TRENDY V PODNIKÁNÍ
BUSINESS TRENDS

Obsah – Content

Ludvík Eger
Editorial 2

MANAGEMENT A PODNIKATELSTVÍ / MANAGEMENT AND ENTREPRENEURSHIP

Chijioke Nwachukwu, Helena Chládková, Pavel Žufan
The relationship between entrepreneurial orientation, entrepreneurial competencies, entrepreneurial leadership, and firm performance: A proposed model 3

Petra Pártlová, Jarmila Straková
Podnikové organizační a řídící struktury na rozcestí 17

Ondřej Hradský
Nástupnictví rodinných firem v České republice – přehledový článek 23

Aleš Kubíček, Petra Štamfestová
Příběhy nástupnictví českých rodinných podniků 33

PODNIKOVÁ EKONOMIKA A ÚČETNICTVÍ / BUSIENESS ADMINISTRATION AND ACCOUNTING
Radana Hojná, Růžena Kafková
Kalkulace jako nástroj rozvrhování režijních nákladů podniků ve zpracovatelském průmyslu 42

Jana Fialová
Relevance světových trendů v oblasti snižování hodnoty 51

Patrick Amaechi Egbunike, Edesiri Godsday Okoro
Impasse of the 21st century accountants: Need for ethical revolution, enforcement of accounting guidelines and discipline 59

MARKETINGOVÉ ŘÍZENÍ / MARKETING MANAGEMENT

Roman Vavrek, Jitka Novotová
Využití metody vícekriteriálního rozhodování v rozhodovacím procesu zákazníka 68

Vu Minh Hieu, Ida Rašovská
A proposed conceptual model of green practices impacting on the tourism businesses and their performances – A case of Phu Quoc island Vietnam 76

Zveřejněné příspěvky byly recenzovány. Příspěvky neprocházejí jazykovou redakcí.

Contributions in the journal have been reviewed but not edited.

Klíčová slova – Keywords:
Podniková ekonomika – Business Economics
Management a podnikatelství – Management and Enterpreneurship
Marketing – Marketing
Finance a účetnictví – Finance and Accounting

Editorial

Vážení čtenáři,

do rukou se Vám dostává další číslo časopisu Trendy v podnikání. Za poslední roky v časopise nebyl představen příspěvek s vytvářením náročného modelu kompetencí v oblasti podnikání. Autoři Nwachukwu, Chládková a Žufan k tomu přistoupili na základě řady relevantních sekundárních zdrojů. Prezentovaný koncepční přehled bude jistě zajímavý pro ty, kdo se zabývají rozvojem podnikání, kompetence podnikatelů atd.

Klasickou výzvou managementu je, jak zefektivnit řízení podniků. Ostatně již v modelu 7S McKinsey v oblasti tzv. hardware je také struktura. Příspěvek Pártlové a Strakové je zaměřen právě tímto směrem a je tak dílčím příspěvkem k „tradičnímu" tématu managementu.

Téma nástupnictví v rodinných firmách v ČR otevírá přehledový příspěvek Hradského. Velmi zajímavá je přehledová tabulka, která strukturovaně prezentuje, jaké instituce v ČR přispívají k řešení tohoto aktuálního problému.

Autoři Kubíček a Štamfestová dále přispívají k řešení tohoto velmi aktuálního tématu z oblasti vedení firem. Opět se jedná o rodinné podniky a o „klasickou" problematiku nástupnictví. Tento problém je velmi známý i z okolních vyspělejších zemí a nyní se stále více stává naléhavým i v ČR. Forma výzkumu prostřednictvím explorativní případové studie je adekvátní účelu a ukazuje, že v managementu najdou vhodné uplatnění i designy výzkumu s kvalitativními prvky či smíšený výzkum.

Využití přirážkové kalkulace v podnicích ve zpracovatelském průmyslu v České republice (ČR) prostřednictvím dotazníkového šetření mapuje příspěvek Hojné a Kafkové. Jak autorky uvádějí, správné vyčíslení nákladů je nezbytným předpokladem provádění kvalitního řízení nákladů vznikajících při činnosti každého podnikatelského subjektu. Jejich průzkum potvrdil, že nejčastěji využívanou kalkulační technikou v praxi je kalkulace přirážková.

Hodnota aktiv je hlavním tématem příspěvku Fialové, která se snaží komparovat různé přístupy ve snižování hodnoty aktiv dle českých právních předpisů a koncepčních východisek mezinárodního účetnictví.

Další příspěvek se zastoupením zahraničních autorů je z Nigérie. Eqbunike a Okoro se zaměřují na problém etiky a účetnictví v kontextu 21. století. I v našich podmínkách je toto téma výzvou.

Příspěvek Vavreky a Novotové je z oblasti marketingu a na příkladu prezentuje aplikaci jedné z metod vícekriteriálního rozhodování. Byla použita metoda TOPSIS a je aplikována na výběr notebooků. Tento příspěvek může být velmi vhodným námětem i pro diplomové práce z oblasti marketingového výzkumu a je samozřejmě příkladem uplatnění dostupné metody i pro marketingová oddělení, zejména v MSP.

Netradičním příspěvkem je případová studie z oblasti cestovního ruchu z Vietnamu, autoři Hieu a Rašovská. Možná na první pohled okrajové téma může být právě pro ČR upozorněním na to, že u nás máme silnou vietnamskou komunitu a že i naše vláda a někteří podnikatelé vidí příležitosti právě v oblasti cestovního ruchu i pro české cestovní kanceláře a podnikatele v této oblasti.

Ludvík Eger

Trendy v podnikání, roč. 7, číslo 1, s. 3-16, 2017.
Business Trends, vol.7, no. 1, p. 3-16, 2017.

THE RELATIONSHIP BETWEEN ENTREPRENEURIAL ORIENTATION, ENTREPRENEURIAL COMPETENCIES, ENTREPRENEURIAL LEADERSHIP, AND FIRM PERFORMANCE: A PROPOSED MODEL

Chijioke Nwachukwu[1], Helena Chládková[2] , Pavel Žufan[3]
[1] Chijioke Nwachukwu, Mendel University in Brno, Business and Economics, cesogwa@yahoo.com
[2] doc. Ing. Helena Chládková, Ph.D., Mendel University in Brno, Business and Economics, chlad@mendelu.cz
[3] doc. Ing. Pavel Žufan, Ph.D., Mendel University in Brno, Business and Economics, pavel.zufan@gmail.com

Abstract: This study develops a conceptual model and propositions for researchers to explore the direct and indirect relationship between entrepreneurial orientation, entrepreneurial competencies, entrepreneurial leadership and firm performance. Authors searched various databases including ProQuest, EBSCOhost databases, Scopus for peer reviewed Journals, books, and other relevant publications on the subject. A conceptual review provides direction for researchers to empirically examine the direct relationships between entrepreneurial orientation (EO), entrepreneurial competencies (EC), and firm performance and the mediating effect of entrepreneurial leadership (EL) in the relationship between EO, EC, and firm performance. We suggest the use of entrepreneurial orientation scale (EOS), The entrecomp framework (2016), Renko et al., 2015 entrepreneurial leadership styles scale (ENTRELEAD), and Santos & Brito (2012) subjective measurement model for firm performance for measurement of the constructs of EO, EC, EL and performance. For researchers and academics, the model provides a basis for further research by testing empirically the validity of the model. Testing of this model could provide a better understanding of the EO, EC constructs that better predicts strategic and financial performance.

Keywords: Entrepreneurial orientation, Competencies, Leadership, Strategic Performance, Financial performance

JEL Classification: M10, L10

INTRODUCTION

The role of entrepreneurship in national economies cannot be overemphasised. Entrepreneurial activities contribute to the continued existence and growth of business organisations. The essence of entrepreneurship is to create value from opportunities. The value-creating activities of entrepreneurship can be in the form of financial, cultural, or social values. We argue that entrepreneurial behaviours are a critical success factor to sustain competitive advantage. Entrepreneurial activities are described as catalysts that speed up economic growth and development of an economy (Antoncic & Hisrich, 2004; Kuratko, 2009). Entrepreneurial behaviour is a key driver of employment creation, wealth creation, and expansion. Firms need to behave entrepreneurially in order to have a competitive advantage over competitors in the ever-dynamic and highly competitive business environments (see Kuratko et al., 2011; Kuratko, 2009). Several studies have been done on entrepreneurial orientation (EO) (Covin et al., 2006; Rauch et al., 2009; Covin & Miller, 2014). Drawing from this, several researchers have argued that EO, as a composite construct (Covin & Lumpkin, 2011; Covin & Miller, 2014), has three dimensions: innovativeness, proactiveness, and risk-taking (Covin & Slevin, 1989; Wiklund & Shepherd, 2003; Zhang et al., 2012). A number of studies have been conducted on the relationship between entrepreneurial orientation and organisational performance (Arief et al., 2013; Jia et al., 2014).

Rauch et al. (2009) assert that empirical findings show that the relationship between entrepreneurial orientation and organisational performance is unclear and inconclusive. Some researchers confirmed a positive relationship between entrepreneurial orientation and organizational performance (Arief et al., 2013; Jia et al., 2014; Karacaoglu et al., 2012; Zhang & Zhang, 2012), and others found a negative entrepreneurial orientation-performance relationship (Covin et al., 1994; George et al., 2001; Shamsuddin et al., 2012; Slater & Narver, 2000). Some other researchers have explored the mediating and moderating effect of other variables on entrepreneurial orientation-performance relationship (Covin & Slevin, 1991; Lumpkin & Dess, 1996; Mohamad et al., 2011), while others have argued that entrepreneurial orientation needs to be combined with other business orientations such as market orientation, learning orientation, and employee orientation to enhance firm performance (Grinstein, 2008; Idar & Mahmood, 2011; Kwak et al., 2013). Entrepreneurial competencies are related to firm performance (Faggian & McCann, 2009; Mitchelmore & Rowley, 2010; Sanchez, 2012), growth and success of the business (Colombo & Grilli, 2005), and entrepreneurial competencies are a strong predictor of SMEs performance (Ahmad et al., 2010). Various studies have addressed entrepreneurial competency using different terms like characteristics, competencies, traits, and qualities (EntreComp: entrepreneurship competency framework 2016; Badal, 2014; Kaur & Bains, 2013; Pofeldt ,2014), as important factor for the success of SMEs (Sajilan & Tehseen, 2015; Griffin, 2012; Ropega, 2011). According to Entrecomp (2016), entrepreneurship competence represents the ability to transform ideas and opportunities into action by mobilising resources. These resources can be personal, material, or non-material. They identified 15 interrelated and interconnected competencies. Some researchers argue that entrepreneurial leadership is distinctive from other behavioural leadership forms, the entrepreneurs differentiate from employed managers (Chen, 2007; Kempster & Cope, 2010; Currie et al. 2008; Ruvio et al., 2009; Nicholson, 1998) as leadership performed in entrepreneurial environment (Leitch et al., 2013; Kempster & Cope, 2010; Prabhu, 1999). Entrepreneurial leadership is a relatively young field, whereas general leadership theory is more mature (Cogliser, 2004). Wang et al (2012) identified two major research gaps in entrepreneurial leadership literature. First, there is limited research on the conceptual development of entrepreneurial leadership (Jensen & Luthans, 2006). Also, there has been limited themes and trends between entrepreneurship and leadership (Vecchio, 2003). Santos & Britos (2012) conceptualise firm performance based on the stakeholder theory, which allows distinguishing between performance antecedents and outcomes. They add that the use of stakeholder theory allows resolving the issue of differentiating between performance antecedents and outcomes. Rauch et al., (2009) argue that the relationship between entrepreneurial orientation and organisational performance is complex and needs to be examined by considering all possible related variables or factors that interact with organisational performance. It is on these assumptions that entrepreneurial leadership is introduced in the proposed conceptual model to play a mediating role in the relationship between entrepreneurial orientation, entrepreneurial competencies, and firm performance. While a lot of past studies have investigated both direct and indirect relationship between entrepreneurial orientation and organizational performance, no study, to the knowledge of the authors have explored (1) the relationship between entrepreneurial orientation, entrepreneurial competencies and firm performance and, (2) the mediating effect of entrepreneurial leadership in the relationship between entrepreneurial orientation, entrepreneurial competencies, and firm performance. Thus, the objectives of this study are twofold:

1) propose an EO-EC-EL Performance Link model

2) suggest propositions for empirical study based on the proposed model.

1. LITERATURE REVIEW

1.1 Entrepreneurial Orientation

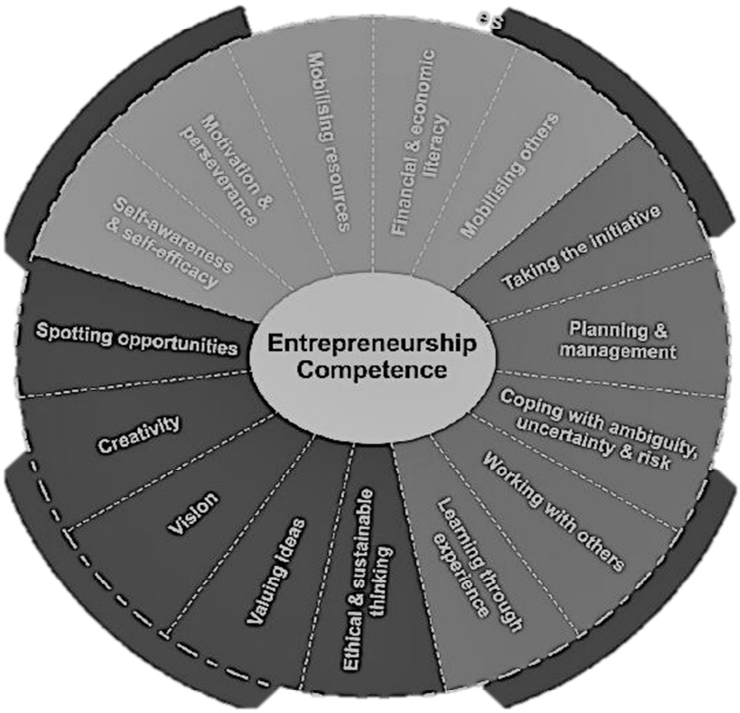
EO measures the entrepreneurial behaviour of an organisation. Entrepreneurial orientation explains the behavioural pattern of firms. Pearce et al. (2010), suggest that EO comprises risk-taking, innovativeness, proactiveness, autonomy, and competitive aggressiveness dimensions. It is also defined as a strategic orientation that an organisation uses to adapt to changing business environment and to outperform its competitors (Karacaoglu et al., 2012). Entrepreneurial orientation is unidimensional as well as a multidimensional in nature. Otache and Mahmood (2015), in a study of 297 bank managers in Nigeria examine the relationship between entrepreneurial orientation and performance, and the mediating role of teamwork in the relationship. They concluded that entrepreneurial orientation is positively related to organisational performance and that organisational performance will be greater if employees work collaboratively as a team. Arief et al. (2013) found that EO is positively related to firm performance, and strategic flexibility plays a mediating role in the relationship. Karacaoglu et al. (2012) study the relationship between financial performance and corporate entrepreneurship in 140 industrial manufacturing firms which are publicly trading at Istanbul Stock Exchange (ISE). The result shows that innovation, risk taking, and proactiveness has a positive relationship with the financial performance of the firms, while autonomy and competitive aggressiveness variables did not have a positive relationship. Jia et al., (2014) conducted a survey of entrepreneurial-oriented enterprises in China by exploring the relationship between entrepreneurial orientation and corporate performance. They found that entrepreneurial orientation does improve corporate performance, and the positive influence is mainly in two dimensions, which are innovation and antecedence. Miller (1983) posits a three-dimensional model of corporate entrepreneurship along three dimensions: innovation risk taking and proactiveness and innovativeness. Some researchers suggest that there exists the fourth dimension of entrepreneurial orientation known as competitive aggressiveness. According to Kreiser et al. (2002), and Hughes & Morgan (2007) the dimensions can vary independently from each other. Innovation is considered to be important in the entrepreneurial process. The EO dimension of innovativeness is about creativity and developing new ideas that will add value to various stakeholders. The second dimension is proactiveness. Proactiveness refers to looking and exploiting new opportunities within and outside the organisation. The third dimension, risk-taking, is often used to describe the uncertainty that follows from behaving entrepreneurially. Autonomy gives employees the freedom to develop and the entrepreneurial initiatives (Lumpkin et al., 2009). Competitive aggressiveness demonstrates the firms' capabilities to provide services and products better than competitors.

1.2 Entrepreneurial Competencies

Entrepreneurial competency is an important factor that determines the success or failure of an organisation. Sanchez (2012) conducted a study on the influence of entrepreneurial competencies of SMEs in Spain. The result shows that entrepreneurial competencies influence firm performance, having both direct and indirect effects on firm performance. This is also affirmed by Ahmad et al. (2010) who reported that entrepreneurial competencies are strong predictors of business success for SMEs. We support the view that entrepreneurial competencies enhance firm's performance and competitive position. Sajilan & Tehseen (2015) argue that entrepreneurial competencies of Malaysian entrepreneurs are important for the survival, success, and growth of Malaysian SMEs. Nasuredin et al., (2016) conducted a study on the mediating role of dynamic capabilities in the relationship between entrepreneurial competencies and performance of selected SMEs in Malaysia. The finding shows that dynamic capabilities represent one of the important predictors in enhancing the relationship between EC and performance of SMEs in Malaysia. They argue that entrepreneurial competencies enhance firm

performance and competitive advantage. Wickramaratne et al., (2014) examine the impact of entrepreneurial competencies on entrepreneurial orientation (EO) of 109 tea manufacturing firms in Sri Lanka. They concluded that entrepreneurial competencies lead to innovativeness and overall EO of tea manufacturing firms. Mohamad & Sidek (2013) explored the mediating effect of entrepreneurial competencies in the relationship between microfinance and small business growth. The result shows that entrepreneurial competencies have a partial mediating effect on microfinance and small business growth. Researchers argue that integrative list of entrepreneurial competencies is contextual and situational. According to Ahmad et al. (2011) characteristics such as knowledge, skills, motives are very important for the growth and success of a firm. Chu et al. (2007) posit that environmental conditions and skill are the most critical success factors for entrepreneurs. The entrecomp framework is made up of the 3 competency areas and 15 competencies as illustrated in figure 1 below.

Fig. 1: The EntreComp Framework 2016



Source: Bacigalupo, Kampylis, Punie & Van Den Brande, 2016

The EntreComp Framework (2016) is made up of 3 competence areas: 'Ideas and opportunities', 'Resources', and 'Into action'. Each area includes 5 competencies, which together represent the core of entrepreneurship as a competence. The framework develops the 15 competencies along an 8-level progression model. Also, it provides a comprehensive list of 442 learning outcomes, which offers inspiration and insight for those designing interventions from different educational contexts and domains of application (The EntreComp framework, 2016)

1.3 Entrepreneurial Leadership

Gupta et al., (2004) assert that entrepreneurial leadership creates visionary scenarios which are used to mobilise the support of participants, who become committed by the vision to the discovery and exploitation of strategic value creation. Thus, high level corporate executives who show entrepreneurial behaviour

(Covin & Slevin 2002; Gupta, et al., 2004; Thornberry 2006), adopt leadership roles in order for their companies to grow (Ensley et al., 2006; Gupta, et al., 2004; Jensen & Luthans 2006), and focus on distinctions or similarities between leaders and entrepreneurs (Ensley et al., 2006; Vecchio 2003). Entrepreneurial behaviour represents an important condition of success. Nicholson (1998) and Chen (2007) argue that entrepreneurial leadership is distinctive from other behavioural leadership forms, and differentiates the entrepreneurs from employed managers (Kempster & Cope, 2010). Authors like Ruvio et al. (2009) posit that an entrepreneurial leadership is not necessarily performed in an entrepreneurial environment (Ruvio et al. 2009; Currie et al. 2008). Wang et al (2012) identified two major research gaps in entrepreneurial leadership literature. First, there is limited research on the conceptual development of entrepreneurial leadership (Jensen & Luthans, 2006). Also, there has been limited themes and trends between entrepreneurship and leadership (Vecchio, 2003). Opportunity seeking is central in the literature on entrepreneurial leadership. Specific competencies are needed to be able to identify opportunities within and outside the organisation. Entrepreneurial leadership is based on a leader creating, identifying and exploiting opportunities in an innovative, risk-taking way (Currie et al., 2008. p. 3). The ability to influence others, managing resources for opportunity seeking and advantage seeking behaviour (McCarthy, 2010. p. 1; Covin & Slevin, 2002; Rowe, 2001). Gupta et al. (2004) argue that being a leader and managing resources for opportunity seeking, projects into formulating an entrepreneurial vision and inspiring a team of competent and competitive people to enact the vision. Prabhu (1999) was the first to conclude that entrepreneurial leadership is built on leadership literature where he defined entrepreneurial leadership simply as leadership performed in entrepreneurial ventures (Leitch et al., 2013; Kempster & Cope, 2010; Prabhu, 1999). Entrepreneurial leadership defined as leadership performed in entrepreneurial ventures means that entrepreneurial leadership is based on different leadership styles (Li et al., 2013). Which leadership style is used in an entrepreneurial venture, depends on the vision of the entrepreneur. Indicating different leadership styles means also that there are various visions among entrepreneurs (Ruvio et al. 2009, p. 3). Thornberry (2006) suggests that entrepreneurial leadership is viewed to be more transformational than transactional in nature, but with some fundamental differences. Makri & Scandura (2010) introduce two dimensions of strategic leadership, termed “creative“ and “operational“. They suggest that an effective leader is one who is able to simultaneously invent, develop, and commercialise. Creative leaders, on the other hand, tend to be characterised by a focus on talent management (Mumford et al., 2002). However, studies which combined entrepreneurial orientation with leadership attributes and used its construct to measure entrepreneurial leadership style have found a positive relationship between entrepreneurial leadership and business performance of SMEs (Mgeni, 2015; Pieper, 2014; Chandrakumara et al., 2009). Samad (2012) argues that transformational leadership and innovation can significantly enhance organisational performance. Previous studies on leadership theories show that they are incomplete without the characteristics of creative leadership. According to numerous researchers (for example, Horth & Vehar 2012; Carmeli et al., 2010; Vlok, 2012; Shavinina, 2011; Deschamps, 2003), this attribute is important to enhancing the organisational performance.

1.4 Firm Performance

According to Venkatraman & Ramanujan (1986), conceptualization of performance is widely used by strategic management researchers (Richard et al., 2009; Carton & Hofer; 2006), different approaches have been adopted to operationalise the construct of firm performance in empirical studies in an unbalanced way. Combs et al. (2005) found that most studies use financial performance to measure the construct firm performance with accounting measures of profitability being the most common choice. Carton and Hofer (2006) and Richard et al.

(2009) reported a similar picture, analysing different journals in different time periods. The argument has merit, and is quite clear in some cases, like production efficiency (Santos & Brito, 2012). Other researchers (Zammuto, 1984; Connolly et al., 1980; Hitt, 1988) try to clarify performance outcomes and antecedents. In this case, customer satisfaction is clearly also an outcome (using the customer stakeholder perspective), thus an indicator of firm performance. Comparisons in relation to targets and past performance indicate the efficiency and evolution of the company. The use of stakeholders' satisfaction as firm performance measure was also adopted by a large number of different authors (Santos & Brito, 2012; Kaplan & Norton, 1992; Clarkson, 1995; Richard et al., 2009; Venkatraman & Ramanujam, 1986). Santos & Britos (2012) conceptualise firm performance based on the stakeholder theory, which allows one to distinguish between performance antecedents and outcomes. Besides offering a way to decide what performance is in a comprehensive way, the use of this theory allows resolving the issue of antecedents and outcomes related to performance. Santos & Brito (2012) suggest using growth, profitability, and market value in operationalising the construct of firm performance to represent financial performance and customers, 'employees' satisfaction, social and environmental performance to represent strategic performance. The critique of subjective performance indicators is that they depend on human cognition and knowledge. Resulting data may suffer from bias and human error (Ketokivi & Schroeder, 2004; Richard et al., 2009). Nevertheless, subjective and objective performance indicators proved to be positively related (Dess & Robinson, 1984; Dawes, 1999; Forker et al., 1996; Venkatraman & Ramanujam, 1987; Wall et al., 2004).

2. METHODS

In this paper, a conceptual model is proposed, where entrepreneurial leadership mediates the connection between entrepreneurial orientation, entrepreneurial competencies, and firm performance. Authors searched various databases including ProQuest, EBSCOhost, and Scopus databases for peer-reviewed journals, books, and other relevant publications on the subject. The search includes studies conducted from 1980 to 2016 using the keywords entrepreneurship, entrepreneurial competencies, entrepreneurial orientation, entrepreneurial leadership, and performance. Tranfield et al. (2003) adopted systematic literature review process for management research because it aims to reduce bias through comprehensive literature searches. Articles were screened with an overall goal of finding a group of articles that focused on the subject. In conducting our review of academic journals, books, and publications on the subject, editorial, opinion, theoretical and qualitative and quantitative studies were included. The inclusion criteria are a) the study had to be conducted during 1980 to 2016, b) the study had to be an empirical and conceptual one, (c) the study had to include entrepreneurial competencies, entrepreneurial orientation, entrepreneurial leadership, and performance-related concepts.

3. RESULTS

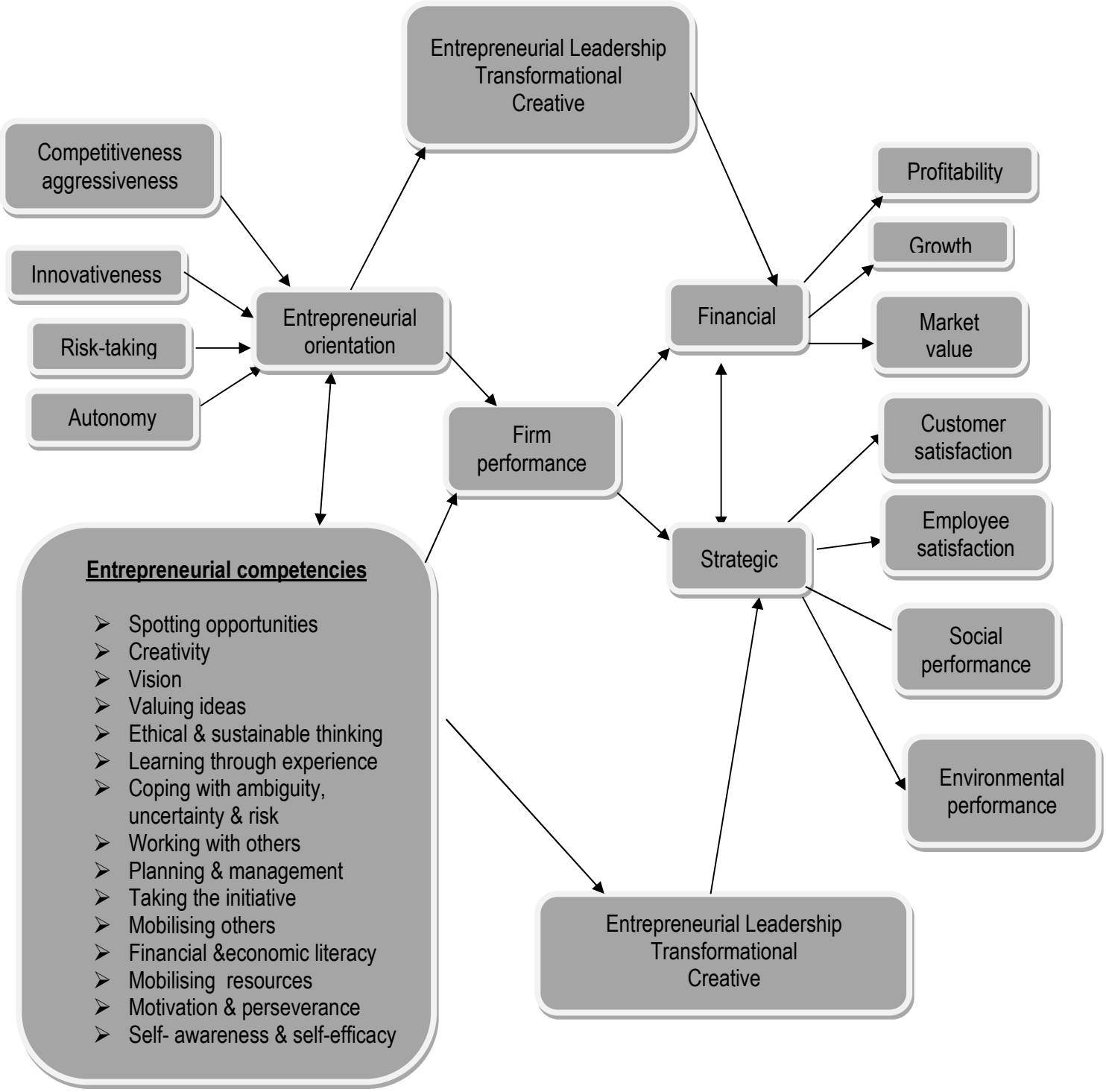
The study develops and presents a conceptual model and propositions to explore the link and the mediating effect of entrepreneurial leadership in the relationship between entrepreneurial orientation, entrepreneurial competencies, and firm performance for future research. In developing this model, authors draw on Lee et al. (2011) entrepreneurial orientation scale, The EntreComp framework (2016), Renko et al., 2015 entrepreneurial leadership (ENTRELEAD) scale, and Santos & Brito (2012) subjective measurement model for firm performance. Four dimensions of Entrepreneurial Orientation (autonomy, innovativeness, risk-taking and competitive aggressiveness) are adopted. These are the most widely used dimensions in previous EO studies (Covin & Slevin, 1991; Miller, 1983). Belousova (2011) asserts that these four dimensions are the ones that best define EO. Entrecomp framework (2016) used a robust mixed-method research process and each of its outputs has been validated through multi-

stakeholder consultations, leading to progressive refinement and eventually to the consolidated framework. The model adopts a comprehensive approach to entrepreneurial competencies by suggesting 3 competency areas, 15 competencies, and 442 learning outcomes. More so, to the best of authors' knowledge, the Entrecomp is the most current framework on the subject. The entrepreneurial leadership style scale integrates elements from all three categories of previous research in entrepreneurial leadership (Renko et al., 2015). Although this conceptualization of entrepreneurial leadership is different from other leadership styles in its focus, the construct is closely aligned with two other leadership styles: transformational leadership (Renko et al., 2015; Bass & Avolio 1995) and creativity enhancing leadership (Renko et al., 2015; Makri & Scandura 2010). Santos and Britos (2012) conceptualisation of firm performance is based on the stakeholder theory, which allows distinguishing between performance antecedents and outcomes. It also provides a conceptual structure to define performance indicators and dimensions. Santos & Britos (2012) scale measures past, medium-term performance, and compares the firm to the average competitors in the industry. The approach involves identifying the stakeholders and defining the performance variables that measure their satisfaction (Connolly et al., 1980; Hitt, 1988; Zammuto, 1984). This conceptualization of firm performance can be applied by different organisations (Carneiro et al., 2007) allowing one to differentiate between high and low performers in the eyes of each stakeholder. The following propositions (P1 to P7) should be investigated in future research:

P1: Competitiveness aggressiveness is the strongest predictor of financial performance among the EO constructs.
P2: Entrepreneurial competencies have a direct positive association with strategic performance.
P3: Entrepreneurial competencies are positively related to financial performance.
P4: Creative leadership mediates the relationship between EO, EC, and strategic performance.
P5: Transformational leadership mediates the relationship between EO, EC, and strategic performance.
P6: Creative leadership mediates the relationship between EO, EC, and financial performance.
P7: Transformational leadership mediates the relationship between EO, EC, and financial performance.

Authors suggest that the measure proposed by Lee et al., (2011) entrepreneurial orientation scale (EOS), The entrecomp framework (2016), Renko et al., (2015) entrepreneurial leadership styles scale should be adapted to measure EO, EC, and EL. Santos & Brito (2012) subjective measurement model for firm performance should be adapted to measure firm performance. A five-point Likert scale ranging from 1 "strongly disagree" to 5 "strongly agree" is to be used for data collection about the variables from respondents. Although qualitative scale will be used to collect responses, quantitative analysis will be used to test the propositions. Multiple regression and Pearson correlation matrix could reveal the strength of association and relationship among the variables. Thus, multiple regression and Pearson correlation techniques are considered appropriate to assess the 7 propositions. Furthermore, to test the mediation effects of proposition 4, 5, 6, and 7, authors suggest Baron & Kenny (1986) three conditions that must be met to establish mediation. Condition 1, the independent variable is directly related to the dependent variable. Condition 2, the independent variable is directly related to mediating variable. Condition 3, the mediating variable is directly related to the dependent variable. Additionally, future research should be done in selected industries, SMEs in different sectors, and in different countries. Also, this model can be used to carry out comparative analysis on the subject across industries and countries. The model is illustrated in Figure 2 below.

Fig. 2: Conceptualisation of EO-EC-EL Performance Link Model (elaborated by authors)



Source: Own, 2017

4. CONTRIBUTIONS

This study adds to existing knowledge in the field of entrepreneurship and strategic management by a comprehensive model connecting entrepreneurial orientation, entrepreneurial competencies, entrepreneurial leadership and firm performance. More importantly, the model proposes an empirical study for researchers to investigate the mediating effect of entrepreneurial leadership in the relationship between EO, EC and firm performance. To the knowledge of the authors, a conceptual model on the subject is the first such attempt. Also, the findings of this study may be beneficial for entrepreneurs, both potential, and existing executives as it will give a better insight on how entrepreneurial orientation and entrepreneurial competencies impact on both financial and strategic performance. Also, business managers and owners will better understand the competencies and leadership style that impact and enhance performance. In addition, it will also provide a clue on the indirect relationship between EO, EC, through entrepreneurial leadership. For researchers and academics, this model provides a basis for further research by testing the validity of the model. Testing of this model could provide a better understanding of the EO, EC constructs that predict strategic and financial performance.

CONCLUSIONS

The study provides a comprehensive conceptual review, model and proposes an empirical study exploring the direct relationship between entrepreneurial orientation, entrepreneurial competencies, and firm performance. Also, the mediating effect of entrepreneurial leadership in the relationship between entrepreneurial orientation, entrepreneurial competencies, and firm performance was identified. Authors argue that entrepreneurial behaviour is very important to achieve and sustain competitive advantage. There were many opinions on the nature of entrepreneurial orientation. Risk-taking, proactiveness, innovativeness, autonomy and competitive aggressiveness dimensions of entrepreneurial orientation (EO) are well documented in the literature. Empirical findings show that the relationship between entrepreneurial orientation and organisational performance is unclear and inconclusive. Specific competencies are needed to be able to Identify opportunities within and outside the organisation. Entrepreneurial competencies are extremely important for the success of firms. Prior studies on the relationship between entrepreneurial competencies (EO) and performance suggest a positive relationship. Opportunity seeking is central in the literature of entrepreneurial leadership. Some studies which combined entrepreneurial orientation with leadership attributes and used its construct to measure entrepreneurial leadership style have found a positive relationship between entrepreneurial leadership and business performance of SMEs. We suggest that the seven propositions identified in this study should be empirically tested in SMEs in different sectors and countries. A comparative study can also be done on the subject to test the validity of the model. Based on the findings of recent literature, authors argue that a positive direct and indirect relationship is supposed to exist among the variables. Lastly, the limitation of this study is identified so that the findings can be interpreted correctly within the context of the study. This study did not empirically test the relationship between the variables. Despite the limitation described above, the applicability of this study adds to the literature as it relates to management and entrepreneurship research from the theoretical point of view.

Acknowledgement
The article received support from the Internal Grant Agency of FBE MENDELU (2017).

REFERENCES

Ahmad, N. H., Ramayah, T., Wilson, C., & Kummerow, L. (2011). Is entrepreneurial competency and business success relationship contingent upon business environment? A study of Malaysian SMEs. *International Journal*

of Entrepreneurial Behavior and Research, 16(3),182-203.

Antoncic, B., & Hisrich, R. D. (2004). Corporate entrepreneurship contingencies and organisational wealth creation. *Journal of Management Development*, 23(6), 518–550.

Arief, M., Thoyib, A., Sudiro, A. & Rohman, F. (2013). The Effect of Entrepreneurial Orientation on the Firm Performance through Strategic Flexibility: A Study on the SMEs Cluster in Malang. *Journal of Management Research*, 5(3),44-62.

Bacigalupo, M., Kampylis, P., Punie, Y. & Van Den Brande, L. (2016). Entrecomp: The Entrepreneurial competence framework. European union retrieved Nov 16, 2016, http://publications.jrc.ec.europa.eu/repository/bitstream/JRC101581/lfna27939enn.pdf.

Badal, S.B. (2014). 10 Talents that drive entrepreneurial success. Entrepreneurial Strengths Finder, *Gallup Press*, 2014.

Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social psychology,* 51, 1173-1182.

Bass, B. M., & Avolio, B. J. (1995). *Multifactor Leadership Questionnaire*. Redwood City, CA: Mind Garden.

Belousova, O (2011). The influence of organisational characteristics on intentions of employees towards corporate entrepreneurship. In O. J.Borch, A. Fayole, P.Kyör, & E.Ljunggren (Eds.), *Entrepreneurship research in Europe. Evolving concepts and processes* (pp. 228–250). Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing.

Brinckmann, J. (2007). *Competence of top management teams and success of new technology-based firms: a theoretical and empirical analysis concerning competencies of entrepreneurial teams and the development of their ventures.* Wiesbaden: DUV.

Carmell, A., Gelbard, R., & Gefen, D. (2010). The Importance of Innovation Leadership in Cultivating Strategic Fit and Enhancing Firm Performance. *The Leadership Quarterly*, 21, 339-349.

Carneiro, J. M. T., Silva, J. F., Rocha, A., & Dib, L. A. R. (2007). Building a better measure of business performance. *RAC-Eletrônica*, 1(2), 114-135.

Carton, R. B. & Hofer, C. W. (2006). *Measuring organisational performance: metrics for entrepreneurship and strategic management research.* Cheltenham, UK; Northampton, MA: Edward Elgar.

Chandrakumara P., De Zoysa, A., & Manawaduge A.S. (2009) *Leadership styles and company performance: The experience of owner-managers of SMEs*. Faculty of commerce papers archive: 391-401.

Chen, M.H (2007). Entrepreneurial Leadership and New Ventures: Creativity in Entrepreneurial Teams. *Creativity and Innovation Management*, 16(3),239-249.

Clarkson, M. B. E. (1995). A stakeholder framework for analysing and evaluating corporate social performance. *The Academy of Management Review*, 20(1), 92-117.

Cogliser, C. C. & Brigham, K. H. (2004). The intersection of leadership and entrepreneurship: Mutual lessons to be learned. *The Leadership Quarterly*, 15, 771–799.

Colombo, M. G., & Grilli, L. (2005). Founders' human capital and the growth of new technology- Based firms: A competence-based view. *Research Policy*, 34(6), 795–816.

Combs, J. G., Crook, T. R., & Shook, C. L. (2005). The dimension of organisational performance and its implications for strategic management research. In D. J. Ketchen & D. D. Bergh (Eds.), *Research methodology in strategy and management* (pp. 259-286). San Diego: Elsevier.

