce musí mít také předem dohodnutou formu. V konečném důsledku auditor uživatelské jednotky je za audit zodpovědný a podepisuje zprávu auditora v dané zemi. Musí se tedy přesvědčit, že se na výsledky práce auditora servisního centra, týkající se procesů a kontrolního prostředí, může spolehnout zejména z hlediska odborné způsobilosti a použitých standardů.

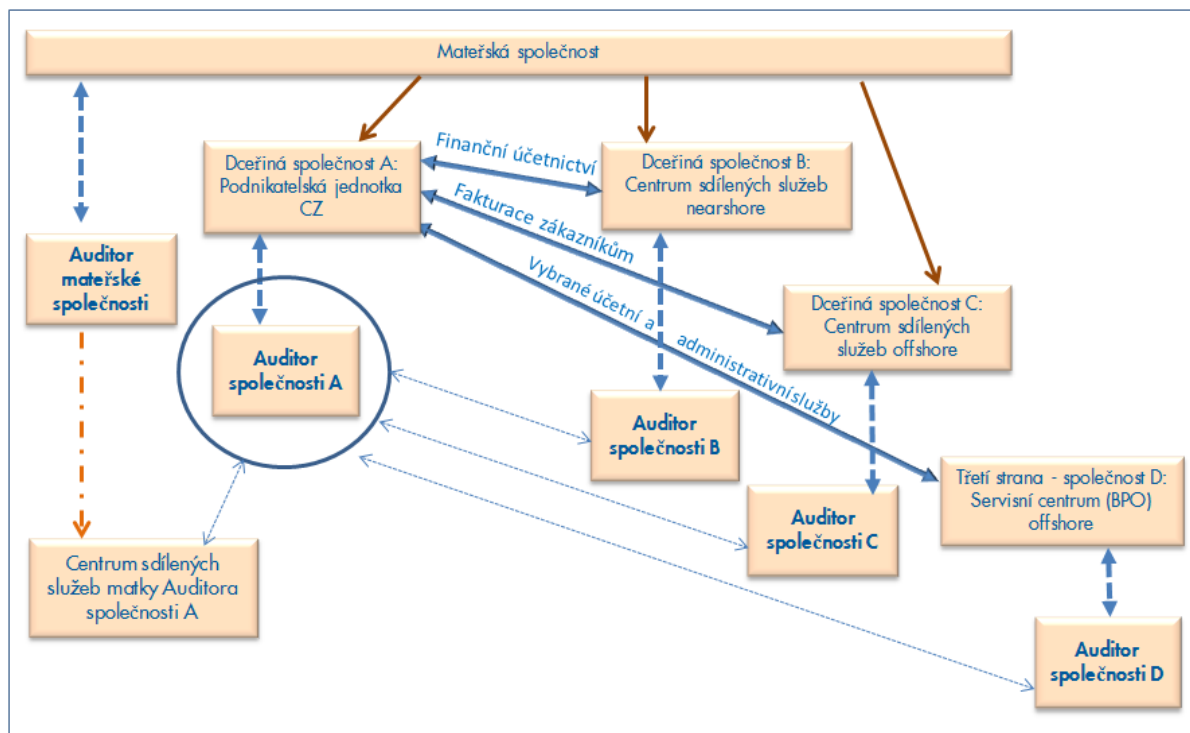
Spolupráce mezinárodních auditorských týmů v obecné rovině s sebou přináší celou řadu aspektů. Jedná se nejen o kulturní odlišnosti (národnostní, organizační, profesní), ale také o využití adekvátních informačních technologií, apod.

3.2. *Audit skupiny versus vlastní auditorská centra sdílených služeb*

V rámci mezinárodní spolupráce auditorských společností je třeba rozlišovat dva aspekty. Je to jednak spolupráce v rámci auditu skupiny a jednak využití vlastního centra sdílených služeb auditorské společnosti. Skupinový audit lze charakterizovat jako audit účetních závěrek zahrnující více než jednu komponentu (Auditing Standard Board, 2011). Tato definice je široká a zahrnuje vše od individuálních účetních závěrek až po závěrky velkých nadnárodních korporací (Stewart a Kinney, 2013). Ne každý skupinový audit musí nutně znamenat mezinárodní spolupráci, nicméně ve valné většině případů tomu tak je (Doty, 2011). Auditorské společnosti také sami zakládají svá centra sdílených služeb. Následují přitom obecné trendy a umísťují tato centra do nízkonákladových lokalit, například do Indie (Brady a kol, 2011 a Daughety a Dickins, 2009). Obvykle si tato centra ponechávají ve svém vlastnictví. Pracovníci auditorských center sdílených služeb pak vykonávají činnosti, které by za jiných okolností byly vykonávány pracovníky domácí auditorské společnosti (Chan a Moser, 2014).

Práce auditora ve smyslu skupinového auditu se výrazně liší od práce auditora ve smyslu využití vlastního centra sdílených služeb. U skupinového auditu jsou auditorské společnosti ze zahraničí využity z důvodu existence významného podílu aktivit auditované společnosti v zahraničí. Tyto zahraniční auditorské společnosti z důvodu své blízkosti mohou poskytovat auditorskou činnost v oblasti kontrolního prostředí, procesní audit, audit specifických účtů nebo komplexní audit té části účetních závěrek, která spadá pod právní rámec daného státu (Barrett a kol, 2005). Naproti tomu, jak již bylo uvedeno výše, pracovníci zaměstnaní v zahraničním centru sdílených služeb budou provádět auditorské činnosti namísto zaměstnanců domácí auditorské společnosti. V prvních fázích zavádění tohoto modelu to budou spíše činnosti jednoduššího charakteru (Chan a Moser, 2014 a Spilker a kol, 2013). Zahraniční auditorské společnosti působící v rámci skupinového auditu mohou, ale nemusí být spřízněni s hlavním auditorem domácí společnosti (Dee a kol., 2013). Na obrázku 2 jsou znázorněny výše uvedené možnosti zapojení servisních center na straně účetní jednotky i na straně auditorské společnosti.

Obrázek 1. Audit v souvislosti s využitím center sdílených služeb



Zdroj: Vlastní tvorba auditorů

Jedná se o příklad velkého nadnárodního koncernu. Mateřská společnost vlastní podnikatelský subjekt v České republice. Tento podnikatelský subjekt využívá účetních služeb ze tří center sdílených služeb, z nichž dvě jsou ve vlastnictví skupiny. Z blízkého (nearshore)⁵ centra sdílených služeb je poskytováno finanční účetnictví. Z vlastního vzdáleného (offshore) centra je prováděna fakturace zákazníkům. Třetí strana, v rámci „business process outsourcingu“, poskytuje vybrané účetní a administrativní služby, například zpracování a účtování cestovních výdajů. Auditorská firma matky dále využívá služeb svého vlastního centra sdílených služeb. V praxi nadnárodních koncernů je zpravidla vybrána jedna hlavní auditorská společnost s mezinárodní působností, která potom audit realizuje pomocí svého networku (firem v síti) v zahraničí.

V rámci takového skupinového auditu může auditor české společnosti A využít výstupy auditorů společností B a C na základě standardu ISA 600 Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek). Jelikož je společnost D třetí stranou, může auditor české společnosti využít výstupy auditora společnosti D v souladu se standardem ISA 402 Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace. Auditóři společností B, C a D, tedy center sdílených služeb, by měli být schopni provést komplexní audit, včetně testů kontrol. Dále by také měli být schopni provést další testy dle požadavků auditora společnosti A. Je zřejmé, že centrum sdílených služeb vlastněné společností a servisní centrum vlastněné třetí stranou vykazují mnoho společných rysů, zejména z hlediska organizace práce. V rámci diskuse (IAASB, 2009), zda použít ISA 402 i na centra sdílených služeb vlastněná skupinou, došla IAASB k názoru, že by nebylo vhodné ISA 402 takto rozšiřovat, nicméně vidí zde prostor pro další projekt.

Audit v prostředí servisního centra se často vyznačuje určitou „dvojkolejností“, a to jak v případě účetního rámce, tak v případě účetních standardů (Moll, 2013). Ve většině případů

⁵ Nearshore znamená umístění centra v blízké lokalitě a to geograficky, kulturně, politicky apod. Pro ČR je za blízké centrum považováno centrum, které je umístěno v Evropě. Offshore centrum je umístěno ve vzdálené lokalitě, pro ČR v Asii nebo v Americe.

účtuje servisní centrum dle požadavků skupiny. Nejčastěji podle US GAAP nebo IFRS (Kovanicová, 2005), případně (Krupová, 2009). Audit konsolidované účetní závěrky je prováděn jak skupinovými auditory (na obr. Auditor mateřské společnosti), tak auditory servisních center B, C a D pro auditory skupiny dle požadavků např. PCAOB. Zároveň musí servisní centrum, většinou za pomoci kontrolní organizace v podnikatelské jednotce, zajistit vedení účetnictví v souladu s národními standardy všech zemí, pro které účetnictví vykonává. Auditor servisního centra může využít výstupů interního auditu podle ISA 610 Využití práce interních auditorů, pokud je toto v souladu s národními auditorskými standardy ve státu podnikatelské jednotky. V souvislosti s využíváním servisních center existuje zvýšené riziko významné nesprávnosti.

Za typické zvláštnosti a riziková místa auditu servisních center lze považovat:

- Z důvodu oddělení původce transakce od jejího zobrazení v účetnictví existuje zvýšené riziko významné nesprávnosti i ve vztahu k úplnosti. Servisní centrum, např. na Filipínách, nemusí mít dostatečný přehled o prodejkách nebo individuálních marketingových akcích ovlivňujících tržby v České republice. Jedním z faktorů, který může negativně ovlivnit auditorovu jistotu, je vykázaná výše zkoumané položky, do které byly agregovány položky s různou charakteristikou – například vykázaná položka tržeb v sobě zahrnuje odhadnutou průměrnou marži ve vazbě na náklady na prodané zboží (Müllerová, 2013). V takovém případě je vhodné tržby rozložit podle druhů zboží s přibližně stejnou průměrnou marží a zkoumat je zvlášť.
- Problémem může být rozdílné vnímání významnosti (materiality) mezi podnikatelskou jednotkou a servisním centrem. Toto je typické u služeb pro menší státy, jako je např. i Česká republika. Rozdílná významnost (materialita) může pro auditora znamenat, že se na výsledky práce jiného auditora nemůže spolehnout.
- Z důvodu poskytování služeb pro více zemí v masovém měřítku existuje riziko zaúčtování transakce do cizí hlavní knihy. Účetní volí nejen, na který účet transakci zaúčtuje, ale také do které hlavní knihy. Při výběru chybné hlavní knihy dojde k chybě u dvou společností s dopady na účetní výkazy. Dále může dojít ke zvolení chybné měny s obdobnými dopady.
- Z důvodu specializace na standardizované transakce může dojít k významné nesprávnosti u nerutinních transakcí, zejména z důvodu nepochopení podstaty transakce. Pracovník servisního centra má dosti často problém rozeznat, že daná transakce není rutinní, a proto na ni chybně aplikuje rutinní postup.
- Při hodnocení kontrolního prostředí je také potřeba přihlédnout k míře fluktuace zaměstnanců daného servisního centra.

Práce auditora nabývá stále více mezinárodních rozměrů. Transparentnost vzájemné spolupráce není dostačující, investoři většinou nejsou informováni o skutečnostech, že značná část účetní a auditorské činnosti byla vykonána servisními centry v zahraničí (Hanson, 2011). Z důvodu, že centra sdílených služeb jsou převážně využívána velkými nadnárodními korporacemi, přičemž tyto korporace bývají často součástí prominentních investičních portfolií, mohla by nesprávná spolupráce auditorů a neodhalení významných nesprávností vést až k destabilizaci celého finančního sektoru.

Závěr

Článek analyzuje specifika účetnictví a auditu v případě využívání center sdílených služeb. Centra sdílených služeb představují jeden ze způsobů zajištění podpůrných činností, jako je například účetnictví, IT nebo personalistika. V rámci specifík center sdílených služeb bylo provedeno rozsáhlé dotazníkové šetření, v rámci kterého byla zkoumána nejen problematika účetnictví, ale i auditu center sdílených služeb. Z dotazovaných společností uvedlo 51%, že jim využití center sdílených služeb přináší komplikovanější audit. V návaznosti na toto zjištění článek poté analyzuje důvody, které mohou komplikace při auditu způsobit. Mezi nejvíce problematické oblasti patří:

- komunikace auditorských týmů a koordinace prací – tyto oblasti mají velký vliv na celkovou účinnost a efektivnost auditu,
- plánování rozsahu a návazností prací během auditu vzhledem k úplnosti auditorské dokumentace,
- sdílení vědomostí a výsledků práce jednotlivých auditorských týmů.

Po analýze problematických oblastí auditu center sdílených služeb se článek zaměřuje na audit v rámci skupiny a na centra sdílených služeb zřizovaná samotnými auditorскими společnostmi. Specifickým rysem využívání center sdílených služeb je oddělení původce transakce od jejího zobrazení v účetnictví a s tím související rizika, která audit center sdílených služeb přináší. Nejvýznamnější rizika lze shrnout do následujících bodů:

- zvýšené riziko významné nesprávnosti ve vztahu k úplnosti účetních záznamů, například i zaúčtování do cizí hlavní knihy nebo v nesprávné měně, vždy s dopadem na účetní výkazy,
- rozdílné vnímání významnosti mezi auditory mateřské společnosti a auditory center sdílených služeb,
- zvýšené riziko významné nesprávnosti u nerutinních operací,
- častá fluktuace zaměstnanců center sdílených služeb a s tímto související nedostatečná znalost podnikatelských aktivit společnosti.

Specifika auditu center sdílených služeb se odvíjí také od toho, do jaké míry je vedení účetnictví přesunuto z interního oddělení společnosti do sdíleného centra a zda je toto centrum ponecháno ve vlastnictví skupiny nebo je využita třetí strana. Článek shrnuje základní poznatky o auditu center sdílených služeb a v budoucnu lze očekávat pokračování výzkumu především v oblasti rizik auditu v centrech sdílených služeb.

Zdroje

- [1] Auditing Standard Board. 2011. *Statements on auditing standards: Clarification and recodification –AU-C section 600 – special considerations – Audits of group financial statements (including the work of component auditors)*. Statement on auditing standards no. 122, New York, NY: AICPA.
- [2] Bagemann, T. O. 2005. *Shared Services in Finance and Accounting*. Burlington, VT, Gower, 2005, ISBN 05-660-8607-7.

- [3] Barrett, M., Cooper, D. J. a Jamal K. 2005. *Globalization and the coordinating of work in multinational audits*. Accounting, Organizations and Society, květen 2005, ročník 30, vydání 1., s. 1-24.
- [4] Bergeron, B. P. 2003. *Essentials of shared services*. Hoboken, NJ, John Wiley & Sons, 2003, ISBN 04-712-5079-1.
- [5] Brady, J., Birkenbeuel, G., Rahill, D. a Sharpe, D. 2011. *Perspectives on outsourcing in public accounting*. Accounting Program Leadership Group, Savannah, Georgia, USA.
- [6] Daugherty, B. – Dickins, D. 2009. *Offshoring the independent audit function*. The CPA Journal, roč. 79, č. 1, s. 60-65.
- [7] Dee, C. C., Lulseged, A. a Zhang, T. 2013. *Who did the audit? Investor perceptions and PCAOB disclosures of other audit participants*. [on-line], prosinec 2013, [cit.: 25. 10. 2015], Dostupné na: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2364152>.
- [8] Dillman, D. R. 2011. *Mail and Internet Surveys. The Tailored Design Method -- 2007 Update with New Internet, Visual, and Mixed-Mode Guide*. John Wiley & Sons, 2007, ISBN 9781118044636.
- [9] Doty, J. R. 2011. *What the PCAOB expects for the coming year and beyond*. AICPA National Conference on Current SEC and PCAOB Developments, [on-line], prosinec 2011, [cit.: 15. 8. 2015], Dostupné na: <http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/12052011_DotyAICPA.aspx>.
- [10] Fried, Y., Levi, A. S. a Laurence, G. 2008. *Motivation and job design in the new world of work*. Oxford Handbook. [on-line], Oxford University, říjen 2008, [cit.: 10. 10. 2015], Dostupné na: <<http://www.oxfordhandbooks.com/view/10.1093/oxfordhb/9780199234738.001.001/oxfordhb-9780199234738-e-25>>.
- [11] Hanes, D. R. 2013. *Geographically distributed audit work: Theoretical considerations and future directions*. Journal of Accounting Literature, 2013, roč. 32, Accounting & Tax, s. 1-29.
- [12] Hanson, J. D. 2011. *Statement on Proposed Amendments to Improve Transparency Through Disclosure of Engagement Partner and Certain Other Participants in Audits*. PCAOB Open Board Meeting , [on-line], říjen 2011, [cit.: 24. 10. 2015], Dostupné na: <http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/10112011_HansonStatement.aspx>.
- [13] Chan, E. W. - Moser, D. V. 2014. *Client Management's Perceptions of Audit Offshoring and Their Willingness to Trade Off Audit Quality*. SSRN Electronic Journal, [on-line], University of Pittsburg, leden 2014, [cit.: 24. 9. 2015], Dostupné na: <http://www.researchgate.net/publication/254925854_Client_Managements_Perceptions_of_Audit_Offshoring_and_the_Related_Audit_Quality_Tradeoff>.
- [14] IAASB. 2009. *Basis for Conclusions: ISA 402 (Revised and Redrafted), Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization*. [on-line],

březen 2009, [cit.: 11. 7. 2015], Dostupné na: <<https://www.ifac.org/publications-resources/basis-conclusions-isa-402-revised-and-redrafted-audit-considerations-relating>>.

- [15] Jones, A. 2011. *Watchdogs probe „offshoring“ of audit work*. Financial Times. [on-line], červenec 2011, [cit.: 22. 7. 2015], Dostupné na: <<http://www.ft.com/cms/s/0/9da91fd0-b6a8-11e0-ae1f-00144feabdc0.html#axzz3jCKCvqHc>>.
- [16] Kovanicová, D. 2005. *Finanční účetnictví: Světový koncept IFRS/IAS*. BOVA POLYGON, Praha, 2005, 5. aktualizované vydání, ISBN 80-7273-129-7.
- [17] Krupová, L. 2009): *IFRS. Aplikace v podnikové praxi*. 1.VOX a.s - Nakladatelství, Praha 2009, ISBN 978-80-86324-76-0.
- [18] Lacity, M. C. – Fox, J. 2008. *Creating global shared services: lessons from Reuters*. MIS Quarterly Executive, roč. 7, č. 1, s. 17–32.
- [19] Moll, V. 2013): *Audit v prostředí center sdílených služeb*. Auditor, červen 2013, ročník 20, č. 5, s. 9-13.
- [20] Müllerová, L. 2013. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Wolters Kluwer ČR, 2. vydání, Praha 2013, ISBN 978-80-7357-988-3.
- [21] Oshri, I., Kotlarsky, J. a Willcocks, L. P. 2011. *The Handbook of Global Outsourcing and Offshoring*. New York, Palgrave Macmillan, 2011, ISBN 978-0-230-29352-6.
- [22] Quinn, B. – Cooke, R. 1999. *Shared Services: Mining for Corporate Gold*. London, Financial Times Management, 1999, ISBN 02-736-4455-6.
- [23] Schulman, D. 1999. *Shared Services: Adding Value to the Business Units*. New York, Wiley, 1999, ISBN 04-713-1621-0.
- [24] Spilker, B. C., Stewart, B. W., Wilde, J. A Wood, D. A. 2013. *The comparison of U. S. and offshore-Indian tax professionals‘ client advocacy attitudes judgments, and recommendations*. [on-line], září 2013, [cit.: 14. 8. 2015], Dostupné na:<http://www.researchgate.net/publication/228301580_A_Comparison_of_U.S._and_Offshore-Indian_Tax_Professionals_Client_Advocacy_Attitudes_Judgments_and_Recommendations>.
- [25] Stewart, T. R. - Kinney, W. R. Jr. 2013. *Group audits, group-level controls, and component materiality. How much auditing is enough?* The Accounting Review, březen 2013, roč. 88, č. 2, s. 707-737.
- [26] Ziliak, S. T. - McCloskey, D. N. 2008. *The Cult of Statistical Significance: How the Standard Error Costs Us Jobs*. 1. vydání, Justice and Lives, University of Michigan Press, 2008, ISBN 978-1488856563.

Kontakt:

Ing. Barbora Janasová, Ing. Michal Šindelář
xmrb01@vse.cz, michal.sindelar@vse.cz

Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Katedra finančního účetnictví a auditingu

Využití práce interních auditorů při statutárním auditu⁶

Using the work of internal auditors for statutory audit

Marek Jošt, Libuše Müllerová

Abstract

The introduction of the article focuses on the historical development of internal and external audit. Its main part is devoted to using the work of internal auditors by statutory audit, which is currently governed by international standard on auditing 610 – Using the work of internal auditors. This International Standard on Auditing deals with the external auditor's responsibilities if using the work of internal auditors. This includes using the work of the internal audit function in obtaining audit evidence and using internal auditors to provide direct assistance under the direction, supervision and review of the external auditor. The external auditor has sole responsibility for the audit opinion expressed, and that responsibility is not reduced by the external auditor's use of the work of the internal audit function or internal auditors to provide direct assistance on the engagement. In the article the reader finds also a mention about the relationship of external and internal audit, and the main benefits of cooperation between those two types of audit.

Keywords: audit, ISA's, regulation

JEL classification: M41, M42

Úvod

Statutární audit představuje v současné době jeden z nejdůležitějších nástrojů, který umožňuje vlastníkům podniku a dalším zainteresovaným uživatelům účetních výkazů získat ujištění, že managementem předkládaná účetní závěrka či výroční zpráva poskytuje věrný a poctivý obraz finanční situace účetní jednotky, jejího hospodaření a je ve všech významných ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Samotný proces auditu bývá poměrně složitý a časově náročný a je značně ovlivněn velikostí a předmětem činnosti konkrétního podniku. Zejména fáze auditní zakázky, která se zaměřuje na identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní jednotky, vyžaduje více času na seznámení se auditorem s účetní jednotkou, s prostředím, v němž působí a také s jejím vnitřním kontrolním systémem. V této oblasti využívají auditoři auditorské postupy sloužící k porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému, s cílem identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti, a to vzniklé podvodem nebo chybou na úrovni účetní závěrky. Právě ve fázi identifikace a vyhodnocení rizik mohou být často nápomocni statutárním auditorům pracovníci oddělení interního auditu, pokud je daném podniku takový útvar zřízen. Ti mají totiž hluboké znalosti o fungování účetní jednotky, o veškerých jejích procesech, o prostředí, v němž působí a hlavně o vnitřním kontrolním systému a jeho rizikových oblastech. Pokud je v podniku interní audit zřízen, je externí auditor povinen seznámit se s povahou povinností interního auditu, způsobem jeho začlenění do organizační struktury účetní jednotky a s činnostmi, které mu byly nebo budou přiděleny. Navázání kontaktu s pracovníky interního auditu hned na počátku zakázky a pokračování v této komunikaci v dalším průběhu zakázky může přispět k efektivnímu sdílení informací. Tím se vytváří předpoklady pro to, aby interní auditoři informovali externího auditora o případných zjištěních, které by mohli mít vliv na jeho práci. Tento příspěvek se zaměřuje na vývoj externího a interního auditu a na jejich vzájemný vztah.

Z pohledu vzájemného vztahu interního a externího auditu hovoří literatura o čtyřech možných podobách (např. Laurová, 2011 a také Zíková, 2007), které se od sebe odlišují mírou

⁶ Příspěvek je jedním z výstupů grantového projektu „Empirická racionalizace zásadních změn v evropské auditorské legislativě z pohledu auditorské profese v ČR (se zaměřením na vzdělávání v oblasti auditu, kvalitu auditu a problematiku oligopolu na auditorském trhu)“, který je financován z prostředků IGA VŠE v Praze.

spolupráce obou typů auditu. Tzv. koexistence se vyznačuje tím, že oba audity pracují relativně samostatně. Hlavním důvodem je odlišné poslání obou auditů, přičemž takovýto vztah může vést k nesprávné interpretaci zjištěných výsledků. Druhým typem je tzv. koordinace, charakteristická větší mírou spolupráce interního a externího auditu. I v tomto případě pracují interní a externí auditor samostatně, ale již dochází k výměně relevantních informací vyplývajících zejména z analýzy rizik. Třetí typ vztahu obou auditorů je tzv. integrace. Vyznačuje se vyšší mírou spolupráce a společným plánem auditu. Oba audity se snaží porozumět práci toho druhého za účelem využití výsledků pro vlastní potřeby. Dochází tak ke vzájemnému sdílení informací vyplývajících z analýzy rizik. Taková spolupráce vede k lepšímu porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému podniku a následnému spolehnutí se na něj ze strany externího auditora. Nejtěsnější vztah spolupráce je označován jako tzv. partnerství, kdy mezi oběma skupinami auditorů probíhá vzájemná komunikace, plánování, koordinace a společně si také rozdělují práci související s auditem. Tato ideální forma vztahu se vyskytuje výjimečně, a to z důvodu možného ohrožení nezávislosti a rozdílné výchozí funkce obou typů auditu.

1. Historie statutárního (externího) auditu

V historických zdrojích lze nalézt zmínku o auditu již ve třetím století před naším letopočtem, kdy římscí vládci měli své tzv. kvestory, jejichž úkolem bylo kontrolovat účetnictví tehdejších provincií. Kvestoři měli povinnost účtovat před shromážděním, složeném z posluchačů. V této době vzniklo pravděpodobně i samotné slovo „audit“, odvozené od latinského slova „audire“, tedy poslouchat.

Naši době bližší je však počátek minulého století, kdy v průmyslově nejvyspělejších zemích Evropy (především ve Velké Británii) a také ve Spojených státech došlo k tzv. průmyslové revoluci. Ta byla charakteristická hospodářským a technickým rozvojem, což s sebou přinášelo požadavek na vyšší investiční náročnost a vyšší potřebu kapitálu. V tomto období začaly vznikat také první akciové společnosti a v souvislosti s tím rostla potřeba specifické formy ochrany vlastníků.

„Auditoři“ byli zakotveni v zákoně poprvé v roce 1844 ve Velké Británii (Companies Act 1844), avšak nešlo o auditory v dnešním slova smyslu, jelikož tento zákon stanovil, že jeden nebo více akcionářů prověřuje bilance společnosti, za jejichž sestavení je odpovědný ředitel společnosti (Kralíček, 1997). Akcionáři získali zákonné právo kontrolovat účetní knihy a výkazy a mohli se rovněž dotazovat úředníků, managementu a zaměstnanců společnosti na skutečnosti nutné k provedení auditu. Výsledkem auditu byla ověřená bilance a doprovodná zpráva k ní, přičemž kopie byly zasílány všem akcionářům. Následoval zákon z roku 1856 (Companies Act 1856), ten umožnil, aby byl audit prováděn na bázi dobrovolnosti. To trvalo poměrně dlouhou dobu až do roku 1900, kdy vzešel v platnost nový zákon Companies Act 1900, který stanovil, že audit je povinný pro všechny akciové společnosti, a že osoba provádějící audit musí být na auditovaném subjektu nezávislá. Otázce vzdělanosti auditora nebyla v této době věnována taková pozornost, jako je tomu dnes. Cílem auditu bylo odhalit chyby, nesprávnosti a podvody a vyjádřit, zda účetní výkazy jsou „pravdivé a bezchybné“ (truth and correctness). Takový přístup k auditu přetrvával až do roku 1948 (Companies Act 1948). Tehdy zákon uložil akciovým společnostem několik povinností. První z nich spočívala v předkládání výkazu zisků a ztrát akcionářům v ročních intervalech. Dále musely společnosti informovat veřejnost o základních účetních politikách používaných při sestavení účetní závěrky, sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a zveřejňovat i účetní politiky skupiny. Průlomem na úrovni auditorské profese byl požadavek na odborné vzdělání auditorů. Nově

mohla audit provádět jen profesně kvalifikovaná osoba účetního znalce. Tento průlomový zákon změnil v neposlední řadě rovněž přístup k samotnému auditu. Auditori začali ověřovat, zda výkazy podávají „pravdivý a věrný obraz“ (true and fair view). Toto pojetí přetrvává v podstatě po celém světě dodnes.

V následujících letech byly vydány další zákony, které s sebou přinesly celou řadu změn. Např. zákon z roku 1976 obsahoval ustanovení o jmenování, odvolání, odstoupení, finančních úhradách a kvalifikaci auditora. Následoval zákon z roku 1980, který umožnil vyjmout malé a střední podniky z auditu. Za zmínku stojí ještě zákon z roku 1985, ten stanovil povinnost ověřovat informace uváděné ve výroční zprávě a vliv rozdělení zisku na finanční situaci podniku.

V České republice se o auditu začalo hovořit ve srovnání s vývojem ve světě o mnoho let později. Teprve v roce 1989 byla vydána Federálním ministerstvem financí vyhláška č. 63/89 Sb., o ověřovateli (auditech a jejich činnosti), a vztahovala se především na účetní závěrky podniků se zahraniční majetkovou účastí. Vyhláška byla nahrazena zákonem č. 524/92 Sb., o auditech a Komoře auditorů České republiky. Následoval zákon č. 254/2000 Sb., o auditech, který vznikl z důvodu vstupu ČR do EU (Zadáková, 2015). Aktuálně platný je z. č. 93/2009 Sb., o auditech a o změně některých zákonů.

V současné době je externí audit, resp. auditorská profese přísně regulována. V podmínkách ČR musí auditori vykonávat svou činnost v souladu s výše uvedeným zákonem, s předpisy Komory auditorů České republiky, u níž jsou auditori registrováni a která kontroluje jejich činnost, se Směrnicemi a Nařízeními EU a Mezinárodními auditorskými standardy.

2. Historie interního auditu

Počátky interního auditu se datují v období přelomu 30. a 40. let minulého století ve Spojených státech. Ve srovnání s externím auditem jde o poměrně mladou ekonomickou disciplínu. Důvodem pro její vznik byla především narůstající velikost a složitost podniků. Svě uplatnění našel interní audit nejdříve v podmínkách velkých bank a pojišťoven a až poté se rozšířil do jiných odvětví. Přibližně od 80. let minulého století je interní audit považován za imanentní součást každé účetní jednotky, jejíž velikost, složitost či globální působení může s výhodou využít funkcí, jež interní audit nabízí (Müllerová, 2014). Hlavní náplň činnosti interních auditorů spočívala zpočátku v odhalování podvodů. V roce 1933, kdy byl v USA schválen zákon o cenných papírech, se začal předmět zájmu auditorů postupně měnit.

Interní auditory sdružuje od roku 1941 Institut interních auditorů (IIA) se sídlem na Floridě, který dnes představuje nadnárodní profesní organizaci interních auditorů. V současné době má 170 000 členů ze 170 zemí světa. Institut se zaměřuje na propagaci činnosti interních auditorů, vydává profesní standardy interního auditu (Standards for Professional Practice of Internal Auditors), organizuje školení, semináře, konference apod. Interní auditori, kteří uspějí u všech povinných zkoušek, získají titul CIA (Certified Internal Auditor). Vedle této obecné certifikace mohou získat ještě další specializované certifikace a s nimi spojený titul. Například interní auditori zaměřeni na testování rizik, kontrolních mechanismů a podnikatelských cílů mohou získat titul CCSA (The Certification in Control Self-Assessment). Titul CFSA (The Certified Financial Services Auditor) hodnotí znalosti a dovednosti auditorů v oblasti principů a praxe auditu v bankovníctví a pojišťovnictví a dále i v oblasti finančních služeb a cenných papírů. Auditorům pracujícím na různých úrovních veřejného sektoru je určen titul CGAP (The Certified Government Auditing Professional). Nutno dodat, že certifikace interních auditorů je dobrovolná ve srovnání se statutárními

auditory, kteří musí prokázat svou odbornost povinně složením auditorských zkoušek a získáním oprávnění, aby mohli poskytovat auditorské služby.

V České republice působí od roku 1995 Český institut interních auditorů, který má v současné době kolem jednoho tisíce členů. Obecně lze říci, že interní i statutární audit se u nás začaly vyvíjet poměrně pozdě ve srovnání s jejich vývojem ve světě. Interní audit se začal v ČR vyvíjet v době rozvoje mezinárodního obchodu a vstupu zahraničních společností na české trhy. Stejně jako ve světě našel nejdříve uplatnění v bankách a pojišťovnách a až později mu přibýly další funkce (hovoří se o auditu operací, auditu jakosti, auditu IT, ekologickém audit atd.). Od roku 2002 vznikla bankám povinnost zřizovat útvary interního auditu.

Český institut interních auditorů se zaměřuje na vzdělávání, výměnu zkušeností a prosazování zájmů interních auditorů. Je členem Evropské konfederace institutů interního auditu (ECIIA), která působí od roku 1982, sídlí v Bruselu a sdružuje organizace interních auditorů z 33 zemí z Evropy a z regionu Afriky a Asie, přilehlého Středozevnímu moři, dohromady s více než 12 tisíci interními auditory.

V našich podmínkách nalezneme zákonnou úpravu interního auditu pouze v případě veřejného sektoru (zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě) a bank (zákon č. 21/1992 Sb., o bankách). Ostatní instituce mohou útvary interního auditu zřizovat dobrovolně a nevztahuje se na ně žádný zákon upravující interní audit.

Stejně jako jiné disciplíny prochází vývojem, ani interní audit nezůstal výjimkou. Postupem času se změnila jeho původní definice, která říkala, že audit je: „*Činnost, kterou vykovává specializovaný personál ve vlastním podniku. Přičemž se jeho činnost vztahuje na všechny druhy operací, které se v podniku uskutečňují tak, aby byla zajištěna vnitřní kontrola a efektivnost řízení, a to nezávisle na výkonu funkce a odpovědnosti vedoucích pracovníků uvedeného podniku.*“ (Dvořáček, 2003). Tato definice odpovídala tzv. **tradičnímu pojetí interního auditu** a zužovala činnosti interního auditu pouze na zkoumání a vyhodnocování vnitřní podnikové kontroly. Nebylo z ní však patrné, zda má na mysli pouze kontrolování nebo všechny kontrolní a řídicí systémy.

Nová definice vydaná Radou Institutu interních auditorů tzv. **moderní koncepce interního auditu** již odráží podmínky spojené s odbornou činností jako je pravdivost, objektivnost, nezávislost a použití metod auditorské činnosti. Podle ní je interní audit definován: „*Interní audit je nezávislá, objektivní, ujišťovací a konzultační činnost zaměřená na přidanou hodnotu a zlepšení provozu organizace. Pomáhá organizaci dosáhnout její cíle tím, že zavádí systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšení efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů.*“ (Dvořáček, 2003; Dvořáček, 2005).

Porovnání tradičního a moderního pojetí interního auditu je zřejmé z níže uvedeného schématu 1.

Funkce auditu jsou většinou zajišťovány vlastními zaměstnanci podniku. V některých případech, kdy velikost podniku si vyžaduje zřídit útvar interního auditu, ale rozsah činností ještě není tak velký, aby si vyžádal zapojení pracovníků na plný pracovní poměr, si podniky mohou najmout specializovanou firmu. V jiných případech může dojít ke kombinaci zaměstnanců oddělení interního auditu a externí firmy. Tato možnost přichází v úvahu tehdy, když relativně malému útvaru interního auditu chybí specializované odborné znalosti, které může nabídnout externí poradenská společnost.

Schéma 1: Porovnání tradičního a moderního pojetí interního auditu

Role interního auditora	Tradiční	Moderní
	Policajt	Poradce
Autorita	Formální	Neformální
Zaměření (hledisko)	Auditní	Podnikatelské
Založená	Na činnostech	Na procesech
Usiluje o	Víceleté pokrytí auditem	Kontinuální pokrytí rizika
Metodologie	Politiky, činnosti a jednání v souladu	Cíle, strategie a procesy řízení rizika
Převažuje	Hledisko finančního účetnictví	Zákaznické hledisko
Osobní perspektiva	Kariérní auditor	Možnost pro zastávání manažerských pozic

Zdroj: Dvořáček, J. Interní audit a kontrola, (2003). str. 8.

3. Profesionální standardy interních auditorů, organizační začlenění útvaru interního auditu a plán činnosti

Interní auditori se při své činnosti řídí auditorskými standardy, stejně jako tomu je v případě statutárních auditorů. Jejich tvorbu, vydávání a uvádění do praxe má na starosti Institut interních auditorů (IIA), který vydal v roce 2009 jejich poslední revizi pod názvem Mezinárodní rámec pro profesionální praxi interního auditu (International Professional Practices Framework). Tento rámec má celkem 6 částí, z nichž první 3 jsou závazné a zbylé 3 jsou více než doporučovány:

- definice interního auditu,
- etický kodex,
- standardy,
- stanoviska,
- doporučení pro praxi,
- návody pro praxi.

Každé 3 roky je u standardů posuzováno, zda je jejich znění stále vhodné s ohledem na měnící se podmínky a zda není zapotřebí provést revizi standardů.

Co se týká organizačního uspořádání útvaru interního auditu v podnikové hierarchii, měl by podléhat výboru pro audit, je-li zřízen, případně dozorčí radě (není-li ustaven výbor pro audit). Přímě podřízen by měl pak být generálnímu řediteli. Ten může rozhodovat o tom, zda bude činnost útvaru utlumena či posílena. V jeho kompetenci je mimo jiného rozhodování o tom, kolik prostředků dostane útvar na provoz, jaké bude jeho technické vybavení, jaké bude mzdové ohodnocení jeho pracovníků apod.

Činnost interního auditu je dána plánem auditu, který by měl být zpracován jak na střednědobé, tak na krátkodobé bázi. Za jeho sestavení obvykle zodpovídá vedoucí útvaru interního auditu. Plán je projednáván s výborem pro audit, příp. s dozorčí radou, a konzultován s managementem podniku. Obsah plánů je dán např. analýzou rizik, zjištěními interních auditorů z předchozích období, zjištěními externích kontrol, podněty statutárního auditora apod. Plán by měl obsahovat rozsah činností a také personální náročnost. V dostatečném předstihu by měl útvar interního auditu informovat příslušnou auditovanou jednotku (část podniku) o tom, že bude podrobena auditu a že musí do určité lhůty poskytnout požadované informace potřebné pro audit. Veškeré informace týkající se auditu musí být zdokumentovány a zarchivovány.

4. Pracovní techniky interních auditorů, zpráva interního auditora

Činnosti, které interní auditor při auditu provádí, jsou natolik různorodé a specifické, že nelze bezesbytku vyjmenovat veškeré jím používané techniky. Lze však z praktických zkušeností uvést alespoň ty nejpoužívanější (Dvořáček, 2003):

- interview – jde o rozhovor s osobou, která má v dané oblasti dostatečné znalosti a zkušenosti,
- analytický přehled – jde o porovnání údajů v čase a prostoru,
- pozorování – systematické sledování určité činnosti, jehož výsledkem je popis a vysvětlení skutečnosti,
- analogie – na základě shody některých znaků různých objektů usuzuje shodu i u ostatních znaků těchto objektů,
- abstrakce – oddělení nepodstatných vlastností jevu od podstatných,
- indukce a dedukce – vyvození obecných závěrů z jednotlivostí (indukce) a naopak (dedukce),
- výběr vzorků – použití náhodného nebo i záměrného výběru vzorku z celého souboru.

Výsledkem celého procesu auditu je zpráva interního auditora. Ta obvykle obsahuje cíl a rozsah auditu, závěry a významná zjištění a navržená doporučení určená k odstranění zjištěných nedostatků. Standardy kladou na zprávu jisté požadavky:

- zpráva nesmí obsahovat chyby,
- zpráva vyjadřuje nezávislý názor auditora,
- zpráva musí být logická, celkově pochopitelná a musí obsahovat jen relevantní a významné informace,
- zpráva nesmí obsahovat nadbytečné informace,
- zpráva by měla přinést auditorovi prospěch a potřebná zdokonalení,
- zpráva obsahuje všechny nezbytné informace,
- zpráva musí být vyhotovena ve stanovené lhůtě.

Vydání zprávy interního auditora musí být schváleno vedoucím útvaru interního auditu, nebo jím pověřenou osobou. Dále musí být stanoveno, komu bude zpráva předána. Spolu se zprávou se vydávají ještě doporučení, která reagují na zjištění, k nimž auditor v průběhu auditu došel. Chybět by neměl ani termín, v němž musí být doporučení splněna. Na tomto místě je vhodné uvést, že interní auditor není ten, kdo rozhoduje o nápravných opatřeních, tím je zásadně vedení společnosti. To znamená, že vedení se může rozhodnout, že na některá doporučení nebude reagovat a nebude přijímat nápravná opatření. Zprávu auditora obdrží i výbor pro audit nebo dozorčí rada. Tím je zajištěno, že případné nerespektování doporučení interního auditora managementem je znovu posouzeno a vyhodnoceno (Müllerová, 2014).

5. ISA 610 - Využití práce interních auditorů při statutárním auditu

Východiskem pro spolupráci statutárních auditorů⁷ (dále také externích auditorů) a interních auditorů při ověřování účetní závěrky či výroční zprávy je mezinárodní auditorský standard ISA 610 – Využití práce interních auditorů. Ten upravuje zejména povinnosti, které má externí auditor, využívá-li práci interních auditorů účetní jednotky. Standard se podrobněji věnuje případům, kdy externí auditor využívá práci interních auditorů pro účely získávání důkazních informací, a dále případům přímé výpomoci poskytované interními auditory, kteří působí za řízení a pod dohledem a kontrolou externího auditora. Interní audit je standardem definován následovně: „*Funkce účetní jednotky interně zajišťující auditorskou a poradenskou činnost, jejímž cílem je posoudit účinnost procesů účetní jednotky v oblasti správy a řízení, řízení rizik a vnitřních kontrol a tyto procesy zkvalitnit*“ (ISA 610, 2013, odst. 14 a). Srovnáme-li definici standardu s definicí Rady Institutu interních auditorů, pak dojdeme k závěru, že i přestože se mohou zdát na první pohled odlišné, mají společný cíl interního auditu, jímž je snaha dosáhnout podnikových cílů cestou zkvalitnění procesů řízení rizik a vnitřních kontrol.

Naproti tomu přímá výpomoc je charakterizována takto: „*Využívání interních auditorů při provádění auditorských postupů, a to za řízení a pod dohledem a kontrolou externího auditora*“ (ISA 610, 2013, odst. 14 a).

Nemá-li účetní jednotka interní audit nebo ho má, ale činnosti interního auditu jsou pro statutární audit irelevantní, nebo pokud externí auditor usoudí, že nevyužije při získávání důkazních informací práce interního auditu, pak se zmíněný standard nepoužije.

V některých zemích je externím auditorům ze zákona zakázáno využívat služeb interního auditu, to však nepředstavuje pro externího auditora překážku v dodržování mezinárodních auditorských standardů.

Ve většině případů zřizují podniky oddělení interního auditu jako součást vnitřního kontrolního systému a struktury správy a řízení. Jaké budou jeho cíle, náplň činnosti, povinnosti, kompetence, odpovědnost a postavení v rámci účetní jednotky, závisí na velikosti a struktuře účetní jednotky a na požadavcích jejího managementu. Problematika spolupráce interního a externího auditu vytváří vztah mezi zmíněným standardem ISA 610 se standardem ISA 315 – Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí. ISA 315 se snaží přiblížit, jak by mohla činnost interního auditu přispět externím auditorům k lepšímu porozumění účetní jednotce. Interní auditoři by měli být ti, kteří znají dokonale procesy, které uvnitř podniku probíhají a mají nad nimi mnohem lepší přehled než externí auditoři. Velmi důležitá je efektivní komunikace mezi oběma stranami, aby mohly být budovány vzájemné vztahy, na základě nichž bude externí

⁷ Tímto termínem označujeme v příspěvku statutární auditory a auditorské společnosti.

auditor informován o významných záležitostech, které by mohly ovlivnit jeho práci. Při rozhodování se o tom, zda je vhodné využít práce interního auditora pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací, posuzuje externí auditor několik faktorů. Zajímá ho především to, zda jsou interní auditoři objektivní, zda jsou dostatečně odborně způsobilí, zda je přístup interního auditu systematický, disciplinovaný a zda zahrnuje i řízení kvality. Nejsou-li předpoklady splněny, pak s vysokou pravděpodobností nevyužije práci útvaru interního auditu. Externí auditor by měl předpokládané zapojení útvaru interního auditu zpracovat do plánu auditu a měl by o tom informovat osoby pověřené správou a řízením společnosti. Ještě před tím by se měl seznámit se zprávami zpracovanými interním auditem k práci, kterou má v plánu využít pro získání poznatků o charakteru a rozsahu auditorských postupů provedených interním auditem. Aby bylo možné posoudit vhodnost práce interního auditu, musí ji podrobit externí auditor auditorským postupům. Jde zejména o posouzení, zda byla práce interního auditu vhodně naplánována, provedena, dozorována, kontrolována a zdokumentována, zda útvar shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožňují učinit patřičné závěry, a zda jsou tyto závěry správné.

Co se týká využití přímé výpomoci od interních auditorů, standard se nepoužije v případech, kdy to zakazují přímo právní předpisy dané země. V opačném případě, kdy to předpisy nezakazují a externí auditor se rozhodne využít přímé výpomoci, je povinen posoudit existenci rizik ohrožujících objektivitu interních auditorů a jejich významnost (včetně dotazování se na jejich zájmy a vztahy, jež by mohly jejich objektivitu ohrožovat). V neposlední řadě by ho měla zajímat také odborná způsobilost pracovníků interního auditu.

Jakmile externí auditor posoudí, zda a v jakém rozsahu bude možné během auditu využít přímou výpomoc od interních auditorů, je jeho povinností informovat o charakteru a rozsahu využití této výpomoci osoby pověřené správou a řízením v souladu se standardem ISA 260 – Řízení kvality auditu účetní závěrky. I přes zapojení pracovníků interního auditu do procesu statutárního auditu musí zůstat podíl externího auditora na auditní zakázce dostatečný, a to s ohledem na jeho výhradní odpovědnost za výrok auditora. Na tomto místě je důležité uvést, že i přesto, že se na auditu podílejí osoby z útvaru interního auditu, veškerá odpovědnost za vydaný výrok zůstává na bedrech externímu auditorovi. Jde o stejnou situaci, kdy auditor potřebuje získat dostatečné a vhodné důkazní informace v oblastech, v nichž nemá dostatečné znalosti a zkušenosti (např. oceňování složitých finančních nástrojů, nemovitostí, nabytých aktiv a převzatých závazků z podnikových kombinací apod.), a využije pro tyto účely tzv. auditorova experta či experta vedení, jak o tom hovoří standard ISA 620 – Využití práce auditorova experta.

Před zapojením interních auditorů do procesu statutárního auditu si musí externí auditor vyžádat písemný souhlas zplnomocněného zástupce účetní jednotky s tím, že se interní auditoři mohou řídit pokyny externího auditora, a že účetní jednotka nebude zasahovat do práce, kterou pro něj budou vykonávat. Zároveň interní auditoři musí dát písemný souhlas s tím, že budou zachovávat mlčenlivost podle pokynů externího auditora a budou jej informovat o všech rizicích ohrožujících jejich objektivitu. Povinnost externího auditora spočívá v řízení práce interních auditorů na zakázce a ve výkonu dohledu a kontroly nad nimi (viz standard ISA 220 – Řízení kvality auditu účetní závěrky).

V dokumentaci auditu musí externí auditor uvést informace o využití práce interního auditu, popř. o využití přímé výpomoci od interních auditorů. V případě využití práce interního auditu nesmí chybět posouzení, zda postavení interního auditu v účetní jednotce a uplatňované zásady a postupy dostatečně svědčí o objektivitě interních auditorů.

Dokumentace musí rovněž informovat o charakteru a rozsahu práce interního auditu, kterou se rozhodl externí auditor využít a důvody tohoto rozhodnutí. Stejně tak musí popsat použité auditorské postupy s cílem posoudit vhodnost použité práce interního auditu.

Rozhodne-li se statutární auditor využít přímé výpomoci od interních auditorů, zahrne do dokumentace auditu (ISA 610, 2013):

- informace o existenci a významnosti rizik ohrožujících objektivitu interních auditorů zapojených do auditu a jejich odborné způsobilosti,
- důvody rozhodnutí týkajícího se charakteru a rozsahu prací provedených interními auditory,
- jméno osoby, jež kontrolovala provedené práce a datum a rozsah kontroly (viz IAS 230 – Dokumentace auditu),
- písemný souhlas zplnomocněného zástupce účetní jednotky s tím, že interní auditoři se mohou řídit pokyny externího auditora, a že účetní jednotka nebude zasahovat do práce, kterou pro něj budou vykonávat (viz také text výše),
- auditní dokumenty zpracované interními auditory poskytujícími přímou výpomoc při auditní zakázce.

Rozhodování o tom, zda využít práce interního auditu není vůbec jednoduché a vyžaduje vzít do úvahy celou řadu faktorů, přičemž auditor by měl uplatnit vždy svůj odborný úsudek. Velmi důležitými faktory jsou objektivita a odborná způsobilost interního auditu. Objektivita představuje schopnost plnit úkoly bez předpojatosti, střetu zájmů či bez přílišného ovlivňování ze strany jiných osob s cílem potlačit odborný úsudek. Interní audit by měl být v rámci podnikové struktury zařazen tak, aby byl podřízen osobám pověřeným správou a řízením nebo orgánu s odpovídajícími pravomocemi. Dále by interní audit neměl mít povinnosti, které nespádají do jeho náplně. Vedení nebo osoby pověřené správou a řízením by neměly ukládat internímu auditu omezení v poskytování informací externímu auditorovi ohledně zjištění, k nimž interní audit při své činnosti dospěl. Při ověřování objektivity interního auditu externí auditor dále ověřuje, zda jsou interní auditoři členy příslušných profesních organizací a zda je členství zavazuje dodržovat profesní normy v oblasti objektivity, případně zda interní pravidla v této oblasti vedou ke stejným cílům.

V souvislosti s posuzováním odborné způsobilosti interního auditu posuzuje externí auditor zejména to, zda je útvar dostatečně a vhodně personálně zajištěn s ohledem na velikost účetní jednotky, jaká jsou pravidla pro nábor interních auditorů, zda auditoři absolvovali školení v dané oblasti a zda mají potřebnou kvalifikaci a praxi, zda mají dostatečné znalosti účetního výkaznictví účetní jednotky a příslušného rámce účetního výkaznictví a zda jsou auditoři členy příslušných profesních orgánů. Členství v profesních orgánech s sebou obvykle přináší povinnost dodržovat profesní normy a požadavek na průběžné odborné vzdělávání, což pozitivně přispívá k rozhodnutí využít práci interního auditu. V zásadě platí, že čím více svědčí postavení, které má interní audit v rámci účetní jednotky, a uplatňované zásady a postupy o objektivitě interních auditorů a čím vyšší je úroveň odborné způsobilosti interního auditu, tím větší bude počet oblastí, kde tuto práci bude moci využít. Avšak je nutné dodat, že silné postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy výrazně svědčící o objektivitě interních auditorů nemohou kompenzovat nedostatek odborné způsobilosti interního auditu. A stejně tak vysoká úroveň odborné způsobilosti interního auditu nemůže vyvážit slabou pozici interního auditu a zásady a postupy nesvědčící dostatečně o objektivitě interních auditorů (ISA 610, 2013).

V některých případech však nelze práci interního auditu využít. Je tomu zejména v případech, kdy rizika týkající se kvality práce interního auditu jsou příliš významná a výsledky takové práce nelze použít jako důkazní informace. Typickým příkladem je podle Etického kodexu IESBA (Etický kodex pro auditory a účetní znalce vydaný Mezinárodní radou pro etické standardy pro účetní odborníky, bod 290.199) situace, kdy externí auditor přijme od svého klienta zakázku na poskytování služeb interního auditu, přičemž výsledky interního auditu budou využity při provádění statutárního auditu (tzv. prověrka po sobě samém). V minulosti k tomuto pochybení došlo v případě společnosti Arthur Andersen. Důvod, proč takový postup není možný, je ten, že tým externích auditorů s vysokou pravděpodobností použije výsledky interního auditu bez toho, aby je náležitě vyhodnotil, resp. aniž by uplatnil stejnou míru profesního skepticismu, jakou by uplatnily jiné osoby, které nejsou pracovníky dané auditorské společnosti.

Dle standardu ISA 610 může externí auditor využít práce interního auditu například v oblasti testování provozní účinnosti kontrol, při provádění testů věcné správnosti nezahrnujících významný odborný úsudek, při pozorování fyzické inventury zásob, při sledování průběhu transakcí týkajících se účetního výkaznictví v informačním systému, při ověřování souladu s požadavky právních předpisů a dále lze také využít audity nebo prověrky finančních informací dceřiných společností, které nejsou významnou složkou skupiny.

Protože externí auditor je tím, kdo nese konečnou odpovědnost za výrok ve zprávě auditora, musí provést při realizaci auditní zakázky významné odborné úsudky zejména v oblasti vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti. Čím je vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni konkrétního zůstatku účtu, skupiny transakcí nebo zveřejněného údaje vyšší, tím více auditorských postupů musí statutární auditor provést sám a méně využívá práci interního auditu pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací. Jinými slovy, čím vyšší je vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, tím přesvědčivější důkazní informace externí auditor potřebuje, a tím větší objem práce musí provést. Auditor by neměl dále podcenit posouzení dostatečnosti provedených testů, posouzení správnosti předpokladu going concern, posouzení významných účetních odhadů, relevantnosti informací zveřejněných v příloze k účetní závěrce a dalších skutečností majících vliv na zprávu auditora.

Samotnému zahájení spolupráce externích a interních auditorů obvykle předchází upřesnění termínu provedených prací, které bude interní auditor provádět, a to včetně jejich charakteru a rozsahu. Podstatné je stanovení významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek (v případě nutnosti úroveň významnosti (materiality) stanovenou pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje) a prováděcí významnosti (materiality). Předmětem jednání je v neposlední řadě navrhnout metody výběru vzorku, určit jeho velikost, dohodnout pravidla pro dokumentaci prací a stanovit kontrolní postupy a postupy prováděné v souvislosti se zprávou auditora.

Efektivnější koordinace prací mezi externím a interním auditorem lze dosáhnout například diskusemi v pravidelných intervalech v průběhu celého účetního období. Jako další účinný nástroj se jeví poskytování informací externím auditorem o všech významných skutečnostech, které by mohly interní audit ovlivnit. A samozřejmě by to mělo platit i opačně - externí auditor by měl být informován o všech významných skutečnostech zjištěných interním auditem, které by mohly mít na jeho práci vliv, tak aby mohl posoudit jejich dopady na auditní zakázku. Externí auditor musí mít tedy přístup ke všem relevantním zprávám interního auditu.

Standard rovněž myslí na situace, kdy externí auditor provádí práce interního auditu znovu. To znamená, že ověřuje závěry, k nimž interní audit dospěl (buď prověřuje tytéž položky prověřené interním auditem, nebo pokud to již není možné, prověřuje jiné položky neproověřené interním auditem, ale musí být jím ověřeným položkám dostatečně podobné). Cílem je získat přesvědčivější důkazní informace o práci interního auditu.

Externí auditor se při opakovaném provádění pravděpodobně více zaměří na ty oblasti, v nichž interní audit uplatňoval při plánování, provádění a posuzování výsledků auditorských postupů větší míru odborného úsudku, a na oblasti s vyšším rizikem významné (materiální) nesprávnosti.

Po revizi z roku 2013 se nově ve standardu objevily odstavce A31 až A41, které se zabývají rozhodováním, zda auditor využije přímou výpomoc od interních auditorů, a pokud ano, tak v jakých oblastech a v jakém rozsahu. Stejně jako v případě využití práce interních auditorů se standard zmiňuje o nutnosti ověřit objektivitu interních auditorů. V rámci toho je nutné posoudit, do jaké míry svědčí postavení interního auditu v rámci účetní jednotky a uplatňované zásady a postupy o objektivitě interních auditorů. Dalším faktorem ohrožujícím objektivitu interního auditu jsou rodinné a osobní vtahy vůči osobě působící v oblasti účetní jednotky, jíž se dané práce týkají, resp., která je za danou oblast zodpovědná. Také blízký vztah k divizi či oddělení účetní jednotky, jichž se práce týkají, představuje možné narušení objektivit interního auditu. Opomenout nelze ani významné finanční zájmy na účetní jednotce v situacích, kdy nejde o odměnu za práci poskytovanou podle stejných podmínek platných pro ostatní zaměstnance se stejným pracovním zařazením.

V případech, kdy nelze snížit existující rizika ohrožující objektivitu interního auditora na přijatelnou úroveň, nelze v žádném případě využít přímé výpomoci interních auditorů. To samé platí u zakázek typu „prověrka po sobě samém“.

K posouzení odborné způsobilosti v kontextu přímé výpomoci od interních auditorů lze uvažovat stejné faktory jako tomu je v případě využití práce interního auditu (viz text výše).

Využití přímé výpomoci přichází pochopitelně v úvahu jen v některých oblastech v rámci celého auditu. Rozhodně není na místě například pověřovat interní auditory k provádění externích konfirmací, což by bylo v rozporu se standardem ISA 505 – Externí konfirmace (odst. 7 a 16). Dle něho je výhradní povinností statutárního auditora mít kontrolu nad těmito konfirmacemi a vyhodnocovat jejich výsledky. Interní auditoři se mohou pouze podílet na shromažďování informací tohoto typu. Jak uvádí standard ISA 610 (odst. A38), pro určení prací, jimiž lze pověřit interní auditory poskytující přímou výpomoc, je relevantní rovněž použitá míra úsudku a míra rizika významné (materiální) nesprávnosti. Je-li např. oceňování pohledávek vyhodnoceno jako oblast s vyšším rizikem, externí auditor může pověřit interního auditora poskytujícího přímou výpomoc kontrolou správnosti klasifikace pohledávek podle stáří. Avšak posouzení adekvátnosti vytvořených opravných položek, vycházejících z této klasifikace, vyžaduje větší než omezenou míru úsudku, a není tudíž správné pověřit touto činností interního auditora poskytujícího přímou výpomoc.

V této souvislosti ještě standard ISA 610 dodává v odst. A39 důležitou větu: „*Nepřiměřené využívání interních auditorů poskytujících přímou výpomoc může bez ohledu na fakt, že jsou řízeni externím auditorem a že nad nimi vykonává dohled a kontrolu, mít **dopad na vnímání nezávislosti externího auditu**.*“ Toho by si měli být externí auditoři při provádění auditu vždy vědomi.

Závěr

V současné době upravují mezinárodní auditorské standardy zvlášť dvě základní podoby spolupráce interního a externího auditu. Jednak jde o situace, kdy externí auditor pro účely získávání důkazních informací využívá práci provedenou interním auditem, a druhá oblast spolupráce se týká přímé výpomoci poskytované interními auditory, kteří působí pod dohledem a kontrolou externího (statutárního) auditora. V souvislosti s tím se také ve standardech objevily nově definice interního auditu a přímé výpomoci. Rozhodování o vhodnosti využít práce interního auditu ovlivňují aspekty, jako jsou postavení interního auditu v rámci účetní jednotky, úroveň odborné způsobilosti interních auditorů a skutečnost, zda je přístup interního auditu systematický a disciplinovaný a zahrnuje i řízení kvality. I když jsou cíle interního a externího auditu účetní jednotky odlišné, některé auditorské postupy prováděné interním auditem jsou obdobné těm, které provádí statutární auditor.

Vzájemná spolupráce může být přínosem pro obě skupiny auditorů, zejména pokud v účetní jednotce je dobře řízen útvar interního auditu. Pokud dojde externí auditor k názoru, že je vhodné využít práce interního auditu, pak může získat významného partnera v účetní jednotce, který mu může být prospěšný zejména v oblasti porozumění činnosti účetní jednotky a jejímu vnitřnímu kontrolnímu systému. Může tak lépe identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nepravdnosti, jelikož interní auditor je perfektně seznámen s procesy a činnostmi, které se v účetní jednotce uskutečňují. Interní auditor tedy může v konečném důsledku napomoci ke kvalitnějšímu řízení rizik i ke zkvalitnění vnitřního kontrolního systému (včetně zvýšení účinnosti procesu účetního výkaznictví). V některých případech mohou být v kompetenci interního auditu také postupy zaměřující se na odhalování podvodů na všech úrovních řízení v účetní jednotce. Předpokladem dobře fungujícího vztahu mezi externím a interním auditem je dostatečná a pravidelná komunikace a dobrá koordinace prací.

Závěrem se nabízí provést srovnání interního a externího auditu, jenž zachycuje níže uvedená tabulka.

Tabulka 1. Srovnání interního a externího auditu

	Externí audit	Interní audit
Vznik	Pol. 19. stol. - Companies Act 1844, zákon o akciových společnostech (Velká Británie).	Přelom 30. a 40. let min. stol., nejprve v bankách a pojišťovnách a později ve velkých podnicích (1941 - vznik Institutu interních auditorů).
Příčina vzniku	Hospodářský a technický rozvoj, vyšší investiční náročnost, potřeba koncentrace kapitálu, vznik nové právní formy podnikání (a. s.), potřeba specifické formy ochrany vlastníků.	Narůstající velikost a složitost podniků - potřeba systematického přístupu zaměřeného na zlepšení provozu firmy.
Cíl	Nezávislé ověření účetní závěrky a výroční zprávy. Vyjádřit nezávislý názor formou výroku s cílem zvýšit důvěryhodnost zveřejňovaných účetních informací.	Zlepšit efektivnost řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy a řízení organizace.

Uživatelé	Vlastníci, potenciální investoři, banky, věřitelé, obchodní partneři, burzy, zaměstnanci, státní správa.	Členové představenstva, vrcholový management a další řídicí zaměstnanci podniku.
Vztah k účetní jednotce	Stojí mimo účetní jednotku, je nezávislý, nesmí být vlastníkem ani zaměstnancem auditované účetní jednotky (viz Etický kodex).	Obvykle zaměstnanec společnosti.
Legislativní předpis	Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech.	Zákon č. 320/2001 Sb., o kontrole ve veřejné správě, z. č. 21/1992 Sb., o bankách.
Povinnost provést audit	Stanovena zákonem či obdobnou právní normou.	Obecně neexistuje, výjimkou bývají banky, pojišťovny a veřejná správa.
Odpovědnost	Za vydaný výrok ve zprávě auditora.	Vůči vedení účetní jednotky či osobám pověřeným správou a řízením.
Kontrola práce	Ze strany KAČR a RVDA.	Ze strany vedení podniku či ČNB (v případě bank).
Předmět auditu	Účetní závěrka a výroční zpráva.	Všechny činnosti uvnitř podniku.
Frekvence auditu	Pravidelně (převážně roční interval s určitými výjimkami).	Průběžně.
Znalosti o účetní jednotce	Omezené - získané v průběhu auditu z externích a interních zdrojů.	Velmi podrobné - získané z každodenní práce.
Prevence a odhalování podvodů	Sekundární funkce auditu - podvody s dopadem na výsledek hospodaření, aktiva a majetkovou podstatu.	Jedna z hlavních funkcí při kontrolní činnosti, zaměřeno na jakékoliv podvody.
Způsob práce	Mezinárodní auditorské standardy (ISA's).	Mezinárodní rámec pro profesionální praxi interního auditu.
Profesní organizace	Komora auditorů České republiky.	Institut interních auditorů.
Vzdělávání	Povinné v rámci systému průběžného vzdělávání.	Závislé na podmínkách členství v profesní organizaci.
Financování činnosti	Auditovanou účetní jednotkou.	Obvykle účetní jednotkou, v níž interní auditor působí.

Zdroj: Vlastní zpracování

Zdroje

- [1] Dvořáček, J. 2005. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck. 1. vydání. 165 s. ISBN: 80-7179-809-6.
- [2] Dvořáček, J. 2003. *Interní audit a kontrola*. Praha: C. H. Beck. 2. přepracované a doplněné vydání. 201 s. ISBN: 80-7179-805-3.
- [3] Králíček, V. *Auditing*. Praha: Oeconomica: 1. vydání. 1997. 138 s. ISBN: 8070798122.
- [4] Komora auditorů České republiky. 2015. *ISA 315 (Revidované znění z roku 2013) Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí* [online]. KAČR, Praha. c2015. [cit. 25. 10. 2015]. <http://www.kacr.cz/file/1716/ISA%20315_final.pdf>.

- [5] Komora auditorů České republiky. 2015. *ISA 610 (Revidované znění z roku 2013) Využití práce interních auditorů* [online]. KACR, Praha. c2015. [cit. 25. 10. 2015]. <http://www.kacr.cz/file/1772/ISA%20610_revised%202013_cz.pdf>.
- [6] Laurová, I. 2011. *Externí a interní audit v podmínkách České republiky*. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze.
- [7] Müllerová, L., Králíček, V. a kol. 2014. *Auditing*. Praha: Oeconomica: 1. vydání. 458 s. ISBN: 978-80-245-2018-6.
- [8] Zadáková, V. 2015. *Externí a interní audit v praxi*. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze.
- [9] Zíková, L. 2007. *Externí audit a jeho spolupráce s auditem interním*. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze.

Kontakty:

Ing. Marek Jošt

marek.jost@vse.cz

Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3

prof. Ing. Libuše Müllerová, Csc.

muller@vse.cz

Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3

Možnosti využití systému Monitor pro kontrolu hospodaření obcí

Potencial utilization of Monitor system for control of municipality economy

Jana Singerová

Abstract

Municipality economy is managed through annual budget and it is subject to regular review or by regional office or by auditors. This study is based on empiric review of 80 selected municipalities and its economy regarding the type of control and results achieved. As a secondary result the frequency of auditors involved in the audit were found 3 auditors specializing in municipality audits. The ratio between review executed by auditors and executed by regional office show slightly higher number of auditors involved. Results of control are overall satisfactory, majority of municipalities passed without errors or mistakes. It is obligatory for all municipalities to report the financial statements and report FIN 2-12M (budget spending check) to the Integrated information system of Treasury and to the Central accounting system information of state. In December 2013 was made available analytical part of portal, which allows dynamic data analysis using advanced tool for reporting called Monitor. Monitor gives to users set of reports, which can be adjusted directly by users and can substitute as a tool for better awareness, how the public funds are spend.

Keywords: municipality, Monitor, financial statements, reports, audit

JEL classification: H83

Úvod

V České republice bylo k 31. 12. 2014 evidováno 6220 obcí a měst. Hospodaření obcí a jeho kontrola je zejména upravena zákonem č. 420/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí a zákonem č. 250/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. V roce 2009 byl Ministerstvem financí zahájen projekt Státní pokladna (Integrovaný informační systém Státní pokladny, dále jen IISSP), tedy systémového řešení řízení veřejných financí v České republice. V lednu 2010 byla spuštěna část Centrální systém účetních informací státu (CSUIS), v roce 2012 Realizace rozpočtů, Příprava rozpočtu a Platební styk. Mezi klíčové funkce Státní pokladny patří centralizace příjmů, řízení výdajů, řízení státních aktiv, řízení likvidity a řízení státního dluhu. Do podpůrných pak finanční plánování, platební styk, kontrola, účetnictví a výkaznictví. Pro obce to znamená povinnost vykazovat pravidelně prostřednictvím portálu IISSP účetní závěrku (rozvahu, výkaz zisku a ztrát, přehled o finančních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu) a finanční výkaz FIN 2-12M (přehled pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí). Součástí IISSP je informační portál Monitor, který umožňuje přístup k rozpočtovým a účetním informacím, které jsou čtvrtletně aktualizovány. Pro obce to znamená možnost využít tento portál pro zobrazení jak dat vlastních, tak dat ostatních obcí, což jim umožňuje srovnávat hospodaření navzájem. Dále ze zákona č. 420/2004 Sb., vyplývá povinnost nechat si přezkoumat hospodaření. Obce a dobrovolné svazky obcí se mohou rozhodnout, zda o přezkum požádají krajský úřad nebo zadají tento přezkum auditorovi nebo auditorské společnosti. Předmětem zkoumání této práce je využití auditorů, resp. krajských úřadů pro přezkum hospodaření obcí na vybraném vzorku, spolu s ukázkou možnosti využití informačního portálu Monitor. [1]

1. Hospodaření obcí a kontrola jejich hospodaření

1.1. Struktura obcí v jednotlivých vinařských podoblastech

V České republice bylo k 1. 1. 2005 evidováno 6220 obcí a měst. Obce povinně ze zákona (zákon č. 475/2013 Sb. pro rok 2014, zákon č. 345/2014 Sb. pro rok 2015) sestavují rozpočet na příslušný kalendářní rok, a to v členění podle vyhlášky o rozpočtové skladbě (pro rok 2014 vyhláška 464/2013 Sb., pro rok 2015 vyhláška 363/2014 Sb.). Podle platné rozpočtové skladby se klasifikují jednotlivé příjmy a výdaje v rozpočtech obcí. Příjmy, výdaje a tzv. financování představují reálně přijaté nebo vydané peněžní prostředky sledované na vybraných syntetických účtech účtové osnovy. Jedním z hlavních výstupů z rozpočtu je výkaz FIN 2-12M – výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu územních samosprávných celků, regionálních rad a dobrovolných svazků obcí. Na rozdíl od rozpočtu je účetnictví založeno na akruálním principu, tj. účetní operace se zachycují do období, se kterým věcně a časově souvisí, a to bez ohledu na samotný tok peněz. Jedním z hlavních výstupů z účetnictví je Účetní závěrka, která obsahuje výkazy rozvahy, výkaz zisků a ztrát, případně přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu. Tyto výkazy slouží pro sestavování tzv. účetních ukazatelů. Pro analýzy v této práci jsem zvolila vzorek vinařských moravských obcí. Jednotlivé obce jsou příslušné dle vyhlášky 254/2010 Sb. k jednotlivým vinařským podoblastem. V Čechách se jedná o podoblasti Mělnickou a Litoměřickou, na Moravě jsou 4 oblasti – Mikulovská, Velkopavlovická, Slovácká a Znojenská. Vzhledem k tomu, že obě české podoblasti jsou svou rozlohou v poměru k moravským podoblastem v podstatě zanedbatelné (necelá 4 % ha výměry vinic), pracuji dále jen s obcemi z moravských podoblastí. V tabulce 1 jsou uvedeny základní ukazatele pro jednotlivé podoblasti, tj. celkový počet vinařských obcí, počty obyvatel a celková osázená plocha vinic. V Mikulovské podoblasti jsou největší obce Mikulov (7 tis. obyv.), Pohořelice (4,6 tis.), Valtice (3,6 tis.), ve Slovácké Uherský Brod (25,8 tis.), Břeclav (24,7 tis.) a Kyjov (11,4 tis.). Do Velkopavlovické oblasti patří Brno (385,6 tis.), které ovšem není typickou vinařskou oblastí, Bučovice (6,3 tis.) a Slavkov u Brna (6,2 tis.). Ve Znojenské oblasti jsou 3 největší města Znojmo (34,1 tis.), Ivančice (9,4 tis.) a Moravský Krumlov (5,7 tis.). Zbývající obce (kromě třech největších) pak mají tyto průměrné počty obyvatel – Mikulovská podoblast 797 obyv., Velkopavlovická 1466 obyv., Slovácká 1570 obyv. a Znojenská 727 obyv.

Tab. 1. Počty vinařských obcí, počty obyvatel a plochy osázených vinic jednotlivých vinařských oblastí

Data	Litoměřická	Mělnická	Mikulovská	Slovácká	Velkopavlovická	Znojenská	Celkem
Počet vinařských obcí	30	37	30	117	70	90	374
Počet obyvatel k 1. 1. 2015	223 765	1 400 446	37 138	241 120	496 781	112 640	2 511 890
Plocha vinic k 31. 7. 2014	301,16	351,27	689,05	354,23	4 846,43	126,22	668,36
Plocha vinic poměrně	1,70%	1,99%	26,54%	24,64%	27,43%	17,69%	100,00%

Zdroj: UKZUZ, MVCR, vlastní úprava

1.2. *Kontrola hospodaření obcí*

Obcím ze zákona č. 420/2004 Sb. § 2, odst. 1 vyplývá povinnost přezkoumání údajů o ročním hospodaření, zahrnující kontrolu plnění příjmů a výdajů rozpočtu, finanční operace, týkající se tvorby a použití finančních fondů, náklady a výnosy vyplývající z podnikatelské činnosti, peněžní operace mezi dvěma nebo více územními celky a finanční operace týkající se cizích zdrojů, hospodaření s prostředky poskytnutými z Národního fondu a vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, případně k jiným rozpočtům. Obce jsou oprávněny požádat o přezkoumání hospodaření příslušný krajský úřad, případně tomuto oznámit, že se rozhodly zadat přezkoumání auditorovi nebo auditorské společnosti. [1] Přehled způsobu přezkoumání je uveden v tabulce 2. Z každé podoblasti bylo vybráno 20 největších obcí. U 21 obcí se nepodařilo zprávu o přezkoumání hospodaření za rok 2014 dohledat. Přezkoumání auditorem případně auditorskou společností zvolilo celkem 33 obcí, přezkoumání krajským úřadem 26 obcí.

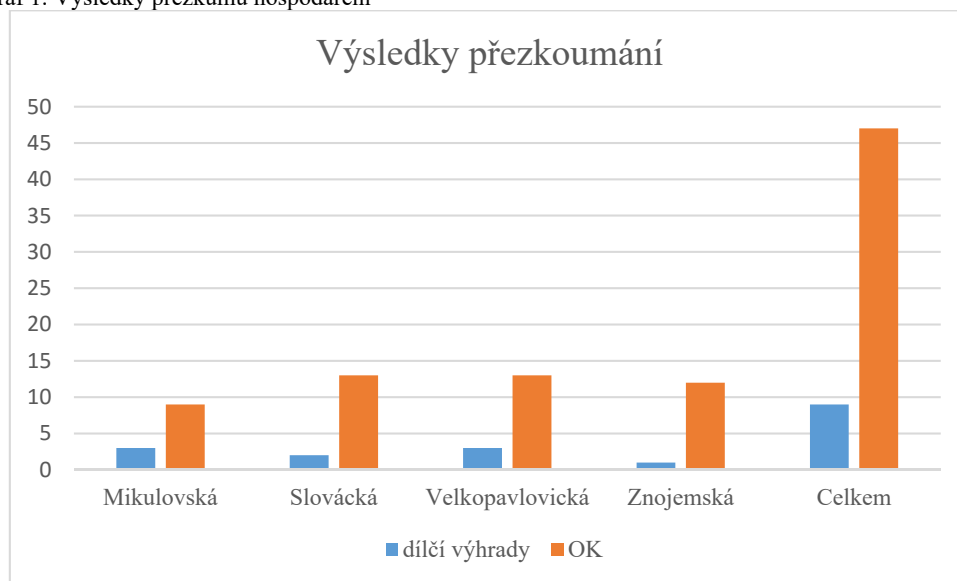
Tab. 2. Způsob přezkoumání hospodaření (vzorek 20 největších obcí v každé podoblasti)

Přezkoumal	Mikulovská	Slovácká	V. Pavlovická	Znojemská	Celkem
nedohledáno	6	4	4	7	21
auditor	7	11	9	6	33
Krajský úřad	7	5	7	7	26
Celkový součet	20	20	20	20	80

Zdroj: webové stránky jednotlivých obcí, vlastní zpracování

Z výsledků přezkoumání hospodaření vyplývá, že u většiny obcí nebyly zjištěny chyby ani nedostatky. Nejméně chyb bylo nalezeno ve Znojemské podoblasti. Mezi chyby, které byly auditorem nebo krajských úřadem zjištěny, patří například zadávání veřejných zakázek v rozporu se zákonem, nedodržení postupu stanoveného zákonem o účetnictví, chybějící náležitosti inventurních soupisů, nevyvěšení záměru obce na úřední desce. Z celkového počtu přezkoumání s nalezenými chybami připadá na krajské úřady 7 přezkoumání, na auditorská 2.

Graf 1. Výsledky přezkumu hospodaření



Zdroj: webové stránky jednotlivých obcí, vlastní zpracování

Při zkoumání těch obcí, které si pro přezkoumání hospodaření vybraly auditorskou společnost je zřejmé, že jsou auditoři, kteří se na přezkum hospodaření obcí specializují. V tabulce 3 je uveden přehled 3 nejčastěji se objevujících auditorů.

Tabulka 3. Auditori a počty auditů

Auditor/audit. firma	č. oprávnění	Počet kontrol
Ing. Dvořák František	1205	6
Audit-Daně	198	5
Audit Brno	373	4

Zdroj: webové stránky jednotlivých obcí, vlastní zpracování

2. Portál Monitor a využití jeho analytické části pro rozbor hospodaření obcí

2.1. Portál Monitor

Monitor je specializovaný informační portál Ministerstva financí, který umožňuje široké veřejnosti on-line přístup k rozpočtovým a účetním informacím ze všech úrovní státní správy a samosprávy. Základní verze portálu byla spuštěna v květnu 2013 a v prosinci 2013 byla zpřístupněna analytická část portálu, která umožňuje dynamickou analýzu dat. Podkladem pro výstupy jsou informace ze systému Stání pokladny (IISSP) a Centrálního systému účetních informací (CSÚIS), které jsou čtvrtletně aktualizovány. Monitor také zajišťuje zveřejňování účetních závěrek organizačních složek státu. V systému Monitor je možné zobrazit vybrané finanční a účetní ukazatele.

Mezi dostupné finanční ukazatele patří:

- Příjmy (konsolidované), tj. příjmy očištěné o pohyby peněžních prostředků mezi bankovními účty organizace
- Výdaje (konsolidované), tj. výdaje očištěné o převody peněžních prostředků mezi bankovními účty organizace
- Saldo příjmů a výdajů (konsolidované), přičemž kladnou hodnotou se rozumí přebytek, zápornou schodek. Hodnota salda vždy musí odpovídat hodnotě financování (s opačným znaménkem)
- Přijaté půjčené prostředky – úhrn jistin vydaných dluhopisů a jistin jiných přijatých půjčených prostředků v rámci příslušného kalendářního roku.
- Hrazené úroky z půjčených peněžních prostředků bez úrokových plateb vstupujících do pořizovací ceny dlouhodobého majetku
- Uhrazené splátky jistin půjčených prostředků k vydaným dluhopisům a jiným přijatým půjčeným prostředkům v rámci kalendářního roku
- Dluhová služba celkem, což je součet uhrazených úroků a splátek

Mezi dostupné účetní ukazatele patří:

- Majetek celkem, který organizace používá pro poskytování veřejných statků a veřejných služeb daňovým poplatníkům. Majetek je oceněn v historických, nikoliv tržních hodnotách
- Dlouhodobý hmotný majetek, který je v používání po dobu delší než 12 měsíců. Jedná se obvykle o pozemky, budovy, stroje a zařízení.

- Pohledávky brutto jsou pohledávky v nominální výši (včetně poskytnutých záloh), a to bez ohledu na to, jakou mají splatnost
- Krátkodobé pohledávky brutto, tj. pohledávky v jejich nominální výši, které mají být uhrazeny či jinak splněny do 12 měsíců
- Krátkodobé pohledávky netto – zde je zohledněna pravděpodobnost jejich neuhrazení nebo nesplnění dlužníky
- Krátkodobý finanční majetek – zejména peněžní hotovost, peníze na bankovních účtech, ceniny a cenné papíry
- Cizí zdroje celkem představují ukazatel všech závazků organizace, včetně přijatých záloh
- Dlouhodobé závazky jsou závazky s dobou splatnosti delší než 12 měsíců v nominální výši
- Krátkodobé závazky jsou závazky, které má organizace uhradit do 12 měsíců
- Náklady – za náklad se v případě organizace veřejného sektoru považuje snížení využitelnosti jejího majetku, slouží zejména ke sledování výkonosti organizace.
- Výnosy představují zvýšení využitelnosti majetku obce, jsou tvořeny zejména vybranými daněmi, poplatky, pokutami, získanými dotacemi či granty. V menší míře pak podnikatelskou činností obce.
- Výsledek hospodaření, jehož výsledkem může být buď zisk, nebo ztráta. V případě obcí, případně dalších organizací státní správy je běžná ztráta, neboť obec je primárně zaměřena nikoliv na tvorbu zisku, nýbrž na poskytování veřejných statků a veřejných služeb daňovým poplatníkům.

Výhodou Monitoru je on-line přístup k informacím o hospodaření státní správy. Pro srovnání mezi roky jsou k dispozici data od roku 2010. Na obrázku 1 je zobrazen ilustrativní příklad – základní údaje o Jihomoravském kraji.

Obrázek 1. Základní přehled o rozpočtu Jihomoravského kraje v systému Monitor

[ÚVOD](#) > [ÚZEMNÍ MONITOR](#) > [KRAJ: JIHOMORAVSKÝ](#)

KRAJ JIHOMORAVSKÝ



IDENTIFIKACE

SÍDLO KRAJSKÉHO ÚRADU
Žerotínovo nám. 3/5, 601 82 Brno
PŘÍJMY (KONSOLID.)
23 760 725 tis. Kč
VÝDAJE (KONSOLID.)
21 742 623 tis. Kč
SALDO PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ (KONSOLID.)
2 018 102 tis. Kč
POČET OBYVATEL
1 154 651
POČET OBCÍ
672
POČET DSO
128
Profil kraje
Profil příslušné Regionální rady

Zdroj: Státní pokladna, systém Monitor

2.2. Analytická část portálu Monitor

Tato část portálu umožňuje dynamickou analýzu dat, uživatel si sám definuje výslednou podobu sestavy výběrem požadovaných dimenzí do rozpadů, ukazatelů a filtrů. Systém umožňuje převést data do grafické prezentace či export do formátů PDF a MS Excel. K dispozici je analytický report Porovnání finančních a účetních ukazatelů jak pro stát, tak pro území, dále finanční reporty pro státní i pro územní organizace:

- Globální report
- Příjmy, výdaje a financování státu
- Závazné ukazatele
- Financování územních rozpočtů
- Příjmy a výdaje územních rozpočtů
- Stavby a obraty na bankovních účtech
- Transfery

Monitor také umožňuje zobrazení všech vykazovaných účetních reportů: rozvahy, výkazu zisků a ztrát, přehledu o finančních tocích a o změnách vlastního kapitálu. Přehled o finančních tocích a o změnách vlastního kapitálu vykazují podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví obce, pokud splní dvě podmínky: a to brutto aktiva celkem mají větší než 40 miliónů Kč a roční úhrn čistého obratu větší než 80 miliónů Kč. Většina obcí na svých webových stránkách uveřejňuje účetní závěrku i zprávy o přezkoumání hospodaření, většinou však ve formátu PDF, což není formát vhodný pro analýzy. Tento formát se sice dá převést do formátu XLS, nicméně se jedná o operaci relativně složitou a nedá se vyloučit, že při konverzi nedojde k chybě. Některé obce účetní závěrku nezveřejňují, a povinnost vyhovět zákonu č. 106/1999 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o svobodném přístupu k informacím plní, ale zpoplatňují. Uživatel si v systému Monitor tyto informace může zjistit velice snadno a ve formátu, který dovoluje s informacemi dále pracovat.

Analytický report Porovnání finančních a účetních ukazatelů umožňuje vybrat si vzorek obcí (v tabulce 4 jsou vybrané 2 velké a 2 středně velké obce ze Slovácké vinařské podoblasti). Výstupem je srovnání těchto obcí v základních ukazatelích. Srovnáním obcí Břeclav a Uherské Hradiště, které mají přibližně stejný počet obyvatel, vidíme, že Uherské Hradiště hospodaří s rozpočtem o cca 100 miliónů větším, jeho saldo příjmů a výdajů je 38 mil. Kč, zatímco Břeclav vykázala záporné saldo 3,6 mil. Kč. Uherské Hradiště vykazuje dluhovou službu ve výši téměř 45 mil. Kč, zatímco Břeclav 15,3 mil. Kč. Zajímavé je i srovnání majetku – Břeclav 2,4 miliardy Kč, Uherské Hradiště 3,7 miliardy Kč. Porovnáním výsledku hospodaření zjistíme, že Uherské Hradiště vykazuje téměř 3x větší zisk než Břeclav (47,5 mil. Kč vs. 16,8 mil. Kč).

Při srovnání středně velkých obcí – Ratiškovice a Vracova vidíme, že ačkoliv Vracov vykazuje záporné saldo ve výši 9,1 mil. Kč., jeho výsledek hospodaření je kladný (7,6 mil. Kč). Ratiškovice vykázaly hospodářský výsledek ve výši 16,9 mil. Kč, což je srovnatelné s výsledkem hospodaření téměř 6x větší Břeclavi.

Tabulka 4. Porovnání finančních a účetních ukazatelů (vybrané obce)

Ukazatel	Břeclav	Uherské Hradiště	Ratiškovice	Vracov
POČET OBYVATEL	24 956	25 266	4 074	4 534
PŘÍJMY (KONSOLID.)	482 623 662	597 472 166	72 258 866	66 158 987
VÝDAJE (KONSOLID.)	486 281 291	559 187 244	67 646 623	75 291 716
SALDO PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ (KONSOLID.)	-3 657 629	38 284 922	4 612 243	-9 132 729
PŘIJATÉ PŮJČENÉ PROSTŘEDKY	0	0	0	0

HRAZENÉ ÚROKY	956 928	4 952 059	107 965	12 201
UHRAZENÉ SPLÁTKY JISTIN PŮJČENÝCH PROSTŘEDKŮ	14 378 254	39 492 588	2 000 000	1 571 440
DLUHOVÁ SLUŽBA CELKEM	15 335 182	44 444 647	2 107 965	1 583 641
MAJETEK CELKEM	2 405 063 473	3 710 502 187	412 635 632	458 179 726
DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK	1 883 305 864	2 863 789 578	336 112 890	425 947 943
POHLEDÁVKY BRUTTO	108 138 188	87 151 603	23 773 329	9 469 050
KRÁTKODOBÉ POHLEDÁVKY BRUTTO	105 956 434	68 781 191	21 993 325	9 469 050
KRÁTKODOBÉ POHLEDÁVKY NETTO	68 659 618	53 664 040	21 893 519	9 469 050
KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK	116 597 776	277 302 795	24 958 290	20 121 842
CIZÍ ZDROJE CELKEM	130 371 576	388 505 034	38 959 578	2 030 314
DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	71 814 486	295 421 279	16 076 117	0
KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY	58 557 090	83 309 755	22 883 461	2 030 314
NÁKLADY	425 062 037	526 056 674	38 016 795	56 878 494
VÝNOSY	441 877 626	573 576 731	54 931 225	64 642 122
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	16 815 589	47 520 057	16 914 430	7 763 628

Zdroj: Ministerstvo financí, Monitor, vlastní úprava

Z údajů uvedených v tabulce 4 je možné vypočítat ukazatele poměru pohledávek vůči celkovým příjmům a podíl závazků na rozpočtu. Přehled je uveden v tabulce 5.

Tabulka 5. Dílčí ukazatele pro vybrané obce za rok 2014

Dílčí ukazatele (rok 2014)	Břeclav	Uh. Hradiště	Ratíškovice	Vracov
podíl dlouhodobých pohledávek na rozpočtu	0,45	3,07	2,46	0,00
podíl dlouhodobých závazků na rozpočtu	14,88	49,45	22,25	0,00

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, Monitor, vlastní úprava

Tabulka 6. Stavů na běžných účtech pro vybrané obce k 31. 12. 2014

Položka (název)	Břeclav	Uherské Hradiště	Ratíškovice	Vracov
Základní běžný účet ÚSC	660 449	696 420	91 670	89 851
Běžné účty fondů ÚSC	60 207	108 238	7 999	259
Běžné účty celkem	720 656	804 658	99 670	90 111
Termínované vklady dlouhodobé	0	0	0	0
Termínované vklady krátkodobé	0	136 250	0	0
Zvláštní výdajový účet	0	0	0	0

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, Monitor, vlastní úprava

Pozn.: Stav peněžních prostředků na běžném účte sám o sobě tento ukazatel o finanční situaci příslušné obce, neboť si například při přijetí úvěru na základní běžný účet je tento ukazatel o výši úvěru zkreslen.

Tabulka 7. Příjmy z prodeje dlouhodobého majetku pro vybrané obce k 31. 12. 2014 (v tis. Kč)

Položka (kód)	Položka (název)	Břeclav	Uherské Hradiště
B.II.	Příjmy z prodeje dlouhodobých aktiv	13 231	23 844
B.II.3.	Příjmy z prodeje dlouhodobého majetku určeného k prodeji	13 231	9 684
B.II.4.	Ostatní příjmy z prodeje dlouhodobých aktiv	0	14 159

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, Monitor, vlastní úprava

Prodej majetku obce je závažné rozhodnutí, které sice může vylepšit okamžitou finanční situaci obce, na druhou stranu se jedná o proces nevratný. Může se jednat například o obecní byty nebo pozemky. Pro podrobnější informace je třeba nahlédnout do výroční zprávy obce. Územní organizace si mohou v systému Monitor zobrazit v sekci Územní organizace jednotlivé části výkazu FIN 2-12M:

- Financování územních rozpočtů
- Příjmy a výdaje územních rozpočtů
- Stavby a obraty na bankovních účtech územních organizací
- Transfery a půjčky od státu a regionálních rad přijaté územními organizacemi
- Vybrané záznamové jednotky územních organizací.

V sekci Účetní reporty jsou k dispozici:

- Přehled o finančních tocích
- Přehled o změnách vlastního kapitálu
- Rozvaha
- Výkaz zisku a ztrát.

Závěr

Hospodaření obcí podléhá podle zákona č. 420/2004 Sb. kontrole, kterou provádí buď příslušný krajský úřad, nebo obcí zvolený auditor, případně auditorská firma. Na vzorku 80 zvolených obcí bylo provedeno zkoumání, ze kterého vyplynuly tyto skutečnosti: u přibližně čtvrtiny obcí se nepodařilo (z veřejně dostupných zdrojů) dohledat zpráva o přezkumu ani výroční zpráva obce. U ostatních obcí mírně převažuje forma kontroly auditorem. Výsledkem přezkumu hospodaření je u většiny obcí konstatování, že nebyly nalezeny žádné nedostatky a chyby. Nejčastějšími chybami jsou pak nerespektování zákona o veřejných zakázkách a nedodržení postupů stanovených zákonem o účetnictví. Obce pravidelně aktualizují účetní výkazy – rozvahu, výkaz zisků a ztrát, výkaz o finančních tocích a o změnách vlastního kapitálu na portálu Státní pokladny, kterou spravuje Ministerstvo financí ČR. Na tomto portálu je od roku 2013 přístupná analytická aplikace Monitor, která umožňuje široké veřejnosti on-line přístup k informacím o hospodaření obcí i o hospodaření státu. Aplikace Monitor nabízí široké možnosti analýzy dat, neboť každý uživatel si může sám definovat výstupy, které je možné exportovat z databáze do formátu PDF nebo MS Excel, případně je možné zobrazení ve formě grafů. Nabídka reportů zahrnuje porovnání finančních a účetních ukazatelů, defragmentovaný výkaz FIN 2-12M a účetní reporty z účetní závěrky. Vzhledem k tomu, že ne všechny obce zveřejňují údaje o svém hospodaření a jeho kontrole, jeví se analytický nástroj Monitor jako vhodný prostředek pro zjišťování těchto údajů. Kromě toho dovoluje i srovnání mezi libovolně vybranými účetními jednotkami, které může být přínosné nejen pro uživatele, ale i pro obce samotné, neboť jim umožní velice efektivně porovnávat svoje hospodaření s hospodařením podobně velkých obcí.

Zdroje

- [1] *Zákon č. 420/2004 Sb. o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí*
- [2] *Zákon č. 475/2013 Sb. o státním rozpočtu. 2014*
- [3] *Zákon č. 345/2014 Sb. o státním rozpočtu. 2015*
- [4] *Vyhláška č. 464/2013 Sb. o rozpočtové skladbě. 2014*
- [5] *Vyhláška č. 363/2014 Sb. o rozpočtové skladbě. 2015*
- [6] *Vyhláška č. 220/2013 Sb. o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek*

Kontakt

Ing. Jana Singerová
Jana.singero@gmail.com
VŠE, nám. Winstona Churchilla 4, Praha 3, 130 67
Katedra finančního účetnictví a auditingu

Tento článek byl zpracován v rámci grantu VŠE F1/33/2015 „Empirická racionalizace zásadních změn v evropské auditorské legislativě z pohledu auditorské profese v ČR (se zaměřením na vzdělávání v oblasti auditu, kvalitu auditu a problematiku oligopolu na auditorském trhu)“

Struktura účetních systémů České a Slovenské republiky

The Accounting systems Czech and Slovak republic

Iris Šimíková

Abstract

Státem konstituovaný účetní systém determinuje účetní soustavy. Struktura systému je odrazem účetních tradic a erudice tvůrců. Historicky první zákon o účetnictví z roku 1991 konstituoval strukturu účetního systému do dvou rovnocenných účetních soustav podvojného a jednoduchého účetnictví. Oba suverénní státy začaly od roku 1993 formovat vlastní struktury účetního systému. Impulsem k napsání článku je posun jednoduchého účetnictví v České republice od roku 2016 z marginálního postavení do pozice účetní soustavy. Cílem článku je identifikovat stávající strukturu účetních systémů České a Slovenské republiky a upozornit na změny v účetním systému České republiky od roku 2016. Struktura účetního systému Slovenské republiky je kontinuálně a přehledně tvořena soustavou podvojného a jednoduchého účetnictví. Struktura účetního systému České republiky je tvořena primárně soustavou podvojného účetnictví v plném a zjednodušeném rozsahu a neekvivalentní soustavou jednoduchého účetnictví. Od roku 2016 bude znovu formována soustava jednoduchého účetnictví do pozice volitelné plnohodnotné účetní soustavy pro účetní jednotky.

Keywords: accounting, accounting entity, financial statements, reporting

JEL classification: M41

Úvod

Účetnictví je komplexně vnitřně uspořádaná soustava informací Šimíková (2014). Struktura účetního systému je důsledkem historicko-ekonomické evoluce státního útvaru. V roce 1991 byl vydán v České a Slovenské federativní republice historicky první zákon o účetnictví, který umožňoval vedení účetnictví ve dvou soustavách. Povinností účetních jednotek bylo vedení podvojného účetnictví. Při splnění stanovených podmínek bylo možno vést jednoduché účetnictví. Jako jeden z atributů nového zákona vidí Šlosár (2008) aplikaci filosofie účetnictví na podmínky tržní ekonomiky. Tehdejší účetnictví bylo vedeno ve státních podnicích, podnikajících i nepodnikajících účetních jednotkách. Zákon o účetnictví stanovil principy vedení obou účetních soustav a pro případ porušení povinností byly stanoveny sankce Šimíková a Kordošová (2014). Účetní jednotky začaly budovat své informační účetní soustavy v dimenzích koncepce národního účetního systému.

Rok 1993 znamenal zlom ve společně nastavené vizi budování účetního systému. Slovenská republika (dále jen SR) vydala v roce 2002 nový zákon o účetnictví přizpůsobený podmínkám 21. století a očekávanému vstupu do Evropské unie. Česká republika (dále jen ČR) nevydala nový zákon, novelami upravovala právní předpis z roku 1991. Zákon č. 431/2002 Sb., o účetnictví ustanovil dvě účetní soustavy a formoval a rozvíjel na principu rovnocennosti účetní informační systém SR. Právnícké a fyzické osoby mohou využívat s omezením závislým od typu účetní jednotky obě funkční soustavy. Jednoduché a podvojně účetnictví je upraveno systémem účetního práva. Lukačovičová (2014) zdůrazňuje povinnost všech účetních jednotek účtovat o předmětu účetnictví. Předmětem účetnictví je účtování skutečností o stavu a pohybu majetku, stavu a pohybu závazků, rozdílu majetku a závazků, o výnosech a nákladech, o příjmech a výdajích, o výsledku hospodaření. Obě účetní soustavy mají stejnou pozici, předpisy v oblasti vedení účetnictví jsou dle potřeby upravovány. V ČR byla novelou zákona od roku 2004 zrušena možnost vedení jednoduchého účetnictví pro fyzické osoby. Do zákona bylo vloženo ustanovení o možnosti vést podvojně účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, ale pouze pro právnícké osoby. Tím se pro tyto účetní jednotky stanovila možnost volby mezi jednoduchým účetnictvím, podvojným účetnictvím ve zjednodušeném rozsahu a podvojným účetnictvím v plném rozsahu. Předpisy pro vedení podvojného účetnictví jsou upravovány. Předpisy pro vedení jednoduchého účetnictví jsou

zastaralé a neplatné. Tím se soustava jednoduchého účetnictví ČR stala marginální záležitostí vzhledem k účetnictví podvojnému.

Rok 2016 přinese významnou novelu zákona o účetnictví v ČR. Aplikací směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU bude radikálním způsobem znovuoživena soustava jednoduchého účetnictví. Březinová (2014) zdůrazňuje zajímavý historický vývoj jednoduchého účetnictví v ČR. Připouští, že by tato účetní soustava zasluhovala větší pozornost. Novelou zákona od roku 2016 tedy nebude soustava jednoduchého účetnictví definitivně zrušena, naopak v dalších letech se bude znovu koncipovat do podoby funkční informační soustavy. V souvislosti s legislativními změnami v účetnictví je nezbytné připomenout rozfázovanou reformu účetnictví státu, která probíhá od roku 2010. Problémy spojené s jejím zaváděním jsou četné a významné. Otrusinová a Pastuszková (2013) popisují principy reformy účetnictví státu, zdůrazňují přechod na akruální princip, současně upozorňují na cíl veřejné správy a tím je výkon veřejného zájmu. Tyto úpravy prokazují oprávněnost tvrzení o flexibilitě účetnictví z aspektu ekonomické vědy. Pakšiová a Janhuba (2012) vyzdvihují myšlenku sepětí teorie účetnictví s potřebami praxe. Dle jejich názoru se účetnictví nikdy nevyvíjelo samoúčelně. Toto stanovisko je kardinálním výchozím bodem legislativních úprav účetního systému.

SR zachovává kontinuální strukturu účetního systému fungováním dvou rovnocenných účetních soustav. ČR ustupuje od tendence útlumu jednoduchého účetnictví. Zaměřuje se na právnické osoby a nabídne jim od ledna 2016 možnost volby. Praxe a čas ukáže, zda tato nově nastoupená cesta je optimální a zda v dalších letech opět dojde k legislativním úpravám ve vedení účetnictví.

1. Cíl, použité metody a postupy

Účetní informační systém umožňuje shromažďovat, poskytovat a uchovat informace. Struktura informačního systému má koncepci, která není neměnná, odráží historické tradice a erudice tvůrců a reaguje na potřeby praxe. Informační systém se skládá z dílčích subsystémů-soustav.

Impulsem k napsání článku je posun jednoduchého účetnictví v ČR od roku 2016 z marginálního postavení do pozice účetní soustavy. Účetní systém SR, vyšlý z analogické pozice roku 1992, určuje jednoduchému účetnictví rovnocennou pozici a je považován od svého vzniku za hodnotnou informační soustavu. Zákon o účetnictví vymezením účetních jednotek současně stanovuje okruh významných subjektů, jejichž hospodaření má být přesně sledováno. Cílem článku je identifikovat stávající strukturu účetních systémů České a Slovenské republiky a upozornit na významné změny v účetním systému ČR od roku 2016. K 1. lednu 2016 se do účetního systému ČR vrací jednoduché účetnictví. Právnickým osobám účetním jednotkám se rozšiřuje možnost zvolit pro ně vhodnou soustavu účetnictví. Volba mezi podvojným účetnictvím ve zjednodušeném rozsahu a znovuoživenou soustavou jednoduchého účetnictví s sebou přinese řadu nejasných situací, které budou muset řešit účetní jednotky. Účetní jednotky tím ponесou dopady správné či nesprávné volby a vzniká otázka, zda praxe opravdu vyvolala potřebu znovuoživení jednoduchého účetnictví.

Pro naplnění cíle článku byly vybrány metody analýzy, komparace a dedukce. Rešerší byla získána znalostní materie z dané oblasti. Získané výsledky se staly východiskem pro diskuzi a vyslovení závěrů. Analýze byly podrobeny struktury účetních systémů ČR a SR. Důležitým faktorem pro výběr státu bylo původně společné formování koncepce a používání účetního systému. Využitím komparace byly identifikovány totožné a rozdílné rysy účetních systémů. Dedukce posloužila pro vyslovení stanovisek v závěru článku.

2. Teoretická východiska

Zákon o účetnictví účinný od ledna 1992 splnil úlohu základní legislativní normy platné pro všechny účetní jednotky. Do té doby bez pragmatické koncepce vedené účetnictví získalo vizi formování v souladu s účetními metodami a současně naplňující funkci informačního potenciálu. Metodologie účetnictví vycházela z kořenů nastavených osobnostmi typu Antonína Skřivana, Karla Petra Kheila st. a Josefa Pazourka, kteří budovali vedení účetnictví na vlastních praktických znalostech a dovedli je publikačně vyjádřit Šimíková (2014). Zákon o účetnictví určoval subjekty považované za účetní jednotky. Za účetní jednotky s povinností vedení účetnictví byly považovány všechny právnické osoby. Pro fyzické osoby byla povinnost vedení účetnictví vázána na splnění dvou podmínek a to provozování podnikatelské nebo jiné výdělečné činnosti a prokazování výdajů vynaložených pro dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. V ustanovení zákona o účetnictví byly účetním jednotkám určeny dvě soustavy a to podvojně nebo jednoduché účetnictví. Neznamenalo to ovšem, že volba účetní soustavy byla plně v kompetenci statutárních orgánů účetní jednotky. Obchodní zákoník omezoval možnost volby tím, že stanovil povinnost podnikatelů zapsaných v obchodním rejstříku vést účetnictví podvojně. Souběžně platila možnost vést účetnictví podvojně vlastním rozhodnutím. Došlo tím k relativnímu omezení určité skupiny subjektů, které prováděly podnikatelskou činnost. Definici podnikání obsahoval tentýž legislativní předpis. Od roku 1992 existovaly dvě rovnocenné účetní soustavy. Soustavu podvojněho účetnictví mohla používat jakákoliv účetní jednotka. Pokud nebyla provozována podnikatelská činnost a současně nebyla zapsána v obchodním rejstříku mohla vést účetnictví jednoduché. Tato struktura platila do konce roku 1992. Rok 1993 přinesl vznik dvou suverenních států a jejich samostatné formování struktury účetních systémů.

Účetnictví SR se koncipovalo do dvou účetních soustav a v této struktuře zůstává do současnosti. Nosným předpisem je zákon o účetnictví vydaný v roce 2002, který nabyl účinnosti v lednu 2003. Předmětem účetnictví dle tohoto zákona je účtování skutečností o účetních případech, kterými jsou dle tohoto zákona stavy a pohyby majetku a závazků, rozdíly majetku a závazků, výnosy, náklady, příjmy, výdaje, výsledek hospodaření účetní jednotky. Účetní jednotky jsou členěny dle zákona do tří hlavních skupin a to: právnické osoby se sídlem na území SR, na území SR podnikající zahraniční osoby a fyzické osoby které podnikají nebo vykonávají jinou samostatnou výdělečnou činnost, pokud prokazují své výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro účely zjištění základu daně z příjmů. Tímto výčtem jsou stanoveny účetní jednotky, právně ustanovené hospodářské jednotky, které vykazují atributy podnikání nebo jiných činností. Všem účetním jednotkám je stanovena povinnost účtovat a to v soustavě podvojněho nebo jednoduchého účetnictví. Zákon o účetnictví v podmínkách SR upravuje nejen výčet účetních jednotek, ale současně rozsah, způsob a prokazování vedení účetnictví, účetní závěrky a determinuje registr účetních závěrek. Jednotlivá ustanovení zákona následně rozvádějí právní předpisy vydávané Ministerstvem financí SR formou opatření. Opatření jsou vydávána pro jednotlivé typy účetních jednotek v souladu s jejich činností Feketeová (2010). V souladu s potřebami praxe dochází k legislativním úpravám, za jednu velmi významnou úpravu od roku 2014 je možno považovat vznik registru účetních závěrek. Registr je informačním systémem veřejné správy, jehož úkolem je umožnit veřejnosti přístup k stanoveným informacím, které povinně obsahuje účetní závěrka. Kašiarová, Majorová a Urbanová (2015) připomínají novou definici účetní závěrky, která je považována v podmínkách SR za strukturovanou prezentaci skutečností, které jsou předmětem účetnictví a jsou poskytovány v souladu s právními předpisy uživatelům. Účetní závěrky jsou ukládány v elektronické podobě a uživatelé k nim mají jednoduchý přístup. Mezní sankcí za neuložení účetní závěrky do registru je zrušení účetní jednotky Šimíková a Kordošová (2014). Zákon o účetnictví SR prošel od nabytí účinnosti

osmnácti novelami a další s účinností od roku 2016 a 2017 jsou již vyhlášeny ve Sbírce zákonů.

Účetnictví ČR vycházelo od roku 1993 ze dvou účetních soustav. Původně rovnocenná soustava jednoduchého účetnictví byla postupem času odsouvána do okrajového postavení a byly měněny podmínky pro možnost jeho vedení. Nejasné právní prostředí zvyšovalo nejistotu a účetní jednotky přecházely z jednoduchého účetnictví na podvojně Šimíková a Kordošová (2014). V roce 2004 se stala ČR členem Evropské unie a v souvislosti s tímto aktem došlo ke zrušení možnosti vést jednoduché účetnictví podnikajícími fyzickými osobami. Úprava názvu podvojného účetnictví jen na samotné účetnictví upevnila trend ústupu od účetnictví jednoduchého. Rekodifikace v ČR od ledna 2014 přinesla i úpravy v účetnictví. Nové terminologické pojmy, úpravy stávajících a zrušení některých byly zakomponovány do zákona, prováděcích vyhlášek a účetních standardů. Účetní jednotkou se nově staly dle občanského zákoníku svěřenské fondy u kterých za vedení účetnictví je odpovědný správce. Dlouholetý vžitý terminologický pojem podnik byl nahrazen obchodním závodem. V předmětu účetnictví byly závazky doplněny o pojem dluhy. Zrušen byl pojem půjčka, náhradou je zápůjčka. Po změnách roku 2014 následují úpravy od ledna 2016, které souvisí s povinností členských států Evropské unie uvést do souladu své legislativní předpisy s evropskými směrnicemi. V souvislosti s vyjitím nové směrnice Evropského parlamentu o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách připomíná Müllerová (2014) povinnost členských států zapracovat účetní pravidla a na ně navazující povinnosti. Při udržení zásady věrného a poctivého zobrazení umožňuje národní úprava snížit administrativní zátěž pro účetní jednotky. Od ledna 2016 budou kategorizovány na mikro, malé, střední a velké. Snížení zátěže se bude týkat mikro a malých účetních jednotek.

Jednoduché účetnictví, původně rovnocenná účetní soustava určená pro podnikající fyzické osoby a nevýdělečné organizace, tlumená od roku 2004, se rokem 2016 opět vrací do zákona o účetnictví a legislativy ČR. Nikoliv pod názvem účetní soustava, ale jen pod názvem jednoduché účetnictví. Vedení jednoduchého účetnictví bude umožněno pouze právními osobám při splnění stanovených podmínek. Účetní jednotka nesmí být plátcem daně z přidané hodnoty, celkové příjmy za poslední účetní období nesmí přesáhnout 3 miliony Kč, hodnota majetku nesmí přesáhnout 3 miliony Kč a účetní jednotka musí být současně jednou z vyjmenovaných právních forem. Možnými právními formami jsou: honební společenstvo, spolek a pobočný spolek, formy odborových organizací, formy organizace zaměstnavatelů, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce která je evidovanou právní osobou. Toto znění obsahuje novela zákona o účetnictví, která byla vydána ve Sbírce zákonů v září 2015 a je účinná od ledna 2016.

3. Výsledky výzkumu a diskuse

Rok 1992 se stal prvním rokem aplikace účetních metod a postupů obsažených v historicky prvním zákonu o účetnictví v regionech českých a slovenských zemí. Povinností všech účetních jednotek bylo vést podvojně účetnictví. V taxativně jmenovaných případech bylo možno vést jednoduché účetnictví s tím, že se jednalo o dvě rovnocenné účetní soustavy. Vznik dvou samostatných států logicky vedl i k samostatnému postupu v legislativních předpisech. Hájek a Režný (2014) zastávají stanovisko, že cíle a koncepce přijaté SR se jeví jako pragmatičtější a úspěšnější než je tomu v ČR.

SR recipovala ke svému vzniku právní předpisy České a Slovenské federativní republiky a v následujících letech je podrobila důkladnému zkoumání. Výsledkem bylo vydání historicky prvního zákona o účetnictví SR, který vycházel z premisy vstupu do Evropské unie. V souladu s mezinárodním harmonizačním procesem docházelo koncepčně k úpravám účetního systému. Feketeová (2010) obhajuje četné úpravy účetnictví SR potřebou řešit

aktuální problémy účetní praxe hlubším využitím účetní teorie. Účetní systém se skládá ze dvou soustav. Účetní jednotky jsou povinny účtovat v soustavě podvojného účetnictví. Při splnění stanovených podmínek lze použít soustavu jednoduchého účetnictví. Jednoduché účetnictví je cíleně určeno konkrétním typům účetních jednotek převážně z oblasti neziskových organizací a podnikajícím fyzickým osobám. Specifikace není důvodem k absenci legislativních předpisů. Naopak, účetní jednotky volící jednoduché účetnictví mají dostatečné a včasné legislativní zázemí ve formě zákona a opatření Ministerstva financí. Tyto předpisy jsou s odkazem na nezbytné úpravy novelizovány a doplňovány dle potřeb tvůrců i uživatelů. Zákon stanovuje povinný rozsah účetních knih, obsah účetních dokladů, formu a obsah účetní závěrky a další údaje, které z účetnictví činí komplexní informační soustavu s vypovídací schopností odpovídající 21. století. Účetní závěrka v podvojném a jednoduchém účetnictví je sestavována v předepsané formě, obsahu a musí být zveřejňována. Jak uvádí Blechová, Janoušková a Sobotovičová (2013) cílem účetní závěrky je poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách, které jsou užitečné pro okruh uživatelů, na kterých spočívá odpovědnost za ekonomická rozhodování. Tím, že závěrka účetních jednotek je zveřejňována v registru účetních závěrek se stává veřejně dostupným dokumentem s důležitou vypovídací schopností. Podle Kašiarové, Majorové a Urbanové (2015) je cílem auditu zvýšení důvěry uživatelů finančních výkazů. Povinnost auditu není v SR dána používanou účetní soustavou, ale vychází ze stanovených podmínek uvedených v zákonu o účetnictví. Konkrétním typům účetních jednotek je povinnost auditu stanovena zvláštním předpisem. I účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví v SR tedy mohou podléhat auditu. Např. nadace a neziskové organizace poskytující všeobecně prospěšné služby. Lze konstatovat, že koncepce účetního systému SR odpovídá požadavkům kladeným ve 21. století na účetní soustavy budované na účetních principech.

ČR analogicky převzala právní předpisy a rovněž je podrobila přezkoumání. Na rozdíl od SR nedošlo do konce roku 2015 k vydání nového zákona o účetnictví. Do roku 2003 fungovaly dvě účetní soustavy. Účetnictví bylo upraveno zákonem o účetnictví a opatřeními Ministerstva financí. Koncem roku 2002 vyšly prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro jednotlivé typy účetních jednotek (tedy i pro vedení jednoduchého účetnictví). Na vyhlášky později navázaly České účetní standardy pro jednotlivé typy účetních jednotek. Od ledna 2003 pozbyly fyzické osoby účetní jednotky možnost vést jednoduché účetnictví, které bylo nahrazeno daňovou evidencí. Od ledna 2004 byla zrušena vyhláška pro vedení jednoduchého účetnictví. Od názvu podvojně účetnictví se začalo ustupovat a zůstal pouze název účetnictví. Přes tuto situaci, mohly právnické osoby vymezené neziskové organizace pokračovat ve vedení jednoduchého účetnictví. V daném období začal převažovat negativní postoj k funkčnosti soustavy jednoduchého účetnictví. Postoj vedl k tlaku na účetní jednotky, aby přecházely do soustavy podvojného účetnictví. Jednoduché účetnictví se stalo marginální záležitostí se zastaralou a neplatnou právní úpravou. Současně v zákonu o účetnictví se objevila možnost vést podvojně účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Neauditované účetní jednotky se mohou rozhodnout pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a rovněž sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu. Přitom není zakázáno při zjednodušeném rozsahu vedení účetnictví sestavit závěrku v plném rozsahu. V roce 2015 tedy existuje podvojně účetnictví v plném a zjednodušeném rozsahu a jednoduché účetnictví neziskových organizací intuitivně vedené více či méně erudovanými osobami.

Pokud se v současné době zmiňuje účetnictví, jde o podvojně účetnictví v plném rozsahu. Hruška (2010) přiznává podvojněmu účetnictví ve zjednodušeném rozsahu rovněž marginální význam a konstatuje nezáměr v oblasti tvorby publikací na toto téma. Jednoduché účetnictví je sporadickou záležitostí neziskových organizací. Situace se ale bude opět zlomově měnit. Od roku 2014 se začaly objevovat signály o znovuoživení jednoduchého účetnictví do pozice rovnocenné účetní soustavy. Březinová (2014) vhodně označuje úlohu směrnice Evropského

parlamentu a Rady 2013/34/EU, když připomíná požadavek na správně vedené účetnictví s důrazem na přednost obsahu před formou. Od roku 2016 se opět dostává do zákona o účetnictví možnost vedení jednoduchého účetnictví.

Struktura účetního systému ČR je budována od roku 1992. Původní vize dvou rovnocenných funkčních účetních soustav, používaných účetními jednotkami, doznala změn vlivem záměrného útlumu soustavy jednoduchého účetnictví. Přitom jednoduché účetnictví má minimálně stejně dlouhou tradici jako účetnictví podvojně. Janhuba (2010) uvádí, že stále existují země používající podvojně účetnictví, kamerální účetnictví a jednoduché účetnictví. Tyto soustavy jsou někdy označovány druhy účetnictví.

Koncipování struktury účetního systému SR je kontinuální od roku 1993. Pravidelně dochází k úpravám předpisů obou účetních soustav. Účetní jednotky využívají obou soustav dle svého typu a rozsahu aktivit. V účetním systému nedošlo k excesům jako v ČR. Pokud je soustava jednoduchého účetnictví zakomponována v účetní legislativě, podmínky pro vedení jsou jednoznačně stanoveny, metodická podpora je dostačující, jedná se o účetní soustavu splňující požadavek věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví.

Struktura účetního systému ČR bude od ledna 2016 obsahovat tři alternativy pro vedení účetnictví. Současně se do zákona o účetnictví dostává kategorizace účetních jednotek. Kategorizace podniků je využívána v ekonomických vědách pro potřeby výzkumu Skokan a Pawliczek (2014). Zákon o účetnictví bude kategorizovat na mikro účetní jednotku, malou účetní jednotku, střední účetní jednotku, velkou účetní jednotku. Pro srovnání SR rozlišuje pouze tři kategorie (mikro, malá, velká).

Závěr

Cílem národní struktury účetního systému je získat průkazné, včasné a spolehlivé informace o hospodaření účetních jednotek. Současně by nemělo vedení účetnictví znamenat nepřiměřenou zátěž pro účetní jednotky. Účetní jednotky musí vést účetnictví v souladu s právními předpisy, aby účetnictví bylo správné. Oprávněným požadavkem účetních jednotek je, aby legislativní úprava odpovídala účetním principům. Účetní soustavy musí mít jednoznačná a dlouhodobě nastavená pravidla, aby se s nimi mohly účetní jednotky seznámit, dodržovat a poskytovat tak odpovídající rozsah účetních informací. Zlomové změny neodpovídají kontinuitě účetních systémů.

