

Praha, 2014

ANALÝZA VYKAZOVÁNÍ NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ V PROJEKTECH VaVaI

**ZMAPOVÁNÍ ZKUŠENOSTÍ
ČESKÝCH PŘÍJEMCŮ**

a

**NÁVRH MODELU
JEDNOTNÉHO PŘÍSTUPU
POSKYTOVATELŮ**

Analýza vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVal byla zpracována v rámci projektu „Kvalita, relevance, efektivita, diverzifikace a otevřenost vysokého školství v ČR. Strategie vysokého školství do roku 2030“, (KREDO), reg. č. CZ.1.07/4.1.00/33.0005, který je jedním z Individuálních projektů národních (IPN) řešených Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy (MŠMT) v rámci Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost (OP VK). Analýza byla v rámci přípravy konzultována s širší odbornou veřejností zastoupenou členy Odborné skupiny a Poradní skupiny MŠMT k problematice Full cost formou připomínkových řízení a workshopu.

Analýzu zpracovala

Lenka Chvojková Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy

Externí oponenti analýzy z řad Odborné skupiny MŠMT k problematice Full cost

Bunček Martin Technologická agentura ČR
Edrová Jitka Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
Flusserová Blanka Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
Formánková Iva Ministerstvo průmyslu a obchodu
Hradil Ondřej Fakultní nemocnice u Sv. Anny
Remerová Michaela Technologická agentura ČR
Říhová Jana Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
Šída Jaromír CS-PROJECT
Škoda Jan Biotechnologický ústav AV ČR
Vlček Jan CS-PROJECT
Vodecká Hikker Zuzana Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
Vondráčková Martina Grantová agentura ČR

Externí oponenti analýzy z řad Poradní skupiny MŠMT k problematice Full cost

Chválná Ivana Vysoká škola chemicko-technologická Praha
Hodula Zdeněk Vysoká škola báňská-Technická univerzita Ostrava
Kasýková Jaroslava Ústav živočišné fyziologie a genetiky AV ČR
Starosta Karel Ústav fotoniky a elektroniky AV ČR
Vávrová Hana Materiálový a metalurgický výzkum

Podporu poskytli

Projektový tým IPN KREDO

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

FC	Full cost
FÚ	Finanční úřad
GAČR	Grantová agentura ČR
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu
MSP	Malý a střední podnik
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
MZ	Ministerstvo zemědělství
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
OP VaVpl	Operační program Výzkum a vývoj pro inovace
RVVI	Rada pro výzkum, vývoj a inovace
TAČR	Technologická agentura ČR
VaVal	Výzkum a vývoj a inovace
VP	Velký podnik
VVI	Veřejná výzkumná instituce
VVŠ	Veřejná vysoká škola

Obsah	3
Úvod.....	4
1 Seznámení se základními pojmy	7
2 Sledování nepřímých nákladů českými příjemci	9
2.1 Jaké používají čeští příjemci metody pro sledování nepřímých nákladů	9
2.2 Proč čeští příjemci vytváří metodiky úplných nepřímých nákladů a k jakému účelu je využívají	14
2.2.1 Důvody vytváření metodik úplných nepřímých nákladů českými příjemci	15
2.2.2 Způsoby využití metod úplných nepřímých nákladů českými příjemci	16
2.2.3 Impulsy pro zdokonalení existujících způsobů pro sledování a vykazování nepřímých nákladů českými příjemci.....	18
2.3 Shrnutí.....	20
3 Názory českých příjemců na různá schémata pravidel poskytovatelů pro vykazování nepřímých nákladů.....	21
3.1 Problémové aspekty metody úplných nepřímých nákladů.....	21
3.2 Přínosy metody vykazování úplných nepřímých nákladů	24
3.3 Výhody a nevýhody metody flat rate	27
3.4 Nejvhodnější schéma	29
3.5 Výše nepřímých nákladů	31
3.6 Shrnutí.....	32
4 Názory českých příjemců na sjednocení pravidel	34
4.1 Shrnutí.....	38
5 Závěr.....	39
DODATEK: O dotazníkovém šetření.....	45
5.1 Základní informace o dotazníku	45
5.2 Struktura dotazníku	45
5.3 Výběr dotazovaných osob a způsob šíření dotazníků	46
5.4 Vyhodnocení dotazníkového šetření a reprezentativnost výzkumu.....	46
5.4.1 Validita odpovědí.....	46
5.4.2 Korelace se skutečností	47
5.5 Závěr	52

Problematika vykazování nepřímých nákladů v projektech výzkumu, vývoje a inovací (VaVal) je již řadu let často diskutovaným tématem na národní úrovni, avšak **stále bez jasných pravidel a nedořešenou odpovědí na otázku jednotného přístupu poskytovatelů dle zákona 130/2002 Sb. v platném znění (dále jen poskytovatelé), příjemců i kontrolních orgánů.**

Někteří poskytovatelé umožňují vykazovat nepřímé náklady pouze ve výši určitého předem stanoveného procenta (metoda procentní částky, dále jen „flat rate“), jiní umožňují či vyžadují vykazání skutečných nepřímých nákladů vypočtených příjemcem podle interní metodiky organizace pro alokaci úplných nákladů na projekt (dále jen metoda úplných nepřímých nákladů, často také označována jako „full cost“), někteří umožňují použití obou metod. Různí poskytovatelé stanovují různou výši flat rate a stanovují ji z různé základny; někteří požadují podložení takto vykázaných nákladů prvotními doklady, jiní ne. Požadavky na metodiky úplných nepřímých nákladů se odlišují ještě více. Neexistuje zde jednotná terminologie ani jasná a jednotná pravidla a tak je otevřen prostor pro různý výklad různými subjekty, což není žádoucí situace pro žádnou ze zúčastněných stran – pro příjemce, pro poskytovatele, ani pro kontrolní orgány. Tato situace způsobuje zvýšení administrativy všech subjektů, přispívá k jejich právní nejistotě a může vést i ke zhoršení vztahů mezi příjemci a poskytovateli a k nežádoucím nálezům finančních kontrol. Ty mohou v krajních případech vést až ke zbytečnému porušení rozpočtové kázně.

V září 2013 MŠMT zřídilo odbornou skupinu, aby se touto otázkou detailněji zabývala a identifikovala, zda je možné a žádoucí provést určité kroky k nápravě na národní úrovni. Vznik této skupiny vychází mimo jiné i ze závěrů konference „*Full cost: výzva či hrozba? aneb full cost nebo flat rate?*“. Tato konference se uskutečnila dne 11. října 2012 v Brně pod záštitou ministra školství prof. PhDr. Petra Fialy, Ph.D., LL. M. Závěry této konference, mezi které patří i vznik odborné skupiny, podpořila i Rada pro výzkum, vývoj a inovace (RVVI), která na základě svého ustanovení ze dne 22. února 2013 bere závěry na vědomí a doporučuje MŠMT zřízení této komise zvážit.

Mezi základní cíle odborné skupiny patří:

- 1) Zmapování stávající situace uplatňování metodik úplných nepřímých nákladů v ČR mezi poskytovateli i mezi příjemci a zahájení diskuse a výměny zkušeností v této oblasti.
- 2) Vyhodnocení zavedení jednotného přístupu k problematice vykazování nepřímých nákladů na národní úrovni a iniciování aktivit nutných k případnému efektivnímu využití metodik úplných nepřímých nákladů v českém prostředí.

V rámci první aktivity má dojít k vypracování dvou analýz: „*Analýzy zkušeností českých příjemců s metodami pro vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVal*“ a „*Analýzy pravidel a zkušeností českých poskytovatelů s metodami pro vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVal*“. Dle potřeby budou závěry těchto analýz prezentovány na konferenci organizované MŠMT.

Na základě výsledků a závěrů těchto analýz a případné konference, bude v rámci druhé aktivity pracovní skupina podporovat další jednotný postup v otázce vykazování nepřímých nákladů na národní úrovni, včetně doporučení závazného postupu poskytovatelům, iniciace a koordinace procesů zaměřených na upřesnění terminologie, metodických principů a definic a poskytnutí metodické podpory kontrolním orgánům a poskytovatelům při úpravě pravidel způsobilosti výdajů (nákladů) pro nově připravované výzvy a programy (programová období).

Tento dokument přináší první ze dvou zmíněných analýz – tj. Analýzu zkušeností českých příjemců dle zákona 130/2002 Sb. v platném znění (dále jen příjemci) s metodami pro vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVal.

Cílem této analýzy bylo

identifikovat a analyzovat zkušenosti českých příjemců s metodami pro vykazování nepřímých nákladů v projektech.

Výsledkem analýzy je

navržení nejvhodnějšího modelu pro vykazování nepřímých nákladů v projektech a zhodnocení jeho možného využití v pravidlech poskytovatelů.

Navržený model bude **předložen k další diskusi** poskytovatelům a ostatním relevantním subjektům na poli VaVal.

Jedná se o problematiku, která se z velké míry týká interních neveřejných informací o organizacích příjemců či názorů a postojů vedení těchto organizací. Využití sekundárních zdrojů informací, tedy různých již existujících pramenů, neposkytuje dostatečný zdroj informací, a tak **se hlavním zdrojem informací pro tuto analýzu stalo dotazníkové šetření**. Toto šetření bylo realizováno od prosince 2013 do února 2014 a podařilo se v něm získat **validní a reprezentativní zdroje informace** od 141 organizací.

Získané výsledky je tak možné zobecnit a jsou v analýze využity pro odvození celkové situace českých příjemců.

Tabulka 1 uvádí procentní úspěšnosti odpovědí s ohledem na počet respondentů i výši jimi kontrahovaných finančních prostředků účelové podpory na výzkum a vývoj podle zákona 130/2002 Sb. v platném znění. Respondenti sice reprezentují pouze 11 % českých příjemců avšak 68 % finančních prostředků účelové podpory přidělené v roce 2013, představují tedy názory a postoje významnějších hráčů na poli českého výzkumu a vývoje. Pozitivní je také skutečnost, že respondenty byli ve většině případů zástupci managementu těchto organizací. Přestože jsou získané výsledky zobecněny na odvození celkové situace českých příjemců, při interpretaci dat je nutné si uvědomit, že s ohledem na nižší úspěšnost počtu odpovědí od podniků jsou v analýze více zohledněny postoje a názory veřejných institucí.¹ Při interpretaci dat je zároveň nutné brát v úvahu, že dotazníkové šetření bylo realizováno na přelomu let 2013/2014, a tak do doby zveřejnění této studie již mohlo dojít k posunu zkušeností a názorů českých příjemců.

	Procentní úspěšnost odpovědí podle počtu respondentů	Procentní úspěšnost odpovědí podle výše kontrahovaných finančních prostředků účelové podpory dle zákona 130/2002 Sb. v platném znění
VVS (veřejná vysoká škola)	77 %	98 %
VVI (veřejná výzkumná instituce)	68 %	78 %
POO (právnícká osoba zapsaná v obchodním rejstříku)	4 %	18 %

¹ Detailní informace k dotazníkovému šetření jsou uvedeny v dodatku této analýzy.

ostatní	9 %	40 %
CELKEM	11,0 %	68 %

Analýza je členěna do čtyř hlavních kapitol, závěru a dodatku. Informace o dotazníkovém šetření, jeho realizaci i detailní zhodnocení úspěšnosti tohoto šetření jsou součástí dodatku.

První kapitola vymezuje základní pojmy využívané v analýze, tj. FC metoda, zjednodušená metoda a flat rate.

Druhá kapitola poskytuje informace o metodikách sledování nepřímých nákladů českými příjemci – jaké metody mají, zda je zdokonalují, jaké důvody je k této tvorbě či úpravě metodik vedou a pro jaké účely své metodiky využívají.

Třetí kapitola se zaměřuje na zjištění postojů českých příjemců k různým schématům pravidel poskytovatelů pro vykazování nepřímých nákladů v projektech – jaké výhody a nevýhody příjemci vidí v jednotlivých modelech (modelu úplných nákladů a modelu flat rate) a které schéma považují za nejvhodnější pro pravidla poskytovatelů.

Čtvrtá kapitola řeší otázku, zda by bylo z pohledu příjemců vhodné, aby se poskytovatelé sjednotili a využívali jednotné definice.

Doporučení pracovní skupiny týkající se nejvhodnějšího modelu pro vykazování nepřímých nákladů v projektech poskytovatelů určená k dalšímu postupu v této problematice na národní úrovni jsou součástí závěru.

1 SEZNÁMENÍ SE ZÁKLADNÍMI POJMY

V úvodu této kapitoly je nezbytné seznámit se se základními pojmy využívanými v dalším textu. S ohledem na zaměření analýzy bude věnována pozornost především vysvětlení dvou hlavních přístupů pro vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVal, a to pojmům „metoda flat rate“ a „metoda úplných nepřímých nákladů“. Zmíněné pojmy nejsou jednotně definovány v teorii ani praxi a existuje více výkladů, které se více či méně mohou odchylovat s ohledem na autora. Níže uvedené definice, které jsou využity i v dotazníkovém šetření a následujícím textu, odráží zkušenosti členů odborné skupiny MŠMT, nejsou však jediným existujícím výkladem.

Metoda úplných nepřímých nákladů sleduje vykazování skutečně vynaložených nákladů na projekt VaVal, rozpočtených (alokovaných) na daný projekt podle existující interní metodiky organizace příjemce. S ohledem na odlišnosti organizací i jejich potřeb může existovat velké množství rozličných metodik, od jednodušších přes složitější až po robustní a velice komplexní metodiky, důležité však je, že jsou tyto metodiky objektivní a vychází ze skutečných dat. Za metodu úplných nepřímých nákladů je tedy možno považovat jak „metodu full cost (FC)“, tak i „zjednodušenou metodu“.

FC metoda je pro účely této analýzy definována jako metoda vykazování úplných nepřímých nákladů organizace odrážející pravidla OP VaVpl. Základní principy této metody by se daly shrnout následovně²:

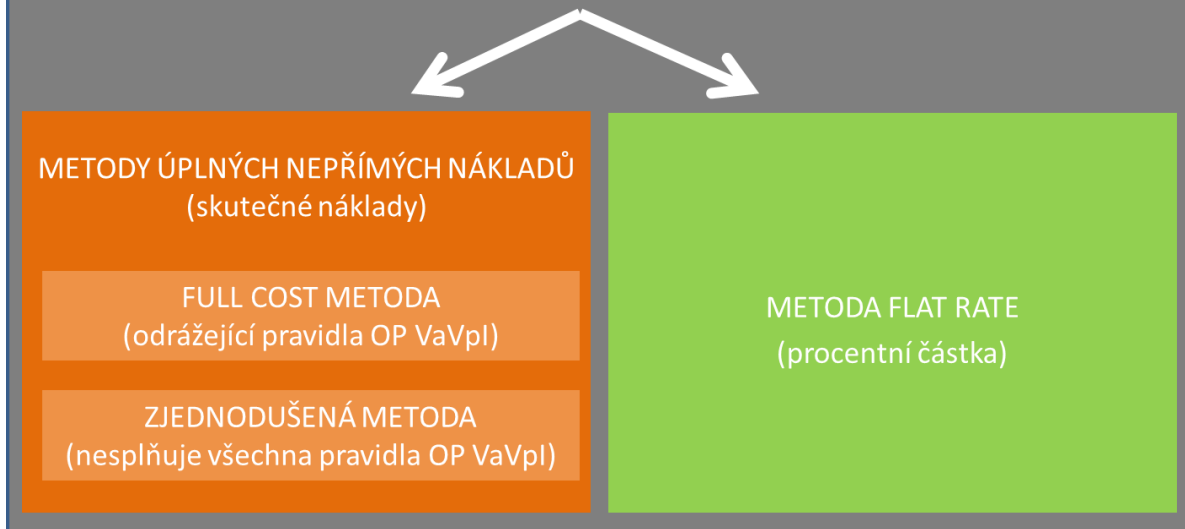
- jde o metodu alokace způsobilých nepřímých nákladů organizace podle určité rozvrhové základny/základěn (tzv. cost driver) na projekt, respektive tzv. kalkulační jednici (kalkulační jednici mohou být jednotlivé projekty, ale například také zakázky, úkoly atd.);
- nepřímé náklady jsou náklady, které nelze přímo přiřadit konkrétnímu projektu, ale které vznikly v organizaci v souvislosti s řešením projektu a jsou doloženy účetním systémem organizace;
- způsobilé náklady jsou náklady, které splňují obecné podmínky způsobilosti a specifické podmínky programu určené poskytovatelem (tj. metodika musí být schopna zajistit, aby náklady, které budou alokovány na konkrétní projekt výzkumu a vývoje, byly očištěny o náklady z pohledu daného poskytovatele neuznatelné i náklady vzniklé v souvislosti s jinými činnostmi, než jsou činnosti výzkumu a vývoje, jako např. výuka u vysokých škol či výroba u podniků);
- metoda musí být založena na skutečných údajích a doložitelných postupech, jakékoliv odhady nejsou povoleny;
- metoda musí být upravena písemnými vnitřními pravidly organizace schválenými statutárním orgánem;
- metoda musí být vytvořena v souladu s obvyklými účetními postupy a metodami organizace, tzn., že není účelově koncipovaná pouze pro určitý program/projekt.

Zjednodušená metoda je metoda vykazování úplných nepřímých nákladů organizace, která však nesplňuje všechny požadavky uvedené výše (tj. požadavky OP VaVpl); zároveň však nejde o pouhé odhady.

Metoda flat rate obnáší vykazování nepřímých nákladů projektu ve výši pevné procentní částky definované programem (poskytovatelem). Pro účely této analýzy se vychází z předpokladu, že takto vykázané náklady nemusí být v případě kontroly poskytovatelem podloženy účetními doklady (i když náklady, resp. celková výše nepřímých nákladů i jednotlivé položky z hlediska celé organizace, musí být doložitelné účetními doklady pro kontroly finančních úřadů z hlediska účetnictví).

² Detailní pravidla OP VaVpl je možné nalézt v Příloze č. 10 příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpl s názvem „Obecná pravidla (rámcová metodika) pro vykazování skutečných nepřímých nákladů v projektech OP VaVpl“.

Existující možnosti pro SLEDOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ



Čeští poskytovatelé nabízí v pravidlech svých programů různé možnosti pro vykazování nepřímých nákladů a používají různé definice. Komplexní přehled těchto pravidel naleznete v připravované další analýze „*Analýza pravidel a zkušeností českých poskytovatelů s metodami pro vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVa*“.

2 SLEDOVÁNÍ NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ ČESKÝMI PŘÍJEMCI

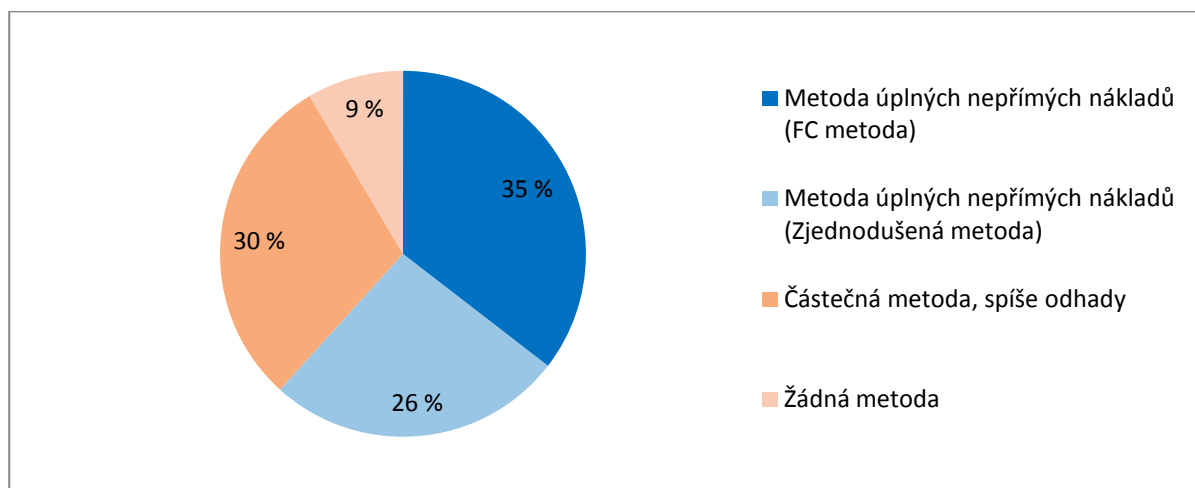
Čeští příjemci využívají různé způsoby pro sledování nepřímých nákladů svých aktivit, a to nejen pro účely vykazování nákladů poskytovatelům dotací, ale také pro interní potřeby. Někteří využívají metody úplných nepřímých nákladů splňující všechny požadavky OP VaVpl, jiní mají zjednodušené metody úplných nepřímých nákladů, někteří využívají pro určení výše nepřímých nákladů spíše odhady a někteří dokonce nemají žádnou interní metodiku pro sledování výše nepřímých nákladů.

2.1 Jaké používají čeští příjemci metody pro sledování nepřímých nákladů

Více než polovina českých příjemců, konkrétně 61 %, používá dle vlastního vyjádření v současné době metodu pro vykazování úplných nepřímých nákladů svých aktivit, viz Graf 1. Další téměř 1/3 příjemců má nějaké metodiky pro sledování nepřímých nákladů, jedná se však spíše o odhady. Pouze 9 % příjemců deklaruje, že nemá žádnou interní metodiku sledování nepřímých nákladů (tj. ani pro účely vykazování nepřímých nákladů projektů, ani pro interní potřeby managementu a jiné účely).

V této souvislosti je třeba upozornit, že uvedená statistika vychází ze subjektivního hodnocení samotnými příjemci. Je možné, že poskytovatelé a kontrolní orgány by situaci vnímali jinak – některé metodiky, které sám příjemce za FC metodiku nepovažuje, by za takovou považovali a naopak u některých metodik, které jsou deklarované jako FC, by shledali nedostatky.

Graf 1: Metody pro sledování nepřímých nákladů jednotlivých aktivit organizace využívané na přelomu let 2013/2014 českými příjemci



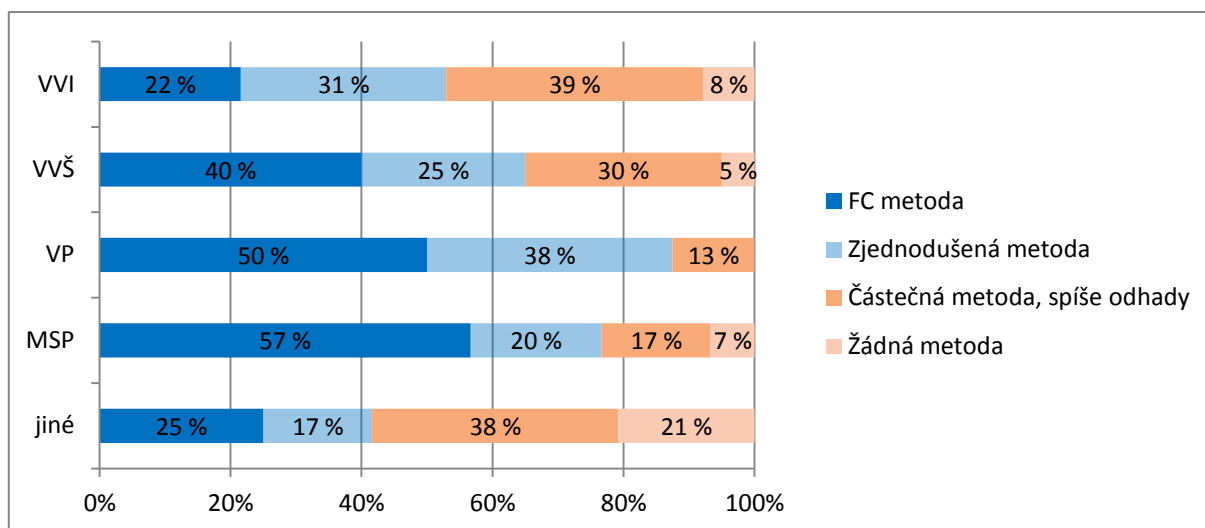
Pokud se podíváme detailněji na situaci pro jednotlivé typy organizací, viz Graf 2, zjistíme, že **metodu úplných nákladů používají nejčastěji soukromé podniky** – velké podniky (VP) a malé a střední podniky (MSP). Tento závěr není zarážející, protože soukromé subjekty jsou dlouhodobě zvyklé existovat v tržním prostředí a jsou tak motivovány kalkulovat úplné přímé i nepřímé náklady – podniky musí znát své skutečné náklady, aby mohly lépe vyjednávat na trhu o cenách svých výrobků a aby mohly porovnávat efektivnost svých aktivit s konkurencí.

