Klíčové faktory ovlivňující podobu controllingu v nestátních neziskových organizacích[#]

*Ondřej Matyáš**

Úvod

Pro dobré porozumění tomu, jak efektivně navrhnout a využívat controllingový systém jakékoli organizace, je klíčové nejenom znát jeho jednotlivé nástroje, jako jsou (nejčastěji) kalkulace, rozpočty, koncept odpovědnostního účetnictví a další. Stejně tak důležité je rozumět vazbám mezi těmito nástroji, neboť teprve tak je možné vytvořit účinný controllingový systém. Aby však tento systém organizaci opravdu dobře sloužil, je zejména nutné při jeho návrhu umět zohlednit specifika dané organizace a oboru, ve kterém působí.

Tvrzení, že controlling organizace může fungovat pouze tehdy, je-li takzvaně „šitý na míru“, určitě není nijak nové ani překvapivé. Většina knih a článků o controllingu nikdy neopomene zmínit, že neexistuje nic jako univerzální controllingový systém, určité jednotné postupy a pravidla, jejichž aplikace povede za všech okolností k tomu správnému řešení. A že i samotný koncept „správnosti“ je do určité míry iluzorní, respektive že ona „správnost“ jakéhokoli controllingové řešení je a musí být vždy poplatná konkrétní situaci, v které se určitá organizace nachází, a problémům (a z nich plynoucím rozhodovacím úlohám), které nejvíce řeší.¹

Tento článek se tudíž nesnaží dokládat mnohokrát doloženou základní tezi, a to, že optimální controllingový systém se bude vždy organizace od organizace lišit. Od této teze se ovšem odráží a zaměřuje se na popis a analýzu toho, jaké klíčové rysy jsou typické pro controlling v organizacích působících v nestátním (nevládním) neziskovém sektoru. Soustředí se na takové parametry činnosti a obecně podmínky, v kterých nevládní neziskové organizace² působí, které umožňují formulovat určitá „odvětvová specifika“ controllingu v této oblasti. Jinými slovy, článek rozebírá, co je pro controlling nevládních neziskových organizací typické a co jej zároveň činí odlišným od jiných, nejčastěji na dosahování zisku zaměřených organizací.³

[#] Tento příspěvek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“, registrační číslo MŠMT 6138439903.

^{*} Ing. Ondřej Matyáš, Ph.D. – odborný asistent; Katedra manažerského účetnictví Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze; <ondrej.matyas@vse.cz>.

¹ V odborné literatuře (např. Drury, 2003) označováno jako contingency theory, respektive contingency-based approach. Kontingenční teorie, jak by bylo možné tento termín přeložit do češtiny, je právě takový přístup v manažerském účetnictví, který zdůrazňuje, že optimální návrh a využití controllingového systému musí vždy vycházet z konkrétních podmínek, v kterých se organizace nachází, a s tím spojených parametrů (velikost organizace, obor, převládající styl řízení a podnikové kultury, kontext dalších řídicích mechanismů využívaných v organizaci, fáze „životního cyklu“ organizace atp.)

² Diskuse samotného pojmu nevládní nezisková organizace, jeho výhod, nevýhod a případných alternativ, bude provedena v následující části věnované vymezení pojmů.

³ Vedle klasických organizací založených za účelem dosahování zisku samozřejmě existuje i celá škála dalších subjektů, které rovněž nejsou předmětem pozornosti tohoto článku (organizační složky státu, státem zřizované rozpočtové a příspěvkové organizace atp.). Více v části věnované vymezení pojmů.

