

Metoda full cost – výzva pro české vysoké školy?#

Jaroslav Wagner*

Zvyšující se tlak poskytovatelů finanční podpory výzkumu na racionalitu vynakládání peněžních prostředků i snaha managementu univerzit o zkvalitnění finančního řízení vedla v posledních letech k poměrně značné diskuzi o možnostech zavádění metody full cost v prostředí evropských univerzit (viz např. Lepičová, 2009, Technologické centrum AV ČR 2009). Cílem tohoto článku je přiblížit principy fungování metody full cost v podmínkách výzkumu a vývoje a zhodnotit příležitosti i možné problémy jejího zavádění v prostředí českých vysokých škol.

Východiskem pro přiblížení metody full cost budou obecné poznatky teorie alokace nákladů, popsané v odborné literatuře z oblasti manažerského účetnictví. Lze se totiž oprávněně domnívat, že uplatnění metody full cost v prostředí vysokých škol představuje aplikační úlohu, jejíž kvalitní řešení je založeno na propojení obecných konceptů, zásad a metodických prvků alokace se zohledněním konkrétních charakteristických rysů činnosti vysokých škol.

Ve snaze podpořit vazbu na obecné přístupy k alokaci nákladů bude pozornost věnována i paralelám v pojmovém aparátu, kde rozdílnost využívaných pojmů je mnohdy podmíněna různou tradicí a zvyklostmi v jednotlivých společenských skupinách. Aby nebyla narušena základní logická struktura textu, bude tato oblast řešena formou poznámek pod čarou.

Přestože ve své zjevné podobě se problém metody full cost jeví jako problém metodologického rázu související s informačním systémem organizace, je ve svých předpokladech i důsledcích problémem souvisejícím s řadou oblastí manažerské práce, zejména oblastmi finančního, procesního a personálního řízení organizace. Otázka, zda metoda full cost je či není opravdovou výzvou pro české vysoké školy, tak není otázkou důležitou pouze pro osoby, které jsou odpovědné za informační systém organizace, ale zejména pro osoby odpovědné za věcnou stránku těchto manažerských oblastí.

Uživatelský význam metody full cost

Základním cílem metody full cost deklarovaným významnými evropskými i národními poskytovateli finanční podpory výzkumu (viz např. European Commission, 2010, MŠMT ČR 2009) je zavedení a uplatňování metodiky, která zabezpečí vykazování skutečných nepřímých nákladů na projekty výzkumu a vývoje.¹ Je zřejmé, že metoda full cost je motivována snahou zkvalitnit informační systém organizace provádějící aktivity ve výzkumu a vývoji a poskytnout tak uživatelům hodnotnější podklady pro řízení a rozhodování. Zaměříme se proto v první řadě na interpretaci základního cíle metody v širším, uživatelsky orientovaném kontextu.

Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* registrační číslo MŠMT, RP 6138439903.

* Ing. Jaroslav Wagner, Ph.D. – odborný asistent; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta Financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <wagner@vse.cz>.

¹ Název metody je možné do českého jazyka přeložit jako metoda plných (nebo úplných) nákladů, případně jako metoda absorpční kalkulace.

Výstupy uplatnění metody full cost, tj. kalkulace plných skutečných nákladů projektů mohou sloužit různým skupinám uživatelů při řešení širokého spektra manažerských úloh. Za nejvýznamnější lze považovat následující situace:

- obhajoba nákladů souvisejících s projektem,
- prokázání transparentnosti finančního řízení projektu,
- vyšší kontrola nákladů uvnitř organizace,
- impulz ke zkvalitnění procesního řízení v organizaci,
- podpora plánování a rozpočtování v organizaci.

Obhajoba nákladů

Racionalita a oprávněnost vynaložených zdrojů by se měla posuzovat na základě explicitního zdůvodnění potřeby jejich vynaložení pro realizaci projektu a jasného prokázání vazby na příslušný projekt. To je základní myšlenka přístupu k řízení a kontrole nákladů, označovaného jako input-oriented control, ze které vyplývá potřeba obhájit (tj. zdůvodnit a prokázat) náklady související s projektem před poskytovatelem těchto zdrojů.