Ukazuje se však, že i **řada veřejných institucí** – veřejných výzkumných institucí (VVI) a veřejných vysokých škol (VVŠ), které v minulosti nebyly zvyklé v takové míře využívat kalkulaci skutečných nákladů a mohly spoléhat na veřejné

finanční prostředky institucionální podpory přidělované podle realizovaných minulých výsledků, **již v současné době metody úplných nákladů aplikuje**. Tento posun je patrný především u veřejných vysokých škol (VVŠ). Jedním z důvodů této změny může být narůstající podíl účelového financování v příjmech veřejných výzkumných institucí. Ty začínají být více závislé na soutěži o veřejné finanční prostředky na konkrétní výzkumné projekty, a jsou tak vysoce ovlivněny požadavky jednotlivých poskytovatelů, více viz kap. 2.2. Nárůst podílu účelového financování s sebou nese zvýšení nepřímých nákladů (zpracování projektových žádostí, jejich jen částečná úspěšnost, průběžné a následné kontroly atd.), a tak roste význam kalkulací nepřímých nákladů u příjemce a potřeba spolehlivých a jednoznačných pravidel pro financování těchto nákladů. Především u VVŠ je pravděpodobně jedním z hlavních důvodů zájmu o metodu úplných nákladů i finanční podpora poskytnutá z programu OP VK na vytvoření či zdokonalení metodik úplných nákladů. V roce 2010 požádalo o tuto podporu 14 vysokých škol, z čehož bylo schváleno 9 projektů k realizaci – 8 VVŠ, 1 soukromá vysoká škola o.p.s. Všechny z těchto VVŠ již v současné době deklarují existenci této metodiky. K zavedení metodik úplných nákladů na VVŠ přispěla jistě dále i možnost čerpání finančních prostředků na tento účel z Rozvojových programů pro veřejné vysoké školy.

Situace u ostatních typů organizací (v grafu = jiné) je více heterogenní a odráží více specifické aktivity a způsoby financování těchto subjektů. Jedná se o příspěvkové organizace, obecně prospěšné společnosti, sdružení právnických osob, knihovny apod.

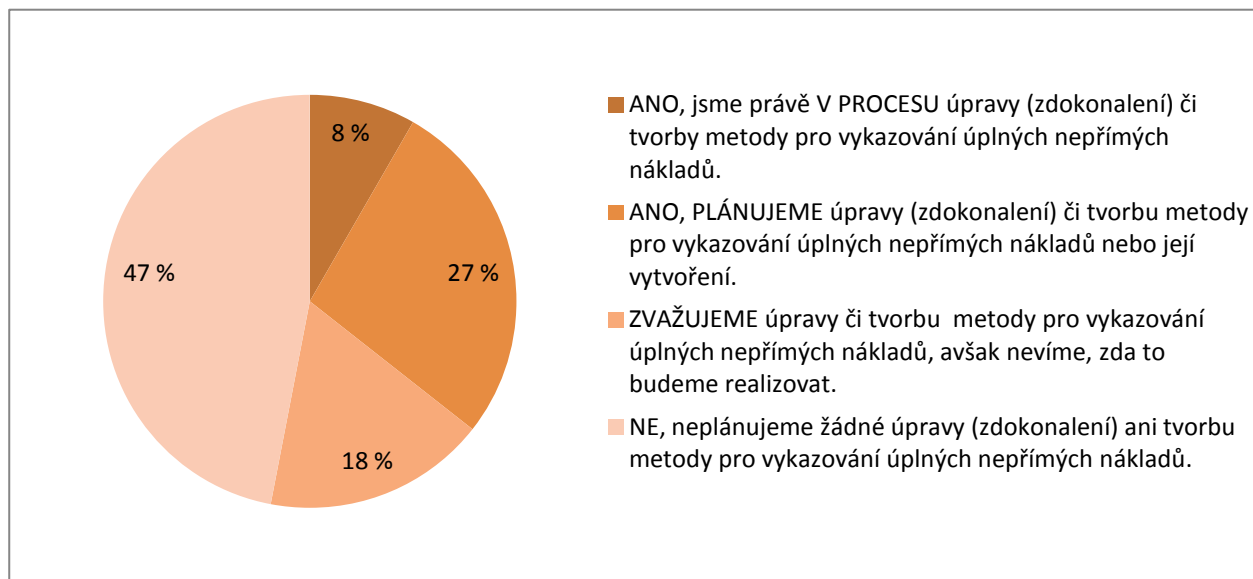
Graf 2: Metody pro sledování nepřímých nákladů jednotlivých aktivit podle typu organizace příjemce VVŠ, VVI, VP, MSP, jiné



Zajímavé je podívat se nejen na současný stav uplatňování metodik úplných nákladů organizacemi, ale také na to, zda čeští příjemci mají v plánu vytvářet nové metodiky úplných nákladů (případně je již vytváří) nebo chtějí své stávající způsoby určování nepřímých nákladů projektů zdokonalovat a upravovat (případně je již zdokonalují a upravují).

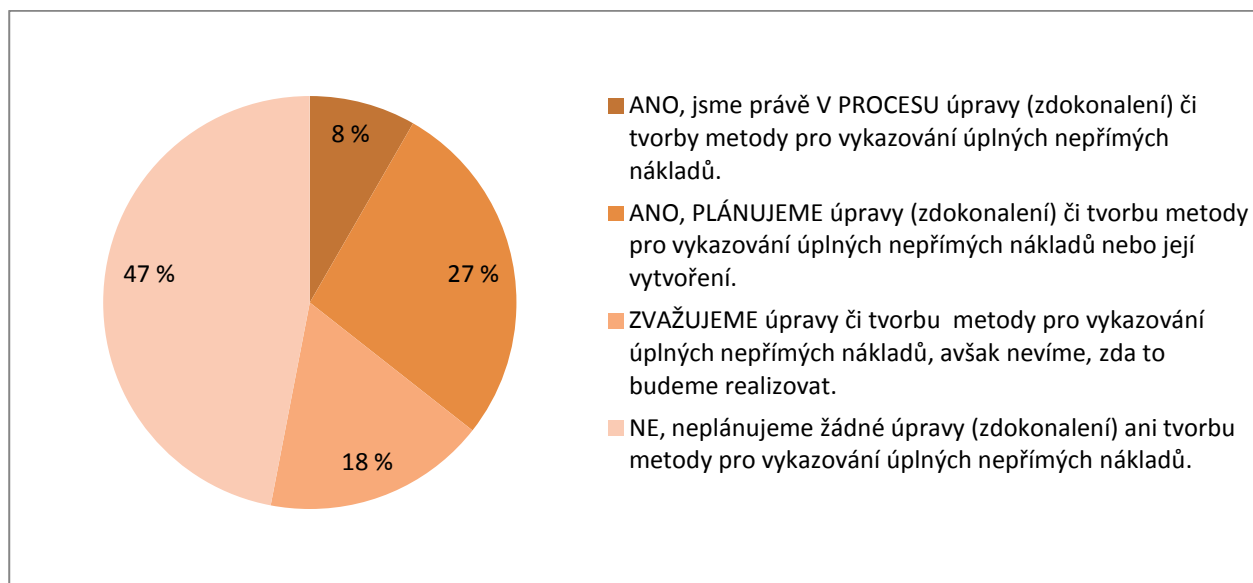
Téměř polovina příjemců, konkrétně 47 %, je se svojí současnou situací spokojena a nehodlá ji v budoucnu měnit, 27 % již úpravy či tvorbu plánuje, 18 % organizací úpravy zvažuje, avšak neví, zda je bude realizovat, a pouze

8 % příjemců již realizuje konkrétní kroky. Tuto situaci popisuje Graf 3.

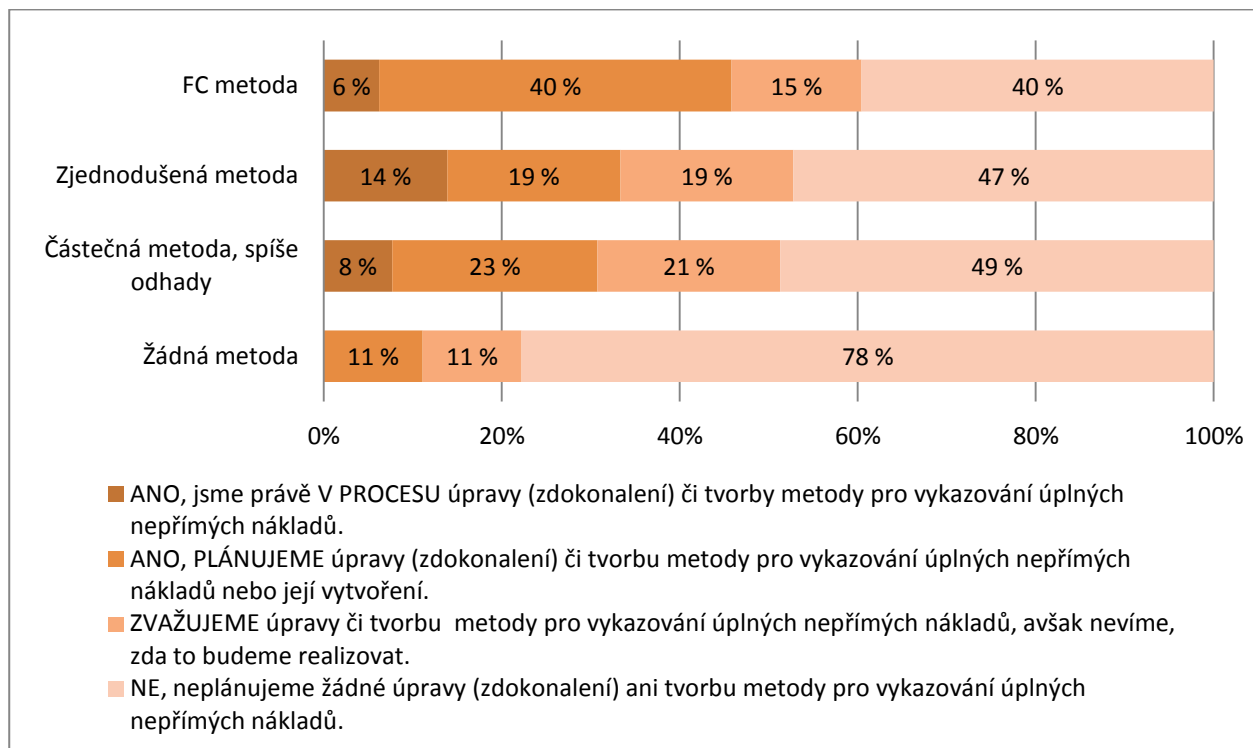


Graf 4 dále ukazuje trend – **příjemci, kteří v současné době žádné interní metodiky pro kalkulaci výše nepřímých nákladů svých aktivit nemají, ani ve většině případů o jejich tvorbě neuvažují. Úpravy svých metodik plánují a realizují je spíše organizace, které již nějaké metodiky mají.** Tento trend platí pro všechny typy organizací. Nejaktivnější se však zdají být VVŠ, kde 20 % organizací, které mají zjednodušenou metodu, již nyní pracuje na jejím zdokonalení a dokonce 50 % organizací mající pouze odhady je již v procesu tvorby a zdokonalení metodiky. Jedním z důvodů mohou být již dříve zmiňované finanční prostředky OP VK.

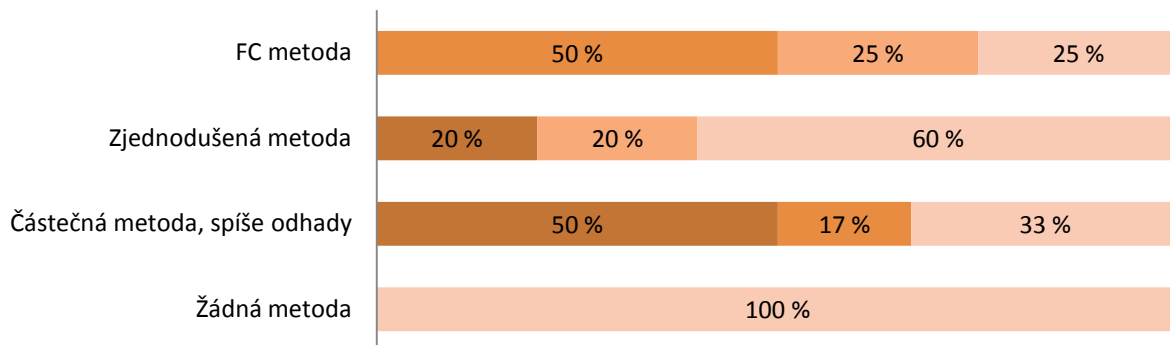
Graf 3: Stav zavádění nebo zdokonalování metodik úplných nákladů českými příjemci



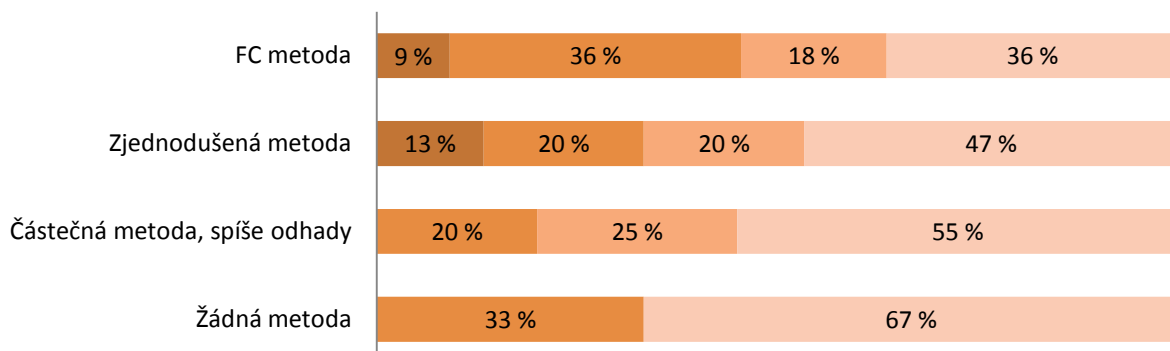
Graf 4: Stav zavádění nebo zdokonalování metodik úplných nákladů českými příjemci s ohledem na jejich metodu pro sledování nepřímých nákladů – celkem a pro jednotlivé typy příjemců (VVŠ, VVI, MSP, VP a jiné)



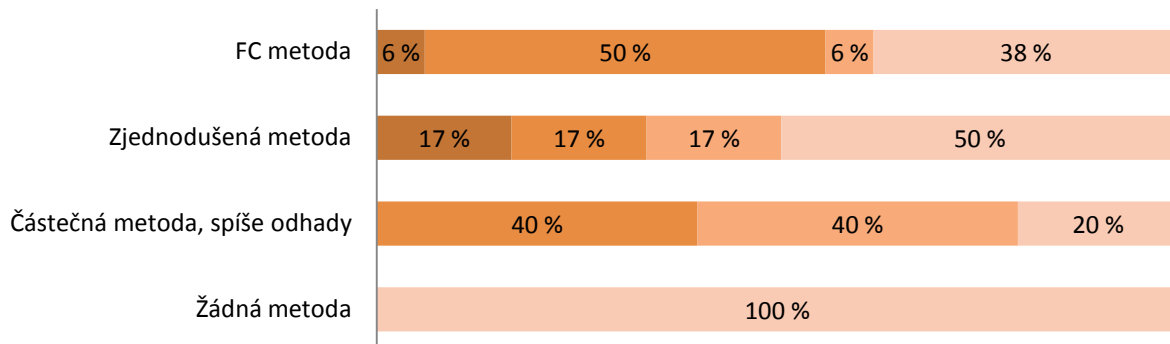
VVŠ

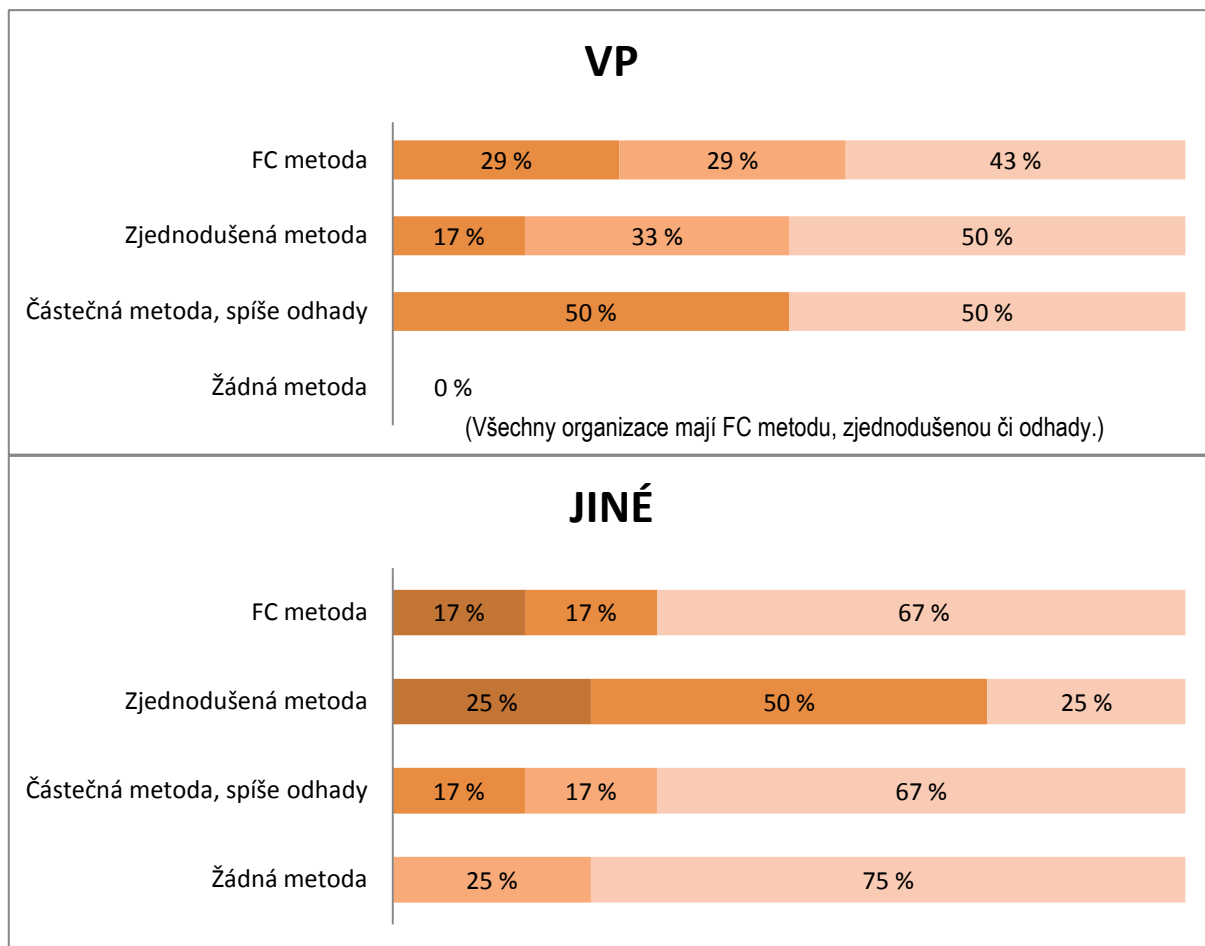


VVI



MSP





2.2 Proč čeští příjemci vytváří metodiky úplných nepřímých nákladů a k jakému účelu je využívají

Z předchozí kapitoly je zřejmé, jaký podíl českých příjemců využívá metody úplných nepřímých nákladů. Víme také, jaké procento organizací plánuje zavedení či zdokonalení svých existujících způsobů pro výpočet skutečných nepřímých nákladů i to, kolik jich tyto změny již realizuje. Co je však vedlo k tvorbě metodik úplných nepřímých nákladů, pro jaké účely je využívají a jaké jsou hlavní impulsy pro zdokonalení metodik, je zřejmé až z této kapitoly.

Důvody, které motivují české příjemce k uvedeným aktivitám, jsou především tyto:

- interní potřeby managementu;
- potřeba kalkulace ceny zakázky;
- pravidla poskytovatelů.

Metodiky úplných nepřímých nákladů poskytují cenné informace pro interní potřeby managementu a řízení organizace. Znalost skutečných nákladů všech aktivit slouží jako podklad pro zajištění dostatečného množství finančních prostředků na pokrytí těchto nákladů a jejich následné odpovídající rozdělení na jednotlivé aktivity a oddělení. Pokud instituce neznají skutečné náklady svých činností, mohou jen těžko rozhodovat, které oblasti aktivit a sektory podporovat a rozvíjet a které ne. Kvalitně realizovaná metodika kalkulací úplných nepřímých nákladů příjemce pozitivně ovlivňuje kvalitu řízení organizace v různých oblastech i rovinách, vede k dlouhodobé udržitelnosti a vytváření důvěry mezi příjemci, poskytovateli a dalšími aktéry/ účastníky, jejich detailní rozbor by však již překračoval rámec a cíle této analýzy.

Metodiky úplných nepřímých nákladů poskytují také informace potřebné pro kalkulaci ceny zakázky. Reagují tak na tlak objednatelů smluvního výzkumu a zároveň řešitelských organizací na efektivní vynakládání finančních prostředků. Je také třeba mít na paměti, že jsou jedním z nástrojů, jak zamezit přelévání veřejné podpory do soukromého sektoru – tedy situaci, která je v rámci EU zakázána [EK, 2006/C 323/01, část 3.1.1]. Není přijatelné, aby výzkumné organizace nepřímo dotovaly ze státního rozpočtu podniky jakožto odběratele smluvního výzkumu v případech, kdy cena za smluvní výzkum alespoň nepokryje veškeré účelně vynaložené náklady na provedení výzkumu (tzv. cenový dumping služeb na základě obdržené dotace).

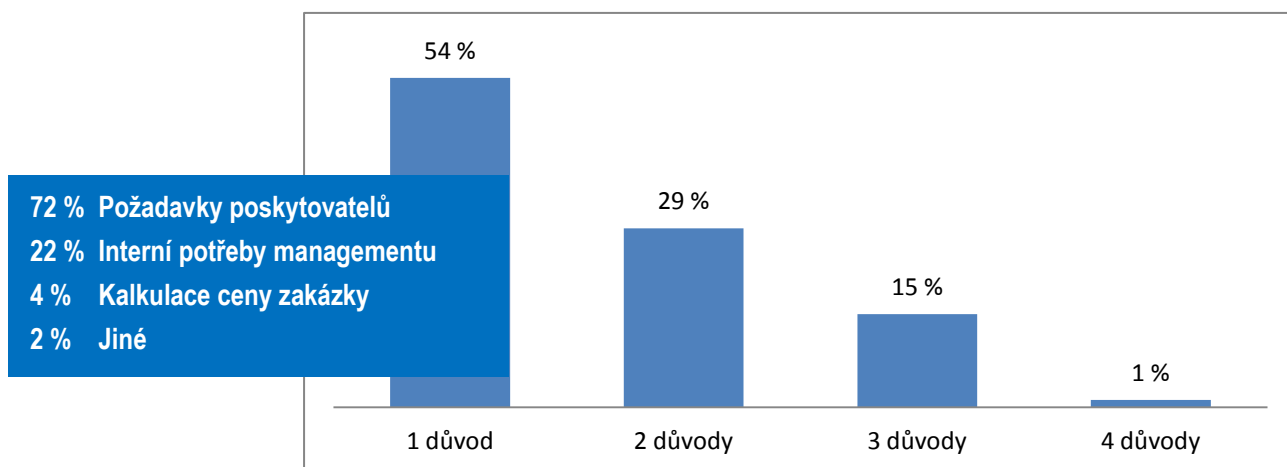
V neposlední řadě mohou metodiky úplných nepřímých nákladů sloužit organizacím pro vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVal. Někteří poskytovatelé umožňují v pravidlech svých programů úhradu skutečných nepřímých nákladů, proto se příjemci snaží vytvářet a zdokonalovat své metodiky úplných nepřímých nákladů tak, aby byly těmito poskytovateli dotací akceptovatelné a příjemci si tak mohli uhradit skutečně naběhlé náklady na projekt.

Významnost jednotlivých důvodů pro tvorbu, zdokonalení i využívání metodik úplných nepřímých nákladů českými příjemci je detailněji zanalyzována v textu níže.

2.2.1 Důvody vytváření metodik úplných nepřímých nákladů českými příjemci

V praxi více než polovina příjemců používajících metody úplných nepřímých nákladů (FC a zjednodušenou metodu) uvádí pouze jeden důvod jako prvotní impuls pro zavedení metodiky, viz Graf 5. Ve většině případů jsou tímto jediným důvodem pravidla poskytovatelů.

