



**FULL COST: VÝZVA, NEBO HROZBA?
ANEB FULL COST, NEBO FLAT RATE?**

Sborník příspěvků mezinárodní konference

**FULL COSTING: A CHALLENGE
OR A THREAT?**

FULL COSTING OR FLAT RATE?

Proceedings of the International Conference

Ladislav Janíček – Lenka Jarmarová (Eds.)

FULL COST: VÝZVA, NEBO HROZBA?
ANEB FULL COST, NEBO FLAT RATE?

FULL COSTING: A CHALLENGE
OR A THREAT?
FULL COSTING OR FLAT RATE?



FULL COSTING: A CHALLENGE OR A THREAT? FULL COSTING OR FLAT RATE?

PROCEEDINGS OF THE INTERNATIONAL CONFERENCE
HELD UNDER THE AUSPICES
OF THE MINISTER OF EDUCATION
Prof. PhDr. PETR FIALA, Ph.D., LL.M.
Brno, October 11, 2012

Edited by
Ladislav Janíček and Lenka Jarmarová

MASARYK UNIVERSITY
BRNO 2012



FULL COST: VÝZVA, NEBO HROZBA? ANEB FULL COST, NEBO FLAT RATE?

SBORNÍK PŘÍSPĚVKŮ
MEZINÁRODNÍ KONFERENCE
KONANÉ POD ZÁŠTITOU MINISTRA ŠKOLSTVÍ
prof. PhDr. PETRA FIALY, Ph.D., LL.M.
11. října 2012, Brno

Sestavili
Ladislav Janíček – Lenka Jarmarová

MASARYKOVA UNIVERZITA
BRNO 2012

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této elektronické knihy nesmí být reprodukována nebo šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu vykonavatele majetkových práv k dílu, kterého je možno kontaktovat na adrese – Nakladatelství Masarykovy univerzity, Žerotínovo náměstí 9, 601 77 Brno.

© 2012 Editors Ladislav Janíček, Lenka Jarmarová
© 2012 Masarykova univerzita

ISBN 978-80-210-6094-4
ISBN 978-80-210-6104-0 (brož. vaz.)
DOI: 10.5817/CZ.MUNI.P210-6094-2012

OBSAH

ÚVOD	7
<i>Pieter-Jan Aartsen</i> FULL COST AT UNIVERSITY OF AMSTERDAM	9
<i>Thomas Estermann</i> FULL COSTING AND THE FINANCIAL SUSTAINABILITY OF UNIVERSITIES	12
<i>Lenka Chvojková</i> EVROPSKÁ POLITIKA VÝZKUMU A JEJÍ DOPAD NA ZAVÁDĚNÍ METODIK FULL COST NA VYSOKÝCH ŠKOLÁCH V EU27	15
<i>Ladislav Janíček</i> FULL ECONOMIC COSTING: HROZBA, NEBO VÝZVA ANEB CESTA BLUDIŠTĚM?	23
<i>Bohumil Král</i> ALOKACE NÁKLADŮ: VÝVOJ VE SVĚTLE ZMĚN PODNIKATELSKÉHO PROSTŘEDÍ A MANAŽERSKÝCH POTŘEB	32
<i>Vladimír Stach, Markéta Dubová, Nina Paseková</i> K PROBLEMATICE FULL COST A ZAVEDENÍ TĚTO METODIKY NA TECHNICKÉ UNIVERZITĚ V LIBERCI	41
<i>Jan Škoda, Karel Starosta</i> METODICKÉ DOPORUČENÍ PRO VYKAZOVÁNÍ SKUTEČNÝCH ZPŮSOBILÝCH NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ NA PROJEKT PRO ÚSTAVY AV ČR	47
<i>Marita Virtanen</i> FULL COSTING IN FINLAND	50
<i>Josef Vlček</i> PRAKTICKÉ ZKUŠENOSTI UNIVERZIT V ČR PŘI ZAVÁDĚNÍ METODIKY VYKAZOVÁNÍ ÚPLNÝCH NÁKLADŮ „FULL COST“	54
<i>Jiří Zlatuška</i> VNĚJŠÍ A VNITŘNÍ FAKTORY EKONOMICKÉHO FUNGOVÁNÍ UNIVERZITY	61
PREZENTACE	67
<i>Milan BUMBÁLEK</i>	68
<i>Martin BUNČEK</i>	78
<i>Jan KŘÍŽ</i>	82
<i>Mike O'MALLEY</i>	87
<i>Richard VESELÝ</i>	94

ÚVOD

Hledání řešení pro uplatňování nepřímých nákladů v projektech je nejen národním, ale v podstatě celoevropským tématem. Metodika uplatňování úplných nepřímých nákladů (full cost) představuje klíčový nástroj pro reálné finanční plánování v případě vícezdrojového dotačního financování veřejných institucí. Dosud uplatňovaná metoda tzv. pevné nebo paušální sazby, tzv. flat rate, se ukazuje jako jednoduchá, nicméně neumožňuje vykazovat skutečné náklady. Ve většině případů je sazba flat rate pod hranicí reálných nákladů a kromě toho se sazby liší u různých poskytovatelů dotací.

Modely full cost jsou nezpochybnitelným nástrojem interního řízení instituce. S narůstajícím podílem účelového financování institucí však narůstá i význam využití těchto metodik vůči externím poskytovatelům. Úhrada předem stanovené flat rate pro vykazování a úhradu nepřímých nákladů je sice administrativně zřejmě nejjednodušší, avšak často vede k nedostatečné úhradě skutečných nepřímých nákladů instituce. Respektování skutečné výše nepřímých nákladů vypočtených příjemcem podle vlastní metodiky full cost se tak jeví jako žádoucí.

Přestože se jedná o metodiku, jejíž zavedení zásadním způsobem ovlivňuje finanční udržitelnost institucí, ale také financování činností postavených na účelových zdrojích, tj. zejména výzkumu a vývoje, nepodařilo se zatím v ČR nalézt shodu, vytvořit koordinační základnu a metodicky tento přístup zvládnout. A právě vytvoření diskusní platformy pro analýzu uplatnitelnosti metodiky full cost v daném legislativním prostředí ČR, v sektoru veřejných výzkumných institucí s mnohazdrojovým dotačním financováním, jakož i ve vztahu k metodě flat rate, bylo jedním z cílů konference s názvem „Full cost: výzva, či hrozba? aneb full cost, nebo flat rate?“, která se konala v Brně dne 11. října 2012 pod záštitou ministra školství prof. PhDr. Petra Fialy, Ph.D., LL.M. Konference se zúčastnilo více než 170 účastníků.

FULL COST AT UNIVERSITY OF AMSTERDAM

Pieter-Jan AARTSEN
University of Amsterdam

Ways to implement Full cost

Universities can have different objectives with the implementation of a Full Cost system. For the University of Amsterdam the main motive was a strong desire of the Board to rationalize financial decision-making within the university, based on proper information on the real cost level of activities, supporting departments as well as research and teaching itself. The introduction of Full Costing in the University of Amsterdam therefore was not a “stand-alone” project, only affecting the financial discipline in the university. It was part of a broader range of measures to achieve a new governance and budgeting structure within the university.

Simultaneous to the implementation of Full Costing a comprehensive reorganization of all support units took place: Most support staff members were concentrated in a limited number of central Shared Service Units. These Shared Service Units had to express their Services provided in representative units. These units on the one hand had to be an appropriate expression of the added value for the internal “customers”, on the other hand they had to be able to function as “cost drivers”. From 2006 onwards these Shared Services Units are zero budgeted; they have to recover their Full Costs by charging their services to all internal customers, according to the number of “delivered units of service” at benchmarked rates, set yearly by the Board. In this way a kind of an internal “protected market” has been established, with regular checks and balances on quantities of units and their set prices.

In a second simultaneous project, also the internal funding model has been revised. In this new model more than 90% of the block grant from Government and the income from tuition fees is handed over to the faculties. The distribution of funds is mainly based on output or performance parameters, which are roughly in tune with the national funding parameters, while at the same time reflecting a fine-tuned expression of the internal policies, goals and targets in research and teaching.

As an effect of both parallel projects all Faculties see now in their financial reports that variations in the use of facilities / services have a direct impact on their costs and that improvements in their “performance” in teaching and research will influence immediately their budgets available (for next year).

In this way the implementation of Full Cost has been part of a transition to realize an adapted full scope responsibility at different levels in the university below “the top”.

The figure below shows some of the most important elements in the current financial system:

Cost settling		Budget allocation	
<i>Cost center</i>	<i>Cost driver</i>	<i>Activity</i>	<i>Budget parameter</i>
Student facilities, admissions, college, rooms	# students	Teaching	# EC by students
Personnel records office	# headcount personnel		# Ma degrees
Finance records office	# invoices processed		# freshmen
ICT-department	# work stations	Research	# PhD thesis
University library	# fte academic staff		% on contract income
Real estate, space related facilities	# sqm		# Ma degrees

In customizing the Full Cost model in the financial system and procedures these principles have been leading:

- a) All costs in the university have to be justified by the added value for Teaching or Research, directly or indirectly. In order to realize this basic principle University of Amsterdam uses in its budgeting procedure cost allocation sheets in a strict format that makes clear how all individual cost elements and cost centres relate to teaching and research.
- b) “Purchasing power” (budget allocation and contract income) is exclusively concentrated within the Teaching and Research Institutes at the faculties: they are the “Profit Centres”; all other units and departments are functional cost centres.
- c) Time spent by the academic staff is the primary cost driver in cost allocation to Teaching and Research. The Full Cost rates are expressed in € / h and consist of personnel costs and an overhead component. The overhead component in the Full Cost rates is also expressed in € / h (not in % on direct personnel costs) in accordance with the conviction that the time spent by an individual employee better indicates the relation with these costs than the position or the seniority of the employee.
- d) Differences in Full Cost rates have to be explained by significant differences in cost causes: therefore University of Amsterdam applies different rates (rate components), depending on the salary level, depending on the overhead structure of the different academic departments, and depending on specific teaching or research related indirect costs.
- e) The system aims for effects in decision-making on all organization levels, therefore all the principles of budget allocation and cost settling have been integrated within the financial system. Internal financial reports are updated monthly, and all deans, directors and managers have access to an electronic management information system and have to account for the figures presented there.

Making up a balance six years after the introduction of the Full Cost System as part of a modernized governance model, the benefits of the system have erased the initial troubles from the memories of most people in the university: a new way of thinking and acting has been established.

Some of the most remarkable fruits that have been picked from the new situation:

- a) Cost awareness has increased and raises creativity at all organization levels in saving costs and in becoming more efficient.
- b) Decision-making is inherently better oriented to Teaching and Research: less energy is lost with internal negotiations since budget allocation and cost settling are “automatically” focused on added value for the core activities.
- c) University contribution to activities that are not contracted or subsidized on full cost base is visible and transparent: formerly implicit or hidden subsidies to contract activities are made explicit. Due to this the negotiation position with external partners has become stronger (even with the Ministry of Education).
- d) Since financial procedures have been normalized and have been integrated in the financial system, the University of Amsterdam has been able to reduce the financial support staff to one of the leanest in Dutch universities. Moreover a total reduction of about 20% on support costs has been realized in the course of the last six years.

Report on time allocation

Universities are “people’s businesses”: in most universities personnel costs are by far the biggest cost element. Since salaries are paid monthly, these costs are by nature time-driven. So measuring the time spent on activities by the (academic) staff is the most suitable key in any cost allocation of (most of the) costs in a university. The fact that most of the non-personnel costs related to facilities used by personnel are proportional to time as well (e.g. rent, energy, cleaning, depreciation, interest, etc.), makes this statement even stronger.

However, since universities in the Netherlands do not have the obligation to mention the (full) costs of teaching and research separately in their annual report, until recently there was not much pressure on them to implement a system of time allocation for this reason.

Universities could stand with reporting on cost elements (personnel costs / material costs etc.) and cost centers (faculties, support units etc.). There was no need to report on the final cost objects (teaching, research, and other activities).

When the share of contract research reached a non-negligible level of universities' activities, things began to change. The need for a system to separate the costs of the different activities became more urgent, because most contract conditions required a detailed report of costs incurred to the contract research projects. At that moment most universities in the Netherlands started to develop a system of time distribution in less or more detail. The University of Amsterdam started in the nineties of last century with a "minimalistic" procedure, applied to the output of the salaries system: we separated a proportion of the salary costs of a project employee (involved in a contract project with the specific cost reporting conditions) and charged it to a separate project account,- this proportion being an expression of the proportion of time spent on the project according to the contract agreement.

In the course of time we experienced two disadvantages of this system (that is still in use by some Dutch universities): this system a) doesn't reflect the real (actual) time spent and b) it charged only direct personnel costs (gross salaries) to the projects.

Most contract partners don't accept precalculations or assumptions: they are only willing to recover costs based on actual data (reflecting the costs of actual time spent). On the other hand some contract partners accept cost charging based on Full Costs. The inability of the minimalistic system to accommodate these two principles has led the University of Amsterdam to a complete redesign of the costing system.

In this redesign we have recognized that not only for contract research, but for all our activities it is useful to know full costs, based on time allocation of all our staff. Therefore we set up a costing system in which time spent by staff is the central cost indicator. In this system contract researchers can record their actual time spent on projects at the required level of detail according to the contract conditions. This system is offered to them in a so called employee self-service portal (web-based). In the meantime, we process also time sheets of all other academic and support staff, based upon the collected data about the time apportioned to their different activities, as agreed upon in their appointments and work schedules. In the end we have the information about time spent of all our staff, whether it derives from actual entry by the individual employee, or it has been processed by the system in the background based on "planning data".

This "dualistic" time recording system is directly integrated with our HR-system, our project system and our Financial system. This enables us to charge Full Cost rates, according to the appropriate salary level of each individual, added up with the relevant Full Cost rate components, to the accounts of each individual project or activity (teaching, research), regardless of the nature or the funder. By doing so we can compare the full costs of each activity with the budgets available, whether it is a contract or a regular activity.

As a result we can also add the cost object dimension in our annual report (even though this is not mandatory in the Netherlands). With the information about the Full Costs of our activities we can play a leading role in discussions with all our partners (Ministry of Education, National Research Council, other contract parties) about cost recovery and ways to implement policy decisions with financial impact.

This time recording system is an essential part of our Full Cost system, that has been certified by the EC for the use in FP7.

Pieter-Jan AARTSEN
University of Amsterdam

FULL COSTING AND THE FINANCIAL SUSTAINABILITY OF UNIVERSITIES

Thomas ESTERMANN
European University Association

Financial sustainability is one of the key challenges for Europe's universities and constitutes a strong focus of the work of the European University Association (EUA). This work is structured around three pillars.

- Universities must be able to identify and better understand the costs of all their activities and projects;
- Universities must develop and maintain a reasonably diversified income structure to mitigate risks and enhance autonomy;
- Universities need sufficient and sustainable public funding.

Currently Europe's universities are faced with a number of funding challenges that they need to overcome to continue to provide high quality teaching and excellent research.

First challenge – Universities are highly vulnerable to changes in public funding

Almost 75% of European universities' income comes directly from public sources. As governments struggle with austerity measures to balance their budget deficits, many have reduced their investment in universities. The high level of public funding in the overall university budget means that any reduction is bound to have the highest impact on their financial sustainability.

Second challenge – Managing multiple funding streams remains a complex task

Some universities have well over one hundred different income sources, which have, in many cases, very diverse accountability regimes. With the pressure to explore new funding sources, this is a growing concern. To secure new funds, universities need to invest a lot both in time and resources, especially as application, contractual, reporting and reimbursement procedures often differ widely. In reality, 'small income sources' can often generate a disproportionate amount of paperwork and administration, which in turn raises the operational costs for universities.

Third challenge – Co-funding requirements are widening the funding gap

Probably the most underestimated challenge to universities' financial sustainability is the increasing trend to resort to co-funding requirements. Co-funding requires a university to raise a proportional amount of the full cost of the activity or project being funded, either from its own budget or from another public or private source. A majority of universities deal with co-funding requirements on a daily basis, whether for most or part of their public funding. Both European and national public funders increasingly use co-funding requirements by either funding only a certain percentage of the direct costs or just a part of the indirect costs of an activity (especially in competitive funding schemes).

The institutional response

To respond to these challenges and improve their financial sustainability universities need to develop the right tools to identify the full costs of all their activities and projects. Full costing becomes therefore an essential strategic and operational tool for managing an institution.

However, EUA's work has shown that, despite the progress made in the development of full costing in a number of European countries and universities, there are still too many institutions that remain unable to fully identify their costs. The situation ranges from countries, such as the United Kingdom and the Netherlands, where a uniform but flexible system has been introduced in more or less all universities, to countries where universities still struggle to develop full costing systems. Support by public authorities or funders for the introduction of full costing systems is essential if significant progress is to be made in the years to come.

Benefits of full costing

Full costing provides benefits for universities, national governments and on a European level. Among the benefits for universities are: a more systematic approach to activity analysis and costing; a more efficient internal resource allocation; improved strategic decision-making based on better understanding of investment decisions; benchmarking possibilities within the sector and an enhanced ability to negotiate and price activities, which leads to higher cost recovery of project costs and thus contributes to financial sustainability. On the national and European level, full costing is vital to ensure accountability. It also builds up trust between governments, funding agencies and universities and smoothes out the transition towards institutional autonomy. It facilitates national government budget allocation, as universities can prove what they need on a reliable and verifiable basis. Full costing enables universities to act more efficiently and base their decisions on sound data, which, in turn, reassures governments that the funding provided is used appropriately. Robust costing systems can also help governments to benchmark their own achievement of objectives more effectively.

Obstacles to implementing full costing

The picture emerging from the EUIMA project shows that there are both internal (institutional) and external obstacles. Some of these do not hinder the process of implementing full costing as such but they delay and weaken the quality of implementation. Among the most common institutional obstacles are resistance to change and towards a managerial approach in universities, concerns over time accounting and a lack of management and leadership commitment. To overcome these internal barriers, it is necessary to raise awareness of the benefits of full costing among the top leadership and key academic and administrative staff of the university and to communicate effectively and extensively throughout the institution during the implementation of full costing.

The most common external obstacles are a lack of autonomy, legal barriers and a lack of trust between stakeholders, in particular between funders and universities. Universities also face a lack of external financial support as regards the implementation of full costing, which is a costly process and a strain on financial, technical and human resources. Public authorities therefore have a role to play by granting greater autonomy to universities and providing financial and other types of support, as demonstrated in the EUIMA project. Assigning more importance to the development of full costing should also help moving from a "low cost culture" towards correct pricing for projects undertaken by universities.

A coordinated approach

Universities themselves can speed up the development of full costing by working together, thereby increasing the efficiency of the implementation process, cost efficiency, transparency and accountability. Wherever the government or funding agencies are included in the process, additional benefits may be reaped, such as improved mutual trust and simplified funding rules and procedures.

The need for leadership commitment

The commitment of the university leadership is one of the key conditions for a successful development of full costing. Clear objectives for the implementation have to be set at strategic level. The leadership team therefore

needs to articulate a clear vision and design a plan on how to remove obstacles to full costing systematically throughout the whole institution. The university leadership is best placed to foster a coordinated approach by communicating with the different units within the institution. The university leadership also has a mission to communicate externally and should engage with other universities, funders and public authorities to support this complex change process with the necessary legislative and political reforms at institutional as well as at system level. Experience and examples from different countries collected by EUA have shown that such a coordinated approach increases the efficiency of the implementation process and leads to better outcomes.

Main steps towards full costing

How full costing is implemented at institutional level varies from one university to another and depends on a variety of external and internal factors. However, the indicative roadmap developed by EUA may help to structure the implementation process. Once the objectives have been defined at strategic level, a status analysis should be carried out in order to evaluate the different aspects of the institutional profile (in terms of cost structure, degree of autonomy, funding sources...). It is necessary to complement this exercise by an outward-looking analysis, scanning the environment for partnership and funding opportunities as well as good practices in the field.

On this basis, the leadership can set up the project management, allocating financial and human resources to the process. Further steps in such a project need to include the decision if and for which parts external help and advice might be needed. The design of the costing methodology should start by identifying the different activities undertaken by the university which need to be costed. It further needs to include the choice of cost objects and the definition of activity drivers, on the basis of which it becomes possible to develop an allocation method. The project needs to ensure an appropriate and robust data collection, which can require a substantial amount of the time needed for the whole project, depending on the availability and quality of data. Quality assurance mechanisms need to complement the overall project cycle to ensure that data outputs measure costs in a comprehensive and robust way.

Common principles – different models

Although common basic principles of full costing can be identified, different models exist on how to actually structure and implement it. A “one-size-fits all” approach is not appropriate in this regard.

In fact, the diversity of full costing systems should reflect the diversity of institutional profiles and missions. Time allocation methodologies are a good example of the variety of possible tools. The use of time can be identified through time sheets, staff surveys, staff interviews, profile creation or other tools. The data itself used for these tools can come from different sources. Each university has to find out what is the most appropriate tool to use depending on the context in which it operates. Full costing is therefore a flexible tool that needs to be adapted to the profile of the institution.

Although it is a complex and challenging process to develop and implement full costing methodologies, there is no alternative to addressing the challenges that universities are facing.

References

- [1] <http://www.eua.be/eua-projects/current-projects/euima/euima-full-costing.aspx>.
- [2] Report “Financially sustainable universities: towards full costing in European universities” available at <http://www.eua.be/eua-projects/past-projects.aspx>.

EVROPSKÁ POLITIKA VÝZKUMU A JEJÍ DOPAD NA ZAVÁDĚNÍ METODIK FULL COST NA VYSOKÝCH ŠKOLÁCH V EU27

EUREOPAEN RESEARCH POLICY AND ITS IMPACT ON INTRODUCTION OF FULL COSTING AT HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS IN EU27

Lenka Chvojková

Technologické centrum AV ČR

Abstrakt

Příspěvek shrnuje výsledky aktuální teoretické a empirické analýzy evropské politiky výzkumu, konkrétně se zaměřuje na hodnocení dopadu finančních pravidel Evropské komise (EK) v 7. rámcovém programu Evropské unie pro výzkum (7.RP EU) na zavádění metodik full cost na vysokých školách v EU27. Na základě výsledků provedeného dotazníkového šetření zkoumá, zda vysoké školy v EU27 zavádějí metodiky full cost; zda jsou požadavky EK v 7.RP jedním z hlavních důvodů pro tvorbu těchto metodik; a zda vysoké školy při zavádění metodik full cost komunikují s EK. Současně je analyzován proces přípravy finančních pravidel nového 8.RP HORIZON 2020 a je formulováno, do jaké míry odráží potřeby a postoje vysokých škol, účastnících se těchto programů.

Klíčová slova: výzkum, 7.RP, HORIZON 2020, skutečné nepřímé náklady, full cost

Abstract

The article focuses on theoretical and empirical analysis of the EU research policy and its impacts, concretely the impact of financial rules defined by the European Commission (EC) in the 7th Framework Programme for research (FP7) on the development of full cost methodologies at higher education institutions (HES) in the EU27. Using data from questionnaire research the article explores if HES from the EU27 develop full cost methodologies; if EC requirements in FP7 are one of the main drivers to implement full cost methodologies and if HES communicate development of their full cost methodologies with the EC. Furthermore, the process of the preparation of the new FP8 HORIZON 2020 financial rules is analyzed and is assessed if feedback and needs of participating universities are reflected.

Key words: European research policy, FP7, HORIZON 2020, real indirect cost, full cost

Úvod

Rámcové programy (RP) jsou hlavním nástrojem výzkumné politiky Evropského společenství (ES) / Evropské unie (EU). Zpočátku představovaly méně než 3 % celkového rozpočtu ES, do roku 2020 by však podíl financí pro výzkum a inovace měl v rozpočtu EU vzrůst až na 8,5 % [Evropská komise, 2011]. V současné době, tj. v programovém období 2007–2013, probíhá již 7.RP a začíná se hovořit o pravidlech nadcházejícího 8.RP s názvem HORIZON 2020. Program 7.RP s rozpočtem převyšujícím 54 miliard eur představuje největší program na podporu výzkumu na světě i nejvyšší rozpočet přímo spravovaný Evropskou komisí (EK) [Andrée, 2009].

S postupným vývojem priorit evropské politiky výzkumu dochází také k vývoji požadavků EK na výzkumné organizace řešící projekty RP. Ty by měly nejen dosahovat excelentních vědecko-výzkumných

výkonů, ale také efektivně vynakládat veřejné finanční prostředky přidělované EK. Značně diskutovanou oblastí v průběhu 7.RP se tak stává problematika sledování a vykazování skutečných přímých a nepřímých nákladů projektů, tzv. metodiky full cost (v českých publikacích také někdy překládáno jako metodika plných / úplných / skutečných nákladů). EK chtěla prostřednictvím pravidel 7.RP motivovat vysoké školy k zavádění těchto metodik, protože pouze instituce, které znají své skutečné náklady na realizaci projektu, mohou zhodnotit, zda fungují na bázi finanční udržitelnosti [EUA, 2008].

Na otázku, zda požadavky EK v 7.RP opravdu ovlivňují rozhodování finančního managementu a metodiky full cost jsou na evropských vysokých školách zaváděny, případně se o jejich zavádění a využívání v praxi uvažuje, jak silný tento vliv je a jak by mohl působit na nadcházející 8. RP HORIZON 2020, odpovídají výsledky provedeného dotazníkového šetření, které jsou v příspěvku stručně shrnuty [Dotazníkové šetření, 2011]¹.

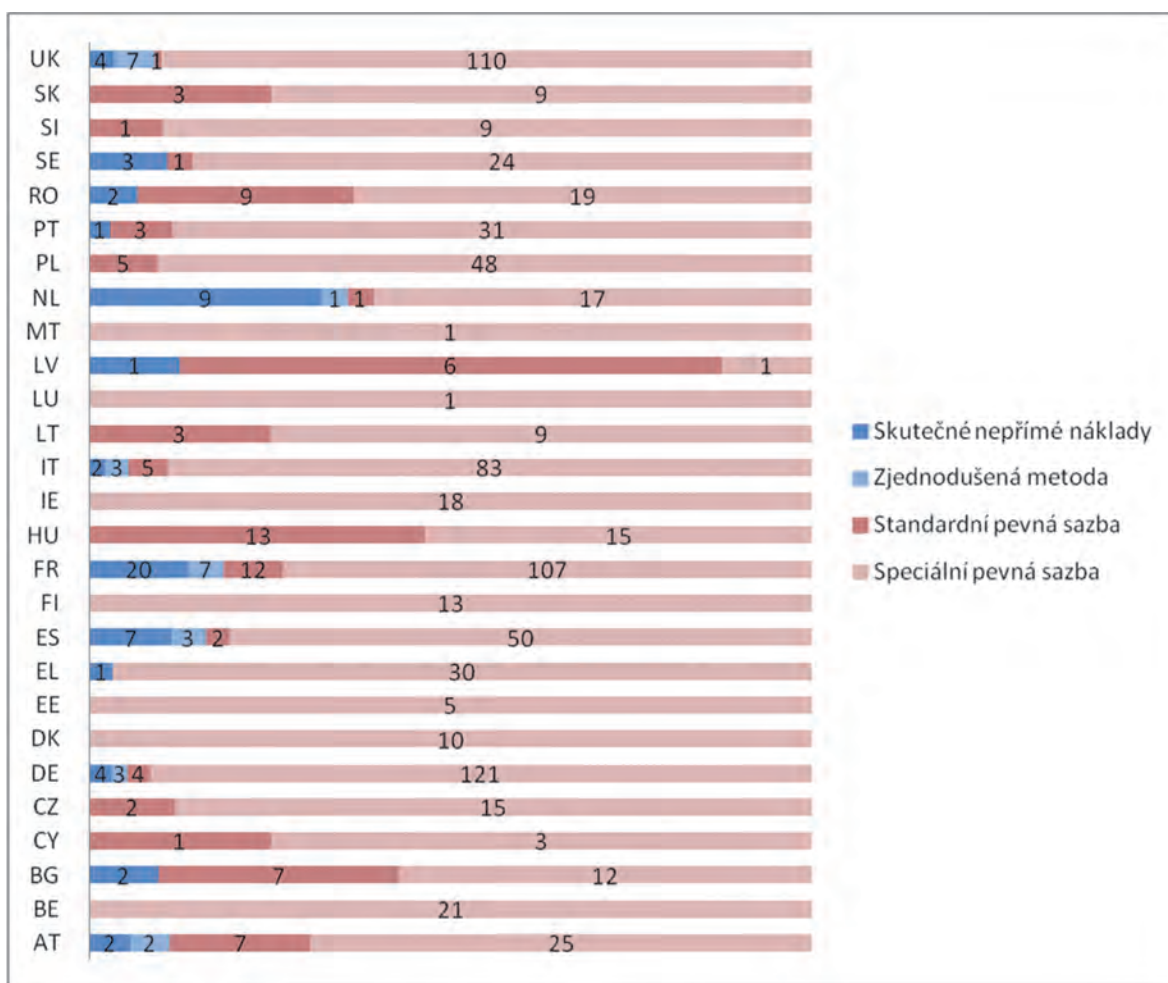
Zavádění metodik full cost na vysokých školách

Vysoké školy byly dlouhodobě zvyklé spoléhat se především na finanční prostředky institucionální podpory. Nebyly nuceny sledovat své skutečné náklady. S přibývajícím účelovým financováním však začínají být vysoké školy více závislé na soutěži o veřejné finanční prostředky na konkrétní výzkumné projekty a začínají se více zabývat otázkou finanční udržitelnosti, správného poměru institucionálních a účelových prostředků k pokrytí nepřímých nákladů a požadavky jednotlivých poskytovatelů; tedy i požadavky EK a 7.RP.

V současné době v 7.RP metodiky full cost (tj. skutečné nepřímé náklady, zjednodušená metoda) aplikuje pouze 1/10 vysokých škol z EU27, které se tohoto programu účastní (viz graf 1 a graf 2) [Dotazníkové šetření, 2011; E-Corda, 2011]. Avšak *celých 70 % vysokých škol z EU27, které zatím v 7.RP metodiku full cost nevyužívají, ji hodlá v budoucnu zavést*; u 1/3 institucí již byly dokonce zahájeny konkrétní kroky směrem k její tvorbě a implementaci (viz graf 3) a téměř polovina institucí věří, že bude schopna metodiky full cost zavést již do roku 2014. Zároveň bylo zjištěno, že přestože většina vysokých škol z EU27 v 7.RP metodiky full cost neaplikuje, téměř polovina z nich již nějaké jednodušší interní metodiky pro sledování skutečných nepřímých nákladů v instituci má (viz graf 3). Tyto metodiky z různých důvodů nevyhovují požadavkům EK. Je ale zřejmé, že problematika sledování nepřímých nákladů není pro řadu vysokých škol novinkou [Dotazníkové šetření, 2011].

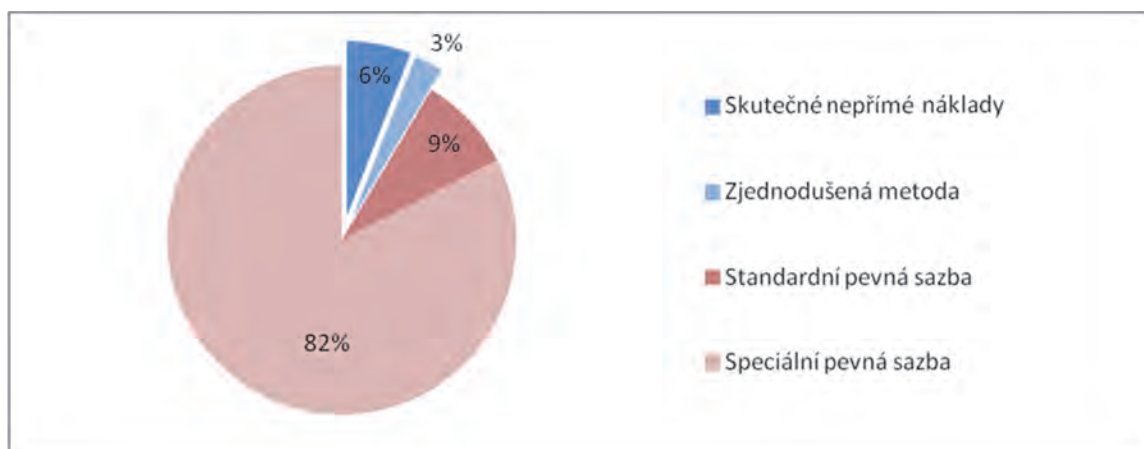
¹ Detailní informace k tomuto dotazníkovému šetření i detailní zpracování výsledků je možné najít v publikaci: CHVOJKOVÁ, L. *Evropská politika výzkumu a její dopad na finanční management vysokých škol* [Doktorská disertační práce]. Vysoká škola ekonomická v Praze, 2012.

