

Proces stanovení ceny a role manažerského účetnictví v něm pro služby poskytované nestátními neziskovými organizacemi[#]

(Diskuse k problematice neziskových organizací)

*Ondřej Matyáš**

1 Úvod

Cílem tohoto článku je analyzovat možnosti, které nestátní neziskové organizace mají při stanovování cen svým služeb, a přiblížit, jakým způsobem mohou v tomto procesu využít poznatky a nástroje manažerského účetnictví (Drury, 2003).

Pro naplnění tohoto cíle je nejprve nutné přiblížit, jakým způsobem nestátní neziskové organizace prostředky na svoji činnost získávají. Většina neziskových organizací získává finanční prostředky pro svoji činnost především tak, že o ně žádá donory (Anthony, Young, 2003, nebo též Ramanathan, 1982), tedy získává granty (dotace). Z controllingového úhlu pohledu jsou tyto prostředky typické tím, že organizace získané prostředky musí vynaložit, a to v souladu s podmínkami, za jakých tyto prostředky získala. Pokud by prostředky v plné výši nevynaložila, je povinna nevyčerpanou část vrátit. Jinými slovy – z takových prostředků nemůže organizace realizovat žádný zisk.

Vedle těchto prostředků získávaných z grantů organizace dále získávají zdroje tak zvanou vlastní činností.

Vlastní činností organizace může být činnost, kdy finanční prostředky získává jako protihodnotu určitého plnění, které poskytuje, přitom náplň vlastní činnosti jednotlivých organizací může být tak různorodá, jako je různorodý celý neziskový sektor. Pro některou organizaci může být vlastní činností prodej triček s logem organizace, pro jinou pořádání různých kurzů, které si účastníci hradí, některé organizace provozují malé obchody s dárky, jiné kavárnu nebo restauraci.

Podstata vlastní činnosti tak, jak je tento pojem použit v tomto článku, je ale stále stejná. Organizaci za službu platí ten, kdo získává prospěch z poskytnutí této služby. Organizace se tak vlastní činností ekonomicky příliš neliší od jiných dodavatelsko-odběratelských vztahů, jak se standardně vyskytují mezi firmami a spotřebiteli.

Ať už jsou motivace zákazníků, využívajících služby nebo kupujících výrobky neziskových organizací, jakékoli, pro nás je důležité, že ekonomicky je to činnost, u které je čistě věcí organizace, jaký poměr mezi výnosy a náklady na tuto činnost cílí. To je velmi podstatný rozdíl od prostředků získaných pomocí dotací a grantů, kde naopak organizace dosahuje výnosů maximálně do výše vynaložených nákladů. Je tedy jen na rozhodnutí organizace, jakého zamýšlí dosahovat poměru mezi výnosy a náklady a tudíž i jaký zisk chce z této činnosti generovat.

Dalším důležitým aspektem je, že výnosy z této činnosti jsou ve standardním daňovém režimu (tedy nevztahuje se na ně zákon o dani darovací jako na dotace, ale spadají pod daň z příjmů). To má dopad i na metodiku sledování nákladů a výnosů v organizaci tak, aby

[#] Tento příspěvek je zpracován jako jeden z výstupů projektu institucionální podpory vědy VŠEIP10040.

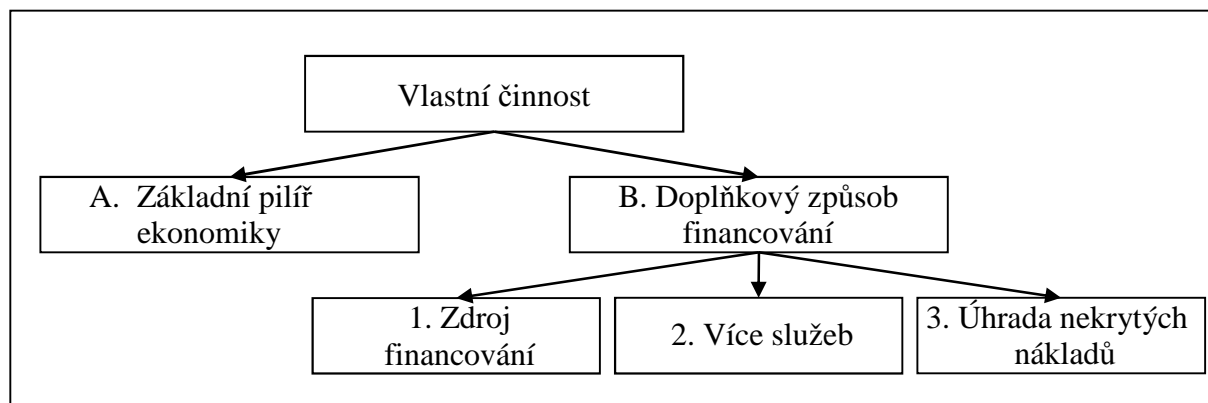
^{*} Ing. Ondřej Matyáš, Ph.D. – odborný asistent; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <ondrej.matyas@vse.cz>.

organizace byla schopna sestavit daňová přiznání k dani darovacích i dani z příjmů a částky v těchto přiznáních uvedené obhájit při případných kontrolách.