Connolly, T., Conlon, E. J., & Deutsch, S. J. (1980). Organisational effectiveness: a multiple-constituencies approach. *Academy of Management Review*, 5(2), 211-217.

Covin, J. G., Green, K. M. & Slevin, D. P. (2006). Strategic process effects on the entrepreneurial orientation - sales growth rate relationships. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 30(1), 57-81.

Covin, G. & Miller, D (2014). International Entrepreneurial Orientation: Conceptual Considerations, Research Themes, Measurement Issues, and Future Research

Directions. *Entrepreneurship Theory and Practice* 38(1),11-44.

Covin, G. & Lumpkin, G.T. (2011). Entrepreneurial orientation theory and research: Reflections on a needed construct. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 35, 855–872.

Covin, J. G & Slevin, D.P (1991). A conceptual model of entrepreneurship as firm behaviour. *Entrepreneurship: Theory and Practice,* 16, 7–24.

Covin, J. G., & Slevin, D. P. (2002). The entrepreneurial imperatives of strategic leadership. In M. A. Hitt, R. D. Ireland, S. M. Camp, & D. L. Sexton (Eds.), *Strategic entrepreneurship*. Oxford: Blackwell Publishers. 309-327.

Covin, J. G., & Slevin, D. P. (1989). Strategic management of small firms in hostile and benign environments. *Strategic Management Journal,* 10, 75–87.

Covin, J. G., Slevin, D. P. & Schultz, R. L. (1994). Implementing strategic missions: Effective strategic, structural and tactical choices. *Journal of Management Studies*, 31(4), 481–505.

Currie, G, Humphreys, M., Ucbasaran, D. & Mcmanus, S. (2008). Entrepreneurial Leadership in the English Public Sector: Paradox or Possibility? *Public Administration*, 86(4), 987–1008.

Dawes, J. (1999). The relationship between subjective and objective company performance measures in market orientation research: further empirical evidence. *Marketing Bulletin*, 10(3), 65-75.

Deschamps, J. P. (2003). Innovation and Leadership. In L. V. Shavinina (Eds.), *The International Handbook on Innovation* (pp. 815-834). Amsterdam: Elsevier.

Dess, G. G., & Robinson, R. B., JR. (1984). Measuring organisational performance in the absence of objective measures: the case of the privately-held firm and conglomerate business unit. *Strategic Management Journal*, 5(3), 265-273.

Donaldson, T., & Preston, L. E (1995). The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications. *Academy of Management Review*, 20(1), 65-91.

Ensley, M.D., Pearce, L.L & Hmieleski, K. M (2006). The moderating effect of environmental dynamism on the relationship between entrepreneur leadership behaviour and new venture performance. *Journal of Business Venturing*, 133-151.

Faggian, A & Mccann, P (2009). Human capital and regional development. *Handbook of regional growth and development theories*, 133-151.

Forker, L. B., Vickeky, S. K., & Droge, C. L. M. (1996). The contribution of quality to business performance. *International Journal of Operations and Production Management*, 16(8), 44-62.

George, G., Wood JR, R. D., & Khan, R. (2001). Networking strategy of boards: Implications for small and medium-sized enterprises. Entrepreneurship & Regional Development, 13(1), 269–286.

Grinstein, A. (2008). The relationships between market orientation and alternative strategic orientations: A meta-analysis. *European Journal of Marketing*, 42(1/2), 115–134.

Griffin, R. W. (2012). *Managing new venture formation and entrepreneurship. In Management: Principles and practices* (11th ed., p. 720). Mason, OH: South-Western Cengage Learning.

Gupta, v., Macmillan, I. C., & Surie, G. (2004). Entrepreneurial leadership: developing and measuring a cross-cultural construct. *Journal of Business Venturing* 19(2), 241–260

Hitt, M. A. (1988). The measuring of organisational effectiveness: multiple domains and constituencies. *Management International Review*, 28(2), 28-40.

Horth, D. M., & Vehar, J. (2012). *Becoming a Leader Who Fosters Innovation.* Center for Creative Leadership.

Hughes, M. & Morgan, R. (2007). Deconstructing the relationship between entrepreneurial orientation and business performance at the embryonic stage of firm growth. *Industrial Marketing Management*, 36, 651–661.

Idar, R & Mahmood, R (2011). Entrepreneurial and marketing orientation relationship to performance: The SME

perspective. *Interdisciplinary Review of Economics and Management*, 1(2), 1-8.

Jensen, S. & Luthans, F. (2006), 'Entrepreneurs as authentic leaders: impact on employees attitudes'. *Leadership & Organization Development Journal*, 27(8), 646-666.

José sánchez (2012). The influence of entrepreneurial competencies on small firm performance. *Revista Latinoamericana de Psicología* 44(2), 165-177.

Jia, J., Wang, S., Zhao, X., & Yu, X. (2014). Exploring the relationship between entrepreneurial orientation and corporate performance: The role of competency of executives in entrepreneurial-oriented corporations. *Nankai Business Review International,* 5(3), 326–344.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.

Kaur, H. & Bains, A (2013). Understanding the concept of entrepreneur competency. *Journal of Business Management & Social Sciences Research* (JBM&SSR). 2(11), 31–33.

Karacaoglu, K., Bayrakdaroglu, A., & San, F. B. (2012). The impact of corporate entrepreneurship on firms' financial performance: Evidence from Istanbul stock exchange firms. *International Business Research*, 6(1), 163–176.

Kempster, S. J & Cope, J. (2010). Learning to lead in the entrepreneurial context. *Journal of Entrepreneurial behaviour and Research*, 16(6), 5-34.

Ketokivi, M. A & Schroeder, R. G. (2004). Perceptual measures of performance: fact or fiction? *Journal of Operations Management*, 22(3), 247-264.

Kuratko, D. F. (2009). *Introduction to entrepreneurship.* Canada: South-Western Cengage Learning.

Kuratko, D. F., Morris, M. H., & Covin, J. G. (2011). *Corporate innovation & entrepreneurship*. Canada: South-Western Cengage Learning.

Kreiser, P. M., Marino, L. D. & Weaver, K. M (2002). Assessing the psychometric properties of the entrepreneurial orientations scale: A multi-country analysis. *Entrepreneurship*: *Theory and Practice*, 26, 71–94.

Kwak, H., Jaju, A., Puzakova, M., & Rocereto, J. F. (2013). The connubial relationship between market orientation and entrepreneurial orientation. *The Journal of Marketing Theory and Practice,* 21(2), 141–162.

Leitch, C. M., Mcmullan, C. & Harrison, R. T. (2013). The Development of Entrepreneurial Leadership: The Role of Human, Social and Institutional Capital. *British Journal of Management*, 24, 347–366.

Li, C., Bao, L. & Jian, Q. (2013). Leadership Styles of Entrepreneurial Women in Eastern China: Characteristics and Differences. *Social Behaviour and Personality*, 41(3), 421-432.

Lumpkin, G. T. & Dess, G. G. (1996). Clarifying the entrepreneurial orientation construct and linking it to performance. *Academy of Management Review* 21,135–172.

Lumpkin, G. T. & Dess, G. G (2001). Linking two dimensions of entrepreneurial orientation to firm performance: The moderating role of environment and industry life cycle. *Journal of Business Venturing* 16, 429–451.

Makri, M & Scandura, T. A (2010). Exploring the Effects of Creative CEO Leadership on Innovation in High-Technology Firms. *The Leadership Quarterly*, 21, 75−88.

Man, T. W. Y. (2006). Exploring the behavioural patterns of entrepreneurial learning: a competency approach. *Education+Training*, 48(5), 309–321.

Mccarthy, D. J., Puffer, S. M & Darda, S.V. (2010). Convergence in Entrepreneurial Leadership Style: Evidence From Russia. *California Management Review*. 52, 4.

MgenI, T. O (2015). Impact of Entrepreneurial Leadership Style on Business Performance of SMEs in Tanzania Journal of *Entrepreneurship & Organisation Management*, 4(2), 1-9.

Miller, D (1983). The correlates of entrepreneurship in three types of firms. *Management Science*, 29, 770–791.

Mitchelmore, S, & Rowley, J (2010). Entrepreneurial competencies: a literature review and development agenda. International *Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research,* 16(2), 92–111.

Mitchelmore, S., & Rowley, J. (2013). Entrepreneurial competencies of women entrepreneurs pursuing business growth. *Journal of Small Business and Enterprise Development,* 20(1), 125–142.

Mohamad, M. R & Sidek, S BT (2013). The Role of Entrepreneurial Competencies as a mediator in the relationship between Microfinance and Small Business Growth. *Journal of Entrepreneurship and Business*, 1(1), 21-31.

Mohamad, O., Ramayah, T., & Puspowarsito, H. (2011). Corporate entrepreneurship and firm performance: The role of business environment as a moderator. *The IUP Journal of Management Research*, X (3), 7–27.

Mumford, M., Scott, G., Gaddos, B., & Strange, J. (2002). Leading creative people: Orchestrating expertise and relationships.*The Leadership Quarterly*, 13, 705−750.

Nasuredin, J., Halipah, A.H. & Shamsudin, A.S (2016). Entrepreneurial Competency and SMEs Performance in Malaysia: Dynamic Capabilities as Mediator. *International Journal of Research*, 3(4), 4759-4770.

Nicholson, N. (1998). Personality and Entrepreneurial Leadership: A Study of the Heads of the UK's Most Successful Independent Companies. *European Management Journal*, 16(5), 529–539.

Otache, I & Mahmood, R. (2015). Entrepreneurial Orientation and Performance of Nigerian Banks: The Mediating Effect of Teamwork. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6(3), 406-414.

Pearceil, J. A., Fritz, P. & Davis, P. S (2010). Entrepreneurial orientation and the performance of religious congregations as predicted by rational choice theory. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 34 219–248.

Peteraf, M. A., & Barney, J. B. (2003). Unravelling the resource-based tangle. *Managerial and Decision Economics*, 24(4), 309-323.

Pieper, M (2014). *Entrepreneurial leadership in crowd funded startups and SMEs - A critical incident analysis of entrepreneurs and managers.* University of Twente, Faculty of Management and Governance.

Pofeldt, E. (2014). The 10 qualities of highly successful entrepreneurs. *Forbes.*

Prabhu, G. N (1999). Social entrepreneurial leadership. *Career Development International* 4(3), 140– 145.

Rauch, A., WIklund, J., Lumpkin, G. T & Frese, M (2009). Entrepreneurial orientation and business performance: An assessment of past research and suggestions for the future. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 33, 761–787.

Renko, M., El Tarabishy, A., Carsrud, A. I., & Brannback, M (2015). Understanding and measuring entrepreneurial leadership style. *Journal of small business Management*, 53(1), 54-74.

Richard, P. J., Devinney, T. M., Yip, G. S., & Johnson, G. (2009). Measuring organisational performance: towards methodological best practice. *Journal of Management*, 35(3), 718-804.

Ropega, J. (2011). The reasons and symptoms of failure in SME. International *Advances in Economic Research*, 17(4), 476–483.

Rowe, W. G (2001). Creating wealth in organisations: The role of strategic leadership. *Academy of Management Executive*, 15(1), 81–94.

Rozell, E. J., ET AL. (2011). Perceptions of the characteristics of successful entrepreneurs: an empirical study in China. International *Journal of Management,* 28(4), 279–291.

Ruvio, A., Rosenblatt, Z. & Hertz-Lazarowitz, R. (2010).Entrepreneurial leadership vision in non-profit vs. for-profit organisations. *The Leadership Quarterly*, 21, 144–158.

Sajilan, S & Tehseen, S. (2015). Cultural Orientations, Entrepreneurial Competencies, and SMEs Business Success: The Contingent Roles of Environmental Turbulence and Network Competence. Review of Integrative *Business & Economics Research*, 4(2), 20-35.

Santo, J. B., & Brito, L. A. (2012). Toward a subjective measurement model for firm performance. *Brazilian Administrative Review*, 9(6), 95- 117.

Samad, S. (2012). The Influence of Innovation and Transformational Leadership on Organizational Performance. *Procedia - Social and Behavioural Sciences* 57, 486 – 493.

Shamsuddin, S., Othman, J., & Shahadan, M. A. (2012). The dimensions of corporate entrepreneurship and the performance of established organisation. *ACRN Journal of Entrepreneurship Perspectives*, 1(2), 111–131.

Shavinina, L. V (2011). Discovering a Unique Talent: On the Nature of Individual Innovation Leadership. *Talent Development & Excellence,* 3, 165-185.

Slater, S. F. & Narver, J. C. (2000). The positive effect of a market orientation on business profitability: A balanced replication. *Journal of Business Research*, 48, 69–73

Thornberry, N. (2006). *Lead like an entrepreneur.* Blacklick, OH: McGraw-Hill.

Tranfield, D., Denyer, D. & Smart, P. (2003).Towards a methodology for developing evidence-informed management knowledge by means of systematic review, *British Journal of Management,* 14(3),207-222.

Vecchio, R. P. (2003). Entrepreneurship and leadership: common trends and common threads. *Human Resource Management Review,* 13, 303–327.

Venkatraman, N., & Ramanujam, V. (1986). Measurement of business performance in strategy research: a comparison of approaches. *Academy of Management Review*, 1(4), 801-814.

Venkatraman, N. & Ramanujam, V. (1987). Measurement of business economic performance: an examination of method convergent. *Journal of Management*, 13(1),109-122.

Vlok, A. (2012). A Leadership Competency Profile for Innovation Leaders in a Science-Based Research and Innovation Organization in South Africa. *Procedia— Social and Behavioural Sciences*, 41, 209-226.

Wall, T. D., Michie, J., Patterson, M., Wood, S. J., Sheeran, M., Clegg, C. H., & West, M. (2004). On the validity of subjective measures of company performance. *Personnel Psychology*, 57(1), 95-118.

Wickramaratne, A., Kiminami, A & Yagi, H. (2014). Entrepreneurial Competencies and Entrepreneurial Orientation of Tea Manufacturing Firms in Sri Lanka. *Asian Social Science*, 10(18), 50-62.

Wiklund, J., & Shepherd, D. (2003). Knowledge-based resources, entrepreneurial orientation, and the performance of small and medium-sized businesses. *Strategic Management Journal*, 24(13),1307-1314.

Wang, C. L., Tee, D. D. & Ahmed, P. K (2012). Entrepreneurial leadership and context in Chinese firms: a tale of two Chinese private enterprises, *Asia Pacific Business Review*, 18(4), 505-530.

Wu, W., (2009). A competency-based model for the success of an entrepreneurial start-up. WSEAS *Transactions on Business and Economics*. 6(6),279-291.

Zammuto, R. F. (1984). A comparison of multiple constituency models of organisational effectiveness. *Academy of Management Review,* 9(4), 606-616.

Zhang, Y., & Zhang, X. (2012). The effect of entrepreneurial orientation on business performance: A role of network capabilities in China. *Journal of Chinese Entrepreneurship*, 4(2),132–142.

Trendy v podnikání, roč. 7, číslo 1, s. 17-22, 2017.
Business Trends, vol.7, no. 1, p. 17-22, 2017.

PODNIKOVÉ ORGANIZAČNÍ A ŘÍDÍCÍ STRUKTURY NA ROZCESTÍ
BUSINESS STRUCTURES OF ORGANIZATION AND MANAGEMENT AT THE CROSSROADS

Petra Pártlová[1], Jarmila Straková[2]
[1] Ing. Petra Pártlová, Ph.D., Vysoká škola technická a ekonomická v Českých Budějovicích, Katedra managementu, partlova@mail.vstecb.cz
[2] Ing. Jarmila Straková, Ph.D., Vysoká škola technická a ekonomická v Českých Budějovicích, Katedra managementu, strakova@mail.vstecb.cz

Abstract: In the system concept of the enterprise, organization and management and their structures are its functional, spatial integrating elements that create relations and links of corporate architecture. The paper focuses on organizational and management structures in the current market economy conditions of the Czech Republic. The theoretical basis of the issue is defined as the theory of organizing with organizational behaviour. It contains important definitions of the terms, including the basic configuration of organizational structures. Based on a large sample of mostly South Bohemian enterprises, the current level of organizational and management structures is analysed, basic comparisons according to the size categories of enterprises with sectoral differentiation is carried out. The outputs of the analysis revealed that there is a decline of classical management structures such as the divisional and combined structure at the expense of unit structures with the trend being the most intense in the largest enterprises. Such transformation provably relates to business orientation, and the industrial sector is more pronounced. In terms of the number of management levels, there was no causal relation to the focus of the enterprise, unlike its size. At the same time, the results revealed a significant lack of knowledge of organizational and managerial skills of business managers, particularly in micro and small enterprises. The overriding opinion of all the executives in the sample should be a requirement for the gradual reorganization of the existing organizational and management structures with an individual approach for each enterprise. The conclusion of the paper summarizes the results achieved and indicates the expected trend of the corporate architecture.

Keywords: system of an enterprise, structures of organization and management, business architecture

JEL Classification: L22, L23, L25

ÚVOD

V současném stupni rozvoje tržní ekonomiky sehrávají organizační a řídící struktury jednu z rozhodujících rolí při naplňování podnikových cílů. O jejich nezastupitelné roli při fungování podniku převládá mezi podnikovými manažery shoda, zásadní názorové rozdíly existují o jejich dalším vývoji, o potřebě jejich transformace do nových podnikových organizačních a řídících modelů. Základem pro řešení uvedené problematiky je organizační struktura společnosti, která představuje určitý rámec. Definuje rozdělení práce a úloh (delegování), koordinační mechanismy, které propojují činnosti celé organizace (integrace), taktiku a postupy (formalizace a standardizace) a hierarchické a zodpovědností vazby mezi jednotlivými posty ve společnosti (centralizace a rozsah kontroly). Banner (1998) tyto faktory popisuje jako „obecné proměnné organizačních struktur“, které se vyskytují prakticky ve všech organizačních strukturách; míra jejich zastoupení se však společnost od společnosti liší. Hodge, Anthony a Gales (2003) definují organizační struktury jako způsob, jak organizaci rozčlenit a koordinovat podle typu práce a různosti úkolů. O'Neill, Beauvais a Scholl (2001) vycházejí z definic o organizačních strukturách dříve prezentovaných jinými autory, jako Mintzberg

(2007, 2011), Katz a Kahn (2008) a Burns a Stalker (2013) a definují organizační strukturu jako „úroveň centralizace rozhodovacího procesu, utváření pravidel, autority, komunikace, a kompenzace, standardizace pracovních postupů a dovedností, anebo kontrola výstupů a přijetí pouze adekvátních výsledků. Mintzberg (2007, 2011) zmiňuje silné vazby mezi organizační strukturou a stářím společnosti, velikostí, zvolenou strategií, dostupnými technologiemi, vnějším prostředím a kulturou organizace. Stejně tak hovoří o nutnosti existence vztahu mezi strukturou a strategií i Miller (1989, 2007). Burns a Stalker (2013) popisuje důležitost vztahu mezi organizační strukturou, změnami vnějšího prostředí a výkonností organizace. Formální stránka organizační struktury je zpravidla prezentována v podobě organizačních schémat, politik a postupů, určení kompetencí, rolí a odpovědností, řízení a kontrolou formálních komunikačních mechanismů, jakož i řízením lidských zdrojů (Hunter, 2002). Wang a Ahmed (2003) nazývají tyto prostředky jako „tvrdé prvky“ organizační struktury. „Měkké prvky“, známé také jako tzv. neformální struktura, se vztahují k mezilidským vztahům a mezifunkčním činnostem, které existují v rámci organizace, ale nejsou explicitně vymezené v organizačním schématu. Hodge a kol. (2003) zdůrazňují, že neformální struktura není jen výsledkem vytváření sociálních sítí a vztahů mezi zaměstnanci, které se vyvíjejí v rámci běžného pracovního procesu, ale může vzniknout jako důsledek vady nebo neúčinnosti formální struktury. Wang a Ahmed (2003) zdůrazňuje, že neformální struktura není v souladu s formálními organizačními vztahy. Hunter (2002) k tomu dodává, že se organizace musejí neustále zlepšovat, musejí inovovat. Z dosavadní vědecké diskuse vyplývá, že stávající organizační struktury je zapotřebí změnit, aby bylo možné dosáhnout vyšších cílů organizace. Autoři Hunter (2002) a Cooper (2004) zdůrazňují významnou roli přijímání nových inovativních struktur v organizaci. Řada autorů (Ashkenas, Ulrich, Jick a Kerr 2015; Miller 2007, Friesen 2005, Galbraith a Lawler 1994) se kloní k názoru, že základem úspěchu a výkonnosti společností v budoucnu bude jejich rychlost, flexibilita, adaptabilita, agilita a schopnost integrace.

1. MATERIÁLY A METODY

Výzkum probíhal na soubor 456 podniků z celé České republiky, z celkového počtu bylo osloveno 109 mikropodniků, 140 malých podniků (do 50 zaměstnanců), 124 středních podniků (do 250 zaměstnanců) a 83 podniků (nad 250 zaměstnanců). Převažující zastoupení malých a středních podniků testovacího souboru odpovídá charakteru struktury ekonomických subjektů v České republice, která je charakteristická velmi vysokým zastoupením malých a středních podniků. Podniky byly dále klasifikovány podle základní sektorové diferenciace ČR (vyjma kvartérního sektoru), a to na výrobní a průmyslové (187 podniků), služby (255 podniků) a primární sektor (14 podniků) a rozsahu působnosti, zda se jednalo o podniky regionálního (189), národního (126) nebo nadnárodního charakteru (141).

Testovací soubor byl navržen s ohledem na strukturu malých a středních podniků Jihočeského kraje, a to jak z hlediska velikostní kategorie, tak i z hlediska sektorové diferenciace. Nejednalo se o náhodný výběr, složení bylo konzultováno s Jihočeským krajským statickým úřadem.

Výzkum byl realizován na základě poptávky od podnikové sféry, která intenzivně vnímala potřebu inovovat současnou organizační strukturu z důvodu změn, které probíhají, a to především v mezo a makro prostředí. Cílem bylo rovněž ověření nastupujícího trendu ve směru přechodu od klasických organizačních struktur ke struktuře útvarové.

Vytýčeny byly dvě základní hypotézy a to:

H1 – klasické řídící podnikové struktury jsou postupně nahrazovány útvarovými řídícími strukturami.

H2 – stupně řízení a strmosti řídících struktur závisí od velikosti a zaměření (sektorovosti) podniků.

Pro ověření stanovených hypotéz byly využity statistické metody. Hodnotícím kritériem pro přijetí či zamítnutí hypotézy je takzvaná p.value s výstupem Pearsonova Chi-kvadrát testu, který umožňuje ověřit, zda má náhodná

veličina určité předem dané rozdělení pravděpodobnosti. Hypotézy jsou následující:
H0= Proměnné jsou na sobě nezávislé p.value > α
HA= Proměnné jsou na sobě závislé p.value <= α
Alternativní hypotéza však stanoví pouze existenci závislosti, nikoliv její podstatu.
Vzorec pro Pearsonův chí-kvadrát test:

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^{k} \frac{(X_i - Np_i)^2}{Np_i} \quad (1)$$

x2 chí-kvadrát (porovnává se s kritickou hodnotou podle tabulek)
Xi empirické četnosti (skutečné)
Npi teoretické četnosti (očekávané)

Pokud byla potvrzena HA, byl proveden výpočet Cramérova koeficientu kontingence (V), který udává míru závislosti veličin.

$$V = \sqrt{\frac{x^2}{n*(q-1)}} \quad (2)$$

x2=chi-kvadrat (výstup z Rka)
n=počet respondentů
q=počet sloupců.

2. VÝSLEDKY A DISKUSE

Na testovaném souboru se prokázal postupný ústup klasických řídících struktur jako je divizionální a kombinovaná struktura na úkor struktur útvarových (Tab. 1.). Typ řídících struktur není závislý na zaměření podniku (P. = 0,81).

Tab. 1.: Zastoupení typů řídících struktur

Zaměření podniku (počet)	**Řídící struktura**			**Celkový součet**
	divizionální	kombinovaná	útvarová	
primární sektor		1	9	10
služby	20	32	174	226
výroba a průmysl	7	28	140	175
výroba a průmysl, služby		1	3	4
výroba a průmysl, služby, primární sektor			1	1
Celkový součet	27	62	327	416

Poznámka: 45 podniků (mikropodniky) na tuto otázku neodpovědělo.

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Na uvedený výsledek navazuje zjištění, že strmost řídící struktury nezávisí na zaměření podniku (P. = 0,1325), což je významná změna od zjištění, která byla prováděna v 80-90. letech minulého století, kde tato závislost byla velice těsná (Tab. 2.).

Tab. 2.: Strmost řídící struktury v závislosti na zaměření podniku

Zaměření podniku (počet)	**Počet řídících úrovní**				**Celkový součet**
	1	2	3	4+	
primární sektor	5	4	3	2	14
služby	100	77	50	30	257
výroba a průmysl	56	42	64	26	188
výroba a průmysl, služby	1	1	2		4
výroba a průmysl, služby, primární sektor			1		1
Celkový součet	162	124	120	58	464

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Následně byla provedena závislost řídicí struktury na velikosti podniku (Tab. 3.). Počty podniků v závislosti na velikostní struktuře byly vyfiltrovány o podniky, které nespadaly do kategorií divizionální, kombinované či útvarové řídící struktury. Celkem bylo počítáno s údajem 413 podniků.

Z hodnot, které byly vypočítány, byla verifikována závislost řídící struktury na velikosti podniku (P.value = 1,649e-06, V = 0,2999). Také bylo zjištěno, že z některých odpovědí je patrná neujasněnost manažerů podniků o terminologii v oblasti podnikového řízení. Významné je zjištění, že je zde pokračující trend od ústupu z tradičních struktur na úkor útvarových struktur. Tento výsledek je navíc dále umocněn, že tento trend je nejintenzivnější u největších velikostních skupin, což je z hlediska jejich budoucí prosperity velmi významné

Tab.: 3 Závislost řídící struktury na velikosti podniku.

Řídící struktura	**Velikost podniku**				**Celkový součet**
	Mikropadnik (méně než 10 zaměstnanců)	malý podnik (méně než 50 zaměstnanců)	střední podnik (50-249 zaměstnanců)	velký podnik (250 a více zaměstnanců)	
divizionální řídící struktura		8	13	7	28
kombinovaná řídící struktura	8	18	9	25	60
útvarová řídící struktura	78	102	99	46	325
Celkový součet	86	128	121	78	413

Poznámka: Dotazování se neúčastnilo 23 mikropodniků, 12 malých podniků, 3 střední podniky a 5 velkých podniků

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

3. SHRNUTÍ VÝSLEDKŮ A DOPORUČENÍ

Uvedené výsledky včetně navazujících analýz naznačují nutnost přistoupit k přestavbě stávajících řídících struktur. Jak sami uváděli zástupci testovacího souboru (vedení podniku, manažeři) v navazujících otázkách z hlediska jejich dalšího rozvoje, současný stav v organizaci a řízení podniků se stává limitou podnikového rozvoje, prosperity a udržitelnosti. Dále byla z provedených analýz vysledována ta skutečnost, že nastal již proces postupné přestavby podnikové architektury a o míře hloubky přestavby tohoto procesu budou rozhodovat specifika vnitřního podnikového prostředí a jejich restrukturalizace nebude mít obecný charakter, nýbrž musí vykazovat vysokou míru specifičnosti.

Vyhodnocením testovacího souboru se prokázalo, že strmost organizační struktury nezávisí na sektorovosti podniku, tato skutečnost nebyla autory článku predikována. Zde se projevuje několik faktorů dohromady. Především pak rozvoj informačních technologií, kvalifikační struktura zaměstnanců, a to hlavně zaměstnanců v manažerských pozicích a velice významným indikátorem je složitost a náročnost uplatňovaných technologií a intenzita vazeb na zahraniční trhy. Jedním z předpokladů úspěšné transformace podnikových struktur je vytvořit prostor pro inovační proces i v oblasti organizace a řízení prostřednictvím projekce nových, inovativních struktur. Vysoce vertikálně a horizontálně diferencované organizace nebudou nutně vyžadovat hlubokou přestavbu podnikových řídících struktur, spíše zde půjde o řešení již vyskytujících se negativní signálů z hlediska flexibility a pružnosti z pohledu akceptace změn ve vnějším prostředí. V nově koncipovaných strukturách lze předpokládat komunikační kanály laterární, což je v rozporu se stávající podnikovou architekturou.

Přistoupení k restrukturalizaci organizačních a řídících struktur nesmí mít charakter módního trendu, musí začít od odstranění překážet v oblasti lidských zdrojů, zejména však musí směřovat k naplňování podnikové agility (optimální kombinace stability a adaptibility), tedy schopnost organizace hospodařit profitabilně a zároveň se přizpůsobovat potřebám dynamického a konkurenčního prostředí. V inovativních modelech řízení bude převládat týmová práce (multidisciplinární

týmy), decentralizovaný management a flexibilní vazby a vztahy mezi prvky řízení. Podniky 21. století se musí pružně přizpůsobovat změnám tržního prostředí a organizační struktura se bude měnit tak, aby všechny iniciované projektované změny byl podnik schopen absorbovat. Jednou z možností, jak tento sílící rozpor mezi stávající úrovní řízení podniků a změnami v jejich vnějším prostředí je uplatnění tzv. „fraktální firmy“ jako transformační projekt spirálového managementu zaměřený na vytvoření síťové procesní struktury (Networking) pro zvýšení stability pracovních toků (Workflow).

Tento koncept podniku umožní:

- uplatnění principů procesního fungování firmy a tvorby procesních organizačních struktur,
- diagnózu konkurenceschopnosti, úzkých míst, rizik a kořenových příčin poruch fungování hlavních firemních procesů,
- zkvalitnění procesu delegování procesní odpovědnosti za hlavní firemní procesy,
- snížení intenzity operativních zásahů a vzniklých krizových situací,
- identifikaci hlavních priorit rozvoje konkurenceschopnosti všech hlavních podnikových procesů,
- tvorbu a fungování mezifunkčních (cross–functional) a multi-disciplinárních týmů jako nositelů podnikového potenciálu a tvůrců přidané hodnoty.

Síťové uspořádání umožňuje přesnou diagnostiku příčin nestability a rychlou reakci na potřeby zákazníka. Procesní delegování, procesní zpětnovazební regulace, nový systém odměňování a hodnocení zvyšuje odpovědnost a zrychluje odstraňování bariér spolupráce mezi útvary a procesy. Zvýšení stability provozního řízení má zásadní vliv na spokojenost zákazníka, zvýšení kvality a ekonomické účinnosti firmy.

V předchozí části byly notebooky hodnocené ve dvou variantách vah. V obou případech byla zaznamenána středně velká lineární kladná korelace, to znamená, že notebooky s vyšší cenou dosahovaly lepších výsledků.

nový překlenující termín 'destrukturované formy', který popisuje nově vzniklé struktury. Překlenuje struktury tradiční byrokratické od síťových nebo procesních struktur, buněčných a kvantových struktur a posouvá se k novému myšlení o organizačním designu. S rozvojem využití moderních výrobních, ale i informačních technologií a s rozvojem internetu roste i potenciál dynamiky rozhodovacího procesu, zvyšuje se počet alternativ, které je nutné stanovit a vzít v potaz. Nově vytvářené organizační struktury by měly tuto realitu reflektovat a umožnit tak společnostem rozvoj ve formě inovací a neustále se zvyšující flexibilitě.

ZÁVĚR

Současná doba sebou přináší rychle se objevující nové a nové výzvy, příležitosti ale i rizika. Jsme svědky střídajících se ekonomických cyklů a tím střídání konjukturálních i krizových období v podnikové sféře. Na tyto stále se opakující, ale zintenzivňující výzvy nalézají podniky řešení. Pružně a účelně však budou schopné reagovat pouze ty společnosti, které budou schopny rychle sestavit samostatně fungující specializované týmy se silným společným zájmem a s orientací na požadavky a potřeby zákazníka.

Mnoho organizací v posledním desetiletí přehodnotilo či postupně přehodnocuje svou strukturu tak, aby mohly lépe čelit novým výzvám, jako jsou požadavky globalizace, rostoucí konkurence, neustálé technologické inovace nebo poskytování služeb a výrobků na míru dle požadavku zákazníka. Rychlost tohoto vývoje umožnila za posledních deset let vznik nových organizačních struktur. Vznikl

ZDROJE

Ashkenas, R., Ulrich, D., Jick, T. and Kerr, S. (2015). *The Boundaryless Organization Breaking the Chains of Organizational Structure.* Hoboken: Wiley.

Banner, D. K. and Gagné, T. E. (1998). *Designing effective organizations: traditional and transformational views.* London: Sage.

Burns, T. and Stalker, G. M. (2013). *The management of innovation.* Oxford: Oxford University Press.

Cooper, D. (2004). Organizational change: From public to private sector – a UK based reflective case study, *Journal of American Academy of Business,* 5(1/2), 474–481.

Friesen, G. B. (2005). Organization design for the 21st century. *Consulting to Management,* 16(3), 32-37,47-51.

Galbraith, J. R., & Lawler, E. E. (1994). *Organizing for the future: the new logic for managing complex organizations.* San Francisco, CA: Jossey-Bass.

Hodge, B. J., Anthony, W. P. and Gales, L. M. (2003). *Organization theory: a strategic approach.* Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

Hunter, J. (2002). Improving organizational performance through the use of effective elements of organizational structure. *Leadership in Health Services*, 15(3), 12-21.

Katz, D. (2008). *Social psychology of organizations*. Place of publication not identified: Wiley-Blackwell.

Miller, D. (1989). Configurations of Strategy and Structure: towards a synthesis. *Readings in Strategic Management*, 353-372.

Miller, D. (2007). Paradigm prison, or in praise of atheoretic research. *Strategic Organization,* 5(2), 177-184.

Mintzberg, H. (2007). *The structuring of organizations: a synthesis of the research.* Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

Mintzberg, H. (2011). *Mintzberg on management: inside our strage world of organizations.* New York: The Free Press.

O'Neill, J. W., Beauvais, L. L., and Scholl, R. W. (2001). The use of organizational culture and structure to guide strategic behavior: An information processing perspective. *Journal of Behavioral and Applied Management.*

Wang, C. L. and Ahmed, P. K. (2003). Organisational learning: a critical review. *The learning organization,* 10(1), 8-17.

Trendy v podnikání, roč. 7, číslo 1, s. 23-32, 2017.
Business Trends, vol.7, no. 1, p. 23-32, 2017.

NÁSTUPNICTVÍ RODINNÝCH FIREM V ČESKÉ REPUBLICE – PŘEHLEDOVÝ ČLÁNEK
FAMILY BUSINESS SUCCESSION IN THE CZECH REPUBLIC – AN ACADEMIC OVERVIEW

Ondřej Hradský [1]
[1]Ing. Ondřej Hradský, Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta mezinárodních vztahů, ondrej.hradsky@vse.cz

Abstract: Family business has always played an important role in any economy. As family businesses develop and grow, a question of sustainability arises. To maintain family businesses in the long term it is necessary for them to be passed on to future generations. The tradition of family firms in the Czech Republic has been interrupted for four decades by historical circumstances. Although the topic of succession is a very important part of family business issues, and as this paper demonstrates, this issue is being explored by foreign authors, there is currently no major academic attention in the Czech Republic. Succession - the process of passing the company to the next generation, be one of the indispensable aspects of maintaining sustainability of family businesses.
For family business to function long time (for example, several decades), there must be a transition of ownership, or management, from one, usually older, generation to another, usually younger, generation of business owners, followed by next generations. Generational change and succession is a process that can be successfully completed only under certain assumptions, some of which are key to mastering this change, and should therefore be known to actors of this process.
The aim of this article is to provide an overview of how the success of family businesses in the Czech Republic is addressed and researched. Due to the nature of the goal, the character of this article is an overview article. Data is primarily based on publicly available information, which is presented in the text.

Keywords: family business, succession, ownership, entrepreneurship, overview

JEL Classification: L26, M21

ÚVOD

Působení rodinných firem na území České republiky má poměrně dlouhou historii, která však byla přerušena obdobím vlády totalitního režimu, který soukromé podnikání nedovoloval. Došlo tedy k přetržení bohaté historie rodinných firem po dobu téměř poloviny jednoho století, čímž nemohlo docházet k navazování na tradici podnikání v rámci jednotlivých rodin. Změna politického režimu a další historické události vedly k tomu, že došlo k znovuvybudování rodinných firem, které jsou ovládány svými zakladateli, tedy první generací. V současné době mají rodinné společnosti opět svůj význam.
Téma rodinných firem a jejich důležitost pro naše hospodářství není v České republice dostatečně řešeno, a to i přes to, že v České republice je podíl podnikatelů na celkové zaměstnanosti jeden z nejvyšších z celé Evropské unie. Procento sebezaměstnaných neboli zaměstnavatelů a pracujících na svůj vlastní účet je páté nejvyšší a vyšší podíl podnikatelů můžeme nalézt pouze v Řecku, Itálii, Rumunsku a Polsku. (ČSÚ 2015)
Aby rodinná firma mohla dlouhodobě (například několik desetiletí) fungovat musí dojít k přechodu vlastnictví, potažmo řízení společnosti, z jedné, obvykle starší, generace na druhou, zpravidla mladší, generaci majitelů firmy, na což navazují další generace. Generační změna a nástupnictví je proces, jenž může být úspěšně dokončen jen za určitých předpokladů, z nichž některé jsou pro zvládnutí

této změny klíčové a měly by proto být aktérům tohoto procesu známy.

Cílem tohoto článku je vytvořit přehled toho, jak je řešeno nástupnictví rodinných firem v tuzemsku. Vzhledem k stanovenému cíli je charakter tohoto článku přehledový. Struktura článku je organizována následujícím způsobem. Nejprve je uveden přehled relevantní literatury, z něhož jsou definovány základní vědecké otázky. Následuje podrobný přehled aktivit v části metodika a data, které popisují úroveň současného poznání a možností řešení nástupnictví, se kterou se mohou členové rodinných společností potkat. Dále jsou ve výsledku uvedena zjištění plynoucí z provedeného výzkumu. Nakonec je publikován závěr.

1. LITERÁRNÍ REŠERŠE

V odborné literatuře můžeme nalézt celou řadu definic rodinného podnikání, avšak jednotná shoda není zatím akademicky nastavena. Autoři Shanker a Astrachan (1996) udávají kritéria, která jsou vhodná pro identifikaci rodinných podniků: jak velkou část podniku rodina vlastní, kontrola rozhodování podniku, míra strategického vlivu rodiny na fungování podniku, počet generací, které byly a jsou v podniku angažovány, počet členů rodiny, kteří ve firmě aktivně pracují, či také například záměr udržet firmu v rodinných rukou a předat ji další generaci. Mezi definicemi rodinného podnikání je nejdůležitějším společným znakem však to, že podnikatelsky aktivní osoby či osoby přispívající k realizaci podnikatelské činnosti v rámci rodinných firem spolu mají mimo pracovního vztahu i příbuzenský vztah.