Struktury účetních systémů obou sledovaných států se vyvíjí od roku 1992. Změny jsou reakcemi na úpravy v národním měřítku a současně nemohou pomíjet legislativní úpravy hospodářského celku, kterým je Evropská unie. Původní záměr byl, v národním kontextu, vybudovat fungující a mající dostatečnou vypovídací schopnost informační systém účetnictví. S ohledem na vznikající podnikatelské prostředí právnických a fyzických osob byl zformován účetní systém skládající se ze dvou účetních soustav. U právnických osob bylo vycházeno z předpokladu dostatečného znalostního potenciálu v oblasti účetnictví. Výuka účetnictví byla zabezpečována systémem středních a vysokých škol ekonomického zaměření. Erudice v oblasti účetnictví byla vysoce oceňována. Finanční náročnost zpracování účetnictví by byla pro mnohé začínající podnikatele zátěží. Jim byla určena soustava jednoduchého účetnictví, založená na evidování skutečných příjmů a výdajů a stanovení základu daně z příjmů fyzických osob. Druhá skupina, u které vznikl předpoklad zátěže s odkazem na vykonávanou činnost, byla rozvíjející se skupina organizací, které poskytovaly prospěšné služby – neziskové organizace. Od roku 1992 byly právě tyto dvě skupiny aplikovateli soustavy jednoduchého účetnictví.

O účetnictví obou sledovaných států lze konstatovat projití několika etapami s charakteristickými znaky. První etapa se týká roku 1992. Je charakteristická nabytím

účinnosti zákona o účetnictví, definováním subjektů majících povinnost vedení účetnictví, vytvořením celku účetní závěrky sestavované po skončení účetního období. S účetnictvím byla provázána soustava daní. Jednou z funkcí účetnictví bylo vytvořit podklady pro správné stanovení základu daně. Druhá etapa počíná rozpadem společného státu a vznikem dvou samostatných státních útvarů od roku 1993. Je charakteristická platností totožného zákona o účetnictví, tvorbou metodických předpisů – opatření, která byla vydávána Ministerstvy financí pro všechny druhy účetních jednotek. Obchodní zákoník byl legislativním předpisem, který doplňoval povinnosti účetních jednotek podnikatelů. Jednoduché účetnictví je funkční účetní soustavou v obou státech. Třetí etapa počíná rokem 2003, kdy SR vydává komplexně nový zákon o účetnictví v reakci na očekávaný vstup do Evropské unie. Zůstává u struktury dvou účetních soustav, které jsou obsahově i formálně determinovány legislativou. Jednoduché účetnictví je určeno podnikajícím fyzickým osobám a neziskovým organizacím, při splnění stanovených podmínek v zákonu o účetnictví. Obchodní zákoník obsahuje nadále vymezující podmínky pro podnikatele z aspektu účetnictví. ČR ukončuje k prosinci 2003 možnost vedení jednoduchého účetnictví pro fyzické osoby a nahrazuje ji od ledna 2004 daňovou evidencí. Pro právnické osoby začíná tlak na ústup od vedení jednoduchého účetnictví, který trvá až do roku 2007. Rok 2007 přinesl trvalou výjimku pro vybrané neziskové organizace k vedení jednoduchého účetnictví a toto se začalo ztrácet z povědomí uživatelů. Daňová evidence není účetní system, postup vedení vychází z díkce zákona o daních z příjmů pro fyzické osoby. Cílem daňové evidence je stanovení základu daně, nikoliv věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví. Do zákona o účetnictví se naopak dostává možnost vedení účetnictví (od tohoto roku se začíná používat jen pojem účetnictví bez upřesnění podvojně) ve zjednodušeném rozsahu. Tento rozsah je taxativně vymezen pro vybrané účetní jednotky.

Struktura účetního systému SR je charakteristická kontinuitou a přehledností. V souladu s úpravami účetních pravidel jsou tyto informace vydávány ve Sbírce zákonů s předstihem pro zajištění informovanosti uživatelů. Současně je kladen důraz na zveřejňování účetních závěrek, což se týká obou účetních soustav.

Tvůrci struktury účetního systému ČR evidentně preferují radikální změny, místo kontinuálních úprav. Utlumení účetní soustavy a její radikální znovuoživení přinese četné přechody mezi (už opět) podvojným účetnictvím a jednoduchým účetnictvím. Nejasná situace roku 2014 související s novými právními formami neziskových organizací a vedením jejich účetnictví se pravděpodobně bude opakovat. Dojde k narušení zásady srovnatelnosti účetních období. Kategorizace účetních jednotek dává možnost vedení podvojného účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a sestavení účetní závěrky v plném nebo zkráceném rozsahu. Mikro a malé účetní jednotky se budou pravděpodobně rozhodovat zda vést podvojně účetnictví v plném nebo zkráceném rozsahu. Formování jednoduchého účetnictví může vyvolat tlak vedoucí k úpravě, nebo zrušení daňové evidence. Navíc podnikající fyzické osoby mohou stanovit výdaje procentem z dosažených příjmů a získat tímto způsobem základ daně z příjmů.

Přesto, že počátky tvorby struktury účetních systémů ČR a SR měly stejnou výchozí pozici, v současnosti již obsahují národní specifika. Identifikace struktury je nezbytná pro všechny aktivní i pasivní uživatele účetních informací. Identifikace struktury následně umožní porozumět změnám, které vyvolávají potřeby praxe. Nelze opomenout, že účetnictví je vitální ekonomická věda, která neustrnula ve vývoji, ale operativně reaguje na změny v okolním ekonomickém prostředí. Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti plně vystihuje poslání účetnictví.

Dedikace

Tento článek vznikl za podpory Slezské university v Opavě v rámci projektu Interní grantové soutěže reg. č. IGS/2/2015 “Atributy výkaznictví nevýdělečných organizací v dimenzích České a Slovenské republiky.”

Zdroje

- [1] BLECHOVÁ, B., J. JANOUŠKOVÁ, Š. SOBOTOVIČOVÁ. 2013. Analysis of the Relationship between Financial and the Tax Accounting in EU Corporation and their Harmonization. In: *Proceedings of the 8th International Conference Accounting and Management Information Systems research, education and practice: challenges and opportunities* (AMIS 2013). Bucharest: University of economic studies, s. 783-797. ISSN 2247-6245.
- [2] BŘEZINOVÁ, H. 2015. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-640-2.
- [3] BŘEZINOVÁ, H. 2014. Zasáhla nás rekodifikace. In: *Sborník z 9. ročníku mezinárodní vědecké konference Nové trendy 2014*. Znojmo: SVŠE Znojmo, s. 333-339. ISBN 978-80-8734-67-8.
- [4] FEKETEOVÁ, R. 2010. Nový predmet – teória účtovníctva. In: *Sborník z mezinárodní vědecké konference Účetnictví v procesu světové harmonizace*. Jindřichův Hradec: VŠE v Praze a EU v Bratislave, s. 34-38. ISBN 978-80-245-1685-1.
- [5] HÁJEK, L., L. REŽNÝ. 2014. 20 let vývoje české ekonomiky – srovnání se Slovenskem. *E+M Ekonomie a Management*. 17(1), s. 19-31. ISSN 1212-3609.
- [6] HRUŠKA, V. 2010. *Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro podnikatele*. Praha: 1.VOX. ISBN 978-80-86324-85-2.
- [7] JANHUBA, M. 2010. *Teorie účetnictví (výběr z problematiky)*. Praha: Oeconomica. ISBN 978-80-245-1662-2.
- [8] KAŠIAROVÁ, L., M. MAJEROVÁ, T. URBANOVÁ. 2015. *Ako sa pripravíť na audit v mestách a obciach*. Bratislava: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-8168-211-7.
- [9] LUKAČOVIČOVÁ, J. 2014. *Nové podvojně účtovníctvo neziskových organizácií*. Bratislava: SAUNO. ISBN 978-80-970-291-1-1.
- [10] MÜLLEROVÁ, L. 2014. Změní nová evropská směrnice české účetnictví? *Český finanční a účetní časopis*. 2014 (2), s. 131-140. ISSN 1802-2200.
- [11] OTRUSINOVÁ, M., E. PASTUSZKOVÁ. 2013. Accrual Principle accounting in the context of the Reform of Accounting of Public Finance in the Czech Republic . In: *Proceeding of the 4th International Conference on Finance, Accounting and Law (ICFA '13)*. Chania, Crete Island, Greece, August 27-29, 2013, pp. 58-64. ISBN 978-960-474-327-8.
- [12] PAKŠIOVÁ, R., M. JANHUBA. 2012. *Teória účtovníctva v kontexte svetového vývoja*. Bratislava: Iura Edition. ISBN 978-80-8078-445-4.

- [13] SKOKAN, K., A. PAWLICZEK. 2014. Dynamika životního cyklu českých a slovenských podniků ve vybraných regionech. In: *Ekonomický časopis/Journal of Economics*. **62** (7), s. 728-742. ISSN 0013-3035.
- [14] ŠIMÍKOVÁ, I. 2014. Reminiscence protagonistů česko-slovenského účetnictví. In: *Sborník ze Závěrečné konference projektu INOF Inovace v terciárním vzdělávání a trh práce*. Karviná: SU OPF v Karviné, s. 196-200. ISBN 978-80-7510-066-5.
- [15] ŠIMÍKOVÁ, I., A. KORDOŠOVÁ. 2014. Detekce informačního potenciálu účetní závěrky neziskových organizací v podmínkách České a Slovenské republiky. In: *Acta academica karviniensia*. (2014)3, s. 195-207. ISSN 1212-415X.
- [16] ŠLOSÁR, R. 2008. *Dejiny účtovníctva na Slovensku*. Bratislava: Iura Edition. ISBN 978-80-8078-227-6.
- [17] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Zakony pro lidi.cz* [online] [cit. 14.10.2015]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>
- [18] Zákon č. 431/2002 Sb., o účtovníctve v znení neskorších predpisov. In: *Zakony pre ludi.sk* [online] [cit. 14.10.2015]. Dostupné z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2002-431>
- [19] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodný zákonník v znení neskorších predpisov. In: *Zakony pre ludi.sk* [online] [cit. 14.10.2015]. Dostupné z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2002-431>
- [20] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Zakony pro lidi.cz* [online] [cit. 14.10.2015]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

Kontakt:

Autorka: Ing. Iris Šimíková, Ph.D.

Email: simikova@opf.slu.cz

Adresa pracoviště: Slezská univerzita v Opavě Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, Univerzitní náměstí 1934/3, 733 40 Karviná

Tel: 596 398 626

Účel a význam účetní závěrky z pohledu malých a středních podniků – ověření studie Výboru pro německé účetní standardy na datech českých SME s německým kapitálem

Function and importance of SME's financial statement – verification of Accounting Standards Committee of Germany's study on data German investments in to Czech SME's

David Trytko

Abstract

Compared and analyzed are answers on identical or similar questions regarding function and importance of SME's financial statement between Accounting Standards Committee of Germany's study from 2007 and contemporary questioning German investments in to Czech SME's. The German study was based on 400 questionnaires evaluated for ED IFRS for SME's purposes. The amount of Czech reviewed entities are eighth of the German scope. General compliance e.g. on CIT tax base purpose etc. is to be stated, even though there are some differences. They assume some nuances between questioned SME's, which were in the final comparison's analysis eliminated. Any of this circumstance doesn't represent any research limitation. In fact can be opened a serious discussion about probably similar results based on Czech SME's entities study.

Keywords: Function of financial statement, SME.

JEL classification: M41

1. Úvod a cíl

Páteř evropské ekonomiky představují malé a střední podniky. Na celkovém počtu firem činí jejich zastoupení více než 98 %⁸. Podobné dominantní postavení malých a středních firem potvrzují národní statistické údaje: podle údajů českého Ministerstva průmyslu a obchodu zaměstnávají v ČR necelé dva miliony zaměstnanců⁹ a na vývozu se podílejí významnými zhruba 51 % a na dovozu 56 % (Dubský, 2014).

I když podle stejného zdroje v segmentu malých a středních firem v české ekonomice dlouhodobě dominují nejmenší firmy zaměstnávající maximálně devět osob, je třeba si uvědomit, že i v malých účetních jednotkách jsou přítomni zahraniční investoři. Možnost rychlé orientace v základních účetních výkazech bez vážných nedorozumění a potřeby velkého množství vysvětlivek se jeví velmi důležitou. Především to platí v rámci sousedských vztahů, odkud v největší míře přímé zahraniční investice plynou.

O to snazší je to v případě, kdy panuje porozumění na úrovni základních principů a očekávání, které účetní jednotky inherentně mají. Platí snad obecně, že nejlépe si porozumí dva subjekty, které se navzájem nejen znají a mají stejné znalosti a zkušenosti, ale také mají stejná očekávání. V případě účetnictví je to účel a hlavní funkce účetní závěrky, která pro malé a střední účetní jednotky představuje vrcholný výkaz, jenž složí nejen jako příloha k daňovému priznání, ale je také v českých podmínkách zveřejňována.

Shoda na základních funkcích a účelu účetní závěrky je taktéž důležitá jako základní předpoklad pro úspěšnou harmonizaci účetních předpisů. I v tomto případě se nemůže vydařit

⁸ Co do počtu zaměstnanců v EU SME zaměstnávají zhruba dvě třetiny (zhruba 90 - 100 mil.) všech zaměstnanců, z pohledu tvorby HDP vytvářejí jednu třetinu celounijního HDP (Bartovský, 2009).

⁹ Přesný údaj činí 1,8 mil. zaměstnanců (Dubský, 2014).

zdárně sjednotit výklad dílčích informačních požadavků, když neexistuje alespoň základní shoda na účelu a funkci účetní závěrky.

Nejen z těchto důvodů je cílem tohoto příspěvku zjistit a ověřit, zdali chápou české malé a střední účetní jednotky, jež jsou plně či částečně vlastněny německými vlastníky, shodně účel a význam své účetní závěrky a do jaké míry srovnatelně jako malé a střední podniky v sousedním Německu. Záměrem je také otevřít debatu, zdali by podobná studie provedená ryze na českých účetních jednotkách vedla k porovnatelnému závěru.

Nejvhodnější metodou pro ověření výtýčeného cíle se nabízí provedení srovnatelné dotazníkové akce, jakou provedl Výbor pro německé účetní standardy – DRSC. Pro ověření této studie (viz následující kapitola) bylo použito 47 odpovědí na stejné či srovnatelné otázky cíleně dotazovaných českých účetních jednotek. Z matematicko-statistických metod byly použity směrodatná odchylka, analýza rozptylu jakož i shluková analýza.

2. Prověřovaná studie DRSC

Jelikož v současné době není na území České republiky k dispozici žádná rozsáhlejší studie týkající se chápání a očekávání malých a středních účetních jednotek od hlavního účelu účetní závěrky, považuji za přínosné uvést nejdříve závěry studie provedené na čtyřech stech německých malých a středně velkých účetních jednotek (rozesláno bylo 4 000 dotazníků) v průběhu let 2006 a 2007.

2.1. Okolnosti studie

Studii připravili a pod záštitou Výboru pro německé účetní standardy provedli prof. Dr. Axel Haller a Dr. Brigitte Eierle z katedry finančního účetnictví a auditu Univerzity v Řezně (Haller, Eierle, 2007). Záštitu dále převzali Spolkový svaz německého průmyslu (Bundesverband der Deutschen Industrie) a Sněm německé obchodní a průmyslové komory (Deutscher Industrie- und Handelskammertag). Hlavním záměrem studie bylo poznat a analyzovat potřeby malých a středních podniků včetně jejich vlastníků na účetnictví, a ty dále využít v rámci připomínkových řízení IFRS pro SME a BilMoG¹⁰. Cílem bylo také potvrdit vhodnost a příslušnost IFRS pro SME pro německé účetní jednotky bez vazby na kapitálové trhy ve velikosti malých a středních podniků. Pro zjištění těchto okolností byl sestaven 20 stránkový dotazník, jehož jednou z částí byly i otázky týkající funkce a účelu individuální účetní závěrky. Pro jednoznačnost a jednoduchost tohoto příspěvku od ostatních otázek bude abstrahováno¹¹.

Jak je již zmíněno výše, bylo poštou rozesláno 4 tisíce dotazníků, a to včetně omarkované odpovědní obálky. Adresáty byly vždy konkrétní relevantní osoby ekonomického úseku předem vybraných účetních jednotek. Pro jejich výběr byla použita databáze MARKUS evidující celkem 886 tisíc firem zároveň splňující kvalitativní definici SME z připravovaného IFRS pro SME a následně kvantitativní definici malých a středních účetních jednotek podle

¹⁰ Rozsáhlá reforma německých účetních předpisů – Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – se snahou přiblížit konzervativní německé účetnictví IFRS z roku 2008.

¹¹ Jednalo se především o oblast zahraniční angažovanosti a mezinárodního propojení dotazovaných účetních jednotek a také jejich postoj a potřeby harmonizace národních účetních předpisů. Samostatnou částí byly konkrétní otázky na vykazování vybraných bilančních položek, kde se očekával největší rozdíl oproti standardnímu německému účetnímu pojetí.

německých účetních předpisů. Výběr vzorku firem byl stratifikován podle velikosti účetní jednotky a její právní formy. V rámci daného shluku byl proveden náhodný výběr tak, aby v každém z nich bylo vybráno nejméně 250 účetních jednotek. Forma dotazníků a odpovědi byla volena vždy tak, aby byla zabezpečena anonymita.

Pro vyplnění dotazníku nebyla zapotřebí žádná znalost tehdejšího návrhu IFRS pro SME. V případě odbornějších otázek byla jejich formulace uzpůsobena tak, aby z nich nevyplývaly žádné jiné možné varianty či odlišný výklad. V relevantních oblastech byla vždy k dispozici odpověď „nedokáži věrohodně posoudit“. Pouze tímto způsobem mohla být zabezpečena vysoká spolehlivost odpovědí.

Celkově měl dotazník 20 stran a byl rozdělen do několika kroků a stupňů. Ty byly v přípravné fázi ověřeny na cíleně dotazovaném vzorku firem. Před rozesláním dotazníku byl rozeslán informativní motivační dopis o prováděném dotazníkovém průzkumu. Týden na to byl zaslán dotazník a týden před odevzdáním dotazníku byly rozeslány připomínkové dopisy.

Celkem odpovědělo 428 firem, z čehož šest bylo v mezidobí přijato k obchodování na německou burzu cenných papírů, dalších jedenáct nedosáhlo spodní hranici pro malý a střední podnik z pohledu výnosů (tehdejší hranice 216 mil. Kč) a jedna firma přesídlila do zahraničí. Ne ve všech případech byly veškeré otázky odpovězeny, přesto byly odpovědi vždy relevantní a dále použitelné.

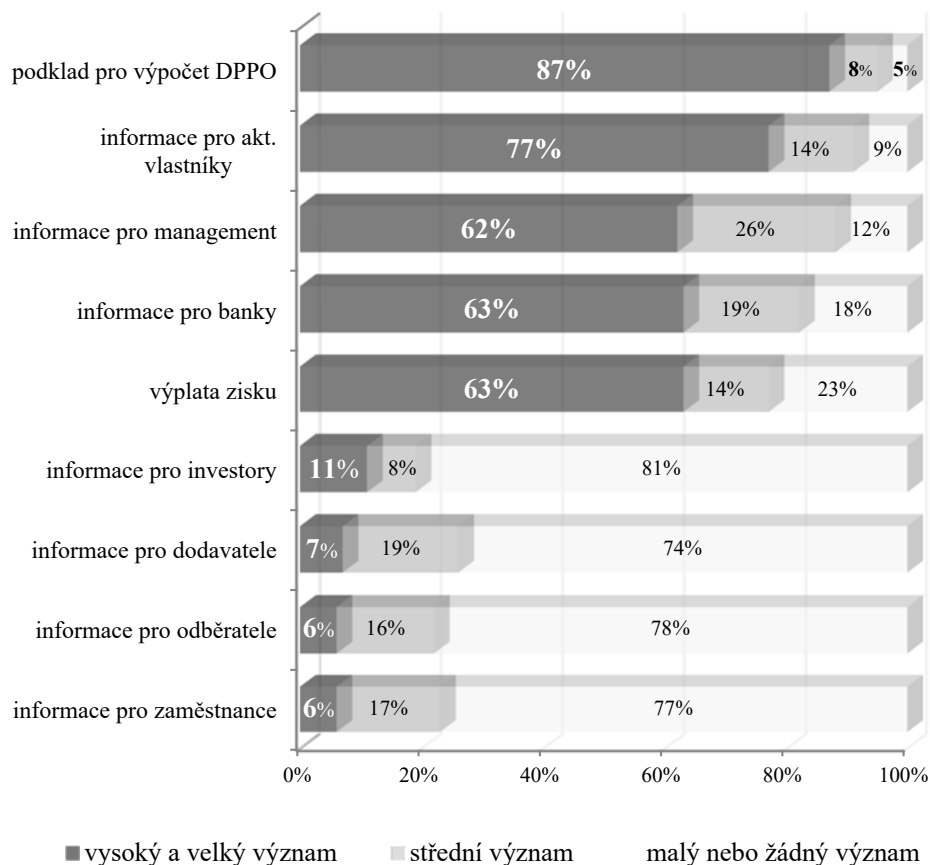
S ohledem na zastoupení malých a středních podniků lze konstatovat téměř proporcionální zastoupení všech velikostí malých a středních firem. Podobně zastoupené jsou i účetní jednotky s ohledem na jejich právní formu. Na tomto místě je potřeba zdůraznit, že častou formou německých účetních jednotek je i komanditní společnost a komanditní společnost, kdy komplementářem je společnost s ručením omezeným (vždy v rozmezí 15 – 30 %). Co se oboru podnikání týče, platí, že přesně jednou pětinou se jednalo o obchodní firmy, ostatní firmy byly výrobní. Nejvíce jich bylo z přesného strojírenství (16 %), investic do nemovitostí a souvisejících služeb (10 %), chemického a petrochemického průmyslu (7 %), zpracování výroba oceli a jiných kovů (7 %), potravinářství, elektrotechniky a optiky a stavebnictví (vždy do 4 %) a ostatních. Pro užší detail viz zmíněná studie.

Ačkoliv byly v rámci výzkumu malé a střední podniky konfrontovány s tehdejší, tj. před reformní úpravou a očekávanými rozdíly německých účetních předpisů oproti IFRS pro SME, její hlavní přínos tkví - s ohledem na záměr tohoto příspěvku - v popisu chápání hlavního účelu a funkce roční účetní závěrky.

2.2. Závěr ověřované studie

S ohledem na výše uvedené lze závěr studie shrnout v následujícím grafickém zobrazení.

Obrázek 1. Hlavní funkce účetní závěrky SME podle studie DRSC



Zdroj: Haller, Eierle, 2007

Podle německých odpovědí je hlavním posláním roční účetní závěrky poskytnout podklad pro stanovení daně z příjmu právnických osob. Posléze se jedná o informační funkci, a to nejdříve adresátů jako jsou banky, vlastníci a vedení společnosti samé. Jako důvod vyhotovování účetní závěrky pro splnění informačních potřeb eventuálních vlastníků - investorů vidí pouze necelá jedna pětina analyzovaných účetních jednotek. Z této skutečnosti se dá usuzovat, že vypovídací schopnost účetních výkazů požadovanou mezinárodními účetními předpisy nehraje tak velkou roli. Na druhou stranu rozdíl mezi stanovením podkladu pro výpočet daňové povinnosti a informační funkcí pro vlastníky není významný.

Z osobního hlediska vidím jako překvapivé až páté, event. čtvrté pořadí vymezené pro výplatu zisku. Vysvětlitelné to může být menší potřebou pravidelné výplaty podílů na zisku jako jednoho z rozdílů mezi malou a velkou, např. kotovanou společností. Tuto možnost připouští i Kunzová (Kunz, 2009), která na základě rozšíření vzorku společností o velké společnosti tvrdí, že význam tohoto účelu roste s velikostí společnosti. Zajímavé v této souvislosti je, že zhruba jedna třetina respondentů vidí jako důležitou či velmi důležitou funkci konsolidované účetní závěrky ve stanovení faktické základny pro rozdělování zisku na úrovni mateřské společnosti; Jako středně až velmi důležitou ji spatřuje dokonce necelá jedna polovina účetních jednotek.

Zajímavé na provedené analýze je potvrzení úvahy, že s velikostí společnosti roste její mezinárodní zapojení, a tím i zájem o mezinárodně uznávané účetní předpisy. Kunzová (Kunz, 2009) zároveň dodává, že rozhodování malých a středních podniků s vazbou na význam účetní závěrky nadále podstatně ovlivňuje faktor nákladů bez dodatečných personálních a poradenských výdajů. Malé a střední podniky požadují, aby účetní předpisy byly snadno pochopitelné, jednoduše a jednoznačně použitelné při minimálním množství povinných údajů. Z pohledu sestavování výkazů pro potřeby zdanění, určení výše dividend a splnění informační povinnosti **by měla existovat jedna účetní závěrka** naplňující všechny relevantní potřeby.

3. Problematika malých a středních podniků s ohledem na jejich vznik a vývoj s vazbou na hlavní účel účetní závěrky

Jak naznačují odstavce výše, s velikostí účetní jednotky se mění funkce a účel chápaný z pohledu jednotlivých adresátů účetní závěrky. Podíváme-li se na tuto problematiku malých a středních podniků z obecného pohledu, lze všeobecně říci, že malé a střední firmy nacházejí adresáty svého účetního výkaznictví nejdříve z pohledu financování v závislosti na své velikosti, dosavadním ekonomickém vývoji a aktuální ekonomické situaci zhruba následujícím způsobem¹² (viz např. Grünwald, Holečková, 2001, nebo Veber, Srpová a kol., 2005), seřazeno podle pro SME postupně možné a dostupné formy financování¹³:

- odběratelský úvěr – předfinancování – přijaté zálohy od odběratelů,
- dodavatelské úvěrování – závazky z titulu nákupu na fakturu,
- závazky vůči zaměstnancům – mzdy,
- závazky vůči státu – daně a odvody,
- bankovní úvěry,
- dlouhodobé dodavatelské úvěrování a
- dlouhodobé bankovní úvěry.

Dalo by se proto předpokládat, že jedním z hlavních adresátů malé firmy jsou především odběratelé a dodavatelé, jakož i zaměstnanci a posléze financující banky a leasingové společnosti. Finanční aspekty a aspekty adresátů jejich účetních závěrek jsou mnohem přesnější pro stanovení rozhraní mezi malou a velkou firmou. Lze je mnohem lépe kvantifikovat, a tím i nezávisle ověřit.

Dokonce jsem přesvědčen, že rozsah a způsob financování, a to včetně docílených úrokových sazeb a nákladů, a to především analýzou odchylek od průměrné úrokové míry obligací velkých společností, nasvědčuje o faktickém stavu nezávislosti na propojení s velkými firmami, jak je naznačeno a uvedeno v definici malých a středních podniků podle EU.

Mezi výhody malých a středních firem z pohledu finančních aspektů patří pouze málo skutečností (např. Císař, 1996, a Hisrich a Peters, 1996, či Vojík, 2007) a navíc jsou vyčerpány na samotném počátku podnikání – při zakládání obchodní korporace: vznik nebývá vždy příliš kapitálově náročný, pokud je postupováno metodou step by step. Potřebné finanční

¹²⁾ Nutno také dodat, že se jedná o hlavní adresáty SME vedle finančního úřadu apod.

¹³ Financování emisí dluhopisů apod. záměrně neuvádím, protože je ve středoevropském prostoru velmi výjimečné. Častější je sice již financování rizikovým kapitálem, přesto dominantním způsobem je bankovní úvěrování. Z počátku fungování firmy je to především kontokorentní úvěr a leasing. Teprve později je to úvěr dlouhodobý či dlouhodobé dodavatelské úvěrování.

částky nejsou významné, zpravidla postačují vlastní či v blízkém okolí vypůjčené finance, a to včetně těch rodinných.

Negativ je několik. Dají se sice shrnout do krátkého výstižného tříslví: *nedostatek kapitálového vybavení*. Ve skutečnosti se jedná ale o soubor několika faktů. V první řadě je to obtížný přístup ke kapitálu, protože ze začátku rozvoje firem nejsou pro finanční instituce a bankovní domy zajímavé. Navíc bez finanční historie. V případě ochoty banky, či dodavatele poskytnout bankovní či dodavatelský úvěr dosahují úrokové sazby nadprůměrných hodnot, což naopak na druhé straně snižuje ochotu úvěr přijmout.

S ohledem na předepsaný rozsah tohoto příspěvku považuji za přínosné uvést výsledek kvantitativního šetření, a to změnu jednotlivých přeúčtování mezi českou a německou účetní závěrkou zřetelně grafickou metodou (viz 5.1.4 - Závěr ověřující dotazníkové akce) a provést tak konfrontaci s předpokládaným významem účetní závěrky pro odběratele, dodavatele, zaměstnance apod.

4. Srovnatelné studie

S ohledem na výše uvedené negativní zjištění o provedené srovnatelné analýze či podobné studii českých účetních jednotek lze konstatovat, že v uplynulých letech bylo na území Německa provedeno sice několik studií řešících problematiku účetních závěrek malých a středních podniků, většina z nich se jednala možností implementace IFRS či IFRS pro SME z jejich strany.

Celkově jich lze v nedávné minulosti zaznamenat zhruba deset¹⁴. V porovnání s ověřovanou studií a mnou provedeným prověřením lze konstatovat, že většina z nich se orientuje ryze na význam IFRS závěrky, nikoliv individuální. Detailnějším porovnáním lze konstatovat také rozdíl v počtu analyzovaných účetních závěrek a také provedeným dotazníkovým šetřením. Odlišnosti se týkají zastoupení účetních jednotek, jejich právní formy apod. Proto nelze provést detailnější porovnání s touto ověřovanou studií, která svým objemem odpovědí nad nimi zřetelně dominuje.

5. Ověření studie

Pro ověření studie může mj. sloužit i provedená cílená dotazníková akce provedená na celkem 47 účetních jednotkách, jež lze rozdělit mezi mikro, malé, střední a velké. Odpovědi na stejně či srovnatelně položené otázky¹⁵ jedné části ověřované studie DRSC bylo provedeno ve dvou cílených šetřeních během tzv. pracovních workshopů – kulatých stolů.

5.1.1. Okolnosti dotazníkové akce

Podnět k provedení dotazníkové akce vznikla při studiu německé literatury v rámci disertační práce s tématem úzce se vážící na německé účetnictví (Trytko, 2015). Kvalitativní část výzkumu je mj. věnována poznání charakteristik malých a středních podniků s cílem objasnit chápání a především změnu vypovídací schopnosti hlavních účetních výkazů malých a středních podniků. Kvantitativní část ověřuje hypotézu zlepšení vypovídací schopnosti na

¹⁴ Například Mandler (2003); KPMG/FH Münster (2004); BDI/Ernst&Young (2005); DIHK/PwC (2005); Oehler (2005); KPMG/FH Münster (2006) und Kajüter/Barth/Dickmann/Zapp (2007)

¹⁵ Ověřovaná studie

základě dat sice malých a středních českých účetních jednotek, jež ale představují německé investice na našem území.

Velmi podobný přístup byl zvolen i pro ověření studie DRSC. Jedná se totiž o odpovědi osob – hlavních účetních, finančních ředitelů a jednatelů účetních jednotek během již zmíněných kulatých stolů – seminářů na ryze účetní téma, jež s tématem dotazníkové akce nesouvisí¹⁶. Na druhou stranu lze právě konstatovat shodu dotazovaných osob – relevantních osob ekonomického úseku účetních jednotek. Výběr firem je sice částečně subjektivní (účetní jednotky s vazbou na Německo – klienti firmy Rödl & Partner, Česko-německé obchodní a průmyslové komory), ale zároveň objektivizován dobrovolnou účastí na semináři. Stejně tak i odpovědi byly plně dobrovolné - nebyly nikterak podmiňovány. Každému účastníkovi semináře byl dodán stejný, nijak neoznačený dotazník. Tím byla zabezpečena anonymita odpovědí. Rovněž je potřeba zmínit, že bylo jako pohnutka – motivace pro vyplnění dotazníku přislíbeno sdělení výsledku dotazníkové akce v případě, že respondent dá k dispozici mail, na který mu budou sděleny agregované odpovědi. Díky této skutečnosti bylo možno vyloučit společnosti, které nesplňovaly kritérium klasifikace malá a střední účetní jednotka. Přesto jako u německé ověřované studie platí, že odpovědi nebylo možno přímo přiřadit konkrétní účetní jednotce.

Ostatní okolnosti a podmínky ověřované a ověřující studie, jako je rozdělení společnosti podle právní formy¹⁷, rozsah dotazníku¹⁸, časový průběh a časový odstup obou dotazování, rozdělení společností na výrobní a obchodní¹⁹, stejně tak i obor podnikání²⁰ až na počet získaných dotazníků nejsou podle mého názoru natolik významné, že by se dala jednoznačně konstatovat nemožnost porovnání obou dotazníkových studií.

5.1.2. Rozdíl počtu porovnávaných účetních jednotek

I když se počet účetních závěrek se může jevit jako relativně malý, je potřeba zmínit rovněž následující dvě skutečnosti.

První z nich je samotný relativní nedostatek dat. Přestože objem přímých německých investic dosahuje téměř jedné pětiny našeho HDP či čtvrtinu celkových přímých investic (ČNOPK, 2013) a početně se blíží k šesti stům firem a podnikatelů v ČR, nelze bez součinnosti více organizací či např. auditorských firem shromáždit takový počet relevantních účetních závěrek českých společností s jakým pracovala ověřovaná studie DRSC.

Zároveň je potřeba mít na paměti, že statistická významnost je závislá na velikosti výběrového souboru a ceteris paribus platí, že ve větším výběrovém souboru zjistíme spíše

¹⁶ Tématem kulatého stolu byly Tři komplikovaná účetní témata – zásoby, rezervy a odložená daň.

¹⁷ S ohledem na absenci specifické formy k.s., kde je komplementář kapitálová společnost - tzv. GmH & Co. KG – s.r.o. & Co. k.s., v české legislativě či na sporadický výskyt k.s. považuji rozdělování společnosti na osobní a kapitálové v české studii za nadbytečné. Dovoluji si tvrdit, že by vzorek společností i při dvojnásobném rozšíření byl natolik malý, že by nebylo možno činit ani kvalifikované úsudky.

¹⁸ Rozsah je sice neporovnatelný – 20 stran studie DRSC a 2 strany dotazníku, rozsah porovnávané části studie – funkce a účel účetní závěrky je stejný či téměř shodný.

¹⁹ Rozdíl zastoupení výrobních a obchodních společností je sice nezanedbatelný – 15 %, přesto jsem přesvědčen o tom, že není natolik velký, aby odpovědi byly zásadně neporovnatelné.

²⁰ S ohledem na neporovnatelný rozdíl v počtu dotazovaných účetních jednotek sice existuje rozdíl v zastoupení jednotlivých oblastí průmyslu, na druhou stranu rozdílné potřeby částečně odlišných adresátů účetních závěrek v závislosti na oblasti podnikání by nemusely být natolik zřetelné, aby bylo možno jednoznačně tento rozdíl konstatovat. Jsem přesvědčen o tom, že důležitější je diverzita oblasti podnikání než shodnost zastoupení jednotlivých průmyslových oblastí.

statisticky významný výsledek ve srovnání s menším souborem (Hindls a kol., 2004). Na druhou stranu souhlasím plně s názory Soukupa (Soukup a Rabušič, 2007), který klade důraz na interpretaci „našich výsledků a nepřeceňujeme jejich statistickou významnost. Pátrejme spíše po vědecké či praktické významnosti výsledků, namísto honby za co nejnižší vypočtenou hladinou statistické významnosti.“

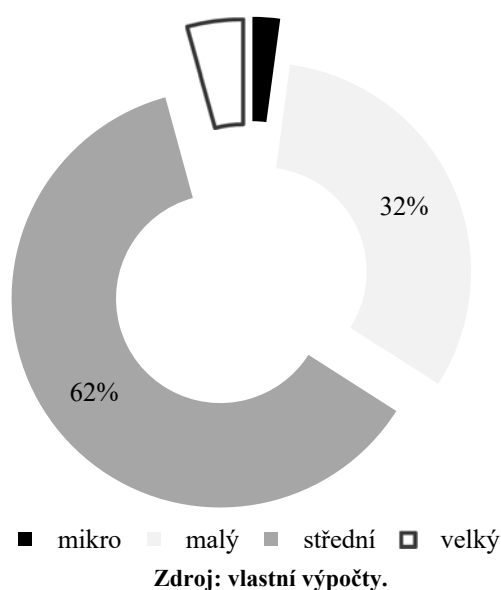
5.1.3. Klasifikace zúčastněných společností

Rozdělení bylo provedeno podle účetních kritérií vycházejících z novely zákona o účetnictví na základě transpozice směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU ze dne 26. června 2013, a to konkrétně podle následujících:

- Mikro účetní jednotka je subjektem, který k rozvahovému dni nepřekročí alespoň dvě z těchto tří kritérií:
 - aktiva celkem 9 mil. Kč,
 - čistý obrat 18 mil. Kč a
 - průměrný počet zaměstnanců během účetního období 10.
- Malá účetní jednotka je subjektem, jenž k rozvahovému dni nepřekročí alespoň dvě z následujících tří kritérií:
 - aktiva celkem 100 mil. Kč
 - čistý obrat 200 mil. Kč,
 - průměrný počet zaměstnanců během účetního období 50.
- Střední účetní jednotkou je subjekt, který k rozvahovému dni nepřekročí alespoň dvě z těchto tří kritérií:
 - aktiva celkem 500 mil. Kč,
 - čistý obrat 1 mld. Kč,
 - průměrný počet zaměstnanců během účetního období 250.
- Velká účetní jednotka je subjektem, jenž ke svému rozvahovému dni překročí alespoň dvě z následujících tří kritérií:
 - aktiva celkem 500 mil. Kč,
 - čistý obrat 1 mld. Kč,
 - průměrný počet zaměstnanců během účetního období 250, přičemž
 - za velkou účetní jednotku se však vždy považuje například subjekt veřejného zájmu.

Pracujeme-li podle výše uvedených dílčích závěrů a rozhodnutí, tj. pouze s očištěným počtem a daty účetních jednotek (o mikro a velké účetní jednotky), dostaneme následující rozdělení celkového počtu účetních závěrek na malé, střední a velké podniky podle definice EU:

Obrázek 2. Rozdělení podniků – účetních jednotek podle definice novely českého zákona o účetnictví (2016)



V případě použití stejných kritérií, podle kterých byly klasifikovány analyzované německé účetní jednotky, by rozdělení společností na malé, střední a velké, tj. podle německých účetních předpisů vypadalo následovně, přičemž nejdříve je vhodné uvést německá klasifikační kritéria.

Mikro účetní jednotkou je podle německého obchodního zákoníku – § 276a – účetní jednotka, která nesplňuje dvě z následujících kritérií, a to dva roky po sobě:

- 350 tis. EUR tj. cca. 9,5 mil. Kč rozvahové sumy netto nebo
- 700 tis. EUR – cca. 19 mil. Kč tržeb nebo
- 10 zaměstnanců.

Malou kapitálovou společností je podle německého obchodního zákoníku – § 276 – společnost, která nesplňuje dvě z následujících kritérií, a to dva roky po sobě:

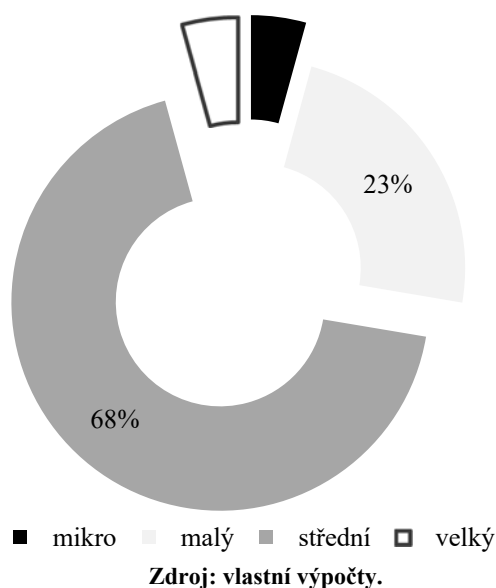
- 6 mil. EUR tj. cca. 162 mil. Kč rozvahové sumy netto nebo
- 12 mil. EUR – cca. 324 mil. Kč tržeb nebo
- 50 zaměstnanců.

Středně velkou společností je společnost, která nedosáhla obdobně na dvě z následujících kritérií:

- 20 mil. EUR tj. cca. 540 mil. Kč rozvahové sumy netto nebo
- 40 mil. EUR – cca. 1,1 mld. Kč tržeb nebo
- 250 zaměstnanců.

Při dosažení dvou z výše uvedených kritérií, a to dvě účetní období po sobě jdoucí, se jedná o tzv. velkou kapitálovou společnost. Jen pro úplnost uvádím, že povinně auditovány jsou v Německu střední a velké kapitálové společnosti, malé firmy povinnosti ověření účetní závěrky včetně sestavení výroční zprávy nepodléhají. Klasifikace analyzovaných účetních společností podle německých kritérií by vypadala následovně:

Obrázek 3. Rozdělení podniků – účetních jednotek podle definice německých účetních předpisů

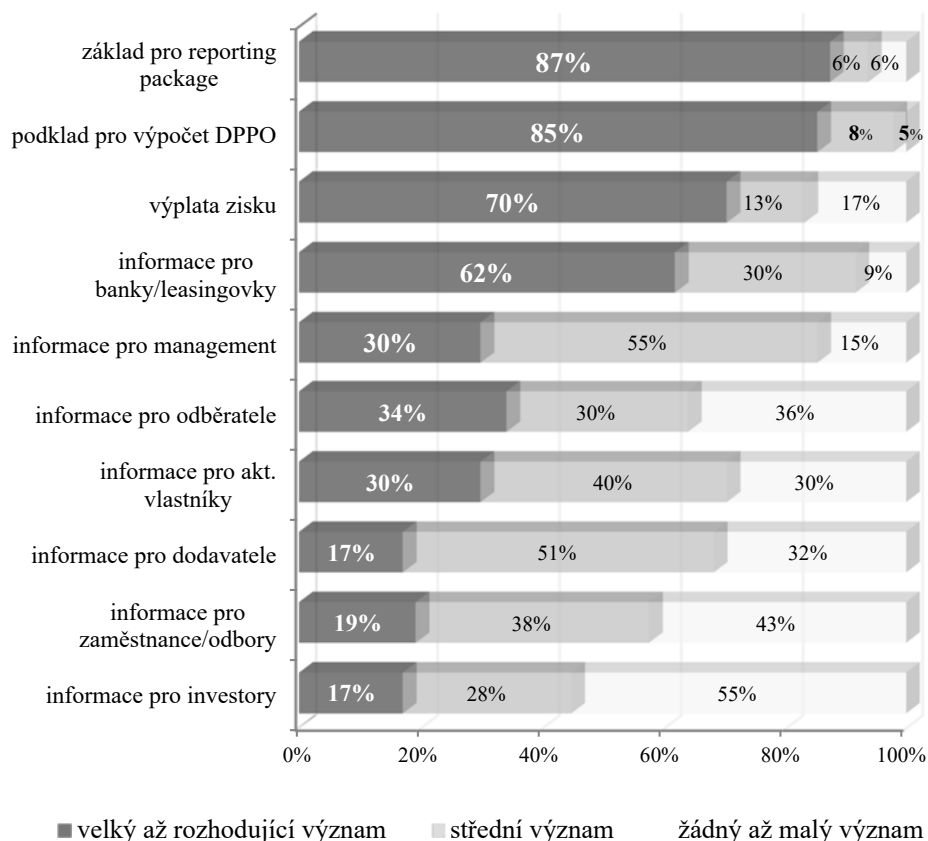


Porovnáním grafických znázornění lze na jednu stranu konstatovat významný rozdíl mezi rozdělením – rozhraním malý a střední podnik a již nevýznamně rozdíl v zastoupení mikro účetních jednotek. Na stranu druhou lze potvrdit, že zastoupení malých a středních účetních jednotek - poměřováno dohromady - je téměř zachován. Tím lze za určitých podmínek usoudit, že je možno provést porovnání zmiňovaných studií a dotazníkové akce.

5.1.4. Závěr ověřující dotazníkové akce

S ohledem na rozsah tohoto příspěvku považuji za účelné na tomto místě uvést grafickou formou výsledek - agregované odpovědi na stejné a srovnatelné otázky (viz obrázek na následující straně):

Obrázek 4. Hlavní funkce účetní závěrky SME podle ověřující dotaznické akce



Zdroj: vlastní výpočty.

Vedle první odpovědi na konkrétní účel účetní závěrky – výchozí základny pro sestavení účetní závěrky pro potřeby konsolidace mateřské společnosti, jež je uvedena jen s ohledem na svou významnost a úplnost odpovědí, lze konstatovat základní – hrubou srovnatelnost ve funkci a účelu sestavované účetní závěrky mezi českými a německými účetními jednotkami označovanými jako SME. Obzvláště patrné je to u využití účetní závěrky jako výchozí základny pro stanovení daňové povinnosti daně z příjmu právnických osob. Velmi podobně je to v případě základny pro výplatu podílů na zisku a zdroje informací pro financující instituce.

U využívání účetní závěrky jako zdroje pro účel řízení vlastního managementu je při součtu velkého a středního významu údaj rovněž porovnatelný. Zřetelně již klesá velký až rozhodující význam účetní závěrky pro české vedení. Tento detail již naznačuje, že se u dotazovaných českých malých a středních účetních jednotek jedná o jiné malé a střední společnosti než v německé studii. Rozdíl podle mého úsudku tkví ve výběru dotazovaných účetních jednotek. České účetní jednotky jsou vlastněny německými vlastníky, kteří již jen pro potřebu konsolidace nebo častěji měsíčního řízení a controllingu vyžadují paralelně další výkaznictví (viz první odpověď v grafickém znázornění výše). Tím klesá význam řádné účetní závěrky. Tato skutečnost představuje omezení porovnávání, a proto ve výsledném grafickém porovnání (Obrázek č. 5) chybí. Přesto jsem přesvědčen, že toto omezení není natolik významné a zásadní, aby nebylo možno z dílčích zjištění a závěrů učinit závěr celkový.

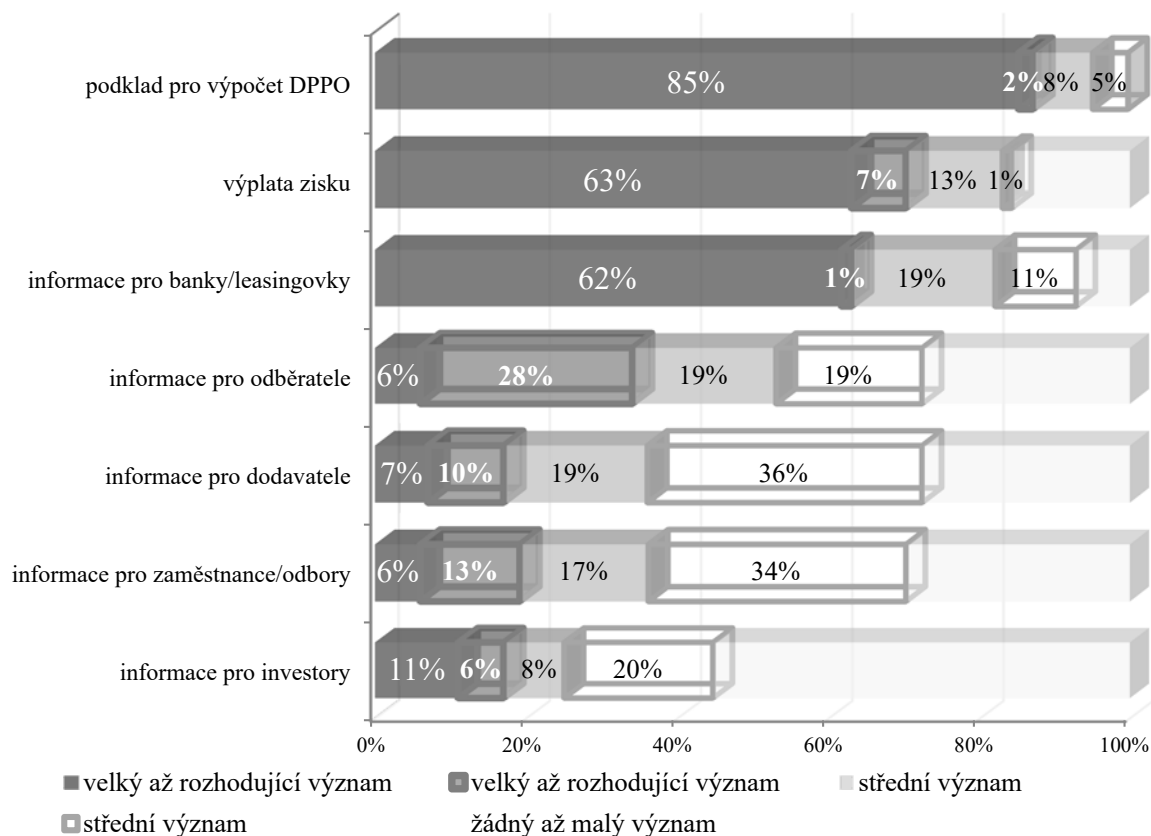
Velmi podobnou argumentaci nalezneme u rozdílu mezi českými a německými odpověďmi na využití účetní závěrky z pohledu vlastníků. Je zřejmé, že vlastníky českých dotazovaných účetních jednotek jsou právě německé podniky, a to bez ohledu na to, zdali se již jedná

o malou, střední či velkou účetní jednotku. V případě dotazovaných německých účetních jednotek sice informace o vlastnících nejsou známy, přesto lze s ohledem na široký záběr dotazovaných firem věrohodně vyvozovat, že jimi budou - až na jistě značnou skupinu kapitálových či veřejných společností - především fyzické osoby. Ty v případě oddělení vlastnictví od řízení využívají intenzivněji účetní závěrku než vlastník – kapitálová společnost. Vysoce pravděpodobná je okolnost, že pro řízení společnosti s ohledem na okamžik sestavování účetní závěrky (následující účetní období) její vlastníci individuální účetní závěrku tolik nevyužívají. Na druhou stranu představují tyto rozdíly mezi německou studií a českou dotazníkovou akcí největší distinkci. Vliv odlišné struktury vlastníků je natolik významný a v porovnání s rozdílem využívání účetní závěrky managementem natolik značný a podstatný, že vzniká potřeba ji rovněž z výsledného srovnání vyloučit. Stejně jako v předchozím případě jsem ale přesvědčen o tom, že tato limitace nemůže ovlivnit celkový výsledek a vyžnění porovnání.

U odhadu relevance účetní závěrky pro ostatní uživatele lze zjistit rovněž rozdílné odpovědi. Jedná se o skupinu uživatelů účetní závěrky, kterou představují odběratelé, dodavatelé a zaměstnanci/odbory a samostatně investoři. Rozdíly oproti již výše analyzovanému jsou rovněž velké a lze vyzorovat vznik druhého shluku. Význam účetní závěrky významně klesl u velkého až rozhodujícího významu. U středního významu je rozptýl odpovědi významný a z osobního pohledu stojí za další zkoumání. Bohužel přesahuje rozsah tohoto příspěvku a především vyžaduje další dílčí informace a znalosti druhu a významu konkrétního odběratele a dodavatele. Přestože jsou zúčastněné společnosti známy²¹, tyto informace dostupné nejsou.

Obrázek 5. Grafické znázornění relevantních rozdílů mezi ověřovanou studií a aktuálním českým dotazováním (orámované části představují rozdíly)

²¹ Přímá identifikace odpovědí s danou společností není možná, jsou známy pouze firmy účastníci se daného workshopu, nikoliv který zástupce zúčastněné společnosti konkrétní dotazník odpovídal.



Zdroj: vlastní výpočty

Nejmenší rozptyl odlišných odpovědí v rámci zmíněného shluku představují adresáti účetní závěrky - investoři. Více než polovina českých i německých účetních jednotek shodně odpověděla, že význam účetní závěrky pro investory je žádný. Střední a velký význam dohromady označuje v německé studii necelá jedna čtvrtina účetních jednotek, v případě českých účetních jednotek je to již téměř polovina. Malý význam účetní závěrky pro investory všeobecně představuje jeden ze závěrů německé studie. Na rozdíl od českého dotazování lze v obsírnější německé studii nalézt jedno z možných odůvodnění: teprve u vrchního segmentu středních společností význam účetní závěrky pro investory významně roste. Rovněž existuje korelace mezi mezinárodním propojením dotazované účetní jednotky a odhadovaným významem účetní závěrky pro investora. Bohužel srovnatelné zjištění nelze provést na základě odpovědí české dotazníkové akce, protože zúčastněné společnosti známy jsou. Z důvodu anonymity nelze konkrétní dotazník přiřadit konkrétní společnosti. Úsudky o analogii podle mého názoru přípustné jsou, nelze je však prokázat. Jediným nediskutabilním prvkem je, že české malé a střední účetní jednotky by nemusely s ohledem na navázání na německou mateřskou jako svého investora společnost pocítovat silnou informační potřebu u svých možných investorů (jako adresáta své účetní závěrky). Přesto ale součet velký a střední význam u této otázky je vyšší než v případě studie německé.

6. Závěr

Srovnávaná studie DRSC a provedená česká dotazníková akce mají mnoho společného a zároveň odlišného. Kladené otázky byly stejné či srovnatelné. Panuje základní shoda u hlavního účelu účetních závěrek malých a středních podniků: základna pro výpočet daňové povinnosti daně z příjmu, základ pro stanovení výše vyplácených podílů na zisku

a informační potřeby financujících institucí. Stejně jako v německém, tak i českém zkoumání se po této skupině odpovědí vytvořil podobný shluk odpovědí. Jednotlivé odpovědi již ale vykazují zřetelný rozptyl, i když ten s poklesem zastoupení velkého a středního významu klesá. Nejnižší je u informací pro investory. Německé účetní jednotky nepovažují investory jako významného adresáta svých účetních závěrek. Na druhou stranu lze z dodatečného šetření německé studie vyčíst, že u největších středních společností se tento názor mění, a to v korelaci s rostoucím mezinárodním propojením. S ohledem na české dotazování nelze tuto zajímavou okolnost potvrdit či vyvrátit.

Rozdíly lze nalézt v několika oblastech. Jednak je to počet analyzovaných odpovědí v rámci německé studie (400) a českého dotazování (jen jedna osmina z německého počtu). To představuje neopomenutelnou limitaci ověření, přesto jsem přesvědčen, že ne zásadní, protože analýza odchylek a rozptylu tomu nenaznačují. Lze usoudit, že s růstem počtu českých odpovědí se může rozptyl zmenšovat. Dalším významným rozdílem, který nelze nikterak eliminovat, je časový rozdíl studie a jejího prověření. Jedná se o plných 8 let. Z pohledu zastoupení malých a středních podniků na německé ekonomice lze rovněž usuzovat, že posun v rámci hlavních dvou shluků nebude natolik významný, aby došlo k tzv. přestupu významu adresátů a účelů mezi hlavními skupinami shluků. Tento úsudek potvrzuje shoda české a německé studie u nejvyššího a nejnižšího významu (základna pro DPPO a informace pro investory).

S ohledem na dvě odlišnosti mezi dotazovými českými a německými společnostmi, a to odlišní vlastníci německých a především českých účetních jednotek (právě ty německé), a s tím související rostoucí význam průběžného měsíčního reportingu a převodu české účetní závěrky pro potřeby konsolidace jakož i operativního řízení managementem účetní jednotky, byly tyto dva tituly adresátů z finálního porovnání a analýzy vyloučeny.

Závěrem jsem přesvědčen, že studie jsou v zásadě porovnatelné. Shoda panuje na rozhodujícím účelu a významu účetní závěrky malé a střední společnost, tak i vzniku dvou shluků a jejich obsahem. Pořadí jednotlivých informačních potřeb se již liší, ale ne natolik, aby bylo možno usuzovat, že se navzájem vylučují. Naopak lze usuzovat, že by při rozšíření českého dotazování mohl rozptyl jednotlivých porovnávaných odpovědí klesat či by dokonce mohly informační potřeby docílit (až na výše uvedené rozdílné charakteristiky) stejného pořadí. Proto hlavní závěr zní, že by bylo mj. vhodné, dotazování rozšířit natolik, aby neexistovaly významné rozdíly v počtu odpovědí.

Dalším významným závěrem německé studie, který není ale ověřován, je jednoznačné konstatování, se kterým se ale lze - viděno z pohledu malých a středních účetních jednotek – ztotožnit: malé a střední účetní jednotky by neměly sestavovat žádnou další účetní závěrku, např. pro potřeby konsolidace (např. IFRS) či samotnou potřebu zdanění DPPO (ryze daňová evidence). Účetní závěrka by měla být sestavena tak, aby vyhovovala všem hlavním potřebám a účelům.

Osobně jsem na základě provedeného dílčího porovnávání, dílčí a souhrnné analýzy a učiněných úsudků přesvědčen, a to i s přihlédnutím k vyskytujícím se limitacím, že německá studie a její krátké ověření na dotazníkové akci českých účetních jednotek může sloužit zákonodárci a odborné veřejnosti pro stanovování významu a účelu zveřejňované informace v rámci sestavování rozvahy a výkazu zisku a ztráty, jakož i často senzitivních informací v příloze účetní závěrky v českých podmínkách. Lze tím zároveň otevřít diskusi

o odstranění či zavedení dílčích zveřejňovaných informací v účetní závěrce malých a středních účetních jednotek.

Zdroje

- [1] BARTOVSKÝ, Tomáš. 2009. In: *Konference Evropský akt pro malé a střední podniky: podnikání bez bariér* [on-line]. 2009-05-14 [vid. 2015-10-03]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument59087.html>
- [2] BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE / ERNST & YOUNG AG. 2005. *Rechnungslegung im Umbruch*, BDI a E&Y: Berlin 2005
- [3] CÍSAŘ, Jaromír. 1996. *Drobné podnikání*. Praha: Vysoká škola ekonomická: 176 str. ISBN 80-7079-955-2.
- [4] DEUTSCHER INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMERTAG / PRICEWATERHOUSECOOPERS AG. 2005. *International Financial Reporting Standards (IFRS) in mittelständischen Unternehmen*, DIHK a PWC: Berlin und Frankfurt am Main
- [5] DUBSKÝ, Jaroslav. 2014. *Malé a střední podniky a auditorské praxe*. Praha: Auditor: svazek XXI, č. 5, str. 6. ISSN 1210-9096.
- [6] GRÜNWARD, Rolf a HOLEČKOVÁ, Jaroslava. 2001. *Finanční analýza a plánování podniku*. Praha: Vysoká škola ekonomická: ISBN 80-7079-587-5.
- [7] HALLER, Axel, BEIERSDORF, Kati a EIERLE, Brigitte. 2007. ED-IFRS for SMEs – Entwurf eines internationalen Rechnungslegungsstandards für kleine und mittelgroße Unternehmen. Deutscher Fachverlag GmbH: In Betriebs-Berater. Frankfurt nad Mohanem.: svazek 62, vydání 10, str. 540-551. ISSN 0340-7918
- [8] HALLER, Axel a EIERLE, Brigitte. 2007. Entwurf eines internationalen Standards zur Bilanzierung von Small and Medium-sized Entities (ED-IFRS for SMEs) Ergebnisse einer Befragung deutscher mittelständischer Unternehmen. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.: Berlin: bez ISBN.
- [9] HINDLS, Richard, HRONOVÁ, Stanislava a SEGER, Jan. 2004. *Statistika pro ekonomy*. Professional Publishing: 5. vyd., Praha, 415 str. ISBN 80-864-1959-2.
- [10] HISRIC, Robert D., PETERS, Michael P., VOLNÝ, David, DOBEŠOVÁ, Veronika a SPANILÝ, Stanislav. 1996. *Victoria Publishing Založení a řízení nového podniku*. Praha. 501 stran. ISBN 80-85865-07-6.
- [11] JANHUBA Miloslav. 2010. *Teorie účetnictví (výběr z problematiky)*. Nakladatelství Oeconomica: Praha, 1. vydání, 176 s., ISBN 978-80-245-1662-2.
- [12] KAJÜTER, Peter, BARTH, Daniela, DICKMANN, Tobias a ZAPP, Pierre. 2007. Rechnungslegung nach IFRS im deutschen Mittelstand? – Der Standardentwurf „IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen“ im Licht empirischer Befunde. Handelsblatt Fachmedien: in: Der Betrieb, str. 1877 – 1884.

- [13] KPMG / FACHHOCHSCHULE MÜNSTER. 2004. Rechnungslegung nach IFRS – auch ein Thema für den Mittelstand? Ergebnisse einer empirischen Befragung des (gehobenen) Mittelstands in Nordrhein-Westfalen. KMPG a FH Münster: Münster a Düsseldorf, bez ISBN
- [14] KPMG / FACHHOCHSCHULE MÜNSTER. 2006. Rechnungslegung nach IFRS – auch ein Thema für den Mittelstand? Ergebnisse einer empirischen Befragung des (gehobenen) Mittelstands in Nordrhein-Westfalen. KMPG a FH Münster: 2. vydání, Münster a Düsseldorf
- [15] KUNZ, Anne Christiane. 2011. *Rechnungslegung und Mittelstand zwischen IFRS und Bilanzrechtsmodernisierung*. Nomos Verlagsgesellschaft: Baden Baden, ISBN 978-3-839-6294-4.
- [16] MANDLER, Udo. 2003. *IAS/IFRS für mittelständische Unternehmen: Ergebnisse einer Unternehmensbefragung*. Handelsblatt Fachmedien: in: KoR, 2003, S. 143 – 149. ISSN 1617-8084.
- [17] OEHLER, Ralph: *Auswirkungen einer IAS/IFRS-Umstellung bei KMU*. Herbert Utz Verlag GmbH: Mnichov ISBN 978-3-8316-0513-2
- [18] SOUKUP, Petr a RABUŠIC, Ladislav. 2007. *Několik poznámek k jedné obsesi českých sociálních věd – statistické významnosti*. Sociologický ústav AV ČR v.v.i., Praha: 2007. In *Sociologický časopis – Czech Sociological Review*, ročník 43 (2): str. 379–395. ISSN 0038-0288.
- [19] TRYTKO, David. 2015. *Vliv Implementace IFRS do německých účetních předpisů na vypovídací schopnost účetních výkazů SME*. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. 177 stran. Vedoucí doktorské práce prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
- [20] VEBER, Jaromír, SRPOVÁ, Jitka a kolektiv. 2005. *Podnikání malé a střední firmy*. Grada Publishing Praha: ISBN 80-247-1069-2.
- [21] VOJÍK, Vladimír. 2007. *Vybrané kapitoly z management malých a středních podniků I*. Nakladatelství Oeconomica Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 298 str. ISBN 9788024511771

Kontakt:

ing. David Trytko, Ph.D.
Rödl & Partner Audit s.r.o.
Platnéřská 2, 110 00 Praha 1
Email: david.trytko@roedl.cz

Nestátní neziskové organizace v České republice před a po novele zákona o účetnictví s účinností od 1. ledna 2016

Non-governmental organizations in the Czech Republic before and after the amendment to the Accounting Act with effect from 1 January 2016

Alžběta Urbancová, Šárka Kryšková

Abstract

The Civil Code, which entered into force on 1 January 2014, newly defines public usefulness and public benefit legal person. The Civil Code necessitated amendments to additional regulations, e.g., income tax laws, other tax laws, accounting law. The paper deals with the issue of non-governmental organizations, public benefit legal persons and public benefit taxpayers in order to carry out the description, analysis and comparison of conditions for their activities before and after the new Civil Code became effective in the Czech Republic, with a focus on legislation, accounting (scope of bookkeeping, conditions for the audit of financial statements and the publication of annual reports) and corporate income tax. The paper is prepared on the basis of current and previous legislation, including the amendments to the Accounting Act which will come into force on 1 January 2016.

Keywords: Civil Code, accounting, financial statements audit, annual report, income tax.

JEL classification: H25, L31, M41, M42, M48

Úvod

Cílem příspěvku je definovat nestátní neziskové organizace, veřejně prospěšné právnické osoby a veřejně prospěšné poplatníky a provést deskripci, analýzu a srovnání podmínek pro jejich činnost v České republice se zaměřením na změny v právní úpravě, účetnictví a zdaňování daní z příjmů právnických osob v souvislosti s účinností nového občanského zákoníku od 1. 1. 2014. Příspěvek je zpracován na základě současné i předchozí legislativy, včetně změn zákona o účetnictví po 1. 1. 2016. Text s ohledem na omezený rozsah příspěvku je zaměřen na analýzu a komparaci nejdůležitějších ustanovení novely zákona o účetnictví, která mají významný dopad do praxe nestátních neziskových organizací.

1 Základní pojmy a právní úprava

Žádný zákon v českém právním řádu nedefinuje neziskový sektor, neziskovou organizaci, **nestátní (nevládní) neziskovou organizaci (dále jen NNO)**. V zahraničí se pro tento typ organizací používá označení non-profit organization a non-governmental organization (NGO). Z hlediska prospěšnosti můžeme tyto organizace ještě dále členit na veřejně prospěšné a vzájemně prospěšné.

1.1 Základní pojmy

Pro zařazení mezi neziskové organizace je důležité naplnění několika znaků, pro organizace je podstatné, zda jsou institucionalizované (organized), soukromé (private), neziskové (non-profit), samosprávné a nezávislé (self-governing) a dobrovolné (voluntary) jak uvádí např. Dobrozemský a Stejskal (2015).

Účetní předpisy (vyhláška č. 504/2002 Sb. a ČÚS č. 401 až č. 414) používají pro NNO označení *účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání*, podle již neplatného opatření Ministerstva financí byly tyto účetní jednotky do roku 2002 označovány jako *nevýdělečné organizace*.

„Dalšími používanými pojmy jsou označení státní a nestátní nebo nevládní (mimovládní) organizace.“ (Dobrozemský a Stejskal, 2015, s. 20). Podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, mezi státní neziskové organizace patří: organizační složky státu, příspěvkové organizace, státní fondy podle rozpočtových pravidel,

obce, kraje, hlavní město Praha, dobrovolné svazky obcí a Regionální rady regionů soudržnosti.

Zákon o daních z příjmů do konce roku 2013 obsahoval ustanovení, ve kterém byl použit pojem *poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání* a v současné době je v zákoně termín *veřejně prospěšný poplatník*.

1.2 Právní úprava

S účinností od 1. 1. 2014 vešel v platnost zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen OZ), který implementoval do právní úpravy v České republice mimo jiné nový pojem veřejně prospěšná právnická osoba a vymezil obecná pravidla pro veřejnou prospěšnost.²² Přesnou a úplnou úpravu veřejné prospěšnosti měl uvést v praxi zákon o statusu veřejné prospěšnosti (sněmovní tisk č. 989),²³ který však nebyl přijat. Některé právní normy se na tento neexistující zákon nepřímou odvolávají, např. nabytím statusu veřejné prospěšnosti pro hlavní spolek nabývají tento status i pobočné spolky (§ 231 OZ), zákon o veřejných rejstřících zmiňuje zápis statusu veřejné prospěšnosti do veřejného rejstříku (§ 25 odst. 1 písm. j), zákon o církvích a náboženských společnostech také umožňuje zápis statusu veřejné prospěšnosti do rejstříku, který vede Ministerstvo kultury (§ 17 odst. 6) atd.

OZ obsahuje mimo jiné ustanovení, která se týkají spolků, fundací, ústavů, společenství vlastníků (tj. NNO, které se zapisují do veřejného rejstříku) a také společná, přechodná a závěrečná ustanovení, která se týkají např. občanských sdružení, obecně prospěšných společností a zájmových sdružení právnických osob.

Podle zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob rozlišujeme spolkový rejstřík, nadační rejstřík, rejstřík ústavů, rejstřík obecně prospěšných společností, rejstřík společenství vlastníků jednotek a obchodní rejstřík. Podle § 66 písm. c) zákona č. 304/2013 Sb. je povinností do sbírky listin mimo jiné ukládat výroční zprávu, účetní závěrku, zprávu auditora o ověření účetní závěrky pokud to vyžaduje např. zákon o účetnictví nebo pokud tak stanoví jiný zákon (viz Tabulka 3 a 4).

2 Účetnictví, audit účetní závěrky a zveřejňování výročních zpráv

Účetnictví NNO tak jako i ostatních účetních jednotek se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní jednotky vedou účetnictví v plném rozsahu, pouze NNO specifikované v § 9 mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a při splnění určitých podmínek mohou pouze vyjmenované účetní jednotky vést jednoduché účetnictví. Přehled platných účetních předpisů pro NNO do konce roku 2015 je obsažen v Tabulce 1.

Podle § 2 prováděcí vyhlášky mezi účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, patří po 1. 1. 2014 zejména: *„politické strany a politická hnutí, spolky podle občanského zákoníku, církve a náboženské společnosti, obecně prospěšné společnosti, zájmová sdružení právnických osob, nadace, nadační fondy a ústavy“*²⁴ podle občanského

²² § 146 Veřejná prospěšná právnická osoba

„Veřejně prospěšná je právnická osoba, jejímž posláním je přispívat v souladu se zakladatelským právním jednáním vlastní činností k dosahování obecného blaha, pokud na rozhodování právnické osoby mají podstatný vliv jen bezúhonné osoby, pokud nabyla majetek z poctivých zdrojů a pokud hospodárně využívá své jmění k veřejně prospěšnému účelu.“

§ 147 Status veřejné prospěšnosti

„Veřejně prospěšná právnická osoba má právo na zápis statusu veřejné prospěšnosti do veřejného rejstříku, pokud splní podmínky stanovené jiným právním předpisem.“

²³ <http://obcanskyzakonik.justice.cz/tinymce-storage/files/zovp.pdf>

Vládní návrh zákona o statusu veřejné prospěšnosti

²⁴ V zákoně o účetnictví v § 9 ústavy uvedeny nejsou, v prováděcí vyhlášce ve výčtu účetních jednotek se ústavy objevily již od 1. 1. 2014. Je otázkou, zda ústavy mohou v letech 2014 a 2015 vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu na základě úvahy, že obecně prospěšné společnosti účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou vést

zákoníku, společenství vlastníků jednotek podle občanského zákoníku, veřejné vysoké školy a jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání, s výjimkou obchodních korporací.“

tabulka 1. Přehled platných účetních předpisů pro nestátní neziskové organizace do konce roku 2015

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví	
§ 4 odst. 8 Prováděcí vyhláška	Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání , pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví
§ 36	ČÚS č. 401 až č. 414 - České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů = České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání
§ 38a Jednoduché účetnictví	Vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, účtující v soustavě jednoduchého účetnictví ²⁵

Zdroj: vlastní zpracování

Novela zákona o účetnictví provedená zákonem č. 221/2015 Sb., přináší mnoho změn v souvislosti s kategorizací účetních jednotek jak pro podnikatelské tak i pro neziskové subjekty.

S účinností od 1. 1. 2016 (viz Tabulka 2):

- se mění podmínky pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu (§ 9),
- zcela zásadně se mění podmínky pro vedení jednoduchého účetnictví NNO (je zrušen § 38a, který je nahrazen § 1f a doplněn § 13b),
- jinak jsou naformulovány podmínky pro ověřování účetní závěrky auditorem (§ 20),
- platí jiná pravidla pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky (§ 18, 21a),
- nově jsou naformulována ustanovení týkající se sestavování a zveřejňování výročních zpráv (§ 21, § 21a).

tabulka 2. Komparace podmínek pro vedení účetnictví nestátních neziskových organizací před a po 1. 1. 2016

Zákon o účetnictví ve znění	
do 31. 12. 2015	od 1. 1. 2016
Jednoduché účetnictví	
§ 38a Účetní jednotky (jedná se o občanská sdružení, spolky ²⁶ , honební společenstva, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou) mohou vést jednoduché účetnictví za podmínky, že jejich příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 mil. Kč.	§ 1f Účetní jednotka (právnícká osoba nebo zahraniční právnická osoba) může vést jednoduché účetnictví, pokud a) není plátcem daně z přidané hodnoty, b) její celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč, c) hodnota jejího majetku nepřesáhne 3 000 000 Kč a d) současně se jedná o 1. spolek a pobočný spolek, 2. odborovou organizaci, pobočnou odborovou organizaci, mezinárodní odborovou organizaci a pobočnou mezinárodní odborovou organizaci, 3. organizaci zaměstnavatelů, pobočnou organizaci zaměstnavatelů, mezinárodní organizaci zaměstnavatelů a pobočnou mezinárodní organizaci zaměstnavatelů, 4. církev a náboženskou společnost nebo církevní instituci, která je právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církve a náboženských společností, nebo 5. honební společenstvo. § 13b Účetní knihy – peněžní deník, kniha pohledávek a závazků, pomocné knihy. § 13b NNO sestavují • přehled o majetku a závazků (povinnost zveřejňovat), • přehled o příjmech a výdajích.

a ústavy v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva nahrazují obecně prospěšné společnosti? Po 1. 1. 2016 je tato otázka vyřešena, ústavy jsou vyjmenovány v § 9 odst. 4.

²⁵ Dá se předpokládat, že po 1. 1. 2016 bude tato vyhláška novelizovaná nebo nahrazena novou vyhláškou.

²⁶ [Informace k výkladu ustanovení § 38a zákona č. 563/1991 Sb. v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva](http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetnictvi/legislativa-v-ucetnictvi/2014/informace-k-vykkladu-ustanoveni--38a-zako-17947)
<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetnictvi/legislativa-v-ucetnictvi/2014/informace-k-vykkladu-ustanoveni--38a-zako-17947>

tabulka 2. Komparace podmínek pro vedení účetnictví nestátních neziskových organizací před a po 1. 1. 2016

Zákon o účetnictví ve znění	
do 31. 12. 2015	od 1. 1. 2016
Zjednodušený rozsah vedení účetnictví	
<p>§ 9 odst. 3 písm. a) Účetní jednotky, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>občanská sdružení²⁷, jejich organizační jednotky, které mají právní osobnost,</i> • <i>církyve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností,</i> • <i>obecně prospěšné společnosti,</i> • <i>honební společenstva,</i> • <i>nadační fondy a</i> • <i>společenství vlastníků jednotek ...</i> 	<p>§ 9 odst. 4 (nejedná se o úplné znění) Účetní jednotky, které:</p> <ul style="list-style-type: none"> • jsou mikro a malé účetní jednotky, • nemají povinnost auditu účetní závěrky, • jsou právnické nebo zahraniční právnické osoby <p>mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, jestliže se jedná o účetní jednotky, které jsou:</p> <ul style="list-style-type: none"> • spolkem, pobočným spolkem, • odborovou organizací, pobočnou odborovou organizací ..., • organizací zaměstnavatelů, pobočnou organizací ..., • církví a náboženskou společností ..., • honebním společenstvem, • obecně prospěšnou společností, • nadačním fondem, • ústavem, • společenstvím vlastníků jednotek ...
Ověření účetní závěrky auditorem	
<p>§ 20 odst. 1 písm. f) Účetní závěrku jsou povinny mít ověřenou auditorem: „účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.“</p>	<p>§ 20 odst. 1 (nejedná se o úplné znění) Účetní závěrku jsou povinny mít ověřenou auditorem účetní jednotky (viz Tabulka 3):</p> <ul style="list-style-type: none"> • kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis..., • ostatní malé účetní jednotky, které překročily nebo již dosáhly alespoň 2 hodnoty z 3 uvedených kritérií (aktiva 40 mil. Kč, obrát 80 mil. Kč, průměrný počet zaměstnanců 50) ...
Účetní závěrka	
<p>§ 18 Účetní závěrku tvoří:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rozvaha • výkaz zisku a ztráty • příloha • přehled o peněžních tocích • přehled o změnách vlastního kapitálu 	<p>v roce 2015 nepovinná součást za rok 2016 se týká velkých a středních účetních jednotek</p>
Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu.	Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo zkráceném rozsahu.
Účetní závěrka, výroční zpráva a její zveřejňování	
<p>§ 21 odst. 1 Výroční zpráva Účetní jednotky, které mají povinný audit, jsou povinny sestavit a zveřejnit výroční zprávu.</p> <p>§21a Způsob zveřejňování Účetní jednotky jsou povinny zveřejnit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • účetní závěrku, • popřípadě i výroční zprávu (jestliže to vyžaduje zákon o účetnictví nebo zvláštní právní předpis) <p>§ 21a odst. 4 Účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku, zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu uložением do sbírky listin obchodního rejstříku...</p>	<p>§ 21 odst. 1 Výroční zpráva Účetní jednotky, které mají povinný audit, jsou povinny sestavit a zveřejnit výroční zprávu.</p> <p>§ 21a Způsob zveřejňování Účetní jednotky jsou povinny zveřejnit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • účetní závěrku, jestliže vedou podvojné účetnictví²⁸ nebo • přehled o majetku a závazcích, jestliže vedou jednoduché účetnictví, • popřípadě i výroční zprávu, vyžaduje-li vyhotovení výroční zprávy zvláštní právní předpis nebo zákon o účetnictví (§ 21a odst. 1 a 2, výroční zpráva pak obsahuje účetní závěrku i výrok auditora). <p>§ 21a odst. 4</p> <ul style="list-style-type: none"> • účetní jednotky, které se zapisují do veřejného rejstříku, zveřejňují uložением do sbírky listin, • účetní jednotky, které se nezapisují do veřejného rejstříku, zveřejňují výroční zprávu podle zvláštních předpisů, pokud mají povinnost výroční zprávu (nebo obdobný dokument) vyhotovit.

Zdroj: vlastní zpracování

²⁷ Ve znění zákona o účetnictví (platném i po 1. 1. 2015) je použit termín občanské sdružení, v prováděcí vyhlášce je již od 1. 1. 2014 uveden pojem spolek.

²⁸ Mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem, nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty (tj. zveřejňují rozvahu a přílohu podle § 21a odst. 9).

Podle znění zákona o účetnictví po 1. 1. 2016 vzniká NNO povinnost ověření účetní závěrky auditorem podle zvláštních předpisů, ale mohla by teoreticky vzniknout povinnost auditu ze zákona o účetnictví v případě, že by NNO patřily mezi ostatní malé účetní jednotky, které dosáhnou nebo překročí kritéria uvedená v § 20, nebo kdyby byly zařazeny mezi střední či velké účetní jednotky, u kterých je audit povinný vždy (toto je velmi nepravděpodobné, že by NNO splňovaly nebo překročily kritéria pro střední a velké účetní jednotky podle ustanovení § 1b - aktiva 500 mil., obrát 1 000 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců 250).

Tabulky 3 a 4 obsahují neúplný výčet organizací, jejich právní úpravu (zvláštní právní předpis a informace, jestli se zapisují do veřejného či jiného rejstříku) a také informace, zda účetní závěrka musí být ověřena auditorem a zda mají povinnost zveřejňovat výroční zprávu.

tabulka 3. Právní úprava auditu účetní závěrky nestátních neziskových organizací po 1. 1. 2014²⁹
(účetní jednotky uvedené v horní části tabulky se nezapisují do veřejného rejstříku)

Účetní jednotka	Právní úprava, odkaz na ustanovení zákona, podmínky pro audit účetní závěrky
Politické strany a politická hnutí	zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích (registrace do rejstříku u Ministerstva vnitra) - § 18 odst. 1 - audit vždy
Veřejné výzkumné instituce	zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích (zápis do rejstříku u Ministerstva školství) - § 29 - audit vždy
Veřejné vysoké školy	zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách - § 21 odst. 3 - výroční zpráva obsahuje výrok auditora, pokud byla účetní závěrka ověřena auditorem
Školské právnické osoby	zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším a jiném vzdělávání (zápis do rejstříku u Ministerstva školství) - zákon neukládá povinnost auditu
Círky a náboženské společnosti	zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností (registrace do rejstříku u Ministerstva kultury) - § 16a odst. 5 - povinnost auditu se vztahuje pouze na účelová zařízení (tj. právnické osoby založené církví a náboženskou společností), jestliže výše čistého obrátu je vyšší než 10 mil. Kč
Honební společenstva	zákon č. 449/2001 Sb., o myslivosti, (vznik zápisem do rejstříku honebních společenstev) - zákon neukládá povinnost auditu
Obecně prospěšné společnosti	zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech - § 19 odst. 2 - jsou příjemcem dotací a dotace je vyšší než 1 mil. Kč nebo výše čistého obrátu je vyšší než 10 mil. Kč
Společenství vlastníků/Společenství vlastníků jednotek³⁰	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník - zákon neukládá povinnost auditu
Spolky/občanská sdružení³¹	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník - zákon neukládá povinnost auditu
Ústavy	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník § 415 – povinnost auditu ukládá statut nebo zakladatelské právní jednání nebo obrát je vyšší než 10 milionů Kč
Nadace³²	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník § 341 – nadační kapitál nebo obrát je vyšší než 5 mil. Kč nebo se rozhoduje o zvýšení, snížení nadačního kapitálu nebo o přeměně nadace
Nadační fondy³³	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník - zákon neukládá povinnost auditu

Zdroj: vlastní zpracování

²⁹ Názvy zákonů a názvy jednotlivých ministerstev jsou neúplné (zkrácené).

³⁰ Předchozí právní úprava podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům (zákon o vlastnictví bytů).

³¹ Po účinnosti nového OZ se občanská sdružení stávají spolky, předchozí právní úprava podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů.

³² Podle předchozí právní úpravy (podle zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech) účetní závěrka nadací podléhala auditu vždy.

³³ Podle předchozí právní úpravy (podle zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech) účetní závěrka nadačních fondů podléhala ověření auditorem, jestliže úhrn nákladů, výnosů nebo hodnota majetku byla vyšší než 3 mil. Kč.

Za rok 2016 a následující budou zveřejňovat účetní závěrku uložením do sbírky listin NNO, které se zapisují do veřejného rejstříku. Je na místě zdůraznit, že např. společenství vlastníků, spolky nebo nadační fondy nemají podle OZ povinnost zveřejňovat výroční zprávu (nebo obdobný dokument), ale v případě povinného auditu účetní závěrky by mohla povinnost sestavit a zveřejnit výroční zprávu vzniknout podle zákona o účetnictví.

tabulka 4. Právní úprava zveřejňování výroční zprávy nestátních neziskových organizací po 1. 1. 2014
(účetní jednotky uvedené v horní části tabulky se nezapisují do veřejného rejstříku)

Účetní jednotka	Podmínky pro zveřejňování výroční zprávy, odkaz na zákon	Způsob zveřejňování výroční zprávy
Politické strany a politická hnutí	zákon č. 424/1991 Sb., § 18 odst. 6 každoročně do 1. dubna musí strany předložit Poslanecké sněmovně výroční finanční zprávu	výroční finanční zpráva strany a hnutí je veřejná; lze do ní nahlédnout a pořizovat z ní výpis nebo její opis či kopii v Kanceláři Poslanecké sněmovny
Veřejné výzkumné instituce	zákon č. 341/2005 Sb., § 30 odst. 3	zveřejnění uložením ve sbírce listin rejstříku veřejných výzkumných institucí a zároveň prostřednictvím veřejné informační sítě
Veřejné vysoké školy	zákon č. 111/1998 Sb., § 21 odst. 1, 4	výroční zpráva se předkládá Ministerstvu školství a musí být veřejně přístupná
Školské právnické osoby	zákon č. 561/2004 Sb., § 10	výroční zpráva se předkládá zřizovateli a zveřejnění na přístupném místě ve škole
Církyve a náboženské společnosti	zákon č. 3/2002 Sb., § 7 odst. 3 - povinnost zveřejňovat výroční zprávu mají církve, které mají oprávnění k výkonu zvláštních práv	§ 16a odst. 3 - způsob zveřejňování výroční zprávy o činnosti a hospodaření účelového zařízení upravuje zakládací listina
Honební společenstva	zákon č. 449/2001 Sb.,	zákon neukládá povinnost zveřejnění výroční zprávy
Obecně prospěšné společnosti	zákon č. 248/1995 Sb., § 20 odst. 2	zákon č. 304/2013 Sb., § 66 - uložením do sbírky listin, § 52 – 54 Rejstřík OPS
Společenství vlastníků	zákon č. 89/2012 Sb., § 1208 - schválení zprávy o hospodaření je v působnosti shromáždění	OZ neukládá povinnost zveřejnění výroční zprávy (zprávy o hospodaření)
Spolky/ občanská sdružení	zákon č. 89/2012 Sb., § 247 – nejvyšší orgán spolku schvaluje výsledek hospodaření spolku	OZ neukládá povinnost zveřejnění výroční zprávy (výsledku hospodaření)
Ústavy	zákon č. 89/2012 Sb., § 416	zákon č. 304/2013 Sb., § 66 - uložením do sbírky listin § 35 - § 38 Rejstřík ústavů
Nadace	zákon č. 89/2012 Sb., § 358	zákon č. 304/2013 Sb., § 66 - uložením do sbírky listin § 31 - § 34 Nadační rejstřík
Nadační fondy	zákon č. 89/2012 Sb.,	OZ neukládá povinnost zveřejnění výroční zprávy

Zdroj: vlastní zpracování

3 Daň z příjmů právnických osob

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva v České republice došlo i k podstatným změnám ve zdaňování „neziskových organizací“, kdy po 1. 1. 2014 zákon o daních z příjmů pozitivně a negativně vymezuje **veřejně prospěšné poplatníky**. Rozdíly ve vymezení poplatníků před a po účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., jsou obsaženy v Tabulce 5.

tabulka 5. Vymezení poplatníků podle zákona o daních z příjmů před a po 1. 1. 2014

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů	
ve znění pro rok 2013	ve znění pro rok 2014 a 2015
<p>§ 18 odst. 3 - <i>poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání</i></p>	<p>§ 17a odst. 1 - veřejně prospěšný poplatník:</p> <p><i>„Veřejně prospěšný poplatník je poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním.“³⁴</i></p>
<p>§ 18 odst. 8 - neúplný výčet těchto poplatníků</p> <p>Za poplatníky, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání patří zejména:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zájmová sdružení právnických osob (pokud mají právní subjektivitu) a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti, • občanská sdružení, • odborové organizace, • politické strany a politická hnutí, • registrované církve a náboženské společnosti, • nadace, • nadační fondy, • obecně prospěšné společnosti, • veřejné vysoké školy, • veřejné výzkumné instituce, • školské právnické osoby, • obce, • organizační složky státu (dříve rozpočtové organizace), • kraje, • příspěvkové organizace, • státní fondy, • subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon (např. společenství vlastníků jednotek). 	<p>§ 17a odst. 2 – negativní vymezení veřejně prospěšných poplatníků:</p> <p><i>„Veřejně prospěšným poplatníkem není</i></p> <ol style="list-style-type: none"> a) obchodní korporace, b) Česká televize, Český rozhlas a Česká tisková kancelář, c) profesní komora nebo poplatník založený za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně, s výjimkou organizace zaměstnavatelů, d) zdravotní pojišťovna, e) společenství vlastníků jednotek a f) nadace, <ol style="list-style-type: none"> 1. která dle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře osob blízkých zakladateli nebo 2. jejíž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli.“

Zdroj: vlastní zpracování

Veřejně prospěšní poplatníci mají možnost využít následující ustanovení zákona o daních z příjmů (ve znění pro rok 2015, výčet není úplný):

- § 18a odst. 5 - tzv. „široký základ daně“, který uplatňují veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, obecně prospěšné společnosti, ústavy a poskytovatelé zdravotních služeb,
- § 18a odst. 1 až 4 - tzv. „úzký základ daně“,
- § 19 odst. 1 – osvobození členských příspěvků podle stanov, statutu nebo zakladatelských listin,
- § 19b odst. 2 – osvobození bezúplatných příjmů, jestliže je veřejně prospěšný poplatník využije pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8,
- § 20 odst. 7 - snížení základu daně až o 30 % při splnění určitých podmínek (odčitatelná položka od základu daně),
- § 38 mb – výjimky z povinnosti podat daňové přiznání a
- § 38 mc – výjimka z oznamovací povinnosti.

³⁴ Před 1. 1. 2014 pojem podnikání upravoval zákon č. 513/1991 Sb., obchodního zákoník.

Pojem podnikatel je definován v § 420 OZ takto: „Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.“

„Nová koncepce právní úpravy od 1. 1. 2014 měla představovat určitou regulaci statusu veřejné prospěšnosti, který je získán v důsledku vykonávání veřejně prospěšné činnosti (poslání organizace a dosahování obecného blaha) nikoliv pouze nabytím určité právní formy.“ (Urbancová a Kryšková, 2014, s. 214)

Všechny NNO jsou účetními jednotkami. To, že některá účetní jednotka, u které hlavním předmětem činnosti není podnikání (viz Tabulka 3), nenaplní všech 5 znaků pro zařazení mezi nestátní neziskové organizace, nemá žádný vliv na rozsah vedení účetnictví ani na povinnost ověření účetní závěrky auditorem a zveřejnění výroční zprávy uložení do sbírky listin či jiným způsobem. V praxi však platí, že ne každá účetní jednotka, u které hlavním předmětem není podnikání, je považována za veřejně prospěšnou právnickou osobu, protože nesplní podmínku obecného blaha a veřejně prospěšnosti.

Lze konstatovat, že veřejně prospěšní poplatníci jsou podmnožinou účetních jednotek vyjmenovaných v prováděcí vyhlášce č. 504/2002 Sb., jinak zjednodušeně řečeno, že ne každá NNO rovná se veřejně prospěšný poplatník. Dle tvrzení autorek v České republice ve veřejnosti stále přetrvává názor, že pro režim zdaňování je rozhodující právní forma. Jak už bylo zmíněno, OZ velmi obecně definuje veřejně prospěšnou právnickou osobu, avšak nespécifikuje obecné blaho a veřejně prospěšný účel.

Podle neschváleného zákona o statusu veřejné prospěšnosti (sněmovní tisk 989 a 167) podkladem pro zápis statusu do veřejného rejstříku je rozhodnutí soudu o právu na zápis statusu právnické osobě do veřejného rejstříku, která doloží soudu splnění podmínek podle § 2 až 4. Mezi tyto podmínky zamítnutý zákon uvádí (jedná se o neúplné citace):

- *předmětem hlavní činnosti je veřejně prospěšná činnost,*
- *vykonává podnikatelskou činnost pouze jako vedlejší činnost výlučně pro podporu své hlavní činnosti;*
- *nerozděluje zisk po zdanění osobě, která je jejím zakladatelem, společníkem nebo členem, členem jejího orgánu nebo jejím zaměstnancem, ani osobě jim blízké,*
- *seznam veřejně prospěšných činností (§ 5).*

Praktickou otázkou pro NNO při sestavování daňového přiznání je, zda naplňují znaky veřejně prospěšného poplatníka, když definice v § 17a zákona o daních z příjmů je tak obecná a zákon o statusu veřejné prospěšnosti nebyl schválen?

NNO, aby mohly uplatnit ustanovení zákona o daních z příjmů pro veřejně prospěšné poplatníky, by měla splňovat podle názoru autorek následující základní podmínky a předpoklady (pokud se jich týkají):

- poplatník (nezisková organizace) patří mezi veřejně prospěšné poplatníky, tj. není z tohoto okruhu vyloučen (např. podle § 17a odst. 2 viz tabulka 5 nebo podle § 20 odst. 7 nemohou uplatnit snížení základu daně obce, kraje, poskytovatelé zdravotních služeb, profesní komory atd.),
- vykonávání hlavní činnosti, která není podnikání (tj. mít ve statutu, stanovách či zřizovací listině zapsanou činnost, kterou NNO nevykonává za účelem dosažení zisku; podnikání nebo jiná výdělečná činnost nemůže být součástí hlavní činnosti např. u spolků podle § 217 OZ),
- hlavní činnost je určená širokému okruhu osob (opakem jsou nadace, které slouží úzkému okruhu osob, např. k podpoře osob blízkých zakladateli a které nejsou veřejně prospěšným poplatníkem),

- provozování podnikatelské³⁵ činnosti není zákonem o daních z příjmů u veřejně prospěšných poplatníků zakázáno (zakázáno podnikání, pravidla pro použití zisku a úprava kritérií doplňkové činnosti je obsažena v jednotlivých zákonech pro NNO – např. politické strany mají zakázáno podnikat vlastním jménem; církve a náboženské společnosti mohou dosažený zisk z této činnosti použít k naplnění cílů církve a náboženské společnosti tj. použít zisk pro hlavní činnost),
- vedení účetnictví tak, aby poplatník mohl určit příjmy a výdaje, které jsou předmětem daně, nejsou předmětem daně, a které jsou od daně z příjmů osvobozené (tj. v účetnictví vést náklady a výnosy z hlavní a hospodářské činnosti odděleně pomocí analytické evidence),
- členské příspěvky jsou osvobozeny od daně z příjmů (členské příspěvky profesních komor nejsou osvobozeny a tedy profesní komory nepatří mezi veřejně prospěšné poplatníky),
- činnost hlavní (nepodnikatelská) by měla převažovat nad činností podnikatelskou (tzn., že příjmy jako osvobozené členské příspěvky, příspěvky na podporu mládeže, dotace, příjmy z hlavní činnosti a dary převládají nad příjmy z doplňkové činnosti; tj. nejedná se o zastřené podnikání pod hlavičkou NNO).

Podle Výkladového stanoviska č. 8 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 7. 6. 2013 - k výdělečné činnosti spolku je možno pro přiblížení a vysvětlení problematiky citovat: „*V rámci hlavní činnosti může spolek vyvíjet i výdělečnou činnost, nicméně pouze nejedná-li se o „podnikání nebo jinou výdělečnou činnost“, kterou lze ve smyslu § 217 odst. 2 vyvíjet pouze v rámci vedlejší činnosti. Jinými slovy, výdělečná činnost může být součástí hlavní činnosti spolku pouze za předpokladu, že jsou kumulativně splněny dvě základní podmínky:*

- *tato výdělečná činnost je prostředkem dosahování statutárního účelu spolku, ke kterému byl založen,*
- *tato výdělečná činnost nedosahuje takové úrovně, aby ji bylo možné považovat za činnost „srovnatelnou s podnikáním“, tedy za soustavnou činnost provozovanou za účelem dosažení zisku.*

Proto lze v rámci hlavní činnosti příležitostně (nikoli soustavně) pořádat představení amatérského divadla, kroužku lidových tanců, letní tábor, hasičský nebo myslivecký bál apod. a vybírat vstupné i tehdy, jestliže výtěžek překročí náklady. V podstatě se jedná o nahodilé vybočení do výdělečné činnosti. Příkladem může být příležitostné pořádání letního tábora (například jednou ročně), které může být součástí hlavní činnosti i tehdy, je-li náhodně dosažen výtěžek, a to oproti například trvalému (soustavnému celoročnímu nebo alespoň sezónnímu) provozování turistické ubytovny za účelem zisku, které by již bylo součástí vedlejší hospodářské činnosti.“

Vedlejší činnost ve výše jmenovaném Výkladovém stanovisku č. 8: „*může spočívat v hospodářské činnosti, tedy v:*

³⁵ Podle § 28 vyhlášky č. 504/2002 Sb., je tato činnost definována jako: „**hospodářská činnost**; pro účely této vyhlášky se rozumí hospodářskou činností činností stanovené zvláštním právním předpisem, nebo činností stanovené ve zřizovací listině, statutu, nebo zakládací listině, například činnost **doplňková, vedlejší, podnikatelská nebo jiná činnost.**“

Podle § 217 OZ pro spolky platí následující:

„*Vedle hlavní činnosti může spolek vyvíjet též vedlejší hospodářskou činnost spočívající v podnikání nebo jiné výdělečné činnosti, je-li její účel v podpoře hlavní činnosti nebo v hospodárném využití spolkového majetku. Zisk z činnosti spolku lze použít pouze pro spolkovou činnost včetně správy spolku.*“

- podnikání, například živnostenském podnikání, kdy spolek má ve vztahu k této činnosti soukromoprávní postavení (status) podnikatele (§ 420 odst. 1 OZ) a kdy je spolek podroben stejnému podnikatelskému režimu včetně režimu veřejnoprávního jako kterýkoliv jiný podnikatel, nebo v
- jiné výdělečné činnosti nežli podnikání, jíž se rozumí kupříkladu pronájem spolkových místností apod., pakliže s ním nejsou spojeny jiné než základní služby a kdy se nejedná o živnostenské podnikání, např. pronájem nemovitostí, apod.“

Dle názoru autorek Výkladové stanovisko č. 8 pro spolky lze přiměřeně použít i pro jiné neziskové organizace, které nemají podnikání zakázáno.

Závěr

Na základě popisu, analýzy a komparace budoucí, současné a předchozí právní úpravy NNO platné do konce roku 2013, lze rekapitulovat a konstatovat, že v České republice v oblasti pojmů je situace komplikovaná a nepřehledná. Jednotlivé právní normy používají odlišnou terminologii:

- účetní vyhláška - účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (do roku 2002 nevýdělečné organizace),
- občanský zákoník - veřejně prospěšné právnické osoby,
- zákon o daních z příjmů - veřejně prospěšný poplatník (do roku 2013 poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání).

Dle mínění autorek ne každá NNO rovná se veřejně prospěšná právnická osoba (NNO není veřejně prospěšnou právnickou osobou, jestliže nesplní podmínky § 146 OZ) a ne každá NNO rovná se veřejně prospěšný poplatník (§ 17a odst. 2 zákona o daních z příjmů – negativní vymezení veřejně prospěšných poplatníků).

Přijetím občanského zákoníku nedošlo ke zvýšení transparentnosti hospodaření účetních jednotek, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání:

- předchozí podmínky pro audit účetní závěrky byly přísnější (nadace podléhaly auditu vždy bez ohledu na výši nadačního kapitálu nebo obratu, nadační fondy měly povinný audit, pokud jejich úhrn nákladů, výnosů nebo hodnota majetku byla vyšší než 3 mil. Kč; právnické osoby založené církví nebo náboženskou společností musely ověřit svou účetní závěrku auditorem, jestliže používaly státní nebo obecní majetek nebo byly příjemci dotací z veřejných rozpočtů),
- nadační fondy sestavovaly a zveřejňovaly výroční zprávy, jejichž povinné náležitosti upravoval zákon o nadacích a nadačních fondech, po 1. 1. 2014 občanský zákoník povinnost auditu účetní závěrky, náležitosti a povinnost zveřejňování výroční zprávy nadačních fondů vůbec nezmiňuje.

Novelou zákona o účetnictví po 1. 1. 2016 dochází ke změně podmínek pro:

- vedení jednoduchého účetnictví (3 podmínky – neplátce DPH, majetek, příjmy),
- vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,
- sestavování a zveřejňování účetní závěrky (účetní závěrka ve zkráceném rozsahu; malé a mikro účetní jednotky, které nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem, zveřejňují rozvahu a přílohu; účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví, zveřejňují přehled o majetku a závazcích),
- pro zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy, které se týkají NNO, které se zapisují do veřejného rejstříku; poprvé za rok 2016 budou NNO zapsané ve veřejném rejstříku mít

také povinnost ukládat účetní závěrku, popř. výroční zprávu do sbírky listin (§ 66 písm. c) zákona č. 304/2013 Sb.).

Mohou vznikat pochybnosti při sestavování daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob a následně sankce ze strany správce daně, protože finanční úřady se budou při ověřování základu daně a kontrole výše odvedené daně u NNO řídit za zdaňovací období roku 2014 a následujících let, ne právní formou, ale charakterem činnosti veřejně prospěšných poplatníků.

Jako návrh pro zlepšení situace je možné doporučit implementovat ustanovení § 5 (seznam veřejně prospěšných činností) neschváleného zákona o statusu veřejné prospěšnosti do zákona o daních z příjmů nebo do občanského zákoníku, aby definice blaha pro okruh osob, které jsou zodpovědné za vyplnění daňových přiznání veřejně prospěšných poplatníků, byla konkrétnější a srozumitelnější.

Zdroje:

- [1] DOBROZEMSKÝ, V. a J. STEJSKAL. 2015. *Nevýdělečné organizace v teorii*. Praha: Wolters Kluwer: ISBN 978-80-7478-7999-7.
- [2] URBANCOVÁ, A. a Š. KRYŠKOVÁ. 2014. Analýza a komparace právní úpravy a účetnictví nadací a nadačních fondů v České republice v letech 1989 až 2014. *Acta academica karviniensia*, 14 (3), 208-219. ISSN 1212-415X.
- [3] *Vládní návrh zákona o statusu veřejné prospěšnosti*. [online]. [vid. 26. května 2014]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/tinymce-storage/files/zovp.pdf>
- [4] *Výkladové stanovisko č. 8 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 7. 6. 2013 - k výdělečné činnosti spolku*. [online]. [vid. 9. 7. 2015]. Dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/home/zakony-a-stanoviska/vykladova-stanoviska>
- [5] Zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- [6] Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- [7] Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům (zákon o vlastnictví bytů)
- [8] Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů
- [9] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- [10] Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, ve znění pozdějších předpisů
- [11] Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů
- [12] Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů
- [13] Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob
- [14] Zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů
- [15] Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů
- [16] Zákon č. 449/2001 Sb., o myslivosti, ve znění pozdějších předpisů
- [17] Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů
- [18] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [19] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- [20] Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví
- [21] Vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, účtující v soustavě jednoduchého účetnictví
- [22] Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky
- [23] Opatření Ministerstva financí č. j. 283/76 102/2000 Sb., kterým se stanoví účtová osnova, postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek pro nevýdělečné organizace

Kontakt:

Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

email:alzbeta.urbancova@vsb.cz

Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.

email:sarka.kryskova@vsb.cz

Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava, Ekonomická fakulta

Sokolská třída 33

701 21 Ostrava

Co by měla řešit angažovaná společenská věda

What should solve engaged social science

Radim Valenčík, Petr Wawrosz

Abstract

The paper deals with the issue of engagement in social sciences. Although we face in the present time many serious problems public social sciences do not to pay them, from our point of view, appropriate attention. Even when some problems are reflected by theory, the reflection does not sufficiently affect real life or the reflection represents only sporadic attempts. The paper brings examples of the Czech scientific paper that are engaged, it means they try to analyze the serious problems in time of publishing the paper. Further we shortly discuss Czech and foreign books trying complexly analyze development of the world in the latest fifty years. Based on this we will outline what an engaged and comprehensive concept of the presence should include. We will also suggest some recommendations which would enable to strengthen the engagement element in social sciences - without being at the expense of the theory, but on the contrary – to emphasize one of the basic functions of science which is to identify assumptions of validity of scientific fundamental statements.

Keywords: engagement of social sciences, human and social capital, sector of productive services, transferred price

JEL classification: A11, H80, I22, O10, O30

Úvod

Současná doba nás konfrontuje se spoustou závažných společenských problémů. Namátkou lze zmínit problematiku masové migrace, organizace Evropské unie a eurozóny, problematiku financování deficitu veřejných rozpočtů a veřejných dluhů, apod. V České republice patří k daným otázkám reforma školství, zdravotnictví, penzijního systému, a další – zde zmíněné jsou typické oblasti veřejného sektoru. Paradoxně však nacházíme jen málo vědeckých prací, které se těmto problémům dostatečně hluboce věnují. Jinými slovy většina prací není dostatečně společensky angažovaná. Teorie v takovém případě vyklízí prostor různým katastrofickým a konspirativním výkladům doby, které jsou nebezpečné jak tím, že umožňují části veřejnosti podstrčit různé fiktivní nepřátele, jednak tím, že jsou vhodným alibi pro vlastní svědomí. Nelze přitom nevidět určitou a významnou spoluzodpovědnost teorie za stav veřejného vědomí. V našem příspěvku proto:

- Připomeneme některé teoretické koncepce, jejichž podstatnou součástí je problematika veřejného sektoru a které jsou z hlediska analýzy současných problémů relevantní (jak svým přínosem, tak tím, s čím se nedokázaly vyrovnat).
- Nastíníme, co všechno by angažovaná a komplexně pojatá koncepce současnosti měla obsahovat, proč její významnou součástí musí být řešení zásadních otázek veřejného sektoru.
- Uvedeme příklad jednoho z možných koncepčních pohledů na současné problémy a jejich řešení (který je vhodný jak pro inspiraci, tak jako předmět kvalifikované kritiky jeho nedokonalostí).
- Navrheme některá doporučení, která by umožnila posílit prvek angažovanosti v teorii, aniž by to bylo na úkor teorie, ale naopak – aby tím byla zvýrazněna jedna ze základních funkcí vědy, kterou je odhalování předpokladů platnosti základních tvrzení.

Text je organizován následovně. Nejprve jsou představeny některé domácí teoretické koncepty, které se pokoušely popsat aktuální problémy společnosti, nebyly však teorií dostatečně přijaty. Ve druhé části se zabýváme koncepcemi, které v posledních padesáti letech usilovaly o komplexní popis společnosti, jejich přínosy a nedostatky. Ve třetí části se pokusíme o vlastní charakteristiku současného stavu, ve čtvrtém, co vše by měl obsahovat komplex reformem., aby byl úspěšný. Závěr shrnuje hlavní poznatky.

1. Podnětná teorie s malým dopadem do praxe

Problém angažovanosti v oblasti teorie zabývající se společenským děním je nutné chápat především jako problém teoretický, jakkoli má nepodstatnou dimenzi existenciální, morální, pragmatickou, ideologickou a politickou. Teoretická důslednost spočívá především v tom, že pokud dojde k určité teoretické reflexi závažného společenského problému, měla by mu teorie jako kolektivní tvorba poznatků věnovat trvalou pozornost až do doby, kdy se najde cesta jeho řešení. Opakem je, když někdo na problém narazí, popíše jej a teorie se chová, jako kdyby jej neviděla. Uvedme si konkrétní příklady textů z našeho domácího prostředí, které sice dostatečně teoreticky popsaly určitý problém, teorie dále se ale tímto problémem příliš nezabývala. Příklady jsou vybrány nikoli nahodile, ale jako příklady splňující dvě kritéria: Jednak postihují závažný problém současnosti a jednak byly publikovány v jednom z nejvýznamnějších domácích společenskovědních časopisů.

Je tomu více než deset let, co V. Klusoň na stránkách Politické ekonomie říká: „Velký růst bohatství, majetku, vede k velké moci, která by měla být podložena velkou odpovědností. Je-li však majetek mezi obyvatelstvem rozdělován nerovnoměrně – často je toto rozdělení důsledkem porušení morálního zákona – je i moc rozdělena nerovnoměrně, a tato nerovnoměrnost se při růstu obyvatelstva dále zvyšuje. Pokud by se počet obyvatelstva příliš neměnil, bylo by snad možno rozdělení bohatství ve prospěch chudších vrstev alespoň poněkud upravit a při dosažení přijatelného stupně rovnoměrného rozdělení růst ekonomiky přibrzdit nebo dokonce zastavit a tím čelit ničení přírodního a životního prostředí. Při růstu obyvatelstva to však není možné, protože právě chudí musejí důrazně požadovat stále rychlejší a rychlejší hospodářský růst, aby se jejich situace mohla alespoň poněkud zlepšit. Bohatství a moc bohatých pak roste nade všechny meze a tento růst nelze zastavit. – Moc bohatých se zvrhává do bezmoci a jejich odpovědnost degeneruje do neodpovědnosti. Čelíme pak paradoxu, který bychom mohli vyjádřit jako „bezmoc mocných a neodpovědnost odpovědných“... Velká, nerovnoměrně rozdělená moc, jako kopie nerovnoměrně rozdělovaných důchodů, se oddělila od odpovědnosti a stala se neovladatelnou. V těchto případech dochází k velkému paradoxu moci, kdy velká moc nedokáže sama sebe ovládnout.“ (Klusoň 2005, s. 443)

Problém, který V. Klusoň poměrně přesně popsal, je nepochybně závažný. Popis problému je korektní z hlediska pravidel práce s pojmy. Uplynulo deset let od jeho odhalení a poměrně přesného empiricko-teoretického popisu v časopisu, který by měl sloužit k intenzivní výměně vědeckých poznatků a jejich dalšímu rozvíjení. Od té doby se na jedné straně uvedený problém vyostřil a nabyl dalších parametrů, na druhé straně v teoretické literatuře na úrovni „bodovaných výstupů“ nenajdeme pokus o jeho upřesnění či redefinování, a samozřejmě už vůbec nic o tom, jak by mohla teorie přistoupit k jeho řešení. Mj. jedná se podstatným způsobem o problém, který spadá do oblasti teorie veřejného sektoru.

Jiným příkladem je problém, který rovněž na stránkách Politické ekonomie a rovněž před delší dobou prezentuje jiný renomovaný ekonom L. Mlčoch v souvislosti s problematikou tzv. „pozičních statků“: „Koncept „positional goods“ je starý už 30 let (Hirsch) a souvisí s konkurencí lidí, pokud jde o jejich status, společenské postavení (positional competition). Tak např. vzdělání je všude v té či oné míře veřejným statkem a produkuje pozitivní externalitu. Poptávka po něm roste právě z těchto důvodů, ale s rozšiřováním jeho obecné hladiny klesá zákonitě jeho „utility“. To jen posiluje roli a moc symbolů dosaženého výjimečného statusu vzdělání (Oxford, Harvard ...). Totéž lze prokázat pro růst celkové úrovně spotřeby v konzumní společnosti a roli statusu luxusních značkových a jinak exkluzivních výrobků a služeb. Jako vedlejší produkty této soutěže o výlučné pozice „VIP“ však vznikají vážné společenské škody, plýtvání, rozpad sociální soudržnosti. S. Zamagni poukazuje na to, že právě soutěž o „poziční statky“ nakonec zhoršuje jak individuální, tak

společenský blahobyt a s ním i subjektivně vnímané štěstí... Poziční konkurence je také jedním z faktorů pomáhajících roztáčet „žentour“ konzumní společnosti. Pro souvislosti, o něž jde v této studii, je důležité toto: soutěž o poziční statky a poziční statky samotné napomáhají k celkovému růstu HDP (pozitivní efekt na goods) a současně – jako svůj „nezamýšlený byproduct“ – poškozují „sociální ekologii“ společnosti (negativní efekt na relationalgoods).“ (Mločoch 2007, s. 156) Návazně (a to je jeden z velmi mála příkladů u nás) P. Štika ve svém pojednání, ve kterém se na L. Mlčocha explicitně odvolává, přichází s některými formulacemi, které jeho příspěvek k hledání odpovědi na příčiny současných problémů a jejich řešení dílčím způsobem upřesňují či rozvíjejí, viz např.: „Výlučná konzumace pozičního statku obvykle subjektivní štěstí zvyšuje, s rozšířením spotřeby takového statku i mezi ostatní se však efekt ztrácí. Negativní externalita uvalená na člověka spotřebou ostatních členů společenství vede pak k situacím podobným závodům ve zbrojení z dob studené války. Snaha odlišit se od srovnatelných a přiblížit se k těm, ke kterým člověk vzhlíží, vede k neustálému zvyšování spotřeby. To má ale stejný efekt jako pověstný pokus jednoho diváka sportovního klání o zlepšení výhledu tím, že se postaví. Ve výsledku nikdo lépe nevidí a všichni si pohorší tím, že stojí. Robert Frank (1999), který je v oblasti spotřeby pozičních statků mezi ekonomy jednou z největších autorit, poukazuje na zásadní fakt, že poziční spotřeba nevede k růstu blahobytu společnosti, ale k pouhé redistribuci bohatství.“ (Štika 2009, p. 253)

Ani takto přesně a graduujícím způsobem nastolená problematika nenašla během dalších téměř deseti let dostatečnou teoretickou rezonanci. Přitom jsme svědky toho, že právě v daném směru se situace poměrně dramaticky vyvíjí (což se pokusíme ukázat v bodech navazujících na výše zmíněné citace):

- Proces „bohatých a chudnutí chudých“ nejen pokračuje, ale akceleruje.
- Poziční investování a s ním spjatá poziční konkurence vede k tomu, že dochází k výrazným ztrátám společenské efektivity. Omezuje se možnost využívání investičních příležitostí spojených s rozvíjením, uchováním a uplatňováním schopností (lidského kapitálu) stále větší části obyvatelstva. (Např. většině obyvatelstva se nabízí se stále méně kvalitní vzdělání, přičemž v oblasti uplatnění rozhoduje sociální kapitál založený právě na pozičním investování.)
- Poziční konkurence vede k tlaku na porušování obecně přijatelných zásad (psaných i nepsaných, zakotvených morálně, zvykově či právně), návazně pak ke vzniku struktur založených na vzájemném krytí, vydírání a protěžování těch, co získávají informace o tomto porušování obecně přijatelných zásad.
- Dochází k propojení sociálních sítí, které vznikají na bázi pozičního investování a na bázi vzájemného krytí porušování obecně přijatelných zásad; takto vzniklé struktury penetrují institucionální systém a podřizují si jej.

2. Koncepce popisující současné problémy

V této subkapitole představíme v pořadí daném publikováním hlavní práce příslušné osobnosti vědy) dle našeho názoru nejvýznamnější koncepce, které jsou relevantní z hlediska pochopení současných problémů. V personifikované osobě se jedná o R. Richtu, R. Ingleharta, Y. Streckovou, R. Reicha, F. Fukuyamu, S. Huntingtona, P. Masona. Rozhodování, koho do výběru zařadit a koho ne, je vždy složité a projevují se v něm individuální preference i kompetence toho, kdo výběr provádí. V našem případě jsme preferovali následující kritéria:

- Ohraničení dobou padesáti let - v roce 2016 je tomu mj. přesně padesát let, co vyšla slavná práce R. Richty a jeho týmu Civilizaci na rozcestí.
- Komplexnost přístupu s důrazem na to, aby v příslušné koncepci byla obsažená vize dlouhodobého směřování společenského vývoje a úskalí dané doby, případně i identifikování příčin dobových problémů.
- Případná koncepční návaznost autorů (zde nelze opomenout návaznost práce týmu Y Streckové na tým R. Richty či Huntingtonovu kritiku F. Fukuyamy a Fukuyamovu reakci na ni).

Uvedený výčet nepretenduje na úplnost. Jeho doplnění je z hlediska zvýšení angažovanosti společenských věd přínosné. Jde především o to, abychom měli před očima nejvýznamnější pokusy jak s jejich přínosy, tak i s jejich nedostatky. A také o to, abychom měli představu o celé škále alternativ možných pohledů na současnou dobu. Nyní stručná charakteristika nejvýznamnějších přístupů:

R. Richta a jeho tým ve své Civilizaci na rozcestí (Richta a kol. 1966) navazují na myšlenky v Marxových Rukopisech „Grundrissy“ (Marx 1974), o jejich vydání v češtině se R. Richta osobně zasloužil. Předností je již zmíněná týmovost a komplexnost pohledu na vývoj společnosti. Za koncepčně nejprínosnější (a v tomto je Richtův výkon dodnes aktuální a přesáhl řadu později tvořících autorů) lze považovat myšlenku využití materiálních podmínek, které přináší technický pokrok (jeho slovy „vědeckotechnická revoluce“) k rozvoji schopností člověka, které následně působí jako faktor ekonomického růstu. Richtova koncepce volný čas a možnost vyšší spotřeby chápe nikoli jen jako cíl, ale především jako předpoklad rozvoje schopností člověka, které působí zdrojově. Problém jeho týmové koncepce spočíval v tom, že nebyl sto identifikovat bariéry, které v tehdejších podmínkách naplnění jeho vize, resp. objektivně se prosazujících tendencí bránily. V této souvislosti je užitečné připomenout si alespoň jednu z původních myšlenek z Marxových Rukopisů „Grundrisse“: "Skutečná ekonomie - úspornost - záleží v úspoře pracovní doby: (minimum - a redukce na minimum - výrobních nákladů), tato úspornost je však totožná s rozvojem produktivní síly. Nejde tedy vůbec o to zříkat se požitku, nýbrž rozvíjet produktivní sílu a schopnosti k výrobě a tedy i schopnosti a prostředky požitku. Schopnost požitku je podmínkou požitku, tedy jeho prvním prostředkem, a tato schopnost znamená rozvoj nějaké individuální vloh, produktivní síly." (Marx 1974, s. 156)

R. Inglehart vydal své stěžejní dílo nazvané Tichá revoluce v roce 1977 (Inglehart 1977). Práce se od mnoha jiných z té doby i současných na dané téma (úvahy nad směřováním současného vývoje) vyznačuje optimismem. Podstatnou součástí vývoje společnosti je kulturní vývoj. Podle něj je kultura je systém postojů, hodnot a znalostí, který je široce sdílen v rámci společenství, a přenáší se z generace na generaci. Zatímco lidská podstata je biologicky vrozená a univerzální, kultura je naučená a odlišná společnost od společnosti. Vychází ze známé Maslowovy hierarchie potřeb a ukazuje, že stále větší roli bude hrát potřeba lásky, sounáležitosti a sebeúcty, společně s potřebou intelektuální a estetické satisfakce (orientace na svobodnou seberealizaci individua, v důrazu občanů na možnost více se podílet na důležitých vládních rozhodnutích a více ovlivňovat správu věcí veřejných bezprostředním okolím, participovat na řízení v zaměstnání, ve snaze vytvářet méně impersonální a více humánní společnost, v níž myšlenky budou důležitější než peníze, žít v kvalitním životním prostředí). Pod postmodernizací společnosti pak chápe postupný přesun těžiště lidských potřeb do oblasti postmateriálních potřeb. Svou hypotézu prokázal rozsáhlými empirickými výzkumy. Jakkoli se zdá Inglehartova koncepce velmi sympatická, má jeden zásadní nedostatek. Nepracuje s konkrétní představou o tom, jak se uspokojování "nemateriálních potřeb"

může změnit v rozhodující faktor "materiálního" ekonomického růstu. R. Inglehart ani nepředpokládá, že by něco takového bylo možné. Proto ani nedokáže vytvořit koncept ekonomického systému, ve kterém by si posilování role "nemateriálních potřeb" dokázalo – obrazně řečeno – vydělat samo na sebe tak, aby obstálo v konkurenci s jinými tendencemi ve společenském vývoji.

