

SPECIFIKA ROZPOČETNICTVÍ V NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍCH¹

Specifics of Budgeting for Not-for-Profit Organizations

Ondřej H. Matyáš

1 Základní postup sestavování rozpočtu v NNO

Nezisková organizace může hospodařit pouze s těmi zdroji, které získá ať už od dárců nebo vlastní činností. Klíčem pro sestavení rozpočtu je tedy nalezení rovnováhy mezi příjmy a jejich strukturou a jednotlivými typy nákladů.

Působení NNO je ovšem charakteristické poměrně velkou nejistotou ohledně budoucích příjmů. V jednu chvíli se při plánování příjmů zdá, že organizace málem nepřežije, pak nečekaně několikrát za sebou uspěje v různých grantových řízeních, a celá situace se dramaticky promění. A samozřejmě i opačným směrem – většina organizací zažívá nečekané výpadky příjmů působící existenční potíže.

Nezisková organizace by měla plánovat vždy minimálně ve dvou variantách: méně pesimistické a více pesimistické. Projektoví manažeři v neziskových organizacích jsou lidé optimističtí, zejména pokud se týká výhledu na finanční objem a počátek realizace svých projektů. Nakonec se ovšem začíná později, protože získat peníze trvalo déle, než se zpočátku zdálo, a obvykle jich ani není tolik, kolik organizace předpokládala. Proto mírný pesimismus je vlastně způsobem, jak sestavit realistickou variantu a vedle ní pak ještě jednu, když se něco zásadně pokazí (obvykle právě když nečekaně vypadne klíčový projekt, donor, platba od dárce se zpozdí víc než obvykle atp.).

Čistě z technického úhlu se proces sestavení rozpočtu v jednotlivých neziskových organizacích bude lišit zejména s ohledem na to, do jaké míry organizace pracuje a je financována projektově, po jednotlivých „zakázkách“ (například výstavba školy v Africe, uspořádání kulturního festivalu, vydání knihy atp.), nebo zda se jedná spíše o organizaci kontinuálně poskytující určité služby (např. poskytování sociálních služeb, turistický oddíl, hospic, občanská poradna, vzájemná podpora rodinných příslušníků pečujících o lidi s různými vážnými a neléčitelnými onemocněními atp.).

Rozdělení organizací na „projektové“ nebo „poskytující kontinuální služby“ představuje určité vyhraněné typy, mezi nimiž se nachází kontinuum, pomyslná osa, na kterou lze umístit většinu neziskových organizací.

Při sestavování rozpočtu by organizace měla vedle projekce příjmů pracovat i se základním rozdělením svých nákladů, a to na ty, které:

- vznikají teprve v případě získání určitého příjmu a pouze v souvislosti s ním (nejčastěji díky získání projektu); v projektových neziskových organizacích se tomuto typu nákladů nejčastěji říká přímé náklady, proto jsou takto označovány i v tomto článku,
- vznikají bez ohledu na získání konkrétního příjmu. V tomto případě jsou to náklady, které organizace plánuje vynaložit bez ohledu na ne/získání konkrétního projektu, samozřejmě za předpokladu, že si to bude moci dovolit. Pokud si tedy projektová organizace chce udržet určitou kapacitu, případně u organizací kontinuálně poskytující služby tyto služby v určitém objemu opravdu poskytovat, musí takové náklady v

¹ Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru "Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska" registrační číslo MSM, RP 6138439903.

rozpočtu zohľadnit. Opäť s vedomím určitého zjednodušenia budeme tieto náklady nazývať režijnými, pretože takto je väčšina NNO pojmenováva.

Základným úkolem pri sestavovaní rozpočtu neziskovej organizácie je zabezpečiť jeho vyrovnanosť, teda aby náklady korespondovaly s výnosmi daného obdobia.

Tento úkol sa pre rôzne organizácie líši v mnoha ohľadoch.

