

VILNIAUS UNIVERSITETAS

Rūta Klimaitienė

**BIUDŽETŲ MODELIŲ SUDARYMAS IR TAIKYMAS FORMUOJANT BEI
IŠSAUGANT MODERNIOS ORGANIZACIJOS KULTŪRĄ**

Daktaro disertacija

Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (03 S)

Vilnius, 2011

Disertacija rengta 2006–2011 metais Vilniaus Universitete

Mokslinis vadovas:

prof. dr. Rasa Kanapickienė (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, vadyba
ir administravimas – 03 S)

TURINYS

LENTELIŲ SĄRAŠAS	4
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS	5
SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	6
ĮVADAS	7
1. TEORINIAI BIUDŽETŲ MODELIŲ SUDARYMO IR TAIKYMO MODERNIOSE ORGANIZACIJOSE TYRIMAI	15
1.1. Šiuolaikinio verslo sąlygų kitimo įtaką biudžetų modeliams	15
1.2. Biudžetų modelių sudarymo ir taikymo interpretacijos mokslo darbuose	40
1.3. Vadybos apskaitos įtaka kuriamam biudžetų modeliui	75
1.4. Biudžetų modelių ir modernių organizacijų kultūrų subalansavimas	81
2. BIUDŽETŲ MODELIŲ SUDARYMO IR TAIKYMO PATIRTIS BEI PERSPEKTYVOS	86
2.1. Lietuvos Respublikos įmonių biudžetų tyrimo metodika	86
2.2. Biudžetų sudarymo ir taikymo tyrimo rezultatų interpretavimas	95
2.3. Kliūtys, ribojančios biudžetų modelių sudarymo ir taikymo procesus	116
2.4. Biudžetų modelių, padedančių formuoti ir išsaugoti modernią organizacijų kultūrą, parengimas	121
3. PRAKTINIS BIUDŽETŲ MODELIŲ INTEGRAVIMAS FORMUOJANT IR IŠSAUGANT MODERNIOS ORGANIZACIJOS KULTŪRĄ	130
3.1. Biudžetų modelio integravimas UAB „Gamyba“	131
3.2. Biudžetų modelio integravimas UAB „Paslauga“	143
3.3. Biudžetų modelių vystymosi rekomendacijos formuojant ir išsaugant modernios organizacijos kultūrą	158
IŠVADOS	161
LITERATŪRA	167
PRIEDAI	183



LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė.	<i>Organizacijų tipai ir jų požymiai</i>	23
2 lentelė.	<i>Centralizavimo ir decentralizavimo prielaidos biudžetų modelių sudarymo sąlygomis</i>	33
3 lentelė.	<i>Dvylika modelio „vadyba už biudžetų“ principų lyginant juos su tradicine biudžetų kultūra</i>	37
4 lentelė.	<i>Biudžetų sąvokos transformacijos</i>	42
5 lentelė.	<i>Biudžetų funkcijų veikimas tradicinėse ir moderniose organizacijose</i>	47
6 lentelė.	<i>Biudžetų „įpėdinių“ ir „nulinių“ biudžetų skirtumai</i>	61
7 lentelė.	<i>Įmonių skirstymas į kategorijas pagal pagrindinius rodiklius</i>	73
8 lentelė.	<i>Organizacijų kategorijos, sąlygotos biudžetų modelių taikymo ...</i>	74
9 lentelė.	<i>Biudžetų modelių integravimo kryptys</i>	85
10 lentelė.	<i>Lietuvos akcinių ir uždarytųjų akcinių bendrovių pasiskirstymas pagal darbuotojų skaičių</i>	91
11 lentelė.	<i>Nuomonė apie biudžetų naudingumą LR ir JAV</i>	104
12 lentelė.	<i>Pasitenkinimas LR ir JAV įmonėse taikomais biudžetais</i>	108
13 lentelė.	<i>Praktikoje identifikuotos kliūtys, susijusios su biudžetų sudarymu ir naudojimu</i>	117
14 lentelė.	<i>Kliūčių skirstymas pagal rangus mažose, vidutinėse ir stambiose įmonėse</i>	119
15 lentelė.	<i>Biudžetų modelių integravimo metodika</i>	125
16 lentelė.	<i>UAB „Gamyba“ biudžetų modelio integravimo rezultatai</i>	141
17 lentelė.	<i>Biudžetų modelio realizavimo sąskaitose privalumai ir trūkumai</i>	151
18 lentelė.	<i>UAB „Paslauga“ biudžetų modelio integravimo rezultatai</i>	155