Graf 1: Počet VŠ v jednotlivých zemích EU27 podle metodik vykazování nepřímých nákladů v 7.RP



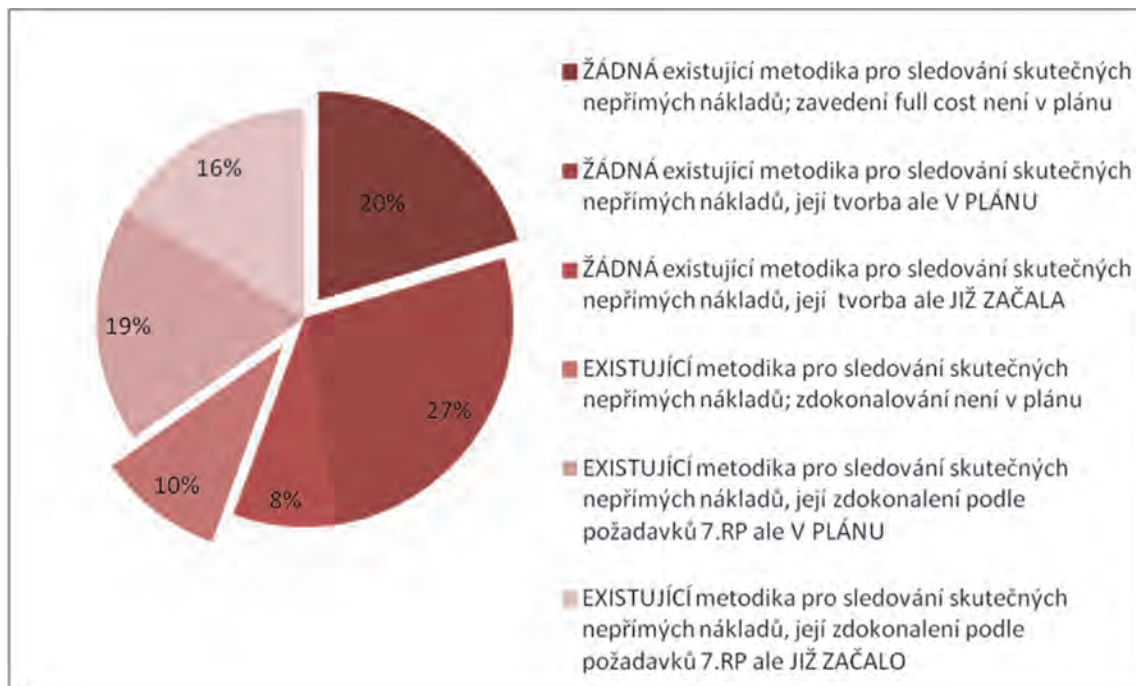
Pramen: E Corda, 10/2010; Dotazníkové šetření, 2011

Graf 2: Metody vykazování nepřímých nákladů využívané VŠ v EU27



Pramen: E Corda, 10/2010

Graf 3: Zavádění metodik full cost – VŠ z EU27, které v 7.RP neaplikují metodiky full cost



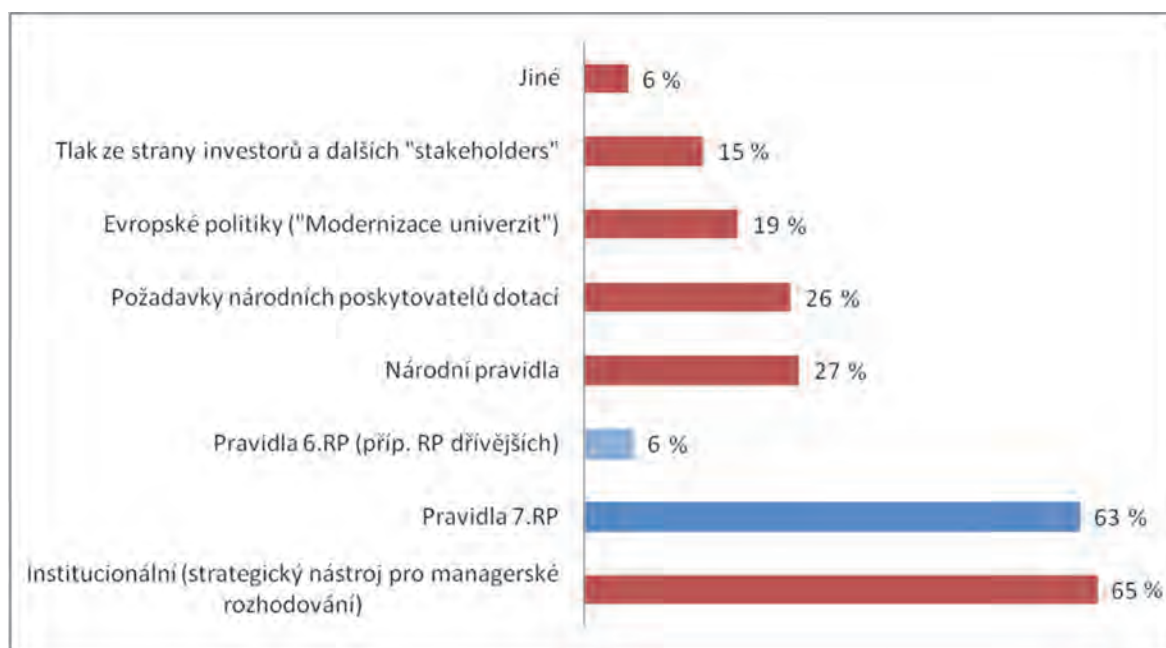
Pramen: Dotazníkové šetření, 2011

Důvody k zavádění metodik full cost

Pravidla 7.RP motivují téměř 2/3 vysokých škol z EU27 účastnících se tohoto programu k tvorbě metodik full cost; společně s interními potřebami managementu školy patří k nejčastěji uváděným důvodům (viz graf 4). Tento vliv EK potvrzují vysoké školy, které již full cost v 7.RP mají, pracují na jeho tvorbě nebo jeho zavedení teprve plánují. Přibližně v polovině případů slouží pravidla 7.RP jako inspirace pro zdokonalení již existujících metodik sledování nepřímých nákladů a v druhé polovině případů jsou jedním z důvodů k tvorbě metodik nových. Vysoké školy, které v 7.RP full cost aplikují, většinou zdokonalovaly své existující metodiky, aby je mohly použít v 7.RP, a tak pro ně hrála pravidla 7.RP klíčovou roli. Vysoké školy, které zatím metodiky full cost v 7.RP nemají, ale uvažují o jejich zavedení (ať již zdokonalení existujících metodik nebo tvorbu nových), považují 7.RP jen za jeden z mnoha relevantních důvodů [Dotazníkové šetření, 2011].

Přes jednoznačný vliv pravidel EK v 7.RP na zavádění metodik full cost je pozitivní, že většina vysokých škol v EU27 si uvědomuje, že není možné vytvářet interní metodiky pouze pro uspokojení potřeb EK v 7.RP, ale měly by být vytvářeny tak, aby zohledňovaly především interní potřeby a specifika instituce, a zároveň aby byly schopny transparentně prokázat všechny skutečné vynaložené náklady v souladu s požadavky národní legislativy, národních i nadnárodních poskytovatelů dotací i objednatelů smluvního výzkumu. Především poslední uvedený důvod je vysokými školami v EU27 podceňován [Dotazníkové šetření, 2011]. A to i přesto, že bez metodiky full cost je obtížné zamezit přelévání veřejné podpory (tzv. cenový dumping služeb na základě obdržené dotace), tj. situace, která je v rámci EU zakázaná [EK, 2006/C 323/01].

Graf 4: Důvody k zavádění a zdokonalování metodik full cost a jejich význam pro VŠ v EU27



Pramen: Dotazníkové šetření, 2011

Výzkum dále prokázal, že 7.RP je důvodem pro zavádění metodik full cost dokonce i u vysokých škol, které řeší v 7.RP malé množství projektů (viz graf 5). Dá se tak konstatovat, že požadavky EK ovlivňují i instituce, u kterých by se dalo na první pohled předpokládat, že bude dopad zanedbatelný.

Graf 5: 7.RP jako důvod pro zavádění metodik full cost na VŠ v EU27 s ohledem na to, jaké procento příjmu (rozpočtu) instituce představuje



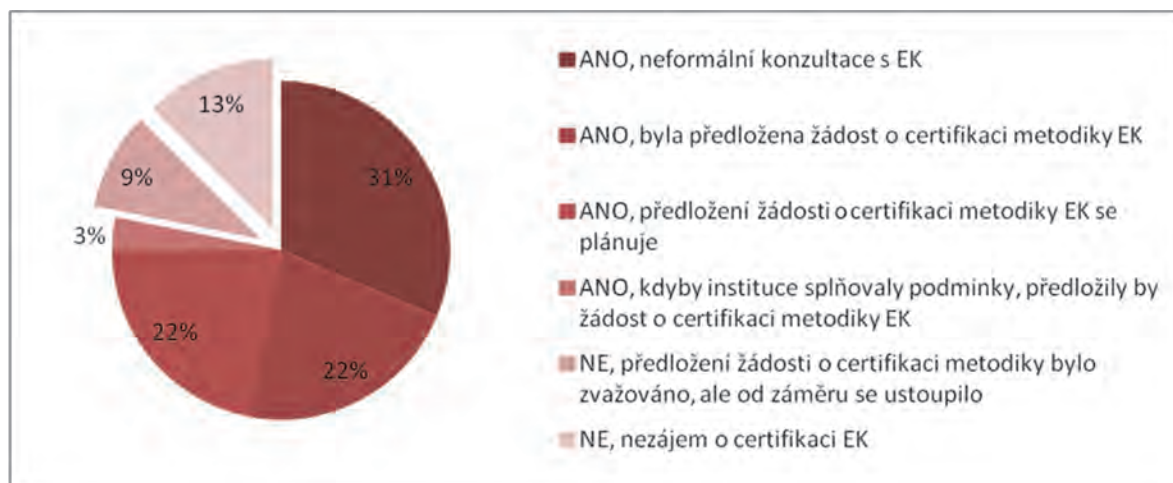
Pramen: Dotazníkové šetření, 2011

Pravidla EK nemají vliv jen přímo na vysoké školy prostřednictvím realizace projektů 7.RP, ale ovlivňují také v určité míře pravidla národních poskytovatelů dotací a tím nepřímo i instituce řešící tyto projekty. Někteří národní poskytovatelé přímo kopírují detailní požadavky EK na metodiky full cost, jiní pouze přebírají možnost úhrady celé části skutečných nepřímých nákladů (tj. neomezují se pouze na pevné částky či limity pro úhradu režijních nákladů). Tato situace je viditelná např. i v České republice [Dotazníkové šetření, 2011].

Konzultace metodiky full cost s Evropskou komisí

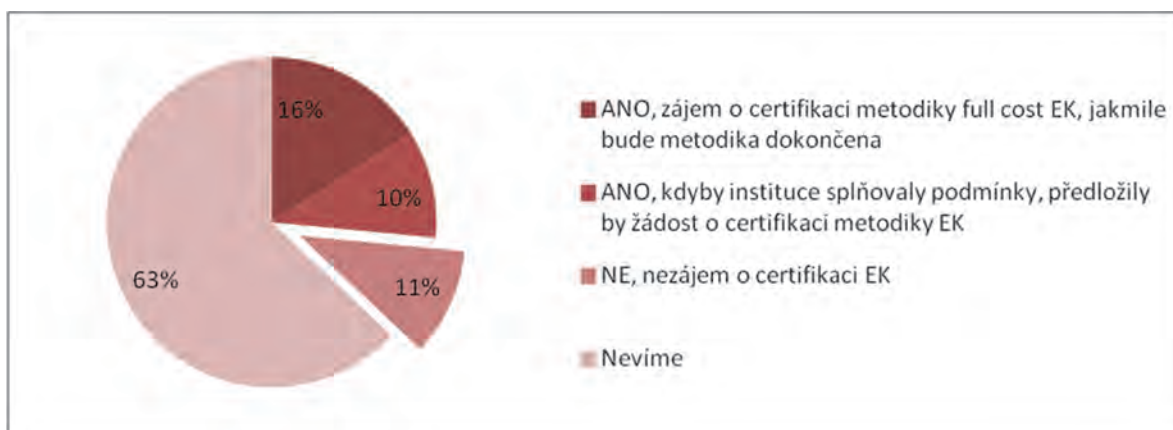
Ukazuje se, že 3/4 vysokých škol z EU27 aplikujících metodiky full cost v 7.RP na toto téma s EK komunikovalo (viz graf 6). Jednalo se buď o neformální diskusi většinou s auditory EK v rámci finančních ex-post auditů projektů 7.RP, nebo o formální předložení žádosti EK o certifikaci metodiky. Překvapivým zjištěním je velký zájem vysokých škol o tuto certifikaci i přes značnou kritiku celého procesu pro příliš detailní požadavky EK, časovou i administrativní náročnost a zatím nízký počet schválených metodik. Tento zájem projevují jak instituce, které již full cost aplikují, tak i ty, které na jeho tvorbě pro 7.RP teprve pracují nebo práce plánují (viz graf 6 a graf 7) [Dotazníkové šetření, 2011].

Graf 6: Zájem o certifikaci metodiky full cost a konzultace s EK – VŠ z EU27, které v 7.RP aplikují full cost



Pramen: Dotazníkové šetření, 2011

Graf 7: Zájem o certifikaci metodiky full cost – VŠ z EU27, které v 7.RP neaplikují full cost



Pramen: Dotazníkové šetření, 2011

Full cost a příprava pravidel nového 8.RP HORIZON 2020

I přes nesporné výhody, které s sebou aplikace metodik full cost nese, vysoké školy poukazují na přílišnou administrativní zátěž a obsáhlá a nepřehledná pravidla 7.RP. Finanční a administrativní otázky projektů

7.RP se stávají více diskutovanými oblastmi než samotný vědecko-výzkumný přínos financovaných aktivit. Snaha o zjednodušení finančních pravidel se tak stává jednou z priorit přípravy nového 8.RP HORIZON 2020.

EK v legislativním návrhu pravidel nového RP umožňuje *úhradu nepřímých nákladů pouze jedinou pevnou sazbou ve výši 20 % přímých nákladů pro všechny organizace* [EK, HORIZON 2020, 11/2011]. Od možnosti použití metodik full cost EK ve snaze o zjednodušení ustupuje, i když se zatím jedná o návrh a nelze hovořit o konečné podobě znění pravidel.

Závěry a analýzy provedeného výzkumu ale ukazují, že *ponechání možnosti použití metodiky full cost by bylo žádoucí*. Pevná sazba nemotivuje vysoké školy, aby znaly své skutečné náklady. Je nutné si uvědomit, že pouze instituce, které znají své skutečné náklady, mohou fungovat efektivně a na bázi finanční udržitelnosti. Není vhodné prosazovat pouze pevnou sazbu nerespektující skutečné náklady v jediné výši pro všechny typy subjektů. Zároveň je třeba vzít v úvahu, že pod vlivem pravidel 7.RP byl na řadě vysokých škol nastartován časově, personálně i finančně náročný proces tvorby a využívání metodik full cost, jak je doloženo výsledky dotazníkového šetření. Tento proces by neměl být omezován. Zároveň existuje množství národních, regionálních i institucionálních pozic k problematice zjednodušování administrativy RP, které tento závěr potvrzují.

EK při tvorbě politiky 8.RP HORIZON 2020 sice zohlednila požadavky řešitelských organizací i úředníků EK na zjednodušení administrativy, zvolila však krajní řešení, které je v rozporu s dosavadním přístupem EK v této oblasti i s požadavky a očekáváním vysokých škol. Navrhované řešení je jednoduché, ale nejví se jako nejvhodnější, což v tomto případě potvrzuje i zpětná vazba od vysokých škol z EU27.

Jako nejvhodnější model pro vykazování nepřímých nákladů v nadcházejícím RP se jeví možnost volby mezi pevnou sazbou a skutečnými nepřímými náklady podle metodiky full cost. Instituce, které se rozhodly zavést metodiky full cost by měly být v této aktivitě nadále podporovány. Instituce, které zatím nejsou metodiky full cost připravené či ochotné zavádět, by měly možnost využít pevné sazby [Pozice TC, 2012]. Tento model nabízí návaznost na současnou situaci v 7.RP a poskytuje vysokým školám prostor pro realizaci dlouhodobých strategických rozhodnutí. EK by tak měla zvážit využití tohoto modelu a detailněji se soustředit spíše na odstranění nedostatků souvisejících s využíváním metodik full cost, které byly identifikovány v průběhu realizace 7.RP.

Závěr

Výsledky provedeného výzkumu dokazují, že finanční pravidla 7.RP mají dopad na zavádění metodik full cost na vysokých školách v EU27; dá se dokonce říci, že tento vliv je poměrně silný. Bylo potvrzeno, že většina vysokých škol z EU27, které se účastní projektů 7.RP, zavádí metodiky full cost nebo o jejich zavedení v nejbližší době uvažuje. Tento proces by měl být podporován. Současně bylo zjištěno, že řada vysokých škol z EU27 má zájem konzultovat s EK své existující metodiky i jejich tvorbu a tak odrážet požadavky EK na full cost ve svých interních politikách.

Je třeba, aby si EK byla této skutečnosti vědoma a formulovala novou politiku 8.RP HORIZON 2020 na rozpočtové období 2014–2020 s využitím principů zpětné vazby; měla by podporovat systematický dialog s evropskými i národními subjekty, aktivněji připravovat podkladové zprávy, využívat znalosti expertů a výměny dobrých i špatných zkušeností.

Literatura

- [1] ANDRÉE, D. *Priority-setting in the European Research Framework Programmes*. 1st edition. VINOVA, 2009. ISBN 978-91-85959-69-3.
- [2] European Commission, COM(2011) 810 final. Proposal for a Regulation of the Parliament and of the Council laying down the Rules for the participation and dissemination in ‘Horizon 2020’. Brussels, 30. 11. 2011.
- [3] European Commission, 2006/C 323/01. Community Framework for State Aid and Development and Innovation. Official Journal of the European Union. 30. 12. 2006.

- [4] European Commission. Diversified Funding streams for University-based research: Impact of external project based research funding on financial management in Universities. Expert Group report chaired by S. HERLITSCHKA. Luxembourg, November 2008. ISBN 978-92-79-08377-8.
- [5] European Commission. E-Corda: FP7 proposals and applicants [MS Access database]. Version 2010 a 2011.
- [6] European University Association. Financially Sustainable Universities – Towards Full Costing in European universities. Brussels, 2008. ISBN: 9789078997085.
- [7] CHVOJKOVÁ, L. – KOLMANOVÁ, M. *Pravidla financování projektů 7. RP (pro specifické programy Spolupráce a Kapacity)*. Aktualizované vydání. Technologické centrum AV ČR, 2011. ISBN 80-86794-22-9.
- [8] CHVOJKOVÁ, L. a kol. *The administrative, legal and financial management of projects in the 7th Framework Programme – An overview of the rules and principles & Czech experience*. Sociologické nakladatelství in co-edition with Technology Centre of ASCR, Prague 2011. ISBN 978-80-7419-055-1. ISBN 978-80-86794-36-5.
- [9] CHVOJKOVÁ, L. *Evropská politika výzkumu a její dopad na finanční management vysokých škol* [Doktorská disertační práce]. Vysoká škola ekonomická v Praze, 2012.
- [10] CHVOJKOVÁ, L. *Questionnaire Full costing at European higher education institutions* [questionnaire survey]. April–September 2011.
- [11] LEPIČOVÁ, L. Úvod do problematiky „full cost“. In *Časopis Technologického centra AV ČR ECHO*, č. 2, 2009. ISSN 1214-7982.
- [12] Technologické centrum AV ČR. Position paper on the EC Non-paper „Horizon 2020 – Simplification of funding rules“. Prague, 24. 4. 2012.

Lenka CHVOJKOVÁ
Technologické centrum AV ČR

FULL ECONOMIC COSTING: HROZBA, NEBO VÝZVA ANEB CESTA BLUDIŠTĚM?

FULL ECONOMIC COSTING: HROZBA, NEBO VÝZVA ANEB CESTA BLUDIŠTĚM?

Ladislav Janíček
Masarykova univerzita

Abstrakt

Metodika uplatňování úplných nepřímých nákladů, tzv. *full economic costing* (dále jen FEC), je předpokládána v řadě programových rámců dotačního financování jako metoda pro vykazování nepřímých nákladů zejména vůči veřejným účelovým dotačním zdrojům. FEC představuje klíčový nástroj pro reálné finanční plánování v případě multizdrojového dotačního financování veřejných institucí. Její alternativou je metoda paušální režie stanovená jako tzv. *flat-rate* (FR). Výhodou flat-rate je bezesporu jednoduchost. Kromě toho, že se výše sazby flat-rate liší u jednotlivých poskytovatelů, jakkoliv nastavené flat-rate neumožňuje plánovat reálné náklady konkrétní instituce a v řadě případů vede k nezbytnosti uplatňovat nadlimitní nepřímé náklady / režie vůči jiným zdrojům financování. Tím minimálně zkresluje strukturu nákladů a věrný obraz účetnictví a při výraznějším převisu účelových dotací s limitovanými náklady ohrožuje finanční stabilitu a udržitelnost institucí. Zkreslená struktura nákladů se v praxi projevuje zejména v převádění nepřímých nákladů do přímých (a to nejen nákladů nadlimitních, ale v podstatě celých kategorií nákladů) za účelem vejít se do stanoveného limitu FR a uplatňování nadlimitních nepřímých nákladů vůči jiným zdrojům financování (což by v případě takové praxe u jiných dotačních titulů mohlo být interpretováno jako neoprávněné použití těchto jiných dotací na krytí nesouvisejících nákladů). Současně se objevuje řada různých implementačních praxí (rozpočítávání nepřímých nákladů vs. rozpočtování aj.) a terminologická nesourodost (např. nepřímé náklady vs. režie a jejich zaměňování). Byla a stále je realizována řada projektů, v podstatě individuálních, v jejichž rámci byly vynakládány prostředky na zahraniční cesty s cílem zkoumat implementační praxe v zahraničí, avšak bez koncepční koordinace, což vedlo k vytváření nejrůznějších představ, názorů a dokonce k přenosu nejrůznějších přístupů bez ohledu na jejich vhodnost či metodickou správnost, uplatnitelnost, legislativní kontext aj. Přestože se jedná o metodiku, jejíž zavedení zásadním způsobem ovlivňuje finanční udržitelnost institucí, ale také financování činností postavených na účelových zdrojích, tj. zejména výzkumu a vývoje, nepodařilo se zatím v ČR nalézt shodu, vytvořit koordinační základnu a metodicky tento přístup zvládnout.

Příspěvek se zabývá podstatou metodiky full-cost a analýzou proveditelnosti uplatnění metodiky FEC v prostředí veřejných institucí vyznačujících se mnohazdrojovým financováním. Identifikuje kritické faktory implementovatelnosti metodiky vč. návrhu případných nezbytných legislativních a normativních úprav. Současně poskytuje hlavní argumentaci ve vztahu k metodě flat-rate, směrem k poskytovatelům dotací, k metodice klasifikace a posuzování nepřímých nákladů a jejich způsobilosti.

Klíčová slova: full cost, flat rate, finanční udržitelnost, přímé a nepřímé náklady, veřejné instituce

Abstract

The methods of accounting full indirect costs, so called full economic costing (FEC), is implied in many frames of public subsidy financing as a method of accounting of actual indirect costs, especially in special-purpose subsidies.

FEC represents a key instrument for realistic financial planning in the case of multi-source subsidy financing of public institutions. The alternative method is so called „flat rate“, which advantage is, without question, its simplicity. Besides the FR differs in the case of various support providersthe, flat rate doesn't

reflect the actual costs of the given institution and in many cases it is necessary to apply above-the-limit indirect costs/overheads with respect to other sources of financing. This results not only in the distortion of the cost structure and the fair picture of accounting, but also in endangering the financial stability and sustainability of the institutions, in particular when the special-purpose subsidies with limited costs are significantly higher. The distorted structure of costs is in practice reflected in particular in transferring indirect costs to direct costs (not only above-the-limit costs, but basically the entire cost categories) in order to meet the determined limits or, as the case may be, in applying above-the-limit indirect costs with respect to other sources of financing (which might be interpreted, in the case of other subsidy titles, as unjustified use of these funds for covering unrelated costs). At the same time, there is a number of various differing implementation methods (allocation of indirect costs vs. budgeting, etc.), differences in terminology. A number of projects, mostly individual, were and still are being implemented in which funds were expended on analysing the experience in other countries with the aim of analysing the implementation practices in other countries, but there was no conceptual co-ordination of these works, which resulted in the formulation of various ideas, opinions and even transfer and implementation of various methods, irrespective of their suitability or methodological correctness, applicability, legislative context, etc. Although the implementation of these methods significantly influences the financial sustainability of the relevant institutions, but also financing of their activities relying on special-purpose financing, i.e. in particular research and development, we have not yet been able in the Czech Republic to reach an agreement, establish a co-ordination base and implement a methodological approach.

The article aims to present the principles of FEC and the feasibility of the FEC method in public institutions with multi-source financing. The article identifies the critical aspects of the FC method implementability, including specification of possible necessary amendments of the existing legislation and standards. At the same time it provides with the main argumentation towards the flat-rate method, towards the providers, classification and assessment of indirect costs and their eligibility.

Key words: full costing, flat rate, financial sustainability, direct and indirect costs, public institutions

Podstata metody FEC

Klíčovou otázkou pro vymezení tématu je vůbec samotná podstata FEC. Je totiž skutečně řešení tématu v rozhodnutí o tom, zdali FEC, či FR? Lze se domnívat, že rozhodně nikoliv. Podstata FEC spočívá především ve vnitřním nastavení metodiky uvnitř organizací vč. veřejných institucí, která stručně řečeno umožňuje identifikovat, resp. přiřadit náklady k jednotlivým činnostem, které organizace vykonává, a to jak náklady přímé, tak nepřímé. To, jestli poskytovatel dotace svými pravidly pro její použití umožňuje nepřímé náklady kryt z poskytnuté dotace tak, že nastaví nějaký limit (např. procento z výše přidělené dotace či procento z přímých nákladů), tzv. FR, je pouze fakt, který určuje, zdali budou nepřímé náklady z takové dotace pokryty zcela či jen částečně. Předpokládáme-li, že náklady přímé jsou z dotace na projekt financovány plně, zůstává otázkou, jakou výši nepřímých nákladů dotace na projekt umožňuje kryt, čili zda je tedy projekt financován plně (včetně nepřímých nákladů), anebo vyžaduje spolufinancování. U veřejných institucí je téma spolufinancování dotačních projektů velmi citlivé na dostupnost zdrojů, ze kterých veřejná instituce tyto nepřímé náklady umožňuje hradit. Jednak je to otázka možnosti křížového financování (z různých dotačních, tedy veřejných zdrojů) a jednak je to otázka dostupnosti finančních zdrojů veřejné instituce.

Nepřímé náklady jsou náklady, které nemají přímý vztah k dotačnímu projektu, ale které jsou nezbytné k tomu, aby mohla veřejná instituce vůbec bazálně fungovat. K tomu, aby mohla veřejná instituce nepřímé náklady uplatňovat, musí je umět identifikovat a přiřadit ke konkrétním nákladovaným či rozpočtovaným činnostem. Těmito nepřímými náklady jsou jednak náklady provozní zajišťující chod instituce (např. energie, nájmy...) a dále náklady správní. Tyto náklady jsou přímo úměrné mohutnosti instituce. Definičně jsou chápány velmi různorodě, což činí jejich jednoznačné vymezení značně komplikovaným, a má-li dojít v případě veřejných institucí k řešení, pak vyžaduje alespoň elementární konsensus na kategoriích nákladů. Protože není smyslem tohoto pojednání zabývat se definicí nepřímých nákladů, omezíme se jen na jednoduché konstatování, že nepřímými náklady tzv. sekundárních činností nezbytných k zajištění primárního procesu organizace, tj. činností s přidanou hodnotou (*added value activities*) čili činností s koncovým produktem, „za který“ někdo platí či „na

který“ někdo poskytuje dotaci, jsou obvykle náklady na provoz infrastruktury, administrativu instituce, řízení procesů a zdrojů (včetně lidských) v organizaci, na zásobování a údržbu a technický a technologický rozvoj.

U veřejných institucí je téma nepřímých nákladů velmi citlivé. Poskytované dotace mohou být používány vesměs výhradně na činnosti, na které byly účelově poskytnuty. Použití dotace na krytí institucionálních nákladů, jejichž souvislost s účelem poskytnuté dotace je obtížně průkazná, je nebezpečné. Hrozí interpretace veřejné kontroly jako neoprávněného použití dotace. Zatímco identifikace přímých nákladů na realizaci činností, na které je dotace poskytnuta, je vesměs zřejmá, v případě nákladů nepřímých je obtížná. Poskytovatel navíc stanovuje, které náklady jsou uznatelné / způsobilé či neuznatelné / nezpůsobilé, a to jak v případě nákladů přímých, tak v případě těch nepřímých. Konečným účtem je výše spolufinancování. Byť poskytovatel deklaruje stoprocentní krytí nákladů spojených s realizací projektu a byť by dotace pokryla veškeré náklady přímé, tedy přímo identifikovatelné s projektem, pak pokud poskytovatel stanoví omezení či limit na úhradu nákladů nepřímých, který je nižší, než jsou tyto náklady reálné, pak instituce musí počítat se spolufinancováním. Opačný případ, tedy kdyby limit stanovený poskytovatelem byl vyšší, než jsou reálné náklady, v podstatě nehrozí, neboť instituce nemůže vykázat vůči projektu více či větší nepřímé náklady, než ve skutečnosti má a je schopna je prokázat.

A právě v tom je podstata přístupu FEC, který má dva následující a bazální předpoklady:

1. mít věrohodně zmapovanou strukturu nákladů organizace, umět je rozlišit na náklady přímé a nepřímé,
2. mít metodiku rozpočítávání nepřímých nákladů na konkrétní (primární) činnosti.

Veřejné instituce dnes vesměs deklarují existenci metodiky rozpočítávání nepřímých nákladů. To je však jen více nebo méně komplexní matematická úloha rozvrhování čili rozpočítání nákladů dle stanovených parametrů a tu lze ovládnout. Horší je to se stavem identifikace jednak struktury a výše nepřímých nákladů a jednak jejich přiřazením k primárním činnostem instituce.

Veřejné instituce rozlišují kromě neinvestičních a investičních prostředků ještě tzv. „barvy peněz“, kterých jsou často desítky. Jsou nuceny řídit alokace, přelévát a přerozdělovat peníze (i dotační) uvnitř instituce. Past dotačního financování, hrozba neoprávněného použití dotace, nemožnost křížového financování, legislativní nepřehledná džungle nesladěných a často rozporných zákonů, někdy neimplementovatelná pravidla na použití dotací stanovená poskytovateli vedou k tomu, a je nutné to říci, že existují i argumenty, zda je vůbec žádoucí „zprůhledňování“ financování, což FEC vlastně jednoznačně přináší, či zda „zprůhledňování“ dokonce není ohrožující. Proto lze vyslovit jeden základní závěr, že pokud metodika FEC nebude uchopena na celonárodní úrovni a nebude legislativně podchycena, je a zůstane nejspíše jen idealizovaným snem po „pravouhlém“ financování.

Účel a cíle FEC

Účelem FEC je vytvořit předpoklady pro uplatňování skutečných režijních, resp. nepřímých nákladů do rozpočtů projektů. Jinými slovy „chceme dostat tzv. režie z projektů domů a mít je zaplacené ve skutečně vyšší“. Cíle FEC lze vidět v následujícím:

- vytvořit předpoklady pro reálné finanční plánování činností / projektů zohledňující skutečné náklady činností / projektů,
- zajistit transparentnost i srovnatelnost nákladů činností / projektů a „věrnost“ obrazu nákladů v účetnictví,
- eliminovat rizika spojená se skrytým uplatňováním nepřímých nákladů činností / projektů, ve kterých je poskytovatelem dotace stanovena výše nedostatečná, vůči jiným (dotačním) zdrojům financování,
- uplatnit „rovný“ přístup ke všem zdrojům financování, pokud jde o uplatňování nepřímých nákladů,
- umožnit průkazně analyzovat finanční udržitelnost projektů na základě reálného rozpočtování,
- umožnit srovnatelné hodnocení finanční efektivity projektů a nákladové srovnávání žadatelů o projekty ze strany poskytovatelů.

Úsilí na cestě k FEC tak trochu připomíná bludiště, evropské i české. „Bludiště bylo v minulosti symbolem očištění, předpekli,“ jak se píše v jedné knize o symbolech. To jsou tedy pěkné vyhlídky? Toto úsilí

trochu připomíná cestu odnikud nikam a zase zpátky. Od AC/FC modelu (viz níže) přes pokoušení s full-costem a zase zpět slavně k flat-rate? – viz 8. rámcový program?... Jak to dopadne?... Mnoho otázek a málo odpovědí... Ale hlavně, není vlastně FEC nakonec jen další cesta do pekla dlážděná dobrými úmysly? Další bludiště byrokracie? Nevede tato cesta např. v případě veřejných vysokých škol také náhodou ke ztrátě finanční autonomie z přemíry průhlednosti v mystice a magii dotačního financování?

Příklad: „*Jedna nejmenovaná veřejná vysoká škola dosáhla certifikace metody rozpočítávání nepřímých nákladů. V podstatě to bylo pravidlo ‚vůči všem zdrojům stejně‘. Tvářila se nesmírně pyšně. Po nějakém čase pak ale přišla kontrola. I kontrola se zeptala: ‚A kampak dáváte nad-režie v projektech s limitovanými režiiemi? Snad ne proti příspěvku na vzdělávací činnost?‘ ‚I ano, přece, a kam jinam?‘ zněla odpověď. Kontrola řekla: ‚Tak to se na to tedy podíváme.‘“*

Klíčové otázky jsou tedy rozhodně ty hledající odpověď, proč vlastně full-cost? A je full-cost vůbec cestou k cíli? Není ta cesta příliš komplikovaná, není drahá, abstraktní, nemá být pouze cestou pro odhad optimální výše flat-rate? Není ta cesta vlastně nebezpečná? Nevede jen do dalšího byrokratického pekla? Klíčovou otázkou tedy není ani to, jestli „full-cost“, nebo „flat-rate“. Je to vlastně o pochopení tématu / problému v jeho dopadech, výzvě i hrozbě. Je to o výzvě k odmytizování a odpolitizování tématu. Je to o výzvě ke sjednocení názoru, terminologie (aby se už nepletly pojmy a dojmy, nemluvilo se už v jednom čase a místě o koze a o voze...), přístupu poskytovatelů... Je to o výzvě k úpravě nezbytné legislativy, zákonů i vyhlášek ve vazbě na dotační financování.

