

# Využití rozpočtů pro řízení nestátních neziskových organizací<sup>#</sup>

(Diskuse k problematice neziskových organizací)

*Ondřej Matyáš\**

## 1 Základní postup sestavování rozpočtu v NNO

Způsob ekonomického řízení organizace, a tudíž i proces sestavení rozpočtu v jednotlivých nestátních neziskových organizacích (jak je tento pojem vymezen např. v Skovajsa, 2010) se liší dle odvětví, ve kterém organizace působí, fázi životního cyklu, kterou organizace dosáhla (začínající organizace s méně formalizovaným řízením na straně jedné a velké, několik desítek let fungující organizace na straně druhé), odvětví a šíře záběru organizace (organizace úzce specializované vs. organizace s širokým rozsahem portfolia jejich služeb) a v nesposlední řadě i charakteru financování organizace (Anthony, Young (2003), nebo též Holland, Ritvo (2008)).

Pro nastavení celého systému plánů a rozpočtů je klíčovým parametrem právě to, nakolik 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, tyfloturistický 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 (Lewis, 2009), 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 rozpočtu zohlednit. Opět s vědomím určitého zjednodušení budeme tyto náklady nazývat náklady režijními, protože takto je většina NNO pojmenovává.

Základním úkolem při sestavování rozpočtu neziskové organizace je zajistit jeho vyrovnanost, tedy aby náklady korespondovaly s výnosy daného období.

Tento úkol se pro různé organizace liší v mnoha ohledech.

<sup>#</sup> Tento příspěvek je zpracován jako jeden z výstupů projektu institucionální podpory vědy VŠEIP10040.

<sup>\*</sup> 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>.

Tím prvním je samozřejmě předmět jejich činnosti (na „děti z dětského domova“ se obvykle získávají prostředky lépe než například na pomoc obětem obchodování s lidmi, tedy lidem často donuceným k prostituci, s nelegálním pobytem v dané zemi atp.). Jakkoli je vlastní předmět činnosti klíčové téma pro stanovení správné fundraisingové strategie, není to předmětem zájmu tohoto článku.

Některé organizace pracují se stabilnější strukturou dárců, příjmy jiných jsou naopak více nahodilé. Logicky přitom platí, že čím stabilnější vztah organizace naváže se svými dárci, tím lépe, nicméně jak toto konkrétně zajistit je opět spíše záležitostí fundraisingu organizace než přímo jejího finančního řízení.

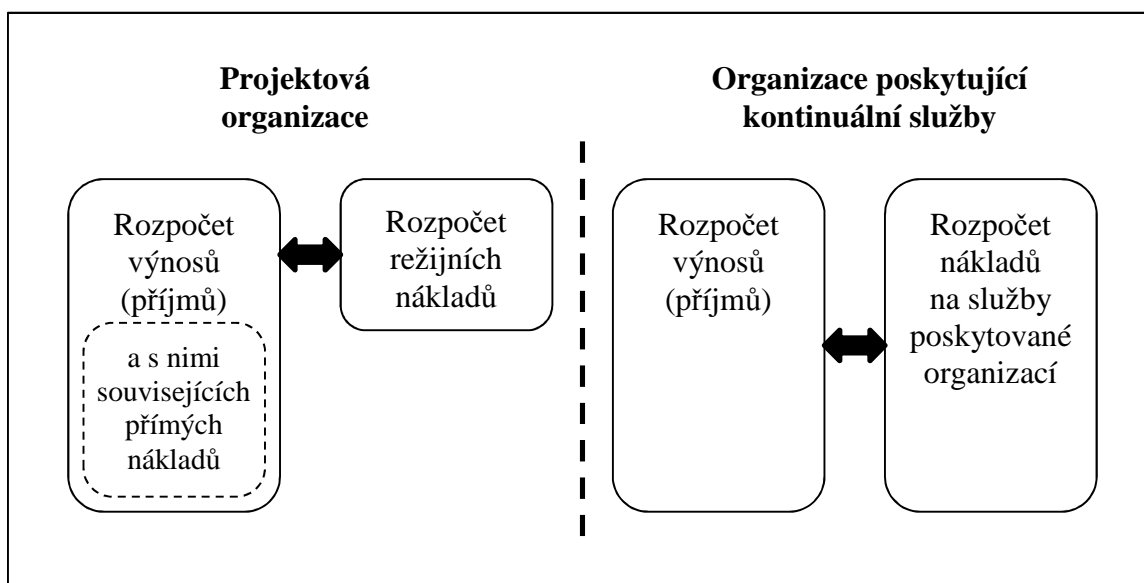
Dalším důležitým parametrem z pohledu řízení finanční stability organizace je podíl mezi přímými a režijními náklady organizace tak, jak jsou tyto dvě kategorie vymezeny. Je totiž zřejmé, že z pohledu finančního rizika, které různé organizace podstupují, je klíčový právě poměr mezi náklady, které (pokud organizace například nezíská určitý projekt) možná ani nevzniknou, oproti nákladům, které vznikají neustále.