Graf 5: Počet důvodů (prvotních impulsů) motivujících české příjemce k vytvoření (zavedení) metod úplných nepřímých nákladů s detailní analýzou situace, kdy příjemci uvedli pouze 1 důvod



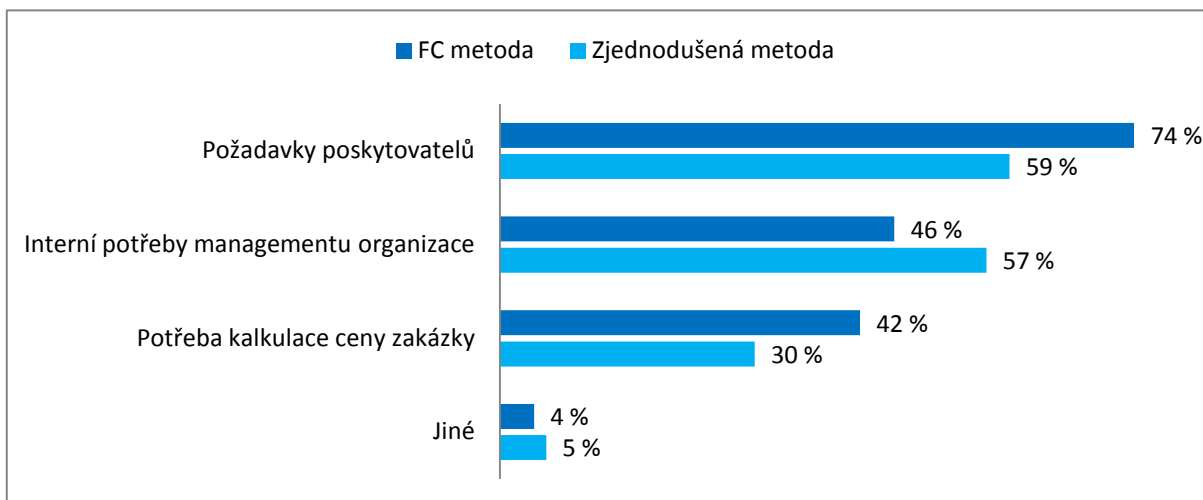
Jednotlivé důvody, které vedly české příjemce k vytvoření metod úplných nepřímých nákladů (FC a zjednodušené) popisuje Graf 6.

Nejčastěji uváděným důvodem jsou pravidla poskytovatelů, která zmiňují 2/3 příjemců majících metodiku úplných nepřímých nákladů; pro 39 % příjemců majících metodiku byla dokonce finanční pravidla a požadavky poskytovatelů impulsem jediným. Pro organizace mající FC metodu i zjednodušenou metodu je možné vysledovat podobný trend, požadavky poskytovatelů jsou však častěji uváděny jako impuls pro vytváření FC metodik.

Motivem pro tvorbu metodik byly pro různé příjemce různé programy; **neprojevuje se trend jednoho hlavního poskytovatele jako motivátora.**

Interní potřeby managementu organizace zmiňuje jako jeden z prvotních impulsů pro vytvoření své metodiky úplných nákladů zhruba polovina příjemců majících tyto metodiky a potřebu kalkulace ceny zakázek dokonce pouze zhruba 1/3. Konkrétní čísla zobrazuje již miněný Graf 6.

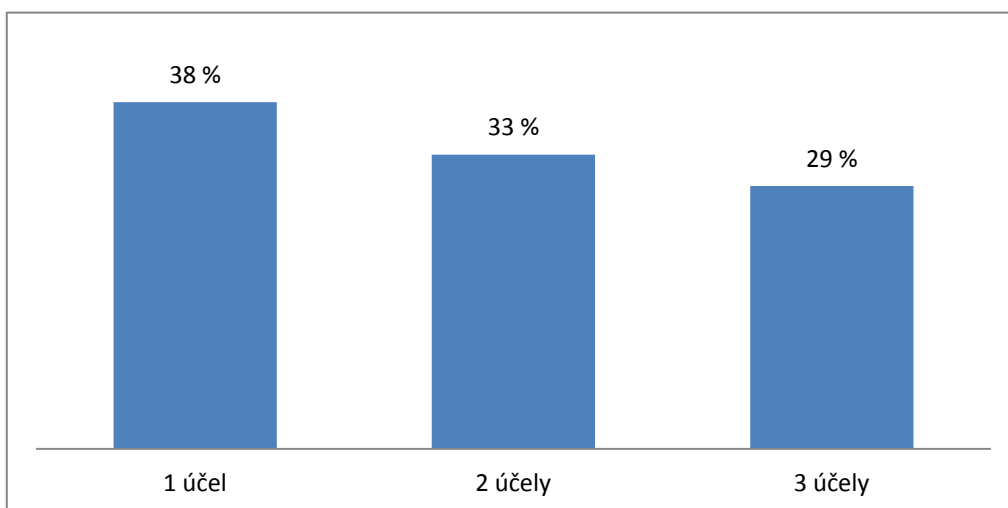
Graf 6: Důvody (prvotní impulsy) pro vytvoření (zavedení) metod úplných nepřímých nákladů a jejich význam pro české příjemce mající metodiky úplných nepřímých nákladů s ohledem na to, zda aplikují FC metodu nebo zjednodušenou metodu



2.2.2 Způsoby využití metod úplných nepřímých nákladů českými příjemci

Přestože velký počet českých příjemců své metodiky úplných nepřímých nákladů vytvářel z jediného důvodu, po zavedení metodiky se využití v organizacích rozšířilo, viz Graf 7. **Většina českých příjemců využívá vytvořené metodiky pro dva až tři účely.**

Graf 7: Počet způsobů využití (účelů) metod úplných nepřímých nákladů českými příjemci

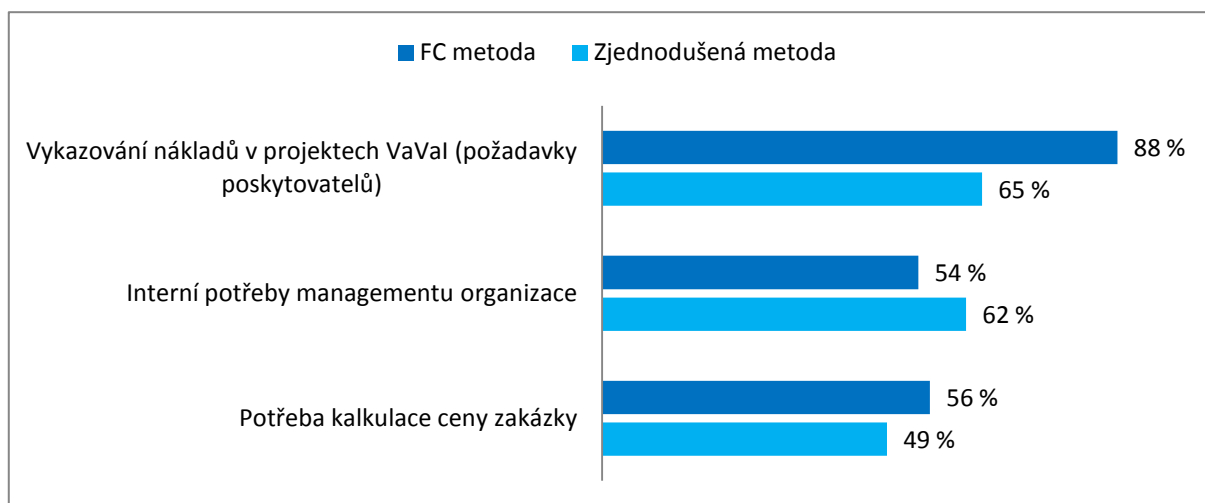


Jednotlivé způsoby využití metod úplných nepřímých nákladů (FC a zjednodušené) zobrazuje Graf 8.

Nejčastěji příjemci uvádí, že metodu úplných nepřímých nákladů využívají pro vykazování skutečných nepřímých nákladů v projektech VaVal; 30 % českých příjemců majících tuto metodiku ji využívá dokonce pouze pro tyto účely (a to shodně organizace, které mají FC metodu i zjednodušenou metodu). Často uváděné je ale také využití pro interní potřeby managementu i kalkulaci ceny zakázky. Podobný trend se objevuje u organizací majících FC

metodu i zjednodušenou metodu, avšak FC metody jsou využívány pro vykazování nákladů v projektech mnohem častěji. Konkrétní čísla ukazuje Graf 8.

Graf 8: Způsoby využití metody úplných nepřímých nákladů a jejich význam pro české příjemce mající metodiky úplných nepřímých nákladů s ohledem na to, zda aplikují FC metodu nebo zjednodušenou metodu



Pokud se podíváme na **využití FC metody a zjednodušené metody v jednotlivých programech VaVal**, které využití těchto metod umožňují, je situace následující – viz Graf 9: Pouze 22 % procent příjemců majících jednu z metod úplných nepřímých nákladů (FC nebo zjednodušenou) ji využívá ve všech projektech, kterých se účastní a kde je využití takových metod možné; **23 % příjemců své metody v projektech programů VaVal nevyužívá vůbec** (využívá je pouze pro účely interního managementu nebo určení cen zakázek, což může vést mimo jiné i ke zkrácení finanční náročnosti projektu), a celých 55 % organizací své metody využívá pouze v některých projektech (programech), kterých se účastní.

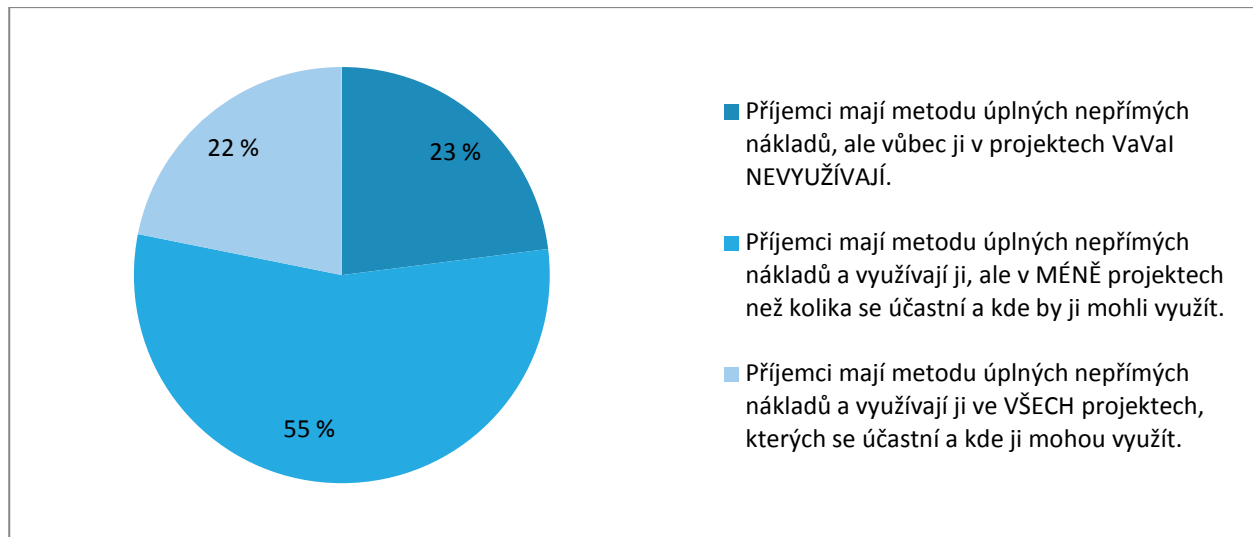
Detailněji pro jednotlivé programy popisuje situaci Graf 10. Například příjemci realizující projekty TAČR mají metody úplných nákladů v 75 %, využívá je však pouze 53 %, ostatní pravděpodobně využívají možnosti flat rate. Podobná je situace u NAZV a stejně tak u projektů 7.RP. Řada organizací zde pravděpodobně volí flat rate i přesto, že metodiku úplných nákladů má. U projektů OP VaVpl sice má 60 % příjemců účastnících se tohoto programu metodiku úplných nepřímých nákladů (tj. FC metoda či zjednodušená metoda), striktní pravidla OP VaVpl (tj. FC metoda) však splňuje dle vlastního hodnocení pouze o něco více než polovina z nich (55 % neboli 33 % z těch, co se účastní programu VaVpl a mají metodiky úplných nákladů) a pouze 62 % těchto příjemců splňujících pravidla OP VaVpl (tj. FC metoda) tyto metodiky uplatňuje v daném programu. Ostatní příjemci pravděpodobně nepřímé náklady z tohoto programu nenárokují, protože zde možnost jiné volby pro vykazování a úhradu nepřímých nákladů není. Otázkou zůstává, proč své metodiky neuplatňují příjemci v projektech MPO, kde nejsou definována striktní pravidla pro metody úplných nákladů a zároveň není možnost využití flat rate – resp. otázkou je, jakým způsobem zde náklady vykazují.

Tento trend naznačuje, že pro nemalý počet příjemců je vhodnější či výhodnější náklady prostřednictvím metody úplných nepřímých nákladů vůči poskytovateli nevykazovat a volit alternativní řešení. Důvodem mohou být například striktní požadavky poskytovatelů na metody úplných nákladů, ale také výše flat rate či způsoby kontroly takto vykázovaných nákladů³. V absolutním i relativním vyjádření jsou nepřímé náklady vykazovány prostřednictvím metody úplných nepřímých nákladů nejčastěji v programech TAČR. Zajímavé je, že někteří příjemci své metodiky

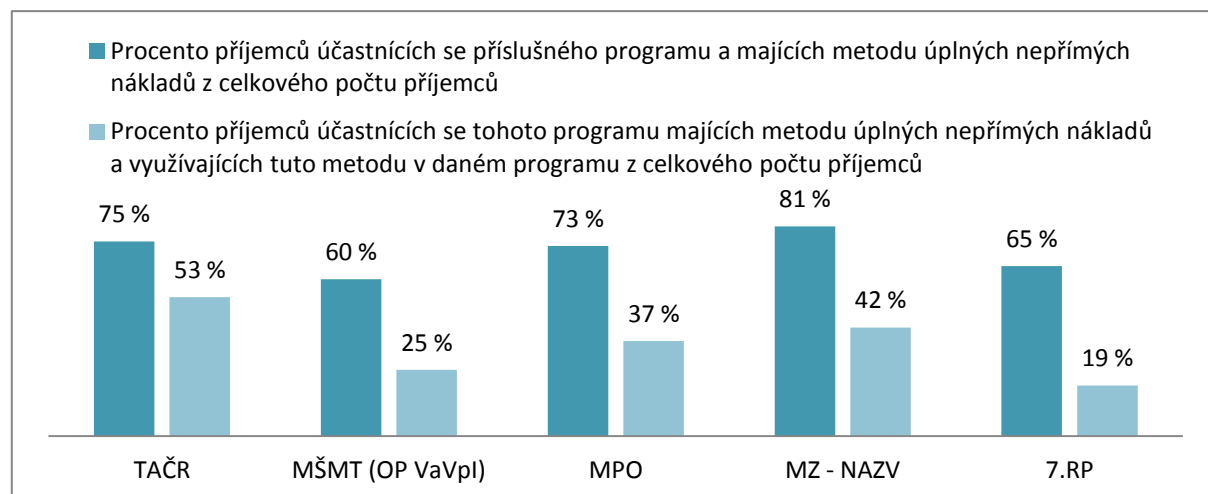
³ Specifika pravidel jednotlivých programů a poskytovatelů budou popsána v připravovaném dokumentu „Analýzy pravidel a zkušeností českých poskytovatelů s metodami pro vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVal“.

využívají pouze v projektech TAČR, přestože se účastní řady dalších programů, kde by tyto metodiky také mohli využít. U ostatních programů tento trend není zřetelný. Přesto, že se jasně ukazuje, že příjemci nevyužívají své metodiky ve všech programech, ve kterých by mohli, neprojevuje se trend účelové tvorby a využívání metodiky pouze pro účely jednoho programu.

Graf 9: Využití metody úplných nepřímých nákladů českými příjemci v programech VaVal



Graf 10: Využití metody úplných nepřímých nákladů českými příjemci v programech VaVal s ohledem na to, jakých programů se účastní



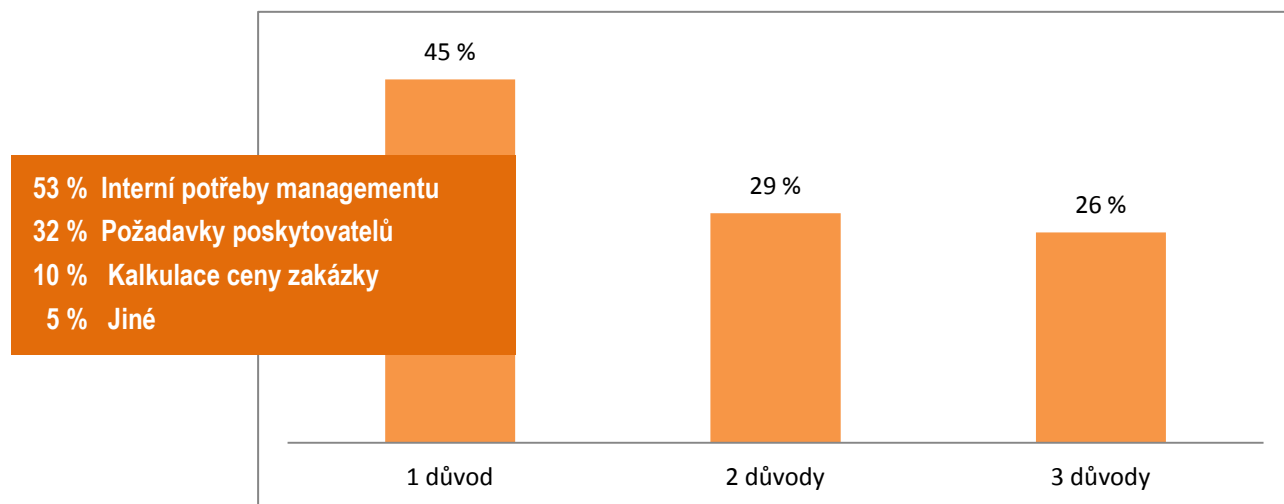
2.2.3 Impulsy pro zdokonalení existujících způsobů pro sledování a vykazování nepřímých nákladů českými příjemci

Následující grafy, Graf 11 a Graf 12, popisují situaci u příjemců, kteří plánují úpravy (zdokonalení) či tvorbu metodiky pro vykazování úplných nepřímých nákladů nebo již tyto aktivity realizují a jsou právě v procesu úprav či tvorby metodiky. Týkají se tedy nejen organizací, které metodiky úplných nepřímých nákladů již mají, ale také těch, které zatím nemají metodiku žádnou nebo využívají pouze odhadů, mají však zájem o zdokonalení.

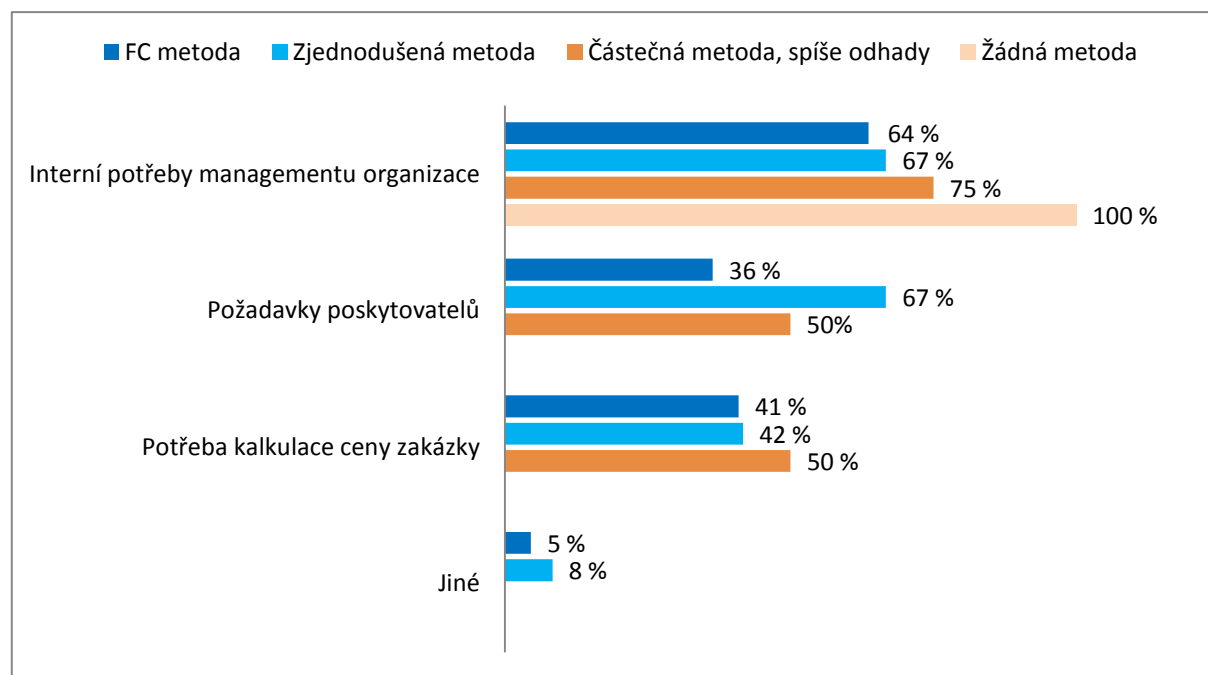
Zhruba polovina těchto příjemců uvádí, že chtějí změnit současný stav pouze z jediného důvodu, druhá polovina uvádí dva až tři motivy.

Požadavky poskytovatelů a vykazování nákladů v projektech VaVal v těchto případech hrají mnohem menší roli než v kap. 2.2.1 a kap.2.2.2. Ukazuje se, že důležitějším motivem je interní potřeba managementu. Ta je zmiňována jako jeden z relevantních faktorů u asi 2/3 příjemců plánujících či realizujících změny. Odlišná je situace pouze u příjemců majících v současné době zjednodušenou metodu – pro její zdokonalení na FC metodu hrají pravidla poskytovatelů stejnou roli jako požadavky vedení organizace na efektivnější řízení. Tyto skutečnosti mohou vést k závěru, že si organizace uvědomují, že vytvoření a používání metod úplných nepřímých nákladů je především v zájmu organizace pro její efektivní řízení a teprve poté ji lze použít (po případné úpravě nebo zdokonalení podle požadavků poskytovatele) pro vykazování nákladů v programech VaVal, ve kterých to poskytovatel umožňuje.

Graf 11: Počet důvodů motivujících české příjemce k tvorbě nových metodik pro vykazování úplných nepřímých nákladů nebo ke zdokonalení metodik stávajících s detailní analýzou situace, kdy příjemci uvedli pouze 1 důvod



Graf 12: Důvody pro vytvoření nových metodik úplných nepřímých nákladů či pro zdokonalování metodik stávajících a jejich význam pro české příjemce se zájmem o zdokonalování s ohledem na to, zda aplikují FC metodu, zjednodušenou metodu, využívají spíše odhadů nebo nemají způsoby sledování skutečných nepřímých nákladů žádné



2.3 Shrnutí

Více než polovina českých příjemců, konkrétně 61 %, používá dle vlastního vyjádření v současné době metodu pro vykazování úplných nepřímých nákladů svých aktivit, tedy FC metodu, případně zjednodušenou metodu.

I když jsou tyto způsoby sledování a vykazování nepřímých nákladů nejčastěji využívány soukromými podniky, ukazuje se, že u VVI a VVŠ už také nejsou tak neobvyklé – má je více než polovina z nich. Tento posun je patrný především u VVŠ, kde již 40 % institucí deklaruje existenci FC metody splňující pravidla OP VaVpl.

Celé 2/3 příjemců majících metodiky úplných nepřímých nákladů uvádí, že jedním z hlavních důvodů pro vytvoření a zavedení této metody byly požadavky poskytovatelů na vykázání a úhradu nepřímých nákladů v projektech účelové podpory VaVal. Tento důvod je příjemci uváděn častěji než interní potřeby vedení organizace a pro 39 % příjemců majících metodiku byl dokonce důvodem jediným.