Vymezení pojmů

Controlling. Samozřejmě už jenom vymezení toho, co je a co není controlling, a to s ohledem na to kde, v jakých dobách a proč, to vše by představovalo dostatek materiálu na samostatné pojednání. Pro účely tohoto textu využijeme poměrně pragmatického vymezení controllingu, které v obecné rovině chápe controlling jako nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační a datové základny, tj. například v souladu s Horváth (2002) i Král aj. (2010). Pojem controlling je v českém prostředí bez problémů srozumitelný na akademické půdě a zároveň se v praxi neziskového sektoru jeví též jako srozumitelný, jakkoli řada pracovníků NNO má o obsahu tohoto pojmu také pouze intuitivní, nicméně v zásadě správným směrem jdoucí představu. V anglosaském prostředí by pak bylo možné analogicky hovořit o manažerském řídicím systému organizace, „management control system“, a to v souladu s vymezením, které pro neziskové organizace nabízí jak Anthony a Young (2003), tak i Ramanathan (1982).

Nevládní nezisková organizace. Nevládní nezisková organizace je soukromoprávní, formálně institucionalizovaný subjekt založený za jiným účelem než jakým je dosahování zisku. Pro účely tohoto článku považuji pojmy nevládní nezisková organizace, nestátní nezisková organizace a organizace občanského sektoru za synonyma⁴. Pokud bychom tyto subjekty měli vymezit v kontextu právního řádu České republiky, jsou to občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti, nadační fondy a nadace, církevní právnické osoby a organizace s mezinárodním prvkem⁵.

Typologie specifík controllingu NNO

Pokud vymezujeme, v čem je controlling NNO specifický, je vhodné odlišit následující úhly pohledu. V čem je controlling NNO principiálně odlišný, tedy jaké jsou jeho odlišnosti vyplývající z podstaty organizací nestátního neziskového sektoru a čím se tedy vždy nutně a zásadně odlišuje od ziskových organizací. Vedle toho je možné vyčlenit další skupinu specifických rysů controllingu, vyvěrající z toho, jak obvykle NNO fungují, jakou činnost vyvíjejí a jaké problémy přitom z pohledu controllingu řeší. V těchto aspektech se přitom od ziskových organizací neliší nijak zásadně, dalo by se říct, že pro ziskové organizace platí popisované principy stejně a jediný rozdíl je, že pro NNO jsou tyto aspekty o něco typičtější, tj. častěji se vyskytující, případně se vlivem podmínek v neziskovém sektoru projevují silněji, ve větší míře, rozsahu atp.

⁴ Samozřejmě s vědomím důležitosti přesného pojmenování věcí a jevů a probíhající odborné diskuse na toto téma, tedy jak nejlépe označovat předmět zájmu, a jak jej označovat konzistentně v rámci různých oborů, které se neziskovým sektorem zabývají.

⁵ Obsah je v tomto zajisté důležitější než právní forma – občanské sdružení vyvíjející de facto podnikatelskou aktivitu a využívající dané právní formy jen pro účely (přírozně nelegálního) snížení daňové povinnosti není předmětem našeho zájmu. Vymezení nestátního neziskového sektoru dle právní formy organizace je důsledkem ve světovém kontextu poněkud atypické situace, kdy „neziskovost“ organizace je v právním řádu České republiky opravdu definována právní formou a ne například svým statutem, daňovým režimem obvykle přiděleným správcem daně v dané zemi. Na druhou stranu, takovéto vymezení, tedy z pohledu právní subjektivity (a po vyřazení podnikatelských subjektů účelově přijímající nejčastěji právní formu občanského sdružení pro své působení) se nakonec ukazuje jako vyhovující, protože přirozeně odfiltruje celou řadu dalších, zejména v anglosaském prostředí často přirozeně soukromoprávních institucí (galerie, divadla, zoologické zahrady, nemocnice atp.), které však v České republice mají často charakter příspěvkových organizací, akciových společností ve vlastnictví státu a jeho organizačních složek, případně samosprávy atp.

