

recenzovaný vědecký časopis

ACTA STING

2
2015



AKADEMIE STING, o. p. s.
vysoká škola v Brně

ISSN 1805-6873

VYDAVATEL:

AKADEMIE STING, o. p. s., vysoká škola v Brně
Stromovka 1, 637 00 Brno
IČ: 26 23 96 04

REDAKČNÍ RADA:

Šéfredaktor: Ing. David Král, Ph.D.
Výkonný editor: Ing. Eva Vincencová, Ph.D.
Editor: Mgr. Michal Kuneš

Předseda: doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc.
AKADEMIE STING v Brně
Místopředseda: doc. RNDr. Zdeněk Karpíšek, CSc.
AKADEMIE STING v Brně

ČLENOVÉ:

doc. Ing. Jakub Fischer, Ph.D.
(Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta ekonomické statistiky)

doc. Ing. Roman Horák, CSc.
(AKADEMIE STING v Brně, Katedra účetnictví a daní)

prof. JUDr. Ján Husár, CSc.
(Univerzita Pavla Jozefa Šafárika Košice, Právnická fakulta)

doc. Ing. Jana Janoušková, Ph.D.
(Slezská univerzita Opava, Obchodně podnikatelská fakulta)

doc. Ing. Hanna Kalač, CSc.
(Národní univerzita statní daňové služby Ukrajiny Irpeň, Fakulta ekonomiky a zdanění)

prof. Ing. Vojtěch Koráb, Ph.D., MBA
(Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská)

doc. JUDr. Ivan Malý, CSc.

(Masarykova univerzita Brno, Ekonomicko správní fakulta)

prof. JUDr. Karel Marek, CSc.

(Vysoká škola finanční a správní v Praze)

doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

(Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta)

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková

(Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky)

prof. Giovanni Schiuma, Ph.D.

(Università della Basilicata Potenza, Itálie, Centre for Value Management)

prof. Inna Stecenko, Ph.D.

(Baltic International Academy, Riga)

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.

(Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská)

prof. Ing. Alena Vančurová, Ph.D.

(Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví)

Přebírání materiálů je povoleno s prokazatelným souhlasem autora a redakční rady.

TISK:

AKADEMICKÉ NAKLADATELSTVÍ

CERM, s.r.o. Brno

www.cerm.cz

ISSN (online):

1805-6873

EVIDENČNÍ ČÍSLO:

MK ČR E 20461

OBSAH

VYUŽÍVÁNÍ NEPŘÍMÉ PODPORY VAV V ČESKÉ REPUBLICE V LETECH 2005 - 2013

USE OF INDIRECT SUPPORT OF SCIENCE AND RESEARCH IN THE CZECH REPUBLIC DURING THE YEARS 2005-2013

NINA BOČKOVÁ 6

TYOLOGIE KRAJŮ ČESKÉ REPUBLIKY Z HLEDISKA JEJICH ZADLUŽENÍ A VYBRANÝCH EKONOMICKÝCH CHARAKTERISTIK TYPOLOGY OF REGIONS OF THE CZECH REPUBLIC FROM THE VIEWPOINT OF INDEBTEDNESS AND SELECTED ECONOMIC CHARACTERISTICS

EVA LAJTKEPOVÁ 20

LATVIAN, LITHUANIAN AND ESTONIAN EDUCATIONAL SYSTEM FORMATION UNDER THE INFLUENCE OF THE BOLOGNA PRINCIPLES AND DECISIONS

NIKITA NIKIFOROV 33

LEAN HEALTHCARE: AN OPPORTUNITY FOR CZECH HEALTHCARE FACILITIES

MICHAELA OPLETALOVÁ 58

DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB JAKO JEDEN Z FAKTORŮ OVLIVŇUJÍCÍCH VÝBĚR PRÁVNÍ FORMY NEZISKOVÉ ORGANIZACE THE CORPORATE INCOME TAX AS A FACTOR INFLUENCING THE CHOICE OF THE LEGAL FORM OF THE NON-PROFIT ORGANIZATIONS

MILENA OTAVOVÁ..... 76

POJMOVÁ PŘESNOST V ŘÍZENÍ A KONTROLE VEŘEJNÉ SPRÁVY ACCURACY OF NOTIONS IN MANAGEMENT AND CONTROL OF PUBLIC ADMINISTRATION

PAVEL VYLEŤAL, PETR MUSIL..... 94

VYUŽÍVÁNÍ NEPŘÍMÉ PODPORY VAV V ČESKÉ REPUBLICCE V LETECH 2005 – 2013

USE OF INDIRECT SUPPORT OF SCIENCE AND RESEARCH IN THE CZECH REPUBLIC DURING THE YEARS 2005-2013

Nina Bočková

Abstrakt: *Tento příspěvek informuje o využívání nepřímé podpory výzkumu a vývoje (V a V) ve zpracovatelském průmyslu v České republice (ČR). Cílem výzkumu bylo zjistit, zda zavedení odčitatelné položky v roce 2005 působí jako podpora vlastních investic do V a V. Předmětem výzkumu byl zpracovatelský průmysl a jeho jednotlivé subsektory. Podpora postavená na snížení příjmové stránky státního rozpočtu o částky, vynaložené na V a V v podnicích, stimuluje podniky k investicím. Daňová pobídka ve formě odpočtu od základu daně z příjmu je pro podniky motivační a stále více využívaným způsobem financování vlastního V a V s nižším administrativním zatížením zaměstnanců podniku a státních orgánů, kteří provádějí transfer financí v případě přímé podpory V a V.*

Klíčová slova: *Inovační politika, Česká republika, odpočet od základu daně, výzkum, vývoj*

Abstract: *The processing of the Czech data available on the use of Research and Development (R&D) indirect support, I found that the introduction R&D Tax Incentives in 2005 acts as a support for own R&D investments, as it was intended. Aid based on a reduction in revenue of the State budget on the amount R&D costs in enterprises, stimulates companies to invest. The subject of the research was the manufacturing industry and its individual subsectors. R&D Tax incentive in the form R&D Tax deductible is for businesses motivation. R&D Tax deductible is increasingly used by way of financing its own R&D. Such R & D funding reduces the administrative burden on employees of the company and state agencies that carry out financial transfers in the case of direct R & D support.*

Keywords: *Inovation policy, Czech Republic, R&D Tax Incentives, Research and Development*

JEL klasifikace: H25, O32, O38.

1 ÚVOD

Politiky podporující inovace jako jeden z nástrojů hospodářského růstu jsou na pořadu jednání ve všech ekonomikách Evropské Unie (EU) a vyspělých zemích OECD. Silná vazba mezi vlastními investicemi do výzkumu, vývoje a inovací a hospodářského růstu ekonomik je v současné době považována za samozřejmou. Některé ekonomiky mají tradičně silnou základnu v investicích z podnikatelského sektoru, další se snaží svými interními cíli přiblížit závazným stanoviskům strategie Evropa 2020. Implementace závazných společných cílů do vlastních rozvojových strategií jednotlivých ekonomik naznačuje, že existuje prostor pro vládní intervence, ale i možná selhání trhu na trhu investic do V a V. Teoreticky by mohla tržní selhání vést k přeinvestování výzkumného sektoru, podinvestování podnikatelského sektoru, který je největším zdrojem tvorby hrubého domácího produktu. V odborné literatuře již existuje několik empirických výzkumů, zejména z USA a Kanady, kde daňové pobídky na V a V vznikly, ale i z členských zemí Evropské Unie a asijských lídrů Číny a Japonska. Česká republika je malou otevřenou ekonomikou a členskou zemí Evropské Unie a je tedy vhodné zaměřit se na inovační politiku, kterou ČR uplatňuje v rámci členství. Na dotační programy v oblasti V a V vynakládají země EU vysoké částky a inovační politika je předmětem veřejné diskuse. Nicméně jediným závazným dokumentem pro členské státy EU je strategie Evropa 2020, kdy výdaje na V a V mají do roku 2020 dosáhnout 3 % hrubého domácího produktu. (Úřad vlády České republiky, 2014) Shoda nepanuje ohledně účinku typu podpory V a V aktivit. V rámci EU jsou nejčastější přímá podpora prostřednictvím veřejných rozpočtů nebo nepřímá podpora. Česká republika po vyhodnocení situace ve vyspělých členských zemích EU a nových členů EU přijala systém používání snížení daňového základu pro daň z příjmu. Legislativně je nepřímá podpora upravena od roku 2005. Česká republika umožňuje podnikům použití odpočtu i v případě ztráty a to po dobu tří let od příslušného zdaňovacího období. První zemí, která zavedla daňové úlevy v rámci EU, bylo Norsko. (Moen, 2007)

Výzkum provedený v tomto příspěvku vychází ze statistického zpracování údajů pro sekci C – Zpracovatelský průmysl v členění podle CZ- NACE 10 – 33. V tomto příspěvku jsou diskutována hlavní zjištění.

2 FORMULACE PROBLEMATIKY

2.1 Zavedení nepřímé podpory v České republice

V České republice byl do roku 2005 používán velmi omezený počet Nástrojů nepřímé podpory výzkumu a vývoje (NNPVV). Platila pouze 2 opatření:

- Osvobození od daně ze zisku u nepodnikajících subjektů, je-li tento využit na podporu V a V. Jedinou úlevu tohoto typu upravoval Zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů v §20 odst. 7: „Poplatníci vymezení v § 18 odst. 3 tohoto zákona, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, mohou základ daně...dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použijí-li takto získané prostředky ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích; ... V případě, že 30% snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.“
- Daňové úlevy na dary by měly umožnit daňovým poplatníkům daňovou úlevu při poskytování darů pro výzkum a vývoj. Tuto část daně z příjmů upravoval Zákon 586/1992 Sb. o daních z příjmů v § 15, a § 20 Nezdánitelná část základu daně: „Od základu daně lze odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím a právnickým osobám se sídlem na území České republiky na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně anebo činí alespoň 1000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 5 % ze základu daně ...“ (konkrétně – pro fyzické osoby §15, odst. 8; právnické osoby §20, odst. 8). (Parlament České republiky, 2012)

Do 1. 5. 2004 bylo využíváno osvobození dovozů na VV od cla, je-li příjemcem organizace mající jako hlavní činnost vědu a výzkum podle vyhlášky MF č. 136 (ze dne 4. 6. 1998) o osvobození zboží od dovozního cla přestalo platit okamžikem vstupu ČR do EU. Oproti stavu před 1. 5. 2004 se situace dokonce zhoršila, neboť dovoz přístrojů a zařízení byl nově zatížen daní z přidané hodnoty. (MŠMT)

V roce 2004 vláda České republiky přijala usnesení, kterým uložila tehdejší ministryni školství, mládeže a tělovýchovy vypracovat studii k možnostem zavedení NNPVV v ČR. Z průzkumů prováděných mezi firmami všech

velikostí, s čistě českým, čistě zahraničním i smíšeným kapitálem vyplynulo, že velké firmy by preferovaly nejvíce daňovou úlevu v podobě odčitatelné položky a daňový dobropis (Tax Credit). Zajímavou možností daňové podpory VV se velkým firmám jevila daňová úleva při spolupráci s vysokoškolským sektorem a VVI.

Do 1. 5. 2004 bylo využíváno osvobození dovozů na VV od cla, je-li příjemcem organizacemající jako hlavní činnost vědu a výzkum podle vyhlášky MF č. 136 (ze dne 4. 6. 1998) o osvobození zboží od dovozního cla přestalo platit okamžikem vstupu ČR do EU. Oproti stavu před 1. 5. 2004 se situace dokonce zhoršila, neboť dovoz přístrojů a zařízení byl nově zatížen daní z přidané hodnoty. (MŠMT)

V roce 2004 vláda České republiky přijala usnesení, kterým uložila tehdejší ministryni školství, mládeže a tělovýchovy vypracovat studii k možnostem zavedení NNPVV v ČR. Z průzkumů prováděných mezi firmami všech velikostí, s čistě českým, čistě zahraničním i smíšeným kapitálem vyplynulo, že velké firmy by preferovaly nejvíce daňovou úlevu v podobě odčitatelné položky a daňový dobropis (Tax Credit). Zajímavou možností daňové podpory VV se velkým firmám jevila daňová úleva při spolupráci s vysokoškolským sektorem a VVI.

Tabulka 1: Výsledky průzkumu preferencí podniků daňové a nedaňové podpory podle velikosti

	Podniky podle velikosti	Velký (nad 250 zam.)	Střední (100 – 249 zam.)	Malý (10 – 99 zam.)	Micro (9 zam.)
Daňová forma podpory	Daňová úleva odečet nákladů z více než 100%	1	5	1	1
	Daňový dobropis	2	2	2	3
	Daňové úlevy při spolupráci s vysokoškolským sektorem	3	4	6	n.u.
	Podpora zaměstnávání VV pracovníků	4	3	3	2
	Daňové zvýhodnění příjmů z prodeje duševního vlastnictví	5	6	8	5
	Tvorba daňově uznatelných rezerv na rizikový výzkum	n.u.	n.u.	7	4

Nedaňová forma podpory	Zvýhodněný pronájem infrastruktury	6	n.u.	9	6
	Zrychlené odpisování dlouhodobého majetku (VV)	7	1	4-5	
	Zvýhodněné půjčky (subvencované úroky)	n.u.	7	4-5	7

Zdroj: (vlastní zpracování podle údajů MŠMT)

Zároveň by preferovali daňovou úlevu při zaměstnávání pracovníků do V a V a možnost částečného snížení odvodů sociálního pojištění zaměstnavatelem. Podobně jako velké firmy, malé i drobné firmy preferovaly nejvíce daňovou úlevu v podobě odečtu započitatelných nákladů. Střední firmy by upřednostnily zrychlené odpisy a daňový dobropis. Pořadí v jakém by jednotlivé firmy podle velikostí upřednostnily vybranou nepřímou podporu, je v tabulce 1. Odpovědi respondentů podle účasti zahraničního kapitálu v jejich firmách se výrazně neodlišují mezi tuzemskými podniky a podniky s nízkým podílem zahraničního kapitálu z hlediska celkových preferencí jednotlivých nástrojů. Rozdíly nastávají s růstem podílu zahraničního kapitálu. U společností s více než 90 % zahraničního kapitálu je nejvíce preferována sleva na dani (daňový dobropis – Tax Credit), na dalších pozicích se u těchto firem objevuje sleva na dani při tvorbě nových pracovních míst ve V a V, daňová úleva v podobě odečtu započitatelných nákladů na V a V z více než 100 %, daňová úleva při spolupráci s vysokými školami a VVI a snížení odvodů sociálního pojištění. Preferují tedy jednoznačně daňové pobídky. Pro firmy s vysokým podílem zahraničního kapitálu nebyly zajímavé pobídky zaměřené na zvýhodněný pronájem infrastruktury a sponzoring výzkumu a vývoje. (Český statistický úřad, 2012)

Odčitatelná položka (Tax Deduction) na V a V byla v ČR zavedena v roce 2005. A to úpravou týkající se odpočtů na V a V u právnických osob podle § 34 odst. 4 - 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a odpočtů na V a V u fyzických osob podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. V tomto roce byla daňová sazba na daň z příjmu právnických (dále DPPO) osob 26 %. Od roku 2006 se daňová sazba na DPPO postupně snižovala až na současných 19 %. Daňová sazba pro daň z příjmu fyzických osob byla v letech 2006 – 2007 progresivní. Podle výše příjmu se pohybovala mezi 12 až 32 %. Od roku 2008 je sazba daně z příjmu fyzických osob upravena podle § 16 zákona č. 586/1992 Sb. a činí 15 % ze základu daně. Od roku 2013 se platí podle

§ 16 písm. a zákona č. 586/1992 Sb. ještě solidární daň ve výši 7 % z měsíčního příjmu nad 103 536 Kč.

2.2 Metody

V příspěvku je mimo standardních logických metod – analýza, syntéza a dedukce použita matematickostatistická metoda – regresní analýza. Sekundární data získaná z Českého statistického úřadu, Generálního finančního ředitelství jsou doplněna primárními daty, získanými z dotazníkového šetření. (Bočková, 2015) Mezi nezávislou proměnnou – výše podpory výzkumu a vývoje a závislou proměnnou – roky využívání podpory výzkumu a vývoje v jednotlivých subsektorech zpracovatelského průmyslu. Pro potřeby regresní analýzy byla použita nejjednodušší verze regresní úlohy, kdy regresní funkce $n(x)$ je vyjádřena přímkou $n(x) = \beta_1 + \beta_2 x$ a platí:

$$E(Y||x) = n(x) = \beta_1 + \beta_2 x$$

Odhady koeficientů $\beta_1 + \beta_2$ regresní přímky pro zadané dvojice (x_i, y_i) označíme b_1 a b_2 . K určení koeficientů byla použita metoda nejmenších čtverců. Minimalizující funkce $S(b_1, b_2)$ je vyjádřena předpisem

$$S(b_1, b_2) = \sum_{i=1}^n (y_i - b_1 - b_2 x_i)^2.$$

Funkce $S(b_1, b_2)$ je tedy rovna součtu kvadrátů odchylek naměřených hodnot y_i od předpokládaných hodnot $n(x_i) = b_1 + b_2 x_i$ na regresní přímce. (Kropáč, 2007)

Statistický soubor je popsán základní popisnou statistikou. Statisticky byl soubor zpracován v programu EXCEL 2010.

3 VÝSLEDKY

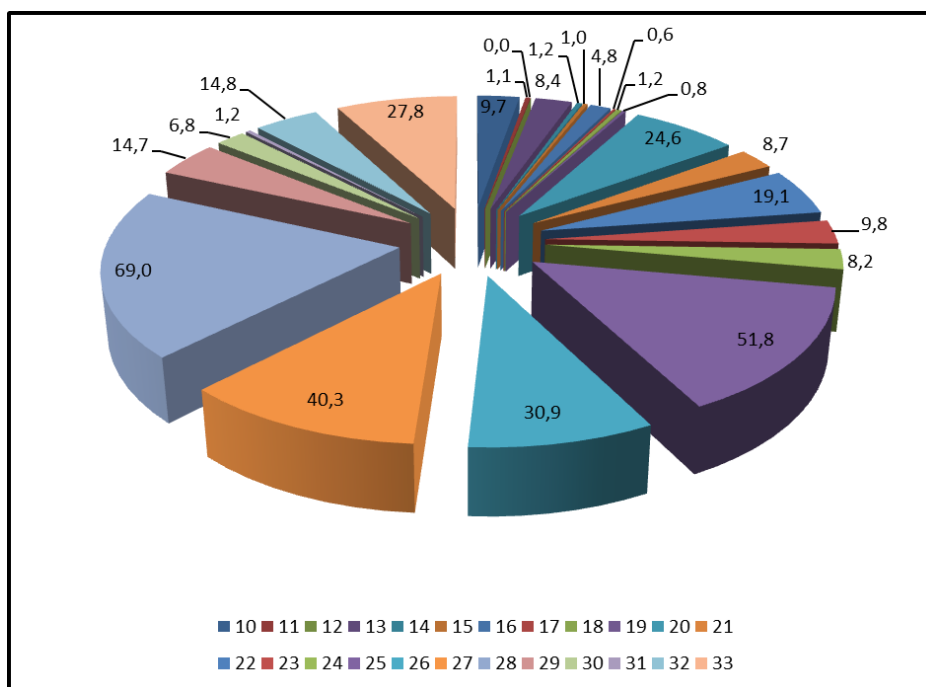
Počet podniků, které se aktivně zapojily do programu využívání odpočtu na V a V, se zvýšil z 230 podniků v roce 2005 na 591 podniků v roce 2013. Přesný vývoj podniků ve zpracovatelském průmyslu bez rozlišení velikosti a podrobných subsektorů je uveden v Tab. 1.

Tabulka 2: Vývoj počtu podniků uplatňujících nepřímou podporu výzkumu a vývoje

CZ – NACE Počet podniků									
10 - 33	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
	230	271	297	280	288	343	398	509	591

Zdroj: vlastní zpracování podle GŘ

Nejaktivnějším odvětvím z počtu podniků uplatňujících odpočet na V a V bylo CZ NACE 28 Výroba strojů a zařízení jinde neuvedených. Mezi výzkumně aktivní odvětví je možné zařadit CZ NACE 25 Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení a CZ NACE 27 Výroba elektrických zařízení.

Obrázek 1: Průměrný počet podniků v odvětví v období 2005 - 2013

Zdroj: vlastní zpracování podle GŘ

Nulovou aktivitu ve využívání odpočtu na V a V vykazuje CZ NACE 12 Výroba tabákových výrobků. Průměrný počet podniků za sledované období od zavedení odpočtu na V a V až do roku 2013 znázorňuje obrázek 1. Podle výzkumného šetření provedeného mezi daňovými poradci České republiky byl zájem o financování výzkumu a vývoje z vlastních zdrojů s uplatněním odpočtu nízký. Podniky se nejvíce obávaly možného vyřazení nákladů na V a V z daňově uznatelných výdajů a následného dodanění daně z příjmu

ze strany správce daně. Vzhledem k nejednotnému výkladu pojmů inovace, inovativní řešení a dalších vydalo Ministerstvo financí Pokyn D-288 ze dne 3. 10. 2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Další bariérou ve využívání částečné refundace V a V nákladů byla neinformovanost management podniků o této množnosti. V současné době probíhá nabídka na zpracování dokumentace k vlastnímu V a V financovanému z vlastních zdrojů a využitím odpočtu na webových stránkách několika komerčních zprostředkovatelů přímé podpory V a V.

Pro české podniky uplatňující pobídky na V a V, je základním kritériem, které odlišuje V a V od jiné činnosti, přítomnost měřitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Měřitelný prvek novosti a výzkumné nebo technické nejistoty musí být přítomen, i když je předmět výzkumu v průmyslu již známý. Pokud daňový poplatník prokáže, že výsledek V a V je pro něj věcně či ekonomicky nedostupný nebo nepoužitelný pro jiný druh materiálu nebo z ekonomických důvodů, a v době trvání projektu o něm neměl žádné informace, má nárok na uplatnění daňové pobídky. Kritéria pro definici výzkumu jsou velmi podobná definici V a V ve Frascati Manualu¹.

Jako kvalifikované V a V činnosti může být: zavedení nové nebo zlepšené technologie, systémů nebo služeb, dále výroba nových nebo vylepšených materiálů, výrobků a zařízení, konstrukce a ověření prototypů, pilotních nebo názorně demonstrativních zařízení. Způsobilé výdaje na V a V mohou být uplatňovány 3 roky po ukončení hospodářského roku, ve kterém byl projekt realizován.

Uznatelné náklady mohou být: mzdy a platy; odpisy hmotného a nehmotného majetku použitého v přímé souvislosti ve vztahu k projektu; a ostatní provozní náklady přímo vztahující se k projektu (tj. materiál, zásoby, drobný hmotný/nehmotný majetek, výdaje na knihy a časopisy, elektřina, teplo, plyn, telekomunikace). Subdodavatelské služby v oblasti V a V nemohou být zahrnuty jako kvalifikované výdaje, s výjimkou certifikace výsledků V a V. Plánovaná novelizace zákona 130/2002 Sb. navrhuje zahrnout služby v oblasti výzkumu a vývoje poskytnuté veřejnými vysokými školami a veřejnými výzkumnými institucemi jsou způsobilé náklady. Český super štědrý systém vylučuje výdaje zaplacené na ochranu duševního vlastnictví prostřednictvím

¹ Frascati Manual – mezinárodně uznávaná metodika sběru a využití statistik výzkumu a vývoje, je nepostradatelným nástrojem pro statistické úřady po celém světě.

vlády a státních dotací na ochranu duševního vlastnictví. Nárok na daňovou pobídku není podmíněn žádným požadavkem na registraci výsledků VV v rámci duševního vlastnictví. Náročnost zpracování projektové dokumentace je ve srovnání s žádostmi o finance z grantů velmi nízká. Daňový poplatník musí sestavit písemně před zahájením projektu "souhrnný" dokument s uvedením kvalifikovaných činností. Povinnou součástí interní dokumentace je shrnutí. Interní dokumentace musí být dokončena před zahájením projektu. Shrnutí obvykle zahrnuje:

- popis a cíle projektu
- harmonogram a fáze projektu
- administrativní proces
- personální a projektové rozpočty

poplatník může (ale nemusí) podat žádost o závazné posouzení o nákladech kvalifikovaného výzkumu a vývoje u místně příslušného správce daně

V novele zákona o daních z příjmů (zákon č. 458/2011 Sb., který je účinný od r. 2015) je zachována podpora projektů V a V odpočtem nákladů na projekt od základu daně z příjmu (odečet 100 % nákladů) a přináší dvě hlavní změny. Na rozdíl od současného stavu budou do nákladů moci být zahrnuty i služby, které souvisí s realizací V a V projektu a které jsou pořízené od veřejné vysoké školy nebo výzkumné organizace. Výše odpočtu se celkově zvyšuje ze 100 % na 110 % u nárůstu výdajů oproti minulému období.

Se zvyšujícím se počtem podniků rostla a výše V a V výdajů. Pro přehledné znázornění vývoje výdajů v období 2005 – 2013 bylo použito přepočtu částek na meziroční index. Údaje pro jednotlivá odvětví jsou uvedeny v tabulce 2.