Využití metod úplných nepřímých nákladů je dle zkušeností českých příjemců již víceúčelové. **Většina organizací využívá svoje metodiky pro dva až tři účely**, tedy pro vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVal, pro interní potřeby managementu či kalkulaci ceny zakázky. I když každý z těchto důvodů využití je uváděn jako relevantní, je více než polovinou českých příjemců **nejčastěji jmenovaným způsobem užití opět vykazování nákladů v příslušných projektech VaVal;**

Za pozornost stojí, že celých 55 % organizací majících metodiky úplných nepřímých nákladů své metodiky nevyužívá ve všech projektech (programech), kterých se účastní a ve kterých to pravidla poskytovatelů umožňují. Pro nemalý počet příjemců je vhodnější či výhodnější v některých projektech náklady prostřednictvím metody úplných nepřímých nákladů nevykazovat a volit alternativní řešení, např. flat rate. Přesto, že se jasně ukazuje, že příjemci nevyužívají své metodiky ve všech programech, ve kterých by mohli, **neprojevuje se trend účelové tvorby a využívání metodiky pouze pro účely jednoho programu.**

Zajímavé je znát nejen současný stav uplatňování metod úplných nepřímých nákladů organizacemi, ale také to, zda čeští příjemci mají v plánu vytvářet nové metodiky úplných nákladů (případně je již vytváří) nebo chtějí své stávající způsoby určování nepřímých nákladů projektů zdokonalovat a upravovat (případně je již zdokonalují a upravují).

Ukazuje se, že **téměř polovina příjemců, konkrétně 47 %, je se svoji současnou situací spokojena a nehodlá ji v budoucnu měnit.** Příjemci, kteří v současné době žádné interní metodiky pro kalkulaci výše nepřímých nákladů svých aktivit nemají, ani ve většině případů o jejich tvorbě neuvažují. Úpravy svých metodik plánují a realizují je spíše organizace, které již nějaké metodiky mají. Neaktivnější jsou VVŠ, kde 20 % organizací, které mají zjednodušenou metodu, již nyní pracuje na jejím zdokonalení, a dokonce 50 % organizací mající pouze odhady je již v procesu tvorby a zdokonalení metodiky.

Při analýze hlavních **důvodů pro úpravy a zdokonalování existujících metodik, případně pro tvorbu metodik nových** se ukazuje, že **požadavky poskytovatelů většinou v těchto případech hrají menší roli** a častěji uváděným důvodem je interní potřeba managementu organizace. Přesto jsou pravidla poskytovatelů uváděna řadou příjemců jako relevantní motiv především při zdokonalování zjednodušené metodiky na FC metodiku.

Zmíněné skutečnosti dokazují, že pravidla poskytovatelů velkou měrou ovlivňují finanční management organizací svých příjemců a tuto skutečnost je třeba brát v úvahu – poskytovatelé by se měli snažit svá pravidla vytvářet, aplikovat a kontrolovat v souladu s ostatními poskytovateli, kontrolními orgány i možnostmi příjemců. Zároveň by si příjemci měli uvědomit, že metodiky úplných nákladů by neměly být pouze nástrojem, jak uspokojit požadavky poskytovatelů a získat potřebné finanční prostředky, ale také a především nástrojem řízení organizace, poskytujícím informace o vhodném způsobu rozdělování finančních zdrojů v rámci instituce i o tom, zda jednotlivé finanční zdroje určené pro financování aktivit organizace pokrývají související náklady. Příjemci by neměli zapomínat ani na důležitost metodik úplných nepřímých nákladů pro určení ceny, za kterou budou nabízet své aktivity na trhu.

3 NÁZORY ČESKÝCH PŘÍJEMCŮ NA RŮZNÁ SCHÉMATA PRAVIDEL POSKYTOVATELŮ PRO VYKAZOVÁNÍ NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ

Třetí kapitola se zaměřuje na zjištění postojů českých příjemců na různá schémata pravidel poskytovatelů pro vykazování nepřímých nákladů v projektech – jaké výhody a nevýhody příjemci vidí v jednotlivých modelech (modelu úplných nepřímých nákladů a modelu flat rate) a které schéma považují za nejvhodnější pro pravidla poskytovatelů.

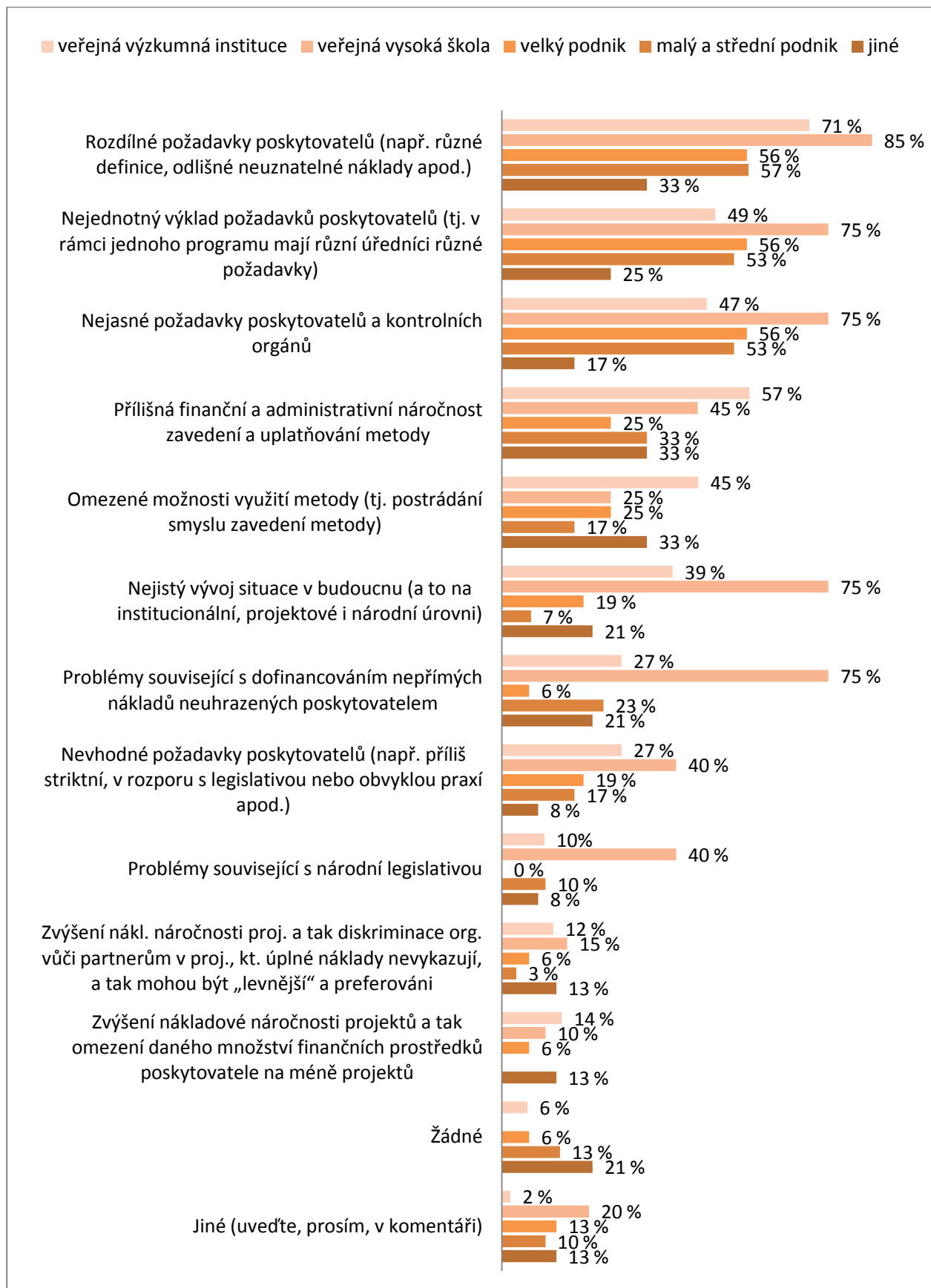
Jak bylo popsáno v předchozí kapitole, jsou dva základní modely – metoda úplných nepřímých nákladů a flat rate. Využití každé z nich pro interní i externí potřeby organizací příjemců představuje určité výhody i nevýhody.

3.1 Problémové aspekty metody úplných nepřímých nákladů

Nejdříve se zaměříme na model vykazování úplných nepřímých nákladů a jeho nevýhody, resp. na problémy na které naráží čeští příjemci při využívání tohoto modelu, resp. problémy, které je od využívání tohoto modelu odrazují. Detailně situaci vyobrazuje Graf 13.

Mezi nejčastější problémy **uváděné shodně všemi typy organizací patří především rozdílné a nejasné požadavky poskytovatelů a nejednotný výklad pravidel i v rámci jednoho programu**. Tyto důvody uvádí minimálně každý druhý příjemce. Na druhou stranu okolo 9 % příjemců nevidí problémy žádné. VVI, velké podniky, MSP i ostatní typy organizací vnímají s menšími odchylkami problémové oblasti podobně; VVI jen nepatrně více poukazují na omezené možnosti využití metody pro VVI a tím postrádají smysl zavedení či zdokonalení metodiky a více vnímají zavedení a uplatňování metodiky jako finančně a administrativně náročné. Mnohem kritičtější jsou však VVŠ, které kromě rozdílných požadavků poskytovatelů včetně nejednotného výkladu těchto požadavků a finanční a administrativní náročnosti, vnímají s ohledem na svá specifika jako mnohem palčivější problém otázku dofinancování nepřímých nákladů neuhrazených poskytovatelem v souladu s existujícími pravidly.

Graf 13: Problémy související s metodami úplných nepřímých nákladů a jejich význam pro české příjemce VVI, VVŠ, VP, MSP a jiné



V komentářích čeští příjemci detailněji upozorňují především na tyto problémové oblasti a aspekty:

- Pravidla a požadavky poskytovatelů

- měnící se pravidla poskytovatelů (často uváděným případem je program ALFA, kde byly vypsány 4 veřejné soutěže, a v každé je požadavek na způsob vykazování nepřímých nákladů různý);
- nekoordinovaný postup poskytovatelů (odlišné požadavky poskytovatelů nutí příjemce k větším či menším úpravám metodiky podle potřeb daného programu, a tak je někdy obtížné vytvořit jednotnou metodiku vyhovující pravidlům všech poskytovatelů a tvorba metodiky se stává finančně i administrativně náročnější). Nejčastěji uváděnými příklady jsou:
 - různá pravidla jednotlivých poskytovatelů;
 - neexistence jednotné terminologie (např. definice nepřímých nákladů);
 - rozdílný přístup k neuznatelnosti nákladů jednotlivými poskytovateli, ale i v rámci jednoho programu.
 - nekompetentnost a nejednoznačné odpovědi úředníků poskytovatele na otázky týkající se metodiky, nejasná pravidla (např. v otázce zda je nutné na konci roku provádět opravy vykázaných nákladů podle skutečnosti či ne);
 - neexistence konkrétního návodu pro tvorbu metodiky (tj. neexistence obecně platné a uznávané metodiky jako vzoru).

- Kontrola kontrolními orgány

- odlišné názory a požadavky různých kontrolních orgánů (odrážející neexistenci jednotného přístupu na národní úrovni a mající za důsledek např. uznání metodiky a vykázaných nákladů jedním kontrolním orgánem a neuznání jiným; tento problém je palčivý především u kontrol Finančních úřadů);
- neúměrné požadavky některých kontrol (např. požadavek, aby byl každý nepřímý náklad doložen účetním dokladem způsobem „0,05 % , což odpovídá 120 Kč z konkrétní faktury za elektřinu, je zahrnuto v rámci položky nepřímé náklady projektu XY“).

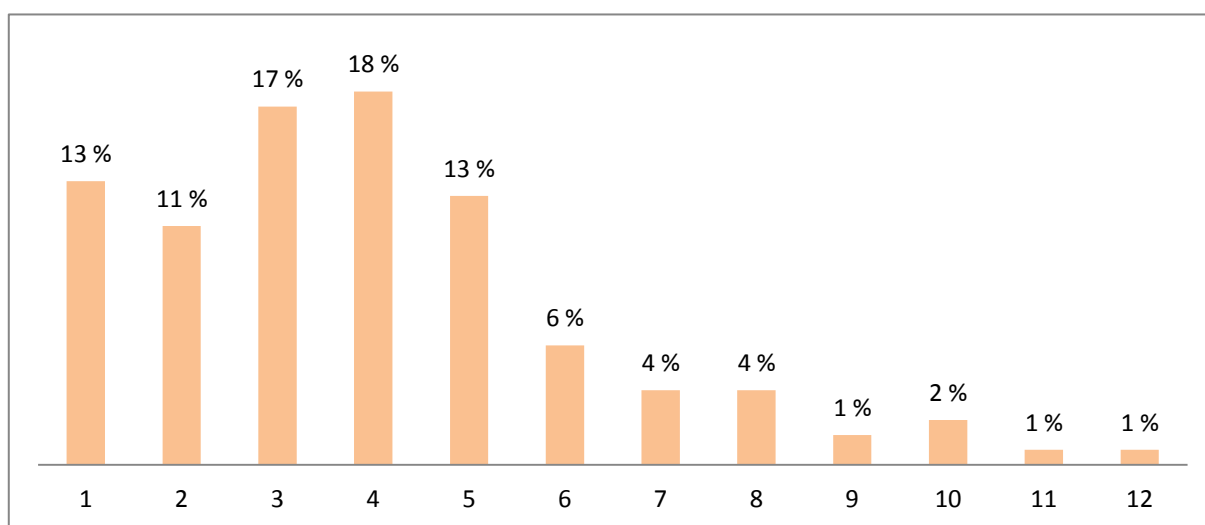
- Uplatňování metodiky jako takové v rámci organizace

- riziko subjektivní tvorby metodiky (rozdílné metodiky mohou poskytnout rozdílné výsledky, často i nerelevantní, a tím může docházet k manipulaci s výší nepřímých nákladů, tj. pojetí metody úplných nákladů pouze jako nástroje pro vykazování nákladů směrem k poskytovateli dotace a ne k rozpočítávání nákladů pro strategické řízení organizace, tj. pokud dojde pouze k formální realizaci metodiky či nejsou respektovány vztahy příčin a důsledků, neznamená to kvalitnější sledování nákladů než v případě flat rate a celkové přínosy jsou redukovány prakticky jen na obhajobu nákladů souvisejících s projektem);
- riziko vyšší finanční náročnosti spojené především s vykazováním nákladů v projektech (hlavně v případě nevhodných požadavků na metodiku a vykazování nákladů poskytovateli a kontrolními orgány, případně tam, kde si organizace vytvoří příliš složitou metodiku či vyžaduje po výzkumnících řadu administrativních úkonů nutných k vykazování nákladů);
- problém dofinancování nepřímých nákladů neuhrazených poskytovatelem (především u VVŠ není jednotný názor, výklad související legislativy např. v návaznosti na Zákon o státním rozpočtu, z jakých zdrojů je možné kofinancovat nepřímé náklady, jakým způsobem může být využit příspěvek na vzdělávací činnost);

- neochota a obavy vedení a zaměstnanců organizace týkající se zavádění změn a individuální odpovědnosti;
- složitost až nemožnost uplatňování metodiky v rámci velké a různorodé organizace jako je např. Univerzita Karlova.

Příjemci nejčastěji identifikují 3–4 problémové oblasti nebo dokonce i méně, viz Graf 14. To je poměrně dobrý výsledek s přihlédnutím ke skutečnosti, že problematika vykazování úplných nepřímých nákladů je na národní úrovni v posledním desetiletí značně diskutovanou a kontroverzní problematikou.

Graf 14: Počet problémů související s metodami úplných nepřímých nákladů identifikovaný českými příjemci



3.2 Přínosy metody vykazování úplných nepřímých nákladů

Z hlediska možných přínosů uplatňování metodik úplných nepřímých nákladů je situace mezi organizacemi poměrně vyrovnaná, stejně tak jako u problémových oblastí, viz Graf 15.

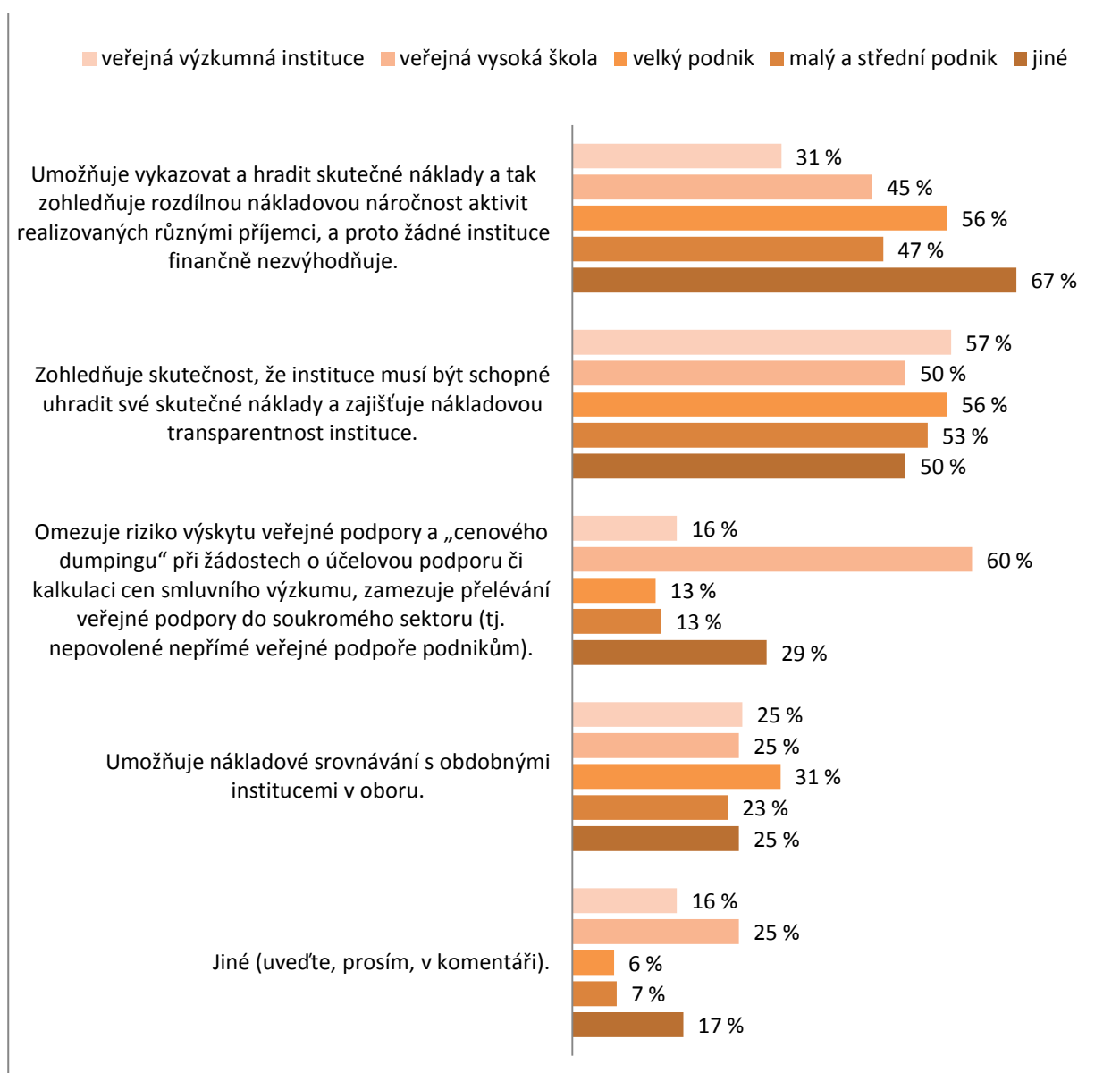
Zhruba každý druhý příjemce uvádí jako přínos možnost organizace vykázat a uhradit své skutečné náklady (a s tím související nákladovou transparentnost). Aby mohly instituce fungovat na bázi dlouhodobé finanční udržitelnosti, nestačí, aby znaly své skutečné náklady, ale musí být také schopné je uhradit. Je třeba, aby tato skutečnost byla akceptována i poskytovateli grantů, kteří by měli akceptovat skutečné přímé i nepřímé náklady projektů konkrétních výzkumných organizací. Účelové financování často představuje pro příjemce vyšší nepřímé náklady než při podpoře z institucionálních zdrojů, a pokud bude tento trend v ČR podporován, je třeba tyto náklady adekvátně pokrýt. Neuspokojivý stav je především u institucí, u kterých je VaVa hlavním předmětem činnosti a které nemají dostatek jiných zdrojů na jejich krytí.

Kolem poloviny příjemců také vnímá jako výhodu schopnost zohlednit rozdílnou nákladovou náročnost různých organizací (a s tím související možnost vykazovat a hradit skutečné náklady organizace). Nastavit pevnou sazbu nerespektující skutečné náklady v jediné výši pro všechny typy subjektů se jeví jako nevhodné. Je nutné zohledňovat rozdílné zatížení nepřímými náklady u různých subjektů. Existují rozdíly mezi obory i organizacemi, které jsou z povahy realizovaného výzkumu méně či více zatíženy nepřímými náklady a tento fakt není vhodné opomíjet při poskytování finančních prostředků na jejich aktivitu.

Malý počet příjemců, s výjimkou VVŠ, uvádí jako přínos metodiky úplných nákladů omezení rizika výskytu veřejné podpory a „cenového dumpingu“ při žádostech o účelovou podporu či kalkulaci cen smluvního výzkumu. Metodika úplných nákladů je přitom jedním z nástrojů, jak zamezit přelévání veřejné podpory do soukromého sektoru – tedy situaci, která je v rámci EU zakázána [EK, 2006/C 323/01, část 3.1.1]. Není přijatelné, aby výzkumné organizace nepřímo dotovaly ze státního rozpočtu podniky jakožto odběratele smluvního výzkumu v případech, kdy cena za smluvní výzkum alespoň nepokryje veškeré účelně vynaložené náklady na provedení výzkumu (tzv. cenový dumping služeb na základě obdržené dotace).

Zhruba čtvrtina českých příjemců považuje metody úplných nákladů za možný nástroj nákladového srovnání obdobných institucí v oboru.

Graf 15: Přínosy metod úplných nepřímých nákladů a jejich význam pro české příjemce VVI, VVŠ, VP, MSP a jiné



Jak uvádí v komentářích řada českých příjemců, při hodnocení výhod využívání metod úplných nákladů ve srovnání s flat rate je ale nutné si uvědomit, že **uvedené možnosti mohou platit pouze částečně a za určitých podmínek**. Některé skutečnosti nedokáže zajistit existence žádné metodiky, může pro jejich splnění pouze vytvářet vhodné

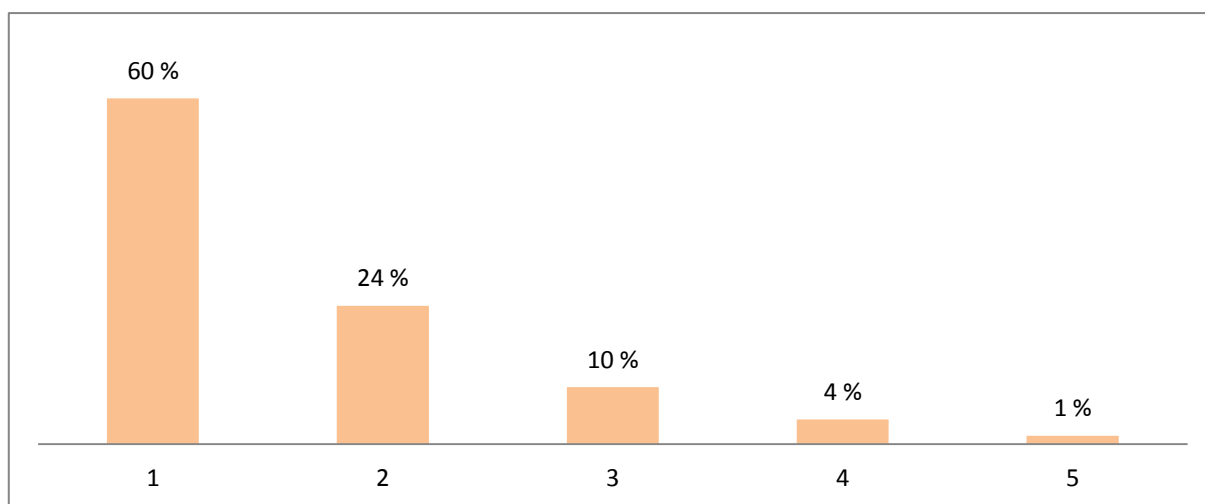
prostředí; zároveň je diskutabilní, **zda existující metody úplných nákladů jsou vždy opravdu dostatečně objektivní, anebo pouze odráží potřebu instituce získat co nejvíce finančních prostředků.**

Je tedy třeba brát v úvahu tyto skutečnosti:

- Metoda úplných nepřímých nákladů reflektuje rozdílnou nákladovou náročnost různých příjemců a umožňuje hradit a vykazovat skutečné náklady pouze za předpokladu, že nepřímé náklady vypočtené touto metodou jsou stanoveny na základě skutečné kauzality nepřímých nákladů vůči výkonům a dále za předpokladu, že poskytovatel uhradí plné vykázané náklady.
- Samotná existence metody úplných nepřímých nákladů nezamezí přelévání veřejné podpory do soukromého sektoru, poskytuje pouze potřebné informace pro vedení organizace a vytváří doklad, že k přelévání nedochází (resp. umožňuje organizaci přijmout opatření, např. změnit cenu, tak, aby nedocházelo k přelévání prostředků).
- Možnost nákladového srovnání s obdobnými institucemi v oboru je možná pouze v případě jednotného chápání pojmů i metodiky úplných nákladů (např. s ohledem na skutečnost, které náklady jsou řazeny do přímých a které do nepřímých nákladů); dále za předpokladu, že nepřímé náklady vypočtené metodou úplných nákladů budou stanoveny na základě skutečné kauzality nákladů vůči výkonům a dále také za předpokladu, že poskytovatel uhradí plné vykázané náklady. I v takovém případě je však třeba dávat pozor na interpretaci výsledků, protože ve veřejné soutěži spolu mohou soutěžit různé subjekty s různými podmínkami – jeden příjemce může například mít svým zřizovatelem dotovaný provoz a druhý ne; jeden příjemce může působit v nové budově s vysokými odpisy, zatímco druhý bude realizovat výzkum v historických budovách, které jsou již dávno odepsané atd.