Y. Strecková konkretizuje či přesněji operacionalizuje myšlenku R. Richty (vycházející z Marxových Rukopisů „Grundrisse“) o možnosti přeměny podmínek pro rozvoj schopností člověka ve zvyšování jeho potenciálu jako nejvýznamnějšího faktoru ekonomického růstu svou koncepcí odvětví rozvoje člověka. Mezi ně patří oblast vzdělání, péče o zdraví, ale také kultura, sport, sociální politika apod. Zdůrazňuje, že tato odvětví nejsou „spotřební“, ale především „produkční“. V 80. letech vydala velké množství výzkumných zpráv. Hlavní myšlenky jsou souhrně obsaženy v učebním textu *Teorie veřejného sektoru* (Strecková 1998). Významně ovlivnila pohled na problematiku veřejného sektoru, a to nejen v teorii, ale i v institucionální a personální oblasti. Identifikování příčin tehdejších problémů však rovněž zůstalo za branami jejího teoretického díla.

R. Reich ovlivnil pohled současné dění zejména svou prací *Dílo národů* (1991, v češtině 1995)³⁶. Název komplexně pojaté monografie zvolil jako určitou parafrázi *Bohatství národů* A. Smitha. Zapůsobila na pozdějšího amerického prezidenta B. Clintona natolik, že se její autor stal v jeho první administrativě ministrem práce. Práce a její proměny jsou jednou ze stěžejních stránek celoživotního bádání R. Reicha. Dává vizi budoucí práce v podobě popisu činnosti „symbolických analytiků“ a ukazuje na celou škálu oblastí, ve kterých nachází tento typ vysoce rozvinuté formy práce uplatnění. Současně si všímá i konkrétní historické formy toho, jak „bohatí bohatnou a chudí chudnou“, zmiňuje fenomén investování do společenské pozice, který slouží k oddělování, ekonomické a následně i sociální a informační segregaci společnosti. Na základě toho formuluje řadu doporučení, která se pokusil prosadit i v praxi.

F. Fukuyama je autorem světově nejznámějšího díla zabývajícího se společenskou vizí a možnostmi jejího naplnění resp. dvojice děl, z nichž to druhé se pokouší dát odpověď na otázku, proč se původní vize nenaplnila. Jedná se o *Konec dějin a poslední člověk* z roku 1992 (v českém originále tato kniha vyšla v roce 2002)³⁷ a *Velký rozvrat* (česky 2006, originál 1999)³⁸. Mezi Fukuyamovou a Richtovou prací najdeme více podobností, než by se na první pohled zdálo. Zatímco Richtův tým idealizuje socialistickou společnost, F. Fukuyama totéž činí s liberální demokracií. Fukuyamova vize je koncipována jako dlouhodobá predikce. Ve své koncepci konce dějin F. Fukuyama chápe uznání jako jednu z dominantních potřeb člověka. Avšak potřeba vlastního uznání nesmí být naplňována na úkor druhého. Zatímco R. Richta a jeho tým vycházejí z Marxova díla (především pak z jeho Rukopisů „Grundrisse“), hlásí se F. Fukuyama k Hegelovu odkazu, konkrétně k jeho práci z raného období tvorby *Fenomenologie ducha* z roku 1807, především pak k části nazvané *Panství a rabství*. Proč se Fukuyama rozhodl pro Hegela spíše než pro Marxe, zdůvodnil následovně: „Hegel poskytuje alternativní „mechanismus“, s jehož pomocí můžeme pochopit historický proces jako „boj o uznání“. I když nemusíme opouštět ekonomický výklad dějin, „uznání“ nám umožňuje obnovit zcela nematerialistickou historickou dialektiku, která je pro porozumění lidské motivace daleko vhodnější než marxistická verze nebo sociologická tradice, jež z Marxe vychází.“ (Fukuyama 2002, s. 150). Celé dějiny pak z tohoto hlediska nejsou ničím jiným než

³⁶ Reich (1995).

³⁷ Fukuyama (2002).

³⁸ Fukuyama (2006).

postupným vítězstvím těch, kteří se ocitli v pozici „rabů“ (kdy uspokojení potřeby uznání „pána“ se děje na úkor „raba“), a to až do té doby, než vývoj společenských poměrů dospěje do stádia vzájemného uznání, kdy již nikdo není v pozici „raba“ či „pána“ ve vztahu k druhému. (Fukuyma 2002, s. 197) F. Fukuyama se také pokusil nalézt odpověď na otázku, proč se jeho vize nenaplnila, v jeho poměrně rozsáhlé a interdisciplinárně pojaté práci, kterou příznačně nazval Velký rozvrat. Nedokázal však odhalit jinou příčinu než tu, že v určitých dobách, z blíže nejasných důvodů, převládne ve společnosti „bezuzdný individualismus“.

S. Huntington čtyři roky po vydání stěžejní Fukuyamovy práce reaguje na jeho optimistickou vizi obsáhlou monografií *Střet civilizací* (1996, česky 2001)³⁹, která se rovněž stala globálním bestsellerem. Upozorňuje na nenaplnění Fukuyamových vizí. Podle něj náboženské střety vyplňují vakuum, které vzniklo v důsledku skončené studené války. Úpadek Západu Huntington považuje za neodvratný. Nedotahuje však svou analýzu až k politickoekonomické reflexi, která by zohlednila i problematiku ekonomické efektivity různých systémů a důsledků z toho vyplývajících pro „střety civilizací“. Udává sice popis řady atributů úpadku západní civilizace, ale vůbec se nezabývá příčinami tohoto úpadku. Ani v pasážích věnovaných „kemalismu“ (tj. spojení modernizace s pozápádněním) si nevšímá toho, že za určitých podmínek přijetí západních hodnot ještě nemusí znamenat podobný úpadek, k jakému nyní dochází ve většině zemí, které nazývá Západem. Tento moment je významný. Ukazuje totiž, že analýza, která nehledá (též) ekonomické pozadí či ekonomické příčiny společenských jevů (tj. která neobsahuje politickoekonomickou reflexi), je nedostatečná z hlediska možností jejich řešení. Příčinám úpadku Západu Huntington věnoval jistou pozornost ve své knize *Třetí vlna* (2008)⁴⁰. Úpadek Západu je zde dáván do přímé souvislosti s fungováním (či spíše nedostatečným fungováním a nedokonalostmi) demokracie.

P. Mason prezentuje jednu z nejnovější ucelených koncepcí v knize *PostCapitalism. A Guide to Our Future* (Mason 2015). Řadí se do širšího proudu těch, co spoléhají na technický pokrok, který je ve své současné podobě označován za „čtvrtou průmyslovou revoluci“. Spočívá v dynamickém zavádění technologií, které šetří netvůrčí lidskou práci a vedou k rozšiřování oblasti volného času. Všimá si zejména informačních technologií, které se vyvíjejí a rozšiřují s exponenciální dynamikou, a jejich průmyslových aplikací. Explicitně se odvolává na pasáže o růstu volného času a o všeobecné práci v Marxových Rukopisech „Grundrisse“. Dává řadu pozitivních predikcí vycházejících z role technického pokroku. Při bližším prozkoumání však zjišťujeme, že jeho koncept je poměrně plytký, je projevem setrvačného myšlení v přelomové době. Zcela chybí (na rozdíl od padesát let staršího díla R. Richty a dokonce i od mnohem staršího díla K. Marxe) konkrétnější představa o proměnách práce a volného času v produktivní ekonomický faktor. Neuvědomuje si, že v současné době neprobíhá „čtvrté vylepšení“ v rámci toho, co zrodila průmyslová revoluce, mnohem zásadnější zlom, který je srovnatelný s původní průmyslovou revolucí, patrně jde však o změnu mnohem zásadnější.

3. Co charakterizuje současnou společnost

Pokusme se zde formulovat určitá doporučení vyplývající z analýzy koncepčních přístupů zmíněných v předcházející kapitole. Každý koncepční přístup, který má být

³⁹ Huntington (2001).

⁴⁰ Huntington (2008).

oporou pro pochopení toho, co se odehrává, jak současné problémy vznikly a jak je řešit, by měl dle našeho názoru obsahovat:

- Představu o tom, jak se zvyšování spotřeby a rozšiřování oblasti volného času mění (přes rozvoj schopností lidí, přes změny charakteru práce, přes zvyšování inovačního potenciálu společnosti) v nejvýznamnější faktor ekonomického růstu a v konkurenční výhodu té či oné společnosti.
- Analýzu konkrétní podoby fenoménu „bohatnutí bohatých a chudnutí chudých“, forem a důsledků investování do společenské pozice, i odpověď na otázku, jak se s problémem ekonomické segregace společnosti vyrovnat.
- Komplexní pohled jak pokud jde o dimenzi začínající analýzou změn v oblasti technologií, přes změny v oblasti ekonomické, až po změny v oblasti politické či kulturní, tak pokud jde o dimenzi začínající popisem dlouhodobých tendencí společenského vývoje kakční problematice uplatnění teoretických poznatků v daných podmínkách a v návaznosti na problematiku zájmů nejrozličnějších skupin lidí.

Podle našeho názoru lze současné problémy charakterizovat následovně:

1. Nejjobecnější příčinou současných problémů je to, že doposud nedošlo k přeorientaci stávajícího setrvačného vývoje směrem ke společnosti služeb spojených s nabýváním a uchováním lidského a sociálního kapitálu (dále v tomto textu produktivních služeb), tj. společnosti, v níž těžištěm ekonomiky jsou produktivní služby bezprostředně spojené a nabýváním, uchováním a uplatněním lidského kapitálu.
2. Ekonomický růst může být současně exponenciálně dynamický a trvale udržitelný, resp. dokonce musí být exponenciálně dynamický, aby byl trvale udržitelný. Základem tohoto typu růstu jsou produktivní služby, které mají efekty znázorněné obrázkem číslo 1 (rychlejší profesní start, lepší uplatnění, prodloužení zenitu i horizontu produktivního uplatnění). Plnější využívání investičních příležitostí spojených s rozvoje, uchováním a uplatněním lidských schopností může dokonce exponenciální dynamiku růstu (ve smyslu procentuálních přírůstků ze zvyšujícího se základu) oproti té, kterou přinesla průmyslová revoluce, zvýšit.

Obrázek 1.: Efekty produktivních služeb



3. Rozhodující podmínkou přechodu k ekonomice produktivních služeb je zainteresovanost subjektů působících v oblasti produktivních služeb spojených s nabýváním, uchováním a uplatněním lidského kapitálu; vytvoření zpětných vazeb mezi efekty produktivních služeb a financováním těchto subjektů, může podstatným způsobem přispět k vyšší dynamice ekonomického růstu, pozitivním změnám jeho charakteru a zvýšení kvality života lidí. Jedná se o změnu srovnatelnou s průmyslovou revolucí (patrně ještě výraznější).
4. K prosazení nové ekonomiky, tj. ekonomiky produktivních služeb, je nutný komplex vzájemně provázaných reforem v odvětvích sociálního investování a sociálního pojištění (zejména vzdělání, péče o zdraví a penzijního pojištění). Jedná se o reformy předpokládající plné využití investičních příležitostí v oblasti nabývání, uchování a uplatnění lidského kapitálu, což znamená, že jejich realizace předpokládá orientaci společnosti na podstatně vyšší míru rovnosti při využívání těchto investičních příležitostí (ve smyslu nezávislosti na výchozích majetkových či příjmových poměrech nositele investičních příležitostí uvedeného typu). Jedná se o zcela jiný typ reforem, než je to, co je za reformy jen označováno, co je dnes deformovaným institucionálním systémem prosazováno a co ve skutečnosti slouží k vyvádění gigantických prostředků z veřejných rozpočtů ve prospěch lobby. Lobby, která ovládla finanční instituce i institucionální systém společnosti, lobby v důsledku působení kterých se zrychluje proces bohatnutí bohatých a chudnutí chudých
5. Neschopnost vytvořit si realistickou představu o možnosti exponenciálně dynamického trvale udržitelného růstu je gnoseologickou příčinou vzniku a šíření představ o katastrofickém či silovém řešení problémů spojených s existencí nepřekonatelných bariér růstu (formou reglementace spotřeby, omezení počtu obyvatelstva apod.). Tyto představy následně zvyšují intenzitu pozičního investování, jehož důsledkem je ekonomická segregace a oslabování institucionálního systému společnosti působením struktur založených na vzájemném krytí porušování obecně přijatých zásad. Návazně pak dochází k deformování reforem v oblastech systémů sociálního investování a sociálního pojištění, zneužívání jejich objektivní nezbytnosti k aktivitám poškozujícím společnost.
6. Hrozby a příležitosti, které vytváří současná doba v jednotlivých zemích, umožňují spolu s využitím teorie otevřít cestu k prosazení koncepčních komplexních reforem v oblastech sociálního investování a sociálního pojištění. Reformy, které jsou orientovány na plné využívání investičních příležitostí souvisejících se svobodným rozvojem člověka a které předpokládají zdokonalování trhu v dané oblasti na bázi přenesené ceny⁴¹.
7. K analýze bariér, které vznikají mezi teoretickým řešením a jejich uplatněním v praxi, je možné i nutné využít teorii her, zejména při analýze pozičního investování a při analýze působení struktur založených na vzájemném krytí porušování obecně přijatelných zásad (dle našeho názoru přesnější název než korupční sítě – detaily viz Valenčík a kol. (2014), dále pak při zkoumání možností pozitivního vývoje finančních trhů.

⁴¹ Přenesená cena je pojem pro situaci, kdy někdo (osoba A) investuje do svého lidského a sociálního kapitálu. Osoba B tuto investici financuje, přičemž úhrada této investice je hrazena v budoucnosti z výnosů osoby A plynoucích z daných investic do lidského a sociálního kapitálu. Detaily viz např. Heissler, Valenčík a Wawrosz (2010) nebo Valenčík a kol. (2014).

8. Vzhledem k tomu, že snaha zastřít působení struktur založených na vzájemném krytí porušování obecně přijatelných zásad přerostla v systematické stupňování konfliktů a zvyšování jejich intenzity, je nutné věnovat značnou pozornost analýze aktuálního vývoje a jeho predikcím s cílem co nejpřesněji vymezit podmínky (včetně odhadu toho, kdy nastanou), které umožní v reakci na širší povědomí toho, že se nacházíme v historickém excesu, zahájit proces odborného a zejména veřejného komunikování nezbytných reforem, jejich lokálního i globálního kontextu.

4. Co by měl obsahovat komplex soudobých reforem

Z hlediska toho, co by měl obsahovat komplexní koncept reforem současné společnosti, stojí za zdůraznění to, co je obsaženo v 5. a 7. tezi v předcházející kapitole. Totiž to, že došlo k propojení struktur vzniklých na bázi pozičního investování a struktur, které se vytvořily na bázi porušování obecně přijatelných zásad. Takto propojené struktury pak podstatným způsobem penetrovaly institucionální systém naší země i celé EU. Proto součástí komplexního konceptu zaměřeného na řešení současných problémů nemůže být jen návrh toho „co by se mělo udělat“, ale i odpověď na otázku, jak (za jakých podmínek a jakým způsobem) prosadit to, co odpovídá objektivním tendencím společenského vývoje. Bez dostatečného odborného, komplexního, poctivého a široce sdíleného pochopení toho, o co dnes jde, nemůže být pokus o nápravu úspěšný. Co vše by součástí takové vize, koncepce, programu (zkrátka racionální a odborně fundované opory úspěšného pokusu o nápravu) mělo být? Pokusím se to vyjádřit formou modulů. Můžeme se přít o to, co by mělo být obsahem modulů. Měli bychom se však shodnout, že koncepční přístup musí tyto (a případně i další) moduly obsahovat, jinak bude bezzubý:

1. Modul 1: Reflexe doby: Zde je třeba odpovědět na otázku, zda se nacházíme v běžné situaci, nebo zda se nahromadily a zauzlily problémy, bez jejichž řešení se budou zvyšovat rizika a ztráty (on je to koneckonců boj o naše přežití). Pokud v současnosti jde o určitý historický exces, je dobré popsat jeho základní parametry. Z čeho by mělo každému normálnímu člověku dojit, že se děje něco výjimečného a že změna (náprava) je nutná, pokud nemá být hůř a hůř.
2. Modul 2: Historické tendence: Zde je potřeba současnou dobu zařadit do kontextu historického vývoje. Nacházíme se v situaci, která se jednou za čas opakuje např. v důsledku toho, že bohatí bohatnou a chudí chudnou, nebo že degeneruje institucionální systém společnosti – a pak je třeba náprava? Nebo je to dáno tím, že se vyčerpaly možnosti setrvačného vývoje společnosti a že je nutný posun společnosti na vyšší úroveň, na novou kvalitu jejího rozvoje, tak jak k tomu bylo např. v důsledku průmyslové revoluce?
3. Modul 3: Komplex reforem: Jaké reformy a ve kterých oblastech je třeba realizovat? A jak jsou tyto reformy provázány? Co je v nich rozhodující? Jak souvisejí s historickými tendencemi vývoje?
4. Modul 4: Subjekt změny: Kdo je nositelem, tj. subjektem nápravy? Jak se tento subjekt rodí a zrodí? Jakou institucionální podobu bude mít? A jakou roli v tom může sehrát samotná teoreticky podložená koncepce změn?
5. Modul 5: Motivy změny: Jaké pohnutky mohou vést lidi k tomu, aby současné problémy řešili? Jak tyto pohnutky souvisejí s jejich životními podmínkami i existenciálním rozměrem jejich života? V neposlední řadě pak jakou roli hraje samotné kritické myšlení člověka?

6. Modul 6: Bariéry změn: Co nápravě brání? Komu vyhovuje současný stav a z čeho vyrůstá jeho moc? Jaké mechanismy plodí moc, která způsobila krizi daného stavu?
7. Modul 7: Reflexe (monitorování) situace: Zde je potřeba popsat konkrétní společenské jevy (na bázi konceptu obsaženého v předcházejících bodech), ukázat, jak jsou rozloženy síly, jak se rodí subjekt změn a jak se prohlubuje společenská krize. Přitom tak, aby odsud vyplývaly krátkodobé a střednědobé prognózy, včetně akční odpovědi na otázku, jak reagovat na vývoj situace, tj., co dělat.

Výše uvedené představuje minimálních sedm modulů, které by mělo každé koncepční řešení obsahovat. Pak může být dostatečně komplexní a může být oporou v reálném zápase o nápravu. Kdo to myslí vážně, kdo nerezignoval a kdo nechce jen nadávat na to, co strašného se děje, měl by si ve své hlavě koncepci obsahující tyto moduly pěstovat. Učit se z toho, co přináší doba. Učit se z toho, jak se na ni kdo dívá. Mohou být i další moduly – např. modul týkající se samotné metodologie přístupu, modul, který nazýváme využíváním "startovních oken ke komunikování reforem", modul popisující rozklad mocenských elit a jeho logiku apod.

Nejhorší by bylo spoléhat, že při pochopení toho, o co jde a co dělat, vystačíme s nějakou katastrofickou či konspirativní vizí. Obojí se dobře čte a autoři, kteří umějí jedno či druhé napsat, bývají populární. Už proto, že obojí dává zdánlivě odpověď na všechny otázky (kdo je ten hodný a kdo je ten zlý, kdo za všechno může), především však vedou k individuálnímu alibismu (nemusíme nic dělat, protože vše se rozhoduje či je rozhodnuto bez nás).

Závěr

Mezi nejvýznamnější atributy, které dělají (jakoukoli) vědu vědou patří historická kontinuita a její reflexe samotnou vědou (tou či onou vědeckou disciplínou). Součástí této reflexe vývoje vědy je zachycení momentu, kdy určitá vědecká disciplína nějaký problém zaznamenala, jak byl problém řešen a kdy se ukázalo, že tváří v tvář novým skutečnostem se ukázalo, že dobové řešení přestalo vyhovovat a že je potřeba řešit nové problémy.

Pro společenské vědy je příznačné, že se neustále vyvíjejí jejich předmět poznání – společnost. Udržení historické kontinuity společenských věd je proto podstatně obtížnější. Ztráta atributu angažovanosti by tak v krajním případě mohla vést až ke ztrátě kontinuity společenských věd se značně negativními důsledky pro vývoj společnosti. Bylo by naivní, nezodpovědné a v rozporu s historickou zkušeností domnívat se, že reálné a dnes prudce narůstající problémy se vyřeší „samy od sebe“, tj. bez kvalifikovaného pochopení toho, o co jde a jak problémy řešit. Zde má teorie nezastupitelnou roli. Pokud ji dostatečně nenaplní, otevře prostor pro jiné typy ideové reflexe toho, o co jde. Pro společenský vývoj by to patrně znamenalo mnohem větší a mnohem intenzivnější konflikty. Pro společenské vědy ztrátu kontinuity v jejich vývoji. Jedním z prvních kroků zvýšení angažovanosti společenských věd by mělo být otevření prostoru pro kvalifikovanou komunikaci o tom, jak jsme schopni současné problémy a jejich příčiny vyjádřit. Oporou nám přitom mohou být pokusy komplexně a s využitím teorie teoreticky uchopit a na základě toho pochopit společenské dění. Významnou součástí musí být i zaměření pozornosti vědy samotné na sebe:

- Z hlediska vztahu mezi tím, co teorie doporučuje, a tím, jak funguje reálná praxe (tj. z hlediska realizační problematiky).
- Z hlediska reflexe své vlastní historie (za připomenutí stojí jak období, kdy došlo k rozkvětu či naopak úpadku společenských věd z hlediska jejich role ve vývoji společnosti, tak kritický pohled na to, co jsme zanedbali v nedávné minulosti).

V tomto textu jsme se pokusili nastínit, jakým problémům čelí současná společnost. Dále jsme se zabývali otázkou, co by měl obsahovat komplex reforem reagujících na soudobé problémy i jak k řešení těchto problémů může přispět angažovaná věda. Na obecnější úrovni je určitě nutno rozpracovat jednotlivé moduly. Modulový přístup je dle našeho názoru vhodný pro řešení jakýchkoliv soudobých společenských problémů. Na moduly se lze dívat jako na nástroje, které pomáhají identifikovat problémy, možnosti i nositele jejich řešení, ale i bariéry bránící řešení realizovat. Podrobnější rozpracování jednotlivých modulů považujeme za perspektivní směr vědecké teorie.

Literatura

- [1] FUKUYMA, F. 2002. *Konec dějin a poslední člověk*. Praha: Rybka.
- [2] FUKUYMA, F. 2006. *Velký rozvrat: lidská přirozenost a rekonstrukce společenského řádu*. Praha: Academia.
- [3] HEISLER, Herbert; VALENČÍK, Radim; WAWROSZ Petr 2010. *Mikroekonomie středně pokročilý kurs*. Praha: Vysoká škola finanční a správní
- [4] HUNTINGTON, S. 1996. *Střet civilizací: boj kultur a proměna světového řádu*. Praha: Rybka.
- [5] HUNTINGTON, S. 2008. *Třetí vlna: demokratizace na sklonku dvacátého století*. Brno: CDK.
- [6] INGLEHART, R. 1997. *The Silent Revolution*. Princeton: Princeton University Press
- [7] KLUSOŇ, V. 2005. O ekonomické odpovědnosti. *Politická ekonomie*, 52(4): 436-458.
- [8] MARX, K. 1974. *Rukopisy "Grundrisse": ekonomické rukopisy z let 1857-1859*. Praha: Svoboda.
- [9] MASON, P. 2015. *PostCapitalism: A Guide to Our Future*. London: Allen Lane.
- [10] MLČOCH, P. 2007. Ekonomie a štěstí: Proč více někdy není lépe. *Politická ekonomie*, 54(2): 147-163.
- [11] REICH, Robert 1991. *Dílo národů: příprava na kapitalismus 21. století*. Praha: Prostor.
- [12] RICHTA, R. et al. 1966. *Civilizace na rozcestí*. Praha: Svoboda.
- [13] STRECKOVÁ, Y. 1998. *Teorie veřejného sektoru: učební text*. Brno: Masarykova univerzita.
- [14] ŠTIKA, P. 2009. Ekonomie štěstí. *Politická ekonomie*, 56(2): 250-262.
- [15] VALENČÍK, Radim a kol. 2014. *Perspektivy a financování produktivních služeb*. Praha: Vysoká škola finanční a správní.

Kontakt:

doc. Radim Valenčík, CSc.

valencik@seznam.cz

Katedra ekonomie a mezinárodních vztahů, Fakulta ekonomických studií,
Vysoká škola finanční a správní, Estonská 500, 101 00 Praha 10

Mgr. Ing. Petr Wawrosz, Ph.D.

petr.wawrosz@centrum.cz

Katedra ekonomie a mezinárodních vztahů, Fakulta ekonomických studií,
Vysoká škola finanční a správní, Estonská 500, 101 00 Praha 10

Příspěvek vznikl v rámci projektu „Financování odvětví produktivních služeb“, podpořeného z prostředků účelové podpory na specifický vysokoškolský výzkum na Vysoké škole finanční a správní, z. ú. v r. 2015

Problematika zdaňování příjmů sportovních rozhodčích

Problems with sports referees taxation

Jana Vrtalová, Břetislav Andrlík

Abstract

The paper deals with the taxation of income sports referees in the Czech Republic. In practice in various sports clubs are differences in how each club with the referees is governed by and secured control of individual sporting events. The referee may either be employed under employment agreement or be self-employed. In any case, an individual approach to the taxation of their income and the fact that, for example, driving costs included in their income or whether that income is exempt from income tax. Neither individual institution such as the Ministry of Trade and Industry or the financial administration is not even agreed what is the best way for taxation income of referees. It is for this reason that sport is a specific discipline with many exceptions. Referee obtain a license from the sports associations, they must fulfill the physical and psychological conditions and may not own a trade certificate. The article should analyze all the possibilities for income taxation referees and propose the best way of taxing their income due to other factors. The paper presents calculations of model situations and indicates which type of employment is the best for referee.

Keywords: referee, non-cash income, self-employed person, taxation

JEL classification: H21, H24

Úvod

Problematika zdaňování příjmů v rámci sportovní činnosti je z hlediska výkladu jednotlivých právních předpisů v České republice nejednoznačná a umožňuje různorodý výklad. V rámci tohoto příspěvku se zaměříme na způsoby zdaňování příjmů sportovních rozhodčích v České republice. I zde, stejně jako u sportovců samotných, neexistuje jednotný právní výklad toho, jakým způsobem zdaňovat příjmy u této profese. Z daňového hlediska se může jednat o pracovní poměr uzavřený na základě dohody o provedení práce, živnost či nezávislé povolání. Z právního hlediska může sportovní rozhodčí spíše uzavřít dohodu o provedení práce nebo provozovat nezávislé povolání. Další zpřesňující podmínky jsou stanoveny Fotbalovou asociací České republiky.

U jednotlivých způsobů zdaňování příjmů rozhodčích jsou uvedeny také rozdíly v tom, zda výdaje na cestovné vykazované rozhodčími podléhají zdanění nebo zda jsou od daně osvobozeny. Problematika cestovních výdajů přímo souvisí s povinností platit silniční daň. U modelových příkladů bude uvedeno, kdo je v konkrétní situaci plátcem daně silniční. Stejně jako sportovci jsou rozděleni na amatéry a profesionály, jsou i rozhodčí rozděleni podle toho, jakou ligu mohou řídit. Rozhodčí s vyšší licenci má právo řídit nižší soutěž, zatímco rozhodčí s nižší licenci nemůže „pískat“ ve vyšší soutěži. Proto se budou u těchto kategorií lišit i příjmy rozhodčích a jejich majetek. Dále bude důležité, zda rozhodčí budou vlastnit osobní automobil, prostřednictvím kterého se budou dopravovat na zápasy. Podle běžné praxe rozhodčí, který je zaměstnán na základě dohody o provedení práce, a dojíždí na zápasy svým vlastním vozidlem, daň silniční neplatí a ta jde k tíži zaměstnavatele. U živnostníků záleží na tom, zda sportovec má svoje vozidlo zahrnuto v obchodním majetku nebo ne.

Bylo by proto vhodné legislativně upravit smluvní vztahy mezi sportovními asociacemi a sportovci, příp. rozhodčími. Tyto úpravy by měly zohledňovat zejména specifika a odlišnosti od standardních profesí. Například podle zákoníku práce by zaměstnavatel měl zaměstnanci rozvrhnout pracovní dobu tak, aby měl nepřetržitý odpočinek v týdnu během každého období sedmi po sobě jdoucích kalendářních dnů v trvání alespoň 35 hodin, sportovci ale musejí trénovat v době hlavní sezony každý den. Další nevýhoda se týká zaměstnavatelů (sportovních klubů), který by zaměstnanec (sportovec) mohl předložit svoji výpověď včetně dvouměsíční výpovědní doby dle § 50 a § 51 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce.

Cíl

Cílem příspěvku je na základě identifikace a interpretace způsobů zaměstnávání při zdaňování rozhodčích v České republice navrhnout, který způsob je pro rozhodčí a kluby nejvýhodnější z hlediska daňového i právního. Návrhy budou doloženy početnými příklady.

Metodika

Komplexní analýza postupů zdaňování sportovních rozhodčích v České republice je založena na studiu základní právní normy, kterou je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a mnohé další legislativní předpisy (zákon o obchodních korporacích, živnostenský zákon, zákoník práce apod.) Metoda analýzy je použita při studiu jednotlivých režimů zdanění příjmů rozhodčích v České republice.

Vlastní zpracování článku obsahuje výpočty výpočtu příjmů rozhodčích a jejich zdanění, včetně zohlednění cestovních výdajů. Výdaje vynaložené na pracovní cesty definuje zákon o cestovních náhradách č. 119/1992 Sb. v § 2 odst. 1 jako dobu od nástupu na cestu k výkonu práce do jiného místa, než je místo pravidelného pracoviště, včetně výkonu práce v tomto místě, do návratu z této cesty.

V článku budou použity příklady zdaňování rozhodčích ve fotbalu, protože se jedná o nejrozšířenější sport v České republice a je v tomto sportovním odvětví nejvíce dostupných informací pro celou analýzu zdaňování.

1. Význam sportu

Sport pomáhá rozvoji národní ekonomiky. Kromě pořádání sportovních akcí, výstavby zařízení nebo obchodu se sportovním zbožím, má také sport dopad do vzdělávání, výzkumu, lékařství a také vytváří velké množství pracovních míst. Podle údajů vyplývajících ze studie KPMG Koncepce financování sportu v České republice (2012) průměrný počet plných pracovních úvazků v kumulaci vzniklých v souvislosti se sportem za minulý rok dosáhl 187 270.

Další text článku se bude zaměřovat pouze na fotbal, který je nejrozšířenějším sportovním odvětvím na světě. Je to způsobeno mnoha faktory, například jednoduchostí hry nebo minimálními nároky na výstroj. I v České republice je zaregistrován každý dvacátý občan jako fotbalista. V této disciplíně je tak zaregistrováno nejvíce sportovců – více než 400 000, i rozhodčích – více než 4 200.

Dle Miroslava Tulingera „v současné době ve všech soutěžích FAČR nastupuje během každého víkendu přibližně 12 600 týmů, čímž vychází přibližně jeden rozhodčí na tři zápasy. Tím vzniká vysoký počet zápasů řízených rozhodčími laiky, především u žáků a přípravy nižších soutěží.“

Pro získání licence rozhodčího musí uvedená osoba být registrovaným členem Fotbalové asociace České republiky (FAČR), podřídit se zdravotním prohlídkám a splnit teoretické i fyzické testy. Kdo nezíská licenci rozhodčího fotbalu, nemůže řídit fotbalová utkání konaná v rámci FAČR.

Fotbalové soutěže v Česku jsou rozděleny do několika úrovní. Na nejvyšší úrovni jsou 1. a 2. liga celostátní profesionální soutěže, následují zemské (Česká fotbalová liga – ČFL - rozdělená na divize A, B a C, a Moravskoslezská fotbalová liga – MSFL - rozdělená na divize D a E), krajské a okresní fotbalové svazy. Na každé úrovni jsou ustanoveny komise rozhodčích. Rozhodčí zapsaný ve vyšší soutěži může řídit i zápasy soutěže nižší, naopak nelze. Přitom dle Hajduška (2015) cca 3 500 z nich působí na úrovni krajského přeboru a níže. Jedná se fakticky o licenci. Podle výše soutěže, ve které rozhodčí uskutečňuje svou činnost, je za ni odměněn buďto přímo domácím klubem po zápase (týká se výkonnostního fotbalu), nebo ČMFS převodním příkazem (1. a 2. liga)

Z výše uvedeného popisu činnosti rozhodčího vyplývá, že mimo první a druhé ligy, kde rozhodčí vyplácí ČMFS, nemůže jít o žádný pracovněprávní vztah. Bylo by v rozporu s některými ustanoveními zákoníku práce, kdyby rozhodčí před zápasem uzavřel s domácím mužstvem například dohodu o provedení práce dle § 75 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce. Mohlo by se dokonce jednat o střet zájmů.

2. Možnosti zdaňování příjmů rozhodčích

Stejně jako u profesionálních sportovců v kolektivních sportech, je i u sportovních rozhodčích v České republice nejednoznačný názor na to, jakým způsobem mají být jejich příjmy zdaňovány.

- Rozhodčí vykonává svoji činnost na základě dohody o provedení práce § 6 odst. 1 písm. a) ZDP
- Rozhodčí vykonává svoji činnost na základě živnostenského oprávnění § 7 odst. 1 písm. b) ZDP
- Rozhodčí vykonává svoji činnost jako nezávislé povolání § 7 odst. 2 písm. c) ZDP
- Rozhodčí vykonává svoji činnost jako příležitostné, ostatní příjmy § 10 odst. 1 písm. a) ZDP

2.1. Rozhodčí vykonává svoji činnost na základě dohody o provedení práce

V prvním případě je pracovněprávní vztah uzavřený podle zákoníku práce a příjmy se zdaňují dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“).

Podle ustanovení § 3 zákoníku práce může být závislá činnost vykonávána výlučně v základním pracovněprávním vztahu (pracovní poměr, dohody konané mimo pracovní poměr). Předností této formy výkonu činnosti je osvobození nepeněžních příjmů od daně z příjmů (zejména cestovních náhrad) dle ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Podle Směrnice o náhradách a odměnách rozhodčích má rozhodčí kromě odměny na řízení utkání (obvykle 300 Kč za zápas) také nárok na náhradu cestovních výdajů. Dle § 55 zákoníku práce č. 262/2006 Sb. je možné poskytnout cestovní náhrady i zaměstnanci, který koná práci na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, pokud toto právo bylo sjednáno ve smlouvě. Pokud není právo na výplatu cestovních náhrad mezi FAČR a rozhodčím v dohodě o provedení práce sjednáno, podléhají cestovní náhrady zdanění ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

Na úrovni výkonnostního fotbalu je v naprosté většině případů dodržen rozsah práce nižší než 300 hodin ročně. Odměňování rozhodčích přichází v úvahu pouze v případě dohody o provedení práce. Dle stanoviska GFŘ uzavření DPP na činnost rozhodčího není v rozporu se zákoníkem práce, nelze ji tedy vyloučit, i když se nejedná o činnost, u které lze aplikovat závislost ve smyslu „řídít se pokyny plátce,“ tedy ani závislost ve smyslu § 6 ZDP ani ve smyslu zákoníku práce.

V rámci smluvní volnosti nelze uzavření dohody o provedení práce na výkon rozhodčího vyloučit, je však nepravděpodobné, že by FAČR uzavíraly pracovněprávní vztahy s rozhodčími pro účely řízení utkání.

2.2. Rozhodčí vykonává svoji činnost na základě živnostenského oprávnění

Kromě situace, kdy rozhodčí má příjmy ze závislé činnosti, může vykonávat živnost dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. Tuto činnost provozuje podle § 2 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenského zákona soustavně, samostatně, vlastním jménem, na vlastní zodpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.

Základem daně jsou příjmy po odpočtu prokázaných a skutečně vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 ZDP, nebo si může poplatník uplatňovat výdaje ve výši 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání podle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP. Nejvýše však lze uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč. Součástí zdaňovaných příjmů budou také vyplacené náhrady cestovních výdajů, neboť ty nepředstavují u živnostenského oprávnění příjem od daně osvobozený.

V případě sportovního rozhodčího by se jednalo o vydané živnostenské oprávnění k živnosti volné s odkazem na nařízení vlády č. 278/2008 Sb., kde je v Příloze č. 4 uvedena obsahová náplň živnosti volné podle jednotlivých oborů činností. Obsahem živnosti Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti je kromě jiného i činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku. Obsahem činnosti není poskytování tělovýchovných služeb (činnost trenérů) ani činnost amatérských výkonných sportovců.

Pokud ovšem jsou fotbaloví rozhodčí na jednotlivá utkání nominováni ČMFS a jsou odměňováni podle Směrnice o náhradách a odměnách rozhodčích a delegátů při fotbalových utkáních, je v jejich případě zřejmě neaplikovatelné zařazení do živnosti volné, protože činnost není provozovaná samostatně, ale pod hlavičkou ČMFS. Živnostenské oprávnění pro rozhodčího ale není podstatné, protože dle čl. 39 – Soutěžního řádu fotbalu řízením utkání pověřuje řídicí orgán kvalifikované rozhodčí, kteří jsou držiteli platné licence rozhodčího fotbalu oprávnění k řízení příslušné soutěže. Není-li zapsán do seznamu rozhodčích, nemá tak splněny podmínky FAČR a FIFA, nezíská platnou licenci a nemůže tak vykonávat činnost rozhodčího, i přesto, že má živnostenské oprávnění.

Dle názoru Petra Kameníka, ředitele odboru živností, fotbalový rozhodčí svoji činnost nevykonává samostatně a svým jménem, ale reprezentuje ČMFS, kterým je za svoji činnosti i odměňován. Proto činnost fotbalových rozhodčích dle § 2 živnostenského zákona není živností.

Tato situace je v každém sportovním odvětví individuální. Buď získá rozhodčí licenci od asociace a splňuje další předpoklady, např. fyzické, nebo je rozhodčí pod vedením národních organizací a teprve tyto organizace jsou členy konkrétní sportovní asociace.

2.3. Rozhodčí vykonává svoji činnost jako nezávislé povolání

Dále rozhodčí může vykonávat nezávislé povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, podle kterého se jedná o příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů. K výkonu takového povolání není třeba žádného potvrzení, které by mělo charakter, např. živnostenského listu.

Tento vztah převládá z ekonomických důvodů, protože je pro obě smluvní vztahy finančně i administrativně výhodnější. V případě odvodů sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění tvoří skutečný vyměřovací základ pouze jedna polovina z rozdílu mezi příjmy a výdaji oproti zaměstnaneckému vztahu, kde se pojistné počítá z celého vyměřovacího základu.

Stejně jako u živnosti si může buď poplatník vypočítat základ daně jako rozdíl příjmů po odpočtu prokázaných a skutečně vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a držení zdanitelných příjmů. Může si také uplatnit výdaje procentem z příjmů, na rozdíl od živnosti se jedná o výdaje ve výši 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti podle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP. Nejvýše však lze uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč. Mezi daňově uznatelné výdaje patří podle § 24 odst. 2 písm. k) ZDP i výdaje vynaložené na pracovní cesty. Ty definuje zákon o cestovních náhradách č. 119/1992 Sb. v § 2 odst. 1 jako dobu od nástupu na cestu k výkonu práce do jiného místa, než je místo pravidelného pracoviště, včetně výkonu práce v tomto místě, do návratu z této cesty.

Tento způsob smluvního vztahu je v současné praxi nejpoužívanějším způsobem výkonu činnosti sportovního rozhodčího.

2.4. Rozhodčí vykonává svoji činnosti jako příležitostnou

Ostatními příjmy dle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP jsou příjmy z příležitostných činností. Od daně jsou dále dle § 10 odst. 3 písm. a) osvobozeny příjmy, pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období 30 000 Kč.

Nesmí se jednat o činnost soustavnou. Pokud je činnost rozhodčího vedena opakovaně nebo po delší dobu, jedná se o činnost systematickou. Pokud je rozhodčí zapsán do seznamu rozhodčích pro stanovenou úroveň soutěže a vlastní platnou licenci, předpokládá se, že píská všechny zápasy systematicky.

V případě, že by činnost byla provozovaná soustavně, vlastním jménem a za účelem dosažení zisku, jednalo by se o podnikání a ne o činnost příležitostnou.

Při kontrole finančního úřadu může pracovník neshledat činnost rozhodčího jako nahodilou a rozhodčí bude muset dodanit své příjmy, odvést pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, to vše zpětně. Dále může být pokutován za to, že nesplnil povinnost a neregistroval se na OSSZ a ZP. Vždy bude ale záviset na konkrétním pracovníkovi finančního úřadu, jak celou situaci posoudí, zda bude činnost rozhodčího považovat za soustavnou nebo ne.

3. Cestovní náhrady

Náhrada za použití soukromého vozidla zaměstnance pro služební účely se poskytuje za pracovní cesty. Pracovní cestou se pro účely cestovních náhrad rozumí doba od nástupu zaměstnance na cestu k výkonu práce do jiného místa, než je jeho pravidelné pracoviště, včetně výkonu práce v tomto místě a návratu zaměstnance z této cesty. Při vysílání zaměstnance na služební cestu musí zaměstnavatel s použitím soukromého auta zaměstnance souhlasit.

Náhrada jízdních výdajů se poskytuje za každý kilometr jízdy i za spotřebované pohonné hmoty. Dle vyhlášky Ministerstva práce a sociálních věcí č. 328/2014 Sb. Činí základní náhrada za jeden kilometr nejméně 3,70 Kč u osobních silničních automobilů. Firmy si ve vnitřní směrnici mohou určit i vyšší náhradu. Cenu za pohonné hmoty doloží zaměstnanec buď příslušnými doklady, nebo se použijí průměrné ceny stanovené vyhláškou. V roce 2015 činí průměrná cena za 1 litr pohonné hmoty dle vyhlášky MPSV 35,90 Kč u automobilového benzínu 95oktanového, 38,30 Kč u automobilového benzínu 98oktanového nebo 36,10 Kč u motorové nafty.

U zaměstnance je náhrada za každý kilometr jízdy osvobozena od daně z příjmů a povinného pojistného do hodnoty základní náhrady 3,70 Kč na 1 kilometr u osobního auta. Částky nad uvedenou hranici jsou pro zaměstnance již zdanitelným příjmem. Protože se z náhrady za použití vlastního auta do limitu neplatí sociální pojištění, nemá tento příjem vliv na výši státního důchodu, výpočet nemocenských dávek nebo výpočet podpory v nezaměstnanosti. U zaměstnavatele jsou náhrady daňově uznatelným výdajem i při náhradě nad limit. Z částky náhrady nad limit platí povinné pojistné nejenom zaměstnanec, ale i zaměstnavatel.

Nejvyšší správní soud řešil několik případů uplatňování cestovních výdajů ve sportovním odvětví. První rozhodnutí (ze dne 29.11. 2011, sp.zn. 2 Afs 16/2011 - 78) se týkalo profesionálního kolektivního sportovce (hokejisty), kterému byla místně příslušným finančním úřadem dodatečně doměřena daň z příjmů včetně penále. Spornou otázkou mezi finančním úřadem a daným hokejistou byla otázka cestovních náhrad. Hráč dojížděl z místa svého bydliště na stadion klubu, s nímž měl uzavřenou hráčskou smlouvu, podle které bere na vědomí, že pro účely daně z příjmů je považován za OSVČ a jeho odměny podléhají zdanění dle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů. Hráč své cesty z bydliště na stadion

klubu za účelem absolvování tréninků a utkání klubu nárokoval jako výdaje za účelem snížení daňového základu. Finanční úřad neuznal tyto výdaje jako oprávněné, kdy jako místo výkonu činnosti určil právě stadion klubu, jehož byl daný hokejista hráčem a cesty tím označil za soukromou dopravu, která nemůže být nárokována jako výdaj. Hráč však tvrdil, že svou sportovní činnost vykonává nejen na stadion svého klubu, ale i na jiných místech a odvolal se ve věci k příslušnému krajskému soudu. Krajský soud ve věci rozhodl tak, že také označil cestovní náhrady jako daňově neuznatelné, ale na základě jiného právního posouzení věci. Při analýze možností zdaňování příjmů rozhodčích a vlivu cestovního na jejich příjmy, bude záležet, jestli sportovec bude pracovat na základě dohody o provedení práce, bude vykonávat živnost nebo nezávislé povolání. Rozhodčí v postavení zaměstnance při použití svého motorového vozidla a následném uplatnění náhrad cestovních výdajů nebude mít povinnost v oblasti silniční daně. Fotbalová asociace České republiky ale jako zaměstnavatel bude mít povinnost odvádět denní sazbu daně za použití osobního vozidla zaměstnance ve výši 25 Kč za každý jeden den použití vozidla pro služební účely. U živnosti nebo nezávislého povolání budou náhrady cestovních výdajů součástí zdaňovaných příjmů. V případě vyplacení náhrady za použití soukromého motorového vozidla se dané vozidlo stává předmětem daně silniční dle § 2 odst. 1 písm. c) bodu 2 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, a opět musí být placena.

4. Modelová situace

Předpokladem pro výpočet čistých příjmů rozhodčího je to, že bude řídit dva zápasy za den. Příjem za každý zápas bude 3 000 Kč. V celé fotbalové lize je odehráno 30 kol, a to jak během jarní, tak podzimní části dohromady. Dohromady tak za rok získá rozhodčí 180 000 Kč (tj. 30 soutěžních kol * 2 zápasy/den * 3 000 Kč/ zápas).

Při předpokladu, že každý víkend (zápasy se hrají v pátek, sobotu nebo neděli) ujede rozhodčí na zápasy a zpět dohromady 250 km, že využívá jako pohonnou hmotu Natural 95 a jeho kombinovaná spotřeba paliva je 7,2 l/100 km, jsou cestovní náhrady na:

- Pohonné hmoty 646 Kč
- Opotřebení automobilu 925 Kč
- Cestovní náklady celkem na jedno soutěžní kolo 1 571 Kč
- Celkem cestovní výdaje za celou sezonu 47 130 Kč

Osobní automobil není ani v jednom případě v obchodním majetku poplatníka. Je v osobním majetku, tzn., že za zaměstnance bude odvádět silniční daň zaměstnavatel, tedy sportovní asociace a podnikatel má náhrady zahrnuté už v měsíčních paušálních výdajích.

Tabulka 1 uvádí výpočet čistého ročního příjmu bezdětného zaměstnance na DPP dále osoby, která vykonává nezávislé povolání a OSVČ. Hrubý roční příjem je u všech tří situací 180 000 Kč, ale u nezávislého povolání se do celkového zdanitelného příjmu ještě dále započítává cestovné, zatímco u zaměstnance patří cestovné do příjmů osvobozených od daně z příjmů a je tak připočítáno až k čistému ročnímu příjmu. Postup u nezávislého povolání a OSVČ je stejný kromě výpočtu paušálních výdajů 40 %, resp. 60 %. Cestovné je v případě nezávislého povolání a OSVČ zahrnuto do zdanitelného příjmu, takže ovlivňuje výši daně i pojistného.

tabulka 1. komparace čistého ročního příjmu bezdětného zaměstnance, nezávislého povolání a OSVČ (v Kč)

Položka	DPP		Nezávislé povolání	OSVČ
Hrubý roční příjem	180 000	Hrubý roční příjem	180 000	180 000
SZP 34 %	61 200	Cestovné	47 130	47 130
Základ daně	241 200	Zdanitelný příjem	227 130	227 130
Daň před slevou na poplatníka	36 180	Výdaje 40 % / 60 %	90 852	136 278
Sleva na poplatníka	24 840	Základ daně	136 278	90 852

Daň po slevě na poplatníka	11 340	Daň před slevou na poplatníka	20 442	13 628
		Sleva na poplatníka	24 840	24 840
		Daň po slevě na poplatníka	0	0
		Vyměřovací základ	68 139	45 426
SZP 11 %	19 800	Minimální odvod ZP	21 014	21 014
Čistý roční příjem	148 860	Minimální odvod SP	22 726	22 726
Cestovné	47 130	Povinnost SZP	43 740	43 740
Částka k výplatě	195 990	Čistý roční příjem	183 390	183 390

Zdroj: vlastní výpočty

Při analýze výpočtu ročního příjmu a následné komparaci u rozhodčího, který s fotbalovou asociací uzavřel dohodu o provedení práce, a nezávislého povolání a OSVČ došlo k rozdílu ve výši čistého ročního příjmu, který činí 12 600 Kč. Při komparaci výše příjmů vždy záleží na úrovni soutěže, kterou rozhodčí řídí. V nejvyšších soutěžích fotbalové ligy jsou příjmy za jedno utkání 3 000 Kč. Na úrovni krajských a okresních přeborů je výše příjmu rozhodčího za jedno utkání 300 Kč, proto se těmito lidem nevyplatí zakládat živnost, ale být zaměstnaní na základě dohody o provedení práce. Za předpokladu vyššího zdanitelného příjmu by při komparaci nezávislého povolání a živnosti odváděl vyšší daňovou povinnost rozhodčí, který by svoji činnost vykonával jako nezávislé povolání.

Závěr

Cílem článku bylo na základě interpretace způsobů zaměstnávání při zdaňování rozhodčích v České republice navrzení nejvhodnějšího způsobu zdanění jejich příjmů z hlediska daňového i právního.

Sportovní profese je hodně specifický obor, který má v mnoha legislativních předpisech vždy upravenou jen jednu část uvedené problematiky. Jinak výklad sportovních předpisů vnímají samotní představitelé sportovního odvětví, jinak daňoví poradci nebo právníci. V České republice neexistuje jednotný výklad toho, jak se má postupovat při uzavírání pracovních vztahů, jakým způsobem zdaňovat tyto příjmy nebo vykazovat cestovní výdaje.

Podle metodického pokynu Legislativně právního oddělení FAČR č. 4/2015 „Řád rozhodčích a delegátů účinný od 1. 7. 2015 řadí ve svém § 3 odst. 1 mezi předpoklady výkonu funkce rozhodčího živnostenské oprávnění nebo způsobilost k výkonu jiné samostatné výdělečné činnosti, přičemž tuto povinnost upřesňuje v § 3 odst. 3 písm. c) tak, že rozhodčí je povinen vykonávat funkci rozhodčího v soutěžích, jejichž řídicím orgánem je Řídicí komise pro Čechy, Řídicí komise pro Moravu nebo Ligové shromáždění, na základě živnostenského oprávnění. Příslušná komise rozhodčích je pak v případech zvláštního zřetele hodných oprávněna udělit výjimku a povolit takovému rozhodčímu výkon funkce jako samostatně výdělečnou činnost.

Vzhledem k tomu, že dle vyjádření Generálního finančního ředitelství č. j. 23549/14/7001-11100-011221 se může jednat jak o dohodu o provedení práce dle § 75 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, příjem ze samostatné činnosti (jako příjem z výkonu nezávislého povolání) dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, případně i ostatní příjem z příležitostných činností dle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP, bude následně posouzení aplikace daňových předpisů v konkrétním případě zcela v kompetenci příslušného správce daně. Z výše uvedeného vyjádření ale vyplývá, že nelze podřadit činnost sportovního rozhodčího pod provozování živnosti. Rozhodující je tedy smlouva, přesněji pak skutečný obsah smluvního vztahu, na jehož základě je činnost prováděna.

Stejně jako u profesionálních sportovců v kolektivních sportech, je i u sportovních rozhodčích v České republice nejednoznačný názor na to, jakým způsobem mají být jejich příjmy zdaňovány. Podle názoru NSS za současné situace značné nejasnosti právního postavení profesionálních sportovců i rozhodčích, kdy jejich status není v zákoníku práce výslovně zmíněn, stát nemůže vynucovat jen jednu z možných forem jejich smluvní spolupráce s kluby, a to ani prostřednictvím daňové politiky.

Při navrhování nejvhodnějšího způsobu zdanění příjmů rozhodčích stále dochází k nejasnostem, kdy v legislativě narážíme na různá ustanovení, které vylučují tu, či jinou variantu. U profesionálních rozhodčích navrhujeme zastávat zažitou praxi, kdy rozhodčí provádějí samostatnou výdělečnou činnost (nezávislé povolání) dle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. Rozhodčí nepotřebují mít živnostenský list na živnost volnou a mohou si při výpočtu výdajů uplatňovat buď výdaje ve skutečné výši, nebo výdaje procentem z příjmů.

Rozhodčím, kteří řídí pouze zápasy na krajských a okresních úrovních, doporučujeme využívat základního pracovněprávního vztahu na základě uzavření dohody o provedení práce. Pojistné za zaměstnance bude odvádět za zaměstnance a rozhodčí v roli zaměstnance bude mít osvobozeny příjmy z cestovního na zápasy.

Příležitostnou činnost doporučujeme pouze za výjimečných situací, např. pokud bude rozhodčí řídit jen několik zápasů za celou sezonu. Nebude se tak jednat o činnost souvztažnou, ale nahodilou, či příležitostnou.

Zdroje

- [1] ČUS. 2014. *Ročenka ČUS 2014*. Velké Přílepy: Olympia. 2015. ISBN 978-80-7376-398-5.
- [2] FAČR. 2015. *Soutěžní řád Fotbalové asociace České republiky*. Vydavatel: http://nv.fotbal.cz/assets/cmfs/legislativa/4__SOUT__N____D.pdf
- [3] HAJDUŠEK, T. 2015. *Daňový režim rozhodčích na úrovni výkonnostního fotbalu*. Vydavatel: http://www.ucetni-portal.cz/stahnout/danovy-rezim-rozhodcich-na-urovni-vykonnostniho-fotbalu_3992.doc
- [4] KAMENÍK, P. 2010. *Postavení fotbalového rozhodčího – stanovisko*. Vydavatel: <http://www.mskfs.cz/files/2010-12-01-15-05-25-problematika-zdanovani-nahrad-rozhodcich.pdf>
- [5] KPMG. 2012. *Koncepce financování sportu v České republice*. Vydavatel: http://www.olympic.cz/financovani/docs/koncepce_financovani_sportu_prezentace_v9a.pdf
- [6] Nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností
- [7] NSS. 2011. *Rozhodnutí NSS*. Vydavatel: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0016_2Afs_110_20111201084_929_prevedeno.pdf
- [8] *Směrnice o náhradách a odměnách rozhodčích a delegátů při fotbalových utkáních*. Vydavatel: http://nv.fotbal.cz/ftp/cmfs/legislativa/stanovy/19_Nahrady_a_odmeny_2.doc
- [9] TULINGER, M. *Nábor rozhodčích fotbalu*. Vydavatel: <https://rozhodci.fotbal.cz/nabor-rozhodcich-fotbalu/p17>
- [10] Vyhláška č. 328/2014 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad

- [11] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
- [12] Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání
- [13] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- [14] Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

Kontakt:

Bc. Ing. Jana Vrtalová, Ph.D.

vrtalova@svse.cz

Katedra financí a účetnictví, Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, Loucká 656/21,
669 02 Znojmo

Ing. Břetislav Andrlík, Ph.D.

andrlik@svse.cz

Katedra financí a účetnictví, Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, Loucká 656/21,
669 02 Znojmo

Ekonomická efektivnost finančních prostředků podniku a její zvýšení prostřednictvím rozdílných měnových kurzů

Economic effectiveness of the firm's financial funds and its improvement through different exchange rates

Marek Záboj, Jana Štofilová

Abstract

One of the important tasks of the business economics is to manage financial funds in company to gain maximal profit. There are several methods how to calculate economic efficiency of the investments. The paper is focused on using of currency (foreign exchange) arbitrage in hospitality. Given the possibility of obtaining financial capital in different currencies, possible doing business with currency exchange office and other services for foreign tourists, the currency arbitrage seems to be one of the opportunities to increase economic efficiency of disposable capital in business subjects providing accommodation services. The main goal of this paper is proposal of a new approach to foreign arbitration process with reference to the generally applicable rules in the relationship between exchange rates and places of purchase or sale of foreign currency. On the real example will be then proved this thesis. Partial aim is through mathematical derivation to determine the level of costs, from which the given operation will be profitable.

Keywords: finance, arbitrage, currency, funds, rate

JEL classification: G1; UDC: 339

Introduction

The importance of financial operations and their effectiveness is currently rising. It is caused mainly by applying new approaches and knowledge in international trade and the rapid development of information technology. This makes possible to improve and accelerate the forms of communication and cooperation between all subjects operating in the financial markets. This is especially, on the one hand, companies that are looking for opportunities to invest surplus funds as well as the institutions dealing with the intermediation of various financial transactions. Among the first group includes companies providing accommodation services. These entities have appropriate expectations to improve their financial situation through entering the forex market and using its potential, methods and instruments. Especially larger hotel chains that offer their services to clients from different countries can earn revenue in the form of funds in different currencies. Therefore it is necessary to consider and select the best alternative for their eventual appreciation, namely especially for portfolio managers in companies mentioned above.

The conclusion for portfolio managers is apparent – no matter that some sectors are still relatively independent of country risk factors, nowadays the country-diversification paradigm should dominate the portfolio choices. The further studies should investigate if this holds true not only in Eurozone case, but also in worldwide scale (Kurach, R., 2011).

Brandt, M., W., Diebold, F., X. (2003) are considering foreign exchange. In foreign exchange markets, absence of triangular arbitrage implies a deterministic relationship between any pair of dollar rates and the corresponding cross rate. Consider two dollar exchange rates, denoted A/\$ and B/\$. Then, in the absence of triangular arbitrage, they are determining the cross-rate through using the changes of logarithms.

This paper focuses on the use of foreign exchange rate differences at different locations (e.g. at various banks), which is discussed in the scientific literature as currency or foreign exchange arbitrage. According to Rejnuš (2014), it is in practice most often called "spatial arbitrage" or balancing observed exchange rate differences on particular (territorially distinct) spot foreign exchange markets. However, we must define and distinguish another concept,

namely commodity arbitrage. These issues are addressed e.g. Machková (2014), who states that if foreign exchange reasons are the motive for the use of re-export, this transaction is referred to as a switch. It's a special kind of indirect trades, which involves the conversion of foreign currencies, which are not mutually convertible. Switch trade can change inconvertible currencies to be convertible, convertible to be inconvertible or non-convertible currencies each other. Switch can be characterised as foreign exchange arbitrage made by form of trade with goods. Given that there is purchase of a specific product in one market and simultaneously those goods are sold in another market, the switches contain even elements from commodity arbitrage.

During currency arbitrage so called quotation of exchange rates is often used. Polouček (2006) is confirming this fact and states that is necessary to understand in detail the principle of exchange rates quotation. Generally, exchange rate can be defined as price of currency expressed in units of another currency. In the financial practice, however, the two conventions of exchange rates quotation are used, which in some cases may look very confusing and cause difficulties in assessing the evolution of exchange rates. The most of currencies in the world are quoted through direct quotation, which means how many units of domestic currency are equal to one unit of foreign currency (according to conventions the one hundred or one thousand units of foreign currency may be used). Only several currencies, mainly British Pound, Euro and also Australian Dollar, are quoted through indirect quotation, which says how many units of foreign currency are equal to one unit of domestic currency (respectively 100 or 1,000 units). Mutual relationship between both conventions is simple because indirect quotation is the reciprocal value of direct quotation and vice versa.

Further to this Polouček (2006) adds that the use of direct quotation conceals a nuisance in the evaluation of the changes and development of exchange rates, which is necessary to keep in mind. As a direct quotation is a unit price of foreign currency expressed in units of domestic currency, the growth of the exchange rate means depreciation of the domestic currency and the decline in the exchange rate expresses appreciation of the domestic currency.

According to Kennedy (2014) the foreign exchange market consists of different markets and institutions. Yet, at a given point of time, all markets tend to generate the same exchange rate, for a given currency regardless of its geographical location. The uniqueness of the foreign exchange rate regardless of geographical location occurs because of arbitrage. The factor underlying the consistency of the exchange rate is called exchange arbitrage. Exchange arbitrage refers to the simultaneous purchase and sale of a currency in different foreign exchange markets in order to profit from exchange rate differentials in two locations. This process brings about an identical price for the same currency in different locations and thus results in one market. Arbitraders make gains by discovering price discrepancies that allow them to buy cheap and sell dear. Because one is buying and selling currency simultaneously, there is no risk in this activity. In addition, because of the speed of communication and the efficiency of transactions in foreign exchange, the spot market quotations for a given currency are remarkably similar worldwide, and any profit spread on a given currency is quickly arbitrated away. In a free and open market, the scope for currency arbitrage tends to be low and it is, by and large, accessible only to dealer banks. In a world of many currencies, there is also a possibility for arbitrage if exchange rates are not consistent between currencies. This point can be easily seen in a three-point arbitrage or triangular arbitrage. Three-point arbitrage involves switching funds among three currencies in order to profit from exchange rate inconsistencies.

Teall (2013) indicates that currency arbitrage can exist when currency prices are not consistent with respect to other currencies or with respect to goods or financial instruments in different countries. Thus, there exist many potential types of currency (foreign exchange or

FX) arbitrage opportunities. Triangular arbitrage exploits the relative price difference between one currency and two other currencies.

According to Somanath (2011) the term arbitrage is the practice of taking advantage of a price difference between two or more markets and striking a combination of matching deals that capitalize upon such imbalances. The profit is reaching from the difference between the market prices. Arbitrage does not require funds to be tied up for a long tenor and can also be termed as a possibility of a risk-free profit. The act of arbitrage will causes the prices to realign. Despite tremendous advances in their information and communication technology, inconsistency in currency rates do takes place across the nations and of course at all times. The arbitrageurs take advantage of the inconsistency and make a quick profit by buying and selling the currencies. They buy a particular currency at lower price and sell it at a higher price. This is called as currency arbitrage. Location arbitrage can occur when the spot rate of a given currency varies among locations. Specifically, the ask rate at one location may be lower than the bid rate at another location. The disparity in rates can occur since information is not always immediately available to all banks. If a disparity does exist, location arbitrage is possible, as it occurs, the spot rates among locations become realigned. When three currencies and three markets are involved, it is referred to as three point arbitrage or triangular arbitrage. The cross exchange rate represents the currency exchange rate between two currencies, where neither of the currencies is of the country in which the exchange rate is given. Like the location arbitrage, triangular arbitrage does not tie up funds. The three point arbitrage is risk free because the uncertainty about the prices at which you will buy and sell currencies does not exist. We have to understand that the arbitrageur will not get a continuous benefit. The realignment of currencies will take place quickly and the arbitrage position will disappear in a fraction of a second. This is the reason why the exchange rate quotes among different banks at different locations normally does not differ. Moreover, discrepancy in currency exchange rates cannot happen with only one single bank. Discrepancies to take place require transactions involving a consortium of banks. With the advent of high speed computers and networks integrating the technology, the scope of arbitrageurs to make a gain on account of discrepancies in the currency exchange rates is very remote. Any misalignments in the cross currency rates can be detected very quickly and very easily leaving very little space for arbitrage.

1. Methodic Recommendations and Implementation in Direct (Two-point) Currency Arbitrage

With using direct (or two-point) currency arbitrage as one of opportunities to invest disposable financial resources, first it is necessary to recognize the existence of so called “space” for this transaction. It is possible by two ways assuming that we have information about ratios of two different currencies in a two different places. First variant means multiplying of direct quotations of exchange rates, which is indicate in formula (1a) or multiplying of indirect quotations of exchange rates, which is indicate in formula (1b).

$$CA = \left(\frac{C_A}{C_B}\right)_A \times \left(\frac{C_B}{C_A}\right)_B, \quad (1a)$$

where CA – space for currency arbitrage; A – country, place A; B – country, place B; C_A – currency in country, place A; C_B – currency in country, place B.

$$CA = \left(\frac{C_B}{C_A}\right)_A \times \left(\frac{C_A}{C_B}\right)_B, \quad (1b)$$

where all symbols are the same like in previous formula (1a).

If result of this multiplying is equal to one, space for currency arbitrage does not exist. On the contrary it is effective to make given transaction assuming no transaction costs. For arbitrage

realization it is then necessary to select right place to purchase of the second currency. It means other currency than we have useful funds. Thus, if we have financial sources in currency C_A and indicator CA (in case of direct quotations) is higher than one or lower than one in case of indirect quotations, it is possible to calculate final effect (return) through formula (2). In this case it is necessary to purchase the currency C_B in country (place) B and then to sell it in country (place) A for the currency C_A .

$$K_n = K_0 \times \left[\left(\frac{C_A}{C_B} \right)_A \times \left(\frac{C_B}{C_A} \right)_B \right]^n, \quad (2)$$

where K_n – final value (return) of capital after arbitrage; K_0 – nominal value of capital before arbitrage; n – number of transactions (rounds) in multiple and repeated purchase and sell of currencies; other symbols see formula (1a).

In situation, when disposable funds are again in currency C_A but indicator CA (in case of direct quotations) is lower than one or higher than one in case of indirect quotations, it is necessary to purchase currency C_B in country (place) A and then sell it in country (place) B for currency C_B . In this case the return on investment is calculated due to formula (3).

$$K_n = K_0 \div \left[\left(\frac{C_A}{C_B} \right)_A \times \left(\frac{C_B}{C_A} \right)_B \right]^n, \quad (3)$$

where all symbols are the same like in previous formula (2).

In situation, disposable financial resources are in currency C_B , it is possible to use an analogous procedure in reverse.

The second variant to determine space for currency arbitrage and location of the first transaction means calculation of the difference between exchange rate with direct quotation in country (place) A and exchange rate with indirect quotation in country (place) B or vice versa. In this case we can use formula (4).

$$CA = \left(\frac{C_A}{C_B} \right)_A - \left(\frac{C_A}{C_B} \right)_B, \quad (4)$$

where all symbols are the same like in previous formula (1a).

If the result of formula (4) is equal to zero, space for currency arbitrage does not exist. On the contrary it is effective to make given transaction assuming no transaction costs.

In hypothetic example let us assume disposable funds 750,000 USD and these exchange rates: 1.6375 USD/GBP in New York (USA) and 0.6112 GBP/USD in London (GB).

Through multiplying direct quotations (see formula 1a) we can firstly recognize if the space for currency arbitrage exist or not:

$$CA = 1.6375 \times 0.6112 = 1.00084 > 1$$

Indicator CA is higher than one, therefore arbitrage could be effective and final return can be calculated through formula (2). Let us suppose one and ten rounds:

$$K_1 = 750,000 \times 1.6375 \times 0.6112 = \underline{750,630 \text{ USD}}$$

$$K_{10} = 750,000 \times (1.6375 \times 0.6112)^{10} = \underline{756,323.87 \text{ USD}}$$

In case of one transaction the final profit could be 630 USD and in case of ten rounds it could be 6,323.87 USD. This example was used without any transaction costs. Besides the very important information is also place for the first transaction. We have USD and CA for direct quotations is higher than one. It means according the method above to purchase the second currency (GBP) in its domestic country (GB – London) and then again buy the first currency (USD) in its domestic country (USA – New York):

1. 750,000 USD x 0.6112 GBP/USD = 458,400 GBP;
2. 458,400 GBP x 1.6375 USD/GBP = 750,630 USD.

If the reverse procedure would be used, then the result will be a loss:

1. 750,000 USD / 1.6375 USD/GBP = 458,015.27 GBP;
2. 458,015.27 GBP / 0.6112 GBP/USD = 749,370.53 USD.

This non effective transaction would mean loss 629.47 USD.

2. Methodic Recommendations and Implementation in Indirect (Three-point) Currency Arbitrage

In case of indirect (three-point, triangular) currency arbitrage the only multiplying direct or indirect quotations can be used to determine space for this transaction. It is possible when we have information about ratios of three different currencies in a three different places. This calculation is based on multiplying of direct quotations of exchange rates, which is indicate in formula (5a) or multiplying of indirect quotations of exchange rates, which is indicate in formula (5b).

$$CA = \left(\frac{C_A}{C_B}\right)_A \times \left(\frac{C_B}{C_C}\right)_B \times \left(\frac{C_C}{C_A}\right)_C, \quad (5a)$$

where C – country, place C; C_C – currency in country, place C; other symbols are the same like in previous formula (1a).

$$CA = \left(\frac{C_B}{C_A}\right)_A \times \left(\frac{C_C}{C_B}\right)_B \times \left(\frac{C_A}{C_C}\right)_C, \quad (5b)$$

where all symbols are the same like in previous formula (5a).

If result of this multiplying is equal to one, space for currency arbitrage does not exist. On the contrary it is effective to make given transaction assuming no transaction costs. For arbitrage realization it is then necessary to select right place to purchase of the second or the third currency. It means other currency than we have useful funds. Thus, if we have financial sources in currency C_A and indicator CA (in case of direct quotations) is higher than one or lower than one in case of indirect quotations, it is possible to calculate final effect (return) through formula (6). In this case it is necessary to purchase the currency C_C in country (place) C and then to sell it in country (place) B for the currency C_B and then to sell it in country (place) A for again the currency C_A .

$$K_n = K_0 \times \left[\left(\frac{C_A}{C_B}\right)_A \times \left(\frac{C_B}{C_C}\right)_B \times \left(\frac{C_C}{C_A}\right)_C \right]^n, \quad (6)$$

where all symbols are the same like in previous formulas (2) and (5a).

In situation, when disposable funds are again in currency C_A but indicator CA (in case of direct quotations) is lower than one or higher than one in case of indirect quotations, it is necessary to purchase currency C_B in country (place) A and then sell it in country (place) B for currency C_C and then to sell it in country (place) C for again the currency C_A . In this case the return on investment is calculated due to formula (7).

$$K_n = K_0 \div \left[\left(\frac{C_A}{C_B}\right)_A \times \left(\frac{C_B}{C_C}\right)_B \times \left(\frac{C_C}{C_A}\right)_C \right]^n, \quad (7)$$

where all symbols are the same like in previous formulas (2) and (5a).

In situation, disposable financial resources are in currency C_B or C_C , it is possible to use an analogous procedure in reverse.

In hypothetic example let us assume again disposable funds 750,000 USD and these exchange rates: 1.6375 USD/GBP in New York (USA), 163.32 JPY/GBP in London (GB) and 99.435 JPY/USD in Tokyo (J). Beforehand, the exchange rate in London must be changed into direct quotation: $1/163.32 = 0.0061229$ GBP/JPY. Through multiplying direct quotations (see formula 6) we can then recognize if the space for currency arbitrage exist or not:

$$CA = 1.6375 \times 0.0061229 \times 99.435 = 0.99696004445625 < 1$$

Indicator CA is lower than one, therefore arbitrage could be effective and final return can be calculated through formula (7). Let us suppose one and ten rounds:

$$K_1 = 750,000 / (1.6375 \times 0.0061229 \times 99.435) = \underline{752,286.92 \text{ USD}}$$

$$K_{10} = 750,000 / (1.6375 \times 0.0061229 \times 99.435)^{10} = \underline{773,195.88 \text{ USD}}$$

In case of one transaction the final profit could be 2,286.92 USD and in case of ten rounds it could be 23,195.88 USD. This example was used without any transaction costs. Besides the very important information is also place for the first transaction. We have USD and CA for direct quotations is lower than one. It means according the method above to purchase the second currency (GBP) in its foreign country (USA – New York), then to buy the third currency (JPY) in its foreign country (GB – London) and then to buy again USD in its foreign country (J – Tokyo):

1. 750,000 USD / 1.6375 USD/GBP = 458,015.27 GBP;
2. 458,015.27 GBP / 0.0061229 GBP/JPY = 74,803,650.23 JPY;
3. 74,803,650.23 JPY / 99.435 JPY/USD = 752,286.92 USD.

If the reverse procedure would be used, then the result will be a loss:

1. 750,000 USD x 99.435 JPY/USD = 74,576,250 JPY;
2. 74,576,250 JPY x 0.0061229 GBP/JPY = 456,622.92 GBP;
3. 456,622.92 GBP x 1.6375 USD/GBP = 747,720.03 USD.

This non effective transaction would mean loss 2,279.97 USD.

3. Determination of the Transaction Costs in Indirect (Three-point) Currency Arbitrage

In practice, if some company wants to invest and use disposable financial resources there is usually, except potential profit, so called transaction costs to realize this idea. In case of financial transactions especially in international markets it is necessary to cooperate with financial institutions (e.g. banks, brokers, intermediaries, bank agents) because of their competency or authorization, knowledge and access into financial markets. Of course, these subjects must also cover their operating costs and profit. Therefore they are calculating some fees for their clients, for which it means transactional costs. Then these costs could significantly decrease the required profit or cause loss after the whole transaction. The following method should reduce or eliminate the risk resulting from these costs namely in case of indirect currency arbitrage. If this charge will be implemented into arbitrage it is possible to correct formulas (6) and (7) and create equations (8) and (9).

$$K_n = K_0 \times \left[\left(\frac{C_A}{C_B} \right)_A \times \left(\frac{C_B}{C_C} \right)_B \times \left(\frac{C_C}{C_A} \right)_C \times (1 - TC)^3 \right]^n, \quad (8)$$

where TC – transactional costs (fee requiring from financial institutions); other symbols are the same like in previous formulas (2) and (5a).

$$K_n = K_0 \div \left[\left(\frac{C_A}{C_B} \right)_A \times \left(\frac{C_B}{C_C} \right)_B \times \left(\frac{C_C}{C_A} \right)_C \times \frac{1}{(1 - TC)^3} \right]^n, \quad (9)$$

where all symbols are the same like in previous formulas (2), (5a) and (8).

One round of indirect currency arbitrage includes three partial transactions – three exchanges of three different currencies in three different countries (places). That is why there is exponent 3 in formulas (8) and (9).

Now, it is better to introduce the following substitution (10) for direct quotations to simplify general method of TC_0 determination:

$$\left(\frac{C_A}{C_B} \right)_A = X, \left(\frac{C_B}{C_C} \right)_B = Y, \left(\frac{C_C}{C_A} \right)_C = Z, \quad (10)$$

Then it is possible to determine TC_0 due to mathematical derivation from formulas (8) and (9) and construct the formulas (11) and (12). The aim is to calculate TC_0 like certain breakeven point, at which the final result after currency arbitrage will not be profit nor loss. It means that nominal value of capital before arbitrage is equal to value of capital after this transaction ($K_0 = K_n$) and the previous substitution is used.

$$TC_0 = 1 - \sqrt[3]{\frac{1}{X \times Y \times Z}}, \quad (11)$$

where TC_0 – level of transactional costs, in which the effect of currency arbitrage is zero (nor profit, nor loss), other symbols are implemented from substitution (10).

$$TC_0 = 1 - \sqrt[3]{X \times Y \times Z}, \quad (12)$$

where all symbols are the same like in previous formula (11) and substitution (10).

To applicate this method we can use the same data like in previous hypothetic example. The space for indirect currency arbitrage was lower than one, so that it is necessary to use formula (12) to calculate potential breakeven point TC_0 :

$$TC_0 = 1 - \sqrt[3]{1.6375 \times 0.0061229 \times 99.435} = 0.0010143471$$

Generally, fees or charges for financial transactions are declared in percentage form like portion of amount of capital in the given transaction. Therefore the previous result is multiplied by 100 %:

$$TC_0 = 0.0010143471 \times 100 = \underline{0.10143471 \%}$$

If the real transaction costs will be lower than this calculated figure we can recommend to realize currency arbitrage and profit could be expected. On the contrary, if the real transaction costs will be the same or even higher than indicator TC_0 the given financial transaction will be ineffective.

Conclusion

The paper was focused on contribution to method of currency arbitrage. There are theoretic principles and general formulas to be effective in this financial transaction. Firstly, the variants how it is possible to determine space for currency arbitrage both direct (two-point) and indirect (three-point) arbitrage. It means procedures confirming the effectiveness of this transaction. Then there are equations suggested to calculate return on investment, which is final capital in the end of arbitrage. The attention was concentrated also to differences between direct and indirect quotation. One of the main result is exploring the mutual relationship between currency of the nominal capital and country (place) of the first partial transaction (first exchange of currencies. The most important finding is:

If space for currency arbitrage is higher than one in case of multiplying the direct quotations of different exchange rates in different locations, then the first partial transaction, i.e. purchase of the other currency, must be done in country (place) where the currency of disposable funds is domestic currency and vice versa.

The benefit of this suggestion is faster and simpler decision making in the frame of arbitrage, namely for investors from subjects providing an accommodation services in international markets because of their access to foreign currencies. Another fact is that one of the assumption for currency arbitrage is relatively big quantity of disposable funds. The last methodical contribution is general derivation of transaction costs determination, which is the certain breakeven point, at which the nominal value of invested capital is equal to final capital revenue in the end of currency arbitrage. These general rules, relations and principles were then implemented and proved in hypothetical examples with real numbers.

Of course, there are more invest opportunities to use disposable financial funds in practice. Therefore the evaluation of economic efficiency of investment is very important. For this purpose the methods like time of return on investment, net present value and IRR internal revenue rate could be used. Moreover, it is necessary to consider and compare a currency arbitrage transaction with opportunity costs. This area is however outside the scope of this work.

References

- [1] BRANDT, M., W., DIEBOLD, F., X., 2003. "A No-arbitrage Approach to Range-based Estimation of Return Covariance and Correlations", NBER Working paper 9664, Cambridge, April.
- [2] KENNEDY, M. M. J., 2014. "International Economics", PHI Learning Private Limited, Delhi. ISBN: 978-81-203-4986-5.
- [3] KURACH, R., 2011. "Eurozone Stock Returns Co-movement: Some Findings for Portfolio Managers and Central Bankers", Business and Economic Horizons, Vol. 5, No. 2, pp. 1-12. ISSN: 1804-1205.
- [4] MACHKOVÁ, H., ČERNOHLÁVKOVÁ E., SATO, A. et al., 2014. "Mezinárodní obchodní operace" (International Trade Operations), Grada Publishing, 6th ed., Prague, ISBN: 978-80-247-4874-0.
- [5] POLOUČEK, S. et al., 2006. "Bankovníctví" (Banking), C. H. Beck, 1st ed., Prague. ISBN: 80-7179-462-7.
- [6] REJNUŠ, O., 2014. "Finanční trhy" (Financial Markets), Grada Publishing, 4th ed., Prague, ISBN: 978-80-247-3671-6.
- [7] SOMANATH, V. S., 2011. "International Financial Management", International Publishing House, New Delhi. ISBN: 978-93-81141-07-6.
- [8] TEALL, J. L., 2013. "Financial Trading and Investing", Elsevier, Oxford. ISBN: 978-0-12-391880-2.

Kontakt:

Ing. Marek Zábaj, Ph.D.
zabaj@hospkolabrno.cz
Vysoká škola obchodní a hotelová
Bosonožská 9
Brno 625 00

Controlling rizik pomocí metody RIPRAN™

Risk Management Control: Application of RIPRAN™ Method

Ondřej Žižlavský

Abstract

By 1980s companies recognised the need to integrate technical risks with cost and schedule risk and other activities. Risk management processes were developed and implemented where risk information was made available to key decision-makers. The risk management control process should be designed to identify potential risk; must include a formal planning activity, analysis to estimate the probability and predict the impact on the project and overall company; a risk response strategy for selected risks, and the ability to monitor and control the progress in reducing these selected risks to the desired level. In this context, the aim of a paper is to highlight the issue of risk management control and to describe possible techniques of risk management. First part of the paper points out the importance of risk management control and describes the nature of risk and its individual categories. Attention is also paid to the general approach to risk management. The supporting part of the paper consists from presentation risk management method RIPRAN™ in term of which the particular risk management processes are described.

Keywords: Risk, Management, Controlling, RIPRAN

JEL classification: M21, O32, P47

Úvod

Článek se zabývá controllingem rizik v rámci managementu rizik. Hned na úvod je nezbytné definovat rozdíl mezi procesem řízení rizik a pojmem management rizik. Řízení rizik je obecná činnost a management rizik je vědomá činnost tvořící specifikovaný systém řízení. Cílem článku je popsat možné techniky managementu rizik v podnicích, včetně jejich jednotlivých kroků, které jsou nezbytné k jejich správnému řízení.

Vyhodnocování a odhalování rizik je velmi důležitou, ale často opomíjenou a zanedbávanou součástí podnikání. Vlivem globalizace, inovací a sílící konkurence nabývá controlling a management rizik v podniku stále většího významu. Pro společnost je velmi cenné odhalovat svá rizika, kvantifikovat jejich vliv a dopad. Je dobré si uvědomit, že včasné odhalení rizik a jejich prevence je levnější a lepší řešení než následná náprava škod. Pozitivní je, že si podniky postupně začínají uvědomovat důležitost této problematiky a controlling rizik se stává čím dál běžnější součástí činností podniků.

Podle Camerona a Ramana (2005) existuje spousta důvodů, proč různá technická a provozní rizika v podniku musí být posuzována systematicky. V první řadě se jedná o regulační požadavky, které souvisejí s problematikou rizik. Jde o vytvoření organizační struktury, která se bude zabývat hodnocením rizik a ochranou zdraví a bezpečnosti zaměstnanců. Dalším aspektem je právní zabezpečení ochrany. Společnost je povinna kromě dodržování zákonných předpisů poskytnout řádnou péči, která má chránit jak zdraví a bezpečnost zaměstnanců společnosti, tak i veřejnost, na kterou dopadají výsledky činnosti společnosti. Dalším důvodem je obchodní strategie. Systematické řízení rizik identifikuje nejen nebezpečí, ale také přispívá k efektivní alokaci zdrojů, což šetří čas i náklady. Tento přístup poté pomáhá snižovat celkové náklady společnosti. Controlling rizik je také využíván k hodnocení alternativních příležitostí týkajících se nové výrobní technologie, rozšíření distribučních kanálů nebo jiných investičních příležitostí. Na začátku uvažujeme několik alternativních možností, které srovnáváme také z hlediska rizikovosti. Na základě vyhodnocení všech možných rizik spojených s daným projektem lze teprve kvalifikovaně rozhodnout o možné realizaci daného projektu.

Fang a Marle (2011) důsledně upozorňují na fakt, že jednotlivé projekty jsou vystaveny averzi k riziku a akcionáři vyžadují management rizik pro krytí finančních a právních následků. Některé projekty se vyznačují vysokou složitostí. Právě složitost projektu poté vede

k existenci vzájemně propojených rizik. Extrémní případ šíření tohoto chování je řetězová reakce nebo tzv. domino efekt. Dalším fenoménem je smyčka, kdy určitá situace spouští další a další reakce, celý proces trvá dokud prvotní situace nenastane znovu. Příkladem může být počáteční zpoždění, které může ovlivnit náklady, jež zvyšují technické riziko a pak se šíří a rozšiřují původní riziko zpoždění.

1. Použité metody

Vědeckým cílem článku je poznat a prostudovat současný stav problematiky controllingu a managementu rizik tak, jak jsou tyto oblasti řešeny v současné české i zahraniční odborné literatuře. Za účelem dosažení vytyčeného cíle, resp. zjištění skutečného stavu řešené problematiky byl proveden sekundární výzkum. Při jeho zpracování byl použit systémový přístup a níže uvedené metody vědecké práce.

Analýza spočívá v rozdělení celku na jeho komponenty a zkoumání, jak tyto komponenty fungují jako relativně samostatné prvky a jaké jsou mezi nimi vztahy. Každá analýza se vyznačuje určitým stupněm explorační. Znamená to, že při ní provádíme průzkumové a objevující aktivity. V syntéze jde naopak o složení částí do celku a o popis hlavních organizačních principů, jimiž se tento celek řídí v závislosti na jeho částech (Hendl, 2008).

Konkrétně v tomto článku je analýza použita jako metoda získávání nových poznatků a jejich interpretace. Při zpracování sekundárních dat byla využita metoda sekundární analýzy. Zdrojem sekundárních dat byla odborná literatura, zejména knihy, časopisy, články z vědeckých a odborných databází s přihlédnutím na jejich odbornou úroveň a aktuálnost. Syntéza byla především použita při vyslovování závěrů. Komparace neboli srovnání bylo využito při vzájemném porovnávání výhod a nevýhod jednotlivých metod managementu rizik.

2. Výsledky výzkumu

Tato část článku je věnována objasnění klíčových pojmů (jako je riziko, management rizik, proces řízení rizik atd.) a zejména prezentaci výsledků sekundárního výzkumu, resp. popisu nejčastěji používaných metod managementu rizik v podnicích.

2.1. *Riziko*

Riziko je často spojováno s možností nepříznivého výsledku. Anglické slovo risk má svůj původ v latině (riscare), což znamená „běh do nebezpečí“. Podle současných výkladů se rizikem obecně rozumí nebezpečí vzniku škody, poškození, ztráty či zničení, případně nezdaru při podnikání. Definice rizika se u různých autorů liší, což má za důsledek, že neexistuje jedna obecně uznávaná definice. I podle Smejkal a Raise (2010) může být pojem riziko definován různě, např. jako:

- Pravděpodobnost či možnost vzniku ztráty, obecně nezdaru.
- Variabilita možných výsledků nebo nejistota jejich dosažení.
- Odchýlení skutečných a očekávaných výsledků.
- Pravděpodobnost jakéhokoliv výsledku, odlišného od výsledku očekávaného.
- Situace, kdy kvantitativní rozsah určitého jevu podléhá jistému rozdělení pravděpodobnosti.
- Nebezpečí negativní odchylky od cíle.
- Nebezpečí chybného rozhodnutí.
- Možnost vzniku ztráty nebo zisku.
- Neurčitost spojená s vývojem hodnoty aktiva.

- Střední hodnota ztrátové funkce.
- Možnost, že specifická hrozba využije specifickou zranitelnost systému.

Tichý (2006) uvádí jako nejčastější v technické a ekonomické literatuře tuto definici: riziko je pravděpodobná hodnota ztráty vzniklé nositeli, popř. příjemci rizika realizací scénáře nebezpečí, vyjádřená v penězích nebo jiných jednotkách.

Podmínky existence rizika jsou dle Widemana (1992) popsány:

- Rizikovou událostí – iniciátorem procesu, který může projekt nějak poškodit.
- Pravděpodobností vzniku rizikového stavu nebo události, která charakterizuje míru nejistoty.
- Hodnotu v ohrožení – vyjádřením velikosti škody, která může být projektu způsobena, nastane-li uvažované riziko.

2.2. *Druhy rizik a jejich rozdělení*

Dle Blahy (2004) nebo Tichého (2006) lze rizika rozdělit do několika skupin. Základní klasifikací jsou rizika hmotná a nehmotná. Hmotné riziko se projevuje tak, že je zpravidla nějak měřitelné. Nehmotná rizika souvisejí s duševní činností nebo nečinností.

Druhou skupinou je rozdělení rizika na dynamické a statické. Dynamická rizika mají příčinu ve změnách v okolí podniku a v podniku samém, vycházejí ze dvou množin faktorů. První množina faktorů jsou faktory vnějšího prostředí: politika, ekonomika, průmysl, konkurence, spotřebitelé a do druhé množiny faktorů patří faktory vnitřního prostředí: zaměstnanci, organizační struktura podniku, vlastníci podniku apod. Statická rizika zahrnují takové ztráty, jejichž příčiny se nacházejí mimo změny v ekonomice, například spočívají v přírodních nebezpečích nebo v nepoctivosti jednotlivců. Statické ztráty zahrnují buď zničení majetku, nebo změnu jeho vlastnictví důsledkem nepoctivého jednání nebo selhání lidského faktoru. Statické ztráty mají tendenci objevovat se v čase s jistým stupněm pravidelnosti, a proto jsou předvídatelné. Protože jsou předvídatelná, lze statická rizika pojistit snadněji než rizika dynamická. Na rozdíl od dynamických rizik však nepředstavují statická rizika pro společnost přínos.

Třetí způsob klasifikuje rizika na spekulativní a čisté. Spekulativní riziko je riziko podstupované s cíleným záměrem, kdy motivem je zisk z rizika. Typickým příkladem spekulativního rizika je podnikání, kde společně s nadějí na úspěch existuje reálné nebezpečí neúspěchu. Naproti tomu pojem čistého rizika se používá k označení těch situací, které znamenají pouze možnost ztráty a kterému se proto rozhodovatel snaží vyhnout. Jsou to rizika většinou pojistitelná. Jedním z nejlepších příkladů čistého rizika je možnost ztráty vlastnictví majetku.

Dalším rozdělením můžeme rozlišovat rizika systematická a nesystematická. Systematické riziko je takové, kterému je vystaveno několik projektů určité třídy. Toto riziko se nedá regulovat diverzifikací. Nesystematické riziko se vztahuje pouze na jeden projekt a je na ostatních nezávislé.

Řada rizik patří mezi neovlivnitelná (politická, hospodářská, obchodní, fiskální a jiná opatření státu, vlivy globální ekonomiky a podobně), a řadu dalších ovlivnitelných rizik, která může manažer snižovat či částečně odstranit.

Poslední skupinou je strategické a operační riziko. Strategická rizika se uplatňují ve strategickém rozhodování. Operační jsou prvkem operačního rozhodování.

Ještě se můžeme setkat s pojmem odhadované riziko. Je to riziko, které nedokážeme numericky popsat a můžeme o něm říci jen, že existuje nebo neexistuje. V podstatě jde o nebezpečí, nikoliv o riziko.

V ekonomii je pojem riziko používán v souvislosti s nejednoznačností průběhu určitých skutečných ekonomických procesů a nejednoznačností jejich výsledků; obecně lze konstatovat, že se nemusí jednat pouze o riziko ekonomické.

Smejkal a Rais (2010) uvádějí tyto typy rizik:

- Rizika politická a teritoriální.
- Rizika ekonomická – makroekonomická a mikroekonomická, např. Tržní, inflační, kurzovní, úvěrová, obchodní, platební apod.
- Rizika bezpečnostní.
- Rizika právní a spojená s odpovědností za škodu.
- Rizika předvídatelná a nepředvídatelná.
- Rizika specifická – například pojišťovací, manažerská, spojená s finančním trhem, odbytová, rizika inovací apod.

Cameron a Raman (2005) uvádějí specifitější kategorie rizik:

- Pracovní / profesní rizika (bezpečnost a zdraví zaměstnanců).
- Rizika související se ztrátou majetku společnosti.
- Environmentální rizika (bezpečnost a zdraví veřejnosti, biosféra, dědictví).
- Odpovědnostní rizika (veřejnost, produkt, neposkytnutí služby, trestní stíhání).
- Riziko přerušení obchodních vztahů.
- Rizika projektu (návrh, smlouva, výstavba, distribuce).

Každá z těchto kategorií ještě obsahuje další podkategorie. Důležitým faktem je to, že některá rizika jsou vzájemně propojena, tudíž je nutné je řešit společně. Z výše uvedeného tedy plyne, že v neširším kontextu zahrnuje termín riziko všechny situace, v nichž působí nepříznivé okolnosti. Tyto nepříznivé okolnosti někdy finanční ztrátu zahrnují, jindy nikoliv.

Finanční riziko zahrnuje vztah mezi subjektem (jednotlivcem nebo organizací) a jměním či očekáváním příjmů, které mohou být ztraceny či zhoršeny. Finanční riziko je obvykle ovlivněno třemi faktory, a to:

- Subjektem, který je vystaven možnosti ztráty.
- Aktivy či příjmem, jejichž snížení hodnoty, zničení nebo změna vlastnictví jsou příčinou finanční ztráty.
- Hrozbou (nebezpečím), které může zavinit ztrátu (Smejkal a Rais, 2010).

Nefinanční riziko je takové riziko, které se v jistých podobách vyskytuje u všech firem a institucí v ekonomice, ale nezpůsobuje těmto firmám a institucím finanční ztrátu. Mezi taková rizika můžeme například zahrnout:

- Riziko nahodilosti – toto riziko společnost obvykle nemůže ovlivnit, jde tedy o situace, které se udávají v oblastech mimo přímou kontrolu (například problémy s dodavateli).
- Zákaznické riziko – pokud je podnik závislý na úzké skupině zákazníků nebo dokonce na jediném zákazníkovi, vzniká významná zranitelnost společnosti, která se však dá snížit vytvořením větší zákaznické základny.
- Riziko poškození pověsti – jedná se spíše o následky jiných rizik. Většinou je příčinou nedostatečná kontrola, ať už jde o podvody, neschopnost vyřizovat reklamace nebo nedostatek respektu k druhým. Určitou šancí jak zachránit podniku pověst je dobrá práce s médii. Vazbu mezi pověstí a výkonností se zabývali např. Roberts a Dowling (2002) nebo Fiala a Prokop (2013). Roberts a Dowling (2002) odhalili pozitivní závislost mezi pověstí a schopností podniků udržet si finanční výkonnost. Fiala a Prokop (2013) zjistili pozitivní vazbu mezi pověstí a výkonností nákupních aliancí.

- Organizační riziko – špatná infrastruktura může mít za následek slabou kontrolu a špatnou komunikaci s různými dopady na podnik, naopak dobrá komunikace vede k efektivnímu řízení rizika (Merna a Al-Thani, 2007).

2.3. *Controlling rizik*

Controlling obecně definujeme jako subsystém řízení podniku (Horváth, 2004). Obdobně i controlling rizik budeme uvažovat coby podsystém managementu rizik. Smejkal a Rais (2010) definují management rizik jako kompletní proces zjištění, kontroly, eliminace a minimalizace nejistých událostí, které mohou subjekt ovlivnit. Proces řízení rizik je sled aktivit, ve kterých jsou prostřednictvím preventivních nebo korektivních zásahů odvráceny události a odstraňovány vlivy, které by mohly ohrozit řiditelnost plánovaných procesů nebo by mohly vést k jiným nechtěným výsledkům (Svozilová, 2011).

Řízení rizik je neustálý proces, který se odehrává v průběhu všech fází řízení životního cyklu podniku (např. od počátečního nápadu až po ukončení projektu). Vedení podniku musí ostražitě sledovat možné nepříznivé vlivy a musí připravovat opatření, jež by snížila ohrožení projektu a zvýšila tak pravděpodobnost úspěchu podniku v dlouhodobém hledisku. S riziky musí vedení podniku i controller pracovat po celou dobu.

Moderní řízení chápe pod zavedeným pojmem riziko „*nejistou negativní událost (ohrožení)*“ (Doležal et al., 2012, s. 85). Účelem řízení rizik je v předstihu identifikovat zdroje možného ohrožení po a připravit opatření, která by vedla ke snížení možných dopadů na přijatelnou hodnotu. Základní cíl řízení rizik je následně možné definovat jako zajištění přežití podniku (tj. minimalizace nebezpečí výrazných finančních a jiných problémů ohrožujících samotný podnik).

Řízení rizik je soubor koordinovaných činností, které řídí a kontrolují společnost s ohledem na rizika. Management rizik zahrnuje z pohledu rizikového inženýrství (obecně dle ČSN ISO 31 000 či ČSN ISO 62 198) následující procesy:

- Hodnocení rizik (analýza a hodnocení).
- Úprava rizik (odstranění, zmírňování, přenos).
- Přijetí rizik (míra tolerance / kritéria akceptace rizika).
- Komunikace rizik (sdílení informací s akcionáři).
- Monitorování rizik (audit, hodnocení, dodržování).

2.4. *Měření rizika*

Riziko je subjektivní. Nikdo s jistotou neví, co se přesně stane v budoucnosti. Pokud však budeme vycházet z příslušných podmínek a předpokládat, že se tyto podmínky nebudou příliš měnit, pak lze předpokládat určitou hodnotu rizika HR, která odpovídá ztrátovosti v minulosti a lze poté tuto hodnotu HR přiřadit i k předpokládané míře budoucích ztrát (rizik).

Existuje mnoho způsobů měření rizik, které mohou být různě aplikovány. Pro efektivní management rizik musejí být rozpoznány dva rozměry rizika, a to pravděpodobnost daného rizika a jeho případné následky. Přístupy k měření rizik mohou být v podobě od čistě kvalitativních až po zcela kvantitativní (např. Conrow, 2003; Kerzner, 2013). V analýze rizik se používá buď jeden z těchto dvou přístupů, nebo jejich kombinace. Ve většině případů managementu rizik jsou opatření týkající se rizik aplikována kontinuálně k zajištění minima úsilí a maximálního účinku. Důležité je, aby příslušná měření byla prováděna po celou dobu životního cyklu procesu nebo daného projektu.

Kvalitativní metody

Kvalitativní metody se vyznačují tím, že rizika jsou vyjádřena v určitém rozsahu, např. jsou obodována <1 až 10>, nebo určena pravděpodobností <0;1> nebo slovně <malé, střední,

velké>. Úroveň je určována obvykle kvalifikovaným odhadem. Kvalitativní metody jsou jednodušší a rychlejší, ale více subjektivní. Obvykle přinášejí problémy v oblasti zvládnání rizik, při posuzování přijatelnosti finančních nákladů nutných k eliminaci hrozby, která může být kvalitativní metodou charakterizována např. jako „velká až kritická“.

Při neformálním přístupu k analýze rizik (kvalitativní analýza rizik) dominuje metoda účelových interview (metoda Delphi). Tato metoda spočívá v řízeném kontaktu mezi experty hodnotící skupiny a příslušnými představiteli hodnoceného subjektu. Oproti jiným metodám, používá metoda Delphi pro rizikovou analýzu soubor otázek, prodiskutovaných na účelových pohovorech. Výhodou této metody je menší náročnost na spotřebu zdrojů, času a zohlednění specifik posuzovaného informačního systému, jeho správce, okolí, uživatelů apod. Metoda Delphi je vhodná pro analýzu rizik především proto, že určuje, co se může stát a za jakých podmínek. V rámci metody Delphi se používají různé subvarianty, například metoda anketní analýzy, metoda scénářů, metoda matic, atd.

Nejjednodušším přístupem kvalitativního měření rizika je tzv. riziková matice (viz Obrázek 1). Platí za předpokladu přijetí dvoudimenzionálního pohledu na riziko, který uvažuje pravděpodobnost a dopad rizika jako dva základní faktory hodnocení každé identifikovatelné události. Rizikové matice využívá i metoda RIPRAN (viz dále).

Na Obrázku 1 vidíme dvě kategorie: pravděpodobnost a míru dopadu. Každé z těchto kategorií jsou přiřazeny tři úrovně: malá (M), střední (S) a velká (V). Následně každé potenciální riziko je zařazeno do jedné z buněk této matice. V praxi může být kvalitativní měřítko rizik nastaveno tak, že rizika mohou být rozdělena do kategorií na základě součinu pravděpodobnosti a dopadu daného rizika.

V x V → Extrémní hodnota rizika

V x M → Vysoká hodnota rizika

M x M nebo V x N → Střední hodnota rizika

M x N → Nízká hodnota rizika

N x N → Zanedbatelná hodnota rizika

Obrázek 1. Riziková matice

Pr av dě po do bn ost	W			
		M	S	V
		Dopad		

Zdroj: upraveno podle Cameron a Raman (2005)

Je zřejmé, že extrémní rizika se nacházejí v pravém dolním rohu matice, zatímco zanedbatelná rizika jsou umístěny v levé horní části matice. Ostatní rizika jsou rozptýlena v matici. Korekčním opatřením jsou většinou podrobeny extrémní a vysoká rizika s cílem snížení jejich celkové rizikovosti. V praxi matice 3x3 poskytují příliš hrubé informace pro učinění rozhodnutí. Existují proto i složitější verze těchto matic nebo tzv. rizikové grafy, které pracují s více pravděpodobnostními faktory.

Kvantitativní měření

Kvantitativní metody jsou založeny na matematickém výpočtu rizika z frekvence výskytu hrozby a jejího dopadu. Vyjadřují dopad obvykle ve finančních jednotkách. Nejčastěji je riziko vyjádřeno ve formě roční předpokládané ztráty, která je vyjádřena finanční částkou. Kvantitativní metody jsou více exaktní než kvalitativní. Jejich provedení vyžaduje více času a úsilí, avšak poskytují finanční vyjádření rizik, které je pro jejich řízení výhodnější. Nevýhodou kvantitativních metod je kromě jejich náročnosti na provedení a zpracování výsledků často vysoce formalizovaný postup.

V kvantitativním přístupu hodnotu rizika HR vypočteme jako součin pravděpodobnosti, že riziko nastane, a hodnoty předpokládaného dopadu. Hodnota rizika má jednotku měny, ve které je vyjádřena předpokládaná výše dopadu.

$$HR = P \times D$$

kde: HR je hodnota konkrétního případu rizika v peněžních jednotkách

P je hodnota pravděpodobnosti, že riziko nastane (vyjádřena jako číslo v intervalu od 0 do 1)

D je hodnota předpokládaného dopadu, kterou nám riziko způsobí (v peněžních jednotkách)

Tento proces se nazývá odhad rizika. V mnoha skutečných situacích existuje nějaký významný faktor, který nelze považovat za konstantní, nebo nejsou dostupná veškerá potřebná data. Proto je důležité předpokládat, že riziko není vždy zcela přesně měřitelné a odhadnutelné ve všech situacích.

Abychom mohli v dalším kroku hodnotu rizika vyhodnotit, musíme si nadefinovat pojmy riziková kapacita a hranice přijatelného rizika, s nimiž výslednou hodnotu rizika HR porovnáme.

Riziková kapacita se vyjadřuje obvykle jako nejvyšší finanční ztráta, kterou je podnik schopen přežít, tj. taková velikost ztráty, která ještě výrazně neovlivní existenci podniku. Výše rizikové kapacity závisí na velikosti kapitálu podniku, jeho struktuře a schopnosti získávat další zdroje financování.

Hranice přijatelného rizika představuje takovou výši ztráty, kterou je podnik ochotný přijmout v rámci své rizikové kapacity. Rozhodnutí o hranici přijatelného rizika patří mezi významná strategická rozhodnutí podniku a závisí především na:

- Postoji vedení podniku k riziku, tj. zda převládá spíše averze k riziku či ochota přijímat riziko
- Požadavcích a očekávání zainteresovaných stran – akcionářů, majitelů, věřitelů, finančních institucí aj. (Fotr et al., 2012).

2.5. *Proces managementu rizik*

Riziko většinou neexistuje izolovaně, ale obvykle se jedná o určité kombinace rizik, které mohou ve svém dopadu představovat hrozbu pro daný subjekt. Vzhledem k množství rizik je třeba určit priority z pohledu dopadu a pravděpodobnosti jejich výskytu a zaměřit se na klíčové rizikové oblasti.

V průběhu analýzy rizik se provádějí některé obecné činnosti, které zahrnují následující kroky:

1. Identifikujte a kvantifikujte rizika (například využitím brainstormingu, SWOT analýzy, PESTE analýzy, Porterova modelu, Business Intelligence, kontrolních listů – check listů, postauditů projektů). Není možné sestavit vyčerpávající seznam všech možných rizik, která hrozí. Je však potřeba identifikovat významná nebezpečí, která mohou výrazně ovlivnit úspěch strategie. Neuvažujte interní rizika!

Identifikace rizik představuje nejdůležitější a časově nejnáročnější fázi řízení rizik. Vyžaduje zkušenost, systematickosti, tvůrčí přístup (schopnost předvídat i takové jevy, o nichž jsou zatím buď zcela nedostatečné, nebo nejsou žádné informace), týmovou práci a zaměření především na budoucnost.

2. Zhodnoťte rizika – účelem tohoto kroku je rozhodnutí o tom, která rizika mají být ošetřena, která budou zanedbána nebo naopak která nelze akceptovat. Obecně se dá vycházet z Paretova pravidla 80/20. Tedy 20 % nejvýznamnějších rizik velmi dobře ošetřit, třeba i s většinou prostředků na ošetření rizik a zbylé prostředky ponechat jako rezervu.
V praxi vycházíme nejčastěji z velikosti hodnoty rizika, kterou porovnáme s hranicí přijatelného rizika, tj. s výší rizika, kterou je podnik ochoten akceptovat. Pokud hodnota rizika nepřesahuje tuto hranici (podnik pokryje ztrátu z vlastních zdrojů, resp. může získat dodatečný externí kapitál), může toto riziko přijmout.
3. Vytvořte plán odezvy a nechte plán odsouhlasit. Výše uskutečněné kroky slouží k rozhodování o tom, jaká strategie nebo scénář bude pro zvládnutí každého rizika použita. Například můžeme riziko:
 - Vyloučit (nalezením jiného řešení).
 - Zmírnit tím, že navrheme opatření snižující dopad nebo hodnotu pravděpodobnosti očekávané nepříznivé události.
 - Sdílet.
 - Přesunout nebo rozdělit.
 - Zlikvidovat (ještě dříve, než začne působit).
 - Přenést (pojištěním se).
 - Vytvořit si rezervu (časovou, nákladovou nebo ve velikosti kritického zdroje), která nám umožní nepříznivou událost kompenzovat.
 - Vytvořit záložní plán b pro případ, že riziko nastane.
 - Pasivně přijmout.
4. Plán odezvy komunikujte se všemi zainteresovanými stranami, aby se podařilo zachytit rozdílné vnímání rizik jednotlivými stranami, které mohou mít významný vliv na přijímaná rozhodnutí.
5. Aktualizujte všechny plány (strategické i operativní), na které má schválený plán odezvy na rizika vliv.
6. Vyhodnoťte pravděpodobnost dosažení časových a nákladových cílů a tento odhad pravidelně opakujte.
7. Neustále identifikujte nová rizika a znovu je vyhodnocujte, plánujte jejich eliminaci a modifikujte tím strategický plán.
8. Řiďte a kontrolujte plán odezvy, protože může dojít k řadě možných událostí:
 - Mohou se změnit podmínky, které ovlivní hodnotu pravděpodobnosti nebo hodnotu škody (nebo obojí) u některého rizika. Pokud takový případ nastane, musí se opět přepočítat hodnota rizika a případně doplnit opatření.
 - Může vzniknout nová hrozba. Pak ji musíme kvantifikovat a navrhnout opatření.
 - Některá hrozba naopak může pominout.
 - Některé opatření ztratilo svoji účinnost a musíme ho nahradit jiným nebo modifikovat stávající atd.
9. Dokumentujte získané poznatky a tyto využijte v budoucnosti. Aktualizujte nástroje a prostředky pro identifikaci rizik (upraveno podle Doležal et al., 2012).

3. Diskuze

Studiem sekundárních zdrojů byly identifikovány nejčastěji používané metody managementu rizik. Tato část článku začínám výčtem a stručným popisem vybraných metod, které ve většině případů vznikly v zahraničí. Detailněji bude dále diskutována tuzemská metoda managementu rizik – RIPRAN™.

3.1. Přehled nejčastěji používaných metod

Studie HAZOP (Hazard and Operability Study) slouží k identifikaci nebezpečných stavů složitých zařízení, které mohou ohrozit okolí. Jedná se zejména o chemická zařízení. Metoda se používá při návrhu chemických zařízení a má pomoci konstruktérům jednak změnit konstrukci těchto zařízení tak, aby se stala bezpečnější, jednak vytvořit pokyny pro obsluhu těchto zařízení tak, aby se předcházelo nebezpečným situacím. Metoda vznikla spojením dvou pracovních postupů:

- Studie provozuschopnosti – kdy se vyhledávají nebezpečné stavy zařízení, při kterých může dojít k situacím, které ohrožují provozní personál, způsobují ekologické znečištění.
- Vyhodnocení rizika – kdy se hledají příčiny nebezpečných stavů a odhadují možné následky.

Metoda HACCP (Hazard Analysis Critical Control Points) vznikla v USA pro potřeby nalezení kritickým míst, která by mohla negativním způsobem ovlivnit přípravu potravin pro kosmonauty NASA z hlediska zdravotní závadnosti. Odtud se metoda rozšířila do Evropy a dnes je používána jako standardní postup pro zajišťování jakostní výroby potravin. Aplikace metody HACCP je nyní podmínkou pro výrobu potravin, dodávaných do zemí EU. Metoda slouží:

- K uskutečnění analýzy nebezpečí, která mohou ohrozit zdravotní nezávadnost potravin.
- K identifikaci těch technologických úseků výroby potravin, na kterých může dojít k porušení zdravotní nezávadnosti potravin.
- Ke stanovení kritických hodnot, které mohou indikovat porušení zdravotní závadnosti potravin.
- Ke stanovení systému sledování výroby z hlediska dodávek nezávadných potravin.
- K návrhu opatření pro zajištění bezpečné výroby potravin.

Metoda FMEA (Failure Mode and Effect Analysis) se stala standardní metodou pro vyhledávání možných příčin vzniku nejakostních výrobků. Je známá ve dvou variantách.

- FMEA-Product, je varianta, kdy se vyhledávají příčiny možných nesprávných funkcí výrobku. Takový rozbor se provádí při konstrukci výrobku s cílem zkonstruovat výrobek tak, aby tyto příčiny nenastaly, resp. aby se snížil jejich vliv na funkci výrobku. Proto se této variantě také někdy říká „konstrukční FMEA“.
- FMEA-Process je varianta, která si všímá příčin ve výrobním procesu, které mají za následek výskyt neshodných výrobků.

Analýza RAMS (Reliability, Availability, Maintainability and Safety) LCC (Life Cycle Costs) je analýza nákladů na celý životní cyklus výrobku od pořízení až po jeho likvidaci. Stanovuje hodnoty spolehlivosti, dostupnosti, udržovatelnosti a bezpečnosti a rizika, která se vztahují k možným problematickým následkům v této oblasti. Počátky analýz LCC a RAMS sahají do sedmdesátých a osmdesátých let minulého století, kdy se začaly uplatňovat

u americké armády (dnes v rámci armád NATO) a taktéž v chemickém, jaderném a leteckém průmyslu a v některých dalších odvětvích.

Metoda CRAMM (CCTA Risk Analysis and Management Method) byla vyvinuta organizací CCTA (Central Computing and Telecommunications Agency) v roce 1985 ve Velké Británii. Jejím hlavním cílem bylo poskytnutí podpory systémovým analytikům při provádění analýzy rizik informačního systému. V současnosti reaguje na požadavky Zákona č. 365/2000 Sb., o povinnosti provozovatelů informačních systémů zajišťovat ochranu a bezpečnost informací před riziky zcizení a zneužití uložených osobních informací.

3.2. Metoda RIPRANTM (RIsk PROject ANalysis)

Metoda RIPRANTM⁴² (RIsk PROject ANalysis), představuje empirickou procesně orientovanou metodu pro analýzu rizik projektů vytvořenou tak, aby vyhovovala normám ČSN ISO 9000:2000, ČSN ISO 62 198 a ČSN ISO 10 006. Autorem metody je doc. Branislav Lacko působící na Vysokém učení technickém v Brně (Lacko, 2013). Vychází důsledně z procesního pojetí analýzy rizika a akceptuje filozofii jakosti TQM. Metoda umožňuje dva přístupy měření rizik.

Kvalitativní přístup: pracujeme pouze s pojmy (skupinami jako je velká či malá), které však musí být předem dohodnuty. Tento přístup se používá v situaci, kdy nejsou známa přesná data. Je rychlejší, ale méně přesný.

Kvantitativní přístup: pracujeme s přesnými čísly. Výhodou je, že výstupem jsou přesná reálná čísla a je možné stanovit finanční rezervy plánu. Nevýhodou je potřeba přesných čísel na vstupu, jinak je výsledek významně nepřesný.

Metoda RIPRAN se skládá ze čtyř základních fází. Činnosti v jednotlivých fázích jsou koncipovány jako procesy, které na sebe navazují.

- Identifikace nebezpečí.
- Kvantifikace nebezpečí.
- Reakce na rizika.
- Celkové posouzení rizik.

Fáze 1 – identifikace rizik

Nejprve provedeme identifikaci rizik sestavením seznamu, nejlépe ve formě tabulky. Za účelem získání vysoce kvalitních informací se doporučuje provádět tuto analýzu v týmu, například na základě zkušeností z minulých období, s využitím brainstormingu, analýzou zainteresovaných stran aj.

Tabulka 1. Tabulka pro první fázi metody RIPRAN

ID	Hrozba	ID	Scénář
1	Hrozba 1	1.1	Dopad hrozby 1 na podnik
		1.2	...

Zdroj: upraveno podle www.ripran.cz

Výstupem z první fáze je seznam uspořádaných dvojic hrozba & scénář. Když znám hrozbu identifikuji scénáře otázkou: „Co se stane, když...?“ (hrozba je příčinou scénáře!) a naopak, když znám scénář můžu odhalit hrozbu otázkou: „Co může být příčinou, že...?“ Pokud se domníváme, že je seznam hotov, provedeme jeho kontrolu na úplnost. Často se seznam hrozeb a scénářů předá jiné skupině, která ověření provede.

⁴² Vysoká škola polytechnická Jihlava je registrovaným uživatelem metody RIPRAN

Fáze 2 – kvantifikace rizik

Na úvod této fáze je nutno zajistit aktuální údaje, jež můžeme pro kvantifikaci rizik použít. Tým se musí dohodnout, zda bude moci stanovit přesné hodnoty pravděpodobnosti a dopadů na strategii (projekt aj.) nebo zda použije jiných klasifikačních stupnic. Pokud se rozhodne pro stupnici, musí se dohodnout na jejich podobě.

Kvantitativní přístup

Tabulku rizik, kterou tým sestavil v první fázi, rozšíříme o pravděpodobnosti výskytu, hodnotu dopadu a výslednou hodnotu rizika.

Tabulka 2. Tabulka pro druhou kvantitativní fázi metody RIPRAN

ID	Hrozba	Prav. hrozby	ID	Scénář	Prav. scénáře	Celková prav.	Dopad	Hodnota rizika
1	Výskyt chřipkové epidemie v jarním období břez-en-duben	0,3	1.1	Onemocní cca 30 % zaměstnanců	0,6	0,18	Výpadek pracovní kapacity a zpoždění zakázky o 3 měsíce = penále 600 000 Kč	108 000 Kč

Zdroj: upraveno podle www.ripran.cz

Kvalitativní přístup

Nejprve si musíme nadefinovat slovní hodnocení (např. Tabulka 3 až Tabulka 7).

Tabulka 3. Slovní hodnoty metody RIPRAN

Velká pravděpodobnost VP	Nad 33 %
Střední pravděpodobnost SP	10-33 %
Malá pravděpodobnost MP	Pod 10 %

Zdroj: upraveno podle www.ripran.cz

Tabulka 4. Celková pravděpodobnost

<i>pravděpodobnost hrozby × pravděpodobnost scénáře = celková pravděpodobnost</i>			
	MP	SP	VP
MP	MP	MP	SP
SP	MP	SP	VP
VP	SP	VP	VP

Zdroj: upraveno podle www.ripran.cz

Tabulka 5. Vyjádření dopadu

Velký dopad VD	Ohrožení cíle, koncového termínu, překročení celkového rozpočtu, škody od 20 % celkového rozpočtu aj.
Střední dopad SD	Ohrožení hlavní činnosti, termínů, nákladů, zdrojů činnosti, škody od 0,51 do 19,9 % celkového rozpočtu aj.
Malý dopad MD	Ohrožení dílčí činnosti, škody do 0,5 % z celkového rozpočtu projektu aj.