a) v čem je controlling NNO principiálně (nutně, zásadně) odlišný

Z pohledu ekonomického řízení neziskové a ziskové organizace existuje méně rozdílů, než se zejména management neziskových organizací obvykle domnívá – stále se jedná zejména o co možná nejefektivnější využití dostupných zdrojů vzhledem k cílům organizace. Nicméně odlišná role výnosu a zisku, respektive **absence zisku jako kritéria umožňujícího vyhodnocovat efektivitu činnosti** je zásadní odlišností a něčím, co do významné míry omezuje využití nejenom některých controllingových nástrojů tak, jak jsou využívány v organizacích usilujících o zisk, ale má samozřejmě i výrazný dopad do celkové controllingové koncepce. Zatímco u podnikatelských subjektů zákazník za výkon platí plnou cenu, u neziskové organizace dochází (někdy zcela, někdy ve větší a někdy v menší míře) k oddělení toho, komu je výkon určen (tedy pro koho je realizován a kdo jej „spotřebovává“ – tedy klient) a toho, kdo za tento výkon platí (dárce, donor, subjekt poskytující dotaci atp.). V takovém případě se mění i pozice klienta z hlediska uznání výnosu NNO, kdy prospěch z výkonu je uznáván na základě důvěry dárce (poskytovatele dotace) již před realizací tohoto výkonu a teprve následně je výkon uskutečněn⁶ – toto je další úhel pohledu osvětlující, proč zisk při řízení NNO nemůže hrát tak klíčovou roli jako u podnikatelských subjektů.

Z neziskového charakteru organizace vyplývá, a to je druhá zásadní odlišnost, i výrazně vyšší **averze k riziku a akcent na vyrovnanost hospodaření**⁷, kterou by controlling organizace měl zohlednit. Z jakého důvodu? To lze přiblížit na rozdílném způsobu a možnostech, kterým mohou ziskové a neziskové organizace ve své činnosti zohlednit riziko. Subjekty založené za účelem dosahování zisku si riziko, které podstupují, obvykle nechávají kompenzovat vyšší očekávanou úrovní zisku. Jinými slovy, pokud riskují (a utrpí) na určitém projektu, zakázce, produktové řadě, zákazníkovi atp. ztrátu, zároveň vědí, že by pravděpodobně jiný projekt, zakázka, produktová řada nebo zákazník měl být ziskový.

U neziskových organizací, zejména pokud jsou projektově orientovány⁸, naproti tomu platí, že případný zisk (respektive úspora nákladů oproti donorem schválenému a hrazenému rozpočtu) na jednom projektu pravděpodobně nebude moci kompenzovat ztrátu jiného projektu. Neziskový charakter projektu, který z poměrně srozumitelných důvodů vyžaduje většina poskytovatelů finančních prostředků, kteří u NNO objednávají její výkony, znamená, že případnou neutracenou část rozpočtu musí organizace vrátit donátoru. A to navzdory skutečnosti, že veškeré projektové výstupy (tedy to, co donor uzavřením smlouvy s NNO fakticky „objednal“) byly splněny a NNO by tudíž (ve světě podnikatelských subjektů) měla na peníze v původně dohodnuté výši nárok.⁹

⁶ Více viz Stránský (2009)

⁷ Vzhledem k tomu, jak NNO prakticky fungují, by možná bylo vhodnější použít formulaci „měla by vyplývat“.

⁸ Jedním z klíčových parametrů ekonomického řízení NNO je to, nakolik se činnost organizace sestává z realizace jednotlivých projektů (de facto zakázek; například výstavba školy v Africe, uspořádání kulturního festivalu, vydání knihy atp.), nebo činnost organizace spočívá spíše v kontinuálním poskytování určité služby (např. poskytování sociálních služeb, turistický oddíl, hopic, občanská poradna, vzájemná podpora rodinných příslušníků pečujících o lidi s různými vážnými a neléčitelnými onemocněními atp.). Averze k riziku ve smyslu utrpení finanční ztráty na určitém projektu je samozřejmě relevantní spíše pro první skupinu organizací, nicméně analogicky platí i pro ztráty (respektive nedostatečné finanční pokrytí) jednotlivých poskytovaných služeb.