Na rozdíl od problémů identifikovaných v souvislosti s využitím metod úplných nepřímých nákladů, kdy bylo příjemci zmiňováno více faktorů najednou, u přínosů je **60 % příjemců zmiňován jen přínos jeden**, viz Graf 16. U většiny příjemců je tímto přínosem možnost vykazovat a mít uhrazeny skutečné nepřímé náklady naběhlé na projekt a schopnost zohlednit nákladovou náročnost různých institucí nebo jejich částí.

Graf 16: Počet přínosů související s metodami úplných nepřímých nákladů identifikovaných českými příjemci

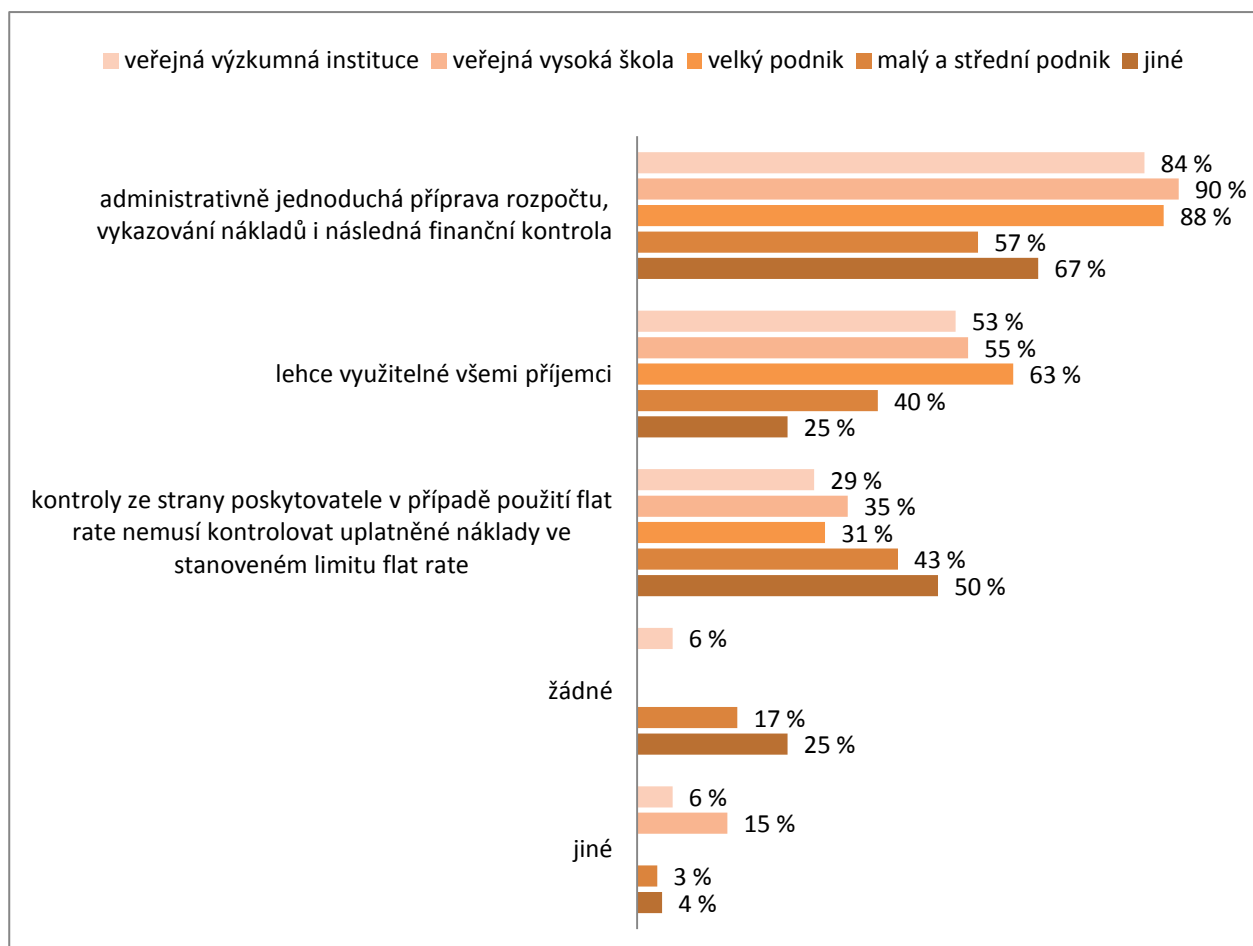


3.3 Výhody a nevýhody metody flat rate

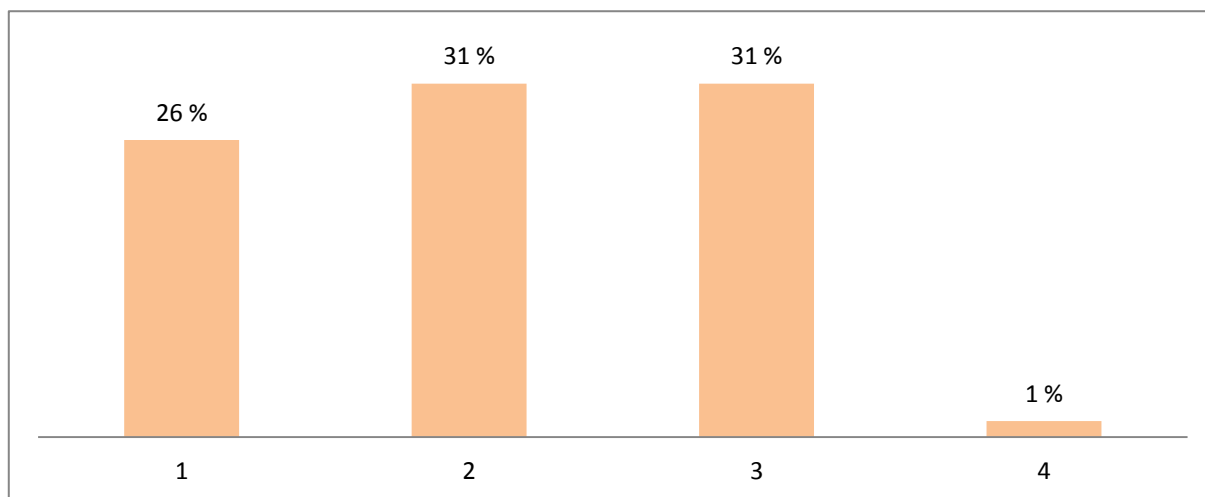
Pokud jde o výhody flat rate, je situace jednoznačná, viz Graf 17, vítězí administrativní jednoduchost. Zmiňuje ji 78 % českých příjemců. Více než polovina příjemců také považuje za výhodu flat rate skutečnost, že poskytovatel nemusí kontrolovat uplatněné náklady ve stanoveném limitu flat rate (i když náklady, resp. celková výše nepřímých nákladů i jednotlivé položky z hlediska celé organizace, musí být doložitelné účetními doklady pro kontroly finančních úřadů z hlediska účetnictví). Na rozdíl od přínosů metodik úplných nákladů identifikovaných v předchozí kapitole, zde příjemci mnohem častěji uvádí najednou výhod více, viz Graf 18.

Názory na problematiku flat rate i úplných nepřímých nákladů jsou v České republice velice heterogenní a tak není překvapující, že skutečnosti, které vnímají někteří příjemci jako výhody jednoho modelu, mohou jiní vnímat odlišně. Můžeme se tak např. setkat i se situací, kdy organizace „vždy sledovala a nadále sledovat bude skutečně naběhlé náklady (přímé i nepřímé) na jednotlivé projekty/zakázky bez ohledu na požadavky poskytovatelů, protože je to nezbytné pro její řízení a chod (stanovení cen zakázek, rentabilita zakázek), flat rate tedy nevyužívá; obecně ale lze říci, že použití metody flat rate je kromě administrativní nenáročnosti i lehce využitelné všemi příjemci“.

Graf 17: Výhody metody flat rate a jejich význam pro české příjemce VVI, VVŠ, VP, MSP a jiné



Graf 18: Počet výhod metody flat rate identifikovaných českými příjemci



V komentářích čeští příjemci popisují především následující **výhody uplatňování flat rate**:

- Jasná a jednoduchá pravidla mající za důsledek
 - malé riziko omylů či podvodů (neexistuje totiž riziko různého výkladu pojmů poskytovatelem – příjemcem – auditními orgány);
 - odstranění problémů neexistence jednotných definic či rozdílných neuznatelných nákladů v pravidlech jednotlivých poskytovatelů;
 - výrazné omezení nálezů finančních kontrol;
 - finanční úspornost na straně poskytovatele i příjemce.
- Možnost různého nastavení výše podle potřeb jednotlivých programů i poskytovatelů;
- Lehce využitelné i těmi příjemci, kteří nemají metodiky úplných nákladů a zavedení takovýchto modelů je pro ně nemožné či nevhodné.

Využívání flat rate pro vykazování a financování nepřímých nákladů v projektech VaVal však podle českých příjemců **má řadu nevýhod**:

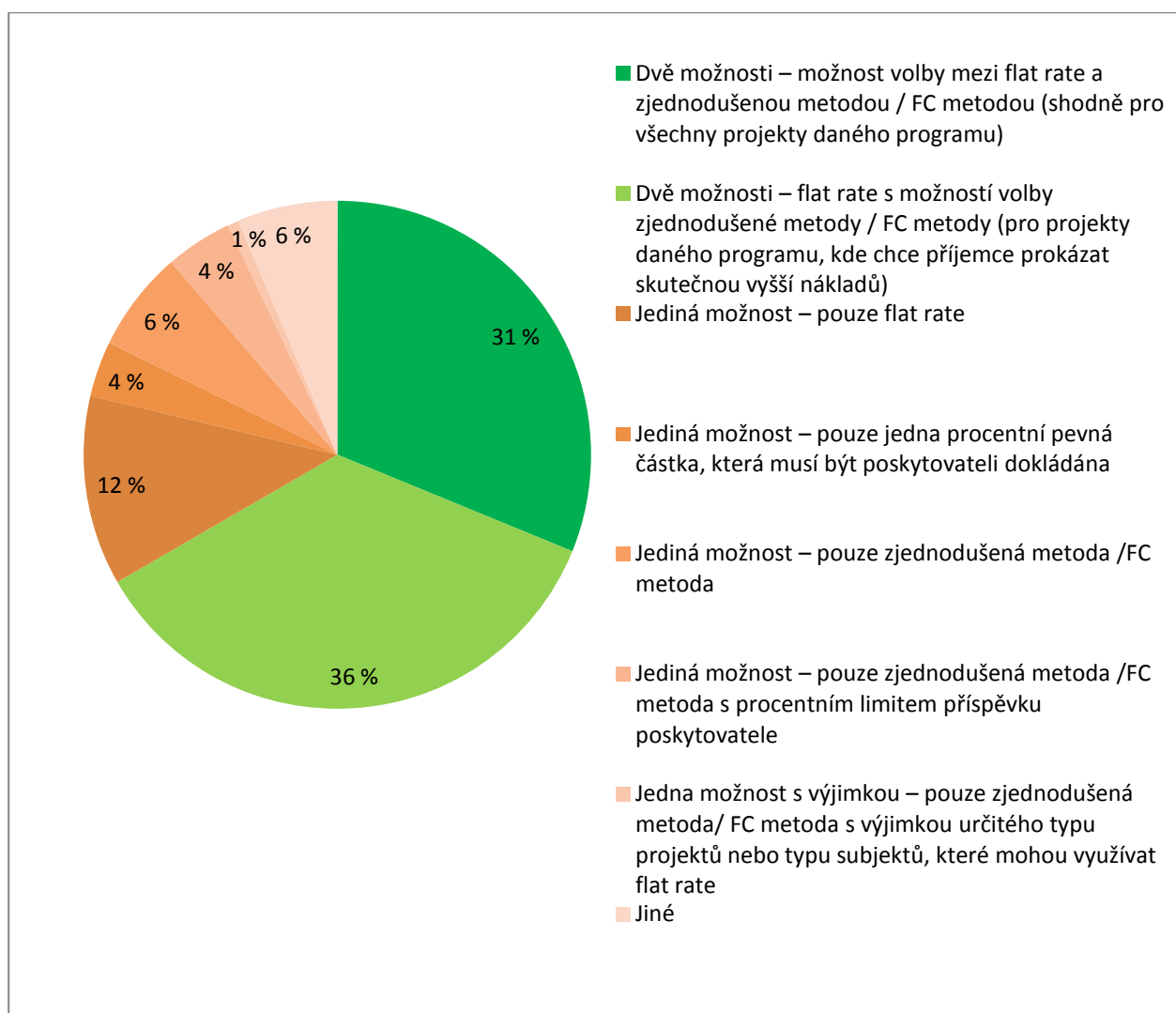
- poskytovaná výše flat rate často nedosahuje výše skutečných nepřímých nákladů (je nutné si uvědomit, že tato metoda nemá nic společného se skutečností, jde pouze o příspěvek na uhrazení nepřímých nákladů);
- není jasné, jak se chovat ze strany příjemce, poskytovatele i kontrolních orgánů v případě, kdy výše flat rate naopak převyšuje výši skutečných nepřímých nákladů;
- jednotná výše procenta nerozlišuje různé podmínky příjemců a nákladovou náročnost jejich aktivit;
- někteří poskytovatelé a úředníci vyžadují zdůvodňování nepřímých nákladů vykázaných poskytovateli do výše stanoveného procenta a tím popírají smysl tohoto schématu;
- stanovení různých možných základů, z jakých se výše procenta počítá (osobní náklady, přímé náklady či celkové);
- možnost manipulace s výši celkových získaných finančních prostředků účelovým „přebarvováním nepřímých nákladů na náklady přímé“.

3.4 Nejvhodnější schéma

Diskuse nad výhodami a nevýhodami obou schémat vykazování a financování nepřímých nákladů vede k otázce, které schéma považují čeští příjemci za nejvhodnější variantu pro požadavky na vykazování nepřímých nákladů v pravidlech poskytovatelů.

Jak ukazuje Graf 19, **67 % příjemců by preferovalo možnost volby mezi flat rate a skutečnými nepřímými náklady podle metody úplných nepřímých nákladů** – 53 % z nich by dokonce uvítalo možnost volby nejen v daném programu, ale také pro jednotlivé projekty daného programu a vnímá volbu metody úplných nákladů především jako možnost prokázat poskytovateli, že daná procentní částka je v daném případě nedostačující a doklad, že skutečné nepřímé náklady jsou opravdu vyšší. Uvedené schéma je preferováno příjemci bez ohledu na typ organizace; více je však preferováno organizacemi, které již mají metody pro vykazování úplných nepřímých nákladů – z nich by toto schéma uvítalo 76 %, zatímco příjemci, kteří metodiky vůbec nemají nebo je mají pouze částečně, by dané schéma volilo „pouze“ 57 %.

Graf 19: Schéma pro vykazování nepřímých nákladů, které čeští příjemci považují za nejvhodnější



Využití jediné procentní částky všemi příjemci by volilo jen 16 % českých příjemců. Většinu z nich, 77 %, preferuje tuto variantu za předpokladu, že takto vykázané náklady nemusí být pro finanční kontrolu poskytovatelem podloženy účetními doklady. Tato varianta je nepatrně více vítána VVŠ a nezamítají ji ani velké podniky, v obou případech by tuto

variantu zvolilo zhruba 20 % z nich; logicky je tato varianta také více preferována organizacemi, které žádné metodiky nemají – 43 % z nich by jedinou procentní částku volilo jako jediné nejvhodnější řešení.

Možnost vykazování pouze skutečných nepřímých nákladů pomocí metody úplných nákladů by v pravidlech českých poskytovatelů volilo pouze 10 % příjemců. Tato varianta je preferována soukromými podniky více než veřejnými institucemi a logicky také organizacemi, které již takové metody využívají nebo je mají v plánu zavést.

Varianta, která není českými příjemci téměř vůbec podporována, resp. by ji volilo pouze 1 % organizací, je vykazování skutečných nepřímých nákladů podle metody úplných nepřímých nákladů s možností výjimky pro určité typy projektů nebo typy subjektů, které by mohly využívat flat rate.

Někteří čeští poskytovatelé by volili i jiná schémata, konkrétně byla v rámci komentářů popsána následující tři:

1) Model využívaný v 7.RP nabízející 4 možnost pro vykazování nepřímých nákladů

- 20 % flat rate pro všechny organizace;
 - 60 % flat rate pouze pro určité typy organizací a za předpokladu, že nemají metodu skutečných nepřímých nákladů / zjednodušenou metodu podle definice 7.RP; využitelné pouze v určitých projektech;
 - skutečné nepřímé náklady podle definice 7.RP;
 - zjednodušená metoda pro skutečné nepřímé náklady podle definice 7.RP;
- takto vykázané náklady jsou financovány do výše 50 %, 75 % či 100 % podle typu organizace příjemce, typu projektu a aktivit realizovaných v projektu.

2) Model zohledňující kvalitu využívané metody úplných nákladů

- flat rate – stejná sazba pro všechny organizace;
- zjednodušená Metodika FC1 - limit sazby "S" + 50%S - naturální nebo nákladové rozvrhové základny;
- zjednodušená Metodika FC2 - limit sazby "S" + 100%S - pouze při použití cost driver produktivní čas.

3) Model využívající pouze procentní částky, avšak zohledňující skutečnost rozdílné nákladové náročnosti v jednotlivých organizacích

- flat rate – nižší sazba pro méně náročné obory, kde není práce např. v laboratořích apod.;
- flat rate - vyšší sazba pro práci v náročnějším a rizikovějším prostředí, práce s přístroji apod.

Při diskusi o nejvhodnějším schématu upozornují příjemci v komentářích na následující skutečnosti:

- v případě nepřímých nákladů vykázaných flat rate by finanční kontroly měly kontrolovat pouze správný výpočet výše nepřímých nákladů, nemělo by se vyžadovat doložení těchto nákladů prvotními doklady; finanční kontroly by se měly zaměřit především na přímé náklady;
- při volbě flat rate by bylo vhodné, aby se poskytovatelé sjednotili na využívané základně (mzdové náklady, osobní náklady, přímé náklady či celkové náklady);
- roli hraje nejen, podle jakého schématu jsou nepřímé náklady poskytovateli vykazovány, ale také v jaké výši jsou takto vykázané nepřímé náklady poskytovateli hrazeny;
- u schématu se dvěma možnostmi by měla vždy existovat možnost volby:
 - příjemce, který má metodiku, ji může využít a příjemce, který ji nemá, může využít flat rate;

- i příjemci, kteří již mají zavedené metody úplných nepřímých nákladů, by měli mít šanci se rozhodnout, zda budou tyto metody využívat či se rozhodnou pro využití flat rate;
- skutečnost, že příjemce zvolí skutečné náklady v jednom programu (projektu) by neměla eliminovat možnost využití flat rate v jiném programu (projektu);
- poskytovatelé by měli respektovat zavedené metodiky úplných nepřímých nákladů, které jsou již auditované podle nějakých daných pravidel a měli by své požadavky a pravidla v tomto ohledu sjednotit;
- volba nevhodnějšího schématu je závislá na nabídnuté výši procentní částky poskytovatelem
 - příliš nízké procento (některými příjemci uváděno číslo nižší než 10 %) jako jediná možnost nebude příjemci vítáno, protože nebude poskytovat organizacím dostatečné zdroje; alternativní možnost vykázání skutečných nepřímých nákladů je zde pak z pohledu příjemců nutností zabírající riziku podfinancování;
 - vysoké procento (některými příjemci uváděno číslo převyšující 60 %) jako jediná možnost pokrývající všechny nebo většinu nákladů by bylo logicky příjemci vítáno, je však třeba vyjasnit, jak by byla řešena situace, kdy by takto poskytnuté prostředky byly vyšší než skutečné náklady příjemce, tj. hrozilo by použití dotace na náklady nesouvisející s projektem; otázkou také zůstává, zda by takováto varianta byla přijatelná pro poskytovatele, kteří by tak s daným množstvím finančních prostředků mohli financovat méně projektů než při nižší úhradě nepřímých nákladů.

3.5 Výše nepřímých nákladů

Z předcházející kapitoly je zřejmé, že rozhodování, které schéma pro vykazování a financování nepřímých nákladů bude českými příjemci považováno za nevhodnější, závisí také ve velké míře na výši flat rate stanovené poskytovatelem a skutečnosti, do jaké míry tato částka pokryje skutečné nepřímé náklady organizace příjemce.

Dostáváme se tak k otázce, **jak vysoké jsou vlastně nepřímé náklady českých příjemců. Jednoznačnou odpověď na tuto otázku nelze poskytnout.** Výše celkových nepřímých nákladů i výše nepřímých nákladů výzkumných aktivit, které uvádí čeští příjemci za své organizace, závisí na řadě aspektů a získaná čísla tak nejsou navzájem srovnatelná a není možné je souhrnně analyzovat. Proto zde také neuvádíme žádná čísla, žádnou statistiku, porovnání ani grafy.

Výše nepřímých nákladů organizace může být různá podle toho:

- o jakých nepřímých nákladech mluvíme, tj. zda mluvíme o
 - **celkových nepřímých nákladech organizace** (tedy o všech nákladech, které daná organizace považuje za nepřímé a které jsou dohledatelné v účetnictví organizace, vč. například i nákladů na reprezentaci, reklamu či daňově neuznatelných nákladů) nebo
 - **nepřímých nákladech organizace, které souvisí s výzkumnými aktivitami** dané organizace (tedy o všech nepřímých nákladech organizace, které je schopna organizace přiřadit podle své metodiky k výzkumným aktivitám jako jsou projekty či zakázky) – organizace, které nemají metodiku úplných nepřímých nákladů a realizují i jiné činnosti než jen činnosti výzkumu by tak logicky neuměly na tuto otázku odpovědět, nebo
 - **nepřímých nákladech uplatněných ve výzkumných projektech dané organizace v daném programu** (tedy pouze taková výše nepřímých nákladů, které daný poskytovatel umožňuje smlouvou a pravidly programu, které však neodráží skutečnou výši nepřímých nákladů vzniklých v organizaci).

- jaké položky jsou zahrnuty v nepřímých nákladech; velké rozdíly panují mezi organizacemi především v následujících případech
 - odpisy dlouhodobého hmotného majetku, náklady na opravy a údržbu (někteří příjemci zahrnují tyto náklady pouze do nepřímých nákladů, někteří i do přímých);
 - mzdové prostředky (někteří příjemci vykazují výši nepřímých nákladů pouze z mimomzdových prostředků);
 - neuznatelné náklady (někteří příjemci uvádí výši nepřímých nákladů včetně neuznatelných nákladů, někteří již částku očišťují, a to o různé částky s ohledem na skutečnost, kterých programů se účastní);
 - nepřímé náklady jednotlivých součástí organizace (někteří příjemci uvádí výši nepřímých nákladů týkající se pouze určitých celooorganizačních útvarů, např. u některých univerzit pouze náklady celouniverzitních pracovišť jako je rektorát, nikoliv však nepřímé náklady vznikající na jednotlivých fakultách).
- jaká je zvolená základna, ze které se výše nepřímých nákladů určuje, tj. zda jde o procento
 - ze mzdových nákladů, osobních nákladů, přímých či celkových nákladů apod.
- jakých rozvrhových základů organizace využívá pro alokaci nepřímých nákladů výzkumných aktivit na projekty a jaké jsou přímé náklady konkrétního projektu
 - především u organizací, které používají ve své metodice jako rozvrhovou základnu mzdové či osobní náklady, není možné určit jednu výši nepřímých nákladů organizace na výzkum ve vztahu k přímým nákladům, protože ta může být odlišná podle toho, zda v projektu převažují přímé mzdové či osobní náklady nebo jiné náklady, např. materiál.