Požadavek na obhajobu nákladů založenou na sledování skutečných nákladů na projekt, který se prvně objevil v sedmém rámcovém programu Evropské komise, reagoval na nedostatky předchozích přístupů k financování nepřímých nákladů založených na stanovené plošné příirážce (v anglickém originále *flat rate*) k přímým nákladům projektu. Základní nedostatek byl přitom spatřován v arbitrárním způsobu stanovení této plošné příirážky, která spíše než na otázku „na vzniku jakých nákladů se projekt podílel“ odpovídala na otázku „jaký podíl režijních nákladů organizace je poskytovatel podpory na určitý projekt ochoten unést ve svém příspěvku“.

Upozorníme však v této souvislosti na dvě významné skutečnosti. Pokud kritiku přístupů založených na stanovené plošné příirážce ztotožníme pouze s argumentem, že tato příirážka neodpovídá potřebě úhrady skutečných nákladů, mohl by se jako dostatečné řešení jevit přechod na využití individuálních skutečných plošných příirážek nepřímých nákladů organizace k přímým nákladům projektů. Takové řešení naplňuje cíle metody full cost po stránce formální nikoli však její věcný záměr. Vede totiž sice k vykázání nákladů na projekt ve výši odpovídající potřebě úhrady skutečných nákladů, přiřazení nepřímých nákladů na projekty si ale – díky fiktivnímu předpokladu, že chování nepřímých nákladů je přímo úměrné chování nákladů přímých – stále zachovává svůj arbitrární charakter.

Na druhou stranu, využití diferencovaného – a z manažerského hlediska jednoznačně adekvátnějšího – přístupu k alokaci nákladů na projekty pro účely obhajoby nákladů externím poskytovatelům se po svém zavedení stalo předmětem poměrně silné kritiky. Ta upozorňuje, že „sofistikovanost“ alokačního modelu může podporovat u organizací nadměrnou a poskytovatelem jen těžko ověřitelnou orientaci na zdůvodnění potřeby vynaložení nákladů na projekt. Úsilí osob odpovědných za řízení projektu věnované snaze obhájit náklady se tak může stát neúměrné úsilí věnovanému řízení samotného projektu. Možným řešením, které nabízejí zastánci těchto argumentů, je využití tzv. *output-oriented* přístupu k řízení a kontrole projektů, založeného na myšlence, že důležitější než kontrola struktury vynaložených vstupů je vyhodnocení přínosů – výstupů projektu.

Prokázání transparentnosti finančního řízení projektu

Uplatnění posledně uvedeného přístupu nicméně nesměruje ke ztrátě významnosti metody full cost. Upozorňuje, že těžiště jejího významu spočívá v přípravě informací pro níže uvedené interní potřeby organizace. Jak uvádí autoři studie mapující využití full cost metody v prostředí evropských univerzit (viz European University Association, 2008, s. 10) „na začátku projektu jsme předpokládali, že hlavním důvodem pro přesun k identifikování full cost budou požadavky externích poskytovatelů podpory financování výzkumu ...; projekt ale ukázal, že nejvýznamnějším důvodem pro full cost je jeho využití jako nástroje strategického řízení organizace“.

Je však vhodné podotknout, že posouzení kvality řízení organizace včetně kvality informačního systému je při uplatnění přístupu *output-oriented control* důležitou součástí vyhodnocení připravenosti organizace na realizaci projektu, na základě kterého subjekt poskytující podporu rozhoduje o přidělení či nepřidělení příspěvku na projekt. Uplatnění metody full cost v manažerské praxi organizace je možné považovat za jeden z významných indikátorů kvality řízení organizace. Kvalita informačního systému orientovaného na interní uživatele se tak stává průkaznou informací o připravenosti organizace k efektivní realizaci činností i pro externí uživatele.²

Zpětnovazební charakter přístupu založeného na obhajobě nákladů se díky tomu přeměňuje na dopředně orientovaný přístup s preventivním působením v situacích, při kterých by mohlo docházet k neracionálnímu vynakládání zdrojů.

