

UNIVERZITA KOMENSKÉHO V BRATISLAVE
FAKULTA MATEMATIKY, FYZIKY A INFORMATIKY



**KALKULÁCIA ÚPLNÝCH NÁKLADOV V PROSTREDÍ SLOVENSKÝCH VYSOKÝCH
ŠKÔL**

BAKALÁRSKA PRÁCA

UNIVERZITA KOMENSKÉHO V BRATISLAVE
FAKULTA MATEMATIKY, FYZIKY A INFORMATIKY

**KALKULÁCIA ÚPLNÝCH NÁKLADOV V PROSTREDÍ SLOVENSKÝCH
VYSOKÝCH ŠKÔL**

BAKALÁRSKA PRÁCA

Študijný program: Ekonomická a finančná matematika
Študijný odbor: 1114 Aplikovaná matematika
Školiace pracovisko: Katedra aplikovanej matematiky a štatistiky
Vedúci práce: doc. RNDr. Peter Mederly, CSc.



Univerzita Komenského v Bratislave
Fakulta matematiky, fyziky a informatiky

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Matej Štefák
Študijný program: ekonomická a finančná matematika (Jednoodborové štúdium, bakalársky I. st., denná forma)
Študijný odbor: 9.1.9. aplikovaná matematika
Typ záverečnej práce: bakalárska
Jazyk záverečnej práce: slovenský

Názov: Kalkulácia úplných nákladov v prostredí slovenských vysokých škôl / *Full Costing in the Slovak Higher Education*

Cieľ: Spracovať základnú informáciu o problematike kalkulácie úplných nákladov vo vysokoškolskom prostredí v Európe a charakterizovať súčasný stav v tejto oblasti na slovenských vysokých školách.

Vedúci: doc. RNDr. Peter Mederly, CSc.
Katedra: FMFI.KAMŠ - Katedra aplikovanej matematiky a štatistiky
Vedúci katedry: prof. RNDr. Daniel Ševčovič, CSc.
Dátum zadania: 18.10.2013

Dátum schválenia: 14.11.2013
doc. RNDr. Margaréta Halická, CSc.
garant študijného programu

študent

vedúci práce

Pod'akovanie

Touto cestou sa chcem pod'akovať svojmu vedúcemu bakalárskej práce doc. RNDr. Petrovi Mederlymu, CSc za ochotu, pomoc, odborné rady a podnetné pripomienky, ktoré mi pomohli pri písaní tejto práce.

Abstrakt v štátnom jazyku

Štefák, Matej: *Kalkulácia úplných nákladov v prostredí slovenských vysokých škôl*. [Bakalárska práca] – Univerzita Komenského v Bratislave. Fakulta matematiky, fyziky a informatiky. – Vedúci doc. RNDr. Peter Mederly, Csc., Bratislava: UK, 2014. 52 strán

Bakalárska práca sa zameriava na problém ohrozenej finančnej udržateľnosti európskych vysokých škôl, ktorý sa objavil na konci 20. storočia v mnohých európskych krajinách bez ohľadu na ich vyspelosť. Tento jav nastal najmä z dôvodu nedostatočného financovania, keď vysoké školy často nemali preplácané všetky náklady na ich aktivity. Kalkulácia úplných nákladov je úzko spojená s týmto problémom, pretože jej zavedenie na univerzitách sa javí ako vhodné riešenie prinášajúce finančnú udržateľnosť. V prvej časti sme sa sústredili na udalosti, ktoré ohrozili finančnú udržateľnosť vysokých škôl, popísali výhody, ktoré kalkulácia úplných nákladov prináša a načrtli niektoré jej princípy. V ďalších dvoch častiach sme sa venovali opísaniu súčasného stavu, v akom sa nachádzajú európsky a slovenský vysokoškolský systém a vybrané európske vysoké školy. Súčasťou toho je aj historický vývoj v jednotlivých krajinách, ktorý zahŕňa rôzne zmeny a udalosti, ktoré predchádzali vývoju full costing systémov.

Kľúčové slova: kalkulácia úplných nákladov, finančná udržateľnosť, vysoké školstvo, financovanie.

Abstrakt v cudzom jazyku

Štefák, Matej: *Full Costing in the Slovak Higher Education*. [Bachelor thesis] – Comenius University in Bratislava. Faculty of mathematics, physics a informatics. – Tutor doc. RNDr. Peter Mederly, CSc. Bratislava: UK, 2014. 52 pages

The bachelor thesis is focused on the problem of the endangered financial sustainability of European universities, which appeared at the end of the 20th century in many European countries regardless of their development. It was caused mainly by limited financing, because universities often did not get all their costs repaid. Full costing is tightly linked to this problem. Its introduction to the universities appears as a suitable solution bringing financial sustainability. In the first part we focused on the events which endangered financial sustainability of universities, described benefits of total expenses calculation and outlined some of its principals. In the next two parts we described current state of the European and the Slovak university system and chosen European universities. A part of it is also the historical development in separate countries, including various changes and events, which lead to the evolution of full costing systems.

Key words: Full Costing, financial sustainability, higher Education, funding.

Obsah

Obsah	6
Úvod	8
1 Úvod do problematiky full costingu	10
1.1 Výhody full costingu	14
1.1.1 Výhody pre univerzity	14
1.1.2 Výhody na štátnej úrovni	15
1.1.3 Výhody na európskej úrovni	15
1.2 Prekážky full costingu	16
1.2.1 Vnútorne prekážky	17
1.2.2 Vonkajšie prekážky	17
1.2.3 Dopad rozdielnej terminológie na implementáciu	18
1.3 Vplyv profilu univerzity na full costing	19
1.3.1 Právne postavenie	19
1.3.2 Veľkosť	20
1.3.3 Profil	20
1.3.4 Vlastník majetku	20
1.3.5 Nákladová štruktúra	21
1.3.6 Štruktúra financovania	21
1.3.7 Autonómia a zodpovednosť	23
1.4 Rôzny prístup ku spoločným princípom vo full costing modeloch	25
1.4.1 Voľba aktivít	26
1.4.2 Voľba determinantov nákladov	26
1.4.3 Voľba výstupov	26
1.4.4 Voľba spôsobu alokácie pracovného času	27
2 Stav vývoja full costingu v Európe	28
2.1 Práca European University Association v prostredí európskych vysokých škôl	28
2.2 Historický a súčasný stav vývoja full costingu v Európe	29
2.2.1 Rakúsko	30
2.2.2 Belgicko	31
2.2.3 Chorvátsko	32

2.2.4	Fínsko.....	33
2.2.5	Francúzsko	33
2.2.6	Nemecko	34
2.2.7	Írsko	35
2.2.8	Holandsko	35
2.2.9	Poľsko	36
2.2.10	Portugalsko	36
2.2.11	Švédsko	37
2.2.12	Turecko	38
2.2.13	Veľká Británia.....	38
2.3	Rôzne modely full costingu na európskych vysokých školách.....	39
2.3.1	University of Amsterdam.....	39
2.3.2	The University of Oxford.....	40
2.3.3	Technische Universität Dresden	41
2.3.4	University of Helsinki.....	42
2.3.5	University of Birmingham	43
3	Stav implementácie full costingu na Slovensku.....	44
3.1	Vývoj financovania vysokých škôl do roku 2002	44
3.2	Vývoj financovania po roku 2002	45
3.3	Stav implementácie full costingu na slovenských vysokých školách	46
	Záver	49
	Zoznam použitej literatúry	51

Úvod

Vysoké školy sú dôležitou súčasťou dnešnej spoločnosti. Vzdelávanie, ktoré vykonávajú, prináša každoročne množstvo kvalifikovaných odborníkov, ktorí sú pripravení pre vykonávanie významných funkcií v dnešnom svete. Okrem toho, že sú centrami vzdelania, sú takisto centrami výskumu, ktorý prináša inovácie dôležité pre verejný aj súkromný sektor.

Negatívne zmeny vo vzdelávacej a výskumnej činnosti vysokých škôl, by preto ovplyvnili celú spoločnosť. Rovnako ale platí aj obrátená implikácia, teda negatívne zmeny vo financovaní, napríklad škrtý vo verejných financiách, ovplyvňujú aj vysoké školy. Aj keď financovanie vysokých škôl pochádza zvyčajne z viacerých súkromných a verejných zdrojov, väčšina európskych vysokých škôl dostáva najviac prostriedkov z verejných financií. Z týchto dôvodov sa škrtý vo verejných financiách javia ako veľký problém, ktorý môže ohroziť ich finančnú udržateľnosť a oslabiť kvalitu ich vzdelávacej a výskumnej činnosti.

Vysoké školy už dlho čelia problému nedostatočného financovania. Financujúce inštitúcie a vlády by si mali uvedomiť, že tento problém neohrozuje len vysoké školy, ale celú spoločnosť, ktorá prichádza o kvalitných odborníkov a významné pokroky v oblasti výskumu, z dôvodu nedostatočného financovania. Nedostatočnému financovaniu školy často čelia kvôli tomu, že všeobecne náklady rastú a že v dnešnej dobe študuje omnoho viac študentov ako pred rokmi. To prináša so sebou aj rast nepriamych nákladov, ktoré často financované nie sú, alebo len vo veľmi malej miere, nepokrývajúcej všetky náklady. Je dôležité aby si všetky strany zúčastnené na chode a financovaní vysokoškolských systémov uvedomili, že je pre vysoké školy potrebné zaviesť kalkuláciu úplných nákladov, ktorá by im zaručila vyššie preplácanie nákladov a tou cestou posilnila ich finančnú udržateľnosť.

Prácu sme rozdelili na tri kapitoly. Prvá kapitola objasňuje dôvody, prečo je tak dôležité, aby vysoké školy začali využívať full costing metódy. Ďalej načrtne výhody, ktoré so sebou full costing metódy prinášajú a prekážky, s ktorými sa stretli vysoké

školy, ktoré prešli procesom vývoja a implementácie. Súčasťou tejto kapitoly je tiež zoznam faktorov, ktoré ovplyvňujú požiadavky vysokých škôl na výsledný model full costing. Pri písaní prvej kapitoly sme vychádzali hlavne z informácií uvedených v publikácii [2]. Druhá kapitola opisuje stav vývoja full costing v európskych krajinách a takisto udalosti a dôvody, ktoré stáli za prechodom ku full costing metódach v jednotlivých krajinách. Posledná časť druhej kapitoly opisuje ako sa vysporiadali vybrané európske vysoké školy s vývojom a implementáciu full costing metód a tiež na aké účely ich používajú a aké výhody im priniesol. Druhá kapitola bola prevažne spracovaná z informácií uvedených v publikácii [1]. Posledná, tretia kapitola opisuje stav vývoja full costing na slovenských vysokých školách.

1 Úvod do problematiky full costingu

“Len univerzity, ktoré poznajú úplné náklady na všetky svoje aktivity, dokážu posúdiť, či fungujú na finančne udržateľnom základe.“ Professor Georg Winckler, Prezident EUA, [2]

V posledných dekádach prešli finančné systémy v Európe rôznymi skúškami a zmenami. Napríklad finančná kríza z roku 2008 zasiahla ekonomiku veľa krajín a pozmenila súčasný stav, v akom sa nachádzajú európske štáty. Tieto javy neobišli ani európske univerzity. Účtovnícke systémy a princípy, na ktorých fungovali univerzity bez straty ohrozenia finančnej stability, sa zrazu zdali nepostačujúce. Vysoké školy totiž už dlho čelia vzrastajúcemu tlaku na kvalitu vzdelania a výskumu. A kým kvôli tomuto faktoru náklady na vzdelávanie a výskum neustále rástli, objem finančnej podpory poskytnutej univerzitám často zostával na rovnakej úrovni alebo dokonca klesal. Národné vlády museli obmedziť svoje výdavky kvôli zmenám v rozpočte a to neobišlo ani univerzity, ktorých väčšina rozpočtu pochádza od vlád alebo vládnych agentúr na financovanie vysokého školstva. Takisto súkromné financujúce inštitúcie a medzištátne agentúry obmedzili svoje investície do univerzít, pretože sa v mnohých prípadoch sami obávali o svoju finančnú stabilitu. V takomto prípade však narastala priepasť medzi výdavkami a príjmami univerzít, ktorá ohrozovala finančnú udržateľnosť. Často sa stávalo že univerzity obdržali financie na výskum, ktoré úplne nepokrývali všetky náklady projektu, pretože univerzita musela znášať aj nepriame náklady, ktoré už vo finančnej podpore zahrnuté neboli. Bolo to hlavne v tých prípadoch, keď neboli schopné určiť úplné náklady, ktoré jej vznikli pri realizovaní výskumu. Z krátkodobého pohľadu možno takéto prípady výrazne neohrozia finančnú stabilitu, ale z dlhodobého hľadiska už nastáva problém, ktorý si vyžaduje riešenie. Účtovnícke a finančné systémy volali po zmene, ktorá by im zaručila ohrozenú finančnú udržateľnosť a umožnila efektívne spravovanie financií. Full costing metódy vhodne implementované do finančného systému univerzít sa javia ako vhodná odpoveď na všetky tieto problémy. Pokiaľ bude univerzita schopná identifikovať úplne náklady na všetky jej aktivity, bude mať v rukách informácie, ktoré jej umožnia si nárokovať aj financie na nepriame náklady, ktoré jej vzniknú pri vykonávaní práce. Zavedenie full costing metód teda umožní