Zdroj: upraveno podle www.ripran.cz

Tabulka 6. Hodnota rizika

celková pravděpodobnost * dopad = hodnota rizika			
	MP	SP	VP
MD	NHR Nízká hodnota rizika	NHR Nízká hodnota rizika	SHR Střední hodnota rizika
SD	NHR Nízká hodnota rizika	SHR Střední hodnota rizika	VHR Vysoká hodnota rizika
VD	SHR Střední hodnota rizika	VHR Vysoká hodnota rizika	VHR Vysoká hodnota rizika

Zdroj: upraveno podle www.ripran.cz

Tabulka 7. Reakce na riziko

Hodnota rizika a reakce na riziko	
VHR	Vyhnutí se riziku
SHR	Tvorba rizikového plánu
NHR	Akceptace

Zdroj: upraveno podle www.ripran.cz

Před ukončením této fáze zkontrolujeme, zda jsme nezapomněli kvantifikovat nějakou dvojici hrozba–scénář. Takto získaný seznam podrobíme následující analýze a vytvoříme tři dokumenty:

- Seznam těch případů, kdy vysoká pravděpodobnost scénáře a významná ztráta nás nutí doplnit tyto případy přímo do plánu strategie (projektu), protože je nemůžeme ponechat náhodě, ale musíme je učinit součástí strategie (projektu).
- Seznam těch případů, jež pro svou nízkou pravděpodobnost scénáře a zanedbatelnou ztrátu je možné přenechat na operativní zásahy v průběhu implementace strategie (projektu). Tyto případy musí mít hodnotu rizika menší než je přípustná hodnota akceptovatelného rizika.
- Zbývající část, která zůstala pro následné vypracování návrhů na snížení rizika.

Fáze 3 – reakce na rizika

Pro každou položku třetího seznamu se v týmu snažíme nalézt opatření, která mají snížit hodnotu rizika na akceptovatelnou úroveň. Můžeme vyjít z typových opatřeních popsanych v obecném postupu řízení rizik – bod 3.

Tabulka 8. Tabulka pro třetí fázi metody RIPRAN

ID	Opatření	Předpokládané náklady, termíny, odpovědnost	Nová hodnota rizika
1	Očkování proti chřipce	Vakcína 20 000 Kč Očkování v lednu Podnikový lékař	NHR – výjimečná onemocnění budou kompenzována přesčasy
2	...		

Zdroj: upraveno podle www.ripran.cz

Po vyčerpání všech položek seznamu provedeme kontrolu, zda nebyl některý řádek vynechán. Poté prověříme návrhy na opatření z hlediska:

- Realizovatelnosti.
- Potřebných nákladů na realizaci.
- Potřebných organizačních opatření, která návrh vyžaduje.
- Účinnosti.

Fáze 4 – celkové posouzení rizik

Na závěr posoudíme celkovou hodnotu rizika a vyhodnotíme, jak vysoce je plán rizikový a zda je možné pokračovat v jeho realizaci bez zvláštních opatření. Tedy zkontrolujeme, zda jsou všechna dílčí jednotlivá rizika ve stanovené úrovni akceptovatelného rizika. Následně vyhodnotíme:

- Počet dílčích rizik.
- Celkový součet hodnot rizik.
- Časové rozložení hodnot rizik v průběhu trvání projektu.
- Hodnotu zbytkového rizika.

Pak posoudíme, jak se jeví předběžná souhrnná úroveň rizika celého projektu s ohledem na celkovou plánovanou hodnotu projektu. Tým uvede, zda se mu celková úroveň rizika jeví jako podle stanovených kritérií: nízká – střední – vysoká.

Žádný případ zjištěného rizika by neměl překročit akceptovatelnou hodnotu rizika. Hodnotu akceptovatelného rizika, jakož i přípustnou hodnotu celkového rizika bychom měli získat ze systému integrovaného managementu rizik podniku (řízení korporátního rizika).

V případě, že stále zůstává vysoká úroveň souhrnného rizika i přes navržená opatření, je potřeba zvážit návrh na zastavení strategie (projektu) nebo eskalovat problém na vyšší úroveň řízení.

Závěr

Zejména v dnešní době je třeba riziku věnovat velkou pozornost. Správná identifikace a následné řízení rizik je klíčovým aspektem úspěšné obchodní činnosti. Existuje řada modelů a systémů, které lze k řízení rizik využívat. Vždy je třeba pečlivě zvážit, jaké náklady s sebou

aplikace daného modelu přináší v porovnání s možnými plynoucími benefity a na základě této analýzy učinit kvalifikované rozhodnutí o aplikaci risk managementu ve společnosti.

V podnicích se velmi často vyskytuje stav, kdy jejich vedení po zahájení projektu trvale čelí různým překvapením typu nevhodně navrženého řešení projektu, chybějících nebo neurčitých specifikací, neustálých změn v návrhu produktu, nekvalitních smluvních vztahů a dalších. Tento stav vede v důsledku k nedodržení smluvních termínů a překročení nákladů. Takový způsob managementu projektů neúměrně zatěžuje vedení podniku, které ztrácí čas potřebný na strategicky důležitá rozhodnutí pro neustálé řešení sporů plynoucích z projektových změn. Tento problémový stav je motivací pro přijetí formální metodiky řízení rizik. Korecký a Trkovský (2011) uvádějí tři hlavní přínosy zavedení metodiky managementu projektových rizik:

- Ještě před vstupem do projektu je možné identifikovat a posoudit klíčová rizika a je proto možné kvalifikovaně rozhodnout, za jakých podmínek a zda vůbec o projektu vstoupit.
- V průběhu plánování a provádění projektu je možné zpracovat a průběžně zpřesňovat odhad vlivu rizik na náklady a termíny plnění projektu a na základě periodické analýzy rizik provést včas potřebné změny.
- Zvyšuje se spolehlivost předpovědi hrubé marže projektu a tím i předpovědi hospodářských výsledků podniku, což zvyšuje kredibilitu podniku u bank a akcionářů.

Hlavním cílem článku bylo upozornit na problematiku controllingu rizik a popsat možné techniky managementu rizik v podniku. V rámci tohoto popisu byla pozornost věnována nejčastěji používaným konceptům managementu rizik. Kromě obecných charakteristik týkajících se rizik byly také popsány jednotlivé fáze týkající se řízení rizik metodou RIPRAN™, které je třeba v rámci správného postupu dodržovat.

Zdroje

- [1] BLAHA, Zdeněk. 2004. *Řízení rizika a finanční inženýrství*. Praha: Management Press, 196 s. ISBN 80-726-1113-5.
- [2] CAMERON Ian T. a Raghu RAMAN. 2005. *Process Systems Risk Management*. Burlington: Elsevier, 615 s. ISBN 978-008-0455-105.
- [3] CONROW, Edmund H. 2003. *Effective Risk Management: Some Keys to Success*. AIAA, 526 s. ISBN 978-1-56347-581-8.
- [4] ČSN ISO 31 000 Management rizik – Principy a směrnice. Praha: ČNI. 2010.
- [5] ČSN ISO 62 198 Management rizika projektu – Směrnice pro použití. Praha: ČNI. 2002.
- [6] DOLEŽAL, Jan, Pavel MÁCHAL a Branislav LACKO. 2012. *Projektový management podle IPMA*. Praha: Grada, 526 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-4275-5.
- [7] FIALA, Roman a Martin PROKOP. 2013. The relationship among reputation, inter-organizational trust and alliance performance. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendeleiana Brunensis*, roč. 61, č. 4, s. 899–908.
- [8] FOTR, Jiří. 2012. *Tvorba strategie a strategické plánování: teorie a praxe*. Praha: Grada, 381 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3985-4.
- [9] HENDL, Jan. 2008. *Kvalitativní výzkum: základní teorie, metody a aplikace*. Praha: Portál, 407 s. ISBN 978-80-7367-485-4.

- [10] HORVÁTH & PARTNERS. 2004. *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu*. Praha: Profess Consulting, 288 s. Poradce controllingu. ISBN 80-7259-002-2.
- [11] FANG, Chao a Franck MARLE. 2012. A simulation-based risk network model for decision support in project risk management. *Decision Support Systems*. 52(3): 635-644. DOI: 10.1016/j.dss.2011.10.021. ISSN 01679236.
- [12] KERZNER, Harold. 2013. *Project management: a systems approach to planning, scheduling, and controlling*. Hoboken, New Jersey: John Wiley, 1264 s. ISBN 978-1-118-02227-6.
- [13] KORECKÝ, Michal a Václav TRKOVSKÝ. 2011. *Management rizik projektů: se zaměřením na projekty v průmyslových podnicích*. Praha: Grada, 583 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3221-3.
- [14] LACKO, Branislav. 2013. *Metodika řízení rizik a příležitostí v projektech*. Centrum podpory projektů VUT v Brně, 22 s.
- [15] MERNA, Tony a Faisal F AL-THANI. 2007. *Risk management: řízení rizika ve firmě*. Brno: Computer Press, 194 s. Poradce controllingu. ISBN 978-80-251-1547-3.
- [16] ROBERTS, Peter W. a Grahame R. DOWLING. 2002. Corporate Reputation and Sustained Superior Financial Performance. *Strategic Management Journal*, roč. 23, č. 12, s. 1077–1093.
- [17] SMEJKAL, Vladimír a Karel RAIS. 2010. *Řízení rizik ve firmách a jiných organizacích*. Praha: Grada, 354 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3051-6.
- [18] SVOZILOVÁ, Alena. 2011. *Projektový management*. Praha: Grada, 380 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3611-2.
- [19] TICHÝ, Milík. 2006. *Ovládání rizika: analýza a management*. Praha: C.H. Beck, 396 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 80-717-9415-5.
- [20] WIDEMAN, Max R. 1992. *Project and program risk management: a guide to managing project risk and opportunities*. Newtown Square, Pa: Project Management Institute, 101 s. ISBN 18-804-1006-0.

Kontakt:

Ing. Ondřej Žižlavský, Ph.D.
ondrej.zizlavsky@vspj.cz
Vysoká škola polytechnická Jihlava
Katedra ekonomických studií
Tolstého 16, 586 01 Jihlava

VEŘEJNÁ SPRÁVA, MARKETING A MANAGEMENT

Situační analýza národní kultury a její vliv na výkonnost podniků ve vybraných zemích

Situation analysis of national culture and its influence on the performance of enterprises in selected countries

Jiří Dědina, Kamila Vítková

Abstract

The aim of this article is to analyze a business environment using the national culture evaluation methodology according to the criteria of Mr. Hofstede and try to establish connection between the type of national culture and production rates in the business culture. Performance of enterprises in the country is expressed by the macroeconomic indicators of GDP. In the 21 century, on the basis of many studies has been shown that one of the most important factors influencing the performance of companies currently has a national culture that influences corporate culture as the most important factor of company organizational architecture which affects their performance. The paper focuses on the implementation of national culture situational analysis of selected countries.

Keywords: National culture, organizational culture, company organizational architecture, Hofstede's national culture assessment, situational analysis, leadership style and management, management

JEL classification: M10, L22

Úvod

Tento příspěvek je iniciován na základě výzkumu „Volba vhodné organizační architektury podniku za účelem zvýšení jeho výkonu“ financovaného z vlastních zdrojů. Volba vhodné organizační architektury podniku za účelem zvýšení jeho výkonu je důležitým faktorem při řízení a organizování podniků.

Cíl

Cílem tohoto článku je analyzovat podnikatelské prostředí pomocí metodiky hodnocení národní kultury dle kritérií pana Hofstedeho a pokusit se prokázat souvislosti mezi typem národní kultury a výkonností podniků v dané kultuře. Výkonnost podniků ovlivňuje výkon dané ekonomiky, který je vyjádřen makroekonomickým ukazatelem HDP. V 21. století se ukazuje na základě mnoha výzkumů, že jedním z nejdůležitějších činitelů, který má vliv na výkonnost podniků je právě národní kultura, která ovlivňuje firemní kulturu jako nejdůležitější činitel organizační architektury podniků. Článek je proto zaměřen na provedení situační analýzy národní kultury vybraných zemí.

1. Použité postupy

Výzkumný projekt byl definován jako deskriptivní výzkum za účelem poskytnutí obrazu o organizačním chování managementu s ohledem na národní specifika. Povaha výzkumu byla demoskopická, snažili jsme se zachytit subjektivní stavy zkoumaných veličin, zejména organizační chování manažerů.

Byla také použita situační analýza podnikatelského prostředí dle metodiky pana Hofstedeho ve vybraných zemích.

Teoretická východiska

Při srovnávání jsme použili čtyři základní dimenze rozdílů mezi národními kulturami. Každá národní kultura může být umístěna na jedné z příček čtyř stupnic, čímž každá kultura dostává charakteristický profil. Čtyři základní dimenze jsou vzdálenost moci, individualismus, mužnost a ženskost, vyhýbání se nejistotě, stupeň orientace na dlouhodobé cíle.

Dimenze PDI „vzdálenosti moci“ vyjadřuje stupeň, jakým členové společnosti akceptují nerovné rozdělení moci. (Dědina & Odcházal, 2007) Neboli vyjadřuje míru, do jaké kultura vyzývá nadřazené uplatnit moc. V kultuře s velkou vzdáleností moci (např. Francie, Indie) se jedná o to, co znamená být nadřazeným. Zaměstnanci podniků v těchto zemích se často bojí vyjádřit nesouhlas se svými nadřazenými. V kultuře s malou vzdáleností moci (např. Rakousko, Izrael) se nadřazení a podřazení navzájem považují za kolegy a věří, že nerovnosti ve společnosti by se měly minimalizovat. Zaměstnanci se jen zřídka bojí nesouhlasit a očekávají, že se s nimi bude konzultovat před tím, než se udělají nějaká rozhodnutí. (Hofstede & Geert, 2005)

Dimenze IDV „Individualismu“ vyjadřuje tendence k tomu, aby se členové společnosti starali sami o sebe nebo naopak pracovali společně. Neboli vyjadřuje stupeň, do jakého dává kultura přednost jednotlivci před kolektivním, skupinově zaměřeným zájmem. V kultuře individuální (např. USA, Británie) se klade důraz na osobní iniciativu a výsledek. Každý má právo na soukromý život a názor. Naopak kolektivistická kultura je charakterizována pevným sociálním rámcem (např. Irán, Peru), kde jsou lidé členy rozsáhlých rodin nebo klanů, které je chrání za to, že jsou loajální. Důraz se klade na příslušnost ke skupině a cílem je být dobrým členem této skupiny. Zatímco v individualistické kultuře je ideálem být dobrým vůdcem, kolektivistické zapojení do práce organizace je morální a vyvažuje úplnou odevzdanost. (Hofstede & Geert, 2005)

Dimenze MAS „Mužnosti či ženskosti“ vyjadřuje rozsah, jakým členové společnosti preferují asertivní mužské hodnoty (např. získávání peněz), a nebo altruismus a pochopení pro druhé lidi. Dimenze „mužnosti“ vyzdvihuje „mužské“ kultury (např. Austrálie, Itálie), kde je důležité konání, finanční a materiální hodnoty. Ambice jsou hnací silou. Vše, co je rychlé a velké, je pěkné. Naopak ve „feministických“ kulturách (např. Holandsko, Švédsko) zaleží na kvalitě života. Důležití jsou lidé a prostředí, služby, které motivují. Očekávané vztahy mezi mužem a ženou se podle této dimenze značně liší. V „mužských“ kulturách jsou úlohy pohlaví jasně rozlišeny. Ženy mají úlohu vychovávat a starat se o domácnost a muži zaopatřit rodinu. Ve feministických kulturách existuje víra v rovnocennost pohlaví. Pro muže není problém převzít úlohu opatrovatele a naopak.

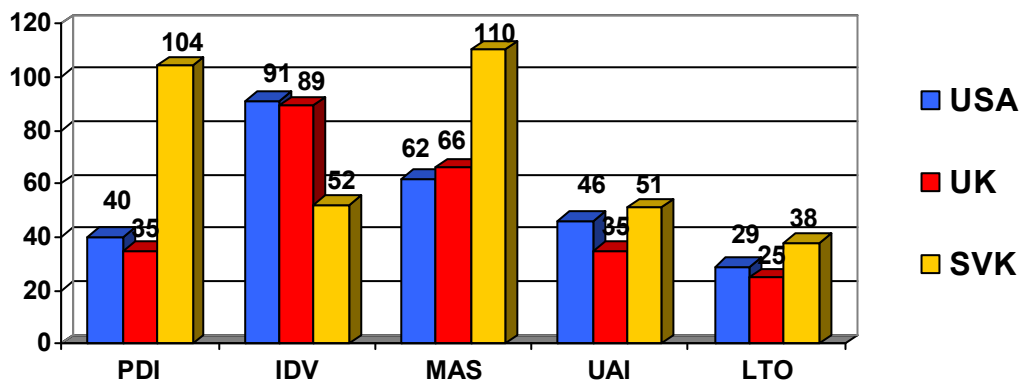
Dimenze UAI „Vyhýbání se nejistotě“ vyjadřuje stupeň nejistoty, kdy se členové skupiny cítí ohrožení a vytvářejí mechanismy pro potlačení těchto situací. Neboli vyjadřuje nenucenost, s jakou se kultura vyrovnává s novinkami a překvapením. V kulturách se silným vyhýbáním se nejistotě (např. Japonsko, Řecko) lidé pociťují potřebu jasnosti a pořádku. Cítí se ohrožení nejistými situacemi, prožívají větší strach a stres. Proti tomu bojují usilovnou prací, stabilitou kariéry a netolerantností k odchylce. Těší se, že budou pro firmu pracovat až do penze.

V kultuře se slabým vyhýbáním se nejistotě (např. Dánsko, Hongkong) se přirozená životní nejistota přijímá snáze a každý den se bere tak, jak přichází.

Dimenze LTO „Stupeň orientace na dlouhodobé cíle“ vyjadřuje schopnost soustředit se na dlouhodobé cíle namísto krátkodobých cílů za cenu odříkání.

Situační analýza podnikatelského prostředí dle metodiky pana Hofstedeho ve vybraných zemích. Výzkumná východiska.

Obrázek 1: Hofstedeho typologie národních kultur - USA, UK, SVK-Slovensko (2012)



Zdroj: THE HOFSTEDE CENTRE. [online] [cit. 28.02.2013] Dostupné na: <<http://geert-hofstede.com>>

PDI - Vzdálenost moci

USA: Nízké hodnoty vyjadřují předpoklad svobody a spravedlnosti pro všechny. V organizacích je hierarchie založená na toleranci. Nadřízení jsou přístupní, tolerantní, spolehliví a důvěřují zaměstnancům, ale i celým týmům pro jejich odborné znalosti. Úcta a důvěra se nezíská automaticky, ale každý si ji musí zasloužit.

UK: Nízké hodnoty vyjadřují, že nerovnosti mezi lidmi by měly být minimální. Výzkumy ukazují, že PDI je nižší mezi vyšší třídou a vyšší mezi nižší pracující třídou.

SVK: Vysoké hodnoty na Slovensku jsou výsledkem velké hierarchizace společnosti. Každý jedinec má ve společnosti svoje místo, kompetence, pravomoci i míru zodpovědnosti. Zodpovědnost nesou manažeři, kteří ji však většinou přenášejí dále na podřízené. V podnicích a organizacích se hojně vyskytuje autokratický styl řízení, kde vrcholový management vydává příkazy a střední manažeři se svými týmy je plní. Řízení tohoto typu oběma stranám vyhovuje. Z toho může plynout vysoká míra nedůvěry.

IDV- Individualismus

USA: Spojené státy americké jsou vysoce individualistickou kulturou. Jsou zemí s nejvyšší hodnotou individualismu 91. Američané nejsou závislí na skupině, ale sami přebírají iniciativu. Nedbají na to, co si myslí a dělá skupina, nenechávají se ovlivňovat a jednájí na základě svého úsudku a uvážení. Lidé jsou zvyklí spoléhat se sami na sebe, maximálně na svoji nejbližší rodinu. V zaměstnání se od zaměstnanců očekává také soběstačnost a projev iniciativy při řešení problémů.

UK: Britové jsou hodně individualističtí a diskrétní lidé. Děti se učí od útlého věku, aby byli soběstačné, aby si našly svůj jedinečný účel v životě, jak by mohly být nejvíce prospěšné společnosti. V posledních deseti letech vzniká v Británii konzumentarismus a posílení kultury na „já“ a „na sebe sama“.

SVK: Průměrný index blízky středu vypovídá o velké bojovnosti jednotlivců. V osobním i pracovním životě jsou jedinci více orientováni na udržení si již dosažené pozice na co nejdelší dobu. Zaměstnanci, ani manažeři nižší, či střední úrovně se s cíli neztotožňují a ani se

na nich nepodílejí. Ztotožňuje se s nimi jen vrcholový management. V úvahu jsou brány jen názory nejvyšších řídicích pracovníků. Na názory nižších pracovníků se nebere ohled, hodnotí se na spokojenost celku, nikoli jednotlivců.

MAS- Maskulinita versus femininita

USA: Spojené státy mají hodnotu 62 a jsou proto v této dimenzi považované za „mužskou“ společnost. Muži vládnu společností. To vede k prosazování průbojnosti, soutěživosti a zaměřují se na výsledek. Jejich chování ve škole, v práci, ale i v běžném životě je založené na dvou základních hodnotách – „snažit se být nejlepší“ a „vítěz bere všechno“. Typický Američan žije svojí prací, snaží se vydělat co nejvíce peněz, aby mohl dosáhnout vyššího statusu ve společnosti.

UK: Hodnota 66 ukazuje, že Británie je mužskou společností. Vidíme zde rozdíl mezi britskou kulturou skromnosti, která je v rozporu s úspěchem hnaným hodnotovým systémem. Rozhodující pro porozumění Britům je mít schopnost „číst mezi řádky“. To, co řeknou, nemusí být to samé, co si opravdu myslí. V porovnání se ženskými kulturami, jako jsou například skandinávské země, žijí lidé ve Velké Británii prací a mají jasné pracovní ambice, aby dosáhli dobrého výkonu.

SVK: Slovensko je mužskou společností - vysoko orientovanou na úspěch. Pro lidi je důležité, aby byli považováni za úspěšné. Symboly jako automobily, krásné domy, oblečení atd. hrají také velkou roli. Společnost se zaměřuje na úspěšnost v zaměstnání. Mužnost dosvědčuje i fakt, že jen výjimečně se na vysoké manažerské pozici nachází žena.

UAI - Vyhýbání se nejistotě

USA: Z uvedených hodnot je vidět, že Američané lehce přijímají změny a nevyhýbají se nejistotě, protože vědí, že nové nápady a myšlenky jsou ve společnosti vítané. Proto, je tam větší míra přijetí nových myšlenek, nových a inovovaných produktů a ochota vyzkoušet něco nového nebo něco jiného, ať už se to týká technologie nebo obchodních praktik. Vysoká tolerance a malá svázanost pravidly je provázaná s ochotou riskovat a nalézat nové příležitosti. Z uvedených hodnot je vidět, že Američané lehce přijímají změny. Tento prvek se dá využít k zavádění změn v organizační kultuře. Při změnách Američané nevytvářejí konflikty, na změny se adaptují velmi rychle.

UK: Británie má nízkou hodnotu vyhýbání se nejistotě 35. Jsou flexibilní, přijímají bez problémů nové změny. Jako země s nízkým UAI se Britové chovají sebevědomě i v nejednoznačných situacích, také díky tradici.

SVK: Země vykazuje vysokou míru vyhýbání se nejistotě. Jedinci upřednostňují jasnou strukturu a předvídatelnost ve svých životně důležitých rozhodnutích. Stabilita je proto důležitým prvkem v individuální motivaci. Vztah k inovacím může být i negativní, jelikož to znamená nové přístupy. Nové přístupy mají rádi, ale jen v případě, že jsou již předem někým druhým vyzkoušeny. (Poláček, 2013)

LTO - Stupeň orientace na dlouhodobé cíle

USA: Tato hodnota vypovídá o přesvědčení Američanů, že jsou zodpovědní sami za sebe a musejí jednat flexibilně. Jsou strategicky krátkodobě orientovanou společností. Vzhledem k tomuto úhlu pohledu, americké podniky měří svůj výkon na základě krátkodobých výsledků. Výkazy zisku a ztrát jsou vyhodnocovány za čtvrtletí.

UK: Dimenze na úrovni 25 ukazuje Británii jako také krátkodobě orientovanou společnost, kterou pohání na jedné straně velký respekt k historii a tradicím a na druhé straně zaměření na rychlé výsledky víc než dlouhodobé cíle. Plánovací horizonty bývají krátkodobé a i obchodování je především zaměřené na krátkodobé čtvrtletní cíle a rychlé výsledky. Běžně platí, „že je lepší vrabec v hrsti, než holub na střeše“.

SVK: Slovenská kultura je také krátkodobě orientovanou kulturou. Změny na trhu, rychlý růst množství konkurence, zvyšování a snižování cen podle poptávky a nabídky nutí společnosti, aby byly co nejvíce ostražitě a flexibilní a co nejrychleji se přizpůsobovaly náhlým změnám.

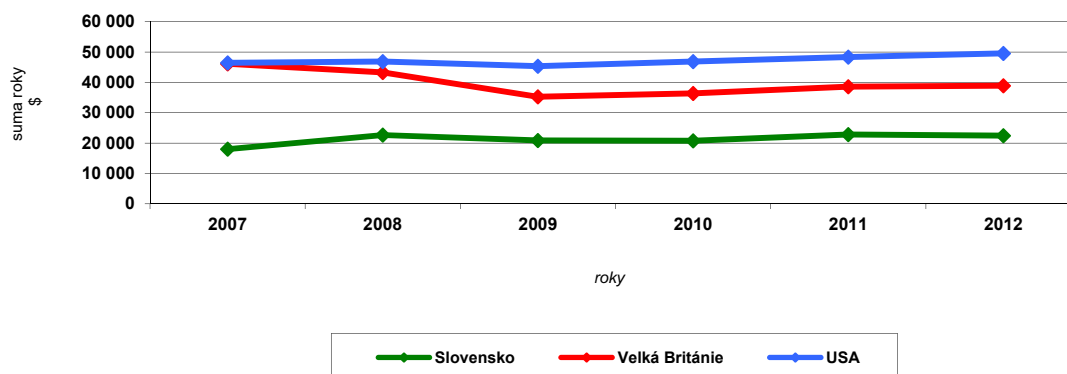
Situační analýza podnikatelského prostředí dle metodiky hodnocení makroekonomických ukazatelů.

Tab 1: HDP na obyvatele (2007-2012)

	HDP na obyvatele (\$)					
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Slovenská republika	18 014,29	22 658,35	20 874,78	20 781,35	22 844,85	22 456,95
Velká Británie	46 149,28	43 297,95	35 286,54	36 371,26	38 592,10	38 891,32
USA	46 467,47	46 900,91	45 348,46	46 900,39	48 386,69	49 601,41

Zdroj: *GDP per capita*, vydané 26.02.2013. [online] [cit. 01.03.2013] Dostupné na: <
<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tec00114>>.

Obrázek 2: HDP na obyvatele (2007-2012)



Zdroj: *GDP per capita*, vydané 26.02.2013. [online] [cit. 01.03.2013] Dostupné na: <
<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tec00114>>

Srovnáme-li jednotlivé státy z pohledu HDP na obyvatele, vidíme velký rozdíl mezi HDP na obyvatele na Slovensku a HDP na obyvatele ve Velké Británii a v USA. Výkonnost podniku a i celé ekonomiky je dlouhodobě nejvyšší v USA, pak ve Velké Británii a nakonec na Slovensku. (Poláček, 2013)

Diskuse - závěr

Cílem tohoto článku bylo analyzovat podnikatelské prostředí pomocí metodiky hodnocení národní kultury dle kritérií pana Hofstedeho a pokusit se prokázat souvislosti mezi typem národní kultury a výkoností podniků v dané kultuře. Z hlediska situační analýzy jsme podle metodiky pana Hofstedeho zjistili, že jednotlivé dimenze národní kultury odpovídaly stupni úspěšnosti dané země. Flexibilita, přijímání rizik a individualismus je v přímé závislosti na úspěšnosti ekonomiky dané země.

Z hlediska síly národní kultury, která je orientovaná na vyšší výkonnost obyvatelstva, se jeví na prvním místě kultura USA, na druhém místě kultura Velké Británie a nakonec kultura

Slovenska. Stejně pořadí hodnocení jednotlivých států z hlediska makroekonomického ukazatele HDP na osobu, neboli podle ukazatelů výkonnosti ekonomiky bylo následující: na prvním místě jsou Spojené státy americké, na druhém místě Velká Británie a na třetím místě Slovensko. Potvrdila se hypotéza, že národní kultura pozitivně ovlivňuje výkonnost firemní kultury a samotných podniků v ekonomikách zkoumaných států.

Poděkování

Tato práce vznikala díky spolupráci s Výzkumným a poradenským centrem SVŠE Znojmo. Jedná se o dílčí výsledky výzkumu, jenž je součástí projektu VGS2015K02.

Zdroje

- [1] DĚDINA, Jiří., ODCHÁZEL, Jiří. 2007. *Management a moderní organizační firmy*. Praha: Grada Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-2149-1.
- [2] HOFSTEDÉ, Geert. *CENTRE*. [online] [cit. 28.02.2013] Dostupné na: <<http://geert-hofstede.com>>
- [3] HOFSTEDÉ, Geert. *Cultures and Organizations*, McGraw-Hill, London
- [4] DĚDINA, Jiří, DĚDINA ML. Jiří. 2008. *Analysis and Comparison of Managerial Styles of Czech and Foreign Managers*. Bratislava, *Ekonomia a podnikanie*, č. 2, s. 13–27. ISSN 1337-4990.
- [5] DVOŘÁKOVÁ, Zuzana. 2007. *Management lidských zdrojů*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck. 485 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-893-4.
- [6] POLÁČEK, Peter. 2013. *Srovnání firemní kultury Slovenska, Anglie, a USA a jejich vliv na výkonnost podniku*. Bratislava: PEVŠ. Diplomová práce.

Kontakt:

Doc. Ing. Jiří Dědina, CSc.,
E-mail: dedina.jiri@svse.cz
SVŠE, Katedra marketingu a managementu,
Loucká 656/21, 669 02 Znojmo

Ing. Kamila Vítková,
E-mail: kamila.vitkova@vse.cz
Vysoká škola ekonomická v Praze, Katedra podnikání
KPO FPH, Nám. W. Churchilla 4, 13067 Praha 3

Messung des Aufwands und Nutzens der Kooperationsbeteiligung

Measurement of costs and benefits in cooperation participation

Frank Dietz

Abstract

The current economic situation is marked by the increasing liberalization and globalization of markets. Not only for small and medium-sized enterprises is the economic change a difficult situation. On the one hand take over regional competitors in their traditional markets and become in their home markets to competitors. On the other hand, lack the resources to develop their own resources. One opportunity to compensate the changing in business environment is the possibility to co-operate with other companies. It always goes to the cooperative relations in order to minimize the transaction costs, improve and balance the lack of resources and thus to improve its market and competitive conditions. Through the co-operation participation arise addition to the advantages and disadvantages in the form of expenses for participation in co-operating companies. Therefore, entrepreneurs are constantly confronted with the question whether the cooperation participation of the individual benefits outweigh the costs to operate the end. The model presented first solutions for this issue and provides a first approach to the problem of lack of control over the expenses and benefits situation of members in partnerships and networks.

Keywords: co-operations; efforts; flexibility; network; Synergy.

JEL classification: A10, A14, D23, D61, D74

Einleitung

Ein wesentlicher Vorteil von Kooperationen besteht darin, dass Synergien aus economies of scale und scope im Verbund realisiert werden. Die Unternehmer bleiben dabei vor Ort selbstständig und tragen die unternehmerische Verantwortung allein. Auf Ebene der Einzelunternehmen ist dabei die Nützlichkeit der Kooperationsmitgliedschaft von der Attraktivität der von der Zentrale erbrachten Leistungen abhängig (Flögel und Gärtner 2013, S. 76). Ein weiterer wesentlicher Aspekt der wirtschaftlichen Abhängigkeit besteht zwischen den Netzwerkunternehmungen aufgrund des nur gemeinsam zu erreichenden zusätzlichen Kooperationsnutzens (Borchert 2001, S. 73). Kooperation setzt dabei die Gleichwertigkeit der Partner voraus. Wesentliches Merkmal erfolgreicher Kooperationen ist dementsprechend, dass alle Partner von gemeinsamen Aktivitäten profitieren (Widmann und Seibt 2011, S. 7). Andererseits bringt eine Kooperationsmitgliedschaft regelmäßig auch Nachteile mit sich. Monetäre Effekte sind zum Beispiel der Kostenaufwand für Kommunikation, Koordination zur Begründung und Aufrechterhaltung einer Organisationsstruktur. Nicht monetäre Effekte sind zum Beispiel gegenseitige Abhängigkeitsnachteile durch evtl. Flexibilitätsverlust oder Know how Verlust durch die Offenlegung von Betriebsgeheimnissen (Bolsinger 2005, S. 9).

Allerdings besteht für Kooperationsmitglieder auch die Gefahr, in ein einseitiges Abhängigkeitsverhältnis zu geraten. Je stärker sich ein Unternehmen in bestimmten Geschäftsbereichen und über einen längeren Zeitraum auf die Ressourcen und Kompetenzen des Kooperationspartners verlässt, desto schwerer fällt es diesem Unternehmen eigene Ressourcen und Kernkompetenzen bereitzustellen (Klein 2013, S. 62). Dennoch ist es für kleine und mittlere Unternehmen zur Realisierung von Zukunftschancen nahezu unumgänglich, Kompetenzen zusammenzulegen und Allianzen zu bilden. Immer in der Hoffnung, sich rechtzeitig einen Anteil von den zukünftigen Chancen zu sichern (Hamel und Prahalad 1994, S. 30).

Somit ist die Sicherung einer individuellen kooperativen Erfolgsposition ganz entscheidend. Denn es ist naheliegend, dass der einzelne Partner die Gemeinschaft über kurz oder lang verlassen wird, wenn er keine Vorteile mehr aus der Kooperationen ziehen kann (Nüttgens et al. 1995, S. 7).

1. Zusammenarbeit in Netzwerken und Kooperationen

1.1. Motivation und Anreize zur Kooperation

Netzwerke und Kooperationen gelten als praktikable Instrumente für kleine und mittlere Unternehmen, den gestiegenen Kundenanforderungen nachkommen zu können. Sie erlauben notwendig werdende Entwicklungen umzusetzen, für die die Ressourcen des einzelnen Unternehmens sehr oft nicht ausreichen (Becker et al. 2011, S. 4).

Die Begriffe Wettbewerb, also direkte Konkurrenz im Markt, und Kooperation scheinen auf den ersten Blick ein Gegensatz zu sein und sich gegenseitig auszuschließen. Wettbewerb wird dabei bezeichnet durch

- Kampf um größere Marktanteile,
- Kampf um einen Auftrag,
- Kampf um den Zuschlag bei einer Ausschreibung.

Die Interessen der Wettbewerber sind im Markt einander entgegengerichtet (konfliktär). In geschlossenen Märkten gewinnt ein Wettbewerber Marktanteile, die ein anderer Wettbewerber verliert. In dieser Hinsicht entspricht Wettbewerb einem Nullsummenspiel, einer Win-Lose-Beziehung (Schmidtchen 2003, S. 67).

Dennoch gibt es regelmäßig diverse Gründe für eine kooperative Zusammenarbeit.

Vorteile bzw. Motive von zwischenbetrieblichen Kooperationen liegen dabei im Zugang zu neuen Märkten, Know-how und Technologien, breitere Beschaffungsmöglichkeiten, zusätzliche Produktionskapazitäten und geringeren Kosten (Knop und Kropfberger 2009, S. 1–2)

Abbildung 1: Basisziele der Kooperation – eigene Darstellung



Quelle: nach Drews 2001, S. 57 und Morschett 2003, S. 392

Der Begriff der Kooperation entstammt dabei dem psychologisch-sozialem Umfeld und wird als „Verhaltensstrategie verstanden, bei der zwei oder mehrere Individuen in einer Weise interagieren, die die Wahrscheinlichkeit erhöht, ein gemeinsames Ziel zu erreichen“ (Petzinna 2007, S. 98). Die beteiligten Partner haben dabei ein gemeinsames, aber nicht notwendigerweise dasselbe Ziel vor Augen. Gleichzeitig erhalten sie Einsicht in die Intentionen des Anderen, was ihnen gestattet, den Effekt ihrer eigenen Handlungen nochmals zu erhöhen.

Besondere Vorteile verspricht die Zusammenarbeit in Unternehmensnetzwerken. Ein Unternehmensnetzwerk bezeichnet dabei eine auf Realisierung von Wettbewerbsvorteilen zielende Organisationsform ökonomischer Aktivitäten. Die relativ stabilen Beziehungen zwischen den rechtlich selbständigen Unternehmen haben eher kooperativen als kompetitiven

Charakter. Die Zusammenarbeit ist auf marktüblich verwertbare Produkte oder Dienstleistungen angelegt, ist dabei zeitlich und sachlich unbefristet und wird auf mehrere Kooperationsvorhaben ausgerichtet. Die Partner im Unternehmensnetzwerk führen betriebliche Funktionen nicht zusammen, sondern stimmen diese lediglich untereinander ab (Bolsinger 2006, S. 7–8). Kooperation und Wettbewerb koexistieren in Netzwerken auch noch auf verschiedenen Ebenen. Zum Beispiel kooperiert eine Unternehmung mit einer anderen in einem Funktions- oder Geschäftsbereich, steht mit derselben Unternehmung aber in anderen Bereichen im Wettbewerb.

Die Motivation zur Kooperation liegt in der Minimierung von Kosten und damit bei der Wahl einer kostenminimalen Organisationsstruktur. Transaktionskosten und in unvollkommenen Märkten bestehende Marktbedingungen können somit als notwendige Bedingungen für das Entstehen von Kooperationen angesehen werden. Damit wird Kooperation nach PICOT als „expliziter oder impliziter Vertrag, der die Verfügungsrechte über eingesetzte Ressourcen und deren Erträge auf die Kooperationspartner verteilt“ definiert (Schmidt 2010, S. 33).

Das Motiv zur Kooperation entwickelt sich hauptsächlich für Märkte mit einem hohen Grad der Anbieterkonzentration bei ebenfalls hoher Produktdifferenzierung. Der Anreiz für den einzelnen Wettbewerber, mit seinem Konkurrenten zu kooperieren, um gemeinsam einen profiterhöhenden Abgabepreis und entsprechende Produktionsmengen festzulegen, ist relativ hoch. Parallel sinkt dabei der Anreiz, durch eigenständige Wettbewerbspolitik eine Vergrößerung des Marktanteils und Gewinns anzustreben (Schmidt 2010, S. 38).

1.2. Kooperation = gemeinsame Struktur zur individuellen Wertmaximierung

Kooperationssysteme integrieren partielle Subsysteme einzelner und rechtlich unabhängiger Unternehmen. Eine vollständige Deckung der Zielsysteme der Kooperationsbeteiligten ist, aufgrund des Strebens nach individuellen Wettbewerbsvorteilen und Gewinnerzielungsabsichten, ausgeschlossen. Dass die Zielesysteme vollständig konkludent sind, ist dabei weder für den Organbetrieb noch für den Kooperationspartner erforderlich. Andererseits ist die Kenntnis der Zielsysteme der Kooperationsbeteiligten für die Verhaltenserwartung natürlich hilfreich. Rationale Partner handeln aus individuellen Zielen heraus koordiniert, um ein bestimmtes Ergebnis zu erreichen. Es genügt daher eine anteilige Interessensübereinstimmung hinsichtlich des kompatiblen Mitteleinsatzes. Daher beschränken sich gemeinsame Ziele auf Ereignisse, die eine gemeinsame Struktur erhalten, in der Kooperationspartner individuelle Ziele verfolgen können. Für die Wahl der Kooperationspartner sind die Verfügungsgewalten über Ressourcen der Partner wichtiger als der Grad der Übereinstimmung von Zielen der Selben (Rössl und Fink 2004a, S. 54). Organisationen und damit auch Kooperationen und Netzwerke sind dann effizient, wenn die Organisation den individuellen Nutzen der Transaktionsteilnahme als Differenz zwischen Nutzen und Kosten für alle Organisationsteilnehmer maximiert. Dieses Effizienzkriterium wird in der Literatur als Wertmaximierungskonzept bezeichnet (Jost 2001, S. 19–20).

1.3. Voraussetzungen zur Kooperation

Die Gründe für die Initiierung einer Kooperation oder die Entscheidung zur Beteiligung an einer bereits bestehenden Kooperationen sind oft kundengetrieben. Kundenseitig wird die Erfüllung immer komplexerer Anforderungen regelmäßig vorausgesetzt. Stagnierende Nachfrage und zunehmender Wettbewerb zwingen Unternehmen dazu, die Kosten zu senken und die Effizienz zu steigern. Kostensenkungen können dabei über Economies of scale (Größenvorteile) oder Rationalisierung und Effizienzsteigerung erreicht werden. Alternativ können Kosten auch auf mehrere Partner verteilt werden (Pickenpack 2013, S. 12). Da kleine und mittlere Unternehmen ohnehin bereits über schlanke Strukturen verfügen, ist es kaum mehr möglich, durch Aktivitäten innerhalb der eigenen Unternehmens- oder Systemgrenzen

weitere Kostensenkungspotentiale zu realisieren. Diese Möglichkeiten sind meist bereits weithin ausgeschöpft (Laurent 1996, S. 1). Eine weitere Verschlankung der Unternehmensstrukturen zum Zweck der Kostensenkung gefährden ab einem gewissen Punkt die Leistungsfähigkeit und Elastizität des Unternehmens (Becker et al. 2011, S. 4).

Daher beruht die Entscheidung zur Kooperation mit unterschiedlicher Gewichtung auf folgenden Überlegungen

- Sicherung des Zugangs zu Ressourcen, z. B. Arbeit oder Kapital
- Kosteneinsparungen durch Reduktion von Transaktionskosten,
- effizienter Zugang zu neuen und größeren Märkten,
- Zugang zu Know-how und Technologien,
- Synergieeffekte aus den economies of scale and scope,
- Ausgleich eigener Schwächen (closing gaps),
- Sicherheit und Risikominimierung,
- Erzielung von eigenen Wettbewerbsvorteilen.

Dabei wird in monetär bewertbare und robuste Kooperationsfaktoren (hard facts), z.B. Kosteneinsparungen und Ressourcen, sowie auf der Beziehungsebene in sensible Kooperationsfaktoren (soft facts), wie z.B. Vertrauen und Kompetenzen, unterschieden (Laurent 1996, S. 99). In der Literatur und in der unternehmerischen Praxis wird dabei oft das Vertrauen als entscheidender Schlüssel für den Kooperationserfolg betrachtet (Knop und Kropfberger 2009, S. 163).

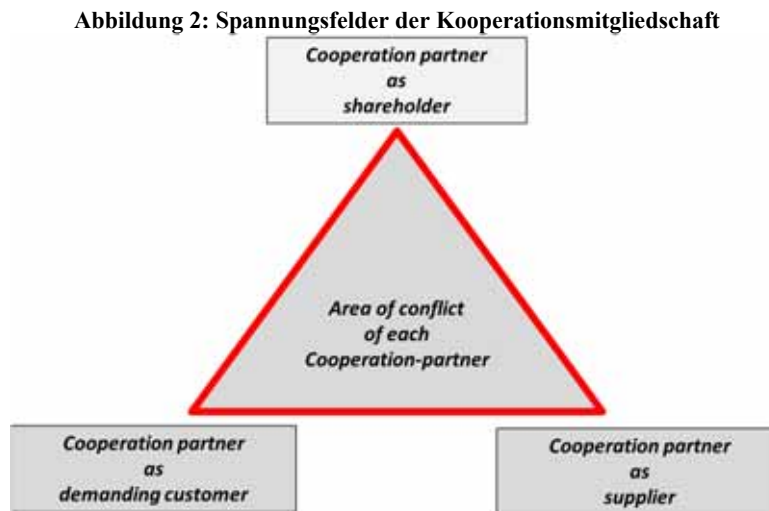
Gerade die monetäre Bewertung der `hard facts` und die mangelnde Wahrnehmung des Wertes des immateriellen Nutzens der `soft facts`, führt zu einer veränderten Mentalität der Mitglieder. Diese Veränderung ist gerade in wirtschaftlich schwierigen Zeiten vom Wertewandel zum individuellen Nutzen gekennzeichnet. Eine Kooperationsmitgliedschaft muss daher auch in wirtschaftlich schwierigen Zeiten zu einem individuellen Nutzen führen. Dieser Nutzen muss dabei auch einer kritischen Prüfung durch das Controlling standhalten. Gelingt es innerhalb der Kooperation oder im Netzwerk nicht, den Kooperationspartnern individuellen Nutzen aufzuzeigen, schwindet die Bindung der Mitglieder. Unternehmen verhalten sich dann sehr viel ergebnisorientierter und bewerten das Kooperationsengagement kritisch. Kooperationsmitglieder verstehen sich vermehrt als Kunden und nutzen in dieser Funktion auch die Möglichkeiten des Marktes, in dem verschiedene Kooperationen und Netzwerke in direkter Konkurrenz zueinander stehen (Thelen 2014, S. 368). Umso stärkere Bedeutung gewinnt die Bewertung des eigenen Nutzens als valide Kennzahl zur Bewertung des Kooperationserfolges.

1.4. Individuelle Ansprüche der Kooperationspartner

Netzwerkteilnehmer haben nahezu zeitgleich unterschiedliche Sichtweisen auf die eigene Kooperationsbeteiligung und verfügen, je nach Sichtweise, über wechselnde Schwerpunkte. Sie führen als Inhaber oder Manager ein wirtschaftlich eigenständiges Unternehmen. In dieser Funktion wird eine angemessene Rendite für das eingesetzte Kapital bzw. für das übernommene wirtschaftliche Risiko erwartet. Gleichzeitig agieren sie auch als Netzwerkteilnehmer in einem oder mehreren Netzwerken. Zielkonflikte entstehen für die Netzwerkteilnehmer durch die Zuordnung von Aufträgen in das Netzwerk oder in das eigene Unternehmen. Je nach Betrachtungsweise erwartet das Mitglied als Auftraggeber (Kunde) an Kooperationspartner beste Qualität und Service bei niedrigen Kosten. Zeitgleich kann er als Auftragnehmer (Lieferant) von seinen Kooperationspartnern oder dem Organbetrieb eine auskömmlich angemessene Vergütung bei größtmöglicher betrieblicher Flexibilität erwarten.

Damit droht die Privatisierung der Netzgewinne und Sozialisierung bzw. Kollektivierung der Netzwerkkosten (Reiß 2008, S. 99).

Nachfolgende Grafik verdeutlicht die Zusammenhänge für ein und denselben Kooperationspartner mit situativ unterschiedlichen Gesichtspunkten.



Quelle: (eigene Darstellung)

2. Identifikation der Aufwands- und Nutzenpositionen

Die Erfolgsermittlung in Kooperationen und Netzwerken kann durchaus in gleicher Weise wie bei anderen privatwirtschaftlich organisierten Unternehmen erfolgen. Im Controlling werden zumeist ökonomische Faktoren wie Gewinn, Rentabilität und Wettbewerbsfähigkeit bedeutende Erfolgskriterien analysiert (Kon 2008, S. 161).

Unter den individuellen Zielen der einzelnen Kooperationspartner befinden sich z.B. Marktzugang, Technologiezugang oder auch Kosten- und Zeitersparnis. Diese individuellen Kooperationsziele lassen sich nicht ausschließlich über monetäre Größen messen und steuern. Das Controlling muss somit die Größen, die es zur Steuerung und Erfolgsmessung einer Kooperation verwendet, individuell anpassen (Drews 2001, S. 3).

Somit stellt sich die Frage, wie Kosten und Nutzen der Kooperationen, die Messung und mitgliederindividuelle Zurechnung der Kooperationsverbundeffekte aber auch die Findung eines angemessenen Konsens zur Verteilung anfallender Kosten und Kooperationsgewinnen vorgenommen werden (Picot et al. 2001, S. 12)? WRONKA und SCHELL konstatieren, dass Kooperationen einerseits eine große Gefahr für opportunistisches Verhalten aufweisen und andererseits kaum Möglichkeiten zur Kontrolle des der Leistungsprozesse aufweisen (Wronka und Schell 2003, S. 321) Diese Fragen werde ich in diesem Beitrag anreißen und in meiner Dissertation beantworten.

2.1. Individueller Aufwand der Kooperationsbeteiligung

Bei allen Überlegungen bezüglich der Nutzenerwartungen an eine Kooperationsbeteiligung darf auch der Aufwand und mögliche Einschränkungen nicht unberücksichtigt bleiben. Aufwand und damit primär wirtschaftlicher Nachteil entsteht innerhalb einer Kooperation zum Beispiel durch Kostenaufwand für Kommunikation, Koordination und der Begründung einer Organisationsstruktur. Erwähnenswert sind darüber hinaus auch Abhängigkeitsnachteile wie möglicher Verlust eigener Flexibilität durch Kooperationsentscheidungen oder extern gebundene Ressourcen. Auch möglicher Know how Verlust oder die Offenlegung von Betriebsgeheimnissen an potentielle Wettbewerber spielen eine Rolle (Bolsinger 2005, S. 9).

Nicht zuletzt leben Kooperationen davon, dass jeder Partner seine Kernkompetenzen und Ressourcen in ein Kooperations-Netzwerk einbringt und gleichermaßen von den Kernkompetenzen und Ressourcen der Partner partizipiert. Voraussetzung ist dabei natürlich, dass „der Ertrag der Zusammenarbeit größer sein muss als der Aufwand dafür“ (BMW 2013, S. 4).

2.2. Aufwand und Nutzen durch Beteiligung an kooperativen Rahmenverträgen

Eine wesentliche Motivation zur Kooperation liefert die Anreiz-Beitrags Theorie. Nach dieser Theorie sind jedem Teilnehmer an einer Koalition Anreize, wie z.B. die Markenführung, in Aussicht gestellt. Für diese Anreize ist er im Gegenzug bereit, Beiträge zu liefern. Solange die vom Kooperationspartner zu leistenden Beiträge, also sein Aufwand, als subjektiv niedriger oder maximal gleich hoch mit den empfangenen Anreizen bewertet werden, wird er als Partner in der Koalition verbleiben (Laurent 1996, S. 93). Die Gestaltung einer auf Dauer angelegten Kooperation verfolgt dabei die Zielstellung, den Wert der individuellen Gesamtergebnismodifikation zu maximieren. Sollte dieser maximale Wert kleiner als der Ausbeutungsgewinn sein, kann nach wirtschaftlichen Überlegungen kooperatives Verhalten ausgeschlossen werden. Allerdings ist es in realen Interaktionsbeziehungen nicht ohne Weiteres möglich, den Wert der maximalen Gesamtergebnismodifikation zu prognostizieren. Für eine annähernd genaue Prognose muss die Wirkung des Koordinationsaufwandes, die Höhe der Transaktionskosten sowie der Vertrauensdisposition bekannt sein. Diese sind allerdings häufig nicht transparent bzw. nur schwer messbar (Ullrich 2003, S. 211).

Besonders für kleine und mittlere Unternehmen ist die Gründung eines Netzwerks oder selbst der Beitritt zu einem Kooperationsnetzwerk mit erheblichen Herausforderungen verbunden. Die Gründung oder der Beitritt zu einer Kooperation erfordert vor allem in der Anfangsphase einen beträchtlichen finanziellen und personellen Aufwand und führt zu einer erhöhten Komplexität in der Koordination. Komplexität und Aufwand resultieren u.a. daraus, dass die verfügbaren Ressourcen nun über die Unternehmensgrenzen hinweg effektiv und effizient disponiert werden müssen. Ein ebenfalls oft wesentlicher Faktor liegt in den häufig fehlenden Managementfähigkeiten in kleinen und mittleren Unternehmen (Knop und Kropfberger 2009, S. 2).

2.3. Kooperative Serviceleistungen und Full-Service-Fälle

Kooperative Organisationen erbringen Serviceleistungen und verfolgen damit wirtschaftliche Zielsetzung für die Organisation und die Kooperationspartner. Die durch Serviceleistungen gewonnenen Mehrwerte stellen ein unternehmerischen `Service Value` dar (Heinisch 2014, S. 119). Kooperationen verfügen üblicherweise über mehrere externe und interne Geschäftsbereiche. Organisatorisch benötigen Kooperationen eine Vertretung der Kooperationsziele nach außen mit der Vermarktung des Leistungsportfolios und die Serviceleistungen für die Mitglieder nach innen. Für eine wirtschaftlich starke Kooperation darf weder das externe noch der interne Marketing vernachlässigt werden (Thelen 2014, S. 377). Bis in die 1960er Jahre wurden Kooperationen oft als reine Beschaffungsorganisationen organisiert. In den folgenden Jahren wurden dann die ersten Serviceleistungen für die Mitglieder angeboten. Diese Servicefunktion beinhaltet z.B. Beratungs- und Informationsfunktionen in definierten Geschäftsfeldern (Heinisch 2014, S. 118). Die zentrale Rolle bezüglich des `Service Value` nehmen die Kunden ein. Die Dienstleistung muss von den internen Kunden benötigt, wahrgenommen und angenommen werden. Erst wenn ein Angebot auch angenommen und die Leistung angewendet wird, wird `Service Value` generiert (Bruhn und Hadwich 2014, S. 10). In der `Service Value Chain` stellt das Service Angebot ein zentrales Element der Partner-Profit-Chain dar. Innerhalb von Kooperationen

verbindet das Serviceangebot den Organbetrieb mit den internen Kunden, den Kooperationspartnern (Bruhn und Hadwich 2014, S. 12).

Der Kooperationspartner als interner Kunde steht somit im Zentrum des Werterstellungsprozesses des kooperativen Organbetriebes. Obwohl der 'Service Value' sowohl von den Handlungen des Anbieters als auch von denen des Kunden abhängt, wird er letztendlich von den Kooperationspartnern als interne Kunden bestimmt (Bruhn und Hadwich 2014, S. 10). In Kooperationen und Netzwerken besteht die Gefahr, dass zwar Leistungen schrittweise entwickelt und angeboten werden, oftmals aber die erforderliche Verbindlichkeit zur Abnahme fehlt, was letztlich die Gefahr beinhaltet, in eine 'Full-Service-Falle' zu geraten (Zentes 2010, S. 2). Eine 'Full-Service-Falle' entsteht, wenn die angebotene Leistung unzureichend abgenommen wird. Die unzureichende Nutzung der Leistungen verursacht, durch höhere Kosten gegenüber einem niedrigeren Ertrag, einen negativen Deckungsbeitrag. Die im Geschäftsbereich entstehenden Verluste sind dabei durchaus geeignet, die System-Zentralen in wirtschaftliche Schieflage zu bringen (Flögel und Gärtner 2013, S. 64).

2.4. Reziprozität und Evolution der Kooperation

In Kooperationen und Netzwerken bilden Vertrauen, Reziprozität, Kooperation, Zuverlässigkeit usw. die wesentlichen Elemente und zentrale Governance-Mechanismen (Sydow und Duschek 2010, S. 107).

Um Reziprozität und Kooperation in einem vom Wettbewerbsdruck geprägten Umfeld zur Geltung zu bringen, werden faire, auf Gegenseitigkeit beruhende und von Privilegien befreite Strukturen benötigt. Die Motivation zur Beteiligung als Partner resultiert aus dem wahrgenommenen fairen und transparenten Leistungswettbewerb, gerade zwischen den Kooperationspartnern (Rost 2008, S. 57). In institutionalisierten Wertschöpfungspartnerschaften werden dabei die Ressourcen und Kernkompetenzen der Partner so disponiert, dass wechselnde Kundenbedürfnisse mit einem Minimum an redundanten Ressourcen befriedigt werden können (von der Oelsnitz, Dietrich 2003, S. 197). Gegenseitige Reziprozität bedarf dabei einer relativen Stabilität und Grundvertrauen in die Geschäftsbeziehungen. Reziprozität gilt als erkannte Norm, dass ein Austausch von Ressourcen und Leistungen zu einem sofortigen oder späteren Gegentausch führt (Sydow 2005, S. 95). Menschen orientieren dabei ihre Handlungen an dem Schema: 'Wie du mir, so ich dir' (Rost 2008, S. 53). Unternehmen, deren komplementäre Ressourcen kompatible Handlungsfolgen zur individuellen Zielerreichung der Partner fördern, die einzeln nicht oder nicht im selben Umfang erreichbar wären, sind Voraussetzung für die Evolution der Kooperation. Neue Möglichkeiten der Arbeitsteilung, z.B. durch Vernetzung und Electronic Business, bieten dabei ebenfalls neue Möglichkeiten der Ressourcennutzung und der Verfolgung gemeinsamer Ziele (Rössl und Fink 2004a, S. 54).

2.5. Erzielung kooperativer Wettbewerbsvorteile

Um, wie in Abbildung 1 gezeigt, durch Kooperation gemeinsame Wettbewerbsvorteile zu generieren, bedarf es neben den genannten Voraussetzungen einiger weiterer komplementärer Ressourcen (Baum 2011, S. 11). Diese Ressourcen sind z.B. marktfähige Kernkompetenzen (von der Oelsnitz, Dietrich 2003, S. 188), Schnittmengen gemeinsamer Ziele (Schmidt 2010, S. 22) und gegenseitiges Vertrauen (Rössl und Fink 2004b, S. 32), mindestens eines weiteren Faktors - der aktiven Beteiligung im Sinne des Beitrags-Nutzen-Gleichgewichts (Widmann und Seibt 2011, S. 85).

Kooperationen und Netzwerke leben von der aktiven Beteiligung Ihrer Partner im gegenseitigen Austausch von Ressourcen und Dienstleistungen. Das Engagement in einer Kooperation lebt dabei vom Wechselspiel zwischen Geben und Nehmen. Im optimalen Fall

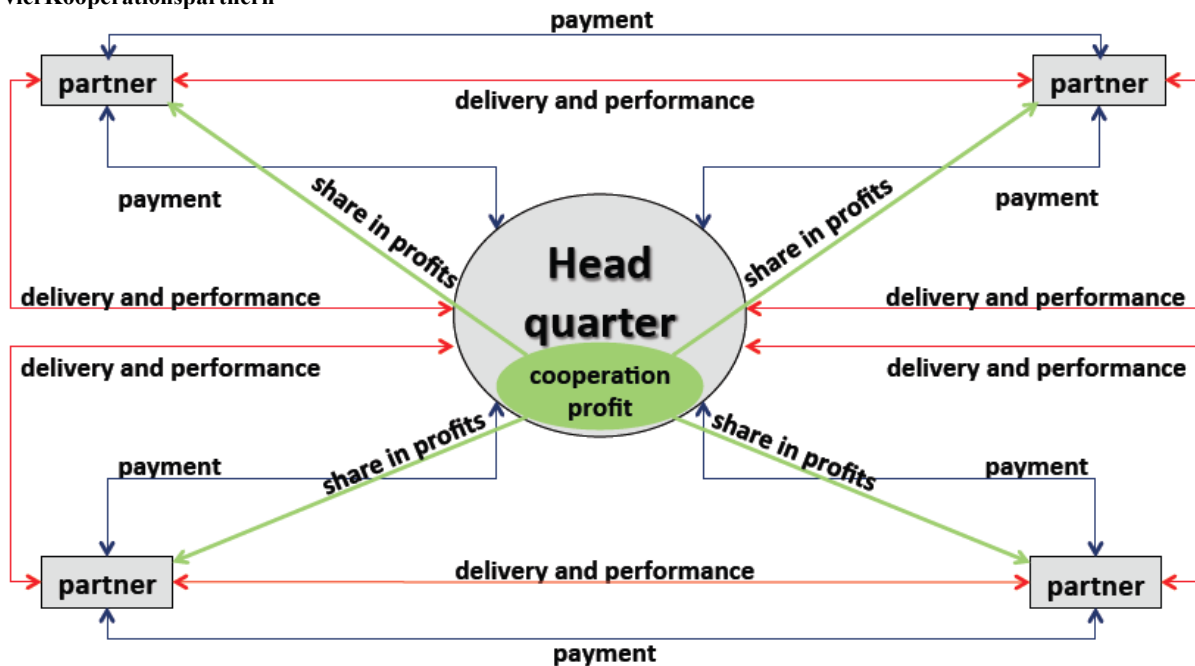
befinden sich das Geben (Aufwand) und Nehmen (Nutzen) im Gleichgewicht. Dieses Gleichgewicht besteht im optimalen Fall ebenfalls im ausgewogenen Fluss zwischen den Leistungen, die Kooperationspartner einbringen und erhalten. Ungleichgewicht im Ressourcenaustausch führt bei einer wahrgenommenen Benachteiligung zu einer rückläufigen Beteiligung der geringer nutzenden Kooperationspartner (Widmann und Seibt 2011, S. 85). Langfristiger Erfolg von Kooperationen hängt entscheidend von der Beteiligung der Kooperationspartner und nicht zuletzt von der Motivation der Führungskräfte in den kooperierenden Unternehmen und des Organbetriebes ab (Schmale 2013, S. 27).

3. Modell zur Messung der Kooperationsbeteiligung

3.1. Güter- und Leistungsströme

Institutionalisierte Kooperative verrechnen und vergüten die Leistungen ihrer Mitgliedsunternehmen auf der Absatz- und Beschaffungsseite. Bei der Leistungsverrechnung handelt es sich um den Geldstrom, welcher in umgekehrter Richtung dem Güter- oder Dienstleistungsstrom entspricht (Kon 2008, S. 62).

Abbildung 3: Güter- und Leistungsströme in institutionalisierten Kooperationen, Beispiel mit vier Kooperationspartnern



Quelle: (eigene Darstellung)

Die Gestaltung institutionalisierter Kooperationen hat dabei das Ziel, den Wert der Gesamtergebnismodifikation zu maximieren. Sollte dieser maximale Wert kleiner als der Ausbeutungsgewinn sein, kann kooperatives Verhalten ausgeschlossen werden. In realen Geschäftsbeziehungen ist es allerdings nicht ohne weiteres möglich, den Wert der maximalen Gesamtergebnismodifikation zu prognostizieren, da die Wirkung des Koordinationsaufwandes, der Transaktionskosten sowie der Vertrauensdisposition durch fehlende Analyseinstrumente für die komplexen Zusammenhänge der kooperativen Beziehungen häufig nicht transparent bzw. nur schwer messbar sind (Ullrich 2003, S. 211). Für die Beurteilung der komplexen Zusammenhänge der kooperativen Beziehungen zwischen Wettbewerbern fehlen also Analyseinstrumente!

3.2. Analyse der individuellen Zielerreichung mit Transparenz in der Beteiligung

Bei kooperierenden Unternehmen handelt es sich um wirtschaftlich eigenständige Unternehmen mit zum Teil divergierenden Interessenlagen und Zielsetzungen handelt, müssen flexible Kennzahlensysteme geschaffen werden. Da je nach Interessenslage unterschiedliche Beteiligungsintensitäten und -tiefen zu erwarten sind, muss im Kennzahlensystem die unternehmensspezifische Beteiligungsintensität individuell abbildbar sein (Howaldt 2004, S. 6). Die erhaltenen Leistungen der Kooperationspartner lassen sich aufgrund hoher Komplexität nur schwer spezifizieren (hidden action). Daraus resultieren erhebliche Unsicherheiten in den Austauschbeziehungen. Diese Unsicherheiten müssen mittels zu schaffender Transparenz reduziert oder anderweitig bewältigt werden. Jeder Kooperationsteilnehmer hat das Eigeninteresse, eine Organisationsform zu finden, die Nachteile asymmetrischer Informationen mindert. Nahezu alle Kooperationspartner suchen nach einem beherrschbarem Portfolio aus Beteiligungen, Prüfungen, Strafen und freiwilligen Informationen zur Erreichung maximenbasierten Vertrauens in der Organisation (Rössl und Fink 2004b, S. 32). Das Analysetool muss somit in der Lage sein, neben dem erzielten Nutzen für die Gemeinschaft den individuellen Aufwand und Nutzen pro Geschäftsbereich für den einzelnen Kooperationspartner zu erfassen und auszuweisen.

3.3. Kennzahlensystem aus zentral fakturierter Kreditoren und Debitorenbuchhaltung

Der in meinen Forschungen favorisierte Ansatz basiert auf einem Kennzahlensystem aus vorhandenen Daten des betrieblichen Rechnungswesens. In der Finanzbuchhaltung werden alle Geschäftsvorfälle erfasst. Die Anlagenbuchhaltung liefert die Werte der monetären Beteiligungen an der institutionalisierten Kooperation. Die GuV liefert die Werte zentral fakturierter Lieferungen und Leistungen der Kooperationspartner.

3.4. Datenerhebung entlang der Aufwands- und Ertragskonten

Die Finanzbuchhaltung ist auch bei kleinen und mittelständischen Unternehmen in Kreditoren (Aufwand) und Debitorenkonten (Ertrag) gegliedert und bietet somit die Ausgangsbasis für die Ermittlung der individuellen Kooperationsbeteiligung. Kooperationsmitglieder nehmen, wie in

Abbildung 2 gezeigt, sowohl die Position des Shareholders als auch die des Kreditors und Debtors ein. Sämtlich Lieferungen und Leistungen werden bei zentraler Faktura somit über das externe Rechnungswesen abgebildet und sind über das ERP System oder bei kleinen Unternehmen über den Kontenrahmen des Steuerberaters verfügbar.

In Auswertung dieses Kontenrahmens kann für jeden Mandanten (Kooperationspartner) die individuelle Beteiligung am Austausch von Lieferungen und Leistungen ermittelt werden. Die Konten der GuV geben dabei die laufenden Aktivitäten der als Lieferung von der Kooperation in Anspruch genommenen Güter in Form von Beteiligungen am Einkaufsvolumen, Nutzung von Marketing-Tools, Nutzung individueller Service-Leistungen sowie aus der Kooperation erhaltene und an die Kooperation abgegebene Aufträge wieder. Daher gilt es, aus den GuV Konten diejenigen zu bestimmen, über die sich die Kooperationsbeteiligung auf Mitgliederebene abbilden lässt. Im Modell wird die Beteiligung in folgenden Geschäftsbereichen ermittelt:

1. Investitionen in Marke und Organisation
 - a. Aufwand für Corporate Identity als eigene Investition in die Marke und zentrales Marketing
 - b. Aufwand zur Begründung und Unterhaltung zentraler Organisationsstrukturen
2. Wirtschaftliche Beteiligung an der kooperativen Organisation sowie der
 - a. Gesellschaftereinlage, Darlehenskonto, Aktien, Genossenschaftsanteile etc.

- b. Nutzung von Synergien aus gemeinsamer FundE; Zertifizierungen Quality- und Umwelt-Management (DIN ISO 9001, 14001; EMAS; HACCP; AEO; Carbon Footprint etc.), Ressourcen-pool; Kompetenz-Matrix etc.
 - c. Nutzung individueller zentraler Services Zentraler Vertrieb, Beratungsleistungen, Projekt-Management; Zentralfunktionen (Customer Service, zentrale Disposition, Web-shop)
3. Reziprozität des Ressourcenaustausches bzw. Bereitstellung
- a. Annahme und Abwicklung von Aufträgen der Zentrale
 - b. Annahme von Aufträgen der Kooperationspartner
 - c. Abgabe eigener Aufträge an die Zentrale
 - d. Abgabe eigener Aufträge an Kooperationspartner
 - e. Beteiligung an Großprojekten

Wie in Abbildung 3 gezeigt, findet der Austausch von Lieferungen und Leistungen auch direkt zwischen den Kooperationspartnern statt, ohne den Organbetrieb zu tangieren. In diesem Fall liegt es im Interesse einer vollständigen Erfassung der eigenen Kooperationsbeteiligung, diese Werte ebenfalls aufzubereiten und regelmäßig an ein zentrales Controlling zu melden. Durch eine vollständige Erfassung aller Lieferungen und Leistungen sowie Güter und monetären Ströme innerhalb Kooperation kann ein Kennzahlenmodell der Beteiligungen erstellt werden. Diese Werte auf Partnerebene lassen sich regelmäßig auf Kooperationsebene aggregieren und dienen als Benchmark der Kooperationsentwicklung (reziproke Geschäfte) und der individuellen Bewertung des Aufwandes und Wertschöpfung des einzelnen Kooperationsmitgliedes.

Abbildung 4 zeigt symbolisch in der Bottom up Perspektive die Aufwände und Nutzenpotentiale der Kooperation bis hin zu den gemeinsamen zu erzielenden Wettbewerbsvorteilen Kosten, Qualität, Zeit und Flexibilität (Picot et al. 2001, S. 3–4) mit durchgängiger `operational Excellence` (Springer 2009, S. 242) der arbeitsteiligen Prozesse.

Abbildung 4: Entstehung individuellen Nutzens in der Kooperation



Quelle:(eigene Darstellung)

3.5. Balance von Vertrauen und Kontrolle in Netzwerken

Der Erfolg der Kooperationsbildung tritt nicht automatisch ein und kann durch die Einflüsse einzelner, sich nicht ausreichend einbringender oder zu dominanter Partner, weiter minimiert werden. Gerade dann, wenn die Beteiligung an einer Kooperation unfreiwillig durch Marktanpassungsdruck ausgelöst wird, kann der Verlust an Autonomie höher eingeschätzt werden als der Zugewinn an Vorteilen und Flexibilität. In diesem Fall ist auch das Vertrauen der Kooperationspartner noch nicht vollständig vorhanden. Besonders bei der Abrechnung von Leistungen wird ein starkes Kontrollbedürfnis bezüglich der Transaktionen zwischen den Kooperationspartnern ausgelöst (Deederichs und Mook 2001, S. 22).

Dominante Kooperationssteilnehmer oder auch „Trittbrettfahrer“ (Krüger 2012, S. 26–27) und „Underperformer“ (Knop und Kropfberger 2009, S. 192) verletzen die Regeln der auf Freiwilligkeit basierenden Organisationsform und behindern bewusst oder unbewusst den Informationsaustausch innerhalb der Kooperation. Sobald dominante Firmen oder Leistungsverweigerer dem rechtlich unabhängigen Partner unerwünschtes Verhalten zumuten und seine Best-Practice-Methoden und sein technologisches Know-how nicht mehr für Netzwerkmitglieder zugänglich macht, verliert die Einzelbeziehung ihren kooperativen Nutzen. Dadurch verliert die Kooperation für alle Prozessbeteiligte an Wert (Benkhoff 2011, S. 28). Auch diese störenden Verhaltensmuster gilt es über ein praxisnahes Kooperationscontrolling zu identifizieren.

4. Schlussbetrachtungen

Die Mitgliedschaft in einer wie auch immer organisierten Verbundgruppe mittelständischer Unternehmen basiert auf der Realisierung individueller Wettbewerbsvorteile. Die Mitgliedschaft in Kooperationen und Netzwerken ist stets freiwillig, d.h. der Unternehmer hat jederzeit die Möglichkeit den Verbund zu verlassen, wenn er keinen Nutzen in der Mitgliedschaft mehr sieht (Flögel und Gärtner 2013, S. 76). Die Kooperationsentscheidung basiert darauf, „[...] betriebswirtschaftliche Vorteile zu erlangen, die über reine Gewinnbeteiligung hinausgehen“ (Kon 2008, S. 162).

Kooperation lebt dabei von der Beteiligung der Partner und Führungskräfte (Schmale 2013, S. 27). Das Engagement in einer Kooperation ist dabei ein Wechselspiel zwischen Geben und Nehmen. Im optimalen Fall besteht zwischen Geben (Aufwand) und Nehmen (Nutzen) ein Gleichgewicht sowie ein ebenfalls ausgewogener Fluss zwischen den Leistungen, die Kooperationspartner einbringen und erhalten. Ungleichgewicht führt zu Demotivation und in Folge zur Leistungsverweigerung mit rückläufiger Beteiligung der Kooperationspartner (Widmann und Seibt 2011, S. 85). Allerdings steigt mit der Gefahr der Unwirtschaftlichkeit und geringer Transparenz über die Intensität der Beteiligung auch der Kontrollbedarf der Kooperationspartner. Deshalb müssen mindestens in institutionalisierten Kooperationen Leistungsparameter und Kontrollgrößen für die Beteiligung bestimmt werden (Nüttgens et al. 1995, S. 9).

Die Organisation ist effizient, sofern es ihr gelingt, die durchaus differenzierten Teilnehmerziele zu erfüllen, also Anreize bereitzustellen um die erforderlichen Beiträge zu erhalten. Sie ist effektiv, wenn die richtigen Mittel zur Erreichung des Organisationszweckes gewählt werden. Eine ineffiziente Organisation kann nicht effektiv sein, da die Grundlage zur Kooperation fehlt. In diesem Fall werden die individuellen Ziele der Kooperationspartner nicht erreicht (Schreyögg 1999, S. 49). Die aktive Vernetzung von wirtschaftlich selbständigen Unternehmen bedarf daher eines Monitorings mit regelmäßiger Bewertung des Beitrags-Nutzen-Gleichgewichts sowie der Zufriedenheit der Kooperationspartner hinsichtlich Effektivität und Effizienz der Austauschbeziehungen. Für den einzelnen Kooperationspartner

muss der Grad der individuellen Zielerreichung und die Beteiligungseffizienz regelmäßig bewertet werden (Borchert 2001, S. 114).

Die zentrale Forschungsfrage lautet also: „*Wie soll das Controlling das Kooperationsmanagement instrumentell unterstützen?*“ (Drews 2001, S. 7). Es gilt daher, geeignete Verfahren und Methoden zu entwickeln, mit denen der Grad der Zielerreichung und die Wechselwirkungen der Kooperationspartner untereinander vollständig erfasst werden können (Ullrich 2003, S. 211).

Das hier angerissene Modell eines Kooperationswertes erfüllt eben diese Anforderungen. Das Controlling-Instrument visualisiert die individuell betriebenen Aufwands- und Nutzenpositionen jedes einzelnen Mitgliedsbetriebes. Es ermöglicht dabei die Auswertungen im Verhältnis zu anderen Kooperationspartnern sowie statistische Betrachtungen bezogen auf den Mittelwert.

Das vorgestellte Modell versetzt das Kooperationsmitglied in die Lage, nahezu auf einen Blick Aufwands- und Nutzenpositionen zu identifizieren und strategische Entscheidungen zu treffen. Gleichwohl versetzt es das Management einer Kooperation oder eines Netzwerkes in die Lage, die individuelle Beteiligung am Aufwand zu bewerten und den aus der Kooperationsbeteiligung gezogenen Nutzen zu bewerten. Mit Hilfe des Modells lässt sich nicht nur der Aufwand und Nutzen analysieren, es vermittelt auch Transparenz im Sinne der Erkennbarkeit opportunistischem Verhaltens, einer Übervorteilung im Sinne des Trittbrettfahrerproblems und des Nachfrageverhaltens der Serviceangebote in einer Servicefalle (Knop und Kropfberger 2009, S. 192; Blumberg 1998, S. 11; Schmidt 2007, S. 76–77).

5. Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Basisziele der Kooperation – eigene Darstellung	159
Abbildung 2: Spannungsfelder der Kooperationsmitgliedschaft	162
Abbildung 3: Güter- und Leistungsströme in institutionalisierten Kooperationen	165
Abbildung 4: Entstehung individuellen Nutzens in der Kooperation	167
Text, citace v textu (Bailey, 2011)	

Literaturverzeichnis

- [1] BAUM, Heiko. 2011: Morphologie der Kooperation als Grundlage für das Konzept der Zwei-Ebenen-Kooperation. Dissertation der Technischen Universität Chemnitz 2008.
- [2] BECKER, Thomas; Dammer, Ingo; Howaldt, Jürgen; Loose, Achim (Hg.. 2011): Netzwerkmanagement. Mit Kooperation zum Unternehmenserfolg. Berlin, Heidelberg: Springer-Verlag Berlin Heidelberg
- [3] BENKHOFF, Birgit . 2011: Ziele und Nutzen von virtuellen Unternehmen als Netzwerke. In: Birgit Benkhoff, Martin Engeli, Klaus Meißner und Peter Richter. (Hg.): Erfolg beim Management Virtueller Organisationen. Durch Frühwarnung Risiken vermeiden. [S.l.]: Kohlhammer Verlag, S. 21–34.
- [4] BLUMBERG, Boris. 1998. Management von Technologiekooperationen. Partnersuche und vertragliche Planung. Dissertation. Wiesbaden, Wiesbaden: Dt. Univ.-Verl.; Gabler.

- [5] BMWi. 2013. Kooperationen planen und durchführen. Gemeinsam stärker. Unter Mitarbeit von Heike Arnold, Franziska Kelting, Alexander Lau und Martin Priebe. Hg. v. Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie. - <http://www.gruenderstadt.de/pdf/broschueren/Kooperationen.pdf>
- [6] BORCHERT, Stefan. 2001. Führung von Distributionsnetzwerken. Eine Konzeption der Systemführung von Unternehmungsnetzwerken zur erfolgreichen Realisation von Efficient Consumer Response-Kooperationen. Dissertation. 1. Aufl. Wiesbaden: Dt. Univ.-Verl.
- [7] BRUHN, MANFRED; HADWICH, KARSTEN. 2014. Service Value - Eine Einführung in die theoretischen und praktischen Problemstellungen. In: Manfred Bruhn und Karsten Hadwich. Hg.): Service Value als Werttreiber. Konzepte, Messung und Steuerung. Wiesbaden: Springer Gabler. Forum Dienstleistungsmanagement), S. 3–32.
- [8] DEEDERICHS, Maria; MOOCK, Jörn. 2001. Unternehmenskooperationen in der Transportwirtschaft – Ergebnisse einer Studie. Working Paper. Technische Universität Hamburg-Harburg, Hamburg-Harburg. - <http://www.tuhh.de/tbg/Deutsch/Projekte/Sozionik2/wp19.pdf>, zuletzt geprüft am 02.09.2014.
- [9] DREWS, Hanno. 2001. Instrumente des Kooperationscontrollings. Anpassung bedeutender Controllinginstrumente an die Anforderungen des Managements von Unternehmenskooperationen. Dissertation. 1. Aufl. Wiesbaden: Dt. Univ.-Verl.
- [10] FLÖGEL, Franz; GÄRTNER, Stefan. 2013. Die wirtschaftliche Stärke des kooperierenden Einzelhandels. Hg. v. Prof. Dr. Elmar Kulke, Martin Warland. Lehrstuhl für Wirtschaftsgeographie, Humboldt-Universität zu Berlin. Lehrstuhl für Wirtschaftsgeographie, Humboldt-Universität zu Berlin.
- [11] HOWALDT, Jürgen. 2004. Unternehmensnetzwerke - Organisationsform der Zukunft. In: Gernot Gehrke. Hg.): Netzwerke zur Medienkompetenzentwicklung. Erfolgsfaktoren und Handlungsoptionen. München - http://www.kompetenzzentrumnetzwerkmanagement.de/pdf/fachartikel/Organisationsform_der_Zukunft.pdf
- [12] KNOP, Robert; KROPFBERGER, DIETRICH. 2009. Erfolgsfaktoren strategischer Netzwerke kleiner und mittlerer Unternehmen. Ein IT-gestützter Wegweiser zum Kooperationserfolg. Dissertation an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, 2007
- [13] KON, Yuriya. 2008. DAS GENOSSENSCHAFTSWESEN IN DEN VEREINIGTEN MEXIKANISCHEN STAATEN. eine betriebswirtschaftliche Analyse der Genossenschaft Cupanda im Bundesstaat Michoacán anhand der Systemtheorie von E. Dülfer. Dissertation Universität Wien, 2008.
- [14] NÜTTGENS, M.; Sander, A.-W.; Scheer, August-Wilhelm. 1995. Kooperationsmodelle für vernetzte KMU-Strukturen. Universität des Saarlandes, Saarbrücken. Institut für Wirtschaftsinformatik

- [15] PETZINNA, Tim. 2007. Chancen und Grenzen der Supply Chain Collaboration in der Konsumgüterdistribution. Konzeption und quantitative Bewertung von Gestaltungsalternativen in der Logistikkette zwischen Industrie und Handel. Dissertation Universität zu Köln, Fakultät Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen.
- [16] PICKENPACK, Nils. 2013.: Markenkooperationen. Wer nicht kooperiert - verliert. 1. Aufl. Göttingen: BusinessVillage.
- [17] RÖSSL, Dietmar; FINK, Matthias. 2004a. Die Bewertung von Kooperationen und Kooperationspartnern. In: Jörn-Axel Meyer. Hg.: Kooperationen von kleinen und mittleren Unternehmen in Europa. 1. Aufl. Lohmar, Köln: Eul
- [18] SCHMALE, Ingrid. 2013. Genossenschaften: eine traditionsreiche und zukunftsfähige Unternehmensform. In: *ZEITSCHRIFT FÜR SOZIALÖKONOMIE* 50. Jahrgang. 176/177. Folge), S. 23–28. - <http://www.sozialoekonomie-online.de/ZfSO-176-177.SCHMALE.pdf>
- [19] SCHMIDT, Alexander. 2007. Co-Opera - Kooperationen mit Leben füllen. Ein multiperspektivischer Blick auf die Entwicklung von Unternehmenskooperationen innerhalb von Clustern und Netzwerken. 1. Aufl. Heidelberg: Carl-Auer-Verl.
- [20] SCHMIDT, Marc. 2010. Erfolgsfaktoren von Unternehmenskooperationen in der europäischen Kunststoff-Recycling-Wirtschaft. Dissertation. VSB-TU Ostrava, Ostrava. Wirtschaftswissenschaften und Management
- [21] SCHMIDTCHEN, Dieter. 2003. Wettbewerb und Kooperation. Coopetition): Neues Paradigma für Wettbewerbstheorie und Wettbewerb? In: Joachim Zentes, Bernhard Swoboda und Dirk Morschett. Hg.): Kooperationen, Allianzen und Netzwerke. Grundlagen - Ansätze - Perspektiven. Unter Mitarbeit von Joachim Zentes. Wiesbaden, s.l: Gabler Verlag, S. 65–92.
- [22] SCHREYÖGG, Georg. 1999. Organisation. Grundlagen moderner Organisationsgestaltung : mit Fallstudien. 3., Wiesbaden: Gabler. Gabler-Lehrbuch.
- [23] SYDOW, Jörg. 1992 // 2005. Strategische Netzwerke. Evolution und Organisation 6. Nachdruck. Wiesbaden: Gabler. Neue Betriebswirtschaftliche Forschung, 100)
- [24] SYDOW, Jörg. 2006. Management von Netzwerkorganisationen - Zum Stand der Forschung. In: Jörg Sydow. Hg.): Management von Netzwerkorganisationen. Beiträge aus der "Managementforschung". Wiesbaden: Gabler [u.a.], S. 387–472.
- [25] SYDOW, Jörg; Duschek, Stephan. 2010. Management interorganisationaler Beziehungen. Netzwerke - Cluster - Allianzen. Stuttgart: Kohlhammer
- [26] THELEN, Peter J.. 2014. Non-Profit-Organisationen und Verbände. In: Peter F.-J Niermann und Andre M. Schmutte. Hg.: Exzellente Managemententscheidungen. Methoden, Handlungsempfehlungen, Best Practices. Wiesbaden: Imprint: Springer Gabler, S. 367–389.

- [27] ULLRICH, Christian. 2003. Die Dynamik von Coopetition. Möglichkeiten und Grenzen dauerhafter Kooperation. Dissertation Universität Lüneburg, 2003. Universität Lüneburg,, Lüneburg
- [28] von der OELSnitz, Dietrich. 2003. Kooperation: Entwicklung und Verknüpfung von Kernkompetenzen. In: Joachim Zentes, Bernhard Swoboda und Dirk Morschett. Hg.: Kooperationen, Allianzen und Netzwerke. Grundlagen - Ansätze - Perspektiven. Unter Mitarbeit von Joachim Zentes. Wiesbaden, s.l: Gabler Verlag, S. 183–210.
- [29] WIDMANN, Stefanie; Seibt, Martin. 2011. Kooperation. Wegweiser für Führungspersonen, Trainer und Berater. 1., neue Ausg. Erlangen: PUBLICIS KommunikationsAgentur.
- [30] WRONKA, Thomas; Schell, Heiko. 2003. Globalisierungsbetroffenheit von Unternehmen und die Potenziale der Kooperation. In: Joachim Zentes, Bernhard Swoboda und Dirk Morschett. Hg.): Kooperationen, Allianzen und Netzwerke. Grundlagen - Ansätze - Perspektiven. Unter Mitarbeit von Joachim Zentes. Wiesbaden, s.l: Gabler Verlag, S. 305–332.
- [31] ZENTES, Joachim. 2010. Die Zukunft gehört den Kooperationen. - <http://www.gehe.de/medias/0000/00/00/12/4788.pdf> zuletzt aktualisiert am 21.04.2010, zuletzt geprüft am 06.09.2013.

Kontakt:

Dipl. Betriebswirt. FH) Frank Dietz

Frank.Dietz@fm.uniba.sk

Externer PhD Student Comenius University Bratislava

Fakultät Management

Kvalita verejnej správy a jej vplyv na konkurencieschopnosť krajiny – medzinárodné porovnania

Public Administration quality and its impact on the country competitiveness –
international assessments

Dušan DOBROVODSKÝ

Abstract

Recently the country and companies competitiveness becomes one of the crucial topics of governmental efforts and interests. Ratings of competitiveness of countries is subject of a number of international comparisons prepared by financial, scientific and advisory institutions. One of the most important factors of country competitiveness is the quality of public administration. These comparisons provide proposals how to increase countries competitiveness. The public administration undergoes in number of countries reform and improvements of services provided. Competitiveness of the Czech republic is more favourably rated than the one of the Slovak republic, however both of them have a number of common problems related to the ineffective government and public administration, which belongs to the most problematic factors.

Key words: Competitiveness, international comparisons, proposals to increase competitiveness

JEL classification: O430

1. Úvod

Rastúca svetová globalizácia prináša výrazný rast konkurencie na svetových, európskych aj domácich trhoch. Európska únia a jej členské štáty musia čeliť na svetových trhoch najmä konkurencii USA a krajín Ázie. Konkurencieschopnosť krajín a ich podnikov sa stáva stredobodom pozornosti ich vlád, pretože výrazne ovplyvňuje návratnosť investícií a hospodársky rast, blahobyt a životnú úroveň v jednotlivých krajinách.

Samotný pojem konkurencieschopnosť je možné chápať rôzne napr. "*Konkurencieschopnosť je schopnosť podniku alebo krajiny ponúkať výrobky a služby, ktorých kvalita spĺňa požiadavky domáceho a svetových trhov za konkurencieschopné ceny a umožňuje adekvátnu návratnosť zdrojov použitých na ich výrobu (BusinessDictionary.com, 2013)*" prípadne "*Konkurencieschopnosť sa týka schopnosti a výkonnosti firmy, priemyselného odvetvia alebo krajiny predávať a dodávať tovary a služby na daný trh v porovnaní so schopnosťami a výkonnosťou iných firiem, priemyselných odvetví alebo krajín na tom istom trhu (Harvard Business School, 2013)*" alebo "*Konkurencieschopnosť je výsledkom súčinnosti inštitúcií, politik a faktorov, ktoré ovplyvňujú úroveň produktivity krajiny (World Economic Forum, 2013)*".

Konkurencieschopnosť Európskej únie a jej členských krajín je stredobodom záujmu Európskej únie a jej inštitúcií. Zabezpečovať konkurencieschopnosť priemyslu ukladá členským štátom článok 173 konsolidovaného znenia Zmluvy o fungovaní EÚ "*Únia a členské štáty zabezpečia podmienky potrebné na existenciu konkurencieschopnosti priemyslu Únie*" (Rada Európskej únie, 2012). Problematika konkurencieschopnosti je aj kľúčovou prioritou stratégie EÚ Európa 2020, ktorá považuje za rozhodujúce v súčasnom období zabezpečenie efektívnejšieho využívania zdrojov, zelenšiu a konkurencieschopnejšiu ekonomiku (Európska komisia, 2010).

2. Medzinárodné porovnania konkurencieschopnosti

Problematika hodnotenia a porovnávania konkurencieschopnosti krajín je predmetom celého radu porovnaní pripravovaných medzinárodne uznávanými finančnými, výskumnými a poradenskými organizáciami ako je napr. OECD, Svetová banka, Svetové ekonomické fórum či výskumno-poradenskými organizáciami ako švajčiarsky IMD (International Institute for Management and Development), kanadský Fraser, americký Grant Thornton International. Tieto organizácie sa zaoberajú porovnávaním konkurencieschopnosti, pretože ich výsledky pomáhajú pochopiť, ktoré faktory ovplyvňujú ekonomický rast, prečo niektoré krajiny sú úspešnejšie ako iné a umožňujú vládam krajín formulovať stratégie a zdokonaľovať verejné politiky zamerané na dlhodobý rast konkurencieschopnosti, ekonomického rastu a blahobytu. Takéto porovnania by mali byť aj zdrojom námetov pre zdokonalenie stratégií a verejných politík na zlepšenie konkurencieschopnosti aj v Českej a Slovenskej republike. Konkurencieschopnosť sa zvyšuje v krajinách, ktoré uskutočnili potrebné štrukturálne zmeny vo svojich politikách smerom k zvýšeniu konkurencieschopnosti.

Výraznú skupinu faktorov, ktoré ovplyvňujú konkurencieschopnosť krajiny predstavujú faktory kvality verejnej správy. Hodnotenia konkurencieschopnosti dokazujú, že kvalitná, spoľahlivá verejná správa a právna istota boli predpokladom dosiahnutej konkurencieschopnosti dnes úspešných krajín. Stratégia Európa 2020 tiež zdôrazňuje, že konkurencieschopnosť je výsledkom vzájomného pôsobenia množstva faktorov, ktorých súčasťou je aj účelná, účinná a transparentná verejná správa. Členské štáty EÚ budú musieť v záujme zvyšovania konkurencieschopnosti

- Uskutočňovať reformy regulačného rámca, v ktorom funguje súkromný sektor a podnikateľské subjekty
- Zavádzať opatrenia na zvýšenie kapacity a kvality služieb, ktoré verejná správa poskytuje

K najznámejším a najcitovanejším komparáciám konkurencieschopnosti, ktoré zohľadňujú aj faktory verejnej správy patria:

- Správa o globálnej konkurencieschopnosti 2015-2016 (World Economic Forum, 2015) pravidelne zverejňovaná Svetovým ekonomickým fórom už viac ako 30 rokov, posledné zverejnenie z roku 2015 hodnotí 140 krajín, obsahuje skupinu faktorov charakterizujúcich „Inštitúcie“
- Správa o konkurencieschopnosti Európa 2020: Budovanie konkurencieschopnejšej Európy (World Economic Forum, 2014) zverejnená Svetovým ekonomickým fórom v roku 2014, v ktorej hodnotí 28 členských krajín EÚ, 5 kandidátskych a pridružených krajín z hľadiska kritérií stratégie Európa 2020 a zároveň ich porovnáva s najrozvinutejšími svetovými krajinami a krajinami BRIC.
- Výročná správa o svetovej konkurencieschopnosti 2015 (IMD, World Competitiveness Center, 2015) spracovávaná Medzinárodným inštitútom pre riadenie a rozvoj, ktorá hodnotí 61 krajín sveta a analyzuje ako národné prostredie ovplyvňuje konkurencieschopnosť podnikov
- Podnikanie (Doing Business 2016, World Bank, 2015) spracovaný Medzinárodnou bankou pre rekonštrukciu a rozvoj pre 140 krajín obsahuje celý rad kvantitatívnych ukazovateľov charakterizujúcich regulačný rámec podnikania a ochranu vlastníckych práv
- Európska správa o konkurencieschopnosti 2014 – Podpora rastu podnikov (European Commission, 2014), pravidelne zverejňovaná Európskou komisiou a zameraná na konkurencieschopnosť priemyslu členských krajín
- Kvalita verejnej správy a konkurencieschopnosť členských štátov EÚ (Európska komisia, 2012), ktorá špecificky hodnotí vplyv kvality verejnej správy na konkurencieschopnosť v už 28 štátoch dnešnej EÚ

Hodnotenia konkurencieschopnosti krajín sú založené na hodnotení viacerých makroekonomických a mikroekonomických faktorov, ktoré ovplyvňujú úroveň konkurencieschopnosti krajiny. K makroekonomickým faktorom patria faktory, ktoré vytvárajú podmienky pre zvyšovanie produktivity avšak priamo nepôsobia na úrovni podnikateľských subjektov, k týmto faktorom patria inštitúcie verejnej správy, sociálny systém krajiny, jej menová a fiškálna politika. Medzi mikroekonomické faktory patria tie, ktoré súvisia s podnikateľským prostredím krajiny a jeho sofistikovanosťou, štruktúrou a inovatívnosťou hospodárskych činností a pod. Tieto faktory majú statický ale aj dynamický charakter, pretože pod konkurencieschopnosťou chápeme aj schopnosť krajiny dosahovať dlhodobu udržateľný hospodársky rast a prispôbovať sa zmenám dopytu na svetových trhoch. Na základe vyhodnotenia dielčích faktorov sa väčšina porovnaní konkurencieschopnosti snaží vypočítať jeden globálny, agregovaný ukazovateľ alebo index konkurencieschopnosti krajiny a na ich základe zostavovať poradie konkurencieschopnosti hodnotených krajín. Umiestnenie Českej a Slovenskej republiky z hľadiska celkovej konkurencieschopnosti a jej vývoja v najznámejších zverejnených medzinárodných porovnaníach je uvedené v nasledovnej Tabuľke č.1.

Tabuľka 1 Celkové umiestnenie Českej a Slovenskej republiky v medzinárodných porovnaníach

Inštitúcia	Česká republika		Slovenská republika		Najkonkurencieschopnejšie
	2015-2016	Predchádzajúce	2015-2016	Predchádzajúce	
WEF Global	31	37	67	75	Svet: Švajčiarsko, Singapur, USA EÚ: Nemecko, Holandsko, Fínsko
WEF Europa 2020	18	16	23	22	Švédsko, Fínsko, Dánsko
World Bank	36	33	29	29	Svet: Singapur, Nový Zéland, Dánsko EU: Dánsko, Spojené kráľovstvo, Švédsko
IMD	29	33	45	46	Svet: USA, Hong Kong, Singapur EÚ: Luxembursko, Dánsko, Švédsko

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe uvedených zdrojov

3. Závery jednotlivých porovnaní vo vzťahu k Českej a Slovenskej republike

Svetové ekonomické fórum používa od roku 2005 pri svojom hodnotení konkurencieschopnosti (WEF Global, 2015) **Globálny index konkurencieschopnosti (GCI)**, ktorý je agregáciou 12 makroekonomických a mikroekonomických faktorov ovplyvňujúcich konkurencieschopnosť. Tieto faktory konkurencieschopnosti rozdeľuje na základné faktory (dobré fungujúce inštitúcie verejnej správy, rozvinutá infraštruktúra, stabilné makroekonomické prostredie a zdravá pracovná sila minimálne so základným vzdelaním), faktory ovplyvňujúce efektívnosť (vyššie vzdelávanie a intenzívne preškolenie, dobre fungujúci tovarový trhový mechanizmus a mechanizmus trhu práce, kapitálový trh, schopnosť využívať výhody nových technológií, veľkosť domáceho a zahraničného trhu) a faktory inovatívnosti (schopnosť využívať sofistikované výrobné procesy a vyvíjať nové, jedinečné výrobky). Česká aj Slovenská republika sú považované za ekonomiky, ktorých rast je založený na faktoroch inovatívnosti (menej rozvinuté ekonomiky sú založené na zvyšovaní efektívnosti alebo extenzívnom využívaní zdrojov), ktoré si v posledných rokoch zvyšujú konkurencieschopnosť. Hodnotenie konkurencieschopnosti ukazuje, že v oboch krajinách je najzaostávajúcejšou skupinou faktorov verejná správa - ČR hodnotená ako 57, SR ako 104 zo 140 hodnotených krajín (podrobné hodnotenie v Tabuľke č.2).

Tabuľka č.2 Hodnotenie verejnej správy Svetovým ekonomickým fórom

1. pilier - Inštitúcie		Česká republika	Slovenská republika
A. Inštitúcie verejného sektora		57	104
<i>1.0 Vlastnícke práva</i>			
1.01	Vlastnícke práva	54	89
1.02	Ochrana duševného vlastníctva	34	56
<i>2.0 Etika a korupcia</i>			
1.03	Zneužívanie verejných zdrojov	92	127
1.04	Dôvera verejnosti v politiku	107	113
1.05	Úplatky, provízie	48	94
<i>3.0 Nepripustné ovplyvňovanie</i>			
1.06	Nezávislosť súdov	50	125
1.07	Neobjektívnosť zamestnancov štátnej správy	94	138
<i>4.0 Výkonnosť verejného sektora</i>			
1.08	Neúčelnosť rozpočtových výdajov	7	123
1.09	Obmedzenia legislatívnou reguláciou	120	132
1.10	Efektívnosť legislatívy pri riešení obchodných sporov	76	138
1.11	Efektívnosť legislatívy na podporu ekonomického rozvoja	88	132
1.12	Transparentnosť rozhodovania verejnej správy	29	79
<i>5.0 Bezpečnosť</i>			
1.13	Náklady na ochranu pred terorizmom	29	38
1.14	Náklady na ochranu pred zločinom a násilím	40	62
1.15	Organizovaný zločin	41	70
1.16	Spoľahlivosť policajného zboru	74	105
B. Inštitúcie súkromného sektora			
<i>1.0 Podnikateľská etika</i>			
1.17	Etika podnikateľských subjektov	77	117
<i>2.0 Miera zodpovednosti a jej vymožitelnosť</i>			
1.18	Kvalita účtovných a audítorských noriem	33	32
1.19	Efektívnosť dozorných rád	34	73
1.20	Ochrana práv menšinových akcionárov	50	92
1.21	Ochrana investícií	77	88

Zdroj: WORLD ECONOMIC FORUM. 2015. *The Global Competitiveness Report 2015–2015*

Česká aj Slovenská republika sú pozitívne hodnotené z hľadiska makroekonomických ukazovateľov, finančného trhu a pripravenosti zavádzať technologické inovácie, v prípade Českej republiky je navyše pozitívne hodnotená úroveň základného školstva a zdravotníctva, vysokého školstva a sofistikovanosti podnikania. Pri hodnotení kvality samotnej verejnej správy (hodnotenie piliera Inštitúcie - umiestnenie medzi 140 hodnotenými krajinami) je negatívne hodnotená nedôvera v politiku, zneužívanie verejných zdrojov, neobjektívnosť zamestnancov verejnej správy, legislatíva obmedzujúca podnikanie a nekvalitná legislatíva na podporu hospodárskeho rozvoja. V prípade Slovenskej republiky je negatívne hodnotený aj celý rad ďalších faktorov ako napr. nezávislosť súdov, neúčelné vynakladanie verejných zdrojov a pod.

V roku 2014 zverejnilo Svetové ekonomické fórum ďalšie **hodnotenie konkurencieschopnosti členských krajín EÚ z hľadiska plnenia cieľov stratégie Európa 2020** (WEF Európa 2020, 2014), ktorej cieľom je zabezpečiť inteligentný, trvalo udržateľný a inkluzívny rast členských štátov a samotnej EÚ. Konkurencieschopnosť bude hodnotená

pravidelne každé dva roky až do konca obdobia platnosti stratégie. Konkurencieschopnosť jednotlivých krajín je hodnotená na základe siedmych faktorov spojených s tromi cieľmi stratégie Európa 2020 - inteligentný rast (faktory kvalita podnikateľského prostredia, úroveň implementácie digitálnej agendy, podmienky pre rozvoj inovácií, úroveň vzdelávania a preškolenia), inkluzívny rast (úroveň trhu práce a politika zamestnanosti, miera sociálnej inklúzie) a trvalo udržateľný rast (trvalá udržateľnosť životného prostredia).

Tabuľka č.3 – Hodnotenie konkurencieschopnosti z hľadiska stratégie Európa 2020

Ukazovateľ/Krajina	Česká republika	Slovenská republika
Výsledný index Európa 2020	18	23
<i>Inteligentný rast</i>	18	26
Podnikateľské prostredie	16	22
Digitálna agenda	17	27
Inovatívna Európa	17	25
Všeobecné a odborné vzdelávanie	21	26
<i>Inkluzívny rast</i>	13	21
Trh práce a zamestnanosť	14	23
Sociálna inklúzia	13	19
<i>Trvalo-udržateľný rast</i>	22	20
Udržateľnosť kvality životného prostredia	22	20

Zdroj: WORLD ECONOMIC FORUM.2014. The Europe 2020 Competitiveness Report: Building a More Competitive Europe

Celková konkurencieschopnosť jednotlivých členských krajín je vypočítaná na základe váženého priemeru jednotlivých faktorov. Česká republika je z hľadiska úrovne inteligentného rastu hodnotená na úrovni priemeru EÚ (18-te miesto), lepšie je hodnotená z hľadiska inkluzívneho rastu a efektívnosti trhu práce, podpriemerná je úroveň trvalej udržateľnosti životného prostredia vyvolaná vysokou závislosťou na neobnoviteľných zdrojoch energií, vysokými emisiami CO₂ a nedôsledným plnením medzinárodných zmlúv o ochrane životného prostredia. Úroveň konkurencieschopnosti Slovenskej republiky je hodnotená ako 23 z 28 krajín EÚ v roku 2012 (horšie sú hodnotené Chorvátsko Maďarsko, Grécko, Bulharsko a Rumunsko). Veľmi negatívne je hodnotené zavádzanie digitálnej agendy, nízka úroveň a podpora inovácií, kvalita školstva a to najmä odborného školstva. Lepšie, ako je celkové umiestnenie sú hodnotené podmienky pre inkluzívny a trvalo udržateľný rast.

Správa Svetovej banky „Podnikanie“ (Doing Business 2015) hodnotí podmienky na podnikanie v 189 krajinách sveta, predovšetkým z pohľadu podmienok, ktoré pre podnikanie a tým aj konkurencieschopnosť ekonomiky vytvára verejná správa. Svetová banka nehodnotí stav a zdravie ekonomík jednotlivých krajín na základe vykazovaných makroekonomických ukazovateľov, ale na základe ich vnútorných faktorov ako je regulačný rámec, efektívnosť byrokracie a správa podnikania v jednotlivých krajinách. Tieto vnútorné podmienky a ich ukazovatele nie sú navonok viditeľné, ale z dlhodobého hľadiska sú rozhodujúce pre zdravie, výkonnosť a rast ekonomiky. Správa ukazuje, že pre krajiny ktoré sa umiestnili na popredných miestach rebríčka nie je charakteristická minimalizácia rozsahu legislatívnej regulácie podnikania zo strany verejnej správy, vyznačujú sa predovšetkým vysokou úrovňou kvality legislatívy regulujúcej podnikanie. Takáto legislatíva umožňuje efektívne a transparentné fungovanie podnikania, trhov a zároveň ochranu verejných záujmov. Moderné podnikanie nemôže existovať bez kvalitnej legislatívy, ktorá umožňuje efektívne zakladanie, fungovanie ako aj ukončovanie činnosti podnikateľských subjektov a zároveň optimalizuje

sociálne dopady podnikania. Existencia takejto legislatívy je výhodnejšia pre súkromný aj verejný sektor, ako neexistencia a nefunkčnosť takejto legislatívy.

Správa Svetovej banky „Podnikanie“ hodnotí jednotlivé krajiny na základe

- Postupov, času a nákladov potrebných na začatie podnikania, vybudovanie prevádzky, pripojenie k energetickej infraštruktúre, prevod nehnuteľnosti
- Legislatívy týkajúcu sa záruk a prístupu k informáciám o úveroch
- Úrovne ochrany práv menšinových akcionárov pri spravovaní podnikov a ich finančných transakciách
- Času a nákladov vykladaných pri obchodných sporoch
- Času, nákladov, výsledku a výťažnosti v prípade konkurzov a reštrukturalizácií a kvality legislatívneho rámca
- Kvality zákonov stavebného konania a ich implementácie
- Kvality katastrálneho systému
- Kvality obchodného súdnictva

Tabuľka č.4 – Hodnotenie podmienok podnikania Svetovou bankou

Ukazovateľ/krajina	Česká republika	Slovenská republika
Celkové hodnotenie	36	29
Začiatok podnikania	93	68
Stavebné povolenia	127	84
Dodávka elektriny	42	48
Registrácia nehnuteľností	37	5
Získanie úveru	28	42
Ochrana menšinových akcionárov	57	88
Platba daní	122	73
Vynútiteľnosť práva	72	63

Zdroj: THE WORLD BANK, *Doing Business 2016, Measuring Regulatory Quality and Efficiency*

Pri hodnotení podmienok podnikania Svetovej banky bola Slovenská republika ako v jedinom z dostupných hodnotení hodnotená lepšie ako Česká republika. Vo väčšina ukazovateľov, okrem dostupnosti dodávok elektrickej energie, podmienok získavania úverov a ochrane menšinových akcionárov dosiahla lepšie výsledky. Umiestnenie oboch krajín okolo prvej tridsiatky hodnotených krajín je z hľadiska podmienok podnikania povzbudzujúce. Rezervy pre ďalšie zlepšovanie podmienok podnikania ukazujú výsledky pobaltských republík – Estónska, Litvy a Lotyšska, ktoré sa umiestnili lepšie a sú výzvou pre ďalšie reformy

Výročná správa o svetovej konkurencieschopnosti 2015 (IMD, 2015) zverejňovaná inštitútom IMD má 25 ročnú tradíciu, hodnotí schopnosť jednotlivých krajín vytvárať a udržiavať podnikateľské prostredie, v ktorom môžu jednotlivé podnikateľské subjekty slobodne súťažiť. Národné podnikateľské prostredie závisí od štyroch skupín faktorov, ku ktorým patrí ekonomická výkonnosť krajiny ako celku (najmä makroekonomická situácia), efektívnosť vlády (stupeň podpory konkurencieschopnosti verejnými politikami), efektívnosť podnikania (stupeň podpory inovatívnosti, ziskovosti a zodpovednosti podnikania) a infraštruktúra (stupeň plnenia potrieb podnikania poskytovanými základnými, technologickými, vedeckými a ľudskými zdrojmi. Vplyv verejnej správy na konkurencieschopnosť hodnotí IMD na základe 71 ukazovateľov efektívnosti rozdelených do ôsmich skupín charakterizujúcich stav verejných financií, fiškálnu politiku, inštitucionálne postavenie centrálnej banky, efektívnosť verejnej správy, transparentnosť legislatívy regulujúcej podnikanie a sociálny rámec podnikania. Česká republika vykazuje postupné zlepšovanie efektívnosti vlády, postavenie Slovenskej republiky sa naopak zhoršuje.

Závery medzinárodných porovnaní

Medzinárodné porovnania konkurencieschopnosti ukazujú, že hlavné problémy zvyšovania konkurencieschopnosti v Českej aj Slovenskej republike sú veľmi podobné, porovnania ukazujú nasledovné:

- V posledných dvoch rokoch došlo, po rokoch poklesu, k zmene vo vývoji konkurencieschopnosti Českej a Slovenskej republiky (31 resp. 67 miesto) , konkurencieschopnosť sa mierne zlepšuje
- Zlepšovanie konkurencieschopnosti je pomalé, ak ho porovnáme napr. s pobaltskými členskými štátmi, konkurencieschopnosť si postupne výrazne zlepšuje Estónsko (30), Litva (36) a začína nás predstihovať v hodnotení konkurencieschopnosti aj Lotyšsko (44)
- Z hľadiska faktorov ovplyvňujúcich konkurencieschopnosť sú pozitívne hodnotené dosahované makroekonomické ukazovatele, fiškálna politika, fungovanie finančných trhov a trhu výrobkov a služieb, fungovanie trhu práce a sociálna politika, za výrazne najslabšiu je považovaná kvalita verejnej správy (Česká republika – 57, Slovenská republika – 104)– fungovanie inštitúcií a nedostatočná účelnosť, účinnosť a transparentnosť služieb poskytovaných týmito inštitúciami. Hodnotenie fungovania inštitúcií v pobaltských republikách EÚ je lepšie – Estónsko – 25, Lotyšsko – 48, Litva – 53.

V Českej aj Slovenskej republike je fungovanie výkonnej moci je poznamenané

- vysokým stupňom nedôvery podnikateľských subjektov a občanov k správaniu sa a rozhodovaniu politickej reprezentácie,
- závislosťou a neobjektívnosťou rozhodovania pracovníkov verejnej správy, závislosťou súdov a nízkym stupňom vymožitelnosti práva
- obmedzujúci legislatívny rámec podnikania a neefektívny legislatíva pre riešenie obchodných sporov
- legislatíva obmedzujúca rýchly začiatok podnikania, získania povolení v stavebnom konaní, efektívne daňové zákony
- nedostatočná ochrana menšinových akcionárov
- nedostatočná etika podnikateľského prostredia

Nedostatočná kvalita verejnej správy nezostáva v Českej a Slovenskej republike bez odozvy. V roku 2014 schválila vláda Českej republiky **Strategický rámec rozvoja verejnej správy pre roky 2014 - 2020**, v roku 2015 Implementačné plány pre túto stratégiu. Stratégia má štyri ciele - Modernizáciu verejnej správy, revíziu a optimalizáciu výkonu verejnej správy v území, zvýšenie dostupnosti a transparentnosti verejnej správy prostredníctvom nástrojov eGovernmentu a profesionalizáciu a rozvoj ľudských zdrojov vo verejnej správe. K skvalitneniu verejnej správy by mali výrazne prispieť aj Európske štrukturálne a investičné fondy, keď v rámci Operačného programu Zamestnanosť 2014-2020 je zaradená prioritná os č.4 (127 miliónov EUR), ktorá je zameraná na Efektívnu verejnú správu. Jej cieľom je riešenie príčin nízkej efektivity verejnej správy, najmä vysoké administratívne a regulačné zaťaženie občanov a podnikateľských subjektov, neefektívne riadenie a nízka úroveň profesionalizácie pracovníkov verejnej správy. V rámci tejto prioritnej osi budú financované projekty zamerané na

- optimalizáciu procesov a postupov vo verejnej správe najmä posilnením strategického riadenia organizácií, zvýšenie kvality ich fungovania a zníženie administratívneho zaťaženia
- profesionalizáciu verejnej správy najmä zvyšovaním znalostí a zručností ich pracovníkov, rozvoj politik a stratégií v oblasti ľudských zdrojov a implementáciu služobného zákona

V Slovenskej republike, bola začatá v roku 2012 (podľa tvrdenia Ministerstva vnútra SR najväčšia reforma štátnej správy od roku 1989) s názvom ESO - **Efektívna, spoľahlivá a otvorená verejná správa**, ktorej cieľom je zefektívniť fungovanie, zabezpečiť kvalitu, transparentnosť a dostupnosť verejnej správy pre občanov. Náplňou reformy je

- Integrácia špecializovanej miestnej štátnej správy
- Spreádzkovanie klientskych centier pre občanov
- Optimalizácia výkonu štátnej správy, optimalizácia procesov a štruktúr ústredných orgánov štátnej správy, optimalizácia procesov a výkonu samosprávy

Na skvalitnenie verejnej správy je v Slovenskej republike zameraný operačný program Efektívna verejná správa (278 miliónov EUR) s dvoma prioritnými osami

- Posilnené inštitucionálne kapacity a efektívna VS zameraná na skvalitnenie systémov a optimalizáciu procesov VS, modernizáciu riadenia ľudských zdrojov, zvýšenie kompetencií zamestnancov, transparentné a efektívne uplatňovanie pravidiel verejného obstarávania a dôsledné uplatňovanie princípov 3E
- Zefektívnený súdny systém a zvýšená vymáhateľnosť práva Zvýšená efektívnosť súdneho systému zameraný na zvýšenie kvality a posilnenie nezávislosti súdneho systému

Pod'akovanie

Tato práca vznikala vďaka spolupráci s Výskumným a poradenským centrom SVŠE Znojmo. Jedná sa o výsledky výskumu, ktorý je súčasťou projektu VGS2015K03.

Použitá literatúra:

- [1] BUSINESSDICTIONARY.COM. 2013. *Competitiveness*. Dostupné na <http://www.businessdictionary.com/definition/competitiveness.html>
- [2] EURÓPSKA KOMISIA, 2010: *Hodnotenie lisabonskej stratégie, Pracovný dokument útvarov Komisie, SEK(2010)/114 v konečnom znení*, Európska komisia, Brusel
- [3] EURÓPSKA KOMISIA. 2010. *OZNÁMENIE KOMISIE EURÓPA 2020 - Stratégia na zabezpečenie inteligentného, udržateľného a inkluzívneho rastu*, Brusel: KOM(2010)/2020 v konečnom znení
- [4] EURÓPSKA KOMISIA. 2012. *Excellence in public administration for competitiveness in EU Member States*, Brusel: WIFO-ZEW-Idea Consult for the European Commission,
- [5] EURÓPSKA KOMISIA. 2014. *EUROPEAN COMPETITIVENESS REPORT 2014. HELPING FIRMS GROW*. European Union Brussels: ISBN 978-92-79-38767-8
- [6] HARVARD BUSSINES SCHOOL, the Institute for Strategy and Competitiveness. 2013. *Competition and Economic Development*. Dostupné na <http://www.isc.hbs.edu/econ-natlcomp.htm>
- [7] IMD World Competitiveness Center, International Institute for Management and development. 2015. *World Competitiveness Executive Survey*, Lausanne: IMD

- [8] THE WORLD BANK/ International Bank for Reconstruction and Development. 2015. *Doing Business 2016, Measuring Regulatory Quality and Efficiency*, Bank for Reconstruction and Development / The World Bank: ISBN (electronic): 978-1-4648-0668-1
- [9] WORLD ECONOMIC FORUM. 2015. *The Global Competitiveness Report 2015–2015*, World Economic Forum Geneva: ISBN-13: 978-92-95044-99-9
- [10] WORLD ECONOMIC FORUM. 2014. *The Europe 2020 Competitiveness Report: Building a More Competitive Europe*, World Economic Forum, Geneva: ISBN-13: 978-92-95044-72-2

Kontakt:

Doc. Ing. Dušan Dobrovodský, CSc.
ddobrovodsky@gmail.com
Soukromá vysoká škola ekonomická
Loucká 656/21,
669 02 Znojmo

Transferové ceny a jejich vliv na přímé zahraniční investice

Impact of transfer pricing on foreign direct investment

Jakub Erlitz

Abstract

Article deals with one of the fundamental problems of multinational corporations operating inside and outside the European market. The aim of the research is to analyse the current state of using tax optimization tools within profit methods, requests about documentation and their impact on the investor's decision and level of direct foreign investment in the Czech Republic. Foreign capital represents a significant proportion of the total invested capital and produced additional value. Visible annually rising trend of the foreign capital value based on an analysis of publicly available data delivering the question that the rules of creation and documentation of transfer prices as a factor in the decision-making process of foreign investors. Transfer pricing thus represents a landmark between effort of corporations and fiscal policies of each regions, in order to optimize these transactions with elimination of tax evasion for both participating parties. Tax optimization is one of the defining characteristics of successful corporations and their willingness to expand their sphere of activity across regions as a foreign direct investment.