Vyšší kontrola nákladů uvnitř organizace

Výše uvedenému základnímu vymezení cíle metody full cost vyhovuje i agregovaný přístup k alokaci nepřímých nákladů, podle kterého se veškeré nepřímé náklady považují za homogenní skupinu s možností alokace na finální alokační objekty (tj. například výzkumné projekty) podle univerzální rozvrhové základy. Volba takového přístupu je však spíše naplněním formy nikoli obsahového cíle metody full cost. Nerespektuje totiž odlišnosti v charakteru a způsobu chování různých skupin nepřímých nákladů. Princip příčinné souvislosti založený na rozpoznání vazeb mezi vývojem nákladů a strukturou činností organizace a jejich výstupů je v důsledku toho fundamentálně potlačen. Alokace nepřímých nákladů se tak stává úlohou s nutně arbitrárním přístupem k řešení.

Jak uvádí odborná literatura z oblasti teorie alokace (viz např. Fibírová – Šoljaková – Wagner, 2007, Král, 2006), jednou z klíčových metodických otázek alokace je vhodné vymezení kalkulačního vzorce, a to zejména z hlediska jeho vnitřního uspořádání ve vazbě na potřeby uživatelů těchto informací. Respektování heterogenity režijních nákladů spolu s identifikací vztahových veličin relevantních pro jejich chování umožňuje zajistit takovou vnitřně strukturovanou informaci o nákladech na výstupy, která umožní analyzovat jednotlivé nákladové toky a příčiny jejich vývoje, a to z hlediska vývoje v absolutní výši i z hlediska odchylek od výše plánované či požadované. Kalkulace uplatňující princip příčinné souvislosti při analýze nepřímých nákladů a volbě vztahových veličin³ se stává cenným nástrojem kontroly nákladů uvnitř organizace.

² Externí uživatel je přirozeně informován o principech a zásadách řízení organizace nikoli o obsahové náplni jednotlivých nástrojů. Tento obsah zůstává důvěrnou informací pro interní uživatele v organizaci.

³ V anglosaské literatuře (viz např. Atkinson – Kaplan – Young, 2004) se v této souvislosti používají obsahově velmi výstižné pojmy *cost pools* pro označení vnitřně relativně homogenních skupin nepřímých nákladů a

Metoda full cost nachází své uplatnění kromě kalkulačně-výkonového průřezu řízení organizace i v průřezu odpovědnostním. Zpřehledněním vazeb mezi jednotlivými útvary organizace, a to zejména vazeb mezi útvary realizujícími hlavní činnosti organizace, tj. v případě univerzit vědecká a pedagogická pracoviště, a útvary servisními, zajišťujícími podpůrné a obslužné funkce v rámci organizace (např. laboratoře, knihovnická a informační centra, výpočetní centra a další), dochází ke zvýšení kontroly nad rozsahem a strukturou požadovaných interních výkonů ze strany příjemců i nad účelností nákladů na jejich zajištění servisními útvary. Sdílená odpovědnost za nákladovou náročnost těchto činností je nahrazena přístupem založeným na jednoznačné identifikaci průběhu nákladového toku od svého prvotního vstupu do organizace až po finální realizaci výstupu včetně identifikace odpovědnosti za jeho dílčí fáze.

Impulz ke zkvalitnění procesního řízení v organizaci

Průběžné sledování nákladových toků v organizaci předpokládá uskutečnit při implementaci metody full cost prvotní zmapování věcné náplně činnosti prvků organizační struktury a jejich vztahů a vazeb na ostatní prvky v rámci organizace. Primárně metodologická potřeba takového zmapování založeného na principu účelovosti a účelnosti pro zabezpečení cílů a požadavků organizace se může stát východiskem pro věcnou diskuzi o racionalitě, s jakou organizační útvary realizují činnosti ve vazbě na cíle celé organizace.