Tabulka 2: Meziroční vývoj V a V výdajů na nepřímou podporu (%)

CZ-NACE	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
10	107,69	152,95	53,85	156,09	228,28	174,63	122,26	157,42
11	0,00	0,00	0,00	0,00	337,60	0,00	0,00	40,68
12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
13	232,48	136,39	83,00	107,88	123,76	75,02	130,41	133,47
14	0,00	115,64	0,00	0,00	0,00	304,61	45,34	105,54
15	0,00	0,00	0,00	350,89	126,66	108,78	102,98	125,25
16	483,42	21,48	511,52	253,66	77,04	509,63	86,10	161,50
17	0,00	295,29	100,28	0,00	0,00	0,00	0,00	135,17
18	147,17	67,28	4934,00	0,00	0,00	0,00	0,00	667,18
19	0,00	58,29	67,11	0,00	0,00	24,69	0,00	0,00

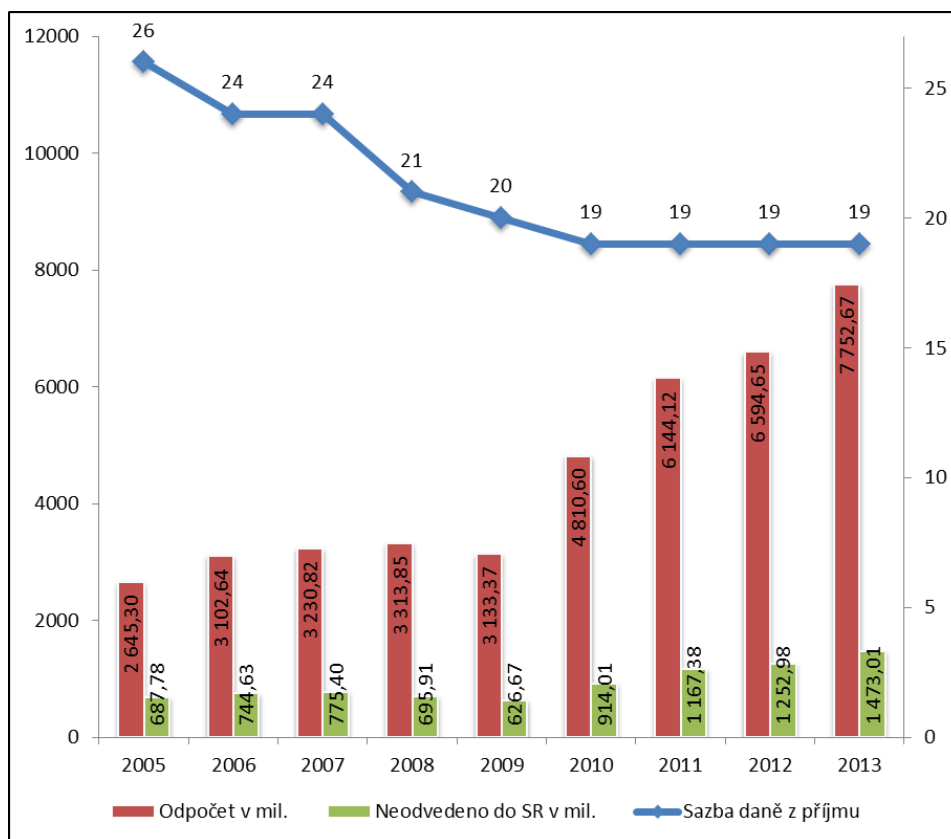
20	90,95	88,50	115,28	74,49	131,90	102,18	134,35	192,43
21	83,19	125,66	130,84	77,82	285,21	30,43	110,78	228,30
22	156,32	103,61	69,31	968,29	49,84	49,71	272,46	151,37
23	24,74	98,59	34,69	240,67	516,40	107,42	143,88	165,18
24	180,36	116,74	213,58	45,27	82,22	517,20	57,51	197,03
25	188,37	105,46	102,09	76,82	220,19	123,36	104,68	115,79
26	214,25	74,45	99,01	101,00	111,86	123,72	109,59	114,69
27	132,85	114,24	111,92	89,35	96,46	150,61	188,59	109,90
28	138,56	143,76	81,33	122,96	143,84	132,17	182,29	95,63
29	101,45	105,46	83,69	98,93	137,52	146,82	94,46	116,11
30	127,55	70,62	376,56	27,18	461,92	145,97	51,39	104,83
31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	264,32	96,72	97,91
32	688,19	87,12	73,95	92,34	116,49	104,14	192,59	41,11
33	172,87	99,65	79,99	138,15	125,42	120,54	114,40	215,36

Zdroj: vlastní zpracování podle GŘ

Nejmenší nárůst byl mezi lety 2006 – 2007 v odvětví CZ NACE 16 Zpracování dřeva, výroba dřevěných, korkových a slaměných výrobků, kromě nábytku. Ve stejném období meziročně nejvíce narostly odpočty V a V v CZ NACE 17 Výroba papíru a výrobků z papíru. Nejvyšší růst výdajů na V a V dosáhlo CZ NACE 18 Tisk a rozmnožování nahaných nosičů mezi roky 2007 a 2008. Oproti předcházejícímu období uplatnily V a V výdaje dva podniky v celkové částce 9,26 mil. Kč.

Uplatněné V a V náklady snižují odvody poplatníků daně z příjmu právnických osob do státního rozpočtu (SR). Při analýze jednotlivých roků je nezbytné zahrnout vývoj sazby daně z příjmů právnických osob. Od roku 2005 do roku 2013 došlo v České republice ke snížení sazby daně z příjmu právnických osob z 26 % na 19 %. Přehled uplatněných odpoců na vlastní V a V ve zpracovatelském průmyslu je uvedený v obrázku 2.

Obrázek 2: Vývoj odpočtu V a V výdajů, sazby daně z příjmu a částky sníženého odvodu do státního rozpočtu v období 2005 - 2013



Zdroj: vlastní zpracování

Pokles V a V výdajů oproti předchozímu roku je patrný pouze mezi lety 2008 až 2009. Je to začátek celosvětové hospodářské krize vyvolané hypoteční krizí na trhu USA.

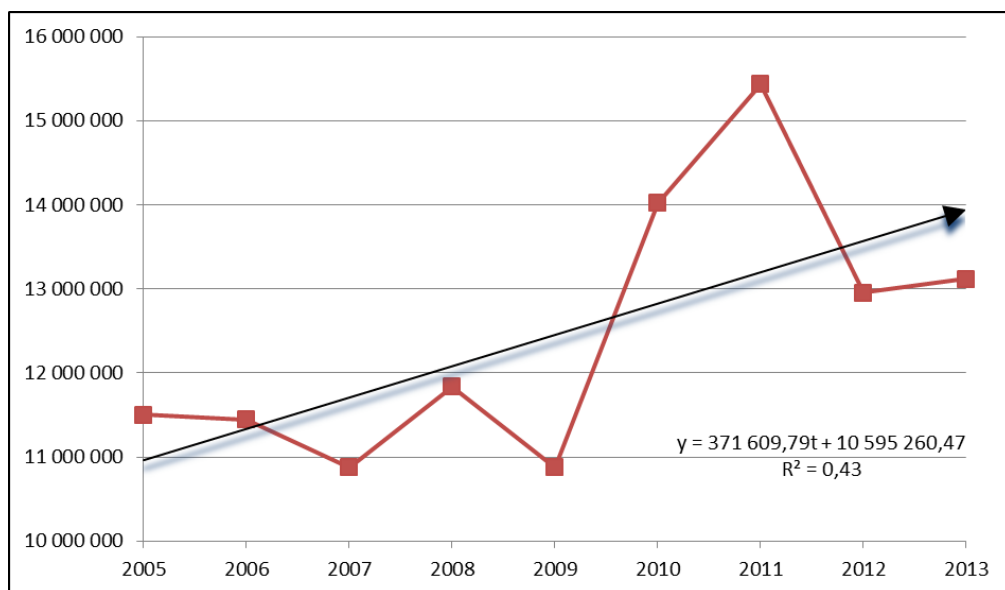
S poklesem sazby daně z příjmů klesá výhodnost odpočtu pro podniky. Zatímco v roce 2005 mohly podniky snížit odvody z daně z příjmu právnických osob o 26 %, od roku 2010 je to pouze o 19 %. Pokud by byla sazba daně příjmu zachována, zůstalo by v roce 2010 podnikům o 336,74 mil. Kč více.

Statistické zpracování dat a jejich posouzení statisticko-matematickými metodami bylo provedeno jednou z forem regresní analýzy. Částky za jednotlivá období byly zprůměrovány a posouzeny na základě vývoje v čase. Získanými hodnotami byla proložena regresní přímka, jejíž výsledný tvar je $y = 371\,609,79t + 10\,595\,260,47$. Směrnice regresní přímky časové řady vyjadřuje trend vývoje závisle proměnné y (průměrné částky vynaložené

na vlastní V a V ve zpracovatelském průmyslu) v čase t. Meziročně rostl celkový průměr o 371 610 Kč.

Výsledky provedené regresní analýzy jsou uvedeny v obrázku 3.

Obrázek 3: Regresní analýza závislosti průměrného odpočtu V a V výdajů (Kč) na čase



Zdroj: vlastní zpracování

4 DISKUSE A ZÁVĚRY

Cílem výzkumu bylo zjistit, zda zavedení odčitatelné položky v roce 2005 působí jako podpora vlastních investic do V a V. Bylo zjištěno, že česká forma nepřímé podpory V a V působí v ekonomice, tak jak záměr vlády předpokládal. Od zavedení tohoto typu podpory roste počet firem, které ji využívají, částky vynaložené na projekty vlastního V a V se zvyšují. V roce 2013 nepřímou podporu 591 podniků – právnických osob v 22 odvětvích zpracovatelského průmyslu. Tyto podniky celkem uplatnily 7,75 mld. Kč na výzkumné aktivity financované z vlastních zdrojů. Odvody na dani z příjmu snížily o 1,47 mld. Kč. Přesto, že podíl firem podle velikosti nebyl předmětem zjišťování, podle počtu velkých firem uvedených v jednotlivých odvětvích zpracovatelského průmyslu, lze předpokládat, že tato daňová pobídka stimuluje k investicím do výzkumu a vývoje také střední i malé firmy. Podle (Bočková, 2015) mají malé a střední podniky v jednom odvětví zájem o využívání této formy podpory V a V. Zkušenosti z Norska (Cappelen,

Fjaerli, Haegeland, Moen, Raknerud, & Rybalka, 2010) naznačují, že i odpočet na V a V aktivity jakou je daňová úleva, je pro některé podniky motivací ke zneužívání systému. Výzkum v ČR nebyl na toto téma podrobně zaměřený, nelze tedy s jistotou uvést, zda i v českých podmínkách dochází k takovému jevu. Další rozvoj daňové úlevy pro podniky v oblasti V a V aktivit, který naznačila novela Zákona o dani z příjmu, rozšiřuje oblast o spolupráci s výzkumnými institucemi, což je předpokladem rozvoje užší spolupráce i se sektorem výzkumných pracovišť vysokých škol. Česká republika, na rozdíl od některých zemí Evropské unie (EU) (Bal, 2012) nevýhodňuje systémem daňového odpočtu určité typy firem. Naopak podporuje provádění vlastního V A V v nejširší škále podle Frascati Manuálu. V ČR zatím nejsou dostupné studie o konkrétním přínosu odpočtu na V a V aktivity pro zvýšení tržeb aktivních podniků, či zvýšení zaměstnanosti v podnicích užívajících nepřímou podporu V a V. Námětem pro další výzkum může být i sledování konkurenceschopnosti podniků s vlastními výzkumnými aktivitami z hlediska určitého časového období.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] BAL, A. 2012. Competition for Research & Development Tax Incentives in the European Union - How an Optimal Research & Development System Should Be Designed. Bulletin for International Taxation – Journal. s. 573-577. ISSN 0007-4624
- [2] BOČKOVÁ, N. 2015. R&D Tax Incentives in Industry: Empirical Study Among Small and Medium Electronics Manufacturing Enterprises. In: Institute of Economic Research and Polish Economic Society Branch in Toruń. Toruń: Uniwersytet Mikołaja Kopernika, 2015, s. 235 – 251. ISBN 978-83-937843-7-0
- [3] CAPPELEN, A., FJAERLI, E., HAEGELAND, T., MOEN, J., RAKNERUD, A., & RYBALKA, M. 2010. Evaluation of the Norwegian R&D tax credit scheme. Statistics Norway, Research Department. Oslo. Dostupné z: <http://ideas.repec.org/s/ssb/disap.html>. [přístup: 4. června 2015]
- [4] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. 2012. Dostupné z: <http://apl.czso.cz/pll/eutab/html.h?ptabkod=tsc00001>. [přístup: 2. června 2015]

- [5] KROPÁČ, J. 2007. Statistika B. Brno: Vysoké učení technické v Brně Fakulta podnikatelská. s. 155. ISBN 80-214-3295-0
- [6] MOEN, J. 2007. Should Finland Introduce an R&D tax credit? BETA Scandinavian Journal of Business Research, No. 2, s. 62-72. ISSN 1504-3134
- [7] MŠMT. (nedatováno). Rozpočtové dopady NNVV., Dostupné z: http://aplikace.msmt.cz/VedaAVyzkum/Odbor_34/Neprima_podpora_V/NNVV_text.htm. [přístup: 29. července 2015]
- [8] PARLAMENT ČESKÉ REPUBLIKY. 2012. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/trojdan/>. [přístup: 23. prosince 2014].

AUTOR

Ing. Nina Bočková, Ph.D., Katedra ekonomiky a řízení, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, Česká republika, e-mail: bockova@post.sting.cz

AUTHOR

Ing. Nina Bočková, Ph.D., Department of Economics and Management, STING ACADEMY, Stromovka 1, 637 00 Brno, Czech Republic, e-mail: bockova@post.sting.cz

TYPOLOGIE KRAJŮ ČESKÉ REPUBLIKY Z HLEDISKA JEJICH ZADLUŽENÍ A VYBRANÝCH EKONOMICKÝCH CHARAKTERISTIK

TYPOLOGY OF REGIONS OF THE CZECH REPUBLIC FROM THE VIEWPOINT OF INDEBTEDNESS AND SELECTED ECONOMIC CHARACTERISTICS

Eva Lajtkepová

Abstrakt: Kraje jsou veřejnoprávními korporacemi, mají vlastní majetek a hospodaří podle svých každoročně schvalovaných rozpočtů. Příjmy krajů pocházejí především ze sdílených daní, výnosů vlastního majetku a dotací.

Cílem článku je s využitím metody shlukové analýzy vytvořit typologii krajů z hlediska jejich zadlužení a vybraných ekonomických charakteristik (HDP/obyvatele kraje, podílu nezaměstnaných osob a průměrných mezd).

Pro analýzu jsou využita data oficiální statistiky, která jsou zpracována metodami popisné statistiky a shlukovou analýzou. Výsledkem analýzy je zjištění, že ekonomická úroveň kraje je spjata s určitou úrovní zadlužení kraje: kraje s nejvyšším zadlužením mají nižší ekonomickou úroveň, kraje s průměrnou nebo dokonce podprůměrnou úrovní zadlužení mají ekonomickou úroveň vyšší.

Závěrem je tedy možno shrnout, že existuje souvislost mezi úrovní zadlužení kraje a jeho ekonomickými charakteristikami.

Klíčová slova: kraj, veřejná správa, rozpočet kraje, zadlužení kraje, HDP, nezaměstnanost, shluková analýza

Abstract: The regions are public service corporations, they have their own property and keep their own economies according to their annually approved budgets. Their incomes originate mainly from shared taxes, yields on their own property and from subsidies.

The paper is aimed at creating a typology of the regions in relation to their indebtedness and selected economic characteristics (regional GDP per capita, unemployment and average wage rates).

The analysis uses official statistical data which are processed using descriptive statistics methods and cluster analysis. With using this method we can observe that the economic level of the regions is in relation to their indebtedness: more indebted regions are in the same time less economic developed.

As a result of the analysis we can conclude that there is a certain relation between indebtedness and economic level of the region.

Keywords: *region, public service, region budget, indebtedness of region, GDP, unemployment, cluster analysis*

JEL Classification: H72, H74

1 ÚVOD

K prvním zásadním reformám, které byly postupně uskutečňovány hned po roce 1990, patřila i reforma veřejné správy. Přesto k současnému uspořádání veřejné správy vedla poměrně dlouhá a spletitá cesta: zatímco obce jako základní jednotky územní samosprávy byly konstituovány již v roce 1990, o podobě a hierarchii vyšších územně samosprávných celků nebylo rozhodnuto několik dalších let a teprve postupně krystalizovala představa o jejich uspořádání (Průcha, 2011).

Ještě ani Ústava České republiky (ústavní zákon č. 1/1993 Sb.) se nepostavila k otázce vyšší územní samosprávy jednoznačně: v čl. 99 se mluví o zřízení zemí, regionů nebo krajů, uskutečnění zemského a/nebo krajského zřízení je ale stále ponecháno k budoucímu uvážení. K prvnímu pokusu definovat 17 vyšších územně samosprávných celků vč. jejich působnosti došlo v roce 1994. Ale až programové prohlášení vlády po volbách do Poslanecké sněmovny v roce 1996 obsahovalo i záměr zřízení regionální samosprávy: další vývoj potom určil, že těmito celky mají být kraje (ibid). Ústavní zákon č. 347/1997 Sb., o vytvoření vyšších územních samosprávných celků a o změně ústavního zákona ČNR č. 1/1993 Sb., potom vytvořil (s účinností k 1. 1. 2000) 14 krajů (včetně hl. Prahy), jejichž území bylo taxativně vymezeno územím vyjmenovaných okresů. Skutečné ustavení krajů a postupné zahájení jejich činnosti je ale spjato až s přijetím zákona č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), a s prvními volbami do krajských zastupitelstev (12. 11. 2000). Po ukončení činnosti okresních úřadů k 31. 12. 2002 byl původně třístupňový systém veřejné správy (obec – okres – kraj)

nakonec nahrazen systémem členitějším a složitějším („běžné“ obce – obce s pověřeným úřadem – obce s rozšířenou působností – kraj). O efektivnosti tohoto kroku lze přinejmenším pochybovat, nicméně po více než desetiletí praxe a postupných úpravách kompetencí i menších úpravách území², patřícím k jednotlivým krajům, můžeme mluvit o tom, že v současné době je již systém alespoň ustálen.

2 POSTAVENÍ, PŮSOBNOST A HOSPODAŘENÍ KRAJŮ

Kraje mají v České republice postavení tzv. vyšších územně samosprávných celků. Režim působnosti a pravomoci krajů je přitom velice podobný obcím (vychází z tzv. smíšeného modelu), což umožňuje vzájemnou návaznost jejich činnosti. Postavení a úkoly krajů a jejich orgánů upravuje zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů. Základní rámec hospodaření krajů vymezuje kromě tohoto zákona i zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění.

Kraj je považován za územní společenství občanů, kteří mají právo na samosprávu. Kraj je veřejnoprávní korporací, která má vlastní majetek a vlastní příjmy, a hospodaří za podmínek stanovených zákonem podle vlastního rozpočtu. Kraj vystupuje v právních vztazích vlastním jménem a nese odpovědnost z těchto vztahů vyplývající (§ 1 zákona 129/2000 Sb.).

Finanční hospodaření kraje se řídí ročním rozpočtem, který vychází z rozpočtového výhledu. Rozpočet je sestavován zpravidla jako vyrovnaný; jako schodkový ho lze schválit jen v případě, že tento schodek může být uhrazen z finančních prostředků z let minulých, smluvně zajištěnou půjčkou nebo úvěrem, výnosem z vydaných dluhopisů nebo návratnou finanční výpomocí (§ 4 zákona 250/2000 Sb.). Příjmy krajského rozpočtu tvoří především výnosy z vlastního majetku a majetkových práv, podíl na sdílených daních dle zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, dotace ze státního rozpočtu a státních fondů, příjmy z výsledků vlastní činnosti a další.

Kraje v ČR mají téměř nulovou daňovou pravomoc, nemají ani typickou svěřenou daň (jako je např. u obcí daň z nemovitých věcí), tj. jejich příjmy

² Největší změnou bylo přičlenění 25 obcí z Kraje Vysočina do Jihomoravského kraje (2005).

jsou vysoce závislé na transferech ze státního rozpočtu³ (ať v podobě podílu na sdílených daních, tak v podobě různých dotací). Výdaje kraje potom pomáhají zabezpečovat výkon státní správy, dalších činností svěřených do působnosti kraje apod.

3 REŠERŠE SOUVISEJÍCÍ LITERATURY A ZDROJŮ

Související zdroje, zabývající se zadlužením regionů (ale také municipalit), jsou poměrně rozsáhlé a dosti diferencované. Teoretické i empirické publikace lze v zásadě podle hlavního zaměření rozdělit do několika skupin: a) práce zabývající se ratingem zadlužených subjektů, b) práce hledající limity zadlužení municipalit a regionů, c) práce hledající a popisující různé faktory, které zadlužení ovlivňují. Zde jsou zvláštní podskupinou publikací práce, zkoumající politicko-ekonomický cyklus na místní úrovni. Je též nutno podotknout, že prací, zabývajících se zadlužením municipalit, je publikováno mnohem více, než těch, které obrazejí svoji pozornost k regionům. Velmi často jsou v textech reflektovány různé souvislosti s fiskálním federalismem, případně s fiskální decentralizací.

Vzhledem k obsahovému zaměření předloženého textu se soustředíme na ty prameny, pojednávající o faktorech, které mohou ovlivnit zadlužení na nižších vládních úrovních.

Obecně teorie veřejné ekonomie doporučuje jak ústředním vládám, tak i vládám nižších úrovní (municipalitám a regionům), aby financovaly běžné výdaje z běžných příjmů (samozřejmě především daňových), kapitálové výdaje z příjmů kapitálových. Do nich lze potom zahrnout i úvěry, případně příjmy z vydaných dluhopisů. Tj. zadlužení (ať formou přijatého úvěru, tak vydáním dluhopisů) je připuštěno jen ve spojení s pořízením investic. Dokonce Musgrave a Musgraveová (1994, s. 513) doporučují právě financování veřejných investic dluhem, který bude splácen delší období (kdy dochází ke splácení dluhu současně s využíváním investice), aby byla zajištěna mezigenerační spravedlnost. Podobný názor, tj. dluhově financovat místní kapitálové projekty, má např. i Holtz-Eakin (1991).

Kiewiet a Szakaty (1996) na základě analýzy dat ze 49 států USA v časové řadě 1961 – 1990 docházejí k závěru, že úroveň zadlužení byla ovlivňována dvěma faktory: výší osobního příjmu v přepočtu na jednoho obyvatele

³ Podíl transferů na příjmech krajských rozpočtů tvoří u většiny z nich více než 70 %, extrémem je kraj Moravskoslezský, kde v roce 2013 byl tento podíl dokonce 81,5 %.

a levostrannou orientací vlády. Vliv různých socioekonomických faktorů (např. populace, podíl imigrantů na populaci, transfery a daňové příjmy apod.) na úroveň dluhu na jednoho obyvatele připouští i Guillamón, Bastida a Benito (2011). Na druhé straně poukazují na zajímavou skutečnost, že slabší vlády měly nižší úroveň zadlužení (analyzovaná data byla z 3 253 municipalit nad 1000 obyvatel ve Španělsku).

Titíž autoři (2013) na vzorku dat španělských municipalit nad 20 000 obyvatel (časová řada 2001 – 2008) opět potvrzují vliv populace na úroveň výdajů, zároveň naznačují, že výdaje těchto municipalit se zvyšovaly vždy rok před místními volbami. To dle nich potvrzuje domněnku o politicko-ekonomickém cyklu ve Španělsku na místní úrovni. Politicko-ekonomický cyklus pro podmínky místní úrovně Portugalska považují za prokazatelný Veiga a Veiga (2007): popisují, jak municipální vlády zvyšují v předvolebním období výdaje a mění i jejich složení tak, aby byly viditelnější pro voliče, zatímco místní daně jeden až dva roky před volbami snižují (a rozpočtový deficit roste).

S poukazem na vliv populace a úrovně příjmů na obyvatele na úroveň zadlužení nižších vlád se setkáváme i u dalších autorů. Např. Rivers a Yates (1997) teoreticky objasňují, že růst populace má za následek růst požadavků na místní veřejný sektor, a tedy ve svém důsledku vede k vyššímu zadlužení.

Rodden (2002) se domnívá, že nižší vládní úrovně mohou mít dlouhodobě vyrovnané rozpočty, jen pokud centrální vláda stanoví významné restrikce pro jejich zadlužování (resp. možnosti půjčování), nebo lokální vlády mají velkou daňovou a dluhovou autonomii. Naopak jsou-li nižší vládní úrovně závislé na dotacích z centrálních rozpočtů a samy nemají příliš velkou možnost půjčování, dlouhodobé deficity u nich přetrvávají.

Na základě analýzy dat zemí OECD z let 1975 – 2001 považuje Baskaran (2010) snižování veřejného zadlužení prokazatelným důsledkem vysokého stupně výdajové decentralizace, naopak daňová decentralizace ke snížení veřejného zadlužení dle tohoto autora nevede.

4 CÍLE ANALÝZY, ZDROJE DAT A METODOLOGIE

Předmětem analýzy je zadlužení krajů České republiky v kontextu úrovně vybraných ekonomických charakteristik (HDP/obyv. kraje, průměrné mzdy a nezaměstnanosti).

Cílem analýzy je vytvořit typologii krajů z hlediska zadlužení a vybraných ekonomických charakteristik. Některé prameny (viz výše) naznačují souvislost zadlužení regionů s jejich ekonomickými charakteristikami (např. s výší příjmu na obyvatele), tj. přímo se nabízí podobné souvislosti analyzovat i v podmínkách České republiky.

Jako ekonomické charakteristiky byly zvoleny HDP v přepočtu na jednoho obyvatele kraje, průměrná mzda a podíl nezaměstnaných osob⁴. I když nelze samozřejmě říci, že pouze tyto tři charakteristiky tvoří ucelený pohled na ekonomickou úroveň krajů, rozhodně tvoří základ, kterým tuto úroveň můžeme popsat.

Vzhledem k charakteru analýzy lze využít pouze sekundární data oficiální statistiky, nikoliv vlastní dotazníkové šetření. Data o zadlužení krajů jsou převzata z monitoru státní pokladny Ministerstva financí ČR, data o HDP krajů, podílu nezaměstnaných osob a mzdách potom z regionálních statistických ročenek Českého statistického úřadu. Analýza je provedena za rok 2012, protože to byl poslední rok, za který byla k dispozici kompletní statistická data.

Zcela záměrně je vyloučena ze zkoumaného vzorku Praha, protože je zároveň krajem a městem. Navíc charakteristiky hl. m. Prahy jsou velmi odlišné od ostatních krajů, tj. výsledky analýzy by byly pravděpodobně zkresleny⁵.

Tato sekundární data byla zpracována standardními metodami popisné statistiky (výpočet průměrů, směrodatných odchylek) a shlukovou analýzou. Pro výpočty i shlukovou analýzu bylo využito software STATISTICA.

Cílem shlukové analýzy je odhalit vnitřní strukturu množiny objektů (pokud existuje), tj. rozdělit je do předem neznámého počtu podmnožin (shluků), pro které bude platit: objekty patřící do stejného shluku jsou si v hodnotách proměnných maximálně podobné (homogenita shluků), objekty patřící do různých shluků jsou si v hodnotách proměnných maximálně nepodobné (heterogenita jednotek patřících k různým shlukům), každý objekt náleží právě do jednoho shluku (Minařík, Borůvková, Vystrčil 2013).