univerzite zistiť odpovedajúcu výšku dotovania potrebného k zachovaniu finančnej udržateľnosti. Avšak prechod na nový univerzitný účtovnícky systém nie je jednoduchá vec. Aj keď je univerzita schopná určiť úplne náklady jej aktivít, ešte nie je vopred jasné či bude financujúca inštitúcia ochotná poskytnúť financie na výdavky na základe full costing metód. Väčšina krajín nemá vo svojich štruktúrach financovania možnosti, že pokiaľ je univerzita schopná rozpoznať úplné náklady na jej aktivity, tak jej aj budú poskytnuté zdroje na pokrytie všetkých nákladov. V takomto prípade je na financujúcich inštitúciách, či si uvedomia potrebu financovania na základe full costing metód pre zachovanie finančnej udržateľnosti univerzít, z ktorej nakoniec budú profitovať obe strany. Vlády si musia uvedomiť, že prvotná podpora by mala prísť hlavne od nich, či už to bude zmenami vo forme nariadení a požiadavok, uľahčujúcich prechod na full costing, alebo podporou vo finančnej alebo inej forme. Keď štát nebude financovať aj nepriame náklady na aktivity, univerzity prídu o dôležitý motív na prechod ku full costing metódam. Túto myšlienku podporujú viaceré vysokoškolské full costing systémy fungujúce v európskych štátoch. Tam, kde od začiatku vstupoval aj štát do procesu vývoja a implementácie, bolo zavedenie výrazne bezproblémovjšie vďaka tomu, že univerzitám boli poskytnuté zdroje alebo sa uskutočnili stretnutia, ktoré spojili univerzity a umožnili im vymieňať si skúsenosti a rady. Spoločné úsilie teda často prináša vyššiu efektívnosť procesu a možnú porovnateľnosť výsledkov hospodárenia univerzít v rámci celého sektora. Ďalším dôvodom pre štát, aby podporoval tento proces, je fakt, že univerzity bez dostatočného financovania nie sú schopné poskytovať uspokojujúce výsledky v oblasti vzdelania a výskumu, a to prináša stratu aj štátu, pretože univerzity sú centrom vzdelávania a pokroku. Posilnenie finančnej udržateľnosti však nie je jediná výhoda, ktorú so sebou full costing prináša. Finančné výstupy z full costing modelov sa dajú využiť aj na množstvo iných účelov ako na kalkuláciu potrebnej podpory na výskum a projekty. Univerzity majú tak v rukách informácie, ktoré im umožňujú konať transparentne, a prinášajú im potrebnú finančnú zodpovednosť v očiach agentúr na financovanie, keďže môžu dôveryhodne ukázať ako naložili s poskytnutými zdrojmi a aké boli skutočné náklady na všetky ich aktivity. Tieto informácie si môžu nájsť aj interné uplatnenie, ako napríklad podpora strategického manažmentu, pretože poskytnú univerzitám nástroj, ktorý im umožní vytvárať rozhodnutia na základe pevných dát a oceňovať aktivity. Vývoj a implementovanie full costing metód je zložitý proces a musí byť implementovaný vhodne, podľa špecifických podmienok univerzity. V prvom rade treba oboznámiť celý

akademický personál s problematikou full costingu a zabezpečiť jeho angažovanie v tomto projekte. Ďalej treba vykonať dôkladnú analýzu potrieb a požiadavok univerzity na full costing, ktoré sa potom vo fáze vývoja prenesú do modelu. Neexistuje totiž univerzálny model full costingu vhodný pre všetky univerzity. Každá z nich si musí vybrať vlastný spôsob, ktorý sa najviac hodí na jej profil a právne štruktúry. Jedna z vecí, ktoré môžu pomôcť uľahčiť proces implementácie full costing metód, je koordinácia. Je dôležité aby sa do procesu zapojili aj ďalšie zúčastnené strany, ktoré sa podieľajú na chode a financovaní univerzity, teda vláda a financujúce inštitúcie. Spoločné úsilie všetkých zúčastnených strán, prináša so sebou väčšiu efektivitu pri uspokojovaní podmienok a požiadavok na full costing systém. Ako sme už spomínali, univerzita na úspešné implementovanie potrebuje aj pomoc a podporu zvonka. V tomto smere sa snaží pomôcť European University Association, ktorá uskutočňuje rôzne semináre a konferencie v snahe pomôcť univerzitám pri prechode k novým systémom. Taktiež monitoruje pokrok európskych univerzít a analyzuje vzťah autonómie, financovania a zodpovednosti univerzít ku stavu vývoja, v snahe odhaliť spojitosti, ktoré by mohli uľahčiť univerzitám prácu. Vo svojom diele zverejnila zoznam odporúčaní pre všetky zúčastnené strany. Tento zoznam obsahuje rady a odporúčania, ku ktorým dospela European University Association počas dlhoročnej práce na full costingu v prostredí európskych univerzít, a ich nasledovanie by malo uľahčiť univerzitám prechod na full costing. Tieto odporúčania uvádzame ako sú napísané v publikácii [2].

Odporúčania

Odporúčania pre univerzity

1. Prvým krokom je prejaviť vôľu a začať proces zavedenia full costing systému.
2. Porozumieť zložitosti a rôznym účelom full costingu, požiadavkám všetkých zúčastnených strán a potom zobrať do úvahy všetky tieto faktory v konečnom pláne.
3. Posúdiť a potom načrtnúť rozličné výhody implementácie full costingu a oboznámiť univerzitný personál s týmito výhodami.
4. Použiť full costing ako ucelený strategický nástroj na plánovanie a

rozhodovanie.

Odporúčania pre vlády

1. Uznať že univerzity potrebujú zvýšenú finančnú pomoc na implementovanie full costingu.
2. Poskytnúť finančnú, odbornú, poradnú a zamestnaneckú podporu na implementovanie full costing systému.
3. Zabezpečiť univerzitám potrebnú autonómiu, aby mohli konať samostatne.

Odporúčania pre európske a národné financujúce inštitúcie

1. Pracovať na spoločnej terminológii a používať tieto termíny v jednotnej podobe.
2. Zvyšovať povedomie o mnohých výhodách full costingu na európskej, národnej a inštitucionálnej úrovni.
3. Spozorovať odchýlky v stave vývoja a spôsobilosti implementácie full costing systémov v rámci európskych univerzít a poskytnúť ďalšiu pomoc a podporu na zvýšenie tejto spôsobilosti formou európskych štruktúr financovania.
4. Zjednodušiť pravidlá pre Framework Programme 7 (FP7) a budúce európske programy financovania výskumu. Umožniť intenzívnejšie dialógy a analýzu existujúcich pravidiel, postupov a ich implementácie, za účasti zástupcov z univerzít a dôležitých európskych inštitúcií, aby bolo možné nájsť optimálne riešenie, zefektívniť administratívne postupy a odstrániť nejasné alebo protikladné obmedzenia z minulých prehľadov.

Odporúčania pre vlády a ostatné financujúce inštitúcie

1. Vyvážiť potrebu zodpovednosti menšou zložitou potrebných informácií pri financovaní formou grantov.
2. Spolupracovať na jednotných požiadavkách na externé financovanie na európskej a národnej úrovni.
3. Prejsť k financovaniu na základe úplných nákladov s cieľom prispieť k finančnej udržateľnosti a povzbudiť ostatné financujúce inštitúcie aby urobili to isté.

Odporúčania pre všetky zúčastnené strany

1. Termín full costing by mal byť prijatý v súčasnej dobe ako schopnosť spoznať a vypočítať všetky priame a nepriame náklady pre všetky inštitucionálne aktivity, zahrňujúce v sebe aj projekty.

1.1 Výhody full costingu

Metódy full costingu poskytujú množstvo výhod pre univerzity, vlády a takisto pre všetky ostatné strany angažované vo vysokoškolskom sektore. Sú to medzi inými: systematickejší prístup ku analyzovaniu aktivít a nákladov, účinnejšie vnútorné prerozdelenie zdrojov, lepšie strategické rozhodovanie na základe hlbšieho porozumenia investičných rozhodnutí, možnosti porovnávania s inými podobnými univerzitami a lepšia schopnosť oceňovania jednotlivých aktivít, čo vedie k vyššej návratnosti nákladov, a to sa odráža na finančnej udržateľnosti [2]. Na štátnej a medzištátnej úrovni je metóda full costingu dôležitá pre zabezpečenie potrebnej zodpovednosti pre univerzity. Vytvára dôveru medzi vládou, agentúrami zodpovednými za financovanie a univerzitami, čím uľahčuje prechod smerom k samostatnosti. Takisto uľahčuje vládam prerozdelenie rozpočtu pre univerzity na základe overiteľných a spoľahlivých informácií. Full costing je nástroj, ktorý zvyšuje finančnú udržateľnosť a v konečnom dôsledku robí univerzity silnejšími a konkurencieschopnejšími. Zvýšená zodpovednosť, ktorú prináša použitie metód full costingu, im pomáha univerzitám uzatvárať kontrakty jednoduchšie a s menšími nákladmi, vďaka čomu sa môžu ušetrené prostriedky použiť na iné účely [2].

1.1.1 Výhody pre univerzity

Zo zavedenia full costingu na univerzitách získavajú najviac práve univerzity samotné. Príkladom toho sú univerzity, ktoré full costing systém už používajú, a priniesol im mnohé výhody. Neznamená to však, že výhody, ktoré priniesol jednej univerzite, musí dosiahnuť aj iná univerzita po zavedení full costingu. Takisto ako sa líšia profily jednotlivých univerzít a prekážky, ktoré univerzity musia prekonať, líšia sa

aj výhody vyplývajúce z tohto systému. Finančné dáta získané full costing metódou, môže univerzita používať, pri tvorbe strategických rozhodnutí a prerozdelení zdrojov na základe vhodných informácií. Full costing takisto umožňuje univerzitám zefektívnenie procesov. Zefektívnením procesov vznikajú možnosti na ušetrenie finančných zdrojov, ktoré môžu byť využité na ďalšie realizovanie výskumu, vzdelávania alebo ako motivácia vo forme odmien pre efektívnych zamestnancov. Nemenej dôležitou výhodou, ktorú oceňujú univerzity, je možnosť porovnania seba so zvyškom univerzít na základe jednotných dát na to, aby zistili, že či pracujú efektívne. To vedie k motivácii, aby v prípade neefektívnosti, univerzita podnikla kroky smerujúce ku zmene.

1.1.2 Výhody na štátnej úrovni

Tu sú zahrnuté výhody vyplývajúce pre vlády, agentúry na financovanie a rôzne iné súkromné a verejné spoločnosti. Pre nich je jednou z najdôležitejších výhod vyplývajúcich z full costingu zodpovednosť univerzity, pretože im umožňuje objektívnejšie rozhodovanie pri prerozdelení finančnej podpory, ak univerzity môžu preukázať potrebu pomoci na základe spoľahlivých a overiteľných dát. Zodpovednosť takisto posilňuje dôveru medzi univerzitami a štátom a môže pomôcť prechodu od vzťahov, v ktorých určovala podmienky iba jedná strana alebo panovala všeobecná nedôvera, ku vzťahom, kde sa obe strany snažia o spoločné ciele. Univerzity, ktoré majú dostatočné financovanie, môžu potom svoje úsilie vyvinuté pri zachovávaní finančnej udržateľnosti presunúť do iných aktivít, pretože môžu počítať s očakávaným stabilným financovaním. To, že full costing umožňuje univerzitám sa správať efektívnejšie a zakladať svoje rozhodnutia na pevných dátach, uisťuje štát, že poskytnuté prostriedky boli použité náležite. Pokiaľ vysokoškolské vzdelávanie a výskum slúži štátnym záujmom (ekonomický rast atď.), tak väčší počet efektívnych univerzít, pomôže vláde dosiahnuť jej ciele s efektívnejším využitím zdrojov.

1.1.3 Výhody na európskej úrovni

Vyššie množstvo efektívnych univerzít, môže nasmerovať ďalšie zdroje ku zlepšeniu základných funkcií univerzít ako napríklad vzdelávanie a výskum alebo zlepšeniu vybavenia či zvýšeniu kvalifikácie akademického zboru. Všetky tieto dôsledky vedú ku zvýšeniu konkurencieschopnosti Európy s inými časťami sveta. Zodpovednosť, ktorú podporuje zavedenie full costingu, je dôležitá pokiaľ chce univerzita dokázať, že peniaze ktoré dostala z európskych fondov alebo nadnárodných spoločností, boli využité správne a efektívne. To potom umožňuje, aby sa pravidlá, ktorými sa riadia schémy na financovanie, boli jednoduchšie pre všetkých zúčastnených, a tým sa uvoľnilo nezanedbateľné množstvo peňazí inokedy minutých na potrebné administratívne procesy, ktoré sa môže nasmerovať priamo do výskumu alebo projektov.

1.2 Prekážky full costingu

Zavedeniu full costing metód bránia rôzne vonkajšie prekážky, ako aj prekážky z vnútra univerzít. Niektoré z nich neovplyvňujú proces zavedenia full costingu veľkou mierou, ale môžu proces predĺžiť a oslabiť kvalitu implementácie. Medzi najčastejšie sa vyskytujúcimi vnútornými prekážkami patrí napríklad odpor ku zmenám alebo zlý manažérsky prístup na univerzitách, čo je dôsledkom absencie schopného vedenia. Na prekonanie týchto vnútorných prekážok je potrebné dostať výhody full costingu do povedomia vedenia, akademického a administratívneho personálu univerzity a komunikovať s nimi počas celej doby implementácie full costingu. Medzi najčastejšie vonkajšie prekážky patrí nedostatok autonómie, rôzne právne prekážky a nedostatok dôvery medzi zúčastnenými stranami, zvyčajne medzi financujúcimi inštitúciami a univerzitami. Univerzity sa tiež môžu stretnúť s nedostatkom potrebnej vonkajšej finančnej podpory na implementovanie full costingu, lebo sa jedná o proces náročný na financie, odborné prostriedky a ľudské zdroje. Riešenie na tieto prekážky by malo priniesť pridelenie väčšej autonómie univerzitám a podpora, či už vo finančnej forme alebo v rôznych iných podobách [2].

1.2.1 Vnútorne prekážky

Univerzity, ktoré už prešli procesom implementácie full costing, sa často stretli s odporom voči zmenám týkajúcich sa riadenia univerzity a administratívnych procesov. Pre univerzity, ktoré sa chystajú na proces implementácie, sa odporúča na prekonanie tejto prekážky intenzívna a cielená komunikácia s kompetentnými osobami a inštitúciami zaoberajúcimi sa full costingom [2]. V iných prípadoch sa univerzity stretli s prekážkou vo forme nedostatku záujmu najvyššieho vedenia, ktorá vyústila do predĺženia a sťaženia implementácie, alebo pri niektorých univerzitách bola dôvodom prečo sa ešte tento systém nezaviedol. Takisto aj v prípade tejto prekážky sa odporúča komunikácia so všetkými stupňami vedenia univerzity na zvýšenie povedomia o problematike full costing [2]. Existujú mnohé náznaky, že toto úsilie je efektívne. Tam, kde sa metódy full costing ujali, už nie sú vnímané ako odborná a zložitá téma, vďaka tomu, že je akademický personál plne s nimi oboznámený [2]. Jednou z najťažších prekážok, ktorej museli čeliť univerzity, bolo alokovanie času akademického zboru. Pre úspešné využívanie full costing metód sa považuje za automatické, že so sebou prinesie aj alokáciu pracovného času akademického zboru. Univerzitný personál mal však proti metódam zaznamenávania času vždy silný odpor. Poukazoval na to, že tieto metódy sa nezlučujú s akademickou slobodou. Ukázalo sa však, že personál mal strach najmä z toho, že zaznamenávanie času bude využité na iné účely ako kalkulácia úplných nákladov projektov a aktivít. Existujú rôzne metódy alokovania času a veľký rozsah metód na zaznamenávanie času, preto je nevyhnutné zvážiť, ktorá metóda je vhodná pre ktorú univerzitu.