Změny řízení či nástup nových řídících pracovníků je důležitou záležitostí všech podnikatelských subjektů, které mají zájem svou činnost vykonávat i dlouhodobě, avšak pro podnikatele, kteří vlastní či řídí rodinnou firmu, přináší problém nástupnictví mnoho rozdílných otázek, jež jsou specifické právě pro formu jejich podnikání. Vedle běžných problémů, které jsou spojeny s hledáním vedoucích pracovníků (například: Filkenstein a Hambrick, 1996; Kesner a Sebora, 1994; Zajac, 1990), předání vedení rodinné firmy je doprovázeno omezeným množstvím potencionálních zástupců, což je způsobeno jak velikostí rodiny, tak i častou komplikovaností osobních i neosobních vztahů mezi těmi, kteří firmu předávají, přejímateli a zároveň rodinou samotnou. (De Massis a kol, 2008; Le Bretion-Miller, 2004). Vzhledem k těmto problémům, kterým musí rodinná společnost čelit, není příliš překvapující, že velké procento jich po procesu předání z jedné generace na druhou nepřežije, a proto si vrcholní manažeři rodinných firem uvědomují nespornou důležitost nástupnictví pro zachování budoucího fungování rodinného podnikání. (Chua a kol., 2003; De Massis a kol., 2008).

Studie, jež se zabývají řešením a procesem nástupnictví nahlíží na tento problém komplexně z dlouhodobého hlediska daleko častěji, než že by jej vnímaly jako jednu omezenou událost. Při pohledu do historie (Longenecker a Schoen, 1978) lze najít i model, které proces nástupnictví paralelně spojuje s životními cykly nástupníka v případě řešení předání rodinného podniku mezi otcem a synem. Tento model rozlišuje sedm rozdílných etap života, na něž se váže vnímání (kdy je syn malý a pouze vnímá firmu) a působení (tedy až do plného zaměstnání) v rodinné firmě. Churchill a Hatten (1978) podobně propojuje životní cyklus s podnikovým, přičemž dělí celý proces na čtyři fáze: management vlastnictví, rozvoj, mezigenerační vztah a transfer řídicí moci. Handler (1990, 1994) rozpracovala tyto poznatky a více se soustředila na sociální identitu a její vliv na jednotlivé fáze. Její práce popisuje proces předání jako společné přizpůsobení se předávajícího a přebírajícího, přičemž se oba dva hlavní aktéři postupně přizpůsobují jeden druhému, kdy předávající se více otevírá v oblastech sdílení zkušeností, rozhodovací moci a jejich vztahy jsou tak více vyrovnané.

Při porovnání teoretických přístupů k nástupnictví lze definovat tři hlavní úrovně, podle kterých se lze v této problematice orientovat. V první řadě se jedná o mikro-úroveň, přičemž autoři (Dyer 1986, Handler 1994, Lansberg 1988, Sharma a kol. 2001) dávají největší důraz na individuální předpoklady jedinců, kteří se s nástupnictvím musí vyrovnat. Druhou úroveň lze popsat jako

střední, kdy autoři (De Massis a kol. 2008, Cabrera-Suaréz a kol. 2001, Bruce, Picard 2006) uvádějí jako důležitý aspekt interpersonální vztahy a vztahy ve společnosti, jež ovlivňují předávajícího, tak zároveň i přebírajícího. Poslední možností náhledu na daný problém je skrze makro-úroveň, kdy nástupnictví je ovlivněno vícero faktory, které se různě prolínají. (Dyck a kol. 2002, Malone 1989, Steier 2001).

Z výše uvedených skutečností je patrné, že na nástupnictví nelze nahlížet pouze jednostranně, ale je nutné ho vnímat jako komplikovaný proces, který lze popsat z mnoha úhlů pohledu. (Melin, Nordqvist, Sharma, 2014)

Odborná společnost se shoduje v tvrzení, že jediným cílem rodinných firem není pouze maximalizace firemní hodnoty, nýbrž že existují také cíle zaměřené na rodinu. (Sharma et al., 1996) K nim můžeme zařadit například cíl zajistit členům rodiny zaměstnání, nebo zajistit soudržnost a dlouhodobý blahobyt rodiny, který je spojen často i s dlouhodobým vykonáváním podnikatelské činnosti jakožto hlavní proměnnou ovlivňující již zmíněné cíle. Z tohoto důvodu lze vnímat nástupnictví, tedy proces předání firmy další generaci, jako jeden z nezbytně nutných aspektů k dlouhodobému fungování rodinných firem.

Ačkoliv je téma nástupnictví velmi důležitou součástí problematiky rodinného podnikání, jak dokazuje text výše, je toto téma zahraničními autory více probádáno, není mu věnována v současnosti velká akademická pozornost v České republice. Z českých vědců se tématu rodinných firem, z hlediska publikování příspěvků, věnovali Machek a Hnilica (2015), Machek a Pokorný (2016), Petlina (2015), Odehnalová a Olševičová (2009), Koráb, Hanzelková, Michalisko (2008) a Lukeš a Nový (2005). Nedostatek dosavadních poznatků vede k definování těchto vědeckých otázek.

Jaké instituce se zaobírají nástupnictvím rodinných firem v České republice?
Jak se k řešení nástupnictví staví podnikatelské subjekty, které z nalézání řešení mohou profitovat?
Jaké navrhují postupy a řešení?
Co vnímají jako nejnáročnější aspekt při řešení nástupnictví?

2. METODIKA A DATA

Smyslem přehledového článku je představit čtenářům stav, ve kterém se řešení tématu nástupnictví nachází. Autor vychází především z veřejně dostupných informací, které uvádí v této kapitole. Jedná se o informace nalezitelné především v elektronické podobě.

Téma rodinných firem je v současné době v České republice řešeno populárně naučnou literaturou, jakou představují novinové články, časopisy či přílohy časopisů a také brožury společností, jež vidí v již zmíněné problematice možnost podnikatelského působení. Z populární literatury je nutno zmínit rubriku časopisu Forbes, jež jako první, veřejně představil seznam největších tuzemských společností, jež jsou v rodinném vlastnictví. Informace, které toto periodikum přineslo, posloužily jako druhotná data ke vzniku odborného článku (Petlina 2015), který čtenáře seznamuje s aktuálním stavem rodinných firem na našem území.

Vydavatelství Economia se rovněž věnuje problematice rodinných firem a nástupnictví mezi generacemi podnikatelů. Pořádá také diskusní setkání zakladatelů a majitelů rodinných a soukromých firem. Celostátní periodikum Hospodářské noviny pravidelně vydává články týkající se rodinného podnikání, ve kterých přináší svým čtenářům rozhovory s minulými i současnými majiteli rodinných firem. Téma nástupnictví a možnosti jeho řešení je v rámci těchto rozhovorů představováno na základě jednotlivých případů, které vypráví již zmiňovaní majitelé společností, zároveň lze v rubrice rodinného podnikání nalézt i články, jež poskytují rady obecnějšího rázu. (Hospodářské noviny 2017)

Brožury či jiné poučky zaobírající se nástupnictvím jsou vydávány různými společnostmi, jejichž podnikatelskou náplní je mimo jiné poradenská činnost. Poradenské společnosti (např. KMPG, Deloitte, EY, PwC, Krajíček & Partners, J&T FAMILY OFFICE, Gutmann) poskytují informace o problematice rodinného podnikání, které jsou pro běžného uživatele internetu snadno dostupné, avšak

obsahují spíše obecné informace a řešení, jež jsou obecně aplikovatelná.

Společnost Deloitte ve své studii uvádí, že rodinné podnikání by v českém právním řádu mělo zahrnovat tři základní formy, kterými jsou podnikání prostřednictvím obchodní společnosti, živnostenské podnikání a podnikání rodinných farem. Hlavními parametry, které by mělo podnikání splnit tak, aby mohlo být považováno za rodinné, jsou především vlastnická účast rodiny na podnikatelské činnosti a podíl členů rodiny na manažerském rozhodování. (Spáčil 2016)

Závěr průzkumu mezi českými podnikateli nominovanými do soutěže EY Podnikatel roku, který zveřejnila společnost EY ukazuje, že téměř polovina podnikatelů (48 %) považuje podnikání s rodinnými příslušníky jako výhodu. Zajímavé je, že většina majitelů rodinných firem (53 %) plánuje předat svou firmu do rukou vlastních potomků. Souček (2015) spatřuje největší obtíž při řešení nástupnictví v tom, určit nástupce.

Volně přístupné informace ohledně nástupnictví nabízí i společnost KMPG, která prezentuje řešení na bázi příkladu z Japonska, a to za použití čtyř následujících a obecně aplikovatelných pravidel: nástupnictví je třeba promýšlet již od raného věku potomků, otcové musí vědět, kdy odejít, nástupce je třeba hledat někdy i mimo rodinu a zachovat tradice a neztratit vize. (KMPG 2016)

Organizací, jež se rovněž rodinnými firmami aktivně zabývá je Asociace malých a středních podniků. Tato asociace si klade za cíl trvale zviditelňovat a medializovat příběhy rodinných podniků, vytvořit účinnou pomoc firmám při řešení nástupnictví, prosadit efektivní systém financování rodinných firem, pomoci firmám zabezpečit správu rodinného majetku a vytvořit věrohodnou statistiku založenou na počtu, výkonnosti a hospodářském vlivu rodinných firem v ČR ve spolupráci s Českým statistickým úřadem. Prozatímním výsledkem je návrh definice pojmu rodinná firma do českého právního řádu, který má pomoci čerpat rodinným podnikům specifickou podporu. (ASMP 2015)

Výše zmíněná asociace organizuje setkání majitelů rodinných firem a také provádí se společností IPSOS průzkumy týkající se rodinného podnikání. Zajímavé je, že v minulém roce se prováděný průzkum orientoval na otázky řešení a predikce nástupnictví více než předminulý průzkum. Výsledky průzkumu ukázaly, že 60 % dotazovaných si přeje, aby firmu převzal rodinný příslušník, celkově dvě třetiny firem by podle průzkumu měly projít procesem předávání do následujících pěti let. Čtvrtina firem se setkala s nabídkou konzultací na předání firmy, především s možností prodeje firmy. Také porovnání výsledků průzkumů z předešlých let ukazuje na zvyšující se aktuálnost hledání řešení či plánování generační obměny ve vedení firmy. (ASMP 2016)

Asociace malých a středních podniků ve svých článcích a prohlášeních nedefinuje nejtěžší fáze nástupnictví, avšak jako kritické hodnotí neexistenci právního ukotvení rodinných firem v České republice a podporu tohoto tématu, jak na akademické, tak politické a mediální úrovni. (Havlíček 2016)

Internetový portál majitelefirem.cz je nově vzniklý projekt poskytující českým podnikatelům, členům jejich rodin i managementu jejich podniků informace o možnostech fungování a budování rodinných firem a podnikatelských rodin. Vizí této iniciativy je přinášení zkušeností ze zahraničí, rozvíjení diskuse a podporu odborného rozvoje rodinného podnikání jako nově vznikající disciplíny. (Servus 2016)

Ke zvýšení povědomí o problémech, které nástupnictví přináší, se snaží přispět i platforma BusinessCon pro setkávání, potkávání majitelů a klíčových lidí středně velkých firem, kde se podnikatelé učí a inspirují od sebe navzájem. V prvotní fázi je záměrem platformy více zviditelnit témata, které rodinné firmy řeší jako nejproblematičtější a následně sdílet vzájemně zkušenosti. (BusinessCon 2017)

Setkání zástupců českých rodinných firem a zahraničních majitelů podniků zprostředkovává konference Family Business Forum, jež je organizována poradenskou firmou, která se zaměřuje především na poskytování svých služeb rodinným firmám. (Krajíček 2016)

Z akademické sféry je nutné upozornit na aktivity Vysoké školy ekonomické v Praze, která tento rok založila Centrum rodinných firem, jež si klade za cíl propojovat rodinné firmy s akademickou sférou a sférou veřejného sektoru s cílem posilovat konkurenceschopnost českých rodinných firem. (Machek 2017)

Machek a Pokorný (2016) zkoumali statisticky míru úpadků českých rodinných firem, které porovnávaly s nerodinnými. Jejich závěry jsou takové, že vliv rodinné kontroly na míru výskytu vyhlášení úpadků není statisticky významný. I přes to, že ve výsledcích byla zaznamenána mírně vyšší míra úpadku u rodinných firem, rozdíl může být dán variabilitou, již výzkumné vzorky přirozeně vykazují. Autoři uvádí, že je na první pohled poněkud v rozporu s myšlenkou, že rodinné firmy jsou obecně stabilnější než nerodinné firmy. Stabilitu je však možné chápat mnoha způsoby: od stability samotné rodiny, přes stabilitu z hlediska počtu zaměstnanců, obratu, zisku či jako dlouhodobý, byť třeba nízký, růst firmy. Pozorovaný vyšší počet úpadků rodinných firem tak nemusí být nutně zapříčiněn jejich nižší stabilitou. Rozhodující roli v životním cyklu rodinné firmy hraje zejména moment nástupnictví – odhaduje se, že pouhá třetina rodinných firem je v tomto ohledu úspěšná.

Autoři Machek a Hnilica (2015) řešili problematiku rodinných firem z jejich finanční stránky, jež zvolili přístup založený na shodě příjmení mezi vlastníky a manažery, čímž získali relevantní vzorek pro porovnávání nerodinných a rodinných společností. Kvantitativně ověřili, že české rodinné firmy vykazují vyšší rentabilitu a vytváří více zisku, a to jak ve smyslu zisku po zdanění, tak i provozního zisku. Rodinné firmy také vykazovaly příznivější produktivitu práce, jelikož se vyznačují vyšší kapitálovou vybaveností práce. České rodinné firmy také podle autorů vykazují menší míru zadluženosti, s čímž souvisí i vyšší míra likvidity.

Další autory naučné literatury, jež pojednává o nástupnictví rodinných firem, je možné nalézt především na Podnikatelské fakultě Vysokého učení technického v Brně. Vědci z tohoto ústavu byli vůbec první, kteří vydali česky psanou učebnici, jež pojednává jen o problematice rodinného podnikání, do níž patří i řešení nástupnictví. Autoři hodnotí jako jeden z největších problémů v procesu generační obměny v rodinném podniku vedle hledání či určení vhodného následovníka problém majitele podniku, který ho předává. (Koráb, Hanzelková, Mihalisko 2008)

Historické záležitosti rodinných firem v minulosti a nyní řeší ve své práci Hanzelková (2004), která shrnuje průběh privatizace státních firem, jež proběhly v 90. letech. Ze závěrů jejího zkoumání vyplývá, že i přes historickou rozdílnost a specifika českého prostředí, které bylo značně ovlivněno zákazem soukromého podnikání, je možné charakterizovat rodinné firmy v České republice podobnými vlastnostmi a obdobným způsobem jednání jako rodinné firmy zkoumané v západoevropských zemích.

Výsledky agentního simulování ukázaly, že rodinné firmy rostou v prvotní fázi rychleji v oblasti aktiv a obratu než nerodinné. Rozdíl přichází v období krize řízení, kdy nerodinné firmy překonávají růstem výsledky rodinných společností. Tento fakt přisuzují autorky averzi majitelů rodinných firem zaměstnávat profesionální manažery a preferování rodinných příslušníků při dosazování zaměstnanců do vedoucích funkcí. (Odehnalová a Olševicová 2009)

Otázka nástupnictví je z manažersko-psychologického úhlu pohledu popsána v učebnici od autorů Lukeš a Nový (2005), v níž lze nalézt popis skutečností, podle kterých může podnikatel rozpoznat správný čas na ukončení činnosti a nalezení, výběr a přípravu vhodného nástupce. Autoři popisují situaci, kdy firma stojí právě na osobě současného podnikatele, jako nejvíce problematickou pro úspěšné zvládnutí procesu nástupnictví.

3. VÝSLEDKY

Tradice rodinného podnikání byla beze sporu na čtyři desetiletí historickými okolnostmi přerušena, díky čemuž nebyla vůbec v České republice řešena, což se projevuje v absenci velkého počtu zdrojů pro řešení tohoto tématu. Jelikož průzkumy ukazují, že 60 % dotazovaných si přeje, aby firmu převzal rodinný příslušník, celkově dvě třetiny firem by

podle průzkumu měly projít procesem předávání do následujících pěti let, je nutné věnovat tomuto tématu více akademické pozornosti. V současnosti se problematikou nástupnictví rodinných firem zaobírají podnikatelské subjekty, které z nalézání či zviditelňování řešení mohou profitovat.

Subjekty, které se zaobírají nástupnictvím rodinných firem v České republice lze zjednodušeně rozdělit do několika skupin. První skupinou lze označit mediální vydavatelství, která se aktivně danou problematikou zaobírají, poté lze definovat skupinu sdružující skupiny či spolky podnikatelů, kteří mezi sebou sdílí zkušenosti, následuje skupina komerčních společností, které se zaobírají převážně poskytováním poradenských služeb a jako poslední lze definovat akademickou sféru. Nejvýznamnější aktéry v těchto skupinách a zároveň jasně zodpovězené výzkumné otázky lze spatřit v následující tabulce (Tab. 1):

Tab. 1: Instituce řešící nástupnictví v českých rodinných firmách a jejich aktivity

Jméno instituce	**Forbes**	**Economia**	**Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR**	**BusinessCon**	**Mezinárodní poradenské společnosti**	**Krajíček & Partners**	**Centrum pro rodinné firmy VŠE**
Kdo je iniciátorem?	mediální vydavatelství	mediální vydavatelství	sdružení podnikatelů	skupina podnikatelů	KMPG, Deloitte, EY, PwC, J&T FAMILY OFFICE, Gutmann	česká firma	akademická obec
Jaké vykonávají aktivity?	sestavuje žebříček největších rodinných firem	vydávání článků o rodinných firmách, organizace setkání majitelů FB	provádí průzkumy, setkání FB, zajištuje výměnu informací	setkání podnikatelů FB, sdílení zkušeností mezi majiteli FB	provádí mezinárodní průzkumy a komerční studie, nabízí poradenství	nabízí poradentství, organizuje konferenci FB	vytváří databáze českých FB, analyzuje jejich přínos, zkoumá FB
Jaké mají cíle?	snaha vytvořit transparentní žebříček firem, s možností nabídnutí sponzorům prostoru, jak se k firmám dostat	informování veřejnosti	zviditelnění problematiky, vytváření motivace pro rozvoj a předání FB; snaha vyvinout tlak na vládu pro vytvoření podpory FB	snaha spolupracovat a využívat synergie mezi podnikateli	nabídnout své služby	nabídnout své služby	snaha propojit akademickou a podnikatelskou séru
Jak řeší nástupnictví? Co navrhují?	pomocí jednotlivých příběhů, ukazují různé způsoby předání firmy, které se již uskutečnily	pomocí jednotlivých příběhů, ukazují různé způsoby předání firmy, které se již uskutečnily	navrhují řešit otázku výběru nástupce dostatečně dopředu a připravit firmu a nástupce včas	chtějí spolupracovat a komunikovat s ostatními firmami	přinášejí obecně aplikovatelná pravidla	nabízejí řešení přímo na míru českým FB	je předmětem zkoumání
Co shledávají v nástupnictví nejtěžší?	zaleží na specifikách příběhů	zaleží na specifikách příběhů	příprava na něj a rychlé provedení	celý průběh předávání firmy	výsledek, se kterým jsou všichni spokojeni	nalézt správného partnera, se kterým lze problém vyřešit	rychlé a bezproblémové provedení
Co je překážkou při čerpání jejich informací?	nejednoznačné vymezení pojmu rodinná firma	nejednoznačné vymezení pojmu rodinná firma	rovnováha státní podpory pro firmy	otevřenost ke sdílení informací a zkušeností	více propracovaný přístup k českým FB	zdroje informací	kvantitativní vymezení rodinných firem v ČR

Poznámka: FB = rodinné firmy *Zdroj: Vlastní zpracování, 2017*

Mediální společnosti poskytují prostor k vyjádření se samotných rodinných firem a sdílení zkušeností a povědomí o rodinném podnikání na bázi představování jednotlivých příběhů firem, jež proces nástupnictví překonali či se chystají řešit. Na druhé straně přináší informace o jiných možnostech řešení nutnosti generační obměny, jakým je například prodej rodinné firmy. To vše povětšinou pomocí rozhovorů s aktéry rodinných firem.

Zájmová sdružení, platformy podnikatelů a odborné asociace svým jednáním chtějí především dosáhnout vzájemné pomoci, vytvořit prostředí pro možnou spolupráci při řešení generační obměny rodinných firem. Rovněž chtějí zviditelnit a upozornit společnost na problémy, jež jsou s nástupnictvím spojeny. Stejný cíl si klade i populární literatura, která zároveň seznamuje čtenáře s jednotlivými příběhy podnikatelských rodin, čímž dopomáhá zviditelňovat toto téma.

Sdílení zkušeností mezi aktéry generační obměny v rámci rodinné firmy je jedním z nejdůležitějších aspektů konferencí, jež pořádají výše uvedené iniciativy. Vzhledem k absenci odborných znalostí o možnostech řešení nástupnictví mezi podnikateli rodinných firem, dochází v současné době zatím jen k výměně zkušeností mezi těmi, kteří mají proces nástupnictví již zvládnutý.

Poradenské společnosti se zaměřují především na poskytování obecných informací týkajících se nástupnictví rodinných firem. Možnosti aplikovatelnosti těchto informací jsou velmi široké, podloženy jsou především daty z celosvětových průzkumů. Případové studie, které prezentují, jsou popisovány spíše z globálního úhlu pohledu a nejsou příliš specifikované. Společným znakem je snaha zapůsobit na potenciálního klienta a poskytnutí služeb vedoucích k uspokojivému výsledku.

Odborná literatura vydávaná v českém jazyce se problematice nástupnictví samotnému nevěnuje. Toto téma je možné nalézt v knihách o rodinném podnikání, kterých je česky psaných nevelké množství. Zajímavé je, že autoři hodnotí jako nejkritičtější fáze předání rodinného podniku buď v samotném uvědomění si nutnosti stávajícího vlastníka předat podnik (Koráb, Hanzelková, Mihalisko 2008) nebo nalezení vhodného nástupce (Lukeš, Nový 2005). Přispět více do objasnění problematiky nástupnictví by mělo i nově zřízené centrum rodinných firem v rámci spolupráce akademické a podnikatelské sféry.

4. DISKUZE

V textu zmiňované iniciativy podnikatelů a Asociace malých a středních podniků ČR si kladou za cíl prozatím rozvinout diskusi a zviditelnit téma předávání rodinných firem mezi generacemi majitelů, protože se jedná o relativně novou záležitost v porevolučních českých dějinách. Další budoucí plány jsou vázány na nezbytně nutné kroky, například upozorňují na fakt, že pro další rozvoj rodinného podnikání, do něhož nesporně patří i problematika nástupnictví, je nutné jasně definovat co je rodinné podnikání, což se jeví jako jeden z nejdůležitějších úkolů v současnosti.

Jak je uvedeno výše, zájem ze strany rodinných firem by měl narůstat, jelikož se nezadržitelně blíží období, ve kterém se stále více rodinných firem bude muset vypořádat s řešením a řízením nástupnictví. Tento fakt je způsoben rovněž díky přirozené generační obměně, jelikož současní vůdci a majitelé se mu nemohou vyhnout. Nezodpovězenou otázkou, která vzniká z výsledků citovaných průzkumů, je jak jinak chtějí zástupci rodinných firem řešit otázku nástupnictví, neuvažují-li nad možností předání firmy další generaci.

Průzkumů, provedených mezi samotnými podnikateli, nelze nalézt příliš mnoho. Stejná situace je však i v oblasti statistických dat, jelikož neexistuje jednotná definice rodinné firmy, nejsou statisticky tyto firmy speciálně sledovány. Již provedené průzkumy na druhou stranu ukazují, že aktuálnost tématu nástupnictví v rámci rodinných firem je čím dál větší.

ZÁVĚR

Smyslem tohoto textu je poskytnout přehled toho, jak je řešeno nástupnictví rodinných firem v tuzemsku. Tento článek se snaží popsat úroveň současného poznání možností řešení nástupnictví, se kterou se mohou členové rodinných společností potkat.

Tento text by měl sloužit všem, kteří mají zájem se popsanými problémy v českém prostředí zaobírat. Nevýhodou zde provedeného kvalitativního výzkumu je to, že samotný nedostatek informací o nástupnictví v České republice může v budoucnu přilákat více pozornosti a může tak vzniknout více článků, které způsobí to, že výše uvedené informace budou již zastaralé.

Data poradenských společností jsou nekomplexní, velmi obecně laděné, nejsou podložené vědeckými daty a odkazy, tudíž jejich validita je velmi sporná. Na druhé straně jejich velkou výhodou je snadná dostupnost pro majitele rodinných firem, kteří mají zájem se dozvědět více obecných informací o možnostech řešení nástupnictví.

Česky psaná odborná literatura přinášející fakta ohledně tématu nástupnictví rodinných firem se příliš nevyskytuje, což je jasným signálem pro vypracování dalších odborných textů, jež by měly sloužit k doplnění informací týkající se tohoto oboru. Směr, kterým by se zkoumání nástupnictví rodinných firem mohlo ubírat, je zaměření se na specifika českého prostředí, které lze porovnat se zahraničními výzkumy. Jaké faktory ovlivnily občany České republiky vstoupit do podnikatelské činnosti a jestli je zde možno nalézt podobnosti v motivaci v případech, kdy se své podnikání snaží předat svým nástupcům, by mohla být další zajímavá otázka. Také by bylo vhodné pokusit se vysvětlit, co vede vlastníky rodinných firem k tomu, že nechtějí svou firmu předat svým nástupcům a jaké metody v takových případech volí.

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Sociální a udržitelné podnikání v kontextu mezinárodního obchodu registrovaného u Interní grantové agentury Vysoké školy ekonomické v Praze pod evidenčním číslem F2/50/2017.

LITERATURA

Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR. (2015). Rodinné firmy – project AMSP ČR. Citováno 2. 3. 2017 z http://www.amsp.cz/rodinnafirma.

Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR. (2016). 32. průzkum AMSP ČR – Rodinné firmy. Citováno 12. 1. 2017 z http://www.amsp.cz/32-pruzkum-amsp-cr-rodinne-firmy.

Bláha, Milan. (2016). KMPG Rodinné firmy. Citováno 12. 3. 2017 z https://home.kpmg.com/cz/cs/home/odvetvi/rodinne-firmy.html.

BusinessCon. (2017). Co je BusinessCon. Citováno 2. 1. 2017 z http://www.businesscon.cz/#co-je-businesscon.

Cabrera-Suárez, K., De Saa-Perez, P., and García-Almeida, D. (2001). The succession process from a resource and knowledge-based view of the family firm. Family Business Review March 2001 vol. 14 no. 1 37-46.

Český statistický úřad. (2015). Analýza podílu podnikatelů. Citováno 12. 3. 2017 z https://www.czso.cz/documents/10180/20568827/czam080315analyza.pdf/e2611dce-7fa5-49dd-a4db-6b0bb8652243?version=1.0.

De Massis, A., Chua, j., Chrisman, J. (2008). Factors preventing intra-family succession, Family Business Review, 21(2): 183-199.

Dyck, B., M. Mauws, F. Starke, and G. A. Mischke (2002). Passing the baton: The importance of sequence, timing, technique and communication in executive succession. Journal of business venturing 17 (2), 143-162.

Dyer, W. G., Jr. (1986). Cultural Change in Family Firms: Anticipating and Managing Business and Family Transitions.San Francisco: Jossey-Bass.

Filkenstein, S. a Hambrick, D. (1996). Strategic Leadership: Top Executives and Their Effects on Organizations. Minneapolis, MN: South-Western. Business Studies. Norwell, MA: Kluwer Academic Publishers.

Handler, W. (1990). Succesion in Family firms: A mutual role adjustment between entrepreneur and next generation family members. Entrepreneurship Theory & Practice, 15(1): 37-51.

Handler, W. (1994). Succession in family business. Review of the research. Family Business Review, 7(2) 133-157.

Hanzelková A. (2004). Re-Establishing Traditional Czech Family Businesses. Unicweair of Jyvaskyla.

Havlíček, K., (2016). Mediální výstupy z konference "Rodinné firmy na rozcestí".

Citováno 12. 3. 2017 z http://www.rodinnafirma.net/cz/aktuality/61-medialni-vystupy-z-konference-rodinne-firmy-na-rozcesti.

Hospodářské noviny. (2017). Rodinné firmy. Citováno 12. 3. 2017 z http://byznys.ihned.cz/tagy/rodinne-firmy-279343.

Chua, J., Chrisman, J., Sharma, P. (2003). Succession and nonsuccession concerns of family firms and agency relationship with nonfamily managers. Family Busness Review, 16(2): 89-107.

Churchill, N., Hatten, K. (1987). Non-market-based transfers of wealth and power: A research framework for family businesses. American Journal of Smaill Business, 11(3): 51-64.

Kesner, I., Sebora, T. (1994). Executive succession: Past, present and future. Journal of Management, 20(2): 329-372.

Koráb, V., Hanzelková, A., Mihalisko, M. (2008). Rodinné podnikání. 1. vydání. Brno, Computer Press.

Krajíček, D., (2016). V čem jsou rodinné firmy jiné než ostatní? Citováno 12. 3. 2017 z http://davidkrajicek.com/cs/2016/12/09/velky-rozhovor-s-davidem-krajickem-o-rodinnych-firmach/.

Le Bretion-Miller, I., Miller, D., Steier, L. (2004). Toward an integrative model of effective FOB succession. Entepreneurship, Theory & Practice, 24(4): 305-328.

Longenecker, J.G., Schoen, J.E. (1978). Management succession in the family business, Journal of Small Business Management, 16: 1-6.

Lukeš, M., Nový, I. (2005). Psychologie podnikání: osobnost podnikatele a rozvoj podnikatelských dovedností. 1. ed. Praha: Management Press.

Macek, O. (2017). Centrum pro rodinné firmy VŠE. Záměr a představení centra. Citováno 24.1.2017 z http://iem.vse.cz/crf/.

Machek, O., Hnilica, J. (2015). Hodnocení vlivu zastoupení rodiny ve vlastnické a řídící struktuře firem na jejich finanční výkonnost pomocí metody zkoumání shody párů. Politická ekonomie: teorie modelování, aplikace. 63(2): 347-362.

Machek, O., Pokorný, T. (2016). Míra úpadků českých rodinných firem. Acta oeconomica Pragensia: vědecký časopis Vysoké školy ekonomické v Praze. 24(3): 24—34.

Machek, Ondřej (2015). Family Control and Firm Growth: Evidence from Czech Republic, Aktualni Problemi Ekonomiki. 173(11): 191-198.

Malone, S. C. (1989). Selected correlates of business continuity planning in the family business, Family Business Review, 2 (4), p. 341-353.

Melissa Carey Shanker, Joseph H. Astrachan. (1996). Myths and Realities: Family Businesses. Contribution to the US Economy–A Framework for Assessing Family Business Statistics. Family Business Review 9.2: 107-23

Odehnalová, P., Olševičová K. (2009). Agent-Based Simulation of Development Stages of Family Business. Ekonomika a Management, 9(4): 77-83.

Petlina, A. (2015). Family Business in the Czech Republic: Actual Situation, Trendy Ekonomiky a Managementu; Brno 9.23: 32-42.

Picard, D., Bruce, D. (2006). Making Succession a Success: Perspectives from Canadian Small and Medium-Sized Enterprises. Journal of Small Business Management, 44(2): 306-309.

Servus, S. (2016). Vize majitelefirem.cz. Citováno 12. 3. 2017 z http://www.majitelefirem.cz/uvod/vize/.

Sharma, P., Chrisman, J. J. a Chua, J. H. (1996). A Review and Annotated Bibliography of Family.

Sharma, P., Chrisman, J.J., Pablo, A.L., & Chua, J.H. (2001). Determinants of Initial Satisfaction with the Succession Process in Family Firms: A Conceptual Model. Entreprenuership Theory and Practice, 25 (3): 17-35.

Souček, M. (2015). EY – Podnikatel roku. Citováno 2. 3. 2017 z https://podnikatelroku.cz/news/ey-podnikatelem-roku-2016-ceske-republiky-se-stal-petr-chmela-spoluzakladatel-a-spolumajitel-spolecnosti-tescoma-s-r-o.

Spáčil, J. (2016). Nová generace v rodinných firmách je dravější. Chce změnit obchodní strategii a inovovat. Deloitte. Citováno

1. 3. 2017 z https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/press/articles/cze-tz-nova-generace-v-rodinnych-firmach-je-dravejsi-chce-zmenit-obchodni-strategii-a-inovovat.html.

Steyer, L. (2001). Next-generation entrepreneurs and succession: An exploratory study of modes and means of managing social capital. Family Business Review, 14(3): 259–276.

Zajac, E.J. (1990), CEO selection, succession, compensation and firm performance, Strategic Management Journal, 11 (3): 217-231.

Trendy v podnikání, roč. 7, číslo 1, s. 33-41, 2017.
Business Trends, vol.7, no. 1, p. 33-41, 2017.

PŘÍBĚHY NÁSTUPNICTVÍ ČESKÝCH RODINNÝCH PODNIKŮ
STORIES OF SUCCESSION OF CZECH FAMILY BUSINESS

Aleš Kubíček[1], Petra Štamfestová[2]
[1] Ing. Aleš Kubíček, Ph.D., Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta podnikohospodářská, ales.kubicek@vse.cz
[2] Ing. Petra Štamfestová, Ph.D., Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta podnikohospodářská, petra.stamfestova@vse.cz

Abstract: The article deals with the intra-family succession in family businesses. The aim of this article is to focus on this urgent issue of the Czech family businesses and to describe specifics of family firm succession and to identify which are the key factors for successful succession. The impact of family businesses on national economies is often overlooked despite the fact that they create the vast majority of businesses in the most countries of the world and thus they have, besides others, a significant share of GDP or employment. In the theoretical part of this article the differences between family and non-family businesses, succession process and selected factors of family business success are discussed. In the research part four cases of the Czech family businesses are presented and distinctive features of succession process are highlighted. We found that for successful succession is crucial that the successors possess specific knowledge of the field and are gradually socialized within the family business in order to develop necessary skill set. Equally important is the strong emotional ties and the shared family values.

Keywords: family business, restitution, succession

JEL Classification: G30, M10

ÚVOD

Tento článek se zabývá zmapováním přístupu českých rodinných podniků k procesu nástupnictví. Rodinné podniky poskytují specifické přínosy pro společnost a jejich fungování je odlišné od nerodinných podniků. Je zřejmé, že hlavní rozdíly mezi rodinným a nerodinným podnikem pramení z vlivu rodiny na podnik, z přítomnosti emocí, vztahů, rodina klade důraz na kvalitu, protože reprezentuje vlastní jméno a tradici, je motivována úspěšností rodinného podnikání v dalších generacích (Sharma, 2004). Kachaner, Stalk a Bloch (2012) vyzvedli sedm hlavních výhod rodinných podniků. Jsou jimi: hospodárnost v dobrých i špatných časech, opatrnost kapitálových výdajů, bezdlužnost, snadnější organizace, pestrost nabídky, mezinárodnost, schopnost udržet talenty.

Dalším výrazným rozdílem je dvojznačnost uvnitř rodinných podniků - například Tagiuri a Davis (1996) identifikovali bivalentní atributy rodinného podniku, které se mohou stát jeho výhodou či nevýhodou. Mezi výhody rodinných podniků patří mimo jiné silná firemní kultura, rodinné hodnoty či úzké vztahy mezi rodinou a podnikem, které jsou někdy vnímány i jako nevýhoda, jak je zmíněno dále v článku. Silné rodinné interakce a komplexní síť vztahů mezi jednotlivými rodinnými členy a suma skutečných a potenciálních zdrojů z těchto sítí, tvoří koncept sociálního kapitálu rodinného podniku. Sociální kapitál ovlivňuje procesy přístupů ke zdrojům, jejich tvorbu a kombinaci, což vede k odlišným strategickým záměrům, které se následně promítnou nejen do tvorby hodnoty podniku, ale i akumulace bohatství rodiny (Daspit et al., 2016).

Proto je nejprve více než aktuální vůbec vydefinovat, co rodinný podnik je. Rodinné podniky nelze jednoznačně vymezit dle jejich velikosti, jak se o to některé země v Evropě pokouší. Nejdůležitějším kritériem definovatelnosti jsou aspekty vlastnictví (Family Business Statistics, 2012). Nejiná situace je v České republice, kde vymezení rodinných podniků prozatím neexistuje, nicméně diskuze na toto téma probíhají již i mimo akademické

kruhy (např. AMSP ČR v rámci projektu Rodinná firma). Nový Občanský zákoník, účinný od ledna 2014, zavádí termín rodinný závod. Podle § 700 zákona č. 89/2012 rodinný závod reprezentuje všechny podnikatelské aktivity, kde manželé nebo alespoň jeden z manželů a jejich příbuzní pracují společně a podnik je ve vlastnictví jednoho z nich. Rodinný závod není právnickou osobou, jedná se pouze o rozdělení odpovědností a zisků z podniku mezi členy rodiny. České podniky nemají žádnou zákonnou povinnost zveřejňovat, zda jsou či nejsou rodinným podnikem. Zásadním problémem pro české rodinné podniky je tedy absence jejich ukotvení v české legislativě, která by usnadnila potencionální čerpání finanční podpory z národních i evropských peněz či lepší zacílení následné specifické legislativy určené pouze pro rodinné podniky. Což dokládá nezbytnost rodinné podniky obecně vymezit tak, aby se na jednotném pojetí shodli politici, akademici i podnikatelé.

Vliv rodinných podniků do národních hospodářství je velmi často přehlížen, i přesto, že tvoří většinu podnikatelských subjektů ve většině zemí světa a mají tak významný podíl na HDP a zaměstnanost. Hrubé odhady uvádí, že celosvětově rodinné podniky vytváří 50 % až 80 % pracovních míst a vytváří 70 % až 90 % světového HDP (Family Business Statistics, 2012). Otázce jejich obecné výkonnosti je v literatuře věnována široká pozornost. O tom svědčí i meta analýza 380 studií na toto téma (Wagner et al., 2015), která konstatuje, že rodinné podniky jsou v dlouhodobém horizontu více ziskové, více investují do komunity, ve které žijí, mají dlouhodobý pohled, používají méně cizích zdrojů, a proto jsou více stabilní. Na druhé straně skutečnost, že sféra rodiny proniká do sféry podnikání, může být zároveň slabým místem tohoto typu podniku (Brockhaus, 2004). Velmi zranitelné jsou ve fázi předávání jak vedení, tak vlastnictví další generaci. Statistika ukazuje, že pouze 30 % rodinných podniků zvládne předání ze zakladatele do druhé generace, 10 % - 15 % z druhé na třetí generaci a jen 3 % - 5 % z třetí na čtvrtou generaci (Family Business Statistics, 2012).

V článku jsou diskutovány čtyři příběhy rodinných podniků, přičemž dva jsou charakteristické přerušenou kontinuitou existence během období komunismu a dva případy patří mezi rodinné podniky založené po roce 1989. Cílem článku je seznámení čtenáře s přístupem k nástupnictví ve čtyrech českých rodinných podnicích a hledání podobností a odlišností mezi výše zmíněnými skupinami rodinných podniků v České republice. Vědecká studie na danou problematiku v tomto kontextu víceméně chybí a jedná se z akademického hlediska o neprobádané prostředí. Je proto nutné generovat aktuální poznatky, k čemuž chce přispět i tento článek. Je nutné hledat, jaké mají rodinné podniky záměry v otázce budoucího vedení, jak přistupují k předávání a s jakými mechanismy jsou spojeny.