Keywords: transfer, pricing, tax, optimization, fiscal

JEL classification: F23, H21

Úvod

Termín transferových cen je úzce spojen s pojmem globalizace a rozšiřováním nadnárodních společností napříč celosvětovým trhem. Stanovení transferových cen je závazným krokem, pro něž je východiskem zejména Zpráva výboru pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD, 2014). Tato směrnice je všeobecně uznávaným manuálem, který slouží jako návod jak pro daňové poplatníky, tak pro daňovou správu při řešení otázek transferových cen. Pro Českou republiku však není právně závazná. Transferové/převodní ceny jsou uplatňované u transakcí prováděných mezi ekonomicky či personálně spřízněnými či sdruženými subjekty. Předmětem zájmu je především prodej vlastních výrobků, služeb a hmotného majetku. Aktuálně nabývají převodní ceny na významu i v souvislosti s iniciativou OECD, která vyústila ve zpracování akčního plánu eroze daňového základu a přesouvání zisků korporací (OECD, 2013). Transferové ceny a pravidla pro jejich dokumentaci tak představují významnou proměnou v rozhodování investorů ohledně zahraničních investic.

Příspěvek ve své první části sumarizuje teoretická východiska pro určení transferových cen v tuzemsku, analyzuje významnost zahraničních investic (zahraničního kapitálu) a vliv transferových cen na podílu zahraničního kapitálu operujícího v tuzemsku. Výchozí data jsou získána z veřejně dostupné internetové databáze za využití metody analýzy a interpretace dat. Cílem příspěvku je analyzovat vztah mezi výší investovaného zahraničního kapitálu a legislativním omezením pro výpočet transferových cen a jejich povinnou dokumentací v ČR. Významnost zahraničního kapitálu v rámci české ekonomiky a funkci transferových cen jako faktoru v rozhodovacím procesu zahraničních investorů.

1. Transferové ceny v rámci České republiky

V problematice transferových cen jsou základními termíny spojené osoby, převodní ceny a princip tržního odstupu. Pojem spojené osoby existuje ve dvou rovinách a to, kapitálové, kdy dosahuje vlastnictví osoby v jiné osobě, či více osobách, vlastnického podílu vyššího než 25 % nebo spojené osoby na základě jiných než majetkových práv (Ministerstvo spravedlnosti, 2015).

Pojem převodních cen se používá pro označení hodnoty transakcí, za které podnik převádí zboží a nehmotný majetek nebo za které poskytuje služby sdruženému podniku. Pro daňové

účely se dva podniky považují za sdružené (spřízněné) tehdy, jestliže se jeden z nich účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhého podniku, nebo jestliže se tytéž osoby účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění obou podniků tzn., že oba podniky jsou pod společnou kontrolou (Rylová, 2006). Ceny uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými musí být stanoveny stejným způsobem, jak by postupovaly subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené. Takto stanovené ceny jsou cenami stanovenými na základě principu tržního odstupu. V tuzemských podmínkách jde o obvyklé ceny, které by byly uváděny pro stanovení základu daně (Ministerstvo financí, 2015). Jak již bylo zmíněno, princip převodových cen je vymezen Směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Ta má za úkol sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků při řešení případů převodních cen, minimalizovat konflikty mezi nimi a předcházet nákladným soudním sporům.

Princip tržního odstupu (OECD, 2010) je upraven ve smlouvách při zkoumání transakcí a jejich ocenění uskutečněných mezi sdruženými podniky, z nichž jeden je rezidentem v České republice a druhý ve státě, s nímž má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Při zkoumání transakcí a jejich ocenění mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami se považují za transakce splňující princip tržního odstupu, ty které probíhají mezi dvěma rezidenty a ty, které probíhají mezi rezidentem a nerezidentem, s kterým má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění (Ministerstvo financí, 2011). Legislativně definován jako rozdíl ceny sjednané mezi spojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, je povinností správce daně upravit základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl (Ministerstvo spravedlnosti, 2015). Smyslem principu je především zamezit dvojímu zdanění, což snižuje rozpory mezi jednotlivými daňovými správami a garantuje každé zúčastněné zemi přiměřený daňový základ. V zásadě tento princip říká, že existují-li mezi dvěma sdruženými podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích podmínky, které se liší od těch, které by existovaly mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhl, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny. Přidaná hodnota rovněž dále tkví v poskytnutí požadovaného množství informací, které jsou přijatelné a nezbytné pro určení toho, zda zkoumaná transakce splňuje podmínky kontrolované transakce nebo naopak spadá do skupiny nezávislých transakcí.

1.1. Srovnávací analýza – efektivní metoda pro určení transferové ceny

Transferové ceny jsou v souladu s principem tržního odstupu, pokud je každá jednotlivě hospodařící jednotka mezinárodně působící korporace považována za samostatný daňový subjekt. Srovnávací analýza je nejfrekventovanější nástroj pro posouzení toho, zda mají transakce mezi spřízněnými subjekty charakter řízené či nezávislé transakce. Jinými slovy, zda se jedná o transakce podléhající jurisdikci transferových cen či nikoliv. V praxi však bývá mnohem složitější striktně určit, která transakce by se měla řídit podmínkami řízené a která podmínkami nezávislé transakce, neboť se může jednat o zdánlivě velmi podobné obchodní operace a bezchybné určení se tak stává značně relativní záležitostí. Obsahem srovnávací analýzy jsou faktory ovlivňující cenovou kalkulaci pro stanovení ceny mezi spřízněnými subjekty (Ministerstvo financí, 2011), a to: *smluvní podmínky* – ukotveny před stanovením transferových cen, na jejichž základě lze jednoznačně rozdělit odpovědnost, rizika a přínosy; *vykonávané funkce* – tzv. funkční analýza porovnávající výkon a funkce v rámci sdružených podniků vůči podnikům nezávislým; *vlastnosti majetku a služeb; ekonomické okolnosti* – srovnání ovlivnitelných i neovlivnitelných makro a mikro-ekonomických okolností; *podnikatelské strategie a další faktory*.

Na základě výše uvedeného výčtu faktorů jasně vyplývá, že nelze stanovit jednoznačnou cenu, jež by byla uplatňovaná pro veškeré transakce. Lze však stanovit určitý interval, ve kterém by se měla cena pohybovat a pro její kotaci se jeví jako nejpravděpodobnější. Nedílnou součástí cenotvorby je rovněž její změna v čase, která by měla být v rámci transferových cen aplikována (není však povinností). Daňový poplatník by měl při stanovení transferových cen přistupovat s metodou tzv. rozumného očekávání (Ministerstvo financí, 2011). Výstup provedené srovnávací analýzy pak představuje základ pro stanovení vhodné metody (pozn. autora: nejčastěji používané metody jsou tradiční transakční a ziskové transakční metody, jejich detailní analýza však není předmětem příspěvku) výpočtu transferové ceny, absolutní vhodnost vybrané metody je nutné ještě posoudit s ohledem na funkční a rizikový profil podniku. Na základě zjištěných informací lze lépe profilovat danou analýzu, což povede k implementaci nejvhodnější metody transferové ceny. V praxi, i na základě zkušeností odrážejících se v dokumentu OECD (OECD, 2010), je tedy vhodné řešit aplikaci transferových cen na základě okolností a podrobností jednotlivých případů doplněné o konkrétní souvztažnosti a okolnosti jednotlivých individuálních transakcí v daném podniku a jejich charakteru (European commission, 2015).

2. Transferové ceny a výše investovaného zahraničního kapitálu v České republice

Východiskem pro určení významnosti transferových cen v tuzemsku je analýza zahraničního kapitálu investovaného v České republice jako indikátoru mezinárodního majetkového propojení podnikajících ekonomických subjektů. Podíl zahraničního investovaného kapitálu na celkovém investovaném kapitálu v tuzemsku zobrazuje graf č. 1. Z vývoje grafu je patrný rostoucí trend investovaného zahraničního kapitálu s výjimkou roku 2014. Významný fakt pak rovněž představuje převažující typ přímého prodeje koncovým zákazníkům či mezizávodní (intercompany, dále jen IC) prodej a následný přímý prodej koncovým zákazníkům až na zahraničním trhu. IC ekonomické subjekty převažují především v oblastech, kde existuje dobře strukturovaná a požadovanou odborností disponující poptávka po práci a její cena nepřevyšuje cenu v zemi prodeje koncovým zákazníkům. Většina produkce tak je vyrobena s nižšími výrobními náklady ve srovnatelné kvalitě a určena k prodeji zákazníkům v zahraničí. Tento fakt předurčuje cenu prodeje finálních výrobků, která se tak značně odlišuje od ceny určené cílovému zákazníkovi. Výrobní náklady (čili požadovaná IC cena) je posléze konfrontována s vypočtenou procentní sazbou transferové ceny (volena je přitom vždy metoda, která je v souladu s povahou podnikání, cíli společnosti a legislativou).

graf 1. Podíl zahraničního kapitálu na celkovém investovaném kapitálu v ČR



Zdroj: <http://www.bisnode.cz/>

Z výsledného podílu a k přihlédnutí k povaze trendu jednoznačně vyplývá významnost zahraničního kapitálu na celkově vytvořené přidané hodnotě v ČR⁴³ a stává se tak důležitým nositelem národního bohatství a významným zdrojem a proměnnou fiskální politiky státu. Z trendu lze rovněž usuzovat vzájemně korelující vztah mezi výší zahraničního kapitálu a legislativní náročností kladenou zejména na tvorbu a dokumentaci transferových cen. Investoři jsou tak ochotni aktivně se podílet na investicích v zemích, kde je nižší legislativní zatížení pro stanovení a povinnou dokumentaci transferových cen jako prostředku pro daňovou optimalizaci. Pro detailnější analýzu problematiky je dále uveden graf č. 2 znázorňující podíl vlastnické struktury zahraničního kapitálu v roce 2015 dle jednotlivých regionů. Nejvýznamnější investoři tak pochází především z Evropy s nejvyšším podílem východních, jižních a západních regionů Evropy, naopak několásobně nižší podíl pochází ze střední a téměř nulový z oblasti severní Evropy. Ostatní investoři pak tvoří minoritní skupinu pocházející zejména z oblasti Afriky, USA a Asie.

graf 2. Detail investovaného zahraničního kapitálu v České republice 2015



Zdroj: <http://www.bisnode.cz/>

Z výše uvedených výstupů je patrný rostoucí význam zahraničního kapitálu pro tuzemskou ekonomiku. Jak uvádí Ito a Komoriya (2015) existuje příčinný vztah mezi transferovými cenami a přímými zahraničními investicemi. Pro investory dnes již transferové ceny představují jeden z významných faktorů pro umístění své investice, nikoliv však jejich existence, ale nastavená úroveň legislativních předpisů zahrnujících zejména předběžné cenové dohody mezi zeměmi původu a hostitelskými zeměmi, tvorbě transferových cen a pravidlům pro jejich povinnou dokumentaci v hostitelských zemích (OECD, 2014; European commission, 2015; Ministerstvo financí, 2015). Ze zjištěné úrovně zahraničního kapitálu v české ekonomice a nízkému legislativnímu zakotvení transferových cen v rámci jurisdikce ČR lze identifikovat pozitivní vliv benevolence v pozici tvorby transferových cen a požadované dokumentace na úroveň investovaného zahraničního kapitálu. Existence vzájemně korelujícího vztahu mezi výší investovaného zahraničního kapitálu (nelze však opomíjet využití transferových cen tuzemskými investory v zahraničí) a legislativní náročnost a omezenost transferových cen tak vyúsťuje v jeden z významných faktorů v rozhodovacím procesu zahraničních investorů. Pro předběžné cenové dohody platí předpoklad transakce, u nichž daňová povinnost teprve vznikne a následná aplikace transferových cen je podrobena

⁴³ 31,74 % v roce 2013 (ČSÚ, 2014)

kontrole daňové správy a při nezměněných podmínkách tak zaručují těmto poplatníkům značnou míru jistoty v provedené aplikaci. Předběžné cenové dohody jsou plně uplatňovány v ČR. V praxi je výpočet každé transferové ceny konfrontován s individuálními podmínkami plátce při respektování stanovených požadavků. Nastavený vztah musí být v souladu s mezinárodně uplatňovanými standardy, tuzemskou jurisdikcí s přihlédnutím ke konkrétním podmínkám plátce daně. Výsledný efekt bude působit pozitivně na úroveň investovaného zahraničního kapitálu, pokud bude legislativní rámec v souladu s požadavky a vizemi zahraničních investorů ohledně daňové optimalizace. Výsledkem tak bude nižší přímý dopad na daních z příjmů právnických osob z konkrétních obchodních operací nadnárodních korporací generovaných v ČR, ale vyšší nepřímé příjmy státu plynoucí z vyšší zaměstnanosti a nižšího zatížení sociálního systému.

3. Diskuze

Daně z příjmu jako jeden z pilířů daňové správy ČR představují významnou proměnou ve veřejných rozpočtech. Poměrná část daně z příjmů právnických osob je generována v rámci investovaného zahraničního kapitálu v ČR, jehož daňová správa se řídí mezinárodními pravidly. Transferové ceny představují základní nástroj v mezinárodní daňové správě a jejich aplikace je omezena mezinárodně a národně platnými legislativními předpisy. Jejich existence představuje jeden z faktorů v rozhodovacím procesu zahraničních investorů a nepřímou měrou tak ovlivňují výši investovaného zahraničního kapitálu v ČR. Legislativa ošetřující zejména tvorbu a dokumentaci transferových cen vymezuje požadavky hostitelského státu a měla by být v rovnováze s preferencemi investorů a podporovat jejich aktivitu. Výše investovaného zahraničního kapitálu tak zvyšuje výkon ekonomiky a její celkovou efektivitu.

Závěr

Princip a význam transferových cen v nadnárodních korporacích, jež mají své pobočky i v rámci České republiky představují významný faktor v rámci fiskální politiky státu, byť je tento termín pro tuzemské poměry ještě stále méně známou proměnou v prostředí daňové problematiky a finančního řízení nadnárodních společností. Z toho rovněž vyúsťuje téměř nulové legislativní zakotvení této problematiky v rámci tuzemské jurisdikce⁴⁴. Z výsledné analýzy vyplývá rostoucí význam zahraničního kapitálu a s tím spojený tlak na pohyb kapitálu mezi mateřskou a dceřinými společnostmi. Předběžné cenové dohody, pravidla tvorby transferových cen a jejich povinná dokumentace jako základní legislativní atributy transferových cen sílí na významnosti v rozhodovacím procesu zahraničních investorů a ovlivňují výši investovaného zahraničního kapitálu v ČR. Mezi těmito faktory a úrovní zahraničního kapitálu lze sledovat vzájemně korelující vztah závislý na úrovni legislativních požadavků ohledně dokumentace a tvorby transferových cen v ČR. Transferové ceny jsou tak v praxi aplikovány zejména k daňové optimalizaci nadnárodních podniků, k minimalizaci daňových ztrát v rámci fiskální politiky hostitelského státu kde je zisk generován a nepřímo tak ovlivňují výši investovaného zahraničního kapitálu v tuzemsku.

⁴⁴ Úprava začleněna v rámci zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, §23 odst. 7

Zdroje

- [1] OECD, 2014. *Guidance on transfer pricing documentation and country by country reporting*. ISBN 978-92-64-21923-6. Vydavatel: < <http://www.oecd-ilibrary.org> >
- [2] OECD, 2013. *Addressing base erosion and profit shifting*. ISBN 978-92-64-19274-4. Vydavatel: < <http://www.oecd-ilibrary.org> >
- [3] MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI, 2015. *Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů*. vydavatel: <<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=40374&nr=586~2F1992&rpp=15#local-content>>
- [4] RYLOVÁ, Z. 2006. *Mezinárodní dvojí zdanění 2. vydání*. Vydavatel: ANAG, spol. s r.o. ISBN: 80-7263-354-6.
- [5] MINISTERSTVO FINANČÍ, 2011. *Pokyn D-332 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny*. Vydavatel: <<http://www.financnisprava.cz>>
- [6] OECD, 2010. *Transfer pricing guideline for multinational enterprises and tax administrations*. ISBN: 978-92-64-09033-0. Vydavatel: <<http://www.oecd-ilibrary.org>>
- [7] MINISTERSTVO FINANČÍ, 2011. *Pokyn D-333 sdělení ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami*. Vydavatel: <<http://www.financnisprava.cz>>
- [8] EUROPEAN COMMISSION, 2015. *Code of conduct in transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU*. Vydavatel:<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum>
- [9] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 2014. *Hrubá přidaná hodnota dle vlastnictví v České republice*. Vydavatel: < https://www.czso.cz/csu/czso/cr_od_roku_1989_hdp>
- [10] ITO, J., KOMORIYA Y., 2015. *The impact of transfer pricing regulations on the location decision of MNE's*. Vydavatel: Springer Japan. ISBN: 978-443155366-6.
- [11] MINISTERSTVO FINANČÍ, 2011. *Pokyn D-334 sdělení ministerstva financí k rozsahu dokumentace a způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami*. Vydavatel: <<http://www.financnisprava.cz>>

Kontakt:

Ing. Jakub Erlitz

xerlj02@vse.cz

Fakulta podnikohospodářská, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. Winstona Churchilla 4, 130 67 Praha 3 - Žižkov

Vinařská turistika v kontextu rozvoje cestovního ruchu v České republice

Wine tourism in the context of the tourism development in the Czech Republic

Lena Malačka, Jitka Veselá

Abstract

The aim of this paper is to summarize the main aspects of the development of the wine tourism in the Czech Republic. In the past time the wine tourism has become one of the favourite form of leisure activities and cognition of visited localities. This trend is also respected by the agency for tourism Czech Tourism which includes the wine tourism in the official document Koncepce státní politiky cestovního ruchu v České republice na období 2014 – 2020 as an important part of tourism development in the Czech Republic. The aim of the paper was fulfilled through the statistics of Vinařský fond from the years 2007, 2008 and 2012 and also through the research of the authors of this paper which was held in 2014. Scientific surveys of foreign authors focused on this area were also part of information sources. The visits of wine festivals, combination of gastronomy and wines and wine tasting or visits of the wine cellars of small wine producers are the most favourite types of wine tourism according the customers opinion. Connection of tourism and viticulture also influences consumer behaviour of customers in the wine tourism.

Keywords: viticulture, tourism, consumer, behaviour, development

JEL classification: J83, M31

Úvod

Cestovní ruch se v současné době stává nedílnou součástí každodenního života mnoha lidí. Lidé vyhledávají jak tradiční způsob odpočinku, dle metodiky cestovního ruchu jsou turistou na dovolené (v určeném místě stráví více než 3 dny) (Ryglová et al., 2011). Oblibu si získávají rovněž krátkodobé rekreace, kdy turista v cílové destinaci pobývá po dobu kratší než tři dny. Součástí takovýchto pobytů jsou nejčastěji wellness služby v lázeňských zařízeních, vysokohorská turistika nebo také např. poměrně nová, ale turisty velice oblíbená součást cestovního ruchu, jejímž cílem je tzv. zážitková turistika či rozvoj venkovského cestovního ruchu a jeho součástí, např. agroturistiky (Ramu a Kathleen, 2014).

Dalším ze současných stále se rozvíjejících trendů je rostoucí zájem turistů o objevování regionální kuchyně, což je velmi úzce spojeno s vínem. Toto spojení má pozitivní vliv nejen pro daný podnik, ale synergické efekty, které plynou právě ze spojení vína a cestovního ruchu, jsou pak velkým přínosem také pro celý vybraný region. Jedním z pozitivních dopadů rozvoje cestovního ruchu a s tím spojeného růstu ekonomiky regionu je nárůst prodejů ve vinařstvích daného regionu nachází a také vytváření nových obchodních a podnikatelských příležitostí. Často jsou výše zmíněné motivy prvotními motivy pro návštěvu regionu a nejsou pouze přidruženou aktivitou (López-Guzmán et al., 2011; Zielinska 2009; do Paço et al., 2012).

Cestovní ruch je jednou z důležitých a rozvíjejících se součástí vinařského průmyslu a to v mezinárodním měřítku (Leighann a Judith, 2014). Takzvaný vinařský turismus je definován jako návštěvy vinic, vinařství, vinařských festivalů a eventů, pro které je primárním motivačním faktorem návštěvy ochutnávání vína a atributy vinařského regionu (Hall et al., 2002). Česká republika má právě pro vinařský turismus velmi dobré předpoklady – rostoucí domácí produkce vín a následně také konzumace vín, preferování konzumace domácích značek, zachovalé původní a nově budované sklepy a sklepní uličky, velký počet malých vinařů a vinařství a v neposlední řadě rovněž folklórní tradice spojené nejen s vínem. Právě fenomén sklepů, sklepních uliček a malých vinařů nabízí široký potenciál k rozvoji vinařské turistiky – je zde totiž prostor nejen pro ochutnávkové místnosti, ale také pro mnohé doplňkové služby, kam patří stravování, lokální mikromuzea, prodejny suvenýrů apod. (Flamik, 2011).

Počátek výzkumu zabývajícího se problematikou vinařské turistiky se datuje do poloviny 90. let minulého století, ve kterých se autoři zabývali vlivem vinařské turistiky na rozvoj venkovských oblastí (Getz, 2001). Výchozí definicí vinařské turistiky je definice zmíněná v předchozím odstavci, která je v literatuře často užívaná (Kunc 2009; Alant a Bruwer, 2004). Tato definice však může být doplněna také o tvrzení, že návštěva vinařského regionu nemusí být nutně primárním motivátorem. Leighann a Judith (2014) uvádí, že návštěva vinařství je jen jednou z aktivit, která je turisty zahrnuta do celého souboru aktivit, které se v daném regionu realizují. Vinařská turistika je v tomto kontextu součástí balíčku aktivit, které zahrnují také poznávání kulturních, historických atrakcí či dalších možností trávení volného času.

Jak vyplývá z předchozího textu, cestovní ruch na jedné straně poskytuje vinařskému průmyslu potřebnou platformu pro budování vztahů se zákazníky, na druhé straně je jedním z rozhodujících motivačních faktorů pro návštěvu daného regionu. Jinými slovy kombinace vína a turistiky výraznou měrou přispívá k udržitelnosti rozvoje regionu. To však také vyžaduje určitou úroveň podmínek, které reflektují požadavky návštěvníků a jsou s nimi v souladu – v tomto ohledu je nutné vytvářet efektivní strategie destinace cestovního ruchu a rozvojových strategií, stejně tak jako poznání skutečných a potenciálních modelů chování zákazníků, které umožní zvyšovat prodeje a tržby a získávat a udržovat zákazníky v dlouhodobém horizontu (Grybovych et al., 2013).

Cílem příspěvku je tak shrnout základní aspekty rozvoje vinařské turistiky v České republice. Pro splnění cíle byly využity statistiky Vinařského fondu z let 2007, 2008 a 2012 a následný průzkum z roku 2014, který byl realizován autorkami příspěvku. Tento průzkum měl celorepublikový dosah, stejně jako průzkumy Vinařského fondu, a jeho cílem bylo zjistit, jaké spotřební zvyklosti jsou charakteristické pro zákazníky vinařského průmyslu. Autorky dále využili odborné výzkumu zahraničních autorů zabývajících se problematikou vinařské turistiky a spotřebního chování ve vinařském průmyslu a také poznatky získané dlouhodobým pozorováním dané oblasti.

1. Vinařská turistika v České republice

S konzumací vína je spojována i vinařská turistika, jako jedna z forem venkovské turistiky. Vinařská turistika je považována za jednu z nejdůležitějších forem cestovního ruchu, pro které má Česká republika nejlepší předpoklad (Czech Tourism, 2013). Díky tomu právě agentura Czech Tourism představila v rámci své marketingové koncepce pro podporu venkovské a cykloturistiky projekt Letní cesty, jako jeden z podproduktů produktu Cesty krajinou, který je zaměřen na využití potenciálu cyklotras, stezek a tématických tras, kam jsou zahrnovány i vinařské stezky jako součást vinařské turistiky (Palatková et al., 2012). Tomu odpovídá i provedená SWOT analýza současných trendů cestovního ruchu v ČR, která považuje staletou tradici českého vinařství jako svou silnou stránku a jako příležitost považuje právě rozvoj venkovské a vinařské turistiky (Czech Tourism, 2013).

1.1. Informovanost o vinařské turistice

Pokud je cílem agentury pro rozvoj cestovního ruchu podnikat kroky v oblasti cestovního ruchu jako takového i jeho součástí vinařské turistiky, je nutné, aby zákazníci cestovního ruchu o možnosti využít tento druh turismu byly v dostatečné míře informováni. Czech Tourism však není jedinou organizací, která v této oblasti podniká kroky vedoucí ke zvyšování informovanosti a povědomí o vinařské turistice mezi českými i zahraničními turisty. Do této činnosti jsou zapojeny také podniky spadající do soukromé sféry a další organizace spadající do kompetencí vlády, např. Vinařský fond. Snahou těchto všech aktérů je dosažení synergických efektů plynoucích z pěstování vinné révy a možnosti spotřeby produktů z ní vyrobených právě v rámci vinařské turistiky. Jak již bylo zmíněno v úvodu, rozvoj vinařské turistiky je velice důležitým aspektem v rozvoji méně vyspělých zemědělsky

zaměřených regionů, jelikož příjmy z cestovního ruchu mohou tvořit podstatnou část příjmu do obecních rozpočtů.

Pokud jde o informovanost o vinařské turistice, tak se u návštěvníků neustále zvyšuje. V roce 2007 vědělo 60 % konzumentů vína, kam se obrátit pro informace, kdyby chtěli vinařský sklípek někdy navštívit (55 % v roce 2006). Postupně se ale mění vzájemný poměr jednotlivých zdrojů, ze kterých čerpají informace o akcích spojených s vinařskou turistikou a s tím spojených možnostech trávení volného času. Hlavními dvěma zdroji informací jsou příbuzní a známí a také internet (Vinařský fond, 2007). Především ten posiluje svou informační funkci.

Dle dostupných statistických dat je možné pozorovat rostoucí sílu internetu jako zdroje informací o vinařské turistice. Zatímco v roce 2006 využívali respondenti primárně informace od svých známých či příbuzných a internet tvořil pouze 22% podíl, v roce 2007 (Vinařský fond, 2007) došlo k téměř 50% nárůstu a na internetu hledalo informace už 31 % respondentů. V roce 2008 věděly dvě třetiny dotazovaných, kde informace o vinařské turistice hledat. Obrátily by se opět především na své příbuzné a známé (nejlépe z jižní Moravy) anebo by také využily vyhledávání na internetu. (Vinařský fond, 2009). Dle portálu Vína z Moravy, Vína z Čech (2015) došlo v průběhu několika let k výraznému obratu v tom, kde lidé získávají informace o vinařské turistice. Primárním zdrojem se jednoznačně stal se 74,9 % internet, opět následovala doporučení známých či příbuzných (10,2 %) a mezi další zdroje informací byl zařazen průvodce „Krajem vína“ (9,9 %), jiné brožury (1,1 %) či jiné zdroje (3,9 %).

1.2. Povědomí o vinařské turistice

V minulosti bylo provedeno několik průzkumů týkajících se povědomí o vinařské turistice jako součást komplexních průzkumů Vinařského fondu České republiky, které se věnovaly nejen této problematice, ale byly především zaměřeny na spotřební chování českých konzumentů vína. Z těchto provedených průzkumů vyplývá, že vinařská turistika si opravdu postupně nachází oblibu u turistů v České republice.

O návštěvě sklípků soukromých vinařů, jako jedné ze součástí vinařské turistiky, vědělo v roce 2007 85 % respondentů, přičemž 42 % z nich vinaře navštívilo hodně dávno a 27 % z nich tuto návštěvu absolvovalo v nedávné době před dotazováním (Vinařský fond, 2007). Tento výzkum se zaměřoval pouze na návštěvu sklípků a nikoliv na vinařskou turistiku všeobecně. Proto se výsledky prezentované v následujícím textu poměrně významně odlišují od výsledků získaných v roce 2007. Nižší hodnoty ovšem stále potvrzují fakt, že vinařská turistika může napomoci rozvoji cestovního ruchu v regionu. V roce 2008 o vinařské turistice alespoň někdy slyšelo 40 % českých dospělých, z nichž 40 % (tedy 16 % z celkového počtu respondentů) už někdy nabídky této formy cestovního ruchu využilo. Zájem o návštěvu jižní Moravy z tohoto důvodu projevilo více jak polovina dotazovaných (54 %) (Vinařský fond, 2009). V roce 2012 se tento podíl ještě zvýšil. U dospělé populace v České republice to bylo 46 %, mezi konzumenty vína byl tento podíl ještě vyšší, a sice 52 %. Výše uvedeným datům týkajících se využívání vinařské turistiky odpovídají také údaje o návštěvnosti jižní Moravy za rok 2012. Tehdy jižní Moravu se záměrem vinařské turistiky navštívilo 15 % dospělé populace ČR a 19 % konzumentů vína (Vinařský fond, 2012).

Zajímavým faktem je, že si respondenti obecně konzumaci vína přímo s vinařskou turistikou nespojují. To vyplývá z průzkumu provedeného v roce 2014, kdy necelých 23 % respondent uvedlo, že si spojují produkty vinařské turistiky s konzumací vína. Na základě těchto údajů lze předpokládat, že je to ta část populace (resp. konzumentů vína), kteří už někdy služeb vinařské turistiky využili, tudíž lze v tomto směru hovořit o zvyšujícím se trendu obliby vinařské turistiky v České republice. Nejčastěji si konzumaci vína s vinařskou turistikou spojují respondenti z Jihomoravského kraje, což může být zapříčiněno pravděpodobně

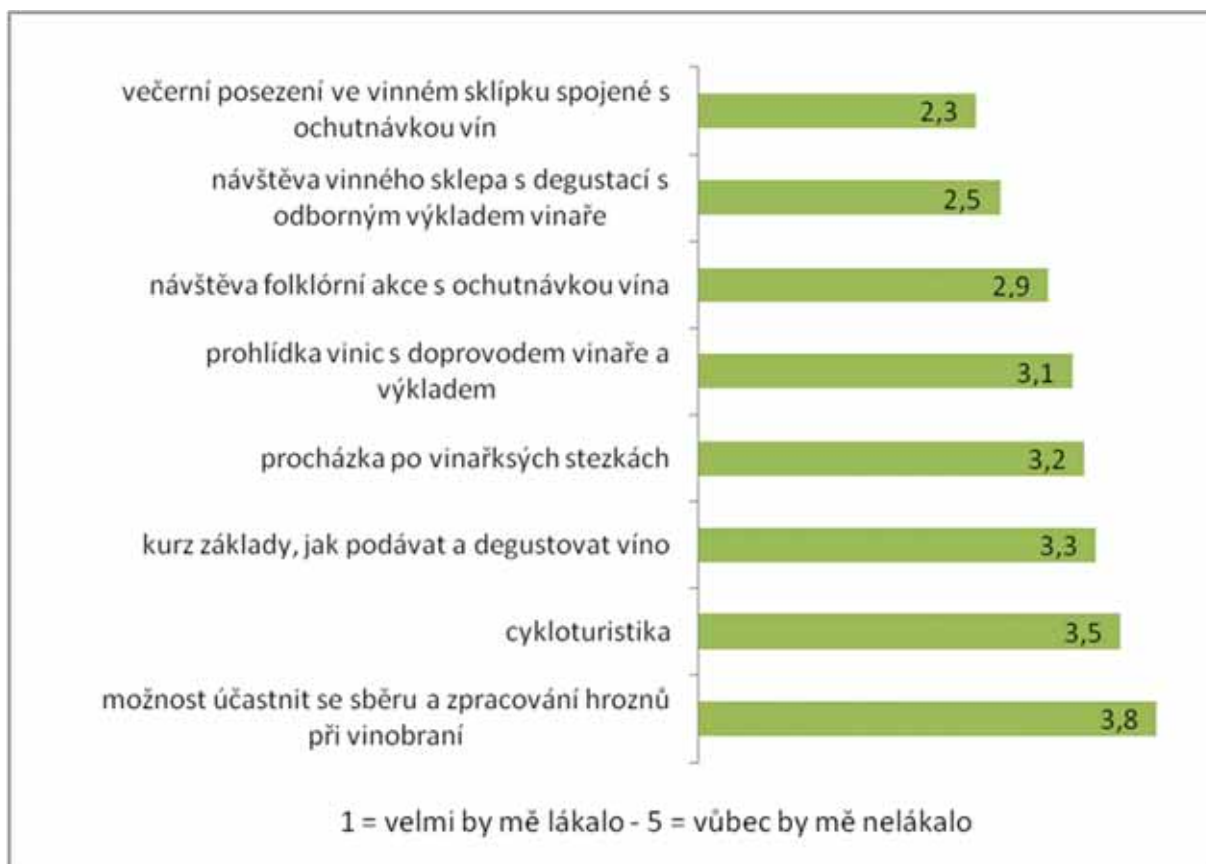
faktem, že vinařská turistika je realizována především ve vinařských oblastech právě jižní Moravy. I dříve prováděné výzkumy, které se na vinařskou turistiku zaměřují, sledují především zájem o návštěvu jižní Moravy v souvislosti s vinařskou turistikou.

1.3. Programy vinařské turistiky

Tak jako cestovní ruch obecně se dělí na jednotlivé druhy a podruhy, tak i v rámci vinařské turistiky je možné navštívit celou řadu aktivit od pěstování vinné révy, jejího sběru až po návštěvy vinařů a vinných sklepů spojené s degustací hotových produktů. V současnosti je velkým trendem také rozvoj cykloturistiky jako specifické formy cestovního ruchu a její navázání na vinařskou turistiku v podobě cyklostezek, které jsou označovány pod pojmem Moravské vinařské stezky.

Z hlediska oblíbenosti programů vinařské turistiky bylo jako nejlákavější označeno večerní posezení ve vinném sklepech spojené s ochutnávkou nebo návštěva vinného sklepa s degustací a odborným výkladem. Naopak jako nejméně lákavé programy byly respondenty označeny možnosti účastnit se sběru a zpracování hroznů při vinobraní a trochu překvapivě také cykloturistika (Vinařský 2007). Právě na cykloturistiku jsou zaměřovány i programy v rámci jednotlivých koncepcí rozvoje cestovního ruchu v České republice a jsou do rozvoje infrastruktury a podpory projektů na rozvoj cykloturistiky dle Národní strategie rozvoje cyklistické dopravy (Ministerstvo dopravy, 2013) investovány nemalé finanční prostředky (např. v roce 2011 a 2012 to bylo celkem 432 akcí s rozpočtem 1 349 mil. Kč). Jak je tedy vidět, situace v oblasti rozvoje cykloturistiky se v průběhu 5 let rapidně změnila. Oblíbenost jednotlivých programů je znázorněna na následujícím obrázku (obrázek 1.).

obrázek 1. Oblíbenost jednotlivých programů vinařské turistiky



Zdroj: (Vinařský fond, 2007)

2. Vinařská turistika na příkladech

Jak potvrzují dříve provedené průzkumy o zdroji informací pro cestovní ruch obecně tak i průzkumy zaměřené přímo na vinařskou turistiku, turisté hledají velmi často tyto informace na internetu. Proto svoji pozornost právě sem obrací stále více subjektů cestovního ruchu, které se zde snaží prezentovat svou nabídku služeb. Aby turisté našli potřebné informace o destinaci a možnost vyžití v místě na jednom místě, vytvořila agentura Czech Tourism portál Kudy z nudy, kde si mohou turisté najít navštívenou destinaci a nechat se inspirovat k aktivitám, které daná lokalita nabízí. Svě místo zde má i vinařská turistika, jejíž kategorie zahrnuje více než 250 různých aktivit a míst, které lze navštívit.

Poměrně široké portfolio aktivit vinařské turistiky nabízí na jižní Moravě společnost Znovín Znojmo, která je jedním z průkopníků tohoto druhu cestovního ruchu v České republice. Její koncepce aktivit je vzájemně provázaná a je určena široké veřejnosti, nejen vlastním zákazníkům. Jednou ze zajímavých aktivit propojených spolu s pěší turistikou je tzv. Znovín Walking, který kombinuje v poslední době velmi populární Nordic Walking (tedy chůzi za pomoci holí), poznávání jedinečné přírody Národního parku Podyjí a ochutnávku vín na několika stanovištích. Turisté mohou individuálně využít 14 naplánovaných tras anebo se zúčastnit tzv. Dne Znovín Walkingu, kdy mohou vybrané trasy absolvovat s průvodci. Důležitým bodem spojeným s pěší turistikou, který je třeba zmínit je fakt, že společnost Znovín spolu s podporou města Znojma a premiéra ČR Bohuslava Sobotky usiluje o zařazení vinice Šobes na seznam památek kulturního dědictví UNESCO. Zmíněná vinice patří k velice oblíbeným a vyhledávaným cílům turistiky v regionu a tudíž zapsání této lokality na seznam UNESCO regionu Znojemska významně pomohlo ke zvýšení návštěvnosti a rozvoji místního cestovního ruchu. Vinice Šobes nabízí nejen možnost sportovního vyžití, ale také vína produkovaná z hroznů vypěstovaných na této vinici se vyznačují charakteristickými vlastnostmi vyplývajícími z typických vlastností půdy a celého okolního prostředí (tzv. Terroir) – vzniká tak nezaměnitelný a jedinečný produkt.

Obdobně jako při Znovín Walkingu lidé provozují pěší turistiku, je možné také využít tzv. Moravských vinařských stezek, díky kterým mohou turisté procestovat vinařský kraj na kole. Jedná se o síť cyklostezek, která je dlouhá 1 200 km a sahá od Znojma až po Uherské Hradiště a propojeny jsou páteří Moravskou vinnou stezkou (Moravské vinařské stezky, 2000). Projekt je spolufinancován z fondů Evropské Unie – Program cezhraničnej spolupráce a Evropský fond regionálního rozvoje – a za podpory Ministerstva pro místní rozvoj.

Dalším typem vinařské turistiky jsou tzv. Dny otevřených sklepů, kdy mohou návštěvníci navštívit sklepy jednotlivých vinařů a v případě zájmu vína ochutnat. Akce tohoto typu jsou pořádány také v dolnorakouském regionu Weinviertel, se kterým Nadace Partnerství a Centrála cestovního ruchu Jižní Morava navázaly úzkou spoluprací, která spočívá ve vzájemné propagaci jednotlivých akcí jak českou tak rakouskou stranou (Moravské vinařské stezky, 2000).

Často se vinařská turistika propojuje s lokální gastronomií, tradicemi nebo historickými událostmi. Příklady takových akcí mohou být např. Znojenské historické či Pálavské vinobraní nebo Festival vín VOC Znojmo či Jarovín Rosé. Všechny jmenované akce jsou velkým lákadlem, které do regionu přivedou mnoho turistů z celé České republiky i ze zahraničí. Festival vína VOC je navíc jedinečný v tom, že návštěvníci mají poprvé možnost ochutnat nově zařazená vína VOC (vína originální certifikace). Svým charakterem se tato akce podobá např. zahájení prodeje Svatomartinských vín nebo ve Francii zahájení prodeje Beaujolais.

Jak bylo zmíněno výše, vinařská turistika je úzce spojena i s gastronomií. Turisté se mohou setkat s tématicky zaměřenými degustačními menu, kde jsou jídla snoubena s víny. Dále se lze se speciální gastronomií setkat na různých vinařských akcích, často je zde také kladen

důraz na regionální potraviny. Například Festival vín VOC je doprovázen specialitami z pohorelického kapra, dny otevřených sklepů nabízí tradiční domácí chuťovky. S gastronomií se také spojeno svatomartinské víno, ke kterému se historicky váže svatomartinská husa. Svatomartinské víno si v České republice získává čím dál tím větší oblibu, což dokazuje fakt, že v roce 2014 bylo na trh dodáno celkem 1 900 000 lahví právě tohoto vína (Vína z Moravy, vína z Čech, 2014).

Úplně nový projekt na podporu vinařské turistiky nyní spouští spolek VOC Znojmo. Znojmo a vinařské obce v jeho okolí totiž propojí vinařský autobus, tzv. vinobus. Začátek jeho trasy bude v historickém centru Znojma a dále bude pokračovat po okruhu vinařskými obcemi dlouhém 62 kilometrů. Turisté, kteří budou chtít poznat vína místních vinařů tak nebudou muset řešit dopravu tam i zpět, protože autobus pojedí minimálně čtyřikrát denně. Autobus bude vybaven i nosiči na kola, takže ho budou moci využít i cyklisté. Projekt Vinobus je podporován jak ze strany města Znojma, tak i ze strany Jihomoravského kraje (VOC Znojmo). Poprvé Vinobus vyjel v rámci Znojmského historického vinbrání.

3. Vinařská turistika v kontextu spotřebního chování zákazníků

Současný trh nejen v potravinářském průmyslu je zaplaven nepřeborným množstvím produktů mnoha různých značek. Spotřebitel je tedy při svém nákupním rozhodování ovlivňován mnoha faktory. Vinařství a jeho produkty jsou oblastí, která je typická právě velkým množstvím produktů a značek. Avšak nejen tato skutečnost neusnadňuje průměrnému spotřebiteli jeho volbu. Jde totiž o produktovou kategorii, která je charakteristická vysokou potřebou informací pro rozhodování. Na druhé straně však spotřebitel tyto informace běžně nemá k dispozici.

Rozhodování spotřebitele na trhu vína se dle Heslop, Cray a Armenakyan (2010) skládá z těchto tří aspektů: značka, země původu vína a cena (ve vztahu ke kvalitě, vhodnosti pro nákup a k použití v různých situacích). Mezi další faktory, které, dle provedených výzkumů (MZLU 2004; Veselá a Zich, 2015), zákazníci ovlivňují při výběru vína, jsou řazeny zejména druh a typ vína, zkušenosti spotřebitele, odrůda a teprve na šestém místě spotřebitelé preferují vína podle oblasti nebo země jejich původu. Přestože preference země původu při koupi vína nehraje hlavní roli, dávají čeští spotřebitelé přednost jednoznačně vínům z jižní Moravy eventuelně z Čech. Zahraniční vína preferuje pouze necelá třetina spotřebitelů (Vinařský fond, 2012). Tento trend spotřeby a upřednostňování vín domácí produkce před víny zahraničními bývá označován jako (moravský) „vinný patriotismus“ (Flamik, 2011).

Za posledních 7 let se změnil především způsob konzumace vína, konzumenti vína upřednostňují především jeho kvalitu. K té hledají spotřebitelé cestu prostřednictvím svých zkušenějších přátel a kladou důraz na důvěryhodné informace (Vinařský fond, 2012).

V úvodu kapitoly 1 bylo zmíněno, že vinařská turistika je součástí venkovského cestovního ruchu. Jednou z jeho forem je pak tzv. agroturistika, jejíž rozvoj výrazně přispívá k rozvoji dané lokality. Dle Govindasamy a Kelley (2014) vykazují turisté navštěvující turistické destinace v rámci konceptu agroturistiky náklonnost k návštěvě události, jejímž primárním cílem je ochutnávání vína. V této skupině turistů pak převažují ti, kteří si myslí, že nabídka odrůd je lepší přímo u vinaře než v supermarketu a také ti, kteří považují cenu u vinaře ve srovnání se supermarketem příznivější.

Otázkou zůstává, zda existuje přímá interakce mezi vinařskou turistikou a rozhodovacím procesem při výběru vína v závislosti na zemi (či regionu) původu, ze které dané víno pochází. Dle výzkumu Famularo, Bruwer a Li a McCutcheon, Bruwer a Li (2009, 2010) vyplývá, že region původu je důležitým faktorem, který ovlivňuje nákupní rozhodnutí při koupi vína. Z výzkumů dále vyplynulo několik důležitých vazeb mezi regionem původu jako aspektem ovlivňujícím nákupní rozhodnutí a rozličnými důvody, pro které lidé vinařské

regiony navštěvují. Tyto vazby jsou měřeny pomocí Pearsonova korelačního koeficientu, prvním zkoumaným prvkem je vždy region původu jako aspekt ovlivňující nákupní rozhodnutí a druhým důvod, proč lidé navštěvují vinařský region. Jednotlivé vazby jsou následující:

- Střední až silná vazba se získáváním znalostí o víně (0,498).
- Střední až silná vazba s vinařskou turistikou a získáváním znalostí o produkci a výrobě vína (0,439).
- Střední až silná vazba s ochutnáváním vín ve sklepích vinařů (0,433).
- Střední až silná vazba s koupí vína ve sklepích vinařů (0,411).

Na základě těchto vztahů pak autoři zdůrazňují, že návštěva vinařského regionu může vést k vyššímu zájmu o víno. Díky tomu, že turista může ochutnat víno přímo u vinaře a ihned si jej zakoupit, může být pak následně ovlivněn při dalším nákupu vína. Pokud se však turisté rozhodnou navštívit vinařský region za účelem rekreace či sportovního vyžití, potom vzájemná interakce se zařazováním regionu původu do nákupního rozhodnutí je reprezentována poměrně slabou, negativní vazbou. Zajímavým faktem rovněž je to, že ženy kladou větší váhu na region původu jako faktor ovlivňující nákupní rozhodnutí než muži (McCutcheon et al., 2009).

Závěr

Předkládaný příspěvek se zabývá vlivem vinařské turistiky na rozvoj regionů. Rozvoj regionů je důležitý nejen z hlediska ekonomického rozvoje samotného regionu, ale také z hlediska rozvoje dalších oblastí, které jsou s vinařstvím spojeny a dochází k nim díky multiplikačnímu efektu. Rozvoj této formy cestovního ruchu navíc přispívá k rozvoji služeb poskytovaných v dané oblasti, čímž se rovněž zvyšuje konkurenceschopnost subjektů tyto služby nabízejících, a dále také dochází ke zvyšování kvality a rozvoje infrastruktury v daném regionu, což napomáhá ke zvyšování životní úrovně obyvatel.

Česká republika má pro vinařskou turistiku velmi dobré předpoklady, které jsou zejména v posledních letech stále více a efektivněji využívány.

Povědomí a obliba vinařské turistiky v České republice neustále roste, což potvrzují provedené průzkumy vinařského fondu realizované v letech 2006, 2008 a 2012 a také výzkum provedený v roce 2014. Nejčastěji si víno s vinařskou turistikou spojují respondenti z Jihomoravského kraje. Informovanost o tomto způsobu trávení volného času je dostatečná, stále častěji hledají spotřebitelé informace na internetu.

Mezi hlavní aktivity patří především ochutnávky ve vinařstvích. Velmi populární je rovněž pořádání různých festivalů vína, které si mezi turisty získávají velkou oblibu a mají minimálně celostátní a často i mezinárodní charakter. Dále je také víno spojováno se sportem – v ČR zejména s cykloturistikou.

Spojení cestovního ruchu a vinařství má pak v důsledku vliv také na spotřební chování zákazníků na trhu s vínem. Návštěva regionu, která je spojena s návštěvou vinařského cíle a s ochutnávkou a následně také s nákupem vín u místních vinařů, totiž může ovlivnit spotřebitele v pozdějším rozhodování při nákupu vína – resp. výběru vína podle jeho místa původu.

Poděkování

Tato práce vznikala díky spolupráci s Výzkumným a poradenským centrem SVŠE Znojmo. Jedná se o dílčí výsledky výzkumu, jenž je součástí projektu VGS2015K02.

Zdroje

- [1] ALANT, Karin a Johan BRUWER. 2004. Wine Tourism Behaviour in the Context of a Motivational Framework for Wine Regions and Cellar Doors. *Journal of Wine Research*. ISSN 0957-1264.
- [2] CzechTourism. 2013. *Koncepce státní politiky cestovního ruchu v České republice na období 2014–2020*. Praha: Czech Tourism.
- [3] DO PAÇO, Arminda, Helena ALVES a Carolina NUNES. 2012. ECOTOURISM FROM BOTH HOTELS AND TOURISTS' PERSPECTIVE. *Economics & Sociology*. ISSN 2071789X.
- [4] FAMULARO, Biagio, Johan BRUWER a Elton LI. 2010. Region of origin as choice factor: wine knowledge and wine tourism involvement influence. *Intl Jnl of Wine Business Res*. ISSN 1751-1062.
- [5] GETZ, Donald, 2001. *Explore Wine Tourism: Management, Development & Destinations*. Cognizant Communication Corp. ISBN 978-1882345335.
- [6] GRYBOVYCH, Oksana, Jill LANKFORD a Samuel LANKFORD, 2013. Motivations of wine travelers in rural Northeast Iowa. *Intl Jnl of Wine Business Res*. ISSN 1751-1062.
- [7] HALL, C. M. et al. 2002. *Wine Tourism Around the World*. taylor & francis. ISBN 978-0750654661.
- [8] HESLOP, Louise A., David CRAY a Anahit ARMENAKYAN. 2010. Cue incongruity in wine personality formation and purchasing. *Intl Jnl of Wine Business Res*. ISSN 1751-1062.
- [9] Jaký informační zdroj používáte pro hledání informací o vinařských akcích a vinařské turistice? *Vína z Moravy, vína z Čech*. 2015. Praha: Vinařský fond. Dostupné z: <http://www.wineofczechrepublic.cz/en/component/mijopolls/poll/5-jaky-informacni-zdroj-pouzivate-pro-hledani-informaci-o-vinarskych-akcich-a-vinarske-turistice.html>.
- [10] KUNC, Martin H. 2009. Forecasting the development of wine tourism: a case study in Chile. *Intl Jnl of Wine Business Res*. ISSN 1751-1062.
- [11] LEIGHANN, Neilson a Madill JUDITH. 2014. Using winery web sites to attract wine tourists: an international comparison. *Intl Jnl of Wine Business Res*. ISSN 1751-1062.
- [12] LÓPEZ-GUZMÁN, Tomás et al. 2011. The development of wine tourism in Spain. *Intl Jnl of Wine Business Res*. ISSN 1751-1062.
- [13] MCCUTCHEON, Emily, Johan BRUWER a Elton LI. 2009. Region of origin and its importance among choice factors in the wine-buying decision making of consumers. *Intl Jnl of Wine Business Res*. ISSN 1751-1062.
- [14] MINISTERSTVO DOPRAVY. 2013. *Národní strategie rozvoje cyklistické dopravy České republiky pro léta 2013–2020*. Dostupné z: <http://www.cyklodoprava.cz/file/cyklostrategie-2013-final/>.
- [15] MORAVSKÉ VINAŘSKÉ STEZKY. 2000. *Moravské vinařské stezky*. Dostupné z: <http://www.stezky.cz/uvod.aspx>.
- [16] MZLU. 2004. *Zpráva MZLU 2004*.

- [17] PALATKOVÁ, Monika, TITTELBACHOVÁ, Šárka a VALSKÁ, Táňa. 2012. *Marketingová koncepce cestovního ruchu 2013–2020*. Praha: Czech Tourism.
- [18] RAMU, Govindasamy a Kelley KATHLEEN. 2014. Agritourism consumers' participation in wine tasting events. *Intl Jnl of Wine Business Res.* ISSN 1751-1062.
- [19] RYGLOVÁ, Kateřina, Michal BURIAN a Ida VAJČNEROVÁ. 2011. *Cestovní ruch - podnikatelské principy a příležitosti v praxi*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4039-3.
- [20] Svatomartinské. *Vína z Moravy, vína z Čech*. 2014. Praha: Vinařský fond. Dostupné z: <http://www.wineofczechrepublic.cz/nase-vina/svatomartinske/o-svatomartinskem/5051-letosni-rocnik-svatomartinskeho-vina.html>.
- [21] VESELÁ, Jitka a Robert ZICH. 2015. The Country-of-Origin Effect and its Influence on Consumer's Purchasing Decision: Case Study of Wine Industry. *Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis*.
- [22] VINAŘSKÝ FOND. 2012. *Spotřebitelský výzkum konzumentů vína v roce 2012*.
- [23] VINAŘSKÝ FOND. 2009. *Trh s Vínem V ČR 2008*.
- [24] VINAŘSKÝ FOND. 2007. *Víno a český spotřebitel*.
- [25] ZIELINSKA, Anetta. 2009. ABILITIES OF RUNNING AN ECONOMIC ACTIVITY ON PROTECTED AREAS. *Economics & Sociology*. ISSN 2071789X.

Kontakt:

Ing. Lena Malačka
Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo
malacka.lena@svse.cz
Loucká 21, 669 02 Znojmo

Ing. Jitka Veselá
Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo
vesela@svse.cz
Loucká 21, 669 02 Znojmo

Konkurenceschopnost Evropské unie 2015

The competitiveness of the European Union in 2015

Josef Novák

Abstract

Modern management is facing new trends related to the development of the world economy. Extremely important will be the regional development and progress. Competitiveness is the basic way towards economic progress and very useful instrument for commercial and financial decisions regarding either direct exports or foreign direct investments. Competitiveness is also understood as the potential of an economy to establish itself on the world markets and to uphold its long-term position here. High level of competitiveness is a basic condition for the EU economy because it must rely on its growing exports in order to balance the imports of rather expensive energies and raw materials. This paper deals with the issue of global competitiveness of the leading countries of the European Union in terms of a worldwide general comparison based on analysis of the IMD World Competitiveness Yearbook 2015, own studies, observations and factual research. It shows critically the prevailing negative tendencies of competitiveness of leading EU countries like Germany and France. It simultaneously defines further tasks of the EU, namely Germany, as the European economic and political "draft-horse". Sustainable performance growth of EU economies requires a significant shift to competitive advantage of much higher quality.

Keywords: Competitiveness, European Union, Performance, Efficiency, Infrastructure

JEL classification: F13, F15, F43

Úvod

Moderní management čelí novým trendům, souvisejícím s vývojem světového, a dnes obzvláště mimořádně důležitého, regionálního rozvoje. Ve světovém dění se stal mezinárodní obchod jedním z hlavních pilířů interdependence a internacionalizace národních ekonomik. Podle stupně zapojení do moderně globalizovaného mezinárodního obchodu je možné státy současného světa členit na dvě, vzájemně se poměrně významně odlišujících, ekonomických skupin. Z hlediska globálního a konkrétního zapojení do současného mezinárodního obchodu jsou to především státy s otevřenými ekonomikami, nazývané ekonomikami západního stylu. Tyto státy se označují jako státy liberalistické. Mezi ně patří zejména Spojené státy americké, Japonsko a zcela jednoznačně i členské státy Evropské unie. Druhou, poměrně početnou skupinu tvoří státy, jejichž ekonomiky jsou z hlediska mezinárodního obchodu vůči ostatním teritoriím více či méně uzavřené. Státy s takto uzavřenými ekonomikami jsou označovány za státy s nezvykle vysokým stupněm protekcionismu, jejich státní uspořádání je více méně většinou totalitní nebo s převažujícím prvky diktátorských režimů. Typickými reprezentanty uvedených režimů jsou třeba Severní Korea, ale patří sem i např. Kuba nebo dokonce Čína. Státy s takto uzavřenějšími ekonomikami jsou známy jako státy protekcionistické. Nejpoužívanějším ukazatelem pro měření stupně otevřenosti ekonomiky státu se stal obrat zahraničního obchodu, tedy konkrétně součet exportu a importu k hrubému domácímu produktu. (Holman, 2010).

Moderní řízení musí respektovat nové trendy, které souvisejí s rozvojem světové ekonomiky. V budoucí, postglobalizační etapě, bude kladen mimořádný důraz především na rozvoj regionů. Konkurenceschopnost se tak stává nejen cestou k hospodářskému pokroku, ale bude hrát mimořádnou roli jako důležitý nástroj pro obchodní a finanční rozhodování, týkající se buď přímých vývozu nebo zahraničních investic. Konkurenceschopnost je také chápána jako potenciál ekonomiky etablovat se na světových trzích, a dále na zachování svého dlouhodobého předního postavení. Vysoká úroveň konkurenceschopnosti je základní

podmínkou pro stabilitu a budoucí vývoj ekonomiky EU, protože ta musí spoléhat na kontinuální růst svého vývozu za účelem vyrovnání dovozu poměrně drahé energie a strategických surovin. Tento příspěvek se zabývá problematikou globální konkurenceschopnosti vedoucích zemí Evropské unie, pokud jde o celosvětové všeobecné srovnání, založené na analýze IMD World Competitiveness 2015, na pozorování a komparaci, jakož na faktografické rešerši. Cílem je poukázat kriticky na převažující negativní tendence konkurenceschopnosti vedoucích zemí EU, jako je Německo a Francie. V závěru pak shrnuje další úkoly Evropské unie, zejména Německa, jako politického a hospodářského tahouna evropské ekonomiky, neboť udržitelný růst výkonnosti ekonomik EU vyžaduje významný posun k mnohem vyššímu stupni a kvalitě konkurenceschopnosti.

1. Konkurenceschopnost – pojem a kritéria měření

V posledních dvou dekáдах má trvale sílící vliv na vytváření hospodářské politiky většiny států vyhodnocování konkurenceschopnosti jejich ekonomik. Tomuto procesu je věnována stále větší pozornost nejen se strany jednotlivých zainteresovaných států, ale i ze strany mnoha mezinárodních ekonomických organizací a institucí, včetně novodobě integrovaných celků jako je Evropská unie nebo v nejnovějším podání např. seskupení BRICS. Na základě umístění v konkrétních hodnoceních pak dané státy vehementně usilují o to, aby v bezprostřední budoucnosti dosáhly znatelně lepší výsledky svých ekonomik, které se pak odzrcadlí v pořadí na žebříčku pro následující období. Z těchto poznatků lze tedy jednoznačně dovodit, že mezi významné faktory, které ovlivňují tvorbu a realizaci hospodářské politiky konkrétního státu, patří bez jakýchkoliv výhrad hodnocení jeho výkonnosti a konkurenceschopnosti.

Konkurenceschopnost je pojmově mnohem starší. Intenzivní nástup užívání tohoto pojmu lze nalézt již v druhé polovině 60. resp. na začátku 70. let dvacátého století. Ambiciózní využívání metod měření konkurenceschopnosti však nachází živnou půdu teprve koncem minulého, hlavně pak začátkem tohoto století.

I když konkurenceschopnost je jako odborný termín používána poměrně velmi často, nelze tento pojem vysvětlit jednoznačným způsobem. Existuje totiž dosti široká řada ne zcela jednotných, ba dokonce od sebe se lišících metod a přístupů, což se ve stejné míře týká i celého komplexu hodnotících kritérií. Přibližně stejného názoru je i Plchová (2011) která uvádí, že ekonomická teorie posuzuje mezinárodní konkurenceschopnost jako kategorii komplexní, obtížně změřitelnou. Podle Malého (2014) z různých výkladů a definic konkurenceschopnosti státu plyne, že za konkurenceschopnost státu či ekonomiky můžeme považovat

- schopnost dané ekonomiky prosadit se na globálním trhu v konkurenci s ostatními ekonomikami,
- schopnost státu přitáhnout zahraniční investice,
- schopnost státu vytvořit podmínky pro příchod zahraničních, respektive nadnárodních firem do domácí ekonomiky,
- schopnost státu vytvořit podmínky pro udržení, respektive zabránění odchodu firem na domácímu trhu již působícím,
- ochotu a schopnost státu uplatňovat hospodářské politiky, příznivé pro fungování firem a zvyšování příznivé pro fungování firem a zvyšování technologické náročnosti jejich produkce

Nicméně nutno otevřeně přiznat, že ani toto, vcelku trefné, vymezení není dostatečné a vyčerpávající.

Ke stejnému závěru došla i Stodůlková (2011) když tvrdí, že ačkoliv konkurenceschopnost patří mezi široce používané termíny, nejedná se zdaleka o jednoznačný pojem. Právě naopak, s konkurenceschopností je spojena řada odlišných přístupů a nesjednocených definic, které se liší v důrazu kladeném na jednotlivé prvky. Z tohoto hlediska je důležité podívat se na následující definice konkurenceschopnosti:

- Konkurenceschopnost je způsobilost adaptovat se na měnící se tržní podmínky tak, že členové daného systému mají oproti nečlenům systému na trhu výhody (Slaný, 2006).
- Konkurenceschopnost je souhrn předpokladů pro dosahování dlouhodobě udržitelné růstové výkonnosti a udržitelného zvyšování ekonomické úrovně v podmínkách vnitřní a vnější rovnováhy (Kadeřábková, 2003)
- Konkurenceschopnost je schopnost země vytvářet, produkovat a distribuovat zboží a služby, které dokážou úspěšně konkurovat na mezinárodním trhu, přičemž se občané daného státu budou moci těšit z rostoucí a dlouhodobě udržitelné životní úrovně (Garelli, 2006).
- IMD World Competitiveness Yearbook (IMD, 2011) formuluje konkurenceschopnost jako proces, ve kterém státy a firmy používají své dostupné zdroje k dosažení prosperity nebo zisku.

Mezi nejvíce respektovaná celosvětová hodnocení konkurenceschopnosti zemí patří každým rokem editované World Competitiveness Scoreboard od International Institute for Management Development (IMD) a Global Competitiveness Index z dílny World Economic Forum (WEF). Velmi hodnotné materiály jsou vydávány jako World Competitiveness Yearbook (IMD) nebo jako Global Competitiveness Report (WEF).

Na základě dlouholetých zkušeností vypracoval Garelli (2015) návod, jaké kroky nutno podniknout k průběžnému zvyšování konkurenceschopnosti v budoucím období světového velkého konkurenčního klání:

Zlatá pravidla konkurenceschopnosti

- Vytvořte stabilní a předvídatelné právní a administrativní prostředí
- Zajistěte rychlost, transparentnost a odpovědnost ve státní správě
- Zavažte se udržet rozpočet, fiskální a dluhovou disciplínu
- Diverzifikujte ekonomiku podle jednotlivých oborů a podle geografického hlediska.
- Investujte do tradiční a pokročilé infrastruktury, logistiky a souvisejících činností
- Podporujte středně velké podniky s vlastní vyvinutou technologií a exportní orientací
- Vyrovnávejte agresivitu na mezinárodních trzích atraktivitou pro činnosti s přidanou hodnotou s cílem udržet přebytek běžného účtu
- Zachovejte průmyslovou základnu státu a označení "Made in ..."
- Zaměřte se na duální skladbu vzdělávacího systému (učňovské a vysokého školství), na podporu zaměstnanosti mladší generace a snížení nezaměstnanosti mladých lidí
- Podporujte vědu a kulturu podnikání
- Udržujte sociální smír a stoupající sociální mobilitu
- Navracejte hmotné výsledky úspěchu konkurenceschopnosti lidem (lepší silnice, nemocnice, školy, bydlení, atd.) jako symbol dosažené prosperity

2. Konkurenceschopnost EU

2.1. *Současný stav konkurence schopnosti EU*

Rozhodující ekonomiky Evropské unie ztrácejí na své konkurenceschopnosti, Zatímco krizové země Eurozóny se dlouhodobě potácejí uprostřed pole, tak dosavadní pilíře evropského hospodářství oslabují. Z analýz těchto ekonomik vyplývá, proč tomu tak je a co bude nutné pro změnu udělat. Německá ekonomika je z EU nejvýznamnější. Výrobky "Made in Germany", jsou stále s mimořádným zájmem poptávány po celém světě, slabé euro dává podnikům příležitost k upokojivým ziskům. Mladé kvalifikované pracovní síly z krizových zemí jižní Evropy, např. Řecka a Španělska, masově proudí do Německa. Spolková vláda je nadšena stoupajícími daňovými příjmy a tak bohatě již dnes zvyšuje výdaje jako své předvolební aktivity. Tím se však dosavadní pozitivní trend dostává do ohrožení. Německé hospodářství je sice velmi silné, nikoliv však nezranitelné. Nejlepším důkazem toho je, že v tak prestižním mezinárodním žebříčku konkurenceschopnosti ekonomik, Spolková republika Německo nepříjemně propadla. Ve srovnání s loňským rokem to bylo dokonce o čtyři místa, ze šestého na desáté místo. Předběhly ji dvě skandinávské země a před ní se dostaly i Kanada a Lucembursko.

2.2. *Nejvíce konkurenceschopné země celosvětově*

Tabulka 1. Top 10 nejvíce konkurenceschopných zemí – 2015

2015	Země	2014	Změna
1	USA	1	-
2	Hongkong (Čína)	4	+ 2
3	Singapur	3	-
4	Švýcarsko	2	- 2
5	Kanada	7	+ 2
6	Lucembursko	11	+ 5
7	Norsko	10	+ 3
8	Dánsko	9	+ 1
9	Švédsko	5	- 4
10	Německo	6	- 4

Zdroj: IMD 2015

- Nejkonkurenceschopnější světovou ekonomikou jsou Spojené státy americké. Jako zvláště atraktivní jsou oceňovány: dynamická ekonomika, dobrý přístup k finančním zdrojům, mimořádně silné zaměření na výzkum a vývoj a přátelské podnikatelské prostředí. Naopak nedostatky lze spatřit v oblasti školského vzdělávání.
- Druhé místo obsadil Hongkong (Čína). Oproti loňskému roku si tato čínská enkláva polepšila o dvě místa. Společnosti z celého světa oceňují v Hongkongu zejména hospodářskou legislativu, moderní praktiky řízení a podnikatelské prostředí, stejně jako technologickou

infrastrukturu. Velmi dobře si stojí Hongkong také v oblasti mezinárodních investic, fiskální politiky, podnikových financí a technologické infrastruktury.

- Mezi prvními třemi, stejně jako tomu bylo v loňském roce, je Singapur, často nazývaný asijským Švýcarskem. Tato asijská země má nesrovnatelné přednosti, zejména v oblasti jejího institucionálního prostředí, které je v celosvětovém měřítku zcela jednoznačně na prvním místě. Přední místa jí také patří, pokud se týká technologické infrastruktury a úrovně vzdělávacího systému.
- Čtvrté místo v letošním roce jde do Švýcarska. Společnosti z celého světa vysoce hodnotí především infrastrukturu. Švýcarsko má nejvyšší úroveň vzdělání a ochrany životního prostředí. Silná švýcarská ekonomika, pracovní zákonodárství a nízké kapitálové náklady jsou, v porovnání s ostatními zeměmi světa, téměř nepřekonatelné.
- Kanada vystoupala letos na páté místo. Tento velmi pěkný výsledek byl ovlivněn silnou politickou stabilitou a předvídatelností, vysokou úrovní vzdělání, hojností kvalifikované pracovní síly a účinným právním systémem. Velmi je ceněno též podnikatelské prostředí.
- V případě Lucemburska se jedná o „skokana roku“, povyskočilo z jedenáctého místa v roce 2014 až na letošní místo šesté. Tato nevelká evropská země má silné zázemí v oblasti politické stability, daňového systému, podnikatelského prostředí a vysoce kvalifikované pracovní síly.
- Norsko zaznamenalo nárůst o tři místa ve srovnání s loňským rokem, a tak končí na sedmém místě. Nejúspěšnější skandinávská země se může pochlubit především svými sociálními podmínkami. Dalšími faktory, jimiž Norsko skóruje, lze nalézt v efektivitě veřejné správy, transparentnosti a účinnosti právního systému.
- Dánsko se zlepšilo ve srovnání s předchozím rokem o jedno místo, z devátého na osmé místo. Přednostmi Dánska jsou moderní způsoby řízení, zdravotní péče, péče o životní prostředí a pracovní legislativa. Mezi výrazné úspěchy této země patří velká role právního státu. Důsledkem toho je výrazně omezené korupční prostředí.
- Švédsko spadlo oproti roku 2014 o čtyři místa, z páté pozice na místo deváté. Švédské království má své silné stránky zejména v kvalifikované pracovní síle, politické stabilitě, účinném právním systému a v zaměření na výzkum a vývoj. Celkový systém vzdělávání je vysoký a infrastruktura naprosto spolehlivá.
- Zatímco Německo bylo loni na šestém místě, tak letos na něho zbylo pouze místo desáté. Německo čeká v letošním roce celá řada úkolů, jako např. zvládnutí změn v oblastech energetiky, digitálních průmyslových technologií a v oblasti soukromých i veřejných investic. Jako základ mohou Německu sloužit vysoce kvalifikované pracovní síly a dosavadní politika stability a předvídatelnosti.

V kontrastu se značně optimistickým hodnocením USA vyznívá varování Schwarzmana (2015) před další finanční krizí. Zdůrazňuje, že zákony regulující finanční trhy, které USA přijaly po uplynulé hypoteční krizi, zřejmě způsobí nedostatek hotovosti, který postihne globální ekonomiku. Celkově vzato mohou tyto regulační změny nastartovat další finanční krizi a zpomalit růst ekonomiky USA. Odkázal přitom také na studii Deutsche Bank, podle které rapidně ubylo investic do akcií a dluhopisů. Například investice do podnikových dluhopisů klesly od roku 2001 až o 90 procent. Podobná varování jako Schwarzman už v květnu letošního roku přinesl i Nouriel Roubini (2015).

2.3 Postavení Evropské unie v Top 10 hodnocení konkurenceschopnosti

Tab. 2. Umístění zemí Evropské unie

2015	Země	2014	Změna
6	Lucembursko	11	- 5
7	Norsko	10	- 3
8	Dánsko	9	- 1
9	Švédsko	5	+4
10	Německo	6	+4
15	Holandsko	14	+1
16	Irsko	15	+1
19	Velká Británie	16	+3
20	Finsko	18	+2
23	Belgie	28	- 5
26	Rakousko	22	+4
28	Litva	34	- 6
29	Česká republika	33	- 4
31	Estonsko	30	+1
32	Francie	27	+5
33	Polsko	36	- 3
36	Portugalsko	43	- 7
37	Španělsko	39	- 2
38	Itálie	46	- 8
43	Lotyšsko	35	+8
46	Slovensko	45	+1
47	Rumunsko	47	-
48	Maďarsko	48	-
49	Slovinsko	55	- 6
50	Řecko	57	- 7
55	Bulharsko	56	- 1
58	Chorvatsko	59	- 1

Zdroj: IMD 2015

2.4 Konkurenceschopnost Německa a Francie

Vývoj v postavení Německa při hodnocení konkurence schopnosti 2015 se dal předpokládat, protože již před rokem existovaly oprávněné obavy, že by mohlo Německo vypadnout dokonce z první desítky. Důvodem k těmto vážným varováním byly např. výše minimální mzdy, předčasné odchody důchodů a rychle rostoucí náklady na energie. Na základě reálných odhadů se očekává, že v příštích 10-20 rok ceny energií v Německu budou čtyřikrát vyšší než v USA. Bez příslušných a okamžitých vládních zásahů by takovouto situaci neustál žádný stát. K uvedeným problémům se přidružuje též daňová politika, kde v hodnocení této oblasti je Německo hluboko v poli poražených.

Slabé stránky Německa

- Daně a sociální odvody - relativně vysoké příspěvky na sociální zabezpečení jsou značnou konkurenční nevýhodou pro Německo a společně se zdaněním firemních zisků jsou důvodem velmi nepříznivého umístění
- Ceny pohonných hmot – v mezinárodním srovnání, jsou ceny benzínu (PHM) - zejména kvůli vysokému zdanění - v Německu je velmi vysoké. Zmíněná nevýhoda

se jeví jako zvlášť nebezpečná při poměřování se Spojenými státy s přihlédnutím na připravovanou budoucí vzájemnou hospodářskou spolupráci.

- Flexibilita a přizpůsobivost – nepatří mezi silné stránky německého hospodářství. Německo je z pohledu hodnocení považováno za zemi poměrně rigidní, pro prosazování reforem nedostatečně připravenou.

Silné stránky Německa

- Výkonnost podniků - produktivita a výkonnost podniků je ve světovém měřítku na velmi vysokém niveau. Ruku v ruce s tím jde i počet a špičková kvalita malých a středních podniků, stejně tak jako produktivita jejich zaměstnanců. V oblasti dalšího vzdělávání pracovníků zaujímá Německo přední místo.
- Počet středoškolských studentů – vzdělávací systém je častou náplní kritických politických diskuzí v Německu. Nicméně současný počet středoškoláků je nepřekonatelný a v této kategorii se SRN umístila opět na předním místě.
- Export – Německo už sice není jedničkou mezi exportními státy, nicméně zůstává i nadále silně proexportně orientovanou zemí. Export tedy i nadále zůstává pilířem německé ekonomiky. To se týká především exportu zboží, služeb a zahraničních přímých investic.
- Diverzifikace – Německo má k dispozici široce diferenciováný hospodářský sektor, a to ať už se jedná Automotive, technologie nebo oblast služeb. V Německu sídlí celá řada široce rozvětvených odvětví. Všechny tyto aspekty zvyšují mohutnost hospodářství a jeho atraktivitu zejména tím, že v případě krize v některém z odvětví existují možnosti vybalancování vzniklých problémů.
- Bonita – je jednou z největších devíz Německa. Rating světových agentur S&P a Fitch jsou dlouhodobě na úrovni AAA.

Podle IMD nelze však v dané etapě ustrnout a Německo by se mělo soustředit urychleně na řešení následujících politicko-ekonomických problémů, neboť SRN, jako jeden z největších světových exportérů, si z hlediska celoevropského nesmí nechat tuto konkurenční výhodu uniknout:

- Za prvé, Německo musí dostat ceny energií pod kontrolu. Reforma energetické politiky je proto zásadní a nevyhnutelná
- Za druhé, politika spolkové vlády musí podporovat podniky tak, aby vzaly vážně digitální transformace a investovaly tak do budoucnosti
- Za třetí, občané, podniky a investoři by měli společně spolupracovat na obnově infrastruktury a vytvářet podmínky jejího dalšího růstu
- Za čtvrté Německo musí zajistit stabilizaci Evropské unie. Pouze tehdy, když budou země EU na tom ekonomicky dobře, pak může Německo spolehlivě prodávat své výrobky a služby a dlouhodobě prosperovat
- Za páté, Německo by mělo být maximálně silné, a to ještě předtím než dohoda TTIP vstoupí v platnost. Zde je nutno podotknout, že stále významná část populace je skeptická a oprávněně se ptá, zda pro Německo a pro Evropu bude vůbec transatlantická dohoda o volném obchodu se Spojenými státy přínosem.

Je nutno si uvědomit, že v dlouhodobém horizontu nejsou ovšem všechny tyto výhody dostatečné na udržování vysoké úrovně nejen vnitroněmecké, ale i evropské. Už vůbec pak to nebude stačit na pokračování jako vzoru pro ostatní členy EU jako příklad ke zvyšování konkurenceschopnosti a zavádění potřebných reforem u slabších členských zemí.

Platí to zejména tehdy, kdy kromě Lucemburska a částečně Německa, se ostatní země Eurozóny nemají vůbec čím chlubit. V hodnocení si pohoršily Holandsko a Finsko, které spolu s Belgií i když stále ještě patří do horní poloviny hodnocených států. Zejména to platí o potenciálních krizových zemích Eurozóny, které sice pozvolna nabírají dech, jako na příklad Itálie, Portugalsko nebo Španělsko, nicméně však jsou stále ještě před nimi země jako Chile nebo Kazachstán. I když si dosti významným způsobem vylepšilo svoje postavení konkurenceschopnosti Řecko, stále ještě zůstává za zeměmi, jako je Maďarsko, Rumunsko nebo Filipíny.

Tento stav je dlouhodobě znám, bolestivým ovšem je fakt, že evropské hospodářsky silné státy, které vytvářely jistotu stability, čím dále, tím více na svém postavení, a tedy i na jistotě, ztrácejí. Vedle Německa a Rakouska se zde jedná především o Francii. Je smutným faktem, že druhá nejsilnější evropská ekonomika v poslední době viditelně ztrácí dech.

Slabé stránky Francie

- Vysoké ceny – životní náklady ve Francii jsou nezvykle vysoké, a to jak v privátní, ale i v průmyslové oblasti. Jen zcela nepatrný počet podniků označuje daňový systém za vcelku přijatelný. S ohledem na neúměrně vysoké výrobní náklady se mohou firmy jen velmi těžce prosazovat na trhu jako konkurenceschopné.
- Vysoká nezaměstnanost – ale především téměř žádná naděje na zlepšení. V současné době je ve Francii 3,5 milionů nezaměstnaných a tento počet se bude, i přes mírný nárůst HDP,
- Zcela nepřiměřené danění – je jeden z největších problémů soudobého francouzského hospodářství. Daňový systém vážně ohrožuje konkurenceschopnost především francouzského průmyslu.
- Rostoucí nespokojenost – jak již výše uvedeno je cena práce ve Francii příliš vysoká

Jak již řečeno, je cena práce drahá. Sociální systém natolik nabobtnal, že Francouzi nejsou absolutně připraveni a ochotni k jakýmkoliv restrikcím, Ba naopak ve srovnání s jinými státy je Francie velmi málo flexibilní a adaptabilní, převažují velmi silné antiglobalizační tendence. Pracovní trh je velmi rigidní a daňové zatížení působí negativně jak na zaměstnance, tak na zaměstnavatele. Přičtou-li se k tomu dlouhodobé problémy jako je šedá ekonomika, korupce a nekompetentnost vlády prezidenta Hollanda, nelze se divit, že v zemi prudce sílí antikapitalistické nálady.

Silné stránky Francie

- Vysoký podíl zaměstnanosti žen - jediným světlým jevem francouzského pracovního trhu je vysoká kvóta zaměstnanosti žen. Díky poměrně dobrému systému péče o děti a flexibilnímu přístupu zaměstnavatelů k této problematice, dosahuje zaměstnanost žen ve Francii, ve srovnání se světem, poměrně předního postavení.

- Dobrá infrastruktura - systém zdravotní péče, vyspělá technická infrastruktura a vysoký stupeň zajištění energií jsou vítaným základem pro podnikání.

Francie nemá v současné době dobrou image v mezinárodním měřítku a musí začít na změně rychle a intenzivně pracovat. Je třeba se daleko více otevřít investorům a podnikatelům. V tomto směru nepomohou reklamní marketingové kampaně, budou rozhodovat konkrétní a hmatatelné činy. Především musí klesnout náklady na pracovní sílu a urychleně by měl být revidován celý daňový systém. Současná vláda však nedává dostatečnou záruku, že se tak skutečně stane, Pak hrozí reálné nebezpečí, že reformy budou nahrazeny politickým patem.

Závěr

Na základě dostupných zdrojů a získaných poznatků lze vyvodit, že pozice Evropské unie v hodnocení konkurenceschopnosti se bude jen velmi obtížně, pokud vůbec, vylepšovat. Důležitou roli v následujícím období budou hrát především geopolitické vlivy, jako jsou, klesající výkonnost nových trhů, zejména Číny, nestabilní a slabý kurz EUR, vývoj hospodářsko-politických vztahů EU a Spojených států k Rusku, značně obtížné řešení krize na Ukrajině, imigrační exploze do EU a v neposlední řadě perspektivní upořádání spolupráce EU s USA. Rovněž tak je třeba vzít v úvahu, že i když se podařilo dočasně vyřešit dluhovou situaci Řecka, tak v tomto směru do budoucna recidivu vyloučit zcela nelze.

Široce diskutovaná Smlouva o obchodu a investicích (TTIP) mezi Evropskou unií a Spojenými státy by podle publikovaných odhadů měla vynést EU během příštích 10 let údajně statisíce nových pracovních příležitostí a v souvislosti s tím, i navýšení HDP o 0,5%. Na druhou stranu sankce uvalené na Rusko mohou tyto vzletné plány silně zkorigovat. Podle rakouského Austrian Institute of Economic Research (WIFO 2015) by měla stát krize v souvislosti s vyhlášenými sankcemi Rusku Evropskou unií přibližně 100 miliard EUR a v rámci Unie může přijít o práci až dva miliony lidí, z toho nejvíce by mohlo být postiženo Německo, kde se odhaduje ztráta až 500 tisíc pracovních míst. Proti takto prognózované ztrátě EU je údajný přínos 50 miliard EUR z TTIP jen velmi malou náplastí.

Za těchto okolností a s přihlédnutím k výše uvedeným skutečnostem lze učinit závěr, že udržení současných pozic jednotlivých zemí EU v hodnocení konkurenceschopnosti v roce 2016 bude možné považovat za velký úspěch.

Zdroje

- [1] ARROW, K. J. 1991. Accounting for the Slowdown, in Kusters, M., ed., *Workers and Their Wages*. Washington, DC: American Enterprise Institute Press, pp. 107-45.
- [2] PLCHOVÁ, B. 2011. *Konkurenceschopnost v mezinárodním prostředí*, Acta Economica Pragensis, č. 19/2, ISSN 0572-3043
- [3] HOLMAN, R. 2010. *Makroekonomie: středně pokročilý kurz*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, xiv, 424 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-861-3.
- [4] ROUBINI, Nouriel, *Don't expect 'rate riot'*, dostupné na <http://www.cnbc.com/id/>
- [5] SCHWARZMAN, Stephen A., *How the Next Financial Crisis Will Happen*, dostupné na
- [6] http://ekonomika.idnes.cz/schwarzman-varoval-pred-novou-financni-krizi-fop-/eko-zahranicni.aspx?c=A150611_122205_eko-zahranicni_fih

- [7] <http://www.wsj.com/articles/how-the-next-financial-crisis-will-happen-1433891718>
- [8] GOYAL, S.K. 2007. An integrated inventory model for a single supplier-single customer problem. *International Journal of Production Research*, vol.15, issue 7, pp. 107-111.
- [9] GREEN, H. 1993. *Econometric Analysis*, 2nd Ed. New York: Macmillan.
- [10] KIM, K.L. and VERNER, D. 2010. A JIT lot-splitting model for supply chain management: Enhancing buyer-supplier linkage. *International Journal of Economics*, vol. 86, issue 4, pp. 1-10.
- [11] KLACEK, J. 1995. *The Demand-for-Money Function*. Institute of Economics of the Czech National Bank Prague Working Paper No. 41.
- [12] MECL, K. 2006. *New Member States of the EU: Current Trends in Regional Disparities*. ERSA conference paper N. 148 [online] [cit. 2010-03-27]. Available from Internet: <http://www-sre.wu-wien.ac.at/ersa/ersaconfs/ersa06/papers/148.pdf>.
- [13] TACHECÍ, K. 2011. Impacts of the Global Economic Crisis on the European Labor Market Performance: the Case of Visegrad Group Countries. Pp. 38-43 in *Recent Advances in Business Administration - 5th WSEAS International Conference on Business Administration (ICBA'11)*. Puerto Morelos: WSEAS Press.

Kontakt:

JUDr. Josef Novák

19448@mail.vsfs.cz,

Vysoká škola finanční a správní,

Estonská 500, 101 00 Praha 10 – Vršovice

Příspěvek byl podpořen z prostředků institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumné organizace Vysoké školy finanční a správní, z. Ú. v r. 2015.

The paper has supported by the Institutional support for long-term strategic development of the research organization University of Finance and Administration in 2015.

The Importance and Role of Strategic Succession Planning in Czech Family Businesses

Naděžda Petru, Dagmar Jakubíková

Abstract

Building lasting values, positive image, return on investment, employability of family members are a strong motivation for the family business. Therefore, it is necessary to pay due attention to the question of what will happen with a company after its father-founder, mother-founder leaves it. The aim is to map the situation in the management of the Czech family business succession strategies by a method of comparison of publicly available research results. Introductory part of the paper presents the current state of family business in the Czech Republic; strategy succession frameworks are defined on the basis of text compilation of foreign experts, family business life cycle is mentioned, including phases of generational replacement in management. It can be said that the theme of generational replacement and succession planning in family businesses is highly topical since the founding of the first family businesses took place about 25 years ago. Nearly 70% of Czech family businesses have no succession plans according to the Association of Small and Medium-Sized Enterprises. This could lead to the gradual extinction, loss of family traditions and know-how. Exploring the approaches to family business and offering possible solutions to the issue of succession strategy management is becoming a popular topic.

Keywords: family factory, family business, strategy, succession, life cycle, critical factors

JEL classification: L1

Introduction

Family factory in the Czech Republic is defined under § 700 NCC (the New Civil Code, in force since 1 January 2014) as **a factory where a married couple or at least one of the married couple with their relatives up to the third degree or persons in brother/sister-in-law relation to the married couple up to the second degree work together and which is owned by one of them.** A factory is under § 502 NCC defined as an organized set of assets that the entrepreneur has created and which is used to operate his business from his volition. Family factory adaptation was taken from the Italian Codice Civile and included in the new Civil Code due to the elimination of contractual obligations for persons who actually work for a family, or are otherwise involved in the operation. Since the family factory is used to make a family living, it is necessary for members involved in its operation to be entitled to (co-)decide on fundamental issues related to the family factory. For this reason, the law establishes a rule according to which the consent of the majority of family members involved in the operation of a family factory is needed for the adoption of major decisions concerning the operation of such a factory. Similarly to family members being entitled to a share of the profits, they have also the right to a subsequent settlement of their share with its additions in the event of termination of their membership in a family factory or statutory pre-emption right in case of sale. The usability of this new legal institute in practice, including relevant case law, is not yet possible to evaluate sufficiently qualitatively or quantitatively. (Kyselová, 2013)

Although this legal wording is in force since 2014, the family business in the Czech Republic has a long tradition, companies founded before and evolving during the First Republic (1918–1938) are known worldwide. For example, Beneš – Mráz – Beta Minor airplane manufacturers, First-Republic Olomouc printer B. Knechtl and co., Moser glassworks, Laurin and Klement car factory, Petrof pianos, Baťa shoes, etc.) During socialism, they had to face a considerable political influence and could not carry out their activities; they were not left in the hands of their original owners and were mostly nationalized.

The development of a family business in the Czech Republic came after the so-called Velvet revolution (17/11/1989). The family businesses currently make about 40% of domestic GDP

and their share and importance of the market is increasing (Rosenbaum, Šimánek, 2015). Family businesses are unique, especially in their great effort and enthusiasm put into their business. Family business is also associated with specific people and specific names. It greatly strengthens the ethics in this type of business because managers and owners of these companies naturally care about their companies' reputation – it concerns their good name and the name of their family as well. Smaller family businesses tend to be very modest, desiring neither great publicity nor praise, honouring diligence and discipline.

World statistics show that the average life of a family business is 24 years (Hesková, Vojtko, 2008). Today, in 2015, the topic of strategic succession planning is very current. After about 25 years since the founding of the company by fathers-founders or mothers-founders, the process of replacing the first generation family businessman begins. While it is common to hire professional managers from larger corporations over the years for company founders abroad, an effort to keep the business in family hands can be seen in the Czech Republic. The situation in these companies is commented on by e.g. David Krajiček⁴⁵ as follows: *the Czech fathers-founders have often devoted most of their lives to the development of their companies. To the detriment of the time that could be given to their children and other activities. They are still connected with companies by an extremely solid bond and the businesses depend on them. They cannot often imagine their 'life after business' – not knowing what to do if they let out the reins. This is understandable, the company fills almost one hundred per cent of their time; they are particular about the fact that they know all the operation details, that they are familiar with all the employees and know about everything that is happening in the company. They subconsciously know that they should hand over the company, but the succession is postponed. This Peter Pan Syndrome (term expresses the feeling of eternal youth, and that all people are mortal, but not me) expresses the dependency on operation and inability to look ahead strategically. The founders consider recognition of thinking about who will lead the company after them as weakness (Krajiček, 2015).*

The issue covers not only the motives of father-founder or mother-founder of the succession strategy (non-)management, it also includes the question of choosing a successor and his abilities. Succession strategy management thus becomes a part of many sub-processes – conflict prevention and solving, rules concerning the communication between a business and a family, processes leading to a definition of family values, business philosophy, division of responsibilities and rights, financing, maintaining personal and family wealth, etc. Successful succession strategy courses are not mapped in the Czech Republic. A pattern or a unified strategy on how to proceed cannot be deduced or scientifically supported. Companies having the question of succession resolved represent highly individual stories (e.g. blending of generations in the management of ELEKTRA PV, s.r.o. České Budějovice; KAMA, s.r.o. Prague; VAVI, s.r.o. Vimperk; etc.) that can be used as case studies within teaching or round table discussions or scientific conferences.

⁴⁵ Within a campaign of the forthcoming Family Business Forum conference, an interview with D. Krajiček on family businesses was published in E15 daily newspaper. D. Krajiček is finishing his degree program at FFI – Family Firm Institute in Boston to obtain the Certificate in Family Business Advising (CFBA). He co-owns a family business involved in the production and distribution of consumer products, he has founded the company of Krajiček & Associates; he specializes in HR consulting for privately owned businesses.

1 Strategic Succession Planning

Strategic management is a dynamic process of development plan creation and implementation. It includes activities aimed at maintaining a long-term coherence between company's mission, its long-term objectives and available resources (Jakubíková, 2013). In addition to fixed assets, company know-how, financial resources, the available resources include also human resources – in case of family business a father-founder, mother-founder and a potential successor from their family. The process of handing over a business in any form is clearly very risky. Accepted ratio of 30/13/3 usually works in the world. Approximately 30 per cent of family businesses lives to the second generation, about 13 per cent to the third generation, about 3 per cent to the fourth (Mojka, Polona, Rebernik, 2009). It is possible to name several factors explaining this situation. Family grows with each generation. The first generation has e.g. five direct family members involved in the management or activities of the company, there are 20 in the second generation, 50 in the third, etc. and not all of them work in the family business, not all are involved in its management, not all have decision-making skills or financial share influencing decisions about the future of the company. Their interests are crashed, the original legacy and focus is milled. Mantra that the company in the second generation survives in about 13 per cent of cases does not necessarily mean that the family is unsuccessful. Selling the company does not mean its failure. The second generation will enter into another sector, funds from the sale of the original company will be used to invest and develop the company in different business fields – it cannot be regarded as unsuccessful because of that. Another factor is the situation in the sector the family business operates in, the economic situation of a given country, customers' real needs, requirements and expectations, the family business ability to respond with appropriate innovations, technological progress and sustainable competitive advantage for several generations. A separate chapter can be created by the position of a starting generation, which is not easy.

Specifics of handing over a business within the family are described by Mitchell Kaneff (2011). He concluded that the starting generation must either love the business, or does not even need to try leading it. Cadieux, Lorrain, Hugron (2002) defined the succession as a dynamic process in which the roles and responsibilities of the two main groups of stakeholders (the predecessor and successor) develop interdependently and whose ultimate goal is to transfer the management and ownership of the company to the next generation. Succession is not a single event, it consists of a long process that should be smooth, natural, and thought-out in particular (Hnátek, 2012). As an academic topic, the strategic succession planning started to be examined in detail in 1960 and was defined as the transfer of management from one family member to another. Carol (2004) defines the strategic succession planning as a systematic process which uses specific strategies to ensure that the organization is ready to fill any vacancy with the right people, with the right skills, knowledge, attitudes and behaviours necessary for senior management at the right time (Zahranil, Nikmaram, Meisam, 2014).

Strategic succession solution in family businesses raises positive expectations and may contribute to the dynamism of business development. On the other hand, like every change, it increases uncertainty in employees because they get new superiors with different styles of management and different priorities. The new superior will probably try to adapt company's organization and management, some of the business processes and company culture to his own ideas. Partners and employees should therefore be timely informed about all significant what is intended to be changed or introduced (Frey, 2007). The process of 'taking the helm' includes the entire business. Implementation of succession must not become merely a matter of senior management and board of directors. There are three essential requirements: market demands for changes in the company, wishes and demands of the handing-over entrepreneur, expectations and requirements of the successor. A key role is a creation of an informed strategy for further development of the family business. Successor planning process can be divided into three time dimensions:

- *Legislative level* is started to be worked on about 10 years before handing over the company's management to a successor. Values shared by the transferring entrepreneur and successor are clarified.
- *Strategic level* is focused on forming the strategic position of the family business, the management and legal issues. It is a time horizon of 3 to 5 years. The business strategy is to have validity beyond the date of handover of power by 2 to 3 years. This should provide a clear direction to the company at the time of power transfer and ensure confidence in the expectations for all interested parties (customers, suppliers, employees). This can succeed only if the strategy at this stage is communicated well and used by all parties.
- *Operational level*, with a time horizon of several months to a year, includes the actual process of handing over the helm of the company to the successor. At this level, it is desirable that the transferring entrepreneur participates in this process within pre-agreed conditions. This is a good solution for both the family business and the successor (Sedláčková, 2009).

It can be assumed that the strategic succession planning will enable the identification of requirements for performing senior managerial work, will establish expected standards of knowledge and skills. It will identify talented successors, choosing the successors and installing them to their posts. The most important advantage is that it facilitates effective human resources planning, developing their knowledge and skills in a particular time, with the plan of allocation of specific resources and specific responsibilities.

1.1 Life Cycle of Family Businesses

In this context, it is necessary to mention the issue of family business development phases in response to the question of how to successfully convert the social, cultural, human and economic capital from generation to generation. Family business and businessmen life cycle concept has been dealt with by many researchers. They agree on the description of the establishment phase (existence, survival), growth, maturity, turnover, decline, with a conflict of interest, fragmentation of capital, need to address the issue of generational replacement, increasing employees' qualification, introducing innovations, etc. may take place in all phases.

- The first phase – establishment, existence – known as the founding (Quinn, Cameron, 1983) or birth phase, is the beginning of organizational development. Emphasis is placed on viability, high commitment of the founder, finding enough customers, marketing and financial support. Decision-making, ownership and power is in the hands of father-founder or a narrow family circle, the organizational structure is relatively simple. Information processing is informal.
- The second phase – growth – structure formalization, division of responsibilities. The primary objective is to generate sufficient revenues, continue operations, finance growth and competitive advantage (Churchill, Lewis, 1983). Employees recruited either from family or professionals with no relation to the family are hired to the original managers in senior management; the result can be a struggle for power. The conflict is seriously accepted by the original employees who are loyal to the founder, regardless of any need for change. Information processing becomes more sophisticated, in accordance with the need for greater formalization.
- The third phase – maturity, success – formalization and control through bureaucracy can become the standard, job and process descriptions and hierarchical reporting relationships are

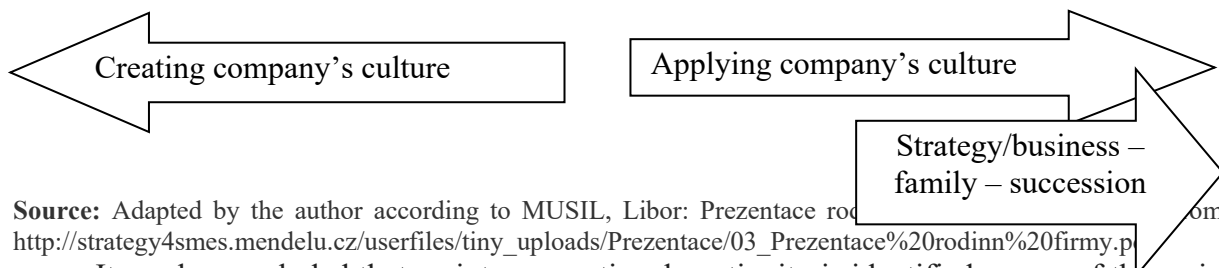
very formal limiting the company's ability to respond to changing environments. The business begins to stagnate, the results are gradually deteriorating. In this phase, Rosenbauer (1994) expected generation change, knowledge transfer, recovery of operations in the form of innovations; it is possible to change the legal form, starting the rebirth of the company.

- The fourth phase – renewal – the company is eager to return to a ‘leaner time’ (Miller, Friesen, 1984) which facilitates the cooperation and teamwork to support innovation and creativity. The organization still seeks to grow and be revived e.g. in the form of a business in a new industry with new technologies or expansion into new markets.
- The fifth phase – decrease – family members are more concerned with personal goals than organizational goals; there is a loss of market share, lower profits, the viability of the organization is undermined, leading to liquidation or sale (Lessner, Parnell, 2006).

The strategy of the 2014 Family Business competition winner, Likos International⁴⁶ was presented by the Chairman of the Board of Directors, Ing. Libor Musil, at the conference on How to Develop a Strategy in Small, Medium and Family Businesses, which was held in Brno at the Mendel University on 29 January 2015, as follows:

Figure 1: Likos International Family Business Strategy

1990–1995	1995–2000	2000–2010	2010–2020
Product development	Financial stabilization	Growth	Innovation, research, development
Day-to-day	Month-to-month	Year-long plan	Plan for 2–3 years
CHAOS	SURVIVING	GAINING POSITION	DEVELOPMENT



Source: Adapted by the author according to MUSIL, Libor: Prezentace rodinné firmy, 2015, http://strategy4smes.mendelu.cz/userfiles/tiny_uploads/Prezentace/03_Prezentace%20rodinn%20firmy.ppt

It can be concluded that an intergenerational continuity is identified as one of the main problems of maintaining and developing the family business; it is a critical point in the life cycle of any family business. Handing over the family business into the hands of the second or third generation should be seen as a process rather than an event of ownership and control transfer over the management to the family successor. Succession strategy should be understood as a multi-step process that begins even before a potential successor enters into a family business management and is characterized by the growing involvement of the successor to the company's activities during his and its life cycle (Mojca, 2014).

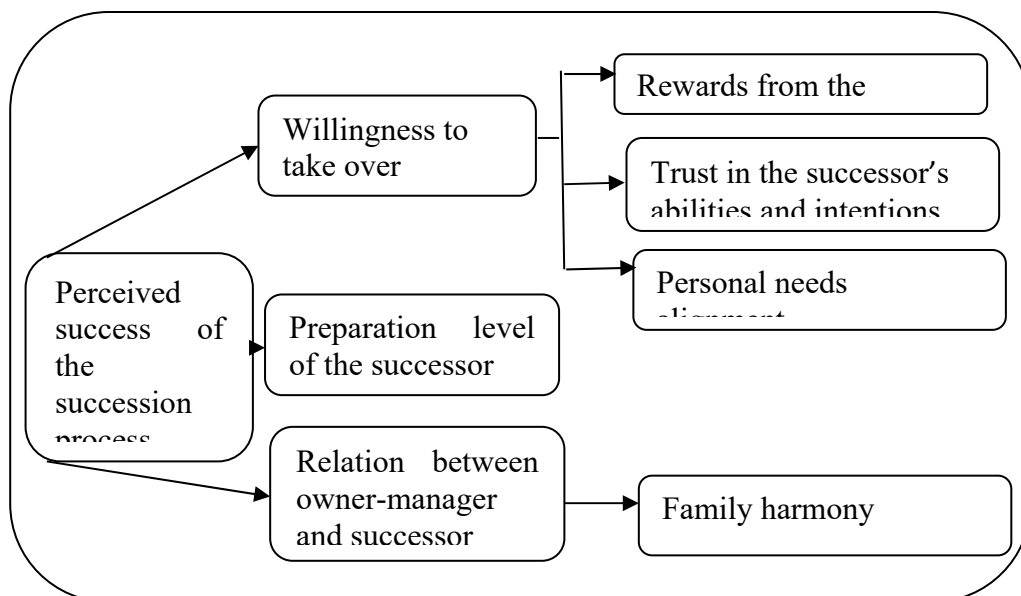
⁴⁶ The company is a family business with a precise structure and proper functioning of all joint-stock company bodies. Company is governed by a five-member Board of Directors made up of family members, experienced professionals who are fully available for daily business needs. The Board of Directors confirms the most important company decisions, creates a company system of functioning and carries out daily control of all teams in collaboration with people from the first generation. The Board is supported by a financial accounting department with an internal bank, personnel department, IT manager and company technical director's team. The results of the work of the Board are subject to periodic inspections by the Supervisory Board. Members of this Board are external specialists in law, economics and management.

1.2 Critical Factors Affecting the Implementation of Succession Strategy

According to several authors and consultants, one of the main reasons for the high failure rate in the business handing over from one generation to another is their inability to manage complex and highly emotional process of handing over ownership and strategic succession planning management. Handler (1989) conducted a systematic, comprehensive study of the extent of impacts associated with the processes of succession. Important factors are the successor's willingness to take over the company, the level of successor's preparation, the relationship between the owner-manager and successor. Other factors can include the motivation and expected return for a successor, the confidence of father-founder, mother-founder in the successor's capabilities and intentions, family harmony, culture in a given region, the difference in perception of the succession process differing between the various generations of family members (Venter, Boshoff, Maas, 2005). Theoretical model of factors associated with the successor strategy is shown in Fig. 2.

The process of family knowledge, commercial and technological know-how transfer can be considered an essential factor that distinguishes the family business from the competition. Successor must capture both explicit and implicit knowledge in the training process, which will ensure his or her future performance in a top manager post (Cabrera-Suarez et al., 2001). The critical factor may be a difference in the approach to risk – younger generation is focused on the use of new technologies, new ways of communication, business in trendy sectors, the older generation tends to be more conservative, does not want to jeopardize the status quo. Disagreements may arise in the approach to financial management. The younger generation wants to use foreign sources, some family members can take advantage of resources e.g. from the EU, other family members want to maintain a high standard of living and are not willing to risk losing their savings. Even a situation where no family members of the successor generation are available or there is a perception that they are not sufficiently qualified can be considered a risk factor. Then, the owner must decide whether to sell the company or employ external managers and he will oversee the company activities himself through supervisory bodies.

Figure 2: Theoretical Model of Successor-Related Factors that Influence Successful Succession



Source: Adapted by the author according to Venter, E., Boshoff, C., Maas, G. The Influence of Successor-Related Factors on the Succession Process in Small and Medium-Sized Family Businesses. *Family Business Review*. Volume 18, Issue 4, 3. December 2005. ISSN: 1741-6248, p. 285

Another critical situation can arise when the younger generation takes over the family business and the older generations address the issue of how it actually should behave. In order to have the family business working properly, terms of its management must be given in writing and in a clear manner. These are the competences, responsibilities and mutual functioning. From the owners, shareholders to each manager. The leaving owner's position must be clearly specified. The worst variant is when the leaving owner hands his company to a successor, yet he constantly intervenes in the management and functioning of the business various parts on an ongoing basis, if possible non-conceptually (Lambert, 2015).

A relatively common scenario in the Czech Republic is the situation where parent's view is as follows: 'I have built a company, I know all processes and their importance well, I can manage the company. Although my son is apt and efficient in business, he lacks my view, experience and commitment to the company. He is reckless.' In contrast, his son's view may be as follows: 'The company needs a vision for future development, expansion abroad, its own production. My father does not believe in me too much and he fears a big "revolution".' Moreover, there is the offspring's certainty that his father hands the company over to him because, 'one way or another, he does not have anyone else to give it to.' The father's view is marked by distrust in his son who is still perceived as a child and he does not receive enough individual opportunities. The son's view is unconsciously loaded with a future security and he does not try so hard, even though he can feel the distrust. The father thinks he is a versatile manager who has had to do everything from trade to production according to his experience. Now, there is his son who has business skills, thinks more and can make contacts. However, he is less useful as the one who 'pushes' the company operation. As a result of family relationships, the company's development finds itself deadlocked. Without reasonably resolving the father-and-son relationship, they cannot move on in the decision of who will manage the company in the near future. Springboard forward is the essential steps for implementing the succession strategy which the pair must venture to do (Kudrnová, Sýkora, 2015).

To conclude this section, it can be stated that the issue of making the succession strategy in family business comprises two main areas. These are:

- transfer of assets within a family, maintaining its values and protection, planning individual steps towards business and simultaneously towards the family as such;
- addressing the transfer of managerial competences within the family businesses – whether in the direction of a family member or towards an external manager.

'The founder's retirement from the active management of the company and its takeover by the next generation is a complicated and risky process. To be a success, it is necessary that both generations handle the entire amount of challenging and ongoing changes affecting both the company and its operation as well as many personal affairs of its actors,' said Matti Koiranen, the professor emeritus at the University of Jyväskylä, Finland; one of the leading experts in the management of family businesses, on the intergenerational takeover. 'An essential basis is an open communication, respect and trust between the two generations,' he added (Hanzelková, 2015).

2. Comparison of the Publicly Available Survey Results

PwC implemented the seventh global study on family business called the Family Business Survey in 2014. The survey included 2,484 semi-structured telephone and online interviews with key people having decision-making authority in family businesses in more than 40 countries worldwide from 29 April 2014 to 29 August, 2014. The results in relation to the succession strategy can be presented e.g. in Table 1. For the purposes of this survey, the 'family business' is defined as a business where

- majority is held by a family member (or his/her spouse, parent, children or direct heirs of the child);

- at least one representative of the family participates in the management or administration of the business;
- in case of listed companies, the family owns 25% of the voting rights through the capital and there is at least one family member – representative of the Board.

Table 1: Approach to Succession Strategy Planning and Conflict Resolution in Selected Countries according to the PwC Study

Country	Approach to Succession Strategy Planning	Approach to Conflict Resolution
Austria	58% of Austrian family businesses plan to pass management to the next generation, but only 22% of them have a documented succession plan.	94% of Austrian family business have at least one process how to deal with a conflict.
Germany	Less than 50% schedule for the transfer of ownership and management to the next generation, 25% will employ non-family management.	95% of family businesses in Germany have introduced a procedure for solving problems and conflicts in family businesses.
Sweden	9% of Swedish family businesses have a documented succession plan for all managerial roles. 30% have a succession plan at least for some of the managerial roles. 38% of Swedish family businesses plan to hand their company over to a professional management, 28% plan to transfer to the next generation.	85% of Swedish family businesses have at least one management/conflict resolution mechanism. The most common procedures are the shareholders agreement, family councils and death arrangements.
Russia	Compared to 2012, another Russian family businesses plan to hand over the ownership and management to the next generation (26%, versus 10%). Many Russian businessmen are still prepared to sell their business, thus they do not address the succession strategy (50% in 2014 as compared to 57% in 2012).	45% of Russian private and family businesses have at least one conflict-addressing mechanism.
United Kingdom	Many family businesses are trying to become the owners, not managers; 22% of companies plan to transfer the ownership, but their company will be managed by professional managers.	82% of UK businesses have at least one mechanism for resolving family conflict.
Czech Republic	20% of the surveyed companies are currently dealing with an ownership structure change, 12% wants to deal with it in the next two years and another 12% are prepared for the change prospectively within the period of more than two years.	

Source: Adapted by the author according to the report of PwC Global Family Business Survey. 2014. Available from <http://www.pwc.com/gx/en/pwc-family-business-survey/assets/family-business-survey-2014.pdf>

A key finding is the overall conclusion – 32% of family businesses try to pass the ownership to the next generation, 25% of the companies discuss and document a succession plan. The majority (83%) of family businesses has at least one mechanism for resolving conflicts (e.g. family reunion, family gathering, family council, general meeting of shareholders, etc.).

The Association of Small and Medium-Sized Enterprises of the Czech Republic addresses the issue of family businesses in a separate project called Family Business. It presented the results of 26th Research: *Situation of Family Businesses*⁴⁷ and 32th Research: *Situation of Family Businesses*⁴⁸. The question of succession can be summarized in the following findings:

- Half of the businesses' representatives stated that their children work in their company. A third of them were 18–21 years old when they started in the companies (most of them grew up in the company and their childhood is associated with the company).
- The importance of family members' experience in other companies is attributed by 68% of respondents.
- One fifth of the businesses receive offers by consultancies regarding consultations on the handover of the company in the family or its sale.
- 58% of respondents would be willing to sell the company outside the family in case of favourable terms.⁴⁹
- 61% of respondents consider transferring the company management to a specialist outside their family.
- 9 out of 10 company representatives agree with the statement that the company is required to be passed during one's life. Conversely, the company transfer using a will is not a good option according to the majority of respondents.
- Of the 64% who have set a goal to pass the company to a family member, only 35% have already begun the process.

That the question of succession strategy solution is topical in the Czech Republic is confirmed by a headhunter Jan Bubeník of Bubenik Partners (provision of services dedicated to filling top managerial posts). Contracts on the search for a new manager for a Czech family business are becoming, according to him, more frequent and more significant.

Conclusion

The results of the mentioned studies show that the transfer of a family business management to a successor is a serious and sensitive issue and its solution is underestimated in practice. Implementation of succession strategy represents a project that the Czech businessmen have usually no experience with. Moreover, it is a project with several dimensions (motivation, financial, fiscal, legal, procedural, human resources management, management, emotional, strategic, etc.), therefore it represent a complex and demanding managerial goal. It is understandable that if the father-founder has been building a company during his entire active

⁴⁷ Method of data collection – CATI (Computer-Assisted Telephone Interviewing). Target group – head representatives of family businesses up to 250 employees. The sample size – 100 respondents. The term of data collection – May 2014. Research tool – a standardized questionnaire with a length of 12 minutes.

⁴⁸ Method of data collection – CATI (Computer-Assisted Telephone Interviewing). Target group – head representatives of family businesses up to 250 employees. The sample size – 505 respondents. The term of data collection – April 2015. Research tool – a standardized questionnaire with a length of 12 minutes.

⁴⁹ This finding can be considered as interesting information which means that owners stop having close relations to their businesses and rationally recognize that they are ready to sell in case of receiving an interesting offer.

life with its successes or failures affecting the operation of a family, he desires to pass his 'work' to the next generation that could give this business momentum and be further developing it, or he seeks to sell the company at a profit.

Carefully crafted succession strategy – whether it will be a succession, sale, merger, a division of the company, or transfer of funds into a trust fund – accompanied by a development plan and career plan of stakeholders should bring the family business many benefits. Not only financially but also in terms of emotions; it should develop loyalty in family members, existing employees, customers and suppliers.

It can be concluded that the issue of succession strategy management in the Czech Republic is given insufficient attention to by family businesses and the academia. The growth of the family business is not only a demonstration of entrepreneurs' skills, but also a clear indication of an environmental stability. Therefore, family businesses can be considered a nucleus of the Czech economy with great potential for the future. In this context, the issue of family business is mainly focused on by consulting and law companies (KPMG, Krajiček & Associates, Havel, Holásek & Partners law firm, etc.). It is being addressed by banks as well (UniCredit Bank launched a campaign called 'We are in this with you' in September 2014, focusing on SMEs with a turnover of CZK 50 to 250 million managed primarily by their owners or other family members. J & T Banka has a separate Family Office, focusing on conservation and distribution of family property acquired by doing business. Egua Bank does not offer specialized products, but announces the Egua Bank Family Business of the Year competition. I hope that the given knowledge will help to open up a discussion of the professional and general public, to create suggestions for further research. I believe that the monitoring and investigation of the succession process through case studies can be one of the appropriate research methods.

Tomáš Baťa said about his son in connection with the transfer of the company: *'I have thousands of sons, even though only one bears my name. And the best of them gets my violin.'*
(Baťa. Sinclairová, 1991).

References

- [1] BAŤA, Tomáš, J. a Soňa SINCLAIROVÁ. 1991. *Baťa, švec pro celý svět*, Praha: Melantrich,. ISBN 80-7023-106-8.
- [2] CADIEUX Louise, Jean LORRAIN and Pierre HUGRON. 2002. *Succession in Women-Owned Family Business: A case Study*. Family Business Review, Family Firm Institute, Volume XV, no. 1,
- [3] CABRERA Suárez, K., De Saá PÉREZ,P. a Almeida D. GARCÍA. 2001. *The succession proces from a resource and knowledge based view of the family firm*. Family Business Review, Volume 14, Issue 1.
- [4] FREY, Urs. 2007. *Die Nachfolge ganzheitlich planen : Die Übergabe eines Familienunternehmens ist ein anspruchsvolles Vorhaben. Das Gelingen ist nicht nur für die Betroffenen, sondern auch für die Volkswirtschaft von Bedeutung*. In: New management. Nr. 1-2.

- [5] JAKUBÍKOVÁ, Dagmar. 2013. *Strategický marketing. Strategie a trendy – 2., rozšířené vydání*. Praha: Grada Publishing, a.s., ISBN 978-80-247-4670-8.
- [6] HANZELKOVÁ, Alena 2014. *International comparative research report*. <http://strategy4smes.mendelu.cz/en/news-detail/international-comparative-research-report>
- [7] HESKOVÁ, Marie a Viktor VOJTKO. 2008. *Rodinné firmy zdroj regionálního rozvoje*. Zeleneč: Profess Consulting s.r.o. ISBN 978-80-7259-062-9.
- [8] [HNÁTEK, Milan. 2013. Succession Problems in Family-Owned Businesses: An Example from the Czech Republic](#). London: The Academy of Business and Retail Management .Vol. 3 Number 3
- [9] CHURCHILL, Neil C. and LEWIS Virginia L.1983. *The five stages of small business growth*. Harvard Business . 2011. *Taking Over: Insider Tips from a Third-Generation CEO*. New York: Ten Eagles Press. ISBN 978-09-8284-546-2.
- [10] Parlament České republiky. *Občanský zákoník - č. 89/2012 Sb. ze dne 03. 02. 2012, účinnost 01. 01. 2014*. Praha.
- [11] KRAJÍČEK, David. 2015. *České rodinné firmy chtějí předat byznys další generaci, ale nejsou moc aktivní*. <http://euro.e15.cz/archiv/david-krajicek-ceske-rodinne-firmy-chteji-predat-byznys-dalsi-generaci-ale-nejsou-moc-aktivni-1179235>
- [12] KYSELOVÁ, Tereza. 2013. *Rodinný závod – další z novinek v novém občanském zákoníku*. <http://www.epravo.cz/top/clanky/rodinny-zavod-dalsi-z-novinek-v-novem-obcanskem-zakoniku-88352.html>. ISSN 1213-189X.
- [13] KUDRNOVÁ, Veronika a Stanislav SÝKORA. 2015. *Nástupnictví je komplikovaný proces. Jak se vypořádat s generační rošádou?* <http://byznys.ihned.cz/c1-64553760-nastupnictvi-je-komplikovany-proces-jak-se-vyporadat-s-generacni-rosadou>
- [14] LANBERT, František. 2015. *4 zásadní otázky k tématu Nástupnictví v rodinných firmách*. <http://www.lcg360.cz/nastupnictvi-v-rodinnych-firmach/>
- [15] LESTER, David L. a John PARNELL. 2006. *The Complete Life Cycle of a Family Business*. Journal of Applied Management and Entrepreneurship. Vol.11.Nomer 3.
- [16] MILLER Danny a Peter H. FRIESEN. 1984. *A longitudinal study of the corporate life cycle*. Management Science. Vol 3. No 10.
- [17] MOJCA, Duch. 2014. *Family business succession as knowledge creation proces*. Kybernetes. Vol. 43 No. 5, ISBN 0368-492X
- [18] MOJCA Duh, POLONA Tominc and Miroslav REBERNIK. 2009. *Growth ambitions and succession solutions in family businesses*. Journal of Small Business and Enterprise Development. Vol. 16 No. 2.
- [19] PwC. 2014. *Global Family Business Survey*. <http://www.pwc.com/gx/en/pwc-family-business-survey/assets/family-business-survey-2014.pdf>
- [20] QUINN, Robert E. a Cameron, KIM. 1983. *Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: Some preliminary evidence*. Management Science, <http://dx.doi.org/10.1287/mnsc.29.1.33>
- [21] ROSENBAUM Marek a Petr ŠIMÁNEK. 2015. *Rodinné firmy dvacet pět let po revoluci, jak dál?* <http://www.rsmfamilyoffice.eu/blog/rodinne-firmy-dvacet-pet-let-po-revoluci-jak-dal/>
- [22] SEDLÁČKOVÁ, Andrea. 2009. *Vliv rodinných vztahů mezi zaměstnavatelem a zaměstnanci na chod a rozvoj malé rodinné firmy*. Bakalářská práce. Brno: Masarykova univerzita. Fakulta sociálních studií.
- [23] VENTER, E., BOSHOFF, C., MAAS, G. 2005. *The Influence of Successor-Related Factors on the Succession Process in Small and Medium-Sized Family Businesses*. Family Business Review. Volume 18, Issue 4, 3.

- [24] ZAHRANI Ahmadi Maryam, Sahar NIKMARAM a Latifi MEISAM. 2014. *Impact of Family Business Characteristics on Succession Planning: A Case Study in Tehran Industrial Towns*.
Iranian Journal of Management Studies (IJMS), Vol. 7, No. 2.