Tým prvým je samozrejme predmet ich činnosti (na „deti z detského domova“ sa obvykle získavajú prostriedky lepšie než napríklad na pomoc obetiam obchodovania s ľuďmi, teda ľuďmi často donuceným k prostitúcii, s nelegálnym pobytom v danej zemi atď.). Jakkoli je vlastný predmet činnosti kľúčové téma pre stanovenie správnej stratégie pre získavanie finančných zdrojov (fundraising), z pohľadu finančného riadenia a controllingu organizácie sa jím zaoberať nebudeme.

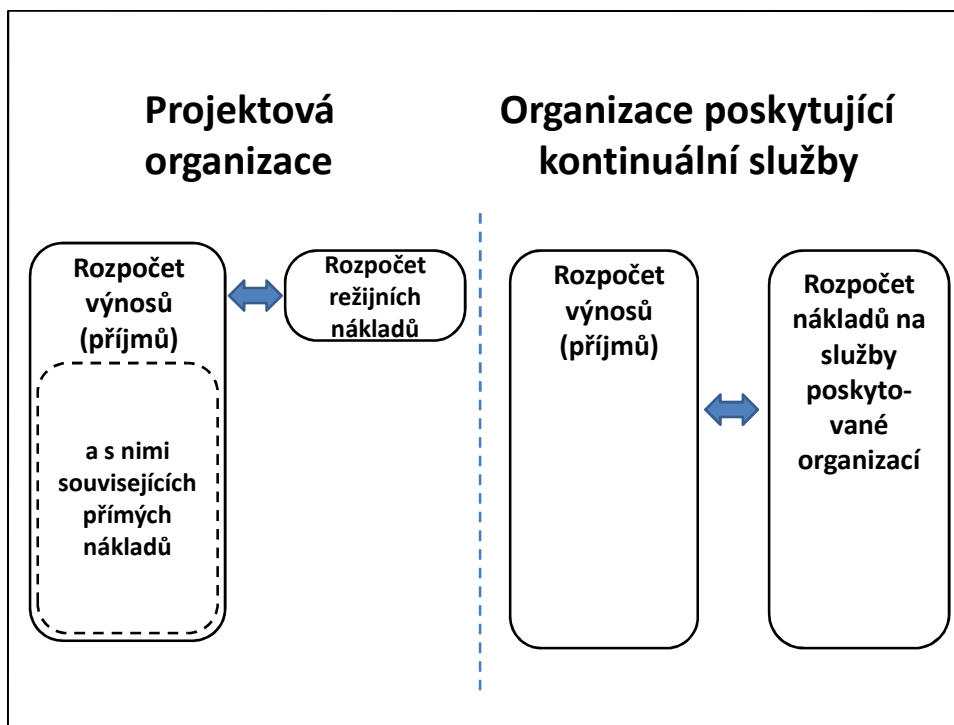
Některé organizácie môžu pracovať so stabilnejšou štruktúrou darcov, príjmy iných sú naopak viac nahodilé. Logicky pritom platí, že čím stabilnejší vzťah organizácie naväže so svojimi darcami, tým lepšie, nímenej ako toto konkrétne zabezpečiť je opäť skôr záležitosťou fundraisingu organizácie než priamo jej finančného riadenia.

Dalším dôležitým parametrom z pohľadu riadenia finančnej stability organizácie je podiel medzi priamymi a režijnými nákladmi organizácie tak, ako sme si tieto dve kategórie vymezili. Je totiž zjavné, že z pohľadu finančného rizika, ktoré rôzne organizácie podstupujú, je kľúčový práve pomer medzi nákladmi, ktoré (pokiaľ organizácia napríklad nezískava určitý projekt) možná ani nevzniknú, oproti nákladom, ktoré vznikajú neustále.

Zatýmco management organizácie poskytujúcej kontinuálne služby bude na rozpočet viac pohližet optikou, ako zabezpečiť dostatok zdrojov pre pokrytie požadovanej úrovne aktivít, management projektovej organizácie sa viac zameria na to zostaviť z očakávaných projektov rozpočet, ktorý pokryje režijné náklady organizácie, teda viac pohľad na rozpočet vo smyslu

$$\text{výnosy} - \text{priame náklady} = \text{režijné náklady},$$

ako je znázornené i v nasledujúcom obrázku.