Zatímco management organizace poskytující kontinuální služby bude na rozpočet více pohlížet optikou, jak zajistit dostatek zdrojů pro pokrytí požadované úrovně aktivit, management projektové organizace se více zaměří na to sestavit z očekávaných projektů rozpočet, který pokryje režijní náklady organizace, tedy více pohled na rozpočet ve smyslu

$$\text{výnosy} - \text{přímé náklady projektů} = \text{režijní náklady},$$

jak je znázorněno i v následujícím obrázku.

**Obr. 1: Modely rozpočtování projektové organizace a organizace poskytující kontinuální služby**



Zdroj: vlastní konstrukce.

## 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 dárce, 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 (Kráal, 2010, nebo též Drury, 2003).

- 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 velmi 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.

## 2.1 Trychtýř výnosů

Užitečným nástrojem při sestavování rozpočtu výnosů je trychtýř očekávaných výnosů. Tento nástroj zná většina zakázkově orientovaných firem, a stejným způsobem je možné jej používat i v neziskové sféře.

Trychtýř (v anglickém originále častěji označován jako potrubí, pipeline) je jednoduchá, předem vydefinovaná metodika pro organizaci, jak na základě zkušenosti nebo jiných informací klasifikovat pravděpodobnost získání určitých projektů.

Cílem této metodiky je zabránit tomu, aby organizaci postihl z jejího pohledu náhlý a nečekaný výpadek příjmů například z toho důvodu, že žije s pocitem, že zdroje (projekty) „má“, a proto se nestará systematicky o jejich další získávání.

Základem této metodiky je právě popsání procesu získání projektu od fáze vyhledávání možností, jak projekt získat, až po připsání zdrojů na účet organizace.

Tento proces, tedy je-li úspěšný a je-li zakončen úspěšným získáním prostředků, je možné v obecné rovině charakterizovat následujícím způsobem:

1. vyhledání možnosti, kde získat finanční zdroje: organizace zjišťuje, jaké jsou potenciální zdroje nabízené jednotlivými donory, obvykle formulované do určitých tematických programů, a nakořik jsou tyto programy formulované donory ve shodě se zaměřením a cíli dané neziskové organizace,
2. identifikace konkrétního grantového kola: v rámci jednotlivých programů donorů jsou vyhlašována grantová kola, obvykle s konkrétním objemem donorem vyhrazených prostředků, bližší specifikací podmínek grantu a termíny pro podání projektového záměru (tzv. concept note),
3. podání projektového záměru (concept note),

4. schválení projektového záměru ze strany donora, tedy faktický postup do dalšího kola, kdy je organizace vyzvána k podání projektu (tzv. full proposal),
5. podání návrhu projektu (full proposal),
6. schválení návrhu projektu ze strany donora,
7. zapracování případných dodatečných požadavků ze strany donora, podpis smlouvy a převod finančních prostředků na účet neziskové organizace (obvykle formou zálohové platby).

Byla popsána detailní varianta rozfázování procesu získání projektu. Nejčastějším zjednodušením je případ, kdy donoři nejsou zvyklí postupovat dvoukolově, tedy nejprve po organizacích vyžadovat projektový záměr. Dalším častým případem je, že donor sice takto obvykle postupuje, nicméně v případě konkrétních grantových kol sloučí projektový záměr a návrh projektu do jedné fáze. Pro organizaci je to samozřejmě nepříjemné, protože to pro ni představuje výrazně větší časovou investici, a samozřejmě stále bez jistoty, že projekt opravdu uspěje.

Jedním z typických problémů sestavování rozpočtu v projektové organizaci je, že začátkem období, na které se rozpočet sestavuje, většinou organizace nemá všechny projekty ve stavu „schváleno“, naopak často ještě ani nepodala záměr. Přitom na základě svých zkušeností počítá s tím, že určité zdroje získá, a dlužno dodat, že u dobře řízených organizací s tímto počítá obvykle oprávněně.

Proto by organizace měla mít definován svůj trychtýř, tedy využít výše uvedené rozfázování celého procesu získání grantu k tomu, aby vymežila, jak nahlíží na pravděpodobnost získání různých prostředků.