1.2.2 Vonkajšie prekážky

Medzi vonkajšie prekážky patrí napríklad nedostatok autonómie. V niektorých prípadoch môže vytvárať zvlášť nepríjemnú prekážku v ceste za full costing systémom. Implementovanie full costing systému je zložitejšie v krajinách s federálnou štruktúrou, kde je vysokoškolské vzdelávanie pod kompetenciou federálnych vlád, a zmena vyžaduje spoluprácu na štátnej a federálnej úrovni. Ale nie je to len prípad federálnych štátov, krajiny s centralizovanou vládou sa potýkajú s touto prekážkou tiež. Existujú rôzne stupne autonómie univerzít. Často sa však stáva, že dôležité prvky autonómie

univerzitám chýbajú. Pokiaľ tieto prvky zahrňujú schopnosť vykonávať strategické rozhodnutia, prerozdelenie prebytkov alebo rozhodovanie v personálnych otázkach, tak vyvolajú negatívny dopad na implementovanie full costingu na univerzite. Vyriešiť tento problém by mohlo pridelenie väčšej autonómie univerzitám.

Ďalšou prekážkou je nedostatok vonkajšej podpory na implementáciu. Vývoj a implementácia full costing metód je náročný a nákladný proces. Vyžaduje zaujatie a úsilie celej inštitúcie a značnú finančnú podporu. Tento proces zahŕňa uvedenie nových princípov účtovníctva a často aj podstatné zmeny v štruktúre inštitúcie. Stále viac univerzít si je vedomých výhod plynúcich z full costingu, ale nemajú finančné možnosti, aby začali vývojom full costing systému. Preto je pre niektoré univerzity vonkajšia podpora považovaná za veľmi dôležitú pre úspešný výsledok.

Podpora pre zavedenie full costingu sa delí na tri stupne:

1. Podpora vyvíjania modelu
2. Podpora implementácie modelu
3. Podpora po zavedení, teda ako financovanie na základe full costingu

Vonkajšia podpora prichádza prevažne od vlády, štátnych agentúr zodpovedných za financovanie a združení univerzít. Podpora môže byť vo forme priameho finančného príspevku, ale takisto aj ako poskytovanie poradenstva na vyvíjanie full costing systému vo forme odborných znalostí. Táto poradenská podpora zahŕňa napríklad konferencie, tréningy, pracovné semináre, výmenné programy atď. Ukázalo sa že existuje kladný vzťah medzi stavom vývoja a úrovňou prijatej podpory [2].

1.2.3 Dopad rozdielnej terminológie na implementáciu

Veľkú prekážku v porovnávaní dát spôsobuje absencia spoločnej zrozumiteľnej terminológie pre finančné, nákladové a účtovnícke systémy na univerzitách v Európe. Finančné dáta z každej univerzity si zvyčajne vyžadujú detailnú analýzu na zistenie toho, čo znamenali niektoré použité termíny a rozdielne finančné podmienky, ktoré sú iné pre každú krajinu, ako napríklad rozdielne dane, odpisy atď. Prístup univerzít kombinovaný s dôkladnou analýzou výsledkov viedol k poznaniu, ako sú finančné termíny interpretované v rôznych krajinách a objavil, že finančná terminológia v súvislosti s vysokým školstvom musí byť používaná opatrne [2]. Je preto nutné sa

prepracovať k viac súdržnej terminológii a vyvarovať sa možných nezrovnalostí pri použití v komunikácii zahrňujúcej zástupcov z viacerých krajín. Existuje veľa faktorov ktorými bola ovplyvnená terminológia naprieč Európou ako napríklad jazyk alebo rôzne poňatia, ktoré vedú k zmätku pri definíciách týchto termínov. Môžeme spomenúť napríklad The transparent Approach To Costing (TRAC) vo Veľkej Británii, ktorý obsahuje terminológiu so špecifickými výrazmi ovplyvnenými krajinou a jazykom, ktoré môžu viesť k nedorozumeniu, keď sa použijú v iných krajinách. Rozdielna legislatíva naprieč Európou tiež ovplyvnila nákladové a účtovnícke praktiky a terminológiu. Rôzne formy odpisov, termínov vo finančnom sektore, pravidiel pre majetkové poistenie a použitie podobných termínov s rozdielnymi významami nesmierne sťažujú vyvinutie štandardizovanej terminológie

1.3 Vplyv profilu univerzity na full costing

Množstvo faktorov ovplyvňuje proces vývoja a implementácie full costing metód na univerzitách . Tieto faktory taktiež budú ovplyvňovať ciele, pre ktoré sa full costing zavádza, a formu full costing systému. Preto je nevyhnutné zobrať v rannej fáze projektu do úvahy širokú škálu týchto rozdielností ovplyvňujúcich univerzity. To môže zahŕňať napríklad právne postavenie, veľkosť, profil, vlastníka majetku, formu vlády, štruktúru financovania, nákladovú štruktúru, stupeň autonómie a iné. Každý z týchto faktorov ovplyvňuje vývoj full costingu. Univerzity s rozdielnymi podmienkami budú skôr vyžadovať iný model full costingu, ako univerzity s podobnými. Rozpoznanie všetkých týchto faktorov je dôležité aj v tom zmysle, že umožňuje univerzitám, ktoré majú záujem o zavedenie full costing metód, nájsť univerzity s podobnou štruktúrou pre možnú spoluprácu alebo za účelom porovnávania výsledkov dosiahnutých pomocou full costingu

1.3.1 Právne postavenie

V súvislosti s právnym postavením sa asi najväčšie rozdiely prejavujú v rozdelení na verejné alebo súkromné inštitúcie. Výsledky z projektov European

University Association ukázali, že tie univerzity, ktoré sú verejnými inštitúciami, majú väčšie percento rozpočtu z verejného financovania, ako tie, čo sú vedené súkromne [2]. Rozdielne financujúce inštitúcie vo väčšine prípadov znamenajú rozdielne pravidlá na financovanie, a preto univerzity závislé od iných inštitúcií budú mať iné požiadavky na full costing pri jeho vývoji.

1.3.2 Veľkosť

Jednou z možností ako sa dá pozerat' na veľkosť univerzity, je počet zapísaných študentov. Univerzity s počtom študentov väčším ako stotisíc, ako napríklad Rome La Sapienza, budú musieť vynaložiť viac úsilia a vysporiadať sa s väčšou zložitosťou ako univerzity s počtom študentov stokrát menším. Veľkosť univerzít sa môže teda veľmi líšiť, ale to ešte neznamená, že univerzity rozdielnej veľkosti potrebujú rozdielne full costing metódy. Môže však ovplyvniť proces plánovania a zavedenia, a preto musí byť vzatá do úvahy.

1.3.3 Profil

Profil univerzity hrá dôležitú rolu pri určovaní požiadavok na účtovnícky systém. Škála ponúkaných predmetov, profil študentov a rozsah ich výskumnej činnosti sú len niektoré z mnohých faktorov ovplyvňujúcich full costing. Univerzity aktívne vo výskume, ktoré obdržia vyššie percento z fondov na výskum, zrejme zavedú iný full costing systém, ako univerzity sústredené hlavne na vzdelávanie. Bolo dokázané, že profil univerzity súvisí s mnohými špecifickými výzvami pri zavádzaní full costing, ktorým musia univerzity čeliť. Napríklad univerzity, ktoré vedú zdravotnícke školy a nemocnice sa musia rozhodovať ako rozdelia náklady medzi zdravotnícke služby pre verejnosť, vzdelávanie a výskum, čo robí navrhovanie full costing systému zložitejším [2].

1.3.4 Vlastník majetku

Na vývoj full costing systému má takisto vplyv aj to, kto je vlastníkom univerzitného majetku. Pri určovaní nákladov na aktivity univerzity je dôležité vedieť, kto znáša náklady na budovy a vybavenie a kde sa zohľadňujú. Vo väčšine prípadov je väčšinovým vlastníkom majetku buď univerzita alebo štát. V prípade, že štát vlastní budovy, nemusí všetky náklady, ako napríklad na údržbu, znášať univerzita. Je dôležité aby sa všetky tieto skutočnosti preniesli do systému pri kalkulácii úplných nákladov.

1.3.5 Nákladová štruktúra

Veľkou prekážkou vyskytujúcou sa pri zavádzaní full costing metód je fakt, že väčšina univerzít používa systémy viac príjmovovo ako výdavkovo orientované. To sťažuje vypočítavanie nákladov na výstupy práce univerzít ako napríklad absolvent alebo výskumný projekt, lebo nie vždy existuje jasné prepojenie medzi podporou prijatou na aktivity a naozajstnými nákladmi na aktivity. Univerzitné nákladové štruktúry sú ovplyvnené rôznymi faktormi. Rôzne programy a predmety poskytované univerzitami majú vplyv na nákladovú štruktúru, a preto každá univerzita potrebuje model full costingu navrhovaný na mieru. Špeciálna pozornosť pri vývoji full costing systémov by mala byť venovaná personálnym nákladom, pretože sú najväčšou položkou medzi nákladmi. (Obr. 1)

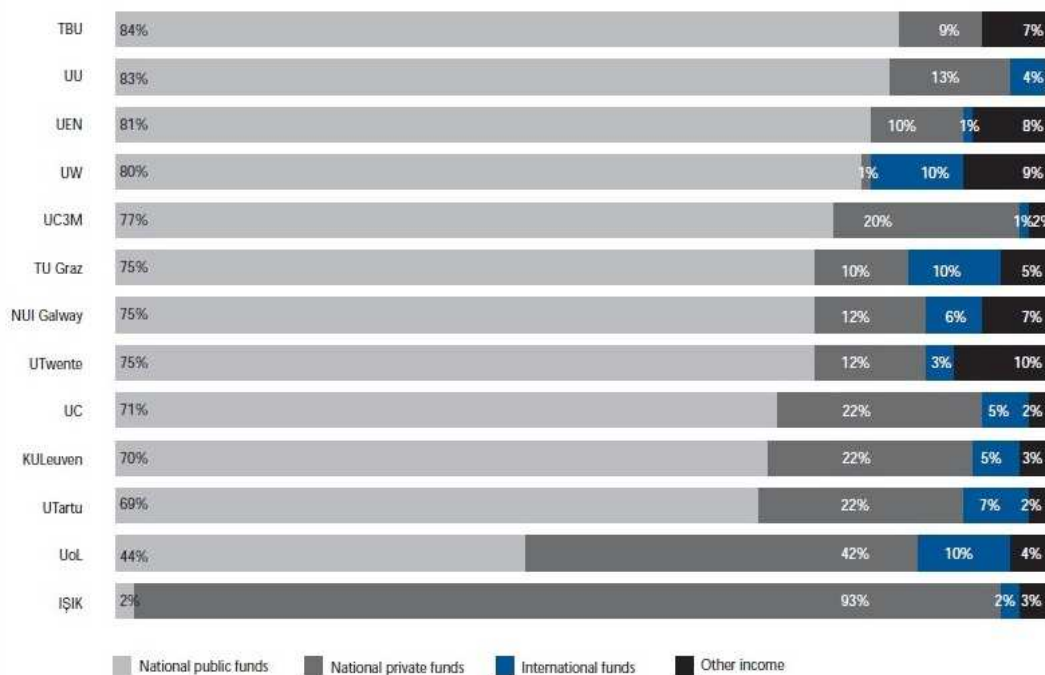
	Costs of Personnel	Non pay operating costs	Depreciation
University of Coimbra	73%	20%	7%
Friedrich-Alexander University of Erlangen-Nuremberg	68%	32%	
Graz University of Technology	67%	27%	6%
University of Twente	65%	30%	5%
National University of Ireland	65%	34%	1%
University of Warsaw	65%	26%	9%
IŞIK University	63%	31%	6%
University of Liverpool	61%	35%	4%
Catholic University of Leuven	60%	40%	
Uppsala University	60%	34%	6%
University of Tartu	53%	41%	6%
University Carlos III of Madrid	51%	39%	10%
Tomas Bata University in Zlín	44%	48%	8%

Obr. 1 Pomer personálnych nákladov ku všetkým výdavkom vybraných univerzít z projektov European University Association [2].

1.3.6 Štruktúra financovania

Univerzity prijímajú dotácie z rôznych zdrojov, ktoré môžeme rozdeliť do troch hlavných kategórií:

Národné verejné zdroje – Je to najčastejšie sa vyskytujúci zdroj príjmov a na niektorých univerzitách môže tvoriť až 84% prijatej podpory (Obr. 2). Vo väčšine prípadov štátne verejné zdroje prerozdeľuje univerzitám minister vlády zodpovedný za vzdelávanie a výskum, ale môže sa tiež stať, že univerzita dostane pridelenú pomoc z rozpočtu iných inštitúcií, ako napríklad iné ministerstvá, štátne výskumné rady alebo regionálne zastupiteľstvá.



Obr. 2 Pôvod obdržanej podpory vybraných univerzít, ktoré sa zúčastnili projektov European University Association [2].

Národné súkromné zdroje – Ich percentuálne zastúpenie sa môže veľmi líšiť a v niektorých univerzitách môžu mať väčšie zastúpenie ako štátne verejné zdroje (Obr. 2). Za podporu z národných súkromných zdrojov sa rátajú finančné alebo nefinančné zdroje obdržané od študentov a ich rodín alebo subjektov pôsobiacich v súkromnom sektore. Príjem od jednotlivcov môže byť vo forme školného, akademických alebo registračných poplatkov, ale takisto aj ako poplatky za študentské domovy, stravovanie a tiež služby pre verejnosť ako napríklad múzea, suveníry alebo rôzne veci s univerzitnými odkazmi. Príjem od spoločností sa môže vyskytnúť vo forme poplatkov za výskumné kontrakty a služby alebo jednoducho vo forme dotácií.