1. RODINNÉ PODNIKY A NÁSTUPNICTVÍ

Nástupnictví je svou podstatou proces řízení změn. Před každým projektem změny, a tedy i nástupnictví, je třeba porozumět šanci na úspěch a faktorům, které by mohly zapříčinit selhání. Je nutné si zejména uvědomit, jak se nástupnictví dotkne konkrétních zapojených členů rodiny i podniku a důležité je také reflektování skutečnosti, že každý má omezenou kapacitu se se změnami vyrovnat. O tomto musí rodinné podniky začít přemýšlet již v prvopočátcích plánování nástupnictví.

Jako nezbytný pro úspěch zejména rodinných podniků na konci první generace se ukazuje specifický lidský kapitál, kdy se jedná o znalost určitého druhu podnikání či odvětví a nikoliv o úroveň vzdělání a všeobecné pracovní zkušenosti. Specifický lidský kapitál může být nejméně zaměnitelný, protože představuje tacitní znalost (postupy, rutiny), která je těžko replikovatelná a ukazuje se jako nejdůležitější determinant růstu. Bez relevantních zkušeností bude úspěch obtížný (Mallon, Klinger, Lanivich, 2015). Přenášení tacitních znalostí probíhá zejména v raných fázích rodinného podnikání, jakožto jsou v tomto období zvláště důležité silné rodinné vazby pro generování cenných zdrojů. Čím jsou uzavřenější vazby mezi členy rodiny a větší důvěra, tím je generována vyšší úroveň lidského kapitálu využitelného

pro strategické kombinace zdrojů (Danes et al., 2009, Salvato, Melin, 2008). Jak se rodinný podnik stává větší a komplikovanější, jeho strategie se stávají soustředěnější a jemnější. Interně generované zdroje a přenášené tacitní znalosti již už nestačí u složitějších konkurenčních výzev, a tak se rodiny musí více soustředit na externí lidský kapitál než na tacitní znalosti předchozích generací (Salvato, Melin, 2008).

Lidský kapitál příští generace (nabyté vědomosti, dovednosti) je tedy podporován úrovní vnitřních rodinných vazeb. Silné sociální vazby jsou někdy vnímány jako potíž při rozhodování o přelévání tohoto kapitálu z důvodu citové vazby a závazku k rodinným hodnotám. Jak bylo zmíněno výše, výzkum Salvata a Melina přinesl důkazy o pozitivní vazbě silných rodinných vazeb a významu přenášení tacitních znalostí. Čím je větší uzavřenost a důvěryhodnost v rodině, tím více normy, povinnosti a očekávání generují rodinnou soudržnost. Čím je větší rodinná soudržnost, tím mají rodinné podniky větší schopnost přístupu k externím zdrojům a generování interního lidského kapitálu, a to i v nouzi rodiny nebo za nepředvídatelných okolností v rodinných podnicích (Salvato, Melin, 2008). Tato skutečnost je z pohledu nástupnictví důležitá zejména v momentě vstupu nových členů do rodinného podniku, kteří se tak automaticky již na začátku těší velké důvěře a jsou jim předeny plné odpovědnosti za svěřené oblasti.

Belenzon et al. (2015) poukázal na to, že v rozvojových zemích mladé rodinné podniky řízené zakladatelem vykazují nadprůměrnou finanční výkonnost, ale problém nastává v období nástupnictví, kdy je často schopný zakladatel, který podnik i řídí, nahrazen méně schopným nástupcem. Ředitelé rodinných podniků se postupně stávají méně výkonní, když podnik roste. S každou další generací se vlastníci mohou stávat rozptýlenější a frakce v manažerských rodinných týmech může snížit výkonnost. Identita vlastníka je klíčový determinant výkonnosti. Více vlastníků může vytvořit více rodinnou orientaci rodinného podniku než jen jeden vlastník, kde rodina není zapojena, jelikož jsou vystaveny svým potřebám navzájem a jsou v blízkosti sobě navzájem. Mohou vyvinout konzervativní logiku zachování bohatství další generaci. Často si mezi sebou mohou připomínat, že cílem je uchovat bohatství, zachování rodinné harmonie, kompromisu a jednomyslnosti mezi vlastníky, ale to může také činit změny obtížnější a brzdit investice a růst (Berent-Braun, Uhlaner, 2012). Shodu mohou podporovat i silné vazby mezi členy, což vede ke konzervativnějším strategiím vyznačujícím se nižšími investicemi či konzervativním hospodařením s peněžními prostředky (Belenzon et al., 2015).

Hodnoty jsou stanoveny v rámci rodiny a obvykle přesahují do hodnoty a kultury podniku (Gersick et al., 1997). Dyer (1988) ve svém klíčovém dokumentu o kultuře a kontinuitě zdůrazňuje, že je to opravdu kultura rodinného podniku, která hraje nezastupitelnou úlohu při rozhodování o tom, zda podnik provede úspěšné předání z první na druhou generaci. Proto je to především zakladatel, kdo je odpovědný za stanovení hodnot rodinného podniku, které poté mohou být přenášeny na další generace (Dyer, 1986). Význam přenosu hodnot z generace na generaci nemůže brát na lehkou váhu, neboť může přinášet řadu konkurenčních výhod. Někteří autoři se domnívají, že sdílení hodnot, přesvědčení a vize dokonce patří k největším výhodám rodinných podniků (Ibrahim a Ellis, 2006). Závazek k rodinným hodnotám slouží nejen jako zdroj pro styl řízení a ovlivňování ostatních, ale také podporuje dlouhodobý pohled a zlepšování strategického plánování (Aronoff, Ward, 2001).

2. KONTEXT ČESKÝCH RODINNÝCH PODNIKŮ

V České republice byl vývoj rodinných podniků komplikovaný a vzhledem k politické situaci jim byl na dlouhou dobu znemožněn přirozený rozvoj a růst. Před druhou světovou válkou bylo Československo dobře fungující tržní ekonomikou, která se řadila mezi deset nejlepších v Evropě a mezi top patnáct zemí na celém světě, přičemž celá byla postavena na silném průmyslovém základě (Benáček, 2011). V této době bylo zakládáno velké

množství rodinných podniků a představovaly páteř proexportně orientované československé ekonomiky. Mezi takové podniky a dokonce mezinárodně známé patří například Baťa, Petrof, Budweiser či Tatra. Období prosperity bylo postupem času přerušeno obdobím války, avšak proces obnovy byl překvapivě rychlý. Rok 1948 přinesl zvýšení produkce o 10 % ve srovnání s předválečnými lety (Jirásek, 1993). Slibný vývoj byl v následujícím období (1948 – 1989) přerušen příchodem komunistické strany k moci.

Pouze malé skupině rodin bylo po roce 1989 v restituci vráceno rodinné dědictví, tak aby mohly navázat na tradici původních majitelů. V těchto podnicích rodina získala zpět vlastnickou kontrolu a řízení, avšak musela začít v podstatě od začátku. Z pohledu teorie rodinných firem se dá argumentovat, že tyto firmy se v té době nacházely ve fázi zakladatele. Avšak nejde o první generaci rodiny, která společnost skutečně založila, neboť rodina rostla i během přerušení a v době pádu komunismu již šlo o několikátou generaci rodiny. Pozice těchto podniků byla znatelně horší než nově založených. Po desetiletí období komunismu byl jejich původní majetek většinou v dezolátním stavu, v důsledku privatizace se řada nových majitelů musela zadlužit, aby podnik znovu rozběhla, a legislativa se teprve tvořila. Zároveň majitelé postrádali manažerské dovednosti a vzdělání, nezbytné k řízení takového podniku.

Předpokládá se, že většina stávajících rodinných podniků v ČR byla založena až po pádu komunismu a ti úspěšní je dovedli až do dnešních dnů. Podnikají cca 27 let, často jsou řízeny a vlastněny první rodinnou generací. Vzhledem k tomu, že v našem regionu byla tradice rodinných podniků na dlouhá desetiletí přerušena, rodinné podniky nemají k dispozici zkušenosti předchozích generací a většina z nich řídí nástupnickou strategii poprvé (Duh, 2008).

3. METODIKA A DATA

V případě výzkumu rodinných firem, vyznačujícího se svou různorodostí teoretických přístupů a empirických postupů, má kvalitativní výzkum, pomocí něhož byl proveden výzkum v tomto článku, již své ustálené místo, o čemž svědčí i řada metodologických článků (např. Massis a Kotlar, 2014; Reay, 2014).

Sběr dat probíhal prostřednictvím rozhovorů. Sběr dat probíhal 22. 6. 2016, 21. 11. 2016 a u dvou případů 12. 12. 2016. na základě předem připravených otázek pomocí explorativní případové studie ve vybraných rodinných podnicích. Tento typ studie je určený k pochopení daného jevu a obzvláště vhodný v případě slabého dosavadního stavu poznání (Yin, 2013). Rozhovory byly zaznamenávány a na základě těchto záznamů hledány jejich podobnosti a odlišnosti uvedené níže v textu.

U první skupiny rodinných podniků bylo obsahem rozhovorů primárně zjistit, jak se podnikům podařilo navázat přerušenou kontinuitu existence a za druhé, zda a jak se dnes připravují na nástupnictví. Konkrétně jsme tedy zjišťovali například to, v jakém stavu byl podnik po navrácení, s čím bylo nejtěžší se vyrovnat, zda a jak se změnily vztahy v rodině, jak je nastaveno řízení a vlastnická správa dnes. Ohledně nástupnictví jsme zjišťovali, zda stávající majitel plánuje podnik předat další generaci. Pokud ano, tak zda tento proces obnáší nějaké speciální přípravy v rodině a v podniku, zda je nástupce zřejmý či nikoliv, zda jsou očekávány konflikty či rozpory v důsledku řešení nástupnictví v rodině či jaká existují další rizika spojená s procesem nástupnictví. U druhé skupiny podniků byly zjišťovány stejné skutečnosti, přirozeně vyjma navázání na tradici předchozí generace, jelikož se jedná o rodinné podniky založené až po roce 1989.

3.1 Rozhovory

Do první kategorie rodinných podniků, tedy těch s přerušenou kontinuitou existence, patří podnik „A“ a „B“. Na začátku rozhovoru s paní jednatelkou rodinného podniku A se potvrdilo, že největším problémem restituentů byl nedostatek specifického lidského kapitálu a zkušeností získaných od předchozích generací. Majitelka tvrdí: „rodinné firmy se velmi často rozvíjejí pomalu a jsou založeny na tradici, kdy se snaží nějakým způsobem obnovit kořeny, které tady v historii byly a proto ta dynamika toho rozvoje je pozvolná, pokud se vůbec rozvíjí, protože tady je ještě jeden

aspekt, že většina těch restituentů v tom oboru, ve kterém pracovali ti jejich předchůdci, nepracovala. A u nás v rodině skutečně nikdo v tom oboru nepracoval, ani můj otec. Můj dědeček založil firmu."

Dále nás zajímalo, co tedy vlastně tatínka paní jednatelky rodinného podniku A přimělo pokračovat v rodinné tradici, když s daným oborem v podstatě po celý svůj život neměl vůbec žádné zkušenosti. Dostalo se nám následující odpovědi: „To je otázka, my jsme tehdy tohle poměrně hodně probírali. My s manželem jsme se spíš klonili k tomu, protože jsme tak intenzivně necítili kořeny, že bychom firmu měli po restituci prodat. Tehdy teta i otec byli zásadně proti, protože dědeček by se v hrobě obracel."

Podobný příběh poskytla i současná jednatelka podniku B, kterou restituoval její otec. V obou případech rodiče současných žen ve vedení zakládali své jednání na entusiasmu a z toho, že rodina dostala zpátky firmu, než na odborných znalostech v daném oboru. Pokud jde o stav navráceného majetku, rodině A byl majetek navrácen kompletně, za to rodina B musela majetek od státu z velké části odkoupit na dluh.

Co se týče přípravy na předání u podniků, které navazují na přerušenou tradici, vidíme v obou případech jasný dopad nepřipravenosti restituentů na budoucnost firmy, kdy ani jedna dcera u podniku A nebo B neměla zájem ani průpravu na to, aby rodinné podnikání převzala. U podniku A vzešlo předání vlastnictví a řízení samo ze situace, kdy tatínek v pokročilém věku „už nebyl schopen dělat jednoznačná manažerská rozhodnutí a vyplynulo ze situace, že jsem to řízení převzala po něm já." Nutno podotknout, že paní jednatelka zároveň neměla předchozí zkušenosti z daného oboru, jelikož studovala humanitní obor. Byl to zejména pocit odpovědnosti, který ji donutil k tomu, postavit se do čela firmy. Nikdo jiný z rodiny se k tomu neměl. I v podniku B to byl právě pocit závazku rodině pomoci a převzít rodinnou tradici, ačkoliv měla o své budoucnosti jiné představy, čemuž odpovídal i zvolený obor studia. Přestože cítila obavu z předání, neboť postrádala znalosti a zkušenosti z daného oboru, naléhavost situace ji donutila jednat. Sestra, která patřila mezi možné kandidáty k předání, je se situací spokojena.

Po zkušenostech a problémech, které obnášel jejich nástup do čela společnosti, by se dalo očekávat, že obě majitelky budou velice pečlivé a opatrné v otázce předání - budoucnosti firmy do rukou další generace. V podniku A o předání další generaci občas vedou rozhovory, ale nijak pravidelně a řízeně. Dcera v uvažování o nástupci nevystupuje, jelikož vystudovala jiný obor a chce se mu plně věnovat. V úvahu tedy připadá pouze syn, který v současné době externě v podniku vypomáhá, má své zaměstnání ekonomického charakteru a v současné době neuvažuje, že by se zapojil rodinný podnik řídit, nicméně časem není nic vyloučeno, v současné době to ale není aktuální. Syn má charakterové i kvalifikační předpoklady rodinný podnik vést. U rodinného podniku B nyní případní nástupci studují či mají studia před sebou, nicméně současná většinová majitelka připouští pocit řady nejistot o správnosti učiněných kroků v případném nástupnictví. Nejenom v tomto rodinném podniku pozorujeme, že jsou děti majitelů většinou spokojeni ve svém zaměstnání a často tam mají také vyšší příjem a je pro ně problémem, aby toto lukrativní zaměstnání opustili a plně se zapojili do rodinného podniku. Zároveň si v podniku A majitelka uvědomuje, že není pro podnik žádoucí, aby zde setrvala do co nejpozdějšího věku, neboť „zatímco otec by klidně dál zůstal ve firmě, kdy mu stačilo nadšení, já dneska vidím, že ta firma nemůže uspět, pokud vedení nebude dostatečně odborné a nebude mít dostatek zkušeností."

Do druhé kategorie rodinných podniků, tedy založených až po roce 1989, patří podnik C a D. V těchto rodinných podnicích probíhá či bude probíhat manažerské nástupnictví poprvé. Na rozdíl od výše diskutovaného rodinného podniku A, a v podstatě i od rodinného podniku B, kdy tam otec možnost prodeje alespoň zmínil v diskusi s dcerou, zde u podniku C dle majitele nikdy nepřicházela v úvahu varianta prodeje. Otec-zakladatel vnímá firmu jako svoje další dítě a zároveň nechce přijít o spolupracovníky kolem sebe. Otec své dvě děti, dceru a syna, systematicky na zapojení do rodinného podniku a případné vlastnické předání nijak

systematicky nepřipravoval, děti postupem času přirozeně začaly toužit pokračovat v tom, co rodiče vybudovali. Děti již svá studia, diplomové práce a praxi směřovaly tak, že do rodinného podniku časem nastoupí. Začínaly na nižších pozicích a na vysoké se musely vypracovat. Dcera uvádí, že se o nástupnictví v rodině občas mluví, ale nijak výrazně a doplňuje, že „otec bude dělat mašiny, dokud bude živ. A bude se o to starat. Nám nechává volnou ruku v obchodu a marketingu, což ho nikdy moc nebavilo, vždy to bral jako nutnost, i když jinak s lidmi výborně komunikuje." Jako nástupce se spíše rýsuje syn, zejména z titulu jeho stejného odborného zaměření jako je otec. Dcera s jejím manželem budou pravděpodobně nadále zastávat současné pozice.

V rodinném podniku D otec své děti (také dceru a syna) taktéž na nástupnictví záměrně nepřipravoval a nechal je věnovat se tomu, co si vyberou. Děti šly studovat do zahraničí zcela jiné obory, ale po návratu začaly pracovat v rodinné firmě a zalíbilo se jim to. Dcera zmiňuje, že jí práce v zahraničí pomohla v tom, že tam pracovala ve dvou podnicích, přitom jeden byl řízen dobře a druhý špatně. Podle svých slov z toho může čerpat, neboť pochopila, co znamená řídit podnik dobře a špatně. Pokud jde o přípravu k pracovní kariéře v rodinném podniku, dcera tvrdí, „rodiče vůbec nevěděli, co dělají, když mne poslali do Ameriky studovat hotelový management, když mají strojírenskou firmu". Syn od 18 let, tedy po návratu ze studia střední školy v zahraničí, pracuje v rodinném podniku, jelikož po jejím úspěšném ukončení si chtěl dát nějaký čas volna před studiem na vysoké škole, ale rychle mu došly peníze, neboť v jejich rodinném podniku „se předává práce, nikoliv peníze". Stejně jako děti v podniku C začal na nižších pozicích a musel se postupem času vypracovat. Uvádí, že to, že jinde nepracoval, mu občas chybí. Ohledně nástupnictví dle majitele také nikdy nepřicházela v úvahu varianta prodeje. Zdůrazňuje, že přijde ten den, kdy bude muset udělat plán, „kdy z firmy vypadneme – děcka to musejí vědět a chci jim tuto možnost dát, dokud jsou ještě mladí".

Vidíme tak, že uvedené rodinné podniky s přerušenou existencí, po revoluci trpěly dodatečnými problémy nad rámec těch, které musely řešit nově vznikající firmy v transformující se ekonomice. Ohledně budoucnosti jsou v podniku A otevřeny dvě varianty – buď podnik převezme syn, nebo se prodá. Obě varianty jsou stejně možné, jelikož paní majitelka nechce na děti (resp. syna) tlačit, či je do něčeho nutit. V žádném případě na nás z rozhovoru nepůsobilo, že by varianta prodeje byla vnímána jako méněcenná nebo by byla zklamáním pro jednu či druhou stranu. Obdobně v podniku B současná generace u kormidla netlačí na budoucí generaci. Dá se předpokládat, že špatné zkušenosti s předáváním do jejich rukou, kdy se musely na úkor rodinného podnikání vzdát svých snů a plánů, se odrazily do jejich benevolentního přístupu k otázce nástupnictví.

4. DISKUZE

Většina rodinných podniků v České republice je mladších než 25 let a bude muset v nejbližších letech řešit poprvé generační obměnu jak z hlediska manažerského, tak vlastnického. Avšak roky volného podnikání zakladatele nepřipravily na klíčový krok v životě rodinné firmy – předání řízení a předání vlastnictví další generaci. Ze dvou příběhů podniků, které si prošly procesem restituce, vyplývá, že tyto rodiny řeší ohledně manažerského nástupnictví obdobné problémy.

Jako nezbytná pro úspěch manažerského předání se ukazuje specifická znalost určitého druhu podnikání či odvětví ve smyslu znalosti využívaných technologií a trendů v odvětví, což svým způsobem vyplynulo ze všech čtyř rozhovorů. Pro přenášení tohoto druhu znalostí se ukazují jako velmi důležité silné rodinné vazby, ochota nositele tacitních znalostí tyto předat nastupující generaci a zároveň ochota nastupující generace tacitní znalosti převzít. Tento druh znalostí se také ukazuje důležitější v raných fázích rodiny a rodinného podniku, ve které se většina rodinných podniků v České republice nachází.

Významnou roli v úspěšném nástupnictví hraje také role citové vazby a závazku k rodinným hodnotám. U obou rodinných podniků s přerušenou kontinuitou existence jsme se dozvěděli, že to byl právě pocit odpovědnosti

a závazku pokračovat v rodinné tradici, který přiměl současné majitelky se nevěnovat práci ve svém oboru a splnit si jiné sny, které měly. Zároveň obě postrádaly zkušenosti z daného oboru, avšak pocit závazku k pokračování rodinného podniku toto převýšil. V současné době, kdy se u podniku A stává otázka řešení dalšího předávání aktuální, se ukazuje, že se v rodině nelpí na tom, že děti musí v každém případě převzít vlastnictví a řízení, ale připadá do úvahy i varianta prodeje, pokud se syn rozhodne jít jinou cestou, ačkoliv by osobnostní i odborné předpoklady pro pokračování v rodinné tradici měl. U rodinného podniku B je otázka řešení dalšího předávání vzdálenější, případní nástupci jsou v mladším věku a teprve studují, nicméně zde bude asi důraz na úspěšné mezigenerační předání větší, jelikož se jedná již o několikátou generaci a rodinný podnik s poměrně silnou tradicí. Možná i právě proto současná většinová majitelka uvádí, že cítí řadu nejistot ohledně dalšího nástupnictví. Je však patrné, že nedostatek socializace současných majitelek s rodinnou firmou během jejich mládí vedl k tomu, že necítí silnou vazbu k podniku, jakožto spíše závazek k pokračování rodinné tradice?

U obou rodinných podniků založených po roce 1989 dle názoru majitelů nepřichází v úvahu varianta jeho prodeje, ale je v plánu uskutečnit manažerské a vlastnické nástupnictví dětí. Hlavní roli hrají citové vazby zakladatelů k podniku, kdy ho vnímají jako další svoje dítě a nechtějí o něj přijít. Děti obdobně jako u obou rodinných podniků s přerušenou kontinuitou existence nijak nebyly systematicky připravovány na předání, byla jim nechána volná cesta výběru toho, co je baví, ale postupem času samy zatoužily pokračovat v rodinné tradici. V souvislosti s tím poté děti u podniku C začaly samy volit odpovídající obor svého studia a praxe, u podniku D děti studovaly zcela jiné obory a dcera měla v jiném oboru i praxi, nicméně uvádí, že i z toho se dá čerpat, minimálně na té úrovni, že ví, co znamená řídit podnik dobře a špatně.

ZÁVĚR

Cílem tohoto článku bylo seznámení čtenáře s přístupem k nástupnictví ve čtyřech českých rodinných podnicích a hledání podobností a odlišností mezi definovanými skupinami rodinných podniků v České republice, které charakterizují řízení jejich generační obměny a pohled do budoucnosti. Dva ze zkoumaných podniků byly mladé podniky založené po roce 1989 a dva byly podniky, kterým bylo v restituci vráceno rodinné dědictví. Rodinné podniky v současné době ještě nejsou v ČR legislativně ukotveny. Lze pouze předpokládat, že jsou významnými zaměstnavateli, se spolupodílejí na rozvoji místa, ve kterém podnikají a dále, že je jejich záměrem předat firmu nastupující generaci a prohlubovat rodinnou tradici. Významnou měrou se podílejí na DPH a jsou plátci daně v ČR, čímž poskytují specifické, zejména dlouhodobé, přínosy pro společnost a dle odhadů významně podílejí na výkonu všech ekonomik světa. Proto politici a akademici potřebují vědět, jak jsou velké, kolik jich je, v jaké jsou generaci a podobně, aby pro ně mohly být navrženy vhodné politiky a programy.

V současné době je u rodinných podniků v České republice velmi aktuálním tématem řízení procesu nástupnictví, neboť velká část současné generace zakladatelů (majitelů) se chystá na generační výměnu nebo je již v procesu předávání a cílem většiny z nich je zachovat podnik v rukou rodiny. Velká většina z nich při budování podniku proces nástupnictví neřídila, ale v brzkých letech se pro všechny z nich rozhodnutí o tom, zda podnik předat nebo prodat, stane nevyhnutelné. Pro úspěšné předání je nezbytné, aby nástupci disponovali specifickými znalostmi daného oboru, jakožto měli osobností předpoklady pro pokračování v rodinné tradici, aby nástupnictví probíhalo postupně a oni se měli možnost seznámit s prací a řízením podniku. Neméně důležité pro ochotu podnik převzít jsou silné citové vazby a sdílení rodinných hodnot, kde se ukazuje, že pocit závazku k pokračování rodinného podniku dokáže převýšit absenci specifického lidského kapitálu.

Nejen výrazné rozdíly mezi rodinnými podniky, ale často i odlišné názory dvou generací

zapojených do procesu nástupnictví v jednotlivých podnicích, naznačují, že téma nabízí řadu výzev pro budoucí vědecké bádání. Přínosem akademických prací věnovaných českým rodinným podnikům je v prvé řadě zachycení institucionálního a kulturního kontextu, který dosavadní literatura k tématu žalostně postrádá. Pro svoji relativní novost a malou celosvětovou pozornost věnovanou rodinným podnikům, obor nadále potřebuje kvalitativní, explorativní studie. Klíčovým faktorem při zkoumání rodinných podniků na úrovni jednotlivce je potřeba zachytit pohledy obou stran. Jen v takovém případě mohou vyjít na světlo leckdy odlišné představy o svém místě ve sféře rodiny i podniku. Česká republika vzhledem ke své krátké historii svobodného podnikání nabízí unikátní kontext, kdy můžeme sledovat předávání ze zakladatelské generace, kde nezbytné znalosti nahrazovala chuť podnikat, generaci, která již měla možnost se socializovat s rodinným podnikáním a dle svého uvážení (často za přispění vlivu rodiny) se připravit na zapojení či budoucí vedení. Z tohoto důvodu nejen rodinné podniky jako celek, ale již samotná otázka nástupnictví nabízí přehršel možností pro další vědecké bádání.

Grantová podpora
Tento článek vznikl za podpory Interní grantové agentury VŠE (projekt F3/77/2016).

ZDROJE

Aronoff, C. E., Ward, J. L. (2001). Family business values: How to assure a legacy of continuity and success. Family Enterprise Publisher.

Belenzon, S., Patacconi, A., Zarutskie, R. (2015). Married to the firm? A large-scale investigation of the social context of ownership. Strategic Management Journal. 37, 2611-2638.

Benáček, V. (2001). History of Czech economic and political alignments viewed as a transition. In Small countries in a global economy. Palgrave Macmillan UK. 133-154.

Berent-Braun, M. M., & Uhlaner, L. M. (2012). Responsible ownership behaviors and financial performance in family owned businesses. Journal of Small Business and Enterprise Development, 19(1), 20-38.

Brockhaus, R. H. (2004). Family business succession: Suggestions for future research. Family Business Review, 17(2), 165-177.

De Massis, A., Kotlar, J. (2014) The case study method in family business research: Guidelines for qualitative scholarship. Journal of Family Business Strategy. 5(1), 15-29.

Danes, S. M., Stafford, K., Haynes, G., & Amarapurkar, S. S. (2009). Family capital of family firms: Bridging human, social, and financial capital. Family Business Review. 22(3), 199-215.

Daspit, J. J., Holt, D. T., Chrisman, J. J., & Long, R. G. (2016). Examining family firm succession from a social exchange perspective: a multiphase, multistakeholder review. Family Business Review, 29(1), 44-64.

Duh, M. (2008). Overview of Family Business Relevant Issues: Country Fiche Slovenia. Project conducted on behalf of European Commission in the Framework of the study Overview of Family Business Relevant Issues.

Dyer, W. G. (1986). Cultural change in family firms. Jossey-Bass.

Family Business Statistics. (2012). In European Family Businesses. (2012) Retrieved February 18, 2017, from http://www.europeanfamilybusinesses.eu/

Gersick, K. E. et al. (1997). Generation to generation: Life cycles of the family business. Harvard Business School Press.

Ibrahim, A. B., Ellis, W. H. (2006). Family Business Management: Concepts and practice. Kendall Hunt

Jirásek. J. (1993). Transformační řízení. Praha. Grada.

Kachaner, N., Stalk, G., & Bloch, A. (2012). What you can learn from family business. Harvard Business Review, 90(11), 102-106.

Mallon, M., Klinger, R. L., Lanivich, S. E. (2015). Configurations of human, social, and financial capital as predictors of new family firm success. Academy of Management Proceedings.

Reay, T. (2014). Publishing Qualitative Research. Family Business Review, 2014

Salvato, C., Melin, L. (2008). Creating Value Across Generations in Familly-Controlled Businesses: The Role of Family Social Capital. Family Business Review. 21(3), 259-276.

Sharma, P. (2004). An overview of the field of family business studies: Current status and directions for the future. Family business review, 17(1), 1-36.

Tagiuri, R., Davis, J. (1996). Bivalent attributes of the family firm. Family Business Review. 9(2), 199-208.

Wagner, D., Block, J. H., Miller, D., Schwens, C., & Xi, G. (2015). A meta-analysis of the financial performance of family firms: Another attempt. Journal of Family Business Strategy, 6(1), 3-13.

Yin, R. K. (2013). Case study research: Design and methods. Sage publications.

Nový občanský zákoník 2014: rejstřík: redakční uzávěrka 26. 3. 2012. (2012). Ostrava: Sagit.

Trendy v podnikání, roč. 7, číslo 1, s. 42-50, 2017.
Business Trends, vol.7, no. 1, p. 42-50, 2017.

KALKULACE JAKO NÁSTROJ ROZVRHOVÁNÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ PODNIKŮ VE ZPRACOVATELSKÉM PRŮMYSLU
SURCHARGE CALCULATION AS A TOOL FOR OVERHEAD COSTS ALLOCATION IN MANUFACTURING INDUSTRY ENTERPRISES

Radana Hojná[1], Růžena Kafková[2]
[1] Ing. Radana Hojná, Ph.D., Technická univerzita v Liberci, Ekonomická fakulta, radana.hojna@tul.cz
[2] Ing. Růžena Kafková, Technická univerzita v Liberci, Ekonomická fakulta, ruzena.kafkova@tul.cz

Abstract: Costing represents the basic tool for the determination and management of costs. Its aim is to provide information on costs for products, works or services through that the entity establishes itself in the market. The oldest and still the most frequently used costing method is absorption costing. It is the only costing method that provides information on total costs consumed in connection with the production of the relevant output. The individual cost items are organized in a costing model that can be modified depending on specific conditions of entity's activities. Even though this costing method has certain restrictions, for most entities it is simply irreplaceable. Various costing techniques are used for the allocation of overhead costs. Specialized literature see surcharge calculation as the most frequently used costing method for overhead costs. To validate theoretical assumptions associated with the absorption costing technique, a questionnaire survey has been carried out amongst production companies belonging to (according to CZ-NACE) manufacturing industry. These enterprises are probably the ones that use the surcharge calculation method, the key topic of this paper, most frequently. The aim of this paper is to evaluate the level of use of the surcharge calculation and various cost-allocation bases in the Czech enterprises' practice as well as to examine the influence of various factors on the selection of particular cost-allocation bases.

Keywords: absorption costing, overhead costs allocation, surcharge calculation, cost-allocation base

JEL Classification: M14

ÚVOD

Vytváření konkrétního množství výkonů jakéhokoli podnikatelského subjektu je vždy spojeno se spotřebou ekonomických zdrojů. Jednotlivé realizované výrobky, práce nebo služby na jedné straně vyvolávají potřebné vstupy – náklady, na druhé straně jsou tytéž produkty nositeli určitého ekonomického prospěchu. V současných podnikatelských podmínkách se proto středem zájmu managementu každé firmy stává problematika řízení nákladů. Vzhledem k tomu, že značnou část celkových nákladů představují náklady režijní, je třeba jejich výpočtu věnovat náležitou pozornost. Historicky prověřeným a osvědčeným nástrojem umožňujícím zjišťovat, stanovovat a kontrolovat spotřebované náklady produkovaných výstupů je kalkulace. Cílem článku je pomocí dotazníkového šetření posoudit míru využití přirážkové kalkulace při rozvrhování režijních nákladů v praxi podnikatelských subjektů v České republice a zhodnotit vlivy různých faktorů působících na volbu konkrétní rozvrhové základny.

1. KALKULACE

Kalkulace je stručně definována jako „proces stanovení nákladů na výkony, služby a aktivity“ (Anon, 2003). Popesko (2009, s. 55) charakterizuje kalkulaci jako „přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonů firmy, tj. kalkulační jednici či nákladovému objektu“.

Úkolem kalkulace je poskytovat informace o nákladech výrobků, prací nebo služeb, které jsou předmětem činnosti podniku, a jimiž se daný podnik prosazuje na trhu. Důležitým nástrojem při řešení problémů spojených se zjišťováním nákladů je tradičně používaná kalkulace úplných vlastních nákladů. Používání této kalkulace v podniku je nezastupitelné, neboť jako jediná podává informace o úplných vlastních nákladech výkonu a je proto vhodná např. pro cenovou tvorbu nebo pro měření rentability výkonů. Aby podnik dosáhl zisku, musí být cenou uhrazeny veškeré náklady, které byly na produkci daného výkonu vynaloženy (Drury, 2015). Kalkulace úplných vlastních nákladů začala být využívána před více než sto lety v době, kdy v celkových nákladech jednoznačně převažovaly náklady přímé nad náklady režijními. V současných podmínkách charakteristických mnohdy výrazným podílem automatizované a robotizované výroby však nemusí tradiční kalkulace poskytovat potřebné a korektní informace o nákladech spojených s podnikatelskými aktivitami nebo podklady, které jsou důležité pro stanovování cen. V mnoha případech proto vyvstává potřeba hledat a zavádět dokonalejší a detailnější kalkulační systém, jehož prostřednictvím je možné určit konkrétní příčinu vzniku nákladů (např. metoda Aktivity Based Costing), poznat a popsat skutečnou podstatu vztahů mezi náklady a výkony (Popesko & Papadaki, 2016).

1.1 Kalkulace úplných vlastních nákladů

Podstatou kalkulace úplných vlastních nákladů je vyčíslení veškerých nákladů, které byly při výrobě dané kalkulační jednice (tj. jednotky výkonů, na kterou se stanovují nebo zjišťují náklady) spotřebovány. Bhattacharyya (2011) definuje kalkulaci úplných vlastních nákladů takto: „Absorption costing may be defined as the technique which takes into account both Fixed and Variable Costs for determining unit cost of the goods produced or the operation carried on.“ Kalkulace úplných vlastních nákladů představuje tradiční nákladovou kalkulaci, která však současným požadavkům podnikové praxe již v některých ohledech zcela nevyhovuje. Struktura nákladů a podnikatelské podmínky v době vzniku této kalkulace (začátek 20. století) byly naprosto odlišné od současnosti. Král (2010) uvádí, že tehdejší náklady byly vyvolávány především vysokou spotřebou materiálu, přímé práce a ostatních přímých vstupů. Proto tradiční nákladové systémy, které používaly lidskou práci a spotřebu materiálových nákladů jako základ pro rozvržení režijních nákladů, byly schopny vyčíslit výrobkové náklady velmi přesně. Jak uvádí Synek (2011), v posledních desetiletích dochází v důsledku již zmíněné automatizace a robotizace výroby v mnoha odvětvích k výraznému růstu podílu režijních nákladů na celkových nákladech. Pokud by byla kalkulace úplných vlastních nákladů využívána v takové podobě, v jaké se používala v minulosti, poskytovala by v případě vysokého podílu režijních nákladů výrazně zkreslené informace o jednotkových nákladech (Popesko & Papadaki, 2016).

Vyjádřením kalkulace úplných vlastních nákladů je typový kalkulační vzorec. Ten by měl být podle Krále (2010) v moderním podniku vždy sestavován variantně tak, aby splňoval individuální požadavky dané řešené úlohy. Měla by tomu odpovídat jak jeho konstrukce, tak rozsah kalkulovaných nákladových položek a jejich řazení, dále podrobnost jejich členění i struktura mezisoučtů. Tyto požadavky bývají v praxi celkem snadno akceptovatelné. Typový kalkulační vzorec má následující obecnou strukturu:

	přímý materiál
+	přímé mzdy
+	ostatní přímé náklady
+	výrobní režie
=	VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY
+	správní a zásobovací režie
=	VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
+	odbytová režie
=	ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
±	zisk (ztráta)
=	ZÁKLADNÍ CENA VÝKONU

Kalkulace úplných vlastních nákladů tedy přiřazuje ke konkrétnímu výkonu všechny náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s jeho vytvořením. Je založena na kalkulačním

členění celkově spotřebovaných nákladů na náklady přímé a nepřímé. Nezohledňuje však existenci variabilních a fixních nákladů, ale výkonu jsou přiřazovány náklady přímé (tedy variabilní) i náklady nepřímé (tedy fixní) společně bez ohledu na jejich rozdílnou podstatu. Kalkulace úplných vlastních nákladů vyjadřuje všechny kalkulované hodnotové veličiny pouze staticky, neboť takto vyjádřená hodnota nákladů výkonu je „pravdivá“ pouze v případě, že se nezmění objem a sortiment prováděných výkonů. Ve skutečnosti se při rostoucím objemu výkonu v rámci dané výrobní kapacity projevuje tzv. degrese fixních nákladů. Vklad bloku fixních nákladů vytvoří určitou úroveň výrobní kapacity, která se při změnách objemu produkce z krátkodobého hlediska nemění. Roste-li v těchto podmínkách objem výroby, podnik lépe využívá danou výrobní kapacitu, podíl nepřímých (fixních) nákladů na jednotku produkce klesá a tím se snižuje rovněž výše průměrných vlastních nákladů na kalkulační jednici. Tato skutečnost není v absorpční kalkulaci zohledněna, a proto je hodnota celkových nákladů na jednotku výkonu v případě změny v objemu nebo struktuře výroby zkreslena (Fibírová et al., 2011).

Zásadním problémem je samotný proces rozvrhování společných režijních nákladů na kalkulační jednici. K tomuto účelu se používají různé kalkulační techniky. Jak uvádí Král (2010), vztah režijních nákladů k výkonu je těmito kalkulačními propočty vytvářen uměle, a proto je při jejich rozvrhování vždy nutno počítat s určitou chybou. Podle Synka (2011) je však nutné režijní náklady vyčíslovat, evidovat, kontrolovat a vyhodnocovat ve správné výši.

1.2 Vyčíslování jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici

Jak bylo uvedeno v předchozím textu, kalkulace jako vyjádření nákladů na výkon má podobu kalkulačního vzorce, v němž jsou obsaženy položky přímých (jednicových) a nepřímých (režijních) nákladů.

Při přiřazování přímých nákladů jednotce výkonu obvykle žádné problémy nevznikají, neboť tyto náklady s výkonem bezprostředně souvisejí. Jak uvádí Popesko (2009), přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy) jsou v předběžné kalkulaci výsledkem ocenění naturálních norem spotřeby ekonomických zdrojů. V případě přímých materiálových nákladů se jedná o ocenění normy spotřeby materiálu na kus cenou materiálu, v případě přímých mzdových nákladů se ocení norma spotřeby času stanoveným mzdovým tarifem. Výše přímých nákladů ve výsledné kalkulaci představuje skutečnou spotřebu těchto zdrojů.