Iluze, mýty a legendy kolem FEC

Kdysi někdo prohlásil: „FEC je jako yeti, hodně a už dlouho se o něm mluví, ale vlastně jej nikdo nikdy nikde pořádně neviděl, tu a tam je někde zahlédnut, nebo i vyfotografován, ale při rozboru se ukáže, že to ještě není úplně ono.“ Co to tedy vlastně ten full-cost je? Je to metoda rozpočtování, či nástroj finančního řízení? A chceme to vlastně? Víme ale, co to vlastně chceme? Proti full-cost stojí flat-rate. Co si od toho slibujeme? A je to reálné, není to jen iluze? Kdo to chce? Proč to chce? A nakonec si musíme položit i otázku, v čí prospěch to vlastně je? Neboť se také říká, že:

- FEC prý vyřeší financování vědy, má to být něco jako šém, který oživí golema, spása české vědy. Jiní říkají, že:
- FEC prý je možný pouze v komerčních podnicích.

A tak FEC skutečně připomíná labyrint, bludiště pojmů spletených v alchymickou jednotu s dojmy vytvářejícími iluzi tajného učení. FEC se také stalo jakýmsi tajným zaříkadlem některých politiků, vzbuzující dojem jejich hlubokého zasvěcení. Škoda jen, že často více do dojmů než do pojmů.

Otázky, otázky, otázky... a skutečně moc málo odpovědí. Co ale dál? Co je vlastně potřeba? Existují vlastně tři (3) podmínky pro uplatnění FEC:

1. definování nepřímých nákladů a jejich způsobilosti / uznatelnosti
 - co jsou nepřímé náklady? Jsou to tzv. režie? Nepřímé náklady rozhodně NEJSOU režie (tedy nejenom), ALE režie JSOU jistě nepřímé náklady (tedy jejich částí) – a tak někteří mluví „o koze“ a jiní „o voze“, „o pojmech nebo dojmeh“, a často se tváří, že si rozumí...
 - umíme ale vůbec nepřímé náklady identifikovat, když dnes pro omezení tzv. režii flat-rate(m) jsme přebarvili nepřímé náklady na náklady přímé?
 - a zejména, jaká je uznatelnost / způsobilost nepřímých nákladů?
2. pravidlo: „vůči všem zdrojům financování stejně“
 - zprůhlednění dotačního financování?
 - to ale umíme, jde o jednoduchou matematickou úlohu rozpočítávání nepřímých nákladů (máme-li je stanoveny – viz bod 1)
3. a konečně „musíme se dohodnout“, ale všichni
 - umožní poskytovatelé alternativu „flat-rate“ nebo „full-cost“?
 - kam jinak s tzv. „nad-režiiemi“ v případě, že poskytovatelé neumožní uplatnit full-cost a stanoví příliš nízký flat-rate? Vůči jiným (například dotačním, byť třeba normativním) zdrojům, anebo jen vůči nedotačním zdrojům?
 - co v případě komercializace výsledků projektů financovaných z dotací, kde není full-cost a jen nízký flat-rate? Co na to hospodářská soutěž? Nejde o skrytý dumping?

Mínění a další mýty – o tzv. režích v dotačních projektech:

- „...režie jsou peníze ‚na rozprach‘...“;
- „...režie nikomu nedokladujeme...“;
- „...proti režím přece nemusíme mít reálné náklady...“;
- „...režie jsou pro nás zisk...“;
- „...raději než ‚full-cost‘ nechť je ‚flat-rate‘, kdy si můžeme s prostředky dělat, co chceme...“;
- „...full-cost je jen byrokracie; budeme muset zavést třeba timesheety...“;
- „...náklady na režie lze vykázat vůči několika projektům...“.

Praxe financování nepřímých nákladů / režii v dotačních projektech (běžné) dnes:

- „...protože nemohu uplatnit daný náklad jako tzv. režie do projektu, ač tento je běžně takto pojímán, učiním z něho náklad přímý,“ – např. počítače pro administrativu projektu či např. náklady na opravy přístroje používaného pro projekt.

Důsledek: účelově zkreslené vykazování nákladů.

- „...protože mám omezen rozpočet na tzv. režie, pak režie projektu uplatním vůči jinému zdroji financování, ač s tímto zdrojem tyto náklady nesouvisejí,“

Důsledek: zřejmě možné neoprávněné použití jiných dotací.

- „...pronajmu si kanceláře explicitně pro realizaci projektu, a tak veškeré náklady za pronájem a provoz těchto prostor mohu dát do projektu jako přímý náklad...“

Důsledek: zvyšování nákladů uplatňovaných v projektech, ale zejména neefektivní využívání vlastních prostor.

A nakonec ještě jedna praxe, snad již minulá...

- „...stáhnou finanční prostředky na tzv. režie z projektu a použijí je jako volné prostředky na libovolný účel nebo s nimi zacházím jako se ziskem...“

Důsledek: bez komentáře.

Důsledky nevyřešeného financování nepřímých nákladů či režii v dotačních projektech:

- limity na nepřímé náklady / režie (jako jejich část) ve stávajících rozpočtech nutí plánovat nepřímé režijní náklady, které je přesahují, vůči jiným zdrojům financování,
- zkreslené účetnictví v důsledku skrytého financování nepřímých nákladů / režii projektů: náklady nesouvisejí se zdroji; problematické použití jiných dotací na krytí nesouvisejících nákladů,
- narušení „věrného, resp. věrohodného obrazu“ účetnictví,
- rizika spojená s nálezy kontrol o neoprávněném použití zdrojů – zejména v případě skrytého uplatňování nákladů projektů vůči nesouvisejícím (veřejným) zdrojům financování,
- problematické plánování udržitelnosti projektů – rozpočty projektů nemají skutečné náklady,
- nákladová neefektivnost v důsledku hledání oklik pro uplatnění nepřímých nákladů jako externích nákladů (např. nevyužívání vlastních prostor a pronajímání jiných...),
- problematické plánování financování, resp. finanční proveditelnosti projektů: např. problematická paušalizovaná aplikace „flat-rate“ – co když jsou reálné nepřímé náklady / režie instituce větší?
- V případě komercializace výsledků projektů financovaných z dotací v případě, že nejsou uplatňovány úplné náklady, vznikají dumpingové podmínky a porušování rovných podmínek v hospodářské soutěži.

Dva modely

V praxi projektového financování z dotačních zdrojů v podstatě existují dva (2) modely: tzv. AC a FC model...

AC model předpokládá, že do projektu budou započítávány jen uznatelné náklady přidané, a to jak přímé, tak i nepřímé, vzniklé v důsledku provádění projektu; nepřímými náklady zde byly chápány nerozlišené, institucionální, „poskytovateli nedokladované“ (nikoliv však nekontrolované) či fixní náklady (obdoba „flat-rate“) a měly stanoven limit v procentech.

Pozn.: přidané náklady (additional – viz AC model) = náklady vzniklé (přidané) v důsledku provádění činnosti na dané instituci (ve smyslu „kdybychom danou činnost nedělali, pak nevzniknou“). Mohou být přímé i nepřímé, ale také režijní i vlastní (a zřejmě také fixní i variabilní) – tedy obtížně uchopitelné.

FC model (čili model FCE Full Economic Costing) předpokládá, že vůči rozpočtu projektu budou započítávány všechny přímé i nepřímé náklady související s prováděním projektu, a to

- jak náklady přímé, tak náklady nepřímé – tj. náklady, které nelze přiřadit přímo konkrétnímu projektu, ale „které vznikly v organizaci v souvislosti s řešením projektu“ – *problematická definice*, přičemž i tzv. nepřímé náklady musí být jednak:
 - a. konkrétně prokazatelné, dokladované a kontrolované,
 - b. rozpočítávány rovným způsobem vůči všem zdrojům financování dané instituce.

Příčinou neporozumění tématu je primárně nejasná terminologie, a to již terminologie spojená s klasifikací nákladů.

Náklady přímé = náklady přímo přiřaditelné k dané činnosti

Náklady nepřímé =

- náklady (někdy nazývané jako tzv. „režie“ – overheads) vzniklé v důsledku provádění dané činnosti, ale které nemohou být přiřazeny přímo ke každé jednotlivé činnosti (*EUA Towards Full-costing in European Universities*)
- náklady, které nelze přímo přiřadit konkrétnímu projektu, ale které vznikly v organizaci v souvislosti s řešením projektu (*definice MŠMT...*)

náklady přímé vs. nepřímé

náklady výrobní (vlastní) vs. režijní

náklady variabilní vs. fixní

náklady primární vs. sekundární

náklady projektové vs. institucionální

náklady přidané podmíněně

náklady věcné vs. administrativní

Pojmy v projektové angličtině pro nepřímé / režijní náklady: overheads, indirect costs, contingencies, administration costs...

Potíž je v interpretaci jednotlivých pojmů:

a) *režijní vs. výrobní (vlastní) náklady*

- platí, že režijní náklady = nepřímé náklady? Nikoliv! Mohou existovat i náklady přímé režijní i nepřímé režijní k dané činnosti.

b) *fixní vs. variabilní náklady*

- platí, že fixní náklady = nepřímé náklady? Nikoliv! Mohou existovat i náklady přímé fixní i nepřímé fixní k dané činnosti.

Pozn. Fixní náklady = náklady, které existují bez ohledu na to, zdali danou činnost provádíme či ne (at' máme 0 projektů či 100 projektů)

- platí, že režijní = fixní náklady? Nikoliv! Mohou existovat i náklady režijní fixní (fixní režie) = institucionální, správní? i režijní variabilní (variabilní režie) = produktové, projektové? = vázané na daný produkt / činnost.

Závěr 1: Členění režijní vs. vlastní náklady se pojí spíše k instituci; fixní vs. variabilní se pojí k produktu, projektu.

Závěr 2: Definice nepřímých nákladů jako „nákladů, které nelze přímo přiřadit konkrétnímu projektu, ale které vznikly v organizaci v souvislosti s řešením projektu“ je problematická, neboť do rozpočtu projektů by tedy bylo možné uplatnit pouze režie variabilní, tj. ty vzniklé čili přidané v důsledku provádění projektu, a tedy nikoliv režie fixní (tedy správní či institucionální), o které hlavně jde.

Vhodná úprava definice by zněla: „**Náklady nepřímé jsou náklady, které nelze přímo přiřadit konkrétnímu projektu, ale které jsou nezbytné k zajištění proveditelnosti projektu v organizaci.**“

Doplnění definice: „Nepřímými náklady projektu se myslí uznatelné společné provozní náklady (dále jen SPN), které:

- zajišťují chod instituce (FIXNÍ REŽIE) – musí být dodržena podmínka jejich rovného uplatnění vůči všem zdrojům financování (vnitřním předpisem),
- nezbytné k provádění činností projektu či jimi vyvolaných, které však nelze k jednotlivým činnostem jednoznačně přiřadit (VARIABILNÍ REŽIE).“

Závěr 3: Nepřímé náklady jako pojem pro potřeby FC bohužel neumíme jednoznačně a obecně vymezit; jejich vymezení:

- vychází z individuální praxe institucí a omezeními danými způsobem jejich financování či limitů uplatnitelných nákladů vůči různým zdrojům financování,
- je dáno interpretací a účelem této interpretace,
- je možné pouze dohodou či předpisem například jako průnik různých institucionálních praxí a sjednocení poskytovatelů.

Pro srozumitelnost je vhodnější použít pojem společné provozní náklady či zkráceně režie (*overheads*) v členění

- SPN instituce (jako fixní režie)
- SPN projektu (jako variabilní režie)

Mezi SPN se zahrnují:

- 501 Materiál
- 502 Energie – elektřina, pára, plyn, teplo, voda
- 511 Opravy a udržování
- 518 Ostatní služby – úklid, ostraha, pojištění majetku...
- 521 Mzdy
- 524 Zákonná pojištění
- 549 Jiné ostatní náklady
- 551 Odpisy

Rozvrhové základny neboli cost-drivers?

Otázka tzv. cost-driveru (překl. „rozvrhová základna“) jako vztažného parametru pro výpočet je rovněž diskutovaným tématem, ačkoliv ve vztahu k podstatě FEC nepodstatným. Jeho význam leží v podstatě pouze v tom, na základě jakých parametrů dochází k rozpočítávání nepřímých nákladů. Rozvrhové základny mohou být nákladové nebo výnosové:

- přímé odpracované hodiny
- přímé osobní náklady (přímé mzdy)
- užívané plochy
- celkové přímé náklady
- výnosy a jiné

Nákladových driverů je však mnoho – podle druhů nákladů (plochy, mzdy, odpracované hodiny...) – takže který? Výnosový driver je jen jeden – prostě výnos, a to je výhoda. Volba driveru je vlastně o preferenci konceptu rozpočtování: tj. budeme plánovat náklady, nebo výnosy? Tedy buď jaké mám potřeby a kolik tyto stojí vs. kolik potřeb uspokojím s danými výnosy. Budeme-li plánovat náklady, nebudeme mít nikdy dost, neboť náklady jsou o potřebách a potřeby jsou nekonečné. Pokud uplatníme filozofii, že náklady lze plánovat pouze maximálně do výše výnosů (pokud nechci ještě plánovat zisk), pak utrácet mohou jen do výše těchto výnosů!!!

Nákladové drivery (plochy, mzdy, odpracované hodiny...) nemusí být a nejsou dostatečně obecné ve vztahu k charakteru činnosti projektu a v projektu mohou být velmi sporné – např.:

Plochy?

- práce na dvou projektech se stejným výnosem se může odehrávat u jednoho projektu v jedné kanceláři, u druhého projektu v celé budově; kromě toho – jak se budou započítávat např. plochy chodeb či schodišť? Atd.

Mzdy či odpracované hodiny?

- máme-li projekt, ze kterého nelze plánovat mzdy, pak nastává se stanovením režie potíží – např. u komerčních projektů ve veřejných institucích mzdy nejsou vhodnou vztažnou základnou pro výpočet režie, protože zde může být tendence minimalizovat mzdy ve prospěch subdodavatelského provádění prací, aby byly minimalizovány režie, které se z komerčních zakázek odvádí instituci.

Nákladové drivery mají potíž s jednoznačným vymezením, a tedy s jejich „měřením“, tzn. s výběrem z mnoha a s jednoznačností jejich stanovení. Výnosový driver má jednu výhodu – je jednoznačný, umožňuje globální pohled na instituci a zdroje. I z těchto důvodů je vhodné zvolit za vztažnou rozvrhovou základnu VÝNOSY. Ale jak již bylo řečeno, tuto otázku je vhodné ponechat na rozpočtovací praxi každé instituce.

Příklad. Ukázka možné metody rozpočítávání nepřímých / režijních nákladů postavená na bázi výnosové metody.

Volba VÝNOSU jako rozvrhové základny vychází jednak z toho, že:

- projekt o nominálně větších výnosech má logicky nominálně větší režie (což je oprávněný předpoklad bez ohledu na strukturu nákladů),
- režie musí být prokázány jako skutečné náklady (nejsou prázdným nákladem), a tedy existuje omezení.

Vlastní metoda rozpočítávání nepřímých / režijních nákladů:

$$R_{c,r-1} \text{ celkové SPN v předchozím roce } r-1$$

$$V_{c,r-1} \text{ celkové plánované výnosy v aktuálním roce } r$$

stanoví se koeficient režie

$$k_R = R_{c,r-1} / V_{c,r}$$

podíl jednotlivého zdroje j na financování režii čili SPN celkem je dán poměrem výnosu v tomto zdroji a výnosů celkem v aktuálním roce

zatížení jednotlivého zdroje financování j režii je

$$R_j = V_j \times k_R$$

zatížení jednotlivého projektu i v daném zdroji financování j režii je

$$R_{ij} = V_i \times k_{Rj}$$

Tedy vůči každému projektu i v daném zdroji financování j uplatníme stejnou režii.

Volba rozvrhové základny je však ve vztahu k aplikaci FEC podružná. Volba odráží v podstatě způsob plánování rozpočtu – kalkulaci ceny a praxe jednotlivých institucí je zcela jistě různá. Proto by měla být volba rozvrhové základny ponechána na jednotlivých institucích.

Metoda rozdělení režii vůči zdrojům financování a projektům v těchto zdrojích financování musí pouze splnit několik kritérií:

- umožnit „rovné“ zatížení všech zdrojů financování,
- být dostatečně obecná vůči různým rozpočtovým základnám (rozpočtovým vzorcům) – např. různá struktura nákladů s různými limity na rozpočtové kategorie a položky,
- měla by motivovat k nákladově úspornému chování a ke snižování režii, resp. držení režii v limitech – např. odvozovat jejich velikost jako procento z výnosů projektu.

Závěr

Na základě výše uvedeného je zřejmé, že FEC je možným nástrojem pro zvýšení transparentnosti financování veřejných institucí, zvláště v situaci mnohazdrojového financování. Bez ohledu na to, zdali poskytovatelé stanovují dostatečnou či nedostatečnou výši dotace ke krytí nepřímých / režijních nákladů, je FEC v první řadě metoda, která umožňuje uvnitř veřejné instituce přiřadit celkové náklady (full-cost) ke každé činnosti. Jedině tak je možné zajistit transparentní financování činností.

S FEC jsou tak spojovány:

- zajištění reálné finanční udržitelnosti projektů a institucí plánováním reálných nákladů a reálného rozpočtování zohledňujícího skutečné náklady projektů – hlavní přínos,
- transparentnost a reálnost finančního plánování projektů a takto systematický přístup k zajištění činností,
- eliminování rizik nálezů kontrol spojených se skrytým uplatňováním režii vůči jiným zdrojům financování,

- „rovný“ přístup ke všem zdrojům financování, pokud jde o uplatňování nepřímých nákladů,
- možnost nákladového srovnávání projektů a srovnatelné hodnocení finanční efektivity projektů,
- zajištění transparentnosti i srovnatelnosti nákladů projektů a „věrnosti“ obrazu jejich nákladů v účetnictví.

To, že poskytovatel stanoví nedostatečnou výši dotace, kterou je možné použít na krytí nepřímých / režijních nákladů, je jen otázka výše spolufinancování. Na tuto otázku však bez odpovědi na otázku předchozí vlastně nelze věrohodně odpovědět. A to je právě hrozba spojená s finančním řízením veřejných institucí, kdy „skryté“ financování nepřímých / režijních nákladů může vést jednak k nevyrovnanému hospodaření a jednak k interpretaci o neoprávněném použití veřejných prostředků dotací.

Teprve v druhé řadě, po zodpovězení otázek a nalezení metody alokace nákladů, je FEC o metodách rozpočítávání těchto nepřímých / režijních nákladů do projektů vůči dotacím, což je vlastně pouze technická. Základní potřeby pro další postup ve věci FEC jsou:

1. sjednotit terminologii a nastavit klasifikaci nákladů, tak aby bylo možné jednoznačně identifikovat ty kategorie nákladů, které jsou (budou) považovatelné za nepřímé náklady,
2. vůči všem zdrojům financování je potřebné uplatňovat nepřímé náklady rovným dílem,
3. sjednotit přístup poskytovatelů dotací, aby umožnili ve výzvách pro dotační financování metodiku FEC uplatnit, předložili-li příjemce certifikovanou metodiku.

Tyto zásady vyžadují nejen vytvoření a certifikaci vlastní metodiky FEC jednotlivými institucemi, ale také sjednocení přístupu poskytovatelů v kategorizaci nepřímých nákladů a umožnění uplatnění této metodiky v jednotlivých dotačních rámcích. Dále je nezbytné sjednotit používanou terminologii, navrhnout konkrétní metodické zásady pro zavádění FEC, identifikovat kritické faktory implementovatelnosti metodiky vč. návrhu případných nezbytných legislativních a normativních úprav a navrhnout poskytovatelům dotací metodiku klasifikace a posuzování nepřímých nákladů a jejich způsobilosti.

Konkrétní potřebné kroky, má-li být další postup ve věci FEC reálný, jsou:

- a. sjednocení terminologie a klasifikace nákladů pro metodiku FEC pro prostředí ČR,
- b. analýza existujících přístupů a postupů uplatnění FEC v ČR a v zahraničí,
- c. návrh klasifikace nepřímých nákladů a metodiky posuzování jejich způsobilosti,
- d. návrh metodických zásad FEC na základě shody veřejných institucí financovaných z dotací a na základě analýzy různých metodických přístupů institucí v ČR i zahraničí,
- e. identifikace kritických faktorů implementovatelnosti metodiky vč. návrhu případných nezbytných normativních úprav na straně poskytovatelů či návrhu legislativních změn v identifikovaných zákonných normách,
- f. návrh implementačního přístupu FEC v ekonomických informačních systémech a v účetnictví,
- g. návrh certifikačního postupu při posuzování metodiky ze strany auditora.

Literatura

- [1] European University Association. *Financially Sustainable Universities – Towards Full Costing in European universities*. Brussels, 2008. ISBN 9789078997085.
- [2] KRÁL, B. aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vydání. Praha, Management Press, 2010.
- [3] CHVOJKOVÁ, L. *Evropská politika výzkumu a její dopad na finanční management vysokých škol*. [Doktorská disertační práce], Vysoká škola ekonomická v Praze, 2012.
- [4] PROPEŠKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vydání. Praha, Grada, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [5] Pokyn MU č. 1/2012 – Pravidla pro stanovení podílu správní režie na Masarykově univerzitě a systém uplatňování režijních nákladů do projektů.

Ladislav JANÍČEK
Masarykova univerzita

ALOKACE NÁKLADŮ: VÝVOJ VE SVĚTLE ZMĚN PODNIKATELSKÉHO PROSTŘEDÍ A MANAŽERSKÝCH POTŘEB

COST ALLOCATION: DEVELOPMENT IN THE LIGHT OF CHANGES OF BUSINESS ENVIRONMENT AND MANAGERIAL NEEDS

Bohumil Král

Vysoká škola ekonomická v Praze

Abstrakt

Cílem příspěvku je popsat základní tendence, ovlivňující využití informací o alokaci nákladů obecně vymezeným objektům. Vychází z teze, že neexistuje univerzálně správný způsob alokace nákladů příslušnému objektu; každý způsob alokace musí respektovat zejména rozhodovací úlohu, která bude na základě tohoto přiřazení řešena. V této souvislosti analyzuje alokační požadavky na řešení šesti typů rozhodovacích úloh: úloh, jejichž smyslem je rozhodnout o způsobu využití ekonomických zdrojů na existující kapacitě, úloh vycházejících ze znalosti plné nákladové náročnosti objektů alokace, úloh založených na cenovém vyjednávání a obhajobě ceny, motivačních úloh, reprodukčních úloh a úloh založených na informacích o vázanosti ekonomických zdrojů v produktech podnikové činnosti. V dalším textu se příspěvek zabývá principy alokace, jejími fázemi a důsledky chybných alokačních informací na výsledky podniku.

Klíčová slova: alokace nákladů, cíle alokace, principy alokace, alokační fáze

Abstract

The aim of the paper is to describe basic tendencies that influence the usage of information about the allocation of costs to generally defined objects. It comes from thesis that generally correct (false) way of allocation does not exist; every way of allocation must principally respect a decision task that will be solved on the allocation information. In this connection the article analyses allocation requirements for the solutions of six types decision tasks: tasks whose aim is to decide about a way of economic source usage on existing capacity, tasks that comes from the information about full costs of an allocation object, tasks based on price negotiations and justifications, replacement tasks, motivation tasks and tasks based on information about product costs of allocation objects. The article also elaborates allocation principles, phases and consequences of false allocation information for the company results.

Key words: Cost Allocation, Aims of Allocation, Allocation Principles, Allocations Phases

Úvod

Nárůst zájmu o to, proč a jak alokovat náklady a jiné hodnotové parametry různým alokačním objektům, lze v podnikatelském prostředí sledovat relativně nedávno – na přelomu 80. a 90. let dvacátého století. Úvahy o důvodech přiřazování zejména příčinně vzdálených nákladů kalkulační jednotici finálních výkonů, resp. jinému objektu alokace, zůstávaly až do té doby víceméně neřešeny; pokud se v rámci základních znalostí o tzv. metodě kalkulace popisovaly postupy přiřazování nepřímých nákladů předmětu kalkulace, zůstávaly pouze na úrovni úvah „Jak tyto náklady přiřazovat“. Důvody této alokace se pak zpravidla odbývaly poněkud laciným vysvětlením v tom smyslu, že – má-li se podnik dlouhodobě rozvíjet – je třeba i tyto náklady reprodukovat (uhradit) v ceně produktu.

Praktická aplikace této úvahy pak vedla k tomu, že se v podnicích alokovaly značné objemy výrobní, prodejní a správní režie (v nichž ovšem často zůstávaly „skryty“ i významné částky přímých nákladů) ve vztahu k výrobnímu času, strojovému času, jednicovým mzdám či jiným rozvrhovým základnám, jejichž smyslem bylo vyjádřit přidanou hodnotu podniku k pořízeným ekonomickým zdrojům a při jejichž alokaci se jednoznačně uplatňovala přímá úměra ve smyslu „čím více konkrétních výkonů podnik vyrobí (prodá), tím větší částkou by měly přispět k úhradě společných nákladů“.

Tento způsob alokace se však postupně začal dostávat stále více do rozporu s reálným průběhem podnikatelského procesu a přirozeně vedl k celé řadě chybných manažerských rozhodnutí. Ta měla řadu podob: nejzřejměji se však projevují v řízení po linii výkonů, a to v těch případech, kdy režijní náklady, mechanicky přiřazené výkonu, zvýší v součtu s ostatními náklady celkovou nákladovou úroveň výkonu nad úroveň jeho tzv. správné ceny. Tato skutečnost často vedla ke dvěma reakcím:

- buď k vědomé, nebo podvědomé snaze prodávat tyto výkony za ceny, které jsou vyšší než kalkulovaná plná nákladová náročnost výkonů (což ovšem následně vede ke snížení tržního podílu, horšímu využití výrobní kapacity a v konečném důsledku ke snížení zisku a výnosnosti kapitálu),
- nebo – při respektování cenové úrovně dané trhem – k vyřazení zdánlivě ztrátového výkonu ze sortimentu (v zásadě se stejnými důsledky).

Uvedené postupy mají však negativní dopady i na kvalitu odpovědnostního řízení a s ním spojenou snahu motivovat vnitřní podnikové útvary k takovému jednání, které je v souladu se zájmy podniku jako celku, k rozhodnutím, týkajícím se procesního uspořádání podniků a k řadě dalších důležitých rozhodnutí.

Předkládaný příspěvek si v tomto smyslu klade za cíl hodnotícím způsobem popsat základní tendence ovlivňující využití informací o alokaci nákladů obecně vymezeným objektům, a následně koncipovat požadavky na kvalitní informační zobrazení této oblasti podnikatelského procesu.

Důvody rozvoje alokačních úvah

Důvody vedoucí ke změně myšlení v této oblasti, lze podle mého názoru rozdělit do čtyř bodů: změny v podstatě podnikatelského procesu, změny ve struktuře nákladů, změny ve způsobu řízení podnikatelského procesu, a změny ve způsobu jeho informačního zajištění. Jakkoli není smyslem příspěvku analyzovat tyto změny, upozorníme alespoň na nejdůležitější z nich; podrobněji se jimi zabývá např. Král, B. aj. (2010).

Co se týče rozvoje konkurence, byla zřejmě nejsilnějším impulzem pro zpřesnění alokačních postupů narůstající nutnost odvozovat ceny produktů nikoliv z jejich nákladové náročnosti, ale z jejich hodnoty pro zákazníka.

Změny v podstatě podnikatelského procesu, bezprostředně navazující na rozvoj konkurence, zejména pak nabídka širšího sortimentu finálních výkonů, nutnost rychlé časové reakce na požadavky zákazníků, zvýšené nároky na kvalitu prodávaných výkonů, zkrácená doba životnosti produktů a rostoucí požadavky na jejich individualizaci pak vedly:

- jednak ke značnému nárůstu nákladů, nutných k zajištění inovačních, obslužných, ale i informačních, plánovacích, kontrolních a strategicky orientovaných aktivit, jejichž průběh je v naprostém nesouladu s výše uvedeným tzv. reprodukčním způsobem alokace; tyto náklady lze charakterizovat jako režijní, o kterých se tradičně uvažuje jako o fixních; změny v podnikatelském procesu však vedou k tomu, že tyto náklady začínají variabilně růst, ale nikoliv ve vztahu k finálním výkonům; v závislosti na růstu nákladových vztahových veličin (anglicky: *cost drivers*), jejichž vývoj má však indiferentní nebo dokonce nepřímo úměrný vztah k aktivnímu využití kapacity nebo objemu finálních výkonů. Příkladem takových nákladových skupin jsou náklady na technickou přípravu nových výrobků, řízení jejich výroby, seřízení strojů pro jejich výrobu, kontrolu jejich kvality, ale také zásobovací a prodejní činnost širšího výrobního sortimentu.
- jednak k významnému nárůstu protikladného vztahu mezi vynaloženými náklady (anglicky: *incurred costs*) a náklady vázanými k rozhodnutí (anglicky: *committed costs, locked-in-costs*), které výrazně „předbíhají“ proces tvorby a prodeje finálních výkonů. Příkladem těchto nákladů jsou veškeré náklady inovační fáze, zejména pak na výzkum a vývoj nových výrobků.

Změny ve způsobu řízení podnikatelského procesu, navazující na jeho rostoucí složitost, se pak začaly projevovat:

- ve stále silnějším tlaku na provázanost – integritu řízení věcné a hodnotové stránky podnikatelského procesu,
- ve snaze prodloužit časový horizont rozhodovacích úloh a navázat ho na stále silněji se prosazující potřebu zvýšit účinnost strategického řízení firem (více viz např. Drucker, P. F., 2001; Simmonds, K., 1981; Šoljaková, L., 2009).
- v rostoucí potřebě budovat systém řízení na multidimenzionální bázi, která vedla ke stále silnější nutnosti sledovat finanční (hodnotové) parametry nejen odpovědnostních středisek a finálních výkonů jako tradičních objektů alokace, ale i zákazníků, teritorií prodeje, distribučních kanálů, aktivit a dalších objektů, a to včetně jejich kombinací.

Všechny výše uvedené požadavky se samozřejmě projevily i v tlaku na informační podporu podnikatelského procesu, který v té době dostal obrovský impulz v rozvoji informačních a komunikačních technologií. Ty – kromě možnosti zvýšit kvalitu informací o vztahu mezi (věcně vyjádřenými) objekty alokace a jejich hodnotovými parametry – navíc výrazně zvýšily možnost aplikace úvahy, že každá rozhodovací úloha by měla mít svou originální informační podporu. Až do té doby se totiž informace, ovlivněná jinou relací nákladové náročnosti a přínosu, chápala spíše jako „sluha více pánů“, který by měl kompromisně zajistit větší počet uživatelsky vyjádřených požadavků.

Podstata alokace nákladů

Negativní důsledky zjednodušeného přiřazování nákladů vedly v nedávné minulosti k vydělení relativně samostatné oblasti manažerského účetnictví, zabývající se otázkami přiřazení nákladů příslušnému objektu, který je předmětem manažerského řízení. Tímto objektem nemusí být jen podnikový výkon, ale i útvar, činnost, aktivita, investiční projekt, zákazník, teritorium prodeje, distribuční kanál nebo jakékoli manažerské rozhodnutí. V analogii s anglickým vyjádřením (Cost Allocation) se pro označení této činnosti také u nás stále častěji používá termín alokace nákladů.

Hlavním cílem výzkumu v této oblasti je zpřesnit informace o nákladech týkajících se určitého objektu, a to s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, kterou je třeba řešit. Výzkum se v tomto směru zabývá zejména základními cíli alokace, jejími principy a fázemi.

Cíle alokace

Nejobecnějším cílem alokace nákladů je poskytnout informace o nákladech (ale návazně i o dalších odvozených hodnotových veličinách), které jsou určitému rozhodnutí relevantní. Hlavní zásada, kterou je třeba v této souvislosti respektovat, je velice jednoduchá: neexistuje univerzálně správný nebo špatný způsob přiřazení nákladu příslušnému objektu alokace. Každý způsob alokace musí respektovat nejen vztah nákladů k objektu, ale zejména roz-
hodovací úlohu, která bude na základě tohoto přiřazení řešena.

Ačkoliv každá z těchto úloh je do jisté míry originální, lze je typově rozdělit do následujících pěti oblastí:

- a) Úlohy, jejichž smyslem je rozhodnout o způsobu využití ekonomických zdrojů tzv. na existující kapacitě (podrobněji viz např. Král, B. aj., 2010): příkladem těchto úloh je rozhodnutí o budoucím sortimentu vyráběných a prodávaných výrobků nebo rozhodnutí o tom, zda polotovary montované do výrobků budeme vyrábět ve vlastních provozech nebo nakupovat, a to v časovém horizontu životnosti kapacit, které již byly v podniku vytvořeny.

Charakteristickým rysem úloh na existující kapacitě je skutečnost, že minulé rozhodnutí o vytvoření této kapacity založilo také vznik určité úrovně umrtvených (utopených) fixních nákladů, jejichž vznik může eliminovat pouze rozhodnutí zrušit tuto kapacitu, a také vyhnutelných fixních nákladů, jejichž úroveň bude neměnná v určitých intervalech využití této kapacity. Tyto náklady jsou tedy pro celou řadu rozhodovacích úloh, založených na optimálním využití vytvořené kapacity, irelevantní. Základním předpokladem řešení daných úloh je tedy informační oddělení těchto skupin fixních nákladů od nákladů variabilních, které jsou ovlivněny stupněm využití kapacity, a jsou tedy pro řešení těchto úloh relevantní.