Medzinárodné zdroje – Hlavným medzinárodným verejným podporovateľom je Európska komisia, ktorá pomoc rozdeľuje cez rôzne projekty a programy, ale vyskytujú sa tiež prípady keď univerzita obdržala podporu od zahraničnej vlády alebo medzinárodných spoločností. Medzi súkromné medzinárodné zdroje sa počíta poplatok za školné od zahraničných študentov a zmluvy so zahraničnými spoločnosťami.

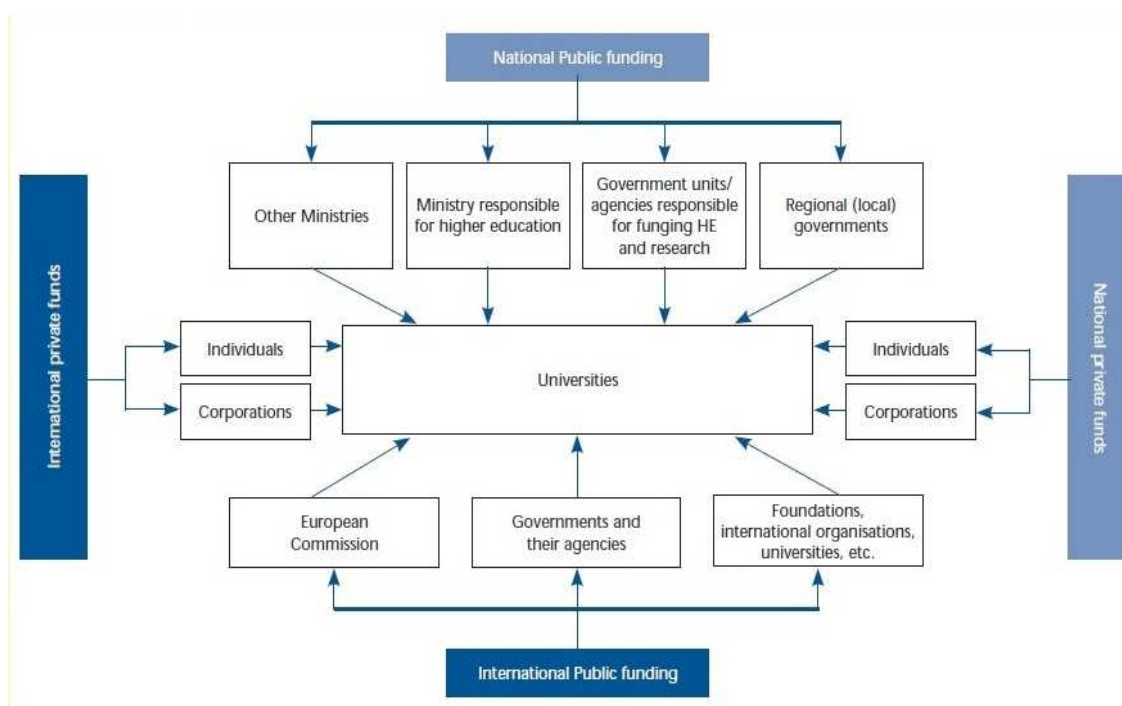
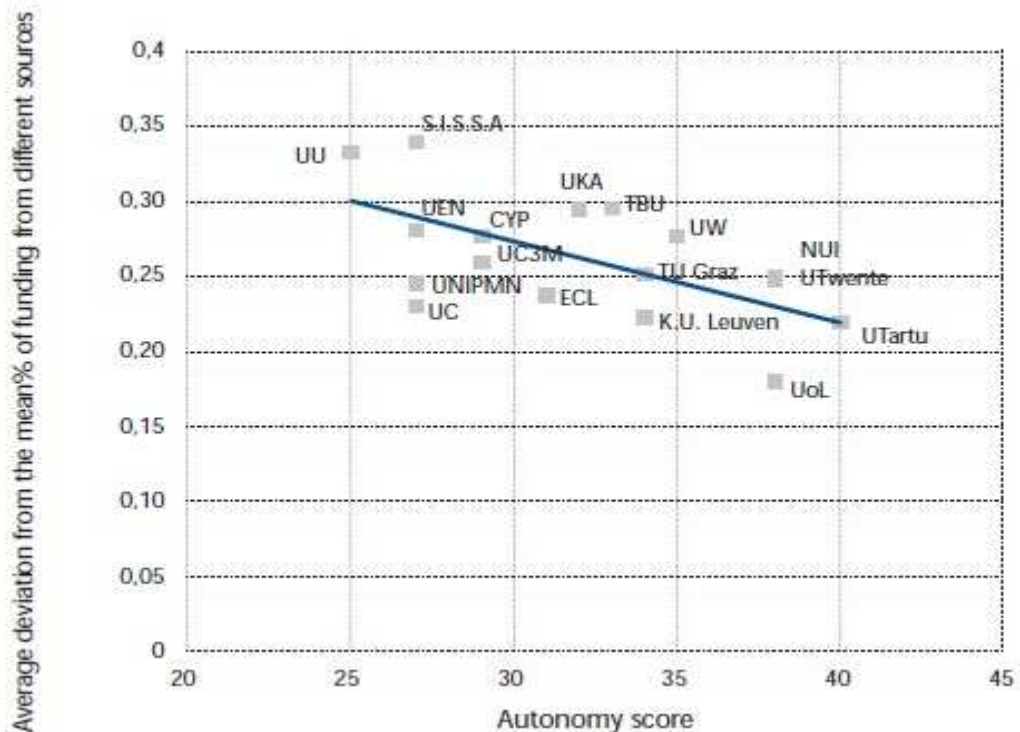


Schéma financovania univerzít [2].

1.3.7 Autonómia a zodpovednosť

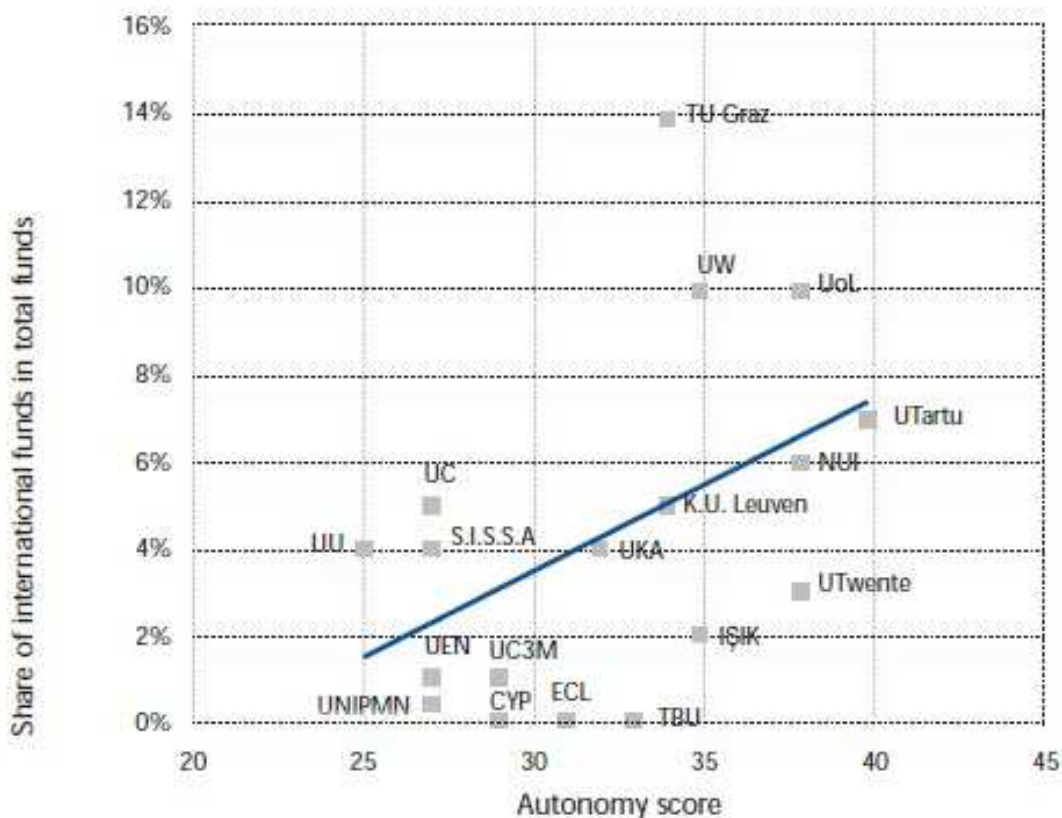
EUA prišla na to, že väčšia autonómia univerzít podporuje implementáciu full costing [2]. Univerzity s väčšou autonómiou, hlavne čo sa týka právnych a finančných záležitostí, majú viac priestoru pre rozhodnutia a viac chápu potrebu mať správne nástroje, ako napríklad full costing, na riadenie ich samostatnosti. Na druhej strane nedostatok alebo neprítomnosť autonómie môže byť prekážkou pre implementovanie full costing. Nemožnosť ovplyvniť napríklad cenu ľudských zdrojov alebo vybavenia zo strany univerzity robí menej potrebným mať nástroj na identifikovanie nákladov.

Bolo dokázané, že viac autonómne univerzity sú schopnejšie prilákať peňažné prostriedky z viacerých zdrojov (Obr. 3) a takisto sú schopnejšie pritiahnuť prostriedky zo zahraničia (Obr. 4) .



Obr. 3 Autonómnejšie univerzity dokážu prilákať podporu od viacerých zdrojov [2].

Zavedenie full costingu môže pomôcť univerzite, aby bola vnímaná ako zodpovednejšia. Zodpovedné univerzity plnia plány, vykazujú kvalitnú prácu a preukazujú ako naložili s verejnými a súkromnými dotáciami. Full costing je nástroj, ktorý môže dokázať financujúcim inštitúciám, študentom a celej spoločnosti, na aké aktivity boli použité nimi poskytnuté zdroje, a teda univerzite umožní dokázať, že sa správa zodpovedne.



Obr. 4 Autonómnejšie univerzity dokážu prilákať viac podpory od zahraničných financujúcich inštitúcií [2].

1.4 Rôzny prístup ku spoločným princípom vo full costing modeloch

Rozmanitosť európskych univerzít by sa nemala považovať za prekážku pri snahe vytvoriť jednotný full costing model, ale v skutočnosti ako nevyhnutný alebo dokonca žiaduci aspekt ich vývoja. Ich rozmanitosť odráža nespočetné produkty, ktoré ponúkajú, a rôzne prostredia, v ktorých pôsobia. Univerzity samy uznávajú, že prechod od elitného k masovému vzdelávaniu predpokladá existenciu vysokých škôl s rôznymi úlohami a postavením [2]. Preto neexistuje jeden spoločný full costing systém pre všetky univerzity a ani nie je žiadaný. To však ešte neznamená, že všetky nepodobné modely nemôžu pracovať pod určitými spoločnými princípmi. Musia však spĺňať podmienku, že budú poskytovať potrebné dáta. Skúsenosti ukázali, že univerzity ktoré sú v pokročilom štádiu zavádzania full costing, majú tendenciu uchýľovať sa ku

kombinácii rozličných metód. Každá metóda má totiž svoje výhody a nevýhody z hľadiska času, nákladov, spoľahlivosti a prijateľnosti.

Nasledujúce spoločné princípy tvoria základ pre rôzne prístupy podľa špecifických požiadavok univerzity

1.4.1 Voľba aktivít

Pri vývoji full costing modelu si treba určiť aktivity, medzi ktoré sa budú alokovať náklady. Ciele a účely vybranej metódy majú vplyv na konkrétny výber a počet aktivít. Tie zvyčajne zahŕňajú vzdelávanie a výskum, ale môžu byť rozšírené a zahŕňať omnoho širší záber aktivít. Univerzity prirodzene inklinujú k používaniu obmedzeného množstva aktivít. Hlavným dôvodom preto je, že obmedzené množstvo aktivít robí jednoduchším proces zbierania dát. V mnohých prípadoch však nie je ľahké posúdiť či sa náklady na aktivitu priradia ku vzdelaniu alebo výskumu. Preto je potrebné v každom prípade pristupovať ku alokácii nákladov na aktivity a voľbe aktivít na základe individuálnych potrieb univerzity.

1.4.2 Voľba determinantov nákladov

Ďalším spoločným prvkom pri zostavovaní full costing modelu je voľba a identifikovanie determinantov nákladov. Univerzity so zavedeným systémom majú rôzny prístup ku voľbe determinantov z hľadiska ich výberu (napríklad množstvo personálu, metre štvorcové), stanovení základných jednotiek, ale aj počtu použitých determinantov.

1.4.3 Voľba výstupov

Pre každý model je dôležité poznať výstupy. Kurzy, predmety, výskumné projekty, študenti a služby sú príkladmi výstupov vysokých škôl. Výsledná konkrétna voľba závisí od samostatnej inštitúcie a jej cieľov.

1.4.4 Voľba spôsobu alokácie pracovného času

Výber alokácie pracovného času akademického personálu je nesmierne dôležitý pri vývoji full costingu. Je tomu tak preto, že personálne náklady tvoria vysoké percento výdajov väčšiny univerzít. Každý full costing model musí použiť systém, ktorý zaznamenáva, ako strávil akademický personál svoj pracovný čas a alokovať náklady podľa neho. Metódy, ktoré to umožňujú, sú rôzne. Univerzita si môže vybrať napríklad prehľady, ktoré sa vyplňujú retrospektívne niekoľko-krát do roka, pracovné výkazy, umožňujúce zamestnancom zaznamenávať svoj čas aj online, alebo pomocou vytvárania pracovných profilov. Jednou z prekážok vyskytujúcou sa pri alokovaní pracovného času personálu je, že sa môžu vyskytnúť časovo prekrývajúce a prepojené aktivity a vzdelávanie a výskum sa nedajú vždy od seba oddeliť. To znamená, že čím viac aktivít vykonávaných personálom sa prekrýva, tým je menšia šanca na zistenie, aký čas prináleží jednotlivým aktivitám. Bolo ukázané, že univerzity s rôznymi metódami alokovania času môžu dosiahnuť podobné výsledky [2]. To podporuje prijatie širokej škály možných metód zaznamenávania času a utvrdzuje univerzity, že existuje viac ako jedna cesta za vytúženým cieľom.