⁹ Úplně stručně vyjádřeno, je to jako kdyby (například) výrobce tramvají dodával určitému dopravci tramvaje s tím, že cena za jednu soupravu je (například) 50 milionů s tím, že pokud výrobce vyrobí tramvaj levněji, dostane o to méně peněz, a že pokud to bude dražší, jde taková ztráta čistě k jeho tíži. Není divu, že by dodavatel na takové podmínky nepřistoupil – NNO jsou ale přesně v takové pozici až na to, že na takové podmínky přistoupit musí. Averze k riziku a k potenciálním ztrátám na jednotlivých projektech je pak pochopitelná.

Samozřejmě, v řadě případů se i NNO dostávají do (téměř) standardních dodavatelsko-odběratelských vztahů. Platí to zejména v případě poskytování sociálních služeb, kdy objednatel nakupuje určitou službu za předem daných podmínek – například městská část se dohodne s NNO – domovem seniorů, že za určitou úplatu bude k dispozici pro obyvatele dané městské části určitý počet lůžek. Ale i v těchto případech mají takové platby často charakter spíše spoluúčasti na nákladech než něčeho, co plně kryje náklady této služby. Častou výjimkou z tohoto pravidla jsou jen tzv. doplňkové činnosti¹⁰, které by – v ideálním případě – měly produkovat zisk (a tedy dodatečné finanční zdroje) na poskytování služeb naplňujících hlavní poslání, tedy důvod existence organizace.

Třetím principiálním rozdílem je **důraz na transparentnost organizace** zejména ve vztahu k donorům, tedy do velké míry prolnutí informačních potřeb interních a externích uživatelů. V případě projektově orientované organizace je tato skutečnost zcela jasná – pakliže je organizace povinna vyúčtovat donorovi každý projekt, je jasné, že v normálních firmách nejcitlivější a nejvíce střežené finanční informace o nákladové náročnosti nebo maržích jednotlivých produktů či zákazníků naopak naprosto otevřeně zveřejňuje v podobě přesného čerpání nákladů na jednotlivé aktivity tak, jak tomu ve skutečnosti opravdu bylo.

Obdobně i organizace, které nemají za povinnost vyúčtovat jednotlivé projekty a získávají tzv. „vlastní zdroje“ na svoji činnost, stejně v maximální možné míře zveřejňují (anebo, chtějí-li získat důvěru veřejnosti, by alespoň zveřejňovat měly) údaje o svých nákladech jako jsou průměrné mzdy v organizaci, náklady na jednotlivé programy, činnosti atp. Zatímco u podnikatelských subjektů mohou představovat finanční a manažerské účetnictví do určité míry oddělené informační systémy, v NNO je naopak typické, že informace, které organizace využívá pro řízení své činnosti, se do velké míry překrývají s tím, co je povinna vykazovat externím subjektům.

b) v čem je controlling NNO typicky odlišný

Odlišná role zisku, s tím spojená averze k riziku a akcent na vyrovnanost hospodaření, a dále důraz na transparentnost a s tím související velký detail externě vykazovaných informací představují principiální, fundamentální odlišnosti controllingu v neziskové sféře. Oproti těmto principiálním odlišnostem lze identifikovat i další „odvětvové“ charakteristiky, se kterými se lze v NNO často setkat. Následující výčet si klade za cíl být dostatečně reprezentativní, což ovšem neznamená, že je nutně úplný nebo jediný možný a správný – samozřejmě by bylo možné řadu charakteristik dále detailněji členit či naopak agregovat. Zároveň tyto „odvětvové“ charakteristiky nemají zcela souřadný charakter – některé se týkají více prostředí, ve kterém se NNO pohybují, a typických činností, které NNO vykonávají, jiné se zase více týkají organizační kultury převažující v daném sektoru. Jsem ovšem toho názoru, že srozumitelnost takovéhoho pragmatického výčtu je vyšší než kdyby měl být v tomto případě zarámován určitým formálním modelem.