Obr. 1 – Modely rozpočtování projektové organizace a organizace poskytující kontinuální služby. Zdroj: autor

2 Sestavování rozpočtu v projektové organizaci

Klíčem pro sestavení vyrovnaného rozpočtu organizace, jejíž těžiště činnosti spočívá v realizaci jednotlivých projektů, je, aby jednotlivé realizované projekty pokrývaly režijní náklady organizace.

Režijními náklady zde máme na mysli například mzdu managementu organizace, nájemné, náklady na komunikaci a připojení k internetu, IT podporu, správu webových stránek organizace, platby za vedení účetnictví, mzdové evidence a zpracování daňových přiznání, platební styk, různá pojištění, která má organizace sjednána, provoz automobilů, kancelářské potřeby atp. Skladba těchto nákladů se samozřejmě proměňuje spolu s velikostí organizace a typem její činnosti.

Zdroji pro financování režijních nákladů mohou být:

- nepřímé náklady projektů, a to v rozsahu, ve kterém to donor umožní; toto je nejobvyklejší řešení, nicméně i v tomto případě organizace musí vědět, že ne všichni donoři umožňují mezi nepřímé náklady projektu počítat zcela libovolné náklady, které v organizaci vznikají;
- volné zdroje organizace generované vedlejší (doplňkovou) činností v rámci standardních tržních vztahů, případně dary individuálních dárců přímo na provoz organizace. Zejména v případě individuálních dárců je zřejmé, že takové určení daru není zcela běžné a vyžaduje spíše poučenější, loajálnější a organizaci velmi důvěřující dárci, kteří vědí, že právě provozní (režijní) náklady jsou tím, co každá nezisková organizace nejhůře získává. Přitom právě toto jsou prostředky, jejichž případný nedostatek nejvíce svazuje efektivní fungování organizace a její další rozvoj;
- přímé náklady projektů. Toto je hraniční řešení, mělo by být užíváno obezřetně, zřídka a jenom v případě, že organizace nemá jinou možnost. Organizace tím de facto přiznává, že i část svých režijních nákladů považuje za náklady vyvolané realizací projektu. To samozřejmě může odpovídat a často také odpovídá skutečnosti. Spíše jde o to, jestli by tento typ nákladů donor, pokud bude s věcným obsahem takového nákladu detailněji obeznámen, neklasifikoval spíše jako nepřímý náklad daného projektu, a to například ještě pouze z jeho části atp.

Je sestaven první návrh rozpočtu režijních nákladů, z kterého vyplývá povinnost jednotlivých dílčích organizačních celků vygenerovat zdroje na úhradu určité části těchto nákladů. Dílčím organizačním celkem může být například program ve smyslu seskupení projektů s obdobným tematickým zaměřením / oddělení / útvar / pobočka / sekce / buňka atp. Toto členění je poplatné organizačnímu uspořádání konkrétní neziskové organizace, nicméně uvedený výčet obsahuje nejčastější užívanou terminologii. V případě větších organizací může být hierarchie samozřejmě vícestupňová.

Při stanovování, v jakém rozsahu se která část organizace (program, sekce atp.) má podílet na úhradě režijních nákladů organizace, je možné postupovat v zásadě podle dvou různých principů.

- princip příčinné souvislosti, kdy se snažíme respektovat skutečnost, že určitý zdroj je vynakládán v souvislosti s určitým programem nebo dokonce i konkrétním projektem
- princip únosnosti, což představuje určité východisko z nouze v situaci, kdy víme, že příčinná souvislost mezi vynaložením zdroje a určitým projektem neexistuje, případně

je veľmi slabá a bylo by proto neekonomické se ji snažit definovat, neboť by to organizaci stálo více úsilí, než by byl přínos takovéto informace.