Contact:

Ing. Naděžda Petřů, petru.nada@seznam.cz
University of West Bohemia in Pilsen, Faculty of Economics, Department of Marketing,
Trade and Services. Husova 11, 306 14 Pilsen

Doc.Ing. Dagmar Jakubíková, Ph.D., dagmar.jakubikova@seznam.cz
University of West Bohemia in Pilsen, Faculty of Economics, Department of Marketing,
Trade and Services. Husova 11, 306 14 Pilsen

VYUŽITÍ INTERNETU A NOVÝCH MÉDIÍ V MARKETINGU VYSOKÉ ŠKOLY

THE USE OF THE INTERNET AND NEW MEDIA IN UNIVERSITY MARKETING

Naděžda Petřů, Milan Kašík

Abstract

The aim of this paper is to find trends in the use of Internet and new media for marketing purposes, assess their potential effectiveness in relation to a selected segment of applicants for full-time study at university. Introduces its modern trendy methods – mobile, behavioural, omnichannel marketing. It is focused on the importance of social media in relation to communication with prospective students, especially via Facebook social networking site. The article is prepared by a comparison of technical texts, evaluation of questionnaire survey results, deduction and synthesis of theoretical and practical knowledge of the authors. The questionnaire survey results showed that the potential prospective students seek information particularly on the Internet. Students are very active Internet users and spend a substantial part of a day using it – 30% of respondents more than 7 hours per day, 36% of respondents 5–6 hours per day, 25% of respondents 3–4 hours a day. The most widespread social network among students is Facebook, being used by 99% of students. The conclusion appeals to the need of adapting university communication to the mentality and customs of prospective students, it recommends to use infographics, a fun and playful form of communication. t

Keywords: Internetový marketing, sociální média, Facebook, mobilní marketing, omnichannel marketing.

JEL classification: M3

Úvod

Internet je moderní komunikační technologie, poslední po technologii písma (**tisk**), technologii přenosu zvuku (**rozhlas**) a technologii přenosu obrazu (**televize**). Tato technologie umožnila vznik nových komunikačních prostředků, např. iPadů, smart telefonů, tabletů ad., které je možno v dnešní době pokládat za nedílnou součást běžného života. Z hlediska mediální teorie se pro tyto prostředky vžil (jako pro nový medias) zatím název NOVÁ MÉDIA. Jejich hlavním vkladem do teorie a praxe médií a potažmo do marketingu, o kterém bude řeč, je **schopnost přímé interakce s cílovými skupinami a multimedialita**.

Prostřednictvím technologie internetu mohou uživatelé využívat mnoho služeb. Mezi ty základní patří www, e-mail, instant messaging, VoIP – telefonování pomocí internetu, FTP – přenos souborů, DNS – domény, sdílení souborů, připojení ke vzdálenému počítači, služební protokoly, on-line hry atd. (Burian, 2014). Je prostředkem nejen pro zábavu a komunikaci, ale také důležitým nástrojem pro práci a propagaci v podstatě čehokoli. V posledních letech dochází k výraznému rozvoji informačních a telekomunikačních technologií, což napomáhá uživatelům internetu připojit se k síti kdykoli a kdekoli. Internet se postupem času vyvíjel od čistě vědeckých účelů, až po dnešní dobu, kde je používán hlavně ke komerčním účelům. (Blažková, 2005) S tímto trendem roste také zájem uživatelů o nové technologie, nové aplikace, mobilní marketing. Uživatel internetu má větší kontrolu nad průběhem komunikačního procesu, zaujímá aktivní postoj - snadno vyhledává, vybírá a vyhodnocuje informace, pomocí e-mailu, chatu, diskuse na sociálních sítích vyjadřuje své názory. (Gerau, 2008) Lze konstatovat, že důležitost tohoto média podtrhuje i strategický dokument Vlády ČR s názvem Digitální Česko v. 2.0 – Cesta k digitální ekonomice. Samotná strategie by měla přispět ke vzniku nových podnikatelských příležitostí, ke zvýšené potřebě pracovních míst a k celkovému růstu ekonomiky ČR. (MPO, 2014) Posílení digitální gramotnosti bude firmy (tedy i školy) nutit ke sledování a užívání trendů internetového marketingu pro posílení vlastní konkurenceschopnosti, zákaznické sledovanosti, oblíbenosti a návštěvnosti. Každá vysoká škola se snaží získat co nejvyšší počet uchazečů o studium, ze kterých jsou prostřednictvím přijímacích zkoušek vybráni ti nejlepší studenti. Univerzity se učí efektivně využívat možnosti, které marketing s využitím nových médií a sociálních sítí nabízí. Pro

potřeby této statě budeme pro jednoduchost používat pojem **internetový marketing**, který sice z hlediska klasické ekonomické definice marketingu (jako způsobu uplatnění produkce k zákazníkům a jako koloběh hodnot) není přesný, ale s předchozím mediálním objasněním snadněji srozumitelný. I přes tento fakt lze předpokládat, že se vysoké školy nevěnují trendovým nástrojům propagace, které internet nabízí. Využití různých on-line zdrojů (webových stránek, blogů, sociálních sítí, SEM atd.) vyžaduje strategické myšlení, které uznává, že všechny tyto aspekty celosvětové sítě – internetu - musí mít synergické efekty. (Durkin, Lawlor, 2001)

1. Internetový marketing

Internetový marketing umožňuje moderní způsob marketingové komunikace, stal se nástrojem komunikačního mixu. Je to způsob komunikace, vedoucí k naplnění stanovených cílů a uspokojení potřeb zákazníka, nabídku přidané hodnoty a konkurenční výhody, při které se využívá internet. „Internet se stal součástí moderní společnosti a vedle běžné mezilidské komunikace či vyhledávání informací hraje významnou roli v komerční sféře, a to jak v on-line prodeji produktů, tak v marketingové komunikaci firem.“ (Zamazalová, 2010, s. 435) Internetový marketing, stejně jako marketing v offline prostředí, je procesem plánování a naplňování koncepce, oceňování a distribuce myšlenek, výrobků a služeb. Směřuje k uskutečňování vzájemné výměny, uspokojující potřeby jedince a organizací. (Pavlečka, 2008)

Často dochází k zaměňování pojmů internetový marketing a elektronický marketing. Internetový marketing znamená druh marketingu, který je bezprostředně propojen s internetovým prostředím, kdežto elektronický marketing (e-marketing) zahrnuje jakýkoli marketing při využití elektronických zařízení. Elektronický marketing je internetovému nadřizen. (Macháčková, 2013) Internetový marketing je často nahrazován synonymními pojmy, které ho označují jako marketing na internetu, web marketing, i-marketing, on-line nebo online marketing. Tyto pojmy se svým významem neodlišují vůbec nebo jen velmi nepatrně a je možné je považovat za synonyma a používat libovolný název. Podle Sedláčka (2006) internetový marketing znamená využití Internetu k dosažení marketingových cílů.

Internetový marketing se každým rokem stává stále významnějším nástrojem propagace, tedy součástí 4P nebo 4C – marketingové komunikace. Podle analýzy společnosti eMarketer dochází v Americe k neustálému růstu výdajů za internetovou propagaci a podle prognózy by se měly výdaje do roku 2016 téměř zdvojnásobit z původních 32 mld. amerických dolarů na 62 mld. USD. Další prognóza říká, že v roce 2016 výdaje za online reklamu dvojnásobně převýší výdaje za tištěnou reklamu v časopisech a novinách. Zajímavé je také srovnání výdajů online marketingu s výdaji vynaloženými na reklamu v televizi. Nárůst výdajů za televizní reklamu je v letech 2011 - 2016 pouze 11 mld. USD, kdežto nárůst výdajů na online reklamu je 30 mld. USD. Znamená to postupné srovnávání výdajů na tyto dva způsoby propagace, kdy v roce 2016 by měl být rozdíl pouze 10 mld. USD. Pokud tento trend srovnávání výdajů bude postupovat stejným tempem, tak by za další 2-3 roky mělo na americkém trhu dojít k vyrovnání výdajů na tyto 2 způsoby propagace. Na ostatních celosvětových trzích je situace odlišná než na americkém trhu. Tyto trhy se však řídí podobnými trendy, takže očekávaný vývoj by měl být velmi podobný, pouze o pár let opožděný. (E-marketer, 2012) Je patrné, že reklama se již bez své internetové podoby neobejde. (Kotler, Keller, 2013)

1.1. Nástroje internetového marketingu

Internetový marketing dnes představuje jeden z hlavních prostředků integrace nástrojů marketingové komunikace (tedy IMC = *integration marketing communication*.) a umožňuje využití velkého množství komunikačních nástrojů, reklamou počínaje a PR konče! Tyto nástroje se liší především přístupem komunikace, mohou být nepřímé (1:n jeden komunikuje s více uživateli) nebo přímé (1:1 individuální přístup ke komunikaci). V literatuře existuje mnoho různých rozdělení nástrojů internetového marketingu. Podle Štědroneš a Budiše (2009) je lze dělit následujícím způsobem:

- SEM (*Search Engine Marketing*) – marketingový nástroj založený na nakupování sponzorovaných odkazů ve vyhledávačích, srovnávacích cen nebo katalogích.
- PPC MARKETING (*Pay Per Click*) – zadavatel neplatí za zobrazování reklamy, ale pouze za přivedeného uživatele po kliknutí na reklamu.
- SEO (*Search Engine Optimization*) – systém zajišťující optimalizaci pro vyhledávače a zobrazování stránek na předních místech při vyhledávání frází a klíčových slov.
- AFFILIATE MARKETING – často je označován jako „Partnerský program“. Způsob, jakým například e-shopy získávají objednávky nebo prodeje za určitou odměnu svému partnerovi.
- CPT/CPM REKLAMA (*Cost Per Thousand/Mile*) – systém propagace nejvíce podobný tradičnímu marketingu. Zadavatel přímo nakupuje reklamní plochy za cenu udávanou pro tisíc zhlédnutí.
- MICROSITE MARKETING – jedná se o samostatnou stránku na vlastní doméně, která prezentuje produkt nebo službu.
- SOCIAL MARKETING – využívá především ústního doporučení mezi jednotlivými uživateli.

Behaviorální marketing

Interaktivní marketingová komunikace navazuje na nástroje přímého marketingu, působí především na internetu a je součástí integrované marketingové komunikace. Koncepční vnímání IMC definuje Duncan (2002) jako funkční proces vytváření ziskových vztahů se zákazníky a dalšími zainteresovanými subjekty, které strategicky ovlivňující obsah všech odeslaných zpráv. Jsou podloženy a řízeny relevantními daty, zpětnými vazbami a vytvářejí cílevědomý dialog. (Iddrisu, Kumarey, 2014) Základním záměrem marketingové komunikace je najít nejvhodnější publikum pro prezentaci nabízeného produktu. Výběr toho nejlepšího publika pro firemní reklamu umožňuje právě **behaviorální marketing**, který publiku předkládá cílenou reklamu v té nejvhodnější době. Jedná se o metodu internetového marketingu založenou na sledování zákazníků (kam na internetu chodí a co tam dělají), což je nejdůležitější indikátor toho, o co mají uživatelé internetu největší zájem. Behaviorální marketing umožňuje informovat o produktech právě ty zákazníky, kteří o ně projeví zájem. Tento druh internetového marketingu obsahuje několik strategií, jsou to tzv. Remarketing/Retargeting, cílení na základě chování uživatele a cílení na základě klíčových slov.

K tomu, aby reklamní systém identifikoval téhož zákazníka, resp. prohlížeč, který používá, je nutné při prvním kontaktu odeslat krátký kód do uživatelského prohlížeče. Tento kód se nazývá **cookie**, pomocí něhož dojde k rozpoznání uživatele a zobrazování nabídky webu, na kterém již v minulosti byl. Kód cookie je nejčastější technikou identifikace prohlížeče, kterou využívá personalizovaná reklama. Z pohledu uživatelů se naopak velmi často diskutuje o tzv.

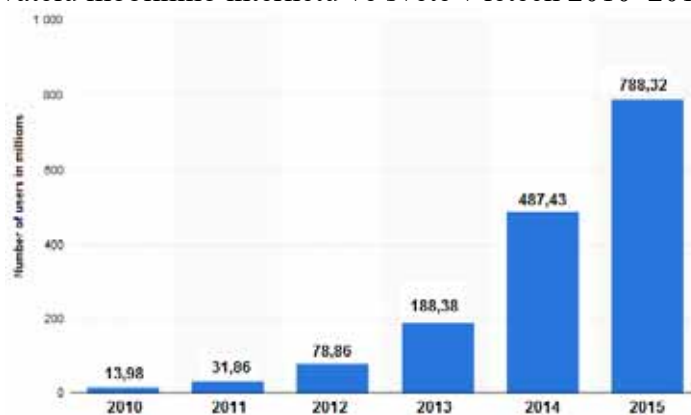
stopování uživatelů a problémy souvisejícími s etikou a se soukromými, osobnostními a spotřebitelskými právy uživatelů. Tito uživatelé mnohdy vnímají remarketingovou reklamu jako obtěžující a vtíravou. (Klajban, 2014)

Za trend komunikačních nástrojů internetového marketingu lze považovat především **mobilní marketing**. Mobilní telefony se díky stálému vylepšování a vývoji stávají masovým médiem. Mobilní marketing se vyznačuje svou všudypřítomností a umožňuje na své zákazníky cílit propagační aktivity s maximální přesností, zároveň také zrychluje a usnadňuje obousměrnou komunikaci. Profesor Kaplan (2012) definuje mobilní marketing jako libovolnou marketingovou činnost vykonávanou prostřednictvím všudypřítomné sítě, do které jsou uživatelé stále připojeni pomocí osobního mobilního přístroje. Obecně pak můžeme o mobilním marketingu říci, že je to forma marketingové komunikace zaměřená na uživatele mobilních telefonů nebo jiných mobilních zařízení, která obsahuje tři základní propagační nástroje: přímý marketing, podporu prodeje a reklamu. Existuje velké množství definic tohoto pojmu, ovšem všechny stojí na podobném základu. Téměř ve všech definicích mobilního marketingu se vyskytují pojmy jako interakce, propagace, marketingová komunikace, informace, bezdrátové sítě a především mobilní technologie, které velmi dobře vystihují podstatu mobilního marketingu.

Mobilní marketing je možno uplatnit na mobilních zařízeních připojených na internet. Vývoj počtu uživatelů v letech 2010 až 2014, kteří na svém mobilním zařízení využívají internet, dokazuje významnost mobilního marketingu. Velký nárůst počtu těchto uživatelů se očekává také v roce 2015, kdy by měl jejich počet vystoupat až na 788 milionů, což opět potvrzuje významnost mobilního marketingu. Očekávaný meziroční nárůst uživatelů mobilního internetu a potenciálních zákazníků, na které cílí mobilní marketing, je více než 300 milionů, což ukazuje na to, že mobilní marketing je jedním z trendů internetového marketingu. Na následujícím grafu je vidět počty uživatelů mobilního internetu v letech 2010-2015.

Sedláček (2006) rozděluje nástroje mobilního marketingu na marketing založený na lokaci, věrnostní systémy, mobilní aplikace a reklama v nich, reklamní SMS, kontextová reklama, mobilní vyhledávání, SMS ankety, soutěže, hlasování, Java hry, WAP, advergaming, reklamní loga, vyzváněcí melodie, animace, tapety, slevové kupóny, mobilní bluetooth marketing, mobilní obchodování, M-komerce, Rozšířená realita, QR kódy.

Graf 1.1: Počet uživatelů mobilního internetu ve světě v letech 2010–2015 (v milionech).



Zdroj: Statista Inc. [online] Global number of mobile-only internet users from 2010 to 2015 (in millions). [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: <http://www.statista.com/statistics/271389/number-of-worldwide-mobile-only-internet-users/>

Webová analytika a práce s daty je velmi důležitá pro internetový marketing. Umožňuje opravu chyb, zlepšování se a přizpůsobování se potřebám a preferencím návštěvníka. Služba Google Analytics poskytuje detailní informace a statistiky o provozu na webových stránkách uživatele. Pomáhá provozovatelům zjistit informace o návštěvnících, například o tom, odkud přišli a co na jejich webových stránkách dělali.

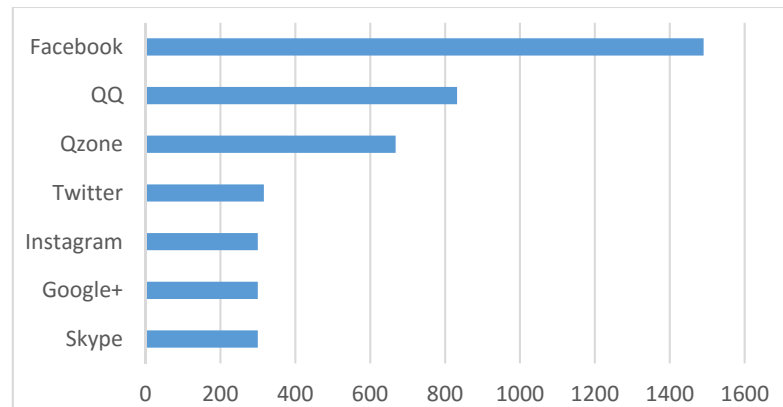
Omnichannel marketing (multichannel marketing) je nástroj, který přichází s personalizovanou reklamou napříč všemi kanály. Zákazníci přicházejí na cílový web různými cestami, přičemž principem multikanálového marketingu je obsadit všechny tyto kanály a následně nabízet potenciálním zákazníkům personalizovanou reklamu podle toho, v jaké fázi nákupního procesu se nachází. V internetovém prostředí může potenciální zákazník přijít na firemní web několika cestami. Placenou reklamou, přes vyhledávače, z jiných webů, z vyhledávačů zboží, přes newslettery, ze sociálních sítí, atd. Mnozí ze zákazníků jsou ovlivněni také offline marketingem, tedy jakýmkoli jiným než internetovým prostředkem. Může jít například o inzerci či PR článek v časopisech, televizi nebo na billboardech, o letákovou akci, o akci podpory prodeje, soutěž, věrnostní program atd. Úkolem marketéra je obsadit všechny styčné body, kterými potenciální zákazník během nákupního procesu prochází, nikoli se soustředit a veškeré úsilí věnovat pouze Facebooku nebo třeba optimalizaci pro vyhledávače. Tento postup je důležitý také z toho důvodu, aby potenciálního zákazníka v některém kroku nákupního procesu nepřebírala konkurence. Základem úspěchu je vytvoření a udržování synergie mezi jednotlivými použitými kanály. (Němec, 2015)

Sociální media jsou dalším velmi významným prvkem internetového marketingu. Internet byl vždy sociálním médiem. Je jedinečný v tom, že jde o první komunikační kanál typu n-n. (Sterne, 2011) Sociální media v posledních letech zažívají obrovský vzestup a poskytují tak uživatelům stále větší množství sociálních služeb. Umožňují vytvoření osobního profilu, prostřednictvím kterého pak uživatel komunikuje s ostatními uživateli v rámci určitého sociálního media. Výhodou marketingu na sociálních mediích je, že působení v této oblasti i samotná registrace je zdarma (s výjimkou placených reklam). Správnými kroky a postupy je možno dosáhnout oslovení velkého počtu potenciálních zákazníků a to za velmi nízkou cenu. Uživatelé internetu tráví na sociálních mediích velkou část svého času, což také poskytuje dobré základy pro reklamní využití. Nejnovějším trendem v oblasti sociálních medií je spojení tří prvků do jednoho, jsou to prvky sociální, mobilní a lokální. Tento trend vzniká především díky technologickému pokroku a neustále rostoucímu počtu uživatelů chytrých telefonů, které umožňují stálé připojení k internetu. Sociální media díky větší mobilitě zákazníků a lokalizačním službám umožňují velmi efektivní propagaci určité společnosti, restaurace, obchodu, popřípadě školy. (Janouch, 2014) Sociální media jsou rozdělena do následujících kategorií:

- sdílení (*Sharing*) – zaměřeno především na sdílení videí, ale také obrázků, hudby, dokumentů a produktů. Jedná se například o media: youtube.com, vimeo.com, instagram.com, pinterest.com, spotify.com, slideshare.com,
- hraní (*Playing*) – servery umožňující hraní online her, jsou to například hi5.com, zynga.com.,
- budování kontaktů (*Networking*) – media profesního charakteru nebo servery sdružující spolužáky. linkedin.com, classmates.com, spolužáci.com.,
- nakupování (*Buying*) – servery nabízející produkty přes sociální sítě, umožňující sdílení a doporučení nákupů. Například bosket.com, hunch.com, polyvore.com.,

- lokalizace (*Localization*) – určeno především pro mobilní přístroje (aplikace), které poskytují průvodce městem nebo plánování výletů. yelp.com, foursquare.com, plancast.com.,
- publikování (*Publishing*) – servery, které umožňují publikování a čtení článků. wikipedia.com, blogger.com, posterous.com. (Cavazza, 2012)

Graf 1.2: Leading social networks worldwide as of August 2015, ranked by number of active users (in millions).



Zdroj: zpracováno autory dle Statista Inc. [online] [cit. 2015-09-24]. Dostupné z: <http://www.statista.com/statistics/272014/global-social-networks-ranked-by-number-of-users/>

Graf 1.2 znázorňuje dominanci Facebooku mezi ostatními světovými sociálními médii. Co lze díky marketingu na této sociální síti získat/zlepšit/zvýšit:

- tržby: obzvláště v B2C prostředí působí Facebook jako přímý akviziční (prodejní) kanál. S obsahově zajímavou nabídkou lze zasáhnout širokou masu lidí nebo naopak přesně zacílenou skupinu.
- Budování značky a získávání povědomí o značce - přítomnost na sociálních sítích zvyšuje dosah značky, vytváří a podporuje dobré vztahy se zákazníky, kladně působí na emoce.
- Kontakt s fanoušky na sociálních sítích několikanásobně zvyšuje šanci, že se pracně získaná akvizice promění v opakovaného, spokojeného, nakupujícího zákazníka.
- K ověření nápadu, otestování produktu nebo získání nové inspirace nejsou potřeba složité výzkumy. Firemní fanoušci pomohou ve zlomku času a peněz. Stačí se jich na sociálních sítích jednoduše zeptat.
- Snazší dostupnost - lidem se často nechce nikam volat, psát nebo procházet web, na sociálních sítích se ale zeptají i oni snadno.
- Podpora - zákazníci často potřebují pomoci, poradit, popostrčit k nákupu a to lze díky sociálním sítím nejen zajistit, ale navíc i pořídít s minimálními náklady. (Němec, Šíma a kol., 2015)

Mezi trendy, které se v současnosti nejčastěji využívají v reklamě na internetu, jsme ve výše uvedeném textu zařadili nebo zmínili optimalizaci pro vyhledávače (SEO), obsahový a mobilní marketing, sociální média, behaviorální marketing, omnichannel marketing. Právě tyto nástroje internetového marketingu je možno využít při vytváření reklamy vysokých škol.

2. Metodologie a výsledky dotazníkového šetření

Cíl šetření - ověřit význam internetové komunikace nejmenované vysoké školy s potenciálními zájemci o studium. **Základní hypotéza** - většina současných studentů se dozvěděla o možnosti studia na této škole prostřednictvím internetu. **Cílová skupina respondentů dotazníkového šetření** - současní studenti některého z nabízených oborů školy. Vyplněné dotazníky byly analyzovány a zjištěné nerelevantní odpovědi byly z cílového souboru vyjmuty. **Volba metody shromáždění empirických dat** - dotazníkové šetření. Dotazník byl vytvořen pomocí serveru survio.com. **Výběr respondentů** – prostý náhodný (stratifikovaný) výběr. Bylo osloveno více než 200 současných studentů, dotazník byl dále vyvěšen na facebookových stránkách jednotlivých fakult. Celkem bylo sesbíráno 100 správně vyplněných dotazníků. Ověření srozumitelnosti otázek – dotazník byl nejprve vyplněn 5-ti studenty, kteří dotazník následně připomínkovali. Podle získané zpětné vazby byl upraven. Dotazník obsahoval 15 otázek. Odpovědi na jednotlivé otázky byly sečteny, data byla přenesena do programu MS Office Excel, kde byly sestaveny grafy, které přehledně zobrazily výsledky dotazníkového šetření. Grafy byly slovně komentovány.

2.1 Souhrnné vyhodnocení výsledků dotazníkového šetření

Na základě provedeného šetření bylo zjištěno několik důležitých skutečností:

- Studenti nejčastěji hledali informace o škole a studovaném oboru na stránkách jednotlivých fakult popřípadě hlavní webové prezentaci univerzity (52 % na internetu, 23 % od známého, kamaráda, 23 % na veletrhu Gaudeamus, 1 % na střední škole, kterou studoval, 1 % jinde).
- Facebooková stránka neobsahovala relevantní obsah pro uchazeče o studium, ale pouze zprávy z dění na univerzitě, takže ji zájemci o studium téměř nevyužívali.
- Studenti jsou velmi aktivní uživatelé internetu a tráví na něm podstatnou část dne – (30 % respondentů více jak 7 hodin denně, 36 % respondentů 5 – 6 hodin denně, 25 % respondentů 3 – 4 hodiny denně).
- Nejrozšířenější sociální síť mezi studenty je právě Facebook, který podle dotazníkového šetření využívá 99 % studentů.
- Studenti jsou hrdi na skutečnost, že navštěvují danou univerzitu a považují ji za velmi atraktivní. 93 % respondentů uvedlo, že tuto informaci mají zveřejněnu na svém facebookovém profilu.
- Studenti při svém rozhodování zohledňují názory, zkušenosti a hodnocení jiných zainteresovaných osob, důležitou roli hraje komunikace o škole na sociální síti (46 % respondentů odpovědělo určitě ano, 50 % respondentů spíše ano). (Pospíšek, 2015)

Závěr

Pokud budeme vycházet z předpokladu, že sociální síť sleduje 80 % věkové kategorie 15 – 28 let, pak je komunikace na sociálních sítích s tímto segmentem potenciálních zákazníků pro vysoké školy mimořádně významná. Využitím nástrojů moderního internetového marketingu v praxi vysokých škol lze ovlivnit rozhodnutí potenciálních studentů o výběru školy. Pro vybraný segment potenciálních zákazníků denní formy studia je nosným informačním kanálem webová prezentace školy (její přehlednost, obsah atd.) Z interních materiálů Vysoké školy finanční a správní, o.p.s. lze vyčíst, že za uplynulé čtyři roky se více jak 70 procent uchazečů rozhodlo o přihlášení ke studiu na naší škole díky opakované návštěvě našich

webových stránek, shlédnutí videí na sociální síti YouTube, komunikaci se stávajícími studenty na sociální síti Facebook. V kombinaci s buss marketingem a nástroji klasického offline marketingu (poutače, dny otevřených dveří, články, zážitkové akce atd.) se komunikace na internetu stala úspěšnou součástí integrované marketingové komunikace školy.

Pro získání pozornosti potenciálních studentů vysokých škol lze obecně doporučit vytvoření odkazu s informacemi pro uchazeče – ideálně v češtině a v angličtině, aby oslovil i zahraniční studenty (důležité termíny, požadavky na přijímací řízení, nabídku studijních programů atd.) na facebookových stránkách. Současná generace je hravá – ideálně proto formou hry, kvízu, soutěže – vzbudit a udržet pozornost uchazeče. Nabídnout promovideo – virtuální prohlídku školy, videa z kulturních, sportovních, společenských akcí škol, mimo jiné umístěná i na sociální síti YouTube. Otázky uchazečů o studium by měli zodpovídat stávající studenti. Součástí komunikační strategie internetového marketingu by měl být i vhodný výběr obrázků, využití infografik, placené i neplacené plošné reklamy, chytlavých vyzváněcích melodií atd. Je možno potvrdit, že dnešní doba, současná generace a technologické možnosti vyžadují a umožňují využití omnichannel marketingu.

Zdroje

- [1] BLAŽKOVÁ, Martina. 2005. *Jak využít internet v marketingu: krok za krokem k vyšší konkurenceschopnosti*. Praha: Grada Publishing, a.s., ISBN 80-247-1095-1.
- [2] BURIAN, Pavel. 2014. *Internet inteligentních aktivit*. Praha: Grada Publishing, a.s., ISBN 978-80-247-5137-5.
- [3] CAVAZZA, Frederic. 2012. *Kategorie sociálních medií. Social Media Landscape*. <http://internet.fredcavazza.net/2012/02/22/social-media-landscape-2012/>
- [4] DURKIN, Mark. and LAWLOR, M.A. 2001. *The implications of the internet on the advertising agency-client relationship*. The Services Industries Journal, Vol. 21 No. 2
- [5] E-MARKETER. US 2012. *Online Advertising Spending to Surpass Print in 2012*. In: Emarketer. <http://www.emarketer.com/Article/US-Online-Advertising-Spending-Surpass-Print-2012/1008783>
- [6] GERAU Calin. 2008. *Integrated online marketing communication: implementation and management*. Journal of Communication Management. Vol. 12 No. 2
- [7] IDDRISU Mustapha a Anthony Sumnaya KUMAREY. 2014. *The New Wave of Organizational Communications: Concepts, Theories and Practices*. International journal of Innovative research & Studies. Vol 3, Issue 5
- [8] JANOUCHEK, Viktor. 2014. *Internetový marketing: přilákejte návštěvníky a maximalizujte zisk*. Brno: Computer Press, ISBN 978-80-251-4311-7.
- [9] KAPLAN, Andreas. 2012. *Bussines horizons. If you love something, let it go mobile: Mobile marketing and mobile social media 4x4*. In: Sciencedirect <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0007681311001558>
- [10] KAŠÍK, Milan a Karel HAVLÍČEK. 2015. *Marketing při utváření podnikové strategie*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, ISBN 978-80-7408-100-2.
- [11] KLAJBAN, Michal. 2014. *New Media Inspiration 2014 byla o hrátkách s daty*. <http://www.inflow.cz/new-media-inspiration-2014-byla-o-hratkach-s-daty>.
- [12] KOTLER, Philip a Kevin Lane KELLER. 2013. *Marketing management*. Praha: Grada Publishing, a.s., ISBN 978-80-247-4150-5.

- [13] MACHÁČKOVÁ, Kristýna. 2013. *Virální marketing, knihovny a čtenářství*. Brno Diplomová práce. Masarykova Univerzita. Filosofická fakulta.
- [14] NĚMEC Robert, Petr ŠÍMA a kol. 2014. *100 největších chyb v digitálním marketingu a jak se jich vyvarovat*. Praha: Robertnemec.com. ISBN 978-80-260-7987-3.
- [15] MPO 2014. *Zpráva o plnění opatření aktualizované Státní politiky v elektronických komunikacích „Digitální Česko v. 2.0 – Cesta k digitální ekonomice“ a o naplňování Digitální agendy pro Evropu v ČR*. <http://www.mpo.cz/dokument149561.html>
- [16] PAVLEČKA, Václav. 2008. *Úvod do problematiky marketingu*. In: Marketing Journal http://www.m-journal.cz/cs/uvod-do-marketingu/uvod-do-problematiky-marketingu__s299x386.html.
- [17] POSPÍŠEK, Tomáš. 2015. *Moderní nástroje internetového marketingu v praxi Univerzity Karlovy*. Diplomová práce. Praha: Vysoká škola finanční a správní. Fakulta ekonomických studií.
- [18] SEDLÁČEK, Jiří. 2006. *E-komerce, internetový a mobilní marketing od A do Z*. Praha: BEN – technická literatura.. ISBN 80-730-0195-0.
- [19] STERNE, Jim. 2011. *Měříme a optimalizujeme marketing na sociálních sítích*. Brno: Computer Press, ISBN 978-80-251-3340-8.
- [20] ŠTĚDRŮŇ, Bohumír a Petr BUDIŠ. 2009. *Marketing a nová ekonomika*. Praha: C. INTERNET Beck, ISBN 978-80-740-0146-8.
- [21] ZAMAZALOVÁ, Marcela. 2010. *Marketing*. Praha: C. H. Beck, ISBN 978-80-740-0115-4.

Kontakt:

doc. Ing. Milan Kašík, CSc

milan.kasik@vsfs.cz

Vysoká škola finanční a správní, o. p. s., Estonská 500, 101 00 Praha 10

Ing. Naděžda Petrů

9895@mail.vsfs.cz

Vysoká škola finanční a správní, o. p. s., Estonská 500, 101 00 Praha 10

Pohled obyvatel města na nabídku a kvalitu komerčních služeb

View of town residents to offer and quality of commercial service

Věra Plhoňová

Abstract

Services create space for employment of a broad structure of the population. Their offer in the border region with relatively economically strong country, then it is a significant opportunity for economic activity and greatly contributes to the fight against one of the main problems, which reflects the whole region social level, and that is unemployment.

Services, such as cover wide area of topics from the tertiary sector over quaternary to quinary sector. Therefore, the broad population sample is embattled in them from the perspective of education of the population, age structure, and capabilities and personal qualities.

In a region such as the town of Znojmo services represent an important part of economic activities, which are designed not only for the local population and people living nearby, but also for travel by the city visitors and residents of Lower Austria, who have been representing some specific part of the portfolio of clients for decades.

Offer of services meets the demand of the market, which is significantly depends on the income of the population on one hand (because the rate of disposable income defines measure dispensability of the individual services) and on the other hand after the foreigners' interests who seek them with different intensity.

Keywords: services, offer, quality, customer.

JEL classification: M310, R21

Úvod

Město Znojmo představuje specifickou lokalitu. Jejími hlavními atributy jsou situování v blízkosti hranic s Rakouskem, historický ráz města, blízkost Národního parku Podyjí, agrární charakter okresu, absence těžkého průmyslu, poměrně malé zastoupení průmyslu spotřebního. Tato situace je velmi příznivá rozvoji nabídky komerčních služeb, které představují významnou formu zaměstnávání ekonomicky aktivního obyvatelstva, jak pro podnikání samotné, tak i zaměstnávání lidí v tomto sektoru.

Sektor služeb představuje stále dynamicky rozvíjející se prostředí a ve vyspělých ekonomikách významnou součást na podílech tvorby hrubého domácího produktu. Samotné služby patří obecně ke zbytným produktům, které lze dle finančních možností vyhledávat nebo naopak nahrazovat svépomocnými činnostmi nebo zcela opomíjet. Jejich struktura pak odpovídá požadavkům regionu, ve kterém se nachází. Za poslední roky je také citelný nárůst importu služeb, a to jak formou nákupu zahraničními klienty, tak také nákup některých typů služeb zahraničními klienty a jejich produkce na zahraničním území (jako jsou například IT služby).

1. Teoretická východiska

Podle Boučkové (2003) jsou služby nehmotné, nestálé, neoddělitelné a neskladovatelné = 4 N. Můžeme se ovšem setkat i s označením 4 I a to především v anglosaské literatuře (Intangibility, Inconsistency, Inseparability, Inventory). Hodnocení jejich kvality bývá složité díky tomu, že nabývají těchto charakteristik.

VEBER (2006) říká, že pojmy kvalita a jakost jsou slova synonymní.

Pro pojem kvalita existuje řada definic a charakteristik, například tyto:

- Kvalita je způsobilost pro užití (Juran).

- Kvalita je shoda s požadavky (Crosby).
- Kvalita je to, co za ni považuje zákazník (Feigenbaum).
- Kvalita je minimum ztrát, které výrobek od okamžiku své expedice dále společnosti způsobí (Veber, 2007).



Zdroj: Kotler, 2007a.

Kvalita služeb má dvě základní složky – technickou a funkční:

- **Technická kvalita** – napomáhá k prvkům, které lze změřit, tedy ty, které se ke kupujícímu dostávají vzájemným působením s prodávajícím (např. nová gelové nehty od manikérky). Hodnocení technické kvality se může posoudit až po delším časovém úseku.
- **Funkční kvalita** – kdy zákazník hodnotí, jakým způsobem je mu služba poskytnuta. Faktory, které zde působí, jsou například: prostředí, chování zaměstnanců nebo v jakém časovém úseku je služba poskytnuta.

Následující tři hlediska přibližují celkové šetření týkající se kvality:

- **Hledisko zákazníka** – zahrnuje výše uvedenou stránku technické a funkční kvality.
- **Hledisko marketingové koncepce organizace** – do jaké míry, je kvalita nabízených služeb v souladu s marketingovou strategií firmy.
- **Konkurenční hledisko** – informace získáme přímým dotázaním se spotřebitele.

Problémem může být, jestli zákazník zjistí, že sousední firma nabízí vyšší úroveň a rozhodne se k ní přejít (Vašítková, 2008).

Obrázek č. 2 Požadavky na kvalitu služby



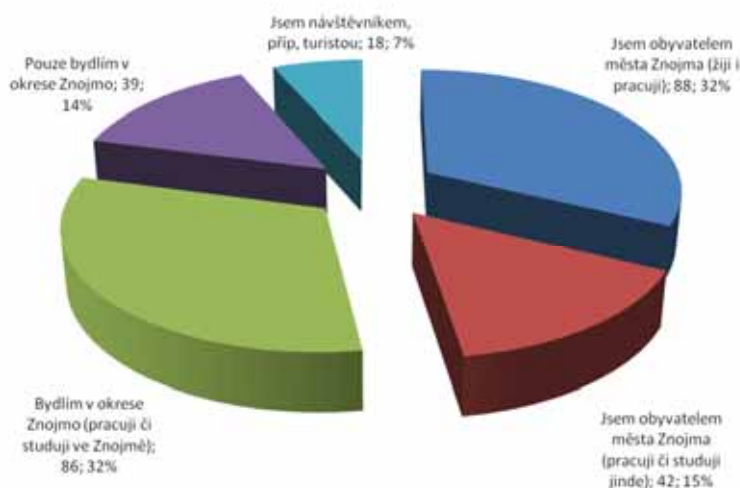
Zdroj: Veber, 2007.

2. Analýza současného stavu

2.1. Metodika a cíl

Příspěvek se věnuje pohledu uživatelů služeb na území města Znojma. Vychází z dotazníkového šetření prováděného mezi občany města Znojma v období měsíců října a listopadu 2014. Dotazníkové šetření probíhalo mezi náhodně oslovenými lidmi v centru města. Tito byly osloveni a následně vyplňovali své hodnocení do papírových formulářů. Cílem bylo zanalyzovat pohled na nabídku a kvalitu služeb, které jsou poskytovány na území města Znojma nebo v přilehlých obcích. Hodnocení jednotlivých typů služeb probíhalo obdobně jako je školní hodnocení, tedy od jedné do pěti, kdy 1 bylo hodnocení nejlepší a 5 pak nejhorší. Výsledky byly zpracovány graficky. Grafy obsahují vždy informace o sledované kategorii, četnosti odpovědi respondentů a jejich procentuální podíl. Tyto jsou odděleny vzájemně středníky. Celkový počet respondentů byl 273. Respondenty byli

Obrázek 3. Vztah respondentů k městu



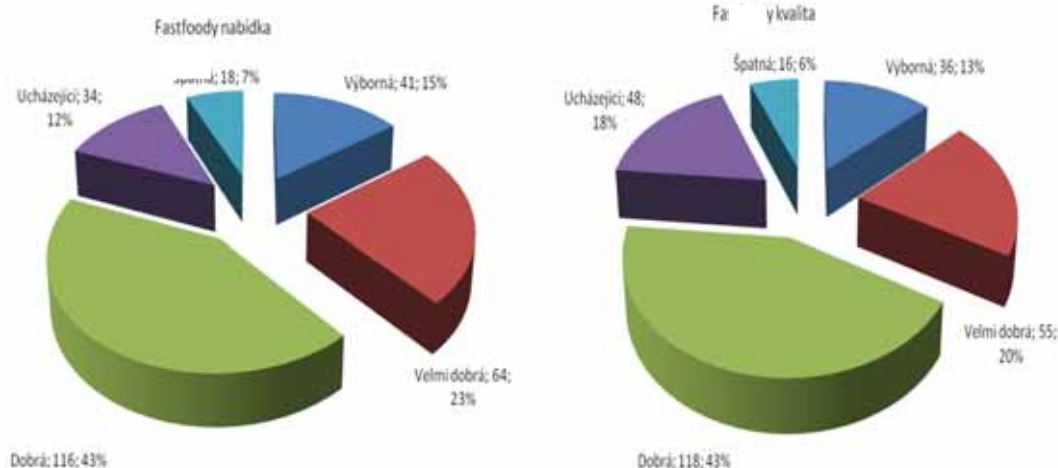
Zdroj: Vlastní zpracování

Jedna z prvních otázek se snažila odhalit, zda respondent ve městě žije a pracuje, tedy využívá nabízené služby velmi často. Další kategorií byla, kdy respondent sice je obyvatelem, ale pracuje či studuje jinde. Tedy tráví mnoho času mimo území města, a tím využívá služby jinde, což má vliv na jeho hodnocení těch, které využívá a také na jejich počet, protože lze předpokládat, že takový člověk využívá více služeb v místě, kde tráví většinu času. Další skupinou obyvatel byli lidé, kteří bydlí v okrese Znojmo, tedy ne přímo ve městě. Poslední skupinou byli návštěvníci nebo turisté ve městě Znojmě.

Celkem 32 % dotazovaných byli obyvateli města a zároveň v něm i pracují či studují. Celkem 42 respondentů (15 %) jsou obyvateli města, ale pracují či studují jinde. Trvalé bydliště v okrese Znojmo a pracuje či studuje ve Znojmě 32 % respondentů. Pouze 14 % respondentů pouze bydlí v okrese Znojmo a 7 % pak byli návštěvníci nebo turisté.

Jednou z mnoha kategorií služeb byly i služby stravovací. Jednou z forem stále oblíbenějších představují fastfoody. Jejich hodnocení nabídky je téměř totožné s hodnocením kvality. Jakou Výbornou nabídku hodnotilo 15 %, kvalitu 13 %. Jako velmi dobrou hodnotilo nabídku 23 %, kvalitu 20 %. Jako ucházející byla hodnocena nabídka 12 % a kvalita 18 % respondentů. Špatná je nabídka podle 7 % a kvalita podle 6 %.

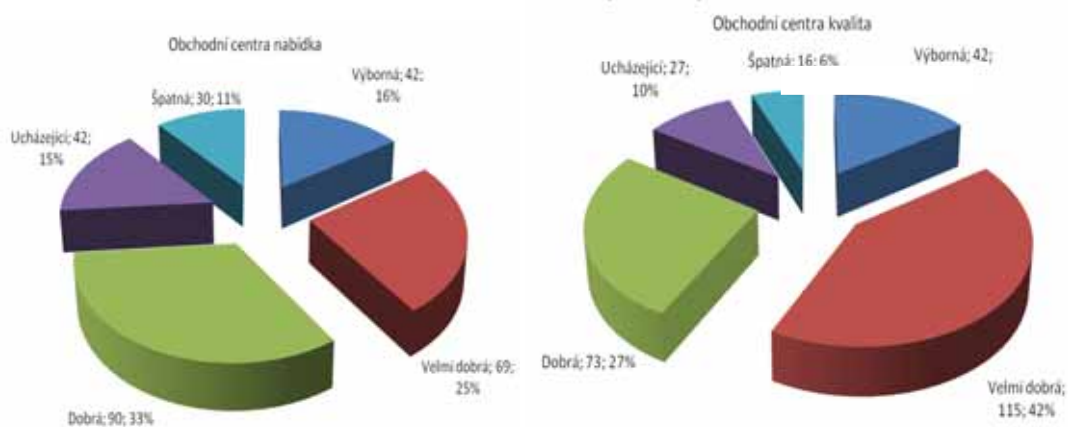
Obrázek 4. Hodnocení nabídky a kvality fastfoodů



Zdroj: Vlastní výzkum

Využívání maloobchodních i velkoobchodních služeb je předmětem snad denního činnosti většiny domácností nebo podnikatelské sféry. V průzkumu byla sledována zařízení, jako jsou hypermarkety, supermarkety, dále prodejny drobných prodejců, tržičtěst a obchodní centra. Na obrázku 5 můžeme vidět hodnocení kvality a nabídky obchodních center a na obrázku 6 pak hodnocení hypermarketů.

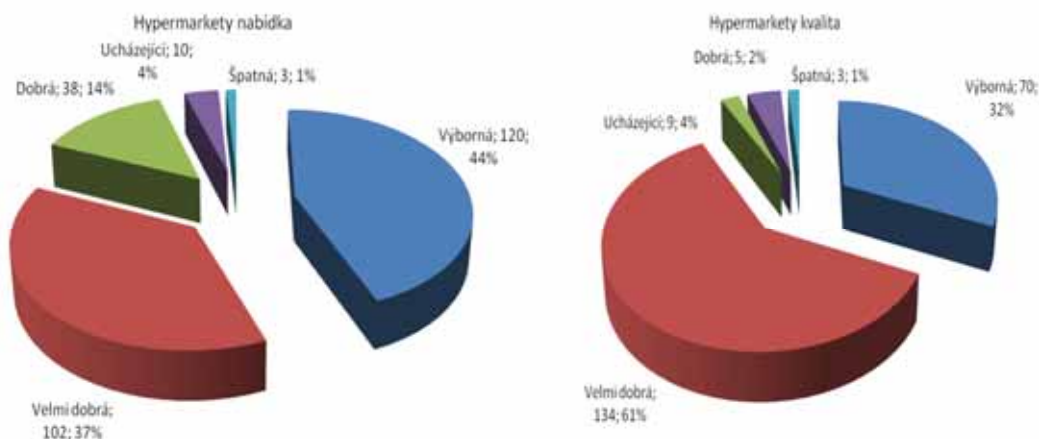
Obrázek 5. Hodnocení nabídky a kvality obchodních center



Zdroj: Vlastní výzkum

Jako výborná byla téměř shodně hodnocena nabídka i kvalita služeb 16 % respondentů (nabídka) a 15 % respondentů (kvalita). Jako velmi dobrou a dobrou je pak hodnotilo 58 % (nabídka) a 61 % (kvalita) dotazovaných. Jako ucházející a špatnou ji shledávalo 26 % (nabídku) a 16 % (kvalitu).

Obrázek 6. Hodnocení nabídky a kvality hypermarketů

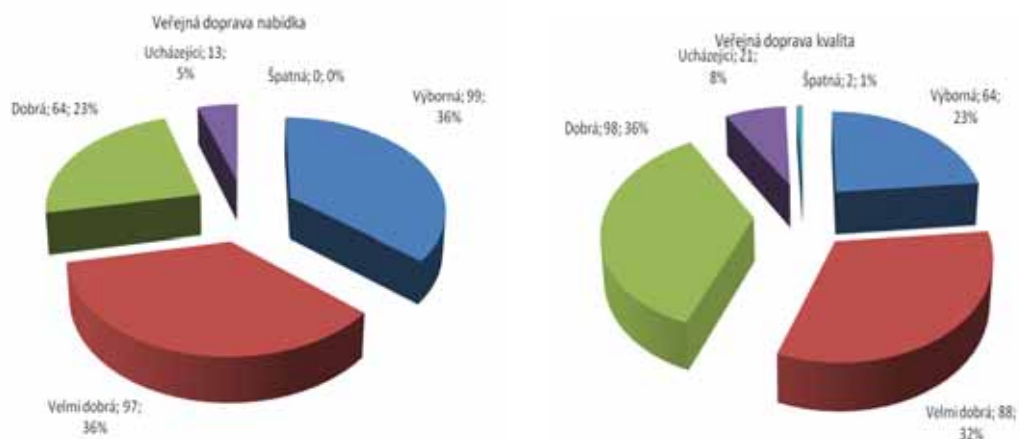


Zdroj: Vlastní výzkum

Hypermarkety z pohledu spotřebitelů dosahovaly toto hodnocení: Jako výborné je hodnotilo 44 % (nabídku) a 32 % (kvalitu); jako velmi dobré a dobré byly hodnoceny 51 % (nabídka) a 63 % (kvalita); jako ucházející a špatná byla nabídka pro 5 % a pro 3 % kvalita.

Významnou součástí služeb, které souvisejí s cestovním ruchem, ale i běžným každodenním životem jsou ty, které se týkají dopravy. Veřejná doprava patří k hlavním faktorům, které patří k tzv. infrastruktuře měst. Během posledních několika měst se veřejná doprava co se týče kvality, výrazně zlepšila. Přesto zůstává dopravní situace ve městě poměrně špatná. V současné době, kdy jsou rekonstruovány významné a hlavní cesty, je situace kritická. Fungující veřejná doprava a její využívání by mohlo tento stav výrazně zlepšit v případě, že by ji začala využívat větší část populace.

Obrázek 7. Hodnocení nabídky a kvality veřejné dopravy

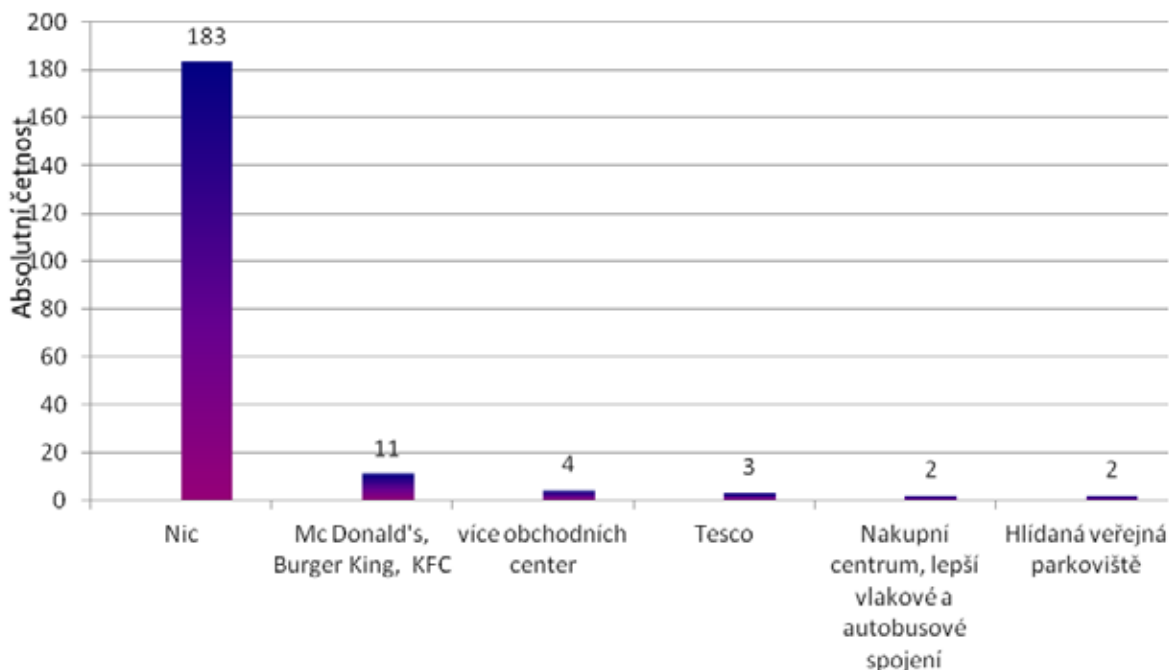


Zdroj: Vlastní výzkum

Hodnocení veřejné dopravy vyšlo poměrně příznivě. Jako špatnou a ucházející hodnotilo nabídku 5 % respondentů a kvalitu 9 %.

Poslední kladená otázka byla otevřená. Jejím úkolem bylo zjistit, které služby na území města občané postrádají. Odpovědí bylo mnoho, avšak 183 respondentů na otázku neodpovědělo vůbec.

Obrázek 7. Nejčastěji postrádané typy služeb



Zdroj: Vlastní výzkum

Nejčastěji občané postrádaly franšizované fastfoody Mc Donald's, Burger King a KFC, celkem v jedenácti případech. Čtyři respondenti uvedli, že by přivítali více obchodních center, tři respondenti postrádali přímo řetězec Tesco. Dva potom nákupní centra a lepší dopravní spojení. Stejný počet respondentů postrádal veřejná parkoviště.

Závěr

Služby poskytované na území města Znojmo jsou jejich spotřebiteli hodnocené, co se týče nabídky i kvality poměrně shodně pozitivně. Nabídka vykazuje vyšší hodnoty spokojenosti zákazníků než kvalita, ale velmi často je toto hodnocení téměř shodné.

Podnikatelská struktura komerčních služeb se jeví na ekonomické možnosti jako dostačující. Otevřená otázka, která zjišťovala, které typy služeb zákazníci postrádají je toho dokladem. Většina (183 z 273 respondentů) nepostrádá v současnosti žádnou službu. Ostatní odpovědi zmiňovaly mnoho typů služeb, které ostatní respondenti hodnotili jako dodatečné jak kvalitou, tak nabídkou. Jejich četnost však byla převážně 1.

Nejčastěji zmiňovanými postrádanými službami jsou franchizované systémy fastfoodů, jako jsou Mc Donald's, KFC nebo Burger King. Toto svědčí i o poměrně mladé skupině respondentů. Dva ze zmiňovaných fastfoodů se nacházejí ve městě. Jedná se o KFS, které má prodejní stánek na Dukelské ulici a druhou provozovnu v outletovém centru Free Port na Hatích.

Podmínky společnosti Mc Donald's k udělení franchizové licence město svojí velikostí a počtem obyvatel není schopno splnit. Tedy v současné době je jeho začlenění do nabídky služeb nereálné.

Obecně se na území města, zejména v centru, nachází poměrně velké množství provozoven, které nabízejí různé formy rychlého občerstvení, které mohou využívat obyvatelé ale i návštěvníci i turisté v dostatečné míře.

Dopravní obslužnost města, která byla rovněž zmíněna v odpovědích na otevřenou otázku, dokladu špatnou situaci ve městě. Tato je během posledního půl roku zhoršena uzavřením

jedné ze dvou hlavních tepen ve směru průjezdu města na Vídeň a stéle chybějícím obchvatem. Nedostatečnou připravenost města a neschopnost zajistit plynulý průjezd ve městě zejména směrem na Vídeň je nutné zmínit. Celou situaci šlo řešit pomocí posílení hromadné dopravy, tedy autobusy a v době rekonstrukce mostu nad železniční tratí upravit ceny jízdného nebo jej zrušit zcela, tak jak se již děje v několika městech Evropy (viz. <http://www.novinky.cz/ekonomika/348770-ctyri-polska-mesta-doprava-zdarma.html>). Došlo by tím zejména k úbytku řidičů osobních automobilů a následně by nevznikal kolony dlouhé stovky metrů v centru města a nedocházelo by k tak vysokému znečištění ovzduší. Zejména v okamžiku, kdy projekt trvá již dvakrát tak dlouho, než se původně předpokládalo, by toto přivítali jak obyvatelé města, tak i ostatní projíždějící.

Zajímavé je, že nikdo z respondentů nepostrádal některé typy služeb, které mají luxusní charakter. Region Znojemska s průměrným příjmem a velmi vysokou nezaměstnaností by pro tento typ služeb jen stěží nacházel dostatečně silný segment zákazníků.

Tato studie se zabývala pouze komerčními službami, nikoli nevýrobními (veřejnými). Jediné služby dopravní mají částečně veřejný charakter, protože se samosprávní i vládní orgány podílejí na jejich financování. Provozovány jsou však soukromými společnostmi.

Hodnocení kvality vycházelo pouze ze subjektivního hodnocení respondentů, kteří vyjadřovali svůj vlastní názor na základě svých zkušeností. Nejednalo se tedy ani tak o hodnocení kvality, při němž by byly nastaveny určité standardy nebo hodnoceno kvalifikovanou skupinou odborníků, ale o prostý názor uživatelů, který může být zkrácen subjektivními dojmy nebo podmínkami.

Poděkování

Tato práce vznikala díky spolupráci s Výzkumným a poradenským centrem SVŠE Znojmo. Jedná se o dílčí výsledky výzkumu, jenž je součástí projektu VGS2015K02.

Zdroje

- [1] BOUČKOVÁ, Jana. 2003. *Marketing*. Praha: C. H. Beck: ISBN 80-717-9577-1.
- [2] KOTLER, Philip; KELLER, Kevin Lane. 2007a. *Marketing management*. Praha: Grada Publishing: ISBN 978-80-247-1359-5.
- [3] KOTLER, Philip. 2007b. *Moderní marketing: 4. evropské vydání*. Praha: Grada Publishing: ISBN 978-80-247-1545-2.
- [4] VAŠTÍKOVÁ, Miroslava. 2008. *Marketing služeb: efektivně a moderně*. Praha: Grada: ISBN 978-80-247-2721-9.
- [5] VEBER, Jaromír. 2006. *Management kvality, environmentu a bezpečnosti práce: legislativa, systémy, metody, praxe*. Praha: Management Press: ISBN 80-726-1146-1
- [6] VEBER, Jaromír. 2007. *Řízení jakosti a ochrana spotřebitele*. Praha: Grada Publishing: ISBN 978-80-247-1782-1.

Kontakt:

Ing. Věra Plhoňová, Ph.D.

plhonova@svse.cz

Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, s.r.o.

Budování značky a její využití v náboru nových zaměstnanců

Branding in recruiting new employees

Martin Příbyl

Abstract

The paper deals with the issue of a branding that represents a relatively well-explored area if the brand is evaluated from the perspective of the argument for the customer, increase the value by the customer for the product perceives etc. Brand of any company can play a significant role in the recruitment of new employees, view customers and potential employees to the brand, however, may be quite different and it is appropriate to define and manage both views.

This paper aims to uncover components of branding to find out what is crucial for the choice of the employer and building the brand.

Components were identified by qualitative investigation and and lately discussed with HR managers. Evaluation confirmed that it is possible for job seekers to identify these components of brand perception and at the same time, is in the monitored group of respondents verify that clarity, credibility and consistency of brand potential employer plays a key role in choosing an employer.

Keywords: Marketing, Brand, Promotion, Employment, Recruitment

JEL classification: M31, M51

Úvod

Marketingoví specialisté se již dlouhou dobu zabývají problematikou značky z pohledu teoretických konceptů i praktického využití, a to zejména v případě, že je značka hodnocena z pohledu argumentu pro zákazníka, nárůstu hodnoty, kterou zákazník u daného výrobku vnímá apod. V kontextu vysokého konkurenčního boje na trhu práce, kdy podniky nejsou zpravidla schopny nabírat potřebný počet pracovníků s odpovídajícími kompetencemi může značka podniku může hrát významnou roli i při náboru nových zaměstnanců, a to nejen v případě, že jde o renomovaného pracovníka, o kterého podnik usiluje, ale také v situaci, kdy je konkurence na straně poptávky natolik velká, že je obtížně sehnat dostatek kvalifikovaných pracovníků pro pokrytí potřeb podniku a uspokojení poptávky.

Důležité je si ale uvědomit, že pohled zákazníků a potenciálních zaměstnanců na značku bývá zpravidla zcela rozdílný a je vhodné definovat a spravovat oba pohledy tak, aby nedocházelo k vzájemným kolizím.

1. Cíl a použité postupy

Cílem příspěvku je rekapitulovat složky vnímání značky z pohledu zaměstnanců, případně možných uchazečů, a to na příkladu kvalitativního šetření, které proběhlo v říjnu 2014 v regionu Znojensko a následně bylo prohloubeno formou hloubkových rozhovorů s HR speciality znojenských podniků. Kvalitativní šetření bylo vedeno formou řízeného dotazování a osloveno bylo 50 respondentů s nižším stupněm vzdělání, než je vysokoškolské. Respondentům bylo položeno 21 otázek a 7 identifikačních. Otázky nebyly zaměřeny pouze na oblast, které se věnuje článek, ale také byly hodnoceny podniky v regionu Znojensko, identifikování vyhledávání zaměstnavatelé, klíčové zaměstnanecké výhody, zdroje informací, které jsou využívány uchazeči při vyhledávání volných míst atd.

Dílčí cíle jsou:

- rekapitulace jednotlivých složek vnímání značky z pohledu spotřebitele,
- odvození jednotlivých složek v oblasti řízení lidských zdrojů a nábory nových zaměstnanců, následně volba klíčové složky v případě nábory méně kvalifikovaných zaměstnanců a vyhodnocení konkrétních výsledků šetření.

2. Dosažené výsledky

2.1. Složky postojů ke značce

Značka z pohledu podniku o soubor funkčních přínosů, které nabývají hodnotu pro jednotlivce v emočních přínosech z dané značky (byť zboží nebo služba nesoucí značku nemusí být jednotlivcem aktuálně spotřebovávána a ani vlastněna). Jde tedy o to, že spotřebitele nezajímají primárně samotné vlastnosti produktu nebo služby, ale to, co získávají, tedy výhody. V současnosti se stále větší důraz na řízení značky klade nejen v oblasti produktů a sužeb, ale také v oblasti marketingu osobnosti, místa, případně i myšlenky.

Z pohledu řízení značky, tedy z pohledu podniků, pak jde o snahu, která má za cíl zajistit, aby spotřebitelé vnímali značku jako důvody pro upřednostnění daného zboží při výběru. Podstata značky pak pro podnik představuje jeden z významných komunikačních cílů. Podstatu značky lze identifikovat podle obr. č. 1.

obrázek 1. Nejvýznamnější komunikační cíle



Zdroj: Král, Karlíček (2011)

Přínosy z hlediska funkce využití značky organizací pak představují důvody, proč by do značky měly být investovány potřebné zdroje, a to nejen finanční. Neboť značka slouží zejména jako prostředek k identifikaci a pro zjednodušení obchodování či vyhledávání firmy a také signál úrovně kvality pro zákazníky (Kotler a Keller, 2007).

Karlíček a Král (2011) definují postoje ke značce v případě spotřebitelů následovně:

- kognitivní,
- emocionální,
- behaviorální.

Kognitivní složka reprezentuje nabitě znalosti a zkušenosti ve spojitosti se značkou (produktem), emocionální pak soubor všech pocitů, které má spotřebitel se značkou spojené a v neposlední řadě složka behaviorální, která definuje jakým, způsobem spotřebitel ke značce přistupuje a jedná směrem k ní.

Obdobné složky je možné spatřit i v oblasti personalistiky, a to i u zaměstnanců a uchazečů o práci. Důležitý pohled na problematiku budování značky z pohledu uchazeče o práci přináší Wilden, Gudergan a Lings (2010). Díky výsledkům hloubkových rozhovorů dospěli autoři k závěru, že atraktivita zaměstnavatele pramení z přímých pracovních zkušeností se zaměstnavatelem, nebo v tomto odvětví, jasnost, důvěryhodnosti a konzistence značky potenciálního zaměstnavatele, vnímání aktivit, kterými zaměstnavatel zvyšuje hodnotu značky a vnímání produktu nebo služby portfoliu značky zaměstnavatele. Další významný zdroj Davies (2008) dokládá, že značka z pohledu zaměstnance zvyšuje míru spokojenosti ze zaměstnání, pomáhá budovat vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem, odlišuje zaměstnavatele a v neposlední řadě zvyšuje loajalitu zaměstnanců.

Autoři Heilmann, Saarenketo, Liikkanen (2013) uvádějí hlavní motivy pro zaměstnavatele při budování této dimenze značky takto:

- lepší image zaměstnavatele,
- účinnější nábor
- a lepší pocit uspokojení z práce zaměstnanců.

2.2. Identifikované složky pro vnímání značky

Zrekapitulujme výsledky šetření, kdy bylo osloveno 50 respondentů mimo jiné i za účelem zjistit, jaké faktory jsou klíčové pro výběr zaměstnavatele. Šetření bylo primárně zrealizováno z důvodu, že se zadavateli průzkumu (z důvodu neprojevení souhlasu se zveřejněním nebude zadavatel uváděn) dlouhodobě nedaří obsazovat veškeré volné pozice. V tabulce č. 1 jsou obsaženy výsledky šetření dle četnosti.

tabulka 1. Klíčové faktory pro výběr zaměstnavatele

Klíčové faktory pro výběr zaměstnavatele	Počet výskytů
platové podmínky	39
pracovní doba	19
dostupnost	9
pracovní podmínky - vybavení pracoviště	7
příjemné chování, sympatický vedoucí	6
kolektiv	6
vztahy na pracovišti - týmová práce	6
reference o firmě	5
druh práce	4
benefity	4
prestiž zaměstnavatele	3
recenze	2
typ pracovního poměru (doba určitá x neurčitá)	2
placení přesčasů	2
možnost růstu	2
flexibilita	2
dovolená	2
pracovní pozice	2
náplň práce	1
pracovní podmínky	1
solidarita	1
nabídka míst	1
druh smlouvy	1
serióznost	1
možnost rozvoje	1
sympatie	1
přístup	1
místo	1
odvážení soc. a zdrav. pojištění	1
požadavky na pozici	1

Zdroj: vlastní práce

Tyto klíčové faktory se týkají formy a dalších záležitostí zaměstnaneckého vztahu. V ulynulém období tedy bylo nutné identifikovat faktory, které jsou ve vztahu ke značce a následně jejich rozdělení do oblastí kognitivní (v tabulce označeno jako K, E a B), emocionální a behaviorální. Rozdělení je uvedeno v tabulce č. 2.

tabulka 2. Faktory ovlivňující výběr zaměstnavatele ve vztahu ke značce

Faktory pro výběr zaměstnavatele	Oblast
dostupnost	B
druh smlouvy	B
flexibilita	B
možnost rozvoje	B
možnost růstu	B
typ pracovního poměru (doba určitá x neurčitá)	B
vztahy na pracovišti - týmová práce	B
kolektiv	E
prestiž zaměstnavatele	E
příjemné chování, sympatický vedoucí	E
přístup	E
reference o firmě	E
serióznost	E
solidarita	E
sympatie	E
benefity	K
placení přesčasů	K
platové podmínky	K
pracovní doba	K
pracovní podmínky - vybavení pracoviště	K
recenze	K

Zdroj: vlastní práce

Realizované šetření identifikovalo sedm oblastí behaviorálního charakteru, osm emocionálních a konečně šest z oblastí kognitivní.

Behaviorální oblast představuje ty faktory, které jsou důležité pro rozhodování, zda zaměstnavatel odpovídá svými požadavky nárokům a možnostem uchazeče, tedy možnostem jeho chování na pracovišti a přímých dopadů na zaměstnance při výkonu práce. Oblast emocionální představuje faktory, o nichž se uchazeč dozví zpravidla zprostředkovaně a vytvářejí u něj emoční vazby na zaměstnavatele, respektive jeho značku. Kognitivní oblast pak představuje znalosti, které uchazeč je schopen ověřit z objektivních zdrojů, tedy o podniku tyto údaje ví.

3. Diskuze

Vzhledem k charakteru zadání výzkumného úkolu byla zjištěna řada podstatných informací, některé z nich nemohou být v současnosti zveřejněny. Postoje ke značce, tedy faktory, které jsou důležité pro výběr vodného zaměstnavatele, byly identifikovány na základě 135 odpovědí. S těmito údaji je možné dále pracovat. Odpovědi respondentů byly při zpracování sjednoceny tak, aby je bylo možné vzájemně porovnat co do počtu četností. Předkládané výsledky si kladou za cíl odpovědět na otázku, zda je u zaměstnavatelů a jejich značek použit obdobný postup, který se využívá zejména u budování značky na B2C trzích a také, zda údaje získané v průběhu šetření odpovídají výsledkům již publikovaným, a to trojice Wilden, Gudergan a Lings v roce 2010, které jsou:

- vnímání aktivit, kterými zaměstnavatel zvyšuje hodnotu značky a vnímání produktu nebo služby portfoliu značky zaměstnavatele – nepotvrzeno, což může být dáno i tím, že zadavatel průzkumu působí na B2B trhu a jeho aktivity v této oblasti jsou na začátku rozvoje,

- přímé pracovní zkušenosti se zaměstnavatelem nebo v tomto odvětví – nepotvrzeno, neboť respondenti neměli přímou zkušenost,
- jasnost, důvěryhodnosti a konzistence značky potenciálního zaměstnavatele – potvrzeno na úrovni referencí, prestiži, kolektivu zaměstnavatele atd.

Získané výsledky byly následně potvrzeny v diskuzi se třemi významnými zástupci zaměstnavatelů z regionu, které vzhledem k výše uvedeným faktům není možné konkretizovat.

Závěr

Prostřednictvím provedeného kvalitativního šetření v měsíci říjnu 2014 a následným vyhodnocením a hloubkových rozhovorech 2015 bylo potvrzeno, že je možné u uchazečů o práci identifikovat stejné složky, jako definuje Král a Karlíček (2011) a současně, že u sledovaného souboru respondentů je možné ověřit, že jasnost, důvěryhodnost a konzistence značky potenciálního zaměstnavatele hraje klíčovou roli při výběru zaměstnavatele. Ostatní oblasti, které identifikovali Wilden, Gudergan a Lings, budou předmětem dalšího šetření, které se připravuje, a to i u stávajících zaměstnanců zadavatele šetření.

Je zřejmé, že budování značky potenciálního zaměstnavatele představuje dlouhodobý proces, který musí mít jasně definovaný cíl a také musí navazovat a také vycházet ze strategických cílů podniku. Prezentované výsledky, tedy 135 odpovědí v rámci kvalitativního šetření dokládá, že jde o významnou oblast, která v budoucnu přinese podnikům značný potenciál v řízení lidských zdrojů a zvyšování efektivity náborových kampaní, ale i samotné efektivity práce zaměstnanců.

Príspevek je jedním z výstupů výzkumného a poradenského centra SVŠE Znojmo, a to VGS 2015K01 Analýza vztahů a vazeb mezi podniky, zákazníky, veřejnou správou a občany.

Zdroje

- [1] Davies, G. 2008. *Employer branding and its influence on managers*. European Journal of Marketing. Vol. 42 Iss: 5/6, pp.667 – 681. ISSN: 0309-0566
- [2] DE CHERNATONY, L. 2009. *Značka: od vize k vyšším ziskům*. Vyd. 1. Překlad Eva Nevrlá. Brno: Computer Press, , xiii, 315 s. Business books (Computer Press). ISBN 978-80-251-2007-1.
- [3] Heilmann, P., Saarenketo, S., Liikkanen, K. *Employer branding in power industry*. International Journal of Energy Sector Management, 2013. Vol. 7 Iss: 2, pp. 283 – 302. ISSN: 1750-6220
- [4] KARLÍČEK, M., KRÁL, P. *Marketingová komunikace - Jak komunikovat na našem trhu*. Vyd. 1. Grada Publishing, Praha 2011, 224 s. ISBN: 978-80-247-3541-2.
- [5] KOTLER, P., KELLER, K., L. 2007. *Marketing management*. Vyd. 1. Grada Publishing, Praha, 788 s. ISBN: 978-80-247-1359-5.
- [6] WILDEN, R., GUDERGAN, S., LINGS, I. 2010. *Employer branding: strategic implications for staff recruitment*. Journal of Marketing Management. Vol. 26, Iss. 1-2,

Kontakt:

Ing. Martin Příbyl, Ph.D.

pribyl@svse.cz

Katedra marketingu a managementu

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o.

Loucká 656/21, 669 02 Znojmo

Institut veřejného projednávání jako další fáze modernizace veřejné správy v České republice: využití institutu ve městě Znojmo

Institute of a public hearing as the next phase in the modernization of public administration in the Czech Republic: use of the institute in the town Znojmo

Markéta Sanalla

Abstract

This paper presents the main findings which are focusing interdisciplinary on contemporary trends in the public administration in Czech Republic. These findings are illustrated on modern trends in public policy which is called the institute of a public hearing. The results of the article are obtained by using theory of public administration from Petr Průcha and Karel Schelle. Thesis from broader research in public administration is emphasised on the example of region Znojmo and its public policy. Through an analysis of selected aspects in the new trend in public policy is shown its wide impact of improving services in public administration. The work is based on case study, which tried to gain the most important facts about followed issues. Through an analysis of selected aspects in contemporary trends in public administration reform is shown its impact in researched area. Management of Znojmo municipality use institute of public hearing to cooperate with citizen. However, the shortcomings of the concept, lies in the unwillingness of citizens to participate effectively in public sphere.

Keywords: public, policy, administration, trends, modernization

JEL classification: H83

Úvod

Modernizaci veřejné správy v rámci komplexní reformy systému můžeme bezpochyby nazvat fenoménem, který se projevuje v tuzemské veřejné správě již od počátku 90. let 20. století. Některé fáze reformy, jako bylo nové územní členění státu či upřesnění formulace přenesené a samostatné působnosti obcí, byly již více méně zdárně dokončeny. Dá se jednoznačně říci, že současnou prioritou reformy je zkvalitnění služeb veřejné správy. Vyšší efektivita má být viditelná nejen v rozsahu samostatné i přenesené působnosti obcí, ale i v oblasti všech dalších služeb orgánů správy. To vše dle zásadního hesla modernizace, které staví občana do pozice klienta veřejné správy.

S probíhající modernizací jsou do veřejné správy začleňovány i nové nástroje, mezi které patří i tzv. institut veřejného projednávání jako součást nového směru veřejné správy v rámci konceptu Otevřená radnice. Institut veřejného projednávání tak lze považovat za další krok v reformě veřejné správy, který přichází jako další fáze po koncepčním rozšíření tzv. otevřených dat do celé veřejné správy, a jež je součástí komplexního systému eGovernmentu v České republice. Ten je nejen nástrojem pro budování informační společnosti, ale především zprostředkovává komunikaci s institucemi veřejné a správní správy v elektronické podobě.

Důraz na moderní nástroje ve veřejné správě je pojmenován také v rámci Strategického rámce rozvoje veřejné správy České republiky pro období 2014-2020, který definuje témata pro další etapu modernizace a rozvoje veřejné správy a eGovernmentu. Zdůrazňuje se zde zejména cesta směrem k zefektivnění a zkvalitnění práce veřejných institucí v souladu se strategickými dokumenty Evropské komise (Evropa 2020) i české vlády (Strategie mezinárodní konkurenceschopnosti ČR 2012-2020 a Národní program reforem České republiky 2014).

1. Reforma veřejné správy v České republice

Na začátku textu je třeba ujasnit pojmosloví, se kterým článek pracuje. V odborné literatuře existuje celá řada definic pojmu veřejná správa. Shodným znakem všech definic je postulát,

že se ve své podstatě jedná o činnost, která zajišťuje správu veřejných věcí. Petr Průcha a Karel Schelle pak ve své knize *Základy místní správy*, doplňují další definici, tedy že „veřejnou správou se ve společnosti zorganizované ve stát velmi obecně řečeno rozumí správa veřejných záležitostí, realizovaná v rozhodující míře jako projev výkonné moci ve státě. Pro tuto výkonnou moc je přitom charakteristické, že se jedná především o veřejnou moc,“ (Průcha, Schelle, 1995). Pavel Káňa pak doplňuje, že veřejná správa má kořeny již v římském právu. „Veřejná správa je správa lidské společnosti zorganizované ve stát, ve státním zřízení.“ (Káňa, 2004).

1.1. Současný stav a výzvy reformy veřejné správy

Reformy a všechny komplexní změny ve veřejné správě jsou v současnosti tak obsáhlé, že systém veřejné správy přináší celou řadu nových výzev. To dobře vystihují přední odborníci na danou tematiku Richard Pomahač a Olga Vidláková: „veřejná správa představuje sociální problém. Lidé se dlouhodobě domnívají, že jde o problém, který vyžaduje řešení, a není proto divné, že se doširoka rozvinula teorie veřejné správy v mnoho podobách. A tak vznikly další problémy. Například to, že ne vše, co se o veřejné správě píše a učí, odpovídá skutečnosti. A nebo že teorie veřejné správy není prakticky známa všem těm, kteří vystupují jako experti v otázkách veřejné správy“ (Pomahač, Vidláková, 2002).

Reakce na reformu veřejné správy a stále nové přicházející inovace, které řeší obce i kraje, spočívá ve využívání nově nastupujících nástrojů pro moderní řízení ve veřejné správě. Tyto nástroje moderní doby tak přispívají k vyšší kvalitě a efektivitě výkonu veřejné správy a podporují demokratických principů vlády a spokojenost občanů. Nové rozměry fungování veřejné správy přinesla možnost elektronické komunikace, což je „předávání datových zpráv mezi orgány veřejné moci navzájem a mezi těmito orgány a jinými třetími subjekty“ (Macková, Štědroň, 2009). Právní předpisy nesou obecnou povahu. Obecnou povahu nese zákon č. 40/1964 S., občanský zákoník, který v paragrafu 40 odst. 3 stanoví, že je-li právní úkon učiněn elektronickými prostředky, může být podepsán elektronicky podle zvláštních předpisů. Také některé právní předpisy i přesně upravují možnost elektronické komunikace jen v daných případech a agendách. Jako příklad si můžeme uvést zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, který v paragrafu 37 odst. 2 stanoví, že podání, tj. úkon směřující vůči správnímu orgánu, je možno učinit též v elektronické podobě podepsané zaručeným elektronickým podpisem.

2. Institut veřejného projednávání jako součást konceptu otevřená data

Garantem reformy veřejné správy v České republice je ministerstvo vnitra, které koncepci modernizace znázorňuje v systému tzv. hexagonu veřejné správy. Jedná se o provázaný systém reforem. Kromě důrazu na kvalitní legislativu, zázemí či vzdělání samotných úředníků je zde také zásadní premisou, že občan je klientem veřejné správy a je nedílnou součástí efektivního chodu celého komplexu služeb. Bez účasti občanů nelze zcela dokončit reformu veřejné správy a zefektivnit její chod.

Do konceptu hexagonu veřejné správy zapadá další ze zásadních milníků reformy veřejné správy v České republice, kterým je snaha o tzv. otevřená data. Jedná se o informace a data zveřejněná na internetu, která jsou úplná, snadno dostupná, strojově čitelná, používající standardy s volně dostupnou specifikací, zpřístupněná za jasně definovaných podmínek užití dat s minimem omezení a dostupná uživatelům při vynaložení minima možných nákladů. Konkrétně jde o různé statistiky, rozpočty, přehledy, databáze apod.

Obrázek 1. Koncepce modernizace veřejné správy



Zdroj: www.smartadministration.cz

Otevřená data jsou data a údaje zveřejněná na Internetu, která jsou:

- úplná,
- snadno dostupná,
- strojově čitelná,
- používající standardy s volně dostupnou specifikací,
- zpřístupněna za jasně definovaných podmínek užití dat s minimem omezení,
- dostupná uživatelům při vynaložení minima možných nákladů (www.smartadministration.cz).

Trend tzv. otevřené radnice má především poskytovat servisní službu občanům obcí s tím, že nabízí informace důležité pro každodenní život v obci, nejen informace vycházející z kontaktu s veřejnou správou. Jedná se například o jízdní řády, příjmy obce, účetní údaje, seznamy majetků institucí, seznam poskytovatelů sociálních služeb, měření čistoty ovzduší, údaje ze životního prostředí, statistické údaje o obyvatelstvu a mnohá další. Naplňuje se tak jeden ze zásadních požadavků v rámci koncepce reformy veřejné správy, kdy by se do systému veřejné správy měli aktivně zapojovat i sami občané jako klienti a výměna informací a služeb probíhá recipročně (viz např. Vidláková, 2000) v rámci celého komplexu výkonné moci.

2.1. Institut veřejného projednávání jako součást konceptu otevřená data ve městě Znojmě

Koncept Otevřená radnice je tedy především nástrojem veřejné správy, jak zprůhlednit hospodaření obcí, jehož součástí je mimo jiné i otevřený účet. Institut veřejných projednávání patří k fakultativním nástrojům moderní veřejné správy, které patří do pravomocí obcí v samostatné působnosti a plán uskutečňování tohoto institutu podléhá rozhodnutí zastupitelstva (Koudelka, 2007). Ve veřejných projednáváních se hovoří většinou

o projektech a investicích, které se neuskuteční hned, ale i v horizontu několika let nebo za splnění určitých předpokladů, například získání dotací.

Město Znojmo se ke konceptu Otevřená radnice přihlásilo v průběhu roku 2011. O dva roky později vstoupilo Znojmo do Národní sítě Zdravých měst⁵⁰ a začalo uplatňovat související tzv. Agendu 21. Institut veřejného projednávání je novinkou, která se prakticky uskutečňuje po schválení plánu projednávání až v průběhu roku 2014 a 2015. Základními pilíři projektu Otevřená radnice jsou otevřenost a transparentnost. Princip otevřenosti chce radnice naplnit mj. zavedením institutu veřejná diskuse s občany nad zásadními investicemi města

Institut veřejných projednávání radnice mohou využívat, ale nemusí. Přestože je garantem Otevřených radnic architektonicky správce reformy, tedy Ministerstvo vnitra České republiky, neexistují přesná pravidla, jak by měla veřejná projednání probíhat. Znojmo této oblasti spolupracuje s Národní sítí zdravých měst. Radnice poprvé vyzkoušelo koncept veřejného projednání v rámci projektu regenerace ulic městské památkové rezervace - Divišova náměstí, Velké Michalské, části náměstí Svobody, Jezuitského náměstí a ulic Jezuitská a Veselá.

Institutem veřejného projednávání prošly např. tyto investiční akce města:

- ✓ multifunkční cyklistický areál Znojmo – Přímětice (vybudování komplexu s nabídkou různých služeb a dopravně výchovného programu)
- ✓ krytý bazén Znojmo – Louka (stavba nového krytého bazénu a wellness vedle plovárny)
- ✓ úprava lokality Kára pod Mikulášským kostelem s výhledem do Gránického údolí, která má sloužit jako místo pro odpočinek, relaxaci i kulturní akce
- ✓ revitalizace vnitrobloku ulic Dukelských bojovníků a Sokolské ve Znojmě (rekonstrukce vnitrobloku se vznikem zelených ploch, dětského hřiště a míst pro relaxaci)
- ✓ směřování rodinné politiky města Znojma (péče o rodinnou politiku a akce, spojené se sociální oblastí ve městě) více viz www.znojmocity.cz

Veřejná projednávání se ve městě Znojmě týkají diskusí nad projekty střednědobého horizontu. To jsou projekty, které by měly být případně uskutečňovány v horizontu tří až pěti let. Právě tento střednědobý výhled umožňuje občanům být aktivními a plnoprávními účastníky rozhodování v samosprávě v období, kdy se daný projekt připravuje. Občanům se tak dostává do rukou kompetence, která je zcela v duchu současných cílů reformy veřejná správa

⁵⁰ Mezinárodní síť Zdravých měst je iniciativou OSN, a to především WHO. Iniciativa byla započata v roce 1988. V Evropě je do Projektu ZM aktuálně zapojeno 1300 Zdravých měst ve 30 zemích. Jedná se o velice aktivní hnutí municipalit v Evropě, které na regionální úrovni realizuje zásady dokumentů OSN Česká Zdravá města reprezentuje na mezinárodní úrovni Národní síť Zdravých měst ČR (NSZM ČR). Koncept projektu čerpá ze strategie WHO "[Zdraví 21](#)" a dokumentu OSN "[Agenda 21](#)".

„V souladu s principy projektu, pak Zdravá obec/Zdravé město/Zdravý mikroregion/Zdravý kraj:

- komplexně a systematicky vytváří podmínky pro kvalitnější a zdravější život svých obyvatel a

- ve spolupráci s nimi a s dalšími zainteresovanými stranami (např. NNO, podnikateli apod.) se rozvíjí jako příjemné a kvalitní místo pro život, čímž

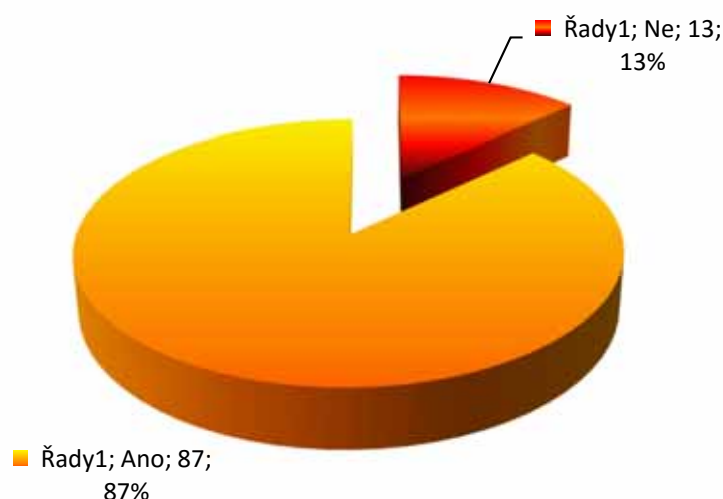
- buduje mimo jiné „zdravý patriotismus“, kdy lidé svou komunitu a krajinu považují za svůj domov a v tomto smyslu o něj pečují.“ (www.znojmo-zdravemesto.cz)

3. Institut veřejného projednávání jako nástroj modernizace veřejné správy ve městě Znojmo: výzkum na Soukromé vysoké škole ekonomické

Stále probíhající reforma veřejné správy, která ovlivnila chod tuzemských institucí především na počátku 90. let minulého století, se stala oblastí výzkumu také na Soukromé vysoké škole ekonomické Znojmo. V rámci tohoto článku jsou předkládané dílčí výsledky. Shrnují dosavadní poznatky, jež se zaměřují na oblast veřejné správy cíleně v regionu Znojmo. Výzkum, který probíhal mezi studenty veřejné správy v akademickém roce 2013 – 2014 ukázal zajímavá data⁵¹, která mohou posloužit pro další využití ve výzkumu reformy veřejné správy na Soukromé vysoké škole ekonomické Znojmo a stát se podkladem pro spolupráci s městem Znojmo. To patří k předním průkopníkům právě tzv. institutu veřejného projednávání.

V průběhu výzkumu se ukázala řada zajímavých faktů, které vypovídají především o limitech pro další rozvoj komunikace s občany města Znojma a jejich případném dalším zapojení do dění ve městě. Zásadní byla otázka, která se týkala zájmu respondentů o dění ve městě. Dle očekávání 87 % respondentů odpovědělo, že je dění zajímavé. Dle subjektivního hodnocení tazatelů byly odpovědi jednoznačné a bez váhání.

Graf 1. Výsledky odpovědí respondentů na otázku „Zajímá vás dění ve vašem městě?“



Zdroj: vlastní zpracování

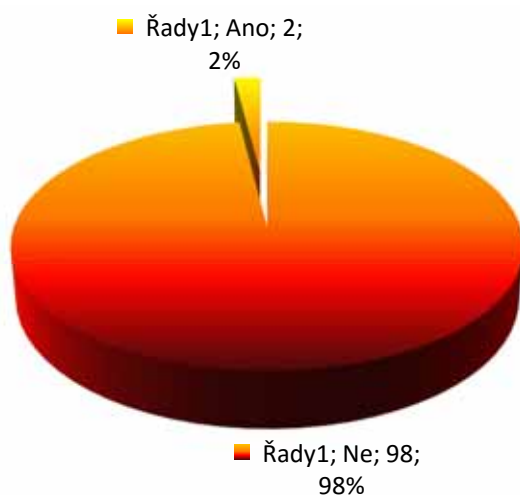
S tímto jasným sdělením, které bylo vyjádřeno v prvním výše uvedeném grafu, je v rozporu odpověď na další otázku. Ta se ptala po reálné ochotě občanů města Znojma účastnit se jednání zastupitelstva. Přestože dle zákona o obcích je plným právem každého občana i zastupitelstva, tak skutečně tak činí pouze 2 % obyvatel města. O reprezentativnosti vzorku svědčí i informace, poskytnuté zastupiteli města. Sami hovoří o pouhých jednotlivcích, kteří jednání navštěvují.

Z krátkého výzkumu také vyplynulo, že zájem o veřejné dění projevují spíše lidé se středoškolským a vyšším stupněm vzdělání. Podobně to bylo i otázky, která hledala odpověď

⁵¹ Výzkum proběhl ve městě Znojmo, které je obcí třetího typu na počtu 200 respondentů. U respondentů města Znojma převažoval počet žen, obyvatel ve věku 26-35 a středoškolsky vzdělaných občanů. Dotazníkové šetření bylo uskutečněno prostřednictvím osobního tázání studentů Soukromé vysoké školy ekonomické.

na faktickou ochotu případně se jednání účastnit. Znojmo tak zapadá do trendů⁵², které pravidelně zkoumá např. agentura STEM. Ta v posledním velkém průzkumu komunálních voleb v říjnu loňského roku poukázala na podobné výsledky. Ochota zúčastnit se komunálních voleb se dle výsledků šetření STEM zvyšuje s věkem, například mezi lidmi do 30 let plánuje vypravit se k volbám 50 % zúčastněných. Mezi dotázanými ve věku nad 60 let to je 68 %. Rovněž lidé se středoškolským nebo vysokoškolským vzděláním prohlašují častěji než lidé se základním vzděláním nebo vyučením, že ke komunálním volbám přijdou. K volbám se chystá 71 % dotázaných vysokoškoláků, 68 % lidí s maturitou a 51 % vyučených (www.stem.cz)

Graf 2. Výsledky odpovědí „Navštívujete jednání zastupitelstva veřejná projednávání ve vašem městě?“

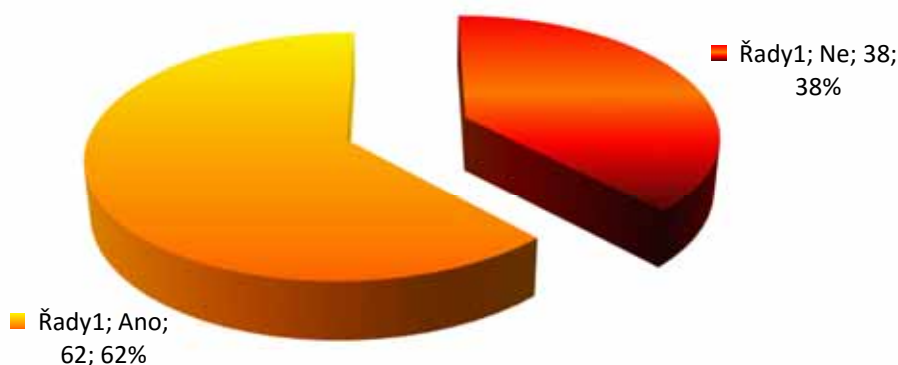


Zdroj: vlastní zpracování

Zajímavý rozpor, který je však z dlouhodobého hlediska zcela očekávatelný, je patrný u vyhodnocení otázek v grafech 2 a 3. Je zde jasný propad mezi skutečnou účastí na veřejném politickém životě v obci, a deklarovanou ochotou se ho účastnit. Ta je dle předpokladů zásadně vyšší, ani tak ale nevybočuje zásadně ze současného trendu nízké účasti na veřejném životě.

⁵² Stejně je tomu i v západních demokraciích, kde je trend klesajícího či stagnujícího zájmu o veřejné dění zvláště mezi mladými lidmi (Rýznar, Šimonová, 2006).

Graf 3.. Výsledky odpovědí na otázku Účastníte se či jste ochotni se účastnit veřejných projednávání?



Zdroj: vlastní zpracování

Závěr

Veřejná správa prochází intenzivní reformou již více než dvě dekády. Přes některé dílčí nedostatky spíše technické povahy, jako byly např. počáteční komplikace kolem veřejných registrů, lze označit dosavadní průběh reformy veřejné správy v České republice za úspěšný. Tuzemská veřejná správa funguje dle standardů, běžných v demokratickém světě. Kladen je důraz nejen na samotnou existenci samosprávných rozhodovacích mechanismů, ale především na efektivitu v rámci systému správy. Z tohoto pohledu však označit reformu jako trvalý, nekončící mechanismus. Jak připomíná i Pavel Mates, přední tuzemský odborník na veřejnou správu: „zkušenosti i samotná praxe ukazují, že dovršení reformy neznamena v žádném případě, že již k žádným změnám nebude docházet. Nebudou označovány jako reforma, ale jinými termíny, třeba reformními kroky, změny či modernizace, která je ostatně v oblasti veřejné správy procesem permanentním” (Mates, 2007).

Veřejnou správu v demokratických politických systémech je třeba nahlížet jako ucelenou soustavu, jejíž funkce se mezi sebou neustále ovlivňují. O veřejné správě jako systému, tvořeném šesti základními prvky, a to jsou legislativa, občan, peníze, technologie, úředník a místo působení, lze konstatovat, že chod systému je o to efektivnější, čím kvalitnější je funkce každé jeho součásti. A na druhou stranu zanedbání funkce jednotlivých částí výrazně deformuje činnost celého systému.

Toto tvrzení se ukazuje jako zásadní limit i pro fungování tzv. institutu veřejného projednávání. Nový nástroj efektivizace veřejné správy je více než jiné nástroje závislý na účasti občanů na veřejném životě. Nedostatek osobní účasti a upadající zájem o politiku je ale dlouhodobý problém nejen v České republice, ale i v jiných západních demokraciích. Výzkumy a poté i samotná volební účast ale dlouhodobě potvrzují fakt, že na komunální úrovni je situace lepší a zájem voličů o místní dění je přece jen vyšší.

Toto vyplývá i z výzkumu Soukromé vysoké školy ekonomické Znojmo, který se mimo jiné zabýval ochotou účastnit se jednání zastupitelstva či veřejných projednávání. Ukázala se zde především mezera mezi skutečnou účastí občanů na komunální politice a jejich ochotou tak činit. Ta mnohonásobně převyšovala. Tato skupina je tedy potenciálním účastníkem veřejného života ve Znojmě a tohoto potenciálu by měla radnice města Znojma využít. Nabízí se řada možností, jak občany k zájmu o komunální prostor nalákat: od efektivní propagace plánovaných projednávání až po využití elektronické komunikace s občany. Nahrávání

jednání zastupitelstva a jejich zveřejňování na internetu se mimochodem setkalo ve Znojmě s velkým zájmem. Otázkou je, zda toto je skutečné zapojení občanů do veřejné správy či pouhý nástroj mezistranického soupeření v řadách zastupitelstva. Faktem zůstává, že jen minimum občanů se podílí na formování směru správy města i přesto, že k tomu mají řadu možností.

Zdroje

- [1] KOUDELKA, Zdeněk. 2007. *Samospráva*. Linde, Praha: 1. vyd. 400 s. ISBN 80-7201-665-5.
- [2] KÁŇA, Pavel. 2004. *Základy veřejné správy*. Montanex, Ostrava: 1. vyd., 352 s., ISBN: 978-80-7225-319-7.
- [3] MACKOVÁ, Alena; ŠTĚDRONĚ, Bohumír. *Zákon o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů s komentářem, včetně souvisejících zákonů a prováděcích předpisů*. 2009. Wolters Kluwer Česká republika, a.s., Praha: 1. vyd., 528 s., ISBN 978-80-7357-472-7.
- [4] POMAHAČ, Richard; VIDLÁKOVÁ, Olga. 2002. *Veřejná správa*. 1. vyd. C.H. Beck, Praha: 1. vyd., 278 s., ISBN 80-7179-748-0.
- [5] PRŮCHA, Petr; SCHELLE, Karel. 1995. *Základy místní správy*. Iuridica Brunensia, Brno: 1. vyd., 189 s., ISBN 80-85964-00-7.
- [6] RÝZNAR, Ladislav; ŠIMONOVÁ, Andrea. 2006. *Evropská veřejná správa*. Evropský polytechnický institut, Praha: 2. vyd., 235 s., ISBN 80-7314-102-7.
- [7] VIDLÁKOVÁ, Olga. *Reforma veřejné správy*. 2000. Univerzita Pardubice, Pardubice: 1. vyd., 140 s. ISBN 80-7194-290-1.

Legislativa

Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení). In: *Úplné znění*. 2014. ISBN 978-80-7488-055-1.

Zákon č. 500/2004 Sb., Správní řád; Soudní řád správní: velká novela k 1.1.2012. Ostrava: Sagit, 2011. 96 s. ÚZ: úplné znění; č. 862. ISBN 978-80-7208-882-9.

Elektronické zdroje

2015. *Otevřená data*: www.otevrena-data.eu

2015. *Portál veřejné správy*. Ministerstvo vnitra České republiky:

www.smartadministration.cz

2015. Středisko empirických výzkumů: www.stem.cz

2015. *Znojmo: oficiální stránky obce*. Město Znojmo: www.znojmo-city.cz

Kontakt:

PhDr. Markéta Sanalla

sanalla@svse.cz

Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo

Loucká 656/21, 669 02 Znojmo

Innovation controlling: Quality of selected controlling tools for the evaluation of controlling activities

Inovácia controlling : Kvalita vybraných kontrolných nástrojov pre hodnotenie kontrolnej činnosti

Simon Schmidt

Abstract

Research and development to generate innovations is one of the most important topics in the nowadays global competition. The controlling of these measures is due to the fact of high investment costs paired with increased risk due to uncertain results of particular importance. The following paper presents the basics of the research of innovation controlling. The controlling is very important to evaluate, if an innovation activity or project is as successful as expected. It shows also if there are deviations to the target state. The main focus of the paper is about the tools, which helps us to evaluate the innovation activities. Therefore the paper is as following. At First, the definition of innovation and an approach to describe the innovation process are presented. After that the most common controlling instruments are described. Furthermore, key figures, the value benefit analysis, the analytical-hierarchy-process and the portfolio-technique are investigated under the aspect of suitability. This means, which of the above mentioned controlling instruments is in which dimension suitable to evaluate innovation activities. A summary with the main conclusions completes the article.

Key words: Controlling instruments, earned value analysis, innovation process, portfolio analysis, value benefit analysis.

JEL classification: M19

Einleitung

Die Forschung und Entwicklung (F&E) als Basis für zukünftige Innovationen stellt für viele Unternehmen ein zentrales strategisches Element dar, um der stetig verändernden Nachfrage, der Dynamik und der Komplexität der Unternehmensumwelt gerecht zu werden. Nur innovative Unternehmen sind langfristig am Markt überlebens- und wettbewerbsfähig. Wettbewerbsvorteile lassen sich durch neue Produktionsverfahren und Produkte erzielen (Peter, 2011). Durch den zunehmenden globalen Wettbewerbsdruck werden Unternehmen hingegen dazu gezwungen, Innovationen schnell und vor allem marktgerecht zu entwickeln. Jene Unternehmen, welche diesem Wettbewerbs- und Innovationsdruck nicht gewachsen sind, scheiden langfristig aus dem Markt aus. In Anbetracht solcher Gegebenheiten ist es verwunderlich, dass eine Vielzahl auf dem Markt eingeführter Innovationen scheitert (Vahs, Brem, 2013).

Die Gründe für das Scheitern können sehr vielschichtig sein. Einer der Hauptgründe ist sicher die fehlende akribische Herangehensweise bei der Innovationsbewertung (Davila, 2000). Die Indizien hierfür sind die oftmals willkürliche und emotionale Entscheidung über den Abbruch oder Fortgang eines Innovationsprojektes.

Unbestritten ist in der Betriebswirtschaftslehre die Notwendigkeit der Planung und Kontrolle innovativer Prozesse. So wird einem innovierenden Unternehmen eine Fülle von Instrumenten zur Steuerung des Innovationsprozesses bereitgestellt. Im Mittelpunkt steht dabei der fortwährende und kontinuierliche Versuch der Projektevaluierung, damit das Unternehmen in jeder Innovationsphase in der Lage ist, zu entscheiden, ob das Projekt fortgeführt werden kann oder abgebrochen werden muss.

Häufig fehlt den Unternehmen das Verständnis für den Einsatz von Bewertungsinstrumenten, mit Hilfe derer zukünftiger Erfolg realistisch eingeschätzt werden kann (Kunau et al., 2011). Eine fehlende Systematik bei der Bewertung von Innovationsprojekten führt zu Fehleinschätzungen und resultierenden Opportunitätskosten, welche wiederum die

Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen vermindert (Specht, Beckmann, Amelingmeyer, 2002).

Der Schlüssel zum Erfolg ist daher eine akribische Bewertung von Innovationen während des gesamten Prozesses (Littkemann, Holtrup, 2005). Hierzu stehen den Unternehmen unterschiedliche Controlling-instrumente zur Verfügung, die dem allgemeinen Controlling entstammen und nicht gezielt für die Bewertung von Innovationen entwickelt wurden (Keim, Littkemann, 2005). Dies führt teilweise zu notwendigen Modifikationen bei der Anwendung der Instrumente im Kontext von Innovationen (Hauber, 2008).

Das Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, ausgewählte Controllinginstrumente hinsichtlich ihrer Qualität zur Bewertung von Innovationsaktivitäten zu analysieren. Dazu werden zunächst die Begrifflichkeiten der Innovation und des Innovationsprozesses dargestellt. Anschließend werden ausgewählte Controllinginstrumente beschrieben. Im Kern der Arbeit werden die ausgewählten Controllinginstrumente hinsichtlich ihrer Qualität zur Bewertung von Innovationsaktivitäten analysiert. Das Kapitel vier bildet den Abschluss der Arbeit.

1 Stand der Problematik in der Literatur und Praxis

1.1 Definition der Begriffe Innovation und Innovationsprozess

In einem ersten Schritt soll die terminologische Abgrenzung des Begriffes der Innovation als auch der Prozess der Innovationsentwicklung erfolgen. Dies ist notwendig, da der Begriff der Innovation heutzutage fast inflationär verwendet wird. Dementsprechend existiert in der Literatur und Praxis eine Vielzahl an Definitionen.

Innovation

Nach *Schumpeter* ist „das Wesen einer Innovation die Durchsetzung neuer (Faktor-) Kombinationen, die allerdings diskontinuierlich auftritt und nicht stetig erfolgt“ (Schumpeter, 1934).

Weule definiert „Innovationen als qualitativ neuartige Produkte oder Verfahren, die am Markt oder im Unternehmen eingeführt werden, um die Bedürfnisse von internen und externen Kunden zu befriedigen und die Unternehmensziele zu erreichen“ (Weule, 2002).

Anders sieht *Hauschildt* „Innovationen als im Ergebnis qualitativ neuartiger Produkte oder Verfahren, die sich gegenüber dem vorangehenden Zustand merklich [...] unterscheiden. Diese Neuartigkeit besteht darin, dass Zwecke und Mittel in einer bisher nicht bekannten Form verknüpft werden“ (Hauschildt, 2004).

Obwohl sich viele Varianten der Definition herausgebildet haben, beinhalten alle die Neuerungen, welche die Innovation als neuartigen Zustand, der sich deutlich vom vorangegangenen Zustand differenziert, beschreibt. Die Neuheit besteht darin, dass materielle und immaterielle Produktionsfaktoren in einer bisher nicht bekannten Form miteinander in Beziehung gesetzt werden.

Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang die paradigmatische Differenzierung in inkrementelle und radikale Innovationen. Während inkrementelle Innovationen relativ geringe Veränderungen induzieren, basieren radikale Innovationen auf neuartigen wissenschaftlichen und technologischen Prinzipien und öffnen häufig komplett neue Märkte sowie ein breites Spektrum neuer potenzieller Anwendungsgebiete (Henderson, Clark, 1990).

Eine weitere Unterscheidung kann in Produkt- und Prozessinnovation erfolgen. Produkte umfassen Güter und Dienstleistungen. Durch die Produktinnovation sollen sie entweder neue Aufgaben erfüllen oder die gleichen Aufgaben mit neuen Mitteln erreichen, damit sowohl die Effektivität als auch Effizienz der angebotenen Produkte verbessert werden.

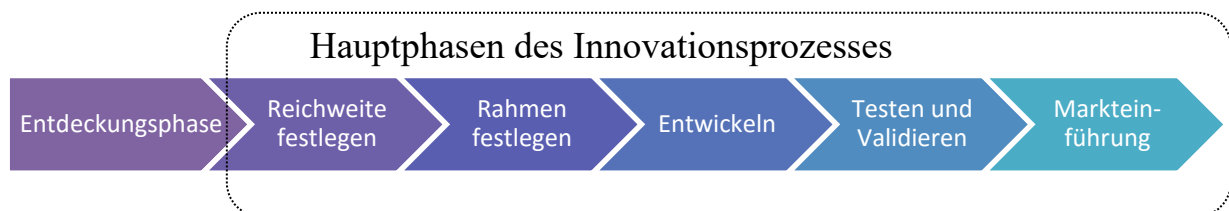
Prozessinnovationen betreffen die Verbesserung innerhalb der Produktentstehung (Rammer, et al. 2005).

Innovationsprozess

In der Literatur haben sich mehrere, verschiedene Phasenmodelle zur Beschreibung des Innovationsprozesses etabliert. Alle diese Modelle sind sich in den Kernelementen sehr ähnlich und unterscheiden sich nur in Nuancen bzgl. der Anzahl, Strukturierung und Bezeichnung der Prozessschritte. Das wohl am häufigsten verwendete Modell, ist das *Stage-Gate-Modell* von Cooper (Cooper, 2009). Dieses soll im Folgenden als Vorlage für die Beschreibung des Innovationsprozesses dienen.

Der Prozess wird in fünf Hauptphasen und eine vorgelagerte Phase eingeteilt. Abbildung 1 veranschaulicht den vollständigen Innovationsprozess bildlich. In der vorgelagerten Entdeckungsphase steht die Generierung neuer Produktideen im Fokus der Betrachtung (Cooper, 2010).

Abb. 1: Innovationsprozess nach Cooper.



Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Cooper, 2009.

Die erste der fünf Hauptphasen legt die *Reichweite* der Innovationsaktivität fest. In dieser Phase liegt eine hohe Anzahl an Innovationsalternativen vor (Kerka, et al., 2007). Die Gesamtsituation ist noch sehr intransparent (Verworn, Herstatt, 2007). Kernaufgabe der Phase ist es, umfassende Informationen bzgl. Markt- und Wettbewerbssituation über das Innovationsobjekt zu sammeln.

Durch die zweite Hauptphase des Innovationsprozesses wird der *Rahmen* des Innovationsprojektes *abgesteckt*. In dieser Phase liegen, bedingt durch die Vorselektion, nur noch wenige Innovationsalternativen vor. In Folge der physischen Realisierung kommt es zur Aufwendung erheblicher finanzieller Mittel. Die Bildung des Geschäftskonzeptes hat später weitreichenden Einfluss auf die Faktoren Produktion, Kosten, Qualität und vor allem Entwicklungszeit. Das Risiko ist als vergleichsweise hoch einzuschätzen, da Fehlentscheidungen irreversible Folgen für das Projekt als auch das Unternehmen haben können (Verworn, Herstatt, 2007).

Die dritte Phase ist gekennzeichnet durch die kostenintensive *Entwicklung*. Ziel dieses Abschnittes ist es, einen ausgereiften Prototypen des Produktes herzustellen (Cooper, 2010).

Im Zuge der vierten Phase folgt das *Testen und Validieren*. Hierunter fallen alle Maßnahmen, die den Prototypen produktions- und marktreif machen (Granig, 2012). Zu den Tätigkeiten zählen u.a. Feldversuche, Produkttests und Produktionstests (Cooper, 2010).

Der Innovationsprozess endet mit der *Einführung* des Produktes in den *Markt*.

1.2 Charakterisierung ausgewählter Controllinginstrumente

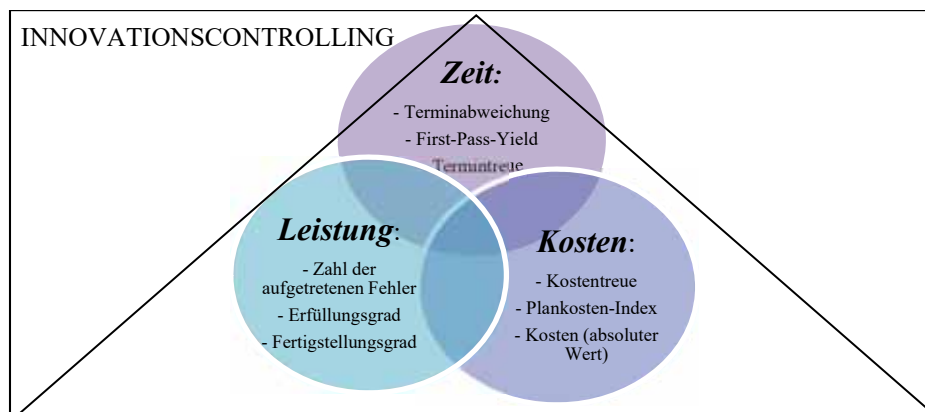
Aufgrund der Vielzahl an existierenden Controllinginstrumenten wurde für diese Arbeit eine kleinere Anzahl spezieller Instrumente ausgewählt. Die Auswahl wurde anhand der in Literatur und unternehmerischen Praxis gängigsten Instrumente getroffen. Zu diesen gehören

nach *Cooper* Nutzwertanalysen, Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen und Portfolio-basierte Auswahlverfahren (Cooper, 1985). Eine Auswahl und Beschränkung auf die nachfolgend beschriebenen Instrumente ist notwendig, da andernfalls der Rahmen für die vorliegende Arbeit deutlich zu weit gefasst wäre.

Kennzahlen – Earned-Value-Analyse

Kennzahlen im Kontext der Innovationsaktivitäten orientieren sich im Allgemeinen an den drei Ergebnisgrößen Kosten, Zeit und Leistung. Diese drei Kenngrößen werden auch als magisches Dreieck des Innovationscontrollings bezeichnet. Abbildung 2 zeigt beispielhafte Kennzahlen aus den drei Dimensionen.

Abb. 2: Kennzahlen für Innovationsaktivitäten

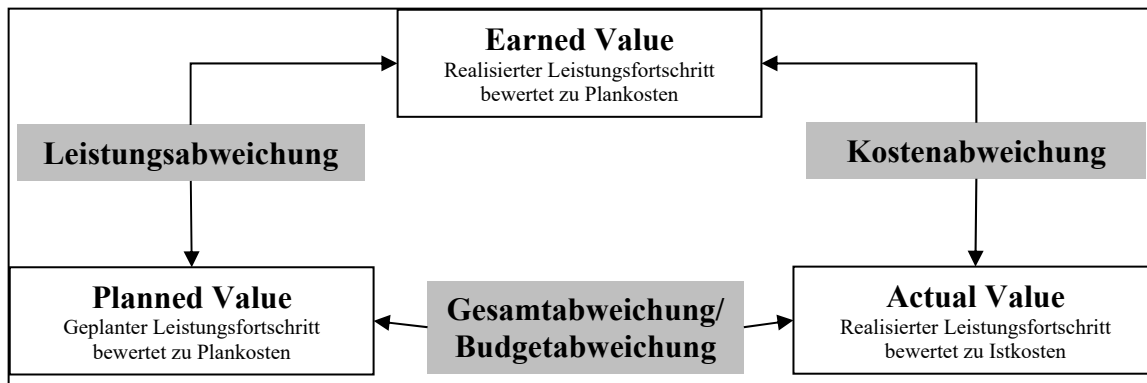


Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Gräf, Langmann, 2011.

Um eine bestmögliche Entscheidung bei der Steuerung von Innovationsaktivitäten zu treffen, ist es ratsam, alle drei Dimensionen parallel zu betrachten. Die Earned-Value-Analyse (EVA) ermöglicht die Erfassung der drei Kennzahlendimensionen. Sie setzt allerdings eine akribische Planung der Innovationsaktivitäten hinsichtlich der Aufteilung von Arbeitspaketen voraus.

Bei der EVA werden die drei Kennzahlen Earned Value, Planned Value und Actual Value verglichen. Während der Earned Value die Sollkosten der Innovationsaktivität, sprich die budgetierten Kosten darstellt, entspricht der Planned Value den Plankosten der Arbeitspakete. Demgegenüber stellt der Actual Value die tatsächlich angefallenen Kosten zu einem Berichtszeitpunkt dar. Die Zusammenhänge der EVA werden in Abbildung 3 veranschaulicht.

Abb. 3: Zusammenhang zwischen Planned, Actual und Earned Value



Quelle: Gräf, Langmann, 2011.

Die EVA gibt eine prozessbegleitende Auskunft über den aktuellen Innovationsfortschritt und macht somit auftretende Abweichungen transparent. Sie stellt somit ein wichtiges Instrument zur Steuerung von Innovationsaktivitäten dar (Coenenberg, Raffel, 1988).

Nutzwertanalyse

Als Rahmen für die Bewertung nachhaltiger Innovationen eignet sich die Struktur der Nutzwertanalyse (NWA). Diese Methodik kann zur schnellen und pragmatischen Bewertung von Alternativen verwendet werden. Sie kann auf *Zangemeister* und *Bechmann* zurückgeführt werden und findet im Kontext von Innovationen immer dann Anwendung, wenn ein Projekt aus mehreren komplexen Sichtweisen beurteilt und hinsichtlich einer Vielzahl von gewichteten Kriterien bewertet werden soll (Bechmann, 1978 & Zangemeister, 1976). Das Entscheidungsmodell der NWA ist ein systematisches Verfahren, in dem Innovationsprojekte anhand einer hierarchisch aufgebauten Ziel- und Kriterienstruktur bewertet werden. An der Spitze dieses hierarchischen Aufbaues steht der Nutzwert, mit dem das Projekt bewertet werden soll. Durch diesen Aufbau kann eine geordnet Verdichtung der wichtigen Bewertungskriterien und eine einfache Rückverfolgung realisiert werden (Hahn, Hungenberg, Kaufmann, 1994).

Zielbestimmung und Zielgewichtung

Für die Nutzwertanalyse muss zunächst ein Zielsystem mit den relevanten Zielkriterien aufgestellt sowie eine ausreichende Präzisierung der Bewertungskriterien vorgenommen werden (Hahn, Hungenberg, Kaufmann, 1994). Solch ein Zielsystem enthält Zielkategorien wie Wert-, Sach- und Sozialziele, die ein Operationalisieren der Bezugsalternativen ermöglichen. Die Zielkategorien münden wiederum in einzelnen Unterzielen (Schuh, Kampker, 2010). Die Unterziele werden durch Kriterien beschrieben. Für ein Innovationsprojekt könnte beispielsweise die Zielkategorie der Sachziele auf das Ziel der Entwicklungsqualität und nachfolgend auf die Kriterien Entwicklungsergebnis, Entwicklungsprozess oder Entwicklungszeit aggregiert werden.

Bewertungsvorgang

Der erste Schritt im Bewertungsvorgang ist, die Bestimmung der Bewertungskriterien, welche die Unterziele abbilden. Diese Bewertungskriterien werden nachfolgend durch weitere Unterkriterien/ Eigenschaften definiert. Anschließend werden den einzelnen Bewertungskriterien Gewichte zugeordnet. Nach dieser Konstruktion und Definition des Rahmenmodells, werden die einzelnen Kriterien bewertet. Dies geschieht, indem messbaren Eigenschaftsausprägungen durch eine Teilnutzfunktion und qualitativen Kriterien mittels einer Wertetabelle Punkte oder Teilnutzwerte zugeordnet werden.

Sensitivitätsanalyse

Da eine derartige Bewertung der Nutzwerte nicht immer ganz einfach ist, können die ermittelten Nutzwerte auf ihre Stabilität überprüft werden (Keeny, Raiffa, 1993). Dies geschieht in einer Sensitivitätsanalyse. Hierbei werden jeweils eine pessimistische, eine mittlere sowie eine optimistische Bewertung vorgenommen, indem mit den einzelnen Kriterien gezielt variiert wird. Auf diese Weise ist es möglich, den Bereich, in dem die Nutzwerte liegen können, abzugrenzen und so einen Einblick in das Entscheidungsrisiko zu erhalten (Götze, 2008).

Analytischer Hierarchieprozess

Beim Analytischen Hierarchieprozess (AHP) handelt es sich um ein Verfahren, welches durch eine analytische Herangehensweise, bei der Konstruktion eines hierarchisch strukturierten Zielsystems zur Entscheidungsunterstützung dienen soll. Ein bestimmtes Problem wird in Teilprobleme aufgeteilt, um es zu strukturieren und zu vereinfachen. Einer der prägenden Personen des Analytischen Hierarchieprozesses ist der Mathematiker *Saaty*, welcher dieses Verfahren, zur Lösung von multikriteriellen Entscheidungsproblemen, entwickelte (Saaty, 2008). Ein wichtiger Anwendungssektor ist die Vorbereitung von Entscheidungen, bei denen mehrere Zielgrößen zu beachten sind. Beim Analytischen Hierarchieprozess können sowohl qualitative als auch quantitative Kriterien bewertet werden. Das Ziel des Verfahrens besteht darin, den Anteil der einzelnen Bewertungskriterien zu ihren übergeordneten Zielen zu bestimmen. Dies erfolgt, bei diesem Verfahren anders als bei der NWA, durch einen paarweisen Vergleich der Kriterien einer Stufe. Aus den Werten der Paarvergleiche werden über Glättungsverfahren die einzelnen Zielgewichte berechnet und additiv oder multiplikativ zu einem Gesamtindex der Hierarchieebene aggregiert.

Nach *Fink/ Siebe* werden im Rahmen des Analytischen Hierarchieprozesses folgende Phasen durchlaufen (Fink, Siebe, 2006).