U vlastní činnosti platí, že organizace nemusí nikomu prokazovat, kolik jí co stojí, a je čistě na vztahu mezi organizací a jejím zákazníkem, jaké podmínky vzájemné transakce si dohodnou. Organizace tak získává možnost generovat prostředky, které nejsou nijak vázané, a se kterými může nakládat čistě v souladu s vlastním názorem a vlastními potřebami.

Důvody pro získávání prostředků prostřednictvím vlastní činnosti (někdy označované též jako samofinancování) bychom mohli strukturovat následujícím způsobem.

Obr. 1: Motivace organizací pro vlastní činnost



Základním rozlišením je skutečnost, nakolik pro organizaci představuje vlastní činnost základní stavební kámen jejího ekonomického fungování, nebo zda se jedná o dodatečný finanční zdroj generovaný činností, která se v takovém případě nejčastěji nazývá vedlejší hospodářská činnost.

Pokud se jedná o dodatečný finanční zdroj, motivace pro organizaci jsou trojího druhu:

1. Organizace získává prostředky na **kofinancování projektů**, které po ní požadují institucionální donoři.
2. Organizace získává s dodatečnými zdroji **možnost rozšířit objem poskytovaných služeb**.
3. Organizace získává zdroje, které jí umožní **hradit i náklady**, které by většina donorů považovala za **neuznatelné**, případně náklady, které se jí v žádostech donorům **nepodařilo plně rozpočtovat**. Organizace si tak vytváří rezervu pro krytí provozních rizik, neočekávaných nákladů nebo výpadků příjmů.

Výše zmíněné motivace pro získávání finančních prostředků pro vlastní činnost jsou do určité míry nesouřadné. Získá-li například organizace dostatek prostředků na kofinancování a může-li díky tomu zažádat donory o další zdroje (první motiv), rozšiřuje tím samozřejmě i objem poskytovaných služeb (druhý motiv). Na druhou stranu, uvedený výčet představuje reprezentativní typologii, z jakých úhlů pohledu a s jakou motivací o samofinancování manažeři neziskových organizací uvažují.

2 Náklady na vlastní činnost

Kalkulace nákladů na vlastní činnost se v ničem neodlišuje od standardních kalkulačních postupů tak, jak jej popisuje základní literatura manažerského účetnictví (viz například Král aj., 2010). Proto se v článku zaměříme pouze na typické nedostatky nebo chyby, kterých se neziskové organizace ve snaze zjistit náklady různých činností dopouštějí.

2.1 Plné náklady činnosti

Základním problémem je neochota pracovníků organizace uvědomit si, jaké všechny náklady a jakými činnostmi v organizaci vznikají. Častou praxí ale je, že realizaci vlastní činnosti mají všichni zaměstnanci „nad plán“ svých projektových činností, ze kterých jsou jejich pracovní pozice primárně hrazeny. Vedlejší činnost tak bez hlubší analýzy vychází často jako finančně atraktivní, tato atraktivita ovšem vychází právě ze skutečnosti, že zde řada nákladů (typicky skutečně spotřebovaný čas všech zaměstnanců při této dodatečné činnosti organizace) není započítána.

Vedle samotného času je druhou oblastí „skrytých“ nákladů zvýšené zatížení finančně-administrativního systému organizace. Veškerá vlastní činnost organizace vyžaduje uzavírání smluv, vystavování a přijímání dokladů nebo přijímání a odesílání plateb. Na rozdíl od firem nemají nevládní neziskové organizace své procesy v těchto oblastech nastaveny příliš hladce. Jinými slovy, i komunikace ohledně vymáhání jedné neuhrazené faktury účastníka školení nebo jiný triviální úkol může, pokud na to organizace není zvyklá jako na rutinní proces, zabrat několika pracovníkům organizace několik desítek minut času.