Snaha kvalitně zabezpečit informační podporu řízení se může stát přímým impulzem k rozpoznání potřeby zkvalitnit procesní řízení v organizaci. Konkrétním výsledkem může být například odstranění duplicitního provádění podpůrných činností na lokální úrovni, stanovení standardizovaných pravidel pro procesy převážně rutinního charakteru, outsourcing některých procesů či naopak zabudování některých dříve externě nakupovaných činností do stávajících interních procesů atp.

Podpora plánování a rozpočtování v organizaci

Završením implementace metody full cost je její integrace do systému nástrojů využívaných pro plánování a rozpočtování v organizaci. Metoda full cost se stává jedním z podkladů umožňujícím managementu organizace připravit odůvodněnou predikci vývoje budoucích finančních toků organizace, a podpořit tím management v realizaci takových kroků, které zajistí finanční stabilitu instituce.

Základní cíl metody full cost, tj. zabezpečit vykazování skutečných nákladů na projekt tak nabývá širšího významu. Znakem „skutečnosti“ nákladů je racionální identifikace vazeb mezi náklady a realizovanými projekty respektující vztahy příčin a důsledků. Na tomto základě vytvořený model může mít být využit ve všech fázích řídicího cyklu – plánovací, organizační i kontrolní.

Omezení uživatelského významu

Přes výše uvedené přednosti metody full cost pro podporu managementu je potřebné upozornit i na omezení, vyplývající zejména z povahy metody full cost jako jedné z absorpčních metod alokace:

cost drivers pro označení vztahových veličin respektujících vztah příčiny a důsledku mezi činnostmi organizace a vývojem nákladů.

- Základní varianta metoda full cost pracuje s rozlišením nákladů podle možností jejich přiřazení na náklady přímé a nepřímé. Získaná informace tak postrádá další, manažersky významné průřezy nákladovou strukturou, jakými jsou například členění nákladů podle relevance k rozhodovací úloze (náklady relevantní a irelevantní) či podle vztahu k objemu výstupů (náklady variabilní a fixní). Aplikace metody full cost však nevylučuje souběžné zohlednění dalších průřezů v procesu alokace a je tedy možné ji s těmito potřebami kombinovat.
- Snaha alokovat veškeré náklady na jednotlivé výstupy nutně vede u takových nákladových položek, u kterých je jejich vazba na výstupy nerozpoznatelná či neměřitelná (zejména administrativní režijní náklady všeobecné povahy), k uplatnění arbitrárního přístupu k alokaci. Při vhodné strukturalizaci nákladových položek je však možné v kalkulačním vzorci nákladové položky podle povahy jejich přiřazení a v důsledku toho i podle jejich vypovídací schopností pro uživatele rozlišit.
- Zahrnutím nepřímých nákladů fixního charakteru do alokace je výše těchto nákladů přiřazená na dílčí výstup závislá na rozsahu a struktuře dalších výstupů. Zejména u nákladových položek přiřazených na výstup na základě všeobecných rozvrhových základů (nikoli diferencovaných vztahových veličin) se tak přenáší sdílený charakter nákladů do kalkulací jednotlivých výstupů, což může snížit odpovědnostní význam metody. Omezení těchto distorzních efektů je možné snížit vhodným nastavením využitého rozsahu rozvrhové základny, tj. například prodloužení časové periody pro zjištění hodnot rozvrhových základů nebo využitím standardních hodnot rozvrhových základů odvozených z delší časové řady (podrobněji viz např. Wagner, 2009).