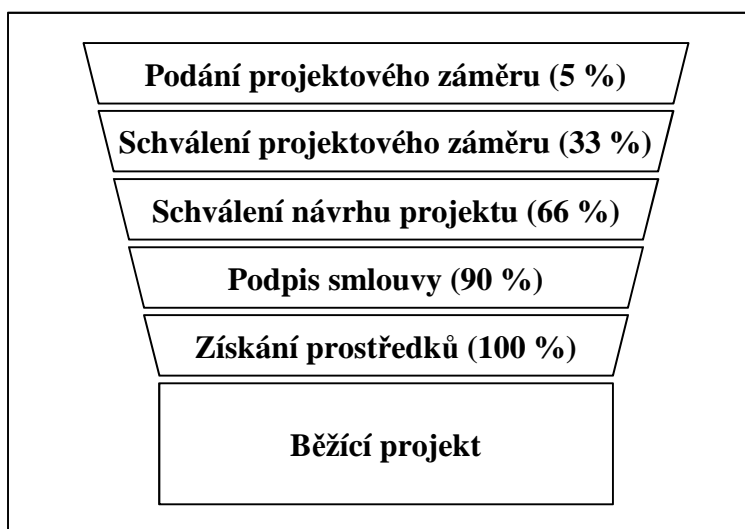
Analogie trychtýře přitom vychází z toho, že měřeno finančně například pouze 5 procent objemu podaných projektových záměrů (concept note) je nakonec zhodnoceno v podobě skutečného získání zdrojů. Pokud už však má organizace informaci, že donor projektový záměr schválil, šance, že prostředky získá, prudce roste – řekněme na 33 procent, tedy obvykle jeden ze tří návrhů, které organizace podala a které donor schválil, došly úspěšně až do stádia uzavření smlouvy a následného získání finančních prostředků. Na druhou stranu, celkový objem projektů, které se dostanou do této fáze, bývá samozřejmě v porovnání s objemem podaných záměrů logicky násobně menší – proto postupně zužující se trychtýř.

Na základě schválení projektového záměru podává organizace návrh projektu (full proposal), který, pokud jej donor schválí, znamená kupříkladu, že z této fáze jsou již dva ze tří případů úspěšně zakončeny připsáním prostředků na účet organizace. Pravděpodobnost je tedy 66 procent.

I když se to na první pohled nezdá, samotné uzavření smlouvy (rozhodnutí o přidělení dotace apod.) ještě nemusí znamenat reálné získání prostředků. Mezi podepsáním smlouvy a začátkem realizace projektu může nastat například zásadnější přehodnocení strategie donora, které bude mít dopad i na již uzavřené smlouvy. Donor sám může být obětí rozpočtových škrtnů, které přenáší dál na spolupracující organizace atp. Situace to není obvyklá, nicméně stává se. Organizace ji zohledňuje tím, že do svého rozpočtu výnosů počítá s 90 procenty smluvně pokryté částky. Stále tedy obezřetně počítá s tím, že zhruba jedna z deseti uzavřených smluv se z různých důvodů nerealizuje, případně že se již uzavřené smlouvy nerealizují v plné výši.

Graficky lze znázornit trychtýř výnosů takto:

**Obr. 2: Trychtýř rozpočtu výnosů organizace**



Zdroj: vlastní konstrukce.

Procent užívaná při ilustraci trychtýře výnosů pro zohlednění pravděpodobnosti získání prostředků (tedy pro výpočet jejich jistotního ekvivalentu) jsou pouze ilustrativní, samozřejmě záleží na každé neziskové organizaci, jaká je její zkušenost s jednotlivými typy donorů, dotačních programů atp.

Na základě obecného pozorování by ovšem bylo možné organizacím doporučovat spíše větší než menší obezřetnost – situací, kdy je nezisková organizace překvapována, že má méně zdrojů, než předpokládala, je výrazně více než situací opačných.