Velikost organizace. Jedna z klíčových proměnných charakterizující controlling řady organizací; jednoduše, drtivá většina organizací působících v nevládním neziskovém sektoru je obvykle velmi malá, většinově s obratem¹¹ v řádech desítek či stovek tisíc korun ročně¹².

¹⁰ Též tzv. vedlejší činnost; terminologie v této oblasti není jednotná, mimo jiné i proto, že jednotlivé zákony upravující statut různých právních typů NNO (o.p.s., o.s. atp.) používají odlišné termíny pro stejnou věc.

¹¹ Je otázkou, nakolik je „obrat“ vhodný termín; každopádně jeho význam v tomto kontextu je zřejmý – jedná se o výši výnosů organizace za určité časové období. Alternativně je též možno uvažovat o nákladech.

Ovšem i pokud se posuneme do pásma aktivních a profesionalizovaných organizací (s vlastními zaměstnanci atp.), přes které prochází většina finančních zdrojů, stále je typická velikost organizace v řádech milionů, výjimečně desítek milionů korun. Organizací disponující objemem prostředků v řádech stamilionů korun lze v ČR spočítat na prstech jedné ruky¹³. Již z velikosti organizace je zřejmé, že funkce controllingu není v neziskových organizacích explicitně pojmenovávána, natož zajištěna v podobě samostatné pozice controllera nebo oddělení controllingu.

NNO jako organizace poskytující služby. Dalším charakteristickým rysem je skutečnost, že typickým výstupem NNO je poskytnutí služby. Při koncipování svého controllingu tak NNO z tohoto úhlu pohledu naráží na stejná úskalí jako jakákoli jiná zisková organizace poskytující služby. Tedy skutečnost, že (dle Anthony – Young, 2003) (i) služba není skladovatelná a proto nároky na optimální využití kapacity jsou významně vyšší, neboť nelze produkovat výkon „do zásoby“ a následně z těchto zásob čerpat; (ii) služby jsou v porovnání s výrobou více závislé na lidské činnosti, a řídit lidi je obvykle obtížnější než řídit stroje; (iii) kvantita služby je nesnadno měřitelná, respektive klasické rozdělení na kvantitu a kvalitu výkonu se v řízení – porovnáme-li to s výrobní organizací produkující hmotné produkty (tj. výrobky) – tolik nevyužívá. Připočteme-li k tomu navíc skutečnost, že klientem většiny NNO není sebevědomý spotřebitel, který si za službu platí (neboť jak již bylo zmíněno, většinu zdrojů poskytuje NNO donátor, tedy subjekt odlišný od klienta jako příjemce služby), je zřejmé, že interní mechanismy kontroly kvality služby (evaluace, standardy kvality) mají v NNO nezastupitelnou roli – samotný klient (a často ani donor) nemá možnost nebo schopnost kvalitu služby efektivně posoudit a zejména nárokovat.

Propojenost jednotlivých oblastí finančního řízení a vykazování. Jak jsem již uvedl, NNO bývají typicky organizace menší velikosti. Z toho plyne, že finančnímu řízení a controllingu se v nich přímo věnuje jen málo lidí (nejčastěji jeden člověk, a to ne vždy na plný úvazek)¹⁴. Zároveň míra detailu a otevřenosti, se kterou NNO informují externí uživatele, je tak velká, že klasické rozdělení na účetní informace pro interní a externí uživatele je zde do velké míry upozaděno, a proto i klasické rozdělení funkcí v oblasti finančního řízení tak, jak jej zná odborná literatura i podniková praxe (tedy na oblast finančního účetnictví, oblast controllingu a oblast finančního řízení ve smyslu treasury), se neprojevuje nijak silně. Ve finančním řízení jakékoli organizace samozřejmě platí, že – vyjádřeno ustáleným rčením – „vše souvisí se vším“ (i když přesnější by bylo říct, že mnohé

¹² Ostatně, při počtu cca 80 tisíc v České republice registrovaných občanských sdruženích (další právní formy jsou řádově méně četné) je jasné, že většina těchto organizací bude měřeno finančním vyjádřením velmi malá.