2 Stav vývoja full costingu v Európe

2.1 Práca European University Association v prostredí európskych vysokých škôl

S rastúcim záujmom o full costing metódy kvôli jeho výhodám, ktoré prináša vysokým školám a financujúcim inštitúciám, sa rozhodla European University Association vytvoriť projekt European Universities Implementing their Modernisation Agenda. Jedným z účelov tohto projektu bolo vytvorenie spolupráce medzi vysokými školami naprieč Európou, aby boli schopné si navzájom vymieňať skúsenosti a odborné znalosti pri implementovaní, čo by v konečnom dôsledku malo urýchliť a zjednodušiť proces implementácie full costing metód. Rovnako dôležité pre vývoj full costingu boli aj výsledky tohto projektu. Spolu s dátami získanými z predchádzajúcich projektov a práce vedenej European University Association sa ukázalo, že v minulých rokoch bol vykonaný významný pokrok v implementovaní full costing metód na európskych vysokých školách, na ktorom mala najväčší podiel práve European University Association. Za zmienku stojí aj vysoký počet univerzít, ktoré sa zúčastnili týchto projektov, ktorý sa blíži ku číslu tisíc, čo reflektuje vysoký záujem vysokých škôl o danú tému. Na druhej strane sa však ukázalo, že ešte veľa práce musí byť vykonanej v budúcnosti v tomto smere, či už sa to týka krajín, ktoré s full costing metódami nemajú žiadne, alebo len veľmi málo skúseností, alebo financujúcich inštitúcií a národných vlád jednotlivých krajín, ktoré by mali začať poskytovať financovanie založené na full costing metódach. European University Association odhalila vďaka svojím projektom ďalší problém, ktorý sa rozmáha v Európe. Ide o škrty finančnej pomoci prichádzajúcej od vlád. Je to zvlášť pálčivá téma kvôli tomu, že skoro 75% príjmov európskych univerzít prichádza priamo z verejných zdrojov, a teda veľa zmien, ktoré sa musia urobiť v štátnom rozpočte, má priamy dopad na finančnú udržateľnosť vysokých škôl [2]. Tento jav sa najviac rozmohol po svetovej finančnej kríze, ktorá začala v roku 2008. Veľa vlád muselo urobiť škrty vo svojich rozpočtoch, aby sa vyhli narastaniu štátneho dlhu a obmedzili peniaze smerujúce do školského prostredia. Toto veľmi ovplyvnilo stav, v akom sa nachádzajú európske vysoké školy v dnešnej dobe, a spolu s rastúcimi požiadavkami na vzdelávanie a rastúcimi nákladmi to vytvára nebezpečný problém pre vysoké školy, ktorý ohrozuje finančnú udržateľnosť vysokých škôl. Na

zabezpečenie ďalšieho vývoja full costing metód na európskych vysokých školách sa odporúča vládám a agentúram na financovanie podporovať tento proces, či už vo forme finančnej pomoci, zmenou právnych štruktúr, ktoré by uľahčili implementovanie alebo prijatím nových pravidiel na financovanie, ktoré by umožnili preplácanie nákladov na základe full costing metód.

2.2 Historický a súčasný stav vývoja full costingu v Európe

Ako sú rozdielne jednotlivé vysoké školy a ich podmienky na fungovanie a financovanie v jednotlivých krajinách, tak rozdielny je aj stupeň implementácie metód full costingu na vysokých školách. Každá škola sa musí vyrovnávať s inými podmienkami a prekážkami, ktoré môžu proces implementácie predlžovať. V neposlednom rade je dôležitým faktorom aj to, ako dlho sa jednotlivé školy venujú tomuto procesu. Kým niektoré školy majú za sebou už dlhé roky práce, je veľa takých, ktoré sa tomuto problému venujú krátky čas, alebo dokonca neuvažujú nad prechodom na full costing systém. Za vyspelé alebo pokročilé systémy sa dajú považovať tie, kde sú univerzity na približne rovnakej úrovni, ale líšia sa strategickým využitím full costingu. Najpokročilejšie systémy v zmysle vývoja a implementácie metód full costingu sa nachádzajú v krajinách, ktoré prvé začali proces zavádzania, teda Veľká Británia, Fínsko, Švédsko a Írsko. Aj keď bol v týchto krajinách zavedený full costing v rámci celého systému, udialo sa to rozličnými spôsobmi. Írsko, Švédsko a Veľká Británia vyvinuli model v rámci celého sektora pomocou koordinovaného úsilia založeného na spolupráci vysokých škôl. Naopak, vo Fínsku vyvinuli samy jednotlivé vysoké školy full costing metódy ako odozvu na požiadavky ministerstva a národnej rady na výskum a financovanie. V krajinách, kde sú full costing metódy vo vyspelom stave, veľa univerzít už používa dáta získané full costing metódami na strategické riadenie a rozhodovanie, čo im prináša nezanedbateľnú výhodu. Množstvo univerzít v Holandsku je taktiež na pokročilom stupni vývoja a používania full costingu, ale absentuje tu koordinovaný proces vyvíjania a požiadavky od štátu na zavedenie full costingu. Aj napriek všetkým prekážkam však už v dnešnej dobe väčšina holandských vysokých škôl používa metódy full costingu. Rakúsko, Belgicko, Francúzsko a Nemecko sú taktiež v procese vyvíjania full costing metód, aj keď úroveň vývoja je medzi jednotlivými univerzitami veľmi rozdielna, napriek faktu, že diskusie o full

costingu tu prebiehajú už dlhé roky. Prvé známky úsilia o zavedenie full costingu sa v Rakúsku objavili v roku 2002 ako právna požiadavka na zriadenie komerčného účtovníckeho systému. Nanešťastie tento prvý krok v ústrety spoločného úsilia za zavedením full costing metód podporovaný Framework Programme 7 stroskotal v roku 2007 a v súčasnosti si vyvíjajú modely jednotlivé univerzity samostatne. S podobným prípadom sa stretli univerzity v Nemecku, kde si sformulovali spoločné princípy pod názvom “Greifswald resolution“ v roku 1999, ale neuspeli pri získaní súhlasu ministerstva financií. Preto sú v Nemecku veľké rozdiely v stupni vývoja pri jednotlivých univerzitách, čo však neznamená, že niektoré školy nemôžu disponovať pokročilým full costing systémom. Opačný prípad nastal vo Francúzsku a Belgicku, kde školy začali s vyvíjaním full costing metód niekoľko rokov dozadu. Absentuje síce formálny koordinovaný prístup, ale univerzity si aktívne vymieňajú svoje skúsenosti získané pri vývoji za pomoci asociácií univerzít. Tento fakt napomohol k tomu, že niektoré inštitúcie urobili značný progres v zmysle implementácie, alebo dokonca uviedli fungujúci systém. Záujem o full costing sa prebudil aj v iných krajinách, môžeme spomenúť napríklad Portugalsko, Poľsko, alebo Chorvátsko, avšak len veľmi malé množstvo univerzít začalo s implementáciou a rozpravy o problematike full costingu tu prebiehajú iba posledných pár rokov, teda väčšina vysokých škôl je iba v štádiu oboznamovania sa s výhodami a nevýhodami full costing metód. Táto kapitola je spracovaná z 3. kapitoly a prílohy z publikácie [1].

2.2.1 Rakúsko

Prvou známkou zmeny v Rakúsku bol The Universities Act z roku 2002, ktorý vošiel do platnosti 1. januára 2004. Znamenal, že sa rakúske vysoké školy stali autonómnymi právnickými osobami podľa verejného práva, a každá z nich mohla používať komerčný účtovnícky systém, zahrňujúci príjmové a výdavkové účtovníctvo. Na to však potrebovali komplexný finančný softvér, podvojnú účtovníctvo a štrukturálne zmeny, kvôli ktorým začali rakúske vysoké školy vyvíjať metódu na výpočet nákladov. V nasledujúcich rokoch sa snažili nájsť spoločnú cestu pri vývoji full costing metód. Toto spoločné úsilie vyvrcholilo v roku 2006, keď bola vyvinutá metóda na vypočítanie nepriamych nákladov, ktorá uspokojovala národné aj medzinárodné finančné pravidlá, vedenie univerzít a princípy účtovníctva. Táto metóda

dostala podporu na konferencii rakúskych rektorov a vyzeralo to, že riešenie je v dohľade. Dokonca sa naskytla možnosť, že táto metóda bude európskou komisiou akceptovaná ako zjednodušená metóda na výpočet nepriamych nákladov v rámci Framework Programme 7. Avšak v roku 2007 univerzity z viacerých dôvodov ukončili prácu na tomto spoločnom projekte. Od tohto momentu si začali vysoké školy v Rakúsku vyvíjať metódu na sledovanie nákladov ich aktivít individuálne, podľa svojich potrieb a možností. Full costing však naďalej zohrával významnú úlohu aj na národnej úrovni, keď tu v roku 2011 European University Association usporiadala semináre o tom, ako full costing metódy môžu pomôcť pri vytváraní nového systému financovania a zabezpečiť potrebnú finančnú udržateľnosť rakúskych vysokých škôl.

2.2.2 Belgicko

Situácia v Belgicku je ovplyvnená skutočnosťou, že tu existujú dva systémy vysokých škôl, rozdelených podľa toho do akej jazykovej skupiny patria. Tieto systémy fungujú pod rozdielnymi samostatnými štruktúrami, a tak, aj keď je záujem o full costing od oboch skupín, každá z nich čelí iným problémom a proces implementácie full costing metód a momentálny stav vývoja je rozdielny. Veľký úspech však zaznamenali obidve komunity, keď im bola vyjadrená podpora na implementovanie full costing systému od niektorých regionálnych a štátnych financujúcich inštitúcií. Avšak aj keď to bol významný krok vpred, musia sa uskutočniť ešte mnohé debaty, kým budú všetky zúčastnené strany spokojné s podobou, akú dostane full costing systém na vysokých školách v Belgicku.

Flámska komunita

Diskusie o implementácii full costing metód vznikli v roku 2007 ako odozva na Framework Programme 7 a túžba po nástroji, ktorý by ukázal verejným financujúcim inštitúciám skutočné úplne náklady ich aktivít. Proces implementácie mal prebiehať v rokoch 2011 a 2013 za podpory The Flemish Interuniversity Council, zastupujúci šesť flámskych univerzít. Prvé prípravy však začali už v roku 2010, keď boli vybraní ľudia, čo mali na starosti tento projekt. V súčasnosti sa nachádzajú vysoké školy na rôznych stupňoch vývoja, niektoré už majú proces dokončený a využívajú full costing metódy v

praxi. Práve tieto vysoké školy už využívajú výhody full costingu, ktoré prináša a vidia jeho implementovanie ako veľký krok vpred. Väčšina vysokých škôl z flámskej skupiny je ale stále len v štádiu vývoja, keď musia prekonávať mnohé prekážky, ktoré so sebou implementovanie full costingu prináša.

Frankofónna komunita

Takisto ako vo flámskej komunite, tak aj vo frankofónnej skupine bol jedným z hlavných dôvodov, ktoré priniesli záujem o implementovanie full costing systému, Framework Programme 7. Prvými univerzitami, ktoré prejavili záujem o full costing boli The Free university of Brussels, teda presnejšie jej časť patriaca ku frankofónnej skupine Université Libre De Bruxelles a Catholic University of Louvain, ktoré začali s aktivitami v rokoch 2008 a 2009. Zo začiatku sa full costing metódy stretli u univerzít s obavami, ktoré boli odôvodnené prekážkami objavujúcimi sa pri procese implementácie, a preto sa vývoj neposúval vpred očakávaným tempom. Vývoj teda ostával na tom istom mieste až do roku 2011, keď European University Association obnovila debaty o full costingu v rámci svojho projektu EUIMA. To vyústilo do situácie, keď belgické vysoké školy opäť obnovili stagnujúci vývoj svojich full costing systémov. Najviac práce v tomto smere urobili už spomenuté The Catholic University of Louvain, ktorá plánovala s obnovením práce na rok 2012 a The Free University of Brussels.

2.2.3 Chorvátsko

Chorvátsko patrí takisto ku krajinám, ktoré sa zúčastnili EUIMA projektu o full costing metódach. Viac než 60 zástupcov z chorvátskych univerzít sa zúčastnilo týchto seminárov, ale za najväčší úspech sa považovalo získanie záujmu o implementovanie full costingu zo strany University of Zagreb, najväčšej chorvátskej univerzity, ktorá je považovaná zároveň aj za najdôležitejšiu v regióne a jej záujem o full costing metódy by v budúcnosti mohli nasledovať aj ďalšie vysoké školy. Netrvalo dlho a University of Zagreb súhlasila so spoločným vyvíjaním spolu s univerzitami v Rijeke a Splitte. Do budúcnosti ale ešte veľa zmien čaká chorvátsky vysokoškolský systém, hlavne zo strany

vlády, ktorá by mala podporiť vývoj full costing systému a prijať zmeny, ktoré by uľahčili implementovanie.

2.2.4 Fínsko

Vo Fínsku boli kľúčové pri implementácii full costing metód štátne nariadenia. Od roku 1997 boli povinné fínske vysoké školy každý rok zdokumentovať ministerstvu školstva, na aké účely išli všetky ich výdavky. To by nebolo možné bez systému, v ktorom by sa zaznamenávali náklady na základe aktivít a systému alokácie pracovného času. Zo začiatku sa toto nariadenie stretlo s odporom, lebo odbory v tom videli rozpor s kolektívnou dohodou, podľa ktorej sa výsledok práce človeka nedá merať odpracovanými hodinami. Bez vhodného systému alokácie pracovného času však ministerstvo financií nemalo všetky dáta potrebné na vypočítanie dôveryhodných nákladov, a tak fínske vysoké školy začali robiť prvé koky k implementácii full costing metód. Veľkým krokom vpred bolo, keď sa v roku 2009 dve hlavné fínske financujúce inštitúcie výskumu, ministerstvo vzdelania a Tekes rozhodli uznať financovanie na základe full costing metód. Zúčastnené strany sa dohodli aj o probléme alokácie času, zaznamenávanie pracovného času bolo povinné iba pri projektoch financovaných z prostredia mimo vysokej školy. Univerzity mali na prejdienie na full costing systém len pol roka, čo sa javilo ako veľký problém, pretože v rovnakom čase prebiehala aj reforma vysokého školstva. Spolu s nedostatočnou pomocou od vlády to vyústilo do situácie, keď si začali vysoké školy vyvíjať vlastné full costing modely, z ktorých niektoré boli uvedené už koncom roka 2009. Napriek tomu, že si vyvíjala každá univerzita vlastný model bez spoločnej práce s inými univerzitami, sú v dnešnej dobe na všetkých univerzitách podobné modely. Taktiež alokácia pracovného času, považovaná za jednu z najnáročnejších častí implementácie si pomaly nachádza svoje miesto na vysokých školách. Aj keď v súčasnosti fínske vysoké školy nevyužívajú všetky výhody full costing metód, ich zavedenie im prinieslo viac informácií o celkových nákladoch ich aktivít.