Výpočtem byly zjištěny hodnoty korelačních koeficientů mezi zadlužením na obyvatele a HDP/obyv., průměrnou mzdou a podílem nezaměstnaných osob. Ve všech

⁴ Podíl nezaměstnaných osob je vyjádřen jako podíl uchazečů o zaměstnání ve věku 15 – 64 let ze všech obyvatel ve stejném věku.

⁵ V roce 2012 byla průměrná mzda v Praze 31 767 Kč, podíl nezaměstnaných osob 4,16 % a HDP na jednoho obyvatele 762956 Kč (Český statistický úřad).

třech případech byla zjištěna středně silná závislost, tj. je možné tyto proměnné zařadit do shlukové analýzy.

5 VÝSLEDKY ANALÝZY A DISKUSE

Pojďme nejdříve vyjít ze základních statistických údajů o zadlužení, HDP/obyv., průměrné mzdě a podílu nezaměstnaných osob v jednotlivých krajích (Tab. 1:).

Tab. 1: Výchozí statistické údaje o krajích v roce 2012

Kraj	Dluh/ob.	HDP/ob.	Průměrná mzda	Podíl. nez. osob
	Kč/ob.	Kč/ob.	Kč	%
1 Středočeský (SC)	2781	325560	23890	6,13
2 Jihočeský (JC)	1233	328013	21714	6,37
3 Karlovarský (KV)	6935	271879	20567	8,50
4 Plzeňský (PL)	0	345810	23132	5,94
5 Ústecký (US)	3241	289851	21867	10,46
6 Liberecký (LB)	2143	301667	22153	7,75
7 Pardubický (PA)	3901	308980	21317	7,03
8 Královéhradecký (KH)	2130	332553	21978	6,55
9 Kraj Vysočina (VY)	1856	307095	21627	7,63
10 Jihomoravský (JM)	1964	369079	23253	8,15
11 Olomoucký (OL)	6123	300616	21666	8,93
12 Zlínský (ZL)	2797	322246	21368	7,82
13 Moravskoslezský (MS)	1957	332678	22364	9,17
Průměr	2850,8	318155,9	22068,9	7,73
Minimum	0	271879	20567	5,94
Maximum	6935	369079	23890	10,46
Směrodatná odchylka	1892,77	25287,65	903,13	1,33

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, Český statistický úřad, vlastní výpočet

Z dat, uvedených v tabulce, můžeme především vidět velmi různou úroveň zadlužení na jednoho obyvatele – od nulového dluhu v Plzeňském kraji až ke druhému extrému v krajích Karlovarském a Olomouckém. Stejně tak jsou různé úrovně ekonomických charakteristik: např. nejvyšší průměrná mzda je v kraji Středočeském, naopak nejnižší v kraji Karlovarském, tento

rozdíl činí 3323 Kč (tj. více než 15 % průměru). Podíl nezaměstnaných osob je dle očekávání nejvyšší v Ústeckém a Moravskoslezském kraji.

Jednotlivé charakteristiky slouží pro další analýzu jako proměnné $X_1 - X_4$. Pro tyto proměnné byly vypočteny základní statistické charakteristiky: aritmetický průměr a směrodatná odchylka (viz Tab. 1:).

Protože data jsou v různých měrných jednotkách (Kč, %) a vykazují výrazně odlišnou úroveň a variabilitu, bude nutné pro shlukovou analýzu provést normování. Pokud bychom normování neprovedli, byl by výsledek shlukování prakticky určen druhou z proměnných (HDP/obyv.) a výrazně by se lišil od výsledku, kdy všechny čtyři proměnné mají na výsledek shlukování stejný vliv. Normované hodnoty jsou následující:

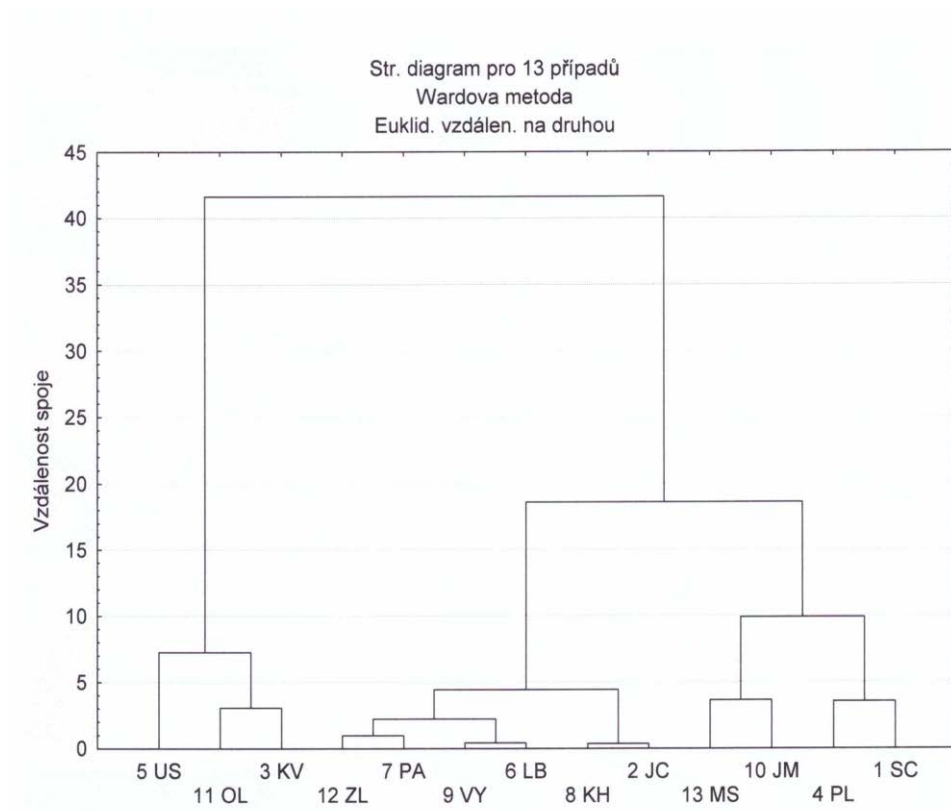
Tab. 2: Normovaná data pro shlukovou analýzu

Kraj	Dluh/ob.	HDP/ob.	Prům. mzda	Nezaměstnanost
1 SC	-0,0369016497	0,292794191	2,01640481	-1,19887885
2 JC	-0,854752749	0,389798066	-0,392991966	-1,01852677
3 KV	2,15777113	-1,83002073	-1,66301867	0,582097878
4 PL	-1,50618066	1,09358036	1,17710208	-1,34165757
5 US	0,206129039	-1,11931807	-0,223581255	2,05497315
6 LB	-0,373974648	-0,652054395	0,093094976	0,0184976486
7 PA	0,554825244	-0,36286184	-0,832574008	-0,522558572
8 KH	-0,380842907	0,569332348	-0,100675445	-0,883262719
9 VY	-0,525604664	-0,437404158	-0,489323547	-0,0716783882
10 JM	-0,468545285	2,01375287	1,31108048	0,319084438
11 OL	1,72876913	-0,693616186	-0,446140425	0,905228677
12 ZL	-0,0284484083	0,161742075	-0,776103771	0,0711003367
13 MS	-0,472243579	0,574275472	0,326726741	1,08558075

Zdroj: vlastní výpočet

Jako míra vzdálenosti byl zvolen čtverec euklidovské vzdálenosti, shluky byly konstruovány Wardovou metodou. Výsledek shlukování je znázorněn na následujícím obrázku.

**Obr. 1: Dendrogram postupu
shlukování**



Zdroj: tab. 2:

Na základě posouzení výsledku shlukování byly vytvořeny tři shluky:

Označení shluku	Počet krajů	Prvky shluku
S1	3	Ústecký kraj, Olomoucký kraj, Karlovarský kraj
S2	6	Zlínský kraj, Pardubický kraj, Kraj Vysočina, Liberecký kraj, Královéhradecký kraj, Jihočeský kraj
S3	4	Moravskoslezský kraj, Jihomoravský kraj, Plzeňský kraj, Středočeský kraj

Z hlediska podobnosti jsou si nejbližšími kraji Královéhradecký a Jihočeský, následované dvojicí Libereckého kraje a Kraje Vysočina, a dvojicí Zlínského a Pardubického kraje. Nejvíce homogenní je druhý shluk, naopak nejvíce heterogenní shluk třetí.

Kraje prvního shluku (Ústecký, Olomoucký a Karlovarský) vykazují nadprůměrné až vysoce nadprůměrné zadlužení/obyv. (Karlovarský a Olomoucký kraj dokonce nejvyšší zadlužení/obyv. ze všech krajů vůbec), zároveň nižší ekonomickou úroveň, danou podprůměrnou úrovní HDP/obyv., nižšími mzdami, ale nadprůměrnou nezaměstnaností (v Ústeckém kraji je nejvyšší podíl nezaměstnaných osob z celé České republiky).

Kraje druhého shluku (Zlínský, Pardubický, Kraj Vysočina, Liberecký, Královéhradecký a Jihočeský) lze charakterizovat z hlediska podobnosti jako „více méně průměrné“. Jejich úroveň zadlužení/obyv. je většinou hluboce podprůměrná (výjimkou je pouze Pardubický kraj), hodnoty ostatních charakteristik se pohybují kolem průměrných hodnot (s mírnými odchylkami nad i pod průměrem příslušných hodnot).

Kraje třetího shluku (Moravskoslezský, Jihomoravský, Plzeňský, Středočeský) jsou kraji s podprůměrnou úrovní dluhu/obyv. (s jistým extrémem Plzeňského kraje, kde je dluh dokonce nulový), ale nadprůměrnou ekonomickou úrovní (HDP/obyv. i průměrná mzda je ve všech krajích nad republikovým průměrem, podíl nezaměstnaných osob je u krajů Plzeňského a Středočeského hluboce podprůměrný, ale u krajů Jihomoravského a hlavně Moravskoslezského nadprůměrný).

Z uvedeného popisu shluků lze vyvodit – zatím opatrný – závěr, že ekonomická úroveň a úroveň zadlužení kraje spolu mohou souviset. Kraje, které vykazují nejvyšší zadlužení, jsou zpravidla kraji s nižší ekonomickou úrovní (zde popsanou HDP/obyv., podílem nezaměstnaných osob a průměrnou mzdou). Kraje, kde bylo zadlužení průměrné nebo dokonce podprůměrné (včetně nulového), byly kraji s průměrnou nebo nadprůměrnou ekonomickou úrovní.

6 ZÁVĚR

Kraje v České republice jako vyšší územně samosprávné celky jsou považovány dle zákona č. 129/2000 Sb. za veřejnoprávní korporace, vlastníci majetek a samostatně hospodařící podle každoročně sestavovaného a schvalovaného rozpočtu. Přesto jsou kraje vysoce příjmově závislé na transferech ze státního rozpočtu, jejich vlastní daňová pravomoc je nízká.

Po více než deseti letech existence krajů lze začít analyzovat i vývoj jejich hospodaření, a to včetně zadlužování. I když je k dispozici zatím stále relativně krátká časová řada, je možné s použitím vybraných statistických metod nahlédnout – alespoň předběžně – na některé zajímavé souvislosti hospodaření. K těmto metodám může patřit i shluková analýza, pomocí které lze zkoumat i podobnost krajů z hlediska jejich zadlužení a vybraných ekonomických charakteristik.

S využitím této metody můžeme opatrně konstatovat, že ekonomická úroveň kraje (zde popsána ukazateli HDP/obyv., podílem nezaměstnaných osob a průměrnou mzdou v kraji) je většinou spjata s určitou úrovní zadlužení kraje. Kraje s nejvyšším zadlužením jsou zpravidla kraje s nižší ekonomickou úrovní, kraje s průměrnou nebo dokonce podprůměrnou úrovní zadlužení jsou kraje, kde je ekonomická úroveň vyšší.

Samozřejmě předpokládáme, že na zadlužení krajů mají vliv i jiné charakteristiky, než jen charakteristiky ekonomické úrovně⁶. Nicméně přesto je uvedený výsledek zajímavý, byť předpokládatelný: ekonomicky slabší kraje jsou nuceny více investovat do krajské infrastruktury, tj. zadlužení v nich narůstá rychleji než v těch krajích, kde tato potřeba je nižší.

Tento závěr bude nutné samozřejmě dále ověřovat, ale vzhledem k tomu, že zatím v podmínkách České republiky nebyly výpočty podobného typu provedeny, mohou tyto výsledky sloužit přinejmenším jako východisko analýz za pomoci robustnějších metod (zajímavé výsledky by např. mohla přinést analýza rozptylu – ANOVA).

⁶ Předpokládáme např. i vliv politické reprezentace kraje – v podmínkách České republiky zatím neprověřený.

7 POUŽITÉ ZDROJE

- [1] BASKARAN, T. On the link between fiscal decentralization and public debt in OECD countries. In *Public Choice* 145 (3-4), 2010, s. 351 – 378.
- [2] GUILLAMÓN, M. D., BASTIDA, F. a B. BENITO. Evaluación de la deuda pública local en España. In *Revista Española de Financiación y Contabilidad* Apr.-June 2011, s.. 251 – 285.
- [3] HOLTZ-EAKIN, D. Bond Market Conditions and State-Local Capital Spending. In *National Tax Journal* 44 (4), 1991, s. 105 – 120.
- [4] KIEWIET, D. R. a K. SZAKATY. Constitutional Limitations on Borrowing: An Analysis of State Bonded Indebtedness. In *Journal of Law, Economics and Organization* 12 (1), 1996, s. 62 – 97.
- [5] MINAŘÍK, B., BORŮVKOVÁ, J. a M. VYSTRČIL. *Analýzy v regionálním rozvoji*. 1. vydání Příbram: Kamil Mařík Professional Publishing, 2013. ISBN 978-80-7431-129-1.
- [6] MUSGRAVE, R. A. a P. B. MUSGRAVEOVÁ. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vydání Praha: Management Press, 1994. ISBN 80-85603-76-4.
- [7] PRŮCHA, P. *Místní správa*. 1. vydání Brno: Masarykova univerzita, 2011. ISBN 978-80-210-5590-2.
- [8] RIVERS, M. J. a B. M. YATES. City Size and Geographic Segmentation in the Municipal Bond Market. In *The Quarterly Review of Economics and Finance* 37 (3), 1997, s. 633 – 645.
- [9] RODDEN, J. The Dilemma of Fiscal Federalism: Grants and Fiscal Performance around the World. In *American Journal of Political Science* 46 (3), 2002, s. 670 – 687.
- [10] VEIGA, L. G. A F. J. VEIGA. Political business cycles at the municipal level. In *Public Choice*, vol. 131 (1-2), 2007, s. 45 – 64.
- [11] Český statistický úřad [online]: <http://www.czso.cz>. [cit. 2015-1-10].
- [12] Ministerstvo financí České republiky [online]: <http://www.mfcr.cz>. [cit. 2015-1-10].
- [13] Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústavní zákon č. 347/1997 Sb.

- [14] Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), v platném znění.
- [15] Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, v platném znění.
- [16] Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění.

AUTOR

doc. Ing. Eva Lajtkepová, Ph.D., Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí, Kolejní 4, Brno, Česká republika, email: lajtkepova@fbm.vutbr.cz

AUTHOR

doc. Ing. Eva Lajtkepová, Ph.D., Department of Finance, Faculty of Business and Management, Brno University of Technology, Kolejní 4, Brno, Czech Republic, email: lajtkepova@fbm.vutbr.cz

LATVIAN, LITHUANIAN AND ESTONIAN EDUCATIONAL SYSTEM FORMATION UNDER THE INFLUENCE OF THE BOLOGNA PRINCIPLES AND DECISIONS

Nikita Nikiforov

Abstract: *The purpose of the publication is analysis of the Bologna Process achievements through the evaluation of implementation of its 10 main directions into the national legislation. Author believes that Bologna declaration, which is the reflection of globalization process in education, made a significant impact on the national legislation of Latvia, Estonia and Lithuania in the last two decades.*

Keywords: *Bologna Process, Bologna principles, regional trends, intellectual potential, lifelong learning, government funding*

JEL Classification: A20

1 INTRODUCTION

The analysis of the Bologna Process achievements is first and foremost the evaluation of implementation of its 10 main directions ("The Bologna process 10 Action Lines").

Six of them were outlined in the Bologna Declaration on the European Space for Higher Education of 19 June, 1999:

1. Adoption of a system of easily readable and comparable degrees
2. Adoption of a system essentially based on two⁷ cycles
3. Establishment of a system of credits (such as in the ECTS system)
4. Promotion of mobility of students, researchers, instructors and staff
5. Promotion of European co-operation in quality assurance
6. Promotion of the European dimension in higher education

⁷ Later.

The Bologna Declaration was followed up by the Prague Communiqué “Towards the European Higher Education Area” (2001) signed by 32 European Ministers in charge of higher education. They reaffirmed the principles of the Bologna Declaration and continued the list, specifying the importance of “lifelong learning” (7) and affirming that “students should participate in and influence the organization and content of education at universities and other higher education institutions” (8).

In the Berlin Communiqué “Realizing the European Higher Education Area” (2003) Ministers responsible for Higher Education from 33 European countries reviewed the progress of the Bologna Process and set priorities and new objectives for the coming years. They formulated the next two directions:

- promotion of the attractiveness of the European Higher Education Area (9)
- doctoral studies and the synergy between the European Higher Education Area and the European Research Area

On 19-20 May, 2005 Ministers responsible for higher education in the participating countries of the Bologna Process⁸ met for a mid-term review and set goals and priorities towards 2010 [8, 2005]. “We expect stocktaking to be based on the appropriate methodology and to continue in the fields of the degree system, quality assurance and recognition of degrees and study periods, and by 2007 we will have largely completed the implementation of these three intermediate priorities.

In particular, we shall look for progress in:

- implementation of the standards and guidelines for quality assurance as proposed in the ENQA report;
- implementation of the national frameworks for qualifications;
- the awarding and recognition of joint degrees, including at the doctoral level;
- creating opportunities for flexible learning paths in higher education, including procedures for the recognition of prior learning” [8,2005].

⁸ At present 45 countries participate in the Bologna Process. It is expected that by 2010 the number of universities included will reach 4000 with more than 12 million of students

The following objectives are set for the beginning of 2010:

- establishment of the European Higher Education Area based on the principles of quality and transparency;
- achievement of balance between national and pan-European (Bologna) together with avoiding excessive diversity by 2010;
- ensuring the necessary autonomy of the higher education institutions;
- ensuring the sustainable funding of the higher education;
- completing the adoption of the three-cycle structure of higher education;
- ensuring extensive application of the overarching framework of qualifications.

“As we move closer to 2010, we undertake to ensure that higher education institutions enjoy the necessary autonomy to implement the agreed reforms [8,2005].

Since higher education institutions autonomy is considered as the necessary and crucial factor of the Bologna reforms let us see it as the 10th direction of the Bologna Process.

On the basis of the foregoing it seems relevant and reasonable to evaluate the results of implementing the Bologna's ambitions by Latvia, Lithuania and Estonia judging by the 10 main Action Lines of the Bologna Process.

2 THE RESULTS OF IMPLEMENTING THE MAIN DIRECTIONS OF THE BOLOGNA PROCESS BY LATVIA, LITHUANIA AND ESTONIA.

The objectives formulated in the Bologna Declaration are to be reached **“within the first decade of the third millennium”** (emphasis added). Therefore it seems relevant and reasonable to sum up at least the preliminary results of the work done since 1999. Let us consider the results in relation to the Baltic States with regard to the topic of the given research work and since among the 31 signatures of the representatives of the European states there are signatures of the Ministers in charge of the higher education of the Baltic States:

- Tatiana Kokek, State Minister of Higher Education and Science (Latvia)
- Kornelijus Platelis, Minister of Education and Science (Lithuania)
- Tonis Lukas, Minister of Education (Estonia).

2.1 Adoption of a system of easily readable and comparable degrees. Implementation of the Diploma Supplement.

The procedures of national recognition of degrees, periods of study and credit points in accordance with the Lisbon Convention and recommendations on the Provision of Transnational Education of Council of Europe/UNESCO were worked out after signing by Latvia the Lisbon Convention in 1997 and its subsequent ratification in 1999.

In the process of working out the procedures of national recognition the amendments were made in the law on higher education institutions (articles 84 and 85) and in the law on education (article 11).

As far as the practice of issuing Diploma Supplements is concerned, Latvia was issuing them even before the Berlin conference of 2003. Since 1 January 2004 Diploma Supplements in Latvian and English have been issued to all graduates by all higher education institutions of Latvia.

Lithuania joined the Convention on the Recognition of Qualifications concerning Higher Education in the European Region developed by the Council of Europe and UNESCO (hereinafter the Lisbon Convention). The Lisbon Convention was signed on 11 April 1997 and ratified on 15 October 1998. The Ratification Document was ready on 17 December, 1998 and entered into force on 1 February, 1999.

The provisions on the approval of regulations of assessment and academic recognition of foreign qualifications giving access to higher education and higher education qualifications affirmed by the Resolution No 60 of 21 January, 2005 by the Government of the Republic of Lithuania (hereinafter the Regulations of assessment and recognition) assign institutions for carrying out assessment of foreign qualifications giving access to higher education and higher education qualifications, to assess a foreign qualification as being equivalent to a corresponding qualification conferred in the Republic of Lithuania on condition that the holder of the qualification shall take a qualification examination and (or) complete supplementary courses, specifying the appeal procedures. The procedures of recognition of foreign higher education qualifications and of providing the information

on recognition have been worked out by the members of the Lithuanian ENIC/NARIC and by the Ministry of the Education and Science. The assessment of foreign qualifications in relation to the higher education is regulated by the Rules of assessment of foreign qualifications giving access to higher education adopted by the order No 1-24 of the Director of the Lithuanian Center for Quality Assessment in Higher Education (hereinafter the Center). These rules determine the procedures and stages of qualifications assessment, identify substantial differences and dictate the specific requirements for achieving qualifications in other foreign countries (for instance for countries where most candidates are from).

The Diploma Supplement was adopted legally on the national level in 2004. Since 2006 it has been issued free of charge in English and Lithuanian to all graduates and corresponds to the EU/CoE/UNESCO Diploma Supplement format.

The Estonian ENIC/NARIC (Academic Recognition Information Center) was established as a structural unit of the Archimedes Foundation in 1997 aimed at assessing foreign access and higher education qualifications. The Center assesses the quality of foreign qualifications comparing them with qualifications obtained in Estonia and assists higher education institutions and employers in making decisions on recognition of foreign diplomas. A guide under the title “Principles of Assessment and Recognition of Qualifications of Foreign Higher Education and Comparison with Estonian Qualifications” has been published. In 1999 some universities commenced issuing the Diploma Supplement in the format elaborated by the European Commission and European Council. Since 2002 the Diploma Supplements have been issued in Estonian free of charge by all higher education institutions to all graduates. In case of further graduate's education abroad the Diploma Supplement is issued in English.

The question of mutual recognition of degrees, periods of study and credit points in the Baltic States was solved in 2000 when the Agreement of the Government of the Republic of Latvia, Lithuania and Estonia “On the Recognition of Education in the Higher Education Area of the Baltic States” was signed and ratified. This Agreement was ratified on 12 December 2000 and came into effect on 12 January 2001.

2.2 Adoption of the three-cycle structure of education levels:

Bachelor's study, Master's study and Doctoral study

In the Baltic States the adoption of the Bologna system of the three-cycle structure represented the transition from the Soviet system: “specialist – candidate of science – doctor of science” to the system “bachelor – master – doctor”. Altogether, this transition was accomplished rather fast and smoothly.

The implementation of the two-cycle structure in academic higher education started in Latvia in 1990. As of 2001, two-cycle system has been fully implemented also in the professional higher education sector, thus introducing bachelor and master degrees in the whole system - with the exception; like in many countries, of medicine, dentistry and pharmacy.

According to the Universities Act adopted by the the Parliament of Estonia (Riigikogu) on 12 January 1995 “article 24. Academic levels. (2) At a university, higher education is acquired at three levels – Bachelor's study, Master's study and Doctoral study”.

At the Berlin Conference of 2003 the Ministers considered it necessary to include the third doctoral level in the Bologna system of higher education. By this time the Baltic States have already had all the necessary preconditions for implementing the given decision: the 5-6-year period of specialists training was modified into two-cycle system “bachelor – master”, and the former system of postgraduate studies into doctoral studies. Thus, the establishment of doctoral studies as the third level of higher education has been accomplished in a relatively short period of time.

The three-level system of degrees was introduced into the Latvian system of higher education in 2000 [5,2006].

The three-cycle system has been legally enforced in Lithuania in 2000, though in fact it has been operating since 1993.

At the present time the system of doctoral studies in Latvia, Lithuania and Estonia is fully established and is performing successfully. Thus, more than 90 doctoral programmes were licensed in the Republic of Latvia in 2008.

2.3 Introduction of the credit point system ECTS (European credit Transfer System)

The credit point system is fully operating in **Latvia** since 1998. The system is readily compatible with ECTS but uses 40 (not 60) credits per year.

Complete switch to ECTS is foreseen in the draft of the new law on Higher Education. The Law was adopted in first reading by the Parliament of the Republic of Latvia and is highly probable to be enacted in 2009.

Lithuania also uses 40 credit point system per year. Though in the Diploma Supplement the ECTS points together with national credit points are mentioned. Following the Lithuanian Universities Rectors' Conference proposal the Ministry of Education and Science is preparing to make amendments in the Law on Higher Education regarding the switch to the European credit system (ECTS) [12, 2006].

The **Estonian** national credit points system is very similar to the Latvian and Lithuanian ones. Nowadays it is successfully performing and the switch to ECTS is planned in the nearest future.

2.4 Promotion of mobility of students, researchers, instructors and staff

The possibilities for mobility of students, researchers, instructors and staff of Latvian, Lithuanian and Estonian higher education institutions were very promising from the outset. The main obstacle for external mobility of students for several years was lack of funding. But due to funding via EU foundations in the last two years the situation has dramatically improved. Thus in Latvia for instance the cumulative state and EU funding has risen from 200 000 Euro in 2005 to 500 000 in 2006.

Promotion of mobility of students, researchers, instructors and staff of higher education institutions is a strand of politics of the Lithuanian government. The organized mobility is performed mainly via Leonardo da Vinci and Socrate programme and also via foundations specially appointed by the Ministry of Education and Science. The volume of student mobility reached 1200 people in 2007.