¹³ Úmyslně volím toto vědecky poněkud vágní vymezení – při preciznější kvantifikaci bychom narazili na otázku, jak započítávat některé organizace mající charakter sítí (například co do počtu jednu z největších nevládních neziskových organizací v ČR, právně však členěnou do stovek právnických osob, a to dobrovolné hasiče). Dále existují účelová seskupení majetku vymykající se standardním modelům organizací občanské společnosti, jako např. občanské sdružení Zelený ostrov, propojené s projektem tzv. SAZKA Arény, a obecně sdružení napojená na financování profesionálního sportu, která jsou však podstatou své činnosti již do značné míry fakticky klasickými podnikatelskými subjekty (např. Českomoravský fotbalový svaz, o.s.). Budeme-li klást rovnítko ve smyslu organizace = 1 právní subjekt a vyloučíme-li kvazipodnikatelské struktury, pak například v kategorii obrátu nad 100 mil. Kč ročně v ČR zbývají de facto již jen Člověk v tísni, o.p.s., a Charita Česká republika.

¹⁴ A i ve větších organizacích se projevuje poměrně malé funkční rozlišení jednotlivých pozic; samotný provoz organizace si vynutí vymezení jednotlivých agend, které s chodem organizace bezprostředně souvisejí (tedy zaměstnanců zajišťujících platební styk, pořizujících účetní doklady, sledujících ekonomiku jednotlivých projektů atp.). Nicméně funkce, které nejsou nezbytně nutné pro rutinní fungování organizace, již vymezeny nejsou a zastávají je finanční manažeři vedle svých dalších povinností. Například v celé České republice v tuto chvíli neexistuje jediný zaměstnanec NNO na pozici controllera, tedy někoho, kdo by se měl systematicky starat o informační toky a analýzu těchto informací v rámci organizace.

souvisí s mnohým). Specifikem neziskového sektoru je ovšem to, že dělicí řez mezi jednotlivými disciplínami se vede ještě o něco obtížněji, zejména z toho důvodu, že v praxi není řada činností a funkcí explicitně formulována a v rámci organizace etablována.