PAVEIKSLŲ SARAŠAS

1 pav.	<i>Organizacijų biudžetų sistema šiuolaikinio verslo aplinkoje</i>	16
2 pav.	<i>Verslo aplinkos sąlygų kitimas</i>	18
3 pav.	<i>Modernios organizacijos sąvokos traktavimas</i>	20
4 pav.	<i>Organizacijų tipai biudžetų modelių sudarymo ir taikymo sąlygomis</i>	22
5 pav.	<i>Biudžetų modelių naudingumo ir sudėtingumo sąveikos</i>	24
6 pav.	<i>Organizacijų tipų ir biudžetų modelių taikymo ryšys</i>	25
7 pav.	<i>Biudžetų modelių atsakas į organizacijų strateginį valdymą</i>	28
8 pav.	<i>Tradicinio ir naujojo vadybos modelių veikimo vadyba</i>	29
9 pav.	<i>Tradicinio ir naujojo vadybos modelių organizacinės vadybos skirtumai</i>	35
10 pav.	<i>Tradicinių ir modernių organizacijų mąstymo formos biudžetų modelių sudarymo ir taikymo sąlygomis</i>	38
11 pav.	<i>Biudžetų modelių realizavimo principinė schema</i>	41
12 pav.	<i>Tradicinių ir modernių organizacijų biudžetų modelių instrumentarijus</i>	58
13 pav.	<i>Nukrypimų nuo biudžetų struktūra</i>	59
14 pav.	<i>Vadybos ir valdymo sprendimų priėmėjai</i>	75
15 pav.	<i>Organizacijos tipų ir biudžetų modelių subalansavimas</i>	82
16 pav.	<i>Sąnaudų ir išlaidų ryšys moderniose organizacijose</i>	84
17 pav.	<i>Vadybos apskaitos taikymas LR įmonėse 2006 m.</i>	88
18 pav.	<i>Vidutinė respondentų patirtis rengiant ir/arba naudojant biudžetus</i>	96
19 pav.	<i>Biudžetų sąryšis su įmonės strategija</i>	96
20 pav.	<i>Biudžetų sudarymo proceso eiga</i>	97
21 pav.	<i>Biudžetų pridėtinės vertės kūrimas įmonėje</i>	105
22 pav.	<i>Neigiamos biudžetų naudojimo pasekmės LR įmonėse</i>	110
23 pav.	<i>Teigiamos biudžetų naudojimo pasekmės LR įmonėse</i>	111
24 pav.	<i>Neigiamos biudžetų naudojimo pasekmės LR ir JAV</i>	112
25 pav.	<i>Teigiamos biudžetų naudojimo pasekmės LR ir JAV</i>	114
26 pav.	<i>Modernių biudžetų modelių struktūrogama</i>	122
27 pav.	<i>Biudžetų modelių vertinimo matrica</i>	128
28 pav.	<i>UAB „Gamyba“ organizacijos tipo identifikavimas</i>	134
29 pav.	<i>UAB „Gamyba“ biudžetų modelio instrumentarijus</i>	138
30 pav.	<i>UAB „Paslauga“ taikomo biudžetų modelio ir organizacijos tipo identifikavimas</i>	145
31 pav.	<i>UAB „Paslauga“ biudžetų modelio instrumentarijus</i>	148
32 pav.	<i>Principinis biudžetų realizavimas sąskaitose</i>	150
33 pav.	<i>UAB „Paslauga“ biudžetų modelio vertinimo matrica</i>	154



SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

- AB – Akcinė bendrovė
- ABC – Veikla pagrįstas išlaidų paskirstymas
(*angl. k. ABC – Activity based costing*)
- ABM – Veikla grįstas vadybos modelis
(*angl. k. ABM – Activity based management model*)
- BBRT – Organizacija vadyba už biudžetų
(*angl. k. Beyond Budgeting Round Table*)
- PVBI – Privilegiuotas vadybos buhalterių institutas
(*angl. k. CIMA – Chartered Institute of Management Accountants*)
- LR – Lietuvos Respublika
- TBC – Laiku grįsta konkurencija
(*angl. k. Time Based Management,*)
- UAB – Uždaroji akcinė bendrovė
- VAI – Vadybos apskaitininkų institutas
(*angl. k. IMA – Institute of Management Accountants*)