2.2.5 Francúzsko

Hlavným motívom pre francúzske vysoké školy na implementovanie full costing metód bola požiadavka financujúcich inštitúcií na zavedenie vhodného modelu na oceňovanie nákladov. Ako sa full costing metódy dostávali do povedomia všetkých zúčastnených strán, teda financujúcich inštitúcií a ľudí zodpovedných za chod vysokých škôl, začali byť brané ako vhodný nástroj na zachovanie finančnej udržateľnosti. Za prvými prípravami stáli AMUE (Agence de Mutualisation des Universités et Établissements), CPU (the conference of French university rectors) a zástupcovia z radov vysokých škôl. Tie prebehli v roku 2005 a rátali s tým, že v najbližších rokoch sa začne s vývojom a implementáciou. Pokus o vývoj spoločného modelu však nevyšiel a vysoké školy si začali vyvíjať vlastné modely podľa vlastných požiadaviek a potrieb, napriek tomu, že AMUE im k tomu poskytla možnosti a nástroje. V roku 2011 už niekoľko univerzít dosiahlo pokročilý stupeň vývoja, ale väčšina je stále iba v začiatkovej fáze. Existuje veľa prekážok, prečo viac francúzskych vysokých škôl nemá zavedený fungujúci full costing systém, ale ako najväčnejšia sa zdá tá, že akademickí pracovníci nevidia full costing ako nástroj, ktorý prináša mnohé výhody vysokých školám, ale len ako nástroj slúžiaci financujúcim inštitúciám.

2.2.6 Nemecko

Prvým pokusom o zmenu účtovníckeho systému používaného na vysokých školách v Nemecku bola Greifswald resolution z roku 1999, ktorá priniesla zmeny v pravidlách účtovania nákladov. Tá bola postupne schválená väčšinou vysokých škôl, German Institute of Chartered Accountant a ministerstvami školstva a kultúry. Nanešťastie ministri financií zo spolkových krajín, ktorí mali posledné slovo pri schvaľovaní tohto systému, nepodporili Greifswald resolution, a preto nebola zavedená v celom systéme. Ďalším pokusom o zmenu, ktorý ovplyvnil účtovníctvo na vysokých školách bol projekt vedený federálnym ministerstvom financií za spolupráce s ministerstvami financií spolkových krajín. Tento systém bol však vyvíjaný tak, aby uspokojil potreby verejnej správy a nie potreby vysokých škôl. Preto sa ešte raz chystala zmena systému, ktorý by poskytoval vhodné účtovnícke metódy a princípy a full costing systém sa zdal ako najvhodnejší kandidát. Štátne zriadenie Nemecka zapríčinilo, že sa len veľmi ťažko dá vyhodnotiť súčasný stav vývoja full costing systému v 16 spolkových krajinách. Nemecké vysoké školy používajú full costing metódy najmä na

dokazovanie úplných nákladov externe financovaných projektov aby obdržali vyššie náhrady, hlavne na nepriame náklady. Taktiež im to prináša lepšie porozumenie úplných nákladov a efektívnejšie využívanie zdrojov.

2.2.7 Írsko

Hlavným dôvodom na vývoj a implementovanie full costing metód na írskych vysokých školách bola snaha zachovať si finančnú udržateľnosť, pretože narastala ich výskumná aktivita a zvyšovali sa náklady spojené s chodom vysokých škôl. Od začiatku boli zúčastnené strany oboznámené s výhodami full costingu. Na strane financujúcich inštitúcií bol videný ako nástroj na zabezpečenie väčšej zodpovednosti, ktorý prináša so sebou aj väčšiu transparentnosť a možnosť porovnávania v rámci sektora a na strane vysokých škôl ako rozhodovací nástroj, ktorý umožňuje vysokým školám určiť a porozumieť úplným nákladom ich aktivít. Írske vysoké školy začali vyvíjať jednotný model, pretože uznali, že im to prinesie mnohé výhody pri vyvíjaní. Kľúčovým momentom bolo, keď im cez Írsku asociáciu vysokých škôl bola prisľúbená pomoc na vývoj full costing systému od Strategic Innovation Fund, zriadeného štátnou agentúrou na financovanie vysokého školstva a na podporu vysokých škôl pri inováciách a reformách. Keďže tieto prvé prípravy začali už v roku 2006, nič nebránilo siedmim írskym vysokým školám, ktoré prejavili záujem o full costing metódy, aby začali v roku 2007 s prácou na vývoji. V prvej časti projektu sa vysoké školy spolu so zástupcami z národných agentúr na financovanie usilovali o vývoj štruktúry full costing modelu, ktorý by uspokojil všetky zúčastnené strany a v druhej časti sa venovali samotnej implementácii na vysokých školách. Takisto ako pri iných krajinách sa tu vyskytli aj mnohé prekážky, najmä pri zaznamenávaní pracovného času, keď sa akademickí pracovníci dožadovali záruk, že zozbierané dáta nebudú použité na iné účely ako na full costing. V súčasnosti má už všetkých sedem írskych vysokých škôl fungujúci spoločný full costing model umožňujúci jednoduché porovnávanie výsledkov medzi vysokými školami.

2.2.8 Holandsko

Holandské vysoké školy prejavili záujem o full costing metódy z dôvodov vyššieho pokrytia nákladov realizovaného výskumu, pokiaľ vysoká škola dokáže určiť úplne náklady aktivít a potreby dôveryhodných finančných dát na riadenie inštitúcie. Ešte predtým než si začali vysoké školy vyvíjať samy full costing metódy, zaviazali sa uznať sadu princípov, ktoré budú dodržiavať pri vývoji. Táto sada princípov obsahovala spoločné definície a mala umožniť neskoršiu porovnateľnosť systémov. V súčasnosti už väčšina vysokých škôl využíva v praxi full costing metódy, za čo vďačí aj faktu, že medzi nimi funguje aktívna komunikácia o skúsenostiach a postupoch využitých pri implementovaní.

2.2.9 Poľsko

V roku 2007 poľské ministerstvo vysokého školstva ohlásilo, že sa chystá zvýšiť financovanie formou grantov a naopak znížiť inštitucionálne financovanie vysokým školám. Toto vyvolalo obavy na vysokých školách, ktoré sa začali obávať o svoju finančnú stabilitu. Vedenie si začalo uvedomovať, že potrebujú nástroj, ktorý by im lepšie odhalil úplné náklady ich aktivít. Taký, akým sú full costing metódy. S vývojom však začali len tri vysoké školy, ktoré sa od začiatku stretávali s mnohými prekážkami, ako nekoordinovaný prístup, alebo slabá podpora od vlády. K prekážkam sa pridali aj nové legislatívne predpisy, ktoré upravovali finančné riadenie vysokých škôl a prinútili univerzity aby prerušili práce na vývoji full costing.

2.2.10 Portugalsko

Portugalským vysokým školám od začiatku chýbala väčšia motivácia na prechod ku full costing metódam. Aj keď sa v roku 2007 zmenili právne predpisy a vznikli nové pravidlá týkajúce sa účtovníctva, štruktúry financovania výskumu vysokých škôl ostali nezmenené a naďalej boli preplácané podľa starých pravidiel. Jediným relevantným dôvodom na implementovanie full costing metód sa zdali projekty financované podľa pravidiel z framework programme 7. Napriek tomu pár inštitúcií začalo s vývojom a v dnešnej dobe už využívajú full costing metódy v praxi. Veľké prekážky sa vyskytli v oblasti komunikácie a spolupráce medzi vysokými školami, keďže počas uplynulých

rokov v Portugalsku prebehlo len málo stretnutí medzi vysokými školami kde by sa preberala téma potreby full costing metód. V tomto smere sa snažila pomôcť European University Association, keď tu v rámci projektu EUIMA umožnila stretnutie značného množstva predstaviteľov vysokých škôl na svojich seminároch, porovnala úroveň ich vývoja a zapojila ich do ďalšej spolupráce. Takisto predostrela ďalšie ciele, ku ktorým by mali smerovať portugalské vysoké školy, ako napríklad definovanie všeobecných pravidiel alebo snaha o zapájanie sa do výskumu, ktorý umožňuje financovanie na základe full costing metód.

2.2.11 Švédsko

Pred zavedením full costing systému mali švédske vysoké školy preplácané nepriame náklady iba na externe financovaný výskum. Zo začiatku boli pevne nastavené na 12% z priamych nákladov a v roku 2001 stúpili na 35%. Toto znepokojilo viaceré financujúce inštitúcie, ktorým sa zdalo, že platia priveľa. Spolu so zistením, že viaceré vysoké školy nesprávne narábajú s princípmi účtovníctva na financovanie nepriamych nákladov to zapríčinilo, že sa začal hľadať nový, lepší systém. Vysoké školy spolu s finančnými úradmi a niekoľkými dôležitými financujúcimi agentúrami začali s vývojom spoločného full costing modelu nazvaného SUHF model (SUHF = the Association of Swedish Higher Education). Samotné vysoké školy videli veľký krok vpred v prechode na full costing systém, pretože ho vnímali ako nástroj, ktorý im pomôže pri vytváraní rozhodnutí a zabezpečí dlhotrvajúcu finančnú udržateľnosť. Nezanedbateľnú výhodu mal priniesť tiež vo forme väčšej transparentnosti, keďže vysoké školy mohli prehľadne ukázať financujúcim inštitúciám aká je výška nepriamych nákladov, a ako naložili s ich dotáciami. Podpora na prechod ku full costing metódam prišla aj od vlády vo forme nariadení, že vládne organizácie na financovanie výskumu môžu financovať projekty na základe kalkulácií podľa full costing, a že môžu preplácať ako priame, tak aj nepriame náklady. Začiatkom roka 2011 mali už všetky vysoké školy implementovaný SUHF model a v dnešnej dobe už využívajú mnohé výhody, ktoré im priniesol, ako napríklad vyššia efektívnosť alebo lepšia finančná kontrola.

2.2.12 Turecko

Vývoju full costing systému v Turecku predchádzali semináre, ktoré tu usporiadala European University Association v roku 2010 v rámci projektu EUIMA. Jedným z hlavných cieľov týchto seminárov bolo získanie záujmu a podpory všetkých zúčastnených strán podieľajúcich sa na chode a financovaní vysokých škôl. Ich získanie bolo kľúčovým momentom pri vývoji full costingu v Turecku. Zúčastnené strany sa zhodli na tom, že finančný systém tureckých vysokých škôl by mal prejsť modernizáciou a že full costing pomôže zvýšiť zodpovednosť tureckých univerzít v očiach financujúcich inštitúcií. Ako odpoveď na tieto semináre sa prvá skupina vysokých škôl pustila do vývoja a implementácie full costing metód pod vedením pracovnej skupiny založenej na podnet the Council of Higher Education v Turecku. Táto skupina usilujúca sa o vývoj full costing modelu pozostávala zo štyroch vysokých škôl, ktoré sa v Turecku radia medzi najväčšie a najdôležitejšie. Na začiatku sa vytvorilo päť pracovných skupín, po jednej v rámci každej inštitúcie a jedna v rámci celej krajiny. Skupina pracujúca v rámci inštitúcie mala za úlohu monitorovať priebeh implementácie a oboznamovať akademický personál s full costing metódami a skupina pracujúca v rámci celej krajiny mala na starosti výmenu informácií a skúseností medzi samotnými vysokými školami. Koniec tohto projektu bol naplánovaný na rok 2012. Do budúcnosti sa ráta s rozšírením full costingu aj na ďalšie turecké vysoké školy s aktívnou pomocou štvorice vysokých škôl z prvej časti projektu.

2.2.13 Veľká Británia

Vysoké školy vo Veľkej Británii sa koncom 20. storočia museli vyrovnávať s vážnym problémom, ktorý ohrozoval ich finančnú udržateľnosť. S rastúcim počtom a nákladmi na výskum vysokých škôl nestačila držať krok národná rada na financovanie, čo viedlo k nedostatočnému financovaniu infraštruktúry a nedoplatkom na údržbe zariadení využívaných vysokými školami. Vláda po dôkladnom prešetrení poskytla 1,8 miliardy euro pre infraštruktúry vysokých škôl za podmienky, že sa univerzity stanú viac transparentnými. Od roku 2000 tak museli prijať všetky vysoké školy systém TRAC (Transparent Approach to Costing), podľa ktorého museli hlásiť ich príjmy a výdavky na vzdelávanie, výskum a iné aktivity. TRAC je metóda alokácie nákladov

založená na báze aktivít, ktorá používa časový prehľad práce akademického zboru ako nákladový determinant na priradenie všetkých výdavkov príslušným aktivitám. Jej použitie ukázalo, že vysoké školy nie sú schopné pokryť úplné náklady ich výskumu, lebo finančná pomoc od financujúcich inštitúcií na nich bola hlboko pod ich skutočnými nákladmi. To vyústilo do vytvorenia metódy úplných ekonomických nákladov (FEC) a bola vybraná prvá skupina deviatich škôl, ktorá mala implementovať FEC metódu. Vláda prijala tieto zmeny a zaviazala sa, že bude pokrývať 80% úplných ekonomických nákladov aby zachovala dostatočné financovanie infraštruktúry vysokých škôl. Neskorší prehľad však ukázal, že vysoké školy ešte musia vykonať kroky vedúce k efektívnejšiemu využívaniu zdrojov, pretože nevenujú dost' pozornosti efektívnemu spravovaniu financií. TRAC a FEC sa v konečnom dôsledku ukázali ako úspešná cesta pri zabezpečovaní finančnej stability vysokých škôl, vďaka tomu, že im poskytli vyššie pokrývanie nákladov uskutočneného výskumu.