Významným informačním podkladem pro řešení těchto úloh je pak také marže, zjišťovaná jako rozdíl mezi cenou, resp. výnosy z prodeje a variabilními náklady, které příslušný objekt alokace přináší, resp. vyvolává.

- b) Úlohy vycházející z propočtu plné nákladové náročnosti konkrétních objektů alokace: výchozí úvahou těchto úloh je odpověď na otázku: „Jaké náklady bude (bylo) třeba vynaložit na jednotlivé objekty v konkrétních podmínkách, které determinují průběh podnikatelského procesu?“ Příkladem těchto propočtů je kalkulace (příčinně chápané) plné nákladové náročnosti výkonů, které podnik v určitém objemu a struktuře vytváří a prodává v konkrétním hodnoceném období. Tyto informace se pak využívají zejména při posuzování dlouhodobé efektivnosti vytvářených výkonů nebo jejich skupin.

Využití těchto informací ve strategickém řízení vyplývá z dynamického charakteru vývoje variabilních a fixních nákladů, jejichž struktura je ovlivněna časovou dimenzí jejich analýzy. Obecně v této souvislosti platí, že s růstem časového horizontu rozhodovacích úloh tak narůstá proporce nákladů, které je třeba brát v úvahu jako variabilní, a naopak klesá proporce nákladů fixních.

Rozčlenění nákladů na variabilní a fixní složku tak nelze chápat staticky a jednoznačně; jejich proporce je totiž dána i charakterem a délkou časového horizontu rozhodovací úlohy, která je předmětem řešení. Je však třeba zároveň zdůraznit, že kvalita informací o plné nákladové náročnosti zkoumaného objemu a sortimentu výkonů (resp. jiných objektů alokace) a jejich využití pro budoucí rozhodnutí jsou významně ovlivněna stabilitou podmínek, v nichž podnikatelský proces probíhá. Obecně totiž platí, že tyto informace mají statický charakter – platí tedy pouze za předpokladu objemu a sortimentu, který byl vzat jako výchozí pro propočet plné nákladové náročnosti.

- c) Takto zaměřené informace je třeba naopak odlišit od případů, kdy jsou tyto reálné náklady v dalším kroku upraveny pro cenová vyjednávání a pro obhajobu ceny. Úroveň těchto nákladů již odráží odpověď na jinou otázku, a to „Jakou cenu bude zákazník ochoten uhradit?“, resp. z opačné pozice: „Jakou cenu můžeme jako zákazníci akceptovat?“ Vyšší navrhované ceny pak neovlivňují ani tak „reálné“ náklady prodáváného výkonu, jako spíše situace na trhu a (synteticky chápané) užité vlastnosti prodáváného výkonu.

S rozvojem tržního hospodářství, jehož podstatným rysem je v řadě odvětví silný vliv podmínek trhu na cenu, která již vzniká v podstatě objektivně, a nikoli na základě (někdy spekulativního) propočtu monopolního výrobce, se také mění význam a úloha těchto tzv. cenových kalkulací. V porovnání s minulostí se sestavují méně často a jako zásadní podklad pro konečnou cenu se dnes využívají jen při některých způsobech tvorby ceny. Příkladem jejich aplikace je návrh ceny individuálně nabízených výkonů (stavební zakázka, audit, nabídka informačního systému).

Je však skutečností, že i v případech, kdy se cena tvoří odvozením od užitečných vlastností výrobků, je nutné – a to jak z pozice dodavatele výkonu, tak i jeho odběratele – sestavovat určitou „stínovou“ cenovou kalkulaci; ta pak vyjadřuje individuální podmínky obou obchodních partnerů ve vztazích k relacím prosazujícím se na trhu: zákazník na jejím základě stanovuje maximální hranici, která při nákupu externích výkonů neohrozí jeho vlastní výnosnost, pro dodavatele je naopak limitem udržení jeho vlastních rozvojových záměrů. Porovnání obou těchto informačních podkladů je pak významné pro řešení problému, zda utlumit či rozvíjet daný výrobní obor nebo zda přijmout či odmítnout zakázku. Tyto propočty však mají daleko blíže k předchozím kalkulacím reálných plných či dílčích nákladových náročností výkonů.

- d) Úlohy, jejichž cílem je motivovat manažery a zaměstnance pracující v útvarech na takovém jednání, které je prospěšné pro dosažení podnikových cílů. Důležitým odlišujícím momentem těchto úloh je skutečnost, že při úvahách o motivačních důsledcích alokace je třeba nechat stranou reálnou nákladovou náročnost výkonů.

Příkladem těchto úloh jsou vnitropodnikové ceny dopravních výkonů, stanovené na takové úrovni, aby pracovníci odebírajících útvarů měli zájem odebírat tyto výkony od dopravního útvaru, a nikoli od externích dodavatelů. Uvedený příklad může být zajímavý zejména v případě, že reálná nákladová náročnost dopravního výkonu je vyšší než jeho tržní cena, a přitom podnikové vedení z různých důvodů (např. vzhledem k vysoké úrovni utopených fixních nákladů) v blízké budoucnosti neuvažuje o zrušení dopravního útvaru. V tomto případě se totiž způsob alokace vyjadřující reálnou nákladovou náročnost bude výrazně kvantitativně lišit od motivačního způsobu alokace, a jejich odlišnost bude vyvolávat i otázku, jak odpovědnostně, ale i výkonově a procesně řešit alokaci rozdílu obou ocenění.

Motivační úlohy jsou nejužejí spojeny s aplikací vnitropodnikových cen jako nástrojem odpovědnostního řízení podniků, a to konkrétně s jejich motivační funkcí: v souladu s touto funkcí by vnitropodnikové ceny měly orientovat pracovníky odpovědnostních středisek k takovému rozhodování a jednání, jaké je efektivní nejen pro ně, ale hlavně pro podnik jako celek. Pomocí různých úrovní vnitropodnikových cen se tak dá působit na pracovníky různých útvarů např. v tom smyslu, aby měli zájem na kvalitnějších výstupech, na rychlejší finalizaci svých výkonů, na urychleném prodeji nebo na utužování kooperačních vztahů.

Úrovně vnitropodnikových cen, které motivačně působí výše uvedenými způsoby, však často nejsou totožné s reálnou variabilní či plnou nákladovou náročností výkonů – tedy s kvalitním zajištěním podkladů pro rozhodovací úlohy, zmíněné pod body a) a b). Již zmíněné, dnes méně významné reprodukční úlohy, vycházející z otázky, zda rozhodnutí o objemu, sortimentu a cenách prodávaných výkonů umožní uhradit veškeré náklady, vynaložené v souvislosti s podnikáním. Příkladem těchto úloh je alokace (rozvrh) společných nákladů na řízení, administrativu a správu podniku (tedy nákladů, jejichž vztah k objemu a struktuře vytvářených, resp. prodávaných výkonů nemá svou podstatou objektivně příčinný charakter) na tyto výkony.

Menší význam, resp. matoucí charakter této alokace vyplývá z toho, že „informace“ o tom, že konkrétní výkon nepřispívá žádoucím způsobem k úhradě nákladů, které nevyvolává, je irrelevantní jak úvaze, zda objem prodeje tohoto výkonu zvyšovat či tlumit, tak úvahám, jak racionalizovat výši těchto nákladů.

- e) Úlohy založené na informacích o vázanosti ekonomických zdrojů v produktech podnikové činnosti. Příkladem těchto informací je ocenění nedokončené výroby, výrobků, polotovarů vlastní výroby a jiných aktivovaných výkonů, které ovlivňuje výši změn stavu těchto výkonů, resp. nákladů prodaných výkonů ve výsledovce podniku nebo jeho vnitřních struktur.

Ačkoliv i tyto informace jsou manažersky důležité, jejich vypovídací schopnost je výrazně ovlivněna tím, že požadavky na vymezení a ocenění těchto výkonů jsou i součástí právních norem a standardů, zajišťujících zájmy externích uživatelů finančního účetnictví. Ze stejných požadavků pak zpravidla vychází i způsob zobrazení zaměřený na zjištění základu daně z příjmu v tzv. daňovém účetnictví. Normativní tlak na – v zásadě unifikovanou – úroveň ocenění vede často k tomu, že stejná úroveň ocenění (a na ni navazující principy přiřazení nákladů výkonům, struktura jejich členění apod.) se mechanicky použije i v manažerském účetnictví.

Tento postup je samozřejmě koncepčně chybný. Výstupy manažerského účetnictví jsou totiž určeny jiným uživatelům a pro řešení jiných rozhodovacích úloh, než jaké řeší externí uživatelé. Je tedy přirozené, že k zajištění jejich potřeb je třeba často vycházet z jiné úrovně vymezení a ocenění aktiv a pasiv, ale i z jiných nákladových struktur a také z odlišných alokačních postupů než jaké vyžadují normy finančního a daňového účetnictví. Zcela elementárním příkladem, který je třeba řešit odlišně z hlediska požadavků zákona o účetnictví a manažerských potřeb, je způsob časové a věcné alokace nákladů na pořízení majetkových složek, pořizovaných formou finančního leasingu – a to včetně aktivace těchto nákladů v ocenění výkonů, které se na těchto majetkových složkách vytvářejí.

Výše uvedenou úvahu lze zobecnit pro všechny shora uvedené typy rozhodovacích úloh: zejména příčinně „vzdálenější“ nepřímé náklady potenciálně vyžadují pro řešení každé z těchto úloh jiný způsob jejich alokace; proto se zdůrazňuje, že spolu s uplatněným způsobem alokace musí být uživatelům informace o podílu těchto nákladů, připadajících na alokační objekt, resp. jeho jednici, znám i cíl alokace, příp. naopak – rozhodovací úlohy, pro jejichž řešení uplatněný způsob alokace není vhodný.

Toto rozlišení mohou v praktických aplikacích usnadnit dvě zásady:

- čím větší je podíl nákladů, reálně kalkulovaných objektu alokace jako jednicových nebo jako variabilní režie, tím kvalitnější je takový podklad pro řešení jakýchkoliv rozhodovacích úloh; obecně totiž platí, že informace o variabilní nákladové náročnosti je relevantní všem výše zmíněným rozhodovacím úlohám, a to jediným způsobem alokace, který vychází ze zjištění reálných nákladů, které vyvolává jednice výkonu (objektu alokace);
- čím více je podnikatelské prostředí konkrétního podniku ovlivněno konkurencí, tím více by měl kalkulační systém podniku respektovat informační požadavky rozhodovacích úloh na existující kapacitě, úloh vycházejících ze znalosti plné nákladové náročnosti objektů alokace a motivačních úloh; zbylé rozhodovací úlohy, které jsou obecně méně významné, nabývají na důležitosti v podmínkách, kdy je podnikatelské prostředí ovlivněno konkurenčním bojem méně.

Principy alokace

Ve vzájemném vztahu k cílům, které alokace sleduje, a k předchozí otázce „Jak přiřazovat náklady předmětu kalkulace?“ lze podle Wöheho (1995) rozlišit tři základní principy alokace nákladů alokačním objektům: princip příčinné souvislosti vzniku nákladů, princip únosnosti (reprodukce) nákladů a princip průměrování.

I Wöhe však zdůrazňuje, že tyto principy nejsou zcela rovnocenné. Teoreticky nesporné a z hlediska řešení všech typů rozhodovacích úloh také informačně nejúčinnější je pouze uplatnění principu příčinné souvislosti. Ten vychází z úvahy, že každý výkon má být zatížen pouze takovými náklady, které příčinně vyvolal.

Teprve když zajištění principu příčinné souvislosti není možné nebo účelné, přicházejí v úvahu další dva principy. Princip únosnosti nákladů se uplatňuje zejména v reprodukčních úlohách a v úlohách spojených s obhajobou ceny. Lze ho však uplatnit i v postupech, které motivačně orientují manažery na zlepšené využití kapacity. Na rozdíl od principu příčinnosti neodpovídá na otázku, jaké náklady objekt alokace vyvolal, ale na dotaz, jakou výši nákladů je schopen „unést“ např. v prodejní ceně.

Také princip průměrování je principem, který by se měl aplikovat až v případě, kdy nelze uplatnit princip příčinné souvislosti. Primárně se orientuje na otázku: „Jaké náklady v průměru připadají na určitý výkon?“ Často se uplatňuje při zpracování výsledných kalkulací hromadně, resp. sériově vytvářených polotovarů nebo finálních výrobků, určených na prodej. Lze ho však využít i v předběžných propočtech, a to hlavně pro řešení úloh vycházejících ze znalosti plné nákladové náročnosti výkonů a na informacích o vázanosti ekonomických zdrojů v zásobách nedokončené výroby a výrobků.

Z hlediska praktické využitelnosti kalkulací objektů alokace se přitom zdůrazňuje, že její jednotlivé nákladové složky je třeba přiřazovat podle stejnorodého principu, který musí být znám uživateli.

Alokační fáze

Jedna z cest, která umožňuje zpřesnit pohled na příčinu a ovlivnitelnost výrobních nákladů, vychází z analýzy tzv. alokačních fází. Alokační fáze se rozumí dílčí část celkového procesu přiřazování nákladů finálním výkonům, jejímž cílem je vyjádřit míru příčinné souvislosti mezi náklady a finálním objektem alokace. Zpravidla se v této souvislosti hovoří o třech alokačních fázích:

- Cílem první fáze alokace je přiřazení přímých nákladů takovému objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik. Takovým objektem alokace může být např. útvar, který opravuje stroje, nebo dílčí aktivita ohoto útvaru (preventivní prohlídky aktivních částí strojů). U spotřeby jednicového materiálu nebo jednicových osobních nákladů však může být tímto objektem alokace i finální výrobek; u těchto nákladů tak celý proces alokace první fází končí.
- Cílem druhé fáze je co nejpřesnější vyjádření vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik. Tento objekt je pak zprostředkující veličinou, vyjadřující souvislost mezi finálními výkony a jeho nepřímými náklady. Fáze probíhá v podstatě „přetříděním“ nákladů z jednoho objektu na druhý; v případě složitějších výrob může dokonce postupovat v řadě dílčích kroků. Příkladem této fáze je zúčtování nákladů na opravy obráběcích a montážních strojů, na útvary obrobny a montáže. Tyto náklady mohou být zúčtovány např. podle počtu hodin, které pracovníci strávili na opravách v obou útvarech.
- Cílem třetí a poslední fáze je pak co nejpřesnější vyjádření podílu nepřímých nákladů, připadajících na druh vytvářeného objektu alokace, popř. na jeho jednici. Příkladem je přiřazení části celkových nákladů na opravy a údržbu montážních strojů konkrétnímu typu pračky. Podnik vyrábí celkem pět typů těchto praček a základnou pro rozvrh nákladů může být např. čas, který zůstává každý typ pračky na montážním zařízení.

Rozvrhová základna

Příklady druhé a třetí alokační fáze dokládají, že výše nepřímých nákladů přiřazená kalkulační jednici je nejvýznamněji ovlivněna volbou tzv. rozvrhové základny. Rozvrhová základna je v zásadě „spojovacím můstkem“, který umožňuje překlenout nikoliv přímý, ale pouze zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů k jednici výkonu, resp. jiného objektu alokace.

Základním požadavkem na její aplikaci je to, aby byla jak k rozvrhovaným nákladům, tak i k objektu alokace ve vztahu příčinné souvislosti. Tento požadavek je přitom tím naléhavější, čím více změny v objemu (velikosti) rozvrhové základny ovlivňují výši určité položky nákladů. Takovou rozvrhovou základnou může být např. počet hodin aktivního chodu stroje pro rozvrh nákladů na jeho opravy a údržbu.

Tento typ rozvrhových základen umožňuje totiž nejen následně přiřadit nepřímé náklady konkrétnímu výkonu v souladu s principem příčinné souvislosti, ale zejména účinně běžně a preventivně řídit hospodárnost. Rozvrhové základny tohoto typu, uplatňované při alokaci variabilní režie, zároveň slouží jako tzv. nákladové vztahové veličiny (anglicky *cost drivers*), které umožňují stanovit kvalitní nákladový úkol v jejich spotřebě.

Teprve v případě, kdy princip příčinné souvislosti nelze uplatnit, je možno pro řešení některých rozhodovacích úloh vyjít při výběru rozvrhové základny z principů únosnosti nákladů nebo z principu průměrování. Možnost využití těchto informací je však výrazně užší než těch, které jsou založeny na vyjádření příčinné souvislosti. I z této skutečnosti je zřejmý patrně nejdůležitější obecný závěr: význam jakéhokoliv přiřazení nákladů pro řízení a rozhodování vzrůstá a klesá podle toho, jak úzký (či naopak volný, zprostředkovaný) příčinný vztah je mezi přiřazenými náklady a objektem přiřazení.

Důsledky pro praxi

Obecné myšlenky o důvodech a postupech přiřazování nákladů výkonům a jiným objektům alokace nás zdánlivě vzdálily od pragmaticky orientovaných otázek využití alokačních principů v řízení. Zejména z toho důvodu považují za účelné poukázat na konkrétní příklady z praxe, které zvýrazní praktickou důležitost výše uvedených obecných závěrů:

- Chybou, která má v praxi často nedozírné důsledky, je využití takové informace o podílu nákladů na jednici objektu alokace, která není správným podkladem pro řešení konkrétní rozhodovací úlohy. Často taková chyba plyne ze snahy kompromisně zajistit informace pro všechny rozhodovací úlohy jediným způsobem přiřazení.
Celý kalkulační systém podniku je např. primárně orientován na to, aby dal přiměřené informace pro věrné zobrazení změny stavu nedokončené výroby a výrobků ve finančním účetnictví. Pokud pak manažer použije bez dalších úprav informaci o vlastních nákladech nebo kalkulovaném zisku jednotlivých výkonů i k rozhodnutí o změně jejich sortimentu, bude jeho rozhodnutí negativně ovlivněno řadou irelevantních nákladů (např. nájemným výrobních prostor, odpisy, časovými mzdami mistrů apod.), které byly do ocenění výrobků zahrnuty.
- Relativně častým omylem je také odtržení propočtu nákladů na výkon od rozhodovacího problému, k jehož řešení měl přispět. Jednou stanovené kalkulace, zpracované např. za účelem zjištění průměrných nákladů prováděných výkonů a vycházející z již rozhodnutého objemu jejich výroby, se uloží do výrobové databáze. Později – již bez vazby na účel, pro který byly zpracovány – jsou např. vzaty jako základ pro rozhodování o tom, které výrobky v další výrobě preferovat a které naopak potlačit.
Předchozí propočet nemůže dát na tuto novou otázku adekvátní odpověď – přinejmenším proto, že původní konstanty (objemy výkonů prováděné v určité struktuře) se pro řešitele nové úlohy stávají proměnnými, které by vyžadovaly nový propočet relevantních nákladů, jež jsou společné více druhům výkonů.
- V některých případech může výše uvedená nejasnost v účelu alokace vyústit až k mechanickému uplatnění kalkulačních postupů a rozvrhových základen bez zřetele na jakýkoliv uživatelský přínos. Takovým postupem je např. aplikace jednicových mezd jako základny pro rozvrh výrobní režie na zboží vyráběné v převážně automatizovaných provozech.
Rozvržená výrobní režie, v extrémních případech až třicetkrát větší než základna pro její rozvrh, nejen deformuje informaci o výrobových nákladech, ale má i řadu dalších negativních důsledků pro řízení a rozhodování:
 - nelze ji využít pro cenové a sortimentní rozhodování, protože z informací o nákladech jednotlivých výrobků nelze zjistit, které náklady budou rozhodnutím ovlivněny a které nikoliv;
 - zvyšuje zájem manažerů o externí nákupy polotovárů, a to i v případech, kdy je výhodnější je vyrábět ve vlastní režii;

- *nesprávně orientuje jejich pozornost na práci jednicových dělníků jako zdánlivou příčinu příliš vysokých režijních nákladů;*
- *v útvarovém řízení vede k tomu, že vedoucí výrobních útvarů mají přednostní zájem o výrobky s vysokým podílem lidské práce; toto hledisko může být v rozporu s přínosem jednotlivých výrobků k podnikovému zisku.*
- *Možnost chyb v rozhodování se zvyšuje, pokud uživatel u jednotlivých položek alokovaných na objekt alokace nezná úroveň příčinné souvislosti mezi příslušným nákladem (skupinou nákladů) a objektem alokace. K obdobným chybám dochází i v případech, kdy se výkonu, resp. jinému objektu alokace přiřazuje komplexní nákladová položka, jejíž charakter by vyžadoval její vykazání v oddělených nákladových položkách.*

Např. výrobní režie přiřazená určitému výrobku zahrnuje jednak spotřebu elektrické energie na výrobní lince, jednak spotřebu energie na osvětlení výrobní haly. Je zřejmé, že každá z těchto položek by měla být přiřazována v jiné nákladové položce – spotřeba elektrické energie na lince – podle úrovně významnosti – buď na základě norem jednicových nákladů, nebo na základě normativu variabilní režie, tak aby bylo zřejmé, že uvedený výrobek tento náklad vyvolává, a energie vynaložená na osvětlení haly spíše jako fixní vyhnutelný náklad skupiny výrobků (protože tento vlastně kapacitní náklad není vyvolán konkrétním druhem výrobku ani jeho jednicí).

- Chyby v manažerském řízení podnikatelského procesu vyvolává i neznalost aplikovaného principu alokace; k těmto chybám dochází zejména v těch případech, kdy manažer vychází z předpokladu, že určitá nákladová položka byla objektu alokace přiřazena na základě principu příčinné souvislosti (a tedy objekt alokace, resp. jeho jednice vznik nákladů vyvolává), ale ve skutečnosti byla tato položka objektu alokace přiřazena na základě principu reprodukce (a tedy náklad nebyl vyvolán objektem alokace, resp. jeho jednicí; každá prodaná jednice by měla „pouze“ přispívat rozdílem mezi cenou a příčinně vyvolanými náklady k úhradě tohoto nákladu). I zde může být důvodem těchto chyb syntetizace nákladových položek, které by měly být alokovány odděleně.

Tak např. položka ostatních přímých nákladů v konkrétním podnikovém řešení zahrnovala spotřebu jednicové elektrické energie (náklad, který je příčinně vyvolán jednicí výrobku), odpisy speciálního přípravku nutného k výrobě série nebo dávky výrobku (náklad, který je příčinně vyvolán druhem výrobku), ale i náklad na vývoj výrobku (umrtvený náklad vyvolaný druhem výrobku, ovšem do kalkulace zahrnovaný na základě principu úhrady).

- Ze zobrazeného vztahu nákladů a objektu alokace by měla být zřejmá i alokační fáze; informace o její „vzdálenosti“ od konečného přiřazení nákladů finálnímu produktu je totiž zároveň i informací o ovlivnitelnosti příslušných nákladových položek i podkladem k výběru vztahové veličiny, která by měla umožnit efektivní kontrolu hospodárnosti. Analýza alokačních fází také umožňuje zpřesnit informaci o nákladech objektu alokace – obecně platí, že přesnější informaci lze získat vytvořením předpokladů:
 - *pro zvýšení podílu nákladů, které se přímo přičítají jednici objektu alokace, resp. vydělitelnému, stejnorodě vyjádřenému množství konkrétního výkonu (první fáze);*
 - *příkladem takového zpřesnění je stanovení norem pro spotřebu jednicové elektrické energie pro jednotlivé druhy výrobků, které se vyrábějí na výrobní lince, zabudování měřičů spotřebované vody na jednotlivé provozy vyrábějící různé druhy léků ve farma-ceutickém podniku, resp. zavedení evidence nákladů pro jednotlivé vývojové projekty;*
 - *pro zpřesnění re-alokace nákladů z jednoho objektu alokace na druhý (druhá fáze);*
 - *příkladem tohoto kroku je zpracování systému vnitropodnikových cen pro ocenění výkonů opravářského útvaru, jehož náklady byly dosud rozvrhovány na odebírající útvary ve vztahu k počtu opravovaných strojů;*
 - *pro přesnější přiřazení nepřímých nákladů finálním výkonům (třetí fáze);*
 - *příkladem může být rozdělení celkové režie obrobny v prvním kroku na fixní a variabilní část a ve druhém kroku na část vztahující se k mechanizované výrobě a na část vynaloženou v souvislosti s výrobou probíhající na automatech. Výsledkem této diferenciací by mělo být přiřazení nákladů pouze těm skupinám výrobků, kterých se příslušné režie týkají.*

Závěr

Důvody, vedoucí ke změně myšlení v oblasti alokace nákladů, ale i dalších hodnotových parametrů různě vyjádřeným objektům alokace byly vyvolány zejména změnami v podstatě podnikatelského procesu, ale také změnami ve struktuře nákladů, změnami ve způsobu řízení podnikatelského procesu a změnami ve způsobu jeho informačního zajištění.

Negativní důsledky chybného přiřazování nákladů podnikovým výkonům, útvarům, činnostem, aktivitám, projektům, zákazníkům, teritoriím prodeje, distribučním kanálům či rozhodnutím vedly k vydělení samostatné oblasti manažerského účetnictví, zabývající se otázkami přiřazení nákladů příslušnému objektu, který je předmětem manažerského řízení. Hlavním cílem výzkumu v této oblasti je zpřesnit informace o nákladech týkajících se určitého objektu, a to s hlavním zřetelem na rozhodovací úlohu, kterou je třeba řešit. Výzkum se v tomto směru zabývá zejména základními cíli alokace, jejími principy a fázemi.

Neexistuje univerzálně správný nebo špatný způsob přiřazení nákladu příslušnému objektu alokace. Každý způsob alokace musí respektovat nejen vztah nákladů k objektu, ale zejména rozhodovací úlohu, která bude na základě tohoto přiřazení řešena.

Rozhodovací úlohy vycházející z informací o alokacích nákladů lze typově rozdělit do šesti oblastí: úlohy, jejichž smyslem je rozhodnout o způsobu využití ekonomických zdrojů na existující kapacitě; úlohy vycházející ze znalosti plné nákladové náročnosti konkrétních objektů alokace; úlohy založené na cenovém vyjednávání a obhajobě ceny; motivační úlohy; reprodukční úlohy; a úlohy založené na informacích o vázanosti ekonomických zdrojů v produktech podnikové činnosti.

Čím větší je podíl nákladů, reálně kalkulovaných objektu alokace jako jednicových nebo jako variabilní režie, tím kvalitnější je informační podklad pro řešení jakékoliv úlohy; platí totiž, že informace o variabilní nákladové náročnosti je relevantní všem výše zmíněným úlohám, a to jediným způsobem alokace.

Čím více je podnikatelské prostředí konkrétního podniku ovlivněno konkurencí, tím více by měl kalkulační systém podniku respektovat informační požadavky rozhodovacích úloh na existující kapacitě, úloh vycházejících ze znalosti plné nákladové náročnosti objektů alokace a motivačních úloh.

Ve vztahu k cílům, které alokace sleduje, lze rozlišit tři principy přiřazování nákladů výkonům: princip příčinné souvislosti, princip únosnosti a princip průměrování. Teoreticky nesporná a z hlediska řešení všech typů rozhodovacích úloh informačně nejúčinnější je pouze aplikace principu příčinné souvislosti.

Jedna z cest, která umožňuje zpřesnit pohled na příčinu a ovlivnitelnost alokovaných nákladů, vychází tři z analýzy alokačních fází. Rozlišují se tyto tři fáze: cílem první z nich je přiřazení přímých nákladů takovému objektu alokace, který příčinně vyvolal jejich vznik; cílem druhé je vyjádření vztahu mezi dílčími objekty alokace a objektem, který vyvolal jejich vznik; cílem třetí je vyjádření podílu nákladů, připadajících na druh vytvářeného objektu alokace, popř. na jeho jednici.

Obecně platí, že přesnější informaci lze získat vytvořením předpokladů pro zvýšení podílu nákladů, které se přímo přičítají jednici objektu alokace, resp. vydělitelnému, stejnorodě vyjádřenému množství konkrétního výkonu, pro zpřesnění re-alokace nákladů z dílčího objektu alokace na finální a pro zpřesněné přiřazení nepřímých nákladů finálním výkonům.

Literatura

- [1] DRUCKER, P. F. *Výzvy managementu pro 21. století*. Praha, Management Press, 2001.
- [2] KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vydání. Praha, Management Press, 2010.
- [3] SIMMONDS, K. *Strategic Management Accounting*. Management Accounting, 1981, 59 (4), s. 26–29.
- [4] ŠOLJAKOVÁ, L. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2009.
- [5] WÖHE, G. *Úvod do podnikového hospodářství*. Praha, C. H. Beck, 1995.

Bohumil KRÁL

Vysoká škola ekonomická v Praze

K PROBLEMATICE FULL COST A ZAVEDENÍ TÉTO METODIKY NA TECHNICKÉ UNIVERZITĚ V LIBERCI

THE PROBLEM OF FULL COST AND ITS IMPLEMENTATION AT THE TECHNICAL UNIVERSITY OF LIBEREC

Vladimír Stach, Markéta Dubová, Nina Paseková
Technická univerzita v Liberci

Abstrakt

Článek je zaměřen na problematiku full cost a zavedení této metodiky kalkulací nákladů na Technické univerzitě v Liberci (TUL). Metodika full cost by měla pomoci TUL identifikovat úplné náklady v rámci jednotlivých činností, umět je přesněji rozčlenit do skupin neuznatelných a uznatelných dle požadavků legislativy a jednotlivých poskytovatelů a dále do skupin přímých a nepřímých podle interních pravidel TUL. TUL se touto problematikou zabývá již několik let a to nejen kvůli splnění podmínek poskytovatelů dotací, ale i pro potřeby vedení TUL při hodnocení finanční udržitelnosti činností univerzity. V současnosti na TUL funguje metodika výpočtu režijních nákladů vymezená Pokynem kvestora upravujícím výpočet „režijních“ nákladů na jednotlivých činnostech TUL č. 1/2009 (základní metodika) [2] a dále v Pokynu upravujícím výpočet „režijních“ nákladů v rámci projektů OPVK č. 2/2009, jenž byl schválen MŠMT. Tato metodika však není v některých dílčích bodech dostatečná.

Z tohoto důvodu TUL činí mnohá opatření vedoucí k odstranění nedostatků. K zavedení nové metodiky velmi přispívá řešení projektu s názvem Zavedení metodiky full cost na Technické univerzitě v Liberci (Operační program Vzdělávání pro konkurenceschopnost). Cílem článku je seznámit čtenáře s postupně probíhající implementací metodiky full cost a se souvisejícími problémy, které v průběhu zavádění nastaly.

Klíčová slova: full cost, nepřímé náklady, projekt, manažerské účetnictví, Technická univerzita v Liberci

Abstract

The article is focused on the issue of full cost and the implementation of this method of cost calculation at the Technical University of Liberec (TUL). Full cost methodology should help TUL to identify the full cost of each of its activities. It can be used to accurately divide costs into groups of ineligible and eligible costs according to the requirements of legislation and individual providers and also into groups of direct and indirect costs according to the internal rules of TUL. This has been a key issue for TUL for several years, not only for the conditions of grant providers but also for the management of TUL to have a better idea of the financial sustainability of university activities. Currently, TUL uses the method of calculating overhead costs as defined in the Bursar guideline No. 1/2009 (basic method) governing the calculation of the “overhead” costs of individual activities at TUL and in the Instruction governing the calculation of “overhead” costs under the OPEC project No. 2/2009 [2], which was approved by the Ministry of Education. This methodology, however, is not sufficient.

For this reason, TUL has taken several steps to remedy the deficiencies. Implementation of the new methodology is helped greatly by the project entitled Implementation of full cost methodology at the Technical University of Liberec (Operational Programme Education for Competitiveness). The aim of this article is to familiarize the reader with the gradual implementation of the full cost methodology and the related issues that arose during the process.

Key words: full cost, indirect costs, project, managerial accounting, Technical University of Liberec

Úvod

Článek je zaměřen na problematiku full cost a jeho zavedení na Technické univerzitě v Liberci (TUL). Metodikou full cost chce TUL identifikovat úplné náklady v rámci jednotlivých činností, umět je přesněji rozčlenit do skupin neuznatelných a uznatelných podle požadavků legislativy a jednotlivých poskytovatelů a dále do skupin přímých a nepřímých podle interních pravidel TUL. Touto problematikou se TUL zabývá již několik let, a to nejen pro splnění podmínek poskytovatelů dotací, ale i pro potřeby vedení TUL při hodnocení finanční udržitelnosti činností univerzity.

Od července 2011 je v rámci projektu „Zavedení metodiky full cost na Technické univerzitě v Liberci“ (OP Vzdělávání pro konkurenceschopnost) stávající metodika kalkulací nákladů intenzivně rozšiřována a zaváděna. Dne 26. 9. 2012 univerzita získala pozitivní výrok externího auditora o souladu metodiky s Přílohou č. 10 Operačního programu Věda a výzkum pro inovace MŠMT.