Při vyčíslování nepřímých nákladů je třeba zvolit jiný postup. Režijní náklady vznikají při výrobě celého sortimentu výkonů podniku, a tudíž lze jen obtížně vysledovat jejich příčinnou souvislost s určitým druhem nebo s určitou jednotkou podnikových výkonů. Režijní náklady vznikají v souvislosti s činností vnitropodnikových útvarů, v nichž probíhají výrobní, řídící, správní a další procesy. Ty ve svém úhrnu zajišťují plnění funkcí jak jednotlivých vnitropodnikových útvarů, tak i podniku jako celku. Režijní náklady jsou proto přičítány kalkulačním jednicím nepřímo a vztah příčinné souvislosti je zde nahrazován rozvrhovými základnami (Král, 2010).

Při rozvrhování režijních nákladů se nabízejí obvykle tyto kalkulační techniky:

- kalkulace dělením prostá,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly,
- kalkulace přirážková.

Kalkulace dělením prostá představuje nejjednodušší způsob rozvrhování režijních nákladů, který se uplatňuje v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou (výroba elektrické energie, služby, obslužné útvary průmyslových podniků apod.). Kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů a počtu vyprodukovaných jednotek. Úhrn každé nákladové položky se jednoduše vydělí počtem vyrobených kalkulačních jednic a součet těchto podílů představuje celkové náklady jednotky daného výkonu.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly je považována za zvláštní případ kalkulace dělením. Používá se tam, kde výkony nejsou zcela homogenní, ale liší se od sebe jedním technickým parametrem (rozměrem, hmotností, pracností atd.). Za pomoci libovolně zvoleného „reprezentanta“ vybraného z vyráběných typů

výrobků a následně vyjádřených poměrových čísel ostatních typů výrobků ke zvolenému reprezentantovi jsou vyčísleny náklady všech typů vyráběného produktu (Hradecký, Lanča & Šiška, 2008).

Kalkulace přirážková je používána ve výrobních podnicích a v podnicích služeb produkujících různorodé výkony, které obsahují nejen různé druhy a různá množství materiálu a jsou různě pracné, ale především nestejnoměrně zatěžují různá výrobní zařízení. Režijní náklady vznikající při použití různých výrobních zařízení je proto nutné přiřadit kalkulačním jednicím v té míře, v jaké byly výrobou daných výkonů vyvolány. Režijní náklady se přičítají kalkulačním jednicím nepřímo pomocí vhodně zvolených peněžních nebo naturálních rozvrhových základen. Kalkulování společných režijních nákladů je prováděno pomocí režijních přirážek (při použití peněžní rozvrhové základny) nebo režijních sazeb (při použití naturální rozvrhové základny) (Fibírová, Šoljaková & Wagner, 2007).

Vzorec pro výpočet režijní přirážky lze vyjádřit následovně:

$$\text{Režijní přirážka (koeficient)} = \frac{\text{celkové režijní náklady}}{\text{celková hodnota peněžní rozvrhové základny}} \times 100 \quad [\%] \qquad (1)$$

Vzorec pro výpočet režijní sazby lze vyjádřit následovně:

$$\text{Režijní sazba} = \frac{\text{celkové režijní náklady}}{\text{celková hodnota naturální rozvrhové základny}} \quad [\text{Kč/jednotka rozvrhové základny}] \qquad (2)$$

Král (2010) vymezuje obecné požadavky na rozvrhovou základnu, která je použita při rozvrhování společných režijních nákladů a při jejich vyčíslení ve vztahu ke kalkulační jednici. Mezi tyto požadavky patří snadná zjistitelnost, přesnost a kontrolovatelnost, stálost a dostatečná velikost. Kromě toho by poměr mezi rozvrhovanými režijními náklady a použitou rozvrhovou základnou měl být co nejstálejší. Rozvrhová základna by se tedy měla měnit vždy ve stejném poměru, v jakém se mění režijní náklady podle ní rozvrhované.

Peněžní rozvrhovou základnu tvoří obvykle položky přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdové náklady, celkové přímé náklady). Tyto základny splňují velice dobře požadavek snadné zjistitelnosti, přesnosti a kontrolovatelnosti, ale zároveň podléhají častým změnám, které nemají s výkony nebo režijními náklady přímou souvislost. Pokud jde o splnění ostatních požadavků, jsou za mnohem vhodnější považovány rozvrhové základny naturální. Tyto základny totiž většinou představují faktor, který má prokazatelně výrazný vliv na spotřebu režijních nákladů, a proto je jejich používání při rozvrhování režijních nákladů více doporučováno. Naturální rozvrhové základny nejsou součástí spotřebovaných nákladů, ale představují konkrétní naturální veličinu, na jejíž výši závisí spotřeba rozvrhovaných nepřímých nákladů (odpracované hodiny, podlahová plocha, příkon strojů). Určování těchto základen je sice v praxi složitější a pracnější, ale režijní náklady vyčíslené pomocí těchto základen jsou mnohem správnější a přesnější než při použití základen peněžních (Popesko, 2009).

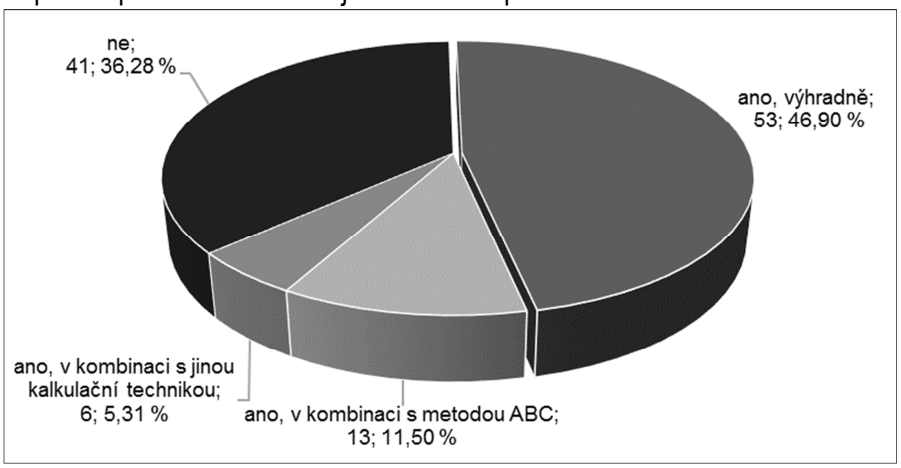
2. METODOLOGIE VÝZKUMU

V průběhu měsíců května až září 2016 proběhlo dotazníkové šetření zaměřené na využití kalkulace úplných vlastních nákladů a faktorů, které ji ovlivňují. Byl vytvořen dotazník v podobě vyplnitelného formuláře pomocí programu Adobe Acrobat Pro DC. Podniky byly vybrány z databáze Bisnode Magnusweb. Kritériem výběru byla hranice obratu a obor podnikání – osloveny byly podniky pouze ze zpracovatelského průmyslu, u kterých je pravděpodobnost využití kalkulace úplných vlastních nákladů největší. Konkrétní podniky pro oslovení byly vybrány pomocí generátoru náhodných čísel. Dotazník byl zaslán v příloze e-mailové zprávy. Osloveno bylo cca 2 500 podniků, vráceno a zpracováno bylo celkem 227 vyplněných dotazníků, návratnost dotazníků byla 9 %.

3. VYUŽITÍ PŘIRÁŽKOVÉ KALKULACE V PODNICÍCH VE ZPRACOVATELSKÉM PRŮMYSLU V ČESKÉ REPUBLICE

Základní otázkou v rámci dotazníkového šetření bylo zjistit, zda podnik využívá kalkulaci úplných vlastních nákladů. Z vrácených 227 dotazníků vyplynulo, že kalkulaci úplných vlastních nákladů využívá 113, tj. 49,78 % podniků. Odborná literatura uvádí, že nejčastěji jsou režijní náklady rozvrhovány pomocí přirážkové kalkulace. Pro ověření tohoto teoretického předpokladu byla zástupcům podniků využívajících kalkulaci úplných vlastních nákladů položena otázka, zda při rozvrhování režijních nákladů používají přirážkovou kalkulaci. Jak ukazuje grafické znázornění odpovědí v obrázku 1, tento předpoklad lze u podniků zpracovatelského průmyslu potvrdit. Výhradně přirážkovou kalkulaci nebo přirážkovou kalkulaci v kombinaci s obecně doporučovanou metodou ABC, příp. s jinou kalkulační technikou, využívá 72 podniků (tj. 63,72 %). V dalším textu jsou analyzovány odpovědi pouze těchto 72 podniků.

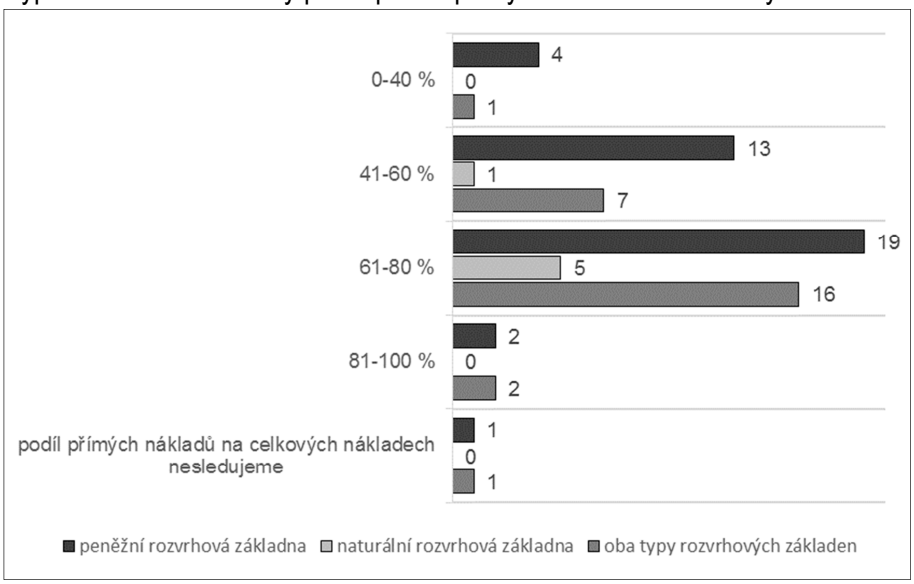
Obr. 1: Využívá podnik při rozvrhování režijních nákladů přirážkovou kalkulaci?



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Přesnost výsledné kalkulace je do značné míry ovlivněna volbou rozvrhové základny. Rozhodnutí, který typ rozvrhové základny zvolit, by mělo vycházet z podílu přímých nákladů na celkových nákladech podniku. Převažují-li v celkových nákladech výrazně přímé náklady nad režijními, je zcela jistě opodstatněné využití peněžní rozvrhové základny. V současné době roste úroveň automatizace a robotizace výroby a předpokládá se proto mnohdy i výrazný nárůst režijních nákladů. Použití peněžní rozvrhové základny je v takovém případě nevhodné, protože by vedlo ke zkreslení výsledné kalkulace. Obrázek 2 vyjadřuje procentuální podíl přímých nákladů na celkových nákladech podniku a využití typu rozvrhové základny. Peněžní rozvrhovou základnu používá 39 podniků, naturální rozvrhovou základnu pouze 6 podniků a oba typy rozvrhových základen 27 podniků. Zejména využití obou typů rozvrhových základen lze považovat za pozitivní signál, který svědčí o odpovědnějším postoji podniků k problematice správného rozvrhování režijních nákladů. Skutečnost, že se podnik nespokojí pouze s jedním typem rozvrhové základny (pouze peněžní nebo pouze naturální), vede ke zkvalitnění celého procesu řízení nákladů v podniku.

Obr. 2: Volba typu rozvrhové základny podle podílu přímých nákladů na celkových nákladech

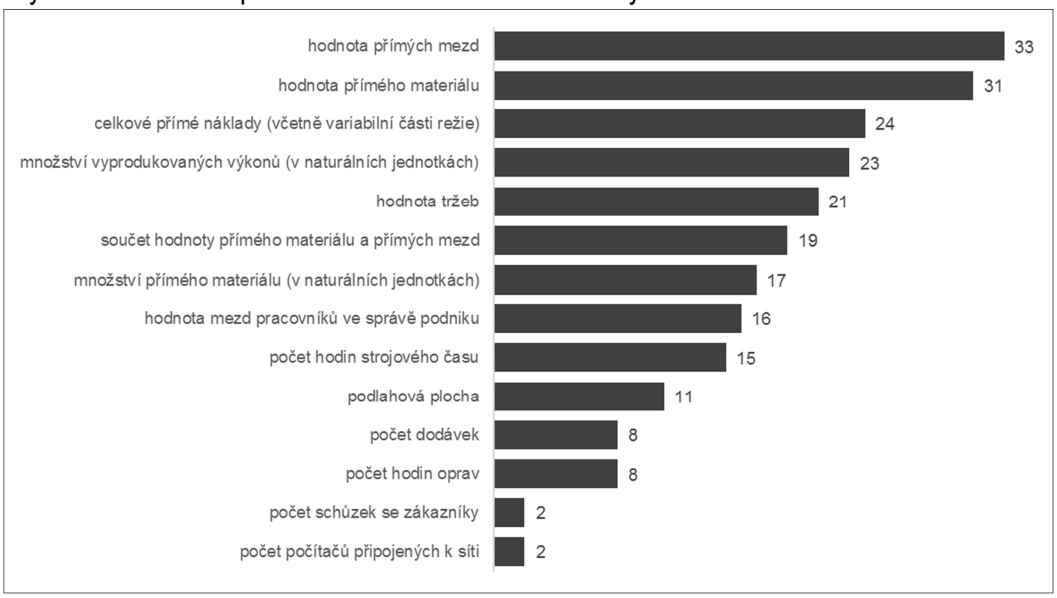


Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Jak je patrné z výše uvedeného obrázku, největší počet zkoumaných podniků vykazuje 61-80% podíl přímých nákladů na nákladech celkových. Velký počet podniků používajících peněžní rozvrhovou základnu je tak v tomto případě opodstatněný. Zároveň je zarážející, že při takto vysokém podílu přímých nákladů existují podniky, které k rozvržení režijních nákladů používají základnu naturální, a naopak tuto základnu prakticky vůbec nepoužívají podniky s velmi nízkým podílem přímých nákladů.

Obrázek 3 ukazuje četnost volby konkrétních peněžních a naturálních rozvrhových základen. Lze předpokládat, že podnik bude využívat několik rozvrhových základen (podniky mohly v dotazníku označit více odpovědi), proto jsou v obrázku zachyceny pouze absolutní četnosti. Nejčastěji je využívána peněžní rozvrhová základna „hodnota přímých mezd“. Vzhledem k tomu, že peněžní rozvrhovou základnu, resp. oba typy rozvrhových základen využívá celkem 66 podniků, pak přesně polovina těchto podniků využívá jako jednu z rozvrhových základen právě hodnotu přímých mezd. Velmi podobně je na tom hodnota přímého materiálu. Zejména s ohledem na snadnost zjištění těchto částek je využití zmíněných rozvrhových základen pochopitelné. Je potěšitelné, že podniky využívají široké spektrum rozvrhových základen. V dotazníku se pak vyskytly i další rozvrhové základny, které byly zpravidla použity jedním konkrétním podnikem.

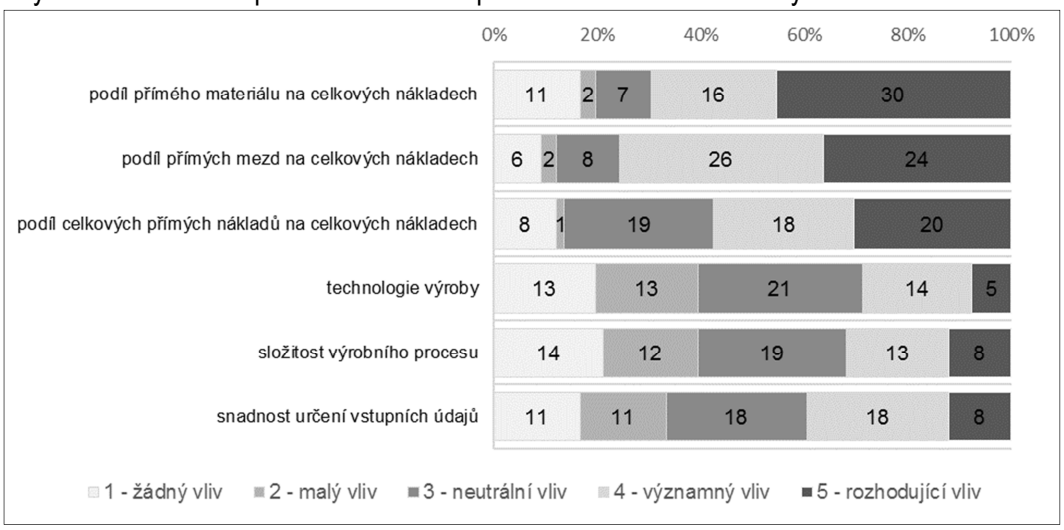
Obr. 3: Využití konkrétních peněžních a naturálních rozvrhových základen



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Podniky, které používají peněžní, resp. oba typy rozvrhových základen, měly dále posoudit míru vlivu konkrétního faktoru na volbu konkrétní peněžní rozvrhové základny. Jednotlivé faktory měly být posouzeny na škále 1 – žádný vliv až 5 – rozhodující vliv. Absolutní počty odpovědí jsou zobrazeny v obrázku 4.

Obr. 4: Významnost faktorů při volbě konkrétní peněžní rozvrhové základny



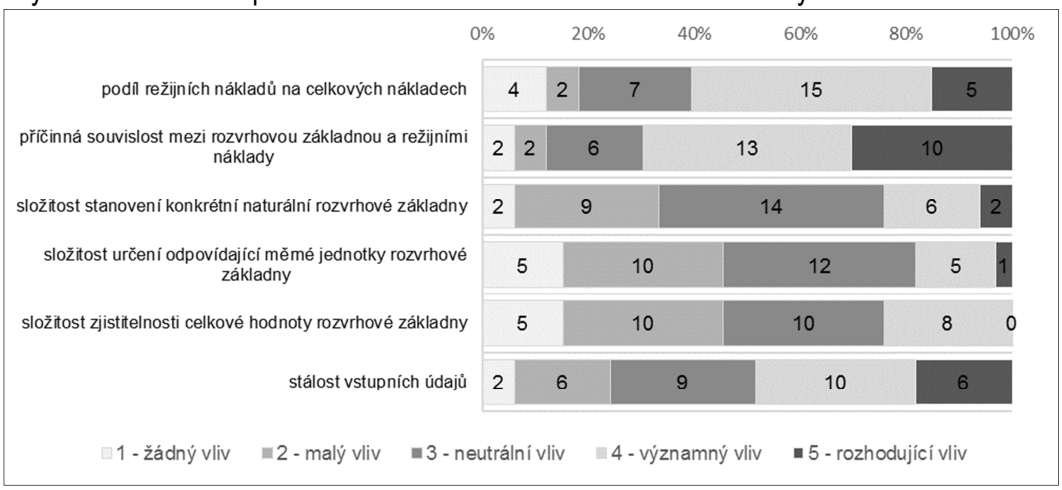
Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Hodnoty 4 a 5 představují významný až rozhodující vliv na rozhodování o volbě konkrétní peněžní rozvrhové základny. U faktoru „podíl přímých mezd na celkových nákladech“ jednu z těchto hodnot označilo celkem 50 podniků, tj. 75,76 % z těch, které na danou otázku odpovídaly. U faktorů podíl přímého materiálu / přímých mezd / celkových přímých nákladů na celkových nákladech podniku vždy převažují odpovědi vyjadřující významný / rozhodující vliv na volbu konkrétní peněžní rozvrhové základny. Zajímavé je, že ostatní faktory vykazují vliv žádný až neutrální. Z výsledků je zřejmé, že při volbě konkrétní peněžní rozvrhové základny mají ve srovnání s ostatními faktory přímé náklady pro podnikatelské subjekty podstatný význam.

Podniky, které používají naturální, resp. oba typy rozvrhových základen, měly dále posoudit míru vlivu konkrétního faktoru na volbu

konkrétní naturální rozvrhové základny. Jednotlivé faktory měly být opět posouzeny na škále 1 – žádný vliv až 5 – rozhodující vliv. Absolutní počty odpovědí jsou zobrazeny v obrázku 5.

Obr. 5: Významnost faktorů při volbě konkrétní naturální rozvrhové základny



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z obrázku lze vyčíst pozitivní skutečnost, že 23 podniků, tj. 69,70 % z těch, které na tuto otázku odpovídaly, považuje za významný / rozhodující faktor příčinnou souvislost mezi rozvrhovou základnou a rozvrhovanými režijními náklady. Jak uvádí odborná literatura, podniky by se při hledání konkrétní naturální rozvrhové základny měly zaměřit právě na určení této příčinné souvislosti. Odpovědi zástupců zkoumaných podniků nepotvrzují teoretická východiska z odborných literárních zdrojů, která uvádějí, že charakteristickým znakem naturálních rozvrhových základen je jejich obtížná zjistitelnost. U tří faktorů, které se těmito východisky zabývaly (složitost stanovení konkrétní naturální rozvrhové základy, odpovídající měrné jednotky a zjistitelnosti celkové hodnoty rozvrhové základny), ani v jednom případě nepřevažuje významný / rozhodující vliv. Převládá naopak žádný / malý vliv. Tyto výsledky lze považovat z hlediska správného řízení náklady za zajímavé a potěšující.

ZÁVĚR

Správné vyčíslení nákladů je nezbytným předpokladem provádění kvalitního řízení nákladů vznikajících při činnosti každého podnikatelského subjektu. K nejvýznamnějším nástrojům manažerského řízení nákladů patří kalkulace. Její vypovídací schopnost je vedle správného určení samotného předmětu kalkulace výrazně ovlivněna tím, jak přesně se podaří rozvrhnout společné režijní náklady na jednotku konkrétního výkonu. V závislosti na charakteru výrobního procesu (homogenní / heterogenní výroba) je v praxi k rozvrhování nepřímých nákladů možno využít několik kalkulačních technik. V rámci dotazníkového šetření zaměřeného na podniky zpracovatelského průmyslu (tj. výrobní podniky) byl v praxi potvrzen teoretický předpoklad, že nejčastěji využívanou kalkulační technikou je kalkulace přirážková. V souvislosti s rostoucím podílem režijních nákladů v celkových nákladech podniku se stále závažnější stává problematika volby vhodné rozvrhové základny. Z výsledků provedeného dotazníkového šetření vyplývá, že podniky stále využívají ve větší míře peněžní rozvrhové základny. Z důvodu vyjádření příčinné souvislosti mezi použitou rozvrhovou základnou a rozvrhovanými režijními náklady je však vhodnější používání naturálních rozvrhových základen. Ty v případě

splnění tohoto požadavku vedou k přesnějšímu vyčíslení režijních nákladů na jednotku výkonu. Cíl článku je možno považovat za splněný, neboť v rámci provedeného dotazníkového šetření byla získána a vyhodnocena velice zajímavá a cenná data, která sice ne vždy jednoznačně potvrzují teoretická východiska uváděná v odborných literárních zdrojích, ale představují pozitivní posun v postoji podniků k řízení nákladů.

ZDROJE

Anon. (2003). *Manažerské účetnictví. Oficiální terminologie*. Praha: ASPI Publishung, s. r. o.

Bhattacharyya, D. (2011). *Management Accounting*. New Delhi: Dorling Kindersley.

Drury, C. (2015). *Cost and Management Accounting*. Hampshire: Centrage Learning EMEA.

Fibírová, J. et al. (2011). *Manažerské účetnictví. Nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.

Fibírová, J., Šoljaková, L. a Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví.* Praha: ASPI Wolters Kluwer.

Hradecký, M., Lanča, J. a Šiška, L. (2008). *Manažerské účetnictví.* Praha: Grada Publishing.

Král, B. et al. (2010). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.

Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing.

Popesko, B., Papadaki, Š. (2016). *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing.

Synek, M. (2011). *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada.

Trendy v podnikání, roč. 7, číslo 1, s. 51-58, 2017.
Business Trends, vol.7, no. 1, p. 51-58, 2017.

RELEVANCE SVĚTOVÝCH TRENDŮ V OBLASTI SNIŽOVÁNÍ HODNOTY AKTIV
RELEVANCE OF GLOBAL TRENDS IN ASSET VALUE DEPRECIATION

Jana Fialová[1]
[1] Ing. Jana Fialová, Ph.D., Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, fialova.jana@svse.cz

Abstract: The article is focused on contrasting different approaches to the allocation of value of fixed assets to costs within two accounting systems - on the International Financial Reporting Standards IAS / IFRS and on the national accounting system of the Czech Republic. First, a comparative analysis was carried out based on the description of long-term assets. In addition, a survey was carried out mapping the methods of determining the depreciation of the joint stock companies in the Czech Republic. The research sample consisted of the joint-stock companies, because they are more likely to listing on a stock exchange, and hence a higher likelihood of application of IAS / IFRS. The research has revealed the wide use of the linear depreciation method, the use of group depreciation in the agriculture sector, the sporadic use of the component depreciation method, the setting of the boundary for tangible and intangible fixed assets and the intervals of depreciation years. The last part of the paper demonstrates the impact of the selected differences on the performance and financial situation of the enterprises.

Keywords: Asset, depreciation, accounting, reporting

JEL Classification: M21, M41

ÚVOD

Podniky hospodaří nejen s rychle se obracejícím majetkem, ale taktéž s majetkem, který je v podnikání vázán dlouhodobě, svoji hodnotu jednorázově nespotřebovává, avšak dochází u něho k postupnému opotřebování. Peněžní vyjádření částky, o níž se dlouhodobé aktivum v daném účetním období opotřebovalo, vyjadřují odpisy, které zrcadlí buď fyzické zhoršení stavu v důsledku používání majetku, nebo morální opotřebení dané zastaráním, resp. nesouladem s novými požadavky podniku. Odpisy přenášejí hodnotu dlouhodobých aktiv systematicky do nákladů, čímž ovlivňují výsledek hospodaření i celkovou bilanční hodnotu, z čehož lze dedukovat, že způsob stanovení odpisů má přímý vliv na výkonnost i finanční situaci podniků.

Z tohoto důvodu je příspěvek zaměřen na kontrastování odlišných přístupů k alokaci hodnoty dlouhodobých aktiv do nákladů v rámci dvou účetních systémů – jednak Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS a dále dle národního účetního systému ČR.

O daném tématu publikují např. Vanová, et. al. (2015), která pojednává o vlivu účetních a daňových předpisů na hodnotu fixního majetku ve Slovenské republice, dále Yuan, et. al. (2017), který pojednává o správě aktiv v souvislosti s dopravní infrastrukturou, a nebo Lutilsky & Ivic (2013), kteří zkoumali různé metody odpisování v telekomunikačním průmyslu podle účetních a ekonomických pravidel. Tento příspěvek nebude zaměřen na konkrétní segment národního hospodářství, má za úkol kontrastovat pravidla dvou vybraných účetních systémů.

1. CÍL PŘÍSPĚVKU A POUŽITÉ METODY

Cílem příspěvku je:

1. provést komparaci přístupů k trvalému snižování hodnoty aktiv dle českých právních předpisů a koncepčních východisek mezinárodního účetnictví IAS/IFRS se zaměřením na změny

(aktuální trendy) mezinárodních standardů v oblasti odpisů,

2. prezentovat výsledky výzkumu zjišťujícího způsoby trvalého snižování hodnoty aktiv u podniků účtujících a vykazujících dle českých účetních předpisů,
3. kvantifikovat vliv odlišností ve způsobech trvalého snižování hodnoty aktiv dle českých právních předpisů a IAS/IFRS na finanční situaci a výkonnost podniků.

Komparativní analýza bude provedena na základě deskripce základních právních předpisů účetního výkaznictví ČR – tzn. zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu pro podnikatele účtující v režimu podvojného účetnictví a českých účetních standardů. Deskripci byly podrobeny taktéž ustanovení IAS/IFRS pojednávající o snižování hodnoty aktiv.

Výzkum v oblasti zjišťování způsobů snižování hodnoty aktiv bylo provedeno na vzoru 200 výrobních podniků (a. s. – z důvodu vyšší pravděpodobnosti kotace na trhu cenných papírů) České republiky, které účtují a vykazují dle českých právních předpisů. Zdrojem dat byla příloha v účetní závěrce těchto podniků, která byla získávána z oficiálního serveru českého soudnictví (www.justice.cz).

Vliv odlišností na finanční situaci a výkonnost výrobních podniků bude dále kvantifikován, a to prostřednictví mediánu hodnot aktiv vybraného (statisticky významného) vzorku podniků.

Celý příspěvek se zabývá pouze problematikou účetních odpisů, neboť účetní systém IAS/IFRS obsahuje čistě účetní pojetí snižování hodnoty aktiv. Daňové hledisko dle zákona o daních z příjmů tedy není zahrnuto.

2. KOMPARACE PŘÍSTUPŮ VE SNIŽOVÁNÍ HODNOTY MAJETKU

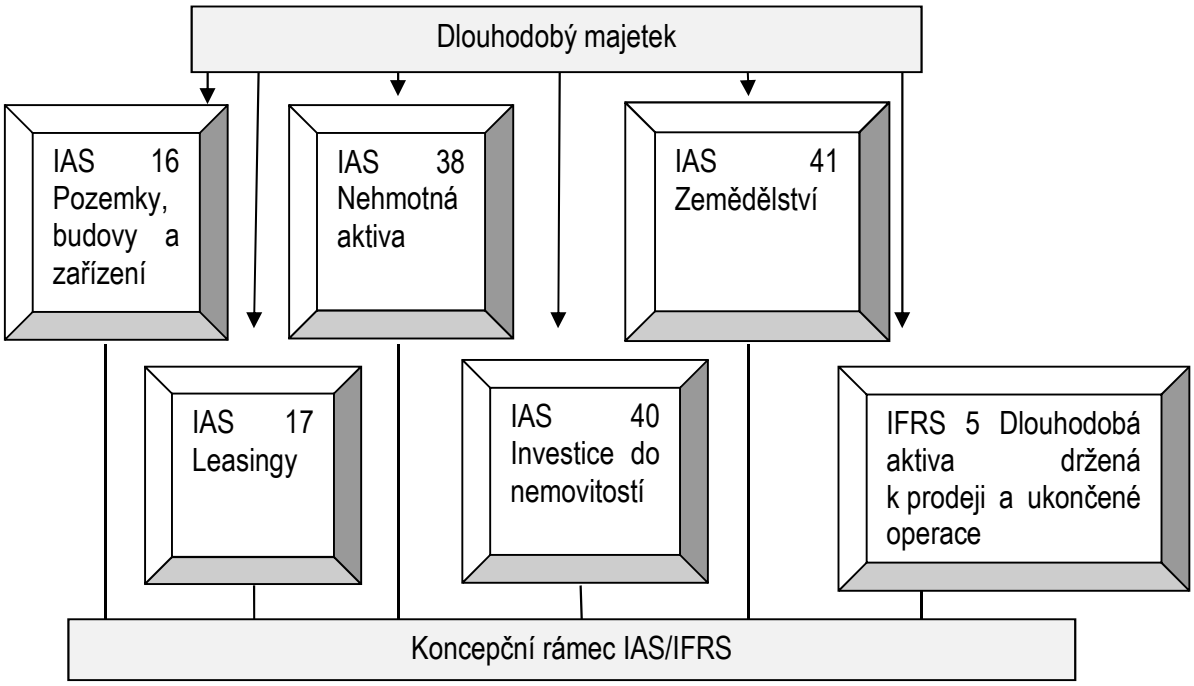
Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví stanoví jen rámcové zásady pro účetní odpisování, proto v případě konkrétních účetních postupů se v § 4 odst. 8 odvolává na prováděcí předpisy. V tomto zákoně lze nalézt odpověď na otázku, zda je odpisování povinné či nikoli. § 25 odst. 3 (ÚZ, 2017) pojednává o tom, že účetní jednotka musí vykázat snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. Pokud tedy dochází reálně ke snižování hodnoty majetku, jsou účetní odpisy povinné – jako realizace zásady opatrnosti, neboť v opačném případě by účetní závěrka nepodávala věrný obraz skutečnosti. § 28 zákona o účetnictví (ÚZ, 2017) dále stanoví, kdo je oprávněn odepisovat majetek.

Dále odpisy majetku upravuje Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli. Tato vyhláška (ÚZ, 2017) v § 56 vyjmenovává majetek, jenž je možno odepisovat, dále stanoví povinnost sestavit odpisový plán a vyjasňuje vstupní hodnotu do odpisu. Stanoví taktéž, že průběh používání může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas (např. na výkon). Následující § 56a pojednává o aplikaci metody komponentního odpisování majetku.

Třetím právním předpisem je Český účetní standard č. 013 - Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, konkrétně jeho čtvrtá část (ÚZ, 2017), která řeší zaokrouhlování a zúčtování odpisů, včetně řešení odpisu specifických aktiv (dospělých zvířat a pěstitelských celků).

V účetním systému IAS/IFRS je dlouhodobý majetek řešen více standardy. Jedná se zejména o standardy zobrazené v následujícím schématu:

Obr. 1: Úprava dlouhodobého majetku v systému IAS/IFRS



Zdroj: Hinke, 2013

Z hlediska trvalého snižování hodnoty majetku jsou nejdůležitější standardy IAS 16 a IAS 38 (IASB, 2012), které mají shodný koncept sestavený z modelu pořizovací ceny a modelu přecenění na reálnou hodnotu. Dle Dvořákové (2011) je aktivum odpisováno od okamžiku, kdy je způsobilé k používání a zastaveno v okamžiku, kdy je pozbyto (prodáno či zlikvidováno), nebo v okamžiku, kdy je v souladu s podmínkami IFRS 5 zařazeno mezi aktiva držená k prodeji. Krupová (2009) dále poukazuje na IAS 8, podle kterého je zpřesňování výše odpisu změnou v účetním odhadu, nikoli účetní chybou.

Komparace jednotlivých aspektů v rámci odpisování majetku uvádí následující tabulka:

Tab. 1: Komparace aspektů v rámci odepisování majetku dle právních předpisů ČR a IAS/IFRS

Aspekt	Řešení dle právních předpisů ČR	Řešení dle IAS/IFRS
Možnost volby modelu ocenění dl. majetku	Nejsou definovány modely, existuje jediná možnost – prvotní ocenění snižovat (ať již dočasně, či trvale)	Existence modelu pořizovací ceny (korekce prvotního ocenění pouze směrem dolů) a modelu přecenění (možnost přecenění na reálnou hodnotu). Účetní jednotka může vybrat model pro každou třídu majetku
Postup a metody odepisování	Průběh užívání může být vyjádřen ve vazbě na čas či na výkony. Konkrétní metody nejsou definovány	Volba metod měla odrážet ekonomické užitky. Vedle lineární časové metody existovaly zrychlené metody SYD, DDB. V současnosti preference lineární metody odpisu
Určitelnost doby použití	Odhadem doby ekonomické životnosti či celkového výkonu	Standardy rozlišují aktiva s určitelnou dobou použitelnosti, která se odepisují a aktiva s neurčitelnou dobou životnosti, která se odepisovat nemají (testují se na snížení hodnoty)
Možnost komponentního odepisování	Pouze u vybraných aktiv – dle § 56a prováděcí vyhlášky: stavby, byty a nebytové prostory, hmotné movité věci a jejich soubory	Všeobecná aplikace, z níž vyplývá nemožnost tvorby rezervy na opravu majetku
Odpisování	Náhradní díly jsou do nákladů přenášeny	Významné náhradní díly dlouhodobé povahy

významných náhradních dílů	jednorázově – jako jejich spotřeba	jsou evidovány jako dlouhodobé majetkové složky a jsou odepisovány po dobu jejich odhadované ekonomické životnosti
Odpisování při leasingu	Ve většině případů odepisuje pronajímatel, nájemce pouze ve specifických případech technického zhodnocení profinancovaného nájemcem	U operativního leasingu pronajímatel, u finančního leasingu nájemce – z předem stanovené ceny: nižší z reálné hodnoty a současné hodnoty minimálních leasingových plateb
Odepisování biologických aktiv	Stejný přístup jako u ostatních dlouhodobých aktiv	Podle rozdělení na zralá a nezralá. Zralá biologická aktiva se řídí IAS 16, tak jako budovy a zařízení
Ustanovení o zúčtování odpisu	Je dáno prováděcí vyhláškou, zúčtování na vrub nákladů a ve prospěch oprávek	Určení způsobu účtování není primárním cílem žádného standardu, pouze informace o způsobu vykazování. Růst reálné hodnoty v modelu přecenění nad prvotní ocenění je zúčtováno rozvahově, pokles reálné hodnoty pod prvotní ocenění je zúčtováno výsledkově
Možnost agregace položek	Ano – v rámci skupinového odpisu	Ano – položky stejného technicko-ekonomického určení
Okamžik ukončení odpisů	Do okamžiku ukončení odpisu dle odpisového plánu (resp. do konce ekonomické životnosti)	Do okamžiku, kdy je pozbyto, nebo do okamžiku, kdy je v souladu s podmínkami IFRS 5 zařazeno mezi aktiva držená k prodeji

Zdroj: Vlastní zpracování dle ÚZ a IASB, 2017

Výše uvedená tabulka odhaluje odlišnosti mezi českými právními předpisy a IAS/IFRS. V oblasti českých právních předpisů došlo v posledních deseti letech k největší vlně změn v souvislosti s implementací směrnice: „2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice EP a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS“ (Účetní portál, 2013), a to k 1. lednu 2016. Tato vlna změn však nepřinesla žádné změny týkající se trvalého snižování hodnoty majetku, až na odpisování zřizovacích výdajů, jejichž aktivování, resp. postupné přenášení do nákladů formou odpisů, bylo zrušeno. V rámci účetního systému IAS/IFRS došlo v poslední době ke dvěma změnám:

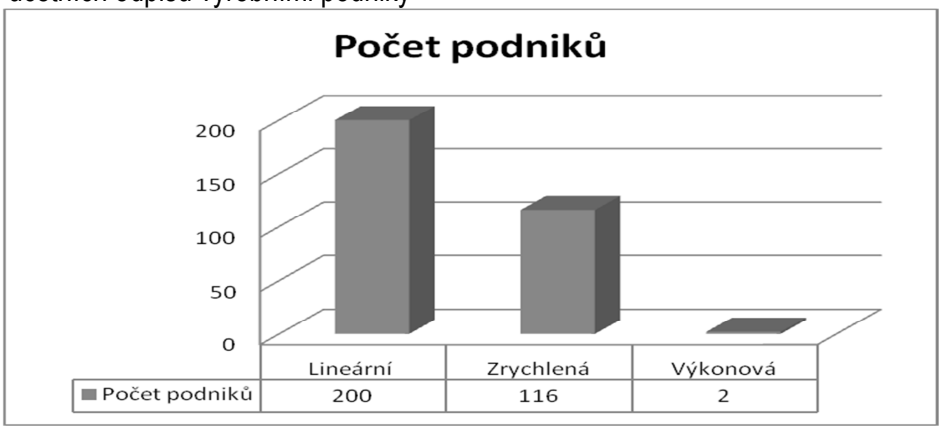
1. k vynětí zralých biologických aktiv z dikce IAS 41 (který lpěl na ocenění reálnou hodnotou) a zařazení těchto aktiv do dikce IAS 16 (který umožňuje volbu modelu pořizovací ceny či modelu přecenění – myšleno přecenění na reálnou hodnotu). Tato změna tedy přináší možnost odchýlit se od reálné hodnoty k pořizovací ceně, kterou je možno korigovat pouze směrem dolů – formou odpisů (při trvalém snížení hodnoty) či formou opravných položek (při dočasném snížení hodnoty),
2. specifikace akceptovatelných metod odpisování. Tato změna byla schválena v květnu 2014 s účinností od 1. 1. 2016 a vyplývá ze změny standardů IAS 16 a IAS 38 (IASB, 2014), podle kterých dlouhodobá aktiva nesmí být odepisována na bázi výnosové metody, neboť se tento přístup neshoduje s nastaveným principem odpisování. Na výnosy mají vliv i jiné proměnné, které nesouvisí přímo s využitím aktiva – např. cena nebo objem prodávaných výrobků. Proto IASB klade preference na lineární metody odepisování. Vašek (2015) uvádí pouze dvě výjimky z tohoto pravidla: (i) pokud je nehmotné aktivum oceněním výnosu – např. právo provozovat dálnici až do výběru určité částky a (ii) vysoká korelace výnosů a spotřeby ekonomických benefitů nehmotného aktiva.