- *Datenerhebung und Modellaufbau:* In diesem Prozessschritt soll die Problemdefinition und Modellierung der hierarchischen Struktur durchgeführt werden.
- *Datenvergleich:* Im diesem Schritt des Ablaufschemas steht die Gewichtung der Kriterien und Alternativen an.
- *Datenverarbeitung und Entscheidungsunterstützung:* Unter der Datenverarbeitung fällt die Berechnung der Gesamtgewichte. Aus den Kriteriengewichten der einzelnen Ebenen müssen die Gesamtbedeutungsgewichte bestimmt werden. Dies geschieht, indem die Kriterien einer untergeordneten Ebene mit dem Gewicht der Kriterien auf einer übergeordneten Ebene multipliziert werden. Anschließend erfolgt die Bewertung und Gewichtung der Alternativen. Als Ergebnis dieses Schrittes erhält man eine Rangfolge der Entscheidungsalternativen hinsichtlich ihrer Zweckmäßigkeit zur Lösung der eingangs definierten Aufgabenstellung. Diese abschließende Bewertung der Alternativen gibt, bei einem stabilen Ergebnis, die endgültige Präferenzordnung der Alternativen an.

Die Überprüfung der zumeist subjektiven Beurteilungen hinsichtlich ihrer Konsistenz stellt ein weiteres Merkmal des Verfahrens dar. Diese Inkonsistenzanalyse setzt sich aus mehreren Zwischenschritten zusammen. Da die Paarvergleiche, wie zu Beginn erwähnt, rein subjektiv erfolgen, kann es vorkommen, dass diese inkonsistent sind. Daher kann die Gesetzmäßigkeit der einzelnen Wertungen mathematisch hinterfragt werden (Meixner, Haas, 2002). Dies geschieht mit Hilfe von Inkonsistenzfaktoren. Hierdurch kann eine Aussage zur Qualität der ermittelten Entscheidung getroffen werden (Lusti, 1999).

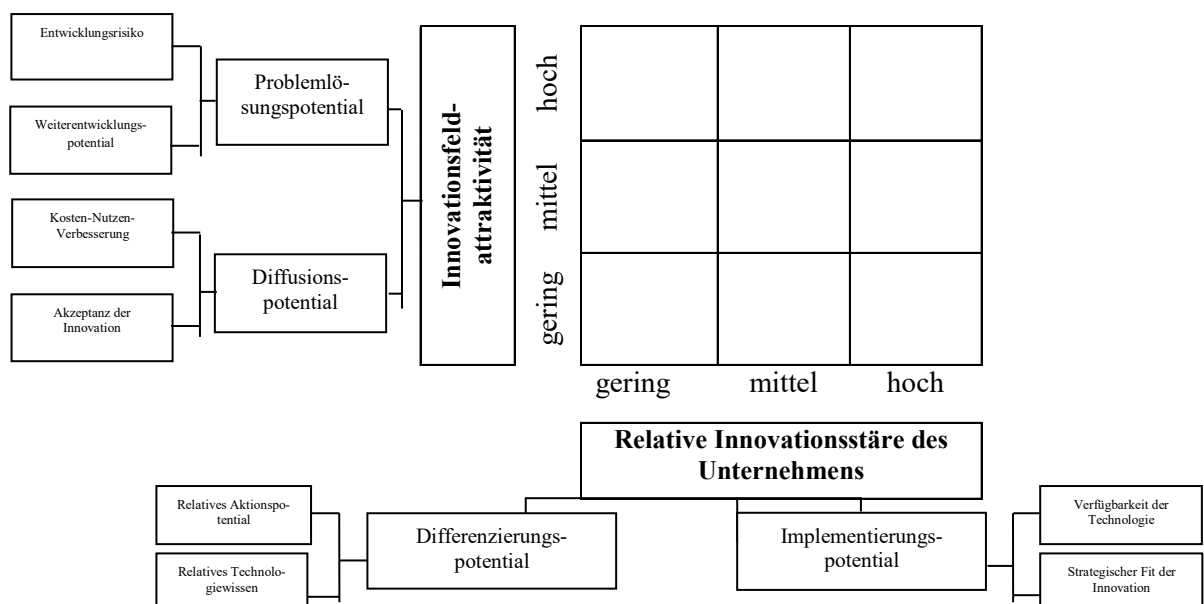
Portfolio-Technik

Das Modell der Portfolio-Technik ist dazu konzipiert, einen Entscheidungsprozess zu unterstützen und transparent darzustellen (Böhm, et al., 2001). Mangelnde Berücksichtigung branchenextern induzierter Technologiesprünge sowie die nicht ganz gelungenen Versuche einer Integration von Markt- und Technologie-Portfolios bilden den Ursprung für den Ansatz des Innovationsportfolios nach *Michel*. Mit Hilfe dieses Innovationsportfolio-Konzepts ist die Verknüpfung der strategischen Innovationsplanung mit der konventionellen Geschäftsfeldplanung möglich (Michel, 1989). So werden in diesem Konzept keine Technologien oder Produkte, sondern Innovationsfelder betrachtet.

Prozessablauf

Der Ablauf des Innovationspotentialportfolios lässt sich in vier Schritten verdeutlichen (Wolfrum, 1994). In einem ersten Schritt werden Innovationsaktivitäten anhand der drei Dimensionen Nachfragesektoren, Funktionserfüllung und verwendete Technologien definiert. Die auf diese Weise aufgespürten Innovationsfelder werden in einem weiteren Schritt in ein spezifisches Portfolio eingeordnet. Dieses bildet mit der Innovationsattraktivität und der relevanten Innovationsstärke eine zweidimensionale Matrix (vgl. Abb.4). Die Innovationsattraktivität setzt sich aus den Unterkriterien Diffusionspotential und Technologiepotential zusammen und spiegelt die Chancen und Risiken der Innovation wider (Michel, 1990). Die relative Innovationsstärke geht auf unternehmensinterne Stärken und Schwächen ein und resultiert aus dem Differenzierungs- und dem Implementierungspotential einer Innovation (Michel, 1989). Das Differenzierungspotential wird in diesem Zusammenhang in Relation zu den Wettbewerbern betrachtet. Zur letztendlichen Beurteilung der Innovationsaktivitäten werden Urteile von Fachexperten herangezogen. Somit entsteht einerseits ein spezifisches Innovationsportfolio, das über das Innovationspotential der einzelnen Innovationsprojekte informiert.

Abb. 4: Darstellung des Innovationsportfolios.



Quelle: HEESSEN, 2009.

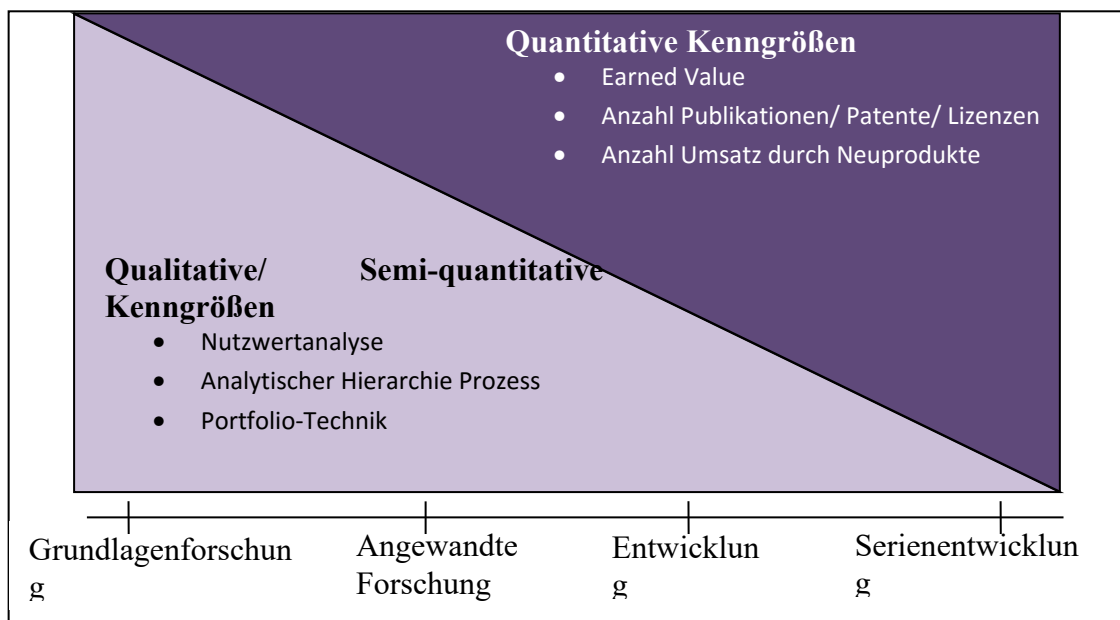
2 Qualität ausgewählter Controllinginstrumente zur Evaluierung von Innovationsaktivitäten

In den vergangenen Jahrzehnten wurde eine Vielzahl von Methoden entwickelt, welche zur Bewertung von Ideen verwendet werden können (Cooper, 1979 & Cooper, De Brentani, 1984). Die in Abschnitt 2.2 vorgestellten Instrumente erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit und wurden ausgewählt, um einen Eindruck von den verschiedenen Verfahren zu vermitteln.

In folgendem Abschnitt werden die oben beschriebenen Instrumente hinsichtlich ihrer Qualität zur Evaluierung von Innovationsaktivitäten analysiert.

Kenngrößen im Innovationscontrolling haben die zentrale Funktion, Aussagen über die Performance von Innovationsaktivitäten in aggregierter, quantitativ messbarer Weise abzubilden. Hierbei stellt sich stets die Frage, welche Kenngrößen im Innovationscontrolling eingesetzt werden sollen, um die Transparenz über die Performance im Innovationsbereich in einer ausreichenden Granularität herzustellen. Hierbei gilt: Nicht jedes Instrument passt zu den spezifischen Innovationsaktivitäten eines Unternehmens. Insbesondere Innovationsaktivitäten aus den Bereichen Grundlagenforschung und angewandte Forschung sollten über qualitative oder semi-quantitative Kenngrößen gesteuert werden, da eine herkömmliche Messung der Performance im Sinne eines Saldos von Kosten und Erfolg nicht möglich bzw. valide ist (siehe Abb. 5). Zu den qualitativen Bewertungsmethoden zählen beispielsweise Expertenschätzungen und Checklisten. Obgleich qualitative Kriterien objektiv nicht messbar sind, ist es unabdingbar, sie in die Bewertung von Innovationen, speziell von Innovationsideen und somit in den frühen Phasen des Innovationsprozesses zu integrieren (Vahs, Brem, 2013).

Abb. 5: Innovationsbereiche und Kenngrößen.



Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Gräf, Langmann, 2011.

Zu den semi-quantitativen Instrumenten zählt der **Analytische Hierarchieprozess**. Bei der Beurteilung der holistischen Methoden, zu denen der AHP gehört, ist zu berücksichtigen, dass diese sich hinsichtlich des Aufwands und der erforderlichen Informationen deutlich unterscheiden. Der AHP ist innerhalb der holistischen Methoden verhältnismäßig aufwendig (im Vergleich zu bspw. Checklisten). Dies liegt darin begründet, dass hierbei zur Beurteilung

von Innovationsaktivitäten sowohl qualitative als auch quantitative Aspekte Berücksichtigung finden. Diese Tatsache suggeriert einen hohen Aufwand bei der Durchführung des AHP. Bei der Betrachtung der benötigten Daten und Details fällt die Bewertung positiv aus, da hier relativ wenige, bzw. oberflächliche Daten Verwendung finden. Bei der Gesamtbewertung, der Eignung des AHP als Instrument zur Steuerung von Innovationsaktivitäten wird, aufgrund der o.g. Aspekte, eine mittelmäßige, sprich durchschnittliche Eignung konstatiert. Der AHP führt zwar zu einem belastbaren Ergebnis, ist allerdings sehr aufwendig und mit Subjektivität durch die Beurteilung der Paarvergleiche behaftet.

Weitere, qualitative bzw. semi-quantitative Instrumente sind die **Portfolio-Technik** und die **Nutzwertanalyse**. Diese gehören zu den vergleichenden Methoden, die allgemein ein hohes Maß an Flexibilität bieten. Das liegt darin begründet, dass der Informationsbedarf und der Durchführungsaufwand durch die Wahl der Bewertungsdimensionen gesteuert werden können. Es ist darauf zu achten, dass die Beurteilungen der einzelnen Kriterien sinnvoll in einer Gesamtbewertung zusammengefasst werden können, welche die Ermittlung einer Rangfolge der bewerteten Ideen ermöglicht (Souder, Mandakovic, 1986). Die dabei angewendete Gewichtung der verwendeten Unterdimensionen sollte allen an dem Bewertungsprozess beteiligten Personen dargestellt werden, um zu vermeiden, dass unterschiedliche Annahmen bezüglich der Ermittlung des Gesamturteils das Bewertungsergebnis verzerren.

Einer der Hauptvorteile der **Portfolio-Technik** ist die systematische Vorgehensweise bei der Informationssammlung und -aufbereitung sowie bei der Strategieentwicklung. Diese Vorgehensweise erlaubt es, ein komplexes Problem mit einer großen Datenvielfalt auf zwei Dimensionen zu reduzieren. Aus dieser Komplexitätsreduzierung resultiert die Möglichkeit der Ableitung von Normstrategien. Weitere Vorteile stellen die hohe Transparenz sowie die Einfachheit der Methode dar. Die Darstellung des Portfolios ist einleuchtend und stößt ein strategisches Problembewusstsein an. Demgegenüber steht als prägnantester Nachteil der Portfolio-Methode, zur Bewertung von Innovationsaktivitäten, der Modellcharakter des Konzeptes und die hiermit einhergehende Gefahr der Übersimplifizierung. Die Methode stellt lediglich ein vereinfachtes, zweidimensionales Bild der Realität dar und wird somit der Komplexität der Entscheidungsfindung nicht gerecht. Gerade bei verstrickten Entscheidungssituationen kann dies zu Fehlentscheidungen und verallgemeinerten Strategieempfehlungen führen. Ein weiterer, nicht unbedeutender, Nachteil der Methode ist die Tatsache, dass das Ergebnis des Entscheidungsprozesses stark von der Auswahl und Bewertung der Beurteilungskriterien abhängig ist. Hierbei besteht die Gefahr einer subjektiven Bewertung. Außerdem bietet sich durch die aggregierte Darstellung die Möglichkeit zur Manipulation des Bewertungsprozesses. Zusätzlich wird dem Vorhandensein von Interdependenzen zwischen den Beurteilungskriterien keine Berücksichtigung geschenkt (Biethahn, Mucksch, Ruf, 2004). Infolge des o.g. wird die Portfolio-Technik zur Bewertung von Innovationsaktivitäten als vergleichsweise aufwendig angesehen. Es werden nicht übermäßig viele Daten und Details benötigt bzw. berücksichtigt. Prinzipiell stellt sie lediglich eine graphische Veranschaulichung mit wenigen differenzierenden ordinalen Achsenbezeichnungen dar, die allenfalls Tendenzaussagen hinsichtlich der Strategieempfehlung zulässt (Knolmayer, 1991). Als Gesamturteil wird die Portfolio-Technik zur Bewertung von Innovationsaktivitäten diskreditiert und als weniger geeignet eingestuft.

Die **Nutzwertanalyse** stellt ebenfalls ein semi-quantitatives Instrument dar und gehört zu den mehrdimensionalen Evaluierungsmodellen. Sie bietet somit die Möglichkeit des Einbeziehens von qualitativen als auch quantitativen Größen. Die NWA zeichnet sich durch eine plurale Zielorientierung und die Möglichkeit der direkten Erfassung nicht-monetärer Zielgrößen aus. Der Abstraktionsgrad ist als gering bis sehr gering einzuschätzen, was zu transparenten

Prozessen auch bei großer Komplexität und hoher Akzeptanz bei den Entscheidungsträgern durch eine relativ gute Objektivierung durch die Expertenurteile führt. Unsicherheiten werden ebenso explizit berücksichtigt, wie auch Interdependenzen Berücksichtigung finden. Nachteilig sind bei der Verwendung der NWA ein hoher Rechenaufwand und subjektive Einflüsse z.B. bei der Festlegung der Gewichte.

Die NWA findet immer dann Anwendung, wenn die Notwendigkeit eines streng systematischen und gut anschaulichen Vorgehens besteht. Bei der Evaluierung von Innovationsaktivitäten kann die NWA prozessbegleitend zur Fortführungs- oder Abbruchentscheidungen nach den Meilensteinen des Prozessablaufes verwendet werden. Des Weiteren kann sie zum Vergleich und zur Bewertung mehrerer Innovationsprojekte, bzw. Innovationsideen angewendet werden. Bei der Anwendung sollte generell darauf geachtet werden, dass in den frühen Phasen des Innovationsprozesses vornehmlich technische Kriterien, später zunehmend ökonomische Kriterien herangezogen werden.

Zusammengefasst ist die NWA aufgrund ihrer hohen Flexibilität und der vergleichsweise geringen Anforderungen an die benötigten Daten und Details als ein im hohen Maß geeignetes Instrument zur Evaluierung von Innovationsaktivitäten einzustufen (Adam, 2012).

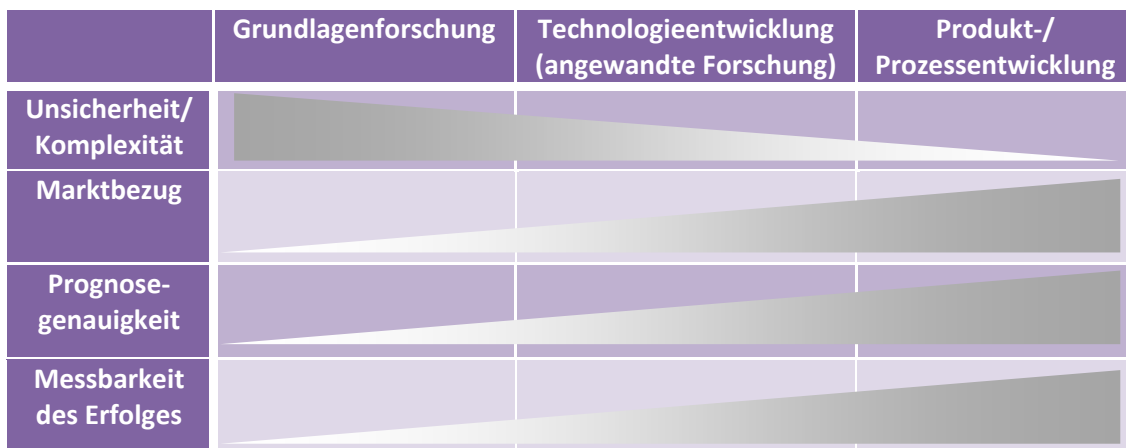
Methoden, welche im Wesentlichen quantitative Daten verarbeiten und eine akkurate Vorgehensweise erfordern, sind nach *Chang/ Wei/ Lin* nur bedingt in den frühen Phasen des Innovationsprozesses und somit lediglich eingeschränkt für die Bewertung und Auswahl von Innovationsideen geeignet (Chang, Wei, Lin, 2008). Quantitative Kenngrößen eignen sich primär in der Entwicklung bzw. Serienentwicklung.

Innovationsaktivitäten unterscheiden sich von konventionellen Aufgaben im Unternehmen durch ein höheres Ausmaß an Kreativitätserfordernissen, hinsichtlich ihrer Beschaffenheit und des mit ihnen verbundenen Risikos. Alle Innovationsaktivitäten zielen zwar darauf ab, technische Inventionen am Markt zu realisieren, die verschiedenen Innovationsaufgabenbereiche unterscheiden sich aber oftmals stark voneinander.

Die oben angesprochene Diversität der Aufgabenbereiche muss in der Gestaltung der **Kennzahlen** des Innovationscontrollings entsprechende Berücksichtigung finden. Nur so können Kennzahlen als Controllinginstrument zur Bewertung von Innovationsaktivitäten sinnvoll eingesetzt werden. Neben Leistungskennzahlen sind ebenso Budget- und Zeitziele zu überprüfen. Eine stetige Überwachung der künftigen Termin- und Kostenentwicklung, z.B. Meilensteintrend- oder Kostentrendanalysen und kontinuierlich durchgeführte Soll-Ist-Abweichungsanalysen gehören zu den operativen Aufgaben des Innovationscontrollings. Darüber hinaus müssen ebenfalls die Ziele regelmäßig überprüft werden, um zu vermeiden, dass Prämissen auf deren Basis Strategien formuliert wurden, ihre Gültigkeit verlieren.

Innovationsaktivitäten aus dem Bereich der Grundlagenforschung oder Technologieentwicklung sind in der Regel wesentlich unsicherer, weil komplexer und neuartiger als Maßnahmen aus dem Bereich der Produkt- oder Prozessentwicklung (vgl. Abb. 6).

Abb. 6: Merkmale der unterschiedlichen Aufgabenbereiche der Innovationsaktivitäten.



Quelle: Gräf, Langmann, 2011.

Diese weisen einen höheren Marktbezug, eine gute Prognosegenauigkeit und eine verhältnismäßig gute Messbarkeit des Erfolges auf. Die Prognosegenauigkeit und Messbarkeit des Erfolges stellen sich bei den Innovationsaktivitäten in den Bereichen Grundlagenforschung und Technologieentwicklung schwierig dar. Der Schlüssel zum Erfolg, bei der Verwendung von Kennzahlen zur Evaluierung von Innovationen ist, dass die Kennzahlen zur operativen Steuerung an den verschiedenen Innovationsaktivitäten ausgerichtet werden müssen. Mittels dieser Vorgehensweise können die Kennzahlen als ein sehr geeignetes Instrument zur Evaluierung und Steuerung von Innovationsaktivitäten angesehen werden.

3 Resümee der gewonnenen Erkenntnisse

Der Anspruch der vorliegenden Arbeit ist es die oben beschriebenen Controllinginstrumente auf ihre Eignung zur Evaluierung von Innovationsaktivitäten zu analysieren. Das Phänomen der technologischen Innovation ist in den Wirtschaftswissenschaften und dank des Multiplikationseffektes der Managementausbildung, auch ihre Wahrnehmung in der betrieblichen Praxis, umfassend präsent. Nur diejenigen Unternehmen, welche sich den Herausforderungen einer stetigen Entwicklung, Verbesserung und Neuerung ihrer Leistungen und Prozesse stellen, können in dem heutzutage vorherrschenden globalen Wettbewerb und der sich ständig ändernden Unternehmensumwelt bestehen. Innovationen gelten somit als Schlüsselfaktor zum Erfolg, allerdings bergen Innovationsstrategien auch ein erhebliches Risiko. Innovations- und Entwicklungsaktivitäten sind sehr kostspielig und ungewiss. Um diesem Risiko entgegenzuwirken, müssen die Innovations- und Entwicklungsaktivitäten kontinuierlich und stetig gesteuert werden. Die Abschätzung der Erfolgs- und Risikochancen von Innovationen sowie die Steigerung der Effektivität und Effizienz des Innovationsprozesses durch den Einsatz spezifischer Controllinginstrumente sind daher essentiell.

In der vorliegenden Arbeit wurden vier ausgewählte Instrumente zur Steuerung des Innovationsprozesses beleuchtet und bewertet. Es wurde aufgezeigt, dass speziell die Nutzwertanalyse als auch ein auf die Unternehmensbedürfnisse abgestimmtes System von Kennzahlen, als probates Mittel zur Evaluierung von Innovationsaktivitäten fungieren können. Wichtig hierbei zu berücksichtigen ist, dass für die unterschiedlichen Phasen im Innovationsprozess ebenfalls unterschiedliche Methoden und Instrumente zur Evaluierung herangezogen werden sollten. So ist bspw. in frühen Phasen des Prozesses, aufgrund des Mangels an vorliegenden quantitativen Daten, eher auf qualitative und semi-quantitative

Methoden zurückzugreifen. In den späteren Phasen hingegen eignen sich quantitativ messbare Kennzahlen hervorragend zur Steuerung der Innovationsaktivitäten. Eine Balance zwischen qualitativen und quantitativen Größen ist daher der Schlüsselfaktor zur erfolgreichen Ausrichtung der Innovationsaktivitäten und somit als Gestaltungsempfehlung für die unternehmerische Praxis anzusehen.

Literaturverzeichnis

- [1] *Adam, T.* 2012. Die Bewertung von Innovationsideen. Eine empirische Analyse von Bewertungsdimensionen und sozialen Einflussfaktoren, Diss. RWTH Aachen.
- [2] *Biethahn, J./ Mucksch, H./ Ruf, W.* 2004. Ganzheitliches Informationsmanagement. Band 1: Grundlagen, Oldenbourg Verlag, München.
- [3] *Bechmann, A.* 1978. Nutzwertanalyse, Bewertungstheorie und Planung, 1. Auflage, Bern und Stuttgart.
- [4] *Böhm, R./ Müller, C. / Siegenthaler, C./ Ulrich, M./ Wenger, S.* 2001. Das Unternehmen aus Sicht der Wirtschaftsinformatik, 2. Auflage, Vdf Hochschulverlag, Zürich.
- [5] *Chang, H.-W./ Wei, C.-C./ Lin, R.-J.* 2008. A Model for Selecting Product Ideas in Fuzzy Front End. In: *Concurrent Engineering*, Jg. 16, H. 2, S. 121–128.
- [6] *Coenenberg, A.G./ Raffel, A.* 1988. Integrierte Kosten- und Leistungsanalyse für das Controlling von Forschungs- und Entwicklungsprojekten, *Kostenrechnungspraxis*, 32. Jg., H. 5, S. 199-207.
- [7] *Cooper, R.G.* 1979. Identifying Industrial New Product Success: Project NewProd, *Industrial Marketing Management* 8, S. 136-144.
- [8] *Cooper, R.G./ de Brentani, U.* 1984. Criteria for Screening New Industrial Products. In: *Industrial Marketing Management*, Jg. 13, H. 3, S. 149–156.
- [9] *Cooper, R.G.* 1985. Preface to topics in data envelopment analysis. *An operational research* 2. S. 59-94.
- [10] *Cooper, R.G.* 2009. *Product Innovation and Technology Strategy*, Stage-Gate International.
- [11] *Cooper, R.G.* 2010. *Top oder Flop in der Produktentwicklung: Erfolgsstrategien: Von der Idee zum Launch*, 1. Auflage, Wiley-VCH Verlag.
- [12] *Davila, T.* 2000. An empirical study on the drivers of management control systems design in new product development, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, No. 4-5, S. 383-409.
- [13] *Fink, A./ Siebe, A.* 2006. *Handbuch Zukunftsmanagement: Werkzeuge der strategischen Planung und Früherkennung*, Campus Verlag, Frankfurt am Main.
- [14] *Granig, P.* 2012. *Innovationsbewertung: Potentialprognose und -steuerung durch Ertrags- und Risikosimulation*, DUV Verlag, Wiesbaden.
- [15] *Gräf, J./ Langmann, C.* 2011. *Kennzahlen im F&E und Innovations-Controlling. Der Controlling-Berater*, Band 13.
- [16] *Götze, U.* 2008. *Investitionsrechnung: Modelle und Analysen zur Beurteilung von Investitionsvorhaben*, 6. Auflage, Springer Verlag, Berlin et al.

- [17] *Hahn, D./ Hungenberg, H./ Kaufmann, L.* 1994. Optimale Make-or-buy-Entscheidungen. Entscheidungsmodell zur ganzheitlichen Beurteilung von Bezugsalternativen, in: Controlling Heft, 2. Jg., S. 74-82.
- [18] *Hauber, R.* 2008. Zur Messung des wirtschaftlichen Erfolges in der F&E, in: Himpel, F./ Kaluza, B./ Wittmann, J. (Hrsg.): Spektrum des Produktions- und Innovationsmanagements, S. 253-264.
- [19] *Hauschildt, J.* 2004. Innovationsmanagement. 3. Auflage, Vahlen Verlag, München.
- [20] *Henderson, R.M./ Clark, K.M.* 1990. Architectural Innovation: The Reconfiguration of Existing Product Technologies and the Failure of Established Firms. In: Administrative Science Quarterly, Jg. 35, Nr. 1, Special Issue: Technology, Organizations, and Innovation, S. 9-30.
- [21] *Heesen, M.* 2009. Innovationsportfoliomanagement, Springer Verlag.
- [22] *Keim, G./ Littkemann, J.* 2005. Methoden des Projektmanagements und -controlling, in: Littkemann, J. (Hrsg.): Innovationscontrolling, München.
- [23] *Kerka, F./ Kriegesmann, B./ Schwering, M.G./ Happich, J.* 2007. „Big Ideas“ erkennen und Flops vermeiden – System zur Beurteilung der Erfolgsaussichten von Investments in Kompetenzentwicklung und Innovation, in: Kriegesmann, B./ Kerka, F. (Hrsg.): Innovationskulturen für den Aufbruch zu Neuem. Wiesbaden.
- [24] *Knolmayer, G.* 1991. Die Auslagerung von Servicefunktionen als Strategie des IS-Managements, in: Heinrich, L.J. et al. (Hrsg.): Die Informationswirtschaft im Unternehmen. Linz et al., Trauner Verlag, S. 323-341.
- [25] *Kunau, O./ Möbus, S. A./ Petsching, M./ Schniering, N.* 2011. Kennzahlen im Controlling von Service-Innovationen, in: Gleich, R./ Schimank, C. (Hrsg.): Innovations-Controlling, Der Controlling-Berater, Band 13, Freiburg.
- [26] *Lusti, M.* 1999. Data Warehousing und Data Mining: Eine Einführung in entscheidungsunterstützende Systeme, Springer Verlag, Berlin et al.
- [27] *Meixner, O./ Haas, R.* 2002. Computergestützte Entscheidungsfindung. Expert Choice und AHP - innovative Werkzeuge zur Lösung komplexer Probleme, in: Redline Wirtschaft bei Ueberreuter, Frankfurt et al.
- [28] *Michel, K.* 1989. Zur Integration von Marketing- und technologieplanung, in: Absatzwirtschaft, Heft 1, 32. Jg.
- [29] *Peter, J.* 2011. Innovationscontrolling: Der Einsatz von Kennzahlen und Kennzahlensystemen. Diplomica Verlag, Hamburg.
- [30] *Rammer, C./ Peter, B./ Schmidt, T./ Aschoff, B./ Doherr, T./ Niggemann, H.* 2005. Innovationen in Deutschland – Ergebnisse der Innovationserhebung 2003 in der deutschen Wirtschaft, Baden-Baden.
- [31] *Saaty, T. L.* 2008. Decision making with the analytic hierarchy process, in: Int. J. Services Schinces, 1. Jg., S. 83-98.
- [32] *Schuh, G./ Kampker, A.* 2010. Strategie und Management produzierender Unternehmen, in: Handbuch Produktion und Management 1, 2. Auflage, Springer Verlag, Heidelberg et al.
- [33] *Schumpeter, J. A.* 1934. The Theory of Economic Development, Cambridge MA.

- [34] *Souder, W.E./ Mandakovic T.* 1986. R&D project selection. In: Research Management, Jg. 29, H. 4, S. 36-42.
- [35] *Specht, G./ Beckmann, C./ Amelingmeyer, J.* 2002. F&E-Management. Kompetenz im Innovationsmanagement. 2. Auflage. Schäffer Poeschel Verlag, Stuttgart.
- [36] *Vahs, D./ Brem, A.* 2013. Innovationsmanagement: Von der Idee zur erfolgreichen Vermarktung, 4. Auflage, Schäffer Poeschel Verlag, Stuttgart.
- [37] *Verworn, B. / Herstatt, C.* 2007. Management der frühen Innovationsphasen: Grundlagen - Methoden - Neue Ansätze, 2. Auflage, Gabler Verlag.
- [38] *Weule, H.* 2002. Integriertes Forschungs- und Entwicklungsmanagement. Grundlagen – Strategien – Umsetzung. München.
- [39] *Wolfrum, B.* 1994. Strategisches Technologiemanagement (neue betriebswirtschaftliche Forschung (nbf), 2. Auflage, Gabler Verlag.
- [40] *Zangemeister, Ch.* 1976. Nutzwertanalyse in der Systemtechnik – Eine Methodik zur multidimensionalen Bewertung und Auswahl von Projektalternativen, Diss. Uni München, 4. Auflage, München.

Contact

Industrial Ing. Simon Schmidt M.Sc.
University of Economics in Bratislava
Faculty of Business Management
Department of Financial Management.
Am Weidenborn 1,
35625 Hüttenberg-Weidenhausen
Deutschland
e-mail: simon-schmidt86@web.de

Světové trendy a lokální skutečnost marketingové komunikace v cestovním ruchu

Global Trends and Local Reality of Marketing Communication in Tourism

Vladimír Vavrečka

Abstract :

It is proven fact that tourism is one of the world's most important sectors of the economy influencing local, regional or national level of economic development. The complexity of the sector is given both by its structure (predominant number of small businesses) and interconnection with other sectors affecting tourism and contributing to its success. Collaboration and networking are becoming essential prerequisites for the success of destinations. The beginning of the 21st century brings with it a very dynamic development in the activities and instruments of destination marketing management. Not far behind the development of marketing management and tourism itself are marketing communications, their tools and technologies. Destination management clients are not only satisfied visitors and tourists, but many other stakeholders, more or less influencing the success of destination management and competitiveness of the destination on its target markets. In order to maintain their competitiveness must therefore both destinations and tourism operators strive to increase creativity, efficiency and effectiveness of marketing strategy implementation tools, including marketing communication tools. Implementation of marketing strategy destination and an example of using the tools of integrated and digital marketing communication is the subject of the paper.

Keywords: marketing, integrated marketing communication, tourism, tourism destination, marketing strategy.

JEL classification: M30, M31, M37

Úvod

Počátek 21. století s sebou přináší nepřehlednou škálu nových objevů, změn a přístupů. Nejinak je tomu v marketingu a v marketingové komunikaci. Pro zvládnutí rychlosti a rozsahu změn na trzích je potřeba sledovat trendy ve vývoji jak vlastního odvětví, tak v celé řadě disciplin, ovlivňujících konkurenceschopnost daného subjektu. Globalizace, rozvoj dopravy, rostoucí zapojování stále nových destinací a subjektů do cestování vyžaduje tedy sledování změn a trendů v cestovním ruchu, stejně jako nové technologie, materiály, nástroje marketingové komunikace, ale i měnící se nákupní zvyklosti cestovatelů vyžadují sledování změn a trendů v marketingu cestovního ruchu a v jedné ze stále významnějších oblastí marketingu – v marketingové komunikaci. Vzhledem k dlouhodobé spolupráci s turistickou oblastí Jeseníky – východ se zde vytváří prostor pro konfrontaci světových či evropských trendů v turismu s realitou v této moravsko-slezské destinaci, podobně jako srovnávání světových trendů v marketingové komunikaci s realitou a výsledky v dané destinaci.

1. Marketing a integrovaná marketingová komunikace

Marketing jako jedna ze stěžejních podnikatelských koncepcí již není tím marketingem z druhé poloviny 20. století a jeho nástroje odrážejí již širokou škálu nových technických a technologických řešení, stejně jako inovovaná pojetí nástrojů, metod a postupů. Přesto a nebo snad právě proto, je marketing často příčinou nezvládnutí trhu a tržních situací do kterých se firmy dostávají. Nejaktuálnější definice marketingu z dílny Americké Marketingové Asociace (dále jen AMA), přijatá v červenci 2013, charakterizuje marketing následovně: „Marketing je aktivita, soubor institucí a procesů pro tvorbu, komunikaci, dodávku a směnu nabídek, které mají hodnotu pro zákazníky, klienty, partnery a společnost jako celek.“ (American Marketing Association, 2013). Procesně je pojatá definice marketingu v publikaci „Marketingový plán“ od McDonalda. Říká zde, že „...marketing je proces:

- kterým definujeme trhy,
- jímž kvantifikujeme potřeby jednotlivých skupin zákazníků (segmentů) v rámci těchto trhů,

- skrze který určujeme hodnoty, jimiž tyto potřeby uspokojíme,
- jehož prostřednictvím předáváme tyto hodnoty všem lidem v organizaci (firmě, instituci atd.), kteří jsou odpovědní za jejich naplnění, a dosahujeme toho, že v rámci celého procesu přijmou daní lidé své role,
- díky kterému jednotlivci plní při tvorbě daných hodnot své příslušné úlohy,
- jímž monitorujeme hodnoty, které jsme zákazníkům opravdu předali.“ (McDonald, 2011 str. 20)

Známý a uznávaný profesor marketingu na Eller College of Management, The University of Arizona, Fred Webster tvrdí, že marketing se vzdal svých strategických úkolů ve prospěch ostatních oddělení, která zákazníka nestaví do centra všeho dění tak systematicky (Kumar, 2008). Guru marketingu P. Kotler charakterizuje marketing následovně: „Marketing je společenským procesem, jehož prostřednictvím jednotlivci a skupiny získávají, co potřebují a chtějí cestou vytváření, nabízení a volné směny výrobků a služeb s ostatními.“ (Kotler, 2013 str. 35).

Vezmeme-li v potaz starší definice či charakteristiky marketingu, tak lze konstatovat, že na první pohled je jejich časová rozdílnost nijak výrazně nepoznamenala. Například P. Drucker, významný odborník na oblast managementu o marketingu již v 70. letech minulého století marketing charakterizoval následovně: „Lze předpokládat, že vždy bude existovat potřeba něco prodávat. Cílem marketingu je však učinit prodávání čímsi nadbytečným. Cílem marketingu je poznat a pochopit zákazníka natolik dobře, aby mu výrobek nebo služba padla jako šitá na míru a prodávala se sama. V ideálním případě by měl marketing vyústit v získání zákazníka ochotného kupovat. Vše, čeho je pak zapotřebí, je učinit výrobek nebo službu dostupným.“ (Drucker, 1973 str. 47)

Tedy principiálně lze konstatovat, že pojetí marketingu jako disciplíny, jejímž posláním je „Naplnovat potřeby se ziskem.“ (Kotler, 2007), se nikterak zásadně nezměnilo. Podstatné změny se však objevily v instrumentech, nástrojích, postupech či metodách, které se v marketingu uplatňují. Příkladem jsou změny v pojetí marketingového mixu, který přes již tradiční čtyřprvkový koncept 4P (Product, Price, Place, Promotion), zformulovaný v roce 1960 profesorem McCarthym, či koncept 4C, se kterým přišel v roce 1990 profesor Lauterborn z University of North Carolina, se díky změnám v chování trhů a zejména rostoucímu podílu služeb na ekonomických charakteristikách vyspělých tržních ekonomik zemí dostal do podoby Kotlerem odlišně pojatých 4P – People, Processes, Programs, Performance (Kotler, 2013). Tento nový marketingový mix lépe reflektuje realitu dneška. Odráží roli člověka (People), ať již z pohledu samotných marketingových kompetencí firmy, které mohou být jen tak kvalitní, jak jsou kvalitní lidé uvnitř firmy (organizace), ale stejně tak vnímání klienta / zákazníka jako člověka, který není pouhým „automatem“ na nákupy, ale který má svůj život s jeho životními slastmi a strastmi. Odráží moderní přístupy k řízení firem a organizací, vycházející z procesního řízení (Processes), stále více ovlivňujícího konkurenceschopnost firem a to v řadě poloh, od ekonomiky, přes kreativitu, inovace až po kvalitu. Role tradičních 4P (Product, Price, Place, Promotion) zůstává zachována v rámci P – Programs. Stále rostoucí konkurenční tlaky na trzích odráží 4. P – Performance, vyjadřující význam měření výkonu a to jak v rovině finanční (ziskovost), tak v rovině nefinanční (zákaznické portfolio).

Součástí všech vývojových forem marketingového mixu vždy bylo a je P – Promotion, do češtiny překládané jako marketingová komunikace. Vzhledem k vlivům jako jsou globalizace, hyperkonkurence, technologický a komunikační pokrok atd. se celá řada produktů na trzích, a to ať již se jedná o hmotné výrobky, či nehmotné služby, navzájem sblížuje svým charakterem, obsahem, kvalitou, cenou, dostupností apod. a marketingový úspěch bývá stále častěji propojován právě se schopnostmi, kreativitou a invencí v oblasti marketingové

komunikace. Současně však dochází díky technologickému pokroku a stále se stupňujícím konkurenčním tlakům k propojování jednotlivých nástrojů komunikačního mixu. Jejich využití je potom závislé na cílových skupinách, které se stávají adresátem této propojené marketingové komunikace. Specifické propojení nástrojů komunikačního mixu získalo název „integrováná marketingová komunikace“. Tento pojem se objevuje již od přelomu 80. a 90. let minulého století. Navíc boj o loajalitu zákazníka propojil integrovanou marketingovou komunikaci se systémy CRM, které disponují efektivními ICT technologiemi a dalšími analytickými nástroji, které umožňují získávat relevantní informace o zákaznících, jejich seskupování (clustering), stanovení hodnoty zákazníka pro firmu z hlediska běžné hodnoty a celoživotní hodnoty. (Lošťáková, 2009 str. 20)

Co je to tedy integrováná marketingová komunikace a jak ji lze chápat? Opět je zde široká škála definic a charakteristik od různých autorů. Z těch, kteří charakterizovali integrovanou marketingovou komunikaci již na počátku 90. let 20. století lze uvést charakteristiku od D. E. Schutze: „... je to nový způsob pohledu na celek, z něhož jsme viděli pouze část, jako je reklama, PR, podpora prodeje, nákup, komunikace atd., a to takovým způsobem, jak vše dohromady vnímá zákazník – jako tok informací z jednoho zdroje“. (Schultz, 1992)

Americká asociace reklamních agentur (American Association of Advertising Agencies, 4A's) o integrované marketingové komunikaci říká: „... je to koncepce plánování marketingové komunikace, která respektuje novou hodnotu, jež vzniká díky ucelenému plánu, založenému na poznání strategických rolí různých komunikačních disciplín, jako je obecná reklama, přímý kontakt, podpora prodeje a PR, a kombinuje je s cílem vyvolat maximální a konzistentní dopad.“ (Duncan, 1993).

Ze současných definic pojmu integrováná marketingová komunikace lze uvést např. jeden ze zahraničních zdrojů. AMA ve svém slovníku ji charakterizuje následovně: „Plánovací proces, navržený k zajištění toho, aby všechny kontakty dané značky obdržené zákazníkem nebo prospekty produktu, služby nebo organizace byly relevantní pro tuto osobu a v čase konzistentní.“ (American Marketing Association, 2013).

Z českých zdrojů lze uvést např. charakteristiku od autorek Příkrylové a Jahodové, které o integrované marketingové komunikaci říkají, že je to postup, který vytváří synergický efekt, kdy účinek jednoho komunikačního nástroje posiluje efekt dalších nástrojů s cílem vytvořit jednotný a důvěryhodný obraz v myslích těch, komu je určen. (Příkrylová, 2010 str. 48) Za výhody integrované marketingové komunikace potom považují:

- cílenost - oslovení každé cílové skupiny jiným způsobem
- úspornost a účinnost - ta je umožňována vhodnou kombinací komunikačních nástrojů
- vytváření jasného positioningu firmy - vytváří jednotný obraz o produktu firmy
- interaktivnost - marketingová komunikace odpovídá potřebám a představám cílové skupiny. (Příkrylová, 2010 str. 49)

Jako řada dalších marketingových konceptů lze i u integrované marketingové komunikace identifikovat určitá rizika pokud jde o vnímání ze strany cílových skupin. Jde zejména o míru a opakovanost informací, které cílová skupina dostává a dále o obtížnost měřitelnosti efektů z integrované marketingové komunikace a jejího cílení.

Rozhodně lze však za pozitivum považovat skutečnost, že právě vhodně naformulovaný a adaptovaný komunikační mix v rámci integrované marketingové komunikace vytváří škálu možností, jak oslovit různé cílové skupiny s nabídkou podobné hodnoty (produktu, služby). A právě pro sektor cestovního ruchu a zejména pro podmínky destinačních managementů, komunikujících zpravidla se širokým spektrem cílových skupin jak mimo destinaci (zejména potenciální i skuteční návštěvníci a/nebo turisté z tuzemska i ze zahraničí), tak uvnitř destinace (aktéři cestovního ruchu, stakeholdéři, místní municipality atd.) se jeví integrováná marketingová komunikace jako vhodný komunikační koncept.

2. Cestovní ruch, jeho vývoj a trendy

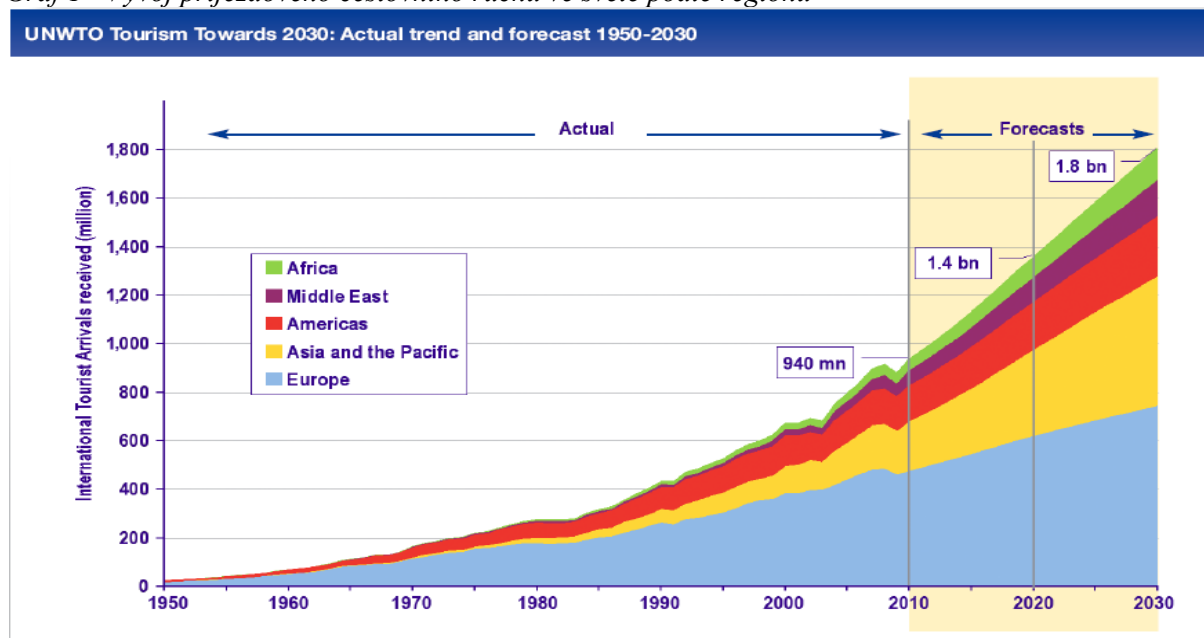
Na základě studie Světové organizace cestovního ruchu (UNWTO) „Vize cestovního ruchu pro rok 2020“ bude dlouhodobé cestování zaujímat místo nynějších 24%, celých 32% v zahraničním cestovním ruchu. Podle informací WTO předpokládá Rada pro cestovní ruch, že turistický průmysl v roce 2020 dosáhne počtu 1,4 mld. příjezdů zahraničních turistů. Do roku 2020 bude každý den utráceno za zahraniční turistiku více než 5 mil. USD, včetně nákladů na mezinárodní přepravu.

Z pohledu marketingu lze tedy očekávat další nárůsty jak v počtu „cestovatelů“ (turistů), tak v penězích, které cestovatelé (turisté) za služby (doprava, ubytování, stravování, vstupné / poplatky za atraktivitu atd.) utratí. Toto dokumentuje i graf č. 1, znázorňující vývoj počtu příjezdů v rámci mezinárodního cestovního ruchu dle jednotlivých světových regionů.

Přes určitou ztrátu dynamiky je předpoklad, že z pohledu mezinárodního cestovního ruchu budu v počtu příjezdů v nejbližších 15 letech stále Evropa následována nejdynamičtěji se rozvíjejícím trhem „Asií a Pacifikem“.

Pro destinace cestovního ruchu, které usilují o úspěch nejen v místním měřítku, ale nejméně v národním či evropském měřítku se stále více stává důležitou kombinace mezinárodního (příjezdového) a domácího cestovního ruchu. Podle OECD pouze trh mezinárodního CR generuje roční příjmy přes 1 bilion dolarů a řadí tak odvětví cestovního ruchu mezi přední exportní odvětví světa (za ropný, chemický a automobilový průmysl), přitom dle statistických údajů je domácí CR ještě významnější. Odhady UNWTO (UNWTO, 2013) a WTTC (World Travel & Tourism Council, 2013) uvádějí asi pětiprocentní přímý podíl sektoru turismu na celosvětovém HDP a při započítání i nepřímých a indukovaných efektů je tento podíl až dvojnásobný. Jednoznačně lze tedy konstatovat, že trhy (světový, evropský, národní) cestovního ruchu jsou a do budoucna nadále budou zajímavými příležitostmi jak pro podnikatelský sektor, tak pro sektory veřejný a neziskový.

Graf 1 - Vývoj příjezdového cestovního ruchu ve světě podle regionů



Zdroj: UNWTO (UNWTO, 2013)

Z níže uvedené tabulky je patrné poměrně slabé postavení ČR v rámci mezinárodního srovnání absolutních hodnot devizových příjmů. V rámci střední Evropy jsou vedoucími destinacemi Německo a Rakousko. Poněkud příznivější je hodnocení pozice ČR z pohledu

vývoje. Výrazný nárůst resp. jeho rychlost vůči srovnávaným zemím je v ČR velmi pozitivní až do roku 2005 (z pohledu nárůstu je to vždy 3. pozice). Hodnocení za rok 2010 již vykazuje výrazné zpomalení (7. místo), přičemž vývoj v dalších letech (2012 a 2013) je ještě horší (14. a 15. místo). Toto zpomalení má řadu příčin, vedle projevů světové hospodářské krize z let 2008 a 2009 (které však bylo více či méně pro všechny destice podobné) či jiných objektivních jevů, je to jistě i řada subjektivních charakteristik, ovlivňujících atraktivitu ČR na mezinárodních trzích (suprastruktura a infrastruktura cestovního ruchu, rozsah a kvalita poskytovaných služeb, image ČR atd.). Po roce 2010 je zpomalení růstové tendence devizových příjmů ČR z cestovního ruchu velmi výrazné.

Tabulka 1. Země s nejvyššími devizovými příjmy z CR (srovnání 1999,2005, 2009, 2010, 2012 a 2013):

Země	mld. USD (1999)	mld. USD (2005)	mld. USD (2009)	mld. USD (2010)	mld. USD (2012)	mld. USD (2013)*	Index 2010/1999	Index 2010/2005	Index 2010/2009	Index 2012/2010	Index 2013/2012
USA	74,4	81,7	94,2	103,5	126,2	139,6	1,39	1,27	1,10	1,22	1,11
Španělsko	32,9	47,9	53,2	52,5	56,2	60,4	1,60	1,10	0,99	1,07	1,07
Francie	31,7	42,3	49,4	46,3	53,5	56,1	1,46	1,09	0,94	1,16	1,05
Itálie	28,4	35,4	40,2	38,8	41,2	43,9	1,37	1,10	0,97	1,06	1,07
V. Británie	21	30,7	30,1	30,4	36,2	40,6	1,45	0,99	1,01	1,19	1,12
Čína	14,1	29,3	39,7	45,8	50	51,7	3,25	1,56	1,15	1,09	1,03
Německo	16,8	29,2	34,6	34,7	38,1	41,2	2,07	1,19	1,00	1,10	1,08
Rakousko	11,1	15,5	19,4	18,7	18,9	20,1	1,68	1,21	0,96	1,01	1,06
Řecko	8,8	13,7	14,5	12,7	13,4	15,9	1,44	0,93	0,88	1,06	1,19
Kanada	10	13,6	13,7	15,8	17,4	17,7	1,58	1,16	1,15	1,10	1,02
Austrálie	7,5	15	25,4	28,4	31,7	31	3,79	1,89	1,12	1,12	0,98
Mexiko	7,6	11,8	11,3	11,9	12,7	13,8	1,57	1,01	1,05	1,07	1,09
Švýcarsko	7,4	11	13,8	14,8	16	16,5	2,00	1,35	1,07	1,08	1,03
Rusko	7,8	5,5	9,3	8,8	10,8	12	1,13	1,60	0,95	1,23	1,11
ČR	3	4,6	6,5	7,1	7	7	2,37	1,54	1,09	0,99	1,00

Zdroj: WTO, * odhad

Přesto nebo právě proto je potřeba si uvědomit celkový kontext a význam sektoru cestovního ruchu pro ekonomiku jednotlivých zemí a v souhrnu pro ekonomiku světovou. Zde lze konstatovat následující klíčová čísla:

- 9% podíl na světovém HDP (přímý, nepřímý a indukovaný vliv),
- přes 9% všech pracovních míst ve světě,
- 1,4 bilionu \$ z exportu, tj. 6% celosvětového exportu,
- nárůst z 25 milionů mezinárodních turistů v roce 1950 na 1087 milionů v roce 2013,
- 5 – 6 miliard domácích turistů,
- 1,8 miliard mezinárodních turistů dle předpovědi pro rok 2030. (UNWTO, 2015)

Situace na evropském trhu cestovního ruchu je samozřejmě zásadní pro vývoj cestovního ruchu v České republice. Na jedné straně je ČR významně závislá na příjezdech z jiných evropských zemí, na straně druhé je výrazným prvkem evropské nabídky cestovního ruchu. Vývoj evropského trhu cestovního ruchu tak nepřímo ovlivňuje i situaci odvětví turismu v ČR. Proto lze konstatovat, že prognózované rostoucí tendence na evropském trhu jsou jednoznačně pozitivní zprávou i pro ČR a její destinace mezinárodního (příjezdového) cestovního ruchu. Tedy ty destinace v ČR, které se hodlají ucházet o zahraniční turisty.

Nicméně podmínkou úspěchu je a bude bedlivé sledování trendů cestovního ruchu ve světě, sledování vývoje marketingových politik a marketingové komunikace, uplatňované v odvětví vůči různým cílovým skupinám.

Na základě studie Světové organizace cestovního ruchu (UNWTO) „Vize cestovního ruchu pro rok 2020“ lze očekávat další nárůsty jak v počtu „cestovatelů“ (turistů), tak v penězích, které cestovatelé (turisté) za služby (doprava, ubytování, stravování, vstupné / poplatky za atraktivitu atd.) utratí. Z pohledu marketingu lze tedy očekávat další růst trhu. Zároveň je však potřeba sledovat změny ve vývoji poptávky, v chování návštěvníků a turistů a tyto promítat do nástrojů marketingu a marketingové komunikace. Z pohledu chování turistů a návštěvníků a následného promítnutí jejich chování do trhů, došlo k řadě změn, které se podílely či podílejí na formování hlavních trendů na trzích cestovního ruchu stejně tak jako v podnikání, marketingu či marketingové komunikaci v tomto sektoru. Na základě analýzy sekundárních dat, vycházejících ze zdrojů významných profesních organizací v mezinárodním (UNWTO, OECD, WTTC, European Travel Commission atd.) či národním (CzechTourism, SOCR, AHR ČR atd.) turismu jsou v následující tabulce č. 2 tyto trendy shrnuty a popsány.

Tabulka 2.– Trendy ve vývoji poptávky, nabídky a marketingové komunikace v cestovním ruchu

Trendy ve vývoji prostředí a chování turistů a návštěvníků (poptávka)	Trendy v podnikání, marketingu a marketingové komunikaci (nabídka)
<p>1. Posun od cestování za „hmatatelným“ k cestováním za „nehmotným“. Při volbě destinace či zařízení cestovního ruchu hrají stále větší význam zážitky, emoce a poznávání. Tento trend dále posiluje roli poznávacího turismu, jehož součástí je i turismus kulturní a kreativní.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • posilování programové nabídky, • posilování spolupráce (partnerství) mezi zainteresovanými subjekty v destinaci – síťování (hodnototvorné sítě jako nástroj konkurenceschopnosti), • rozšiřování nabídky, založené na interaktivně, využití moderních technologií, stejně tak jako na na specifikách destinace, historii a tradicích, • využití moderních technologií v marketingové komunikaci, schopných zachytit a přenášet emoce, nálady, atmosféru (okamžikové snímky pro sociální sítě, filmové šoty, animace, webové prezentace apod.).
<p>2. Internet mění svět a tím i cestovní ruch a to jak na straně nabídky, tak na straně poptávky. Internet se za poslední dvě dekády výrazně posunul z nástroje informačního na nástroj rezervační, prodejní a komunikační. On-line rezervace a možnost tvorby vlastních balíčků změnily vztahy, formu a charakter trhu cestovního ruchu. Internet navíc přinesl zpestření cestování i pobytu, nebývalé rozšíření možností komunikace mezi zúčastněnými stranami a subjekty, krácení z pohledu cestovatelů nevyužitého času (hry, informační portály atd.). Internet dokáže zprostředkovat takové informace a v takové formě (audio a video nahrávky) a kvalitě, které tradiční nástroje nedokážou (tištěné letáky, katalogy, fotografie apod.).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • internet jako nástroj informačního zajištění – informační portály, weby, sociální sítě s využitím video a audio nástrojů, • internet jako nástroj marketingové komunikace, e-marketingové kampaně, e-mail, e-reklama (PPC, PPT, bannery atd.), • internet jako nástroj rezervační - ubytování, dopravy, vstupenek atd., • internet jako nástroj nákupní – realizace objednávek a plateb za služby, • internet jako nástroj hodnocení kvality a tlaku na kvalitu služeb – hodnocení zákazníků/uživatelů na rezervačních portálech, na sociálních sítích atd.,
<p>3. Vedle internetu nebo někdy i ve spolupráci s internetem vznikla řada nástrojů, které přispívají jak k bezpečí a pohodlí cestujících, tak</p>	<ul style="list-style-type: none"> • navigace pro motoristy, cyklisty, pěší, vodáky atd. ulehčující turistům a návštěvníkům cestování do cílové destinace a v rámci

Trendy ve vývoji prostředí a chování turistů a návštěvníků (poptávka)	Trendy v podnikání, marketingu a marketingové komunikaci (nabídka)
<p>ke změnám v chování návštěvníků a turistů. Typickým takovým nástrojem jsou lokační služby a jejich využití ať již jako navigace pro cestovatele (automobilové, pěší, cyklo atd.), či jako nástroj pro tvorbu zajímavých produktů pro volný čas a turismus (geocaching) atd. Stále významnější je mobilní komunikace, která je podporována technickým rozvojem a miniaturizací na straně výroby a turistům a návštěvníkům přináší nejen stále větší cestovatelské pohodlí, ale zvyšuje i bezpečí, umožňuje téměř stálou komunikaci s okolím, se svými blízkými, ale i s poskytovateli služeb a to převážně v několika jazykových mutacích. Objevují se čím dál častěji technologie, schopné dokreslovat či přizpůsobovat realitu (augmented reality) a ty významně ovlivňují nákupní chování turistů a návštěvníků.</p>	<p>(neznámé) destinace, napomáhají k vyhledávání turistických cílů,</p> <ul style="list-style-type: none"> • lokační služby jako nástroj pro cílenou reklamu (SMS, MMS, e-mail) a vyhledávání turistických cílů, • lokační služby jako nástroj zábavy (geocaching), • smartphony jako nástroj komunikace, průvodce destinací, atraktivitou, jako „tlumočnick“ průvodce (jazykové mutace), • „chytré“ mobilní telefony / smartphony jako nástroj zvýšení bezpečnosti pobytu/cestování v neznámé destinaci, • využívání virtuální reality / rozšířené reality jako marketingového nástroje, ale i produktu cestovního ruchu,
<p>4. Změny ve struktuře trhu a to jak na straně poptávky, tak na straně nabídky.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Poptávka - zapojování zatím méně významných zdrojových trhů do mezinárodního cestovního ruchu. Nové cílové skupiny na trzích cestovního ruchu z ekonomicky sílících zemí (Čína, Indie, Kazachstán atd.). • Nabídka – růst konkurenčních tlaků vstupy nově vytvářených produktů cestovního ruchu, atraktivit a destinací, usilujících o získání podílu na trzích. 	<ul style="list-style-type: none"> • vývoj nových produktů cestovního ruchu a/nebo úprava stávajících do podoby vyhovující představám nových cílových skupin, • přizpůsobení nabídky jazykovým a kulturním požadavkům nových cílových skupin, • přizpůsobení nástrojů, forem a obsahu sdělení marketingové komunikace, zaměřené na nové cílové skupiny (digitalizace marketingové komunikace),
<p>5. Přírodní katastrofy (sopky, tsunami, zemětřesení atd.) a nemoci (SARS, ptačí chřipka atd.) stále více zvýrazňují požadavky na bezpečnost destinace. Výhodu mají tedy ty destinace, které nejsou spojovány s možností přírodních katastrof (zemětřesení, tornáda apod.), nízké úrovně hygienické bezpečnosti, politickou nestabilitou, ozbrojenými konflikty apod.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • internet a smartphony jako nástroj komunikace s bezpečnostními systémy v destinaci, nástroj zvýšení bezpečnosti pobytu/cestování v neznámé destinaci, • internet, smartphony a tablety jako nástroje zábavy, krácení nevyužitého času při neočekávaných situacích (nehody, dopravní zácpy atd.),
<p>6. Cestovatelé vyžadují kvalitní infrastrukturu, minimalizaci jazykových bariér, letecká spojení a znalost kultury těchto nově zapojených turistů hostitelskými zeměmi, destinacemi či aktéry cestovního ruchu, tedy kvalitní marketingovou inteligenci. Vyžadují přístup k moderním technologiím a komunikačním prostředkům, okamžité sdělení jejich aktuálních zkušeností a zážitků s příbuznými a kamarády. Toto zvyšuje tlak na rozsah, kreativitu a cílenost marketingových nástrojů, které v boji o cílové trhy sehrávají stále klíčovější roli.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • rozvoj supra a infra struktury cestovního ruchu v souladu s požadavky zákazníků, • využívání tradičních nástrojů marketingové inteligence (průzkumy trhů, studie atd.) a využívání „nových“, zpravidla internetu a moderních technologií využívajících nástrojů (hodnocení hostů v rámci rezervačních portálů, analýzy sociálních sítí atd.), • využívání nástrojů digitální komunikace pro překonávání jazykových bariér a pro zkvalitnění průvodcovských a/nebo

Trendy ve vývoji prostředí a chování turistů a návštěvníků (poptávka)	Trendy v podnikání, marketingu a marketingové komunikaci (nabídka)
<p>7. Seniorizace – nejrychleji rostoucí cílovou skupinou jsou senioři. Toto je dáno jak demografickým vývojem, tak životním stylem a životní úrovní, umožňujícím stále širšímu počtu seniorů se zapojovat do cestovního ruchu nejen na regionální či národní úrovni, ale i na mezinárodní úrovni. Právě segment seniorů patří mezi typické představitele celosvětově rostoucích cílových trhů. Výrazně rovněž narůstá počet „digitálně“ gramotných seniorů, schopných využívat digitálních marketingových nástrojů samostatně či v kombinaci s tradičními nástroji (tiskoviny, orientační značení apod.).</p>	<p>informačních služeb,</p> <ul style="list-style-type: none"> • stále více na míru šitých produktů (vč. marketingové komunikace) pro seniory, • přizpůsobování tradičních aktivit / prostředků (např. kola – elektrokola), informačních nástrojů (tiskoviny s větším písmem, přizpůsobené mobilní telefony pro seniory atd.), • specializovaný a proškolený personál pro potřeby seniorů, • cílené marketingové kampaně z pohledu komplexního marketingového mixu, • stále rostoucí význam propojení nástrojů tradiční a digitální marketingové komunikace,
<p>8. Kulturní turismus – je jednou z nejrychleji se rozvíjejících forem turismu v posledních 10 – 15 letech. Cestovatelé, turisté, návštěvníci stále více chtějí poznávat různé kultury, jejich charakteristiky (kuchyně, zvyky, tradice, řemesla, umění atd.). I výše uvedené trendy a zapojování nových cílových skupin vede k posilování právě kulturního turismu, což by součástí poznávacího či zážitkového turismu. Kulturní turismus navíc dokáže posilovat lokální poptávku po místní kultuře a kulturních akcích či aktivitách a tím se často aktivně podílí na zachování řady takovýchto akcí, aktivit či tradic i pro příští generace.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • rozšiřování nabídky poznávacího a kulturního turismu a adaptace produktů cestovního ruchu pro zvýraznění místních kulturních specifik, tradic, zvyků, • rozvoj místního a regionálního síťování (hodnototvorné sítě), podporujícího jak samotný příjezdový cestovní ruch, tak jeho prostřednictvím posilování poptávky po produktech / službách, zdánlivě nesouvisejících s turismem (místní řemeslníci, výrobci potravin atd.), • využití nástrojů digitální marketingové komunikace ve vazbě na HW vybavení (smartphony, tablety, google glass, „Apple Watch“) a dostupnost wifi,
<p>9. Kreativní turismus – kulturní turismus se s nárůstem aktivity cestovatelů částečně transformuje a rozšiřuje o tzv. kreativní turismus. Ten představuje jednu z forem cestovního ruchu, která se vyznačuje specifickou motivací a obsahem pobytu. Cílem účastníků kreativního turismu je získat nové umělecké, řemeslné, duševní nebo i jiné tvůrčí dovednosti během relativně krátké doby (např. během prodloužených víkendů, během jednoho týdne v rámci příslušných kursů či tzv. tvůrčích dílen apod.). Snahou je tedy nejen kultury pasivně poznávat, ale učit se jim (jazyky, vaření, řemesla, místní hudební nástroje apod.) a tím se nejen zdokonalovat ve svém poznání, ale i sbírat zážitky.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • posilování interaktivity a tvořivosti produktů cestovního ruchu a rozvoj nových produktů, podporujících šíření místní kultury, zvyků, tradic (příprava specialit místní gastronomie, výroba místních produktů, výukové kurzy zaměřené na místní specifické know-how, související zpravidla s místní historií a tradicí – např. sklářství, kamenictví atd.), • propojování subjektů ze sektoru turismu a ze sektorů výrobních a/nebo poskytujících služby, primárně nezaměřující se na turismus (hodnototvorné sítě), • využívání nástrojů digitální komunikace pro překonávání jazykových bariér, kulturních bariér a pro zkvalitnění průvodcovských a informačních služeb,
<p>10. Stále významnějším prvkem je internet a zejména z něj vycházející nástroje. Období posledních cca 5 let je obdobím prudkého rozvoje sociálních sítí. Sociální média jsou</p>	<ul style="list-style-type: none"> • rostoucí orientace na s internetem související nástroje marketingové komunikace, komunikace s klienty (návštěvníky, turisty), komunikace mezi partnery – aktéry

Trendy ve vývoji prostředí a chování turistů a návštěvníků (poptávka)	Trendy v podnikání, marketingu a marketingové komunikaci (nabídka)
<p>fenomén dnešní doby. Sociální média dala lidem – cestovatelům - do rukou obrovskou moc (rozdíl oproti off-line komunikaci/ reklamě). Lidé mohou komunikovat, zveřejňovat, komentovat, označovat např. pomocí „líbí“ a to všechno v nebývalém měřítku, stále více ovlivňujícím nejen poptávku, ale i nabídku a to v on-line systému, podporovanému mobilními technologiemi (smartphony, tablety) a SW. Navíc i ty subjekty, které na sociálních sítích nevystupují, se tam ve formě názorů a postřehů „síťářů“ objevují, aniž by o tom věděli a často aniž by si to přáli.</p>	<p>cestovního ruchu atd.,</p> <ul style="list-style-type: none"> • rozvoj a využívání specifických sociálních sítí, charakteristicky využívaných vybranými cílovými skupinami (muži, ženy, profesní cestovatelé apod.), • využívání internetu a bezdrátových technologií (wifi, bluetooth) pro podporu informačních a průvodcovských služeb, • vedle tradičních průzkumů se právě sociální sítě stávají čím dál důležitějším zdrojem poznatků marketingové inteligence, a to jak pro klienty (cestovatele), tak pro aktéry (poskytovatele služeb) cestovního ruchu,
11. Bezpečnost:	
<ul style="list-style-type: none"> – Prevence kriminality a terorismu se stává stále významnějším úkolem všech zainteresovaných subjektů na cestovním ruchu. Bezpečí se stává integrálním hodnotícím faktorem cestovatelů při výběru destinace / zařízení cestovního ruchu. Roste role policie a její význam, spočívající nejen v ochraně obyvatel, návštěvníků a turistů, ale roste i její role co by prevence před kriminalitou. 	<ul style="list-style-type: none"> • využívání informací o zajištění bezpečnosti návštěvníků a turistů v rámci marketingových kampaní, • spolupráce aktérů cestovního ruchu s veřejnou správou, bezpečnostními složkami (zapojování do hodnototvorných sítí), • využívání bezpečnostních a ochranných systémů v rámci atraktivit a aktivit cestovního ruchu,
<ul style="list-style-type: none"> – Pracovníci v turismu, organizátoři akcí a aktivit jsou stále více tlačeni k podpoře bezpečí návštěvníků a turistů. Toto s sebou nese růst požadavků turistů a návštěvníků na znalosti a dovednosti personálu, potřebu proškolení organizátorů a personálu pro podporu bezpečí a naplňování požadavků na zvýšení pocitu bezpečí nejen návštěvníků a turistů, ale i ostatních účastníků akcí a aktivit. 	<ul style="list-style-type: none"> • síťování odborných pracovníků v cestovním ruchu s pracovníky ze sektoru bezpečnosti a ochrany zdraví, • využívání organizačních nástrojů a pomůcek, pro zvládnutí špiček v návštěvnosti/dopravě, • využívání moderních komunikačních a bezpečnostních systémů podporujících a/nebo nahrazujících personál a přispívajících k zvýšení pocitu bezpečí,
<ul style="list-style-type: none"> – Zejména u masových kulturních akcí je význam prevence v oblasti bezpečnosti rostoucí a zkušenosti z minula u takovýchto akcí výrazně ovlivňují chování návštěvníků a turistů a tedy i úspěšnost a potřebnou úroveň marketingových výdajů. 	<ul style="list-style-type: none"> • posilování nákladů na zajištění bezpečí turistů i pracovníků v cestovním ruchu, • využívání služeb bezpečnostních expertů a agentur (síťování), • využívání informací o zajištění bezpečnosti návštěvníků pro marketingové účely,
<p>12. Lidé – pracovníci v turismu. Stále chybí kvalita, vyžadována turisty a návštěvníky. Návštěvníky a turisty stále více ovlivňuje v jejich rozhodování právě kvalita a úroveň personálu. A opět internet – rezervační portály a systémy, sociální sítě – sehrává stále významnější roli při šíření zpráv o spokojenosti či nespokojenosti návštěvníků a turistů s šíří a kvalitou služeb a tedy i s přístupem personálu.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • rostoucí požadavky na připravenost pracovníků v cestovním ruchu (jazyky, speciální dovednosti, obchodní metody a taktiky, znalosti v oblasti bezpečnostních systémů atd.), • vytváření a/nebo zdokonalování systému výběru a výcviku personálu, • zdokonalování využívání internetu a moderní audiovizuální a komunikační techniky pro podporu kvality (hodnotící systémy, sledovací

Trendy ve vývoji prostředí a chování turistů a návštěvníků (poptávka)	Trendy v podnikání, marketingu a marketingové komunikaci (nabídka)
	systemy atd.).

Zdroj: vlastní zpracování na základě vlastních výzkumných aktivit a s využitím zdrojů ČSÚ, ČCCR-CzT, UNWTO, OECD, WTTC

3. Marketingová strategie TO Jeseníky - východ

Jednotlivé ekonomické sektory se logicky od sebe liší nejen svým zaměřením, vstupy a výstupy, ale rovněž základními ukazateli poptávky. V sektoru cestovního ruchu lze za základní ukazatele poptávky považovat vývoj počtu turistů (ukazatel „počet hostů v hromadných ubytovacích zařízeních“) a délka jejich pobytu v cílové destinaci (ukazatel „průměrná doba pobytu ve dnech“). V rámci procesu zpracovávání marketingové strategie turistické oblasti Jeseníky – východ bylo z vývoje patrné, že počet příjezdících hostů do turistické oblasti Jeseníky-východ (dále jen TO Jeseníky-V) se dlouhodobě snižoval. Tento pokles se projevoval již od roku 2002, na razanci však nabral zejména po roce 2008. Zde lze předpokládat, že hlavním důvodem zrychlení poklesu byl dopad světové hospodářské krize. Pozitivní obrat lze vysledovat od počátku roku 2012. Významným faktorem jsou zde nově zpracovaná marketingová strategie rozvoje CR, nově vytvořený profesionální destinační management oblasti, zastřešovaný Euroregionem Praděd a strategií implementující roční akční plány, v letech 2012 – 2015 významně podporované z ROP Moravskoslezsko. Jednou ze stěžejních myšlenek strategie i akčních plánů se stala myšlenka vytváření podmínek pro spolupráci, motivace ke kooperaci a síťování místních aktérů cestovního ruchu a zainteresovaných subjektů.

Jak historický vývoj, předcházející zpracování marketingové strategie, tak vývoj v průběhu implementace této strategie je zachycen v následující tabulce č. 2 Vývoj ukazatelů poptávky v TO Jeseníky – východ.

Tabulka 1 Vývoj ukazatelů poptávky v TO Jeseníky - východ

Stav k 31.12.	Počet příjezdů hostů	z toho rezidenti	z toho nerezidenti	Počet přenocování	z toho rezidenti	z toho nerezidenti
2002	144 051	115 458	28 593	578 425	501 327	77 098
2003	134 354	113 681	20 673	584 214	521 353	62 861
2004	118 840	102 292	16 548	495 443	445 903	49 540
2005	113 676	99 152	14 524	450 838	406 639	44 199
2006	112 079	97 292	14 787	403 030	355 506	47 524
2007	109 019	96 550	12 469	368 258	331 833	36 425
2008	106 182	94 443	11 739	330 216	297 874	32 342
2009	94 807	87 359	7 448	315 300	295 779	19 521
2010	88 059	80 395	7 664	295 599	274 886	20 713
2011	88 660	82 872	5 788	295 730	280 397	15 333
2012	96 723	90 421	6 302	314 780	298 399	16 381
2012*	118 694	108 262	10432	365 719	339 818	25901
2013*	122 617	110 255	12362	378 787	347 802	30985
2014*	111 638	102 361	9277	355 044	332 215	22829
2014/2013	91,0	92,8	75,0	93,7	95,5	73,7

Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování, * revidovaná data ČSÚ

a. Východiska marketingové strategie - vize, poslání a cíle

Na principech komunitního plánování byla zpracována základní strategie rozvoje cestovního ruchu a naformulovány vize turistické oblasti a její poslání, resp. poslání destinačního managementu.

Vize: „Vytvořit z TO Jeseníky (východ) významnou destinaci celoročního cestovního ruchu mezinárodního významu, založenou na:

- zdravém životním prostředí spojeném s výjimečnými klimatickými podmínkami,
- výjimečně zachovalé a nepoškozené přírodě,
- širokém portfoliu oblastí, forem a produktů cestovního ruchu s dominancí zimních sportů, relaxace (lázeňství a wellness pobytů), aktivně trávené dovolené (pěší a cyklo turistika, hipoturistika, vodní sporty), pobytů na venkově a poznávání (architektura a historie, příroda, průmyslové dědictví a technické zajímavosti),
- geografické a přírodní pestrosti turistické oblasti (horská území Hrubého Jeseníku, Nízkého Jeseníku, venkovská území Osoblažska, Vítkovska a řady malých půvabných měst a obcí).“

Poslání destinačního managementu turistické oblasti: „Sloužit turistické oblasti organizováním a koordinací aktivit spojených s rozvojem sektoru cestovního ruchu a tím zásadně napomáhat zvýšení konkurenceschopnosti a prodejnosti TO Jeseníky na cílových trzích cestovního ruchu v tuzemsku i v zahraničí. Sahrávat roli spojovacího organizačního článku mezi částmi Jeseníky-východ a Jeseníky-západ a ve spolupráci se Sdružením cestovního ruchu Jeseníky eliminovat pro návštěvníky a turisty negativa, vyplývající z administrativního rozdělení přirozené turistické oblasti Jeseníky.“

Struktura cílů marketingové strategie pro TO Jeseníky-V byla stanovena následovně:

- Globální cíl marketingové strategie: zajistit dlouhodobě udržitelný rozvoj CR, zaměřeného na venkov, jeho poznávání a aktivní dovolenou.
- Základní – kvantitativní cíl:
 - celkový růst počtu turistů a návštěvníků do roku 2015 o 10%
 - měření: ročně, dle výchozího stavu roku 2010.
- Specifické cíle:
 - posílení nabídky TO Jeseníky v oblasti atraktivit CR,
 - vytvoření profesionálního destinačního managementu v TO,
 - zlepšení spolupráce mezi aktéry CR v rámci TO,
 - rozšíření a zkvalitnění nabídky produktů CR TO,
 - zvýšení kvality služeb CR v TO,
 - zkvalitnění a zvýšení efektivnosti marketingu TO.

b. Cílové skupiny marketingové strategie

Vzhledem k charakteru destinace a jejím možnostem, byly v rámci marketingové strategie určeny následující cílové skupiny:

- Cílové skupiny dle statutu:
 - rodiny s dětmi (významná skupina, vycházející z image destinace a jejího charakteru),
 - senioři (významná rostoucí skupina, zaměřená zejména na základní produkt – pěší turistika a na lázeňství, významná skupina i z pohledu snížení mimosezonních výkyvů),
 - školní skupiny (významná skupina zejména ve vazbě na blízké městské a průmyslové aglomerace, trpící stále výrazněji smogovými situacemi a rostoucí nemocností dětí).
- Cílové skupiny dle motivace
 - aktivní a rekreační sportovci:
 - pěší turisté

- cykloturisté,
 - lyžaři (sjezdoví i běžkaři) a snowboardisté,
 - adrenalinoví sportovci (závěsné a sportovní létání, horolezectví),
- rybáři,
- lázeňští hosté,
- zájemci o poznávání (přírodních, architektonických, technických zajímavostí),
- firemní akce (firmy, organizace).
- Cílové skupiny dle zemí:
 - ČR - tuzemská klientela (základní skupina)
 - Polsko – druhá nejvýznamnější skupina po tuzemských turistech,
 - Německo – třetí nejvýznamnější skupina s vazbou na historii,
 - Holandsko – klientela schopná ocenit horský charakter, přírodu,
 - Rusko – zejména ve vazbě na nabídku lázeňských kapacit,
 - Ukrajina - zejména ve vazbě na nabídku lázeňských kapacit.

c. Výzkumy zaměřené na vybrané cílové skupiny

Analytická část příspěvku vychází z výzkumů turistické oblasti Jeseníky-východ, které byly opakovaně realizovány Vysokou školou podnikání, a.s. a společností VAV Enterprise plc, s.r.o. v rámci programu Evropského fondu pro regionální rozvoj. Objednatelem a příjemcem výsledků výzkumu byl Euroregion Praděd⁵³, který plní roli organizace destinačního managementu na území turistické oblasti Jeseníky – východ.. Na základě těchto výzkumů byly zpracovány studie marketingové komunikace, které sloužily a slouží jako seriózní datový podklad pro vytváření strategických plánů rozvoje cestovního ruchu jednotlivých turistických oblastí.

Výzkum vycházel z analýzy sekundárních dat zejména ze zdrojů agentury Czechtourism, Českého statistického úřadu, Národního informačního a poradenského střediska pro kulturu (NIPOS), pramenů Euroregionu Praděd a dalších zdrojů. Výzkum se dále opíral o primární šetření, které bylo zaměřeno na zahraniční návštěvníky a turisty s cílem zkvalitnit nabídku služeb cestovního ruchu a tím zvýšit atraktivitu TO pro tuto cílovou skupinu. Výzkumným problémem bylo zjištění souvislostí mezi jejich motivací pro návštěvu TO Jeseníky – východ a spokojeností s návštěvou této destinace. Za základní metodu pro sběr dat bylo využito dotazování, výzkumnou techniku představoval tištěný dotazník (PAPI) a hloubkové rozhovory se zástupci poskytovatelů služeb. Druhou metodou sběru dat byly řízené hloubkové strukturované rozhovory v rozsahu přibližně 15-20 minut. Rozhovory byly zaměřeny na zkušenosti ubytovatelů a provozovatelů atraktivit se zahraniční klientelou.

Pro prozkoumání vztahů mezi jednotlivými proměnnými a statistickém zpracování dat byly použity metody deskriptivní statistiky (tabulky četností, výpočet středních hodnot, rozpětí kvantity). Následně byly kvantitativní výsledky interpretovány a formulovány do konkrétních návrhů a doporučení pro zadavatele výzkumu v podobě závěrečné výzkumné zprávy.

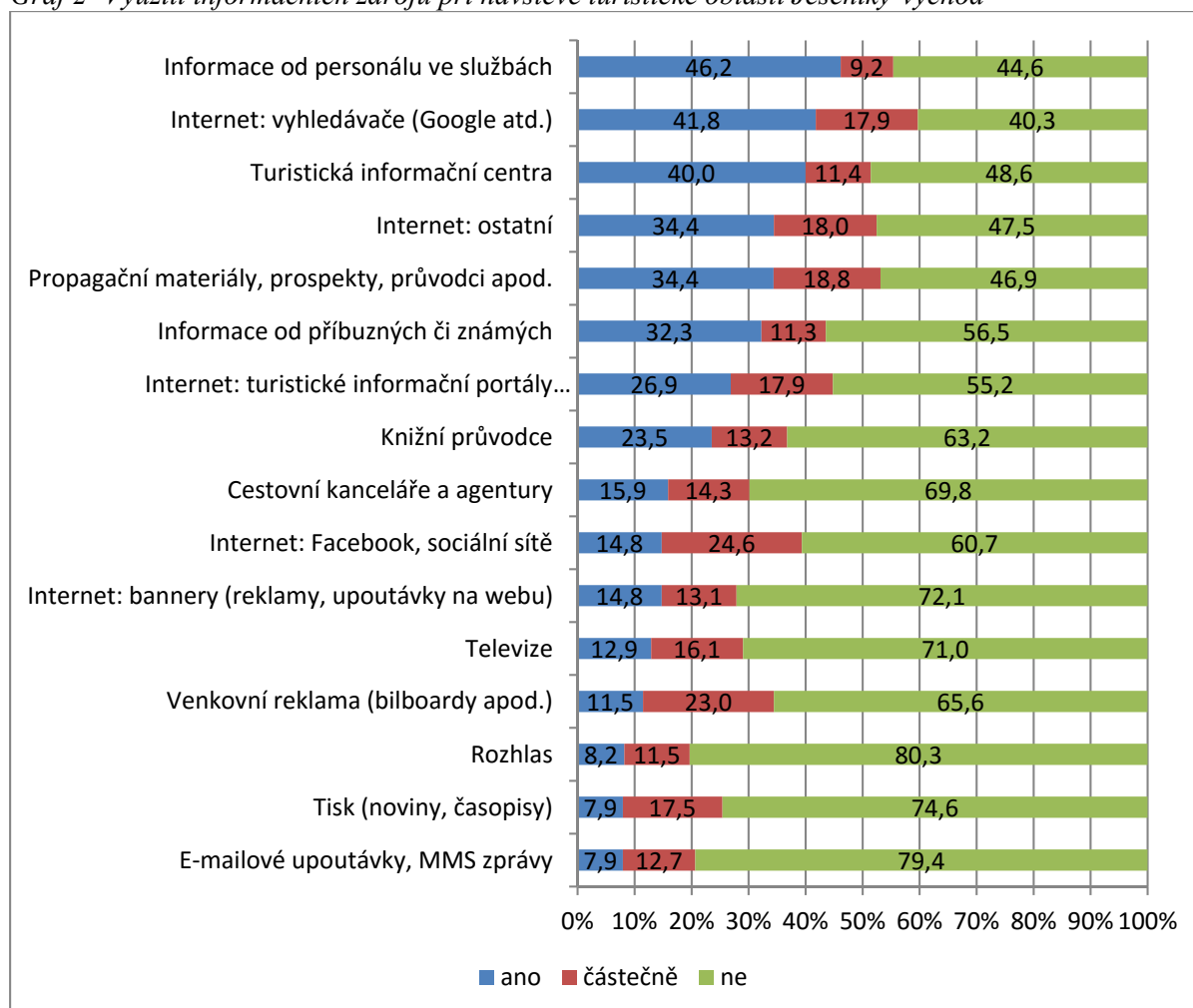
Součástí výzkumu bylo i sledování využití digitálních a tradičních nástrojů marketingové komunikace v cestovním ruchu. Z tohto hlediska je zajímavé zjištění, jaké informační zdroje návštěvníci TO oblasti využívají. Respondenti měli na výběr z 16 možných zdrojů a hodnotili využití těchto zdrojů škálou od využil (ano), přes částečně až po nevyužil (ne). Výsledky dotazování ukazuje graf 2.

Nejvyššího využití na úrovni „ano“ nebo „částečně“ dosáhly internetové vyhledávače (téměř 60% respondentů), za nimi následují informace od personálu (55,4%), tiskoviny - propagační materiály, prospekty, průvodci (53,2), ostatní internetové zdroje (52,4%) a turistická

⁵³ Výzkumný úkol *Rozvoj marketingové inteligence formou aktivit marketingového výzkumu a následného přenosu klíčových poznatků k aktérům cestovního ruchu* (2014 a 2015).

informační centra (51,4%). Naopak nejméně využitými zdroji byly rozhlas (nevyužilo jej vůbec jako zdroje informací 80,3%), e-mailové upoutávky, MMS zprávy (nevyužilo je vůbec 79,4%) a tištěná periodika – noviny časopisy (ty nevyužilo vůbec 74,6% respondentů). Z údajů je zřejmé, že i když digitální nástroje marketingové komunikace (Internet, Facebook, sociální sítě a internetové vyhledávače) představují pro respondenty základní zdroj informací o TO Jeseníky-východ, tradiční informační zdroje (reference a tištěné propagační materiály) hrají stále významnou roli. Z šetření vyplývá, že tato skutečnost je dána zejména složením cílové skupiny návštěvníků TO, která je tvořena spíše střední a starší generací (seniory).

Graf 2 Využití informačních zdrojů při návštěvě turistické oblasti Jeseníky-východ



Zdroj: VAVREČKA, V., DURDA, L., MEZULÁNÍK, J. 2015. (Vavrečka, 2015)

4. Realizace nástrojů digitálního marketingu v rámci implementace marketingové strategie TO Jeseníky – východ

Euroregion Praděd, který působí v TO Jeseníky-východ (území Moravskoslezského kraje) od roku 2011 jako destinační společnost, hospodář s omezenými zdroji využitelnými k realizaci všech nástrojů marketingové komunikace. Z hlediska digitální marketingové komunikace tedy byla snaha vytvořit v rámci síťování partnerů Euroregionu Praděd (správci turistických cílů, poskytovatelé služeb, výrobci místních originálních produktů apod.) podmínky pro efektivní digitální marketingovou komunikaci ve vztahu k potenciálním cílovým trhům i uvnitř partnerské sítě. Tyto podmínky zahrnují rovněž nastavení pravidel veřejné podpory soukromým subjektům ve prospěch komplexnosti a kvality nabízených produktů cestovního

ruchu. Euroregion Praděd se stal první destinační společností v České republice, která zavedla jako podmínku spolupráce s provozovateli ubytovacích zařízení povinnou certifikaci těchto zařízení. U hotelů a penzionů je uznávána evropská certifikace Hotelstars, přičemž partnerem Euroregionu Praděd je Asociace hotelů a restaurací ČR, která certifikaci provádí. U provozovatelů ubytování v soukromí nebo farem je vyžadována certifikace Svazu venkovské turistiky a u provozovatelů kempů je vyžadována certifikace Asociace kempů a chatových osad. Zavedením tohoto pravidla veřejné podpory získal Euroregion Praděd partnery schopné garantovat kvalitu ubytovacích zařízení v dané kategorii a také se ukázalo, že se jedná o subjekty, kteří jsou ochotni pracovat pro celek ve prospěch komplexnosti produktové nabídky s využitím nástrojů digitální marketingové komunikace. V současné době Euroregion Praděd v rámci tvorby produktové nabídky cestovního ruchu koordinuje spolupráci více než 100 partnerů v síti, z nichž je 25 provozovatelů ubytovacích zařízení s celkovou kapacitou asi 1500 certifikovaných lůžek. Ostatní partneři jsou správci turistických cílů, výrobci místních originálních produktů a poskytovatelé informačních či doplňkových služeb. (Vavrečka, 2012)

V roce 2012 zahájil Euroregion Praděd ve spolupráci s partnerskými cestovními kancelářemi práce na vytvoření unikátního digitálního marketingového nástroje – Voucher systému Jeseníky s využitím postupně se tvořící sítě spolupracujících partnerů. Tento systém je zaměřený na efektivní tvorbu a podporu prodeje produktových balíčků cestovního ruchu na trzích cestovních kanceláří. Produktové balíčky obsahují především nabídku programu pobytu, tj. možnost návštěvy více než 15 turistických cílů se slevami 20 – 30% nebo zdarma vstupy pro děti (Slevový voucher Euroregionu Praděd), dále obsahují ubytovací a stravovací služby a doplňkové služby (např. wellness služby). Doplňkovým marketingovým nástrojem je nabídka zážitkového žetonu „Praděd“, který poskytuje klientům trhu cestovních kanceláří exkluzivitu spojenou s návštěvou manufaktur produktů se značkou „Jeseníky – originální produkt“. Tyto manufaktury jsou díky síťové spolupráci v rámci TO Jeseníky - východ bezplatně propagovány na webech partnerských cestovních kanceláří. Voucher systém Jeseníky je otevřený pro jakoukoliv partnerskou cestovní kancelář, která jej může využívat bez finančního plnění, ovšem s povinností spolupracovat s partnery Euroregionu Praděd, tj. především s provozovateli certifikovaných ubytovacích zařízení a poskytovat zpětnou vazbu týkající se počtu prodaných pobytových balíčků a počtu ubytovaných hostů. Voucher systém Jeseníky byl naprogramován a uveden do provozu v roce 2013 s tím, že výdaje na správu systému v řádu tisíců korun ročně jsou rozloženy na jednotlivé partnery – Euroregion Praděd a partnerské cestovní kanceláře. Výdaje na tvorbu produktových balíčků se týkají těch, kteří mají z jejich prodeje prospěch, tedy partnerských cestovních kanceláří a provozovatelů certifikovaných ubytovacích zařízení. Díky tomuto systému spolupráce vznikají každoročně desítky produktových balíčků, nabízených na webech partnerských cestovních kanceláří a také na turistickém portálu Rodinné Jeseníky (<http://jeseniky-rodina.cz>) provozovaném Euroregionem Praděd. Minimálně jedenkrát ročně Euroregion Praděd podporuje prodejnost produktových balíčků na cílových trzích cestovního ruchu formou PPC („pay per click“) reklamní kampaně, čímž jsou především partnerské cestovní kanceláře motivovány k tvorbě produktových balíčků. Vložené veřejné prostředky se ve formě útraty turistů v destinaci vrací okamžitě a to více než čtyřnásobně, což činí Voucher systém Jeseníky velmi efektivním. To dokladují údaje z poslední reklamní kampaně realizované na počátku roku 2015:

- výdaje na reklamní kampaň ve výši 120000 Kč,
- prodáno 46 pobytů (105 dospělých, 40 dětí) s celkovým počtem 662 přenocování,
- celková útrata turistů činila přibližně ve výši 500000 Kč.

Od roku 2013 bylo v rámci Voucher systému prodáno celkem 382 pobytových balíčků s celkovým počtem 4325 přenocování a celkovou útratou turistů přibližně ve výši 3 milióny Kč. Podle informací partnerských cestovních kanceláří se jedná o zvýšený počet prodejů na

tržích cestovních kanceláří, což lze považovat za významný příspěvek ke změně struktury návštěvnosti destinace ve prospěch ekonomicky zajímavé klientely. S tím rovněž souvisí i zvýšení návštěvnosti turistických cílů uvedených ve Slevovém voucheru Euroregionu Praděd a samozřejmě i manufaktur vyrábějících rukodělné výrobky se značkou „Jeseníky – originální produkt“. Unikátní Voucher systém Jeseníky tedy využívá digitální marketingové komunikace ke tvorbě a podpoře prodeje konkurenceschopné nabídky cestovního ruchu a také k propagaci této nabídky na webech partnerů systému.

Závěr

Je patrné, že sledování trendů jak cestovního ruchu, tak marketingu a marketingové komunikace patří k základním předpokladům úspěšnosti turistické oblasti Jeseníky – východ. Implementace digitálních nástrojů marketingové komunikace ve vazbě na snahu o integraci všech využívaných nástrojů marketingové komunikace se v případě implementace marketingové strategie dané turistické destinace dlouhodobě vyplácí. Rovněž je patrné, že optimální mix tradičních a digitálních marketingové komunikace musí vždy odpovídat marketingové strategii a v ní nadefinovaným cílovým skupinám.

Zdroje:

- [1] AMERICAN MARKETING ASSOCIATION. 2013. AMERICAN MARKETING ASSOCIATION. [Online] červenec 2013. [Citace: 25. září 2013.] <http://www.marketingpower.com/>.
- [2] DRUCKER, Peter. 1973. *Management: Tasks, Responsibilities, Practises*. . New York : Harper and Row, 1973.
- [3] DUNCAN, T.R., EVERETT, S.E. 1993. Client Perceptions of Integrated Marketing Communication. *Journal of Advertising Research*. 1993, Sv. May/June, 30-9.
- [4] KOTLER, P., KELLER, K. L. 2013. *Marketing management*. . Praha : Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4150-5.
- [5] KOTLER, P., KELLER, K. L. 2007. *Marketing management*. Praha : Grada Publishing, a.s., 2007. ISBN 978-80-247-1359-5.
- [6] KUMAR, N. 2008. *Marketing jako strategie vedoucí k úspěchu*. Praha : Grada, 2008. ISBN 80-247-2439-3.
- [7] LOŠŤÁKOVÁ, H. 2009. *Diferencované řízení vztahů se zákazníky*. Praha : Grada Publishing, 2009. ISBN: 978-80-247-3155-1.
- [8] McDONALD, M., WILSON, H. 2011. *Marketingový plán. Příprava a úspěšná realizace*. Brno : BizBooks, 2011. ISBN 978-80-265-0014-8.
- [9] PŘIKRYLOVÁ, J., JAHODOVÁ, H. 2010. *Moderní marketingová komunikace*. Praha : Grada, 2010. ISBN 978-80-247-3622-8.
- [10] SCHULTZ, D.E., TANNENBAUM, S.I., LAUTERBORN, R.F. 1992. *Integrated marketing communication: Putting it Together and Making it Work*. Lincolnwood, IL : NTC Busienss Books, 1992.
- [11] UNWTO. 2015. UNWTO Tourism Highlights, 2014 Edition. *World Tourism Organization UNWTO*. [Online] 2015. [Citace: 20. srpen 2015.]
- [12] UNWTO. 2013. World Tourism Organization, UNWTO World Tourism Barometer. [Online] červen 2013. [Citace: 31. srpen 2013.] <http://unwto.org/en>.
- [13] VAVREČKA, V., BLAŠKO, M. 2012. *Sítování jako jeden z předpokladů úspěšnosti destinace cestovního ruchu*. Brno : Vysoká škola hotelová v Praze 8, spol. s r. o., 2012.

- [14] VAVREČKA, V., DURDA, L., MEZULÁNÍK, J. 2015. Závěrečná zpráva z výzkumu. . *Rozvoj marketingové inteligence formou aktivit marketingového výzkumu a následného přenosu klíčových poznatků a výstupů směrem k místním aktérům cestovního ruchu.* Ostrava : VAV Enterprise plc, s. r. o., VŠP, a. s., 2015.
- [15] WORLD TRAVEL & TOURISM COUNCIL. 2013. <http://www.wttc.org/research/>. [Online] WTTC, srpen 2013. [Citace: 31. srpen 2013.] <http://www.wttc.org/research/>.

Autor:

Ing. Vladimír Vavrečka, CSc.,

e-mail: vladimir.vavrecka@vsp.cz

Vysoká škola podnikání a práva, a.s., Katedra marketingu a hodnototvorných procesů,

Michálkovicská 1810/181, 710 00 Ostrava – Slezská Ostrava

tel.: +420 595 228 121, fax: +420 595 228 199

Problematika poskytovatelů veřejných služeb na municipální úrovni (pečovatelská služba)

Problems of public service providers at the municipal level (day care)

Mirka Wildmannová

Abstract

One of the basic economic and social problems of Europe is its aging population. Quality of life in old age is one of the most frequently mentioned themes in present. Public policy seeks to ensure appropriate conditions for lifestyle, health and social care. Public policy issues is question whether individual countries are able to secure suitable and quality social services for seniors, in addition financially acceptable and sufficient range. One of the tools of social services is domiciliary service day care, which is used by most of seniors. Due to the problem with aging population, the issue of public services is much discussed, and most of all at the local level. The aim of this paper is to assess what problems public service providers encounter on a municipal level - for example domiciliary services.

Keyword: day care, domiciliary services, clients, financing, public services

JEL classification: H53, H75

Introduction

Public policies can be understood as a policy that aims to meet the objectives of the whole society, thus to meet social needs.

Public policy is mainly interested in the social and political processes leading to the satisfaction of specific, differentiated human needs of members of society, whose satisfaction cannot be mediated exclusively by the private sector. Public policy focuses on the analysis of the functioning of the public sector, which is the opposite to the private sector (Potůček, 2005).

The theory of public finances assigns to every public budget the performance of functions that are derived from functions of public finances (allocation, redistribution and stabilization functions). But the utilization of these functions differs according to governmental levels in EU countries and also the measure of secured services is associated with them. For a more exact classification of public expenditure in functional point of view is used classification of functions of governmental institutions (Classification of the functions of the government – COFOG). According to functional classification COFOG (Eurostat, 2012) we can classify the public services in the form of ten categories that represent the functional areas of government (state). Public expenditures according to the functions of governmental institutions in the EU (COFOG) are designed for:

General public services (Executive and legislative organs, financial and fiscal affairs, external affairs foreign economic aid, basic research, public debt services, transfer of a general character between different levels old government)

Defence (military and civil defence, foreign military aid)

Public order and safety (police, fire-protection services, law courts, prisons)

Economic affairs (general economic, labour and commercial affairs, agriculture, forestry, fishing and hunting, fuel and energy)

Environmental protection (waste and water waste management, pollution abatement)

Housing and community amenities (housing development, community development, water supply)

Recreation, culture and religion (recreational and sporting, cultural services)

Education

Social security (sickness and disability, old age, survivors, family and children, unemployment, housing, social exclusion), (Halásková, M., Halásková, R., 2013).

Public services in the Czech Republic is divided into the following groups:

- Public services that are provided in the form of financial support,
- Administrative activities in the broad sense, whether or not they are regulated by law
- Material public services, which are the state, region or municipality organized, delivered in kind, material form.

One of the major public services, which are provided as services for the elderly, are **social services**. Social services are an important item in the publicly provided services, we range it in the field of social policy. (Hyánek, V. at al., 2007).

From an economic point of view, there is a question of whether social services are necessary. As Mertl (2008) states, in connection with demographic progress and the decrease of informal social services, there are increasing numbers of people who could demand this care. Social services is specific by touching integrally the personality of consumers and is bound to local aim (municipality problem). One problem with social services is the information asymmetry: social workers and social service providers have much more information than their clients. Social services are not an optional good but people are left to the need of it (Mertl, 2014).

Social services have been called goods of experience or goods of trust. The true face of these goods is seen at the moment of consumption (Wildmannová, 2015). One possible way to satisfy the need for social services is the family environment itself: According to Godet (2007), family is not only a private concern; it is also a matter of public concern, determining social cohesion and sustainable development through its connections to many externalities that are positive for society.

1. Care service as a tool of social services

One of the most used social services is day care (see Table 1: The Number of Registered Providers of Social Services). The law (Act no. 108/2006 Sb., On Social Services) defines social services as a field or ambulant service provided to people with low self-sufficiency because of age, chronic illness, or disability, and to families with children whose situation requires the assistance of another person (Krebs, V. Průša, L., 2014).

Day care includes these activities:

- assisting with basic self-care;
- assisting with personal hygiene or providing conditions for managing personal hygiene;
- providing food or helping with diet;
- helping with household maintenance;
- mediating contact with social surrounding.

Tab. 1 - The Number of Registered Providers of Social Services in the Czech Republic (as of 19 Nov 2015)

Social Services	Number of Providers in CR	South-Moravian Region	City of Brno
Social Services	741	63	15
Relief Services	293	27	15
Day Care Centre Services	90	18	11
Day Care Centres	285	29	11
Halfway Houses	35	3	2
Homes with Special Regime	290	37	11
Senior Homes	513	48	18

Professional Social Consultancy	561	59	37
Protected Living	205	20	7
Social Activation Service for the Elderly	186	32	12
Personal Assistance	226	23	10

Source: Ministry of labour and social issues, 2015

Dohnálek (2011) defines one role of social services as helping elderly people, or those whose state of health resulted in low self-sufficiency in basic life skills, by providing the possibility of staying in the home with the assistance of a kind staff. People are thus enabled to live a full and happy life, with respect for their social and individual needs and with the active help of their family. Nordenfelt (2009) points out that just it is mainly at home where seniors are able easier to manage their social contacts.

The following factors are the main influences on the intensity of social service demands:

- municipal level (dimension of space),
- the ageing population,
- and the number of social service providers in a concrete region.

The demographic prognosis presents an unequivocal conclusion: the population in the Czech Republic is ageing. If the current rates of reproduction remain steady, this process will only continue in the coming years. The ageing population is connected with insufficient economic productivity and will also undoubtedly result in very specific and demanding conditions for the whole of society, with particular pressure on social services for seniors (Ministry of labour and social issues, 2014).

Participation of every financial source is different according to the sort of social services. Day care is a major diagnostic service which protects client interests with a “reimbursement limit”. This is partially financed from public sources; the amount of reimbursement for the individual services is set by the provider. Providers have different price levels for different cost calculations. For example, there can be different prices for meals that are distributed in a city and meals distributed in a village because of varying costs for fuel and for the time of carers. Setting prices on the basis of a client’s salary is not possible. It is, however, possible for the service provider to set different prices for weekdays and weekends, although these prices should not exceed the legally established maximum reimbursement. The consumer must be familiarized with the prices beforehand.

2. Material and methods

The aim of this paper is to assess what problems they encounter on a municipal level public service providers - for example domiciliary services. In the context of this research we focus not only on public providers, but also on other legal forms which are on the market of domiciliary services at the municipal level. Future trends in public services were investigated by basing on primary data collection from the questionnaire on a sample of nursing services within the scope of City of Brno.

The question, why we decided to realize research on the municipal level, contributed expert analysis of the Research Institute for Labour and Social Affairs, from which it became clear that the statistics do not identify for example the range of care services. Of the approximately 115 000 people, to whereby the day care was provided to in 2010, it cannot be traced with what frequency the service had been provided (eg. 1x per day during the week or how many

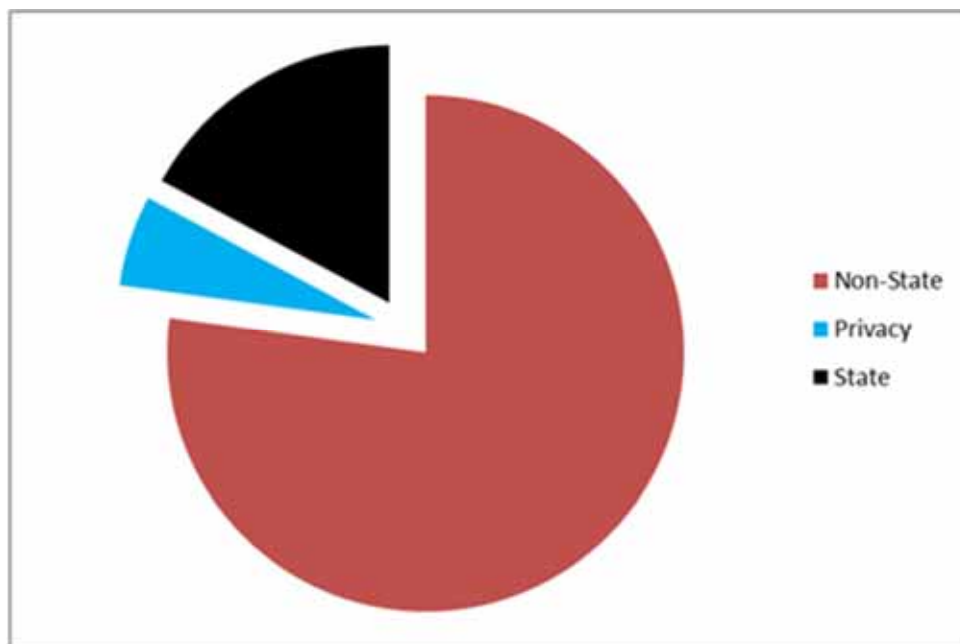
times per month. (Průša, Víšek, 2012). This is related to the issue of the services offered by various providers at the municipal level, who must adapt services according to the demand. The authors themselves (Průša, Víšek, 2012) suggests the establishment of a professional platform that is able to represent the views of the state governments, non-governmental sector and research.

2.1. *The research sample and methods*

In Brno, there are many social service providers. Some providers are from the statutory city of Brno, some are non-governmental companies working in the Brno region, and some are private companies providing social services. These providers offer various services, from day care through day care centres to long-term day care services. In Brno, there are six state social service providers.

The non-state social service companies have the largest representation: 27 companies. There are only two private social service providers (see Figure 1).

Fig. 1 - Percentage of Social Service Providers in Brno



Source: author

The research was addressed to all providers of social care in Brno city, it's the method of specific choice of respondents – providers. Data was collected using a survey questionnaire. The questions were open in order to collect individualized answers. A total of 35 questionnaires were sent in an electronic format. From the 35 respondents that were asked answered 19 – the rate of answers was till 1month from sending the questionnaires (sometimes there was a phone demanding used). We deal with the 54% of returning the questionnaires back – we can consider these results as representative though, we can bear them as relevant in next discussion .

3. Results and discussion

There are 35 social service providers in Brno (Table 1 indicates that there were 20 social service providers in Brno as of 27 January 2015. This difference is because some companies are not listed as registered providers on the Ministry of Labour and Social Affairs web site).

The questionnaire used for the survey had eight open questions:

What services do you provide?

What service is the most frequently used?

How many seniors do you provide your service to?

How many percentage of seniors used the most frequently provide services?

What services are the seniors interested in that it is not possible to provide?

What are the difficulties in providing these services?

Is there enough money to provide your services?

In what specific areas do you see room for improvement?

The data was assessed based on information from nineteen social service providers, which is more than 54% of the social service providers in Brno.

The survey showed that in addition to day care, the companies provide other services that are mentioned in the Act on Social Services. The most frequently used services are lunch delivery and help with personal hygiene. The providers agree that these services are used approximately equally and there is a major interest in them.

The capacity of clients that can use social services varies greatly. While the state providers each care for more than one thousand clients on average, in non-state companies the number of clients is much lower. The private companies serve the lowest numbers of clients.

The most frequently used service is assisting with personal hygiene. The state providers report that this service is used by 65% of their clients; non-state providers claim it is used by around 72% of their clients. On average, when looking at the providers altogether, personal hygiene services are used by more than 79%.

Services in which clients are interested but that cannot be provided for various reasons include administering medication, accompanying clients on walks, and providing evening supervision. The main reason these services are not provided is financial. With some services, such as social services that have not yet been defined, there are legal problems.

In addition to financial problems, the number of employees and their qualifications can be a reason that services are not provided. Social service providers differ in their opinions of their financial situation: the state providers claim to consider funding sufficient but simultaneously assert that they are unable to extend their services with the present funding; private and non-state providers criticize the amount of funding, which they connect with their inability to extend or improve their services even in the face of increasing demands.

The better quality of service sees the providers mainly in the higher amount of finance.

Some providers see a potential for improving and extending their services with a higher number of employees.

The survey indicated that social service providers have the biggest problem with funding, regardless of the type of provider. Most providers admitted that the funding is balanced, but stated that financing is sometimes difficult.

A possible trend in providing social services can be seen in experience. One possibility for making services more attractive for clients and providers is the use of service packets, by means of which the client will be given a discount if using multiple services at once (for example using food delivery and assistance with personal hygiene or help with housework). There would be a certain financial savings with employees shifting. This system is already

working in some places (e.g. Plzeň region). In Prague, there are service packets ranging from “basic” (assistance with hygiene, food delivery, and shopping) to “comfort” (escort to doctor, help with contact with authorities, and doing the laundry).

Another way to make social services more effective is shared living. Shared living among the elderly is based on the standard concept of flat sharing: each senior has a private room and they all share the other parts of flat. Seniors pay for the rent, utilities, and social services. Social services are provided around the clock. The concept of shared elder living was introduced in Switzerland in response to the increasing cost of separate living (Wildmannová, 2015).

The research has proved that all public state providers of care services accede to our research responsibly and questionnaires were 100% returned. For other providers (non-governmental, private) reluctance was in evidence, and also the concern about possible disclosure of information within the competitive environment. Reluctance to reply within a competitive environment was mainly from private providers.

Conclusion

The aim of this paper was to assess the current situation of public providers (domiciliary) services and to evaluate the most common problems. The questions that were asked were designed as an open free-choice. It stands to reason from the research that publicly provided care services are able to secure many clients (in thousands) compared to non-profit or private organizations. However the disadvantage is that they cannot prepare a service to the client "make-to-measure", which is a major advantage of private and non-profit providers. Organizations providing domiciliary services face a number of obstacles, both legislative and financial at the first place. All organizations, regardless of their legal form, cited financial options as the biggest obstacle to their development. Research has also pointed out that publicly provided domiciliary services have less problem with funding compared to other legal forms of services.

One of the ways to fund social services (and day care) is to have the client be able to combine finances from his own income/pension, from insurance money, and from the system of social services. Then the client would be self-sufficient and the system would not operate at a loss. As a result of social service providers being dependent on grants, the system might have a problem with European legislation. The solution to this problem may be cancelling the direct grant system. Social services for entitled clients should not be supported by direct grants to providers, as direct grants contradict European legislation, but based on the other tools. One way would be to transition from the system of grants for social service providers to a system of payment support directly to the entitled client (Průša, Wildmannová, 2014).

The trend of current public policies is to keep the person in its natural environment as long as possible. If a person is not able to take care of himself and has nobody to take care of him, it is time for that person to have day care. Day care is a tool enabling people to stay in their familiar surroundings. Day care is provided for payment but the law sets the acceptable maximum price for seniors and they have decent life conditions. According to the population ageing, the level of social income, or pensions, the low capacity in houses of elderly is day care the future trend in caring about elderly. The question is the effectiveness of financing day care the way so it can be offered to seniors in quality and appropriate extend so they are able to finance the service from their income; and the stability of providers both in the financial and providing the qualified employees way.

As stated in the introduction to this paper: public policy interest in social and political processes that lead to satisfaction of specific, differentiated human needs. Social services are one of the services, which deal with the satisfaction of basic human needs for specific

population groups. One of these groups is the elderly, who are most numerous clients of domiciliary services. The results from the research are important for further concept in setting funding of public and social policy. It is mainly useful for the effectiveness of public financing - social policy and improving the quality of public services provided to clients. Although this research was focused at the second largest city in the Czech Republic, we have to have in mind that the researches which were conducted at other locations in the Czech Republic prove that financing is a fundamental obstacle to the development of public services for the elderly. Public policies will be in the future the main tool in the care of the elderly, even though on this market of providers perform non-profit and private organizations. As demonstrated in this research, public service providers have mainly larger and longer-term financial stability (and security) than other providers, who are, among other things, dependent on subsidies - thus publicly allocated resources.

What steps are important to ensure more effective care services?

- It is necessary to propose the partial reforms that the restructure in connection with the financing of care services,
- Create a professional platform that would represent the views of the state governments, non-governmental sector and area of research,
- As the method used among providers of care services across legal forms founders as the main research,
- Develop a community planning of day care.

These are additional topics for professional development issues.

References:

- [1] DOHNÁLEK, J. 2011. *Catalogue of social service*. Boskovice
- [2] GODET, M., SULLEROT, E. 2007. *La famille: Affaire privée et publique*. Paris: Jouve, pp 278
- [3] EUROSTAT, 2014. *Classification of the Functions of Government (COFOG)*. Retrieved December 15.2014 from http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/data/database
- [4] HALÁSKOVÁ, M., HALÁSKOVÁ, R. 2013. Interrelations of Public Expenditures on Public Services in EU Countries. In: Jurčíková, E., Knápková, A., Pastuszková, E. (ed.). *Finance and the Performance of Firms in Science, Education and Practice*. Proceedings of the 6th International Scientific Conference. Zlín: Tomas Bata University, Faculty of Management and Economics, pp. 255 – 269.
- [5] HYÁNEK, V., PROUZOVÁ, Z., ŠKARABELOVÁ, S. 2007. *Non –Profit Organisations in Public Services*. Brno: Masarykova univerzita, pp. 129-152
- [6] KREBS, V., PRŮŠA, L. 2014. Liberalization of the Social Care Services Financing. In Spalkova, D., Matějová, L. (Eds): *Proceeding of the 18th International Conference: Current Trends in the Public Sector Research*. Brno: Masaryk University, 52-59.
- [7] MERTL, J. 2008. Social and economical aspects of effectivity of social services. In *Fórum sociální politiky*. Praha: VÚPSV, Vol. 3, pp. 2 – 8.
- [8] MERTL, J. 2014. Sociocconomic Attributes of Social Services. In Spalkova, D., Matějová, L. (Eds): *Proceeding of the 18th International Conference: Current Trends in the Public Sector Research*. Brno: Masaryk University, 293- 299
- [9] Ministry of labour and social issues. 2015. *Registry of providers of social services*. Retrieved January 27. 2015 from: http://iregistr.mpsv.cz/socreg/hledani_sluzby.do?SUBSESSION_ID=1410181394907_2

- [10] Ministry of labour and social issues. 2014. Day care. Retrieved March 30. 2015 from: <http://www.mpsv.cz/cs/13368#d25>
- [11] NORDENFELT, L. 2009. *Dignity in Care for Older People*. Hoboken, New Jersey: Blackwell Publishing Ltd.
- [12] POTŮČEK, M. 2005. *Public policy*. Praha: Sociologické nakladatelství (SLON), pp. 9-13
- [13] PRŮŠA, L, VÍŠEK, P. 2012. *Optimization of social services*. Praha: VUPSV, Národní centrum sociálních studií, o.p.s. pp. 19-20, 82-83
- [14] PRŮŠA, L., WILDMANNOVÁ, M. 2014. Funding Social Services in the Czech Republic in the Light of EU Legislation. In Oleg Deev, Veronika Kurajová, Jan Krajíček. *European Financial Systems 2014*. Masaryk univerzity Brno, pp. 492 - 498
- [15] WILDMANNOVÁ, M. 2015. Day Care – What to Do with This Tool of Elderly Care? In Špalková, D., Matějová, L. Proceeding of the 19th International Conference: *Curent Trends in the Public Sector Research*. Brno: Masaryk University. pp. 359-366

Contact:

Ing. Mirka Wildmannová, Ph.D., MBA

Email: mirkaw@econ.muni.cz

Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, s.r.o

Loucká 656/21, Znojmo 66902

DIDAKTIKA

Faktory ovlivňující motivaci žáků obchodních akademií v předmětu účetnictví

Influencing Factors of Students' Business Academies Motivation in the Subject Accounting

Kateřina Berková

Abstract

The aim of this paper is analysis of influencing factors of students' business academies motivation in the subject accounting. Empirical research is based on the thesis that the motivation of students is conditional on the relevance and usefulness of the curriculum. The research was conducted in year 2015 on three business academies in the Czech Republic on a sample of 277 students from second and third grade. The subject of research was the assumption that the motivation of students to the subject of accounting affects at least one of the monitored teachers' skills related to the teaching of accounting. Surveyed teachers' skills are communication, presentation skills, ability to explain the curriculum, develop thinking skills of students and teachers' vocation. These skills were evaluated analytical approach. Evaluation was realized by student. Method was used a questionnaire. Followed teachers' skills were analyzed by statistical nonparametric tests (Kruskal-Wallis test, Tukey-Kramer test) at 5 % significance. The null hypothesis was rejected. It was confirmed that the most motivated student in the subject of accounting influences teachers' vocation and practical importance of the subject matter of accounting (the ability to explain the subject matter). The research is consistent with previous research oriented on a students' motivation in the school and generally accepted theses. The paper presents the methodology in the context of tax accounting that the importance of the curriculum for practical use support.