Historie zavedení metodiky full cost na TUL

Do roku 1998 TUL alokaci režijních nákladů na své činnosti opomíjela. Od roku 1998 pro jejich alokaci používala procentní přírážku. Režijní náklady pouze celoškolských služeb byly hrazeny rovným podílem bez vazby na „skutečnou“ spotřebu prostředků. V roce 2004 byl zaveden model rozpočtování těchto společných nákladů pomocí nákladových koeficientů, který měl odstranit další spory fakult o využívání společných prostředků TUL, především prostor, a jež vycházel ze základních charakteristik fakult. Tento model byl v prvních letech tlumen pro plynulý přechod z rovného podílu na úhradu za „skutečnou“ spotřebu. Charakteristiky fakult se nastavily tak, aby nebyly závislé na různých podílech jednotlivých činností fakult, které jsou velmi rozdílné mezi technickými a humanitními fakultami. To umožnilo úhradu režijních nákladů za fakultu jako celek bez rozúčtování mezi jednotlivé činnosti. Po „usazení“ modelu začala TUL tento výpočet používat i pro výpočet celoškolských režijních nákladů projektů VaV a zakázek doplňkové činnosti. Tento model rozvrhování bude fungovat až do konce roku 2012. V současnosti je stále platný Pokyn upravující výpočet „režijních“ nákladů na jednotlivých činnostech TUL č. 1/2009. [2]

Hlavní důvody zavedení metodiky full cost na TUL

Důvody implementace metodiky full cost jsou jak interní, tak externí. Technická univerzita v Liberci si uvědomuje hlavní nevýhodu současné metodiky, kterou jsou zatím opomíjené nepřímé náklady fakult a jejich pracovišť, což je dáno účelem vzniku této metodiky, tedy „měření“ nákladů fakult jako celku pro potřeby sestavování rozpočtu. Nevýhodou stávající metodiky je dále fakt, že metodika vyžaduje ruční vylučování nerežijních nákladů a dále neumožňuje vylučovat neuznatelné náklady podle požadavků jednotlivých poskytovatelů. Metodika dále neumí zcela zamezit některým odhadům při alokaci režii v projektech a zakázkách doplňkové činnosti. Další motivy zavedení metodiky full cost spatřuje Technická univerzita v Liberci v těchto bodech:

- zobektivnění rozpočtových pravidel TUL ve stále se měnícím ekonomickém a legislativním prostředí;
- zjištění skutečné výše režijních nákladů na projektech, zakázkách doplňkové činnosti a také režie fakult a vysokoškolských ústavů;
- poskytnout nástroj pro vědeckovýzkumné pracovníky a administrativu při plánování rozpočtů projektů a ceny zakázek doplňkové činnosti;
- stanovení režie po jednotlivých fakultách a ústavech pomáhá zavádět rozpočtovou kázeň a umožnit přesněji plánovat jednotlivé činnosti na fakultách – zejména financování těchto aktivit;
- požadavky nejruznějších poskytovatelů – zejména požadavky Ministerstva školství v jeho programech OP VaVpI a OPVK, požadavky projektů 7. rámcového programu a dále požadavky Technologické agentury ČR či Ministerstva vnitra na přesné dokladování režijních nákladů, které není založeno na odhadu. Pokud by TUL takovou metodiku postupně nezavedla, dá se očekávat, že budou finanční prostředky od těchto poskytovatelů v budoucnosti kráceny;
- metodika full cost poskytuje nástroj vedení TUL pro plánování, kontrolu a řízení nákladů, úspor a efektivitu činností;

- legislativa EU – zamezení dumpingových cen služeb TUL a veřejné podpory;
- v neposlední řadě vyplývá nutnost zavedení metodiky z legislativy VŠ, a to ze Zákona č. 111/1998 Sb. (§ 20, odst. 5): „Veřejná vysoká škola účtuje v soustavě podvojného účetnictví, ve kterém je povinna důsledně oddělit náklady a výnosy spojené s doplňkovou činností.“ [4]

Proces zavedení metodiky full cost na Technické univerzitě v Liberci

V prosinci 2010 podala TUL projektový návrh s názvem „Zavedení metodiky full cost na Technické univerzitě v Liberci“ v rámci Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost, který ministerstvo schválilo k financování. Klíčové aktivity projektu pro zavedení metodiky full cost jsou následující:

1. Fázový audit metodiky úplných nepřímých nákladů a zpracování návrhů na zdokonalení této metodiky a IT systému.
2. Tvorba znalostní základny – teoretická a legislativní východiska, revize požadavků jednotlivých poskytovatelů na (ne)uznatelné náklady, interní „audit“ aktuálního stavu metodiky včetně auditu informačního systému TUL.
3. Komparace s českou soukromou praxí a ostatními univerzitami pracujícími na metodice full cost doma i v zahraničí, návštěva obdobné univerzity v zahraničí se zkušenostmi s full cost.
4. Modifikace stávající metodiky, modifikace účetního systému VEMA a ekonomického systému v prostředí MS Excel, který je ve správě kvestora TUL, příprava manuálu k modifikovanému účetnímu a ekonomickému systému, zpracování interních směrnic a nutných formulářů a jejich schválení statutárním orgánem TUL, vytvoření školicích materiálů.
5. Pilotní aplikace nové metodiky full cost v praxi TUL, vzdělávání cílové skupiny TUL v metodice full cost a šíření povědomí o zavádění této metodiky.

Začátkem roku 2011 byl vydán interní Pokyn kvestora č. 2/2011 O ekonomické struktuře TUL [1], zavedení režijních nákladových středisek, který vymezuje způsob evidence nákladů nepřímo souvisejících s jednotlivými výkony v rámci hlavní a doplňkové činnosti na jednotlivých fakultách a vysokoškolských ústavech TUL. Tento pokyn kromě jiného nově stanovuje režijní pracoviště fakult, resp. VŠ ústavů, kterými jsou

1. děkanát/ředitelství (evidence nepřímých nákladů vedení fakulty, příp. fakulty jako celku, nejsou-li evidovány režijní náklady na nákladových pracovištích kateder)
2. studijní oddělení (evidence nepřímých nákladů vzdělávací činnosti).

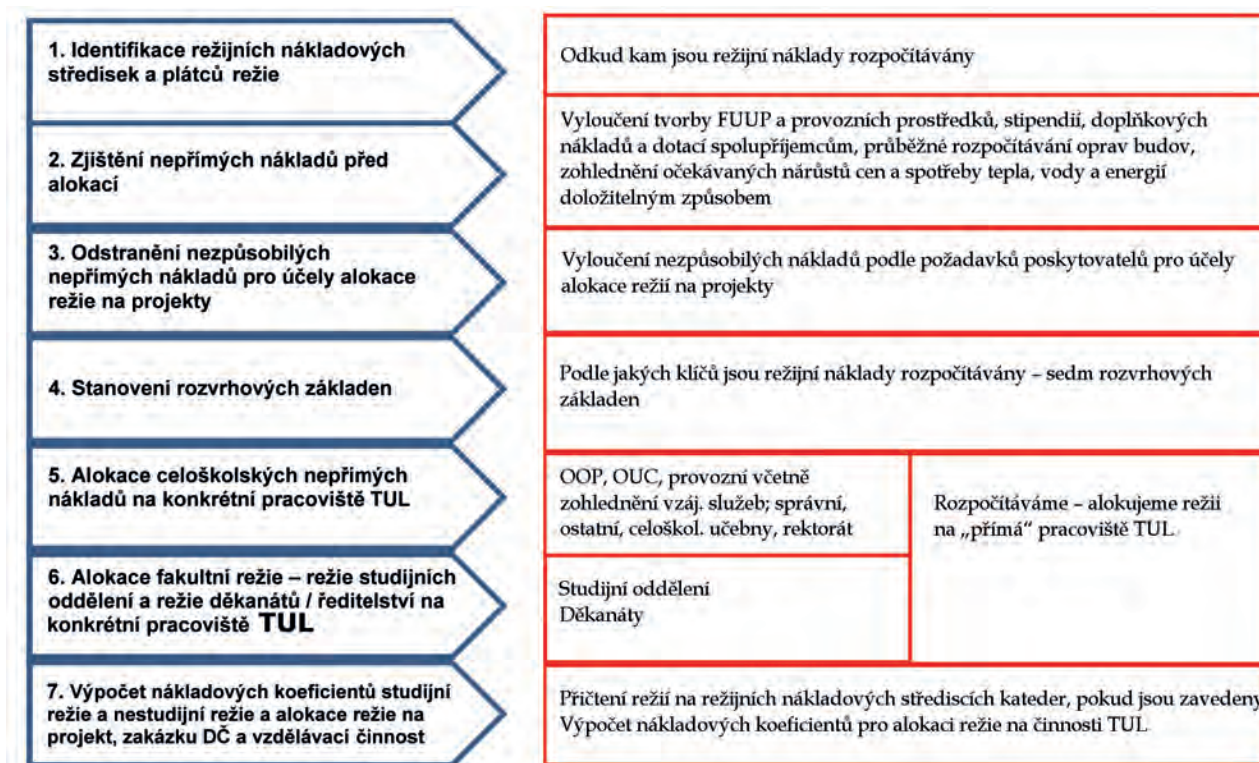
Tímto je jednoznačně oddělena režie pro vzdělávací činnost. Dále tento pokyn předepisuje povinnost každé fakultě, resp. VŠ ústavu, stanovit svou vnitřní strukturu režijních nákladových středisek a tato střediska přiřadit ke stávajícím pracovištím. Platí pravidlo, že jedno režijní nákladové středisko může sloužit i více pracovištím TUL. Změna této struktury je možná jednou ročně na začátku hospodářského roku. Touto novou ekonomickou strukturou TUL odstranila jeden z nedostatků stávající metodiky, a to opomíjené nepřímé náklady fakult a jejich pracovišť.

Po úspěšném schválení projektové žádosti vypsala TUL výběrové řízení na externího auditora. Nejnížší cenovou nabídku podala firma Deloitte Audit, s. r. o., se kterou byla v prosinci 2011 sepsána smlouva o fázovém auditu, čímž začala intenzivní spolupráce při implementaci full cost. TUL postupně přijala opatření vycházející z požadavků programu OP VaVpI konkrétně z požadavků uvedených v Příručce pro žadatele Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace, konkrétně v příloze č. 10 – Obecná pravidla (rámcová metodika) pro vykazování skutečných nepřímých nákladů v projektech OP VaVpI [3]. Pozitivní výrok o souladu metodiky full cost TUL s Přílohou č. 10 byl vydán 26. 9. 2012. Full cost na TUL je vymezen Směrnicí kvestora č. 6/2012 upravující metodiku vykazování skutečných nepřímých nákladů na jednotlivých činnostech TUL. V současnosti probíhají školení zaměstnanců TUL a je dokončována webová aplikace pro vyúčtování režijních nákladů. V listopadu 2012 proběhne hlasování Akademického senátu TUL o přijetí této metodiky do praxe TUL. Pokud bude hlasování pozitivní, bude metodika plně implementována do účetnictví TUL od 1. 1. 2013.

Nová metodika vykazování režijních nákladů na TUL

Metoda kalkulace skutečných nepřímých nákladů na TUL probíhá v sedmi základních fázích, při kterých jsou nepřímé náklady postupně přiřazovány ke konkrétní kalkulační jednotce (režijnímu pracovišti, pracovišti fakulty / ústavu či konkrétní činnosti) – viz obrázek 1.

Obrázek 1: Fáze metodiky full cost na Technické univerzitě v Liberci



Pramen: Interní materiály projektu „Zavedení metodiky full cost na Technické univerzitě v Liberci“

Aby byla navrhovaná metodika dostatečně robustní, bylo nutné zvolit takové rozvrhové základny, které správně zachycují příčinu vzniku nepřímých nákladů a jejichž sledování není drahé (administrativně náročné). TUL pro účely kalkulace nepřímých nákladů zvolila tyto rozvrhové základny:

- **metráž ploch** všech pracovišť TUL, která představuje příčinu vzniku nepřímých nákladů na celoškolských provozních režijních pracovištích;
- **celkový počet pracovních vztahů včetně DPČ a DPP**, které představují příčinu vzniku nepřímých nákladů na Oddělení organizačním a personálním – OOP;
- **celkový počet přepočtených pracovních poměrů (tj. bez DPČ a DPP)**, který představuje příčinu vzniku nepřímých nákladů na celoškolských ostatních režijních pracovištích;
- **celkový počet studentů**, který představuje příčinu vzniku nepřímých nákladů na celoškolských ostatních režijních pracovištích;
- **metráž ploch celoškolských učeben vážená podílem využití jednotlivých celoškolských učeben**, který představuje příčinu vzniku nepřímých nákladů spojených s těmito univerzitními prostory;
- **celkový počet studentů zapsaných v předmětech**, který představuje příčinu vzniku nepřímých nákladů studijních oddělení fakult a VŠ ústavů a studijních služeb poskytovaných rektorátními útvary;
- **celkové přímé náklady pracovišť TUL** (projekty, SGS, samoplátci, doplňková činnost a vlastní přímé náklady) po vyloučení doplňkových nákladů a převodu dotací spolupříjemcům, které představují příčinu vzniku nepřímých nákladů na celoškolských správních režijních pracovištích, nepřímých nákladů děkanátů a ředitelství fakult / VŠ ústavů a nepřímých nákladů kateder / ústavů.

Požadavky poskytovatelů financí pro vědu a výzkum z hlediska nákladové (ne)uznatelnosti a režijních nákladů

Ve třetí fázi alokace režii na projekty jsou eliminovány neuznatelné náklady podle požadavků poskytovatelů. Technická univerzita v Liberci čerpá prostředky v rámci projektů od různých poskytovatelů financí, a to jak na národní, tak i na mezinárodní úrovni. Mezi nejvýznamnější poskytovatele financí patří:

- Ministerstvo školství mládeže a tělovýchovy;
- Ministerstvo průmyslu a obchodu;
- Technologická agentura ČR (TAČR);
- Grantová agentura České republiky (GAČR);
- Grantová agentura Akademie věd ČR;
- Fond rozvoje vysokých škol;
- Evropská komise 7. rámcový program;
- Ministerstvo pro místní rozvoj;
- Ministerstvo vnitra;
- Ministerstvo zdravotnictví;
- statutární město Liberec;
- ostatní ministerstva a další poskytovatelé.

Problém nastává ve skutečnosti, že každý poskytovatel má jiné požadavky na stanovení uznatelnosti nákladových druhů. Tyto požadavky jsou odlišné také v rámci jednotlivých programů stejného poskytovatele. Pro získání finančních prostředků na projekty musí TUL zcela respektovat nároky jednotlivých poskytovatelů.

Podle nové metodiky budou na TUL každoročně analyzovány nezpůsobilé náklady dle jednotlivých poskytovatelů účelových prostředků a jejich programů a tyto nezpůsobilé náklady budou pak porovnány s kompletním výčtem analytických účtů a nákladových středisek TUL. Pokud bude zjištěn nový nezpůsobilý náklad, který nebyl dosud evidován na analytických účtech TUL či zvláštním nákladovém středisku, bude pro něj zaveden nový analytický účet či zvláštní nákladové středisko. Pomocí těchto analytických účtů a nákladových středisek budou nezpůsobilé náklady vylučovány z režie konkrétního projektu. Výčet neuznatelných nákladů a příslušných analytických účtů a nákladových středisek dle jednotlivých poskytovatelů je přílohou směrnice full cost.

Výpočet nákladových koeficientů studijní režie a nestudijní pro alokaci režie na projekt, zakázku DČ a vzdělávací činnost je zatím realizován v prostředí MS Excel. Pro projektové manažery a administrátory projektů je však připravována webová aplikace pro snadný výpočet příslušné režijní částky.

Závěr

Technická univerzita v Liberci již řadu let aktivně zavádí vlastní metodiku kalkulace nepřímých nákladů (full cost) v rámci všech svých činností. Do roku 2011 probíhala tato implementace bez externí pomoci. Od července 2011 je metodika zaváděna prostřednictvím projektu s názvem Zavedení metodiky full cost na Technické univerzitě v Liberci v rámci Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost. Finanční prostředky získané pro řešení tohoto projektu významně přispívají k urychlení přijetí jednotlivých opatření pro zavedení full cost do praxe TUL.

Závěrem uvedme největší problémy, které provázely či stále ještě provázejí přípravu a implementaci metodiky full cost na TUL:

- Zavedení nové ekonomické struktury TUL – správné oddělení přímých a nepřímých nákladů
- Kalkulace odpisů přístrojů
- Zvolení rozvrhových základů tak, aby správně zachycovaly příčinu vzniku nepřímých nákladů a zároveň aby jejich sledování nebylo drahé (administrativně náročné)
- Zachování co nejvyšší míry spravedlnosti
- Časová a finanční náročnost implementace full cost
- Rozdílné požadavky poskytovatelů na uznatelnost nákladů
- Změna myšlení

Technické univerzitě v Liberci se daří výše uvedené problémy postupně řešit. Metodiku full cost jako nástroj svého strategického řízení zavede od roku 2013 do svého manažerského účetnictví. Lze konstatovat, že TUL by tuto praxi zavedla i bez externího tlaku poskytovatelů – zejména MŠMT a programu OP VaVpI. Vedení univerzity totiž chápe implementaci metodiky jako zásadní pro dodržování legislativy při realizaci doplňkové činnosti, pro zachování finanční udržitelnosti svých činností a pro celkové posílení konkurenceschopnosti univerzity při získávání prostředků na financování projektů a vzdělávací činnosti.

Po schválení metodiky Akademickým senátem TUL a po podpisu rektora požádá univerzita o její certifikaci na MŠMT. MŠMT však dosud nezná auditora, který bude certifikaci udělovat. Je diskutabilní, zda tento auditor bude dostatečnou zárukou správnosti metodik full cost vysokých škol ČR. Smysl full cost pro MŠMT a jiné poskytovatele má porovnatelnost efektivnosti a nákladové náročnosti vysokých škol, což by zavedení full cost na všech VŠ zajistilo. Základním předpokladem porovnatelnosti je však dodržení příčinné souvislosti mezi alokovanými nepřímými náklady a zvolenými rozvrhovými základnami. Vhodná volba rozvrhové základny je ovlivněna znalostí interní ekonomické struktury a informačního systému vysoké školy. Domníváme se proto, že MŠMT by mělo určit pouze kritéria výběru externího auditora a samotný výběr auditora by mělo ponechat na každé vysoké škole.

Článek byl podpořen projektem OPVK „Zavedení metodiky full cost na Technické univerzitě v Liberci“ CZ.1.07/2.4.00/16.0010, který je spolufinancován Evropským sociálním fondem a státním rozpočtem ČR.

Literatura

- [1] Interní směrnice a pokyny. Pokyn kvestora č 2/2011 o ekonomické struktuře TUL, zavedení režijních nákladových středisek [online]. [vid. 2012-02-20]. Dostupné z: http://www.tul.cz/zamestnanci/vnitri-normy/smernice-kvestora_49.
- [2] Interní směrnice a pravidla. Pokyn kvestora č. 1/2009 upravující výpočet režijních nákladů [online]. [vid. 2012-04-15]. Dostupné z: http://www.tul.cz/zamestnanci/vnitri-normy/smernice-kvestora_49.
- [3] MŠMT: Příručka OP VaVpI – full cost [online]. [vid. 2012-04-20]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/file/14601>.
- [4] Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách.

Vladimír STACH
Markéta DUBOVÁ
Nina PASEKOVÁ
Technická univerzita v Liberci

METODICKÉ DOPORUČENÍ PRO VYKAZOVÁNÍ SKUTEČNÝCH ZPŮSOBILÝCH NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ NA PROJEKT PRO ÚSTAVY AV ČR

METHODICAL RECOMMENDATION FOR INSTITUTES OF THE AS CR CONCERNING REPORTING OF REAL ELIGIBLE INDIRECT COSTS OF THE PROJECT

Jan Škoda

Biotechnologický ústav AV ČR, v. v. i.,

Karel Starosta

Ústav fotoniky a elektroniky AV ČR, v. v. i.

Abstrakt

Metodické doporučení si klade za cíl formulovat společné možné zásady pro pracoviště AV ČR týkající se alokace nepřímých nákladů na projekty, a to především s ohledem na pravidla poskytovatelů, kteří přiřazování nepřímých nákladů metodou full cost vyžadují. Metodika vychází z obvyklých hospodářských a účetních postupů ústavů AV ČR. Navrhované řešení je založeno na maximální jednoduchosti a efektivnosti s cílem minimálního navýšení nepřímých nákladů zapříčiněných užíváním této metodiky, umožňuje zakončení hospodářského roku v řádném termínu a vykazání potřebných dat poskytovatelům.

Klíčová slova: AV ČR, full cost, nepřímé náklady, režie

Abstract

The aim of the Methodical Recommendation is to create possible common principles for institutes of the Academy of Sciences of the Czech Republic (AS CR) concerning the allocation of indirect costs to projects, considering mainly the rules of fund providers requesting reporting of real costs via full cost methodology. Proposed methodology is based on usual management and accounting practices of institutes of AS CR and lie in principles of maximum simplicity and effectiveness. It should result in minimum increase of real indirect costs caused by application of such methodology, it enables closing of economic year on time and also reporting of necessary data to fund providers.

Key words: AS CR, full cost, indirect costs, overheads

Úvod

V roce 2009 a 2010 probíhala široká diskuse mezi akademickou sférou a poskytovateli o potřebě zavádění metodik full cost na jednotlivých institucích zabývajících se výzkumem. Tato diskuse vycházela především z avizované nutnosti vykazování skutečných nepřímých nákladů ve zvažovaném 8.RP (Osmém rámcovém programu Evropského společenství pro výzkum, technologický rozvoj a demonstrace) a z aktuálních podmínek stanovených ve vyhlášení OP VaVpI (MŠMT) a programu ALFA (TA ČR). Na základě tohoto vývoje se na jaře roku 2010 utvořilo sdružení zástupců sedmi ústavů AV ČR a Technologického centra, kteří se rozhodli řešit problematiku full cost společně.

Vlastní metodika

Metodické doporučení pro vykazování skutečných (úplných) způsobilých nepřímých nákladů na projekt pro ústav AV ČR - (metodika full cost) je dokument určený pro použití v jednotlivých ústavech Akademie věd ČR a byl zpracován a prezentován výše uvedeným sdružením jako výsledek konsensu se zřetelem na různorodost jednotlivých ústavů. Uvedený materiál je také připraven ke konzultaci s „certifikační autoritou“ stanovenou MŠMT v rámci OP VaVpI k jednoznačnému ukotvení základních principů.

Při přípravě tohoto dokumentu se vycházelo z potřeby nízkých nákladů na zavedení a udržení navrhované metodiky, jednoduchosti a efektivnosti navržených postupů, principu zachování stávajících metod účtování a především z nutnosti řádného a včasného vykazání potřebných údajů poskytovatelům jednotlivých dotací. Výhodou společného přístupu je existence jednotného prostředí charakterizovaného jednoznačnou orientací na výzkum a vývoj, sjednoceným výkaznictvím, účtovou osnovou i účetním programem a v neposlední řadě i pravidelným sdílením znalostí. V rámci zavedeného účetnictví a výkaznictví již dnes existuje na všech ústavech Akademie věd jednotné a jednoznačné oddělení přímých a nepřímých nákladů. Metodické doporučení je tak souborem definic, principů a postupů, který má sloužit k lepšímu pochopení problematiky full cost. Každá dotčená instituce pak musí zavést interní metodiku výpočtu full cost přizpůsobenou svým vlastním podmínkám.

Základním problémem při přípravě dokumentu byla nejednoznačnost vnímání pojmosloví, která ve výsledku vedla ke stanovení definic pro: Projekt; Typ projektu; Přímý náklad; Celkové přímé náklady; Celkové nepřímé náklady; Způsobilé a Nezpůsobilé nepřímé náklady projektu; Primární a Sekundární rozvrhové základny; Primární a Sekundární cost pool; Skutečné způsobilé nepřímé náklady na projekt. Pro efektivní rozdělení způsobilých a nezpůsobilých nepřímých nákladů bylo využito stávající analytické účetní členění včetně doporučení jejich alokace.

Z diskusí o vhodnosti jednotlivých rozvrhových základen (primárních – využívají se pro alokaci nepřímých nákladů přímo na projekt; sekundárních – využívají se pro alokaci mezi jednotlivé cost pooly) vyplynulo jednoznačné doporučení využívat přímé náklady jako primární rozvrhovou základnu. Tato rozvrhová základna splňuje hlavní požadavky kladené na metodiku, tj. vykazání potřebných údajů poskytovatelům při zachování jednoduchosti a efektivnosti. Metodika si v této fázi nekladla za cíl stanovení skutečných nákladů všech konkrétních aktivit uvnitř ústavů AV ČR.

Skutečné způsobilé nepřímé náklady na projekt jsou na jednotlivé projekty alokovány koeficientem vypočteným jako podíl způsobilých nepřímých nákladů projektu u primárního cost poolu vůči primární rozvrhové základně. Obě hodnoty podílu jsou zjištěny za předchozí uzavřené účetní období. Vlastní alokace skutečných způsobilých nepřímých nákladů na projekt v běžném roce může být provedena k datu, kdy je známa skutečná výše přímých nákladů k tomuto datu (uzavření ročního čerpání projektů, ukončení projektu apod.). Období aplikace konkrétních koeficientů je potřeba interně stanovit s ohledem na termín schválené účetní závěrky za předchozí období. Pro plánování hospodaření u navrhovaných projektů se pro výpočet návrhu použije poslední stanovený koeficient s tím, že ve výpočtu lze zohlednit očekávané závažné změny tak, aby se při vyúčtování projektu návrh pro konkrétní rok blížil co nejvíce očekávané skutečnosti. Pro čerpání projektu však bude platit aktuální schválený koeficient.

Na vypracování metodiky se podílela pracovní skupina, která se skládala ze zástupců sedmi ústavů AV ČR: Biologické centrum AV ČR, v. v. i. (Vít Našinec), Biotechnologický ústav AV ČR, v. v. i. (Jan Škoda), Fyzikální ústav AV ČR, v. v. i. (Eva Lhotáková), Ústav fotoniky a elektroniky AV ČR, v. v. i. (Karel Starosta), Ústav fyzikální chemie J. Heyrovského AV ČR, v. v. i. (Barbora Křištofová), Ústav makromolekulární chemie AV ČR, v. v. i. (Jan Kouba), Ústav živočišné fyziologie a genetiky AV ČR, v. v. i. (Jaroslava Kasýková) a zástupce Technologického centra AV ČR (Lenka Chvojková).

Závěr

V současné době se problematika vykazování skutečných způsobilých nákladů u projektů výzkumu a vývoje dlouhodobě potýká s řadou překážek. Pozitivně je vnímána (stejně jako u výrobních podniků) manažerská potřeba znalosti skutečných nákladů konkrétních aktivit. Problémy však přináší nejednotnost přístupu poskytovatelů a absence jednotlící autority v situaci, kdy jsou podle této „metodiky“ přidělovány a čerpány

peníze bez jednoznačně definovaných zásad a s nevyjasněným celospolečenským konsensem, co udělat s faktem, že realita jaksí neodpovídá plánovaným skutečností. Výsledným poznáním tak je, že i o metodice full cost lze říci: „Je dobrým sluhou, ale špatným pánem!“

Jan ŠKODA
Biotechnologický ústav AV ČR, v. v. i.,
Karel STAROSTA
Ústav fotoniky a elektroniky AV ČR, v. v. i.

FULL COSTING IN FINLAND

Marita Virtanen

Tekes – The Finnish Funding Agency for Technology and Innovation

Abstract

Finnish state research institutions have been using full cost accounting already for decades. In 2007 the Ministry of Finance suggested that all government organisations using or granting budget funds for jointly financed activities should use full cost model. Since 2009 also all universities and most polytechnics have accounted full costs of external funded projects.

Implementation of full costing in external research funding has been quite challenging for academia. Especially the requirement for time recording has been rather difficult issue for the academic staff in universities. However the dispute has now clearly settled down.

It seems that the philosophy behind the full cost model is already well understood and accepted at the organizational level, but the accounting practicalities have proved to be more challenging than was originally foreseen.

For some researchers the model still seems to be rather unclear, especially as the indirect costs caused by each project have previously been largely invisible for them. As all costs are visible in full cost budget it has sometimes been mistakenly thought that the indirect research costs are higher now than they were during the additional cost model.

At the moment both major state research funders – Academy of Finland and Tekes – have implemented full cost model in their funding terms and conditions. However, it has turned out to be a challenge to convince the rest of the state research funders of the methods for accounting and reporting indirect costs. So there still are some steps to be taken before full cost model is fully used in state funding.

Key words: Full costing, research funding, Finland

Introduction

Some decades ago the national public funding for research was largely allocated for universities and state research institutes as direct appropriations in the Budget. Universities and research institutes also received some competitive research funding from various sources outside the Budget. In the late 1980's the national public funding began to move more and more towards competitive project-based funding. This meant that universities and state research institutes were forced to compete with each other not only to receive research funding from outside the Budget, but also in order to get competitive funding from other government agencies that were responsible for funding research in universities and research institutes (incl. Tekes). As competitive project-based funding gained more and more ground, it became obvious that research organisations had to get to know the total costs of their activities and, in particular, the total costs of externally funded projects.

In the late 1990's the public sector in Finland experienced quite a significant reform as an accrual based accounting (i.e. business accounting) was introduced both in central and local government. At this point it was time to open a debate over adequacy of cost accounting in government agencies in general.

Towards full costing in external project-based funding

In Finnish central government (ministries and other government agencies) the philosophy of full costing was initially introduced in economic activities as pricing of chargeable performances i.e. official acts, goods and services produced by the State authorities was regulated by law [1]. According to legislation the charges of economic activities are to be based on total costs (both direct and indirect) incurred by the State. While price setting in economic activities has thoroughly been regulated for decades ago there still is no corresponding legislation concerning costing of non-economic activities, at least not in the sense of guaranteeing a decent reimbursement for projects funded from external sources.

In 2001 The Ministry of Finance set up a working group to solve the most urgent problems arisen in jointly financed activities (that means non-economic activities funded from more than one sources). In the final report in 2003 the working group presented a large number of proposals for establishing good budgeting practices and coherent principles to simplify financial administration of jointly financed activities. [2]

In terms of cost accounting the working group emphasized that the total costs – both direct and indirect – of each project shall always be calculated in order to create a correct and sufficiently comprehensive picture of the aggregate volume of jointly financed activities and of their costs. The State Treasury was the authority to issue the regulations required.

As a result, universities and state research institutions were stipulated to calculate the total costs of their externally funded projects and thus to identify their own contribution needed to carry out these projects. This information was to be disclosed in the financial accounts of each accounting office (including universities and state research institutes).

The working group did not, however, set any requirements or guidance for state funding agencies. Funding agencies were still free to decide whether to accept reporting and funding on a full cost basis or continue as before.

It was obvious that the working group did not manage to solve all the problems concerning external funded activities. State research institutions had calculated full costs of their activities for decades. Their main concern at that time was the fact that Tekes was the only funding agency that accepted reporting on a full cost basis. As research funding was received from various sources, beneficiaries encountered difficulties to meet all the diverse and conflicting requirements for project accounting and reporting. Each funding organisation had its own eligibility requirements, terms and conditions and this unfortunately was also the case with government funding agencies.

The implementation of full cost accounting in external funded projects was even more challenging for universities. In addition to problems with reconciling the requirements of reporting in general, the requirement for proper time recording in universities turned out to be difficult issue for the academic staff.

As The National Audit Office of Finland noted significant inadequacies in cost accounting, particularly in universities, the Ministry of Finance eventually set up a new working group aiming to put through the full cost model in the whole State administration. This time the participants for the working group were invited more largely from the State administration. The work was done in close collaboration with the Ministry of Finance and the Ministry of Education, with all universities and both major state research funding agencies (Tekes, Academy of Finland), but also with The State Treasury and The National Audit Office of Finland.

The final report in 2007 suggested that all government agencies using or granting State Budget funds for jointly financed activities should use full cost model. [3]

Full cost accounting in government agencies

Full cost accounting in government agencies does not mean a unified methodology across the administration. Due to diversity of government agencies there are several various cost accounting methods, not just one for all. Agencies that receive external funding and/or have economic activities besides their administrative tasks meet more demanding requirements for cost accounting than agencies with purely administrative tasks. That is why the working group only presented general guidelines for cost accounting methods, but also the minimum requirements for reliable cost accounting practices:

- Cost accounting practices applied in government agencies shall be based on general principles of management costing and accounting theory.
- Each government agency should identify its main activities and work out the differences in cost structure of these activities.
- Consistent cost accounting methods should be used throughout the organisation.
- Reliable time allocation is a crucial basis for adequate cost accounting.

The working group also expressed that all government funding agencies should accept the usual accounting and management practices of the beneficiary when the requirements of reliable cost accounting are met. As the full costs are known it is appropriate to use full costing in funding, too. This does not, however, mean that funding agencies should reimburse up to 100 percent of total costs incurred.

Situation today

In the end of year 2008 The State Treasury made an inquiry on the situation in government agencies using or granting budget funds for competitive project-based activities. It turned out that beneficiaries were ready for full costing in their externally funded projects, but the situation with the funding agencies was not as good.

- Beneficiaries

For state research institutes there was nothing new. In fact they had calculated full costs of their activities for decades, including externally funded projects. At that time universities were just implementing full cost accounting in their activities with intention to introduce full costing completely in the beginning of 2009, at the latest. This was the situation with polytechnics too.

Nowadays full costing is well understood and accepted at the organisational level, even though the accounting practicalities have turned out to be more challenging than was originally foreseen. For some researchers the model still seems to be rather unclear, especially as indirect costs caused by each project have previously been largely invisible for them. Now that all the costs are visible and indirect costs are eligible, it is sometimes mistakenly thought that research will get less money than earlier and that funding will go more and more to cover the administration of research. However, it is worth noting that accepting both direct and indirect costs is not at the same time a statement for how to share income between different units or groups inside the research organisations.

- Funding Agencies

Both major state research funding agencies, Tekes and Academy of Finland, have implemented full cost model in their terms and conditions of funding. [4] [5] Both of them do fund on a full cost basis, but they don't fund full costs. The reimbursement will vary from 60 or 70 percent (Tekes) to 80 percent (Academy of Finland) of direct and indirect costs incurred.