Slabé personální zajištění controllingových úloh. Vzhledem k silnému étosu NNO, který (mimo jiné) velí maximum získaných prostředků vložit do poskytování služeb v rámci hlavního poslání organizace a pouze minimální výši prostředků spotřebovat v rámci organizace na řídicí i různé podpůrné funkce, a vzhledem k vysoké vnitřní motivaci zaměstnanců organizace vykonávat danou činnost, představuje drtivá většina neziskových organizací zaměstnavatele, který udržuje mzdovou hladinu v porovnání s tržními cenami pracovní síly na relativně nižší úrovni. Pro Českou republiku v tomto směru neexistuje relevantní výzkum, který by dané rozdíly precizně kvantifikoval, nicméně řádově se je možné u běžných (nemanážerských) pozic setkat s tím, že zaměstnanci NNO jsou ochotni pracovat za dvě třetiny (a často i méně) platu, který by pravděpodobně získali obdobně kvalifikovanou činností a s obdobným pracovním nasazením v podnikatelském subjektu. Jinými slovy, zaměstnanci NNO se fakticky vzdávají třetiny své potenciální mzdy za to, že pracují v neziskovém sektoru. U manažerských pozic jsou pak vzhledem k velmi malé diferenciaci mezd v NNO rozdíly v odměňování mezi korporátní a neziskovou sférou ještě významnější a řádově se pohybují v násobcích (stačí si uvědomit skutečnost, že řídicí pracovníci v NNO nemají žádné bonusové systémy odvíjející se od dosaženého zisku organizace, což je samozřejmě podstatná část odměn každého manažera působícího v podnikatelském subjektu). Zejména na finančních pozicích může mít ovšem tato situace za následek, že organizace obtížněji získávají zkušené finanční manažery. Zatímco samotná práce při zajišťování hlavního poslání organizace bývá pro zaměstnance atraktivní a naplňující kontaktem se skutečností a bezprostředním dopadem, zajišťování finančních a administrativních procesů v NNO je naopak z mnoha důvodů poměrně málo tvůrčí, relativně méně sofistikované a s vysokým podílem nákladů nekvality na tyto procesy. Těmito důvody bývají zejména kultura těchto organizací, malý důraz na efektivní průběh finančně-administrativních procesů, ale nelze pominout ani vliv často nejasných, protichůdných, excesivních a neodůvodněných požadavků, kterými donoři (zejména státní instituce) svazují činnost NNO, a to zejména v oblasti nakládání s přidělenými finančními prostředky a jejich vyúčtováním. Stručně řešeno, pro finančního profesionála bude čistě z pohledu profesní realizace NNO fakticky méně atraktivní a naplňující prostředí. Pokud k tomu připočteme právě vliv úrovně mezd v daném sektoru a obecnou snahu šetřit na podpůrných činnostech, které neznamenají bezprostřední efekt pro ty, na které se činnost NNO zaměřuje, výsledkem je relativní nedostatek finančních profesionálů v porovnání s profesní úrovní zaměstnanců jiných povolání v neziskovém sektoru. To má samozřejmě dopad na efektivitu finančního řízení neziskových organizací a na absenci jakýchkoli pokročilých (a často i jakýchkoli) controllingových úvah a úloh při řízení NNO.

Závěr

Uvažujeme-li o tom, jaké základní faktory ovlivňují podobu controllingu v NNO, můžeme identifikovat jednak fundamentální faktory, tedy principiální odlišnosti ovlivňující to, jak musí být koncipován controlling v nestátní neziskové organizaci v porovnání s podnikatelským subjektem. Těmi jsou (a) absence zisku jako kritéria umožňujícího vyhodnocovat efektivitu činnosti, kdy podstatná část controllingových nástrojů není v NNO tudíž využitelná, (b) averze k riziku a akcent na vyrovnanost hospodaření v situaci, kdy NNO de facto nemůže generovat ziskový projekt, který by mohl uhrazovat případné generované ztráty projektů ztrátových, a (c) důraz na transparentnost organizace a externí pohled na organizaci pronikající hluboko do jejích útrob, a to vysoce nad rámec statutárního auditu, ať

už formou donorem požadovaných projektových auditů nebo dobrovolného zveřejňování detailních údajů o hospodaření.

V rovině specifických rysů controllingu, které nemají fundamentální povahu, ale přesto reflektují, jak NNO obvykle pracují, byla identifikována následující specifika: (a) velikost organizace, kdy drtivá většina NNO pracuje s prostředky maximálně v řádech milionů korun a jen velmi malý díl organizací s prostředky vyššími, (b) NNO jako organizace typicky poskytující služby, kdy její controlling je specificky formován právě z tohoto titulu, (c) propojenost jednotlivých oblastí finančního řízení a vykazování, zejména těsné sepnutí informací manažerského a finančního účetnictví, a (d) slabé personální zajištění controllingových úloh, kdy kombinací snahy držet nízké správní náklady, mzdové politiky, specifické organizační kultury většiny NNO a požadavků donorů v oblasti finančně-administrativních procesů představuje pro řadu finančních profesionálů, kteří by jinak cítili přirozenou motivaci v neziskovém sektoru působit, poměrně silnou protiváhu.

Uvažujeme-li následně, jak by měl být controllingový systém NNO koncipován a jaké hlavní akcenty by měly být při jeho návrhu zohledněny, můžeme formulovat následující doporučení.