The following activities of higher education institutions supported by the Ministries of Education stimulate the student mobility of the Baltic States and to the Baltic states:

- increasing quantity of courses taught in English;
- development of interdisciplinary courses taught in English for the coming foreign students;
- improvement of living conditions of foreign students;

- active participation in international student exhibitions in Europe and worldwide;
- amendments to the law regarding the language of tuition, permitting the use of foreign language in the programmes where foreign students are enrolled.

In the Baltic States the academic mobility was initiated in connection with the supportive EU programme "Tempus Share" and later as a result of implementation of European Union cooperation programme "Erasmus".

2.5 Promotion of European co-operation in quality assurance

Quality assurance system of higher education was created in **Latvia** in mid-1990s. The first accreditation in Latvia happened in 1996. By the end of 2002 all programmes of studies and visas have completed the process of accreditation. According to the adopted regulations the accreditation is valid for 6 years (conditional accreditation - for two years). During this period the accredited programmes and higher education institutions should submit yearly self-assessment reports. The repeated accreditation can be carried out on the basis of institutions' self-assessment by one expert (not three as the first accreditation) who needs to validate the information presented in self-assessment reports.

New procedures for Accreditation aimed at improving their efficiency were ratified (Regulation № 821 of the Cabinet of Ministers, 3 October 2006). These procedures deal with external system of quality control and also affect some other aspects, such as promotion of inter cycle access, formation of curriculum based on results, implementation of inner quality control system of higher education institutions.

The **Lithuanian** national system of quality assurance of higher education has been established in 1995. Nowadays it complies with standards and governing principles of quality assurance in the European Higher Education Area. The article 1 of the Lithuanian Higher Education System Development Plan for 2006-2010 provides for renewal of curriculum and quality assessment of higher education.

The recognition of the issued diplomas in **Estonia** depends on the accreditation of a study programme and of an institution itself. The full accreditation of a program is in force for 7 years, the conditional accreditation – for 3 years. In the period of 1997-2002 the first round of accreditation was carried out. Altogether 500 curricula were accredited.

Nowadays the Baltic States perform the **internal** quality assurance system in form of yearly self-assessment reports from the institutions that are compulsory to all state and non-state higher education institutions, and **external** quality assessment performed by independent centers of quality control.

2.6 Promotion of the European dimension in higher education

The Latvian Government contributed to the implementation of the following crucial Bologna priorities into the national system of higher education:

- 1) establishment of two-cycle structure (in 1990);
- 2) creation of quality assurance system with international representatives' participation and accreditation of programmes and institutions (since 1996);
- 3) full establishment of the credit points transfer and accumulation system (since mid-1990s);
- 4) implementation of the Diploma Supplement issued to all graduates in Latvian and English (since 1 January 2004);
- 5) development of national programme for doctoral studies and post doctoral research support (mostly in natural sciences and engineering); development of national programme on implementation of lifelong learning.

The draft Law on Higher Education that has to replace the current law on higher education institutions in 2009 was approved by the Government for further approval of the Parliament. The draft Law covers numerous topical issues related to the Bologna Process, such as the structure of qualifications, qualifications based on results, flexible methods of education, recognition of prior learning, promotion of joint degrees and many others.

The Latvian higher education institutions more actively take part in European events in order to promote the European dimension in higher education: by means of European University Association activities as experts in projects happening in new countries joining the Bologna Process or outside it; as European speakers at conferences outside Europe. Latvia is a host country for conferences/seminars on European higher education with the participation of non-EU countries. When organizing international conferences the Latvian higher education institutions usually invite representatives from the neighbouring non-EU countries, mainly Belarus and Russia [13, 2006]. The good example is the Bologna seminar "New Challenges

in Recognition” held in Riga on 25-27 January 2007, organized by the Ministry of Education and Science of Latvia together with the Council of Europe and “Socrates” programme.

The implementation of the Bologna Process in **Lithuania** since 2004 has been supervised by the national Bologna Follow-Up Group which consists of the members of the Ministry of Education and Science, The Centre for Quality Assessment in Higher Education, the Rectors' Conference of Lithuanian Universities, the Directors' Conference of Lithuanian Colleges, students. This group is directly responsible to the Minister of Education and Science and coordinates dissemination of the information on the Bologna Process in Lithuania [6, 2006].

The Lithuanian national Bologna promoters' group effectively implements Bologna ideas in the academic society, organizes national conferences on Bologna issues inviting foreign experts, etc. There is a close cooperation between the national Bologna promoters' group and the national Bologna Follow-Up Group. Representatives of the business sector and staff trade unions are not members of these groups, nevertheless, they are permanent partners in ongoing discussions on how to involve in and play more actively contributing to the enhancement of the quality and competitiveness of the national higher education, how to meet the needs of a contemporary labour market in specialists training in higher education institutions.

Estonian institutions of higher education also participate in the work of the following international networks: the Institutional Network of the Universities from the Capitals of Europe (UNICA), the European Associations of Institutions in Higher Education (EURASHE), regional network of conferences of rectors, thematic networks supported by the European Commission and other field specific associations or networks.

Promotion of the European dimension in higher education in Estonia gets support on the state (governmental) level and also on the level of the higher education institutions. After 2003 the state-support schemes for mobility of students and academic staff have been worked out, as well as the strategy document for the internationalisation of Estonian higher education and international marketing strategy of higher education in Estonia [10, 2010].

Estonian institutions on higher education actively participate in educational and research programmes of the European Union. Although only a few institutions of higher education have developed a purposeful strategy

supporting internationalisation, the majority of institutions of higher education consider it important to increase the number of foreign students.

Participation in numerous international professional networks in the framework of which conferences, development projects (development of curricula, application of principles of quality management, application of information and communication technology in studies, training courses in marketing and fund-raising), exchange of students, members of the academic staff and trainees is organised has been a significant development-stimulating power within the last ten years.

2.7 Lifelong learning

In **the Republic of Latvia** the paths for achieving full qualifications in terms of lifelong learning have not yet been developed. However, it will be included through implementation of the just-launched national programme for developing and implementing lifelong learning strategies.

There are no national procedures for recognition of prior learning as yet. The problem is partly related to some attempts in recent past to use "previously acquired" courses of doubtful quality in order to shorten actual study time. This has created some mistrust in the society and therefore extensive developing of recognition of something acquired outside higher education system might not be well accepted. At the same time, on a case- to-case base higher education institutions may assess achievements outside higher education system and give some number of credits for it. The task to develop methodologies for recognition of prior learning has been assigned to Latvian ENIC/NARIC centre.

Nowadays there are multiple opportunities for distance and electronic learning in the Latvian higher education institutions. For instance, the teaching staff of the University of Latvia and Baltic International Academy where more than a third of all Latvian students study, were specially rewarded for distance learning courses development.

In **Lithuania** study periods are recognised by higher education institutions themselves. An *Order of the Ministry on the Procedures of Recognition of Study Periods* determines institutions' rights and obligations in study period recognition that both gives access to studies and allows the transfer of accumulated credits.

The following shall be recognised in Lithuanian higher education institutions: results of studies at a foreign higher education institution; results of studies at

another Lithuanian higher education institution of the same or different type; results of studies in accordance with another study program of the same higher education institution. Recognition of non-formal or informal prior learning is in future plans.

Results of continuing studies may be evaluated by credits in the order established by a higher education institution. A person who earns a required number of credits in accordance with a certain study programme, may, in the order established by the Government, be recognised as having acquired a higher education and be awarded a qualification.

Higher education institutions may create conditions for a student to study according to an individual study programme drawn up in the order established by that higher education institution.

By now compared with Latvia or Lithuania the conception of lifelong learning has been most developed in the Republic of Estonia where it got funding from the European Social Fund (ESF) in the amount of 1 million euros.

The program of lifelong learning is regulated by the all embracing document "Lifelong Learning Strategy 2005-2008 in Estonia" [9, 2005]. The documents covers not only principles and requirements of lifelong learning, but also purposes, measures and plan of actions. **The general purpose of the strategy** is to raise the opportunities and motivation of Estonian population to participate in formal, non-formal and informal training with the purpose of improving one's knowledge and skills in accordance with one's own needs and that of the citizenship, society and labour market. The strategy's aim is that the share of participants in education and training among people aged 25–64 will reach the level of 10% by the year 2008. In order to promote learning, education legislation must: include the idea of lifelong learning as pervasive; stand on common ground, use common terminology, be intelligible and unbiased towards all people willing to study; involve as many institutions as possible from all three sectors in the provision of training; establish a mechanism to finance and assure the quality of lifelong learning; allow recognition of previous learning and working experience in further studies.

The strategy of lifelong learning relates to all forms of formal education got within the system of adults' education obtained outside daytime or full time, non-formal education (connected with work and widely spread adult education), necessity and consideration of informal education, including the system of recognition of previous learning and working experience

and improvement of system of professional qualifications as well as need in quality assurance and the availability of training.

2.8 Involvement of students in the organization, content and quality assurance of education

Latvian Student Association is a body representing students' interests at national level. Student representatives participate in the Higher Education Council, and in the Accreditation Commission, as well as national Bologna group.

According to Law on Higher Education Establishments, students' representation in Senates of higher education institutions is at least 20% of senate membership. Student participation in faculty boards is regulated through by-laws of the higher education institutions, and it is often the same minimum 20%.

Students take active part in providing quality assurance of studies. Along with assisting in the activities of the Accreditation Commission of the Ministry of Education and Science, students take part in managing network of quality assurance national agencies through the representatives in Senates of higher education institutions that are shareholders of these agencies and govern their work. Student representatives' are always included in the team of expert groups who assess the quality of studies as observers or experts. Experts groups always meet students of the higher education institution assessed without academic or administrative staff present.

In the Republic of **Lithuania** the students' involvement in the system of higher education is set out by the Law on Higher Education. Minimum 10 percent of a self-governing body of a public higher education institution (both a senate of a university and an academic council of a college) have to be student representatives.

Student representatives are also members of the supervising and advisory body – a council of a higher education institution. Besides, each higher education institution has a commission for dispute resolution to settle disputes between students and administration of a higher education institution. Students are represented in this body on a par with the administration. However, student unions expect and expressed their wish to increase the role of students' influence to the governance and the quality of studies in higher

education institutions. The Ministry supports this point of view and is ready to take into consideration their relevant proposals, if received⁹.

The Lithuanian Centre for Quality Assessment in Higher Education started including students as full members in peer teams for external evaluation in 2006. Students are also included in internal quality assurance arrangements.

The legislation of **Estonia** provides the obligation of students' participation in the council of a university or institution of applied higher education and the representatives of students should make up not less than one fifth of the membership of the council.

2.9 Autonomy of higher education institutions and academic freedom

The range of issues that the higher education institutions of Latvia and Lithuania can decide autonomously (independent from Governments and other institutions) is more or less the same. The Baltic institutions of higher education have the right:

- 1) to develop and approve the constitution of the institution of higher education;
- 2) to form the academic staff of the institution of higher education; and
- 3) to independently determine:
 - a) the content and forms of study programmes,
 - b) additional provisions for the admission of students,
 - c) basic trends of scientific research work,
 - d) the organisational and managerial structure of the institution of higher education, and
 - e) rates of work remuneration which are not less than the rates determined by the Cabinet; and
- 4) perform other activities, which do not contradict with the principles and tasks for the operation of the institution of higher education determined by the founder thereof and this Law.

In the Republic of Latvia the higher education institutions' autonomy is regulated by the Law On Institutions of Higher Education (section 4)¹⁰,

⁹ Lithuanian portal: www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=281384

passed on 17 november 1995. In the Republic of Lithuania – by Law on Higher Education (Article 9 Higher Education Establishment Autonomy)¹¹, passed on 05. 10. 1995.

Academic freedom is described in detail in the legislation of the Republic of Latvia (Law On Institutions of Higher Education, section 6 “Academic freedom”) with respect to the freedom of studies, research work and artistic creation and rights of students to choose an institution of higher education, a faculty (department), study programme, periods of study and certain study disciplines.

In legislation of **Lithuania** (Law on Higher Education, Article 9) the academic freedom covers rights to select study forms and subject areas, to award research degrees, qualifications, academic titles.

Estonian public universities are remarkably autonomous. In addition to organising the academic life of the university the competence of universities extends to opening new curricula, establishing admission terms and conditions, approving the budget, deciding about the structure, approving the development plan, electing the rector and making restricted decisions in matters concerning assets.

Institutions of applied higher education are legally more restricted in their activities and the approval of the Ministry of Education and Research is required to open new curricula and establish terms and conditions for admission. Unlike universities, with whom the state enters into an agreement of state commissioned education, appropriations from state budget funds to institutions of applied higher education and vocational educational institutions are made under the directive of the Minister of Education.

Republic of Estonia Education Act [15, 1993] outlines in detail

- the extent of authority of legislative and executive power (Article 5);
- authority of Ministry of Education and Research (Article 6);
- authority of local governments (Article 7).

However the concepts of “education institutions autonomy” and “academic freedom” are not found in the Law. Not can they be found in the Applied Higher Education Institution Act that regulates the operation of state

¹⁰ Lithuanian portal: www.izm.gov.lv

¹¹ Lithuanian portal: www.lrs.lt

institutions of applied higher education. Legal status of institution of applied higher education is defined in the Article 3 in the following way: “An institution of applied higher education is a state agency administered by the Ministry of Education”.

The problem of autonomy is touched in the Estonia Private Education Institution Act. The exact terms of an institute's establishment are set by the Ministry of Education and Research (Article 3, Terms of Establishment); Article 6 Permission on foundation; Article 7 Refusal in granting the permission on foundation; Article 8 Licence on instruction; Article 11 Refusal in registration; Article 20 Supervision over activity; Article 21 Termination of activity; Article 23 Closure.

In the Universities Act and in the Law on the University of Tartu the concepts of autonomy and academic freedom are also not mentioned.

2.10 Contribution to the European dimension in national systems of higher education

In the Republic of Latvia there are no specific legal obstacles for development and implementation together with other European higher education institutions of programmes of study, joint diploma issuance, recognition of degrees, periods of study and for implementation of other European aspects in the national system of education.

Regulations for accreditation of study programmes require that the programme is compared with two similar programmes in other countries of the European Union. This requirement ensures that European experiences are taken into account.

European themes (the specifics of state structure, legislation, social politics) are included in many higher education institutions programmes of law, political sciences, economics, management, etc.

An important aspect of orientation towards European labour market has been adaptation of the study programmes leading to qualifications in regulated professions to the requirements of the EU directives. First of all, it has taken place in professions covered by the EU sectoral directives, such as e.g. medical and veterinary professions, architecture, law and others.

The Latvian higher education institutions more actively take part in European events in order to promote the European dimension in higher education: by means of European University Association activities as experts in projects happening in new countries joining the Bologna Process or outside it;

as European speakers at conferences outside Europe. Latvia is a host country for conferences/seminars on European higher education with the participation of non-EU countries. When organizing international conferences the Latvian higher education institutions usually invite representatives from the neighbouring non-EU countries, mainly Belarus and Russia.

In **the Republic of Lithuania** the key conception of the Lisbon Recognition Convention and the latter Supplementary Documents was included in national legislation in the sphere of higher education. The Centre for Quality Assessment has prepared the regulations on assessment of foreign qualifications.

The Law on Higher Education of the Republic of Lithuania (2000) and the General Requirements for Joint Degrees (2006) created a legal basis for higher education institutions of the Republic of Lithuania to conduct study programmes together with foreign higher education institutions and set common requirements for preparation and implementation of joint study programmes and award joint degrees and joint qualifications.

The similar legal acts of the Republic of the Lithuania (Regulations on the Assessment and Recognition of Foreign Qualifications) are applied to the assessment and recognition of joint degrees as well as others foreign qualifications of higher education. National legal acts oblige higher education institutions of Lithuania to enroll students who studied abroad.

The Law on Education of the Republic of Lithuania gives possibility for schools of foreign and international organizations to establish and organize studies in the Republic of Lithuania. The Law defines that education programmes of foreign states can be taught in language other than Lithuanian. However in that case the written permission of the Minister of Education and Science is required.

The Republic of Lithuania Government resolution On the Approval of the Lithuanian Higher Education System Development Plan for 2006-2010 is targeted at improving the procedure of preparation, assessment and registration of joint study programmes worked out by Lithuanian and foreign higher education institutions together and is regarded as precondition of higher education quality assurance in accordance with education needs.

Estonian institutions of higher education actively participate in educational and research programmes of the European Union. Although only a few institutions of higher education have developed a purposeful strategy supporting

internationalisation, the majority of institutions of higher education consider it important to increase the number of foreign students.

Participation in numerous international professional networks in the framework of which conferences, development projects (development of curricula, application of principles of quality management, application of information and communication technology in studies, training courses in marketing and fund-raising), exchange of students, members of the academic staff and trainees is organised has been a significant development-stimulating power within the last ten years. Foreign relations are fostered both in traditional universities and institutions of higher education that provide applied higher education and have been founded later.

Estonian institutions of higher education also participate in the work of the following international networks: the Institutional Network of the Universities from the Capitals of Europe (UNICA), the European Associations of Institutions in Higher Education (EURASHE), regional network of conferences of rectors, thematic networks supported by the European Commission and other field specific associations or networks.

A new strategic goal for the European Union is **“to become the most competitive and dynamic knowledge-based economy”** [11, 2000].

The guiding principles for future Community actions in the areas of education, training and youth are based on two basic issues and are set out by the Commission Communication: COM (97) 563. First of all to make “knowledge-based politics” one of the four fundamental pillars of the European Union's internal policies (as proposed in the Agenda 2000). And secondly to enhance the knowledge and skills of all Europe's citizens.

The gradual construction of an open and dynamic European educational area based on three main principles is the principal guideline. 1) the citizens of Europe will be able to develop their fund of knowledge; 2) development of employability through the acquisition of competencies made necessary through changes in work and its organisation; 3) enhancement of citizenship.

The very scale of these new challenges calls for a greater degree of integration between the fields of education, training and youth policy. The new generation of actions must focus upon a limited number of objectives:

- increasing the access of European citizens to the full range of Europe's education resources;
- innovation in resources;

- wide dissemination of good practice in education.

Six main types of action are envisaged:

- physical mobility of learners and teachers, that includes extension of the arrangements for mutual recognition;
- virtual mobility and the various uses of new information and communication technologies, promoting universal access to new educational tools and stimulating the production and dissemination of European multimedia products and services which are appropriate for use for the education, training and youth;
- the development of cooperation networks at European level in order to permit exchange of experience and good practice;
- the promotion of language skills and the understanding of different cultures;
- the continuing improvement of Community sources of reference with regard to the education, training and youth systems and policies of the Member States (key data, databases, etc).

All these activities are designed and managed at a transnational level.

The central idea underlying the development of the new generation of activities is based on the establishment of a framework of responsibilities shared between the Community, the Member States and the other parties involved: educational partners, social partners, economic partners, regional and local partners. This is also the necessary condition for the Europe of knowledge to take shape. [7, 2015].

According to the “Treaty Establishing the European Community” the

Community action shall be aimed at:

- encouraging mobility of students and teachers, by encouraging inter alia, the academic recognition of diplomas and periods of study;
- promoting cooperation between educational establishments;
- facilitate adaptation to industrial changes, in particular through vocational training and retraining;
- improve initial and continuing vocational training in order to facilitate vocational integration and reintegration into the labour market;

- stimulate cooperation on training between educational or training establishments and firms [16,2015].

The Bologna Declaration is not just a political statement but but a binding commitment to an action programme. The action programme set out in the Declaration is based on a clearly defined common goal, a deadline and a set of specified objectives:

- a clearly defined common goal: to create a European space for higher education in order to enhance the employability and mobility of citizens and to increase the international competitiveness of European higher education;
- a deadline: the European space for higher education should be completed in 2010;
- a set of specified objectives:
 1. the adoption of a common framework of readable and comparable degrees, “also through the implementation of the Diploma Supplement”;
 2. the elimination of remaining obstacles to the free mobility of students (as well as trainees and graduates) and teachers (as well as researchers and higher education administrators).

Among the latest event connected with the Bologna Process we'd like to draw your attention to the Recommendations of representatives of accreditation committees/agencies from countries which participated in Seminar on “Cooperation between accreditation committees/agencies” held on 14-16 February, Warsaw.

1. Mutual recognition of education and diplomas can be supported by mutual acquaintance of quality assurance systems. Mutual recognition of accreditation decisions should be encouraged.
2. As a necessary condition of building an agreement between participating countries of Bologna Process, we consider that it should ensure and provide for:
 - regular, mutual sharing of information about education and accreditation systems,
 - mutual visits, joint training of experts,
 - promotion of mutual mechanisms of recognition,
 - promotion of similarities in higher education systems

3. A higher education institution might apply for accreditation from an accreditation body from outside the country. This external quality assurance can be accepted and recognized if the external accreditation body is recognized by national authorities [14, 2005]

In preparation for the Conference of European Ministers for Education in Bergen (Norway, 19-20 May 2005) the European consortium for accreditation in Higher Education prepared the report on current state and perspectives of accreditation of programmes and higher education institutions in the European Space for Higher Education [8,2005].

The fourth chapter of the report is Transnational Recognition of Accreditation Decisions and states that in order to facilitate international acceptance of academic institutions, degrees and studies, «it will be necessary that future accreditation decisions in one country will also be recognised in another country».

The European consortium for accreditation in Higher Education calls upon the European Ministers for Education to contribute to the creation of the European Space for Higher Education by means of mutual recognition of the accreditation decisions of all Bologna signatory states [4, 2004].

The significant contribution to the creation of the European space for higher education by concluding agreements on cooperation in the sphere of education by the Ministries of the Baltic States was made even before the direct appeal of the European Ministers in Bergen. However, if the first agreement on cooperation of the Baltic States in the sphere of education was signed on the level of Ministries (Riga, 12 October 1990) and without direct regulative influence of recommendations of the European Union, in 15 years this agreement has got the intergovernmental status and contained direct references to the Lisbon Convention of 1997, its direct practical regulative standard.

The first agreement between the Ministry of Education and Science of the Republic of Latvia, Ministry of Culture and Education of the Republic of Lithuania and Ministry of Education and Research of the Republic of Estonia on cooperation in the sphere of education was signed in Riga on 12 October 1990.

The Agreement's preamble states that striving to the further development and strengthening of the traditional fully formed friendly relations and cooperation between the three states and peoples, regarding the tasks and

goals of the Baltic Cooperation Council, in accordance with the Agreement on economic cooperation between Latvia, Lithuania and Estonia, realising that cooperation in the sphere of education **plays important role** (emphasis added) in reaching the above-mentioned goals... [1, 1990]

The Agreement outlined the spheres (Article 2) and forms of cooperation (Article 3), and also for the first time touched the topical issue of mutual recognition of education documents' equivalence.

The Article 5 declares that the Contracting Parties shall study the subject on mutual recognition of equivalence of school certificates, diplomas, academic degrees and for this purpose shall exchange documentation and hold meetings of experts.

The Article 10 states that the present Agreement is concluded for a three-year period and its validity shall be automatically prolonged for new three-year period if none of the Contracting Parties declares its intention to denounce it within a specified time frame [1, 1990].

In 2000 the governmental agreement among the Government of the Republic of Latvia, the Government of the Republic of Estonia and the Government of the Republic of Lithuania "On the Creation of a Common Educational Space in Higher Education within the Baltic States" was signed in Kreting.

The main aim of the Agreement was to stimulate the students' mobility and to grant them equal rights in all three countries.

In 5 years the Agreement among the Ministries of Education of the Baltic States turned into the Agreement between the Governments of the Latvian, Lithuanian and Estonian Republics "On The Academic Recognition of Educational Qualifications in the Baltic Educational Space" [2, 2000].

Its preamble has significantly changed and became more up-to-date. "Desiring to enable all people of the Baltic States to benefit fully from the study opportunities in any of the States; considering that the Convention on the Recognition of Qualifications Concerning Higher Education in the European Region adopted in Lisbon on 11 April 1997, (hereinafter "the Lisbon Convention"), should be fully implemented in order to strengthen the Baltic common educational space and to stimulate the academic recognition as well as the mobility of students and teaching staff among the Republic of Latvia, Republic of Estonia and Republic of Lithuania; considering that a follow-up to the ratification of the Lisbon Convention in the Baltic States

in a form of Agreement regulating the recognition of the concrete educational qualifications among the Baltic States is desirable...” [3, 2005].

The Agreement has an Article “Definitions” (definitions of the terms used, Article 1). The basic principles of the Agreement are formulated:

- 1) The Baltic States — the Republic of Latvia, the Republic of Estonia and the Republic of Lithuania (hereinafter, States) — agree to recognise each other’s higher education qualifications and qualifications giving access to higher education unless there is an evidence of substantial differences.
- 2) This Agreement shall deal with the qualifications awarded after completion of study programmes, which are recognised in the home country.
- 3) A higher education qualification or a qualification providing access to higher education shall give its holder the same rights in the other Parties as it gives in the State in which it has been awarded.

The following points are described in greater detail: 1) the specific admission requirements and admission to higher education studies (Article 4); 2) recognition of the first academic degrees for further studies (Article 5); 3) recognition of doctoral degrees (Article 7); 4) consequences of this agreement regarding professional recognition (Article 10) and other important aspects of creating Common Educational Space within the Baltic States [3, 2005].

The very existence of such Agreement, its spirit and content undoubtedly promote the development of intellectual potential of each Baltic state in particular and of the region as a whole.

3 CONCLUSIONS

The purpose of the publication is analysis of the Bologna Process achievements through the evaluation of implementation of its 10 main directions into the national legislation. Author believes that Bologna declaration, which is the reflection of globalization process in education, made a significant impact on the national legislation of Latvia, Estonia and Lithuania in the last two decades.

4 REFERENCES

- [1] Agreement between the Ministry of Education and Science of the Republic of Latvia, Ministry of Culture and Education of the Republic of Lithuania and Ministry of Education and Research of the Republic of Estonia on cooperation in the sphere of education. Riga, 12.10.1990.
- [2] Agreement between the Governments of the Latvian, Lithuanian and Estonian Republics “On the Creation of a Common Educational Space in Higher Education within the Baltic States”, 08.12.2000]
- [3] Agreement between the Governments of the Latvian, Lithuanian and Estonian Republics “On The Academic Recognition of Educational Qualifications in the Baltic Educational Space”, 2005
- [4] Accreditation in the European Higher Education Area. Prepared by the European consortium for accreditation. Zurich 03.12.2004
- [5] Bologna process template for national reports: 2005-2007, 9may 2006. In:http://www.ttc.lv/index.php?squery=E0833&search_sbm=Search&srchtype=trans&id=2&l=EN&seid=search]
- [6] Bologna process National Report 2005 – 2007. Lithuania, December, 2006 // www.dcsf.gov.uk]
- [7] Commission Communication: COM (97) 563 final, 2015, In: <https://www.businesseurope.eu/publications/unice-position-paper-commission-communication-towards-europe-knowledge-com97-563-final>
- [8] The European Higher Education Area — Achieving the Goals». Communiqué of the Conference of European Ministers Responsible for Higher Education, Bergen, May 19-20, 2005, In: www.bologna-bergen2005
- [9] Estonian lifelong learning strategy for the years 2005 – 2008. Implementing the “Education and Training 2010” Work Programme: 2005 Progress Report. Estonia. European Commission. Education and Culture. Lifelong Learning: Education and Training policies. Coordination of Lifelong Learning Policies. Brussels, December 2005.]
- [10] Heli Aru. Implementing of Bologna Process – financial instruments and policies Estonia experience, 2010.
- [11] Lisbon European Council, 23-24 марта 2000 г.