Other government agencies that are funding research are still hanging back. Full cost model may seem quite a strange for government agencies that have many other administrative tasks in addition to task of granting funds for research. There is an obvious need for further discussion with these agencies in order to create confidence in the philosophy of full cost accounting. It is sometimes mistakenly understand that full costing will inevitably lead to increasing costs of research. In fact, full costing just shows all the costs incurred, including all those previously been invisible. Funding on a full cost basis does not mean funding full costs, as noted earlier with the case of Tekes and Academy of Finland.

There is also a clear need for updating the terminology in the national legislation, as well as terminology in funding terms and conditions of many government agencies. Common terminology at the national level exist, still the same terms are used with different meanings and vice versa. This is particularly the case with government agencies granting European Structural Funds for research.

Universities and research institutes will receive funding from many other sources too. Tekes often requires some private co-funding¹ for research projects performed by universities and other research institutes. It is worthy to note that private companies are not interested in the cost structure of projects they participate with co-funding. What the companies really are interested in is the research plan as such and the potential for utilizing the results of the project in the future. Funding on a full cost basis is not an issue for private companies.

Some other funding agencies such as foundations and international organisations usually are not familiar with the concept of full costing. However, experience has shown that it is possible to negotiate terms and conditions case by case basis.

Conclusion

Finnish experience shows that it is possible to move towards full costing in external project-based funding, but there are a few points that must be taken into account.

Research organisations have to identify full costs of their activities and in particular costs of their external funded projects. The need is there even if no funding agency accepts reporting on a full cost basis. Research funding is received from various sources. It is difficult to develop a reliable cost accounting system, if each funding agency has differing eligibility rules, terms and conditions. It is not possible to build a system that will meet all the diverse and even conflicting requirements of reporting. That is why it is essential for beneficiaries to be able to utilize the usual accounting principles and management practices of their own.

In order to get mutual understanding and to achieve a general agreement on the subject it is essential to have common terminology among all actors. This terminology should be used throughout the legislation and funding terms and conditions of funding agencies.

Finally, it is vital to understand that full costing does not have positive impacts on beneficiaries only but on funding agencies and eventually on the whole society, as well. When all the costs are visible, beneficiaries actually understand the need of their own contribution for carrying out all the research projects. Cost-consciousness ensures that beneficiaries participate only in research projects that they consider essential and to which they are really committed. In the long run this will lead to better quality in research.

References

- [1] Act on Criteria for Charges Payable to the State of 29 December 1973 (980/1973).
- [2] Act on Criteria for Charges Payable to the State (159/1992).
- [3] Decree on Criteria for Charges Payable to the State (211/1992).
- [4] Joint financing working group, The Ministry of Finance 19/2003 (abstract in English).
- [5] Accounting of total costs and financing jointly financed activities based on total costs, The Ministry of Finance 9/2007 (abstract in English).
- [6] Tekes: General Terms and Conditions for Public Research Funding 2012.
- [7] Academy of Finland: General Conditions and Guidelines for Funding 2012–2013.

Marita VIRTANEN

Tekes – The Finnish Funding Agency for Technology and Innovation

¹ Co-funding for the project refers to monetary funding obtained to cover project costs that the co-funder has allocated directly to the project in question and for which the co-funder does not receive direct compensation. The results of the project shall be public upon completion of the project.

PRAKTICKÉ ZKUŠENOSTI UNIVERZIT V ČR PŘI ZAVÁDĚNÍ METODIKY VYKAZOVÁNÍ ÚPLNÝCH NÁKLADŮ „FULL COST“

Josef Vlček, MBA
CS-PROJECT, spol. s r.o. Praha

Abstrakt

Cílem tohoto příspěvku je popsat zkušenosti pěti univerzit v ČR – ČVUT v Praze, Mendelovy univerzity v Brně, UJEP v Ústí nad Labem, VŠB-TUO Ostrava a Univerzity Hradec Králové ze zavádění metodiky „full cost“. První část je zaměřena na poznatky z oblasti nastavení cílů implementace metodiky ve čtyřech hlavních oblastech možného uplatnění metodiky. V další části jsou uvedeny poznatky z procesu zavádění metodiky „full cost“ v analytické a návrhové části v procesně orientovaném modelu. Poznatky jsou strukturovány do pohledu manažerského, účetního, procesního a informačního. V závěru je diskutována problematika uplatnění uvedené metodiky u poskytovatelů veřejného financování.

Autor se podílel a podílí na návrhu a zavádění metodiky „full cost“ těchto institucí v rámci projektů financovaných z OPVK a dalších zdrojů jako vedoucí odborného týmu CS-PROJECT.

Klíčová slova: full cost, kalkulace úplných nákladů, procesní kalkulace, plánovaná kalkulace, výsledná kalkulace, nákladový model, procesní model, nepřímé náklady

Úvod

Tento článek je zaměřen na zkušenosti několika českých univerzit při zavádění tzv. metodiky full cost (FC) ve spolupráci se společností CS-PROJECT, spol. s r. o., Praha, jako robustního a flexibilního nástroje.

Metodika FC je obecně chápána jako postup uplatnění některé z metod absorpční kalkulace, tedy kalkulace úplných, tj. přímých a nepřímých nákladů, na rozdíl od kalkulace neúplných nákladů, tj. přímých, variabilních. Autoři, např. [1], dále rozlišují metody absorpční kalkulace dle principu alokace, tj. přiřazení nepřímých nákladů nákladovému objektu, resp. kalkulační jednici na princip průměrování, princip únosnosti a princip příčinné souvislosti nákladů. Je zřejmé, že zvolené principy přímo ovlivňují výsledek kalkulace a jeho relevanci pro konkrétní úlohy.

Zde popsané zkušenosti vyplývají ze zavádění tzv. procesních, výkonově orientovaných kalkulací využívajících v proveditelné míře principu příčinné souvislosti. Tento model byl zvolen s ohledem na potřebu dosáhnout co nejvyšší spravedlnosti a transparentnosti kalkulace nákladů. Postup uplatnění metody kalkulace (FC) je následně navržen pro dosažení specifických cílů kalkulace dle požadavků interních a externích stakeholders instituce, jak v oblasti stanovení nákladů, tak pro úlohy v oblasti financování.

Tabulka 1: Přehled institucí, jejichž zkušenosti jsou předmětem tohoto článku

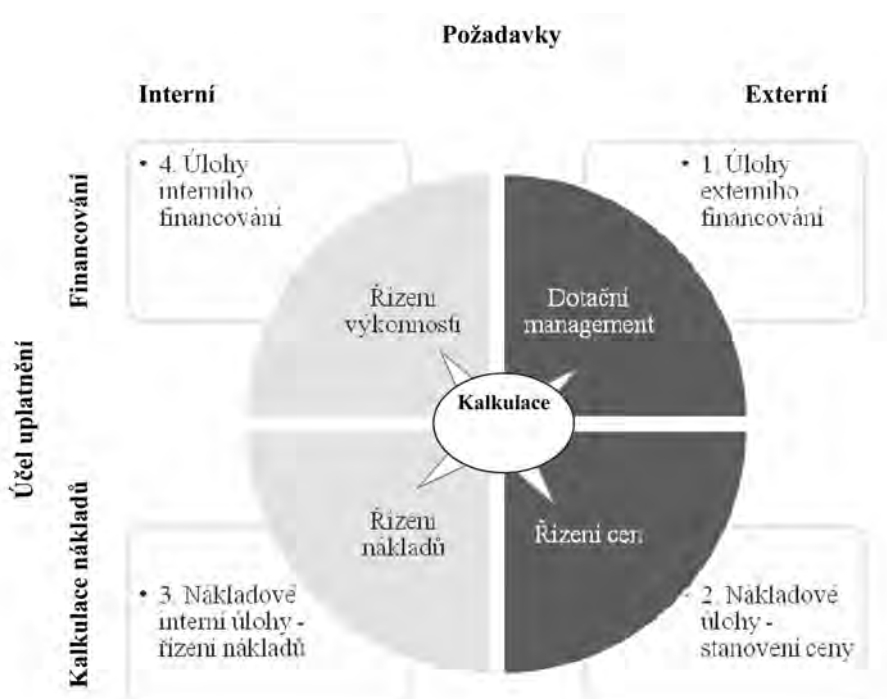
Univerzita	Zdroj financování	Účetní IS	Rozsah spolupráce s CS–PROJECT*)				Období spolupráce
			A	KM	Š	DM	
1. MENDELU BRNO	OPVK ¹	SAP	X	X	X		04/2011–06/2012
2. VŠB-TU OSTRAVA	OPVK	SAP	X	X	X		09/2011–04/2012
3. UJEP ÚSTÍ NAD LABEM	OPVK	IFIS	X	X	X		11/2011–06/2012
4. UHK HRADEC KRÁLOVÉ	OPVK	MAGION	X	X	X	X	od 06/2012
5. ČVUT PRAHA	MŠMT	IFIS	X	X	X	X	od 08/2012 do 09/2013

*) Legenda: A – analýzy, KM – koncepční model, Š – školení, DM – dokument metodiky

Nastavení cílů implementace metodiky FC

Pro analýzu a nastavení cílů implementace metodiky FC uvedených univerzit byl zvolen následující model mapující tyto cíle ve čtyřech kvadrantech:

Obrázek 1: Oblasti nastavení cílů implementace metodiky FC



Oblasti možného uplatnění metodiky FC

1. Úlohy externího financování

Požadavky kladené na funkcionalitu metodiky FC v této oblasti vyplývají z požadavků poskytovatelů účelové veřejné podpory především projektů vědy a výzkumu. V českých podmínkách se jedná zejména

¹ Operační program Vzdělávání pro konkurenceschopnost- celkem schváleno celkem 9 projektů k realizaci celkem za 65 391 tis. Kč

o požadavky operačních programů OP VaVpI², OPVK, dále o programy Technologické agentury ČR a Ministerstva průmyslu a obchodu. Svou roli hraje i vliv nadnárodních programů. Tyto požadavky prakticky ve všech případech iniciovaly vznik projektu implementace metodiky FC s cílem získat finanční zdroje na financování, nebo kofinancování nepřímých nákladů projektů.

2. Nákladové úlohy – stanovení nákladové ceny

Požadavky kladené na funkcionalitu metodiky FC v této oblasti vyplývají z legislativy v oblasti veřejné podpory, zejména podle čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie články 87 a 88 a dále dle Nařízení Komise 800/2008 ze dne 6. srpna 2008. Situace vzniká v případě, kdy univerzita vykonává ekonomickou činnost. Ekonomickou činností se v souladu s rozhodovací praxí rozumí nabízení zboží a/nebo služeb na trhu. Ani neziskovost v konkrétním případě nehraje zásadní roli.

„Neuvážené poskytování veřejné podpory může vést k ohrožení hospodářské soutěže, z tohoto důvodu je její udělení v Evropské unii striktně regulováno. V případě poskytnutí veřejné podpory neslučitelné s vnitřním trhem se její poskytovatel i příjemce vystavují riziku navrácení podpory. Je-li Evropskou komisí v případě protiprávní podpory vydáno negativní rozhodnutí, je poskytovatel povinen vymoci veřejnou podporu zpět. Příjemce udělenou podporu navrácí včetně úroků. Navíc poskytnutí ilegální veřejné podpory může vést i k případné neplatnosti uzavřených smluv.“ [2]

Toto riziko vzniká mimo existujících ekonomických činností institucí prakticky u všech projektů financovaných OP VaVpI, prioritní osa 1 a 2 v důsledku závazku ke spolupráci s komerčním sektorem (technologický transfer).

Tyto požadavky nebyly v rámci projektů zde uvedených univerzit rozlišeny při přípravě projektu, ale v analytické fázi projektu. Jednotlivé univerzity této problematice přikládají velmi rozdílný význam, úměrný rozsahu a struktuře ekonomické činnosti. Všechny univerzity však tuto funkcionalitu zahrnuly do návrhu metodiky FC.

3. Nákladové interní úlohy – řízení nákladů

Řízení nákladů, jako jedna z oblastí manažerského účetnictví rovněž nebylo plánováno většinou zde uvedených univerzit v době podání žádosti o financování projektu FC, některé univerzity však právě tuto interní funkcionalitu metodiky FC nyní považují za hlavní. Rozdíly jsou způsobeny především velikostí univerzit, jejich historií, postavením centrálního managementu vůči součástem apod. Všechny zde uvedené univerzity tuto funkcionalitu zahrnuly do návrhu metodiky FC, některé z nich plánují propojení nákladového pohledu poskytnutého touto funkcionalitou metodiky FC s výnosovým pohledem a chtějí tak vytvořit model pro sledování ekonomické výkonnosti procesů.

4. Úlohy interního financování

Plné financování nákladů na základě výsledku kalkulací FC je pro prakticky všechny uvedené univerzity otevřeným tématem a předmětem největších diskusí. Dosavadní způsob financování nákladů univerzity je značně odlišný a univerzity neznají úplné náklady stanovené níže prezentovaným modelem FC pro jednotlivé fakulty, katedry, procesy. Na druhé straně se ekonomická informace stává přinejmenším identifikátorem problémů, které je nutno řešit z dlouhodobé perspektivy a obezřetně.

K zajištění uvedených úloh popsanych v předchozích odstavcích instituce použily model metodiky FC, který poskytuje dva základní typy výstupů:

Sazby nepřímých nákladů

- slouží pro splnění externích požadavků;
- kalkulují se pro proces a součást univerzity;
- funkcionalita modelu FC zajišťují specificky úlohu způsobivosti nákladů a specificky režim veřejné podpory;
- výběr dat pro kalkulace FC je v tomto případě nastaven dle požadavků poskytovatelů, nebo legislativy.

² Dle údajů MŠMT jsou v rámci OP VaVpI plánovány nepřímé výdaje kalkulované na základě metodiky full cost u celkem 31 schválených projektů (17 subjektů) v celkové výši cca 331 mil. Kč.

Strukturovaná data pro controlling

- slouží výhradně pro interní reportování úplných nákladů;
- identifikátory dat:
 - *nákladové objekty*;
 - *procesní skupiny nákladů*;
 - *organizační příslušnost*;
 - *skupiny nákladů na nákladovém objektu*;
 - *analytické účty přímých nákladů*;
- výběr dat pro kalkulace je v tomto případě z pohledu času omezen pouze jejich dostupností.

Použitý model kalkulací a metodika úplných nákladů

Uvedené univerzity byly analyzovány z pohledu proveditelnosti implementace modelu a metodiky procesních kalkulací FC. Model procesních kalkulací, popsáný v literatuře, např. [3], a postup implementace metodiky FC upravila a adaptovala do českého prostředí na základě zkušeností s koncepčním návrhem systémů pro řízení nákladů CS-PROJECT, spol. s r. o. Byly uplatněny zkušenosti jak z ČR, tak z mezinárodního prostředí. Výsledkem je velmi zjednodušený model kalkulací FC, který přiřazuje náklady nákladovým objektům ve třech dimenzích:

- organizační dimenze:** pro potřeby alokace jsou nákladová střediska členěna do tří kategorií: společná univerzitní, společná fakultní a výkonová (katedry, instituty apod.);
- dimenze struktury aktivit procesů a skupin jejich nákladů:** přímá realizace, sdílené služby, užití stavebních objektů, tj. místností, a ostatní administrativně provozní režie;
- dimenze hlavních procesů:** výuka, tvůrčí činnost a doplňková činnost, resp. činnost v režimu podniku. [4]

Alokace nákladů u účelových zařízení (jako např. správa kolejí a menz) je řešena specificky. Model využívá vedlejší rozvrhové základny obvykle dostupné z informačních systémů a jako hlavní rozvrhovou základnu produktivní čas.

Obrázek 2: Principiální schéma alokace zjednodušené procesní kalkulace



Legenda k obrázku č. 2 sledované skupiny nákladů v modelu:

- a) **náklady přímé realizace** – jsou tvořeny náklady hlavního procesu vyvolanými konkrétní aktivitou, na jehož výstupu je nákladový objekt, zpravidla se jedná o náklady přímé;
- b) **sdílené služby** – představují náklady podpůrného procesu technologické infrastruktury využívané několika nákladovými objekty, obvykle lze měřit jejich individuální spotřebu. Může se jednat v závislosti na metodě použité alokace na hlavní proces jak o náklady přímé, tak nepřímé;
- c) **housing** – tvoří náklady podpůrného procesu – užitných ploch stavebních objektů vztažené na užitnou plochu a její následné využití nákladovým objektem. Jedná se prakticky vždy o náklady nepřímé;
- d) **G/A** – zde jsou zařazeny veškeré náklady podpůrných a řídicích procesů, především administrativy, správy a provozní režie. U těchto nákladů se nepodařilo ani při maximálním úsilí nalézt přímý vztah vůči nákladovým objektům a jejich procesům, vždy se jedná o náklady nepřímé.

Získané poznatky

Zde uvedené poznatky vznikly při analýzách a návrhu metodiky FC na univerzitách citovaných v úvodu tohoto článku.

Manažerský pohled

V některých případech se ukázalo, že postavení centrálního ekonomického managementu univerzity vůči jejím součástem jako integračního prvku není dostatečně silné nebo neprobíhá vůči součástem univerzity v rámci zavádění metodiky FC dostatečná komunikace.

Další získané poznatky z manažerské perspektivy:

- v ČR přetrvává doposud významná absence zkušeností s implementací FC v akademickém sektoru, zahraniční praxe z rozdílného kulturního a legislativního prostředí je někdy obtížně přenositelná;
- často se projevuje setrvačnost v myšlení ve formě směšování kalkulací nákladů a jejich financování interním řešitelským týmem;
- někdy chybí povědomí o vlastních procesech a jejich členění;
- vyskytuje se nesoulad mezi organizační a nákladovou strukturou, případně nejsou aktuální organizační řády, nebo struktura není logická;
- dochází k podcenění požadavků na odbornou kvalifikaci a koordinaci odborností v rámci projektu FC;
- často chybí strategie v oblasti informačních systémů univerzity;
- proces návrhu metodiky FC a její realizace v informačních systémech je vysoce abstraktní;
- přecenění nebo podcenění externí podpory při návrhu modelu metodiky FC.

Při návrhu metodiky FC dle navrženého modelu se jednoznačně prokázal pozitivní vliv na narovnání organizačního uspořádání dle skutečně probíhajících procesů. Pro zajištění funkčnosti metodiky jsou v některých případech nedostatečná data z uzavřeného účetního období a je nutné zavést plánování nákladů a korekce sazeb nepřímých nákladů. Z diskusí s ekonomickým managementem institucí vyplývá, že je třeba se obávat nárůstu nevyužitých kapacit jako důsledek uplatnění poznání jejich úplných nákladů a zatížení procesů úplnými náklady.

Účetní pohled

Účetní oddělení všech výše citovaných univerzit používala před zahájením projektu FC nějakou neúplnou metodiku rozpočítávání nepřímých nákladů, obvykle založenou na principu únosnosti nepřímých nákladů organizačními jednotkami.

Mezi další poznatky z pohledu účetnictví patří především:

- analytické účty v některých případech suplují činnosti, akce, účetní operace;
- heterogenní účtování provozních nákladů v různých součástech instituce;
- účetní systémy nedostatečně identifikují nepřímé náklady v účetní větě;
- nákladová střediska často agregují určité náklady výkonných středisek (např. mzdy);

- v některých případech při vyplácení odměn chybí evidence odpracovaného času souvisejícího výkonu;
- vykazování odpracovaného času ve vztahu k procesům je pouze částečné;
- dochází ke sdružování nákladů za několik stavebních objektů na jedno nákladové středisko bez možnosti je alokovat uživatelům.

Náprava uvedených nedostatků však zpravidla nepůsobila významnější problémy při návrhu metodiky FC, v některých případech však bylo potřeba upravit či doplnit informační systémy. Požadavek na vykazování plného odpracovaného času v rámci doplňkové činnosti vyvolává obavy z překročení limitu 1,5 FTE na zaměstnance.

Pohled procesní

Vzniká při analýze procesů vzdělávání, které jsou plánovány a sledovány v rámci školního roku a je obtížné je vykazovat v rámci účetního roku. Aktivita v oblasti tvůrčí činnosti financované z institucionálního příspěvku jsou sledovány jen okrajově.

Další poznatky z pohledu probíhajících procesů institucí:

- často nejsou odlišeny výkony a odpracovaný čas na hlavním, podpůrném a řídicím procesu;
- přímé náklady jsou v některých případech odtrženy od procesu, který je vyvolal;
- vzniká potřeba standardizace výkonu akademických pracovníků, stanovení poměru výuky a vědy a výzkumu u jednotlivých akademických pozic.

Odstranění uvedených nedostatků obvykle nepůsobí vážnější problémy. Náprava uvedených nedostatků v oblasti standardizace výkonu akademických pracovníků je přejímána pracovníky fakult převážně pozitivně. Standardizace se děje v rámci interního šetření, poměry výkonů pro jednotlivé fakulty se obvykle liší.

Pohled z hlediska stávajících informačních systémů

Při analýze zdrojových informačních systémů je v některých případech zřejmá nízká systemizace dat a další nedostatky:

- informační systémy používají až čtyři číselníky pro jeden prvek;
- u stavebních objektů je neúplná nebo zastaralá pasportizace;
- chybí identifikace typu/účelovosti prostor a jejich uživatelů;
- studijní agendy zpravidla neobsahují úplný rozsah výuky;
- některé agendy obsluhují dva konkurenční systémy s rozdílnou strukturou dat;
- z některých informačních systémů nelze získat data pro aplikaci FC bez zakoupení nákladných licencí, prakticky je determinován jediný dodavatel IS pro aplikaci FC.

Uvedené nedostatky a rozdíly mezi funkcionalitami účetních systémů nepůsobily při návrhu metodiky FC dle výše popsaného modelu u žádné z uvedených institucí vážnější problémy. Ve všech případech bylo rozhodnuto, nebo je uvažováno realizovat metodiku FC jako nadstavbu nad existujícími informačními systémy buď formou rozšíření existujícího informačního systému o další modul, nebo pořízením samostatné softwarové aplikace.

Problematika uplatnění metodiky FC u poskytovatelů projektového financování

Metodika FC, tak jak je navržena u výše jmenovaných univerzit, má plnit několik funkcí. Významu funkcionality pro výpočet a uplatnění nepřímých nákladů projektu je u jednotlivých univerzit přikládán rozdílný význam a její uplatnění v této oblasti je spojeno s celou řadou potíží, mezi hlavní patří:

- současný vývoj pravidel Rámcového programu pro vědu, výzkum a inovace HORIZON 2020 předpokládá uplatnění nepřímých nákladů pouze formou flat rate 25%, což částečně snižuje původní motivaci některých iniciátorů projektů FC;
- MŠMT deklaruje podporu uplatnění metodiky FC v projektovém financování i v budoucím období. Doposud však mimo stručnou přílohu č. 10 Příručky pro žadatele OP VaVpI nevznikl podrobnější metodický výklad požadavků, který by ujistil univerzity o relevanci jejich metodiky;
- některé deklarované požadavky poskytovatelů na metodiku FC jsou nesrozumitelné nebo neproveditelné jako systémové řešení, konfliktní s požadavky jiných poskytovatelů a používají nejednotné názvosloví;

- není jasné, s jakými daty má metodika pracovat v případě nově vznikajících útvarů a jejich organizačních jednotek, co znamená pojem „skutečný náklad“, poskytovatelé nerozlišují obvykle mezi daty pro výpočet sazeb nepřímých nákladů, daty pro plánovanou kalkulaci nepřímých nákladů a daty dokládajícími použití získaných zdrojů na úhradu nepřímých nákladů;
- přestože univerzity v této oblasti původně zamýšlely pomocí metodiky FC zvýšit finanční udržitelnost, omezování výše úhrady nepřímých nákladů poskytovateli otevírá problém legálního kofinancování nepřímých nákladů nad limit hrazený poskytovatelem.

Shrnutí

Zkušenosti výše uvedených univerzit s implementací robustní metodiky FC vznikly v průběhu poměrně krátkého období a nejsou úplné, implementace do informačních systémů bude teprve následovat. Všechny uvedené univerzity využily pro financování zavádění metodiky FC veřejné finanční prostředky z projektů, především OPVK. Vzniká otázka, zda tuto možnost budou mít i další instituce. Uplatnění nepřímých nákladů v projektech není už jediný motiv zavádění metodiky FC, roste její význam pro zabránění nedovolené veřejné podpory univerzity v režimu podniku a pro interní řízení nákladů. Význam řešení nákladových rozhodovacích úloh je podporován jak turbulencí vnějšího prostředí, tak rostoucím podílem projektového financování v rozpočtu univerzit. Metodika FC jednoznačně přispívá při správné implementaci ke zkvalitnění informačního systému univerzity, zkvalitnění ekonomického řízení, zvyšování důvěryhodnosti instituce a konečně i k prohloubení motivace k ekonomickému chování:

- dostupností informací o úplných plánovaných a výsledných nákladech projektů a zakázek ekonomické činnosti univerzity, ale i ostatních výkonů v oblasti tvůrčí činnosti;
 - dostupností informací o úplných nákladech v procesu vzdělávání – oborů, programů a nákladů na studenta;
 - při zohlednění rozdílů možností interního i meziuniverzitních porovnávání;
 - podrobnější strukturou odpovědností za náklady;
 - informacemi o ekonomické efektivitě využití kapacit instituce.
- To všechno by mělo přispět ke zvýšení konkurenceschopnosti vůči ostatním institucím.

Literatura

- [1] KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktual. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [2] <http://www.compet.cz/verejna-podpora/>
- [3] PROPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [4] http://www.tacr.cz/dokums_raw/definice_podniku_1.pdf

Josef VLČEK, MBA
CS-PROJECT, spol. s r.o. Praha

VNĚJŠÍ A VNITŘNÍ FAKTORY EKONOMICKÉHO FUNGOVÁNÍ UNIVERZITY

EXTERNAL AND INTERNAL FACTORS OF UNIVERSITY ECONOMICS

Jiří Zlatuška

Masarykova univerzita

Abstrakt

Rozpočtování a hospodaření na základě metodiky zohledňující skutečné náklady (full cost) přichází na univerzity a vědecké instituce především s vnějšími změnami. Z obecných zásad článku 107 Smlouvy o fungování Evropské unie vyplývá nutnost jasně odlišit aktivit veřejně financovaných, bez přímého ekonomického dopadu na fungování trhu, a činností ekonomických, poskytovaných za tržní cenu nebo za skutečný náklad s přiměřenou marží zisku. Určení přímých nákladů (mzdy, cestovné, spotřební materiál a odpisy zařízení v projektech) a nákladů nepřímých (odpisy budov a infrastruktury, náklady informační infrastruktury, údržba a obecné služby, náklady centrálních hospodářských jednotek, právních služeb atd.) je podstatné pro přechod k veřejnému financování projektů na bázi skutečné potřeby a adekvátního institucionálního fungování pracovišť, která projekty řeší. V evropském měřítku je trvání na financování projektů na bázi skutečných nákladů, nikoli procentní přírůžkou, podmínkou zrovnoprávnění příjemců veřejné podpory bez ohledu na zemi nebo typ instituce.

Uplatňování skutečných nákladů v rozpočtování univerzit je ovšem ještě významněji nezbytným nástrojem ekonomické samosprávy i uplatňování ekonomické strategie resp. kombinace zásadního akademického poslání univerzit s činností mimo tržní mechanismy s potřebami dlouhodobé ekonomické stability. Na příkladu vývoje rozpočtování Masarykovy univerzity a strukturálních změn jejího ekonomického fungování lze ukázat, že způsob polosocialistického rozpočtování v devadesátých letech vedl s transformací na veřejnoprávní instituci a posílením vlastního rozhodování univerzity k anomáliím, které řešil model zavedený na konci 90. let. V něm lze ukázat nárůst podobného typu problémů v souvislosti s diverzifikací finančních zdrojů a projektovým financováním. Model skutečných nákladů je v tomto pohledu nutnou vnitřní potřebou bez ohledu na vnější direktivy – je nezbytností pro koncepční rozvoj univerzity, zlepšení její schopnosti konkurovat a transparentnější ekonomické fungování podmiňující snižování vnitřního pnutí uvnitř různorodě strukturované univerzity; je také slčitelný s vedením univerzity na základě akademických, nikoli jen manažerských potřeb.

Klíčová slova: skutečné a nepřímé náklady, veřejná podpora, strategické řízení, diletantismus

Abstract

To universities and research institutions, budgeting and management based on the full-cost methodology comes primarily as a result of external change. The general principles of Article 107 of the Treaty on the functioning of the European Union imply necessity of a clear distinction between publicly funded activities, without any direct impact on the functioning of the market, and economic activities performed at the market price or the actual cost increased by a reasonable margin of profit. Direct costs (salaries, travel, supplies, and equipment depreciation) and indirect costs (depreciation of buildings and infrastructure, information infrastructure costs, maintenance and general services, the cost of central economic unit, legal services, etc.) identification is essential for the development of public project funding based on actual needs together with adequate institutional functioning. Across the EU, insisting on utilizing full-cost financing for project financing, not just flat-rate surcharge as a percentage of direct costs, can be seen as a necessary condition for equal treatment of all public support receivers.

Utilizing full cost in university budgeting can be even more profoundly understood as an indispensable tool enabling to exercise economic autonomy as well as to implement economic strategy and/or to combine the fundamental academic mission of a university rooted in activities outside the market mechanisms with the needs of long-term economic stability. Based on the particular case of Masaryk University budgeting and structural change of its economic functioning, it is possible to show that the method of semi-socialist budgeting utilized in the nineties had lead, in combination with the transformation of the University into a public institution and strengthening of autonomous decision making, to anomalies later addressed by the model introduced in late 90's. This model can be shown to suffer with a similar increase of disparities, this time in connection with the diversification of funding resources and utilization of project financing. Full-cost model becomes a necessary internal imperative of the university notwithstanding any external directives also pointing towards it. The internal necessity of using full costs follows from the need for conceptual development of the University, the drive for improvement of its competitiveness as well as of its transparency of economic functioning viewed as a prerequisite for reducing internal tensions within the diversely structured University. From this viewpoint, full cost is clearly compatible with employing University leadership stressing primarily the academic – not just managerial – needs.

Key words: full costs, indirect costs, state support, strategic management, dilettantism

Úvod

Rozpočtování a hospodaření na základě metodiky zohledňující skutečné náklady (full cost) přichází na univerzity a veřejné výzkumné instituce především v souvislosti se změnou vnějších ekonomických podmínek. Výrazným faktorem jsou zde zejména obecné zásady stanovené v článku 107 Smlouvy o fungování Evropské unie, ze kterých vyplývá nutnost jasného odlišení aktivit veřejně financovaných, jako činnosti bez přímého ekonomického dopadu na fungování trhu, a činností ekonomických, které musí být poskytovány za tržní cenu nebo cenu stanovenou jako skutečný náklad spolu s přiměřenou marží zisku. Určení přímých nákladů (mzdy, cestovné, spotřební materiál a odpisy) a nákladů nepřímých (odpisy budov a infrastruktury, náklady informační infrastruktury, údržba a obecné služby, náklady centrálních hospodářských jednotek, právních služeb atd.) je podstatné pro přechod k veřejnému financování projektů na bázi jejich skutečné potřeby a adekvátního financování aktivit institucionálního fungování pracovišť, na kterých jsou projekty řešeny. V evropském měřítku (dokumenty připravovaného programu HORIZON 2020, viz [1]) je vysoce žádoucí trvat na zavedení financování projektů na bázi skutečných nákladů, nikoli procentní přírůžkou institucionálních režii, protože bez toho nelze mluvit o zrovnoprávnění příjemců veřejné podpory v různých zemích (EUA toto stanovisko artikuluje v [2]).

Motivace pro metodologii zahrnutí plných nákladů může vycházet z obecných principů stanovování cen a nákladů v oblasti veřejných služeb (viz např. [4], [5]), kde lze zdůraznit aspekt schopnosti určení hodnoty získávané za stanovenou cenu, porovnání vnitřních a vnějších poskytovatelů dané služby, výběr vhodných poskytovatelů služby či porovnání efektivity řešitelů projektu nebo použití nástrojů vedení účetnictví, které podporují zaručení úhrady veškerých nákladů a jejich přenesení na zdroje financování. Britská zkušenost ukazuje metodu plných nákladů jako nástroj transparentního systému financování TRAC, zavedeného mimo jiné se specifickým zřetelem k udržitelnosti financování akademických institucí kombinujících vysokoškolskou výuku a výzkum se specifickým zřetelem na financování infrastruktury a dlouhodobou udržitelnost jejich ekonomiky (viz např. [6], ale i kritickou reflexi v [7]).

Procentní přírůžka pouze provizorním řešením

U tuzemských výzkumných institucí se problematika modelů rozpočtování respektujících zákaz veřejné podpory ekonomických subjektů působících v tržním prostředí začala objevovat v souvislosti s požadavky financování Rámcových programů Evropské unie. Dosavadní přístupy respektovaly skutečnost, že vysokoškolské vzdělávací nebo vědecké instituce mohou mít z hlediska tradičních způsobů fungování velké problémy s respektováním tržního stanovování ceny. V 6. rámcovém programu se tak uplatňoval způsob použití

specifického modelu zohledňujícího mezní náklady činností nebo jejich plnou cenu. V 7. rámcovém programu bylo zvoleno řešení, kdy bylo hrazeno 75 procent plných nákladů na výzkum a připočítávala se až šedesátiprocentní paušální přírážka (flat rate) pro nepřímé náklady, nicméně jen jako přiznané provizorium do konce roku 2013. Pravidla nedeformovaného fungování vnitřního trhu i pouze časově omezené trvání provizorních opatření umožňujících uplatňování procentní přírážky na režijní/institucionální náklady poskytla výraznou vnější motivaci zavádění metodiky uplatnění plných nákladů, i když analýzy EUA [8] ukazují, že postup v evropských zemích není ani zdaleka uniformní.