V organizaci z našeho příkladu je tedy například možné, že:

- některé náklady velmi pravděpodobně budeme přiřazovat na principu únosnosti; organizace bude mít pravděpodobně velmi málo informací o tom, jak mnoho práce představují jednotlivé programy pro ředitele organizace z pohledu jejich řízení, koordinace a celkového zastřešení v organizaci. Navíc se dá zcela zjevně očekávat, že řada činností ředitele organizace nesouvisí s konkrétními programy, ale právě s organizací jako takovou. V takovém případě budou osobní náklady ředitele organizace přiřazovány jednotlivým programům velmi pravděpodobně na základě očekávaných obrátů těchto programů, protože je to v dané situaci nejvhodnější postup;
- některé náklady týkající se provozu kanceláře budeme naopak přiřazovat jednotlivým programům v souladu s principem příčinné souvislosti. Zřejmě bude platit oprávněný předpoklad, že řada nákladů organizace (jako např. nájemné kanceláří, energie, vedení mzdové agendy atp.) je vynaložena na vytváření podmínek, aby zaměstnanci mohli vykonávat svoji činnost; jednotlivým programům tedy přiřadíme náklady právě na základě počtu zaměstnanců v těchto programech;
- u některých nákladů není potřeba vůbec řešit způsob jejich rozvržení na jednotlivé programy. Například režijní náklady v podobě osobních nákladů manažerů jednotlivých programů jsou vcelku logicky přímo přiřaditelné těmto programům a je jasné, že tyto náklady by měly být hrazeny přímo z projektů daných programů.

Programoví manažeři tedy získávají určité směrné údaje, jak velkou část výnosů programů, za které odpovídají, musejí vyhradit na pokrytí režijních nákladů organizace. Tyto směrné údaje samozřejmě závisí na předpokladu celkového objemu projektů uskutečněných organizací v daném roce. Vyrovnanost celého rozpočtu tedy do velké míry stojí a padá právě se schopností organizace realisticky odhadnout objem získaných prostředků na rozpočtované období.

3 Sestavování rozpočtu v organizaci poskytující kontinuální služby

Oproti projektovým organizacím mají organizace poskytující kontinuální služby v souvislosti se sestavováním rozpočtu několik výhod a nevýhod. My se zaměříme právě na nevýhody, protože ty zároveň z pohledu managementu představují určitý problém, který je třeba při sestavování rozpočtu organizace ošetřit. Konkrétně formulujeme dvě nevýhody, a to:

- 1) vyšší stupeň provozního rizika,
- 2) nutnost přistoupit na logiku projektového financování.

První nevýhodou je vyšší stupeň provozního rizika, protože skutečnost, že činnost organizace není projektová, kdy jednotlivé činnosti jsou ohraničené v čase, také znamená, že začne-li poskytovat určitou službu, fakticky se tím (zejména vnitřně a často i ve vztahu ke klientům) zavazuje ji poskytovat dlouhodobě.

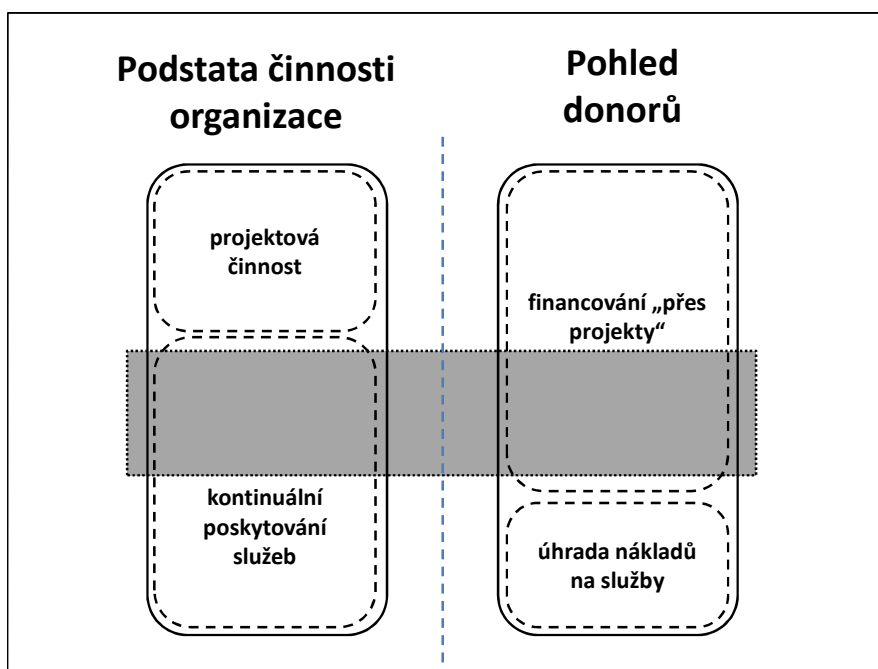
Klasickými příklady mohou být provozování hospice a obecně poskytování paliativní péče, programy pro drogově závislé, provoz azylového domu, provoz nestátní kulturní organizace (galerie, muzeum, divadelní scéna aj.), asistence lidem bez přístřeší atp.