Vliv těchto změn bude taktéž podroben kvantifikaci v další kapitole tohoto článku.

3. SNIŽOVÁNÍ HODNOTY MAJETKU U VÝROBNÍCH PODNIKŮ ČR

Analýzou příloh v účetních závěrkách vybraného vzorku 200 výrobních podniků došlo k následujícím zjištěním:

Obr. 2: Metody výpočtu účetních odpisů výrobními podniky



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z výše uvedeného grafu je patrné, že lineární metoda odpisu má své uplatnění u všech podniků stanoveného vzorku, a to alespoň pro vybrané majetkové složky. Většina podniků aplikuje tuto metodu odpisu u nově pořízeného majetku, tzn. majetku, jehož je prvním vlastníkem. Zrychlená metoda odpisu je aplikována u starších prostředků a dále v případě, kdy se účetní odpisy rovnají daňovým. Výkonový odpis aplikují pouze 2 podniky, a to pouze u dopravních prostředků.

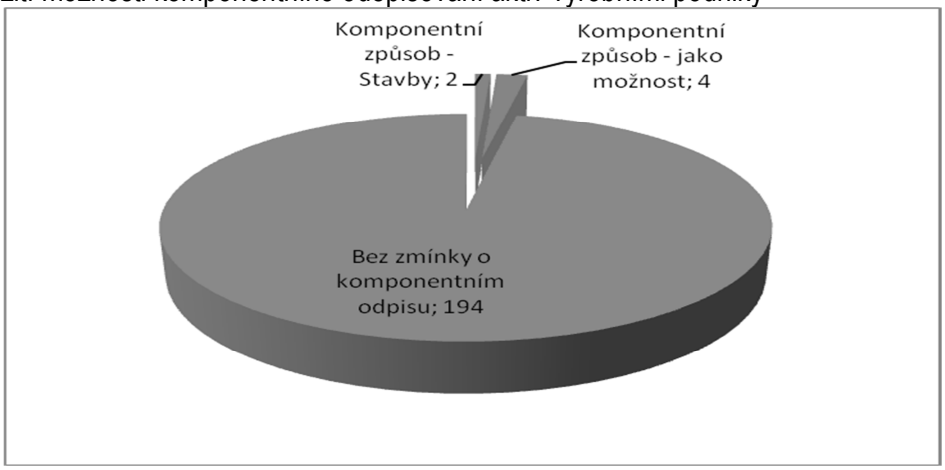
Tab. 2: Poměr aktiv odepisovaných individuálně a skupinově

Poměr	Skupinový odpis	Individuální odpis
v počtu podniků	41	159
v procentech	20,5	79,5

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Skupinové odpisy jsou aplikovány pouze u výrobních podniků z oboru zemědělství, jež byly ve výzkumném vzorku zastoupeny padesáti procenty. Z počtu sta zemědělských podniků deklarovalo skupinový odpis vybraných chovů dobytka 41. Ostatní podniky buď tento způsob nevyužívají, nebo nedisponují chovy, u nichž by byl tento způsob odpisu přínosný.

Obr. 3: Využití možnosti komponentního odepisování aktiv výrobními podniky



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Komponentní způsob odpisu byl zjištěn u středních podniků podléhajících povinnosti auditu účetní závěrky a výroční zprávy. Ve dvou případech byla metoda zmíněna u rozkladu dílčích majetkových složek v případě stavby jako hlavní majetkové složky, ve čtyřech dalších případech byl komponentní způsob odpisu uveden jako zvolená možnost pro případ, že by v rámci hlavní majetkové složky byly identifikovány dílčí složky s výrazně jinou dobou ekonomické životnosti. Velký podíl podniků, jež komponentní způsob odpisu neuplatňují, si autorka vysvětluje skutečností, že takto vypočtené odpisy nejsou daňově uznatelným nákladem. Pokud se o nich tedy podniky zmiňují, tak pouze jako o alternativě k tvorbě rezerv na opravu majetku (v případě zvoleného vzorku podniků byla často zmiňována tvorba rezerv na opravu střech objektů).

Následující tabulka určuje hranici ocenění majetku, od níž je majetek do nákladů přenášen postupně (nikoli tedy jednorázovým způsobem):

Tab. 3: Hranice hodnoty majetku pro jeho postupné odepisování (v tis. Kč)

Majetek/Statistická charakteristika	Interval	Modus	Průměr
Hmotný majetek	10 - 40	30	28
Nehmotný majetek	15 - 60	60	54

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Další tabulka uvádí rozpětí doby odpisu pro (v majetku nejčastěji zastoupené) položky aktiv:

Tab. 4: Rozpětí intervalů doby odpisu stanovené shlukem deklarovaných dob odpisu vybraného vzorku podniků (v letech)

Druh majetku	Interval doby odpisu
Stavby	20 - 50 let
Stroje	5 - 20 let
Dopravní prostředky	4 - 10 let
Jiný dlouhodobý majetek	3 - 15 let

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

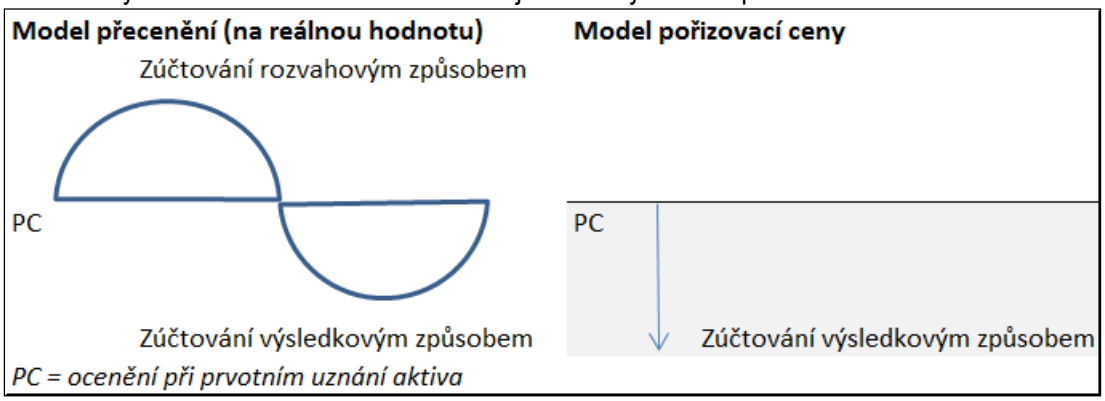
Z rozboru odpisových politik vybraného vzorku 200 výrobních podniků vyplývají následující závěry:

- veškeré podniky mají uplatnění pro lineární metodu odpisu (alespoň u části majetku),
- zrychlené odpisy byly nejčastěji identifikovány u starších prostředků (případně pokud se účetní odpisy rovnají daňovým),
- skupinové odpisy jsou aplikovány pouze u podniků z oboru zemědělství, a to u odpisů vybraných chovů,
- komponentní způsob odpisu je využíván zcela ojediněle, a to u staveb,
- nejčastěji se vyskytující hranice pro hmotný majetek je stanovena na 30 tis. Kč, u nehmotného majetku na 60 tis. Kč,
- shlukem intervalů počtu let odpisu lze identifikovat rozpětí intervalů odpisu u hlavních majetkových složek,
- výše uvedená zjištění obsahovala nízkou míru variability, proto je názorem autorky, že výsledky lze považovat za obecně platné.

4. KVANTIFIKACE VLIVU ODLIŠNOSTÍ NA FINANČNÍ SITUACI A VÝKONNOST PODNIKŮ

První (v tab. č. 1) identifikovanou odlišností byla možnost IAS/IFRS volit pro následné přecenění majetkových složek model pořizovací ceny a model přecenění. Vliv volby mezi těmito dvěma modely na výkonnost podniku ukazuje následující schéma:

Obr. 4 Vliv volby modelu následného ocenění majetku na výkonnost podniku



Zdroj: Vlastní zpracování dle IAS 16, IAS 38 (IASB, 2014), 2017

Kvantifikace této odlišnosti na vybraném vzorku podniku však v tomto případě nebyla možná, neboť podniky v účetních závěrkách nedeklarují majetkové složky, které by měly tendenci na hodnotě růst. Stejný důvod vyznívá proti kvantifikaci změny IASB z roku 2014, kdy byla zralá biologická aktiva vyňata z dikce IAS 41 a vpravena do IAS 16. Tato změna však paradoxně přináší přiblížení se způsobu odpisování biologických aktiv českým právním předpisům.

Druhou identifikovanou odlišností je použití komponentního způsobu odpisu. Ve výzkumu způsobu odpisu bylo identifikováno použití komponentního způsobu odpisu u staveb. Medián hodnoty staveb v rozvahách vybraného vzorku podniků činí 247 790 tis. Kč a průměr délky jejího odpisu 40 let. V případě, že by 10 % hodnoty této stavby bylo tvořeno dílčí majetkovou složkou s výrazně nižší dobou životnosti (předpoklad 10 let), byl by vliv na výsledek hospodaření následující (při náhradě komponenty po uplynutí předpokládané doby životnosti za cenu o 10% vyšší):

Tab. 5: Průběh hodnoty ročního odpisu v jednotlivých letech při různém přístupu k využití komponentní metody (v tis. Kč)

Přístup k odpisu/Rok	**1. - 10. rok**	**11. - 20. rok**	**21. - 30. rok**	**31. – 40. rok**
Bez komponentního způsobu	6 194,75	6 194,75	6 194,75	6 194,75
S komponentním odpisem				
Odpis hlavní majetkové složky	5 575,28	5 575,28	5 575,28	5 575,28
Odpis komponenty	2 478,00	2725,69	2998,26	3298,09
Celkem	8 053,28	8 300,97	8 573,54	8 873,37

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z tabulky jsou zřejmé vyšší hodnoty ročních odpisů u metody odpisu s využitím komponentního odpisu, které by bylo nutné nahradit tvorbou rezerv. V případě ignorace komponentního způsobu odpisu či tvorby rezerv by docházelo k jednorázovým výkyvům v nákladech při uplynutí doby životnosti komponenty, což by negativně ovlivnilo věrný a poctivý obraz účetnictví.

Další identifikovanou odlišností v problematice odpisů mezi výše uvedenými účetními systémy je preference lineárních odpisů dle IAS/IFRS. Medián roční hodnoty odpisu vybraného vzorku podniků činil 27. 051 tis. Kč a tato roční hodnota demonstruje ve výkazech zisku a ztráty průměrně 13,02 % provozních nákladů, což ukazuje, že volba metody odpisu ovlivní průběh provozních nákladů a tím i výsledku hospodaření v řádech desítek tis. Kč. Relevance (resp. významnost) volby metody odpisu může být tedy potvrzena.

ZÁVĚR

Odpis představuje systematickou alokaci hodnoty aktiva (stanovené při prvotním uznání či při přecenění) do nákladů, nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv. Jeho

zúčtování přímo ovlivňuje výkonnost podniku a prostřednictvím korekce v rozvaze upravuje hodnotu majetku pro hodnocení finanční situace podniku. Z tohoto důvodu je nezbytné věnovat pozornost všem aspektům stanovení odpisu u hmotného i nehmotného majetku. V uvedeném příspěvku byla deklarována relevance volby modelu ocenění a metod výpočtu odpisu (včetně komponentního způsobu odepisování) na hodnocení výkonnosti a finanční situace podniků.

LITERATURA

Dvořáková, D. (2011). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* Brno: Computer Press, a.s.

Hinke, J. (2013). *IAS/IFRS a vykázání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství.

IASB. (2014). IFRS – *A Guide through IFRS*. London: IFRS Foundation.

KAČR. (2013). Nová evropská směrnice o účetních závěrkách nahrazuje 4. a 7. směrnici EP a Rady EK. Retrieved February 22, 2017, from: http://www.ucetni-portal.cz/nova-evropska-smernice-o-ucetnich-zaverkach-nahrazuje-4-a-7-smernici-ep-a-rady-ek-383-c.html.

Kolektiv autorů. (2017). ÚZ - Úplné znění zákonů: Účetnictví podnikatelů – audit. Ostrava: Sagit.

Krupová, L. (2009). *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, a.s. – Nakladatelství.

Lutilsky, I. D., Ivic, M. (2013). Valuation of Long-Term Tangible Asset under LRIC Methodology. *Proceedings of the 12th International Conference on Telecommunications* (CONTEL 2013). University of Zagreb. 297-302.

Vanova, A. F., et. al. (2015). Depreciation influence of fixed assets on accounting reset and corporate income tax base pursuant accounting and tax legislation in the Slovak Republic. *Finance and Performance of Firms in Science, Education and Practice.* Tomas Bata University. Zlin. 287-296.

Vašel, L. (2015). IFRS – *Aktuálně a další očekávaný vývoj. Podklady k semináři*. Praha: VOX, a.s. – Nakladatelství.

Yuan, Ch., Mcclure, T., Cai, H., & Dunston, P. (2017). Life-Cycle Approach to Collecting, Managing, and Sharing Transportation Infrastructure Asset Data *Journal of construction engineering and management*. 143(6).

Trendy v podnikání, roč. 7, číslo 1, s. 59-67, 2017.
Business Trends, vol.7, no. 1, p. 59-67, 2017.

IMPASSE OF THE 21ST CENTURY ACCOUNTANTS: NEED FOR ETHICAL REVOLUTION, ENFORCEMENT OF ACCOUNTING GUIDELINES AND DISCIPLINE

Patrick Amaechi Egbunike[1], Edesiri Godsday Okoro[2]
[1] Patrick Amaechi Egbunike, Nnamdi Azikiwe University, Nigeria, Faculty of Management Sciences, amaechiegbunike@yahoo.com
[2] Edesiri Godsday Okoro, Nnamdi Azikiwe University, Nigeria, Faculty of Management Sciences, edesirioracle@yahoo.com

Abstract: Ethical uprising, enforcement of accounting guidelines and discipline by statutory accounting body is an issue of concern that need to be uphold due to the succession of corporate scandals that took place in Nigeria and the world over, thereby undermining the image of the accountancy profession. These corporate scandals in no doubt challenged the credibility of financial statements, auditing and corporate governance practices for which accountants are directly linked with. In this paper, we examined the impasse of the 21st century accountants and the need for ethical revolution, enforcement of accounting guidelines and discipline by statutory accounting body for erring accountants. Several impasses facing the 21st century accountants were identified such as expectation gap (resulting to loss of public confidence in the profession), falsifying financial statements and engaging in 'negative accounting' among others. Questionnaire was administered to three (3) classes of respondents (investors, auditors and accounting regulatory bodies) and the data obtained were subjected to Pearson Product Moment Correlation. The study found that the impasse facing the 21st century accountants can be repealed via ethical revolution, enforcement of accounting guidelines and discipline by statutory accounting body for erring accountants. Owing to the above findings, we proposed that the accounting regulatory bodies and the government should sanction accountants and firms engaged in unscrupulous accounting practices as well as revoking the licenses of professional accountants that precipitate such actions. As a matter of fact, seminars and workshop on issues relating to ethics and accounting guidelines should be organized for professional accountants. Also, code of professional conducts should be strictly enforced on all professional accountants by the regulatory body. It is our candid believe that if these recommendations are fully implemented, it will go a long way in addressing the impasses facing the 21st century accountants in Nigeria and the world over.

Keywords: 21st Century Accountant, Ethical Revolution, Accounting Guidelines, Auditors, Investors, Accounting Regulatory Agencies

JEL Classification: M41, M46

INTRODUCTION

Accountants play a fundamental role in the day-to-day business activities and in world economies. This is true because, accountants are key providers of financial information to investors, creditors, government and other stakeholders who may have interest in that business or economy. Caliskan, Akbas & Esen (2014) asserted that accountants are deemed to maintain records of reliable and faithful information and also to behave responsibly while carrying out their professional obligations. However, certain occurrences have changed the role of the accountant as well as the accountancy profession in time past and at present. The shifts in the accountancy profession became more and more intricate and mystifying. Osisioma (2017) believed that four foremost incidents have shaped the scope/development of the accountancy profession as well as the role of the professional accountant. On the global

scene, these incidents involved the bankruptcy cases of Enron and Worldcom, Arthur Andersen and deficiencies of corporate custodians; on the national scene, it became discernible in the corporate scandal cases of African Petroleum, Cardbury Plc., Oceanic Bank Plc. among others.

The loss of public confidence in the accountancy profession was further aggravated in 2008 involving the global financial crisis which was blamed on weaknesses in corporate governance and the accountancy profession. Egbunike (2011) posited that the manner in which these corporate scandals were perpetrated shamed the accountancy profession and completely ridiculed their skills, competence and training as to providing the world optimism for investment decisions in Nigeria and the world over. Makkawi & Schick (2003) captured the ridicule in this manner:

"What made matters even worse and what could have significant accounting implications for the accountancy profession is that the independent auditors either attested to, in case of Enron or failed to recognize and or call attentions to".

Pierce, (2007) & Guney & Bozkurt (2012) maintained that the impasse (e.g. expectation gap - resulting to loss of public confidence or loss of reputation in the accountancy profession) can be repealed via the maintenance of ethical paradigms. In the same vein, Scott (2011) believed that the impasse can be repealed via the enforcement of accounting guidelines and discipline by statutory body of accounting. This is due to the fact that the accountancy profession and the nature of work carried out by professional accountants require a high level of ethics and strict guidelines. Ethics according to Pamar (2015) denotes a system of moral principles, i.e. a sense of right/wrong and goodness/badness of actions and their motives and consequences. Thus, ethics defines whether an action is either right or wrong. Accounting guideline refers to the guiding principle that governs the course of action taken by professional accountants in the course of exhibiting their duties/responsibilities within the organization. However, this has prompted the accountancy regulatory frameworks in Nigeria and the world over to develop codes of professional conduct for the profession. The code of professional conduct delineates the rules or standards that define a right/wrong action for the accountants. Consequently, a grasp of the impasse facing the 21st century accountants becomes imperative, given the intricate and mystifying nature of duties/responsibilities of the professional accountant which calls for ethical revolution, enforcement of accounting guidelines and discipline.

1. OBJECTIVES/HYPOTHESES OF STUDY

The objective of this paper is to investigate the impasse facing the 21st century accountants so as to see whether these impasses facing the 21st century accountants can be repealed via ethical revolution, enforcement of accounting guidelines and discipline by statutory accounting body. In line with the objective of the study, the below hypotheses were formulated:

Ho1: The impasse facing the accountants cannot be repealed through ethical revolution.

Ho2: The impasse facing the accountants cannot be repealed via enforcement of accounting guidelines.

Ho3: The impasse facing the accountants cannot be repealed by way of discipline by statutory accounting body.

2. REVIEW OF RELATED LITERATURE

2.1 Snapshot of Accountancy Profession

The accountancy profession in Nigeria and the world over has undergone tremendous changes. The changes in no doubt, reshaped the profession in terms of its regulatory framework, method of reporting as well as trying to restore the glorious image of the profession that has been tainted in time past. Taking a snapshot from the historical perspective of accounting, the profession evolved due to the need to ensure that business transactions are recorded and presented in such a way that owners of the resources and other stakeholders may be

able to ascertain how the resources is put to use and what it has generated. Thus, the need to devise methods for recording, classifying, summarizing, reporting and analyzing these transactions became eminent. This in no doubt brought about the Luca Pacioli golden rule of accounting otherwise known as the "principle of double entry", which is the fulcrum that drives financial reporting. Since then, several techniques of reporting came into existence; there were changes in the regulatory framework as well as devise fields of accounting evolved.

The reporting techniques, regulatory framework and fields of accounting changed that state of accounting in Nigeria and the world over. For instance, in Nigeria, there was a change in the regulatory body of accountancy from Nigerian Accounting Standard Board (NASB) to Financial Reporting Council of Nigeria (FRCN) and on the international scene, the accountancy profession transited from local gap to international gap which invariably affected the state of the accountancy profession in Nigeria, changing its reporting framework from Statement of Accounting Standards (SASs) to the International Financial Reporting Standards (IFRSs). This new reporting framework changed the manner in which professional accountants prepare financial statements and the new regulatory body also improved the constituents of the regulatory build of accounting. At the moment, more and more fields of accounting are still evolving while at the same time, the accountancy profession (professional accountant and accountancy syllabus in colleges/universities) is being modified to suit the present environment.

2.2 Impasses facing the 21st Century Accountants

In the accounting literature, several impasses have been identified militating against the 21st century accountants/accountancy profession in Nigeria and the world over. According to Parmar (2015), the impasse facing the 21st century accountants include falsifying financial statements. Other researchers such as Okoro & Okoye (2016) believed that negative creative accounting is one of the impasse facing the accountant; while Pierce, (2007) & Guney & Bozkurt (2012) maintained that expectation gap – resulting to loss of public confidence or loss of reputation in the accountancy profession is the major impasse of the accountant / accountancy profession. The above identified impasse facing the accountant/accountancy profession proposed by these researchers are elucidated below:

Falsifying Financial Statements: Falsifying financial statement is one of those impasses facing the accountant/accountancy profession. Falsification of financial statement arises when the accountant deliberately or intentionally alter the true position of the financial status of the organization. It is worthy of note that falsifying financial statement is a criminal offence which is punishable of law in Nigeria and the world over. According to Parmar (2015), falsifying financial statements encompasses alteration or misrepresentation of the prices or monetary amounts of income, expenses, assets and liabilities, forging of signature, concealing assets or property that could make the organization bankrupt, authorized use of official letterheads and so on. Ethical stand shows that falsifying financial statements of an organization is a misdemeanor or wrong action.

Negative Creative Accounting: Creative accounting is a financial gimmick that accountants or organizations utilize in order to smooth income. There are positive creative accounting and negative creative accounting. Positive creative accounting is ethical while negative creative accounting is unethical (Okoro & Okoye, 2016). Positive creative accounting is all about utilizing loopholes in accounting standards in order to portray a better picture of the financial position of the organization such as written off of Research and Development (R&D) while negative creative accounting is utilizing loopholes in accounting standards by falsifying the financial statements that does not show the true picture of the organization (Okoro & Okoye, 2016). It should be noted that negative creative accounting is illegal because it cannot be used to manage earnings and to keep debt off the statement of financial position.

Expectation Gap: In the accounting literature, expectation gap has been identified as one of those impasses militating against the accountant/accountancy profession in Nigeria and the world over. Expectation gap results to loss of public confidence or loss of reputation in the accountancy profession (Pierce, 2007; Guney & Bozkurt, 2012). Expectation gap arises when the accountancy profession/professional accountant is unable to provide those fair and true accounting information that users of financial statements can utilize in making their informed decisions concerning the affairs and position of the organization (Sulaiman, 2016). When the users of financial statements perceive any gap in their expectation from the accountancy profession, they lose confidence in the accountancy profession as well as the statements produced by the professional accountant.

2.3 Repealing the Impasse of the 21st century accountant through ethical revolution

Ethics is a fundamental issue in all works of life; it is built on religious principles of 'righteousness', (i.e. being honest and upright in actions). In business, ethics is essential for the effective functioning of the business as well as being important to the numerous revolutions in current accounting practices. The importance of ethics in the accountancy profession emerged as a result of the series of corporate scandals that rocked the profession which was blamed on the professional accountant and corporate governance. Also, the dynamism in the accountancy profession also called for ethical guidelines that need to be followed by practicing accountants. Parmar (2015) stressed that ethics is tremendously paramount for the accountancy profession due to the nature of the accountants' works that put them in a unique position of trust in relation to their clients, employers and general public, who count on their professional judgment and guidance in decision-making.

For the accountancy profession or professional accountant to act in an ethical way, implies that he/she has to choose an action that decision maker believes to be morally right. In this regard, it is therefore the ultimate responsibility of the professional accountant to serve predominantly, those users having restricted authority, ability and resources to acquire information and who rely on the financial services of the professional accountants as a possible source of information about the organization's activities (Manoj & Manasvi, 2001). This is because, users believe that accountants have professional statues and ethical standards and this makes them build confidence in the professional judgment of the accountant. Thus, ethics in the field of accountancy provides the framework that emphasis professional competence and de care, confidentiality, integrity, objectivity and professional behaviour of the accountant. The importance of ethics in the accountancy profession in this regards is that the professional accountant should conform to applicable laws and regulations and avoid any action/actions that describes the profession (International Federation of Accountants, IFAC: 2006). The importance of ethics is therefore geared towards restoring public confidence and trust in the financial reporting by business, particularly listed companies (Onyebuchi, 2011). The society anticipates that professional accountants should maintain a high level of ethical conduct that transcends society's laws (Mcphail & Walters, 2009). Thus, the effectiveness of ethical guidelines may serve as an antidote to the impasse facing the accountant/accountancy profession in the 21st century.

2.4 Repealing the Impasse of the 21st century accountant via enforcement of accounting guidelines and discipline by statutory accounting body

Accounting guidelines are the guiding principles governing the course of action by professional accountants in the course of exhibiting their responsibilities or duties within the organization. In some countries of the world, there are disciplinary measures which are put in place by the statutory body regulating the profession for erring accountants. These disciplinary measures are aimed at checkmating or ensuring that the professional accountant

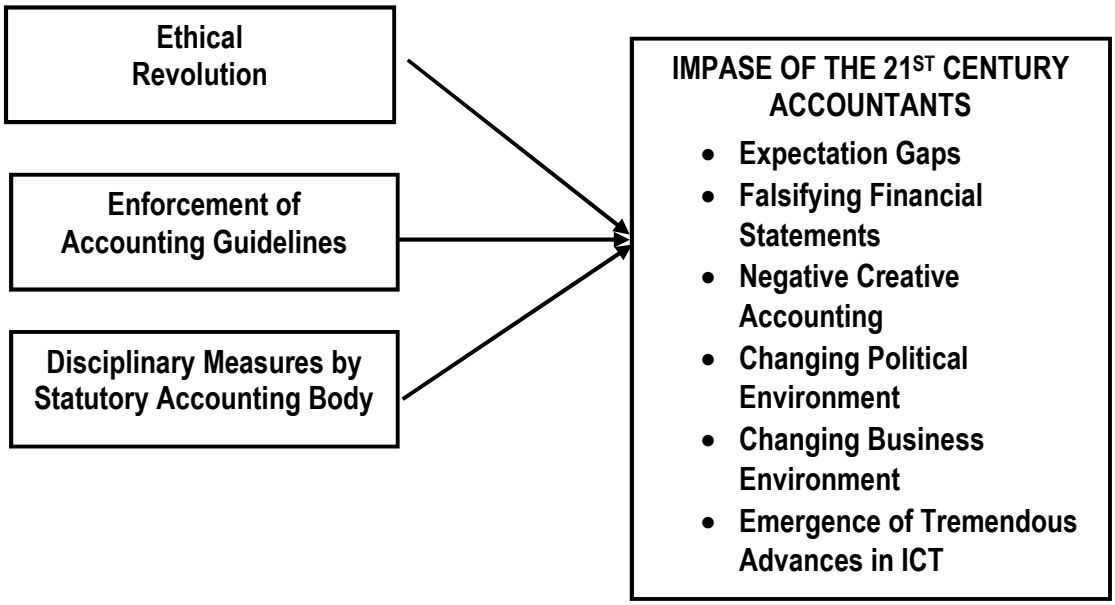
executes their responsibilities or duties diligently in line with the requirements or accounting guidelines. In addition, accounting guidelines inform the professional accountant on the course of action to be taken. We accept as true that while enforcing accounting guidelines, statutory accounting body should ensure that there are disciplinary measures for any erring professional accountants.

Scot (2011) asserted that due to the nature of criticism facing the accountancy profession, the profession has been encouraged to uphold strict accounting standards or guidelines. To Scot, professionals who do not comply with the accounting guidelines or standards should be named and shamed and potentially banned from the profession and thereby being unable to practice. The position above required us to test if the enforcement of accounting guidelines and discipline by statutory accounting body could serve as a cure to the impasse facing the 21st century accountant.

There are numerous ways to repeal the impasses militating against the 21st century accountants. In this study, three (3) ways were identified ranging from ethical revolution, enforcement of accounting guidelines as well as upholding disciplinary measures by statutory accounting body. The interaction between the impasses facing the 2st century accountants and ways to repeal them is captured below:

.

Fig. 1: Conceptual model showing the interaction between the impasse of the 21st century accountants and ways aimed at repealing them



Source: Own, 2017

Figure 1 showed the conceptual model of the interaction between the impasse of the 21st century accountants and ways of repealing them. In this paper, the identified measures aimed at repealing them comprised of ethical revolution, enforcement of accounting guidelines and disciplinary measures by statutory accounting body for erring accountants. The proposition of this model is that in order to repeal the impasse of the 21st century accountants, there is need for ethical revolution, enforcement of accounting guidelines as well as stipulating disciplinary measures by statutory accounting body for accountants that are found wanton.

2.5 Theoretical Foundation

This paper is premised on the utilitarianism theory which focused on the impasse or dilemma in the business world. Fritzche & Becker (1984) believed that utilitarianism focuses on the notion of maximizing the ultimate amount of good (i.e. utility) for the ultimate number of individuals. The basis of utilitarianism according to Bentham (1843) can be attained in consequentialist backgrounds, where the ends finally justify the means. There are two varied forms of utilitarianism: first is the rule-utilitarianism (emphasis is on the maximization of happiness with respect to the actions to a particular rule and the second is act-utilitarianism, which evaluates the probable rule and considers the greatest happiness that results from this action (Audi, 2007). The connection of this theory to the accountancy profession is that accountants are expected to utilize a particular rule (i.e. code of professional conduct) in order to maximize the happiness of shareholders such that their actions to a particular rule is in conformity with the code of professional conduct (Masten, 2012).

The rule-utilitarianism lays the foundation for professional accountants to follow the code of professional conduct of the profession in their execution of their accounting tasks. The rule-utilitarianism thus implies that when these code of professional conduct of the profession are duely followed, professional accountants will not engage themselves in actions that may be detrimental to the shareholders. Thus, the code of professional conduct which is the rule is there to guide the actions or behaviour of the professional accountant in the reporting system. According to Chonko (2012), there is the likelihood of conflicting rules in rule-utilitarianism. This however, give rise to accountants exploring these conflicting rules and utilizing them to the advantage of the organization and detrimental to the shareholders.

3. METHODS

This paper obtained data from questionnaire distributed to three (3) classes of respondents in Anambra State, Nigeria. The three classes of respondents include: Investors, Auditors and Accounting Regulatory Bodies. The sample size was determined using Cochran's formula. Fifteen (15) questionnaires each were administered to various classes of respondents totaling forty-five (45). The entire respondents in the study area were selected so as to have good representation (i.e. the researcher is of the opinion that these classes of respondents can serve as a rational representation of the entire respondents). The purposive non-probability sampling technique was employed in selecting the respondents of the study. This sampling technique was utilized because it was the appropriate technique needed to gather the information for the study. However, data obtained in the field survey were structured into tables with the aid of Microsoft Excel Spreadsheet. Furthermore, the Pearson correlation statistical tool was utilized in validating the hypotheses of the study and analysis was performed via the Statistical Package for Social Sciences, (SPSS 22.0) version.

4. ANALYSIS AND DISCUSSION OF RESULTS

The findings of the study were presented in tables as below:

Table 1: Descriptive Statistics for 21st Century Accountants Impasse

Impasse(s)	Obs.	Mean Score	Std. Dev.
Expectation gap	45	4.17	1.09
Falsifying financial statements	45	3.75	1.05
Negative creative accounting	45	3.37	0.94
Changing political environment	45	2.70	0.66
Changing business environment	45	3.34	0.91
Emergence of tremendous advances in ICT	45	2.83	0.78
Others	45	2.54	0.72

Source: Own, 2017

Table 1 above reported the descriptive statistics showing the weighty impasse for the accountant/accountancy profession. Several impasse facing the accountant / accountancy profession were identified such as expectation gap (resulting to loss of public confidence or loss of reputation in the accountancy profession), falsifying financial statements, engaging in 'negative accounting', changing political and business environment, emergence of tremendous advances in information and communication technology and others such as organizational factors (e.g. organizational strategy, products, perceived uncertainty, competition etc). Based on the results above, it can be observed that expectation gap, falsifying financial statements and engaging in 'negative accounting' are the weighty impasse militating against the accountant/accountancy profession. For instance, expectation gap recorded the highest mean (4.17) and standard deviation (1.09), followed by falsifying financial statements (mean = 3.75; standard deviation = 1.05), negative creative accounting (mean = 3.37; standard deviation = 0.94) while other impasse such as organizational factors recorded the lowest mean (2.54) and standard deviation (0.72). The above results implies that inspite of the fact that organizational factors, emergence of tremendous advances in ICT, changing political and business environment, creative accounting and falsifying financial statements are impasse facing the accountant/accountancy profession, the most significant impasse is that of expectation gap. This expectation gap is believed to have caused the loss of public confidence in the accountancy profession.

Ho1: The impasse facing the accountants cannot be repealed through ethical revolution.

Table 2: Pearson Correlation for Ethical Revolution and 21st Century Accountants Impasse

Variables	t-cal	t-tab	Sig. Level	df
Impasse of the Accountants (N=45)	0.087	1.684	0.05%	43
Ethical Revolution(N=45)				

(t (45) = 0.087, P >.05)

Source: Own, 2017

The result as summarized in table 2 above shows that the Pearson Correlation value of 0.087 is lesser than the table value of 1.684. Therefore, the hypothesis that the impasse facing the accountants cannot be repealed through ethical revolution is rejected. This implies that the impasse facing the 21st century accountants/accountancy profession can be repealed through ethical revolution.

Ho2: The impasse facing the accountants cannot be repealed via enforcement of accounting guidelines.

Table 3: Pearson Correlation for Enforcement of Accounting Guidelines and 21st Century Accountants Impasse

Variables	t-cal	t-tab	Sig. Level	df
Impasse of the Accountants (N=45)	0.087	1.981	0.05%	43
Enforcement of Accounting Guidelines (N=45)				

(t (45) = 0.087, P >.05)

Source: Own, 2017

The result as summarized in table 3 above shows that the Pearson Correlation value of 0.087 is lesser than the table value of 1.981. Therefore, the hypothesis that the impasse facing the accountants cannot be repealed via enforcement of accounting guidelines is rejected. The implication is that the impasse facing the 21st century accountants/ accountancy profession can be repealed via enforcement of accounting guidelines.

Ho3: The impasse facing the accountants cannot be repealed by way of discipline by statutory accounting body.

Table 4: Pearson Correlation for Discipline by Statutory Accounting Body and 21st Century Accountants Impasse

Variables	t-cal	t-tab	Sig. Level	df
Impasse of the Accountants (N=45)	0.087	1.617	0.05%	43
Discipline by Statutory Accounting Body (N=45)				

(t (45) = 0.087, P >.05)

Source: Own, 2017

The result as summarized in table 4 above shows that the Pearson Correlation value of 0.087 is lesser than the table value of 1.617. Therefore, the hypothesis that the impasse facing the accountants cannot be repealed by way of discipline by statutory accounting body is rejected. The implication is that the impasse facing the 21st century accountants / accountancy profession can be repealed by way of stipulating disciplinary measures by statutory accounting body for erring accountants.

CONCLUSION

Ethical uprising, enforcement of accounting guidelines and discipline by statutory accounting body is an issue of concern that need to be uphold due to the succession of corporate scandals that took place in Nigeria and the world over, thereby undermining the image of the accountancy profession. These corporate scandals in no doubt challenged the credibility of financial statements, auditing and corporate governance practices for which accountants are directly linked with. Thus, ethics, enforcement of stringent accounting guidelines and discipline by statutory accounting body is an indispensable tool for the accountancy profession. In this paper, we examined the impasse of the accountancy profession in the 21st century: repealing it via ethical revolution, enforcement of accounting guidelines and discipline by statutory accounting body. However, we found that the impasse facing the 21st century accountants can be repealed through ethical revolution, enforcement of accounting guidelines and discipline by statutory accounting body. The impasse of the accountant / accountancy profession include expectation gap, falsification of financial statements, underreporting of profits, engaging in 'negative' creative accounting among others. The implication of the above findings is that the impasse of the accountant / accountancy profession can be mitigated via enforcing ethical and stringent accounting standards as well as stipulating disciplinary measures by statutory accounting body for erring accountants. Owing to the above findings, we proposed that the accounting regulatory bodies and the government should sanction accountants and firms engaged in unscrupulous accounting practices as well as revoking the licenses of professional accountants that precipitate such actions. As a matter of fact, seminars and workshop on issues relating to ethics and accounting guidelines should be organized for professional accountants. Also, code of professional conducts should be strictly enforced on all professional accountants by the regulatory body. It is our candid believe that if these recommendations are fully implemented, it will go a long way in addressing the impasses facing the 21st century accountants in Nigeria and the world over.

REFERENCES

Audi, R. (2007). Can utilitarianism be distributive? Maximization and distribution as criteria in managerial decisions. *Business Ethics Quarterly*, 17(4), 593-611.

Bentham, J. (1843). *The works of Jeremy Bentham.* Edinburgh, Scotland: John Bowring.

Caliskan,, O.C., Akbas, H.E. & Esen, E. (2014). *Ethical dilemmas and decision making in accounting*, pp.241-252. [Accessed 10 October, 2016]. Available http://link.springer.com/chapter/10.1007 %2F978-3-642-45167-6_13.

Chonko, L. (2012). *Ethical theories. Arlington: University of Texas*, pp.1-5. [Accessed 10 October 2016]. Available http://www.dsef.org/wp-content/uploads/2012/07/EthicalTheories.pdf.

Egbunike, P.A. (2011).*Modelling for fraud detection in the financial statements: A study of selected banks in Nigeria*. An unpublished PhD dissertation submitted to the Department of Accountancy, Faculty of Management Sciences, Nnamdi Azikiwe University, Awka.