Nakládání s přírážkou na nepřímé náklady

Ze systémového hlediska je pro používání přírážky financování projektů, která je určena na nepřímé náklady. Nejvýznamnější zřejmou skutečností je to, že se nemá jednat o finance, které by patřily vědcům řešícím projekt, nebo dokonce k dofinancování přímých nákladů na projekt financovaný podle pravidel 7. rámcového programu pouze ve výši 75 procent. Financování institucionálních nákladů univerzit a výzkumných institucí, na jejichž „pozadí“ je financovaný projekt řešen, musí vycházet z toho, že řešené projekty přispívají k nutným institucionálním nákladům. Nemůže docházet k jejich jednostrannému vysávání.

Nepřímé náklady nelze považovat za náklady zvyšující finance na řešené projekty, přestože přicházejí ze stejného zdroje financování jako náklady přímé. Jejich použití navíc k nákladům projektů je dumpingem z hlediska ceny nabízené pro účast v řešení projektu, resp. jsou vzhledem k jiným řešitelům projevem neschopnosti konkurovat jinak, než uměle sníženou cenou, a z hlediska zbytku instituce, v níž je projekt řešen, přenášejí úhradu institucionálních nákladů na jiné části instituce, typicky ty, které se nepodílejí na řešení příslušného projektu. V podobné roli zřejmě vystupuje i institucionální podpora na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumné instituce, poskytovaná v ČR podle § 3, odst. 3, písm. a) zákona č. 130/2002 Sb., kdy dlouhodobost rozvoje nutně musí předpokládat primárně úhradu institucionálních nákladů fungování včetně dofinancování částečně financovaných projektů a teprve sekundárně osobní mzdové náklady nebo přímé náklady konkrétního výzkumu nefinancovaného účelově.

Z hlediska institucionální ekonomické stability je vcelku evidentně důležité mít korektní analýzu nepřímých nákladů instituce, nemá-li vznikat výrazně nerovnovážený stav ve financování. Předpokladem této analýzy je analýza činností souvisejících s posláním instituce (v případě univerzit výuky a výzkumu), použití vhodné metody kvantifikace výkonu na konkrétním projektu (zřejmě nikoli detailních výkazů činnosti v podobě časových výkazů, nýbrž vztahem úvazků a kvalifikační stupnice užívané uvnitř organizace). Tato analýza je potřebná bez ohledu na to, zda zdroj financování hraď nepřímé náklady v plné míře, nebo jen fixní přírážkou zpravidla hluboko pod skutečnými nepřímými náklady. I při použití křížového financování aktivit, tedy financování nepřímých nákladů projektů ze zdrojů, které by měly sloužit jiné činnosti, například výuce, je pro instituci důležité znát zdroje financování užívané pro úhradu těchto nákladů. Jinak nelze ve struktuře základních činností instituce vytvářet podmínky pro to, aby činnosti byly dlouhodobě ekonomicky rentabilní.

Význam identifikace nepřímých nákladů

Řada činností univerzit se váže k účelově určeným zdrojům financování. Pokud však nedostatečné zabezpečení úhrady nepřímých nákladů vyčerpává disponibilní zdroje instituce, omezuje se tím především vnitřní schopnost univerzit rozhodovat o svých činnostech a způsobu rozvoje. Míra autonomie nepochybně souvisí se schopností udržet základní úroveň vnitřního financování. Vnější účelové financování může být významným motivátorem, ale univerzitní výzkum nemůže být na vnějším účelovém financování závislý zcela.

Vlastní zdroje financování umožňují univerzitám vyvíjet se a budovat infrastrukturu pro své vlastní činnosti jak ve výzkumu, tak ve výuce. Excelenci a konkurenceschopnost univerzit tak ve významné míře determinují nepřímé náklady použité na infrastrukturu. Bez znalosti nepřímých nákladů není možné posoudit, resp. alokovat potřebnou úroveň základního vnitřního financování.

Zde lze spatřovat základní systémový nedostatek financování spoléhajícího pouze na finanční přírážku (flat rate). Běžné financování přes mezní náklady neumožňuje dlouhodobé plánování. Vnitřní a vnější zdroje musí pokrývat všechny náklady instituce. Znalost plných nákladů a nepřímých nákladů je podmínkou pro omezení nerovnováhy mezi zdroji financování a vykonávanými činnostmi, stejně jako pro to, aby i vnitřní

autonomní rozhodování v instituci nebylo nahrazeno rozhodováním vnějším prostřednictvím určení účelových prostředků. Znalost plných nákladů a identifikace nepřímých nákladů je zcela zásadní pro předcházení nerovnováze mezi různými ekonomickými středisky univerzity a zcela jistě bez ní není možné mluvit o skutečně strategickém řízení univerzity.

Rozpočtování Masarykovy univerzity

Masarykova univerzita může sloužit jako ilustrativní příklad instituce, jejíž finanční vývoj působí z hlediska vnějších parametrů bezproblémově a úspěšně, nicméně vnitřní strukturální problémy ukazují dysfunkce, pramenící z poměrně velkých toků křížového financování a chybějící identifikace přímých a nepřímých nákladů, které potřebuje ke své činnosti.

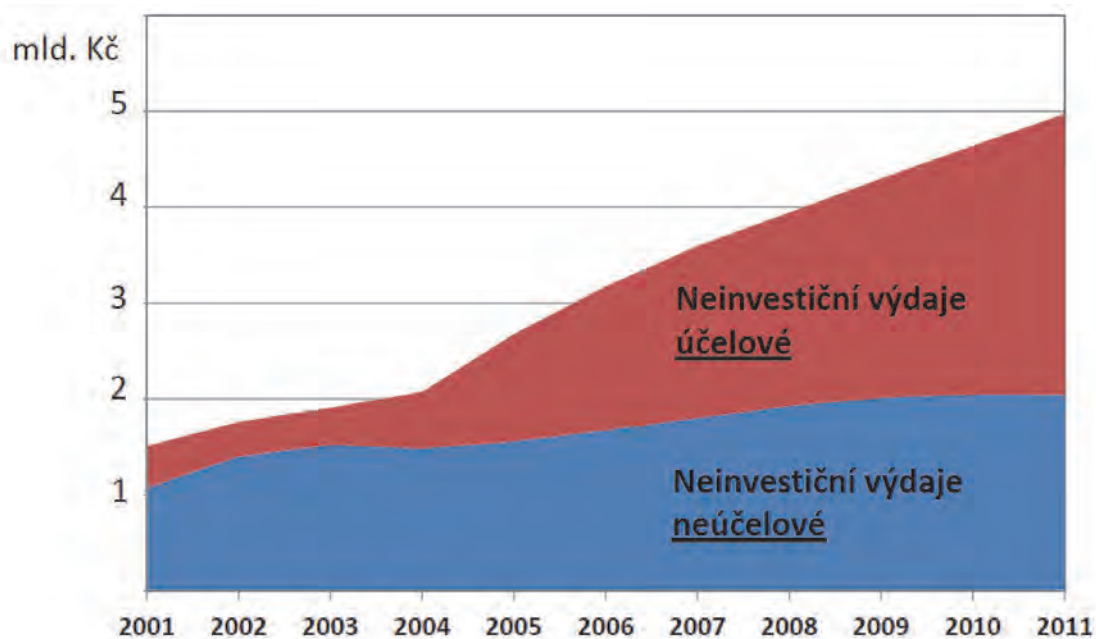
Geneze uplatňovaného systému rozpočtování sahá do poloviny devadesátých let minulého století. Relativně samostatně na poli výuky fungující fakulty generují svými parametry vykonávané činnosti hodnoty parametrů, na základě kterých je univerzita financována ze státního rozpočtu. Výrazně odlišná velikost i nákladové parametry úhrady výuky však po odečtení rozpočtu na společné, centrálně prováděné činnosti univerzity způsobovaly neschopnost „lehčích“ fakult univerzity pokrýt náklady své činnosti a univerzita každoročně vcházela do tzv. „dohadovacího jednání“ před vlastní konstrukcí rozpočtu, kdy se deficity některých fakult hradily z rezervní sumy vyčleněné z části financí vytvářených podle parametru tvůrčího (vědeckého výkonu). Ekonomika univerzity neposkytovala řádné nástroje podporující restrukturalizaci nebo dlouhodobou udržitelnost, významným problémem navíc bylo, že se rezervní částka (tzv. „polštář“) financovala převážně z výzkumného výkonu Přírodovědecké fakulty.

Po roce 1998 se tento systém výrazně změnil. Pro skladbu centrálních univerzitních prostředků byla použita jednoduchá proporční formule vyčísľující podíl fakultních zdrojů na financování univerzity s tím, že byla uplatněna zpětná vazba podporující minimalizaci počtu pracovníků (jako významný dlouhodobý závazek) a užívaných ploch v univerzitních budovách (s ohledem na skutečnost, že dvě fakulty získávaly významně lepší podmínky k působení díky plánované výstavbě Univerzitního kampusu Bohunice). Bez ohledu na silné restriktce financovaných studentů ze strany ministerstva (několikaletý stop stav financování nárůstu) byly uvolněny mezifakultní proporce přijímaných studentů jako přímá podpora restrukturalizaci univerzity. Infrastrukturní náklady spojené s růstem byly výrazným způsobem utlumeny zavedením Informačního systému, který s prakticky nulovými mezními náklady převzal zabezpečení činností, jež nebyly spojeny s přímou výukou. Parametry financování humanitních fakult se tím zlepšily natolik, že nejen nebyla potřeba je financovat křížově z prostředků generovaných Přírodovědeckou fakultou, ale dokonce bylo možné do centrálně uplatňovaných výdajů převzít i významnou část odpisů generovaných primárně Přírodovědeckou fakultou a tak alespoň částečně směr subvencování uvnitř univerzity obrátit.

Tento model rozpočtování byl bez výraznějších problémů funkční do poloviny prvního desetiletí tohoto století. Jeho úspěšnost lze nepřímou doložit i skutečností, že když byl rektor MU z období 1994–2011 v roce 2012 tázán na rozpočet univerzity, operoval s částkou odpovídající rozpočtu z roku 2005 bez zřetele k tomu, že byla pouze poloviční ve srovnání se skutečností roku 2011 (viz závěr [9]) a zásadně jiná ve struktuře (viz graf 1). Přesto však v druhé polovině desetiletí, tedy po nástupu výraznějších zdrojů účelového financování v podobě výzkumných záměrů a operačních programů, lze fungování tohoto modelu hodnotit jako problematické. Z hlediska toků křížového financování se obrátil tok sdílených nákladů a zejména v důsledku nenaplnění očekávané efektivity nově získaných prostor Přírodovědeckou fakultou a Lékařskou fakultou jsou sdílené náklady výrazněji financovány fakultami dříve považovanými za méně výkonné (u tří fakult investičně nejnáročnějších, PŘF, LF a FI, klesl podíl neúčelových financí na jejich rozpočtu během pěti let na pouhých 67–73 % původního podílu, u čtyř, FSS, ESF, PdF a FF, na rozpětí 113 až 88 %, při celouniverzitním poklesu na 82 %).

Výrazný nárůst podílu účelového neinvestičního financování počínaje rokem 2005 způsobil zmenšení proporce financí použitelných na pokrytí institucionálních výdajů, tj. financí bez účelového určení. Jedním z důsledků zavedení projektového financování bylo zrušení měřitelné jednotky pracovního úvazku na člověka a počet pracovníků přestal být měřítkem rozsahu (užití úvazků namísto fyzických pracovníků zpětnou vazbu v zavedeném mechanismu výrazně deformovalo). Umožnění selektivního nárůstu mezd bez vazby na průměrné parametry univerzity (nedošlo k adjustaci mzdových tříd a nebyl zaveden kariéerní řád) zrušilo vztah mezi pracovníky a zjednodušenou kvantifikací výkonu z agregátních dat v personalistice.

Graf 1: Rozpočet MU; po r. 2004 neúčelová část nestačí financovat institucionální výdaje proporcčně růstu účelové části neinvestičních výdajů univerzity



Pramen: Výroční zprávy o hospodaření Masarykovy univerzity

Účelové finance míří na nominálně „výkonnější“ fakulty, nicméně jejich nepřímé náklady z hlediska nákladů na chod univerzity a její rozvoj nesou při nízké stanovených režiiích „méně výkonné“ fakulty. Vytváří se tak opačná situace k vnitroinstitucionálním tokům financí z dob „dohadovacích řízení“. Řešené projekty mohou výrazně zvyšovat příjmy řešitelů, současně však jejich nároky na pokrytí nepřímých nákladů mohou výrazně zatěžovat zbytek univerzity a ohrožovat udržitelnost (viz graf 1). Negativní dopad nízké stanovených režii se poprvé projevil v začátcích výzkumných záměrů ve finančních dopadech na Přírodovědeckou fakultu. Pokles podílu disponibilních neúčelových financí byl v druhé půli desetiletí řešen „daní z obrátu“ ekonomických činností, což fakticky podvazovalo žádoucí iniciativu.

Potřeba znalosti skutečných plných nákladů

Znalost plných nákladů a vyčíslení nepřímých nákladů je bez ohledu na podmínky poskytování financí nutnou podmínkou samostatného strategického rozhodování na univerzitě, asymetrie naznačené výše jsou jinak nevyhnutelné a jejich řešení pouze ad hoc adjustacemi nutně hrozí účelovými úpravami podloženými „politickým“ rozložením moci, nikoli skutečnými potřebami.

Projekty, které svou náplní odpovídají podstatě univerzity, by měly být realizovány i za cenu, že univerzita pokryje nepřímé náklady z jiných zdrojů. Projekty, které jsou zbytné nebo v jiném zájmu, by zásadně neměly být realizovány, pokud vyvolávají nutnost nepřímých nákladů, jež hradí někdo jiný. Rozlišení na úrovni rozhodování o přijetí závazku z projektu bez znalosti skutečných plných nákladů není možné. Nerovnováha má tendenci narůstat. Bez znalosti parametrů a dopadů dofinancování není možné reálně počítat s udržitelností.

Vůči uplatňování metodiky plných nákladů a vědomého rozhodování vedení stran nepřímých nákladů či režii krytých jinými součástmi univerzity je nepatřičné mít systémové námitky. Nelze totiž počítat s tím, že univerzity budou dlouhodobě soběstačné bez znalosti plných nákladů a bez identifikace toků spojených s nepřímými náklady projektů.

Závěr

Financování a rozpočtování na bázi plných nákladů, rozlišení tržních a netržních činností a zohlednění nepřímých nákladů vyplývá z obecných zásad fungování trhu a požadavků vyloučení veřejné podpory. Jedná se nepochybně o *užitečný* nástroj, je-li současně zohledněn poskytovateli financí. Je to nicméně nástroj *nutný* z vnitřních potřeb heterogenní univerzity schopné koncepčního a udržitelného rozvoje i podpory akademických priorit, nikoli jen účetního sestavení vyrovnaného rozpočtu, které může hraničit s diletantismem zcela pomíjejícím vliv na celkový rozvoj instituce i zřetel k dlouhodobým dopadům jednotlivých kroků.

Literatura

- [1] Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie, Úřední věstník Evropské unie, C 83/47-199, 2010.ⁱ
- [2] Evropský parlament, Výbor pro průmysl, výzkum a energetiku, dossier ITRE/7/08090.ⁱⁱ
- [3] EUA: EUA Input to the Debate on the Rules for Participation in Horizon 2020, EUA, 2012.ⁱⁱⁱ
- [4] PYKE, C. J.: Costing and pricing in public sector. In: WILSON, J. (ed.). *Financial management for public services*. Open University Press, 1998, s. 77–98.
- [5] LUCEY, T.: *Costing. 6th edition*. Thompson Learning, UK, 2002.
- [6] ALEXANDER, A. et al.: *RCUK/UUK Review of the Impact of Full Economic Costing on the UK Higher Education Sector, A report prepared for Research Councils UK and Universities UK by a panel chaired by Professor Alan Alexander FRSE*. RCUK, UK, 2009.^{iv}
- [7] WATSON, D.: *Misunderstanding Modern Higher Education: eight “category mistakes”*. HEPI, UK, 2012.
- [8] EUA: Financially Sustainable Universities. Towards Full Costing. EUA Report, EUA, 2008.
- [9] P. Fiala v otázkách Václava Moravce 9. září 2012, Česká televize, 2012.^v

Jiří ZLATUŠKA
Masarykova univerzita

ⁱ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0047:0200:cs:PDF>

ⁱⁱ <http://www.europarl.europa.eu/committees/en/itre/draftreports.html?linkedDocument=true&ufolderComCode=ITRE&ufolderLegId=7&ufolderId=08098&urefProcYear=&urefProcNum=&urefProcCode=#menuzone>

ⁱⁱⁱ http://www.eua.be/Libraries/Policy_Positions/EUA_Input_to_the_Debate_on_the_Rules_for_Participation_in_Horizon_2020.sflb.ashx

^{iv} <http://www.rcuk.ac.uk/Publications/reports/Pages/fecreview.aspx>

^v <http://www.ceskatelevize.cz/ivysilani/1126672097-otazky-vaclava-moravce/212411030500909/>

PREZENTACE

Milan BUMBÁLEK

Martin BUNČEK

Jan KŘÍŽ

Mike O'MALLEY

Richard VESELÝ

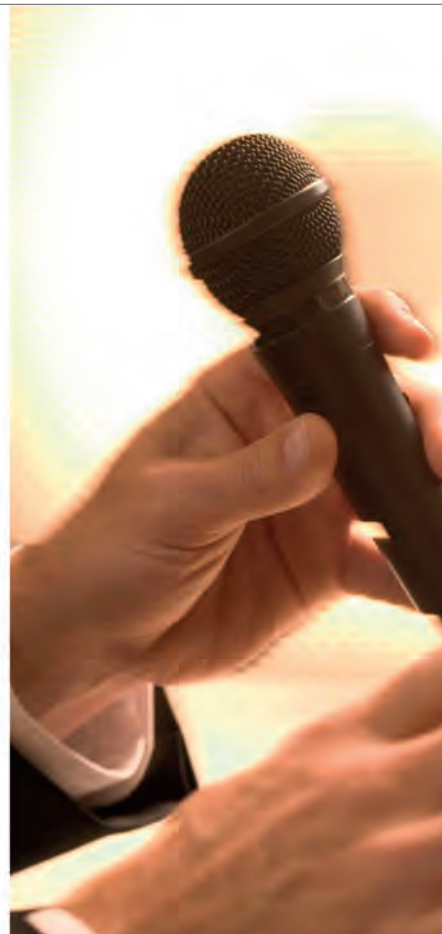
Full cost jako nástroj zamezující přelévání veřejné podpory

Mgr. Milan Bumbálek

Brno 11. 10. 2012

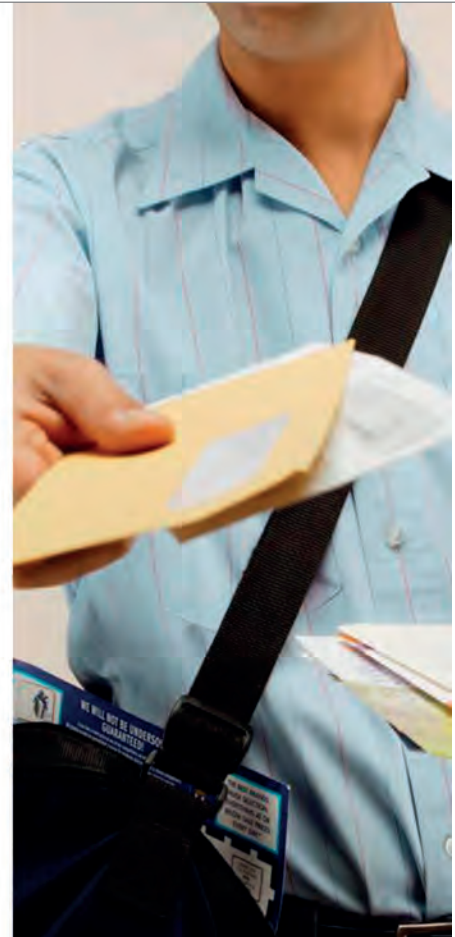
Program prezentace

- Minimum o veřejné podpoře
- Přímá a nepřímá podpora
- Přínosy full cost
- Úvahy do budoucna



Příběh na úvod

- stížnost soukromé společnosti
- VO nabízí stejné služby
 - dumpingová cena
 - nezahrnuje náklady a zisk
 - není spolupráce
 - „rutinní servisní činnost“



Proč řešit VP

- Navracení veřejné podpory
 - promlčení 10 let
- Neplatnost právního úkonu
- Necertifikování výdajů EK
 - náklady vymáhání
 - arbitráže
 - úroky



Definiční znaky VP

- Z** – zvýhodnění určitého podnikání nebo odvětví,
- V** - je poskytována z veřejných (státních) prostředků,
- O** - ovlivňuje obchod mezi členskými státy,
- N** - narušuje nebo hrozí narušením hosp. soutěže.



4. znak – naruší soutěž

- hospodářská činnost
 - nabízení zboží a služeb na trhu
- subjekt vykonávající ekon. činnost bez ohledu na:
 - právní formu
 - formu financování
- rozhodující je činnost



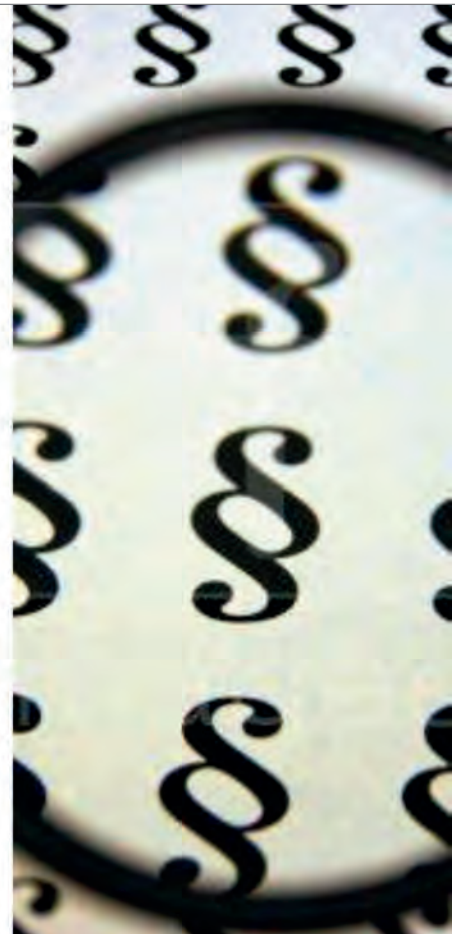
Když jsou znaky splněny

- obecně zakázaná VP!!!
- nutno najít **právní titul**
 - Rámec výzkumu a vývoje
 - blokové výjimky
 - podpora de minimis
- povinnosti (evidence, hlásit)



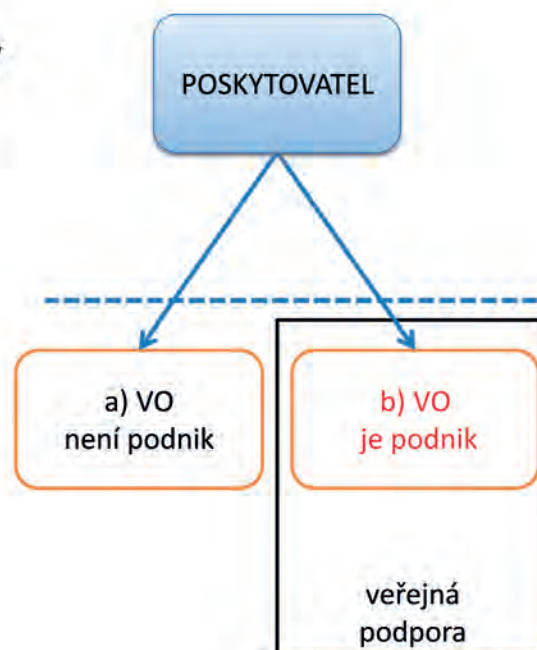
Evropská právní úprava

- **Rámec společenství pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací (2006/C 323/01)**
- *Články*
 - 2.2.d – *definice VO*
 - 3.1.1 – *nehospodářské činnosti*
 - 3.1.2 – *hospodářské činnosti*
 - 3.2 – *nepřímá podpora*



Přímá podpora

- VO jako příjemce podpory
- splnění znaků ZVON
- 2 formy činnosti:
 - a) nehospodářské (ZVO)
 - b) hospodářské (ZVON)



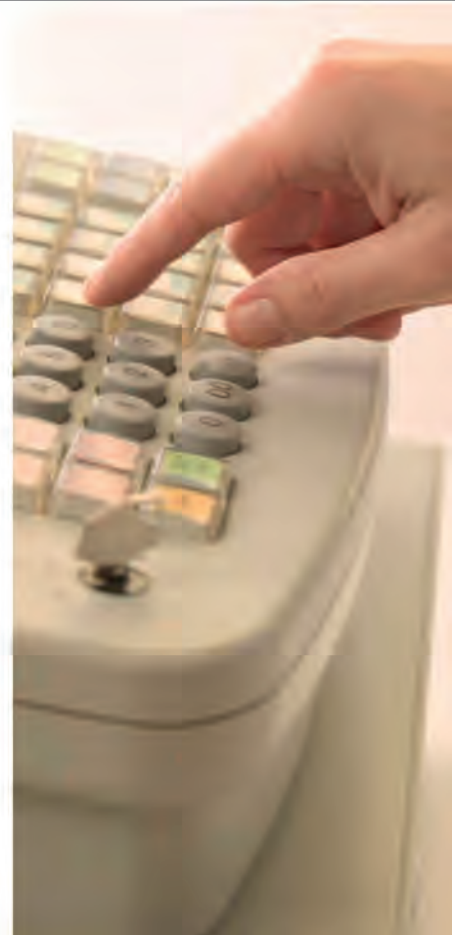
Nehospodářské činnosti

- vzdělávání s cílem zvýšit kvalifikaci lidských zdrojů
- nezávislý výzkum
- výzkum ve spolupráci
- šíření výsledků výzkumu
- převod technologií
 - vnitřní povahy
 - reinvestice příjmů



Hospodářská činnost

- příklady z Rámce
 - výzkum na objednávku
 - pronájem infrastruktury
 - poradenské služby
 - převod technologií
- příležitostný charakter
- za běžných tržních podmínek
- zpravidla obsahuje VP



Oddělení činností

- nutnost jasně oddělit:
 - typy činností
 - **náklady**
 - financování (křížové)
- full cost = prostředek



Nepřímá podpora

- VO jako poskytovatel podpory (prostředník)
- 2 formy:
 - a) Výzkum jménem podniků
 - b) Spolupráce podniků a výzkumných organizací



Výzkum jménem podniků

- Služba je poskytnuta za:
 - tržní cenu, nebo
 - cenu zahrnující **plné náklady** a přiměřený zisk
- příležitostné (!)
- přenos podpory na příjemce



Výzkum ve spolupráci

- není nepřímá podpora, pokud:
 - podnik hradí **plné náklady**
 - výsledky jsou obecně šířeny
 - náhrada tržní ceny práv duševního vlastnictví



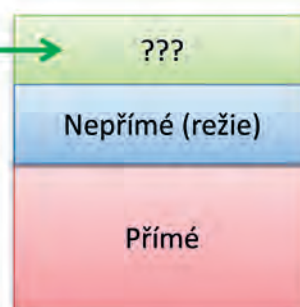
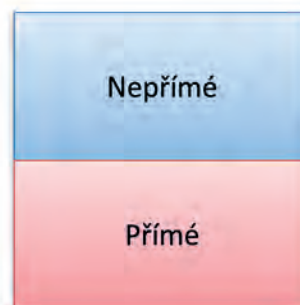
Přínosy full cost metody

- zvýšení transparentnosti
- snížení rizika stížností
- pro-soutěžní aspekty
 - cena je férová
 - eliminace přelévání nákladů
 - eliminace nepřímé podpory



Přínosy full cost metody

- full cost
 - zahrnutí všech nákladů
 - náklady = souvisí s projektem
- flat rate
 - jak dofinancujeme **rozdíl**?
 - z jiných zdrojů = není vztah s projektem
 - problém - operativní podpora?!



Úvahy do budoucna

- infrastruktura – změna přístupu EK
- větší důraz na VP v rámci strukturálních fondů
- nový Rámec (2013)
- nová bloková výjimka (2013)



Dotazy

Děkuji za pozornost

Mgr. Milan Bumbálek

milan.bumbalek@compet.cz

Úřad pro ochranu hosp. soutěže





Vykazování režijních nákladů *programy TAČR*

Martin Bunčec



Programy TAČR

Možnost výběru:

- „flat rate“ – většinou 20%
- Dokladování skutečných nepřímých nákladů („full-cost“)



Programy a výzvy

Program ALFA, 1. výzva:

- v souladu s metodikou vykazování skutečných nepřímých nákladů a musí být vždy specifikovány (metoda „full-cost“).

Programy ALFA, OMEGA, CK:

- Maximálně 20 % z ročních nákladů daného projektu po odpočtu investičních nákladů - vykazování formou předložení režijních směrnic příjemců, s uvedením příslušného režijního kalkulačního vzorce
- Možnost uplatnění více než 20 % - vykazování skutečnými nepřímými náklady, tj. „full-cost“



Obvyklý způsob vykazování

- režijní směrnice dané organizace
- postup stanovení režijních nákladů v rámci projektu (obvykle formou výpočtu režijním kalkulačním vzorcem)
- příslušné účetní doklady vztahující se k vykázaným režijním nákladům na projekt

- Naprostá většina příjemců používá „flat rate“
- Důvody nepoužívání „full-cost“:
 - Neexistence certifikačního orgánu
 - Nemožnost jednoznačně odlišit režijní výdaj spojený s realizací projektu od ostatních režijních výdajů
- Příjemci využívající „full-cost“
 - V podstatě používána jako rozvrhová základna

- Jasná definice nákladů, které mohou být uznatelné jako nepřímé
 - Musí být shoda mezi poskytovateli
 - Při definici “nepřímých nákladových skupin” bude umožněn výběr skupin, které daný poskytovatel v dané výzvě bude považovat za uznatelné
 - Na definici se musí podílet příjemci
- Certifikace metodiky
 - Je nutná?



Děkuji za pozornost

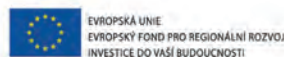
Martin Bunček
bunce@tacr.cz

Investice do vaší
budoucnosti

Metodika full cost v OP VaVpl

● Požadavky na metodiku OP VaVpl a zkušenosti s jejím uplatňováním

Brno, 11. 10. 2012



Metodika full cost v OP VaVpl

Pravidla způsobilosti výdajů OP VaVpl:

- Nepřímé výdaje související s realizací projektů v OP VaVpl mohou být způsobilé, pouze uplatňuje-li příjemce vlastní metodiku full cost
- Metodika příjemce musí být v souladu s tzv. rámcovou metodikou OP VaVpl
- Metodika musí být ŘO ex-ante schválena



Proč full cost v OP VaVpl?

- Eliminace rizika veřejné podpory
 - » Smluvní výzkum
 - » Kolaborativní výzkum

- Manažerský nástroj
 - » Dává jasný přehled ekonomické výkonnosti jednotlivých projektů / týmů / částí organizace / celé organizace



Synergie OP VaVpl a OP VK

- Operační program Vzdělávání pro konkurenceschopnost:

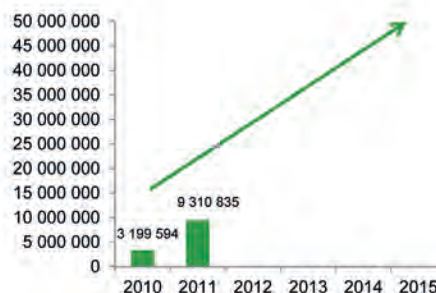
- Synergická výzva zaměřená na podporu zavedení metody full cost jako nástroje spolupráce s aplikační sférou
 - » 9 projektů vysokých škol



Statistika

- V rámci OP VaVpl plánovány nepřímé výdaje kalkulované na základě metodiky full cost
 - » u celkem 31 schválených projektů (17 subjektů)
 - » v celkové výši 330 756 654 Kč.