Principy implementace metody full cost

Implementace metody jako systémová změna

Efektivní realizace metody full cost znamená změnu v řadě aktivit souvisejících s tokem informací v organizaci. Prvotní implementace metody full cost tak představuje komplexní úlohu, která – byť je z hlediska vnější formy obvykle prezentována jako úloha projektová – by ve své podstatě měla být úlohou systémové změny. Z širokého a vnitřně rozmanitého spektra důvodů pro nezbytnost systémového přístupu k řešení implementace metody je vhodné zdůraznit následující:

- Uživateli informací o plné nákladové náročnosti výstupů získaných metodou full cost jsou řídicí pracovníky na všech úrovních organizační struktury včetně vrcholového managementu.
- Na získávání prvotních datových vstupů pro aplikaci metody full cost se podílejí pracovníci z celé organizace.
- Implementace metody se týká alokace nákladů v rámci celé organizace; věcným důvodem je charakter nepřímých nákladů, často sdíleným způsobem souvisejících s výstupy realizovanými napříč celou organizací; formálním důvodem (je-li metoda využita i pro obhajobu nákladů externím poskytovatelům) je požadavek externích poskytovatelů na plošný přístup k aplikaci.
- Implementace metody obvykle vyžaduje realizaci úprav technologického řešení informačního systému organizace, které je účelné realizovat jednotně pro celou organizaci.

Uplatnění systémového přístupu je významné nejen pro účinnost výsledků prvotní implementace metody ale i pro její udržitelnost. Účinnost změn realizovaných projektovým

přístupem totiž obvykle výrazně klesá po skončení doby realizace projektu. Ukončením aktivní realizace projektu roste, a tedy ukončením období, po které byl za výstupy projektu odpovědný projektový manažer, mají výstupy projektu tendenci k statickosti z hlediska svého dalšího rozvoje a nadřazení formy nad obsahem z hlediska své realizace při každodenní manažerské práci.

Změna systémového charakteru, spojená kromě změny pravidel též se změnou v manažerském myšlení a kultuře výrazně zvyšuje pravděpodobnost věcného využití v manažerské práci a dlouhodobého rozvíjení aplikované metody i po formálním ukončení doby realizace projektu. Takový vývojový trend je však obtížně dosažitelný v případě, pokud jediný podnět pro realizaci metody představuje požadavek na implementaci metody stanovený externími uživateli. Pro úspěšnost realizace je klíčová zejména podpora vrcholového managementu organizace při rozhodnutí o implementaci metody i při řešení implementačních otázek spojených s metodou full cost.

Implementační otázky

Dosažení účinných systémových změn prostřednictvím metody full cost je tedy podmíněno řešením otázek nejen metodických, ale i otázek technologických nebo otázek personálně-motivačních. Z výše vymezených cílů metody full cost vyplývá požadavek uplatnit při jejich řešení následující fundamentální zásady:

- Integrita s ostatními subsystémy informačního systému – zavedení metody předpokládá řešení nejen vnitřního fungování subsystému zaměřeného na alokaci nákladů ale i vazeb na ostatní subsystémy informačního systému zaměřené například na studium, vědu a výzkum, personalistiku a mzdy, správu majetku, plánování a rozpočtování a další.
- Uživatelská orientace informačního modelu – vytvořený model by měl představovat pragmaticky orientovanou redukci skutečnosti. Výchozím bodem pro řešení metodických a technologických otázek by mělo být definování předpokládaných informačních výstupů z hlediska obsahu a struktury (kalkulačního vzorce) i principů, na jejichž základě budou identifikovány či konstruovány vazby mezi datovými vstupy a informačními výstupy.
- Univerzalita metodicko-technologické základny – proces získávání, zaznamenání a třídění dat by po metodické i technologické stránce měl být zabezpečen tak, aby umožňoval přípravu diferencovaných informačních výstupů podle požadavků jednotlivých uživatelů informací. Základním předpokladem pro zajištění univerzality je multidimenzionální uchování klasifikačních znaků nákladových položek, které umožňuje jejich analýzu a výběry podle různých kritérií.⁴
- Uživatelská přívětivost a komunikační a informační podpora uživatelů – řešení metodických i technologických otázek by mělo vyústit ve srozumitelný informační nástroj, který mohou uživatelé ovládat prostřednictvím rozhraní se snadnou orientací. Dostatečná prezentace zaváděného nástroje a možností jeho využití a kontinuální podpora uživatelů mohou být klíčovými faktory účinnosti implementace metody full cost.
- Flexibilita – uplatněná metoda alokace by měla být připravena na změny v požadavcích stávajících uživatelů, respektive na realizaci požadavků nových uživatelů.