IVADAS

Temos aktualumas. Daugelio valstybių įmonėse biudžetai tapo nepamainoma vadybos priemone, todėl jų sudarymo ir taikymo *praktikai* jau seniai nebediskutuoja apie šios vadybos priemonės teikiamą naudą. Tačiau ypač aktuali šis klausimas tapo pastaraisiais metais, kai norint veiksmingai didinti konkurencinį potencialą, teko suvokti šiuolaikinio verslo aplinkos sąlygų kitimo tendencijas ir prisitaikyti prie jų, nes vartotojų nepastovumo ar nematerialių išteklių svarbos nesuvokimas ilgesnėje laiko perspektyvoje neišvengiamai neigiamai veikia verslo rezultatus. Todėl šiuo metu vyksta intensyvi *mokslinė diskusija* dėl to, kad praktikoje biudžetai, neprisitaikydami prie šiuolaikinio verslo realijų, ne tik neskatina verslo, bet ir sukelia neigiamus padarinius organizacijoms, kurios naudojami biudžetais. Todėl tenka konstatuoti, kad tradiciniai, dar prieš dešimtmetį visuotinai pripažinti biudžetų sudarymo ir taikymo modeliai buvo veiksmingi, kai išorinėje aplinkoje vyko daugiau ar mažiau tolygūs pokyčiai, o verslo aplinka iš esmės atliko jos subjektų – verslo organizacijų – funkcionavimo garanto funkcijas. Tačiau naujosios ribotų ne tik materialinių, bet ir piniginių bei intelektualinių ribotų resursų ekonomikos sąlygomis, norint bent kiek veiksmingai didinti konkurencinį organizacijų potencialą, būtina įgyvendinti modernią vadybos kultūrą. Daugeliu atvejų tik ji ir gali būti sėkmingo verslo garantu, o ją realizuoti įmanoma per šiuolaikinius biudžetų modelius. Identifikavus šiuolaikiškų modernių verslo organizacijų aktyviausias sudėtines dalis – tų organizacijų padalinius bei darbuotojus išryškėja pagrindinė nuostata, kad jose dominuoja mokslas, žinios, informacija, o žmogus tampa svarbiausiu turtu. Kita vertus, tai leidžia svarbiausias šiuolaikinės rinkos funkcionavimo realijas konkurenciją ir veiksmų laisvę, įgyvendinti ir tarp organizacijų struktūrinių padalinių, netgi jų darbuotojų. Tai itin svarbi aplinkybė, kadangi tik jos įgyvendinimas daugeliu atveju leidžia realizuoti konkurencingumą su kitomis laisvojoje rinkoje veikiančiais subjektais, nes skatina veikti aktyviausias verslo grandis, tuo pačiu formuoja itin reikšmingą kiekvieno verslo funkcionavimo sąlygą – jo veiklos kultūrą.

Bene svarbiausią informaciją, leidžiančią laiku priimti racionalius vadybos sprendimus, formuoja informaciniai organizacijų funkcionavimo modeliai – *biudžetai*, tai ir jų virsmas yra neišvengiamas kartu su juose atspindimų organizacijų transformacija į modernių organizacijų kultūras. Tačiau, nežiūrint į didelę ir visuotinai pripažįstamą biudžetų reikšmę, šalyje susiklostė paradoksali situacija, kai daugelio organizacijų, jų padalinių bei atsakomybės centrų vadovai ir vadybininkai dėl netobulų jų sistemų biudžetų ne tik negali veikti, bet netgi nesugeba identifikuoti jų verslo sėkmės.

Kiekvienoje organizacijoje gali būti realizuojami įvairūs biudžetų modeliai, ne tik realizuojantys tiesioginio ryšio informaciją, bet ir leidžiantys įgyvendinti monitoringo funkciją. Tačiau jų pobūdis priklauso nuo tų organizacijų tipo, jų veiklos ypatumų, vadybos struktūrų, veiklos organizavimo ir taikomų vadybos instrumentų. Visus šiuos veiksnius būtina įvertinti, siekiant sukurti efektyvius šiuolaikinius biudžetų modelius. Tačiau reikia pažymėti, kad visuose verslo subjektuose rengiamų *biudžetų metodikoms* būdingi tam tikri bendri metodiniai, netgi *metodologiniai principai*, kurių tyrinėjimas leidžia padaryti atitinkamus teorinius apibendrinimus ir išvadas. Todėl šioje disertacijoje tyrimo subjektais pasirinktos apskritai *organizacijos*, bet ne tik verslo įmonės.