2.3 Rôzne modely full costingu na európskych vysokých školách

Aj keď existujú mnohé spoločné základné princípy full costing metód, existuje veľké množstvo modelov, ktoré si vyvinuli a zaužívali vysoké školy. S ohľadom na rôznorodosť vysokých škôl v Európe, či už sa to týka profilu, autonómie, alebo právnych noriem, sa nemôže ani očakávať jeden univerzálny model, ktorý by uspokojil ich rôzne potreby. Každá vysoká škola pred začatím vývoja full costing modelu zvažila všetky svoje požiadavky a potreby a tie preniesla pri vývoji do modelu. Metóda alokácie pracovného času je príkladom tej časti, ktorá sa často nachádza v jednotlivých modeloch v rozličných podobách. Pri písaní tejto časti som vychádzal z informácií uvedených v 4. kapitole publikácie [1].

2.3.1 University of Amsterdam

Pretože personálne náklady tvoria najväčšiu časť nákladov, predpokladalo sa, že meranie času, ktorý akademický personál strávil prácou, je najvhodnejší na určovanie nákladov univerzity. Až do nedávnej doby nemali univerzity povinnosť uvádzať vo svojich výročných prácach náklady na výskum a vzdelávanie oddelene. Uvádzali iba

položky nákladov a nákladové centrá. To sa zmenilo, keď narástol objem zmluvného výskumu a dosiahol významnú úroveň v univerzitných aktivitách. Bolo treba oddeliť náklady rozdielnych aktivít od seba, pretože zmluvné podmienky často vyžadovali hlásenie nákladov, ktoré vznikli počas výskumu. Univerzita preto začala používať jednoduchú metódu, ktorá spočívala v tom, že časť z mzdových nákladov na zamestnanca pracujúceho na projekte sa oddelila a vložila do samostatného účtu projektu, aby predstavovala podiel času stráveného na projekte podľa zmluvnej dohody. Ukázalo sa však že táto metóda nezobrazuje naozajstný čas strávený prácou a pripisuje len priame personálne náklady na projekt. Pre neschopnosť metódy vysporiadať sa s týmito dvomi prekážkami, začala univerzita vyvíjať nový kalkulačný systém. Nový systém mal byť nastavený tak, aby vedel určiť úplné náklady všetkých aktivít na základe alokácie pracovného času akademického zboru. Tento systém umožňuje zmluvným výskumníkom, aby zaznamenávali ich skutočný pracovný čas strávený na projekte podľa podmienok cez samoobslužný internetový portál. V rovnakom čase sú generované časové výkazy všetkého akademického a pomocného personálu na základe zhromaždených dát rozdelených podľa aktivít. Tento systém zaznamenávania času je priamo integrovaný v systémoch ľudských zdrojov, projektovom systéme a finančnom systéme. To umožňuje Amsterdamskej univerzite pripisovať mieru úplných nákladov podľa úrovne výplaty každého individuálne, doplnenú s príslušnými mierami úplných nákladov ostatných zložiek na účet individuálneho projektu alebo aktivity.

2.3.2 The University of Oxford

Oxfordská univerzita používa na zaznamenávanie pracovného času akademický prehľad aktivít (AAS). Tento prehľad zbiera dáta o rôznych aktivitách vykonaných univerzitným personálom. Zbieranie dát na tieto účely prebieha každý týždeň a spočíva v tom, že sa náhodne vyberie 35 zamestnancov, ktorí vyplnia do hárkov, koľko hodín strávili vzdelávaním, výskumom alebo inými aktivitami. Raz ročne, zvyčajne medzi septembrom a októbrom tu prebieha aj veľké zbieranie dát, keď sú požiadaní všetci akademici aby vyplnili prehľad. Získané dáta sa prenású do štvorročnej databázy, ktorá sa používa na prerozdelenie univerzitných nákladov medzi päť hlavných a asi tridsať vedľajších aktivít, aby sa získali výsledky dôležité pre systém TRAC, ako napríklad kalkulácia úplných ekonomických nákladov univerzity. Pre univerzitu by bolo nemožné

oceniť jej všetky aktivity bez toho, aby najskôr nemala prehľad o alokácii pracovného času. Je preto nevyhnutné aby Oxfordská univerzita zachovávala vysokú mieru úspešne vyzbieraných dát, ktorá jej zaručí, že dáta získané touto metódou nebudú skreslené a budú preukazovať presnosť výsledných výstupov.

2.3.3 Technische Universität Dresden

TU Dresden sa rozhodla po dôkladnej analýze rozličných kalkulačných metód vyvinúť vlastný model, do ktorého by mohla preniesť všetky svoje požiadavky. Prácu na vývoji si rozdelila do piatich hlavných krokov, ktoré postupne medzi rokmi 1996 až 1998 plnila. Išlo hlavne o alokáciu nákladov k rôznym aktivitám a procesom vytvárajúcich výdavky. V prvom rade išlo o centrálné riadené prevádzkové náklady, a potom sa pridal ďalší krok, náklady na administratívne, centrálné a iné jednotky univerzity, s determinantmi nákladov ako počet zamestnancov, využívaná plocha budovy a študenti. Nasledovala alokácia nákladov univerzity na výskum a vzdelávanie. A vývoj bol zavŕšený alokáciou nákladov na štátom financovaných akademických zamestnancov a pridelením nákladov na vzdelávanie rozličným študijným programom. Po rokoch používania bolo však treba priniesť nové mechanizmy do modelu, ktoré by pracovali s novými pravidlami podpory a daňovými zákonmi. Jednou z týchto požiadavok bolo, aby boli univerzity schopné pracovať s rozdelením aktivít na ekonomické a neekonomické. Univerzita na to však potrebovala určiť ekonomické aktivity v spojitosti s externými financujúcimi inštitúciami a preto vyvinula schému, ktorá jej umožnila tieto aktivity rozdeliť do desiatich skupín: verejné financie, vzdelávanie, spoločný výskum, zmluvný výskum, výskumné služby, dary, sponzorstvo, licencie a patenty, prenájom infraštruktúry a iné aktivity. Táto schéma umožňovala pridelovať ku aktivitám ekonomický alebo neekonomický status s ohľadom na ich finančnú povahu a začala sa používať od roku 2012. Počas vývoja full costing modelu si na univerzite uvedomili, že na úspešné využívanie full costing metód je treba mať centrálnu databázu informácií. To však nebolo možné pri zaužívanom IT systéme, ktorý nebol dostatočne prepojený, a tak v rámci neho nebolo možné zavedenie full costing modelu. Preto sa univerzita rozhodla vytvoriť nový systém s väčším prepojením, ktorý by umožňoval vytvorenie databázy informácií na podporu full costingu. Implementovanie nového informačného systému je nákladný a náročný projekt, preto si

vyžaduje dôkladnú analýzu, ktorá prebehla v minulých rokoch a posunula tento projekt do fázy zavádzania, v ktorej sa nachádza aj v súčasnosti.

2.3.4 University of Helsinki

Univerzita uviedla na alokáciu pracovného času online systém zaznamenávania času SoleTM v roku 2009. Tento systém spolu s ďalšími informačnými systémami posielala informácie do databázy, ktorá bola vytvorená na urýchlenie a zjednodušenie práce s informáciami na prácu s full costing modelom. SoleTM umožňoval každému pracovníkovi aby alokoval svoj čas medzi aktivity rôznymi metódami s rôznou precíznosťou a teda bol schopný poskytovať detailné informácie o pracovnom čase celého akademického zboru. Hlavné aktivity, medzi ktoré sa alokuje čas v tomto systéme, sú vzdelávanie, výskum, sociálne aktivity a administratíva, ale v rámci každej systém umožňuje v prípade potreby vytvoriť mnoho vedľajších aktivít, čo využívajú hlavne služby poskytujúce a administratívne jednotky. Akademickým pracovníkov sa však zdalo zaznamenávanie času veľmi zložité a zaberajúce veľa času. V roku 2010 sa teda zaznamenávanie zjednodušilo, bez toho aby sa ohrozili získané informácie a v roku 2011 denné zaznamenávanie času ostalo povinné iba pre akademický personál, ktorí pracuje na externe financovaných výskumných projektoch. Funguje to tak, že sa pracovný čas zamestnanca strávený na externe financovanom projekte priradí ku jeho výplate v databáze a príslušná čiastka mzdových nákladov sa potom pridelí ku projektu. Systém SoleTM tiež umožňuje tvorbu pracovných výkazov, ktoré sa musia v niektorých prípadoch dodávať agentúram na financovanie. Ostatnému personálu sa pracovný čas zaznamenáva hlavne za pomoci pracovných plánov a profilov. Prebieha to takým spôsobom, že si akademický personál zostaví plán ako bude alokovaná jeho práca medzi vzdelávanie, výskum, sociálne aktivity a administratívu. Tento plán je následne schválený nadriadeným vo frekvencii raz ročne a nahraný do SoleTM. Pokiaľ nastanú významné zmeny v alokácii času medzi hlavnými aktivitami, je možné tento plán zmeniť hocikedy počas roka. Výsledné informácie o alokácii pracovného času zapísaného v SoleTM sa potom používajú na kalkuláciu úplných nákladov.

2.3.5 University of Birmingham

University of Birmingham používa model, kde zbiera dáta na základe pracovného času zamestnancov od roku 2000 a prešiel odvtedy viacerými zmenami. Na začiatku prehľadu o alokácii času dostanú riaditelia tabuľkový zoznam všetkých ich zamestnancov a pridelia pracovný čas z celého predchádzajúceho akademického roka ku vopred vybraným aktivitám. Tieto aktivity boli vybrané v spolupráci s ostatnými univerzitami vo Veľkej Británii v súlade s metódou TRAC a zahŕňajú čas strávený aktivitami vytvárajúcimi príjem ako vzdelávanie, výskum a iné ale aj čas strávený podpornými prácami ako napríklad príprava prednášok. Keď bola príprava kompletná, časové dáta sa spriemerovali, s prihliadnutím na platové zaradenie, a vytvorila sa celková časová báza pre alokáciu nákladov akademického zboru. Do tohto systému boli neskôr pridané rôzne úpravy. Jednou z nich bolo, že sa zbieranie informácií do prehľadu nekonalo raz ročne, ako to bolo na začiatku, ale trikrát ročne. Bolo to z toho dôvodu, že sa prišlo na to, že alokácia času je rozdielna v jednotlivých semestroch a cez letné obdobie. Dôležitá zmena prišla v tom, že namiesto riaditeľov bol požiadany o alokáciu svojho pracovného času samotný akademický personál. Bolo to z toho dôvodu, že riaditelia často uvádzali časové rozdelenie podľa plánov ľudských zdrojov a profilov personálu a to nemuselo ukazovať skutočnú alokáciu pracovného času zamestnancov. Zo začiatku síce čelila univerzita nízkej miere zozbieraných odpovedí, čo bola zvlášť nepríjemná prekážka, tá sa ale neskôr vďaka viacerým opatreniam ustálila na 90%. V súčasnosti dáta získané pomocou full costing modelu univerzita využíva na rôzne účely ako napríklad finančné výkazy, obchodné stretnutia za účelom získania podpory a kalkulácia a oceňovanie nových aktivít.

3 Stav implementácie full costingu na Slovensku

Táto kapitola približuje stav implementácie full costingu na slovenských univerzitách. Jej súčasťou je stručný prehľad financovania vysokého školstva na Slovensku od jeho vzniku. Tento prehľad je rozdelený na dve časti, na udalosti pred rokom 2002 a udalosti po roku 2002, kedy nastali významné zmeny vo financovaní univerzít.

3.1 Vývoj financovania vysokých škôl do roku 2002

Problémy týkajúce sa financovania vysokých škôl neobišli ani Slovensko. Dlhú dobu od založenia Slovenskej republiky boli slovenské vysoké školy štátnymi organizáciami a ich financovanie mal na starosti výhradne štát. Výška financovania obdržaného vysokými školami bola ovplyvnená hlavne výdavkami z predchádzajúceho roka. To však nenútilo školy správať sa efektívne a takisto neustále zlepšovať kvalitu vzdelania. Ako aj v ostatných európskych krajinách, začal byť slovenský vysokoškolský systém financovania považovaný za nedostačujúci pre zachovanie finančnej udržateľnosti. Slovensko dlhodobo patrí medzi krajiny v OECD, ktoré majú najmenší podiel financovania školstva z HDP [3]. Aj keď v istých obdobiach rástli verejné výdavky na školstvo, dlhú dobu sa neustále zvyšoval aj počet študentov študujúcich na vysokých školách, ktorý sa zastavil až v roku 2008. To prinieslo problém, ktorý sa nedal prehliadnuť. „Vo výdavkoch pre vysoké školstvo došlo v prepočte na študenta k poklesu, čo súvisí najmä s prudkým rastom počtu vysokoškolských študentov v uvedenom období.“ [3] Nestačilo zvýšiť financovanie vysokým školám podľa starých noriem, lebo rastúci počet študentov si vyžadoval omnoho väčšie zvýšenie, ako bolo poskytnuté vysokým školám. Univerzity boli nedostatočne financované a bolo nevyhnutné si uvedomiť, že tento stav si vyžaduje nápravu, pokiaľ majú byť vysoké školy schopné vykonávať kvalitné vzdelávanie a výskum a byť konkurencieschopné v rámci Európy. Pokiaľ by univerzity neboli schopné ponúknuť kvalitné vzdelanie, mohla situácia dospieť do štádia, keď by schopní študenti začali odchádzať študovať do zahraničia, a tým by Slovensko prišlo o odborníkov, ktorí by neprispievali do štátneho

rozpočtu a nelákali by zahraničné firmy a finančné zdroje potrebné k udržateľnému chodu štátu a slovenských vysokých škôl. Zákon prijatý po páde železnej opony, ktorý sa týkal vysokých škôl postupne menej a menej reflektoval ich potreby. Bolo potrebné, aby sa vysoké školy mohli orientovať aj na viaczdrojové financovanie, pretože závislosť iba na jednom zdroji je nebezpečná pre ich finančnú udržateľnosť. Vysokoškolský sektor bol nedostatočne financovaný a školám z toho dôvodu narastali vnútorné dlhy. Prvé známky zmien sa ukázali pri prechode do tretieho tisícročia. Medzi týmito prvými zmenami, ktoré mali podporiť vysoké školstvo, bola Koncepcia ďalšieho rozvoja vysokého školstva na Slovensku pre 21. storočie. V tomto dokumente bol uznaný veľký význam vysokých škôl na pozitívnom rozvoji celej spoločnosti. Problémy vysokého školstva boli zhrnuté do nasledujúcich bodov: „veľký nárast počtu študentov [...], stále sa zhoršujúce financovanie vysokého školstva a istá bezradnosť pri riešení tohto problému, očakávaný alebo už aj pozorovaný pokles kvality vysokoškolského vzdelávania ako dôsledok oboch predchádzajúcich skutočností“ [7]. Súčasťou tejto koncepcie bol aj návrh nových pravidiel na financovanie. Medzi tieto pravidlá patrili: zmena formy vysokých škôl zo štátnych vysokých škôl na verejné vysoké školy, postupné zvyšovanie štátnych výdavkov na vysoké školstvo, aby sa približovalo k priemeru vo vyspelých štátoch a možnosť prijímať prostriedky z viacerých zdrojov ako napríklad zahraničné granty, podnikateľská činnosť, sponzorstvo alebo dary. Spolu s tým sa mal zmeniť spôsob určovania objemu poskytnutej pomoci pre vysoké školy, ktorý mal brať do úvahy aj kvalitatívne a výkonové parametre vzdelania [7]. Na novom modeli financovania vysokých škôl pracovali skupiny tvorené zástupcami z vysokých škôl a ministerstva školstva. Za vzor boli zobrazené hlavne systémy financovania vysokého školstva z krajín Portugalska, Veľkej Británie a Česka. Po dôkladnom sa zoznámení s nimi, bol vytvorený nový systém, ktorý preberal princípy z viacerých štátov a mohol byť uvedený do fungovania už v roku 2001 [5].