3.6 Shrnutí

Uplatňování metody úplných nepřímých nákladů i metody flat rate pro vykazování nákladů v projektech VaVal s sebou přináší určité výhody i nevýhody.

U metody úplných nepřímých nákladů nejčastěji příjemci uvádějí jeden až dva přínosy, který považují za hlavní, a tři až čtyři problémové oblasti (případně méně). Mezi nejčastěji uváděné přínosy patří **možnost organizace vykázat a mít uhrazeny své skutečné náklady a dále také schopnost zohlednit rozdílnou nákladovou náročnost různých organizací**. Tyto výhody uvádí zhruba každý druhý příjemce. Zároveň ale upozorňují, že uvedené možnosti platí pouze částečně a za určitých podmínek, jako např. jednotné chápání a výklad pojmů či zohlednění kauzality při alokaci nepřímých nákladů. Naopak mezi nejčastěji uváděné problémy shodně všemi typy organizací patří především **rozdílné a nejasné požadavky poskytovatelů a nejednotný výklad pravidel** i v rámci jednoho programu. Tyto důvody opět uvádí minimálně každý druhý příjemce. Jako konkrétní případy uvádí např. rozdílný přístup poskytovatelů k neuznatelnosti nákladů, chybějící odpovědi na řadu otázek (započítávání některých nepřímých nákladů či přepočítávání výše nákladů po skončení období podle skutečnosti), nedostatečná komunikace a podpora ze strany úředníků poskytovatele či uznání metodiky a vykázaných nákladů jedním kontrolním orgánem a neuznání jiným. Řada příjemců také upozorňuje na riziko subjektivní tvorby metodiky.

U metody flat rate většina příjemců identifikuje dvě až tři výhody, zároveň však upozorňuje, že využití této metody má nevýhody. Jako jednoznačnou výhodu uvádí celých 78 % českých příjemců **administrativní jednoduchost přípravy rozpočtu, vykazování nákladů i následné finanční kontroly**. Pozitivní je i možnost jednoduchého využití této metody

všemi příjemci. Jako nevýhodu naopak řada českých příjemců vnímá skutečnost, že **flat rate často nedosahuje výše skutečných nepřímých nákladů organizace**, a tak poskytuje nedostatečný příspěvek na úhradu těchto nákladů. Častá je také **kritika požadavku poskytovatelů zdůvodňovat nepřímé náklady vykázané jako flat rate**.

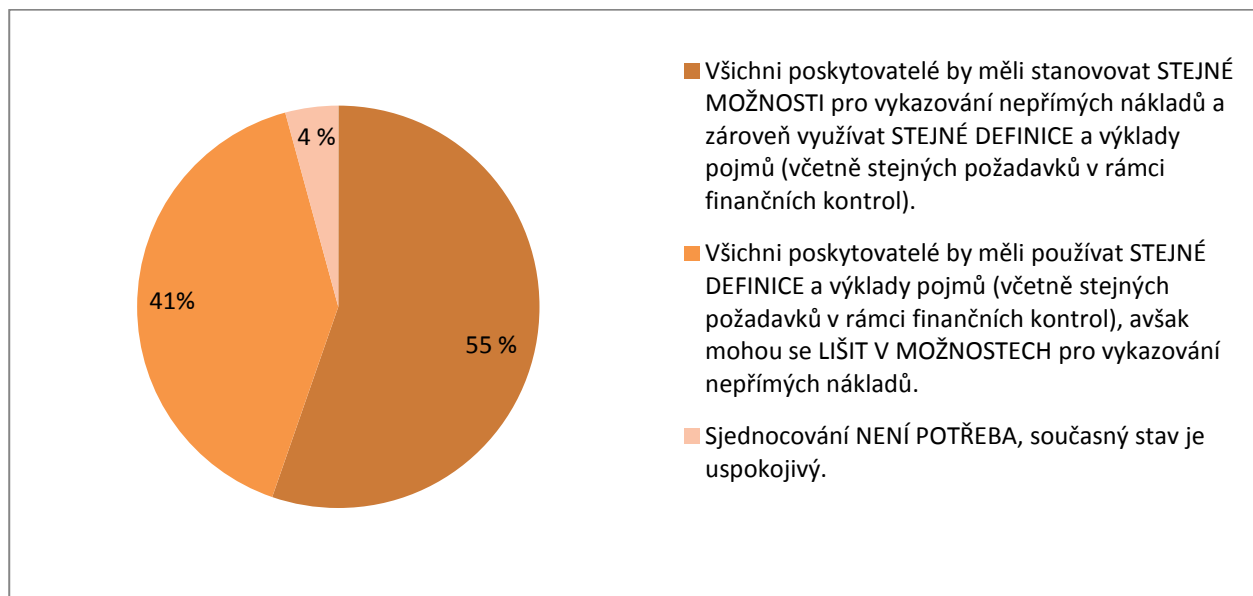
Skutečnost, že čeští příjemci u obou schémat vnímají určité výhody i nevýhody vede k tomu, že **67 % příjemců by preferovalo jako ideální schéma pro vykazování nepřímých nákladů možnost volby mezi flat rate a skutečnými nepřímými náklady podle metody úplných nepřímých nákladů**; 53 % z nich by dokonce uvítalo možnost volby nejen v daném programu, ale také pro jednotlivé projekty daného programu a vnímá volbu metody úplných nákladů především jako možnost prokázat poskytovateli, že daná procentní částka je v daném případě nedostačující a doklad, že skutečné nepřímé náklady jsou opravdu vyšší.

Volba nejvhodnějšího schématu závisí také na tom, v jaké výši je stanovena flat rate poskytovatelem a jaká je výše skutečných nepřímých nákladů organizace. Dostáváme se tak k otázce, **jak vysoké jsou vlastně nepřímé náklady českých příjemců. Odpověď na tuto otázku však nelze poskytnout**, protože výše nepřímých nákladů organizace může být různá, podle toho o jakých nepřímých nákladech mluvíme, jaké položky jsou zahrnuty v nepřímých nákladech, z jakého základu je suma vypočtena a jakých rozvrhových základů organizace využívá.

4 NÁZORY ČESKÝCH PŘÍJEMCŮ NA SJEDNOCENÍ PRAVIDEL

Téměř všichni čeští příjemci, 96 %, poukazují na potřebu sjednocení pravidel českých poskytovatelů, viz Graf 20. Všichni tito příjemci se shodují, že je třeba, aby poskytovatelé využívali **stejně definice a výklady pojmů** (včetně stejných požadavků v rámci finančních kontrol), necelé polovině z nich by však nevadilo, **kdyby se poskytovatelé lišili v možnostech pro vykazování nepřímých nákladů**.

Graf 20: Názory českých příjemců na potřebu sjednocení pravidel poskytovatelů v otázce vykazování nepřímých nákladů projektů VaVal



K tomuto tématu připojují čeští příjemci následující komentáře:

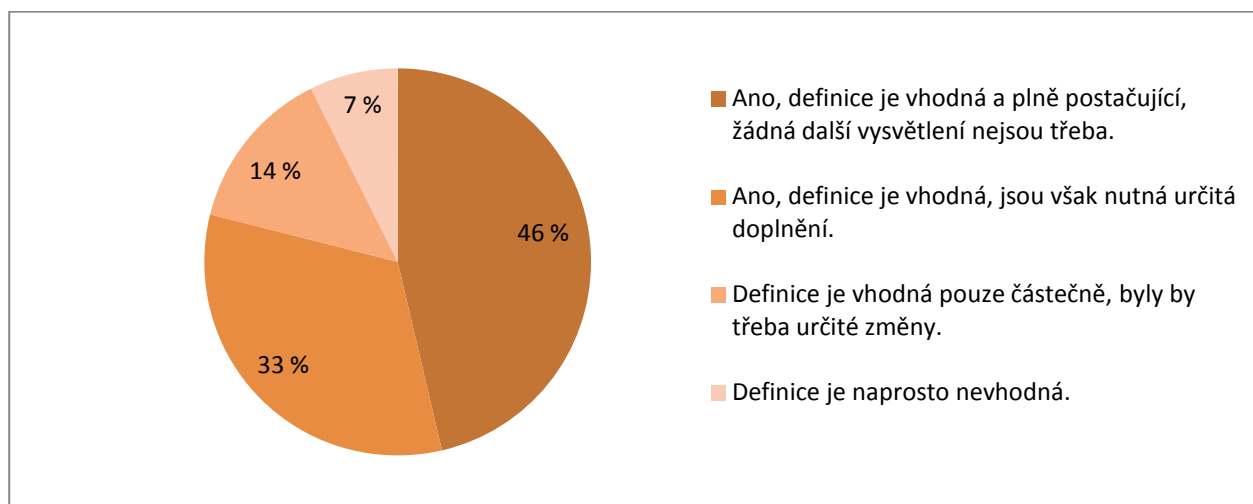
- současný stav je silně neuspokojivý, velmi nepřehledný a zmatečný; každý poskytovatel má svá pravidla, která se navíc stále mění nebo jednotliví úředníci mění jejich interpretaci;
- v současné době, kdy nejsou jednotná pravidla poskytovatelů, je obtížné vytvořit a využívat jednotnou metodiku úplných nepřímých nákladů a přitom dodržet podmínky stanovené různými poskytovateli;
- lepší komunikace a spolupráce mezi poskytovateli při nastavování pravidel programů by byla vítána, není přeci důvod, aby poskytovatelé veřejných prostředků používali odlišné definice a měli rozdílné výklady pojmů; v rámci jednoho zákona by měly být i jednotné požadavky, měl by tedy logicky existovat jednotný výklad základních pravidel definovaných v obecné rovině zákonem;
- sjednocení by mělo být i v řadě dalších aspektů než jen vykazování nepřímých nákladů;
- žádoucí by bylo sladit pravidla českých poskytovatelů i s pravidly EU;
- sjednocení pravidel
 - je nutné nejen v definicích pojmů a výkladech, ale také v terminologii;
 - je nutné v možnosti využití metody úplných nepřímých nákladů, ne však nutně ve výši procenta flat rate;
 - je vítané ve sjednocení neuznatelných nákladů;
 - je nutné nejen mezi poskytovateli, ale také mezi kontrolními orgány;

- by jistě vedlo k nižší administrativě na všech stranách i ke snížení chybovosti – především sjednocením výkladů je možné předejít problémům pro všechny zúčastněné;
 - poskytují všem zúčastněným stranám vyšší právní jistotu;
 - je nutné dělat citlivě s ohledem na možná specifika některých příjemců a programů.
- sjednocení v definicích pojmů a výkladech je nutné, zejména je nutné sjednotit výklad s legislativou ČR a požadavky auditních orgánů, což v současné době není splněno; je také otázka, zda by měla být nějakým způsobem legislativa upravena - zákon č. 130/2002 Sb. v platném znění definuje způsobilé náklady a uznané náklady, mělo by být rozšířeno o pojmy přímé a nepřímé náklady.

Bylo jasně prokázáno, že čeští příjemci považují za vhodné, aby poskytovatelé užívali stejné definice a pojmy. Nabízí se tedy otázka, **jak by mohla být definována metoda úplných nepřímých nákladů** - zda by nemohla být využívána např. již existující definice stanovená pro projekty **OP VaVpl**.

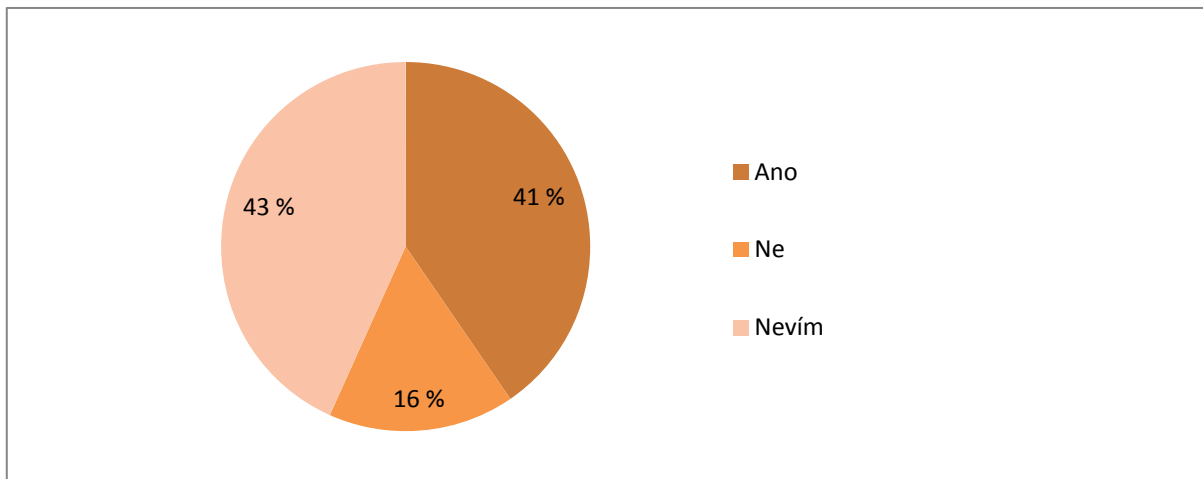
Celá 1/3 českých příjemců na tuto otázku neumí odpovědět. Ze zbývajících 2/3 si však **téměř každý druhý příjemce myslí, že by tato definice byla vhodnou a jasnou definicí, a to dokonce bez nutnosti dalších vysvětlení** (Graf 21); 33 % považuje definici za vhodnou, avšak s potřebou určitých doplnění; pouze 7 % příjemců, kteří vyjádřili názor na definici OP VaVpl, ji považuje za naprosto nevhodnou – jedná se hlavně o veřejné instituce (v polovině případů VVŠ), které považují definici za nevhodnou především kvůli chybějícímu výkladu pravidel, nedostatečným znalostem úředníků a chybějící návaznosti na další programy.

Graf 21: Názory českých příjemců na definici metody úplných nepřímých nákladů OP VaVpl, zda je vhodnou a jasnou definicí pro využití v programech poskytovatelů



Není jen otázkou, zda by mohla být **definice OP VaVpl** jasnou a vhodnou definicí pro využití v programech, ale také, **zda by mohla být jednotně využívána všemi příjemci**. Ukazuje se, že odpověď na tuto otázku není úplně jednoduchá, celých 43 % českých příjemců neví. Z těch, co umí na problematiku vyjádřit názor, zastává **pozitivní odpověď 71 %**.

Graf 22: Názory českých příjemců na otázku, zda by definice metody úplných nepřímých nákladů OP VaVpl mohla být jednotně využívána všemi poskytovateli



Ukazuje se tedy, že definice OP VaVpl by mohla být vhodnou a jednotně využívanou definicí přispívající k transparentnosti systému, v komentářích však čeští příjemci upozorňují, že by tak mělo být pouze za předpokladu, že budou vyjasněny některé otázky týkající se definic i praktického užití metodiky a bude zajištěn jednotný přístup všemi poskytovateli, úředníky i kontrolními orgány (včetně FÚ). Dále by tak podle názorů českých příjemců měla být věnovat pozornost především těmto oblastem:

- zajištění jednotného a pregnantního výkladu, např. formou komentářů (metodický rámec i definice jako takové vyhovují, je však třeba zamezit různým interpretacím);
- vytvoření jednotné metodiky auditu, podle které bude postupováno při finanční kontrole (s ohledem na informace o míře detailu kontroly a nutnosti dokladování alokace, ale také s ohledem na požadavky na případné externí auditory a akceptaci jejich posudků);
- upřesnění, doplnění či úprava následujících požadavků
 - umožnit schválení jednotné metodiky pro celou organizaci odpovědnou osobou v organizaci podle interní praxe příjemce a nevyžadovat schválení statutárním orgánem;
 - propracovat definici nepřímých nákladů a to především v následujících aspektech
 - zohlednit rozdíl mezi „nepřímými náklady“ a „režijními náklady“;
 - vhodně vyložit požadavek „nelze přímo přiřadit konkrétnímu projektu“ (s určitým úsilím je totiž možné některé náklady projektu přiřadit, např. pohonné hmoty, telefony, přesto se může jednat podle obvyklé praxe organizace o nepřímé náklady);
 - vhodně vyložit požadavek „vynaloženy v souvislosti se zajištěním řešení projektu“ (o řadě nákladů by bylo možné říci, že nevznikají až v přímé souvislosti s řešením projektu, protože při vyšším počtu projektů se nemusí zvyšovat, např. osobní náklady vedení organizace a administrativních pracovníků, energie apod., přesto by organizace měly mít možnost i tyto náklady v relevantní výši v projektech uplatňovat);

- vhodně vyložit požadavek „*odhady nejsou povoleny*“ (především s ohledem na „kvalifikované odhady“, které jsou doložitelným způsobem zdůvodněny a doloženy);
- vhodně vyložit požadavek „*není účelově koncipována pouze pro určitý program*“ (a to především s ohledem na odlišné požadavky poskytovatelů pro vykazování nepřímých nákladů i odlišné neuznatelné náklady; využití možnosti flat rate v pravidlech jednoho poskytovatele a eliminace specifických nepřímých nákladů totiž ještě nemusí nutně znamenat, že metodika byla účelově vytvořena pouze pro jeden projekt);
- doplnit výčet konkrétních nepřímých neuznatelných nákladů (což bude při odlišnosti neuznatelných nákladů u jednotlivých poskytovatelů dosti obtížné, avšak předejde se tím možným nedorozuměním);
- doplnit informace týkající se (ne)nutnosti přepočítávat údaje získané z dat z minulého uzavřeného období podle skutečnosti (toto je otázka, která zatím vůbec není řešena a tak vzniká prostor pro různé výklady úředníků i kontrolních orgánů);
- zvážit úpravu požadavku „*V rámci jednoho právního subjektu musí být používána jednotná metoda*“ (především u velkých organizací jako je například Karlova univerzita, je splnění této podmínky velice obtížné).
- doplnit požadavek na alokaci nákladů na základě příčinné souvislosti nákladů vůči projektu (tj. povinnost respektovat princip příčinné souvislosti vzniku nákladů, ne princip únosnosti nákladů či průměrování)

Vzhledem k tomu, že čeští příjemci považují za vhodné, aby poskytovatelé užívali stejné definice a pojmy a analýza hovoří o způsobech vykazování nepřímých nákladů, nabízí se další otázka – zda **je vhodné, aby poskytovatelé striktně definovali, které náklady považují za přímé a které za nepřímé.**

Názory českých příjemců na tuto otázku není možné statisticky zpracovat, protože z odpovědí je zřejmé, že jedna část příjemců si vysvětlila „definici“ jako striktní výčet kategorií nákladů, které by čeští poskytovatelé považovali za přímé a které za nepřímé, zatímco druhá část příjemců „definici“ chápe spíše v obecnější rovině. Z komentářů však jasně vyplývá, že **názory většiny českých příjemců se shodují.**

Z detailních komentářů příjemců plyne, že odpověď na otázku závisí na tom, jak podrobně by poskytovatelé přímé a nepřímé náklady definovali.

- **stanovit (definovat) v pravidlech poskytovatelů striktní výčet všech přímých a nepřímých nákladů je dle českých příjemců nevhodné a dokonce i nemožné, protože:**
 - není možné postihnout celou heterogenní oblast VaVal (jednalo by se o nekonečný a nikdy nekončící seznam, který by nikdy nebyl schopen podchytit všechny možné situace);
 - je nutné zohledňovat specifika různých organizací (některé organizace řadí např. odpisy majetku, náklady na opravy a údržbu či osobní náklady administrativních pracovníků vždy pouze do nepřímých nákladů, některé organizace i do přímých; některé organizace mají oddělené měřicí přístroje);
 - je nutné zohledňovat specifika různých projektů (projekty jsou velmi specifické, jejich zaměření je velmi různorodé a tak i v rámci projektů jednoho poskytovatele může dojít k situaci, kdy je náklad v některém projektu definován jako přímý a stejný typ nákladu v jiném projektu jako nepřímý);
- **volnější, avšak jasná a jednotná definice** přímých a nepřímých nákladů (jednotný přístup) respektovaná všemi poskytovateli i kontrolními orgány, vycházející z **ekonomického pohledu a respektující obvyklou praxi**

organizace příjemce (pokud je doložitelná) je českými poskytovateli považována za žádoucí, protože může zajistit stabilní systém, snížení administrativy vedení projektů (náročnosti vykazování nákladů) a tak zefektivnění činností a snížení chybovosti.

- tato definice by měla respektovat ekonomický pohled, tj. **zda je náklad přímo přiřaditelný k jednotlivému výkonu (projektu)**. Stejný druh nákladu může být za různých okolností buď přímý, nebo nepřímý a příjemce by měl být ten, kdo rozhoduje o tom, který náklad je přímý a který nepřímý. Poskytovatel nemůže definovat, které náklady jsou přímé a které nepřímé, protože nemůže vědět, zda je příjemce schopen konkrétní náklady přiřadit konkrétnímu projektu nebo ne.

- poskytovatelé mohou poskytnout výčet základních přímých nákladů.

Méně jednotní jsou již čeští příjemci v otázce, zda by jednotný přístup k definici přímých a nepřímých nákladů měl být obsažen přímo v zákoně. Na jednu stranu se to zdá žádoucí, na druhou stranu někteří čeští příjemci vyjadřují obavy z neodborného zásahu těch, kteří ovlivňují konečnou podobu zákonů a také poukazují na malou pružnost legislativy v případě potřeby rychle reagovat na vývoj praxe.

4.1 Shrnutí

Téměř všichni čeští příjemci, 96 %, poukazují na potřebu sjednocení pravidel českých poskytovatelů v otázce vykazování nepřímých nákladů. Všichni tyto příjemci se shodují, že je třeba, aby poskytovatelé využívali **stejně definice a výklady pojmů** (včetně stejných požadavků v rámci finančních kontrol).

Současný stav je podle českých příjemců neuspokojivý, nepřehledný a zmatečný; každý poskytovatel má svá pravidla, která se navíc stále mění nebo jednotliví úředníci mění jejich interpretaci. V takovém prostředí hrozí velké riziko nálezů auditů a je velice obtížné vytvořit a využívat jednotnou metodiku úplných nepřímých nákladů vůči všem poskytovatelům. Sjednocení definic, výkladů, ale také terminologie by tak dle názorů českých příjemců mohlo vést k větší právní jistotě i snížení administrativy všech zúčastněných stran.

Na otázku, zda by mohla být **definice skutečných nepřímých nákladů uvedená v OP VaVpl** vhodnou a jasnou definicí, neumí 1/3 příjemců odpovědět, a zda by mohla být jednotně využívána všemi poskytovateli, neumí odpovědět 2/5 příjemců. **Z těch příjemců, kteří však na uvedenou problematiku mají názor, 79 % příjemců považuje tuto definici za vhodnou** (více než polovina z nich dokonce považuje definici za plně postačující bez nutnosti dalších změn) **a 71 % myslí, že by definice mohla být jednotně využívána všemi poskytovateli.** Mezi hlavní diskutované oblasti, kde čeští příjemci vidí potenciál pro zlepšení, patří např. potřeba vytvoření jednotné metodiky auditu, zajištění vhodného výkladu definice nepřímých nákladů či poskytnutí více informací k možnosti použití kvalifikovaných odhadů a nutnosti přepočítávat údaje získané z minulého období podle skutečnosti.

V otázce, zda je vhodné **definovat, které náklady budou považovány za přímé a které za nepřímé v programech VaVal**, se téměř všichni příjemci shodují na tom, že stanovit (definovat) v pravidlech poskytovatelů striktní výčet všech přímých a nepřímých nákladů je nevhodné a dokonce i nemožné. Je nutné respektovat specifika různých organizací i různých projektů a nesnažit se vytvářet „nekonečný a nikdy nekončící seznam“. **Jako žádoucí se naopak ukazuje volnější, avšak jasná a jednotná definice přímých a nepřímých nákladů** v programech VaVal, (jednotný přístup) respektovaná všemi poskytovateli i kontrolními orgány, vycházející z ekonomického pohledu a respektující obvyklou praxi organizace příjemce. Tato definice by měla respektovat skutečnost, **zda je náklad přímo přiřaditelný k jednotlivému výkonu (projektu) či ne.**

5 ZÁVĚR

Hlavním cílem analýzy bylo identifikovat a analyzovat zkušenosti českých příjemců s metodami pro vykazování nepřímých nákladů v projektech poskytovatelů dle zákona 130/2002 Sb. v platném znění a na jejich základě navrhnout nejvhodnější model pro vykazování nepřímých nákladů v projektech a zhodnotit možnosti jeho využití v praxi v pravidlech poskytovatelů.