- [12] [Lithuanian National Report, 2006.
In: www.dcsf.gov.uk/londonbologna/uploads/documents/LithuanianNationalReport.doc
- [13] National Report of the implementation of the Bologna process in Latvia (December, 2006), In: <http://www.ttc.lv>
- [14] Recommendations of representatives of accreditation committees/agencies from countries which participated in Seminar on “Cooperation between accreditation committees/agencies”, 14-16 February 2005, Warsaw.
- [15] Republic of Estonia Education Act, entered into force 10.10.93, www.hm.ee
- [16] Treaty Establishing the European Community, Chapter 3, 2015, In: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content>

AUTHOR

Nikita Nikiforov, Baltic International Academy, Lomonosova 4, Riga, Latvia, e-mail: nikiforovs.n@gmail.com

LEAN HEALTHCARE: AN OPPORTUNITY FOR CZECH HEALTHCARE FACILITIES

Michaela Opletalová

Abstract: *There is growing interest in applying Lean in healthcare processes. Healthcare services around the world have adopted industrial engineering methods and process improvement methodologies from the manufacturing sector, known as Lean production. The purpose of this paper is to find out ways how to apply Lean into the Czech healthcare facilities and its limitation. This paper discuss the results of a questionnaire survey, which was conducted among to several hospitals in the Czech Republic and based on this questionnaire survey identifies key trends and potentials for next improvement and innovation projects in Czech healthcare. This paper was create as a first step of research, which should lead to real implementation of Business Process Management (BPM) and Industrial Engineering (IE) methods to the health care facility. It is possible, based on this questionnaire survey, to implement Lean at Czech healthcare facilities effectively and to improve processes.*

Keywords: *Process improvement, Lean healthcare, Lean thinking, Efficiency, Industrial Engineering, Business Process Management*

JEL Classification: I100

1 INTRODUCTION

The idea of lean healthcare or lean services is not new. Since the 1970s various attempts have been made to contain healthcare spending and improve service performance. Many of today's studies talk about costs and wait time reduction, increasing quality, reducing errors and increasing employee motivation and customer satisfaction. Public services around the world are pressured to increase their efficiency and save money. (Radnor, 2011) A study from November 1999 estimated that around 98,000 patients die each year following medical errors in U.S. hospitals (Liberatore, 2013). Many

people would like to have quality, cheap and quick healthcare. They would like to know that hospitals save costs but preserve the quality care for patients and provide a pleasant working environment for their employees.

Experience from abroad shows that the interpretation of lean concept and industrial engineering methods outside of the industry is a challenge, and its success rests on understanding first that lean is a system, not a toolbox (Ballè, 2007). Staff in hospitals should know lean and its utilization. They should learn how to think in a different way and learn not just lean methods but lean ideology which includes identifying problems in processes and solving them. Industrial engineers should develop a lean mentality (Ballè, 2007). They need a simple language for themselves and healthcare staff. These two groups should talk together to achieve common goals: reduce costs, increase efficiency, educate staff and patients.

2 LEAN HEALTHCARE IN THE CZECH REPUBLIC

Currently, the situation of the healthcare in the Czech republic is on the limit of economic sustainability. In Czech hospitals we can not talk about development and process improvement. Hospitals, on the one hand, investing in modern equipment and developing their staff for their technical nature but unfortunately is not enough to improve their economic situation. Frequently, hospital equipment prevents increasing numbers of patients and thus increasing the number of processes that take place in their organization. They do not focus on resource consumption and performance of their processes. Hospital facilities are tied by very ossified system of legislation and health insurance companies are very conservative and do not have enough economically oriented employees who would be interested in reducing costs and improving the efficiency of individual processes. Often, hospitals focus more on external conditions such as the right legislation or situation of payers – insurance companies. They can not accept the idea of reducing internal costs and support their own equipment and staff.

Another important factor is that staff in hospitals are rewarded according to rigid salary scale. They have a very narrow range of motivation. Motivation, known from the current working environment, in hospitals practically does not exist. Most of the staff are motivated by their own work, which is for them very fulfilling in socially and emotionally way. Classical motivation to work and to do the job effectively, quickly and without unnecessary steps is

missing. Significant is only the execution of a process but not its time or quality.

Abroad, the situation is often very different from external reasons that hospitals predetermine the competitive environment and the need for management performance in the same manner as in the well-functioning of the company. Hospitals must meet more criteria than in our conditions and a large number of these criteria is targeted to the client – the patient. Hospitals should know how to satisfied patients. Just as a satisfied customer of industrial company. Hospitals are also often targeted by advertising, low cost processes, high salary of its employees, incentive programs, and this can help all methods of industrial engineering and lean philosophy.

2.1 Lean philosophy

Lean thinking was developed by the Toyota Motor Corporation between 1948 and 1975. Lean could also be called the Toyota Production System (TPS). It is based on five principles (Radnor, 2011):

1. "Specify the value desired by the customer.
 2. Identify the value stream for each product/service, providing that value and, challenge all of the wasted steps.
 3. Make the product flow continuously. Standardise processes around best practices, allowing them to run more smoothly, freeing up time for creativity and innovation.
 4. Introduce "pull" between all steps where continuous flow is impossible. Focus upon the demand from the customer and trigger events backwards through the value chain.
 5. Manage towards perfection so that non-value adding activity will be removed from the value chain so that the number of steps, amount of time and information needed to serve the customer continually falls."
- (Radnor, 2011, p. 365)

According to Campbell (2009, p. 40), "Lean thinking is the efficient use of staff, resources, and technology to provide the highest level of service possible to the ultimate healthcare customer: the patient." The main purpose of this study is to determine whether these five lean principles are useful for healthcare and health facilities in the Czech Republic. The questionnaire survey was used to confirm or refute this research question. Questionnaires were sent to interested groups, especially nurses, medical staff and physicians. The research was conducted with the help of the internet portal Survio.com.

In the final phase, the return of questionnaires was 94.21%. 93 complete questionnaires were returned back. The questionnaire survey was answered by 79 women (84.95%) and 14 men (15.05%). The questionnaire was further differentiated by age, job position and length of experience in healthcare. Based on these data, it was possible to sort out relevant facts. Almost a half of survey participants were middle-aged people between 30 and 49 years (46.24%), the next most common category were nurses (62.37%) and in terms of practice, the most common were people with more than 10 years experience (54.84%). Following table 1 illustrate distribution of respondents in the questionnaire survey.

Tab. 1: Job positions of respondents

Job position	Frequency
Health professionals (nurses)	56%
Doctors	23%
Auxiliary health staff (orderlies)	7%
General nurses	7%
Special staff	5%
Social staff	2%

Source: Own processing

The fact that the most common staff in the survey were nurses is useful, because according to Ballè (2007), head nurses and nursing managers could act on improvements and lean methodology because of their contact with patients. According to Andalo (2006, p. 16), "nurses at all levels of the profession from the youngest junior to the most experience director, have the potential to bring new ways of working to the care to improve it, but they are the last to recognize their ability to change practice." Industrial engineer should be able to quell fears of nurses and help them realize their ideas. "The strategic aim of any organisation therefore should be to empower senior nurses, and ensure that they have the appropriate knowledge and expertise." (Aherne, 2007, p. 13)

People at the level of ordinary workers are not familiar with the concept of lean healthcare. The survey showed that 93.48% of respondents never heard of "Lean Healthcare" or Process improvement. In the verbal prompt, in which respondents had to state what they understand by the term lean

healthcare, this was confirmed. They usually understand lean healthcare as a downsizing or they do not have any idea at all.

Although the majority of respondents in their work intuitively encounters with some of the methods of industrial engineering and lean healthcare, their education is not such as to be able to name the basic methods. The survey showed that the only terms that are close to workers are standardization and ergonomics, and they are also familiar with concept of visual management. Further follow-up questions that directed respondents to the methods in another way and with unprofessional names, showed that respondents often meet these methods.

Mainly due to professional names is very important communication in the lean healthcare. There are two field, industrial engineering and healthcare, which need to find a common language and a common speech. "Lean seems to be one of those "easy to say, hard to do" things. As we learn what to look for, and to see work in a different way, we start to see the possibilities, and to see where improvements would yield huge benefits." (Bliss, 2009, p. 39)

2.2 Wasting in healthcare processes

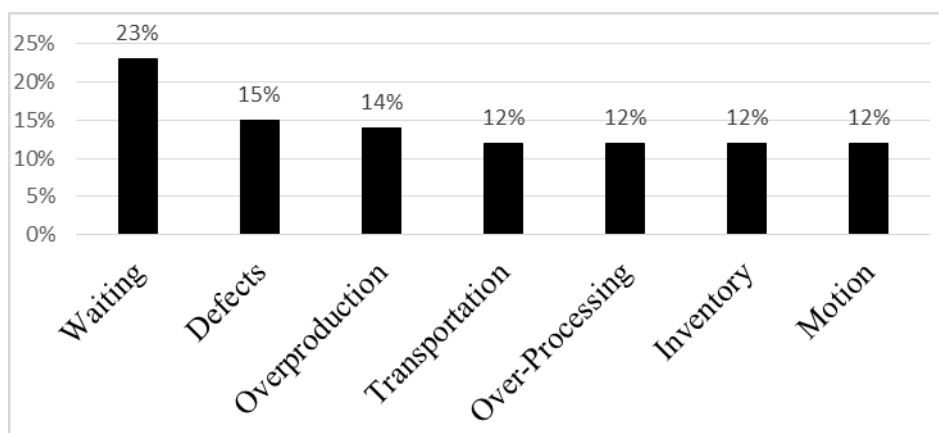
We need to start working and destroy the myth that the commercial methods that work in the industry can not work and be effective for hospitals. Methods and philosophy are transferable, especially because we are dealing with individual processes rather than medical interventions. Hospitals are also closely linked with industry, which is nowadays already on a certain level of standardization and process improvement. Another potentials can therefore also be improvements in the supply chain. The following list shows seven kinds of waste in hospital processes:

1. "Transportation – staff walking to the other end of a ward to pick up notes; central equipment stores for commonly used items instead of locating items where they are used
2. Inventory – excess stock in storerooms that is not being used, patients waiting to be discharged; waiting lists
3. Motion – unnecessary staff movement looking for paperwork; not having basic equipment in every examination room
4. Waiting – patients, staff results, prescriptions and medicine; doctors to discharge patients
5. Overproduction – requesting unnecessary tests from pathology; keeping investigation slots "just in case"

6. Over-Processing – duplication of information; asking for patients' details several time
7. Defects – readmission because of failed discharge; repeating tests because correct information was not provided" (Radnor, 2011, p. 365)

Respondents were asked to identify waste in their workplace. Only 8% of respondents said that they do not know about any waste. The most commonly identified waste by the respondents was waiting, whether patients or staff, as well as overproduction, particularly the respondents focused on excessive paperwork, as well as transport and redundant processes. Respondents demonstrated that they meet different types of waste in processes and that there is great opportunity for process optimization and implementation of industrial engineering methods to the Czech healthcare. How respondents see wasting in their hospitals shows picture 1. Picture shows the percentage of respondents and which kind of waste they identify on their workplace.

Pic. 1: Identified waste in czech hospitals



Source: Own processing

92% of respondent in the questionnaire survey identified some sort of waste. This fact is a sign that the hospital can find waste and focus on process improvement. Processes are obviously much more limited by legislation and regulations than in industrial enterprises and the need to waste look slightly different way. Even so, the question is, how is it possible that the money allocated by the government does not cover costs of hospitals. How is it possible that we do not pay relieve the hard work of nurses, who are often overwhelmed with tasks that should not and may not be detrimental to that will give patients? How can we allow that hospitals in the Czech republic are

„companies“, which are undergoing public finance, and nobody does not address this issue comprehensively?

Understanding waste is the most important part of Lean thinking. People should realize which processes are wasteful and which add value to the customer – to the patient. "Rather than focusing on cutting personnel and assets, "lean healthcare" looks to improve patient satisfaction through improved actions and processes". (Weinstock, 2008, p. 339) Only 5% of activities are Value Adding and 95% of activities are Wasteful. Peter Drucker says: "There is nothing so useless as doing efficiently that which should not be done at all." (Wood, 2004, p. 8)

Abroad are identified almost the same types of waste, errors and problems: missing or incorrect information, missing or malfunctioning equipment, waiting for a resource, missing or incorrect supplies, simultaneous demands, incorrect actions, errors made by others and unnecessary execution of tasks (Storey, 2008). Same situation as in healthcare these days was in all service sector around 1998. Service sector focused on low cost, dependability, quality and flexibility (Bowen, 1998). Now we want do the same for healthcare. Survey showed that it is possible.

2.3 Benefits of lean healthcare

Another important factor, which is conducive to the fact that the introduction of methods of industrial engineering would be beneficial within the Czech healthcare, is the fact that 64% of respondents said they felt the competition between healthcare facilities. This competition which was one of the main factors in the development of lean healthcare in the U.S., is very important for the management of the hospital. Managers should realize that the competition can be defeated only on the basis of patient satisfaction. Patients will be satisfied in a well-functioning hospital where they feel that the care is at top level and everything is concentrated only towards them. In this environment we can find help us, well set up and managed processes which perform concentrated and satisfied employees. With proper optimization of processes, we can also save costs – both in terms of time, materials, administration, etc. In this step, we should realize that we can constantly improve and that is beneficial to use a different point of view.

"Today's healthcare organizations are complex dynamic systems. Healthcare professionals must demonstrate attributes consistent with organizational culture. Six attributes for a quality healthcare system are identified as follows:

1. Safe – Security for patients but also for the staff. Each hospital facility should be a safe environment. Hospitals currently monitor certain parameters of safety, and this parameter is essential for them already in present. Safety is the first priority and hospitals need to constantly work on it, both in terms of medical procedures and also hospital environment.
2. Effective – Efficient use of resources and enhance the performance of subsequent processes. In particular, we focus on supporting processes in which it is the highest potential. In particular, in areas of administration, supply-chain and layouts of workplaces. Also, a questionnaire survey showed that these areas are feeling as areas with the greatest potential.
3. Patient-centred – Hospital facilities should focus as well as industrial companies to its customer – the patient. It is all happening around the patient. Although the hospital staff does not admit that this situation should be different, it is still very specific theme. The patient is not a typical customer. Patient does not pay for hospital services, but he is only the consumer. Even in this situation, hospitals should see its patients as a full-fledged customers and do whatever it takes to give timely care in appropriate quality and at the lowest cost.
4. Timely – Any performance and any action must be properly timed. Just in time, now widely promoted in the industry, could be going in the sphere of healthcare. It is very important to customers (patients) wait the least possible time and were treated effectively and quickly. In healthcare are processes that can be standardized and improved based on this standardization.
5. Efficient – Efficient processes are those processes where could be maximized the difference between the proceeds from this process and the costs of this process. If the process is efficient then it is profitable and it is done correctly, at the right time, it takes the right time and it has the quality output.
6. Equitable – In healthcare, more than in any other sector, politeness and certain ethics are important parts of everyday work. Industrial Engineers can never be insensitive during improving processes

because it may touch on sensitive issues such as health, illness, accidents, etc. It is very important to collaborate and cooperate with hospital staff. Only these people have power to change processes.

Monitoring these attributes is a crucial element of organization's philosophy and should be part of the quality improvement initiative." (Taner, 2007, p. 330)

Czech healthcare facilities are aware of their situation. The survey showed that almost 67% of respondents believe that their organization pursue to an effective cost reduction and 57% of respondents believe that over the last five years in their organization increased productivity of work. However at the same time 60% of respondents believe that there is still space to achieve operational savings, or in other words, reduce costs in processes. For these reasons, it is important that organizations begin a dialogue on increasing their productivity, optimize processes and reduce costs. The situation is the same abroad. The Institute of Medicine stated in 2010 that the pressing and well-established concerns common to all sectors of healthcare that impact quality are rising cost and limited resources, system inefficiencies, increasing complexity, and an ever-expanding evidence gap (Weberg, 2012). Lean implementation continues to be popular in English hospitals, hospital trust managers, they are implementing lean in different ways ranging from other sectors and implement lean to the strategy and vision (Burgess, 2013). Hospitals need some solutions. As shows the table 2 below, 93% of respondents are interested in methods that could improve their work. It is time for industrial engineers, which can show improvement methods.

Tab. 2: Are you interested in methods that could improve your work?

Answer	Frequency
Yes	93%
No	7%

Source: Own processing

A workshop on lean healthcare was organized at the Tomas Bata University where several interviews with representatives of both medical and non-medical positions in hospitals (especially KNTB Zlin and Podhorska hospital Bruntal) and hospice (Hospice at Holy Hill in Olomouc) were held. Current trends in process improvements in health care would be to become particular:

- Communication
- Mapping value streams
- Better support processes
- Teamwork
- Focus on quality indicators
- Ergonomic audits

The workshops and discussions with representatives of specific organizations suggest the need to unite in how we talk about this issue. It is very important that all stakeholders understand and think about how to use the information for the greatest satisfaction of the end customer, which would in all circumstances be patient. It often happens that the leaders of healthcare facilities argue that the processes can not to be optimized, because their income is not sufficient for fulfilment of their capacities to finance more medical operation. There is a misunderstanding when the leaders do not realize that what brings idea of lean healthcare is in particular saving their internal costs. On the other hand also monitoring and measurement of processes, assignment of process owners and standardization of all processes and operations, which can be standardized. For many healthcare organization it is problem to see process-based organization, health care delivery has traditionally been organized around specialties and professional groups that address patient's problems one at the time. This is picture of function-based organization. (Mazzocato, 2012) In this organizational structure is difficult to change people minds and keep them work in team. We have to convince them to change their thinking and then to implement lean.

On the other hand, lean healthcare conceals many ways to help workers themselves. It solves the ergonomic aspect of their work, accidents at work, patient handling, distance, etc. "When participants were asked to 'the customer' a range of actors were identifies. The most common, especially for clinical staff, was the patient as the immediate recipient of care", but for some of them is customer local or central political organisations, international hospital departments or health insurance group. (Radnor, 2011, p. 368)

Workers themselves are interested to learn more and are willing to continue to educate themselves and work together to solve problems that are bothering them. 90% of respondents said that they would be interested in using a system that would allow them to make suggestions on improving work, working

environment or processes. 23% of these workers reported that they have proposals for improving their workplace right now. 89% of the respondents wrote to the questionnaire that they would be interested in learning more about methods that enable more efficient work. Whether this would be to eliminate waste, alleviate the physical and time burden, workplace organization, or anything else, people want to learn how to make their work more pleasant, less demanding, easier and less time consuming. All of these for them directed to save time and energy which they can dedicate to the patient. "Staff were beginning to recognise where problems and issues were, and what changes were need, they were not always given the opportunity to implement change." (Radnor, 2011, p. 368)

Respondents indicated to the questionnaire survey that the most problematic areas are the amount of administration that does not add anything to them, is useless, has no customers and only consumes their working time. The equivalent to this problem was answer "to increase staff". Ordinary healthcare workers are loading excessive amounts of paperwork and thus do not have time for essential tasks and activities that they must also perform during their work shift. 34% of respondents said they are working over-time overloading. This congestion can be attributed to the fact that they perform many administrative or unnecessary activities that are not required, are useless, they are not required and these workers have feelings that these activities should be done by someone else, or should not be performed at all. 48% of respondents believe that they perform work that should or could have done by someone else and the same proportion of respondents thought that performs some activities that are useless or unnecessary. From these data we can deduce that workers are particularly unnecessary overload of work, especially in the area of administrative activities.

The survey also revealed problems of transport and transport activities that are in healthcare facilities sometimes necessary. In certain cases should staff make changes in the layout of workplace that would help them to better satisfaction with the workplace organization. 72% of respondents said they are not satisfied with the arrangement of their workplace. Some layouts are very limited by the condition and the location of the buildings. Even so healthcare facilities should learn how to build a spaces and buildings and how to use industrial engineering consultants in these cases. Industrial engineering consultants know working methods, ergonomics and work environment and they are able to design spaces for staff and management satisfaction and waste on the jobsite. Some of the changes, which do not

concern the construction of buildings, are immediately applicable with a minimum amount of investment. A worker who is dissatisfied with some part of his work is certainly working much harder than a worker who has a workplace optimize for his needs, physical attributes and accurately for the operation.

From the introduction of industrial engineering methods into production, we could learn many times, there is a need to involve staff into process change. Industrial Engineers and Healthcare staff need to work together to eliminate maximum quantity of waste. Especially when industrial engineers want to change processes which are performed daily, or they want to change layout of their workplace they need to talk with staff and use different methods and workshops to create the future state with them. It is possible that this future state will not be absolutely perfect and will not be liking of the industrial engineer, who only acts as a consultant, but in that state workers will be connected and will be able to perform their daily work. They will feel good and they will adopt changes very quickly.

It is important that projects in lean healthcare, perhaps even more than in the manufacturing sector, have a very individual approach to each customer – to each medical facility and have a very personal approach to every employee. These people are very empathetic, easygoing, and are used to work in hard and demanding environment. They are used to perform all activities which they should according to prescriptions and standards. However they feel that these activities are unnecessary. Industrial engineers will work very well with people who themselves want to simplify their work, will be helpful to new information, opinions and working methods. Industrial engineers can give opportunity for healthcare processes optimization. Table 3 below shows that 64% of respondents maybe will use new methods for improving workplace and work environment and 30% of respondents will use these methods. This fact means, that 94% of respondents are interesting in new ways how to increase effectivity of their work.

Tab. 3: Would you have used a system that would offer opportunities for improving workplace processes and work environment?

Answer	Frequency
Maybe, I would use	64%
I would use	30%
I would not use – Everything works without problems	3%
I would not use – I am not interested in process improvement	3%

Source: Own processing

Currently, there is also research focused on the management of hospitals. This research aims to show the current status of management, process management and using of modern trends of lean healthcare and information technology in hospitals in the Czech Republic. Healthcare in the Czech Republic is a very conservative environment and processes in hospitals are often run by people which have no preconditions for control functions. Especially in middle management, which consists of senior doctors and highly trained doctors is often a problem with grasping of effective management, lean healthcare, motivation and improvement.

Management of hospitals have a broader look at the whole issue and they can interpret it in the context of the Czech economic situation and legislation. Even so, they see great opportunity in lean healthcare, process management and cost saving in processes. 99% of the hospital directors, which respond the survey said they perceived competition between medical institutions especially from the perspective of employees. 40% of CEOs said that they perceive competition between patients (most often in non-acute sectors, such as maternity hospital).

From the above it follows that management of hospitals is aware of the need of effective management and cost savings. All respondents said they are trying to actively search operational savings. Most hospitals also develops strategies for a long period, or at least a vision, which they want to fill. There is no problem decay of plans into operational objectives and convert them into daily activities leading to the fulfilment of plans. Many hospitals in the Czech Republic are certified, whether medical certification or ISO 9001. In most hospitals management are also trying to improve processes in cooperation with their staff.

Management of hospitals aware the situation as a whole. Many threats and obstacles were shown during the research. Management of hospitals see these threats and obstacles often as insurmountable. Even so, they are looking for ways how to move hospitals towards modern trends and improved patient care.

2.4 Threats and obstacles for the implementation of lean healthcare

Threats and obstacles for the implementation of lean healthcare can be divided into two categories. The first of these are threats arising from the very introduction of lean healthcare and are widely described in the literature and case studies. The other categories are threats and obstacles arising from conditions in Czech Republic, especially economic and legislative.

General threats are those that arise from the very methods of process management and lean healthcare. We rank among them especially the threat of areas of cooperation, communication, support from management and process owners and last but not least, we must also think of the threats that arise from the environment in which we are introducing methods.

In any organization where lean healthcare is implemented we should have the support of the leadership of the organization. Management should familiarize all personnel and middle management with everything which will happen in organization. This support is essential, it does not make sense start with any changes without it. Also communication is very important. And both internal and external with external consultants. Hospital environment is specific and it is important to find common speech and break down communication barriers. Managers should support cooperation of all stakeholders.

We should know about threats that arise from the environment in which we are introducing lean healthcare because of quality, effectivity and speed of care. We speak about human life and it is crucial to think about safety. The hospital environment is also very specific because of treatment process. This process is individual. Doctors have to be sensitive and they have to have a certain degree of creativity. We need to avoid strict standardization, which would mean the conversion of process to too technical and avoid it from personal and individual approach.

The research, which was conducted with the senior management of hospitals using structured interviews, showed that the biggest threats of the efficient management of processes in hospitals are legislative and unhealthy economic environment. These threats could be called for a second category, as a threats arising from external environment. Laws and regulations governing certain extent both costs and revenues of organizations. In certain types of organizations are clearly define tables for the evaluation of employees. Hospitals also have clearly defined payment for services and they are often limited in number of beds and procedures by the insurance company. Smaller organizations also often do not reach on government subsidies.

Another problem is the lack of staff and methods of their training, which leads to a lack of both doctors and nurses. These problems are directly linked with process improvement, lean healthcare and process management. Hospitals cannot set effective processes often because of laws or because of the intervention of the insurance company. They are limited to the extent that they can, for example, use electronic documentation and computerized processes.

Another negative aspect is that management cannot have function and effective staff evaluation in some organization. Hospitals are unable to create a functioning motivation system. The last threat that prevents the implementation of lean healthcare can also be founders. Founders as owners, controlling shareholders or majority owners, in some cases, own several organizations (for example at the regional level). They are trying to fund all their organizations and try to keep them in economic health. Often, however, this principle is applied against hospitals, which try to be effective. Founder is often investing this extra money to the hospitals that is doing worse economically. The problem therefore is often impossible separate financing of organization and separate project management.

