

VNĚJŠÍ A VNITŘNÍ FAKTORY EKONOMICKÉHO FUNGOVÁNÍ UNIVERZITY

Jiří Zlatuška

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 jasného odlišení 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 (odpisů 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 tržními 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 nárůstem 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 podmiňujícího snižování vnitřního pnutí uvnitř různorodě strukturované univerzity; je také slučitelný s vedením univerzity na základě akademických, nikoli jen manažerských potřeb.

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

EXTERNAL AND INTERNAL FACTORS OF UNIVERSITY ECONOMICS

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 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 (odpisů budov a infrastruktury, náklady informační infrastruktury, údržba a obecné služby, náklady centrálních hospodářských jednotek, právních služeb, atd.) podstatné pro přechod 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 režimů, 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

K tuzemským výzkumným institucím 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 60procentní paušální přírážka (“flat rate”) pro nepřímé náklady, nicméně jen jako přiznané provizorium do konce roku 2013. Pravidla nedeformovaného fungování vnitřního trhu i pouze časové 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 financovaných 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 pro-

jektu (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 hradí nepřímé náklady v plné míře, nebo jen fixní přírůžkou 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 nedostačné 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 vnitroinstitucionálního financování.

Zde lze spatřovat základní systémový nedostatek financování spoléhajícího pouze na finanční přírůžku ("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 určením účelových prostředků. Znalost plných nákladů a identifikace nepřímých nákladů je zcela zásadní pro předcházení nerovnováhy 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, způsobovala 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.

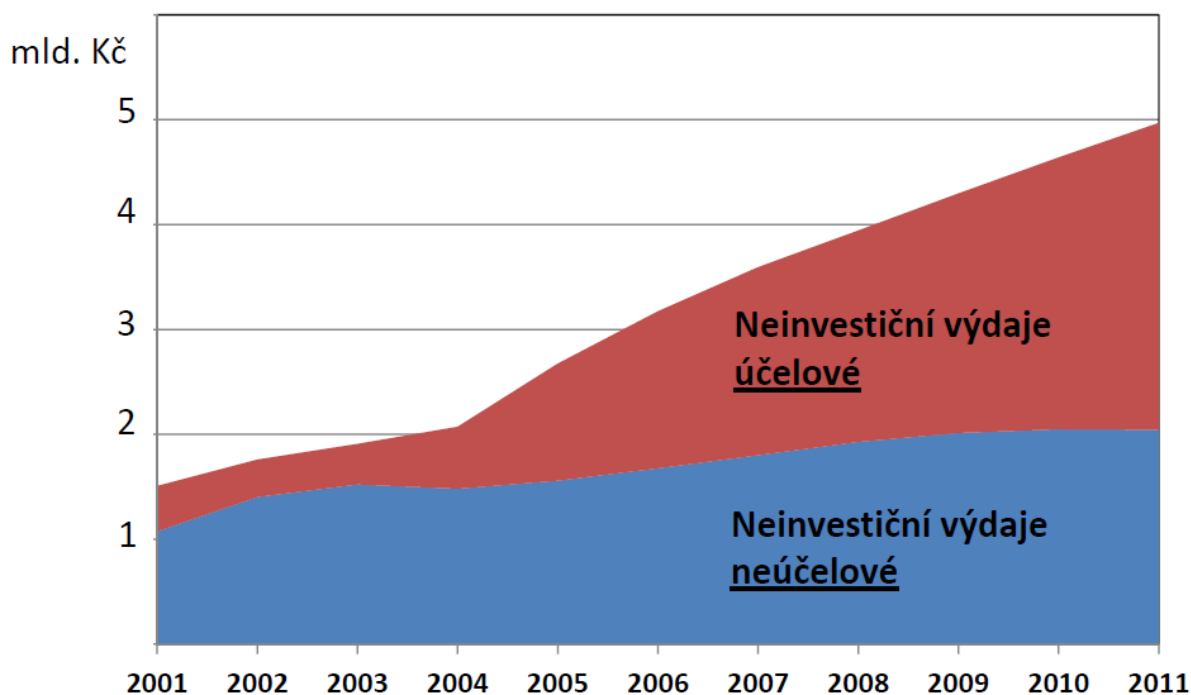
Po roce 1998 se tento systém výrazně změnil. Pro skladbu centrálních univerzitních prostředků byla použita jednoduchá proporční formule vyčísľující podíl fakultních zdrojů na financování univerzity s tím, že byla uplatněna zpětná vazba podporující minimalizaci počtu pracovníků (jako významný dlouhodobý 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, které nebyly spojeny s přímou výukou. Parametry financování humanitních fakult se tím výrazně 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 polo-

vině 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 fakulty dříve považované za méně výkonné (u tří fakult investičně nejnáročnějších, PřF, LF a FI, klesl podíl neúčelových financí na jejich rozpočtu během pěti let o 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 třídy a nebyl zaveden kariérní 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 (cf. Graf 1). Negativní dopad nízké stanovených režii se poprvé projevilo v začátcích výzkumných záměrů ve finančních dopadech na Přírodovědeckou fakultu. Pokles podílu disponibilních neúčelových financí byl v druhé půli desetiletí řešen „daní z obratu“ 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, které 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 účet-

ního sestavení vyrovnaného rozpočtu, které může hraničit s diletantismem zcela pomíjejícím vlivu 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] C. J. Pyke: Costing and pricing in public sector. In: J Wilson (ed) Financial management for public services. Open University Press, 1998, pp. 77-98.
- [5] T. Lucey: Costing. 6th edition. Thompson Learning, UK, 2002.
- [6] A. Alexander 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] D. Watson: 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

KONTAKT

Jiří Zlatuška

Masarykova univerzita

Zlatuska@MUni.Cz

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/>