### 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...), 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.

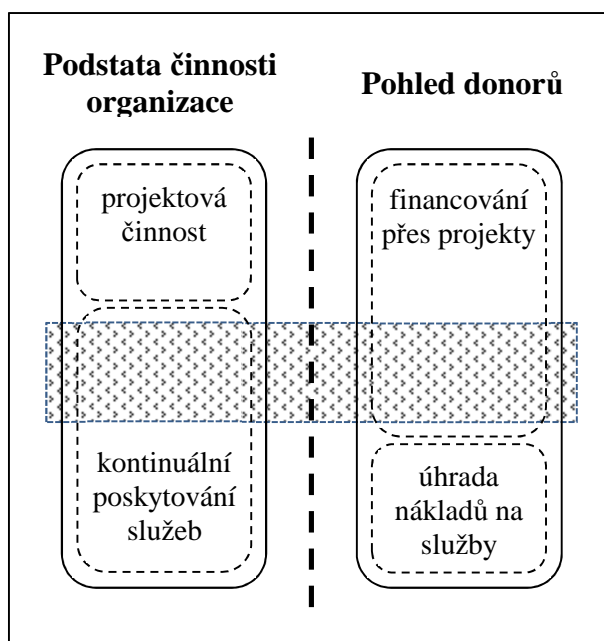
Pro organizaci z toho vyplývá velmi obezřetné rozpočtování výnosů a předpokládaného rozsahu aktivit s tím, že ohledně určování správné míry obezřetnosti opět platí: většina neziskových organizací je překvapována skutečností, že rozpočty výnosů nejsou naplňovány.

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: vlastní konstrukce

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 významně ovlivňuje efektivitu finančního řízení organizace. Čím větší je „šedá zóna“, tedy krytí kontinuálně poskytovaných služeb z jednotlivých projektů, tím obtížnější a

náročnější bude pro organizaci se s finančně-administrativními požadavky donorů vypořádat. V ideálním případě by měl samozřejmě obsah činností organizace korespondovat s formou jejího financování, ovšem k ideálu mají podmínky, za kterých neziskové organizace působí a na které musí přistupovat, daleko.

## Závěr

Správné nastavení systému rozpočtů v každé organizaci je do velké míry dáno pochopením specifik té které organizace. Jakkoli jádro systému, tedy základní principy, postupy, metody zůstávají vždy totožné, to, co rozhoduje o efektivitě daného systému, je skutečnost, nakolik je přizpůsoben jak oboru, tak i konkrétní situaci, ve které se organizace nachází.

Z tohoto pohledu byly pro sektor nestátních neziskových organizací identifikovány následující parametry, jejichž uvědomění si významně usnadňuje to, aby byl systém rozpočtů nastaven optimálně podle potřeb organizace. Prvním je skutečnost, nakolik se jedná o organizaci – implementační agenturu, tedy organizaci, u které většina nákladů jsou náklady jednotlivých realizovaných projektů anebo naopak organizace poskytující kontinuálně určitou službu svým klientům a zajišťující finance na tento – předem do určité míry stanovený, nebo alespoň požadovaný – rozsah služby. Jedná se přitom o určité typové modely, většina organizací se nachází na pomyslné škále mezi těmito vyhraněnými typy.

Z v článku popsaných důvodů je běžné, že donoři, tedy poskytovatelé finančních prostředků na činnost organizace, upřednostňují model projektového financování, a dochází tak k určité disproporcii mezi pohledem donorů a skutečným charakterem činnosti organizace. Druhým, na předchozí rozlišení navazujícím parametrem, je potom míra nesouladu, při kterém dochází k určité kolizi, kdy řada kontinuálně poskytovaných činností je formována do podoby projektu, aby takto mohla být donorům prezentována a odpovídala jejich požadavkům – i na to by měl být schopen systém rozpočtů organizace reagovat.

## 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] Holland, T. P. – Ritvo, R. A. (2008): *Nonprofit Organizations: Principles and Practices*. New York, Columbia University Press, 2008.
- [4] Král, B. aj. (2010): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2010.
- [5] Lewis, T. (2009): *Practical Financial Management for NGOs – Getting the Basics Right: Course Handbook* [on-line]. Oxford, Management Accounting for Non-governmental Organizations, c2009, [cit. 29. 10. 2013], <<http://www.mango.org.uk/Guide/FreeDownloads>>.
- [6] Skovajsa, M. aj. (2010): *Občanský sektor. Organizovaná občanská společnost v České republice*. Praha, Portál, 2010.



## **Využití rozpočtů pro řízení nestátních neziskových organizací**

*Ondřej Matyáš*

### **ABSTRAKT**

System plánu a rozpočtů je pro většinu organizací jedním ze základních nástrojů řízení, které má management k dispozici, a v oblasti neziskových organizací tomu není jinak. Tento příspěvek se zaměřuje na to, jaká jsou specifika rozpočtování, 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:** Nevládní nezisková organizace; Rozpočetnictví; Controlling.

## **Managing exchange rate risk in not-for-profit non-governmental organizations**

### **ABSTRACT**

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:** Not-for-profit non-governmental organization; Budgeting; Management control system.

**JEL classification:** M41.