Mokslinė problema, jos ištyrimo lygis. Svarbiausia teorinė biudžetų nagrinėjimo problema yra ta, kad jie ne tik praktiniame, bet ir teoriniame. t.y. praktikos apibendrinimo lygmenyje dažnai tyrinėjami abstrahuotai – kaip atskira sistema, funkcionuojanti nepriklausoma ne tik nuo vadybos apskaitos, bet ir realizuojama atsietai nuo socialinėje netgi ekonominėje, organizacinėje ar technologinėje bei kitose veiklos terpėse vykstančių procesų ir nuo organizacijų, kuriose sudaromi arba taikomi biudžetų modeliai, tipų.

Išsamiausiai biudžetų formavimo ir taikymo klausimai nagrinėjami moksliniuose darbuose, kurių autoriai – M. F. Usry, L. H. Hammer, A. Mattz (1974); R. H. Garrison (1988); G. A. Welsch, R. W. Hilton, P. N. Gordon (1988); J. Sizer (1989); R. S. Kaplan, A. A. Atkinson (1989); J. Arnold, T. Hope (1990); A. Berry,

R. Jarvis (1991, 1997); R. W. Hilton (1991); J. K. Shim, J. G. Siegel (1994); T. Lucey (1996); C. Drury (1992, 1996, 1998, 2000); Ch. T. Horngren, G. L. Sundem, W. O. Straton (1999); J. R. Hope, R. Fraser (2003); J. Obermöller (2008); B. Bogsnes (2009). Iš rusų autorių verta paminėti: A. Jarugova (1991); V. I. Tkač, M. V. Tkač (1994); P. Karpova (1997); K. V. Ščiboršč (2001); I. G. Lebedev (2003); V. Savčuk (2004). Iš Lietuvos autorių reikėtų paminėti šiuos: E. Gimžauskienę (2000); A. Jurkštienę (2002); J. Mackevičių (2003); I. Zabelavičienę (2005); B. Bagdžiūnienę (2006); V. Geką (2008); V. Jagminą (2009); G. Kalčinską (2010); V. Lakį, J. Mackevičių, L. Gaižauską (2010).

Vis dėlto, šiuolaikiškų ribotų resursų sąlygomis rengiamų biudžetų modelių sudarymas ir taikymas beveik netyrinėtas. *Modernios organizacijos* sąvoka, ją traktuojant kaip organizacijos strateginę išvystymą, siejamą su trimis svarbiausiomis veiklos kokybėmis: *strateginiu valdymu, antrepreneriška veikla ir organizacijos socialinės sistemos kokybe* (R. Jucevičius, 2008) bei dviem organizacijų tipais: *strategiškai valdomu ir antreprenerišku*. Todėl būtina įvertinti strateginio vystymo pokyčių svarbą bei įtaką, sudarant ir taikant biudžetų modelius įvairaus tipo organizacijose. Kadangi biudžetų modelių sudarymo bei taikymo *problematika* siejama su verslo aplinkos kitimu, todėl turi keistis ir tradicinių biudžetų modelių sudarymo bei taikymo principai, kad jie atitiktų verslo aplinkos realijas.

Racionaliai sukurti ir pritaikyti prie organizacijų tipų biudžetų modeliai leistų kryptingai planuoti veiklą ir efektyviai naudoti materialius ir – svarbiausia – nematerialius išteklius, optimizuoja išlaidas, todėl didina iš jų gaunamą naudą. Tokių biudžetų modelių taikymas leistų greitai reaguoti į rinkoje įvykusius pasikeitimus, o tai ypač aktualu verslui, nes tik taip ir galima įgyti realų pranašumą prieš konkurentus. Dėl šių priežasčių tradiciniai biudžetų modeliai pastaruoju metu sulaukia daug kritikos iš daugelio autorių ir organizacijų: CH. T. Horngren, G. Foster (1991); J. K. Shim, J. G. Siegel (1994); C. Drury (2000); J. Hope, R. Fraser (2003); V. Gekas (2004); V. Savčuk (2004)., V. Bagdžiūnienė (2006); V. Jagminas

(2006); G. Kalčinskas (2007); J. Obermöller (2008); B. Bogsnes (2009); Beyond Budgeting Round Table (2010). Kai kuriuose darbuose netgi daroma teisinga išvada, kad tradiciniai biudžetų modeliai yra labiau kenksmingi nei naudingi (T. Libby, R. M. Lindsay, 2007; K. Shastri, E. D. Stout, 2008). Svarbiausias tradicinių biudžetų modelių trūkumas yra tas, kad juose neįvertinami ar bent jau nepakankamai įvertinami nauji vadybos modeliai, šiuolaikinės rinkos tendencijos, įvairūs nauji rinkos pokyčių padiktuoti organizacijų bruožai, kurie lemia biudžetų modelių sudarymą bei jų taikymą. Dėl to biudžetai dažnai ne tik nepadedą įgyvendinti organizacijų tikslus, bet šių organizacijų darbuotojai tarnauja biudžetams, nes daugelis nereikšmingų ar netgi pertekliškus duomenis, o kartais ir dezinformaciją lemiančių apskaičiavimų reikalauja didelių vadybos aparatų darbuotojų laiko sąnaudų.