Despite of the above threats there are hospitals which are trying to manage processes effectively and using principles of lean healthcare and process management. There are hospitals which are trying to achieve the maximum possible computerization and simplify and accelerate processes. They are also trying to balance the positive effects to employees and patients during this work. Some of these organizations are also supported by their founder. They have opportunity to reinvest money to their processes, employees and patients. However, they constantly face to the complications posed by the legislative and insurance companies.

3 CONCLUSION

Concept of lean healthcare is not really known under the conditions of the Czech healthcare system. However a survey and comparison with other countries have clearly demonstrated that it is possible to Czech conditions apply lean healthcare. Important in this respect is to work with the staff of health facilities and at the same time also with management. All these people need to understand Lean like a philosophy and must learn to see waste in the organization and how to solve these "waste" problems.

The survey showed that it is possible in the Czech hospitals effectively implement industrial engineering methods to increase the productivity of individual processes. In case that the organization and the consultant will have common goals and are willing to understand one another and come to meet, we can achieve a similar success as in the U.S.. The hospital which saves its costs and have sufficient funds in a budget may pay more care to customers (patients) and of course can devote financial resources to improve the environment not only for patients but also for staff. Medical devices and equipment are so costly that it is necessary for hospitals to seek all possible ways. One of those ways will be sure to optimizing processes and use of industrial engineering methods to make them more effective. We could use more than lean methods. There are other methods like total quality management, systems thinking, systems dynamics, theory of constraints, reengineering or discrete event simulation. (Brandao, 2009)

Whole system of process improvement is standing on business process management. Healthcare facilities often use standardization, which is based on quality standards and/or on World Health Organization standards. All of these standards require description of processes, their standardization and continuous improvement. Lean and industrial engineering methods are a way how to achieve effective standard and improvement in each process.

4 REFERENCES

- [1] AHERNE, Joe. Think lean. *Nursing Management (Harrow, London, England : 1994)* [online]. 2007, vol. 13, no. 10, pp. 13-15. ISSN 1354-5760.
- [2] ANDALO, Debbie. Innovation and improvement. *Nursing Management (Harrow, London, England : 1994)* [online]. 2006, vol. 13, no. 8, pp. 16-17. ISSN 1354-5760.
- [3] BALLE, Michael a Anne REGNIER. Lean as a learning system in a hospital ward. *Leadership in Health Services (Bradford, England)* [online]. 2007, vol. 20, no. 1, pp. 33-41. ISSN 1751-1879.
- [4] BLISS, Dean. Lean in healthcare--wow. *Frontiers of Health Services Management* [online]. 2009, vol. 26, no. 1, pp. 39-42. ISSN 0748-8157.
- [5] BOWEN, D. E. a W. E. YOUNGDAHL. "Lean" service: in defense of a production-line approach. *International Journal of Service Industry Management* [online]. 1998, vol. 9, no. 3, pp. 207. ISSN 0956-4233.
- [6] BRANDAO, L. Trends and approaches in lean healthcareLean. *Leadership in Health Services* [online]. 2009, vol. 22, no. 2, pp. 121-139. ISSN 1751-1879.
- [7] BURGESS, Nicola a Zoe RADNOR. Evaluating Lean in healthcare. *International Journal of Health Care Quality Assurance* [online]. 2013, vol. 26, no. 3, pp. 220-235. ISSN 0952-6862.
- [8] CAMPBELL, Robert James. Thinking lean in healthcare. *Journal of AHIMA / American Health Information Management Association* [online]. 2009, vol. 80, no. 6, pp. 40-43; quiz 45-6. ISSN 1060-5487.
- [9] LIBERATORE, Matthew J. Six Sigma in healthcare delivery. *International Journal of Health Care Quality Assurance* [online]. 2013, vol. 26, no. 7, pp. 601-626. ISSN 0952-6862.
- [10] MAZZOCATO, Pamela et al. How does lean work in emergency care? A case study of a lean-inspired intervention at the Astrid Lindgren Children's hospital, Stockholm, Sweden. *Bmc Health Services Research* [online]. 2012, vol. 12, pp. 28. ISSN 1472-6963.

- [11] RADNOR, Zoe J., Matthias HOLWEG a Justin WARING. Lean in healthcare: The unfilled promise?. *Social Science & Medicine* [online]. 2012, vol. 74, no. 3, pp. 364-371. ISSN 0277-9536.
- [12] STOREY, John a David BUCHANAN. Healthcare governance and organizational barriers to learning from mistakes. *Journal of Health Organization and Management* [online]. 2008, vol. 22, no. 6, pp. 642-651. ISSN 1477-7266.
- [13] TANER, Mehmet Tolga a Buelent SEZEN. An overview of six sigma applications in healthcare industry. *International Journal of Health Care* [online]. 2007, vol. 20, no. 4, pp. 329 – 340. ISSN 0952-6862.
- [14] WEBERG, Dan. Complexity leadership: a healthcare imperative. *Nursing Forum* [online]. 2012, vol. 47, no. 4, pp. 268-277. ISSN 1744-6198.
- [15] WEINSTOCK, Donna. Lean healthcare. *The Journal of Medical Practice Management : MPM* [online]. 2008, vol. 23, no. 6, pp. 339-341. ISSN 8755-0229.
- [16] WOOD, Nigel. Lean Thinking. *Journal of Service Management* [online]. 2004, vol. 48, no. 2, pp.8-10. ISSN 0307-6768.

Acknowledgement

“The author is thankful to the Internal Grant Agency of FaME TBU No. IGA/FaME/2013/023 (Optimization of management and processes of medical facilities and social services through IE methods) for financial support to carry out this research.”

AUTHOR

Ing. Michaela Opletalová, Department of Industrial Engineering and Information Systems, Faculty of Management and Economics, Tomas Bata University in Zlin, Mostní 5139, 760 01 Zlín, Czech Republic, e-mail: opletalova@fame.utb.cz

DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB JAKO JEDEN Z FAKTORŮ OVLIVŇUJÍCÍCH VÝBĚR PRÁVNÍ FORMY NEZISKOVÉ ORGANIZACE

THE CORPORATE INCOME TAX AS A FACTOR INFLUENCING THE CHOICE OF THE LEGAL FORM OF THE NON-PROFIT ORGANIZATIONS

Milena Otavová

Abstrakt: *Od 1. 1. 2014 se stal účinným nový občanský zákoník. Občanská sdružení s přijetím nového občanského zákoníku byla nucena rozhodovat o své budoucí právní formě, zda se automaticky transformovat na spolek či se transformovat na jinou právní formu. Zároveň byly změněny předpisy daňové s ohledem na zdaňování některých neziskových organizací daní z příjmů. Příspěvek identifikuje možné faktory, které mohou ovlivnit rozhodování neziskové organizace v souvislosti s volbou vhodné právní formy. Jedním ze stěžejních faktorů, který je zkoumán, je způsob zdanění neziskové organizace s ohledem na daň z příjmů právnických osob. Na základě modelového příkladu je komparován způsob zdanění poplatníka v rámci širokého a poté úzkého základu daně, následně je také diskutována otázka efektivity výběru daně u neziskových organizací. Příspěvek doporučuje možné právní formy s ohledem na předmět činnosti neziskové organizace.*

Klíčová slova: *Nezisková organizace, nový občanský zákoník, daň z příjmů právnických osob, veřejná prospěšnost, neziskový sektor*

Abstract: *The new Civil Code has become effective since 1. January 2014 and based on its adoption the civil associations were forced to decide on their future legal form. Whether they should automatically transform to a union or transform into a different legal form. Moreover, tax regulations have been amended with respect to the income taxation of the some non-profit organizations. The paper identifies possible factors that may influence the decision of the non-profit organizations in relation to the choice of the appropriate legal form. One of the key factors that is examined is the way of the taxation of the non-profit organization with regard to the corporate*

income tax. Based on the model example the way of the taxation of the taxpayer is compared within a broad and then narrow tax base. Further, the issue of the effectiveness of the tax collection in the case of non-profit organizations is also discussed there. The paper recommends possible legal forms with respect to the subject of activities of the non-profit organizations.

Keywords: *Non-profit organizations, the new Civil Code, corporate income tax, public utility, non-profit sector*

JEL Classification: L31, H25

1 ÚVOD

Občanská sdružení byla do konce roku 2013 upravena zákonem č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů. Česká republika podstoupila v posledních letech rozsáhlou, a velmi diskutovanou rekodifikaci soukromého práva. V jejím rámci byl schválen také zákon č. 89/2012, občanský zákoník, který je označován jako nový občanský zákoník (dále jen NOZ). Změny, které NOZ přinesl, se dotkly také neziskového sektoru, a to převážně nestátních neziskových organizací. K nejvýznamnějším změnám patří nové vymezení subjektů soukromého práva, nutnost přizpůsobit vnitřní poměry nestátních neziskových organizací nové právní úpravě, definice pojmu veřejné prospěšnosti, zrušení možnosti zakládat obecně prospěšné společnosti, automatická přeměna občanských sdružení na spolky, možnost transformace spolků a obecně prospěšných organizací na jinou právní formu. V souvislosti s novou právní úpravou byly zároveň zrušeny některé zákony, které souvisí s neziskovými organizacemi. Konkrétně se jedná o zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů, obsahová část zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů. Zároveň je nutno konstatovat, že od 1. 1. 2014, kdy se stal účinným NOZ, jsou účinné další doprovodné předpisy, které na něj navazují. Jedním z nich je zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, který zavedl společnou úpravu pro všechny rejstříky. Jedná se o spolkový rejstřík, nadační rejstřík, rejstřík ústavů, rejstřík společenství vlastníků jednotek, obchodní rejstřík a rejstřík obecně prospěšných společností. Pro některé

právní formy, např. spolky platí tedy nově povinnost zápisu v příslušném rejstříku.

2 CÍL A METODY

Cílem předloženého příspěvku je identifikovat možné faktory ovlivňující výběr právní formy neziskové organizace. Následně posoudit a na modelovém příkladu kvantifikovat, jak důležitým pro rozhodování může být faktor v podobě způsobu zdanění neziskové organizace. Součástí příspěvku je i posouzení efektivity výběru daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací na straně státu, a také posouzení administrativních nákladů na straně poplatníka.

Předpokladem pro naplnění cíle je analýza právní, daňové a účetní oblasti zkoumané problematiky. Jedná se především o NOZ, zákon o daních z příjmů a zákon o účetnictví. K dalším použitým zdrojům patří převážně odborné publikace, řešící sledovanou problematiku. Vzhledem k tomu, že u občanských sdružení došlo v souvislosti s účinností nového občanského zákoníku k rozsáhlým změnám jejich právní úpravy, jsou v příspěvku uvedeny jak možné transformace, které bylo možno uskutečnit do konce roku 2013, tak ty, které mohou být uskutečňovány od 1. ledna 2014.

Příspěvek je zpracován na základě vědeckých metod, kterými jsou zejména metody deskripce, komparace, analýza a modelování. Dále jsou využity metody založené na principech logického myšlení, zejména metoda dedukce. V závěrečné části příspěvku jsou při využití syntézy formulovány závěry a doporučení pro neziskové organizace s ohledem na jejich předmět činnosti. Příspěvek byl zpracován podle stavu platného a účinného k 1. lednu 2015.

3 ZMĚNY V PRÁVNÍ ÚPRAVĚ OBČANSKÝCH SDRUŽENÍ

S účinností od 1. 1. 2014 se právní poměry občanských sdružení založených podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů řídí novým občanským zákoníkem. Vzhledem k faktu, že v rámci staré právní úpravy chyběla podpůrná ustanovení pro vnitřní organizaci občanských sdružení, základní vymezení členských práv, ale také ustanovení, která by zajišťovala alespoň minimální míru transparentnosti, lze vnímat uvedenou změnu jako pozitivní. S uvedeným názorem se ztotožňují odborníci i zástupci neziskového sektoru.

Do konce roku 2013 byla občanská sdružení zapisována do seznamu občanských sdružení, zde však byly uvedeny pouze minimální informace o sdružení. NOZ společně s dalšími právními předpisy zejména zákonem o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob snad tyto nedostatky odstraní. Do konce roku 2013 bylo důležité pro stávající občanská sdružení zvolit vhodnou právní formu pro svoji další činnost. Základními možnostmi byly automatická transformace na spolek, transformace na obecně prospěšnou společnost, případně od roku 2014 je možná transformace na ústav, případně na sociální družstvo. Pokud se do konce roku 2013 občanské sdružení netransformovalo na jinou právní formu, dnem účinnosti nového občanského zákoníku se automaticky stalo spolkem. Právní úprava spolkového práva je upravena v § 214 - § 302 občanského zákoníku. Oproti původní právní úpravě je mnohem rozsáhlejší a zahrnuje nové instituty. Novou formou právnické osoby podle nového občanského zákoníku je ústav. Tato forma je nástupcem dosavadních obecně prospěšných společností. Pro ústav je typické využití nejen osobní, ale také majetkové složky organizace. Občanský zákoník vymezuje ústav jako *„právní osobu založenou za účelem provozování činnosti užitečné pro veřejnost s tím, že výsledky jejich činnosti jsou každému rovnocenně dostupné za předem stanovených podmínek, služby jsou tedy poskytovány na nediskriminačním základě.“* Ve srovnání s obecně prospěšnými společnostmi lze konstatovat, že ústav má úpravu volnější, např. ústav zřizuje dozorčí radu dobrovolně na rozdíl od obecně prospěšných společností, kdy dozorčí rada musí být zřízena povinně (Stejskal, 2012). Ústavy mohou vedle hlavní činnosti provozovat vedlejší činnost v rámci, které mohou podnikat. V podnikání má ústav oproti obecně prospěšné společnosti výhodu v tom, že se může účastnit na podnikání třetích osob, může například založit vlastní s. r. o. Zisk z podnikání však mohou využít pouze k podpoře činnosti, pro niž byly založeny, a k úhradě nákladů na vlastní správu (Tomaščáková, 2013). Navíc tato vedlejší činnost nesmí nijak omezovat jakost, rozsah a dostupnost služeb poskytovaných v rámci hlavní činnosti.

4 TRANSFORMACE OBČANSKÝCH SDRUŽENÍ NA JINOU PRÁVNÍ FORMU

Jak již je uvedeno výše, občanská sdružení s přijetím nového občanského zákoníku byla nucena rozhodovat o své budoucí právní formě. V období od 1. dubna do 31. prosince 2013 se mohly transformovat na obecně

prospěšnou společnost. NOZ sice nahradil i zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ale práva a povinnosti obecně prospěšných společností založených do konce roku 2013 se i po nabytí účinnosti NOZ nadále řídí uvedeným právním předpisem. Právě tato skutečnost představuje významný rozdíl mezi současnou úpravou obecně prospěšných společností a občanských sdružení, která se od 1. 1. 2014 automaticky stala spolky a nadále se řídí NOZ. Nespornou výhodou takovéto přeměny je, že organizace neztratí svou historii. Při změně právní formy se totiž organizace neruší ani nezaniká, pouze se mění právní poměry. Obecně prospěšná společnost, na kterou se sdružení transformuje, je považována za nástupnickou organizaci daného sdružení.

Občanská sdružení, která tuto možnost nevyužila, se od 1. ledna 2014 automaticky přetransformovala na spolky. Tato transformace zaznamenává také změny, kdy pozbyly účinnosti veškerá ustanovení stávajících zakládacích dokumentů popř. statutů dotčených neziskových organizací, která jsou v rozporu s kogentními ustanoveními NOZ. Takovým ustanovením je např. povinnost vést záznamy o svých majetkových poměrech (§119), zakázané účely právnické osoby (§145), usnášeníschopnost kolektivních orgánů (§156), odpovědnost členů volených orgánů, osobní výkon funkce (§159), působnost statutárního orgánu (§163), povinnost člena korporace chovat se vůči ní čestně a zachovávat její vnitřní řád (§212). Pokud si daná právnická osoba neupraví své vnitřní poměry v mezích zákona jinak, použijí se daná zákonná ustanovení, což pro ni nemusí být vyhovující (Tomaščáková, 2014).

Občanská sdružení, která jsou od roku 2014 spolkem, mají možnost změnit svou právní formu na ústav nebo sociální družstvo. Je důležité zdůraznit, že NOZ změnu právní formy spolku na ústav ani na sociální družstvo speciálně neupravuje. Za tímto účelem se využívá obecná úprava přeměn právnických osob dle § 174 a násl.

5 ASPEKTY OVLIVŇUJÍCÍ ROZHODOVÁNÍ O BUDOUCÍ PRÁVNÍ FORMĚ OBČANSKÝCH SDRUŽENÍ

Při rozhodování ohledně vhodné právní formy dané neziskové organizace hraje určitě velký význam její předmět činnosti. Při rozhodování může hrát významnou roli i úroveň volnosti úpravy vnitřních poměrů. U spolků a sociálních družstev zákon vymezuje pouze základní právní rámec, který může být v různém rozsahu doplňován. U nadací, nadačních fondů, obecně prospěšných společností a ústavů jsou pravidla pro vnitřní poměry pevně stanovena, ať už zákonem nebo zakladateli v rámci zakladatelského právního jednání. Určitě zásadní význam sehrává daňový a účetní režim dané právní formy. NOZ účinný od 1. 1. 2014 ovlivnil i předpisy v oblasti daňové. Změny pro zdanění neziskových organizací jsou zapracovány zejména v části § 17 - § 20 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen ZDP), v platném znění. Zde je upravena definice veřejně prospěšného poplatníka a jsou zde stanovena pro tyto poplatníky zvláštní pravidla pro zdanění. ZDP vymezuje veřejně prospěšného poplatníka, jako daňového poplatníka, který jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Všechny výše uvedené právní formy tuto definici splňují, jelikož jejich hlavní činností nesmí být podnikání. Na druhou stranu možnost získání statusu veřejné prospěšnosti již v rozhodování nehraje roli, protože do dnešního dne zákon o veřejné prospěšnosti nebyl schválen. Pokud tedy daná právnická osoba splňuje stanovené podmínky, lze ji označit za veřejně prospěšnou. (Ronovská a kol., 2014).

Na základě zkoumání předmětu činnosti spolků, lze vymezit jejich základní skupiny. První skupinu tvoří spolky zajišťující činnost primárně ve vazbě na své členy, druhou skupinu spolky poskytující služby kulturní a edukační, třetí skupinu tvoří spolky poskytující sociální služby. První skupinu lze označit za spolky tzv. vzájemně prospěšné, další dvě skupiny jako spolky veřejně prospěšné. Předmět činnosti určitě sehrává významnou roli při rozhodování o právní formě. Jak uvádí Šedivý (2011), je třeba si také uvědomit, že *malé a dobrovolnické organizace s nízkou mírou ekonomické činnosti fungují jinak, než organizace zajišťující veřejně prospěšné služby s vysokou mírou ekonomické činnosti, zaměstnanci a řídicími strukturami. Na základě oslovených neziskových organizací, které se v průběhu roku 2013 transformovaly z občanských sdružení na obecně prospěšné organizace,*

lze konstatovat, že se jednalo převážně o ty neziskové organizace, jejichž činnost neodpovídala spolkové činnosti dle zákona o sdružování. Tento stav byl u některých organizací důsledkem neexistence zákona o obecně prospěšných společnostech v době vzniku sdružení. Ostatní organizace v době založení vykazovaly činnost, která měla spolkový charakter, následně však došlo ke změně činnosti, např. začaly poskytovat služby veřejnosti. Zejména se jednalo o neziskové organizace poskytující sociální a zdravotní služby svým klientům. Dále o sdružení poskytující služby v oblasti kultury, vzdělávání apod. Právní forma obecně prospěšné společnosti je pro tyto neziskové organizace určitě výhodnější, vzhledem k vyšší transparentnosti této právní formy, která se řídí přísnými pravidly a podléhá přísné kontrole. Vyšší transparentnost je určitě následně pozitivně vnímána dárci a také z pohledu státu v rámci dotační politiky. Lze konstatovat, že v případě neziskových organizací, které v rámci předmětu činnosti zajišťující činnost primárně ve vazbě na své členy došlo převážně k automatické transformaci z občanských sdružení na spolky.

Jedním z důležitých aspektů v souvislosti s volbou vhodné právní formy je také daňový režim. S ohledem na daň z příjmů právnických osob, lze konstatovat, že do konce roku 2013 také existovaly neziskové organizace, které v zásadě zdaňovaly všechny své příjmy. Jednalo se však pouze o veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce. Od roku 2014 mezi tyto poplatníky, tzv. poplatníky s širokým základem daně, přibýly obecně prospěšné společnosti, ústavy a poskytovatelé zdravotních služeb. Pro tyto organizace jsou předmětem daně z příjmů všechny příjmy s výjimkou investičních dotací. Druhý daňový režim zahrnuje veřejně prospěšné poplatníky s tzv. úzkým základem daně. Jedná se o neziskové organizace, které nebyly jmenovány výše, tedy například spolky, nadace, církve, honební spolčenstva atd. Neziskové organizace s úzkým základem daně, musí striktně rozdělovat své příjmy na:

- příjmy, které jsou předmětem daně,
- příjmy, které jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozené,
- příjmy, které předmětem daně nejsou.

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou obecně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. V případě neziskových organizací s úzkým základem daně, podléhají dani z příjmů s ohledem na příjmy vyplývající z jejich poslání pouze ty, ze kterých dosahují zisk. Pro zjištění základu daně je důležité rozdělení nákladů k jednotlivým

výnosům, neboť neziskové organizace běžně tvoří náklady, které se vztahují současně k příjmům zdanitelným a nezdanitelným. Postup rozdělení nákladů dle Rektořika a kol. 2010 si nezisková organizace určí v interní směrnici. Tato skutečnost se označuje jako tzv. „klíčování nákladů“. Nezisková organizace si ve směrnici stanoví pravidlo, na základě kterého se rozdělí celkové náklady na jednotlivé druhy příjmů. Jednou z možností, jak klíčovat náklady, je vynásobení nerozlišených výdajů a koeficientu, který vyplývá z podílu zdanitelných příjmů k celkovým příjmům. Tímto výpočtem lze získat daňově uznatelnou poměrnou část (Jurajdová, Šelešovský a kol., 2004). Také je nutno respektovat další omezující podmínku, a to rozpočítávat výdaje a příjmy na jednotlivé činnosti v rámci jednoho druhu činnosti, tj. na jednotlivé akce v rámci jednoho druhu činnosti, jak dodává např. Pelc (2010). Předmětem daně u těchto poplatníků jsou vždy příjmy z reklam, z členských příspěvků, z nájemného a hospodářské činnosti. Od daně jsou osvobozeny členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin. Do kategorie příjmů, které nejsou předmětem daně, spadají jak příjmy, které obecně nejsou předmětem daně z příjmů, tak příjmy, které nejsou předmětem daně výhradně u neziskových subjektů. U poplatníků s úzkým základem daně nejsou předmětem daně příjmy z jednotlivých činností v rámci nepodnikatelské (hlavní) činnosti, pokud výdaje (náklady) vynaložené v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší, dále příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor poskytnutých ze státního, krajského nebo obecního rozpočtu podle zvláštních právních předpisů a dalších prostředků uvedených v ZDP.

Vzhledem k tomu, že od roku 2014 je základ daně u různých typů neziskových organizací, které zdaňovaly do konce roku 2013 své příjmy stejným způsobem, jiný, určitě se tak stává mechanismus zdanění faktorem, který hraje významnou roli při rozhodování o právní formě dané neziskové organizace. Záleží tedy na právní formě, případně zda se jedná o poskytovatele zdravotních služeb, zda bude poplatník poplatníkem s úzkým či širokým základem daně. Zároveň je třeba konstatovat, že v případě poplatníků s úzkým základem daně je zdanění daní z příjmů právnických osob z hlediska vlastního provedení dle současně platných předpisů velmi obtížné. Komplikovanost v oblasti daně z příjmů právnických osob spočívá v povinnosti členit dosažené příjmy do skupin a k nim následně přiřazovat výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů. V daňových zákonech jsou pro neziskové subjekty vytvořeny podmínky, které by pro ně měly být výhodnější ve srovnání s ostatními poplatníky daně. Avšak způsob, který byl

pro implementaci těchto ustanovení zvolen, se jeví jako méně vhodný a v konečném důsledku přináší neziskovým subjektům mnoho komplikací. Uvedené hraje jeden z významných faktorů při rozhodování o právní formě neziskové organizace i s ohledem na administrativní náročnost při vedení účetnictví a následném výpočtu daňové povinnosti.

Další daní, která v souvislosti s daňovými povinnostmi může sehrát roli při výběru vhodné právní formy je daň silniční. Zde platí, že u veřejně prospěšných poplatníků na základě § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční není daň silniční uvalována na motorová vozidla, pokud slouží k činnosti, kdy příjmy z této jeho činnosti nejsou předmětem daně z příjmů. Z uvedeného vyplývá, že poplatník se širokým základem daně by silniční daň platil vždy na rozdíl od poplatníka, který zdaňuje v rámci úzkého základu daně.

Následující tabulka sumarizuje výše uvedené poznatky, uvádí faktory v oblasti účetnictví a daní, které mohou také hrát roli při výběru vhodné právní formy neziskové organizace.

Tab. 1 Zhodnocení právních forem z pohledu faktorů v oblasti účetnictví a daní

Právní forma neziskové organizace	Sledovaná kritéria					
	Široký základ daně	Úzký základ daně	Možnost uplatnit daňovou ztrátu	Možnost kompenzace ztrát z hlavní činnosti	Povinnost hradit silniční daň	Povinnost vést podvojný účetnictví
Spolek	NE	ANO	ANO	NE	NĚKDY ¹²	ANO/NE ¹³
Obecně prospěšná společnost	ANO	NE	NE	ANO	ANO	ANO
Ústav	ANO	NE	ANO	ANO	ANO	ANO
Sociální družstvo	ANO	NE	ANO	ANO	ANO	ANO

Zdroj: Vlastní zpracování

¹² Předmětem silniční daně jsou pouze ta vozidla, která slouží k činnostem, které jsou předmětem daně z příjmů.