Mnoha neziskovým organizacím lze proto doporučit, ať jejich zaměstnanci alespoň na pár týdnů přesně evidují čas, který tráví jednotlivými činnostmi. I tento minimalistický požadavek může být díky specifické organizační kultuře řady NNO náročné splnit, a navíc se tím také otevírá problém toho, jak by organizace měla správně reagovat, pokud se ukáže, že struktura času, kterou zaměstnanci tráví jednotlivými činnostmi, například ne zcela odpovídá způsobu, jakým je úvazek do různých projektů vykazován a jak jej tedy hradí jednotliví donoři. Nicméně i tak je možné s velkou jistotou tvrdit, že pokud by tato organizace učinila a pokud by ocenila čas zaměstnanců mzdou, kterou dostávají, velmi pravděpodobným záměrem bude, že odhady nákladů na vlastní činnost systematicky podceňuje.

Zároveň, aby organizace byla schopna vyjádřit plné náklady vlastní činnosti, musí porozumět základnímu poznatku manažerského účetnictví, a to že neexistují žádné „objektivní“ plné náklady činnosti neexistují, že vždy záleží na rozhodnutí managementu organizace, jakým způsobem tyto náklady vyčíslí, z jakých předpokladů o objemech vlastní činnosti, stejně jako objemech dalších činností vychází a jaké způsoby rozvrhování nepřímých nákladů volí.

Na druhou stranu skutečnost, že neexistuje jediné „správné“ vyčíslení plných nákladů vlastní činnosti neznamená, že různá řešení nejsou správnější a méně správná. Zde ovšem stačí odkázat na jeden z nejrozšířenějších textů, který se zabývá touto problematikou, totiž Král aj. (2010).

2.2. Náklady komplexity

Dalším důležitým – a na první pohled poněkud skrytým – efektem, který řada neziskových organizací zažívá, jsou tak zvané náklady komplexity. Paradoxně tento efekt pociťují zejména ty organizace, které jsou ve své činnosti úspěšné, které jsou dynamické a rostou.

Je totiž zřejmé, že právě u dynamických a rostoucích organizací mají právě náklady na koordinaci a řízení za jinak stejných okolností tendenci růst násobně rychleji. Kolikanásobně „rychleji“ je samozřejmě otázkou zvolené metriky i modelu, na kterém by byla celá situace simulována, nicméně ať už je komplexita měřena jakýmkoli způsobem, jedná se o jev reálný, za jinak stejných okolností (tj. bez správné reakce ze strany organizace spočívající ve změně toho, jak je řízena) nutně vznikající a exponenciální. Proto i základní princip, totiž že při

nezměněném postupu řízení organizace náklady na koordinaci a řízení s rostoucím rozsahem činností rostou exponenciálně, rozhodně platí (více např. Goldratt, 1997).

Tato situace samozřejmě není neřešitelná. Organizace, a to i neziskové organizace, rostou, a zaznamenávají při tomto růstu hlavně různé synergické efekty, úspory z rozsahu a podobně. Základní tezí ovšem zůstává, že negativní efekty růstu (tedy zejména náklady komplexity) vznikají zákonitě a zcela automaticky. Naopak o jakékoli pozitivní efekty růstu se management organizace musí svým vlastním úsilím zasadit, samy od sebe nenastávají.

Snaha o redukci nákladů komplexity je navíc zejména v neziskových organizacích doprovázena ještě jednou nepříjemnou okolností. Manažeři organizací, vedeni snahou zefektivnit způsob řízení a koordinace, vytvářejí systémově náročnější, sofistikovanější procedury, které ovšem, pokud nejsou správně popsány, zaměstnancům vysvětleny a následně zaměstnanci dodržovány, nadělají samy o sobě v organizaci další zmatek a s řešením zmatku související dodatečné náklady na řízení a koordinaci – a to nepočítáme čas zaměstnanců spotřebovaný na samotné zavádění systému, tedy náklady implementace. Jinými slovy, zejména v oblasti finančně-administrativních procesů často platí, že špatně zavedený systém je náročnější na čas zaměstnanců a ve svých výstupech přitom méně funkční než původní, intuitivní a neformalizovaný průběh těchto procesů. To bohužel řadu zaměstnanců vede k závěru, že je lepší žádný systém nemít, neboť „budování systémů“ pouze odvádí od práce a k ničemu dobrému neslouží. Takový přístup je téměř sebenaplňující se proroctví, protože v této atmosféře se funkční systémy budují opravdu těžko.