Darbe sprendžiama **mokslinė problema** formuluojama šiais klausimais:

- Kokios yra biudžetų modelių sudarymo charakteristikos, siekiant juos pritaikyti prie šiuolaikinių verslo sąlygų?
- Kokie biudžetų modeliai turėtų būti taikomi šiuolaikinėse organizacijose, siekiant išsaugoti nykstančią jų kultūrą ir ją plėtoti.

Tyrimo objektas – modernūs biudžetų modeliai.

Tyrimo tikslas – parengti ir pritaikyti biudžetų modelius, leidžiančius formuoti ir išsaugoti modernią šiuolaikinių organizacijų kultūrą kaip pagrindinę kiekvieno verslo funkcionavimo sąlygą.

Tyrimo uždaviniai:

- 1) nustatyti šiuolaikinių verslo aplinkos sąlygų kitimo įtaką biudžetų modeliams;
- 2) suformuluoti biudžetų sąvoką, išskirti biudžetų modelių funkcijas, iširti biudžetų modelių sudarymo etapus ir parengti biudžetų modelių instrumentarijų;
- 3) sukurti biudžetų modelių ir įvairių organizacijų tipų subalansavimo sistemą;
- 4) iširti, su kokiomis kliūtimis Lietuvos Respublikos įmonės susiduria

sudarydamos bei taikydamos biudžetų modelius, ir gautus rezultatus palyginti su šioje srityje pirmaujančių šalių bei užsienio įmonių patirtimi;

5) sukurti šiuolaikinius biudžetų sudarymo ir jų taikymo modelius ir juos integruoti įmonėse.

Tyrimo metodai. Darbe naudojama teorinė analizė, pagrįsta daugelio mokslinių darbų rezultatais ir išvadamis, modeliavimas, įvertinimas bei apibendrinimas. Nagrinėta vadybos, ekonomikos, apskaitos bei kitų sričių mokslinė literatūra. Tyrinėjant praktines biudžetų modelių sudarymo ir taikymo problemas, atliktas empirinis tyrimas. Jo metu naudoti socialinių tyrimų organizavimo instrumentai. Apibendrinant empirinių tyrimų rezultatus ir darant išvadas naudotasi logine analize.

Darbo struktūra. *Pirmoje darbo dalyje* analizuojamos dvi dedamosios: šiuolaikinės organizacijos ir biudžetų modeliai. Identifikuojamas ryšys tarp šių dedamųjų. Jas tyrinėjant pereinama prie teorinės bazės agregavimo, taip suformuojant konkrečias prielaidas, būtinas rengiant šiuolaikinius biudžetų modelius. Parengtas biudžetų instrumentarijus ir autorės sukurta organizacijų tipų bei biudžetų modelių subalansavimo struktūra.

Antroje darbo dalyje atliekamas empirinis tyrimas, pagrindžiantis metodologines modelių sudarymo galimybes, siekiant atskleisti tiriamo objekto – Lietuvos Respublikos įmonių biudžetų – būseną bei interpretavus gautus rezultatus ir vadovaujantis teoriniais tyrimais, atskleistais pirmoje dalyje, sukurti modernūs biudžetų modeliai, leidžiantys racionalizuoti šalies įmonių veiklą. Atskleidžiama JAV taikomų biudžetų praktinė reikšmė bei atliekama Lietuvos ir JAV organizacijų biudžetų analizė, siekiant nustatyti, kokiais būdais JAV taikomi biudžetų modelių tobulinimo metodai gali būti pritaikyti Lietuvos Respublikos organizacijose. Darbe parengta biudžetų modelių struktūrograma, numatyti jų integravimo etapai ir biudžetų modelių vertinimo matrica.

Trečioje darbo dalyje aprašyta praktiškai patikrinta biudžetų modelių

integravimo metodika šalies įmonėse, kuri leidžia organizacijoms prisitaikyti prie šiuolaikinių verslo aplinkos sąlygų. Pateiktos svarbiausios biudžetų modelių vystymosi tendencijos bei palankių raidos krypčių realizavimo rekomendacijos.