NNO pracují pouze s omezenými zdroji a prvotním imperativem je samozřejmě maximum těchto zdrojů použít přímo pro realizaci jejich programů, pro poskytování služby klientům atp. Z pohledu organizační kultury je pro NNO poměrně typická nízká ochota k tomu, věnovat se činnostem, které nepřinášejí bezprostřední efekt, co se týká primárního výstupu, za kterým byla NNO založena. Proto je třeba počítat s tím, že funkční controllingový model v NNO znamená model úsporný, redukovaný na zajištění naprosto základních funkcí, bez ambic obsáhnout více než to, co je nezbytně nutné pro efektivní řízení organizace.

Z pohledu onoho „nezbytně nutného“ rozsahu lze identifikovat následující okruhy: (a) projektový controlling, potřebný pro úspěšnou realizaci jednotlivých činností tvořících poslání organizace, (b) zajištění základní transparentnosti, odpovědnosti a efektivního fungování organizace ve vztahu k donorům, k zaměstnancům organizace, k příjemcům služby, kterou NNO poskytuje a v obecnější rovině pak ve vztahu k veškerým zdrojům, které organizace využívá pro svoji činnost. Toto jsou principy, které by měly stát v základech efektivního controllingového systému NNO.

Literatura

- [1] Anthony, R. – Young, D. (2003): *Management Control in Nonprofit Organizations*. New York, McGraw-Hill, 2003.
- [2] Drury (2003): *Cost and Management Accounting: An Introduction*. London, Thomson Learning, 2003.
- [3] Horváth (2002): *Controlling*. München, Verlag Franz Vahlen, 2002.
- [4] Král aj. (2010): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2010.
- [5] Ramanathan (1982): *Management Control in Nonprofit Organizations*. New York, Wiley, 1982.
- [6] Stránský (2009): *Měření výkonnosti nestátních neziskových organizací*. Praha, Vysoká škola ekonomická, 2009.

Klíčové faktory ovlivňující podobu controllingu v nestátních neziskových organizacích

Ondřej Matyáš

ABSTRAKT

Aby byl controllingový systém organizace efektivní, musí ji být šitý na míru, tedy reflektovat specifika jak konkrétní organizace, tak také odvětví, ve kterém organizace působí. Tento článek se zaměřuje právě na analýzu toho, jaké rysy jsou typické pro controlling nevládních neziskových organizací (NNO). Článek identifikuje klíčové faktory, které ovlivňují podobu controllingu NNO a které tak představují principiální odlišnosti od podmínek, v kterých působí ziskové firmy. Jsou to (a) absence zisku jako kritéria umožňujícího vyhodnocovat efektivitu činnosti, (b) averze k riziku a akcent na vyrovnanost hospodaření a (c) důraz na transparentnost organizace. Vedle těchto principiálních odlišností článek identifikuje ještě typické odlišnosti controllingu NNO plynoucí z obvyklých podmínek, v kterých NNO působí. V závěru článek formuluje základní principy, které by měl návrh controllingového systému NNO reflektovat.

Klíčová slova: Nevládní nezisková organizace; Specifika; Controlling.

Key Factors Forming the Design of Management Control System in Non-governmental Organizations

ABSTRACT

In order the management control system of an organization to be efficient, it has to be tailor-made and fits to specifics of both the organization itself and the sector the organization operates in. The paper analyses the specifics typical for management control system of non-governmental organizations (NGOs). The paper identifies key factors forming the design of management control systems of NGOs. These are: (a) the absence of profit-based criteria enabling to measure the effectiveness of organization's operations, (b) risk aversion and emphasis on the balance between revenues and expenses and (c) focus on the transparency of an organization. Besides these key differences the paper identifies other typical differences resulting from conditions under which NGOs usually operate. Finally, the paper provides basic principles that should be reflected when designing the management control system of NOGs.

Key words: Non-governmental organization; Specifics; Management control system.

JEL classification: M41