⁴ Příkladem může být různé rozlišení způsobilých a nezpůsobilých nebo přímých a nepřímých nákladů podle pravidel jednotlivých poskytovatelů finanční podpory.

Konkrétní řešení implementačních otázek souvisejících s metodou full cost přesahuje záměr tohoto článku. I s ohledem na nízkou míru realizace metody, a to nejen v prostředí českých univerzit a na omezený rozsah publikovaných zdrojů je obtížné odkázat čtenáře na další relevantní literaturu. Je však vhodné zdůraznit, že implementace metody v prostředí konkrétní instituce by vždy měla být založena na rozpoznání individuálních rysů instituce a specifik její činnosti. Implementace v organizaci proto vždy představuje originální úlohu, jejíž řešení může být variantní oproti řešením uplatněným u jiných subjektů.

Překážky implementace metody full cost v prostředí českých vysokých škol

Jak ukazují závěry studie European Universities Association (2008), konference pořádané Technologickým centrem AV ČR (2009) i osobní poznatky autora článku založené na rozhovorech s pracovníky českých univerzit v průběhu roku 2010, míra realizace metody full cost v prostředí českých univerzit není dosud vysoká. Překážky pro implementaci metody lze spatřovat zejména v následujících oblastech:

- Nedostatečná podpora vrcholového managementu.
- Nedostatečná důvěra v přínos nové metody, případně její přijetí výhradně jako informační podpory pro externí uživatele.
- Obava z odtajnění interních informací o univerzitě a jejím řízení.
- Nejednotnost požadavků poskytovatelů zdrojů financování na vykazování nákladů i nejednoznačné stanovisko nadnárodních i národních poskytovatelů k další podpoře a k vyžadování metody.
- Nedostatečná informovanost o metodě, nedostatek know-how a obava z pilotního charakteru realizace.
- Obava z vysokých nákladů změny a z administrativní zátěže spojené s kontinuální realizací.
- Neochota ke změnám jako všeobecný fenomén.

Je však odůvodněné očekávat, že v důsledku rozšiřující se informační podpory ze strany veřejných i soukromých institucí, v důsledku finanční podpory implementace metody full cost v institucích zaměřených na výzkum a vývoj z programů určených pro rozvoj vědy a výzkumu i v důsledku potřeby zvýšit kvalitu finančního řízení vysokých škol pod tlakem rostoucí mezinárodní konkurence dojde k postupnému překonávání výše uvedených překážek. Pomocí alespoň malým krůčkem k překonání těchto překážek si kladl za cíl i tento článek, a to minimálně poukázání na skutečnost, že metoda full cost představuje jednu ze standardních informačních metod z oblasti alokace nákladů, která může být stejně kvalitně implementována v prostředí českých vysokých škol, jako je aplikována v řadě dalších organizací a podniků.

Závěr

Metoda full cost představuje jednu z metod alokace nákladů, která vychází z absorpčního přístupu ke kalkulaci nákladů na výstupy. Její poslání – připravit informace o skutečných plných nákladech výstupů činnosti organizace (například projektů vědy a výzkumu) – je významný pro externí i interní uživatele pro široké spektrum účelů, zejména obhajobu nákladů, prokázání transparentnosti finančního řízení projektu, vyšší kontrolu nákladů uvnitř organizace, zkvalitnění procesního řízení v organizaci a podporu plánování a rozpočtování v organizaci.