Hlavním zdrojem informací se pro tuto analýzu stalo dotazníkové šetření realizované mezi českými příjemci od prosince 2013 do února 2014. Celková míra úspěšnosti relevantních odpovědí je dobrá; byla také prokázána korelace odpovědí z dotazníku se skutečností. Výsledky dotazníkového šetření je tak možné využít v analýze pro odvození celkové situace u českých příjemců.

Získané poznatky ukazují, že **příjemci silně cítí potřebu sjednocení pravidel poskytovatelů, definic i jasného výkladu**, protože současný stav, kdy každý poskytovatel má svá pravidla, je neuspokojivý, nepřehledný a zmatečný. Za neoptimálnější schéma vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVal považují čeští příjemci **možnost volby mezi flat rate a skutečnými nepřímými náklady podle metody úplných nepřímých nákladů**.

Hlavní výhodou metody flat rate příjemci spatřují v administrativní jednoduchosti přípravy rozpočtu, vykazování nákladů i následné finanční kontroly a také v tom, že je lehce využitelná všemi příjemci, tedy i těmi, kteří nemají metody pro sledování skutečných nepřímých nákladů. Její nevýhodou je však především to, že nezohledňuje rozdílnou nákladovou náročnost různých organizací (někteří příjemci mohou považovat využití jednotné sazby flat rate pro všechny příjemce jako nespravedlivé) a pro řadu příjemců může představovat pouze nedostatečný příspěvek na úhradu nepřímých nákladů. Výhodou metody úplných nepřímých nákladů je naopak právě možnost organizace vykázat své skutečné náklady. Více než polovina příjemců již v současné době dle vlastního vyjádření metodu pro vykazování úplných nepřímých nákladů má, měli by mít možnost jejího využití nejen pro interní potřeby, ale také k prokázání nákladů poskytovateli. Nevýhodou komplikující využití metod úplných nepřímých nákladů je však v současné době rozdílný přístup poskytovatelů, kontrolních orgánů i příjemců, nejasné a nevhodné požadavky poskytovatelů a nejednotný výklad souvisejících pojmů.

Efektivní využití modelu volby mezi flat rate a metodou úplných nepřímých nákladů je možné pouze v případě, že všichni poskytovatelé, příjemci i kontrolní orgány k tomuto modelu budou přistupovat na národní úrovni jednotně a rozumně. V opačném případě může nadále docházet k rozdílnému chápání pravidel vykazování nepřímých nákladů v projektech vedoucímu k nálezům auditů, sporům, nedorozuměním a nespokojenosti všech zúčastněných stran.

Na základě získaných poznatků a z nich vyplývajících závěrů uvedených v této analýze,

odborná skupina MŠMT navrhuje k další diskusi model umožňující volbu mezi flat rate a skutečnými nepřímými náklady podle metody úplných nepřímých nákladů.

Popis modelu, návrhy jednotlivých možností řešení a poukázání na oblasti, které je třeba dořešit, jsou uvedeny v následujících odstavcích. Podle názoru odborné skupiny MŠMT **je navrhovaný model v praxi proveditelný, vyžaduje však součinnost všech stran** zmíněných v analýze pro případné zdokonalení modelu, jeho realizaci v praxi i dořešení vzniklých otázek.

- Přímé a nepřímé náklady

Pokud mluvíme o způsobech vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVal, je nejprve nutné **začít s pojmy „přímé a nepřímé náklady“ v projektech VaVal**. U rozhodnutí, zda zařadit náklad do nákladů přímých nebo nepřímých, by měla být respektována obvyklá praxe organizace a její „**schopnost náklad přímo přiřadit danému projektu**“ a to by se mělo objevit v pravidlech všech poskytovatelů. Stejný druh nákladu tak může být za různých okolností buď přímý, nebo nepřímý. Své členění nákladů na přímé a nepřímé by příjemce měl být schopen zdůvodnit.

- Neuznatelné náklady

S ohledem na skutečnost, že poskytovatelé hradí pouze náklady uznatelné (způsobilé), **měla by pravidla programu daného poskytovatele jasně specifikovat, které kategorie nákladů jsou považovány v daném programu za neuznatelné, a to nejen s ohledem na přímé, ale také nepřímé náklady**. Obecně by se daly neuznatelné náklady rozdělit do dvou skupin – první skupina náklady neuznatelné ve všech programech, druhá skupina neuznatelné jen v určitém programu s ohledem na jeho specifika. Bylo by vítané, kdyby se všichni poskytovatelé shodli na jednotném výčtu neuznatelných nákladů první skupiny. Otázkou je, zda by byl jednotný přístup skutečně proveditelný. Avšak i v případě, že úplné sjednocení na národní úrovni by v tomto ohledu nebylo možné, je potřeba příjemcům zajistit jasné informace a upozornit je na existující rozdíly mezi programy.

- Možné způsoby vykazování nepřímých nákladů

Nepřímé náklady by příjemci v projektech VaVal mohli vykazovat **buď ve výši flat rate stanovené poskytovatelem, nebo ve skutečné výši** vypočtené příjemcem podle interní metodiky úplných nákladů splňující požadavky poskytovatele. **Požadavky poskytovatelů související s využíváním i kontrolou metody flat rate i metody úplných nákladů by měly být jednotné na národní úrovni**. Výše úhrady (limity refundace) nákladů se však mohou v různých programech odlišovat; nejednotnost poskytovatelů v tomto ohledu nenaruší systémovost, bude pouze znamenat různou výši potřebného kofinancování příjemcem v různých programech.

- Flat rate

- Výše sazby flat rate

Teoreticky je možné buď stanovit jednu sazbu flat rate na národní úrovni pro všechny poskytovatele a programy, nebo ponechat rozhodnutí o výši procenta sazby na poskytovatelích, kteří si její výši určí s ohledem na specifika programu. I když by jednotná výše procenta flat rate ve všech programech nebo alespoň většiny z nich znamenala zjednodušení celého systému, odborná skupina se na základě získaných poznatků v analýze klání k názoru, aby si **výši procenta flat rate určil každý poskytovatel sám** (tj. výše se může u jednotlivých poskytovatelů i programů odlišovat s ohledem na specifika programu). Z provedeného průzkumu odbornou skupinou zároveň vyplývá, že by toto procento nemělo klesnout pod určitou jednotně stanovenou hranici na národní úrovni (některými příjemci uváděno 10 %, jiní se klání k 15 % z přímých nákladů). Tím se dostáváme k otázce, zda je možné a vhodné doporučit nějaké procento flat rate (např. 15 % z přímých nákladů), které by mohlo být použitelné pro většinu programů (s ohledem na skutečnost, že pokud příjemce bude chtít prokázat vyšší skutečné náklady, bude mít vždy možnost volby úplných nepřímých nákladů).

- Základ pro výpočet sazby flat rate

I za předpokladu, že výše procenta flat rate bude stanovována každým poskytovatelem samostatně, **měla by být stanovena všemi poskytovateli ze stejného základu, např. přímé náklady**. Využití různých základů je neopodstatněné a vnáší do celého systému zbytečný chaos.

- Kontroly

Kontrolní orgány by měly kontrolovat pouze správnost matematického výpočtu výše daného procenta a základnu, ze které je toto procento vypočteno. Nemělo by být vyžadováno zdůvodňování a podložení prvotními doklady takto vykázaných nepřímých nákladů poskytovateli ani jinými orgány, tím by došlo k popření smyslu myšlenky flat rate. Při využití flat rate by neměla probíhat ani kontrola nezahrnutí neuznatelných nepřímých nákladů. V tomto smyslu je nutný jednotný přístup nejen poskytovatelů, ale také všech kontrolních orgánů včetně FÚ a NKÚ. Jeví se tedy jako žádoucí, aby toto pravidlo bylo zaneseno v závazných předpisech. Otázkou zůstává, zda možnost flat rate mohou využít skutečně všichni příjemci bez ohledu na skutečně vzniklé náklady, tj. i v případech, že organizace má metodu úplných nepřímých nákladů, která prokazuje, že skutečné náklady jsou nižší než výše flat rate.

- Metoda úplných nepřímých nákladů
 - Pravidla poskytovatelů

Z analýzy názorů příjemců vyplývá jednoznačný požadavek – **zajistit jednotný a jasný výklad pravidel a požadavků poskytovatelů i kontrolních orgánů** na tuto metodu **na národní úrovni**. Při tvorbě jednotných pravidel se ukazuje jako smysluplné vycházet z existujícího dokumentu „*Obecná pravidla (rámcová metodika) pro vykazování skutečných nepřímých nákladů v projektech OP VaVpI*“, který by po vhodných úpravách (některé náměty viz. kap. 2.1) vyhovoval i pro ostatní programy českých poskytovatelů. Tato metodika by byla inkorporována do pravidel programů VaVal všech českých poskytovatelů. Tyto aktivity by mohla zajistit odborná skupina MŠMT.

- Ex-ante audit

Využití metody úplných nepřímých nákladů v projektu VaVal bude podmíněno kladným posudkem kontrolního orgánu, který bude konstatovat, že konkrétní metoda daného příjemce je v souladu s jednotnými požadavky poskytovatelů na metodu úplných nepřímých nákladů na národní úrovni. Cílem této kontroly je včasné ujištění příjemce i poskytovatele o správnosti předkládané metodiky (a tak předcházení pozdějším možným nálezům). V souvislosti s realizací takovéto kontroly však zůstává otázkou, kdo by ji měl realizovat a jak zajistit jednotný přístup k této kontrole na národní úrovni. Zkušenosti ukazují, že využití nezávislého externího auditora vybraného příjemcem není vždy nejvhodnějším řešením, a to především s ohledem na komplexnost a objektivitu poskytnutých informací. Volba jediného kontrolního orgánu na národní úrovni se zase zdá být v praxi obtížně realizovatelná. Odborná skupina MŠMT se tedy kloní k možnosti ex-ante kontroly realizované samotnými poskytovateli. K diskusi však zůstává, jak zajistit jednotný přístup na národní úrovni, tj. vyhnout se situaci, kdy jeden poskytovatel metodiku akceptuje a jiný ne.

- Dobrovolnost volby využití metody úplných nepřímých nákladů

Základním principem pro využití metody úplných nepřímých nákladů v projektech VaVal bude princip dobrovolnosti. **Žádný příjemce nebude nucen tuto metodiku v projektech využívat či ji kvůli účasti v projektu speciálně vytvářet nebo upravovat.** Každý příjemce vždy bude mít možnost využití flat rate a pro volbu skutečných nákladů se může rozhodnout pouze, pokud tak uzná za vhodné, tj. např. v případě, že by tak chtěl poskytovateli prokázat vyšší skutečné náklady a žádat o jejich úhradu. Každý příjemce se bude moci sám rozhodnout, zda považuje využití metody úplných nákladů a získání (případně obnovování) ex-ante auditu své metodiky za přínosné a úměrné či nikoliv. Využití metody úplných nepřímých nákladů v projektech VaVal by nemělo znamenat větší administrativní zátěž pro výzkumníka pouze proto, že se účastní daného projektu. Robustnost vytvořené metodiky i způsoby jejího využití jsou věcí organizace příjemce. Ta si sama určí míru detailnosti nákladových středisek i počet rozvrhových základů. Záleží tedy na rozhodnutí příjemce, zda si vytvoří pro své interní i externí potřeby jednodušší či složitější modely. Platí, že příjemci by měli v projektech využívat svůj již zavedený model pro sledování nepřímých nákladů využívaný např. pro interní potřebu vedení či kalkulaci ceny zakázky. Využívat účelově vytvořenou metodiku pouze pro určitý projekt či program nebude povolené. Stejná pravidla budou platit pro všechny typy příjemců – s ohledem na skutečnost, že se organizace bude

moci sama rozhodnout, který způsob vykazování nákladů jí vyhovuje nejvíce, není nutné vytvářet speciální pravidla pro speciální typy organizací vedoucí pouze k vyšší nepřehlednosti systému.

- Limit pro úhradu skutečných nepřímých nákladů

Otevřenou otázkou ve využití modelů úplných nepřímých nákladů zůstává možnost omezení výše takto vykázaných skutečných nákladů poskytovatelem. Může se stát, že příjemci budou prosazovat možnost uplatňování skutečných nákladů bez omezení, zatímco poskytovatelé se budou snažit s ohledem na omezenou výši svých rozpočtů určit určitou maximální hranici výše nepřímých nákladů. **Nastavení limitu pro skutečné nepřímé náklady a určení jeho výše je však velice diskutabilní**, navíc se neukazuje vhodným ani využívaným řešením, protože výše nepřímých nákladů různých příjemců je do značné míry závislá na tom, jaké náklady organizace příjemce řadí mezi náklady přímé a jaké mezi nepřímé.

- Možnost volby

Využití metody úplných nepřímých nákladů příjemcem v jednom programu (projektu) nemění nic na tom, že pro účast v dalším programu (projektu) danému příjemci stále zůstává možnost volby mezi metodou úplných nepřímých nákladů a flat rate.

Navržený model vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVal a aktivity k jeho zavedení jsou pro přehlednost stručně shrnuty níže:

- **jednotný přístup na národní úrovni (poskytovatelů, příjemců i kontrolních orgánů);**
- **určení konkrétního subjektu (útvár MŠMT) odpovědného za pravidla a aktualizaci pravidel vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVal;**
- **výklad nepřímých nákladů na národní úrovni v projektech VaVal – odkaz na obvyklou praxi organizace a její „schopnost náklad přímo přiřadit danému projektu“;**
- **jasný výčet neuznatelných nákladů – a to přímých i nepřímých – v pravidlech poskytovatelů; vítané jednotné na národní úrovni;**
- **dvě možnosti pro vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVal jednotně definované všemi poskytovateli na národní úrovni: flat rate stanovená poskytovatelem nebo skutečné náklady vypočtené příjemcem podle jeho metodiky úplných nepřímých nákladů;**
- **flat rate – výši procenta flat rate si každý poskytovatel určí sám, neměla by však klesnout pod určité procento stanovené na národní úrovni, např. 10 % nebo 15 %;**
- **flat rate – základna, ze které bude procento flat rate počítáno, bude jednotná pro všechny poskytovatele na národní úrovni, např. přímé náklady;**
- **flat rate – kontrolní orgány by na národní úrovni měly kontrolovat pouze správnost matematického výpočtu výše procenta; nemělo by být vyžadováno zdůvodňování a podložení prvotními doklady;**
- **úplné nepřímé náklady – jednotné definice a výklad požadavků poskytovatelů na metodiku úplných nepřímých nákladů a její kontrolu na národní úrovni (vycházející z obecných pravidel OP VaVpl);**
- **úplné nepřímé náklady – využití metody úplných nepřímých nákladů příjemcem podmíněno kladným ex-ante posouzením metodiky kontrolním orgánem;**

- **princip dobrovolnosti využití metody úplných nepřímých nákladů – žádný příjemce nebude nucen tuto metodiku v projektech využívat či ji kvůli účasti v projektu speciálně vytvářet nebo upravovat; vždy bude možnost využití flat rate;**
- **možnost volby příjemcem mezi flat rate a metodou úplných nákladů, a to i v různých programech a různých projektech.**

Oblasti, kterým je nutné věnovat další pozornost, jsou pro přehlednost také shrnuty níže. Otázkou zůstává:

- které oblasti vyžadující jednotný přístup na národní úrovni mají být řešeny pouze v pravidlech poskytovatelů a které v závazných právních předpisech (např. možnost volby flat rate či úplných nepřímých nákladů); které právní předpisy bude nutné upravit, aby požadavky poskytovatelů na vykazování nepřímých nákladů byly harmonizovány s veškerou platnou relevantní legislativou;
- zda je vhodné a proveditelné, aby byl sjednocen seznam neuznatelných nákladů v pravidlech poskytovatelů na národní úrovni;
- zda a v jaké výši by měla být určena minimální hranice pro výši flat rate a zda by mělo být všem poskytovatelům doporučeno využít flat rate v nějaké určité výši;
- kdo by měl realizovat ex-ante kontrolu metodiky úplných nepřímých nákladů příjemce a jak zajistit jednotný přístup v této otázce na národní úrovni;
- zda je vhodné omezit maximální možnou výši pro vykazování skutečných nákladů metodou úplných nepřímých nákladů;
- zda je možnost flat rate opravdu využitelná všemi příjemci bez ohledu na skutečně vzniklé náklady (tj. i v případech, že organizace má metodu úplných nepřímých nákladů, která prokazuje, že skutečné náklady jsou nižší než výše flat rate).

Výsledkem tohoto navrženého schématu by mělo být vytvoření jednotného dlouhodobě stabilního systému vedoucího ke snížení administrativní zátěže a zvýšení právní jistoty všech zúčastněných stran. Zároveň by měl umožnit vývoj při změnách, např. legislativy.

Předpokladem pro úspěšnou realizaci systému je jednotný postup na národní úrovni, spolupráce a soulad všech zúčastněných stran. Tato analýza včetně závěrů byla **vypracována odbornou skupinou MŠMT** k problematice full cost a byla **připomínkována členy poradní skupiny MŠMT** k problematice full cost. **Následovat bude diskuse s poskytovateli.** Budou zahájeny práce na „Analýze pravidel a zkušeností českých poskytovatelů s metodami pro vykazování nepřímých nákladů v projektech VaVal“, která bude obsahovat nejen přehledný popis existujících pravidel všech programů VaVal v oblasti vykazování, financování a kontroly nepřímých nákladů projektů, ale také **postoje jednotlivých poskytovatelů k schématu navrženému v závěru této analýzy.** Pokud se ukáže realizace navrženého schématu jako žádoucí a **proveditelná, budou realizovány kroky** nezbytné k prosazení v praxi. Koordinaci těchto aktivit **by měla zajistit odborná skupina MŠMT** pro problematiku full cost.

Analýza byla provedena ve smyslu zákona č. 130/2002 Sb. v platném znění se snahou vytvořit jednotný systém. Je však nutné si uvědomit, že **prostředí VaVal je velice heterogenní** a příjemci se tak mohou setkat nejen s požadavky poskytovatelů podle zákona 130/2002 Sb. v platném znění, ale také s programy financovanými z jiných než národních zdrojů, které mohou mít specifické požadavky např. operační programy (Evropské strukturální a investiční fondy, ESI) či komunitární programy EU (7.RP a HORIZONT 2020) a další. **Pravidla těchto programů jsou již plně nebo částečně definovaná „zahraniční“ autoritou, a tak existují pouze omezené možnosti jejich úpravy na národní úrovni.** Např. v programu HORIZONT 2020 (2014–2020) je umožněno vykazování a úhrada nepřímých nákladů pouze

ve výši 25 % flat rate z přímých nákladů (s výjimkou pro velké infrastruktury). Pravidla ESI fondů jsou regulována EK předpisy, které stanoví základní rámec. **I přes maximální snahu na národní úrovni tedy není možné očekávat úplné sjednocení pravidel všech programů VaVal**, se kterými se příjemce může setkat. Snaha o jednotný postup na národní úrovni však v budoucnu může vést i k silnější a jednotnější vyjednávací pozici ČR se „zahraničními“ poskytovateli.

DODATEK: O DOTAZNÍKOVÉM ŠETŘENÍ

Předkládaná analýza vychází ze závěrů dotazníkového šetření realizovaného od prosince 2013 do února 2014. Cílem tohoto šetření realizovaného odbornou skupinou MŠMT bylo zmapovat zkušenosti českých příjemců zejména s uplatňováním a tvorbou metod pro určování a vykazování nepřímých nákladů v projektech, a to nejen ve vztahu k interním potřebám organizace, ale především ve vztahu k poskytovatelům dle zákona č. 130/2002 Sb. v platném znění, o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací) v platném znění.

Výsledky dotazníkového šetření by měly sloužit jako významný podklad pro sjednocení přístupu poskytovatelů k problematice uplatňování nepřímých nákladů v projektech na národní úrovni.

5.1 Základní informace o dotazníku

Název dotazníku:	Zkušenosti českých příjemců s metodami pro vykazování nepřímých nákladů v projektech
Doba šíření dotazníku:	prosinec 2013–únor 2014
Způsob šíření dotazníku:	online, email
Zdroje kontaktů:	MŠMT, TAČR, GAČR, MPO
Cílový respondent:	Zástupci vedení (ekonomických oddělení) organizací, které jsou příjemci veřejných finančních prostředků dle zákona č. 130/2002 Sb. v platném znění
Identifikace respondenta:	jméno, pozice a organizace (adresné)
Doba vyplnění dotazníku:	cca 60 minut
Odkaz na dotazník:	http://www.msmt.cz/vyzkum-a-vyvoj/dotaznikove-setreni-msmt-k-nepriym-nakladum-v-projektech

5.2 Struktura dotazníku

Dotazník se skládal z 21 otázek, které je možné rozdělit z hlediska zkoumané problematiky do tří oblastí. Prvních sedm otázek obecnějšího charakteru bylo zaměřeno na identifikaci respondenta a jeho organizace. Jednalo se o uvedení jména, kontaktního emailu, pozice respondenta v organizaci a jméno organizace; dále šlo o informaci, kterých programů na podporu výzkumu a vývoje se organizace respondenta účastní a v jaké výši se zhruba pohybují nepřímé náklady organizace. Otázky v druhé části se již týkaly implementace metody úplných nepřímých nákladů organizací respondenta, tj. zda má organizace metodu, pro jaké účely ji využívá, zda takovou metodu chce vytvořit či stávající způsoby sledování nepřímých nákladů zdokonalit a jaké jí k tomu vedou důvody. Poslední, stěžejní část dotazníkového šetření zkoumala názory a postoje respondenta a jeho organizace k implementaci metod úplných nepřímých nákladů. Otázky v této části byly zaměřeny na odhalení problémů a výhod využívání metod úplných nepřímých nákladů i flat rate, dále na identifikaci nejvhodnějšího schématu pro vykazování nepřímých nákladů a také možnost sjednocení pravidel poskytovatelů v této problematice. Zkoumáno bylo také, zda by v případě sjednocování pravidel bylo žádoucí vycházet z existujících pravidel programu OP VaVpl.

Otázky v dotazníku byly uzavřené s možností komentáře (tj. polootevřené).

5.3 Výběr dotazovaných osob a způsob šíření dotazníků

Vzhledem k tomu, že cílem analýzy bylo zmapovat zkušenosti českých příjemců s uplatňováním metod pro určování a vykazování nepřímých nákladů v projektech, byla velikost vzorku dotazovaných subjektů vymezena široce pro všechny příjemce veřejných finančních prostředků dle zákona č. 130/2002 Sb. v platném znění, a to bez ohledu na typ organizace (tj. zástupci subjektů veřejných i soukromých, ziskových i neziskových) i bez ohledu na to, zda organizace využívají metody úplných nepřímých nákladů či ne. V rámci zvoleného vzorku dotazovaných organizací byly osloveny vybrané osoby pracující ve vedení těchto institucí, případně jejich ekonomicko-hospodářských úsecích; např. u veřejných vysokých škol byli osloveni kvestoři a u veřejných výzkumných organizací ředitelé.

Seznam oslovených organizací byl získán z veřejně dostupných informací a interních databází kontaktů MŠMT (mimo jiné i databází příjemců OP VaVpl). Takto bylo emailem osloveno zhruba 180 organizací a osob. Současně byl dotazník umístěn na webové stránky MŠMT a byli vybráni relevantní poskytovatelé jako zprostředkovatelé s žádostí, aby dotazníky rozšířili dále na své kontakty. Takto se na diseminaci dotazníků podíleli TAČR, GAČR a MPO. S ohledem na zvolenou techniku dotazování nelze přesně určit, kolik organizací a osob bylo osloveno.