Keywords: Motivation, Teachers' Skills, Business Academy, Taxes in Accounting.

JEL classification: A29

Úvod

Motivační působení učitele na žáky má v pedagogické práci nezastupitelné postavení. Účinně motivovat žáky k učení bylo vždy nesnadným úkolem. V době moderních informačních a komunikačních technologií by se mohlo zdát, že motivovat žáky s využitím této technologie bude velice snadné, ale reálně to tak nemusí být. Problémem může být značná nasycenost žáků všemi prostředky moderních informačních technologií včetně sociálních komunikačních sítí, které jsou pro ně samozřejmostí a všedností. V tomto směru jsou na učitele kladeny vyšší nároky a požadavky na využití moderních technologií ve výuce. Je to typický znak dnešní doby, 21. století, kterou lze charakterizovat jako velice zrychlenou, turbulentní dobu s elektronickým přístupem k dostupným informacím.

Na jednu stranu se lze domnívat, že pokud učitel bude schopen účinně využívat moderní informační a komunikační technologie ve výuce, může být zesílena motivace žáků k učení (učivu či vyučovacím předmětu), na druhou stranu je nezbytné, aby byl učitel schopen účelně tyto technologie využívat a nezačleňoval do výuky za každou cenu jenom proto, aby byla výuka zajímavější a nevšední. To lze klasifikovat jako chybu učitele, která může mít pro žáky spíše demotivující účinek. Vždy je nutno každý prostředek, metodu, učební pomůcku dobře promyslet a racionálně použít ve vztahu k aktuálně probíranému učivu, osobnostním a věkovým charakteristikám a vlastnostem žáků a také reálným schopnostem učitele. Ne vždy je ale uvedený způsob motivace efektivní a je nezbytné hledat i další cesty a prostředky, jak žáky motivovat a vzbudit v nich zájem o dané studium, předmět či konkrétní učivo i bez použití moderních technologií dnešní doby.

Príspevek analyzuje faktory ovlivňující motivaci žáků druhých a třetích ročníků obchodních akademií v předmětu účetnictví, a to na bázi empirického výzkumu, který byl uskutečněn v květnu a červnu 2015 v rámci interního projektu katedry didaktiky ekonomických předmětů VŠE v Praze. Těmito zkoumanými faktory jsou požadavky kladené na učitele v úzkém vztahu k výuce předmětu účetnictví. Pro výzkumné účely byly vybrány komunikační a prezentační schopnosti učitele, schopnost vysvětlit učivo, rozvíjet u žáků myšlení a jeho odbornost. Cílem této výzkumné etapy je analyzovat motivační působení učitele na žáky v předmětu účetnictví

prostřednictvím sledovaných schopností a kvantifikovat jejich vliv na motivaci žáků obchodních akademií a na základě zjištěných výsledků navrhnout možné postupy ve výuce pro zvýšení motivace žáků k předmětu účetnictví.

1. Rozbor současného stavu poznání

V motivaci žáka ve školním prostředí hraje významnou roli úspěch a neúspěch žáka (Elliot, 1999, s. 169–189). Autor konstatuje, že neúspěch žáka doprovází řada negativních pocitů, které mohou být vyvolány během vyučování v jiném předmětu při podobné učební činnosti nebo podobné situaci. Žáci mohou takto trpět úzkostí, frustrací či o sobě pochybovat. Boekaertsová (2004) uvádí jiný způsob motivace žáků. Konstatuje, že **učitel nemá sdělovat žákům konečný správný výsledek, ale pro žáky je důležité a zároveň motivující problematice porozumět, v čem byl jejich postup chybný a proč je postup učitele správný**. Žáci, kteří nejsou dostatečně motivováni, se pak zajímají pouze o konečný výsledek, což má vliv také na rozvoj myšlení, který lze podpořit diskutováním o navrženém postupu řešení.

Vhodností uplatněných motivačních způsobů ve výuce se zabývali autoři Škoda, Doulík (2011, s. 77–78), kteří konstatují, že **žáky lze velice dobře motivovat významem a praktickým využitím předkládaných faktů**. Podle autorů se učitelé věnují vysvětlování významu učiva velice marginálně. Ukazuje se, že **významu učiva by se učitelé měli věnovat minimálně stejně intenzivně jako učivu samotnému** (Škoda, Doulík, 2011, s. 78). Vyzdvižení významnosti a praktického využití učiva má nejenom pozitivní vliv na motivaci žáků, ale také na trvalejší zapamatování poznatků.

Motivaci žáků v ekonomických předmětech na středních odborných školách se zabývá také Katedra pedagogiky EU v Bratislavě (Králová, Novák a kol., 2014, s. 258, 262, 272). V letech 2011 a 2012 bylo uskutečněno pozorování celkově na 185 vyučovacích hodinách ekonomických předmětů na středních školách. Bylo zjištěno, že mezi nejčastější způsoby motivování žáků patří pochvala (51,3 % z celkového počtu pozorování), příklady z praxe jako praktická aplikace znalostí (62,2 %). Učitelé velice zřídka používají humor jako motivační prostředek (2,1 %), aktuality z médií (6,5 %), otevřené otázky (8,1 %), soutěže (9,2 %), tvořivé zadání úloh (9,7 %).

Vzhledem k tomu, že vzdělávací proces je založen na interakci učitele a žáků a jejich vzájemné komunikaci, je důležité zkoumat **vztah motivace a prospěchu žáka**, kterým se zabývali Hrabal, Pavelková (2010, s. 26–28). Autoři zjišťovali postoje žáků k vyučovacím předmětům pomocí šesti kritérií s doplněním údaje o prospěchu (známce) žáka. **Motivace souvisí s obtížností, oblibou a významem předmětu**. Autoři upozorňují, že výkonnost žáka nevyovídá o obtížnosti předmětu. Vysoká obtížnost předmětu může vést k negativní motivaci žáků. V případě, že je předmět vnímán žáky jako vysoce oblíbený, neznamená to, že učitel na žáky vhodně motivačně působí, ale obvykle se jedná o snižování požadavku, což není motivující a může to vyvolat u žáků frustraci. Podle autorů na základě referenčních norem je za optimální považována střední úroveň obtížnosti předmětu. Navyšování obtížnosti je vhodné pouze tehdy, pokud nesnižuje motivovanost žáků a oblibu předmětu, navíc považují-li žáci předmět za obtížný, neznamená to, že v něm budou mít slabý prospěch. Důležitou roli v motivačním působení učitele na žáky má význam předmětu. Postoje žáků k předmětu v kontextu jeho významu vypovídají o kvalitě motivace. Podle autorů je optimální, pokud žák předmět vnímá jako velice oblíbený a rovněž mu přikládá značný význam. Mezi významem předmětu a jeho oblibou byla zjištěna středně silná závislost.

Z výše uvedeného vyplývá, že **nejúčinnějším způsobem optimální motivace žáků k předmětu je vzbuzení pocitu jeho významnosti u žáků pro jejich praktické využití** (srov. Škoda, Doulík, 2011).

Postoji žáků obchodních akademií k ekonomickým předmětům (ekonomice a účetnictví) v kontextu šesti kritérií podle Hrabala, Pavelkové (2010) – **oblíby, obtížnosti, významu, nadání, motivace a pile doplněných prospěchem** – se dále zabývala Hausmannová (2015), a to na vzorku 1733 žáků z prvního až čtvrtého ročníku. Autorka dospěla k těmto závěrům (Hausmannová, 2015, s. 76–79): Předmět ekonomika je u žáků velice oblíbený (z 16 předmětů se umístil na třetím místě), oblíbený je více než předmět účetnictví (10. místo) a také mu žáci přisuzují značnou významnost (2. místo po anglickém jazyku). Z hlediska významnosti se předmět účetnictví umístil na 4. místě (po anglickém jazyku, ekonomice a českém jazyku). U obou předmětů (ekonomiky i účetnictví) byla prokázána negativní závislost mezi oblíbou a obtížností. Tedy platí, že čím více je předmět obtížnější, tím klesá jeho oblíba u žáků. Žáci vnímají předmět účetnictví obtížnější (3. místo) než předmět ekonomika (9. místo). Podle výsledků autorky nebyla prokázána pozitivní závislost mezi motivovaností žáků a jejich prospěchem (známkou).

Významnost předmětu účetnictví lze zvýšit začleněním integrace ekonomických předmětů. Tato otázka je řešena na Slovensku v rámci implementace vzdělávacího standardu účetnictví a daně do školních vzdělávacích programů obchodních akademií (Novák, 2014). Jsou podporovány činnosti a tematické celky, které jsou klíčové pro uplatnění absolventa v praxi v profesi účetního. V současné době je trendem, aby docházelo k propojování účetních, daňových postupů a porozumění ekonomického procesu, čímž bude žák lépe připraven pro výkon budoucí profese v praxi.

2. Metodologie výzkumu

2.1. Cíl a hypotéza

Výzkum si klade primárně za cíl analyzovat motivační působení učitele na žáky druhého a třetího ročníku v předmětu účetnictví prostřednictvím sledovaných schopností (tj. komunikačních, prezentačních schopností, schopnosti vysvětlit učivo, rozvíjet u žáků myšlení a odbornosti učitele) a kvantifikovat jejich vliv na motivaci žáků obchodních akademií diferencovaných podle prospěchu (známky) z předmětu účetnictví. Sekundárním cílem výzkumu je porovnat hodnocení požadavků kladených na učitele při výuce účetnictví, které bylo provedeno žáky z hlediska kvality a motivačního působení a tím zjistit, zda učitel využívá v maximálně možné míře všech svých schopností pro uspokojení vzdělávacích potřeb žáků.

Z uvedeného primárního cíle vyplývá tato hypotéza:

- **Nulová hypotéza (H_0): Zkoumané schopnosti učitele nemají vliv na motivaci žáků k předmětu účetnictví.**
- *Alternativní hypotéza (H_1): Alespoň jedna ze zkoumaných schopností učitele má vliv na motivaci žáků k předmětu účetnictví.*

2.2. Popis výzkumného souboru, vzorku

Výzkum byl uskutečněn na 3 pilotních obchodních akademiích, které jsou zapojené do interního projektu řešitelského pracoviště (tj. Obchodní akademie Heroldovy sady 1, Praha 10, Obchodní akademie Vinohradská, Praha 2, Obchodní akademie, SZŠ, SOŠS a JŠ s právem státní jazykové zkoušky, Jihlava). Výzkumu se účastnili žáci z druhého a třetího ročníků obchodních akademií ($n = 277$). Blíže popisuje tabulka 1.

tabulka 1. Výzkumný vzorek

Parametry	2. ročník	3. ročník	Celkem
předpokládaný počet	170	198	368
návratnost	132	158	290
vyřazeno	8	5	13
zahrnuto	124	153	277

Zdroj: vlastní šetření

Výzkumu se zúčastnilo 221 dívek (tj. 79,8 %) a 56 chlapců (tj. 20,2 %), z toho 124 žáků z druhého ročníku (tj. 44,8 %) a 153 žáků z třetího ročníku (tj. 55,2 %).

2.3. Popis metody sběru dat

Pro sběr dat byla využita **metoda dotazování** prostřednictvím dotazníku. Uvedenou metodou byly zjištěny nejprve charakteristiky respondentů (pohlaví, studovaná střední škola, známka z prvního pololetí školního roku 2014/2015 z předmětu účetnictví). Dále byly zjištěny postoje žáků k motivačnímu působení učitele v předmětu účetnictví, resp. jaké schopnosti by měl učitel ještě více vyvíjet, aby byli žáci dostatečně motivováni k předmětu či učivu. Hodnocení bylo provedeno pomocí škály, která vyjadřovala bodové skóre v rozmezí 1 – 5 bodů. Bylo možné ohodnotit učitele znakem 0, tj. žák sledovanou schopnost neumí posoudit. Žáci hodnotili osobnost učitele na bázi analytického přístupu a to na úrovni pěti sledovaných schopností, přičemž každá obsahuje jiný počet aspektů popisujících danou schopnost učitele (tzv. soubory). Uvedené schopnosti (kategorie) obsahují v souhrnu 16 souborů, které každou kategorii co nejvýstižněji popisují (podrobně uvádí tabulka 3).

tabulka 3. Popis sledovaných schopností učitele předmětu účetnictví

Sledovaná schopnost (kategorie)	Počet souborů	Soubory (popis kategorie)
Komunikační schopnosti	6	výslovnost, poutavost, tempo a melodie, držení pozornosti, věnování pozornosti, naslouchání
Prezentační schopnosti	4	příklady z praxe, dobrý herec, oční kontakt, zvládnání trémy
Vysvětlování učiva	3	praktický význam učiva, přijímání méně obvyklých nápadů, vysvětlení chyb
Rozvoj myšlení	2	zájem o průběh práce, vést k myšlení
Odbornost	1	odpovídat věcně správně a souvisle na všechny dotazy

Zdroj: vlastní zpracování

2.4. Popis metody zpracování a vyhodnocení dat

Pro ověření nulové hypotézy byl použit neparametrický Kruskal-Wallisův test. Pro zjištění rozdílů mezi sledovanými schopnostmi učitele ve vztahu k motivačnímu působení na žáky byla použita metoda jednocestné analýzy rozptylu ANOVA, která porovnává střední hodnoty více výběrů. Pro zjištění, mezi kterými výběry (sledovanými schopnostmi učitele) je významný rozdíl, byl použit párový srovnávací test (modifikace Tukeyovy metody pro mnohonásobné porovnání) – Tukeyova-Kramerova metoda, a to z důvodu nevyváženého rozsahu souborů v rámci těchto výběrů, tj. každý výběr obsahuje jiný počet souborů (viz tabulka 3). Ověření nulové hypotézy uvedenými statistickými testy bylo provedeno na hladině významnosti 5 %. Data byla analyzována za podpory statistického programu NCSS (verze 2007). Pro účely porovnání postojů žáků ke sledovaným schopnostem učitele z hlediska

kvality a motivačního působení jsou tyto aspekty vyhodnoceny jako průměr zjištěných bodů v relevantním vyjádření, které žáci přiřazovali k jednotlivým požadavkům na učitele.

3. Výsledky

Nulová hypotéza H_0 byla ověřena Kruskal-Wallisovým testem. Hypotéza byla na hladině významnosti 5 % zamítnuta ($P < 0,01$). Vliv alespoň jedné ze zkoumaných schopností učitele na motivaci žáka v předmětu účetnictví je průkazný. Výsledky jsou uvedeny v tabulce 4.

tabulka 4. Kruskal-Wallisův test – ověření hypotézy (H_0)

DF (stupeň volnosti)	Chi-Squaer	Prob Level	Decision (0,05)
4	68,4162	0,000000	Reject H_0

Zdroj: NCSS (verze 2007), vlastní zpracování

Pro zjištění významných rozdílů mezi jednotlivými schopnostmi učitele ve vztahu k motivaci žáků byl použit Tukey-Kramerův test. Výsledky jsou uvedeny v tabulce 5.

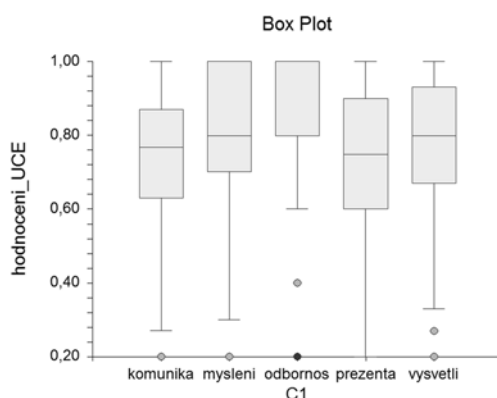
tabulka 5. Tukey-Kramerův test – rozdíly mezi schopnostmi

Schopnost	Průměr	Rozdíly mezi schopnostmi
Komunikační schopnosti	0,7466065	myšlení, vysvětlit, odbornost
Prezentační schopnosti	0,75	myšlení, vysvětlit, odbornost
Vysvětlování učiva	0,7949098	komunikace, prezentace, odbornost
Rozvoj myšlení	0,7931408	komunikace, prezentace, odbornost
Odbornost	0,8397112	komunikace, prezentace, myšlení, vysvětlit

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíly mezi výběry znázorňuje krabičkový diagram pomocí explorační analýzy (obrázek 1).

obrázek 1. Explorační analýza rozdílů mezi sledovanými schopnostmi



Zdroj: NCSS (verze 2007), vlastní zpracování

Výsledek párového testu na hladině významnosti 5 % potvrzuje, že z hlediska motivačního působení na žáky v předmětu účetnictví se odbornost učitele průkazně liší od všech ostatních schopností, přičemž se mezi sebou neliší tyto schopnosti učitele:

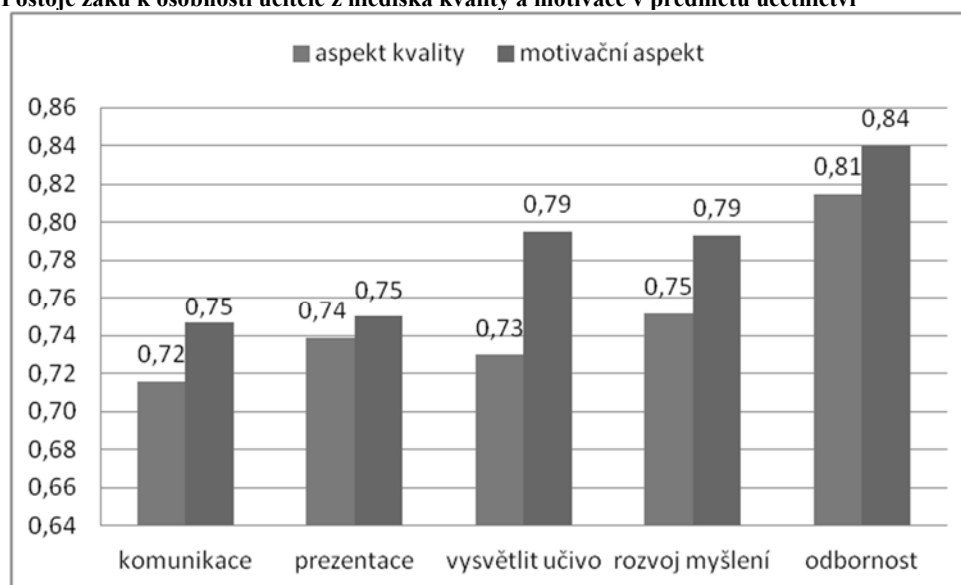
- prezentace a komunikace (žádné významné rozdíly);
- vysvětlit učivo, rozvoj myšlení a prezentace (žádné významné rozdíly).

Na vzorku 277 žáků z obou ročníků je při hladině významnosti 5 % zamítnuta nulová hypotéza. Je prokázáno, že na motivaci žáků k předmětu účetnictví má největší vliv odbornost učitele. Dále je prokázáno, že bude-li učitel dostatečně využívat své prezentační schopnosti (tj. příklady z praxe, být dobrý herec, držení očního kontaktu, zvládnutí trémy) zapojením komunikačních schopností (tj. výslovnost, poutavost, tempo a melodie, držení pozornosti, věnování pozornosti, naslouchání) se již motivace žáků k předmětu účetnictví nezvýší (platí i opačně).

Výzkum potvrdil, že bude-li učitel dostatečně vysvětlovat učivo (tj. praktický význam učiva, přijímání méně obvyklých nápadů, vysvětlení chyb) rozvojem myšlení u žáků se již motivace žáků k předmětu nezvýší.

Z výzkumného šetření vyplývá, že žáky k předmětu účetnictví nejvíce motivuje, pokud je učitel odborníkem a oboru skutečně rozumí a zároveň dokáže vysvětlit učivo za pomoci vyzdvižení jeho významu pro praktické využití. Zároveň to neznámá, že tyto dvě schopnosti učitele zaručují lepší studijní výsledek žáka (dosavadní výzkumy prozatím neprokázaly vztah mezi prospěchem a motivovaností žáka). Zajímavé je srovnání postojů žáků k motivačnímu působení učitele s hodnocením osobnosti učitele z hlediska kvality z pohledu žáků (obrázek 2).

obrázek 2. Postoje žáků k osobnosti učitele z hlediska kvality a motivace v předmětu účetnictví



Zdroj: vlastní výpočty

Z výsledků výzkumu plyne, že učitelé v předmětu účetnictví dostatečně nerozvíjí své schopnosti potřebné pro řízení výuky. Sledované schopnosti by žáky ale více v předmětu motivovaly, jak vyplývá z hodnot pro jednotlivé schopnosti, pokud by je učitel začal využívat či využíval více.

4. Diskuse

Na základě párového testu byla nulová hypotéza o vlivu sledovaných schopností učitele na motivaci žáků k účetnictví zamítnuta. Tedy, na motivaci žáků k předmětu účetnictví má významný vliv odbornost učitele a jeho schopnost vysvětlit učivo zejména tím, že bude dostatečně vyzdvižen význam učiva.

Bylo prokázáno, že žáky nejvíce motivuje odbornost učitele. Čím je učitel větší odborník v předmětu, který vyučuje (myšleno účetnictví) a oboru skutečně rozumí, tím je motivace žáků k předmětu vyšší. Dále je to jeho schopnost poutavě vysvětlit učivo (poukázat na

význam učiva, přijímat méně obvyklé nápady žáků a diskutovat o nich, vysvětlit pečlivě chyby žáků a poukázat na jejich důsledky). Zapojením rozvoje myšlení u žáků a zlepšením prezentačních schopností učitele se motivace k předmětu účetnictví již nezvýší. Z uvedených výsledků prokazatelně vyplývá, že významnost učiva zvyšuje motivovanost žáků (srov. Škoda, Doulík, 2011).

Dále bylo analyzováno současné motivační působení učitele na základě postojů žáků. Cílem výzkumu bylo zjistit, zdali by příslušná schopnost učitele (pokud by ji začal využívat nebo ještě více rozvíjel) žáky k předmětu více motivovala či nikoli. Tento motivační aspekt byl v rámci analýzy osobnosti učitele porovnán s aspektem kvality učitele z pohledu žáků (tj. jak žáci hodnotili úroveň pedagogických schopností a dovedností učitele). Porovnáním aspektu kvality a motivačního aspektu pedagogických schopností učitele bylo zjištěno, že žáci vnímají učitele z pohledu kvality jeho pedagogických dovedností lépe než z pohledu jeho schopnosti motivačně působit na žáky. Jinými slovy to znamená, že učitel dostatečně nerozvíjí své schopnosti potřebné pro optimální řízení výuky, která nereflektuje trendy 21. století.

Podle Hrabala, Pavelkové (2010) a Škody, Doulíka (2011) je nejučinnějším způsobem optimální motivace žáků k předmětu vzbuzení pocitu jeho významnosti pro jeho praktické využití. Toto je v souladu s výzkumem autorky, kterým bylo zjištěno, že motivace žáků je ovlivněna schopností učitele vyzdvihnout význam učiva, přijímat méně obvyklé nápady žáků a diskutovat o nich, vysvětlit chyby žáků a poukázat na jejich důsledky ve vztahu k podniku.

Podle Hausmannové (2015, s. 76–79) platí, že čím více je předmět obtížnější, tím klesá jeho obliba u žáků. **Z hlediska obliby, významu a obtížnosti je předmět účetnictví vnímán u 1733 žáků hůře než ekonomika.** Nutno podotknout, že žáci v kontextu ostatních 14 předmětů běžně vyučovaných na obchodních akademiích vnímají oba předměty jako velice významné pro svoje praktické využití, měli by být tedy dostatečně motivováni. Nicméně nový výzkum 2015 prokázal, že z pohledu žáků není motivační působení učitele ještě zcela dostačující.

Zjištěné výsledky jsou v souladu s výzkumem z roku 2011 orientovaným na **výskyt pocitu nudy** u 119 žáků obchodních akademií **v ekonomických předmětech** ve srovnání s ostatními předměty – cizími jazyky, humanitními předměty či matematikou (Berková, 2011). Žáci zažívají nejvíce nudu v předmětech ekonomika a účetnictví (28 %), dále v matematice (19 %), českém jazyce (18 %), ve volitelných předmětech, které si vybírají podle svého zájmu (15 %), v Základech společenských věd (13 %), nejméně pak v cizím jazyce (7 %). Toto rozložení odpovídá tomu, jaké předměty žáci vnímají jako nejvíce užitečné. Za hlavní příčinu výskytu nudy ve výuce považují schopnosti učitele, který nedokáže poutavě předložit učivo a zaujmout (66 %), na druhém místě je neužitečnost obsah učiva (27 %).

Uvedené výsledky jsou dále porovnány s výsledky výzkumu autorek Berkové, Králové (2015), který byl orientován na učitele účetnictví na obchodních akademiích. Na vzorku 38 učitelů z 34 středních škol bylo zjištěno, že 84 % učitelů se domnívá, že jsou žáci dostatečně motivováni. Nicméně za hlavní příčinu určitého nedostatku v motivačním působení na žáky v předmětu účetnictví spatřují obtížnost (náročnost) předmětu (60,5 %), což zároveň vysvětluje zjištěnou nižší oblibu předmětu u žáků podle Hausmannové (2015). Učitelé doporučují jako opatření pro snížení obtížnosti předmětu účetnictví využívat problémové příklady, případové studie a ekonomické hry (tyto metody nejsou prozatím ve výuce účetnictví uplatňované) a vysvětlovat učivo v logických souvislostech pomocí odvozování (nikoli snižovat požadavky předmětu).

Závěr

Poznatky plynoucí z nového výzkumu 2015 jsou v souladu s dosavadními domácími i zahraničními výzkumy orientovanými na faktory ovlivňující žakovskou motivaci. Obecně platí, že hlavní faktor, který ovlivňuje motivaci žáků je poznání užitečnosti a významu učiva,

předmětu. Tento poznatek platí rovněž pro **předmět účetnictví**, kde je **vyzdvižení významu žáadoucí z několika důvodů**.

Prvním důvodem je větší výskyt nudy žáků v ekonomických předmětech (rovněž v předmětu účetnictví) ve srovnání například s cizími jazyky, českým jazykem. Výskyt nudy je však podmíněn nedostatečným vyzdvižením praktického významu učiva. Nutno žákům sdělit a především prakticky ilustrovat využití účetnictví pro podnikatelské účely. Dnešní doba vyžaduje, aby učitel přeměnil mechanické a velice technické účetní zobrazování transakcí na účtech do přijatelnější podoby pro žáky – do podoby práce s účetními informacemi a jejich využití pro další potřeby uživatelů. **Druhým důvodem** (který úzce souvisí s prvním) **je značná abstrakce učiva** ve srovnání například s předmětem ekonomika, který je pro žáky více uchopitelný a konkrétnější. Žáci vnímají předmět účetnictví jako více náročný a zároveň méně významný oproti předmětu ekonomika.

Výzkumem autorky bylo zjištěno, že **největší vliv na motivaci žáků k předmětu účetnictví má odbornost učitele**, poté je to **vysvětlování učiva** (tj. poukázat na **praktický význam učiva, vysvětlovat chyby žáků a diskutovat o jejich dopadech** na účetní systém podniku z pohledu hodnocení ekonomické činnosti (interních uživatelů) a z pohledu povinností podniku vůči externím uživatelům (finančnímu úřadu, auditorům, obchodním partnerům, bankám aj.). Učitel musí být schopen včlenit předmět do konkrétního příběhu a posunout jej za hranice abstrakce do roviny konkrétnosti. To lze velice dobře provést integrováním obsahu učiva účetnictví a ekonomiky. Účetnictví v podmínkách národní úpravy je provázáno s daňovými aspekty. Žáci obchodních akademií již ve třetím ročníku postupně poznávají daňové dopady účetních operací. Ve čtvrtém ročníku se náročnost zvyšuje a pozornost je věnována přímo problematice výpočtu daně z příjmů právnických a fyzických osob a promítnutí těchto daňových aspektů do účetnictví. Jak vyplývá z výpovědí učitelů obchodních akademií, ideálními metodami vedoucími k pochopení problematiky, vtažení žáků do děje, vyzdvižení významu učiva a částečnému snížení obtížnosti předmětu jsou problémové příklady demonstrující praktickou situaci, případové studie a didaktické ekonomické hry.

Cílem příspěvku bylo poukázat na obecné faktory ovlivňující motivaci žáků obchodních akademií k předmětu účetnictví na základě probíhajícího projektu katedry didaktiky ekonomických předmětů VŠE v Praze. Výzkum bude v nejbližší době směřovat k vývojové fázi, jejímž hlavním cílem bude vytvoření učebních pomůcek pro učitele ekonomických předmětů obchodních akademií a jejich žáky, které získají podobu úloh a příkladů v kontextu řešení praktických situací zpracovaných do podoby problémů, případových studií a ekonomických her s různou náročností.

Zdroje

- [1] BERKOVÁ, K., BERKOVÁ, L. 2011. Výskyt nudy žáků na středních odborných školách ekonomického zaměření. *Media4u Magazine* [online], 2011, roč. 8, č. 1, s. 27–31. ISSN 1214-9187. WWW: <http://www.media4u.cz/mm012011.pdf>.
- [2] BERKOVÁ, K., KRÁLOVÁ, A. 2015. Analysis of Teaching Styles of Teachers of Economic Subjects, with the Emphasis on Teaching Accounting in Secondary Schools' Education in the Czech Republic. In: *2nd International Multidisciplinary Scientific Conference on Social Sciences and Arts SGEM 2015*. Albena, Sofie : STEF92, 2015, s. 37–44. ISBN 978-619-7105-45-2.
- [3] BOEKAERTSOVÁ, M. 2004. Motivation to learn. In *International bureau of education*. General Conference of UNESCO Geneva. 2004.

- [4] ELLIOT, A. J. 1999. Approach and avoidance motivation and achievement goals. In *Education Psychologist*. 1999, roč. 34, č. 3, s. 169 – 189. ISSN 1532-6985.
- [5] HAUSMANNOVÁ, H. 2015. *Postoje žáků obchodních akademií k ekonomickým předmětům*. Diplomová práce. Praha : VŠE, 2015.
- [6] HRABAL, V., PAVELKOVÁ, I., 2010. *Jaký jsem učitel*. 1. vyd. Praha : Portál, 2010. 240 s. ISBN 978-80-7367-755-8.
- [7] KRÁLOVÁ, A., NOVÁK, J. a kol. 2014. *Teoretické aspekty racionalizace ekonomického vzdělávání*. Monografie. 1. vyd. Praha : Press21, 2014. ISBN 978-80-905181-5-5.
- [8] NOVÁK, J. 2014. Implementácia vzdelávacieho štandardu účtovníctvo a dane v školskom vzdelávacom programe obchodných akademií. In *Integrace ekonomického vzdělávání – Sborník mezinárodní vědecké konference 2014*. Praha : Nakladatelství Oeconomica, s. 122-128. ISBN 978-80-245-2049-0.
- [9] ŠKODA, J., DOULÍK, P. 2011. *Psychodidaktika*. 1. vyd. Praha : Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3341-8.

Příspěvek je výstupem řešení výzkumného projektu „Implementace metody případové studie a ekonomických her do sekundárního vzdělávání v kontextu rozvoje ekonomického myšlení a zkvalitňování prostupnosti s terciárním vzděláváním“ financovaného Interní grantovou agenturou VŠE v Praze (reg. č. F1/31/2015) a rovněž je výstupem projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

Kontakt:

Ing. Kateřina Berková, Ph.D.
katerina.berkova@vse.cz
VŠE v Praze, Fakulta financí a účetnictví
katedra didaktiky ekonomických předmětů
nám. W. Churchilla 4
130 67 Praha 3

Daňová problematika ve výuce účetnictví na obchodních akademiích

Tax issues in teaching accounting at business academies

Marie Fišerová

Abstract

Although determining tax obligations is not the primary and most important task of accounting, the connection between taxes and accounting is obvious. Data from accounting become the basis for determining the amount of taxes, which retroactively affects the actual financial position of an entity. It is entirely logical that tax issues appear in the teaching of accounting in business academies. The students acquire basic knowledge of the tax system in the subject of economics; the knowledge is then deepened and expanded in a variety of integrated, mostly practical subjects. Knowledge and skills in the area of taxation then make up a significant part of a graduate's competencies and thus affect their position on the labor market.

This contribution therefore analyzes the inclusion of teaching about taxes in the Czech curricula in comparison with Slovakia and specifies the situation with examples of some Czech and Slovak business academies. The main purpose of this article is to outline (on the basis of this analysis) some possibilities of using methods of the modern approach to education, which the author demonstrates with her experience.

Keywords: Teaching, activating methods, accounting, taxes.

JEL classification: A29

Úvod

Ačkoliv hlavní funkcí účetnictví je věrné zobrazení ekonomické reality subjektu tak, aby bylo možno poznat jeho finanční situaci a výkonnost a na základě toho kvalifikovaně rozhodovat o dalších směrech vývoje, souvislost s daněmi je nepřehlédnutelná. Údaje z účetnictví se stávají podkladem pro stanovení výše daní, a to pak samozřejmě ovlivní i samotnou finanční situaci účetní jednotky – mnohdy nikoliv nevýznamně. Je proto zcela logické, že daňová problematika proniká do výuky předmětu Účetnictví na obchodních akademiích. Základní poznatky o daňové soustavě žáci získávají v předmětu Ekonomika, znalosti jsou pak prohlubovány a rozšiřovány v různých integrovaných, povětšinou prakticky zaměřených předmětech. Získané vědomosti a dovednosti z daňové oblasti tvoří pak významnou část kompetencí absolventa a ovlivňují tak možnosti jeho uplatnění na trhu práce.

Příspěvek proto analyzuje nejprve zařazení výuky o daních v českých kurikulárních dokumentech v porovnání se Slovenskem a dále konkretizuje situaci na příkladech některých českých a slovenských obchodních akademií. Hlavním cílem článku je však na základě tohoto rozboru nastínit některé možnosti využití metod moderní koncepce vzdělávání, které autorka dokládá svými zkušenostmi.

1. Učivo o daních ve státních kurikulárních dokumentech ČR a SR

V České republice vstoupila v platnost první vlna rámcových vzdělávacích programů středního odborného vzdělávání od 1. 9. 2009, mezi nimi též Rámcový vzdělávací program pro obor vzdělání 63-41-M/02 Obchodní akademie (MŠMT, 2007). Školská reforma tak pronikla do těchto středních škol, kterým byla poskytnuta možnost svobodněji a tvůrčím způsobem přistoupit k přípravě svých vlastních kurikulárních dokumentů. RVP člení obsahovou náplň studia do vzdělávacích oblastí a obsahových okruhů. Daňová problematika je zde zastoupena v následujících vzdělávacích oblastech:

- Podnik, podnikové činnosti, řízení podniku.
- Finance, daně, finanční trh.

Především se jedná o druhou jmenovanou oblast, kde je uveden okruh o daňové soustavě (viz tabulka 1).

Tabulka 1. Výběr učiva o daních z Rámcového vzdělávacího programu pro obchodní akademie:

Vzdělávací oblast: FINANCE, DANĚ, FINANČNÍ TRH

Výsledky vzdělávání	Učivo
<p>Žák:</p> <ul style="list-style-type: none"> – používá základní daňové pojmy; – odliší princip přímých a nepřímých daní; – vypočte daňovou povinnost k DPH, k dani z příjmů fyzických osob a k dani z příjmů právnických osob se zahrnutím nejobvyklejších položek ovlivňujících základ daně a zaúčtuje ji; – orientuje se v daňových příznacích k nejobvyklejším daním a v daňových dokladech; – orientuje se v zákoně o DPH a v zákoně o daních z příjmů; – propočítá sociální a zdravotní pojištění zaměstnavatele a zaměstnance, dovede použít základní princip výpočtu pro osoby samostatně výdělečně činné; – vede daňovou evidenci. 	<p>5 Soustava daní a zákonného pojištění</p> <ul style="list-style-type: none"> – soustava daní, přímé a nepřímé daně – správa daní a poplatků – DPH – daně z příjmů, srážková daň – silniční daň – spotřební daně, ostatní daně – sociální a zdravotní pojištění – pojištění odpovědnosti organizace za škodu vzniklou při pracovním úrazu nebo nemocí z povolání – daňová evidence

Zdroj: Rámcový vzdělávací program pro obor vzdělání 63-41-M/02 Obchodní akademie (MŠMT, 2007)

V této oblasti však žáci daně probírají i v jiných okruzích, zejména:

- Náklady a výnosy (členění nákladů a výnosů na daňově účinné a neúčinné).
- Účetní uzávěrka a závěrka (výpočet a účtování daně z příjmů právnických osob i fyzických osob z podnikání).

V rámci vzdělávací oblasti Podnik, podnikové činnosti, řízení podniku je učivo o daních obsaženo především v okruzích:

- Zabezpečení hlavní činnosti dlouhodobým majetkem (výpočty daňových odpisů).
- Zabezpečení hlavní činnosti lidskými zdroji (výpočet a účtování daně z příjmů právnických fyzických osob ze závislé činnosti).
- Prodejní činnost, obchodní závazkové vztahy (DPH – přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění).

Výčty nejsou zcela úplné, je uvedeno jen to nejpodstatnější, daně se však dotýkají i dalších výukových témat.

Ač je struktura státních kurikulárních dokumentů ve Slovenské republice mírně odlišná, základní filosofie přístupu ke školské reformě je v zásadě stejná. Vzdělávací oblasti ve státních vzdělávacích programech také jsou koncipovány „nadpředmětově“ a jsou zaměřeny na povinné základní učivo. I zde se předpokládá tvůrčí přístup škol při tvorbě vlastních školních vzdělávacích programů. Je tak umožněno „rozvíjet aplikační souvislosti s ohledem na daný studijní obor nebo jeho odborné zaměření, rozvoj nových technologií, změny ve výrobních programech podniků, zahraniční poznatky a zkušenosti, individuální zvláštnosti žáků, rodičů a společnosti“ (Novák, 2014).

Slovenské státní vzdělávací programy stanovují vzdělávací standardy, které jsou rozčleněny na výkonové a obsahové. Výkonové standardy určují míru zvládnutí obsahových standardů, tedy co má žák umět popsat, vyjmenovat, charakterizovat, vysvětlit, porovnat, aplikovat, posoudit. Obsahové standardy pak vymezují základní učivo, tedy obsah vzdělávání.

Podle současně platného Štátneho vzdelávacieho programu pre odborné vzdelávanie, Skupina študijných a učebných odborov 62 ekonomické vedy, 63, 64 ekonomika a organizácia, obchod a služby I a II (Ministerstvo školstva, vedy, výskumu a športu SR, 2013) je mezi osmi společnými vzdělávacími standardy pro všechny uvedené studijní obory zahrnut též vzdělávací standard s názvem „Účtovnictvo a dane“. Výkonové standardy v jeho rámci

požadují, aby absolvent byl schopen „*charakterizovat jednotlivé druhy daní a vyjádřit rozdíl mezi nimi, uplatňovat daňové zákony včetně základních daňových náležitostí, určit daňové náležitosti v zadaných problémových úlohách a své rozhodnutí zdůvodnit, vypočítat daň a v této souvislosti uvést všechny základní daňové povinnosti nepeněžní povahy daňového poplatníka nebo plátce daně*“ (Ministerstvo školstva, vedy, výskumu a športu SR, 2013). Obsahové standardy pak konkretizují obsah učiva z oblasti daňové politiky státu, tedy o přímých a nepřímých daních. Pro úplnost je zapotřebí připomenout, že vzdělávání na obchodních akademiích určují kromě zmíněných společných standardů ještě specifické standardy určené výhradně pro tento typ škol.

2. Učivo o daních v kurikulu obchodních akademií⁵⁴

Školní vzdělávací programy jednotlivých obchodních akademií v ČR vzdělávací oblasti a obsahové okruhy rámcového vzdělávacího programu zařazují a rozpracovávají do konkrétních vyučovacích předmětů. V odborném vzdělávání to tradičně jsou povinné předměty Ekonomika a Účetnictví. Disponibilní hodiny dané v RVP však poskytují školám možnost ustanovit další předměty (nejen povinné volitelné, popř. výběrové), které umožňují prohloubení a rozšíření poznatků o daních.

Kromě dvou hlavních profilových předmětů – Ekonomiky a Účetnictví – jsou daně zejména probírány v dalších povinných základních předmětech, např. Ekonomická cvičení (jako např. OA Dušní, Praha; OA Kubelíkova, Praha; Karlínská OA, Praha aj.), Aplikované účetnictví a daně (OA Kubelíkova, Praha atd.), Daňová praxe, Aplikovaná ekonomie (např. Karlínská OA, Praha), Finance a daně (ČAO Resslerova 5, Praha) atd.

Velmi často jsou k rozšíření základních znalostí o daních využity volitelné předměty nazvané např. Podnikání a daně (jako např. OA Dušní, Praha; ČAO Resslerova 8, Praha), Daně a pojištění (OA Vinohradská, Praha), ale také Fiktivní firma (řada škol) apod. Setkat se můžeme i s výběrovými předměty, jak např. předmět Daně (OA Krupkovo náměstí, Praha – žáci si zde volí blok předmětů podle zaměření). Zmiňované školy nejsou v daném ohledu výjimečné, příklady jsou míněny pouze jako vzorek různých obchodních akademií z ČR.

Podobně ke školním vzdělávacím programům přistupují slovenské obchodní akademie. Základem samozřejmě zůstávají předměty Ekonomika a Účetnictví (popř. Účetnictví a dane). Setkáváme se zde s předmětem Daňová soustava (OA Imricha Karvaša, Bratislava; OA Bratislava 5; OA Kukučínova, Trnava, OA Veľká okružná, Žilina atd.) Procvičovat a rozšiřovat znalosti z oblasti daní umožňují ale i další předměty, např. Ekonomická cvičenia (časté), popř. Cvičná firma (OA Veľká okružná, Žilina), někde dokonce i Cvičenia z daňovej sústavy (viz např. OA Imricha Karvaša, Bratislava). I zde uváděné příklady obchodních akademií jsou určeny pouze k dokreslení situace výuky daňové problematiky na slovenských školách.

Vidíme tedy, že výuka daňové problematiky v obou zemích probíhá v podobném duchu. Žáci obchodních akademií získávají v této oblasti poměrně obsáhlé vědomosti, dovednosti a návyky, které jim usnadňují uplatnění a konkurenceschopnost na trhu práce.

3. Daně v předmětu Účetnictví

Obsahové okruhy, v nichž se v předmětu Účetnictví promítá učivo o daních, jsou patrné již z předchozího textu. Zaměříme se tedy na metody a organizační formy, které je možno při výuce použít.

Jak potvrzují výzkumy, ve výuce doposud stále převládají metody tradiční koncepce vzdělávání, pouze velmi málo prozatím bývá uplatňováno problémové vyučování (Králová, Novák a kol., 2014). Nejčastěji uplatňovanou organizační formou je frontální vyučování. Je

⁵⁴ Podrobnější informace – viz webové stránky uvedených škol.

pravda, že klasické metody a formy výuky mají mnohdy nezastupitelné místo, výzkum však ukazuje, že účinnost vyučovacího procesu se skutečně zvýší, pokud jsou využity aktivizující metody.

Zajímavý experiment byl proveden na slovenských obchodních akademiích. Při vysvětlování pojmu daň byl ve dvou kontrolních skupinách použit tradiční výklad a ve dvou experimentálních skupinách pak aktivizující metody jako brainstorming, problémové vyučování se zapojením do diskuse při hledání významu daní pro státní rozpočet, týmová práce při práci s aktuálním tiskem a ekonomická hra při upevňování znalostí na závěr (Králová, Novák a kol., 2014). Nejprve byl v kontrolních i experimentálních skupinách proveden pretest, jehož cílem bylo změřit úroveň vědomostí z problematiky vymezení daně. Po využití rozdílných metod ve výuce o daních byl pak v obou skupinách uskutečněn posttest, kterým byl změřen účinek aplikovaných výukových metod. Jak autoři uvádějí, přírůstek vědomostí v obou experimentálních skupinách byl vyšší než v kontrolních, přesto však upozorňují, že se nepodařilo v plné míře zohlednit vliv rozdílné úrovně vstupních vědomostí, ani eliminovat vliv různých osobností vyučujících.

Podobný experiment účinnosti aktivizujících metod popisuje též např. Holečková (2014). I zde byly v experimentální skupině použity tyto metody moderní koncepce vzdělávání na rozdíl od kontrolní skupiny, kde výuka probíhala tradičním způsobem. Experiment prokázal, že změna znalostí u experimentální skupiny (uplatněna aktivizující metoda Think – Pair – Share) byla vyšší než u kontrolní skupiny (tradiční výuka), nikoliv však významně.

Výzkumy tedy ukazují, že aktivizující metody mají příznivý vliv na výsledky vzdělávání, i když tento vliv není statisticky významný. Podle mého názoru však jakýkoliv pozitivní vliv stojí za to, abychom se vynasnažili moderní metody do běžné výuky na středních školách zavádět. Hovoří proto i mé zkušenosti z běžné výuky, jejíž výsledky samozřejmě běžně nijak statisticky měřeny nejsou, přesto však jsou z pohledu středoškolské učitelky účetnictví dostatečně účinné.

4. Zkušenosti s některými z aktivizujících metod při výuce na obchodní akademii

Hlavní význam spatřuji v tom, že takto vedená výuka podporuje aktivní přístup k učení, zájem žáků o danou problematiku. V účetnictví můžeme aplikovat tyto metody a formy výuky:

1. Problémový výklad, problémové otázky.
2. Skupinové řešení příkladů, problémově zadaných úloh.
3. Případové studie.

Zastavme se u řešení příkladů ve skupinách, které je možno využít mnohem častěji, než doposud bývá zvykem. Porovnáme-li tuto metodu s tradiční výukou, kdy učitel řeší příklad se žáky frontálně, můžeme vysledovat tyto rozdíly:

- Mění se úloha učitele, není už hlavním řešitelem příkladu, jehož postup žáci sledují a zapisují si jej. Učitel po zadání příkladu působí spíše jako konzultant.
- Mění se i role žáků, kteří se stávají hlavními aktéry. Ti, kteří dané téma rychleji pochopili, ho vysvětlují spolužákům, a to ku prospěchu obou stran. Vysvětlující musí totiž najít vhodné argumenty k objasnění, čelit otázkám druhých, kteří si chtějí problém ujasnit. U těch je zase téměř odstraněn ostych a neváhají se zeptat na to, co by si netroufli vyslovit nahlas před celou třídou a položit otázku přímo učiteli.
- Skupiny pracují každá svým vyhovujícím tempem. Při frontální výuce musí učitel rychlost řešení přizpůsobovat průměrným, často spíše podprůměrným žákům. Většinou toto tempo nevyhovuje – nadprůměrní se nudí a velmi slabí nestíhají, takže mnohdy boj vzdávají.

Vzájemná pomoc žáků je velmi účinná, skupiny pracují sice rozdílným tempem, ale efektivně. Nenudí se ani nadaní žáci (kteří obvykle velmi přesvědčivě a překvapivě didakticky

správně vysvětlují a podporují logické myšlení svých kamarádů) ani ti, kterým pochopení trvá déle. Aktivní jsou všichni.

Aby měla takto vedená výuka výše popsaný efekt, musí být splněny ovšem určité předpoklady. Především je to nutné penzum výchozích znalostí, bez nichž by skupiny těžko mohly příklad řešit. Důležitá je vhodná motivace, kterou může být např. soutěž s oceněním nejlepší skupiny, ohodnocení známkami, vědomí významu učiva pro písemnou práci, maturitní zkoušku i praxi. Příklady musejí být sestaveny v souladu s didaktickými zásadami – zejména zásadou přiměřenosti a soustavnosti.

Případové studie mají také své místo ve výuce. Jejich využití je ovšem náročnější, jsou účinné u nadanějších žáků. Na OA Vinohradská v Praze jsme od letošního školního roku otevřeli nový volitelný předmět pro nadané žáky 4. ročníků se zájmem o účetnictví, kteří hodlají pokračovat ve studiu na vysokých, popř. vyšších odborných školách s ekonomickým zaměřením. Případové studie, (které mohou mít i variantní řešení) zde nacházejí uplatnění. Žáci je řeší ve skupinách, svá řešení pak obhajují před ostatními.

K rozvoji účetního myšlení a k prohloubení znalostí o daních by v předmětu účetnictví mohly posloužit příklady, resp. případové studie např. s tímto obsahovým zaměřením:

- Posouzení, zda je pro daného podnikatele vhodná dobrovolná registrace k DPH (podnikatel prodávající především neplátcům DPH versus podnikatel prodávající hlavně plátcům, podnikatel nakupující a prodávající ve stejné sazbě DPH versus podnikatel nakupující v základní sazbě a prodávající za sníženou sazbu apod.)
- Posouzení vhodnosti zrychleného nebo rovnoměrného odpisování DHM (začínající podnikatel, který teprve rozbíhá výrobu a neočekává vysoké výnosy v prvních letech versus podnikatel se zaběhnutou, již rozvinutou výrobou, který si však není jist výhledem v horizontu několika let).
- Daňové dopady opravy (např. výměna motoru) – varianta opravy bez tvorby rezervy, varianta opravy s tvorbou rezervy, varianta posouzení motoru jako komponenty (účetní komponentní odpisování).

Posledně jmenovanou situaci může představit následující příklad, který je inspirován obdobným, uvedeným J. Fialovou (Berková a kol., 2014):

Obrázek 1. Zadání příkladu – komponentní odpisování

Výrobní linka byla pořízena za 5 100 000 Kč a má dobu životnosti 10 let. Součástí této linky je pásový dopravník za Kč 600 000, který je nutné vyměnit a nahradit každých 5 let, zbytek linky za 4 500 000 Kč má životnost 10 let.

Varianta 1

- Vypočtete účetní odpisy výrobní linky za předpokladu, že bude odepisována každá komponenta zvlášť lineárně podle doby použitelnosti.
- Vypočtete daňově účinné náklady v jednotlivých letech, tedy daňové odpisy (2. odpisová skupina, rovnoměrné odpisy) a rovněž náklad na výměnu pásového dopravníku v roce jejího provedení. (Nový pásový dopravník má stejné parametry jako původní.)

K úvaze:

Představte si situaci, že účetní jednotka rozhodne účtovat odpisy ve výši daňových. Posuďte, jaký vliv bude mít toto rozhodnutí na výši vykázaného účetního výsledku hospodaření. Která z uvedených variant lépe zobrazuje skutečnost?

Varianta 2

Vypočtete účetní odpisy výrobní linky za předpokladu, že bude odepisována jako celek lineárně 10 let (nebude tedy rozdělena na komponenty).

K úvaze:

Odpisy jsou jedním z nákladů na výrobu, jako takové jsou zahrnuty do ceny výrobku. Hodnota dlouhodobého majetku se jejich prostřednictvím vlastně přenáší do hodnoty výrobku. V tržbách za prodané výrobky se tedy vrací zpět podniku, čímž je po uplynutí doby životnosti umožněno zakoupení nového dlouhodobého majetku (za zjednodušeného předpokladu stále stejných cen a stejných dalších podmínek). Výše opravěk tedy vlastně odpovídá částce, která by se nám v tržbách za prodané výrobky měla vrátit k zajištění obnovy dlouhodobého majetku.

Může tento způsob odepisování zajistit prostou obnovu dlouhodobého majetku?

- Zvažte situaci po prvních pěti letech používání, kdy je třeba provést výměnu komponenty (pásového dopravníku) – zakoupit zcela nový (ale jinak kvalitativně stejný jako původní) pásový dopravník za 600 000 Kč.
- Zvažte situaci po druhých pěti letech používání, kdy je zapotřebí zakoupit celou novou stáčecí linku za 5 100 000 Kč.

Zdroj: Vlastní zpracování

Zkušenému pedagogovi je jasné, že tuto úlohu je nutno doplnit řadou tabulek, do nichž žáci budou zapisovat vypočtené částky. Ty jim pak usnadní úvahy, o kterých je zde řeč.

Závěr

Aplikace aktivizujících metod je pro žáky přínosem především podněcováním jejich aktivního přístupu k učení, a to samozřejmě i při výuce účetnictví, do něhož prolíná i učivo o daních. Potvrzují to jak mé zkušenosti s výukou na obchodní akademii, tak i výsledky experimentů, které ukazují pozitivní vliv těchto metod na výsledné znalosti žáků (ač tento vliv není vyhodnocen jako statisticky významný). Článek proto přináší některé náměty a seznamuje se zkušenostmi s uplatňováním moderních metod při výuce o daních v předmětu Účetnictví na obchodní akademii.

Zdroje

- [1] BERKOVÁ, K. a kol. 2014. 2. vydání. *Metodický materiál k implementaci IFRS do sekundárního vzdělávání*. Brno: Tribun EU, 2014. 113 s. ISBN 978-80-263-0787-7.
- [2] HOLEČKOVÁ, L. 2014. Zkušenosti s aktivizujícími metodami ve výuce předmětu ekonomie: metody rozvíjející schopnost argumentace žáků. In: BERKOVÁ, K. (ed.) *Integrace ekonomického vzdělávání - Sborník z mezinárodní vědecké konference 2014*. Praha: Nakladatelství Oeconomica. ISBN 978-80-245-2049-0.
- [3] KRÁLOVÁ, A., NOVÁK, J. a kol. 2014. *Teoretické aspekty racionalizace ekonomického vzdělávání: monografie*. Praha: Press21, 2014. 535 s. ISBN 978-80-905181-5-5.
- [4] Ministerstvo školstva, vedy, výskumu a športu SR. 2013. *Štátny vzdelávací program pre odborné vzdelávanie a prípravu. Skupina študijných odborov 62 ekonomické vedy, 63, 64 ekonomika a organizácia* [online]. 2013 [cit. 2. 11. 2015]. Ministerstvo školstva, vedy, výskumu a športu SR. Dostupné na: <http://www9.siov.sk/svp-pre-ovp/21658s>
- [5] MŠMT. 2007. *Rámcový vzdelávací program pro obor vzdělávání 63-41-M/02 Obchodní akademie* [online]. 2007 [cit. 2. 11. 2015]. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy. Dostupné na: <http://zpd.nuov.cz/RVP/ML/RVP%206341M02%20Obchodni%20akademie.pdf>
- [6] NOVÁK, J. 2014. Implementácia vzdelávacieho štandardu účtovníctvo a dane v školskom vzdelávacom programe obchodných akademií. In: BERKOVÁ, K. (ed.) *Integrace ekonomického vzdělávání - Sborník z mezinárodní vědecké konference 2014*. Praha: Nakladatelství Oeconomica. ISBN 978-80-245-2049-0.

Kontakt:

Ing. Marie Fišerová, Ph.D.
KDEP, FFÚ VŠE v Praze
nám. W. Churchilla 4
130 67 Praha 3
Česká republika
E-mail: marie.fiserova@vse.cz

Didaktické impulsy pro výuku daní z pohledu přípravy učitelů ekonomických předmětů

Didactic impulses for the taxation education from the perspective of preparation teachers of economic subjects

Alena Králová

Abstract

The aim of this paper is to indicate principal problems and modern trends in connection with teaching of taxes and to ensure preparation of future teachers at secondary schools. It denotes contemporary trends in development of economic education in the Czech Republic and trends and problems in teaching taxation at the secondary schools. These aspects are established with the help of technical literature, magazines and collection contributions and it is used mathematical-statistical apparatus in order to create a conclusion which will help to improve the preparation teachers of economic subjects. The conclusion shows main changes in teaching of taxation at the secondary schools and higher professional schools and also indicates the influence of these changes on teaching of didactics of economic subjects. This fact is verified by IGA project "Improvement of method case study and economic games into the secondary education in the context of the developing economic thinking and improvement permeability of secondary and tertiary education", organized by Department of Economic Teaching Methodology in the Faculty of Finance and Accounting at the University of Economics in Prague.

Keywords: preparation teachers, secondary schools, taxes

JEL classification: A220

Úvod

Vzhledem k celosvětovému ekonomickému dění je nutné zabývat se daňovými příjmy států, které slouží jako jeden ze stavebních kamenů fungování státu. Jednotlivé státy zvažují velikost příjmů a výdajů. Státy mohou buď snižovat daňové příjmy, nebo zvyšovat daňové příjmy. Snižovat daňové příjmy je téměř vylučitelné, jelikož by došlo ke snižování kvality služeb států, zejména v sociální oblasti společnosti. Zvyšovat daňové příjmy je možné pomocí zvyšování daňových sazeb, rozšiřování daňových základů nebo zvyšování efektivnosti výběrů daňových příjmů.

Uvedený vývoj je nutné zanést do myšlení žáků ve výuce daní v ekonomických předmětech na středních i vyšších odborných školách, což si žádá nutnost neustále zkvalitňovat přípravu budoucích učitelů. K naznačenému trendu se dospělo výzkumnými šetřeními uskutečněnými v roce 2014 a 2015 Katedrou didaktiky ekonomických předmětů Vysoké školy ekonomické v Praze, která se zabývá oblastí přípravy budoucích učitelů ekonomických předmětů. V příspěvku je naznačeno, co má být při výuce daní na středních školách zlepšeno a jak uvedené změny ovlivní výuku didaktik ekonomických předmětů včetně výuky daní. Zajímavá jsou zjištění, jak učitelé skutečně v hodinách pracují, jaké faktory nejvíce ovlivňují žáky při dosahování lepších studijních výsledků a schopností uplatňování se v praxi a jaká je souvislost s využíváním aktivizujících metod. K ověření uvedené skutečnosti je realizován projekt IGA s názvem „Implementace metody případové studie a ekonomických her do sekundárního vzdělávání v kontextu rozvoje ekonomického myšlení a zkvalitňování propustnosti s terciárním vzděláváním“, kterou v současné době zajišťuje Katedra didaktiky ekonomických předmětů VŠE v Praze.

1. Cíl

Cílem příspěvku je naznačit stěžejní problémy a moderní trendy při výuce daní pro zajištění kvalitní přípravy budoucích učitelů středních a vyšších odborných škol, kterými se zabývá Katedra didaktiky ekonomických předmětů na Vysoké škole ekonomické v Praze. Uvedený trend sleduje v přípravě učitelů v bakalářském, magisterském i doktorském studiu. K tomu,

aby absolventi uvedených oborů byli schopni v budoucnu učitelskou profesi dobře vykonávat a žáky vést k výše uvedeným znalostem a způsobu myšlení, je třeba je dobře připravit. Musí se seznámit nejen s odbornou problematikou, ale též s pedagogickou, psychologickou a didaktickou. Příprava je zaměřena na studium odborných ekonomických předmětů (týká se to též problematiky daní), na studium pedagogiky, psychologie a didaktik vztahující se k výuce ekonomických předmětů (Králová, 2014).

Hlavním cílem vyučujících daňové problematice na středních školách je seznámení žáků s celkovou daňovou problematikou, se vštěpením základních poznatků o jednotlivých druzích daní. Rámcový vzdělávací program stanovuje školám, které poznatky v rámci příslušného oboru musí žáci v daňové problematice dosáhnout. Na obchodních akademiích žáci musí být seznámeni se:

- soustavou daní, podstatou daní, plátcí, poplatníky, správci daní, daňovým přiznáním,
- daní z příjmu – poplatníky, plátcí, základem daně fyzických a právnických osob, odčitatelnými položkami fyzických a právnických osob, slevami na dani fyzických a právnických osob,
- majetkovými daněmi,
- silniční daní – poplatníky, zálohovým placením,
- DPH - plátcí, poplatníky, sazbami, koeficienty, daňovou povinností, DPH ve styku s EU,
- spotřební daní – plátcí, poplatníky skupin zboží zatížených spotřební daní,
- zdravotním a sociálním pojištěním – významem, sazbami, pojištěnci a jejich vyměřovacím základem (RVP pro OA).

Kromě toho je třeba vzbudit u žáků zájem o danou problematiku, je nutné, aby získali určité dovednosti a schopnosti, které jsou využitelné v praktickém osobním i pracovním životě. Jedná se o početní dovednosti a schopnosti (výpočet daně, schopnosti analyzovat nový problém), intelektuální a pracovní dovednosti a schopnosti – (práce s právními předpisy - s příslušnými zákony – se sazbami, slevami, zvýhodněním, postupem zjištění daňového základu...), smíšené dovednosti a schopnosti (praktické aplikace včetně jejich prezentace v souvislosti s moderními technologiemi - vyplnění daňových přiznání ručně do formulářů nebo na internetu). Jedině uvedeným způsobem můžeme dovést žáky k požadovanému způsobu myšlení týkajících se velikosti příjmů a výdajů a dopadů na situaci jednotlivých států.

KDEP se zapojila v letech 2015-2018 do projektu IGA s názvem „Implementace metody případové studie a ekonomických her do sekundárního vzdělávání v kontextu rozvoje ekonomického myšlení a zkvalitňování prostupnosti s terciárním vzděláváním“. Zde si klade za cíl zmapovat současný stav výuky v předmětu ekonomika na středních odborných školách, vytvořit model, který povede k inovaci využití metod výuky ekonomiky s ohledem na studijní předpoklady a aktuální intelektovou úroveň žáků. Model pomůže rozvíjet žádané klíčové kompetence žáků a přispět ke zkvalitnění a inovaci pedagogické přípravy studentů oboru učitelství VŠE v Praze ve výuce didaktiky ekonomiky, což se dotýká také daňové problematiky.

2. Použité metody

Struktura studijních oborů učitelství byla zjištěna na základě interních materiálů včetně odborné literatury (Králová, 2014). Skladba předmětů a učiva o daňové soustavě byla zkoumána na základě analýzy rámcových a školních vzdělávacích programů a podle odborné literatury (Králová, Novák, 2014, Marešová, 2014). Výsledky vztahující se k využívání vyučovacích metod v ekonomice byly zajištěny empirickými výzkumy (Berková, Králová,

2015), (Králová, Novák, 2014). Výuka daní na obchodní akademii byla v roce 2014 zjišťována průzkumem formou dotazníkového šetření a zpracování (Marešová, 2014). Pomocí projektu IGA KDEP v Praze byl v roce 2015 formou dotazníkového šetření zkoumán současný stav výuky ekonomiky na pilotních středních školách. Zajištění validity testu pro měření intelektové úrovně žáků bylo řešeno ve spolupráci s organizací Testcentra ČR, intelektová úroveň žáků byla zajištěna pomocí Vídeňského maticového testu hodnotící úroveň abstraktně-vizuální myšlení. Ke zjišťování výsledků současného stavu výuky byly použity matematické a statistické metody vícenásobné lineární regrese a metody korelační analýzy (Spearmanův koeficient).

3. Výsledky šetření

3.1. Příprava učitelů na KDEP VŠE v Praze

Na Vysoké škole ekonomické v Praze (VŠE) probíhá vzdělávání učitelů již od roku 1953. V současné době ji zajišťuje na Fakultě financí účetnictví katedra didaktiky ekonomických předmětů. Zaměřuje se na zajištění studijních oborů v pregraduální stupni vzdělávání v bakalářském studijním oboru Vzdělávání v ekonomických předmětech, v navazujícím magisterském studijním oboru Učitelství ekonomických předmětů pro střední školy a magisterském studijním oboru Učitelství odborných ekonomických předmětů formou tzv. vedlejší specializace. Kromě toho katedra zabezpečuje přípravu doktorského studijního oboru Teorie vyučování ekonomických předmětů. V rámci celoživotního vzdělávání zajišťuje studium dalšího vzdělávání pedagogických pracovníků formou doplňujícího pedagogického studia a tzv. prohlubujícího studia vedoucí k získání kvalifikace pro písemnou a elektronickou komunikaci. Pro přípravu učitelů sleduje trendy ve vývoji ekonomického vzdělání, ve vývoji obsahové náplni ekonomických vědních oborů a didaktik ekonomických předmětů (Králová, 2014).

V současné době je bakalářské studium tvořeno tak, že studenti během své přípravy absolvují „povinný základ FFÚ“ skládající se z matematiky, ekonomie, informatiky, práva, účetnictví, statistiky, dále ekonomické předměty zaměřené především na finance podniku a účetnictví (včetně daní), což představuje 94 ECTS (52%). Pokud si studenti z volitelných předmětů vyberou takové, které jsou zaměřené na daně (např. Daně a sociální zabezpečení, Daně v účetnictví...) zvýší se podíl na 109 ECTS (60,5%). Souběžně s uvedeným studiem je zařazováno studium pedagogicko-psychologických disciplín, studium oborových didaktik je zařazeno až do druhé etapy studia. Též v rámci didaktických předmětů se seznamují s problematikou daní či metodikou její výuky pro střední školy (Podnikové praktikum, Cvičná firma, Didaktika ekonomiky I, Didaktika účetnictví 1).

Na magisterském studiu získají kvalifikaci k výuce odborných ekonomických předmětů pro střední školy. Jedná se zejména o výuku ekonomiky a účetnictví, nedílnou součástí uvedeného studia tvoří daně. Důraz je kladen na ekonomickou odbornost - studium zahrnuje výuku ekonomických předmětů - 54 ECTS (45%). Z toho 18 ECTS zahrnuje studium mikroekonomie, financí podniku a manažerského účetnictví, 6 ECTS zahrnuje studium odborného předmětu v cizím jazyce a 30 ECTS představuje studium vedlejší specializace. Studenti si mohou vybrat např. vedlejší specializace Daně v podnikání. Dále je pozornost věnována výuce oborové a předmětových didaktik a pedagogicko-psychologických disciplín. Jedná se o studium: pedagogiky, pedagogické psychologie, didaktiky ekonomických předmětů, didaktické techniky, didaktiky ekonomiky s didaktickou praxí a didaktiky účetnictví s didaktickou praxí. Zvláště výuka didaktiky ekonomiky a didaktiky účetnictví s didaktickou praxí je zaměřena, jak problematiku daní na středních školách vyučovat. Uvedené studium je ještě posilováno nabídkou volitelných didaktik (didaktikou fiktivních

firem, didaktikou výukových předmětů Junior Achievement či dalšími), kde se problematika daní vyučovaná na středních školách též objevuje.

3.2. Výuka daní na středních odborných školách a v předmětu ekonomika

Daňová problematika se vyučuje na všech typech středních škol, na ekonomicky zaměřených středních odborných školách (např. obchodních akademiích) nebo neekonomicky zaměřených středních školách (např. průmyslových). Daně se na středních školách vyučují v rámci povinného předmětu ekonomika, na ekonomicky zaměřených středních školách též v účetnictví. Další způsob začlenění daňové problematiky na uvedených školách je jejich zařazení do samostatného povinného či volitelného předmětu, např. daně a pojištění, daňové poradenství, stejně tak se vyučuje v rámci fiktivní firmy či Junior Achievement (JA) firmy či dalších předmětech.

Na obchodních akademiích bývá v ekonomice věnováno daňové soustavě a zákonnému pojištění většinou 30 hodin (Marešová, 2014). Učivo o daňové soustavě je zaměřeno na několik oblastí. První část se týká základních pojmů, jako jsou plátcí daně, poplatníci, přímé a nepřímé daně, registrace k dani, daňový správce, daňová kontrola a daňové priznání. Studenti by se měli naučit pracovat se základními daňovými pojmy a daňovými zákony. Druhá část učiva se může týkat přímých daní, tedy daní z příjmu fyzických a právnických osob, silniční daně, daně z nabytí nemovitých věcí, nemovitých věcí. Učivo o dani z příjmu fyzických osob by mělo obsahovat vysvětlení dílčích základů daně, celkový základ daně, odpočty, upravený základ daně, výpočet daně, slevy na dani a zálohu na daň z příjmu. U daně z příjmu právnických osob je nutné zaměřit se na základ daně, odpočty, upravený základ daně, výpočet daně a slevy na dani. Výsledek vzdělání, který plyne z části učiva o přímých daních, je zaměřen na orientaci v základních termínech – plátce a poplatník daně, předmět daně, základ daně a sazba daně, práce s daňovými zákony, výpočet základu daně a celkové daňové povinnosti. Další část učiva může být zaměřena na nepřímé daně, která zahrnuje daň z přidané hodnoty, spotřební a ekologické daně. Výsledkem vzdělávání o nepřímých daních je schopnost výpočtu ceny produktů včetně DPH a spotřební daně, orientace mezi plátcí a neplátcí DPH a výpočet DPH. Následné učivo již může být věnováno sociálnímu zabezpečení a soustavě poplatků na úrovni soudní, místní a správní.

3.3. Vyučovací metody ve výuce ekonomiky

Katedra didaktiky ekonomických předmětů VŠE v Praze a slovenská Katedra pedagogiky Ekonomické univerzity v Bratislavě se uplatněním vyučovacích metod ve výuce dlouhodobě zabývají. Jak vyplývá z několika jejich empirických výzkumů, ve výuce ekonomických předmětů a tedy i ve výuce daní stále převládají metody tradičního vyučování, které jsou doplňovány metodami problémového vyučování. Toto zjištění potvrzuje rovněž např. výzkum, který byl zrealizován v roce 2003 a orientován na 200 žáků obchodních akademií ČR (Berková, Králová, 2015). Prokázalo se, že při výuce ekonomiky převládá koncepce tradičního vyučování (konkrétně verbálně-reprodukční). Z aktivizujících metod byly nejméně zastoupeny diskuse, ekonomické hry, inscenační metody a samostatné práce žáků. Většina učitelů využívá ústní i písemné otázky, převládají otázky s prvky problémů. Průzkum byl zopakován v roce 2013 u 86 žáků obchodních akademií a ekonomických lyceí ČR v předmětu ekonomika, přičemž uvedené výsledky byly opět potvrzeny. Z pohledu žáků se nejvíce využívaly monologické metody (52%), z aktivizujících metod diskuse (44%), metody hraní rolí (13%) a řešení problémů (11%). Ve vyučovacích hodinách byl již zaznamenán určitý vývoj směrem k většímu využívání aktivizujících metod.

Katedra pedagogiky EU Bratislava uskutečnila v roce 2011 a 2012 výzkumy u 185 žáků na Slovensku, které přinesly velmi podobné výsledky (Králová, Novák, 2014). V předmětech ekonomika jsou nejvíce zastoupeny také tradiční metody, z nichž převládá metoda výkladu.

Aktivizující metody (jako je diskuse, ekonomická hra, projektová a situační metoda) se v ekonomice příliš nevyskytují. Uvedené tendence se samozřejmě vztahují i na výuku daní, což je potvrzeno závěry dalšího průzkumu.

3.4. Výsledky průzkumu výuky daní v ekonomice

Mezi nejobtížnější učivo z daňové oblasti pro žáky středních škol se jeví učivo o dani z přidané hodnoty. Uvedené výsledky vyplývají např. z výzkumného šetření realizovaného mezi 59 studenty třetích a čtvrtých ročníku Československé akademie obchodní v Praze v roce 2014. Žákům byly položeny následující čtyři otázky s možností výběru ze tří daných variant a dvě otázky s volnou formou odpovědi (Marešová, 2014).

- Je učivo o DPH lehké, spíše náročné či průměrně náročné na pochopení? Nadpoloviční většina studentů odpověděla, že učivo je pro ně průměrně náročné na pochopení (33 studentů, 56 %), náročné na pochopení (21 studentů, 36 %). Pouze pro 5 studentů (8 %) bylo toto učivo lehké na pochopení.
- Je učivo o DPH zajímavé, nezajímavé nebo nevím? Pro většinu dotazovaných studentů je učivo zajímavé (32 studentů, 54 %), přibližně jedna třetina studentů považuje učivo za nezajímavé (19 studentů, 32 %), 8 studentů (14 %) nedokázalo jeho zajímavost posoudit.
- Považujete učivo o DPH pro svůj profesní život za užitečné, neužitečné nebo nevím? Za užitečné pro svou profesi (studium) považuje učivo o dani z přidané hodnoty 71 % studentů (42 studentů), a přestože za nezajímavé považuje toto učivo celá jedna třetina studentů, za neužitečné ho považuje už jen 8 studentů (14 %), 9 studentů (15 %) nedokázalo jeho užitečnost posoudit.
- Je počet vyučovacích hodin, ve kterých je DPH probíráno, dostatečné k pochopení učiva? Přestože pro více jak třetinu studentů je učivo o dani z přidané hodnoty těžké na pochopení (21 studentů), počet vyučovacích hodin věnovaných výkladu bylo dostačující pro většinu z nich (32 studentů, 54 %), 14 studentů (24 %) by potřebovalo k lepšímu zvládnutí učiva další vyučovací hodiny a 13 studentů (22 %) nedokázalo dostatečnost vyučovacích hodin věnovaných výkladu posoudit.
- Kterou část učiva o DPH považují za nejnáročnější? U otázky, kde měli studenti možnost vyjádřit se k nejnáročnější části učiva o dani z přidané hodnoty, se nejčastěji objevovaly dvě odpovědi. Za nejnáročnější na pochopení z učiva o dani z přidané hodnoty studenti považují obchodování a operace s Evropskou unií a třetími zeměmi (22 studentů, 37 %) a problematiku osvobození zdanitelného plnění od placení DPH (14 studentů, 24 %). Odpovědi ostatních studentů se hodně různily (13 studentů, 22 %), 10 studentů (17 %) na tuto vůbec otázku neodpovědělo.
- Co by přispělo k jednoduššímu a lepšímu pochopení učiva o DPH? K jednoduššímu a lepšímu pochopení učiva o dani z přidané hodnoty by podle studentů přispělo důkladnější procvičování učiva a počítání více příkladů (25 studentů, 42 %), ale také samostatné řešení skupinových projektů (8 studentů, 14 %) nebo lepší výklad profesora (8 studentů, 14 %). Odpovědi u ostatních studentů se hodně různily (7 studentů, 12 %), 11 studentů (18 %) na tuto otázku neodpovědělo.

Z výzkumného šetření plyne, že uvedené téma je pro studenty spíše zajímavé, pro praxi užitečné, ale spíše náročné na pochopení. Za nejnáročnější považují obchodování a operace s Evropskou unií a třetími zeměmi. K lepšímu pochopení učiva by podle studentů přispělo jeho důkladnější procvičování, počítání více příkladů a řešení skupinových projektů. Žáci by ocenili v hodinách větší možnost využívání aktivizujících metod.

3.5. Projekt IGA KDEP – výsledky první etapy

V měsících duben a květen 2015 proběhla první část 1. etapy výzkumu formou dotazníkového šetření s cílem zmapování současného stavu výuky učitelů ekonomiky a účetnictví obchodních akademií na třech pilotních středních školách - OA Heroldovy sady 1 Praha 10, OA Vinohradská 38, Praha 2 a OA, SZŠ, SOŠS Jihlava, Karolíny Světlé 2. Do výzkumu bylo zapojeno celkem 277 žáků z druhého a třetího ročníků všech uvedených škol. Žáci hodnotili *motivace žáků k předmětu, zjištění obtížnosti předmětu pro žáky z pohledu učitelů, postoje učitelů ke způsobům rozvoje ekonomického a účetního myšlení a uplatněné způsoby rozvoje myšlení u žáků v jednotlivých ročnících, využití aktivizujících metod ve výuce a interpretaci vybraných aktivizujících metod učiteli (ekonomické hry, případové studie versus příklady s problémovým charakterem) a správnost použití sledovaných metod, práci s učebnicemi a vzdělávání učitelů v metodické oblasti.* Z uvedené výzkumu vplynuly mnohé výsledky. Zajímavá je např. interpretace využívání moderních vyučovacích metod ve fixační části vyučovací hodiny, kterými se podporuje aktivita a ekonomické myšlení. Pouze 10% vyučujících používá v této fázi případové studie, 4% ekonomické hry, 24% problémové otázky, 22% problémový řízení rozhovor s žáky, 29% příklady z praxe s problémovými situacemi, 32% diskuse se žáky, 1% ostatní. Jeví se, že nejvíce se využívají příklady z praxe s problémovými situacemi a diskuse se žáky.

V měsících květen - červen 2015 proběhla další část 1. etapy výzkumu. Žáci hodnotili zkoumané schopnosti učitele ekonomiky a účetnictví z hlediska kvality a motivačního působení. Výzkumu se zúčastnilo 221 dívek (tj. 79,8 %) a 56 chlapců (tj. 20,2 %), z toho 124 žáků z druhého ročníku (tj. 44,8 %) a 153 žáků z třetího ročníku (tj. 55,2 %). Souhrnně za oba ročníky bylo zjištěno, že v rovině logického myšlení je 138 jedinců (tj. 49,8 %) nadprůměrně a vysoce nadprůměrně inteligentních, 109 jedinců (tj. 39,4 %) průměrně inteligentních, 30 jedinců (tj. 10,8 %) podprůměrně a výrazně podprůměrně inteligentních. Byly posuzovány následující znaky: *pohlaví, intelektuální úroveň, výroční známky ze zkoumaného předmětu, týdenní časová příprava na zkoumaný předmět.*

Znázornění výsledků vztahujících se ke známce předmětu ekonomika a intelektové úrovni žáků nám přibližuje tabulka 1.

tabulka 1 struktura žáků podle intelektové úrovně a prospěchu

Prospěch (známka)	Nadprůměrně inteligentní žáci		Průměrně inteligentní žáci	
	Absolutně	Relativně	Absolutně	Relativně
1	31	22,5 %	14	12,8 %
2	51	37,0 %	32	29,4 %
3	40	29,0 %	45	41,3 %
4	10	7,2 %	18	16,5 %
5	6	4,3 %	0	0 %
celkem	138	100 %	109	100 %

zdroj: vlastní šetření

Struktura žáků podle jejich diagnostikovaného IQ a zjištěného prospěchu naznačuje, že mezi nadprůměrně inteligentními žáky jsou i tací, kteří svým předpokladům prospěchově ze zkoumaného předmětu neodpovídají (v této skupině se vyskytuje až 40,5 % jedinců s prospěchem 3, 4, a 5). Proto byl dále zkoumán vliv osobnosti učitele na studijní výsledky žáků pomocí metody vícenásobné lineární regrese a metody korelační analýzy. Jednalo se o zjištění, která veličina nejvíce ovlivňuje žáky (popř. zda je nějaká souvislost s aktivizujícími

metodami). Byla kvantifikována závislost vysvětlované proměnné y (studijního výsledku – známky) na sedmi vysvětlujících proměnných x1, x2, x3, x4, x5, x6, x7, přičemž x1 představuje IQ, x2 týdenní časovou přípravu, x3 komunikaci, x4 prezentování, x5 vysvětlit učivo, x6 rozvoj myšlení, x7 odbornost. K tomuto účelu byla použita metoda korelační analýzy (Spearmanův korelační koeficient).

tabulka 2. síla korelačního vztahu – Spearmanův korelační koeficient (n=138)

	IQ	Čas	Komun.	Prezen.	Vysvětlit	myšlení	odbornost
IQ	1,000	-0,048	0,062	0,067	0,051	-0,012	0,070
Čas	-0,048	1,000	0,013	0,029	0,089	0,006	0,095
komun.	0,062	0,013	1,000	0,812	0,737	0,710	0,639
prezen.	0,067	0,029	0,812	1,000	0,738	0,691	0,614
vysvětlit	0,051	0,089	0,737	0,738	1,000	0,681	0,587
myšlení	-0,012	0,006	0,710	0,691	0,681	1,000	0,615
odbornost	0,070	0,095	0,639	0,614	0,587	0,615	1,000

Zdroj: NCSS (verze 2007), šetření IGA 2015

Byla prokázána lineární závislost mezi zkoumanými proměnnými osobnostmi učitele – komunikace, prezentace, vysvětlit učivo, rozvoj myšlení a odbornost (tj. Spearmanův korelační koeficient > 0,4) a metodou vícenásobné lineární regresní analýzy byla kvantifikována závislost výsledků (známky) na zkoumaných faktorech.

Zajímavé je zjištění pohledu žáků na hodnocení osobnosti učitele z hlediska prvků jeho motivačního působení na žáky (tabulka 3).

tabulka 3. postoje žáků k osobnosti učitele z hlediska kvality a motivace v předmětu ekonomika

Ekonomika	Motivační aspekt
Komunikace	0,72
Prezentace	0,74
Vysvětlit učivo	0,78
Rozvoj myšlení	0,77
Odbornost	0,83

Zdroj: Šetření IGA 2015

Je zřejmé, že ze vzorku 277 žáků na motivaci žáků k předmětu ekonomika nejvíce působí odbornost učitele (zahrnuje také schopnost vysvětlit učivo), která ovlivňuje rozvoj myšlení. Na motivaci dále působí prezentace, komunikace.

4. Diskuse

Výuka daní na středních školách je zařazena na všech středních školách v předmětu ekonomika, podle počtu hodin v dostatečném rozsahu.

Z uvedených výsledků využívání vyučovacích metod plyne, že učitelé nepoužívají při výuce daní vždy takové metody, které přispívají k nejlepšímu dosažení stanovených cílů. Při výuce daní se jedná o důkladnější procvičování učiva a počítání více příkladů (42 %), samostatné řešení skupinových projektů (14 %) nebo lepší výklad profesora (14 %). Žáci naznačují, že jim chybí lepší využití metod včetně aktivizujících. Uvedenému zjištění odpovídají výsledky dosavadních výzkumů týkajících se využití vyučovacích metod v ekonomice z roku 2003 a 2015 (Berková, Králová, 2015). Zde se využívaly monologické metody (52%),

z aktivizujících metod diskuse (44%), metody hraní rolí (13%) a řešení problémů (11%). Uvedené zjištění koresponduje s trendem používání metod učiteli v ekonomice na Slovensku (Králová, Novák a kol., 2014). Je zřejmé, že učitelé zařazují do výuky ekonomiky a daní aktivizující metody, avšak stále převládají tradiční. Kromě toho není zřejmé, zda je využívají ve správném okamžiku vyučovací hodiny a zda vybírají vhodnou metodu pro příslušnou skupinu žáků, proto jejich použití se v nesprávném okamžiku může minout účinkem (Beková, Králová, 2015).

Podle Marešové (2014) mezi nejobtížnější učivo z daňové oblasti se pro žáky středních škol jeví učivo o dani z přidané hodnoty, což odpovídá zjištění výzkumného šetření mezi 59 studenty třetích a čtvrtých ročníku Československé akademie obchodní v Praze realizovaného v roce 2014. Nadpoloviční většina studentů odpověděla, že učivo je pro ně průměrně náročné na pochopení nebo náročné na pochopení. Pro nadpoloviční většinu dotazovaných studentů je učivo zajímavé, za užitečné pro svou profesi (studium) považuje učivo o dani z přidané hodnoty 71 % studentů.

Z důvodu zjištění, které faktory ovlivňují výsledné znalosti žáků a jejich zapojení do praxe, se KDEP zapojila v letech 2015-2018 do projektu IGA s názvem „Implementace metody případové studie a ekonomických her do sekundárního vzdělávání v kontextu rozvoje ekonomického myšlení a zkvalitňování prostupnosti s terciárním vzděláváním. Na základě první etapy výzkumu bylo formou dotazníkového šetření na třech pilotních školách v České republice u 277 žáků metodou vícenásobné lineární regrese a metodou korelační analýzy zjištěno, jak jsou učitelé ekonomiky hodnoceni žáky z hlediska kvality a jejich motivačního působení na ně. Z výsledků vyplývá, že na motivaci žáků k předmětu ekonomika nejvíce působí odbornost učitele, která ovlivňuje rozvoj myšlení, dále prezentace, komunikace. Jelikož značné procento žáků dosahuje v předmětu ekonomika horších či špatných studijních výsledků (známka 3,4,5) – průměrně inteligentní v rozsahu 57, 8 % a nadprůměrně inteligentní v rozsahu 40,5 %, je zřejmé, že učitelé dostatečně nerozvíjejí všechny své schopnosti potřebné pro řízení výuky, což se vztahuje i na využívání aktivizujících metod.

Závěr

Aby se absolventi uvedených učitelských oborů dobře uplatnili ve školní praxi, je nutné neustále inovovat přípravu budoucích učitelů v předmětových didaktikách. Ve výuce ekonomických předmětů a daní se to týká především využívání vyučovacích metod, kterými rozvíjíme motivaci žáků k problematice, jejich aktivitu, ekonomické a právní myšlení a jejich připravenost vykonávat dobře svou profesi.

Učitelé při výuce ekonomiky a výuky daní uplatňují různé vyučovací metody, výsledky však dokazují, že stále převládají metody tradiční. Již několik let je zaznamenán určitý vývoj směrem k většímu využívání aktivizujících metod, které podporují rozvoj myšlení a aktivitu žáků, ale stále se používají málo. Bylo prokázáno, že pro dosažení uvedeného cíle je třeba lépe využívat následující schopnosti učitele v tomto pořadí:

- odbornost učitele. Učitelé musí dostatečně vysvětlovat učivo (tj. uvádět praktický význam učiva, přijímat neobvyklé nápady, vysvětlovat chyby), tím se rozvíjí myšlení žáků,
- prezentační schopnosti (tj. využívat příklady z praxe, být dobrým hercem, držet oční kontakt, zvládat trénu)
- a komunikační schopnosti (tj. výslovnost, poutavost, tempo a melodie, držet pozornost, věnovat pozornost, naslouchat).

Článek je výstupem výzkumného projektu „Implementace metody případové studie a ekonomických her do sekundárního vzdělávání v kontextu rozvoje ekonomického myšlení a zkvalitňování dostupnosti s terciárním vzděláváním“ financovaného Interní grantovou agenturou VŠE v Praze (reg. č. F1/31/2015) a rovněž je výstupem projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

Zdroje

- [1] KUBÁTOVÁ, K. 2003. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. ISBN 80-86395-84-7.
- [2] BERKOVÁ, K., KRÁLOVÁ, A. 2015. Analysis of Teaching Styles of Teachers of Economic Subjects, with the Emphasis on Teaching Accounting in Secondary Schools' Education in the Czech Republic. In: 2nd International Multidisciplinary Scientific Conference on Social Sciences and Arts SGEM 2015. Albena, 26. 08. 2015 – 01. 09. 2015. Sofie: STEF92, 2015, s. 37–44. ISBN 978-619-7105-45-2.
- [3] KRÁLOVÁ, A. 2014. *Inovace studijních programů KDEP na Vysoké škole ekonomické v Praze*. Sborník Inovácie v ekonomickom vzdelávaní. Medzinárodná vedecká konferencia. Katedra pedagogiky NHF EU v Bratislave.
- [4] KRÁLOVÁ, A., NOVÁK, J. 2014. *Teoretické aspekty racionalizace v ekonomickém vzdělávání*. Praha: Press 21 s.r.o. s. 60-61. ISBN 978-80-905181-5-5.
- [5] MAREŠOVÁ, V. 2014. *Didaktická analýza učiva o dani z přidané hodnoty*. Praha: VŠE. Diplomová práce, s. 20-24.
- [6] PROJEKT IGA. 2015. *Implementace metody případové studie a ekonomických her do sekundárního vzdělávání v kontextu rozvoje ekonomického myšlení a zkvalitňování dostupnosti s terciárním vzděláváním*. Reg.číslo reg. č. F1/31/2015.
- [7] RVP pro OA. [online] www.nuv.cz [online]. *Rámcový vzdělávací program pro obor vzdělávání 63-41-M/02 Obchodní akademie*. [cit. 06. 8. 2015]. Dostupné z: <http://zpd.nuov.cz/RVP/ML/RVP%206341M02%20Obchodni%20akademie.pdf>.
- [8] Sylaby kurzů VŠE Praha. [online] www.vse.cz [online]. *Sylabu kurzů KDEP* [cit.10. 8.2015]. Dostupné z: <https://isis.vse.cz/auth>

Kontakt:

Ing. Alena Králová, Ph.D.

kralova@vse.cz

nám. Winstona Churchilla 4, 130 67 Praha 3

Využitie aktivizačných metód v rozvoji didaktických kompetencií budúcich učiteľov ekonomických predmetov

The Use of Activating Methods in the Development of Teaching Competencies for Teacher of Economic Subjects Trainees

Katarína Krpáľková Krelová

Abstract

Teachers starting their career need to acquire and develop educational competencies during the undergraduate training to be able to plan and organize teaching activities of students effectively to motivate them to provide adequate educational goals and to achieve them effectively by using the most appropriate teaching methods to be able to solve quickly specific, often unpredictable, educational and teaching situations. The activating methods should take a more important place in the teaching process at all school levels, as they enable uniquely the synthesis of knowledge from different subjects and their use in practical tasks or situations. The paper shows different possibilities of using activating methods in training teachers of economic subjects at the University of Economics in Prague. The experimental teaching took part in the subject called Didactic Technique. When the experiment was finished, diagnostic research aimed to evaluate the quality of teaching was carried out. Respondents of the survey were students of the 2nd year of the training programme for teachers of economic subjects. Overall it is possible to say that students were satisfied with the course, evaluated positively the content of education, the organization into teaching units, activating teaching methods used.

Keywords: active methods, pedagogical competencies, creativity, quality of education, evaluation

JEL classification: A220, A230, I200, I250

Úvod

Učiteľ, ktorý vždy bol, a stále ostáva najdôležitejším činiteľom vo výchovnom a vzdelávacom procese, môže svoju dôležitú úlohu uskutočniť len vtedy, ak je schopný viesť svojich študentov efektívne nielen ku profesijnej, ale súčasne aj ku sociálnej kompetencii. Preto je nevyhnutné, aby mal zodpovedajúcu tak odbornú, ako aj pedagogickú erudíciu.

Pedagogická schopnosť využívať vyučovacie metódy umožňuje učiteľovi zvoliť taký spôsob, ktorý podnieti spoluprácu študentov pri dosahovaní stanovených cieľov vyučovania. Uplatňovaním vyučovacích metód v rôznych situáciách získa učiteľ pedagogické skúsenosti, ktoré sú dôležitým zdrojom jeho pedagogických schopností. Ale iba za predpokladu, že učiteľ vykonáva spätnú analýzu, sebareflexiu. V ďalšej časti príspevku budeme pozornosť venovať kompetenciám učiteľa a problematike využívania aktivizačných metód vo výučbe, ktoré považujeme za najdôležitejšie vzhľadom na rozvoj tvorivosti študentov.

1. Kompetencie učiteľa

Ak máme ďalej hovoriť o kompetenciách učiteľa, prikláňame sa k Švecovemu (1999) profesijnému poňatiu kompetencie, ktorý vyjadruje schopnosť subjektu využívať jeho vedomosti a schopnosti v nových profesijných situáciách. Slovo kompetencia by sme nahradili skôr pojmom „*komplexná spôsobilosť*“. Takto poňatá kompetencia zahŕňa aj poznatky z organizácie a plánovania práce, inovácie, uplatňovanie menej rutinných postupov a ďalšie kvality osobnej efektívnosti, ktoré sú v danej profesii požadované.

Podľa V. Šveca (1999) by mali byť pedagogické kompetencie vymedzené v takej forme, ktorá by skôr vytyčovala oblasti rozvoja osobnosti budúceho učiteľa, než presne vymedzovala jednotky jeho očakávaného správania. Tieto kompetencie je potrebné konkretizovať a operacionalizovať pre jednotlivé obdobia profesionálneho rozvíjania sa učiteľov, resp. študentov učiteľstva.

V novodobej histórii vývinu teórie učiteľskej profesie sa rôzni autori zaoberajú problematikou hľadania najvhodnejších a nevyhnutných kompetencií resp. spôsobilostí učiteľa, ktoré majú tvoriť jadro jeho profesionality, a čoraz naliehavejšie požadujú zmeny v požiadavkách na

profesijnú prípravu a výkon učiteľa. Tento trend je v stredoeurópskom kontexte veľmi výrazný od 90 – tých rokov 20. storočia. Možno v ňom identifikovať niekoľko dominujúcich tendencií, od ktorých závisí štruktúra a priority vo formulácii **učiteľských kompetencií**:

- hľadisko pregraduálnej prípravy, jej obsahu a formulácie profilu absolventa,
- hľadisko konkrétneho kontextu edukačných situácií,
- hľadisko učiteľa ako autonómneho subjektu, resp. osobnostná orientácia v dynamickom ponímaní,
- hľadisko požiadaviek rozvíjajúcej sa spoločnosti zo strany regiónu, rodiny, štátu, Európy, vyjadrené prostredníctvom kľúčových kompetencií človeka.

Tieto aspekty sa v uvedenom poradí postupne presadzujú, vzájomne prelínajú a smerujú k súčasnému prevládaniu tretieho a štvrtého hľadiska.

V Európe je uznávaný model F. Osera (2001), ktorý člení štandardy učiteľa na päť skupín kompetencií. Jedná sa o kompetencie orientované:

- na seba ako učiteľa,
- na školu (na spoluprácu vo vnútri školy aj s verejnosťou),
- na individuálneho žiaka (na vzťahy učiteľa a žiaka, na diagnostiku žiaka a z nej vyplývajúce podporné intervencie voči nemu, na podporu stratégií učenia sa žiaka a jeho hodnotenie),
- na žiakov ako skupinu (na riešenie problémov s disciplínou a na podporu sociálneho správania sa žiakov),
- na stratégie vyučovania (na riadenie a organizáciu vyučovacieho procesu, na využitie médií a na všeobecne didaktické a predmetovo-didaktické spôsobilosti).

Českí autori sa koncom 90 – tých rokov prikláňajú k osobnostnej orientácii formulácie kompetencií učiteľov. Podľa Šveca (1998) ide o tieto kompetencie:

- kompetencie k vyučovaniu a výchove
 - **psychodidaktické**, ktoré sú zamerané na projektovanie postupov stimulujúcich učenie žiakov, realizáciu uvedených projektov edukácie;
 - **komunikatívne**, ktoré sú prioritou účinnej komunikácie so žiakmi v rôznych pedagogických situáciách;
 - **diagnostické**, ktoré umožňujú učiteľovi diagnostikovať nielen vedomosti, spôsobilosti, zručnosti žiakov, ale tiež ich preconcepty, štýly učenia, žiakove potenciály, vzťahy medzi žiakmi a klímu školskej triedy.
- osobnostné kompetencie
 - **zodpovednosť** učiteľa za svoje rozhodnutia, za dôsledky realizácie pedagogickej komunikácie;
 - **tvorivosť** učiteľa, jeho flexibilitu, empatiu, autenticitu, schopnosť akceptovať seba a iných.
- rozvojové kompetencie
 - **adaptívne**, ktoré mu umožňujú orientovať sa v spoločenských premenách a orientovať v nich i svojich žiakov;
 - **informačné**, ktoré spočívajú v zvládnutí moderných informačných technológií a ich využití v edukačnej práci učiteľa;
 - **výskumné**, ktoré by mu umožnili riešiť vedeckými metódami pedagogické problémy, skúmať, reflektovať svoju činnosť;
 - **sebarefektívne**, umožňujúce mu zamýšľať sa nad svojou pedagogickou činnosťou a projektovať zmeny v tejto činnosti;
 - **autoregulatívne**, ktorých prioritou je zdokonaľovať svoj vyučovací štýl.

Prikláňame sa k názoru Spilkovej (2004, s. 25), že hlavným cieľom pregraduálnej prípravy učiteľov je „*vybaviť učiteľa kľúčovými profesionálnymi kompetenciami, ktoré chápe ako komplexné psychodidaktické spôsobilosti uľahčujúce učiteľovi zvládania zložitých a premenlivých pedagogických situácií.*“

Aby začínajúci učitelia boli schopní efektívne realizovať výučbu je potrebné, aby počas pregraduálnej prípravy získavali a rozvíjali didaktické kompetencie, ktoré im majú umožniť efektívne plánovať a organizovať učebnú činnosť žiakov, motivovať ich, kvalifikovane viesť vyučovacie hodiny, stanovovať adekvátne výchovno-vzdelávacie ciele a účinne ich dosahovať pri použití najvhodnejších didaktických prostriedkov, operatívne riešiť konkrétne, často nepredvídateľné, výchovné a vyučovacie situácie.

2. Tvorivosť a aktivizačné metódy

Tvorivosť patrí medzi významné osobnostné kompetencie učiteľa. Môžeme sa domnievať, že pokiaľ je učiteľ vo svojej práci tvorivý, je pravdepodobné, že nebude od svojich študentov vyžadovať iba reprodukciu získaných informácií, ale sám ich povedie ku samostatnej a tvorivej činnosti. Vzťah „tvorivý učiteľ – tvorivý študent“ vzniká v okamihu, keď si učiteľ uvedomí, že mnohí študenti sú iní ako on a tiež sa navzájom od seba odlišujú. Tu nastupuje pedagogická tvorivosť - citlivý prístup k študentom, výber vhodných metód a foriem výuky (Solárová, 1996).

M. Zelina (1997) uvádza štyri východiskové axiómy tvorivosti.

- tvorivý môže byť každý človek,
- tvorivosť sa môže prejavovať v každej činnosti, ale nie každá činnosť poskytuje rovnaké možnosti na tvorivosť,
- tvorivosť je cvičiteľná funkcia, dá sa rozvíjať,
- tvorivosť je ťažká „práca“ v tom zmysle, že človek musí najprv veľa vedieť, poznať, premýšľať, aby mohol vytvoriť nový a hodnotný produkt.

Ak chceme, aby budúci učitelia boli tvoriví a podporovali u svojich študentov tvorivý prístup je potrebné uplatňovať tvorivé vyučovanie počas ich pregraduálnej prípravy.

Podľa Hvozdíka a kol. (1994) ak sa učiteľ usiluje o tvorivé vyučovanie, potom uplatňuje nasledujúce pravidlá:

- skôr usmerňuje ako napomína, stavia alternatívy pre učenie a správanie študentov,
- nepredpokladá, čo študent vie, alebo nevie, ale predpoklady nahrádza poznaním, diagnózou,
- pracuje s úlohami, ktoré sú na hraniciach možností každého študenta,
- povzbudzuje samostatnosť, aktivitu študentov, osobitne v jej vyšších úrovniach, používa humor, uvoľnenosť pri práci, vytvára optimistickú atmosféru, je zameraný do budúcnosti,
- podporuje otvorenosť, iniciatívu, nezávislosť, ale aj zodpovednosť,
- učí študentov tvoriť riešenia a alternatívy,
- učí študentov kritickému a hodnotiacemu mysleniu,
- usmerňuje študentov, aby kladli otázky a hľadali na ne odpovede.

Na rozvoj tvorivosti študentov je vhodné využívať **aktivizačné metódy**.

Aktivizačné metódy výučby by mali zaujať významnejšie miesto v didaktickej interpretácii učiva na všetkých úrovniach škôl, pretože jedinečným spôsobom umožňujú syntézu poznatkov z rôznych predmetov a ich využívanie v praktických alebo didakticky upravených úlohách, či situáciách. Pre študentov predstavujú aktivizujúce metódy významný motivačný

impulz, pretože prinášajú mnoho možností si sám niečo vyskúšať, sám niečo objaviť, rozhodnúť o postupe, sám formulovať záver (Nováková, 2014).

Na rozdiel od výhradnej aplikácie tradičných vyučovacích metód sa v prípade aspoň čiastočného a občasného uplatnenia aktivizujúcich metód pousiluje samostatnosť študentov v procese učenia a pri riešení problémov. Proces konštruovania vedomostí totiž vyžaduje kooperatívne vzťahy, odlišný spôsob pedagogickej komunikácie a prekonanie doposiaľ prevažujúcej izolovanosti subjektov, participujúcich vo výučbe. Statické a nemenné metodické postupy učiteľov vo výučbe musia byť nahradené postupmi dynamickými, prejavujúce sa rastúcou aktivitou, iniciatívou, samostatnosťou a zdieľanou zodpovednosťou študentov. Veľkou prednosťou aktivizujúcich metód je tiež skutočnosť, že študent získava príležitosť pre vlastný rozvoj, sebauváranie a sebahodnotenie. Aktívnym prístupom k získavaniu nových poznatkov je efektívne rozvíjaná schopnosť kritického myslenia (Krpálek, Krpálková, 2012).

Vyššie uvedené skutočnosti potvrdzujú aj výsledky výskumu (Uherová, 2012), ktorý bol realizovaný na Prešovskej univerzite v Prešove. Výskum bol zameraný na zistenie názorov vysokoškolských študentov na rozvíjanie tvorivosti učiteľmi vo vyučovaní. Skúmaný súbor tvorilo náhodne vybraných 58 respondentov - študentov 1. a 2. ročníka bakalárskej a magisterskej formy štúdia. Bolo zistené, že tradičné metódy a postupy vo vyučovaní uprednostňuje 20,69% študentov, kým zavádzanie modernizačných metód a postupov do vyučovania podporilo až 75,86% opýtaných, pričom 3,45% respondentov nevedelo zaujať jednoznačné stanovisko.

Ďalší výskum (Bagaľová, 2011) na hladine štatistickej významnosti potvrdil, že keď učitelia viac používajú tradičný výklad učiva, študenti odpovedajú častejšie pri tabuli alebo na mieste na otázky učiteľa, neprezentujú a nehodnotia svoju prácu a navzájom si neposkytujú spätnú väzbu. Naopak sa potvrdilo, že keď študenti objavujú učivo samostatne, učia sa kriticky myslieť, pracujú na projektoch, v skupinách, prezentujú svoju prácu ako jednotlivci aj v rámci skupiny, hodnotia svoju prácu a poskytujú si vzájomnú spätnú väzbu. Takže, keď študenti objavujú učivo samostatne („často“ 42,2% a „veľmi často“ 16, 7% respondentov), tak na hladine štatistickej významnosti sa potvrdilo, že:

- vlastnou objavnou činnosťou pretvárajú svoje predstavy,
- riešia problémové úlohy,
- učia sa kriticky myslieť,
- väčšinou neodpovedajú pri tabuli alebo na mieste, ale pracujú na projektoch, v skupinách, prezentujú svoju prácu ako jednotlivci aj v rámci skupiny,
- hodnotia svoju prácu a poskytujú si vzájomnú spätnú väzbu,
- učia sa prostredníctvom interaktívnych metód, napr. hrania rolí, používajú brainstorming,
- učitelia týchto žiakov nepoužívajú veľmi často výklad učiva.

Je teda zrejmé, že aktivizačné metódy majú svoje nezastupiteľné miesto v dosahovaní výchovno-vzdelávacích cieľov a v rozvoji tvorivosti, kreativity a kritického myslenia.

3. Využitie aktivizačných metód v príprave učiteľov ekonomických predmetov

V ďalšej časti príspevku uvedieme príklad využitia simulačných vyučovacích metód v predmete Didaktická technika. Výsledky mnohých výskumov preukázali, že simulácie a simulačné vyučovacie metódy zaujímavým a tvorivým spôsobom rozvíjajú zručnosti a schopnosti študentov riešiť problémové situácie a úlohy, ktoré vychádzajú z praxe. Za významné sú považované predovšetkým schopnosti pedagógov adekvátne hodnotiť proces vzdelávania študentov prostredníctvom simulácií.

Predmet Didaktická technika je v bakalárskom študijnom programe Vzdelávanie v ekonomických predmetoch na Fakulte financií a účtovníctví VŠE v Prahe zaradený do 2. ročníka ako povinný predmet. Cieľom je zoznámiť budúcich učiteľov (lektorov) s možnosťami využitia prostriedkov didaktickej techniky a učebných pomôcok pri výučbe ekonomických predmetov na stredných školách a naučiť ich prakticky využívať vybrané technické prostriedky. Aby sme dosiahli definovaný cieľ, stanovili sme si nasledujúce výsledky učenia. Po úspešnom absolvovaní predmetu študenti budú schopní:

- voliť jednotlivé prostriedky didaktickej techniky vo vyučovacom procese čo najefektívnejšie a vhodne vzhľadom k jednotlivým fázam vyučovacej hodiny a k zvolenej preberanej téme;
- tvoriť a využívať učebné pomôcky rôzneho typu;
- prakticky využívať vybrané moderné prostriedky didaktickej techniky pri výučbe.

Časová dotácia predmetu je 2/0 za semester. Organizačne sme výučbu rozdelili na dve časti. Prvú časť sme zamerali na teoretické oboznámenie sa s problematikou didaktickej techniky a učebných pomôcok. V druhej časti sme využili praktické metódy, inscenačné metódy a pri riešení problémových úloh sme využili diskusiu a brainstorming. Študenti pracovali samostatne, ale aj v skupinách. Činnosti boli rozdelené do 4 úloh, pričom bolo možné získať v rámci hodnotenia celkovo 100 bodov:

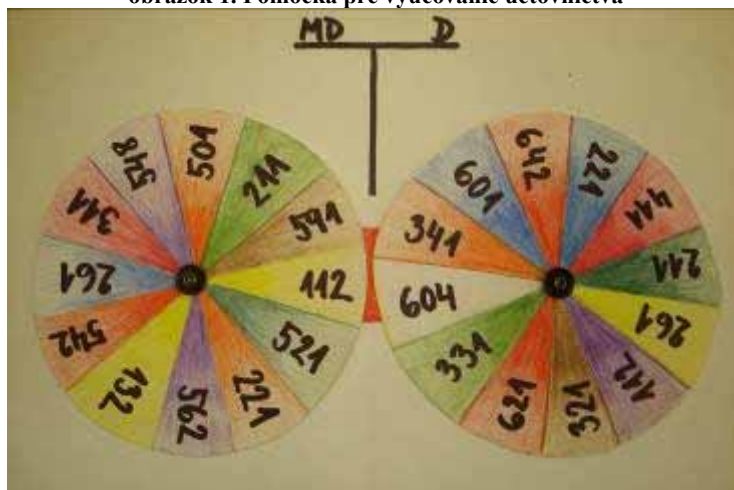
- Príprava učebnej pomôcky pre statickú projekciu – prezentácia cca 10 min., opísať spôsob jej zhotovenia, zdôvodnenie jej didaktickej účinnosti a jej zaradenie do vyučovacieho procesu (20 bodov).
- Stanovenie štruktúrnych zložiek vybranej učebnice (20 bodov).
- Príprava trojrozmernej učebnej pomôcky a jej využitie a zaradenie do vyučovania (20 bodov).
- Príprava dvoch Power-Pointových prezentácií na vybrané témy. Jedna prezentácia na výučbové účely a druhá prezentácia na marketingové účely. Opísanie ich spôsobu zhotovenia, zdôvodnenie didaktickej účinnosti prezentácie pre výučbové účely a jej zaradenie do vyučovacieho procesu. Prezentácia pre výučbové účely cca 15 min. a prezentácie pre marketingové účely cca 5 min. (30 bodov).

Pre väčšinu aktivít boli využité simulačné metódy, t.j. študenti simulujú praktické využitie didaktickej techniky alebo vlastných učebných pomôcok vo vybraných fázach (motivačná, expozičná, fixačná, aplikačná) vyučovacej hodiny.

3.1. Ukážky študentských prác

V nasledujúcej časti uvedieme ukážky trojrozmerných učebných pomôcok pre výučbu predmetu ekonomiky a účtovníctva na OA.

obrázok 1. Pomôčka pre vyučovanie účtovníctva



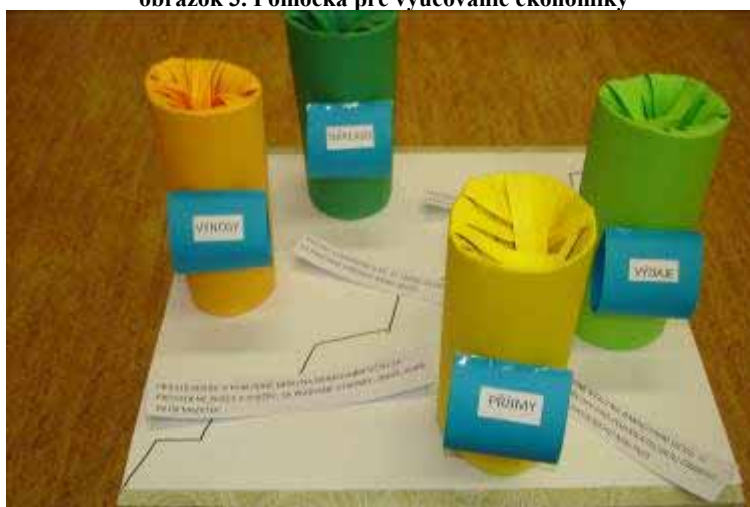
Zdroj: vlastné spracovanie

obrázok 2. Pomôčka pre vyučovanie ekonomiky



Zdroj: vlastné spracovanie

obrázok 3. Pomôčka pre vyučovanie ekonomiky



Zdroj: vlastné spracovanie

Vytvorenie takýchto učebných pomôcok si vyžadovalo vysokú mieru tvorivosti a invencie. Študenti pracovali v troch skupinách a pri prezentácii učebnej pomôcky, študenti z ostatných skupín simulovali žiakov strednej odbornej školy, t.j. vytvorili fiktívnu triedu. Obrázky 1 až 3 prezentujú finálne práce študentov.

3.2. Diagnostický výskum

Hodnotenie kvality výučby predmetu Didaktická technika prebieha každý akademický rok. Anketa sa realizuje prostredníctvom integrovaného študijného informačného systému, ktorý využíva Vysoká škola ekonomická v Prahe. V akademickom roku 2014/2015 sa hodnotenia zúčastnilo 9 študentov, 2013/2014 hodnotenie realizovalo 14 študentov a 2012/2013 sa hodnotenia zúčastnilo 18 študentov.

Na otvorenú otázku: *Čo sa mi na predmete najviac páčilo*, respondenti odpovedali:

„*Nejvíc se mi na tomto kurzu líbila taková ta interaktivní, až někdy hravá forma. Rozhodně bylo pro mě přínosem zkusit si práci se zpětným projektorem*“.

„*Zajímavý kurz*“.

„*Víceméně praktická výuka, která byla podnětná a zajímavá*“.

„*Kreativní tvorba pomůcky*“.

„*Možnost seberealizace*“.

„*Skvělý vyučující*“.

„*Uvítala jsem zejména propojení teoretických poznatků s praktickou aplikací*“.

„*Výuka byla skutečně názorná a mohli jsme si vše vyzkoušet prakticky*“.

„*Líbila se mi skupinová práce*“.

„*Výuka byla praktická a mohli jsme si vyzkoušet simulaci části vyučovací hodiny*“

Na otázku: *Obsah predmetu bol pre mňa zaujímavý*, respondenti odpovedali:

tabuľka 1. Zaujímavosť predmetu

možnosť	% študentov
Jednoznačne súhlasím.	73,2
Súhlasím.	14,6
Súhlasím s určitými výhradami.	12,2
Nesúhlasím.	0
Jednoznačne nesúhlasím.	0

Zdroj: vlastné spracovanie

Na otázku: *Celková študijná záťaž pre úspešné ukončenie predmetu bola*, respondenti odpovedali:

tabuľka 2. Celková študijná záťaž pre úspešné ukončenie predmetu

možnosť	% študentov
Príliš vysoká	12,2
Vysoká.	87,8
Primeraná.	0
Nízka.	0
Príliš nízka.	0

Zdroj: vlastné spracovanie

Na otázku: *Celkovo som s kvalitou kurzu spokojný / á*, respondenti odpovedali:

tabuľka 3. Spokojnosť s výučbou predmetu

možnosť	% študentov
Jednoznačne súhlasím.	36,6
Súhlasím.	58,5
Súhlasím s určitými výhradami.	4,9
Nesúhlasím.	0
Jednoznačne nesúhlasím.	0

Zdroj: vlastné spracovanie

Celkovo môžeme konštatovať, že študenti boli s výučbou spokojní, pozitívne hodnotili, obsah vzdelávania, formu organizovania vyučovacích jednotiek, použité aktivizačné vyučovacie metódy.

Záver

Za kľúčovú úlohu pregraduálnej prípravy budúcich učiteľov považujeme prekonanie transmisívneho poňatia výučby, kedy poznatky sú podávané v hotovej podobe bez vzťahu ku konkrétnym kontextom školskej praxe a vlastným skúsenostiam študentov, prostredníctvom klasických verbálnych metód a frontálnej výučby. Zásadnou prioritou by malo byť uplatňovanie konštruktivistických prístupov vo výučbe, využívanie moderných koncepcií vyučovania, aktivizačných metód, ktoré rozvíjajú kľúčové kompetencie študentov a ich tvorivosť.

Príspevok vznikol za podpory výskumného projektu „Implementace metody případové studie a ekonomických her do sekundárního vzdělávání v kontextu rozvoje ekonomického myšlení a zkvalitňování dostupnosti s terciárním vzděláváním“ financovaného Internou grantovou agentúrou VŠE v Prahe (reg. č. F1/31/2015) a tiež je výstupom projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE, ktorý je realizovaný v rámci inštitucionálnej podpory VŠE IP100040.

Zdroje

- [1] BAGALOVÁ, L. 2011. *Pedagogické inovácie na Slovensku z pohľadu učiteľov a riaditeľov ZŠ. Priblíženie výsledkov výskumu*. [online]. Bratislava ŠPU: 2011. Dostupné na: http://www.statpedu.sk/files/documents/vyskumne_ulohy/pedagogicke_inovacie.pdf
- [2] HVOZDÍK, J. a kol. 1994. *Motivácia a regulácia v osobnosti žiaka*. Prešov: Filozofická fakulta v Prešove, Univerzity P. J. Šafárika v Košiciach: 1994. 195 s. ISBN 80-08-00376-6.
- [3] KRPÁLEK, P., KRPÁLKOVÁ KRELOVÁ, K. 2012. *Didaktika ekonomických predmetů*. Praha: Oeconomica 2012. s. 184. ISBN 978-80-245-1909-8.
- [4] NOVÁKOVÁ, J. 2014. *Aktivizující metody výuky*. [online]. Univerzita Karlova v Praze, Pedagogická fakulta: 2014. s. 60. ISBN 978-80-7290-649-9. Dostupné na: http://vzdelavani-dvpp.eu/download/opory/final/08_novakova.pdf
- [5] OSER, F. 2001. *Standards : Kompetenzen von Lehrpersonen*. In OSER, F., OELKERS, J.: *Die Wirksamkeit der Lehrerbildungssysteme: von der Allrounderbildung zur Ausbildung professioneller Standards*. Chur/Zürich : Rüegger, 2001, s. 215-342.
- [6] SOLÁROVÁ, M. 1996. *Pedagogická tvořivost v přípravě budoucích učitelů*. In *Tvořivost v práci učitele a žáka. Sborník z celostátního semináře k problematice tvořivosti v práci učitele a žáka*. Brno: Paido, 1996. s.44-48. ISBN 80-85931-23-0.
- [7] SPILKOVÁ, V. 2004. *Současní proměny vzdělávání učitelů*. Brno : Paido, 2004. ISBN 80-7315-081-6.
- [8] ŠVEC, V. 1998. *Jakými klíčovými pedagogickými dovednostmi by měl disponovat budoucí učitel?* In *Připravujeme učitele pro 21. století a vstup do Evropy*. Olomouc: PdF UP, 1998, s. 256-260. ISBN 80-7067-871-2.
- [9] ŠVEC, V. 1999. *Pedagogická příprava budoucích učitelů: problémy a inspirace*. Brno: Paido, 1999. ISBN 80-85961-70-2.
- [10] UHEROVÁ, Z. 2012. *Rozvíjanie tvorivosti v procese edukácie z pohľadu študentov*. Grant Journal. 4/2012. ISSN 1805-062X, 1805-0638 [online]. s. 52-56. Dostupné na: <http://www.grantjournal.com/issue/0201/PDF/0201uherova.pdf>
- [11] ZELINOVÁ, M., ZELINA, M. 1997. *Tvorivý učiteľ. Osobnosť a práca tvorivého učiteľa v systéme tvorivo-humanistickej výchovy*. Bratislava : MCMB, 1997. ISBN 80-7164-192-8.

Kontakt:

Ing. Katarína Krpálková Krelová, PhD., Ing.-Paed.

Email: katarina.krelova@vse.cz

Adresa pracoviska: Vysoká škola ekonomická, Fakulta financí a účetnictví

Katedra didaktiky ekonomických predmetů

nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3

Název publikace: NOVÉ TRENDY 2015
NEW TRENDS 2015
Sborník příspěvků z 10. ročníku mezinárodní vědecké konference

Autor publikace: kolektiv autorů

Vydavatel: SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO, s.r.o.

Vydání: první vydání, únor 2016

Počet stran: 320

elektronicky

ISBN: 978-80-87314-76-0

ISSN: 2336-7431