Implementace metody by měla přinést systémovou změnu v organizaci, která se projeví nejen změnou pravidel ale i manažerského myšlení. Implementace v konkrétní organizaci představuje komplexní originální úlohu, která předpokládá řešení souboru metodických, ale i technologických i personálních otázek. Jako hlavní zásady implementace je vhodné respektovat požadavky integrity s ostatními subsystémy informačního systému, uživatelské orientace alokačního modelu, univerzálnosti metodicko-technologické základny, uživatelské přívětivosti a flexibility.

I když v současné době není metoda v prostředí českých univerzit příliš obvyklá, lze očekávat její rozšíření. Vyšší informovanost o metodě a jejích cílech, finanční podpora z veřejných zdrojů v kombinaci s potřebou zkvalitnit finanční řízení vysokých škol a zajistit tak jejich finanční stabilitu při rostoucí mezinárodní konkurenci mohou podpořit překonání překážek, které dosud omezují přijetí metody ve vysokoškolské praxi.

Literatura

- [1] Atkinson, A. A. – Kaplan, R. S. – Young, S. M. (2004): *Management Accounting*. Upper Saddle River, Pearson Education, 2004.
- [2] European Commission (2010): *Guide to Financial Issues relating to FP7 Indirect Actions*. [on-line], European Commission, c2010, [cit.: 29. 10. 2010], <ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/fp7/docs/financialguide_en.pdf>.
- [3] European University Association (2008): *Financially Sustainable Universities: Towards Full Costing in European Universities (research report)*. [on-line], European University Association, c2010, [cit.: 29. 10. 2010], <http://www.eua.be/typo3conf/ext/bzb_securelink/pushFile.php?>>.
- [4] Fibírová, J. – Šoljaková, L. – Wagner, J. (2007): *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha, Grada 2007.
- [5] Král, B. aj. (2006): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press 2006.
- [6] Lepičová, L. (2009): *Vykazování úplných nákladů na evropských univerzitách z pohledu EUA*". Echo, 2009, č. 2, s. 7-9.
- [7] MŠMT ČR (2009): *Obecná pravidla (rámcová metodika) pro vykazování skutečných nepřímých nákladů v projektech OP VaVpI*. [on-line] In: MŠMT: *Společné přílohy příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI*. MŠMT ČR, c2010, [cit.: 29. 10. 2010], <http://www.msmt.cz/uploads/OP_VaVpI/Zakladni_dokumenty/Spolecne_prilohy_PPP_a_PPZ/Jednotlive_prilohy_23.9.2009/Priloha_10_fullcost_metodika_v_2.1.pdf>.
- [8] Technologické centrum AV ČR (2009): *Prezentace z konference Budoucnost "full cost modelu" ve výzkumu v ČR*. [on-line], Praha, Technologické centrum AV ČR, c2010, [cit.: 29. 10. 2010], <<http://www.tc.cz/detail-novinky/id-953/>>.
- [9] Wagner, J. (2009): *Měření výkonnosti*. Praha, Grada, 2009.

Metoda full cost – výzva pro české vysoké školy?

Jaroslav Wagner

ABSTRAKT

Článek přibližuje principy metody full cost s prostředí výzkumu a vývoje a posuzuje příležitosti a možné problémy jejího zavádění v prostředí českých vysokých škol. První část článku se věnuje významu metody full z pohledu uživatelů informací. Druhá část článku nastiňuje základní východiska související s implementací metody jako systémové změny v organizaci. Závěrečná část diskutuje reálné i domnělé překážky a rizika implementace v prostředí českých vysokých škol.

Klíčová slova: Alokace nákladů; Metoda full cost; Finanční řízení výzkumných projektů

Full Cost Recovery Method – the Challenge for Czech Universities?

ABSTRACT

The paper focuses on principles of full cost recovery method in the area of research and development and it discusses challenges as well as potential problems of the implementation at Czech universities. First, the paper deals with significance of full cost method for users of information. Second, it concerns with some fundamental issues of method implementation as system organizational change. Finally, real and assumed risks and difficulties of implementation in Czech universities are discussed.

Key words: Cost allocation; Full cost recovery method; Research projects' financial control.

JEL classification: M41.