Enofe, A.O., Ekpulu, G.A., Onobun, S.I. & Onyeokweni, V.O. (2015). Ethical challenges and financial performance in the Nigerian banking sector. *Research Journal of Finance and Accounting,* 6(10), 1-11.

Fritzsche, D.J. & Becker, H. (1984). Linking management behavior to ethical philosophy: An empirical investigation. *Academy of Management Journal*, 27(1), 166-75.

Guney, S. & Bozkurt, R. (2012). The problems and ethical attitudes of accounting professionals toward accounting errors and frauds: A model practice in city of Erzurum. International *Journal of Business and Social Sciences*, 3(20), 255-268.

International Federation of Accountants, IFAC (2006). *Code of ethics for professional accountants.* Revised edition. [Accessed 7 October, 2016]. Available at https://www.ifac.org/system /files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf.

Manoj, S.K. & Manasvi, M.K. (2001). *Ethical governance issues in accounting and reporting: Dilemma of the Accountant.* [Accessed 9 October, 2016]. Available at http://ssrn.com/abstract= 1987917.

Masten, K.Y. (2012). *Organizational ethics in accounting: A comparison of utilitarianism and Christian deontological principles.* A thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for graduation in Honors Program, Liberty University, Spring, pp.1-20.

Mcphail, K. & Walters, D. (2009). *Accounting and business ethics: An introduction*. London: Routledge Taylor & Francis Group, pp.1-24

Okoro, G.E. & Okoye, E.I. (2016). Taming creative accounting via International Financial Reporting Standards (IFRSs): The Nigerian Scenario. *Business Trend*, 6(4), 11-17.

Onyebuchi, V.N. (2011). Ethics in accounting. International *Journal of Business and Social Sciences*, 2(10), 275-276.

Osisioma, B.C. (2017). *Changing dynamics in 21st century accountancy profession: the place of ANAN.* A lecture presented on the occasion of ANAN president's visit and interaction with accounting students in the South-East region held at the Nnamdi Azikiwe University, Awka, February 22, pp. 1-58.

Pamar, B. (2015). Ethical issues in accounting and finance. *Indian Journal of Research*, 4(5), 309-311.

Pierce, A. (2007). *Ethics and the professional accounting firm: A literature review.* The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh: Haymarket Yards, pp. 1-201.

Scot, A. (2011). *Professionalism for the 21st century accountant – revisited*. London: The Chartered Insurance Institute Publications

Sulaiman, S. (2016). Challenges faced by management accountants in the 21st century. *Fifth International Conference on Marketing and Retailing* (5thINCOMAR), 37(2016), 466-470.

Trendy v podnikání, roč. 7, číslo 1, s. 68-75, 2017.
Business Trends, vol.7, no. 1, p. 68-75, 2017.

VYUŽITÍ METODY VÍCEKRITERIÁLNÍHO ROZHODOVÁNÍ V ROZHODOVACÍM PROCESU ZÁKAZNÍKA
USE OF MULTI-CRITERIA METHOD IN CUSTOMER DECISION MAKING PROCESS

Roman Vavrek[1], Jitka Novotová[2]
[1] PhDr. Roman Vavrek, Ph.D, Prešovská univerzita v Prešově, Fakulta managementu, vavrek.roman@gmail.com
[2] Ing. Jitka Novotová, Technická univerzita v Liberci, Ekonomická fakulta, Jitka.novotova1@tul.cz

Abstract: Thanks to the always rising number of competitive products on the market it is increasingly harder for a customer to choose a product that fulfils his or hers expectation. There are a lot of competitive products being judged in the decision making process based on available information. Especially in the electronics department there is an array of technical parameters, which can be very confusing for a common customer. The goal of this paper is to propose a statistical method suited for an evaluation, which will be suited to evaluate a bigger number of parameters. The TOPSIS multi-criteria method has been chosen. This method was used to analyse 302 notebooks out of six brands, which are being sold on three Slovenian e-shops. In the first phase, there were 17 parameters to start off. They were continuously removed until five remained. They entered the main part of the analysis where they were evaluated with the help of two sets of importance scales. The results show that the best notebook of all observed parameters is Acer Aspire V15. Moreover, it proved that the notebook quality is not determined by the e-shop in which it is sold. In the last part of the research there was the relationship between the price and the quality studied. The results proved that there is a strong correlation between quality and price across all evaluated brands. In other words, the more it costs the better quality it is. This rule defies the brand HP, which offers high quality for lower prices. Therefore, this brand can be recommended to customers, who prefer quality but do not have enough means to buy more expensive notebooks. The TOPSIS method can be recommended for all customers, because there would be able to choose the objectively best notebook and therefore maximize their purchase benefit.

Keywords: decision-making process,attributes of the product, price, brand, TOPSIS

JEL Classification: B23, C01, M31

ÚVOD

Zjištění potřeb zákazníka je pro marketérycelého světa jedním z nejdůležitějších úkolů. Potřeby zákazníka, které se liší socioekonomickými a kulturními rozdíly v různých zemích, jsou naplněny spotřebou produktu či značky (Kim et al, 2002). Zákazníci rozhodují o koupi produktu na základě jak vědomých, tak nevědomých programů v mozku. Podle Vysekalové (2011) patří mezi vědomé programy data, čísla či zkušenosti zákazníka a rozhodnutí o koupi ovlivňují ze 30 %. Nevědomé programy vznikly v našem mozku během evoluce a osvědčili se v řízení našeho chování. Tyto programy ovlivňují 70 % nákupního rozhodnutí.

Samotný nákup lze dle Engela et al., (1995) rozdělit do pěti částí, tedy fází nákupního procesu. Na začátku stojí rozpoznání problému, tedy neuskutečněná potřeba či přání, které je nutno uspokojit. Ve druhé fázi zákazník hledá informace o možných alternativách produktu. Čím nákladnější produkt s delší životností, tím je tato fáze problematičtější. Vysekalová (2011) podotýká, že k rozhodnutí o koupi je potřeba přiměřené množství informací, které dostáváme jak z komerčních zdrojů (reklama, prodejci, webové portály), tak z nejbližšího okolí (rodina, přátelé). Ve třetí fázi potenciální zákazníci

vyhodnocují veškerá pozitiva a negativa nákupu podle předem zvolených kritérií, kterým přidělují určité váhy důležitosti a tím je podvědomě kvantifikují. Přestože je tento proces dosti náročný, probíhá u mnoha zákazníků zcela podvědomě. Čtvrtá fáze představuje samotné rozhodnutí ke koupi, které může být ovlivněno uvědoměním si celé řady rizik. Rozhodnutí o nákupu produktu může být závislé na stupni důvěry zákazníka v danou kategorii produktu (O'Cass, 2004). Stupeň důvěry ovlivňuje jistota či nejistota, zda nakupuji nejlepší variantu v dané situaci (Day, 1970 in Kinley, et al., 2010) a také postoje a nákupní chování zákazníka. Důvěra reprezentuje zákazníkovu víru, že jeho znalosti a schopnosti jsou pro danou kategorii produktu dostatečné (Kinley, et al., 2010). Důvěra je také posilována upřímnou, otevřenou a častou komunikací výrobce či obchodníka se zákazníkem. Důvěra zákazníka je základním elementem při rozvoji silného a dlouhodobého vztahu zákazníků k produktům, značkám i obchodům (Hazra et al., 2009). V páté fázi zákazník vyhodnocuje své předchozí rozhodnutí a hodnotí, zda zakoupený produkt splňuje všechny jeho požadavky. V případě spokojenosti může dojít k opětovnému nákupu a vzniku loajality zákazníka k danému produktu či značce (Donio et al. 2006). Tento rozhodovací proces předpokládá, že nákup je souborem samostatných akcí a je založen na uvědomění si potřeby. V důsledku model předpokládá samostatně rozhodujícího jedince, který umí hodnotit své počínání (Solomon, et al., 2014).

Tento článek se zabývá druhou a třetí fází rozhodovacího procesu zákazníka, tedy získáváním a vyhodnocováním informací o produktu. Cílem je propojit tuto teorii s prvky pokročilé statistiky, která pomůže exaktně ohodnotit všechny dostupné informace o produktu, tedy o jeho technických parametrech a ceně a pomoci tak zákazníkovi v rozhodnutí o koupi. Pro výzkum byla vybránaoblast výpočetní techniky, konkrétně notebooky, jejichž koupě záleží na celé řadě technických parametrů. Dílčími cíli bude zjistit, zda je možno identifikovat technické rozdíly mezi různými značkami notebooků a také, zda se kvalita notebooků dle sledovaných technických parametrů promítá v ceně.

1. ATRIBUTY PRODUKTU A VLIV CENY

V dnešní době musí úspěšný produkt poskytovat určité unikátní benefity, které jsou odlišné od konkurence a v rozsahu, který zvyšuje spokojenost zákazníků. Produkt musí nabídnout určitou hodnotu, která pomůže k lepšímu řešení zákazníkových problémů (Cooper, 1979). S produktem neodmyslitelně souvisí i kvalita. Neexistuje jednoznačná definice kvality, každý spotřebitel má vlastní představu o tom, co je pro něj kvalitní a nekvalitní produkt. Tato představa záleží na jeho chápání pojmu kvalita a také do jisté míry na očekáváních spojených s každým produktem (Gill, 2009). Výzkum z roku 2012 v České republice se zaměřil na zjištění toho, co by měl podle zákazníků splňovat kvalitní výrobek. Kvalita byla nejčastěji spojována s kvalitou materiálu, s funkčností a také s absencí vad a chyb (Hospodářské noviny, 2012). Výzkum Lina (2008) potvrdil, že právě funkčnost je jedním z nejsilnějších faktorům ovlivňujícím nákupní rozhodování zákazníků. Dalším faktorem ovlivňujícím rozhodovací proces je bezesporu značka. Značka je prostředkem k vytváření a proměňování pozice produktu v očích spotřebitele (Vysekalová a Mikeš, 2009). Značkové oblečení je zákazníky lépe hodnoceno a posiluje ochotu si oblečení koupit. Značky obecně poskytují záruku nezaměnitelnosti a to hlavně v odvětvích velmi podobných výrobků jakými je například oblečení nebo elektronika (Bristow a Mowen, 1998). Klíčovou funkcí značky tedy je, aby spotřebitelé vnímali rozdíly mezi značkami v kategorii produktu. Kdykoli se spotřebitelé rozhodují mezi alternativami, hraje značka důležitou rozhodovací roli. Proto mohou mít marketéři prospěch ze značky, kdykoli spotřebitelé stojí před otázkou volby (Keller, 2007).

Kotler (1998) zmiňuje, že i když stále roste význam ostatních faktorů ovlivňujících rozhodování zákazníka, cenaneustále patří k určujícím faktorům rozhodovacího procesu. Mnoho zákazníků vnímá cenu jako ukazatel kvality, což říká vžitá moudrost, že zákazník

dostane to, za co si zaplatil (Erickson a Johansson, 1985). Cena je ovšem na rozdíl od kvality okamžitě rozpoznatelná a tedy může u neznámých produktů determinovat stupeň kvality (Yoon et al., 2014). Klasický silně pozitivní vztah mezi úrovní ceny a kvality, jak je popisován v řadě odborných článků (Hansen, 2005; Ding et al., 2010; Beneke a Carter 2015).

2. METODY VÍCEKRITERIÁLNÍHO ROZHODOVÁNÍ

Metody vícekriteriálního rozhodování (MCDM methods - Multi Criteria Decision Making methods) představují podle Milani, Shanian a El-Lahham (2008) nástroj výběru nejlepší alternativy na základě optimalizace zvolených kritérií. Jejich využití v současné době podle Chung-Win, Ching-Li a Kuei-Lun (2013) neustále roste a to důsledkem zvyšující se globální konkurence. V praxi se vyskytují situace, které je možno charakterizovat pomocí více kritérií. Tyto situace vyžadují po výzkumníkovi aplikaci kvalitativních i kvantitativních metod pro identifikování výkonu každé alternativy, přičemž podle Amir-Arefa, Javadiana a Kazemiho (2012) je hlavní podmínkou dodržení stanoveného cíle se zahrnutím všech identifikovaných kritérií. Jako jednu z MCDM metod označují Pavic a Novoselac (2013) metodu nazvanou TOPSIS (Technique for Order Preference by Similarity to Ideal Solution), jejíž hlavní výhodou je dle Olsona (2004) možnost využití metody podle úsudku samotného výzkumníka a tím přizpůsobení metody individuálně dle konkrétních potřeb. Techniku TOPSIS charakterizují Kandakoglu, Celik a Akgun (2009) jako praktický a užitečný nástroj hodnocení. Výpočet TOPSIS popisuje více autorů (Wu, Hsieh a Chang 2013; Opricovic a Tzeng 2004; Vavrek, Kotulič a Adamišin, 2014).

3. METODOLOGIE

Pro hodnocení notebooků byla použita výše uvedená metoda TOPSIS podle autorů Vavreka, Kotuliča a Adamišina (2015a, 2015b). **Cílem bylo vytvořit komplexní soubor charakteristik (atributů), které by co nejlépe charakterizovaly zkoumané vlastnosti produktu – notebooků a zároveň identifikovat rozdíly mezi internetovými obchody a jednotlivými značkami notebooků.** Podle Kotlera (2004) cena není součástí dimenze produktu, a proto nebyla mezi atributy produktu zařazena. Vliv ceny byl testován samostatně.

V prvním kole do analýzy vstoupilo 14 atributů notebooků, kterými byly například rozlišení monitoru, výkon grafické karty, dostupnost HDMI a VGA portu či hmotnost notebooku. Některé atributy byly sloučeny (například dostupnost HDMI a VGA, které představují konektivitu notebooku, tedy jestli je možné k notebooku připojit externí zařízení) nebo úplně vyřazeny (například dostupnost operačního systému). Důvodem byla nízká variabilita sledovaných atributů, popřípadě nízké variační rozpětí. Z tohoto důvodu nebyla do finální analýzy zahrnuta například ani hmotnost. Postupnou selekcí atributů byla nakonec identifikována skupina pěti atributů, které byly v rámci TOPSIS techniky dále vyhodnocovány.

a) grafická karta (výsledek benchmarkingu grafických karet) – J1
b) procesor (výsledek benchmarkingu procesorů) – J2
c) video konektivita (HDMI a VGA porty) – J3
d) usbkonektivita (porty USB 2.0 a porty USB 3.0) – J4
e) velikost úložného prostoru (HDD disk a SSD disk) – J5

Výzkumný vzorek představovalo 302 notebooků nejkupovanější velikosti, kterou je v posledních letech úhlopříčka 15". Ve vzorku bylo zastoupeno šest značek (Lenovo, HP, ASUS, ACER, DELL a TOSHIBA). Notebooky byly náhodně vybrány ze tří internetových obchodů působících na slovenském trhu. Konkrétně se jednalo o internetové obchody Alza.sk, Hej.sk a Mall.sk. Ve vzorku byly notebooky z jednotlivých obchodů zastoupeny rovnoměrně. Data pro výzkum byla sbírána ručně z internetových stránek prodejců. Sběr dat probíhal v září a říjnu roku 2015. Mimo rozdílu mezi jednotlivými internetovými obchody byly rovněž sledovány rozdíly v hodnocení značek notebooků. Pro zabezpečení co největší

míry objektivity výpočtu byla TOPSIS technika realizována se dvěma sadami vah důležitosti. V první sadě vah byly všechny sledované atributy hodnoceny shodně, váhy u jednotlivých atributů se rovnaly 0,2. Druhá sada vah (modifikované váhy) byla vytvořena pomocí fullerovi metody (metoda párového srovnávání).

Tab. 1: Váhy u jednotlivých atributů

	J1	**J2**	**J3**	**J4**	**J5**
stejné váhy	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
modifikované váhy	0,30	0,30	0,10	0,10	0,20

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z takto vzniklé struktury vah jednotlivých atributů je možné sledovat jejich heterogenitu, která mohla (ale nemusela) determinovat výsledky TOPSIS techniky. Získané výsledky byly dále statisticky analyzované pomocí Shapiro-Wilkovho testu, Pearsonova korelačního koeficientu, respektive Kendallova pořadového koeficientu korelace, Kolmogorova testu či ANOVY, respektive Kruskal-Wallisova testu. Jednotlivé analýzy byly vytvořeny v programu MS Excel a statistických programech Statistica a Statgraphics.

4. VÝSLEDKY A DISKUZE

Výsledky první aplikace stejných vah zachycuje tabulka 2. Nejlépe je hodnocený notebook Acer, který těží především z vysoce hodnocených základních parametrů a také SSD disku (součást parametru J5). S minimálním odstupem je na druhém místě notebook stejné značky, ovšem s jiným typem grafické karty (J1). V top deset nejlépe hodnocených notebooků je zastoupení jednotlivých obchodů výrazně heterogenní (M = 0,733).

Tab. 2: Výsledky aplikace stejných vah

	notebook	**c_i**	**internetový obchod**
1.	Acer Aspire V15 Nitro Black Edition	0.573	mall.sk
2.	Acer Aspire V15 Nitro Black Edition	0.570	mall.sk
3.	ASUS N551ZU-CN007H	0.549	alza.sk
4.	Acer Aspire V15 Nitro	0.534	hej.sk
5.	Acer Aspire V 15	0.470	hej.sk
6.	Dell Inspiron 15 (5558)	0.454	alza.sk
6.	Dell Inspiron 15 5558	0.454	hej.sk
8.	Asus ROG G551JW-CN055H	0.437	mall.sk
9.	Asus N551JX-CN045H	0.422	hej.sk
10.	Acer Aspire V15 Nitro Black Edition	0.419	alza.sk
...	...	...	...
297.	Acer Aspire ES15 (NX.MZ9EC.001)	0.139	mall.sk
297.	Acer Aspire ES15 (NX.MZ9EC.002)	0.139	mall.sk
300.	Lenovo ThinkPad T550 20CJ0-00J	0.135	alza.sk
301.	Dell Vostro 3549 (3549-7253)	0.131	hej.sk
302.	Dell Vostro 3549 (3549-7246)	0.123	hej.sk

c_i = relativní vzdálenost od PIS alternativy

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Vysoké hodnoty mutability v první desítce notebooků se odrážejí také v celém výběrovém souboru, kde jsou výsledky jednotlivých obchodů srovnatelné. Kruskal-Wallisov test nepotvrdil rozdíly mezi výsledky notebooků na úrovni jednotlivých obchodů (K-W = 3,812; p = 0,149). Nejvíce kladně zešikmené výsledky zaznamenal e-shop mall.sk (α = 1,62), přičemž

výsledky všech e-shopů byly kladně zešikmené s téměř identickou variabilitou (VR = 31,58 - 33,36 %). Při hodnocení jednotlivých značek však tento test potvrdil signifikantní rozdíly (K-W = 27,178; p ≤ 0,001). Jedinou rozdílnou dvojicí notebooků na stanovené hladině významnosti byla dvojice Asus-HP.

Použitím modifikovaných vah (tabulka 3) se nejlepším hodnoceným notebookem stal Acer Aspire V15, který dominoval hodnocení společně s notebookem stejné značky (rozdíl představovala grafická karta). Další notebooky v pořadí již zaostávaly v grafickém výkonu spolu s výkonem procesoru, což se projevovalo v ich relativní vzdálenosti od PIS alternativy (ci). V TOP 10 je zastoupení jednotlivých e-shopů rovnoměrné, což dokládá i vysoká hodnota mutability (M = 0,733).

Tab. 3: Výsledky aplikace modifikovaných vah

	notebook	c_i	**Internetový obchod**
1.	Acer Aspire V15 Nitro Black Edition	0.726	mall.sk
2.	Acer Aspire V15 Nitro Black Edition	0.724	mall.sk
3.	Acer Aspire V15 Nitro	0.625	hej.sk
4.	Acer Aspire V 15 (V3-574G-71QJ)	0.587	hej.sk
5.	Dell Inspiron 15 (5558)	0.570	alza.sk
5.	Dell Inspiron 15 5558	0.570	hej.sk
7.	Asus ROG G551JW-CN055H	0.562	mall.sk
8.	Dell Precision M4800	0.545	alza.sk
9.	Acer Aspire V15 Nitro Black Edition	0.536	alza.sk
9.	Acer Aspire V15 Nitro	0.536	hej.sk
...	...	...	...
297.	Acer Aspire ES15 (NX.MZ8EC.002)	0.187	mall.sk
297.	Acer Aspire ES15 (NX.MZ9EC.001)	0.187	mall.sk
300.	Acer Aspire ES15 (NX.MZ9EC.002)	0.187	mall.sk
301.	Dell Vostro 3549 (3549-7253) sivý	0.161	hej.sk
302.	Dell Vostro 3549 (3549-7246) sivý	0.138	hej.sk

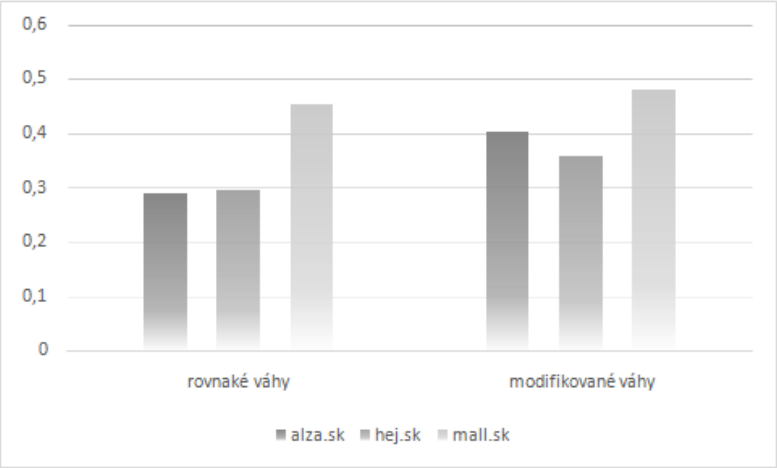
Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Mezi hodnocením e-shopů nejsou statisticky významné rozdíly (K-W = 3,192; p = 0,203). Výsledky e-shopů jsou stejné z pohledu variability nebo IQR. Odlehlé hodnoty (výrazně lepší hodnocení notebooků oproti skupině) v třetím e-shopu (mall.sk) zapříčinily rozdíly na úrovni šikmosti a variačního rozpětí. Značka HP byla identifikována jako signifikantně rozdílná od ostatních značek ACER a ASUS, což způsobilo zamítnutí nulové hypotézy Kruskal-Wallisovho testu (K-W = 28.943; p ≤ 0,001).

4.1 Vliv ceny na dosažené výsledky

V předchozí části byly notebooky hodnocené ve dvou variantách vah. V obou případech byla zaznamenána středně velká lineární kladná korelace, to znamená, že notebooky s vyšší cenou dosahovaly lepších výsledků.

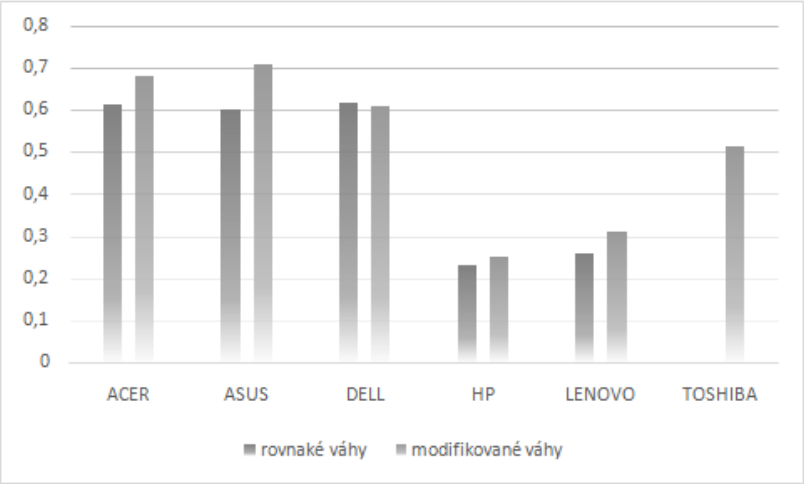
Obr. 1: Korelační koeficienty podle značek notebooků



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Při sledování vlivu ceny na výsledky jednotlivých e-shopů můžeme konstatovat citlivost na cenu především v e-shopu mall.sk (graf1). Při zvažování nákupu notebooků podle značek je nejlepší poměr mezi výkonem a cenou a tedy nejnižší lineární korelace u notebooků HP (obrázek 2).

Obr. 2: Signifikantně významné korelační koeficienty podle značek notebooků



** Při stejných vahách se na sledované hladině významnosti nepotvrdila lineární korelace s notebooky značky Toshiba.*

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

ZÁVĚR

Cílem tohoto článku bylo nabídnout statistický nástroj, který lze použít pro hodnocení kvality různých variant výrobků. Jako nejvhodnější metoda byla zvolena technika TOPSIS, která je vhodná pro řešení multikriteriálních problémů, v tomto případě pro porovnání technických parametrů notebooků na základě preferencí zákazníků. Celkem bylo hodnoceno 302 notebooků šesti značek ze tří internetových obchodů. Výsledky analýz ukázaly, že kvalita notebooků není ovlivněna druhem internetového obchodu, kde se notebooky prodávají. Dále bylo zjištěno, že lze identifikovat obecně nejlepší značku, která uspěje při použití obouvariant vah analýzy TOPSIS. Při aplikaci stejných i modifikovaných vah byl jako nejlepší notebook identifikován Acer Aspire V15 následovaný stejným modelem s jinou grafickou kartou. Pořadí dalších notebooků se ovšem dle použitého typu vah významně lišilo. V další části výzkumu byl zjišťován vztah ceny a kvality. Nejvíce je kvalita notebooku citlivá

na cenu u e-shopu mall.sk. Dále byl zjištěn rozdíl mezi značkami notebooků v poměru ceny a kvality. U všech značek platí, že existuje silná kladná korelace mezi cenou a kvalitou, jinými slovy, že s cenouroste i kvalita notebooků. Tomuto pravidlu se vymyká značka HP, která nabízí vysokou kvalitu za nižší cenu. Tuto značku lze tedy doporučit zákazníkům, kteří ocení kvalitu, ale nemají dostatek finančních prostředků na nákup dražších značek notebooků.

Pro další výzkum lze doporučit rozšíření výzkumného vzorku a objektivizaci sledovaných parametrů včetně jejich vah, které by mohly námi identifikované výsledky verifikovat. Po těchto úpravách vidíme prostor pro masové využití této statistické metody ve prospěch zákazníků, kteří by byli na základě této analýzy schopni objektivně vybrat nejlepší model notebooku a maximalizovat tak svůj užitek z nákupu.

ZDROJE

Amiri-Aref, M., Javadian, J., Kazemi, M. (2012). A New Fuzzy Positive and Negative Ideal Solution for Fuzzy TOPSIS. *WseasTransactionson Circuits and Systems*. 1(3), 92-103.

Beneke J., Carter S. (2015). Thedevelopmentof a consumervaluepropositionofprivate label brands and the application there of in a South African retail context. *Journal of Retailing and Consumer Services*. 25, 22-35.

Bristow, D. N., Mowen, J. C. (1998). The consumer resource exchange model: theoretical development and empirical investigation. *Marketing Intelligence & Planning*. 16(2,3), 90-9.

Cooper, R. G. (1979). The dimensions of industrial new product success and failure. *Journal of Marketing*. 43, 93-103.

Ding, M., Ross, W. Rao, W. (2010). Price, as anindicatorofquality: Implicationsfor utility and demand functions. *Journal of Retailing*. 86(1), 69-84.

Donio, J., Massari, P., Passiante, G.(2006). Customer satisfaction and loyalty in a digital environment: an empirical test. *Journal of Consumer Marketing*. 23(7), 445-457.

Engel, J. F., Blackwell, R. D., Miniard, P. W. (1995). *Consumer Behaviour*. Fort Worth, TX: The Dryden Press Harcourt Brace College Publishers.

Erickson, G. M., Johansson, J. K. (1985). The role of price in multi-attribute product evaluations. *Journal of Consumer Research*, 12(2), 195-199.

Gill, J. (2009). Quality follows quality: add quality to the business and quality will multiply the profits. *The TQM Journal*. 21(5), 530 – 539.

Hasen, T. (2005). Perspectives on consumer decision making: An integrated approach. *Journal of Consumer Behaviour*. 4(6), 420–437.

Hazra, S. G., Srivastav,a K. B. L. (2009). Impact of service quality on customer loyalty, commitment and trust in the Indian banking sector. *Journal of Marketing Mana*gement. 8(3/4), 74 – 96.

Hospodářské noviny, Jak Češi vnímají kvalitu? [online] 2012 [vid.2016-11-11]Dostupné z: zahranicni.ihned.cz/c1-56965150-jak-cesi-vnimaji-kvalitu.

Kandakoglu, A., Celik, M., Akgun, I. (2009). A multi-methodological approach for shipping registry selection in maritime transportation industry. *Mathematical and Computer Modelling.* 49(2009), 586-597.

Keller, K. L. (2007). *Strategické řízení značky*. Praha: Grada Publishing.

Kim, J. O. et al. (2002). Cross-cultural consumer values, needs and purchase behavior. *Journal of Consumer Marketing*. 19(6), 481 – 502.

Kinley, T. R., Bharath, K., Lockett, M. J. F. (2010). Shopping behavior and the involvement construct. *Journal of Fashion Marketing and Management: An International Journal*. 14(4): 562 – 575.

Kotler, P. (1998). *Marketing management: analýza, plánování, využití, kontrola.* Praha: Grada.

Lin, W. B. (2008). Construction of on-line consumer behavior models: a comparative study of industries in Taiwan. *International Journal of Commerce and Management*. 18(2), 123 – 149.

Milani, A. S., Shanian, A., El-Lahham, C. (2008). A decision-based approach for measuring human behavioral resistence to organizational change in strategic planning. *Mathematical and Computer Modeling*. 48(2008), 1765-1774.

O'Cass, A. (2004). Fashion clothing consumption: antecedents and consequences of fabion clothing involvement. *European Journal of Marketing* 38(7), 869-82.

Olson, D. L. (2004). Comparison of Weights in TOPSIS Models. *Mathematical and Computer Modelling.* 40, 721-727.

Opricovic, S., Tzeng, G. (2004). Compromisesolution by MCDM methods: A comparative analysis of VIKOR and TOPSIS. *European Journal of Operational Research*. 156(2004), 445-455.

Schiffman, L. G., Kanuk, L. L. (2004). *Nákupní chování*. Brno: Computerpress.

Pavic, Z., Novoselac, V. (2013). Notes on TOPSIS Method. International *Journal of Research in Engineering and Science*. 1(2), 5-12.

Solomon, M., et al. (2014). *Consumer behaviour: A European perspective.* Harlow: Pearson Higher Education.

Vavrek, R., Kotulic, R., Adamisin, P. (2014). Topsis Method and Its Application to the Local Self-Government of the Slovak Republic. *Journal of Applied Economic Sciences*. 3(29), 504-512.

Vavrek, R., Kotulic, R., Adamisin, P. (2015a). Evaluation of Municipalities Management with the Topsis Technique Emphasising on the Impact of Weights of Established Criteria. *Lex Localis – Journal of Local Self-Government.* 13(2), 249-264.

Vavrek, R., Kotulič, R., Adamišin, P. (2015b). District as a determinant of the evaluation of municipalities` economy? International *Journal of Applied Mathematics and Statistics*. 53(2), 53-64.

Vysekalová, J., Mikeš, J. (2009). *Reklama: Jak dělat reklamu,* Praha: Grada.

Vysekalová, J. et al. (2011). *Chování zákazníka: Jak odkrýt tajemství černé skříňky*. Praha: Grada.

Wu, H., Hsieh, Ch., Chang, K. (2013). A Hybrid Multiple Criteria Decision Making Model for Supplier Selection. *Mathematical Problems in Engineering*, 8.

Yoon, S., et al. (2014). Higher quality or lower price? How value-increasing promotion saffect retailer reputation via perceived value. *Journal of Business Research*. 67(10), 2088-2096.

Trendy v podnikání, roč. 7, číslo 1, s. 76-87, 2017.
Business Trends, vol.7, no. 1, p. 76-87, 2017.

A PROPOSED CONCEPTUAL MODEL OF GREEN PRACTICES IMPACTING ON THE TOURISM BUSINESSES AND THEIR PERFORMANCES - A CASE OF PHU QUOC ISLAND VIETNAM

Vu Minh Hieu[1], Ida Rašovská[2]
[1] Vu Minh Hieu, Mendel university in Brno, Faculty of Business and Economics, hieuvu2000@gmail.com
[2] doc. Ing. Ida Rašovská, Ph.D., Mendel university in Brno, Faculty of Business and Economics, Ida.Rasovska@mendelu.cz

Abstract: The purpose of this article is to propose a conceptual green practices model in the tourism industry of Phu Quoc island (destination) in Vietnam. The model is developed with purpose of providing direction for researchers to empirically examine relationships among demographic variables, innovation characteristics, performance expectancy, social influence, facilitating conditions and effort expectancy, funding availability and environment and business performances. This study uses the secondary research data which is collected from different sources as books, journals, research papers and other online and print media (publications) on the subject. The main method used in this study is the content review and analysis. The author suggests that an empirical study should be done to confirm if relationships of variables exit or need to be changed to adapt with the currents of the destination to increase business performance. This model is expected to contribute to the theory of tourism and to apply to Phu Quoc island.

Keywords: Green practices (hereinafter is abbreviated as G-Practices), Theory of innovation adoption, Theory of stakeholders, Unified theory of acceptance and use of technology (UTAUT), Vietnam (Phu Quoc island)

JEL Classification: M10, Q01, Z32

INTRODUCTION

Tourism becomes one of the largest and fastest growing industry in the world. It is not only positive contribution to the national economic growth but also negative impact on the natural environment and society (UNWTO, 2012). In recent years, in global scale, the awareness of the sustainable development and G-Practices concepts has been increasing. Tourists requires to have better qualities on products and services, including the environmental quality. To gain market competitive advantage, to prevent decrease in sales and prices, revenues and profits, etc. throughout environmental objectives and practice, current attitudes, management strategies and methods must be combined (Tanja Mihalic, 2000). In addition, environmental quality has been recognised as importance factor to ensure the destination existence in the tourism theory. (Stabler & Goodall, 1997). As known, the tourism industry includes hotels, lodging, restaurants, tour operators, catering services, transportation, theme parks and other additional fields. All of them play major roles in ensuring efficiency of tourism services and sustaining tourism growth. To protect the environment, many initiatives have been created such as Green Globe in the world. Additionally, in 2001, in South East Asia, the Asia-Pacific Economic Cooperation (APEC) and Pacific Asia Travel Association (PATA) institutions adopted the Code for Sustainable Tourism - an eco-code aims to spur tourism growth to all types of tourism related organizations being responsible to natural environments, social needs and cultural sensitivities. “Green” is not a colour. That is the concept for the eco-friendly, social justice and economic development, and healthy. Out of the meaning of "environmental protection” as waste and

pollution reduction, the "green" concept means broader which indicates to sustainable industry. Green industry includes recycling, low pollution, and energy conservation throughout the production such as material purchasing, production, packaging, transportation, marketing, usage, and waste management, etc. In Vietnam, with a fast growing destination island such as Phu Quoc of Kien Giang Province, the unplanned and spontaneous destination development with overall ineffectiveness, transportation, landscapes' protection and conservation, polluted environment, etc. are happening[1,2]. Caring the environment by G-Practice will not only help Phu Quoc island develop its competitiveness and become an ideal island (destination) but lead the Phu Quoc destination to become sustainability as well.

1. LITERATURE REVIEW

1.1 Definitions of G-Practices

The G-Practices has been promoted in restaurant since 1990 by the American Green Restaurant Association - a non-profit organisation. They practice on the issues of energy efficiency, water conservation, pollution prevention, environmental health, re-use and recycle programs, purchasing, materials, sustainable foods, and designs of buildings and space. In the literature, there are many definitions of "G-Practices". The term "green" concerns to "environmentally friendly". Its similar terms are environmentally friendly practices, green approaches, best practices, green environmental attributes, environmental practices and sustainable practices. All the terms have the same meaning. In fact, G-Practices is understood broader and varied based on perspectives and viewpoints upon to the national specifics in terms of cultural, political, and economic differences (Mensah, 2007). From the economic viewpoint, Gupta (2012) defined green as corporate performance in environmental aspects to meet stockholders' expectations. Montabon et al. (2006) defined environmental management practices as decreasing environmental impacts by techniques, policies and processes in the business operations. According to Manaktola and Jauhari (2007), G-Practices as a commitment on supporting environmental practices aiming to limit the business's harmful effects on the environment such as energy conservation, water save and solid waste decrease. G-Practices in the tourism and hospitality industry may have original from the sustainable tourism concept and it has been applied widely. As the industry characteristics, it must cover responsibilities for the environment of which it operates and for the sustainable development contribution and the better society (Krozer, 2008; Gössling et al., 2009). G-Practices can be divided into the four followings (a) energy efficiency as energy using reduction with the same service level, (b) water conservation, (c) recycling, and (d) clean air. Of course, the usage level is fluctuated by type, size and age of the facility and methods (Bohdanowicz, 2006). With Kassaye (2001), to practice green, one of "4Rs" – reduction, re-use, recycling, and recovery should be done in the business. Each of those "Rs" can be achieved through several practices. Some of them can have the purpose of more than one "R" such as "R" reduction as a reduction of resource consumption and a reduction of waste. As above mentioned, definitions are slight different from authors but the main ideas remain the same of which dilute the harmful effects of business on the environment. And for authors' viewpoint, G-Practices are defined as practices and/or initiatives done by business to strive to minimize the environmental footprint of its operations.

1.2 Motives and barriers in the adoption to G-Practices in tourism industry

The business performance can be measured both financially and non-financially (De Burgos-Jiménez et al., 2013). The adoption to G-Practices in tourism industry is to improve their image and reputation to the public (non-financially). In the study of Environmental Leader (2007) on motives to pursue eco-

[1] http://eia.vn/index.php/vi/tin-tuc-hoat-dong/diem-tin-moi-truong/472-thi-u-nha-may-x-ly-rac-phu-qu-c-d-i-m-t-o-nhi-m-moi-tru-ng

[2] http://baotintuc.vn/anh/dao-ngoc-phu-quoc-doi-mat-o-nhiem-moi-truong-20150929223525437.htm

friendly practices in 100 CFOs of the largest retailers, two-thirds of them indicates G-Practices is to improve companies image among consumers and shareholders (Environmental Leader, 2007). These 2 points have been agreed in the study of Tseng (2010). As a consequence, through executing G-Practices, corporates can attract customer loyalty in the long-run (Ryu et al., 2008) and new more customers to businesses (Chan & Hawkins, 2010; Alonso-Almeida, 2012). Besides, adopting G-Practices is also to meet market interests, consumers and stakeholders (Tzschentke et al., 2004; Ayuso, 2007; Kasim, 2007; Tsai et al., 2010; Bonilla-Priego et al., 2011; Imran et al., 2015). Furthermore, G-Pratices can give more impacts of many have highly successful at increasing efficiency, reducing costs, improving customer response time, and contributing to improved quality, greater profitability, and enhance public image (Bergmiller & McCright, 2009).