Je zřejmé, že žádná organizace nemá povinnost takovou činnost vykonávat dlouhodobě, nicméně pokud začne omezovat množství tohoto typu služeb, typicky to bývá spíše proto, že již nejsou k dispozici finanční prostředky v původním rozsahu, než že by bylo dosaženo uspokojivého stavu, organizace dosáhla svého cíle a mohla se přeorientovat jiným směrem.

Pro organizaci z toho vyplývá velmi obezřetné rozpočtování výnosů a předpokládaného rozsahu aktivit s tím, že ohledně určování správné míry obezřetnosti opět platí: většina neziskových organizací je překvapována skutečností, že rozpočty výnosů nejsou naplňovány. Je dobré tuto zkušenost zohlednit již při sestavování rozpočtu, aby nebyla kvalita práce organizace ohrožována nereálně stanovenými plány, které se tak brzy natolik odchýlí od reality, že jejich využití pro řízení organizace je nulové.

Druhou nevýhodou je skutečnost, že organizace často musí přistoupit na logiku projektového financování. A to i v situaci, kdy by bylo přirozenější s ohledem na charakter její činnosti získávat prostředky jednoduše na pokrývání části nákladů na služby, které organizace poskytuje. O co se jedná?

Pro začátek musíme rozlišit, jaká je vlastní náplň činnosti organizace a jak ji budou donoři ochotni financovat. Pro řadu organizací se projektový pohled příliš nehodí (viz již tolikrát připomínaný hospic), nicméně donoři i tuto neziskovou organizaci pravděpodobně přimějí k tomu, aby žádala prostředky skrze projektové žádosti. To nemusí být vždy nutně špatně – i v rámci poskytování hospicové péče je možné definovat potřebné změny (zejména změnu postojů takových subjektů, jako stát, zdravotní pojišťovny, ale i veřejnost), nicméně v případě samotné služby umírajícím a jejich rodinám o projekt opravdu nejde. Takový způsob financování je nevhodný a nutí organizace vykazovat donorům své činnosti a náklady na ně připadající v poněkud pokřivené struktuře.



Obr. 3 – Podstata činnosti organizace oproti způsobu jejího financování. Zdroj: autor

Konkrétní mix toho:

- nakolik je činnost organizace projektová (tedy opravdu skládající se z činností, které mají za cíl dosáhnout určité změny s určitými zdroji za určitý čas) a je tak také financována,
- nakolik organizace kontinuálně poskytuje služby a též dostává finanční zdroje v odpovídající formě (tedy nejčastěji jako dotace na úhradu části, případně veškerých nákladů poskytované služby),
- a nakolik široká je šedá zóna značená ve výše uvedeném schématu, tedy kontinuálně poskytované služby financované projektovou formou,

tedy významne ovplyvňuje efektivitu finančného riadenia organizácie. Čím väčšia je „šedá zóna“, teda krytie kontinuálne poskytovaných služieb z jednotlivých projektov, tým obtížnejšia a náročnejšia bude pre organizáciu sa s finančne-administratívnymi požiadavkami donorov vypořádat. V ideálnom prípade by mal samozrejme obsah činností organizácie korespondovať s formou jej financovania, ovšem k ideálu majú podmienky, za ktorých neziskové organizácie pôsobia a na ktoré musia pristupovať, ďaleko.