5.4 Vyhodnocení dotazníkového šetření a reprezentativnost výzkumu

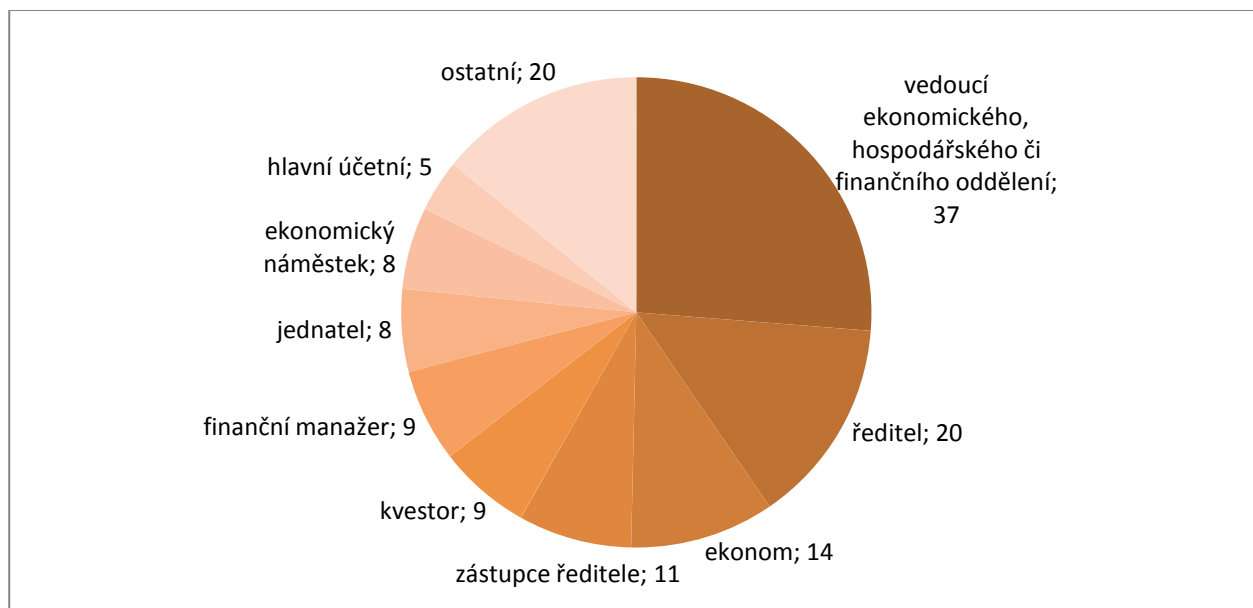
Prostřednictvím dotazníkového šetření bylo získáno 144 odpovědí. Ty byly následně zkoumány s ohledem na jejich reprezentativnost. Prvním kritériem hodnocení byla relevance (validita) odpovědí a druhým korelace se skutečností.

5.4.1 Validita odpovědí

Validita odpovědí byla hodnocena především s ohledem na duplicitu odpovědí, úplnost odpovědí, pochopení otázek a reliabilitu odpovědí. **Z celkového počtu 144 odpovědí bylo vyhodnoceno 141 jako relevantních.** Tři odpovědi byly vyřazeny z důvodu duplicity odpovědí různými respondenty pro jednu organizaci. Pouze u jedné z těchto odpovědí nastal problém reliability, tj. při opakovaném vyplnění odpovědi byly pro jednu instituci získány různé odpovědi. Pro výzkum tak byla ponechána pouze ta odpověď, která byla poskytnuta zástupcem vedení organizace, byla úplnější a také doplněná komentáři. S ohledem na úplnost odpovědí nebyl identifikován žádný problém, všichni respondenti vyplnili všechny relevantní otázky. Stejně tak je možné zhodnotit jako dostačující pochopení otázek respondenty. U několika odpovědí sice pravděpodobně došlo k nesprávnému či nejednotnému pochopení otázky jednotlivými respondenty, avšak tyto situace pouze odráží komplexnost zkoumané problematiky a bude jim dále věnována pozornost v rámci analýzy. Jednalo se o otázku č. 7 a 8 zkoumající výši nepřímých nákladů organizace, kde řada respondentů mylně uvedla výši nákladů vykazovaných poskytovatelům podle pravidel programu a ne skutečnou výši těchto nákladů v organizaci dle stávající metodiky. Dále se jednalo o otázku č. 9, kde několik respondentů pojem „zjednodušená metoda“ mylně vykládalo jako „simplified method“ podle pravidel 7.RP. Dalším případem byla otázka č. 21. zkoumající vhodnost jednotné definice přímých a nepřímých nákladů. Již z otázky samotné není jednoznačné, jak detailní by definice měla být a tak odpověď respondentů je zásadním způsobem ovlivněna tím, jak si pojem „definice“ vyložili. Posledním případem byly otázky č. 10, 12 a 13, které vyplnili i zástupci organizací, kterých se dle instrukcí tato otázka netýkala, a tak byly tyto odpovědi vyřazeny a nejsou dále analyzovány.

Reliabilitu odpovědí je možné vyhodnotit jako uspokojivou, a to do velké míry i díky **relevantní pozici respondentů v organizaci**, jak ukazuje Graf 23.

Graf 23: Pozice respondenta v organizaci



S odkazem na výše uvedené skutečnosti je možné **získané odpovědi považovat za validní**.

5.4.2 Korelace se skutečností

K prokázání **korelace vzorku organizací z dotazníkového šetření se skutečností** je využito základní statistické porovnání zobrazené v grafech níže.

Nejdříve je určena úspěšnost dotazníkového šetření, tj. počet odpovědí z celkového počtu příjemců podle databáze RVVI, a následně jsou porovnány následující charakteristiky institucí z dotazníku a z databáze RVVI:

- typy organizací příjemců;
- procentní podíl na finančních prostředcích kontrahovaných českými příjemci;
- účast v programech výzkumu a vývoje.

Databáze RVVI byla využita jako nejrelevantnější veřejně přístupný zdroj informací o skutečném počtu českých příjemců i jimi kontrahovaných finančních prostředků účelové podpory na výzkum a vývoj v době realizace dotazníkového šetření, tedy v roce 2013 [Informační systém RVVI]. Je však třeba upozornit, že informace obsažené v této databázi neobsahují údaje týkající se čerpání finančních zdrojů z operačních programů ani neumožňují rozlišovat mezi velkými a malými a středními podniky.

V roce 2013 existovalo podle databází RVVI 1 334 organizací, které jsou příjemci účelově určených veřejných finančních prostředků dle zákona č. 130/2002 Sb. V rámci dotazníkového šetření bylo získáno celkem 141 relevantních odpovědí českých příjemců. V databázi RVVI se však nachází pouze 127 z těchto respondentů, viz Graf 24, ostatní jsou řešiteli pouze operačních programů, případně v roce 2013 nečerpali žádné finanční prostředky účelové podpory podle zákona č. 130/2002 Sb. v platném znění. **S ohledem na veřejné dostupné údaje RVVI tak získáváme úspěšnost 11 %**, viz Graf 25 (v textu dokumentu jsou však zpracovány odpovědi všech 141 organizací, protože z hlediska zaměření této analýzy je možné je považovat za relevantní).

Ve finančním vyjádření docházíme k mnohem lepším výsledkům. Podle databáze RVVI příjemci kontrahovali finanční prostředky uvedené účelové podpory v roce 2013 ve výši 16 827 886 000 Kč. Na dotazník odpověděly organizace, které kumulativně čerpaly 11 425 480 000 Kč, tj. **finanční úspěšnost činí 68 %**, viz

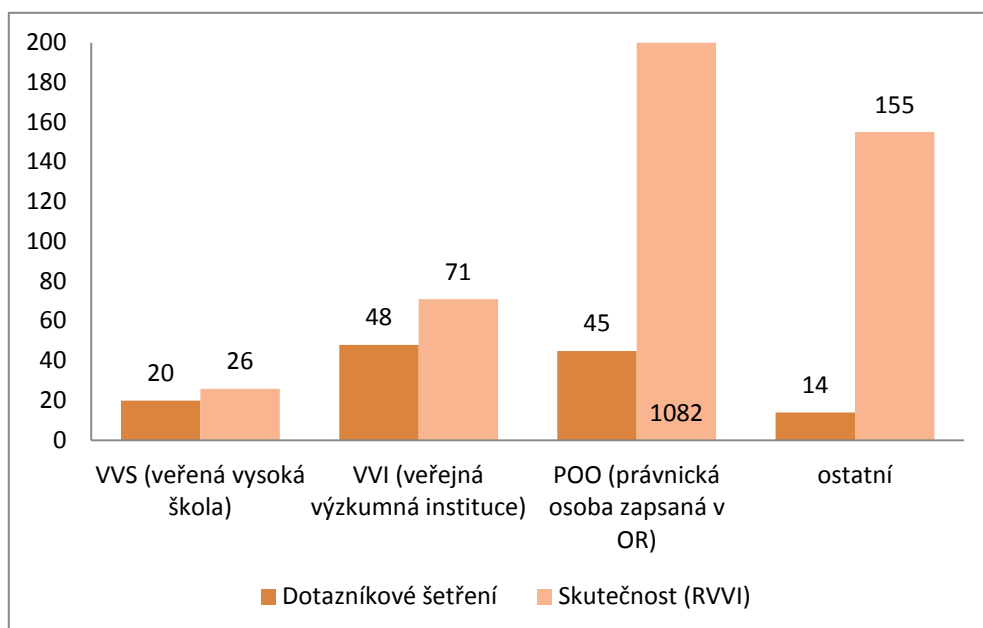
Graf 26 a Graf 27 (opět je třeba upozornit, že toto procento zahrnuje pouze veřejně dostupné údaje v databázi RVVI, tj. pouze údaje týkající se

127 respondentů zahrnutých v databázi RVVI pro rok 2013). Tento výsledek lze považovat za uspokojivý.

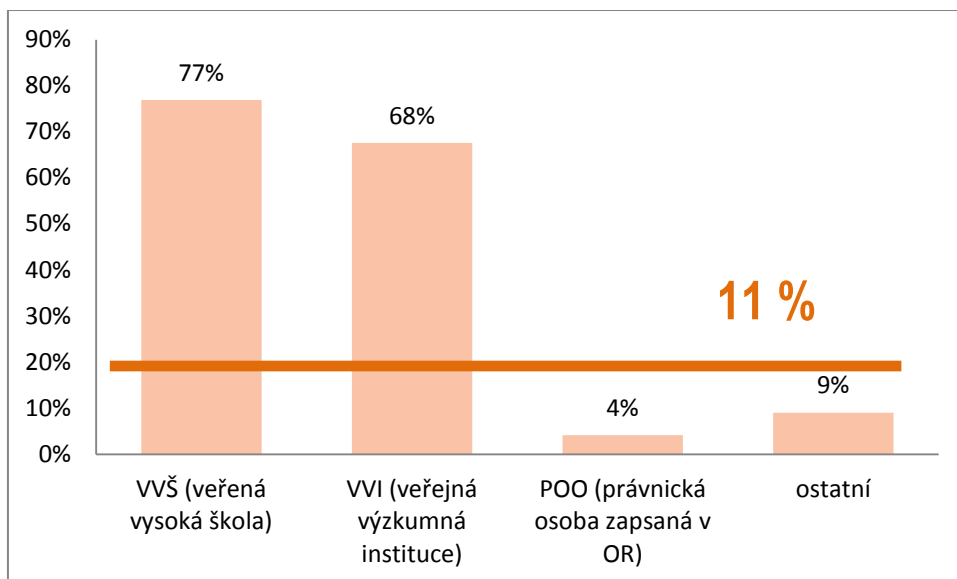
Pozitivní je vysoké číslo finanční úspěšnosti, které je způsobeno vyšším počtem odpovědí od organizací s více (většími) projekty účelové podpory, tj. organizací, které jsou významnějšími hráči na poli českého výzkumu a vývoje.

Pokud provedeme hodnocení úspěšnosti odpovědí podle typu organizací, je **pozoruhodná především vysoká úspěšnost odpovědí u VVŠ a VVI**, a to jak z hlediska počtu respondentů, tak i ve finančním vyjádření. Z vysokých škol se dotazníkového šetření nezúčastnily především umělecké vysoké školy, které se však s ohledem na své zaměření výzkumu a vývoji téměř nevěnují. **Naopak nízká úspěšnost je u podniků** (resp. právnických osob zapsaných v obchodním rejstříku). **Přesto, že na dotazník odpovědělo relativně málo těchto subjektů, reprezentují zhruba 1/5 finančních prostředků** čerpaných tímto typem organizace, což lze hodnotit pozitivně. Mezi organizace označené v grafu jako „ostatní“ můžeme zařadit např. příspěvkové organizace, organizační složky státu, obecně prospěšné organizace, zájmové sdružení či nadace – tyto vykazují podobné tendence jako podniky.

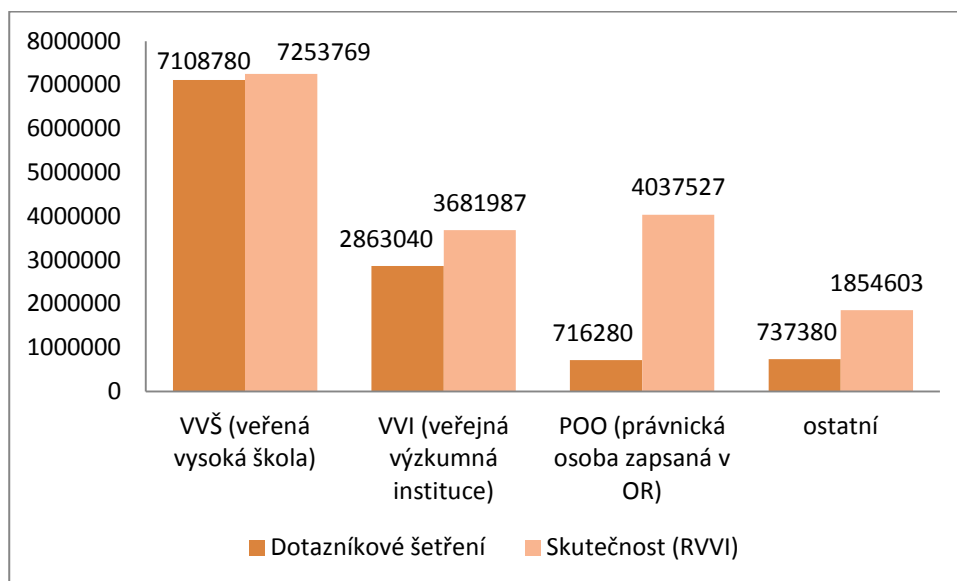
Graf 24: Celkový počet českých příjemců účelové podpory podle dat RVVI a počet respondentů dotazníkového šetření podle typu organizace



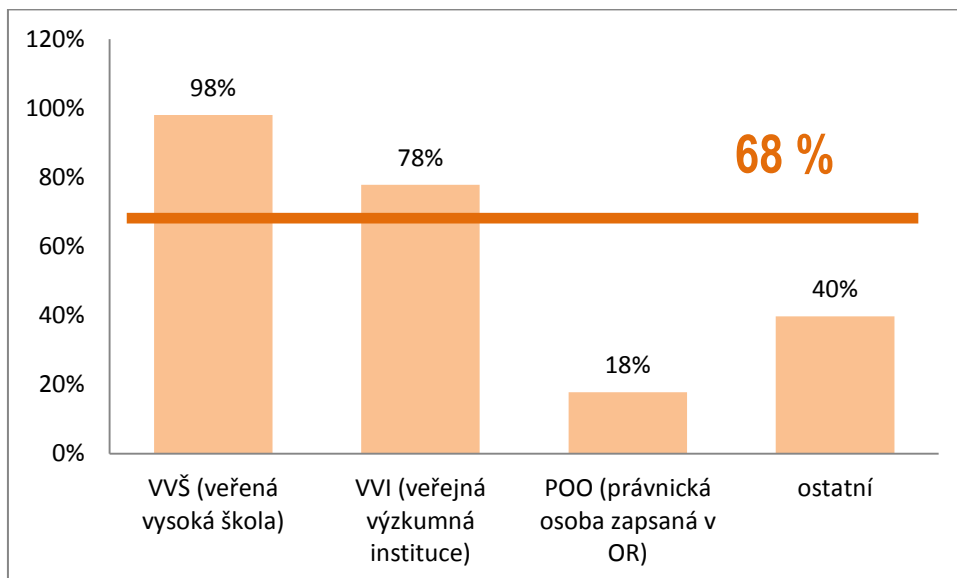
Graf 25: Procentní úspěšnost odpovědí podle počtu respondentů pro jednotlivé typy organizací



Graf 26: Celková výše účelové podpory v tis. Kč přidělená na rok 2013 podle dat RVVI a výše této podpory kontrahovaná respondenty dotazníkového šetření podle typu organizace

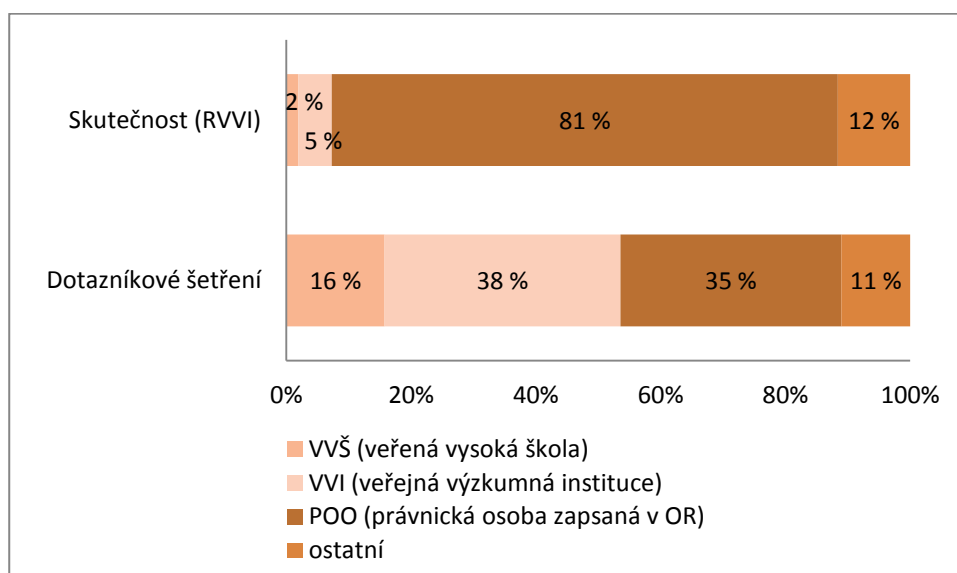


Graf 27: Procento úspěšnosti odpovědí podle výše kontrahovaných finančních prostředků účelové podpory pro jednotlivé typy organizací

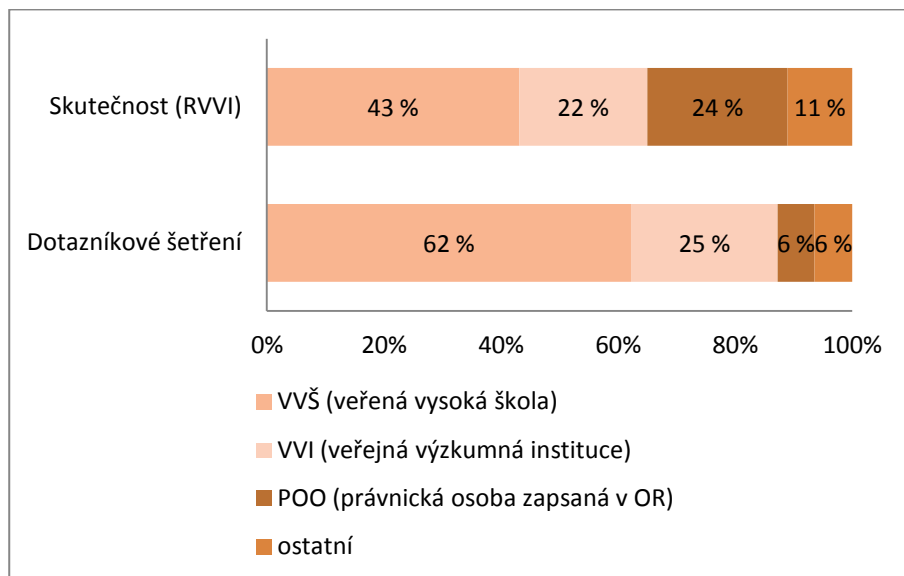


Porovnáme-li procentní zastoupení jednotlivých typů organizací podle dotazníkového šetření a podle databáze RVVI, potvrzuje se, že největší slabina výsledků dotazníkového šetření je skutečnost, že **respondenty jsou v porovnání s realitou více veřejné subjekty a méně soukromé**. Zatímco podniky podle databáze RVVI představují 81 % českým příjemců, v dotazníku reprezentují pouze 35 %, viz Graf 28. Avšak s ohledem na skutečnost, že ne všichni čeští příjemci jsou stejně významnými hráči na poli českého výzkumu a vývoje, **je situace ve finančním vyjádření mnohem lepší. Zde je již možné pozorovat větší korelaci mezi daty z dotazníkového šetření a databáze RVVI**, jak ukazuje Graf 29. Přesto je možné konstatovat větší zájem o dotazníkové šetření ze strany VVŠ a menší ze strany podniků.

Graf 28: Procentní podíl počtu organizací českých příjemců účelové podpory podle zákona č. 130/2002 Sb. v platném znění – v dotazníkovém šetření a podle dat RVVI

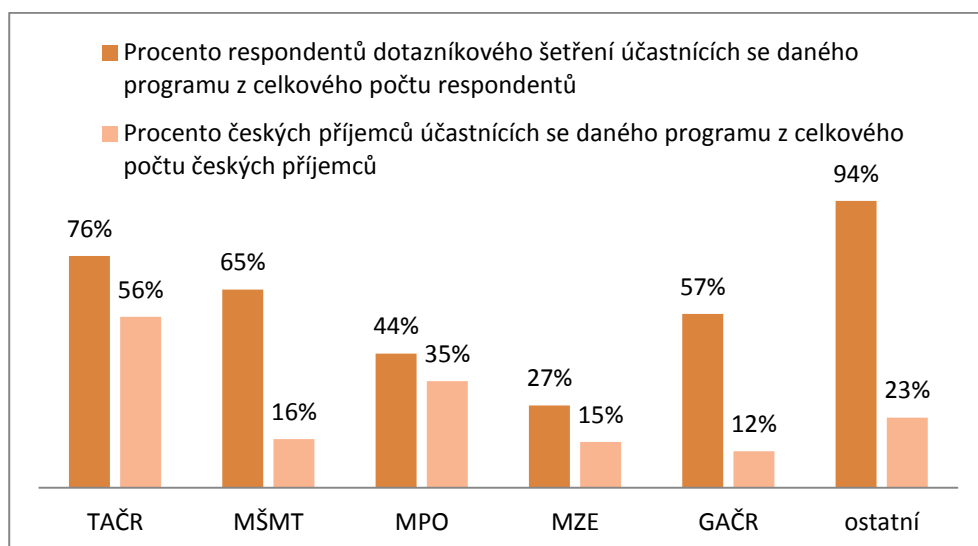


Graf 29: Procentní podíl výše účelové podpory podle zákona č. 130/2002 Sb. v platném znění kontrahovaná jednotlivými typy subjektů – v dotazníkovém šetření a podle dat RVVI



Porovnáme-li účast českých příjemců v projektech jednotlivých českých poskytovatelů, jak ukazuje Graf 30, **účastní se ve srovnání se skutečností na základě databáze RVVI větší počet respondentů dotazníkového šetření ve všech programech.** Důvodem je, že respondenty dotazníkového šetření jsou významnější hráči na poli českého výzkumu a vývoje, kontrahující vyšší finanční prostředky účelové podpory a účastníci se paralelně v projektech více programů. **U projektů MŠMT a GAČR je odchylka výrazně větší než u projektů TAČR a MPO.** Tato skutečnost je s největší pravděpodobností důsledkem nižšího počtu odpovědí od podniků. I přes tyto skutečnosti je však možné konstatovat, že existuje korelace mezi skutečností a výsledky dotazníkového šetření.

Graf 30: Procentní podíl počtu organizací českých příjemců účelové podpory podle zákona č. 130/2002 Sb. v platném znění podle jejich účasti v programech různých poskytovatelů – v dotazníkovém šetření a podle dat RVVI



5.5 Závěr

Závěrem je možné konstatovat, že výsledky dotazníkového šetření lze považovat za reprezentativní, poskytují kvalitativně velice dobrý vzorek

a je tak možné získané výsledky zobecnit a využít v analýze pro odvození celkové situace u českých příjemců.

Tento závěr je možné učinit i s ohledem na skutečnost, že reprezentativnost odpovědí soukromých podniků je nižší než reprezentativnost odpovědí od veřejných subjektů. Na tuto skutečnost by však při interpretaci dat nemělo být zapomínáno.

Tento dokument vznikl v rámci IPN KREDO.

Individuální projekt národní KREDO je realizován v rámci Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost a je spolufinancován z Evropského sociálního fondu a státního rozpočtu České republiky.

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR,
Karmelitská 7, 118 12, Praha 1

www.kredo.reformy-msmt.cz