¹³ Spolky mohou při splnění zákonných ustanovení vést jednoduché účetnictví, tj. pokud celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč

Na tomto místě je také vhodné uvést skutečnost, že do konce roku 2013 byly v České republice daňové výhody poskytovány všem neziskovým organizacím, a to pouze na základě jejich právní formy, což vyvolávalo určité pochyby, zejména z důvodu možných daňových úniků. Od roku 2014 má nárok na daňové výhody pouze taková nezisková organizace, která je zároveň veřejně prospěšným poplatníkem. Problém však spočívá v nedostatečném vymezení tohoto pojmu. NOZ tento pojem sice vymezuje, vymezení je však velmi obecné. Uvedené mohl do jisté míry změnit projednávaný zákon o statusu veřejné prospěšnosti, od jehož zavedení se očekávala větší transparentnost v neziskové sféře, a to zejména u spolků, které jsou nejčastější formou neziskových organizací v České republice. Nicméně tento zákon nebyl schválen. Taktéž z hlediska zákona o dani z příjmů je nutno konstatovat, že jeho vymezení je nedostatečné. AVPO (2014) k této problematice uvádí, že podle současné liberální podoby zákona by status veřejné prospěšnosti mohla získat naprostá většina v současné době existujících neziskových organizací.

6 MODELOVÝ PŘÍKLAD – VÝŠE DAŇOVÉ POVINNOSTI DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB JAKO FAKTOR OVLIVŇUJÍCÍ ROZHODOVÁNÍ O BUDOUCÍ PRÁVNÍ FORMĚ

Problematika zdaňování neziskových organizací s úzkým a následně širokým základem daně daní z příjmů právnických osob v teoretické rovině bude nyní převedena do roviny praktické pomocí modelového příkladu, kdy bude platit stejná výchozí situace. Zjednodušeně platí předpoklad, že všechny náklady, které byly vynaloženy, jsou zároveň chápány jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. S ohledem na vhodnou interpretaci výsledků, bude výpočet daňové povinnosti zapracován do tabulek.

Společné zadání pro modelový příklad:

Nezisková organizace provádí činnosti v rámci hlavní činnosti, které nejsou podnikáním a zároveň provádí i podnikatelské činnosti v rámci hospodářské činnosti. Za zdaňovací období získala dotaci na provoz ve výši 500 000 Kč, kterou v celé výši využila, v rámci hlavní činnosti rozděluje svou činnost na 3 činnosti, v rámci první (HČ1) byly vykázány výnosy ve výši 3 miliony Kč, přičemž náklady činily 3 300 tis. Kč. Druhá hlavní činnost (HČ2) byla

realizována s výnosy ve výši 1 500 tis. Kč, přičemž náklady činily 1 mil. Kč. V rámci třetí hlavní činnosti (HČ3) byly výnosy 700 tis. Kč a náklady představovaly 850 tis. Kč. Zároveň byly vykázány příjmy z reklamy ve výši 150 tis. Kč, k nimž byly alokovány náklady ve výši 10 tis. Kč. Přijaté finanční dary na provoz ve výši 200 tis. Kč byly v plné výši v daném zdaňovacím období investovány. V rámci vedlejší činnosti dosáhla nezisková organizace výnosy ve výši 300 tis. Kč, náklady činily 200 tis. Kč.

Tab. 2 Zdanění příjmů poplatníka s úzkým základem daně (spolek) v tis. Kč

Zdroj	CELKEM	HČ 1	HČ 2	HČ 3	Dotace	Dary	Reklama	VČ
Výnosy	6 350	3 000	1 500	700	500	200	150	300
Náklady	6 060	3 300	1 000	850	500	200	10	200
Výsledek hospodaření	290	-300	500	-150	0	0	140	100
ZD po aplikaci § 18a ZDP	740	0	500	0	0	0	140	100
Snížení ZD dle § 20/7 ZDP	300							
ZD po snížení dle §20/7 ZDP	440							
DzPPO – 19 %	83,6							

Vlastní zpracování

Tab. 3 Zdanění příjmů poplatníka se širokým základem daně (obecně prospěšná společnost, ústav) v tis. Kč

Zdroj	CELKEM	HČ 1	HČ 2	HČ 3	Dotace	Dary	Reklama	VČ
Výnosy	6 350	3 000	1 500	700	500	200	150	300
Náklady	6 060	3 300	1 000	850	500	200	10	200
Výsledek hospodaření	290	-300	500	-150	0	0	140	100
Základ daně	290	-300	500	-150	0	0	140	100
Snížení ZD dle §20/7 ZDP	290							
ZD po snížení dle § 20/7 ZDP	0							
DzPPO – 19 %	0							

Zdroj: Vlastní zpracování

Mechanismus výpočtu daňové povinnosti hraje významnou roli s ohledem na její výši, jak vyplývá z modelového příkladu. V případě poplatníka s úzkým základem daně je v rámci modelového příkladu výše daňové povinnosti 83 600 Kč. Při stejných podmínkách by byla daňová povinnost u poplatníka s širokým základem daně nulová. Zde je také nutno zdůraznit, že vedení účetnictví u poplatníků s úzkým základem daně není jednoduchou záležitostí. Je vyžadováno, aby byla vykázána odděleně hlavní a hospodářská činnost dané organizace, následně z hlediska daně z příjmů ZDP vyžaduje, aby bylo vedeno tak, aby z něj nejpozději ke dni účetní závěrky bylo zřejmé, které příjmy jsou předmětem daně, které předmětem daně nejsou, nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Na základě ZDP je také požadováno, aby v rámci posuzování hlavní činnosti byly příjmy posuzovány podle jednotlivých druhů činností. U obou modelových situací dále platí, že daňová úspora (uplatněný odpočet násobený platnou sazbou daně), která vznikla v souvislosti s odpočtem daně dle § 20/7 ZDP musí být využita. U poplatníka s úzkým základem daně v následujících třech letech v souvislosti s krytím nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně. U obecně prospěšných společností a ústavů pak musí být prostředky získané úsporou použity v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů prováděných podnikatelských činností.

Jak bylo ukázáno na modelovém příkladu, zdanění poplatníků s širokým základem daně je určitě výhodnější ve srovnání s poplatníky s úzkým základem daně. Základ daně je zde snížen o hodnotu ztrát, které byly vykázány v rámci jednotlivých činností v hlavní činnosti. Tyto ztráty poté v rámci základu daně kompenzují činnosti ziskové.

7 DISKUSE

V souvislosti s uvedeným tématem je vhodné také zaujmout stanovisko k problematice administrativně náročného procesu, který se týká vedení účetnictví a následného zdaňování neziskových organizací uplatňujících zdanění v rámci úzkého základu daně. Vedení účetnictví, tak aby bylo v souladu s požadavky zákona, jak už bylo zmíněno výše, spočívá v různých členěních příjmů a následném klíčování vzniklých výdajů. To v konečném důsledku znamená, že u každého jednotlivého výdaje by mělo být známo, do jaké činnosti spadá a z jakých zdrojů je hrazen. Přiřazování nákladů v praxi neziskových organizací je velmi problematické, protože v některých případech nelze tyto činnosti jednoduše přiřadit, nebo jsou doprovázeny

různými provozními náklady, které jsou vlastní pro více činností a musí být relevantně rozděleny. V některých případech stanovit vhodný způsob pro klíčování není snadné a velmi často se stává, že není přesný. Abychom mohli vyhovět všem zákonným požadavkům, je zvýšen požadavek na analytickou funkci účetnictví, tzn., vyžaduje se mít velmi podrobnou analytickou evidenci, případně vést účetnictví střediskově. Z toho jasně vyplývá, že se bude jednat pro neziskovou organizaci s úzkým základem daně o větší administrativní náklady ve srovnání s ostatními subjekty.

Lze tedy navrhnout mechanismus zdanění pro všechny neziskové organizace jednotný, a to shodně s poplatníky se širokým základem daně. Lze zde namítnout, že tento způsob zdanění je výrazně výhodnější, protože může být kompenzována ztráta, která vzniká v rámci hlavní činnosti a následně tedy základ daně bude vykazovat nižší hodnoty ve srovnání s úpravou zdanění v rámci úzkého základu daně. Přejít na způsob zdanění v rámci širokého základu daně by pro neziskové organizace určitě znamenalo výraznou úsporu v rámci administrativních nákladů. Nicméně je vhodné na tomto místě také brát zřetel na dopady na veřejný rozpočet s ohledem na daňový výnos. Zde je nutno zaměřit se na skutečnost, jaká je efektivita výběru daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací. Stejskal (2014) ve své studii, která je zpracována za roky 2008 až 2012, uvádí, že pouze cca 60 % neziskových organizací podává daňové přiznání a pouze pěti procentům z nich vzniká daňová povinnost. Tabulka č. 4 uvádí vývoj daňového výnosu na dani z příjmů právnických osob, který byl odveden nestátními neziskovými organizacemi.

Tab. 4 Vývoj daňový výnosu DPPO odvedeného NNO v letech 2008 – 2012

Rok	NNO registrované k dani	NNO, které podaly DP	NNO, které platily daň	DPPO (v mil. Kč)	Průměrná výše DPPO ze všech NNO (v Kč)	Průměrná výše DPPO, NNO, které podaly DP (v Kč)	Průměrná výše DPPO, NNO, které platily DP (v Kč)
2008	48 998	29 605	1 504	199,9	4 031	6 752	132 890
2009	48 296	29 218	1 352	174,8	3 619	5 904	129 312
2010	49 532	29 628	1 499	185,5	3 745	6 261	123 786
2011	51 679	30 175	1 433	173,3	3 353	5 743	120 940
2012	53 760	31 420	1 427	185,6	3 452	5 907	130 083

Zdroj: Stejskal (2014), vlastní zpracování

Z uvedených údajů jasně vyplývá neefektivita výběru daní na straně státu, nicméně i na straně daňového poplatníka, která se projevuje vysokými administrativními náklady. S ohledem na samotný výběr daně se jedná o velmi malé částky. S ohledem na průměrné hodnoty jsou tyto částky téměř zanedbatelné. Alarmující je průměrná hodnota zaplacené daně na počet NNO registrovaných k dani, činí průměrně 3 500 Kč. Tato hodnota by byla ještě nižší, pokud bychom vzali v potaz celkový počet NNO, který např. za rok 2012 dle Prouzové (2014) činí cca 118 000 subjektů. Poté by daň na jeden takový subjekt dosahovala v roce 2012 pouze cca 1570 Kč. Nicméně zde je nutno počítat s tím, že některé z nich již nevykonávají žádnou činnost, pouze ještě nebyly zrušeny. Pokud naopak vyjdeme z počtu neziskových organizací, které platily daň, činí jejich počet v jednotlivých letech průměrně cca 1 400 organizací, tedy cca 5 % ze všech registrovaných neziskových organizací k dani a následně daňový výnos celkem činí průměrně ve sledovaných letech cca 185 mil. Kč. Lze tedy polemizovat o tom, zda je tato daň efektivní. Zde je totiž nutno počítat s administrativními náklady na straně poplatníků a s náklady na straně finanční správy. Zároveň by bylo vhodné zvážit, zda je vhodné zachovávat v rámci zdanění neziskových organizací režim s úzkým základem daně, který účetnictví a zdaňování této skupiny poplatníků činí komplikované, v některých případech dokonce těžko realizovatelné.

Pro uvedené hovoří fakt, že většina neziskových organizací, které platí daň, mají právní formu obecně prospěšné společnosti, která v současné době uplatňuje zdanění v rámci širokého základu daně, jak opět dokládá Stejskal (2014). Otázkou tedy je, zda by nebylo vhodnější zjednodušit evidenci příjmů a zároveň snížit administrativní náročnost těchto oblastí, převážně pro spolky. Zároveň by bylo vhodné omezit počet podaných daňových přiznání neziskovými subjekty (například stanovením limitu pro výši obrátu) kdy je v konečném důsledku vykázána nulová daňová povinnost, což by znamenalo úsporu s ohledem na výši administrativních nákladů finanční správy.

8 ZÁVĚR

Předložený příspěvek uvádí, jaké faktory mohou ovlivnit výběr vhodné právní formy neziskové organizace, a to jak před rokem 2014, tak i v současné době. Od roku 2014 se stal účinným NOZ, a taktéž zanikla celá řada zákonů platných do konce roku 2013. Uvedené vyvolalo mimo jiné nutnost transformovat stávající občanská sdružení na jinou právní formu. Velký význam při tomto rozhodování mají kromě právních aspektů také aspekty daňové a účetní. V souvislosti s transformací je zajisté jedním z faktorů, který ovlivňuje rozhodování o právní formě neziskové organizace, způsob zdanění daní z příjmů právnických osob. Od roku 2014 je postup zjištění základu daně u neziskových organizací závislý zejména na tom, zda organizace splní definici veřejně prospěšného poplatníka, a dále, zda pro ni platí ustanovení o širokém základu daně či nikoliv. Na základě zdanění příjmů neziskových organizací daní z příjmů právnických osob je zřejmé, že fakt, zda zdanění touto daní bude v režimu poplatníka s úzkým či širokým základem daně je významným faktorem pro výběr právní formy dané neziskové organizace. Na modelovém příkladu byla prezentována výhoda s ohledem na způsob zdanění, kdy jednoznačně vyplynula daňová výhoda pro poplatníky se širokým základem daně. Naopak daňovou výhodou na straně poplatníka s úzkým základem daně lze vysledovat v souvislosti s daní silniční, protože jsou u nich předmětem této daně pouze ta vozidla, která slouží k činnosti, které jsou předmětem daně z příjmů. Předpokládaná výše daňových povinností je zajisté významným faktorem pro rozhodování, ale není jediným. Další z faktorů, které hrají roli při rozhodování, může být oblast volby účetní soustavy pro zachycení účetní evidence. Pouze spolky, církevní organizace a honební společenstva mohou při splnění zákonných ustanovení vést jednoduché účetnictví. Jedná se o výjimku, jenž plyne ze zákona č. 563/1991

Sb., o účetnictví některým neziskovým subjektům, konkrétně v § 38a uvedeného zákona. Poplatník se širokým základem daně musí tedy vždy vést účetnictví podvojně. Dalším z aspektů s ohledem na účetní oblast, který může hrát také roli při výběru právní formy, je povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem. Zde platí, že jak obecně prospěšné společnosti tak ústavy jsou právní formy, které jsou vnímány jako transparentní, což souvisí s provedením auditu, a to ať už povinně či dobrovolně.

Z hlediska právního může hrát roli pro zvolení vhodné právní formy úprava vnitřních poměrů dané organizace. Lze konstatovat, že spolky mají zákonem vymezen pouze základní právní rámec, na rozdíl např. od obecně prospěšných společností a ústavů, kde jsou pravidla pro vnitřní poměry pevně stanovena. Zároveň v souvislosti s právní formou spolků lze spatřovat výhodu v možnosti vybírání členských poplatků, což je určitě důležitý zdroj financování. Zároveň se zde jedná o příjem, který je sice předmětem daně z příjmů, ale při splnění zákonem stanovených podmínek je od daně osvobozen.

Na základě výše uvedených faktorů, které mohou hrát roli při výběru vhodné právní formy dané neziskové organizace nelze tedy říci, která je obecně tou nejvýhodnější. Samo rozhodnutí není jednoduchou záležitostí. Zásadní je předmět činnosti neziskové organizace. Pokud bychom měli doporučit vhodnou formu pro neziskové organizace, které v rámci předmětu činnosti zajišťují činnost primárně ve vazbě na své členy, jeví se jako vhodná právní forma spolek. Naopak v případě neziskových organizací poskytující sociální služby lze doporučit právní formu, která se jeví jako více transparentní a také je daňově výhodnější, a sice ústav. V případě neziskových organizací, kde předmětem činnosti je poskytování edukačních a kulturních služeb nelze jednoznačně doporučit vhodnou formu, zde je na místě, na základě všech faktorů vhodně zhodnotit, která z právních forem neziskových organizací by byla nejvhodnější.

9 POUŽITÉ ZDROJE

- [1] AVPO (2014) Bude zákon o statusu veřejné prospěšnosti schválen na druhý pokus? [online]. 2014. [cit. 2015-03-19]. Dostupné na: www.avpo.cz/wp-content/uploads/.../Bulletin_AVPO_CR_7-8_2014.pdf
- [2] JURAJOVÁ, H. ŠELEŠOVSKÝ, J. A KOL. *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového*

- sektoru. 1. vyd. Brno: Masaryková univerzita v Brně, 2004. ISBN 80-210-3583-8.
- [3] PELC, V. Daňové podmínky působení neziskových subjektů. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-190-1.
- [4] PROUZOVÁ, Z., ALMANI TŮMOVÁ, K. *Rozbor financování nestátních neziskových organizací z veřejných rozpočtů v roce 2012*. [online]. Praha: Rada vlády pro nestátní neziskové organizace, 2014. [cit. 2015-02-04]. Dostupné na: <http://www.vlada.cz/cz/ppov/-rmmo/dokumenty/rozbor-financovani-nestatnich-neziskovych-organizaci-115248/>
- [5] REKTOŘÍK, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru: Základy ekonomiky, teorie a řízení*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-54-5
- [6] RONOVSÁ, K., VITOUL, V., BÍLKOVÁ, J. a kol. *Nové spolkové právo v otázkách a odpovědích*. Praha: Leges, 2014. ISBN 978-80-7502-020-8.
- [7] STEJSKAL, J., KUVÍKOVÁ, H., MAŤÁKOVÁ, K. *Neziskové organizace – vybrané problémy ekonomiky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2012. ISBN 978-80-7357-973-9.
- [8] STEJSKAL, J. *Jak nestátní neziskové organizace přispívají do státního rozpočtu?* Praha: Wolter Kluwer, Únes. 2014, 5, 11-12. ISSN 1214-181X.
- [9] ŠEDIVÝ, M. *Úspěšná nezisková organizace*. Praha: Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-4041-6.
- [10] TOMAŠČÁKOVÁ, M. *Průvodce novým občanským zákoníkem pro NNO*. [online]. Brno: ANNO JMK, 2013.
- [11] TOMAŠČÁKOVÁ, M. *Dopady nové legislativy na NNO v praxi*. [online]. Brno: ANNO JMK, 2014.
- [12] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- [13] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [14] Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [15] Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

AUTOR

Ing. Milena Otavová, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika, e-mail: milena.otavova@mendelu.cz.

AUTHOR

Ing. Milena Otavová, Ph.D., Department of Accounting and Taxes, Faculty of Business and Management, Mendel University in Brno, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Czech Republic, e-mail: milena.otavova@mendelu.cz.

POJMOVÁ PŘESNOST V ŘÍZENÍ A KONTROLE VEŘEJNÉ SPRÁVY

ACCURACY OF NOTIONS IN MANAGEMENT AND CONTROL OF PUBLIC ADMINISTRATION

Pavel Vyleťal, Petr Musil

Abstrakt: Článek se zabývá přesností v užívání odborné terminologie v rámci ekonomickém prostředí systému veřejné správy. Užívání pojmů správnost, efektivnost, účinnost, účelnost, hospodárnost v praxi ukazuje, že požadavek přesného vymezení terminologie dané oblasti není vždy a za stejných okolností naplněn. Poukazuje na stávající problémy s konkrétním užíváním pojmů v prostředí veřejné správy i v podnikatelském prostředí. Řeší současnou a budoucí existenci používání pojmů při hospodaření s finančními prostředky veřejné správy.

Klíčová slova: správnost, efektivnost, účinnost, účelnost, hospodárnost.

Abstract: The article is oriented on accuracy in the use of terminology in the context economic environment of the public administration system. The use of the notions of correctness, efficiency, effectiveness, economy in practice shows that demand accurate definition of terminology given area is always filled with the same circumstances. It shows to the current problems with the use of specific the notions of in the environment of public administration and the business environment. The article deals with the present and future existence of the use the notions of in financial management of public administration.

Keywords: correctness, efficiency, effectiveness, economy.

JEL Classification: H 79

1 ÚVOD

Veřejná správa byla zcela zásadně ovlivněna vstupem České republiky do Evropské unie, postupně se integrovala prostřednictvím legislativních norem do evropských struktur, procházela systémovými změnami. V systému veřejné správy se v oblasti finančního řízení a finanční kontroly postupně vyvíjela nová odborná terminologie. V současnosti je stále naléhavěji pocíťována potřeba, aby se odborná terminologie, pojmy používané v oblasti hospodaření a nakládání s veřejnými prostředky, sjednotily. Ve finančním řízení a kontrole veřejné správy může vést mnohoznačnost pojmů, každá významová nepřesnost, využívání různých jazykových výrazů pro stejný význam k nedorozuměním v komunikaci, někdy i k nesprávným závěrům.

Cílem příspěvku je posoudit stávající stav užití pojmů „hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti“ v praxi subjektu veřejné správy (SVS) prostřednictvím výročních zpráv Nejvyššího kontrolního úřadu (NKÚ). Získat odpověď na otázku: Budou pojmy správnost, hospodárnost, efektivnost a účelnost používány i v dalším období, kdy vejde v platnost nový zákon o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě?

2 MATERIÁL A METODY

V návaznosti na výše uvedené je Ministerstvem financí České republiky a Poslanecké sněmovny České republiky (PS ČR) připravována novela zákona o finanční kontrole. Přijetím nového Návrhu zákona o řízení a kontrole veřejných financí (Návrh zákona) bude zrušen zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole (zákon o finanční kontrole) v plném rozsahu. Plánovaná účinnost Návrhu zákona bude záviset na průběhu legislativního procesu v rámci PS ČR a je předpokládána od 1. 10. 2016.

Z hlediska působení na průběh a užívání veřejných finančních prostředků, má projednávaná novela Nového zákona řadu přímých i nepřímých vlivů. V případě jejího schválení v současně projednávaném rozsahu a obsahu i řadu důsledků, které se při implementaci díkce zákona do uživatelské praxe zcela jistě projeví.

Veřejná správa má, legislativně předepsanu povinnost, jak užívat finanční prostředky, to znamená, jak užívat zdroje určené například na akvizici - nákup nového a udržování stávajícího majetku včetně zajištění provozu činnosti příslušného subjektu veřejné správy (SVS), pořizování investic apod. Základní požadavky pro hospodaření s majetkem jsou mimo jiné formulovány zákonem č. 219/2000 Sb. o majetku České republiky v platném znění (zákon o majetku) a jsou dále umocněny požadavky zákona o finanční kontrole. K vyjádření parametrů požadavků dochází prostřednictvím pojmů „hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti“, které jsou vymezeny současným zněním zákona o finanční kontrole podle v § 2 písmena m) až o). Pojítkem je pojem „správnost“ (§ 2 písm. l.) finančních a majetkových operací. V tomto smyslu „správnost“ znamená jejich soulad s právními předpisy a dosažení optimálního vztahu mezi jejich hospodárností, účelností a efektivností. Jejich využití v rámci zákona o finanční kontrole souvisí s vnitřním kontrolním systémem SVS povinnostmi vedoucích orgánů veřejné správy a vedoucích zaměstnanců.

Při posuzování užití jednotlivých pojmů „hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti“ v rámci subjektu veřejné správy je vhodné si uvědomovat, že se správnost finančních a majetkových operací vztahuje nejen k finančnímu řízení. To znamená nejen, zda finanční operace a úkony byly provedeny legálně a finanční účty jsou spolehlivé, ale také zda operace i úkony proběhly věcně správně. Výsledkem správnosti finančních a majetkových operací je dosažení možnosti, průkaznosti a použití finančních údajů při hodnocení výsledků.

S ohledem na zkoumanou problematiku byly analyzovány závěrečné zprávy NKÚ za období let 2002 až 2014. V souvislosti s kontrolou činnosti a nakládáním s peněžními prostředky a majetkem státu jednotlivých subjektů můžeme konstatovat, že pojmy dané dikcí zákona o finanční kontrole, jako je hospodárnost, účelnost a efektivnost nejsou v řadě případů naplňovány.

Pro příklad jsou citovány vybrané znění jednotlivých zpráv.

... „Mezi zjištěními v oblasti dotační politiky státu dominovaly nekoncepčnost, poskytování podpor bez ohledu na zásady účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti a chyby v řízení a kontrole při poskytování podpory... V rámci kontrol hospodaření odhalil NKÚ opět řadu případů neúčelného a nehospodárného nakládání s peněžními prostředky a majetkem státu... Závažným a dlouhodobým problémem s negativním vlivem na účelnost, hospodárnost a efektivnost výdajů státu bylo rovněž porušování základních

principů a pravidel financování významných investičních programů a akcí. NKÚ důrazně apeluje na to, aby příslušné orgány naplňovaly svou odpovědnost za dodržování pravidel a zvýšení účinnosti financování programů reprodukce majetku“¹⁴...

..., „Je třeba zdůraznit, že neúčelné, ne hospodárné a neefektivní vynakládání prostředků způsobuje státu významné ztráty, které by jinak nemusely být hrazeny na úkor jiných výdajů nebo kryty dodatečnými příjmy“¹⁵...

..., „Nedostatky přitom NKÚ odhalil nejen při kontrolách dodržování příslušných právních a dalších předpisů, ale také při kontrolách účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti prověřovaných činností“¹⁶...

..., „NKÚ při jednotlivých kontrolních akcích zjišťuje, že se o použití finančních prostředků státu mnohdy rozhoduje na základě aktuální situace, a nikoli na základě dlouhodobých strategických a koncepčních dokumentů. Jejich absence, popř. nedostatky v nich obsažené, negativně ovlivňují hospodárnost, účelnost a efektivnost vynakládání finančních prostředků“¹⁷...

Zamyslíme-li se nad uvedenými skutečnostmi, je nezbytné se pokusit odhalit možné příčiny zjištěného stavu. Výsledky kontrol NKÚ a jejich stanoviska můžeme považovat za validní.

Za východisko je zvolen stav, že k neúčelnosti, ne hospodárnosti a neefektivnosti při použití a nakládání s finančními prostředky nedochází záměrně, s cílem je zneužít. Vyjdeme-li z uvedeného předpokladu, existují zákonem dané povinnosti pro SVS a jeho představitele související se správou a užíváním finančních zdrojů.

Pro další závěry v chápání pojmů bude nezbytné objasnit vztah mezi současně užívanými pojmy pro hospodárnost; efektivnost; účelnost používaných normativním prostředím dle ČSN EN ISO 9000, podle zákona o finanční kontrole, Manuálu auditu výkonnosti, Nařízení Rady č. 966/2012 EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY o finančních pravidlech použitelných na souhrnný rozpočet Evropské unie (Nařízení EU) a Návrhu zákona.

¹⁴ Výroční zpráva NKÚ za rok 2014, s. 74 -76 [online]. 2015 [cit. 2015-10-20]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/assets/publikace/vyrocní-zprava-nku-2014.pdf>.