Darbo mokslinis naujumas ir teorinė reikšmė:

- suformuluotas sisteminis požiūris į biudžetų modelius, formuojant ir išsaugant šiuolaikinės modernios organizacijos kultūrą ją;
- šio požiūrio naujumą atskleidžia tai, kad: 1) biudžetų modeliai siejami ne tik su vadybos apskaita, bet ir su juos lemiančių organizacijos tipų vertinimu; 2) identifikuoti organizacijų tipų ir biudžetų modelių tarpusavio ryšiai, išskirti ir papildyti iki šiol mokslinėje literatūroje netyrinėti jų požymiai; 3) biudžetų modelių vertinimas susietas su pačiu biudžetų modelių integravimo procesu;
- parengti šiuolaikiniai biudžetų modeliai, susidedantys iš biudžetų modelių struktūrogramos, organizacijų tipų ir biudžetų modelių subalansavimo, biudžetų modelio instrumentarijus, biudžetų modelių integravimo metodikos ir biudžetų modelių vertinimo matricos.

Darbo praktinė reikšmė:

Pasiūlyti šiuolaikiniai modernūs biudžetų modeliai, kurie: 1) sudaro sąlygas parinkti biudžetų modelių instrumentarijų; 2) sukurta organizacijos tipų ir biudžetų ryšių modelių subalansavimo sistema; 3) parengta integruotų ir savalaikiai koreguojamų biudžetų modelių metodika 4) biudžetų modelio vertinimo matrica, leidžianti tobulinti organizacijos veiklą. Todėl:

- sukurtais biudžetų modeliais gali praktiškai naudotis visos organizacijos, nepriklausomai nuo jų dydžio, nuosavybės formos ar veiklos pobūdžio. Jos, remdamosi pasiūlyta biudžetų modelio vertinimo matrica, galės tobulinti ir palaikyti modernią savo veiklos kultūrą;
- sudaryti modernūs biudžetų modeliai, atskleidžiantys jų šiuolaikinę sampratą, yra tinkama priemonė akademinės profesijos atstovams skleisti žinias visuomenei apie modernius biudžetų modelius ir atlikti tolesnius

modernių biudžetų modelių vertinimo tyrimus, o organizacijų vadovams parengtos gairės, kuriomis remiantis galima savo pajėgomis parengti ir naudoti optimalų biudžetų modelį;

- sudarytais moderniais biudžetų modeliais gali remtis visi organizacijų vidiniai informacijos vartotojai, t. y. ne tik vadovai, bet ir vadybininkai, administracijos skyrių darbuotojai ir visi kiti, kurie praktikoje susiduria su biudžetų modeliais. Atsižvelgiant į tai, šio darbo rezultatai padės organizacijoms taikant biudžetų modelius formuoti ir išsaugoti modernių organizacijų kultūrą.

Tyrimo rezultatai aprobuoti parengus ir atspausdinus mokslinius straipsnius Lietuvos mokslo tarybos pripažintuose daktaro disertacijai ginti mokslo leidiniuose:

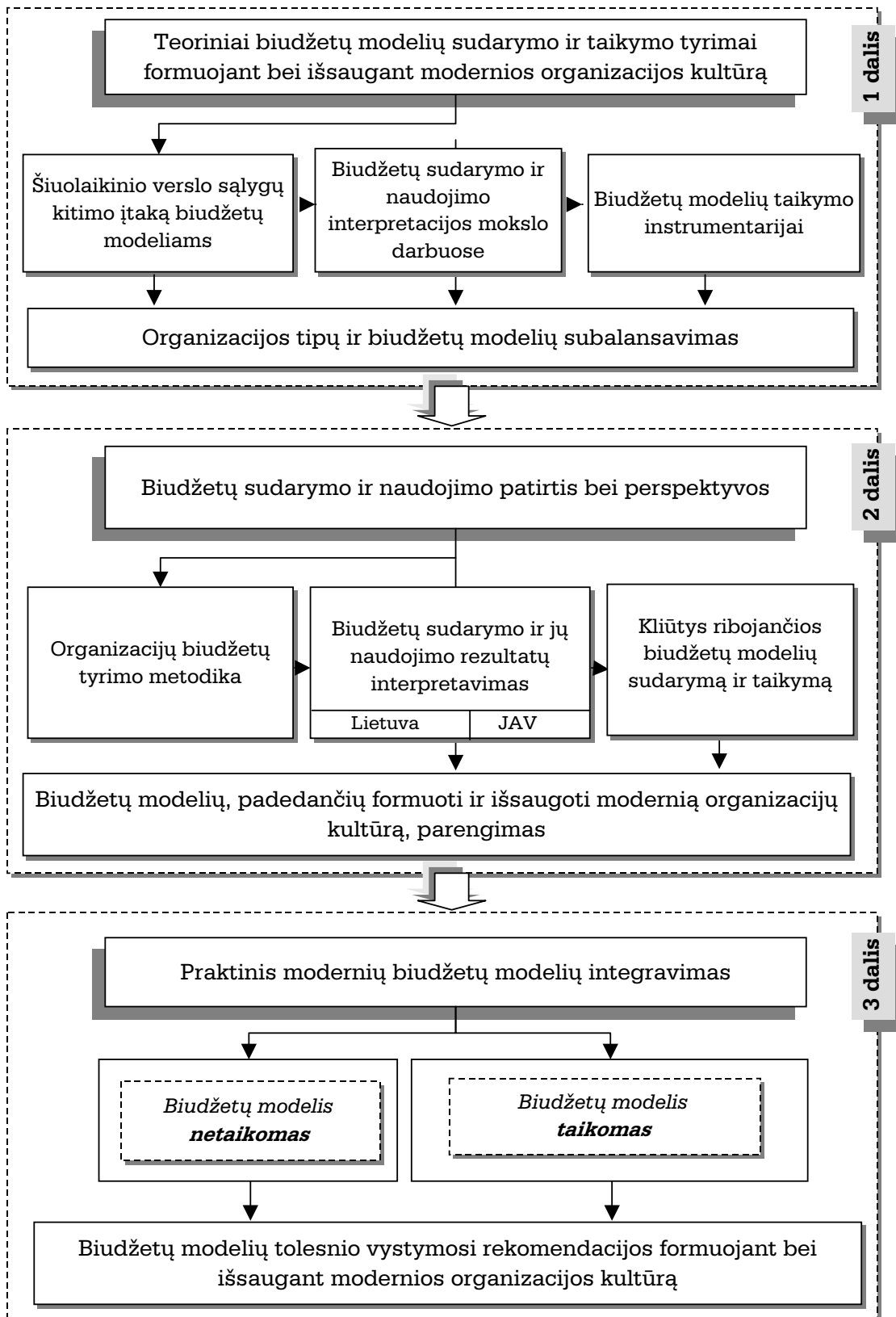
- KALČINSKAITĖ, Rūta. Valdymo apskaitos elementų taikymas mažose ir vidutinėse įmonėse. *Economics and management*: Kaunas: Technologija, 2009. 14, p. 64–70. ISSN 1822 - 6515.

- KLIMAITIENĖ, Rūta; ir KANAPICKIENĖ, Rasa. Biudžetų naudojimas įmonės rizikos valdymo procese. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 2009. 2, p. 112–118. ISSN 1648 - 9098.

- KLIMAITIENĖ, Rūta; ir GRUNDIENĖ, Živilė. Financial fraud investigations using company budgets information. *Economics and management*. Kaunas: Technologija, 2010. 15, p. 960–964. ISSN 1822 - 6515.

Disertacijos apimtis ir struktūra. Disertaciją sudaro įvadas, trys dalys ir išvados. Pagrindinė tyrimo medžiaga išdėstyta 203 puslapiuose, įskaitant 18 lentelių ir 33 paveikslus. Taip pat pateikiama 11 priedų. Literatūros sąrašą sudaro 189 šaltiniai.

Disertacijos loginė schema pateikta toliau.



1. TEORINIAI BIUDŽETŲ MODELIŲ SUDARYMO IR TAIKYMO MODERNIOSE ORGANIZACIJOSE TYRIMAI

Biudžetų modelių sudarymo ir taikymo problematika neišvengiamai susieja dvi dedamąsias: *modernias organizacijas* ir *biudžetų modelius*. Norint išsiaiškinti, kaip verslo aplinka įtakoja biudžetų modelių transformavimą, reikia išanalizuoti fundamentaliuosius šiuolaikinės organizacijos bruožus ir ištirti, kokios naujosios vadybos paradigmos turi įtakos projektuojamiems biudžetų modeliams.