3.2 Vývoj financovania po roku 2002

Ako odozva na Koncepciu ďalšieho rozvoja vysokého školstva na Slovensku pre 21. storočie, bol v roku 2002 prijatý zákon upravujúci štruktúru vysokých škôl. Podľa tohto zákona sa vysoké školy s predchádzajúcim štatútom štátnych rozpočtových organizácií stali verejnými vysokými školami. Spolu s tým sa zmenil aj vzťah k

majetku, keď bolo vlastníctvo prevedené zo štátu na samotné vysoké školy. Týmto krokom sa posilnila ich autonómnosť. Ďalej bolo vysokým školám umožnené viaczdrojové financovanie. Táto skutočnosť však bola vyvážená podmienkou zo strany štátu, že nemusí financovať všetky výdavky vysokých škôl, ale ony samotné sa budú musieť starať o to, aby zvyšné prostriedky získali z iných zdrojov [9]. Aj keď vysoké školy dostali štatút verejných vysokých škôl a bola im pridelená väčšia autonómnosť, nezmenila sa jedna dôležitá vec, zdroj financií. Štát naďalej z veľkej časti financoval vysoké školy, aj keď mohli dostávať prostriedky aj z iných zdrojov. A pokiaľ budú odkázané hlavne na verejné financie, bude mať štát veľký vplyv na nich. Znižujúca sa kvalita vzdelávania prítomná vo vysokom školstve, môže ovplyvniť schopnosť univerzít prilákať prostriedky z iných zdrojov. Je preto dôležité zvyšovať kvalitu vzdelania na slovenských vysokých školách, aby boli konkurencieschopné s inými európskymi univerzitami. To by im malo zaručiť vyššie financovanie, ktoré sa odzrkadlí aj na kvalite výskumu vykonávaného univerzitami, a tým pomôže prilákať ďalšie zdroje.

Financovanie vysokého školstva nadobudlo rastúci trend, ktorý pretrvával až do roku 2010 [6]. V roku 2010 sa udiali prvé škrty financovania vysokých škôl z verejných financií. Rovnako na rok 2014 mali podľa návrhu dostať vysoké školy o 4,4% percenta financií menej ako na rok 2013. Nakoniec však vysoké školy dostali približne toľko, čo predchádzajúci rok. Toto znižovanie videla veľmi negatívne Rada vysokých škôl SR, ktorá vyhlásila že "Návrh nedáva ani záruku udržateľnosti súčasného stavu vzdelávania a vedecko-výskumnej činnosti". [8] Znižovanie objemu financovania vysokých škôl na Slovensku v posledných rokoch prehlbuje zjavný rozdiel v porovnaní s inými vysokoškolskými systémami a neumožňuje tak Slovensku dostatočne držať krok s konkurenciou.

3.3 Stav implementácie full costingu na slovenských vysokých školách

Kalkulácia úplných nákladov si vyžaduje dostatok informácií, ktoré treba získať implementáciou vhodných metód do vysokoškolského účtovníckeho a finančného systému. Jednou zo zmien, ktoré sa týkali vysokoškolského systému na prelome milénia, bol prechod na aktuálne účtovníctvo. Práve aktuálne účtovníctvo je jednou z dvoch veľkých výhod, ktoré môžu slovenské univerzity použiť pri zmene na full costing

system. Tou druhou je finančný informačný systém SOFIA, ktorý bol z iniciatívy ministerstva školstva centrálné implementovaný na slovenských univerzitách medzi rokmi 2004 a 2007 a v súčasnosti ho používa 19 z 20 slovenských verejných škôl. Po roku 2007 bol však jeho rozvoj ministerstvom prechodne brzdený. Táto situácia sa opäť zmenila k lepšiemu od roku 2010. Na Slovensku sa úsilie o vývoj full costing systému sústreďuje do systému UNIKAN (univerzitná kalkulácia nákladov), ktorý je v súčasnosti jedným z modulov systému SOFIA. Pri vytváraní návrhu tohto systému sa prihliadalo na systém TRAC, ktorý je využívaný na vysokých školách vo Veľkej Británii na kalkuláciu úplných nákladov. Systém TRAC je považovaný za jeden z najpokročilejších v Európe, avšak jeho využitie v iných krajinách si vyžaduje úplné porozumenie použitých finančných a účtovníckych termínov, ktoré sú ovplyvnené jazykom a rôznymi podmienkami vo Veľkej Británii. UNIKAN umožňuje univerzitám alokáciu nákladov medzi tri hlavné aktivity: vzdelávanie, výskum a ostatné aktivity. V prípade že budú dostupné potrebné dáta, by mal byť systém schopný kalkulovať náklady aj detailnejšie na jednotlivé aktivity. Okrem alokácie nákladov na aktivity bude UNIKAN umožňovať aj kalkuláciu úplných nákladov plánovaných výskumných a iných projektov. Tento nástroj má vysokým školám umožniť vyčíslit' financovanie všetkých, teda priamych aj nepriamych nákladov na zmluvný výskum, vďaka tomu, že budú schopné dopredu určiť koľko prostriedkov budú potrebovať. Alokácia nákladov je náročný proces. Pri zisťovaní konečných nákladov akademických pracovísk na hlavné aktivity treba rátať aj s nákladmi, ktoré produkujú centrálné pracoviská ako napríklad knižnice a centrá IKT, ale aj ostatné pracoviská ako napríklad jedálne alebo internáty. Tieto náklady následne treba priradiť ku jednotlivým akademickým pracoviskám. Spolu s alokáciou pracovného času akademického personálu treba alokovať aj náklady na priestory, pretože tvoria nezanedbateľnú časť z nákladov vysokých škôl. Na výpočet nákladov na priestory treba dôkladne zanalyzovať všetky činnosti a náklady, ktoré umožňujú využívanie týchto priestorov na akademické účely. UNIKAN umožňuje zaradiť náklady na priestory do kalkulácie úplných nákladov s rôznymi váhovacími koeficientami pre každý druh nákladu a typ priestoru [4].

Napriek implementácii systému UNIKAN do finančného informačného systému SOFIA Slovensko zaostáva v implementovaní full costing metód do systému financovania vysokých škôl v porovnaní s viacerými európskymi krajinami. Kým v niektorých krajinách si túto potrebu uvedomili už v deväťdesiatych rokoch a venovali tomuto problému celoštátne úsilie, na Slovensku chýba potrebný impulz, ktorý bol

prítomný napríklad vo Fínsku alebo Veľkej Británii. Dôvodov prečo sa ešte v praxi, napriek existencii systému UNIKAN, nezaviedli na slovenských vysokých školách full costing metódy je niekoľko. V prvom rade ide o nedostatočný záujem o implementáciu systému kalkulácie úplných nákladov zo strany väčšiny vysokých škôl spôsobený aj obavami akademického personálu z navýšenia práce alebo zneužitia systému. Podstatne väčšiu iniciatívu v požadovaní zavedenia kalkulácie úplných nákladov by malo vyvinúť aj ministerstvo školstva. Je preto dôležité nadviazať komunikáciu s univerzitami v zahraničí, ktoré sa stretli s podobnými prekážkami a prekonali ich. To by malo umožniť slovenským vysokým školám ľahšie prekonanie týchto prekážok. Takisto je potrebné zvyšovať povedomie o full costingu na vysokých školách a v štátnych inštitúciách zodpovedných za financovanie vysokých škôl. Dôležitým bodom programu by malo byť predostrenie výhod, ktoré poskytujú full costing metódy. Zavedenie full costingu na slovenských vysokých školách by malo priniesť výhody, ktoré zaznamenali európske vysoké školy majúce proces implementácie za sebou. Medzi ne patrí porozumenie úplným nákladom na všetky aktivity, lepšie finančné plánovanie a hodnotenie plánovaných projektov a výskumu, poznanie finančných dôsledkov ich rozhodnutí a lepšia alokácia prostriedkov v rámci inštitúcie [2].

Záver

Cieľom našej práce bolo spracovanie problematiky kalkulácie úplných nákladov na vysokých školách. Prvý krok spočíval v popísaní udalostí a faktov, ktoré viedli niektoré európske univerzity a neskôr aj celé vysokoškolské systémy ku zmene princípov účtovníctva, vďaka ktorým boli schopné určiť úplné náklady na ich aktivity.

Aj keď sú výhody kalkulácie úplných nákladov zjavné, nie všade sú tieto metódy využívané. Je potrebné, aby sa akademický personál a financujúce inštitúcie zoznámili s touto problematikou. Môže sa to udiť rôznymi spôsobmi ako semináre, stretnutia alebo štúdie. Naša bakalárska práca sa tiež radí medzi diela zvyšujúce povedomie o kalkulácii úplných nákladov. Za týmto účelom bola napísaná prvá kapitola, ktorá definovala výhody, ktoré zaznamenali vysoké školy a financujúce inštitúcie. Jej súčasťou bol aj zoznam prekážok, ktoré boli prítomné v procese vývoja a implementácie. Bolo dokázané, že komunikácia medzi univerzitami výrazne uľahčuje prijatie full costing metód. Kvôli tomuto faktoru obsahuje prvá kapitola aj niekoľko faktorov, ktoré ovplyvňujú vysoké školy pri vývoji. Univerzity majúce podobný profil, budú mať väčšiu šancu, že budú vystavené podobným prekážkam, a tak im môžu čeliť spoločne s väčšou efektivitou.

Druhá kapitola sa zaoberala stavom implementácie kalkulácie úplných nákladov v Európe. Ukazuje, aké veľké rozdiely medzi jednotlivými systémami existujú. Od funkčných systémov vo Veľkej Británii a Fínsku až po Poľsko alebo Chorvátsko, ktoré čaká ešte veľa práce. Univerzity s aplikovanými full costing modelmi, ktoré opisujeme na konci druhej kapitoly, sú tiež dôležitou súčasťou tejto práce, lebo môžu inšpirovať ďalšie inštitúcie pri zavádzaní full costing metód.

Posledná kapitola charakterizuje stav na Slovensku. Systém SOFIA a aktuálne účtovníctvo síce umožňujú implementovanie full costing metód do systému financovania, ale kvôli viacerým prekážkam nie sú slovenské univerzity stále schopné kalkulovať úplné náklady na ich aktivity. To je veľká škoda, pretože vyššie financovanie by mohlo umožniť vyššiu kvalitu vzdelávania, viac výskumných projektov a lepšie mzdové ohodnotenie pre personál, vďaka čomu by mohli slovenské univerzity viac konkurovať európskym vysokoškolským systémom.

Táto práca prináša čitateľovi poznanie, že univerzity sú dôležité pre rozvoj celej spoločnosti a ich nedostatočné financovanie má viaceré dopady. Riešením tohto problému sú vysokoškolské systémy schopné rozpoznať úplne náklady na ich aktivity. Aj keď si zavedenie kalkulácie úplných nákladov vyžaduje prácu a financie navyše, výhody, ktoré prináša, sú hodnotnejšie ako tieto vstupné investície.

Zoznam použitej literatúry

- [1]. T. Estermann a A.-L. Cloeys-Kulik: Financially Sustainable Universities Full costing: Progress and Practice, Brussels, 2013
- [2]. European University Association: Financially Sustainable Universities Towards Full Costing in European Universities, Brussels, 2008
- [3]. P. Goliáš: INEKO: Prehľad ukazovateľov o financovaní školstva, INEKO, Bratislava 2011, dostupné na internete (10.5.2014): www.ineko.sk/file_download/593
- [4]. P. Mederly: Kalkulácia úplných nákladov –módny trend alebo nevyhnutnosť?, dostupné na internete (15.5.2014): <http://www.portalvs.sk/files/files/sofia/03.pdf>
- [5]. P. Mederly: Systém financovania verejných vysokých škôl a jeho zmeny od roku 2006, Bratislava 2009, Dostupné na internete (24.5.2014): http://www.arra.sk/sites/arra.sk/files/peter_mederly_2009_system_financovania_vvs_a_jeho_zmeny_od_roku_2006.pdf
- [6]. M. Řádek a kolektív: Vysoké školstvo na slovensku realita – problém – možné riešenia, dostupné na internete (24.5.2014): http://www.jeneweingroup.com/dokumenty/eppp/Vysoke_skolstvo.pdf
- [7]. Návrh koncepcie ďalšieho rozvoja vysokého školstva na Slovensku pre 21. Storočie, dostupné na internete (24.5.2014): <http://www.ibv.nfo.sk/navrh.html>
- [8]. Rada vysokých škôl nespokojná s návrhom rozpočtu: Spôsobí nám problémy, 2013, dostupné na internete (10.5.2014): <http://www.topky.sk/cl/100535/1371546/Rada-vysokych-skol-nespokojna-s-navrhom-rozpocetu--Sposobi-nam-problemy>

[9]. Zákon o vysokých školách a o zmene a doplnení niektorých zákonov - Zákon č. 131/2002 Z. z. - úplné znenie, dostupné na internete (24.5.2014):
<http://www.vyvlastnenie.sk/predpisy/zakon-o-vysokych-skolach/>