¹⁵ Výroční zpráva NKÚ za rok 2012, s. 46 [online]. 2015 [cit. 2015-10-19]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/assets/publikace/vyrocní-zprava-nku-2012.pdf>

¹⁶ Výroční zpráva NKÚ za rok 2011, s. 45 [online]. 2015 [cit. 2015-10-18]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/assets/publikace/vyrocní-zprava-nku-2011.pdf>

¹⁷ Výroční zpráva NKÚ za rok 2008, s. 53 [online]. 2015 [cit. 2015-10-17]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/vyr-zpravy/vyrocní-zprava-nku-2008.pdf>

Na podkladě jednotlivých evropských a národních dokumentů, získaných teoretických znalostí, při konfrontaci s užívanou realitou praxe v prostředí veřejné správy a podnikatelském prostředí, bylo použito metod analýzy a syntézy, komparace a metody zakotvené teorie v podobě výzkumných otázek, vůči zjišťovaným a zjištěným výsledkům.

3 VÝSLEDKY ZKOUMÁNÍ, DISKUSE

Veřejný sektor v České republice používá uvedené pojmy a jejich definování ve smyslu znění § 2 zákona o finanční kontrole. V souladu s integrací ČR do prostředí Evropské unie by měl být respektován i výklad pojmů, uvedený v dalších dokumentech vydávaných Evropským účetním dvorem nebo Radou evropského parlamentu. Dále je nutné vzít na vědomí i podnikatelský sektor, který vnímá některé uvedené pojmy prostřednictvím normy ČSN EN ISO 9000. V zákoně o majetku se v § 14 ukládá povinnost příslušnému subjektu veřejné správy (SVS) využívat majetek účelně a hospodárně k plnění funkcí státu a k výkonu stanovených činností. Příslušná organizace SVS „...*si počíná tak, aby svým jednáním majetek nepoškozovala a neodůvodněně nesnižovala jeho rozsah a hodnotu anebo výnos z tohoto majetku*“. Podle zákona o finanční kontrole § 25 odst. 1 písm. a) je vedoucí orgánu veřejné správy „*v rámci své odpovědnosti povinen v tomto orgánu zavést a udržovat vnitřní kontrolní systém, který ... vytváří podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy*“ a podle následujícího odstavce „...*zajistí hospodárné, efektivní a účelné využívání veřejných prostředků v souladu se zásadami spolehlivého řízení*...¹⁸“.

Jestliže existují uvedená zjištění NKÚ na straně jedné a zákonné povinnosti vedoucích orgánů a vedoucích pracovníků SVS na straně druhé, nabízí se otázka, zda pojmy, pojetí a významové chápání vlastností vyjádřených slovy: Hospodárnost; Efektivnost; Účelnost v českém prostředí jsou vedoucím (a dalším zaměstnancům) SVS srozumitelné. Komparace současného stavu pojmů účinnost, účelnost, hospodárnost a efektivnost podle různých dokumentů je uvedena v následujících tabulkách 1, 2, 3 a 4.

¹⁸ Česká republika. O finanční kontrole. In: 320/2001 Sb. Praha, 2001, roč. 2001, č. 320, 122. § 2.

Tabulka 1: Význam pojmu účinnost, účinné nakládání

Dokument	Znění pojmu
ČSN EN ISO 9000, kap. 3. 2. 15	Překládáno z angl. „Efficiency“ jako účinnost: „Vztah mezi dosaženým výsledkem a použitými zdroji“¹⁹. <i>„Národní poznámka: V praxi je více vžit pojem hospodárnost nebo produktivita (míra využití zdrojů v podobě výstupů) tedy, jak bylo realizovaných výsledků dosažen“²⁰.</i>
Zákon č. 320/2001 Sb., § 2	Pojem účinnost není v zákoně uveden.
Manuál auditu výkonnosti	Pojem účinnost není v dokumentu uveden.
Nařízení EU	Překládáno z originálu dokumentu „Efficiency“ jako účinnost: „Zásada účinnosti se týká dosažení co nejlepšího vztahu mezi použitými zdroji a dosaženými výsledky“²¹.
Návrh zákona - § 6	„Účinným nakládáním s veřejnými prostředky správce veřejného rozpočtu, veřejný subjekt a příjemce veřejné finanční podpory zajišťuje, že je dosahováno co nejlepšího vztahu mezi použitými prostředky a dosaženými výsledky“.

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 1 je uvedeno, že **pojem účinnost není stávajícím zákonem o finanční kontrole ani Manuálem auditu výkonnosti definován**. Podnikatelský sektor pojem zná, i když platí uvedená „Národní poznámka...“ a existuje zde téměř soulad se zněním podle Nařízení EU i Návrhu zákona. V případě Návrhu zákona se jedná o nový pojem, který bude od realizátorů vyžadovat novou schopnost. Musí identifikovat a vymezit, **předem, plánem** rozsah použitých prostředků a předpokládané výsledky tak, aby mohlo dojít k propočtu a určení: Co je nejlepší vztah použitých prostředků a dosažených výsledků a kdy, za jakých podmínek ho bude dosaženo? Tzn., kdy bude naplněn požadavek **„co nejlepšího vztahu** mezi použitými prostředky a dosaženými výsledky“ a mohlo být rozhodnuto o realizaci. Následně po uskutečnění nakládání s veřejnými prostředky musí pochopitelně dojít i ke kontrole (porovnání) dosaženého stavu s původními plánovanými záměry.

¹⁹ ČSN EN ISO 9000:2005. *Základy managementu kvality - Základní principy a slovník*. Praha: Český normalizační institut, 2006. s. 23.

²⁰ Tamtéž.

²¹ Nařízení č 966/2012 EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY o finančních pravidlech použitelných na souhrnný rozpočet Evropské unie In: Eur-lex.europa.eu 2012 [cit. 2015-9-16]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32012R0966>

Tabulka 2: Porovnání významu pojmu účelnost, účelné nakládání

Dokument	Znění pojmu
ČSN EN ISO 9000, kap. 3. 2. 15	Pojem účelnost ani účelné nakládání není v normě uveden.
Zákon č. 320/2001 Sb., § 2 písm. o)	„ <i>Účelnost je takové použití veřejných prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů</i> “. ²² Vysvětlivka k znění zákona: ²³ „Účelná je činnost, jež dosahuje stanovené cíle, tj. musí být uspokojena příslušná potřeba. Princip účelnosti vyžaduje dosažení stanovených cílů dané činnosti a zamýšlených účinků“.
Manuál auditu výkonnosti	Překládáno z originálu dokumentu angl. „Effectiveness“ jako účelnost: „ <i>Zásada účelnosti se týká dosažení stanovených cílů a zamýšlených výsledků</i> “ ²⁴ .
Nařízení EU	Překládáno z originálu dokumentu angl. „Effectiveness“ jako účelnost: „ <i>Zásada účelnosti se týká dosažení konkrétních stanovených cílů a zamýšlených výsledků</i> “ ²⁵ .
Návrh zákona - § 6	„ <i>Účelným nakládáním s veřejnými prostředky správce veřejného rozpočtu, veřejný subjekt a příjemce veřejné finanční podpory zajišťuje, že dosažené výsledky odpovídají stanovené potřebě</i> “.

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 2 v případě pojmu účelnost lze zaznamenat soulad mezi stávajícím zněním zákona o finanční kontrole a „Manuálem výkonnosti“ a Nařízením EU. V normě není pojem definován. Uvedené znění Návrhu zákona má zájem pouze na dosažení účelného nakládání s veřejnými prostředky a souladu mezi výsledky a stanovenou potřebou.

Pro uživatele a realizátory pojmu v praxi to bude znamenat, že pro rozhodnutí zda dojde k účelnému nakládání s veřejnými prostředky, **musí v plánu přesně identifikovat potřebu výsledku a předpokládané výsledky. Porovnat je.** Podle § 32 odst. 1 a násl. Návrhu zákona je uvedeno, že „Schvalující osoba... ...zajistí před uzavřením právního závazku předběžné

²² Česká republika. O finanční kontrole. In: 320/2001 Sb. Praha, 2001, roč. 2001, č. 320, 122. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-320>

²³ Jak zohledňovat principy 3E (hospodárnost, efektivnost a účelnost) v postupech zadávání veřejných zakázek: Sborník autorských textů. In: [Www.portal-vz.cz](http://www.portal-vz.cz) [online]. Ministerstvo pro místní rozvoj. Praha, 2008 [cit. 2011-05-10] s. 9. Dostupné z: <http://www.portal-vz.cz/CMSPages/GetFile.aspx?guid=0b604b15-19b5-4f8c-9f24-19c5194e77a1>

²⁴ Manuál pro audit výkonnosti. In: [Eca.europa.eu](http://eca.europa.eu) [online]. Evropský účetní dvůr, 2012 [cit. 2012-01-14], s. 9. Dostupné z: <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/3672724.PDF>

²⁵ Nařízení č 966/2012 EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY o finančních pravidlech použitelných na souhrnný rozpočet Evropské unie In: [Eur-lex.europa.eu](http://eur-lex.europa.eu) 2012 [cit. 2015-9-16]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32012R0966>

hodnocení u připravované výdajové operace, která dosáhne nejméně hodnoty 2 000 000 Kč. Předběžné hodnocení zahrnuje posouzení potřeby, která má být uspokojena, a údajů, které ji prokazují, možných variant uspokojení identifikované potřeby vzhledem k očekávanému přínosu a cíli vnitřního řízení a kontroly podle § 6“ (tzn. účinného, účelného a hospodárného nakládání s veřejnými prostředky).

Po realizaci výdaje by měli opět potřebu porovnávat již s konečnými dosaženými výsledky. Text pojmu použitý v Návrhu zákona považujeme za zmatečný.

Tabulka 3: Porovnání významu pojmu hospodárnost, hospodárné nakládání

Dokument	Znění pojmu
ČSN EN ISO 9000, kap. 3. 2. 15	Pojem hospodárnosti ani hospodárné nakládání není v normě uveden.
Zákon č. 320/2001 Sb., § 2 písm. m)	„Hospodárnost je takové <i>použití veřejných prostředků k zajištění stanovených úkolů s co nejnižším vynaložením těchto prostředků, a to při dodržení odpovídající kvality plněných úkolů</i> “ ²⁶ . Vysvětlivka k znění zákona ²⁷ : „Jedná se o minimalizaci nákladů na zdroje (vstupy) používané na činnost se zřetelem na odpovídající kvalitu“. „Hospodárná je činnost, u níž jsou minimalizovány náklady na zdroje (finanční, lidské, věcné) a zároveň je dodržena požadovaná kvalita zdrojů z hlediska potřeb dané činnosti“.
Manuál auditu výkonnosti	Překládáno z originálu dokumentu angl. „Economy“ jako hospodárnost. „Zásada hospodárnosti vyžaduje, aby <i>prostředky použité kontrolovaným subjektem při provádění jeho činností byly k dispozici ve správnou dobu, v dostatečném množství a přiměřené kvalitě a za nejvýhodnější cenu</i> “ ²⁸ .
Nařízení EU	Překládáno z originálu dokumentu angl. „Economy“ jako hospodárnost. „Zásada hospodárnosti vyžaduje, aby <i>zdroje používané orgánem k výkonu jeho činnosti byly dány k dispozici ve</i>

²⁶ Česká republika. O finanční kontrole. In: 320/2001 Sb. Praha, 2001, roč. 2001, č. 320, 122. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-320>.

²⁷ Jak zohledňovat principy 3E (hospodárnost, efektivnost a účelnost) v postupech zadávání veřejných zakázek: Sborník autorských textů. In: www.portal-vz.cz [online]. Ministerstvo pro místní rozvoj. Praha, 2008 [cit. 2011-05-10] s. 9. Dostupné z: <http://www.portal-vz.cz/CMSPages/GetFile.aspx?guid=0b604b15-19b5-4f8c-9f24-19c5194e77a1>

²⁸ Manuál pro audit výkonnosti. In: eca.europa.eu [online]. Evropský účetní dvůr, 2012 [cit. 2012-01-14]. s. 9. Dostupné z: <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/3672724.PDF>

	<i>správnou dobu, v dostatečném množství a přiměřené kvalitě a za nejvýhodnější cenu²⁹“.</i>
Návrh zákona - § 6	<i>„Hospodárným nakládáním s veřejnými prostředky správce veřejného rozpočtu, veřejný subjekt a příjemce veřejné finanční podpory zajišťuje, že zdroje jsou k dispozici ve správnou dobu, v dostatečném množství, v přiměřené kvalitě a za nejvýhodnější cenu“.</i>

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 3 je zřejmé, že podnikatelský sektor nemá pojem definován. Uvedený pojem pro hospodárnost je v souladu v dokumentech dle Manuálu auditu výkonnosti, Nařízení EU i Návrhu zákona, je však v rozporu se současným zněním zákona o finanční kontrole. Právě pojem hospodárnosti v současném pojetí není (dle informací NKÚ) často dodržován. Je možné vyjádřit přesvědčení, že nová dikce pojmu, pomůže nepříznivý stav zlepšit.

Z hlediska využití například v akvizičním procesu při nakupování v rámci zákona o veřejných zakázkách. Bude-li při výběru dodavatele nakupovaného produktu použito kritérium nejvýhodnější ekonomická nabídka (s použitím dílčích kritérií cena a kvalitativního parametru), bude dikce pojmu hospodárné nakládání, výběrem a správným načasováním zakázky, naplněna.

²⁹ Nařízení č 966/2012 EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY o finančních pravidlech použitelných na souhrnný rozpočet Evropské unie In: Eur-lex.europa.eu 2012 [cit. 2015-9-16]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32012R0966>

Tabulka 4: Porovnání významu pojmu efektivnost

Dokument	Znění pojmu
ČSN EN ISO 9000, kap. 3. 2. 15	Překládáno z angl. Effectiveness jako efektivnost. „Rozsah, ve kterém jsou plánované činnosti realizovány a plánované výsledky dosaženy“. ³⁰ „Národní poznámka: Jedná o stupeň dosažení cíle, tedy co je dosaženo oproti plánovaným záměrům. Snaha dosáhnout plně spokojenosti zákazníků je vyjádřena 100%, skutečnost však byla 80%. Efektivnost (např. požadované metody) byla 80%“ ³¹ .
Zákon č. 320/2001 Sb., § 2 písm. n)	„Efektivnost je takové použití veřejných prostředků, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění“. ³² Vysvětlivka k znění zákona: ³³ „Efektivní je taková činnost, která optimalizuje využití zdrojů organizace/programu/činnosti ke tvorbě výstupů, tj. dosažení maximálního výstupu z daných zdrojů či dosažení daného výstupu s minimem zdrojů a při zachování kvality výstupů“. „Princip efektivnosti vyžaduje dosažení co nejlepšího vztahu mezi zdroji použitými na danou činnost a dosaženými účinky, a to jak z pohledu jednotlivé akce/činnosti/projektu, tak i z pohledu věcně souvisejících akcí/činností projektů (tj. trvale dosahované efektivnosti)“.
Manuál auditu výkonnosti	Překládáno z originálu dokumentu z angl. <i>Efficiency</i> jako efektivnost. „Zásada efektivnosti se týká dosažení co nejlepšího vztahu mezi použitými prostředky a dosaženými výsledky“. ³⁴
Nařízení EU	Pojem efektivnosti není v dokumentu uveden.
Návrh zákona - § 6	Pojem efektivnosti není v návrhu zákona uveden.

Zdroj: vlastní zpracování

Podle tabulky 4 je zřejmý rozdíl mezi chápáním efektivnosti v podnikatelském sektoru a podle v současnosti platného zákona o finanční kontrole veřejným sektorem. Zatím co podnikatelský sektor se zabýval efektivností, jako vztahem plánu a dosažené skutečnosti, veřejný sektor

³⁰ ČSN EN ISO 9000:2005. *Základy managementu kvality - Základní principy a slovník*. Praha: Český normalizační institut, 2006. s. 23.

³¹ Tamtéž

³² Česká republika. O finanční kontrole. In: 320/2001 Sb. Praha, 2001, roč. 2001, č. 320, 122. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-320>.

³³ Jak zohledňovat principy 3E (hospodárnost, efektivnost a účelnost) v postupech zadávání veřejných zakázek: Sborník autorských textů. In: www.portal-vz.cz [online]. Ministerstvo pro místní rozvoj. Praha, 2008 [cit. 2011-05-10] s. 9. Dostupné z: <http://www.portal-vz.cz/CMSPages/GetFile.aspx?guid=0b604b15-19b5-4f8c-9f24-19c5194e77a1>

³⁴ Manuál pro audit výkonnosti. In: eca.europa.eu [online]. Evropský účetní dvůr, 2012 [cit. 2012-01-14]. s. 9. Dostupné z: <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/3672724.PDF>

se zabýval efektivností ve smyslu podílu dosažených přínosů vzhledem k vynaloženým finančním zdrojům.

V dokumentu Manuál auditu výkonnosti je překládán z originálu pojem „Efficiency“ jako **efektivnost (viz tabulka 4)**, ale z dokumentu Nařízení EU je stejný pojem „Efficiency“ překládán jako **účinnost (viz tabulka 1)**, přitom překlad znění „*zásady pojmu*“ jsou totožné, tzn. „*dosažení co nejlepšího vztahu mezi použitými prostředky a dosaženými výsledky*“. To samé znění se objevuje v textu Návrhu zákona u pojmu uvedeném v tabulce 1 „*účinné nakládání s veřejnými prostředky*“, kde se uvádí dikce: „*že je dosahováno co nejlepšího vztahu mezi použitými prostředky a dosaženými výsledky*“.

Komparace pojmů umožnila odhalit možné příčiny stávajícího stavu užití pojmů „hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti“. Je možné konstatovat, že k jejich nedodržování dochází také pro jejich nesprávnou praktickou interpretaci v rámci činnosti SVS a nejednoznačnosti (nesrozumitelnosti) v pojetí podle jednotlivých užívaných norem, zákonů, dokumentů EU v českém prostředí.

Lze formulovat paradox o dosavadním užívání „hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti“ v rámci zavedené praxe subjektů veřejné správy. **“Mnozí o pojmech správnosti, hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti slyšeli, mluví o nich, říkají, že znají jejich potřebnost, a že chápou jejich význam. Ve skutečnosti je téměř nikdo neumí náležitě užívat a většina je ve skutečnosti ani podle zákonných požadavků nedodrжуje!”**

Budou-li pojmy správnost, hospodárnost, efektivnost a účelnost používány i v dalším období, nelze poskytnout uspokojivou odpověď:

1. Očekávaný výsledek po ukončení legislativního procesu Návrhu zákona:

Nebudou se nadále používat pojmy **3E** v podobě **účelnost, hospodárnost a efektivnost**, ale velmi pravděpodobně v podobě jako **hospodárné (Economy), účinné (Efficiency) a účelné (Effectiveness) nakládání s veřejnými prostředky**. Autoři příspěvku věří, že se v rámci legislativního procesu vyjasní zmatečnosti výkladu u pojmu (účelnost) respektive „*účelné nakládání s veřejnými prostředky...*“ uvedené v Návrhu zákona.

2. Bude velmi zajímavé pojetí vztahu uvedených a dalších pojmů, jako je správnost a výkonnost, protože pro všechny oblasti, k nimž se vztahuje čerpání

veřejných prostředků, musí být stanoveny konkrétní, měřitelné, dosažitelné, relevantní a časově vymezené cíle. Dosažení těchto cílů se kontroluje pomocí ukazatelů výkonnosti pro každou činnost³⁵.

3. Rovněž zánik používání pojmu efektivnost (z hlediska zákonných ustanovení) v českém prostředí nebude jednoduchý. Pojem je často používán (i zneužíván). Velmi přínosné by bylo, kdyby byla přijata v souvislosti s tímto pojmem v rámci Návrhu zákona, dikce znění pojmu z normy ČSN EN ISO 9000, kap. 3. 2. 15. Viz Tabulka 4. Zde se efektivnost chápe jako **„rozsah, ve kterém jsou plánované činnosti realizovány a plánované výsledky dosaženy“**. Takové použití pojmu efektivnost v prostředí veřejné správy by bylo velmi přínosné, i když by se musela ve velké míře odstranit současná praxe „narovnávání“ plánu pomocí rozpočtových opatření.

4 ZAVĚR

Z komparace pojmů Hospodárnost; Efektivnost; Účelnost; Účinnost používaných ve finančním řízení s veřejnými prostředky a závěrů k ní plyne úkol: Zabývat se mnoha otázkami souvisejícími se splněním nově deklarovaných požadavků uvedených pojmů (podle Návrhu zákona) v řízení finančních prostředků například u procesů akvizice – pořizování nakupovaných produktů, apod.

Podle názoru autorů, si realizující osoby v budoucím systému finančního řízení a kontroly ve veřejné správě nevystačí s písemnými prohlášeními typu: *„že bylo čerpání finančních prostředků zkontrolováno a je v souladu se zákonem“*. K naplnění požadavků bude nutno přistoupit sofistikovaným a odpovědnějším způsobem. Nařízení EU, Manuál auditu výkonnosti i Návrh zákona o řízení a kontrole veřejných financí počítají se zvýšením odpovědnosti každého zúčastněného zaměstnance. Skutečnost se týká všech osob zúčastněných na procesu nakládání s veřejnými prostředky. Při prokazování a naplňování zásad nově koncipovaných pojmů 3E se počítá s použitím měření a hodnocení pomocí stanovených a dosahovaných metrik.

³⁵ Nařízení č 966/2012 EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY o finančních pravidlech použitelných na souhrnný rozpočet Evropské unie In: Eur-lex.europa.eu 2012 [cit. 2015-9-16]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32012R0966>

Přínosem změn bude zcela jistě tlak na zvýšení hodnotového kultury každého subjektu, organizace veřejné správy i jednotlivého zaměstnance, v přístupu a uvědomění si: Co znamenají veřejné prostředky a co vše, s jejich používáním souvisí.

5 POUŽITÉ ZDROJE

- [1] ČSN EN ISO 9000:2005. Základy managementu kvality - Základní principy a slovník. Praha: Český normalizační institut, 2006. s. 23.
- [2] Česká republika. O finanční kontrole. In: 320/2001 Sb. Praha, 2001, roč. 2001, č. 320, 122. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-320>.
- [3] Jak zohledňovat principy 3E (hospodárnost, efektivnost a účelnost) v postupech zadávání veřejných zakázek: Sborník autorských textů. In: Www.portal-vz.cz [online]. Ministerstvo pro místní rozvoj. Praha, 2008 [cit. 2011-05-10] s. 9. Dostupné z: <http://www.portal-vz.cz/CMSPages/GetFile.aspx?guid=0b604b15-19b5-4f8c-9f24-19c5194e77a1>.
- [4] Manuál pro audit výkonnosti. In: Eca.europa.eu [online]. Evropský účetní dvůr, 2012 [cit. 2012-01-14]. s. 9. Dostupné z: <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/3672724.PDF>.
- [5] Manuál pro audit výkonnosti. In: Eca.europa.eu [online]. Evropský účetní dvůr, 2014 [cit. 2014-01-14]. s. 11. Dostupné z: http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUALCS.PDF
- [6] Nařízení č 966/2012 EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY o finančních pravidlech použitelných na souhrnný rozpočet Evropské unie In: Eur-lex.europa.eu 2012 [cit. 2015-9-16]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32012R0966>.
- [7] Nařízení č 966/2012 EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY o finančních pravidlech použitelných na souhrnný rozpočet Evropské unie In: Eur-lex.europa.eu 2012 [cit. 2015-9-16]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2012:298:FULL&from=CS>

- [8] CHAFFEY, Dave. Efficiency and effectiveness definition & explanation. In: Wwww.smartinsights.com [online]. 2011 [cit. 2012-05-24]. Dostupné z: <http://www.smartinsights.com/goal-setting-evaluation/goals-kpis/definition-efficiency-and-effectiveness/>
- [9] Důvodová zpráva k návrhu zákona o řízení a kontrole veřejných financí. In: Mfcr.cz. 2015 [cit. 2015-9-12]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/smart-governance/vnitri-financni-kontrola/zakon-o-rizeni-a-kontrole-verejnych-financi>
- [10] Ostatní dokumenty k návrhu zákona o řízení a kontrole veřejných financí. In: Mfcr.cz. 2015 [cit. 2015-9-12]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/smart-governance/vnitri-financni-kontrola/zakon-o-rizeni-a-kontrole-verejnych-financi>.
- [11] Výroční zpráva NKÚ za rok 2014, s. 74 -76 [online]. 2015 [cit. 2015-10-20]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/assets/publikace/vyrocnizprava-nku-2014.pdf>
- [12] Výroční zpráva NKÚ za rok 2012, s. 46 [online]. 2015 [cit. 2015-10-19]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/assets/publikace/vyrocnizprava-nku-2012.pdf>
- [13] Výroční zpráva NKÚ za rok 2011, s. 45 [online]. 2015 [cit. 2015-10-18]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/assets/publikace/vyrocnizprava-nku-2011.pdf>
- [14] Výroční zpráva NKÚ za rok 2008, s. 53 [online]. 2015 [cit. 2015-10-17]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/vyr-zpravy/vyrocnizprava-nku-2008.pdf>

AUTOŘI

Ing. Petr Musil, Ph.D., Katedra ekonomie, Fakulta vojenského leadershipu, Univerzita obrany Brno, Kounicova 65, 662 10 Brno, Česká republika, e-mail: petr.musil2@unob.cz

Ing. Pavel Vyleťal, Ph.D., Katedra ekonomie, Fakulta vojenského leadershipu, Univerzita obrany Brno, Kounicova 65, 662 10 Brno, Česká republika, e-mail: pavel.vyletal@unob.cz

AUTHORS

Ing. Petr Musil, Ph.D., Department of Economics, Faculty of Military Leadership, University of Defence, Kounicova 65, 662 10 Brno, Czech Republic, e-mail: petr.musil2@unob.cz

Ing. Pavel Vylet'al, Ph.D., Department of Economics, Faculty of Military Leadership, University of Defence, Kounicova 65, 662 10 Brno, Czech Republic, e-mail: pavel.vyletal@unob.cz

ACTA STING

Published / Vydává:	STING ACADEMY AKADEMIE STING, o.p.s.
Address / Adresa:	Stromovka 1, 637 00 Brno Czech Republic +420 541 221 801 http://www.sting.cz
Number / Číslo:	2/2015
Date of publication / Datum vydání:	21 th December 2015 21. prosince 2015
Executive Editor / Výkonný redaktor:	Ing. Eva Vincencová, Ph.D.
Print / Tisk:	AKADEMICKÉ NAKLADATELSTVÍ CERM, s.r.o. Brno www.cerm.cz
Evidence number / Evidenční číslo:	MK ČR E 20461
ISSN (online):	1805-6873