Rok	Počet projektů využívajících full cost	Počet subjektů využívajících full cost	Celková výše nepřímých nákladů v Kč
2010	2	2	3 199 594
2011	5	5	9 310 835
2012	16	12	ještě nevyčísleno
Celkem 2010 - 2015	31	17	330 756 654



Posouzení metodiky jako podmínka proplacení prostředků

- Rozhodnuto, že bude ŘO při posuzování metodik příjemců spolupracovat s nezávislým auditorským subjektem
 - » Bude vybrán na základě veřejné zakázky
 - » Zpracuje Směrnici pro hodnocení metodik
 - » Provede ex-ante audity u příjemců dotace (zhodnotí soulad / nesoulad s Rámcovou metodikou OP VaVpl a podá zprávu ŘO)
- „Certifikace“ metodik Řídicím orgánem
- Možnost proplácení způsobilých nepřímých výdajů

Stav komplikován vývojem veřejné zakázky

- **Veřejná zakázka** „Vypracování směrnice pro hodnocení interních metodik pro vykazování skutečných nepřímých nákladů projektů VaV a realizace auditů pro OP VaVpl“
 - » Duben 2010: vypsání VZ
 - » Leden 2012: ÚOHS zrušil původní hodnocení nabídek
 - » Srpen 2012: vybrána nejvhodnější nabídka (smlouva zatím nepodepsána)
- Dosud není možné využít plánovaný model
- Řešení ŘO: Přechodné období
 - » Výdaje za rok 2011 – metodiky příjemců posuzoval přímo ŘO
 - » Výdaje za rok 2012 – metodiky příjemců ověřeny auditory příjemců

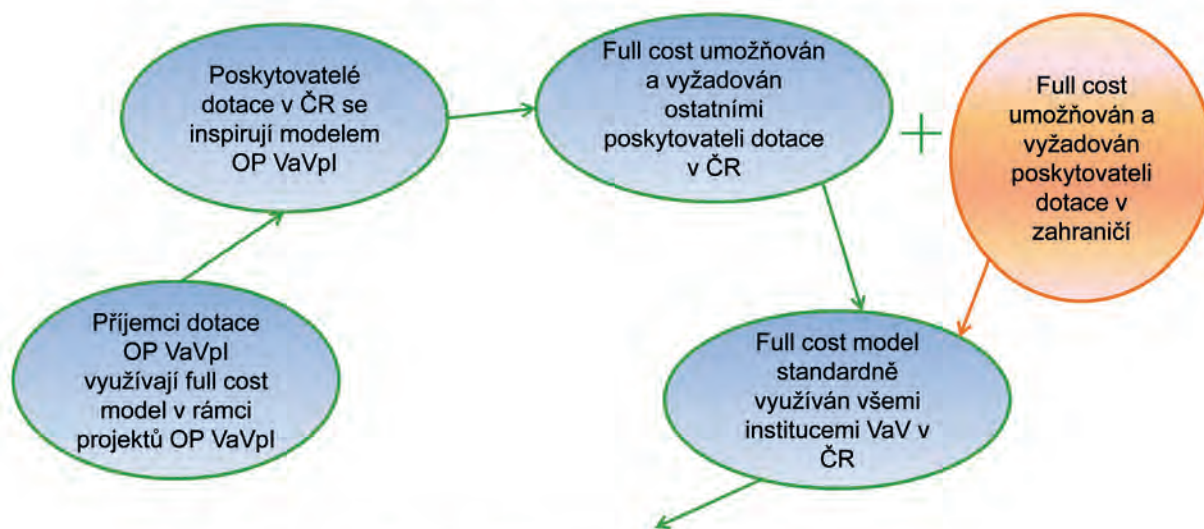


Předpokládaný vývoj do budoucna

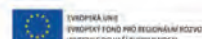
- Podpis smlouvy s vítězným uchazečem VZ
 - Schválení Směrnice pro hodnocení interních metodik pro vykazování skutečných nepřímých nákladů projektů VaV
- = Konec přechodného období
- Certifikace metodik příjemců ve spolupráci s vybraným auditním subjektem
- Využívání full cost metodik nejen pro projekty OP VaVpl, ale u všech poskytovatelů, kteří to umožní!



Ideální situace v budoucnu

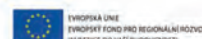


Efektivně řízené VaV prostředí v ČR



Děkuji za Vaši pozornost!

Písemné dotazy: jan.kriz@msmt.cz





NUI MAYNOOTH

Ollscoil na hÉireann Má Nuad

Full costing: a challenge or a threat?

Full Economic Costing at Universities in Ireland

Masarykova univerzita, Brunensis

Presented by Dr Mike O'Malley, Bursar/Chief Financial Officer, NUI Maynooth and Chair Irish National Steering Group for Full Economic Costing.

Agenda

1. Ireland: Some simple statistics
2. Irish Higher Education: A short overview
3. Irish Higher Education: A financial overview
4. Irish Higher Education: Growth in research income
5. Objectives of the project
6. FEC Model – Overview
 - FEC Model – AAP Academic Activity Profile
 - FEC Model - Recap
7. Reporting and Benchmarking
8. Lessons learned
9. Questions and Answers

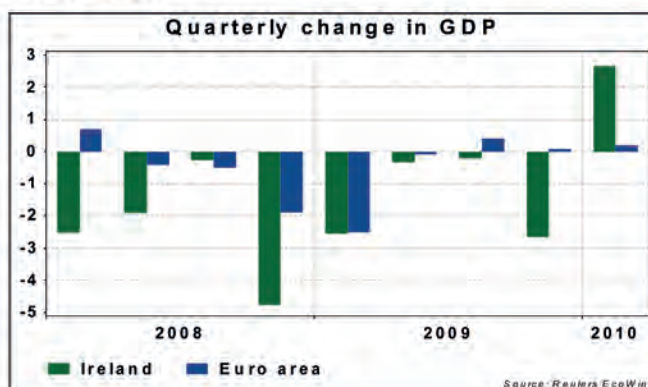


NUI MAYNOOTH

Ollscoil na hÉireann Má Nuad

Ireland: Some simple statistics

1. Population 4m.
2. Joined the EU January 1973 (with UK and Denmark making a nine country EEC at the time).
3. Currency €.
4. Deepest recession in EU in 2008, turned corner in 2010.
5. National objective is to turn the economy into a smart, innovation driven, people led economy....
6. Higher education.



NUI MAYNOOTH
Ollscoil na hÉireann Má Nead

Irish Higher Education: A short overview

1. A Binary System with seven universities and thirteen other HEI's called Institutes of Technology.
2. Looking to have 72% of 18 year olds enter HE by 2020, currently approximately 60% undertake HE studies.
3. In 1980 14% of 18 year olds entered university.
4. Trinity College Dublin, University College Dublin, University College Cork, NUI Galway, NUI Maynooth, University of Limerick and Dublin City University.
5. 90,000 students in seven universities and 165,000 in full system.
6. C. €1,400m Income and Expenditure of which €400m is funded research.
7. Reform and efficiency have focus along with research growth, participation and collaboration.
8. Higher Education Authority is the government Funding Agency.



NUI MAYNOOTH
Ollscoil na hÉireann Má Nead

Irish Higher Education: A financial overview

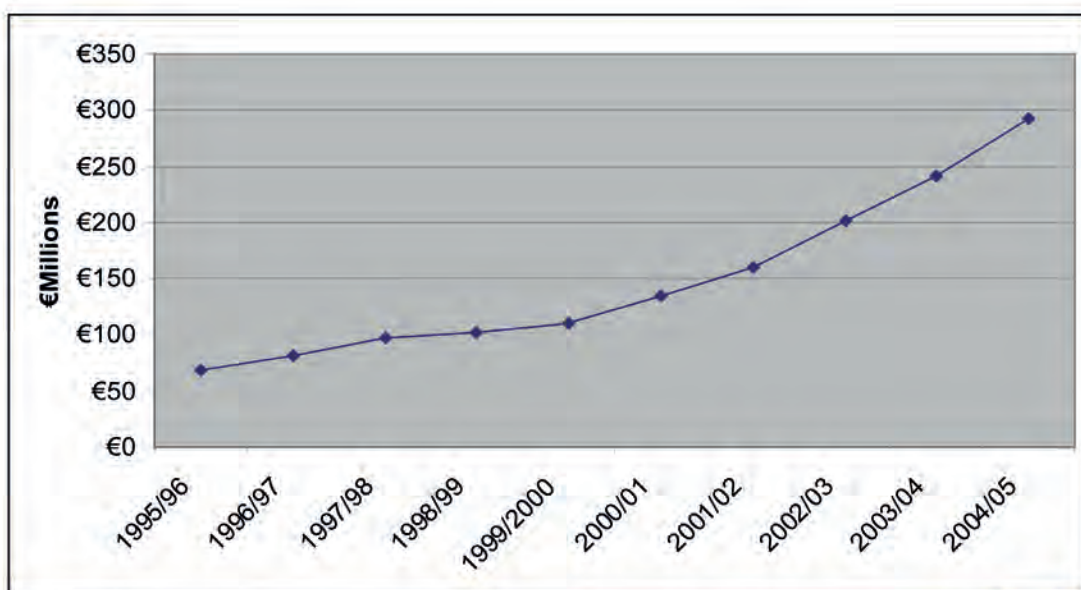
- Core education funding not keeping pace with rising costs
- UG student demand growing – both 18 year old and adult learners
- Rapid growth of research and PhDs – but not fully funded
- Consequent stresses on university finances and infrastructure
- Competition and collaboration sitting side by side
- Research funders demanding substantiation of costs and plans for spending
- Limited ability to earn non-State or discretionary income
- Constraints on staff costs, pensions, fixed term workers directive
- Most universities' surpluses too small to permit necessary long-term investment

Not a crisis, but these are threats to sustainability of the system, and indirectly to the autonomy and freedom of the universities



NUI MAYNOOTH
Ollscoil na hÉireann Má Nuad

Irish Higher Education: Growth in research income



However low awareness of FEC...not sustainable



NUI MAYNOOTH
Ollscoil na hÉireann Má Nuad

Objectives of the project

1. General cost awareness and understanding of the true cost of activities to support sustainable management in universities.
2. Specific financial management information for planning and decision-making – e.g.
 - FEC of activities
 - Surplus/deficits of schools, departments etc.
 - Direct and indirect costs of projects.
3. Determine an institutional research overhead rate.
4. Determine the cost, absolute and relative, of HEA subject types e.g. Social Studies, Humanities, Geography, Mathematics, Biosciences, Physics, Dentistry, Veterinary Medicine.



NUI MAYNOOTH
Ollscoil na hÉireann Má Nuad

The FEC Model - Overview

Six Stage Process

1. Resource/Costs as per Harmonised Financial Statements
2. Cost Drivers to Academic Units
3. Cost Drivers to Activity Cost Pools
4. Distribution of AAP 9: Administration & Management
5. Distribution of AAP 5 & 6: Research: No External Sponsor with Output and Other Research & Scholarly Activity
6. FEC Outcomes



NUI MAYNOOTH
Ollscoil na hÉireann Má Nuad

The FEC Model - AAP Academic Activity Profile

Academic Activity Profile Form Year 2008-2009

[NEXT >](#)

Staff Number Or Unique Identifier: S1234 NUIM

Period 1 September 08 to December 08

PROFESSOR

ADULT EDUCATION

Please tick the relevant box below if on Leave for more than one week (excluding annual leave) within the reporting period

Leave (other than Annual Leave) Why?

Paid Leave (> 1 Week) Unpaid Leave (> 1 Week)

Activity	Percentage of Time	Guidance please include only time spent on university duties (click on the underlined text for Help)
1. TEACHING - UNDERGRADUATE	30%	Guidance on Teaching-Undergraduate
2. TEACHING - POSTGRADUATE TAUGHT	10%	Guidance on Teaching-Postgraduate Taught
3. TEACHING - POSTGRADUATE RESEARCH	10%	Guidance on Teaching-Postgraduate Research
4. RESEARCH - SPONSORED WITH OUTPUT	15%	Guidance on Research-Sponsored with Output
5. RESEARCH - NO EXTERNAL SPONSOR WITH OUTPUT	5%	Guidance on Research with No External Sponsor with Output
6. OTHER RESEARCH & SCHOLARLY ACTIVITY	5%	Guidance on Other Research & Scholarly Activity
7. OTHER INCOME GENERATING ACTIVITIES	5%	Guidance on Other Income Generating Activities
8. CLINICAL SERVICES	0%	Guidance on Clinical Services
9. ADMINISTRATION & MANAGEMENT	20%	Guidance on Administration & Management
TOTAL OF SECTIONS 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9	100%	

The total of all sections equals 100%



NUI MAYNOOTH
Ollscoil na hÉireann Má Nuad

The FEC Model - Recap

- Calculate University Full Economic Costs
- Costs are first driven to Academic Units
- Costs are then driven to Activity Cost Pools
- Reallocation of Activity Cost Pools to give the following economic costs:
 - Teaching
 - Research
 - Other Income Generating Activities
 - Clinical Services



NUI MAYNOOTH
Ollscoil na hÉireann Má Nuad

Reporting and Benchmarking

FEC - Teaching Cost (€) per Student FTE per HEA Subject Area	Undergraduate (UG)				Post Graduate Taught (PGT)				Post Graduate Research (PGR) Pre 4th Year					Post Graduate Research (PGR) Post 4th Year				
	EU		Non-EU	Avg UG	EU		Non-EU	Avg PGT	EU		Non-EU		Avg PGR pre 4th year	EU		Non-EU		Avg PGR post 4th year
	HEA	Other-EU			HEA	Other-EU			HEA	Other-EU	HEA Funded	Other Non-EU		HEA	Other-EU	HEA Funded	Other Non-EU	
	HEA	Other-EU	Non-EU	Avg UG	HEA	Other-EU	Non-EU	Avg PGT	HEA	Other-EU	HEA Funded	Other Non-EU	Avg PGR pre 4th year	HEA	Other-EU	HEA Funded	Other Non-EU	Avg PGR post 4th year
Business And Management Studies	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Continuing Education	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Humanities	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Psychology And Behavioural Sciences	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Social Studies	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Avg Non-Lab	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Archaeology	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Architecture, Built Environmental And Planning	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Catering And Hospitality Management	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Design And Creative Arts	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Education	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Geography	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Health And Community Studies	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Information Technology, Systems Sciences & Computer	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Software engineering	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Irish, French, Spanish And German Languages	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Mathematics	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Other Modern Languages	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Sports Science And Leisure Studies	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Avg Fieldwork	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Agriculture And Forestry	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Anatomy And Physiology	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Biosciences	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Chemical Engineering	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Chemistry	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Civil Engineering	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Earth, Marine And Environmental Science	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Electrical, Electronic And Computer Engineering	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
General Engineering	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Mechanical, Aero And Production Engineering	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Mineral, Metallurgy And Materials Engineering	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Pharmacy & Pharmacology	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Physics	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Avg Lab	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Clinical Medicine	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Clinical Veterinary Science	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Clinical Dentistry	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Avg Clinical / Preclinical	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X



NUI MAYNOOTH
Ollscoil na hÉireann Má Nead

Reporting and Benchmarking

Sectoral FEC - Average Student FTE Teaching Cost by Student Type and Price Group	Undergraduate (UG)				Post Graduate Taught (PGT)				Post Graduate Research (PGR) Pre 4th Year					Post Graduate Research (PGR) Post 4th Year				
	EU		Non-EU	Avg UG	EU		Non-EU	Avg PGT	EU		Non-EU		Avg PGR (pre 4th)	EU		Non-EU		Avg PGR (post 4th)
	HEA	Other-EU			HEA	Other-EU			HEA	Other-EU	HEA Funded	Other Non-EU		HEA	Other-EU	HEA Funded	Other Non-EU	
	HEA	Other-EU	Non-EU	Avg UG	HEA	Other-EU	Non-EU	Avg PGT	HEA	Other-EU	HEA Funded	Other Non-EU	Avg PGR (pre 4th)	HEA	Other-EU	HEA Funded	Other Non-EU	Avg PGR (post 4th)
NON-LAB																		
UCD	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
TCD	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
DCU	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
NUIM	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
NUIG	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
UCC	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
UL	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
AVERAGE NON-LAB	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
FIELDWORK																		
UCD	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
TCD	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
DCU	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
NUIM	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
NUIG	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
UCC	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
UL	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
AVERAGE NON-LAB	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
LAB																		
UCD	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
TCD	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
DCU	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
NUIM	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
NUIG	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
UCC	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
UL	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
AVERAGE LAB	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
CLINICAL																		
UCD	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
TCD	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
DCU	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
NUIM	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
NUIG	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
UCC	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
UL	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
AVERAGE CLINICAL	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X



NUI MAYNOOTH
Ollscoil na hÉireann Má Nead

Reporting and Benchmarking

Sectoral FEC - Indirect Overhead Rate								
	UCD	TCD	DCU	NUIM	NUIG	UCC	UL	TOTAL/SECTORAL
<u>Indirect Costs of Research</u> Total Costs Per FEC	X	X	X	X	X	X	X	X
<u>Direct Costs of Research</u> Total Costs Per FEC	X	X	X	X	X	X	X	X
Overhead Rate (Full FEC)	%	%	%	%	%	%	%	%
Sectoral Average Overhead Rate (per FEC)	%							



NUI MAYNOOTH
Ollscoil na hÉireann Má Nuad

Lessons learned

1. Do not underestimate the work effort involved, the concept is simple but the implementation is difficult.
2. Academic involvement is key.
3. A great deal of time spent debating whether costs should be addressed at a summary level e.g. Finance or at a detail level e.g. Fees Office, Accounts Payable, Salaries, Staff Expenses, Accounting Team, Cash Office – a great deal of resistance to creating work in some universities.
4. You cannot involve frontline staff enough.
5. You cannot control everything. All universities are different at several levels.
6. FEC is not a panacea for all management information.
7. Communication is key.
8. Support from university leadership is a must.



NUI MAYNOOTH
Ollscoil na hÉireann Má Nuad



Regionální rada
regionu soudržnosti
Jihovýchod



Evropská unie
Evropský fond pro regionální rozvoj
Investice do vaší budoucnosti

Doplňkové způsobilé výdaje v Regionálním operačním programu Jihovýchod

Konference FULL COST: Výzva či hrozba 11. 10. 2012



OTEVŘENOST
ODBORNOST
ODPOVĚDNOST



Obsah prezentace

- 1. Obecná pravidla v ROP JV**
- 2. Ověření hodnot z podaných projektových žádostí**
- 3. Přijatá opatření – úpravy současné metodiky**
- 4. Návrhy do budoucna**



1. Pravidla ROP JV

Regionální operační program Jihovýchod čerpá prostředky z ERDF a je „investičním“ programem.

Pravidla způsobilosti výdajů a doplňkových výdajů nejsou v čase neměnná.

Vycházejí z nařízení Evropské komise a národních metodik zpracovaných Národním orgánem pro koordinaci, Platebním a certifikačním orgánem, atd.

Jsou zpracována v prováděcím dokumentu a metodických pokynech. Metodické pokyny sladují pravidla pro příjemce postupující podle různých časových verzí prováděcího dokumentu.



1. Pravidla ROP JV Způsobilé výdaje

Způsobilé výdaje v ROP JV

- **Hlavní**
- **Doplňkové**
 - Způsobilost omezena typem projektu
 - Způsobilost omezena časem (po 1. 1. 2007)
 - Výše omezena „globálním“ procentem (max. 10% celkových způsobilých výdajů)
 - U některých druhů výše omezena „lokálním“ procentem (typicky 5% celkových způsobilých výdajů)
 - Výše omezena „obvyklostí v místě a čase“



1. Pravidla ROP JV Druhy doplňkových výdajů

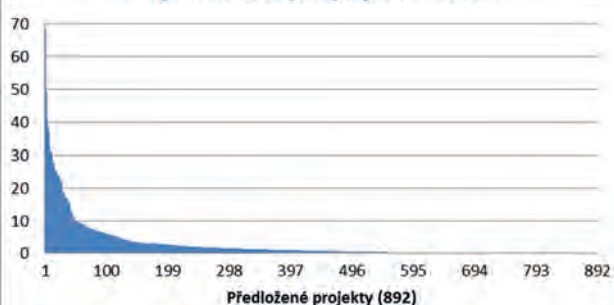
Doplňkové způsobilé výdaje v ROP JV

- **Mzdové výdaje (výkazy práce, maximálně 1,6 úvazku pro projekty ROP JV)**
- **Nákupy spotřebního materiálu**
- **Příprava projektu**
 - Výběrová řízení
 - Inženýrská činnost
 - Licence, patenty, práva
 - Finanční výdaje a poplatky

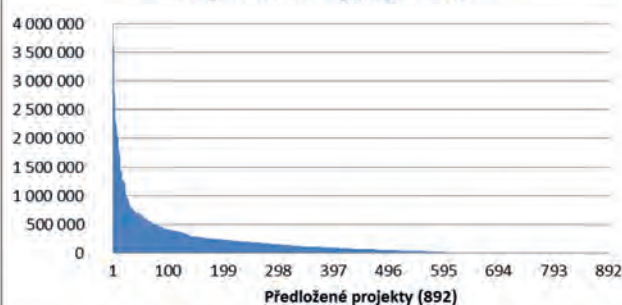


2. Ověření hodnot z podaných žádostí

Doplňkové výdaje jako % CZV



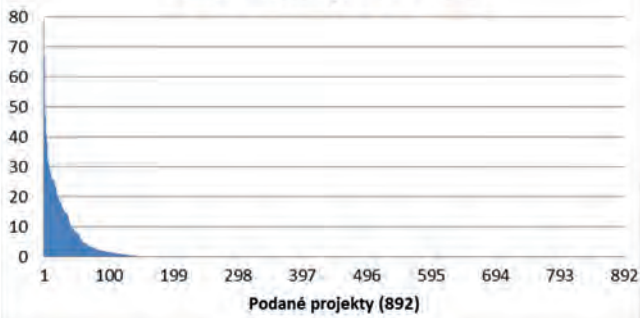
Doplňkové výdaje v Kč



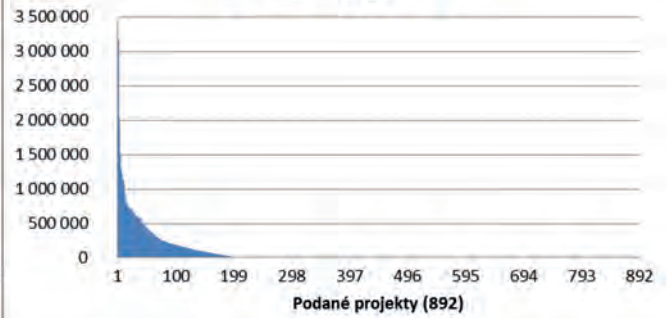


2. Ověření hodnot z podaných žádostí

Lidské zdroje v % CZV

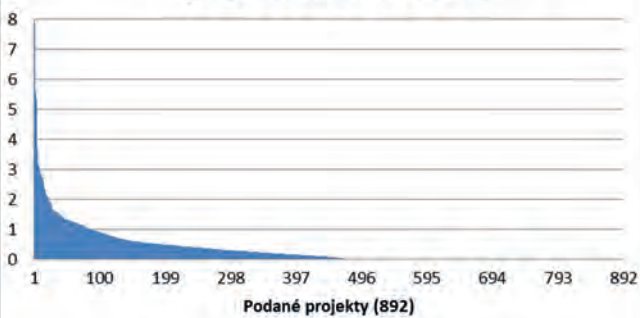


Lidské zdroje v Kč

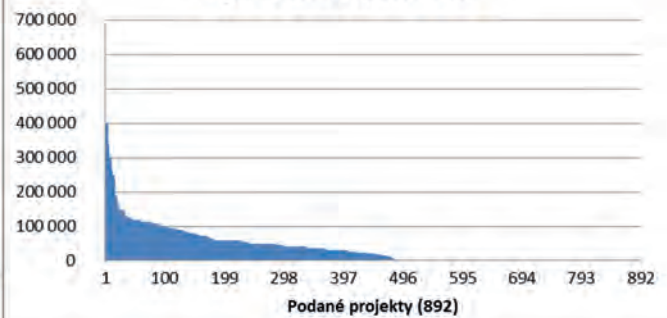


2. Ověření hodnot z podaných žádostí

Výběrová řízení v % CZV



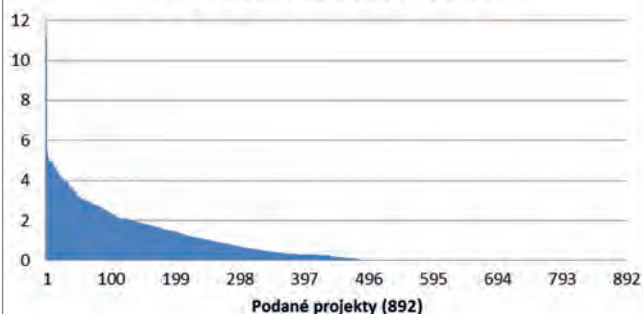
Výběrová řízení v Kč



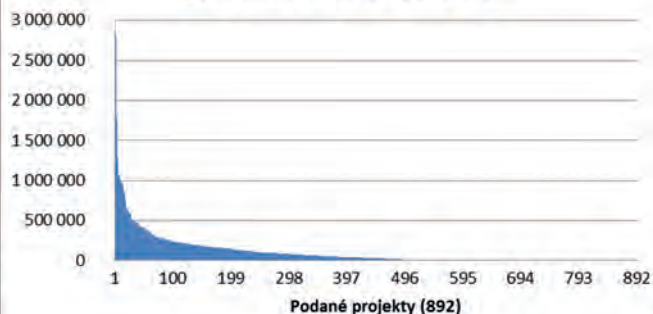


2. Ověření hodnot z podaných žádostí

Zpracování žádosti v % CZV



Zpracování žádosti v Kč



3. Úpravy současné metodiky

Úprava metodiky spočívala především v nastavení absolutních nominálních limitů pro některé doplňkové výdaje a některé z výdajů hlavních

- **Projektová žádost max. 160 000 Kč**
- **Právní poradenství max. 100 000 Kč**
- **Výběrová řízení max. 60 000 Kč**



4. Návrhy do budoucna

Pro příští programové období navrhujeme sofistikovanou metodiku stanovení paušálu zohledňující

- **charakter projektu**
- **charakter výdaje**
- **obvyklost v prostředí**
- **dodržení zásad 3E**

Navrhujeme doplňkové výdaje jako paušál projektu bez nutnosti prokazování každé z položek výdaje.



Úřad Regionální rady
regionu soudržnosti Jihovýchod
Kounicova 13, 602 00 Brno
www.jihovychod.cz

**DĚKUJI VÁM ZA
POZORNOST!**

Ing. Richard Veselý
manažer procesů
Odbor řízení programu
tel. 532 193 526
vesely@jihovychod.cz



**OTEVŘENOST
ODBORNOST
ODPOVĚDNOST**

Vědecká redakce MU

prof. PhDr. Ladislav Rabušic, CSc.
Mgr. Iva Zlatušková
prof. RNDr. Zuzana Došlá, DSc.
Ing. Radmila Droběnová, Ph.D.
Mgr. Michaela Hanousková
doc. PhDr. Jana Chamonikolasová, Ph.D.
doc. JUDr. Josef Kotásek, Ph.D.
Mgr. et Mgr. Oldřich Krpec, Ph.D.
doc. PhDr. Růžena Lukášová, CSc.
prof. PhDr. Petr Macek, CSc.
PhDr. Alena Mizerová
doc. RNDr. Lubomír Popelínský, Ph.D.
Mgr. David Povolný
Mgr. Kateřina Sedláčková, Ph.D.
prof. MUDr. Anna Vašků, CSc.
prof. PhDr. Marie Vítková, CSc.
doc. Mgr. Martin Zvonař, Ph.D.

FULL COST: VÝZVA, NEBO HROZBA? ANEB FULL COST, NEBO FLAT RATE?

Sborník příspěvků mezinárodní konference

FULL COSTING: A CHALLENGE OR A THREAT? FULL COSTING OR FLAT RATE?

Proceedings of the International Conference

Sestavili / Edited by: Ladislav Janíček – Lenka Jarmarová (Eds.)

Grafická úprava a příprava tiskových podkladů: Lea Novotná
Návrh obálky: Eva LuffEROVÁ

Vydala Masarykova univerzita v roce 2012

1. vydání

Tisk: Reprocentrum, a.s., Bezručova 29, 678 01 Blansko

ISBN 978-80-210-6094-4
ISBN 978-80-210-6104-0 (brož. vaz.)
DOI: 10.5817/CZ.MUNI.P210-6094-2012

Hledání řešení pro uplatňování nepřímých nákladů v projektech je celoevropským tématem. Metodika uplatňování úplných nepřímých nákladů (full cost) představuje klíčový nástroj pro reálné finanční plánování. Dosud uplatňovaná metoda tzv. pevné nebo paušální sazby, tzv. flat rate, se ukazuje jako jednoduchá, nemožňuje však vykazovat skutečné náklady. Ve většině případů je sazba flat rate pod hranicí reálných nákladů a sazby se liší u různých poskytovatelů dotací.

Vytvoření diskusní platformy pro analýzu uplatnitelnosti metodiky full cost v legislativním prostředí ČR, v sektoru veřejných výzkumných institucí s mnohazdrojovým dotačním financováním, jakož i ve vztahu k metodě flat rate bylo jedním z cílů mezinárodní konference: „Full cost: výzva, nebo hrozba? aneb full cost, nebo flat rate?“, která se konala v Brně 11. října 2012 pod záštitou ministra školství prof. PhDr. Petra Fialy, Ph.D., LL.M. Konference se zúčastnilo více než 170 účastníků.

Pieter-Jan Aartsen

FULL COST AT UNIVERSITY OF AMSTERDAM

Thomas Estermann

FULL COSTING AND THE FINANCIAL SUSTAINABILITY OF UNIVERSITIES

Lenka Chvojková

EVROPSKÁ POLITIKA VÝZKUMU A JEJÍ DOPAD NA ZAVÁDĚNÍ METODIK

FULL COST NA VYSOKÝCH ŠKOLÁCH V EU27

Ladislav Janíček

FULL ECONOMIC COSTING: HROZBA, NEBO VÝZVA ANEB CESTA BLUDIŠTĚM?

Bohumil Král

ALOKACE NÁKLADŮ: VÝVOJ VE SVĚTLE ZMĚN PODNIKATELSKEHO PROSTŘEDÍ
A MANAŽERSKÝCH POTŘEB

Vladimír Stach, Markéta Dubová, Nina Paseková

K PROBLEMATICE FULL COST A ZAVEDENÍ TÉTO METODIKY NA TECHNICKÉ UNIVERZITĚ
V LIBERCI

Jan Škoda, Karel Starosta

METODICKÉ DOPORUČENÍ PRO VYKAZOVÁNÍ SKUTEČNÝCH ZPŮSOBILÝCH NEPŘÍMÝCH
NÁKLADŮ NA PROJEKT PRO ÚSTAVY AV ČR

Marita Virtanen

FULL COSTING IN FINLAND

Josef Vlček

PRAKTICKÉ ZKUŠENOSTI UNIVERZIT V ČR PŘI ZAVÁDĚNÍ METODIKY VYKAZOVÁNÍ ÚPLNÝCH
NÁKLADŮ „FULL COST“

Jiří Zlatuška

VNĚJŠÍ A VNITŘNÍ FAKTORY EKONOMICKÉHO FUNGOVÁNÍ UNIVERZITY

PREZENTACE



muni
PRESS



Hledání řešení pro uplatňování nepřímých nákladů v projektech je celoevropským tématem. Metodika uplatňování úplných nepřímých nákladů (full cost) představuje klíčový nástroj pro reálné finanční plánování. Dosud uplatňovaná metoda tzv. pevné nebo paušální sazby, tzv. flat rate, se ukazuje jako jednoduchá, neumožňuje však vykazovat skutečné náklady. Ve většině případů je sazba flat rate pod hranicí reálných nákladů a sazby se liší u různých poskytovatelů dotací.

Vytvoření diskusní platformy pro analýzu uplatnitelnosti metodiky full cost v legislativním prostředí ČR, v sektoru veřejných výzkumných institucí s mnohazdrojovým dotačním financováním, jakož i ve vztahu k metodě flat rate bylo jedním z cílů mezinárodní konference: „Full cost: výzva, nebo hrozba? aneb full cost, nebo flat rate?“, která se konala v Brně 11. října 2012 pod záštitou ministra školství prof. PhDr. Petra Fialy, Ph.D., LL.M. Konference se zúčastnilo více než 170 účastníků.

Pieter-Jan Aartsen
FULL COST AT UNIVERSITY OF AMSTERDAM

Thomas Estermann
FULL COSTING AND THE FINANCIAL SUSTAINABILITY OF UNIVERSITIES

Lenka Chvojková
EVROPSKÁ POLITIKA VÝZKUMU A JEJÍ DOPAD NA ZAVÁDĚNÍ METODIK
FULL COST NA VYSOKÝCH ŠKOLÁCH V EU27

Ladislav Janíček
FULL ECONOMIC COSTING: HROZBA, NEBO VÝZVA ANEB CESTA BLUDIŠTĚM?

Bohumil Král
ALOKACE NÁKLADŮ: VÝVOJ VE SVĚTLE ZMĚN PODNIKATELSKEHO PROSTŘEDÍ
A MANAŽERSKÝCH POTŘEB

Vladimír Stach, Markéta Dubová, Nina Paseková
K PROBLEMATICE FULL COST A ZAVEDENÍ TĚTO METODIKY NA TECHNICKÉ UNIVERZITĚ
V LIBERCI

Jan Škoda, Karel Starosta
METODICKÉ DOPORUČENÍ PRO VYKAZOVÁNÍ SKUTEČNÝCH ZPŮSOBILÝCH NEPŘÍMÝCH
NÁKLADŮ NA PROJEKT PRO ÚSTAVY AV ČR

Marita Virtanen
FULL COSTING IN FINLAND

Josef Vlček
PRAKTICKÉ ZKUŠENOSTI UNIVERZIT V ČR PŘI ZAVÁDĚNÍ METODIKY VYKAZOVÁNÍ ÚPLNÝCH
NÁKLADŮ „FULL COST“

Jiří Zlatuška
VNĚJŠÍ A VNITŘNÍ FAKTORY EKONOMICKÉHO FUNGOVÁNÍ UNIVERZITY
PREZENTACE



muni
PRESS



FULL COST: VÝZVA, NEBO HROZBA? ANEB FULL COST, NEBO FLAT RATE?

Sborník příspěvků mezinárodní konference

FULL COSTING: A CHALLENGE OR A THREAT?

FULL COSTING OR FLAT RATE?

Proceedings of the International Conference

Ladislav Janíček – Lenka Jarmarová (Eds.)

MASARYKOVA UNIVERZITA
Brno 2012