Proč jsou náklady komplexity výrazné téma právě v souvislosti s vlastní činností? Protože zejména pokud organizace vyvíjí dodatečné aktivity určené k získání volných finančních prostředků, měla by si uvědomit, že nejenže existují určité skryté režijní náklady, které obvykle organizace ve svém controllingu nejsou schopny identifikovat, ale vedle nich při nevyhovujícím způsobu řízení organizace vznikají ještě další náklady čistě z titulu růstu složitosti organizace. Pokud se tedy organizace rozhoduje o cenách vlastní činnosti, všechny tyto nákladové efekty by měla zohlednit.

3 Stanovování cen

Aby měla vlastní činnost pro organizaci ekonomický přínos, je zřejmé, že výnosy z této činnosti musí přesahovat náklady s ní spojené.

Uvažujeme-li o specifikách nevládního neziskového sektoru týkajících se stanovování cen za služby, které organizace poskytují ve standardním dodavatelsko-odběratelském vztahu, musíme vzít v úvahu následující skutečnosti.

3.1 Legislativní omezení cen

Některé obory, typicky sociální služby, mají legislativně určené maximální stropy úhrad, které mohou po svých klientech požadovat. V takovém případě jsou samozřejmě jakékoli úvahy o optimální výši cen bezpředmětné. Vzhledem k tomu, jak nízko jsou cenové stropy stanovovány, je zřejmé, že se ze strany klientů jedná pouze o spoluúčast na nákladech.

Ostatní typy cen jsou již stanovované na základě vzájemné dohody neziskové organizace a odběratele služby, bez explicitních zásahů třetí strany.

3.2 Ceny na úrovni plných nákladů a ziskové přírážky

Ideální pro organizaci je, pokud výnosy převyšují plné náklady vlastní činnosti. Proto pokud hovoříme o ceně, která nejen hradí plné náklady činnosti, ale také zajistí organizaci zisk, máme na mysli cenu, u které management organizace ví, že převyšuje přímo přiřaditelné

náklady činnosti způsobem dostatečně velkorysým na to, aby dokázala hradit i podstatnou část správních nákladů organizace.

Bude-li se ptát manažer neziskové organizace, kolik procent z ceny by tedy mělo být vyhrazeno na úhradu správních nákladů a tvorbu zisku, nebudeme mu umět odpovědět. Záleží to na konkrétních podmínkách každé neziskové organizace, její velikosti a složitosti.

Jediná jednoduchá rada zní: neziskové organizace, které se snaží chovat férově, mají tendenci podceňovat náklady, které většina činností přináší. Proto se není potřeba bát, že by určitá cena, kterou nezisková organizace reálně zvažuje, byla příliš vysoká a eticky neospravedlnitelná vůči zákazníkům. Druhou věcí samozřejmě je, že nemá být příliš vysoká, aby naopak neodrazovala zákazníky. Ale to nikterak nesouvisí s náklady organizace, pouze s elasticitou poptávky.

Je zřejmé, že jakýkoli algoritmus pro stanovení ceny je pouze pomůckou pro organizaci, aby získala určitý výchozí bod pro své uvažování. Podle svých dalších úvah může tuto cenu libovolně upravovat, měla by však mít stále na mysli, že je-li taková činnost zdrojem samofinancování, měla by činnost organizace opravdu reálně spolufinancovat a ne kapacity organizace bez náhrady odčerpávat.

3.3 Výnos přispívající k úhradě fixních nákladů a tvorbě zisku

Je ale zřejmé, že ne vždy bude zákazník schopen nebo ochoten hradit takto určenou cenu. Organizace má samozřejmě velký prostor pracovat s cenou, zvláště pokud velká část nákladů určité vlastní činnosti má fixní charakter.

V takovém případě přichází ke slovu široké možnosti segmentace zákazníků, kdy organizace mohou zvážit reálnou uskutečnitelnost této segmentace (tedy nakolik jsou potenciální zákazníci opravdu pevnými příslušníky daných segmentů a zda se náhodou nemohou dostávat do pro ně cenově příznivějších segmentů) a na základě toho jednoduše cílit na maximalizaci marže ve smyslu krycího příspěvku jako rozdílu výnosů a variabilních nákladů.

Tento způsob stanovování ceny může být častý právě v situaci, kdy organizace používá pro svoji hlavní činnost určitou kapacitu a zároveň je část této kapacity volná a potenciálně využitelná pro generování dodatečných příjmů.