Abstrakt

Systém plánů a rozpočtů je u naprosté většiny organizací páteřním nástrojem controllingu, a v oblasti neziskových organizací tomu samozřejmě není jinak. Tento příspěvek se zaměřuje na to, jaká jsou specifika rozpočtovacího procesu, konkrétně etapy sestavení rozpočtu, pro sektor nevládních neziskových organizací (NNO). Na základě výzkumu identifikuje hlavní podoby sestavování rozpočtů v závislosti na způsobu financování NNO a controllingové nástroje využívané při přípravě a vyhodnocování rozpočtu.

Klíčová slova: rozpočet, controlling, nestátní neziskové organizace

Summary

Planning and budgeting is a key controlling tool for most of the organizations, including not-for-profit ones. The paper focuses on specifics of the budgeting process, particularly the phase of drawing up the budget, in non-governmental organizations (NGOs). Based on the research, the paper identifies main types of budgeting process reflecting NGOs' financing models, and controlling tools used in planning and budget control.

Key words: budget, controlling, not-for-profit non-governmental organization

JEL klasifikace: M41

Použitá literatura

- [1] ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Management control systems*. 11th ed. New York, NY : McGraw-Hill/Irwin, 2003. xii, 851 s. ISBN 0-07-281931-6.
- [2] ANTHONY, Robert N.; YOUNG, David W. *Management control in nonprofit organizations*. 7th ed. New York, NY : McGraw-Hill/Irwin, 2003. 960 s. ISBN 0-07-250825-6.
- [3] DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 6th value media edition. London : Thomson Learning, 2004. xxxii, 1280 s. ISBN 978-1-84480-703-1.
- [4] HOLLAND, Thomas P.; RITVO, Roger A. *Nonprofit organizations : principles and practices*. New York : Columbia University Press, 2008. 376 s. ISBN 978-0-231-13975-5.
- [5] HORVÁTH, Péter. *Controlling*. 11., überarb. Aufl. München : Vahlen, 2009. xv, 840 s. ISBN 3-8006-3521-6.
- [6] KRÁL, Bohumil, et al. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha : Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [7] LEWIS, Terry. *Practical Financial Management for NGOs - Getting the Basics Right : Course Handbook [online]*. Oxford : Mango (Management Accounting for Non-governmental Organizations), 2009, Revised December 2009 [cit. 2010-10-29]. Dostupné z WWW: <<http://www.mango.org.uk/Guide/FreeDownloads>>.

- [8] MATYÁŠ, Ondřej. *Controllerem v nevládní neziskové organizaci*. Finanční řízení a controlling v praxi. 2010, roč. 1, č. 9, s. 36-40. ISSN 1804-2996.
- [9] MATYÁŠ, Ondřej. *Manažerské řídicí systémy jako nástroj implementace strategie firmy*. Praha, 2008. 153 s. Dizertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví.
- [10] *Project cycle management guidelines [online]*. Brussels : European Comission, EuropeAid Cooperation Office, 2004 [cit. 2010-10-30]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/europeaid/multimedia/publications/documents/tools/europeaid_adm_pcm_guidelines_2004_en.pdf>.
- [11] RAMANATHAN, Kavassseri V. *Management control in nonprofit organizations : Text and cases*. New York, NY : John Wiley & Sons, 1982. xiii, 612 s. ISBN 0-471-06487-4.
- [12] RAMANATHAN, Kavassseri V.; HEGSTAD, Larry P. *Readings in management control in nonprofit organizations*. New York, NY : John Wiley & Sons, 1982. xi, 380 s. ISBN 0-471-86974-0.
- [13] SKOVAJSA, Marek, et al. *Občanský sektor : Organizovaná občanská společnost v České republice*. 2010. Praha : Portál, 2010. 376 s. ISBN 978-80-7367-681-0.
- [14] STRÁNSKÝ, Jakub. *Měření výkonnosti nestátních neziskových organizací*. Praha, 2009. 160 s. Dizertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví.

Kontakt

Ondřej H. Matyáš, Ing., Ph.D., katedra manažerského účetnictví, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, tel.: +420 224 095 150, ondrej.matyas@vse.cz