Several studies also showed that motives to adopt G-Practices as going with costs (financially) including potential cost reduction and efficiency by lower energy, waste and water costs, lower environmental and emission costs, and lower operational and maintenance costs, and increased productivity and health and also an increase in financial savings, competitor differentiation (Tzschentke et al., 2004; Bohdanowicz, 2009; Llach et al., 2013; Best & Thapa, 2013), economic benefits, employee organizational commitment enhancement, public scrutiny settlement, investor relations improvement and good society (Enz & Siguaw, 1999; Álvarez et al., 2001; Juholin, 2004; Gan, 2006; Eiadt et al., 2008; Blanco et al., 2009; Best & Thapa, 2013), management convictions and the organisational culture and the support of programs systems (Kasim, 2007; Rodríguez-Anton et al., 2012) or cultural motivations such as shared values, attitudes, commitments, beliefs, etc. In the business (Kyriakidou & Gore, 2005). Furthermore, there are other pressures such as ecological responsibility, competitiveness and legitimation (Bansal & Roth, 2000; Goodman, 2000; Alonso-Almeida, 2012; Best & Thapa, 2013; Tang et al., 2014), organisational governances (Ramus & Steger, 2000; Chan & Wong, 2006; Kasim, 2007; Ramus & Killmer, 2007; Dief & Font, 2010) innovations (Goodman, 2000) customers' demands by customer satisfaction and loyalty and the need for legal compliance (Kassinis & Soteriou, 2003; Alonso-Almeida, 2012; Best & Thapa, 2013).

In contrast, there are many barriers while implementing G-Practices. They are financial and human resources, comprehension and perception, implementation, management attitudes, and corporate culture, etc... The insufficient knowledge is an example of which included knowledge shortage about environmental strategies and under-estimation of the carbon footprint importance in businesses (Gossling et al., 2002; Barnes, 2007; Tzschentke et al., 2008). In addition, the second barrier came from businesses' human resources because they resisted to change and disinterested in environmental practices (Doody, 2010) and the lack of human resources capabilities like knowledge, skills (Ebinger et al., 2006; Del Brio et al., 2008), and professional advice on environmental practices especially in Asian developing countries (Visvanathan & Kumar, 1999).

One more impediment came from the viewpoint on the short term profitability, (Doody, 2010), which relates to short term profitability and the need to meet budgets and deadlines in which the implementation of an environmental strategy requires time to gain sustainability. Kasim (2007) identified barriers as a pro-growth orientation philosophy; a lack of social awareness, training and education shortage; prepared environmental technology to support environmental innovations and the pervasive attitude. There are also some obstacles as resources and capability shortages (Ebinger et al., 2006). Managers' resistance (Hillary, 2004; Revell & Blackburn, 2007; Chan, 2008; Doody, 2010), owners'/administrators' attitude (Brown, 1996; Hillary, 2004; Bohdanowicz, 2005; Revell & Blackburn, 2007; Chan, 2008), the attitude of consumers. (Hillary, 2004; Revell & Blackburn, 2007; Tzschentke et al., 2008; Chan, 2008), legislation and accreditation

(Bergin, 2008), the uncertainty of outcomes and overall lack of institutional support (Hillary, 2004; Revell & Blackburn, 2007; Chan, 2008).

1.3 G-Practices and sustainable tourism development

There are a multitude of definitions for sustainability and sustainable development (Butler, 1999b; Page & Dowling, 2002). Sustainability is defined as "meeting today's needs without compromising the ability of future generations to meet their own needs." Also, sustainability principles refer to the balance among the environmental, economic, and socio-cultural aspects of tourism development of which is referred to as the "triple bottom line". Sustainable development refers to the development that "meets the needs of current generations without compromising on the ability of future generations to meet their own needs" (WCED, 1987). Therefore, G-Practices and sustainable tourism development has strong relationship. "Businesses go green" is regarded as full compliance with environmental protection rules, therefore, for businesses, sustainable development and G-Practices have become not only responsibilities but also a crucial strategy to strengthen their market competitiveness, image enhancement, product and service offerings (Halme & Laurila 2009; Nidumolu et al. 2009; Hockerts & Wüstenhagen 2010; Uhlaner et al. 2012). Becoming green businesses is the approach in which businesses can assist in the environment protection (Porritt & Winner, 1988). Sustainability has become the crucial aim for businesses and through sustainable practices, the reputation and employee morale, will be strengthened and lead to cost savings and benefit the environment[3]. Moreover, their competitiveness can be enhance through improvements in environmental performance by adaption with environmental regulation adaption, settlement of the environmental concern of customers and reduction of the environmental impact of its product and service activities.

[3]https://www.environmentalleader.com/2008/02/top-10-reasons-to-green-it/

1.4 A review of related theories

Unified theory of acceptance and use of technology

The unified theory of acceptance and use of technology (UTAUT) is used in this study to explain behavioural intentions with aiming to explain user intentions to use an information system and subsequent usage behaviour (Venkatesh, Morris, Gordon B. Davis, & Davis, 2003). The theory was developed through a review and consolidation of eight other models: reasoned action theory, technology acceptance model, motivational model, planned behaviour theory, a combined theory of planned behaviour/technology acceptance model, model of personal computer use, diffusion of innovations theory, and social cognitive theory. As a result, UTAUT identifies four key determinants as performance expectancy, effort expectancy, social factors, and facilitating conditions and four moderators as age, gender, experience, and voluntariness in relation with behavioral intention to use a technology and actual technology use primarily in businesses. As with that model, four control variables have the impact on the supposed relations as gender, age, experience and degree of voluntariness of people. A brief description of the key construct of the model are shown and analysed in the theoretical framework.

- Performance Expectancy: The degree to which the use of the technologies believed by individuals will contribute to increase performance and it may also be considered as the perceived technology usefulness.
- Effort Expectancy: The usage easiness of the technologies.
- Social factors: Referring to social pressure from others.
- Facilitating conditions: the perceived degree to which the required organizational and technical infrastructure exists to support the innovation/system.
- Moderating factors: The UTAUT model are including four moderating variables found to affect the relationships: gender, age, experience and voluntariness. In the UTAUT model, three of performance expectancy, effort expectancy, and social variables have direct impacts on behavioural intention, which along

with facilitating conditions directly impact on use behaviour. Relationships of each of performance expectancy, effort expectancy and social factors with each variable as age and gender; interactions of experience with effort expectancy and social factors; and an interaction of voluntariness of use and social factors on behavioural intention are existed. And finally, there are also relationships of age and facilitating conditions and experience and facilitating conditions on use behaviour (Venkatesh et al. 2003).

Theory of stakeholders

Friedman (2006) defined s stakeholder as "any group or individual who can affect or is affected by the achievement of the organization's objectives". Delmas & Toffel (2004), Darnell et al. (2008, 2010) identified the various stakeholder groups made pressure on businesses and their environmental practices such as notably regulatory, market, and social actors. Darnall et al (2008) indicated that as a legal requirement, businesses must involve, attend, and to implement proactive environmental issues and policies. Market pressures as industrial and/or household consumers and suppliers increase their awareness of the environment issues and also it's a force to make business adopt environmentally-friendly practices and/or eschew polluting activities (Han et al., 2010). In addition, environmental organizations, community groups, trade associations, and labour unions are making pressures on businesses to reduce the adverse impact of their activities upon the natural environment. The regulatory stakeholders own pressure and environment implementation because they have the powers to issues regarding environmental protection (Kasim, 2007; Al-shourah, 2007; Darnall, 2008, 2010; Fraj-Andrés et al., 2009; Markus et al., 2011, Lozano, 2013;). Also, changing regulatory demands relating to environmental sustainability increase in the business environments which require managers to adapt constantly with new resources and innovative strategies (Sharma et al., 2007; Lozano, 2013). In addition, a successful sustainable tourism program must require support and participation from the government, local communities, visitors, tourism businesses, and others such as media, international forces, and non-governmental organizations (Horobin & Long, 1996; Butler, 1999; Dewhurst & Thomas, 2003; Liu, 2003) and it should be begun at the micro (business) level. (Dewhurst & Thomas, 2003; Liu, 2003). Moreover, according to Sruangporn et al. (2016), there are some previous studies on the fund availability as a moderating role which impacts on G-Practices in businesses. The innovation adoption is influenced by social individual characteristics and the diffusion degree in the social system (Valente, 1996). This social system is expected to concern stakeholders as the internal, external and networks motivating and influencing in adopting innovative initiatives. The socio cultural context has direct impacts on leadership and shows relationship with organizational innovation (Elenkov & Manev, 2005). Also, in the study of Chou et al. (2011), a negative relationship between social influence and behavioural intentions has shown.

Theory of innovation adoption

From the innovation aspect, (Krozer, 2008) shows that the method of environmental technologies adoption suggested by United Nations is basic to protect the environment from the harmful business impacts. In the ever-changing and uncertainty of the environment, the businesses must face with many obstacles such as costs, profits, standards relating to the environmental performance enhancement in the implementation of innovation. Theory of diffusion of innovations of Roger (1962, 1995) are presently being employed to explain and predict behaviors in relation with innovation adoptions (Gopalakrishnan & Damanpour, 1998; Frambach & Schillewaert, 2002; Lin et al., 2007; Marcati et al., 2008;). To enhance environmental performance, there are 3 classifications of green innovation as green product, green process and green managerial innovation (Chou et al., 2011; Tseng et al., 2012). Chen (2008) and Rao (2002), green innovation comprising of green product

innovation and green manufacturing process innovation positively impact to competitive advantage and G-Practices adoption may give positively impact on green innovation in businesses.

As organizations, the processes organizational innovation adoption are different by individual and of which decision is connecting with external environments, organizational scales, structures and attitudes toward the innovation (Rogers, 1995). In relation with organizational innovation, there is a positive relationship with the innovative belief and risk acceptance willingness (Wan et al., 2005). Besides, there are some of antecedents as adopter features, social networks, environmental situations (Le Bon & Merunka, 1998; Frambach & Schillewaert, 2002;) government support and technology innovation knowledge (Jeong et al., 2014) have also been identified and suggested to explain innovation adoption behavior.

As for the innovation, five perceived innovation characteristics (PIC) proposed by Rogers (1995) as influential factors are relative advantage, compatibility, complexity, observability and tri-ability in the decision of innovation technique adoption as follows:

• Relative advantage: the possible betterment in comparison with the existing conditions which is derived from the innovation as economic benefits, cost reductions, improved image, progress, convenience and satisfaction.

• Compatibility: the degree to which the potential users' inner beliefs, values, and previous innovation experiences drawn out to equivalent levels of the technical system, organisational structure, or employee support

• Complexity: the related implementation difficulties of new skills, technology, or knowledge which may burden the innovation acceptance.

• Observability: level of customer's (user's) understanding about influence of innovation on them as well as it's adopting.;

Triability: level of customer's (user's) understanding about influence of innovation on them as well as their adopting to this (innovation).

2. OBJECTIVES AND RESEARCH METHODOLOGY

A holistic study on how to make Phu Quoc island become sustainable, especially for the tourism industry is not presently existing. A study of G-Practices is necessary to be done urgently to help Phu Quoc become GREEN, increase awareness about the importance of environmental performance, especially contribute to its sustainable tourism industry. But, most of the papers concerned to the G-Practices in the hotel and restaurant sectors and none of model of G-Practices for businesses/ corporates are proposed. This article fills this gap in the current literature by reviewing previous studies on G-Practices of the business/ corporates in the tourism industry. This study reviews 3 theories: unified theory of acceptance and use of technology, stakeholder theory and theory of innovation adoption as founding to develop a conceptual model of the G-Practices for tourism businesses which is applicable to Phu Quoc destination. In addition, it should be explained the reason why the 3 theories of unified theory of acceptance and use of technology, stakeholder theory and theory of innovation adoption are used as founding to develop a conceptual model of the adoption of the G-practices for the tourism industry in Phu Quoc destination. IT has gone through to all aspects of the society and also the life. especially in Vietnam. It is about 54% of the population who use the internet[4]. Besides, the UTAUT-based research has risen by the proliferation and diffusion of new ITs as enterprise systems (Sykes et al., 2014), mobile Internet for consumers (Venkatesh et al., 2012). Furthermore, for the past decades, there are much new ITs and studies based on UTAUT. With theories of stakeholders and innovation adoption, as stated above, in businesses, the management levels have the control and influence powers and decisions to establish the organizational structure, processes, and culture which lead to implementing organizational innovations. The awareness of innovation, attitude formation, evaluation, adoption

[4]http://bnews.vn/viet-nam-hien-co-gan-52-trieu-nguoi-dung-internet/16913.html

decision, trial implementation and sustained implementation are included in the innovation process (Rogers, 1995; Gopalakrishnan & Damanpour, 1998). Therefore, three of theories are suitable to be analysed in the context of Phu Quoc destination.

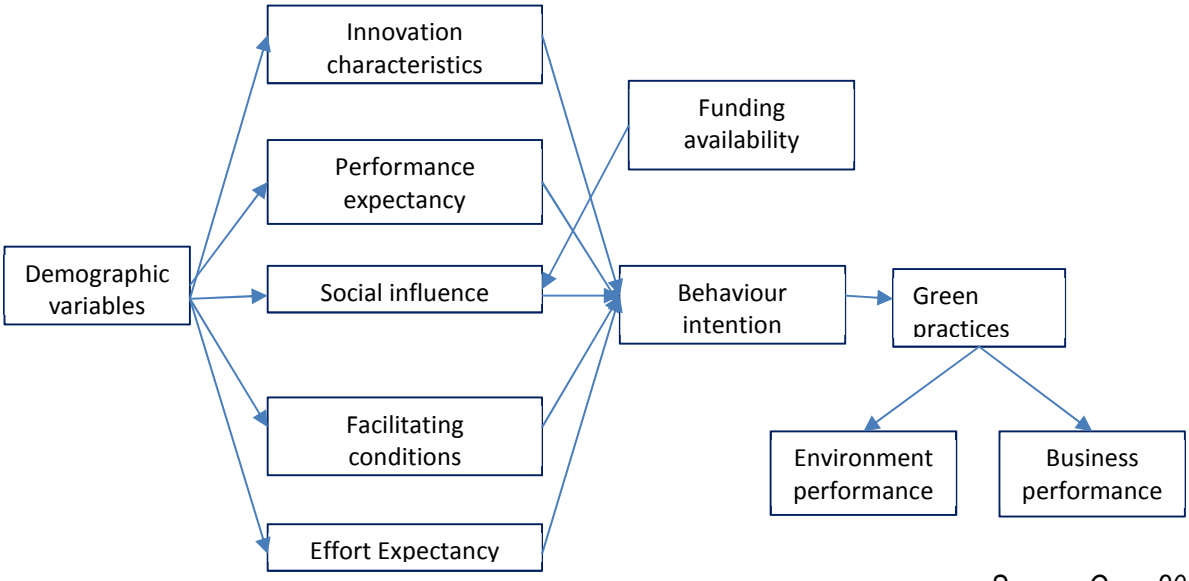
This study is totally based on secondary data which are collected from different sources and databases for this extant literature related to the topic such as Science direct, Google scholar, etc… websites and other available sources (including grey publications) by using the following keywords: G-Practice model, theory of innovation adoption, theory of stakeholders and unified theory of acceptance and use of technology. Based on this, 58 publications are found relevant and usable for this study. Later, a systematic review and content analysis are done to reduce bias through comprehensive literature searches.

3. FINDINGS AND RECOMMENDATIONS

Findings

From the analysis, the demographic variables relate and impact to the other variables of innovation characteristics, performance expectancy, effort expectancy, social (influence) factors, and facilitating conditions, of which lead and impact to behaviour intention. Additionally, the variable of funding availability is impacting to the social (influence) factors. As stated above, the behaviour intention is the influence to G-Practices and this can help businesses gain environment and business performances.

Fig. 1: Recommendations (proposed model)



Source: Own, 2017

Propositions

P1: Demographic variables have direct and positive impacts on innovation characteristics.

P2: Demographic variables impact directly and positively on performance expectancy, social influence, facilitating conditions and effort expectancy.

P3: Effort expectancy have direct and positive effects on behaviour intention.

P4: Facilitating conditions impact directly and positively on behaviour intention.

P5: Social influence impacts directly and positively on behaviour intention.

P6: Performance expectancy has the direct and positive impact on behaviour intention.

P7: Innovation characteristics has direct and positive effects on behaviour intention.

P8: Funding availability has the direct and positive impact on social influence.

P9: Behaviour intention has the direct and positive impact on G-Practices

P10: G-Practices impact directly and positively on environment and business performance

CONCLUSION

"Green practices" becomes a worldwide issue which can lead businesses to be "GREEN", protect and enhance to the environment and business performance. By reviewing 3 theories: unified theory of acceptance and use of technology, stakeholder theory and theory of innovation adoption, the study provides a comprehensive conceptual review and as a consequence, a conceptual model and research propositions of the G-Practices was proposed. This study makes some contributions and managerial implications. The new model is added and implied not only the Phu Quoc destination but also to the theory by use of this model (concept) in some other destination or comparison of other destinations on their ways towards more sustainability. The author suggests that the further empirical study should be done to confirm if the model exits or changes to be adapted with the current circumstance of the destination to increase business performance. In addition, the model is believed to make tourism industry of the destination become GREEN, increase the environment and business performance.

REFERENCES

Alonso-Almeida, M. M. (2012). Water and waste management in the Moroccan tourism industry: the case of three women entrepreneurs. *Women's Studies International Forum*, 35 (5), 343-353.

Al-Shourah, A. A. (2007). *The relationship between environmental management practices (EMP) and hotel performance: EMP Drivers and The Moderating Role of Perceived Benefits*, Unpublished doctoral dissertation, Universiti Sains Malaysia.

Álvarez, M., Burgos, J., & Cecspedes, J. (2001). An analysis of environmental management, organizational context and performance of Spanish hotels. *Omega*, 29 (6), 457–471.

Ayuso, S. (2007). Comparing voluntary policy instruments for sustainable tourism: the experience of the Spanish hotel sector. *Journal of Sustainable Tourism*, 15 (2), 144–159.

Bansal, P., & Roth, K. (2000). Why Companies Go Green: A Model of Ecological Responsiveness. The Academy of *Management Journal*, 43 (4), 717-736.

Barnes, F. (2007). A sustainable future starts in the present. *Caterer and Hotelkeeper*, 197 (449), 5-37.

Bergin, M. (2008). Go green and keep out of the red. *Hotel and Catering Review*, October, 17.

Bergmiller, G. G. & McCright, P. R. (2009). Parallel models for lean and green operations. *Proceedings of the 2009 Industrial Engineering Research Conference*, Miami, FL, May 2009. Retrieved in 1 October 2016 from http://zworc.com/site/publications.html

Best, M. N., & Thapa, B. (2013). Motives, facilitators and constraints of environmental management in the Caribbean accommodations sector. *Journal of Cleaner Production*, 52, 165-175.

Blanco, E., Rey-Maquieira, J., & Lozano, J. (2009). Economic incentives for tourism firms to undertake voluntary environmental management. *Tourism Management*, 30 (1), 112–122.

Bohdanowicz, P. (2005). A case study of Hilton environmental reporting as a tool of corporate social responsibility. *Tourism Review International*, 11(2), 115-131.

Bohdanowicz, P. (2005). European hoteliers' environmental attitudes greening the business. Cornell *Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 46(2), 188-204.

Bohdanowicz, P. (2006). Environmental awareness and initiatives in the Swedish and Polish hotel industries - survey results. International *Journal of Hospitality Management*, 25 (4), 662-668.

Bohdanowicz, P. (2009). Theory and practice of environmental management and monitoring in hotel chains. In: Gössling, S., Hall, C.M., Weaver, D.B. (Eds.), *Sustainable Tourism Futures: Perspectives on Systems, Restructuring and Innovations*. Routledge: New York, pp. 102–130.

Bonilla-Priego, M. J., Najera, J. J., & Font, X. (2011). Environmental management decision-making in certified hotels. *Journal of Sustainable Tourism*, 19 (3), 361–381.

Brown, M. (1996). Environmental policy in the hotel sector: "green" strategy or stratagem?

International *Journal of Contemporary Hospitality Management*, 8 (3), 18-23.

Business and the Environment (2008). Serving up a green menu. *The green restaurant association* 19 (1), 1–4.

Butler, R. W. (1999a). Problems and issues of integrating tourism development. In D.C.Pearce and R.W. Butler (eds) *Contemporary issues in Tourism Development* (pp. 65– 80). London: Routledge

Butler, R. W. (1999b). Sustainable tourism: A state-of-the art review. *Tourism Geographies*, 1 (1), 7-25.

Chan, E. S. W. (2008). Barriers to EMS in the hotel industry. *International Journal of Hospitality Management*, 27 (2), 187–196.

Chan, E. S. W., & Hawkins, R. (2010). Attitude towards EMSs in an international hotel: an exploratory case study. *International Journal of Hospitality Management.* 29 (4), 641-651.

Chan, E. S. W., & Wong, K. K. F. (2006). Environmental quality index for the Hong Kong hotel sector. *Tourism Economics*, 14 (4), 857–870.

Chen, Y. (2008). The Driver of Green Innovation and Green Image: Green Core Competence. *Journal of Business Ethics*, 81(3), 531-543.

Chou, C. J., Chen, K. S., Wong, Y. Y. & Lin, S. C. (2011). Green practices adoption in the restaurant industry of Taiwan: an importance-difficulty-performance analysis. *Journal of Environment and Management*, 12 (1), 1–23.

Darnall, N., Henriques, I. & Sadorsky, P. (2008). Do environmental management systems improve business performance in an international setting? *Journal of International Management*, 14 (4), 364-376.

Darnall, N., Henriques, I. & Sadorsky, P. (2010). Adopting proactive environmental strategy: the influence of stakeholders and firm size. *Journal of Management Studies*, 47 (6), 1072-1094

De Burgos-Jiménez, J., Vázquez-Brust, D., Plaza-Úbeda, J. A. & Dijkshoorn, J. (2013). Environmental protection and financial performance: An empirical analysis in Wales. International *Journal of Operations and Production Management*, 33, 981–1018

28. Del Brio, J. A., Junquera, B. & Ordiz, M. (2008). Human resources in advanced environmental approaches - A case analysis. *International journal of production research*, 46 (21), 6029-6053.

Delmas, M., & Toffel, M. W. (2004). Stakeholders and environmental management practices: an institutional framework. *Business Strategy and the Environment,* 13, 209–222.

Dewhurst H., & Thomas R. (2003). Encouraging sustainable business practices in a non-regulatory environment: A case study of small tourism firms in a UK national park. *Journal of Sustainable Tourism*, 11 (5), 383-403

Dief, M. E., & Font, X. (2010). The determinants of hotels' marketing managers' green marketing behaviour. *Journal of Sustainable Tourism,* 18 (2), 157–174.

Doody, H. (2010). What are the barriers to implementing environmental practices in the Irish hospitality industry? In: *Tourism and Hospitality Research in Ireland Conference (THRIC)* http://www.shannoncollege.com/wp-content/uploads/2009/12/THRIC-2010-Full-Paper-H.-doody.pdf.

Ebinger, F., Goldbach, M. & Schneidewind, U. (2006). Green supply chains: a competence-based perspective. In: Sarkis, J. (Ed.), *Greening the Supply Chain*. Springer, London, 251-270.

Eiadt, Y., Kelly, A., Roche, F. & Eyadat, H. (2008). Green and competitive? An empirical test of the mediating role of environmental innovation strategy. *Journal of World Business*, 43 (2), 131–145.

Elenkov, D. S. & Manev, I. M. (2005). Top management leadership and influence on innovation: the role of sociocultural context. Southern *Management Association (Journal of Management)* 2005 31: 381, Sage Publication)

Environmental leader (2007). *October 1.83% of largest retailers involved in green practices*, Retrieved from http://www.environmentalleader.com/2007/10/83-of-largest-retailers-involved-in-green-practices/

Enz, C. A., & Siguaw, J. A. (1999). Best hotel environmental practices. Cornell Hotel and Restaurant Administration. *Quarterly* 40 (5), 72–77.

Fraj A. E., Martínez S. E., & Matute V. J. (2009). Factors affecting corporate environmental strategy in Spanish industrial firms. *Business Strategy and the Environment*, 18(8): 500–514.

Frambach, R., & Schillewaert, N. (2002). Organizational innovation adoption: A multi-level framework of determinants and opportunities for future research. *Journal of Business Research*, 55 (2), 163-176.

Friedman, A.L. & Miles, S. (2006). *Stakeholders: theory and practice*. Oxford University Press Inc.: New York, NY, USA, p. 330.

Gan, A. (2006). The Impact of Public Scrutiny on Corporate Philanthropy. *Journal of Business Ethics,* 69 (3), 217-236.

Goodman, A. (2000). Implementing Sustainability in Service Operations at Scandic Hotels. *Interfaces*, 30(3), 202-214.

Gopalakrishnan, S. & Damanpour, F., (1998). Theories of organizational structure and innovation adoption: The role of environmental change. *Journal of Engineering and Technology Management*, 15 (1), 1-24.

Gössling, S., Hall, C.M., & Weaver, D.B. (Eds.), 2009. *Sustainable tourism futures: Perspectives on systems, restructuring and innovations*. Routledge, New York.

Gossling, S., Hansson, C. B., Horstmeier, O. & Saggel, S. (2002). Ecological footprint analysis as a tool to assess tourism sustainability. *Ecological Economics*. 43 (2-3), 199-211.

Gupta S., & Ogden, D. T. (2009). To buy or not to buy? A social dilemma perspective on green buying. *Journal of Consumer Marketing*, 26 (6), 376–391.

Halme, M., & Laurila, J. (2009). Philanthropy, Integration or Innovation? Exploring the Financial and Societal Outcomes of Different Types of Corporate Responsibility. *Journal of Business Ethics*, 84(3), 325-339.

Han, H., Hsu, L. T. & Sheu, C. (2010). Application of the theory of planned behaviour to green hotel choice: testing the effect of environmental friendly activities. *Tourism Management*, 31 (3), 325 -334.

Hillary, R. (2004). Environmental management systems and the smaller enterprise. *Journal of Cleaner Production*, 12 (6), 561–569.

Hockerts, K., & Wüstenhagen, R. (2010). Greening Goliaths versus emerging Davids - Theorizing about the role of incumbents and new entrants in sustainable entrepreneurship. *Journal of Business Venturing*, 25 (5), 481 - 492.

Horobin, H. & Long, J. (1996). Sustainable tourism: the role of the small firm. International *Journal of Contemporary Hospitality Management*, 8 (5), 15-19.

Imran R., Dennis R. & Stefani S. (2012). How "green" are North American hotels? An exploration of low-cost adoption practices. International *Journal of Hospitality Management,* 31 (3), 720–727.

Jeong, E., Jang, S. C., Day, J. & Ha, S. (2014). The impact of eco-friendly practices on green image and customer attitudes: An investigation in cafe setting. International *Journal of Hospitality Management*, 41, 10-20.

Juholin E. (2004). For business or the good of all? a Finnish approach to corporate social responsibility. Corporate Governance: *The international journal of business in society*, 4 (3), 20 - 31.

Kasim, A. (2007). Corporate environmental in the hotel sector: evidence of drivers and Barriers in Penang, Malaysia. *Journal of Sustainable Tourism,* 15 (6), 680-699.

56. Kassaye, W. W. (2001). Green dilemma. *Marketing Intelligence and Planning*, 19 (6), 444-55.

Kassinis, G., & Soteriou, A. (2003). Greening the service profit chain: the impact of environmental management practices. *Production and Operations Management*, 12 (3), 386–403.

Krozer, Y. (2008). *Innovations and the Environment.* Springer-Verlag: London.

Kyriakidou, O. & Gore, J. (2005). Learning by example: benchmarking organizational culture in hospitality, tourism and leisure SMEs. *Benchmarking Int. J*. 12 (3), 192-206.

Le Bon, J. & Merunka, D. (1998*). The role of attitude in competitive intelligence activities of salespersons: Evidence and Consequences of the Mediating Effect*, ISBM Report, 22.

Lee, J. S, Hsu, L. T. (Janes), Han, H., & Kim, Y. (2010). Understanding how consumers view green hotels: How a hotel's green image can influence behavioural intentions. *Journal of Sustainable Tourism*, 18 (7), 901-914.

Lin, Hui., Fan, W., & Wallace, L. (2007). An empirical study of web-based knowledge community success. *Proceedings of the 40th Hawaii International Conference on System Sciences.* pp 1530-1605. Retrieved on 1/12/2016 from http://ieeexplore.ieee.org/xpls/abs_all.jsp?arnumber=4076736.

Liu, Z. (2003). Sustainable tourism development: a critique. *Journal of Sustainable Tourism*, 11 (6), 459-475.

Llach, J., Perramon, J., Alonso-Almeida, M. M., & Bagur F. L. (2013). Joint impact of quality and environmental practices on firm performance in small service businesses: an empirical study of restaurants. *Journal of Cleaner Production,* 44, 96-104.

Lozano, R., (2013). A holistic perspective on corporate sustainability drivers. *Corp. Soc. Responsib. Environ. Mgmt,* 22 (1), 32-44.

Manaktola K., & Jauhari V. (2007). Exploring consumer attitude and behavior towards green practices in the lodging industry in India. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19 (5), 364 - 377.

Marcati, A., Guido, G., & Peluso, A. M. (2008). The role of SME entrepreneurs' innovativeness and personality in the adoption of innovations. *Research Policy*, 37 (9), 1579 – 1590.

Markus, A., Aragón C., J. A. & Pinkse, J. (2011). Firms, regulatory uncertainty, and the natural environment. *California Management Review,* 54 (1), 5-16.

Mensah, I. (2007). Environmental management and sustainable tourism development: the case of hotels in Greater Accra region (GAR) of Ghana. *Journal of Retail and Leisure Property,* 6(1), 15-22.

Montabon, F. L., Sroufe, R., & Narasimhan, R. (2007). An examination of corporate reporting, environmental management practices and firm performance. *Journal of Operations Management*, 25, 998–1014.

Nidumolu, R., Prahalad, C. K., and Rangaswami, M. (2009). Why sustainability is now the key driver of innovation. *Harvard Business Review*, 87 (9), 56–64.

Page, S. J., & Dowling, R. K. (2002). *Ecotourism.* Harlow: Prentice Hall.

Porritt, J. & Winner, D. (1988). *The Coming of the Greens.* London: Elhaven Press.

Ramus, C. A., & Killmer, A. B. C., (2007). Corporate greening through prosocial extra role behaviours – a conceptual framework for employee motivation. *Business Strategy and the Environment,* 16, 554–570.

Ramus, C., & Steger, U. (2000). The Roles of Supervisory Support Behaviours and Environmental Policy in Employee "Ecoinitiatives" at Leading-Edge European Companies. *The Academy of Management Journal*, 43(4), 605-626.

Rao, P. (2002). Greening the supply chain: a new initiative in South East Asia. International *Journal of Operation and Production Management,* 22 (6), 632-665.

Revell, A., & Blackburn, R., (2007). The business case for sustainability? An examination of small firms in the UK's construction and restaurant sectors. *Business Strategy and the Environment*, 16 (6), 404–420.

Rodríguez-Anton, J.M., Alonso-Almeida, M. M., Celemín-Pedroche, M., & Rubio, L. (2012). Use of different sustainability management systems in the hospitality industry. The case of Spanish hotels. *Journal of Cleaner Production*, 22 (1), 76-84.

Rogers, E. M. (1995). *Diffusion of Innovations, 4th ed.* The Free Press: New York. Smerecnik, K.R.

Ryu, K., Han, H., & Kim, T.H. (2008). The relationships among overall quick-casual restaurant image, perceived value, customer satisfaction, and behavioural intentions. International *Journal of Hospitality Management,* 27 (3), 459–469.

Sharma, S. & Henriques, I. (2005), Stakeholder influences on sustainability practices in the Canadian forest products industry. *Strat. Mgmt. J.,* 26 (2), 159–180.

Sharma, S., Aragón-Correa, J. A. & Rueda-Manzanares, A. (2007). The Contingent Influence of Organizational Capabilities on

Proactive Environmental Strategy in the Service Sector: An Analysis of North American and European Ski Resorts. Canadian *Journal of Administrative Sciences,* 24 (14), 268-283.

Sruangporn S., Noor A. H., Zolkafli H., & Yanyong I., (2016). Institutional forces and the adoption of green practices among small and medium sized hotel in Southern, Thailand. *Journal of Scientific Research and Development* 3 (5), 107-116.

Stabler M. and B. Goodall (1997). Environment awareness, action and performance in the tourism industry. *Tourism Management*, 18 (1), 19-33.

Sykes, T. A., Venkatesh, V., & Johnson, J. L. (2014). Enterprise System Implementation and Employee Job Performance: Understanding the Role of Advice Networks, *MIS Quarterly*, 38 (1), 51-72.

Tang, Y.H., Amran, A., & Goh, Y.N. (2014). Environmental management practices of hotels in Malaysia: stakeholder perspective. *Int. J. Tourism Res*., 16, 586-595.

Tanja M. (2000). Environmental management of a tourist destination - A factor of tourism competitiveness. *Tourism Management*, 21, 65-78

Tsai, W. H., Hsu, J. L., Chen, C. H., Lin, W. R., & Chen, S. P. (2010). An integrated approach for selecting corporate social responsibility programs and costs evaluation in the international tourist hotel. *International Journal of Hospitality Management,* 29 (3), 385–396.

Tseng, M. L. (2010). An assessment of cause and effect decision making model for firm environmental knowledge management capacities in uncertainty. *Environmental Monitoring and Assessment*, 161 (1), 549-564.

Tseng, M. L., Wang, R., Chiu, A. S. F., Geng, Y., & Lin, Y. H. (2012). Improving performance of green innovation practices under uncertainty. *Journal of Cleaner Production,* 40, 71-82.

Tzschentke, N., Kirk, D., & Lynch, P. A. (2008). Going green: Decisional factors in small hospitality operators. *International Journal of Hospitality Management,* 27 (1), 126-133.

Tzschentke, N., Krik, D., and Lynch, P. A. (2004). Reasons for going green in serviced accommodation establishments. International *Journal of Contemporary Hospitality Management,* 16 (2), 116-124.

Uhlaner, L. M., Berent-Braun, M. M., Jeurissen, R. J., & De Wit, G. (2012). Beyond size: Predicting engagement in environmental management practices of Dutch SMEs. *Journal of Business Ethics*, 109 (4), 411- 429.

United Nations (2012). *UNEP Annual Report 2005.*

Valente, T., W. (1996). Social network thresholds in the diffusion of innovations, *Social Networks*, 18, 69–89.

Venkatesh, V., Morris, M. G., Gordon B. D., and Davis, F. D. (2003). User acceptance of information technology: *Toward a unified view. MIS Quarterly*, 27 (3), 425-478.

Venkatesh, V., Thong, J. Y. L., & Xin X. (2012). Consumer acceptance and use of information Technology: Extending the unified theory of acceptance and use of technology. *MIS Quarterly*, 36 (1), 157-178.

Visvanathan, C., & Kumar, S. (1999). Issues for better implementation of cleaner production in Asian small and medium industries. *Journal of Cleaner Production.* 7 (2), 127-134.

Wan, W. N., Luk, C. L. & Chow, C. W. C. (2005). Consumers' Adoption of Banking Channels in Hong Kong. *International Journal of Bank Marketing,* 23 (3), 255-272.

WCED: World Commission on Environment and Development (1987). *Our Common Future (The Brundtland Report).* New York, USA: Oxford University Press.

Pokyny pro autory příspěvků

NÁZEV PŘÍSPĚVKU / TITLE (Arial Narrow, 16 pt, velké, tučné, na střed)

1 volný řádek / free row 12 pt.

Jméno autora (autorů) / Author Name(s) (Arial Narrow 14 pt, tučné, na střed, bez titulů)

1 volný řádek / free row 12 pt.

ÚVOD / INTRODUCTION

xxxxx

1 NÁZEV KAPITOLY / NAME OF CHAPTER (12 pt, velké, tučné, číslování víceúrovňové)

Xxxxx (first paragraf) xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx. Saunders, Lewis and Thornhill (2009, p. X) argue: „Xxx xxx xxx xxx."

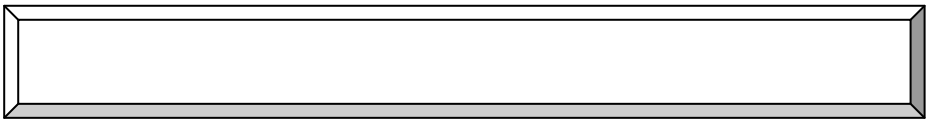
Doporučený rozsah příspěvku je 4 000 5 000 slov, recommended length of the paper is from 4 000 to 5 000 words. Xxx xxx xxx xxx xxx xxx (Creswell, 2009) xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx:

- Xxxx xxx xxx.
  - Xxxx xxx xxx.

1.1 NÁZEV PODKAPITOLY / NAME OF SUBCHAPTER

Xxxxx

Obr. / Fig. 1: Název / Type your title



Zdroj / Source: Xxx xxx xxx

Tab. 1: Název / Type your title

Zdroj / Source: Xxx xxx xxx

Obrázky a tabulky jsou číslovány a v textu na ně musí být odkazy (Tab. 1). Charts and graphs are to be numberd and the references must be in the text (Tab. 1).

Obrázky i grafy musí být zřetelné v černo-bílém provedení. Pictures and graphs must be visible and clear in a black and white vision

Vzorce se označují číslem v kulaté závorce. Formulas are to be numbered. (1)

ZÁVĚR / CONCLUSION

Xxxxx

LITERATURA/REFERENCES (řazeno abecedně a odkazy v textu uvádět v závorkách / references in text get in parentheses), example: Kotler, Keller (2007, p. 120)

Prosím, zkontrolujte si, že všechny citované reference jsou také uvedené v literatuře. Please ensure that every reference cited in the text is also present in the reference list.

Časopis používá mezinárodně uznávanou citační normu APA. Citations in the text should follow the referencing style used by the American Psychological Association (APA).

Creswell, J. W. (2009). *Research Design. Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. London: SAGE Publications, Inc.

Saunders, M., Lewis, P. and Thornhill, A. (2009). *Research methods for business students*. Essex: Pearson Education Limited.

Slaninková, J., Girgošková, M. (2011). Competency model as a condition for development and performance of human ressource in the company. *Trendy v podnikání*. 1 (1), 28-34.

Informační technologie. (2013). In Český statistický úřad. (2013) Retrieved May 12, 2013, from http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/informacni_technologie_pm

Více informací / more information: Citation Management, Available at: http://www.library.cornell.edu/resrch/citmanage/apa

Adresa autora (autorů) / Author(s) address:

Jméno příjmení / Name surname (včetně titulů / with titles)
název VŠ (název firmy) / name of university (name of company)
název fakulty / name of faculty (college)
emailová adresa / e-mail address

PAPER NAME IN ENGLISH (font size of 12 points, uppercase, bold, left alignment)

Author name(s) (font size of 12 points, bold, left alignment)

Abstract

(maximum 300 – 400 words, font size of 10 points, in the block)

1 free line, font size of 10 points

Keywords: (maximum 5 keywords)

1 free line, font size of 10 points

JEL Classification: (see http://www.aeaweb.org/journal/jel_class_system.php)