3.4 Jiná kritéria stanovení ceny

Organizace samozřejmě nemá žádnou povinnost zohledňovat nákladovost vlastní činnosti do cen, za které tyto činnosti poskytuje. Jediné pravidlo, které při stanovování cen platí, je, že by management organizace měl znát náklady výkonů, které prodává, aby věděl, zda se naplňuje záměr organizace, pro který vlastní činnost provozuje.

V některých případech je smyslem vlastní činnosti vygenerovat maximum volných zdrojů, a správně nastavenou cenou je tudíž cena, při které organizace maximalizuje zisk z této činnosti. V jiných případech je smyslem vlastní činnosti vedle generování volných prostředků i propagace určité myšlenky nebo přímo činnosti organizace.

Ať už jsou ovšem ceny stanoveny jakkoli, management organizace by si měl být vědom toho, že stanovení ceny určité činnosti byl výstup řízeného a v organizaci prodiskutovaného procesu, kdy organizace měla dostatek informací o povaze nákladů této činnosti, a že nastavení cen je v souladu s kritérii, která byla popsána v tomto článku.

Závěr

Některá v článku formulované zkušenosti a doporučení jsou přirozeně platné jak pro podnikatelskou sféru, tak sféru neziskových organizací. Bylo konstatováno, že v procesu stanovení ceny hrají roli zejména faktory, jako jsou nedostatečná znalost reálné nákladové struktury činností organizace nebo různá legislativní omezení, a dále fakt, že organizace nemusí vždy usilovat jen o maximalizaci okamžitého zisku z dané služby, ale do procesu cenotvorby promítá i jiné, méně na okamžitý zisk orientované úvahy. To samozřejmě nevylučuje, že obdobné faktory, úvahy nebo nedostatky v nastavení informačních systémů se nepromítají i v ziskové sféře. Ostatně, doporučení typu „lepší pochopení nákladové struktury organizace“, případně „provázání tvorby ceny s rolí/funkcí, kterou má oceňovaný produkt v činnosti organizace ve vztahu k zákazníkům/klientům zajišťovat“ jsou zcela univerzální. Výše zmíněné faktory formulované je ale na základě zkušeností s českým nevládním neziskovým sektorem možné považovat za pro tento sektor velmi typické a rozhodně podstatně typičtější, než u podnikatelských subjektů.

Literatura:

- [1] Anthony, R. N. – Young, D. (2003): *Management Control in Nonprofit Organizations*. New York, McGraw-Hill, 2003.
- [2] Drury, C. (2003): *Cost and Management Accounting: An Introduction*. London, Thomson Learning, 2003.
- [3] Goldratt, E. (1997): *Critical Chain*. Great Barrington, North River Press, 1997.
- [4] Král, B. aj. (2010): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2010.
- [5] Ramanathan, K. V. (1982): *Management Control in Nonprofit Organizations*. New York, Wiley, 1982.

Proces stanovení ceny a role manažerského účetnictví v něm pro služby poskytované nestátními neziskovými organizacemi

Ondřej Matyáš

ABSTRAKT

Na rozdíl od podnikatelského sektoru, zohledňují neziskové organizace při stanovování cen významně více faktorů než jen předpokládanou nabídku a poptávku po jejích službách. Tento článek se zaměřuje právě na faktory, které ovlivňují proces stanovení ceny, a které jsou specifické právě pro nestátní neziskový sektor, a na to, jakým způsobem mohou poznatky manažerského účetnictví proces stanovení ceny učinit racionálnější a založený na relevantních skutečnostech. Na základě pozorování celé řady neziskových organizací je dovozeno, že těmito faktory jsou zejména nedostatečná znalost reálné nákladové struktury činností organizace, a dále pak legislativní omezení, případně jiné eticky dané limity, které dobrovolně aplikuje samotná NNO, s ohledem na dostupnost služby pro případné klienty.

Klíčová slova: Nestátní nezisková organizace; Stanovení ceny; Manažerské účetnictví.

Price Setting and the Role of Management Accounting for Service Provided by Not-For-Profit Non-Governmental Organizations

ABSTRACT

Compared to business organizations, not-for-profit non-governmental organizations consider far more factors when setting the price of their service than just expected supply and demand for. The paper focuses on both the factors which influence the price setting process and which are specific for not-for-profit sector and whether management accounting knowledge can make the process of price setting more rationale and evidence-based. Based on observation of many of NGOs, the factors can be derived and generalized – they are: insufficient knowledge of real cost structure of organizations' activities, legislative restrictions and/or other limitations the organizations voluntarily impose mainly due to ethical considerations about availability of their service to prospective clients.

Key words: Not-for-profit non-governmental organization; Price setting; Management accounting.

JEL classification: M41.