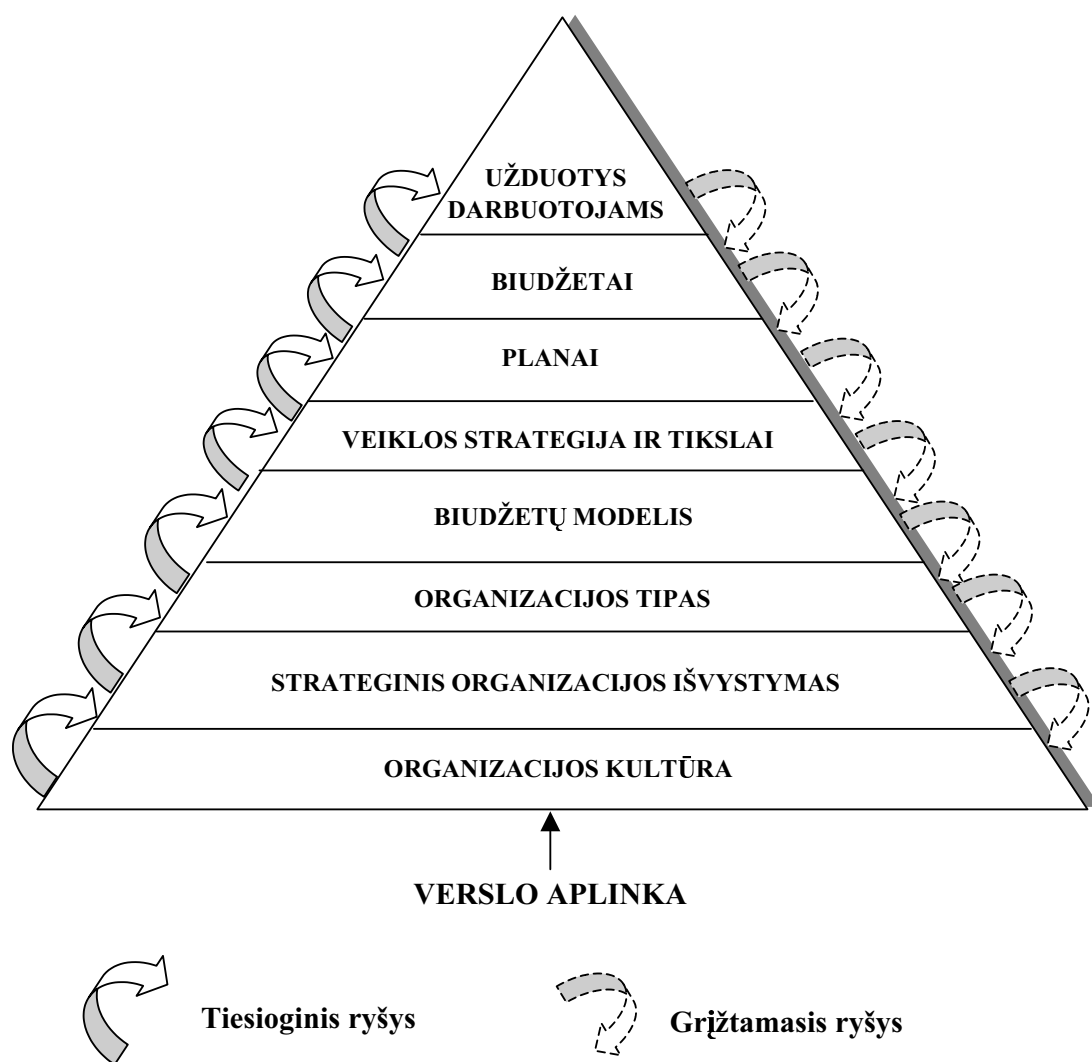
Siekiant visapusiškai atspindėti tyrinėjamą dalyką tikslinga pradėti nuo atskirų dedamųjų analizės, palaipsniui pereinant prie jų agregavimo teoriniame lygmenyje, taip *suformuojant konkrečius požymius*, kurie atspindi *modernius organizacijų biudžetų modelius*.

1.1. Šiuolaikinio verslo sąlygų kitimo įtaką biudžetų modeliams

Biudžetų fenomeną būtina tyrinėti sistemiškai ne tik tuose biudžetuose atspindimos organizacijos aspektu, bet ir įvertinant jų funkcionavimą hipersistemoje – tos organizacijos aplinkoje (įmonių grupę, konkurencines įmones, verslo sektorių bei valstybę). Šie faktoriai (žr. 1 pav.) yra pirminiai, todėl nemaža dalimi lemiantys kiekvienos organizacijos kultūros pobūdį ir lygmenį.

Organizacijos kultūra, savo ruožtu, įtakoja visas kiekvienos organizacijos verslo dedamąsias, pirmiausia – strategines organizacijos vystymo kryptis bei jos išvystymo lygį. Organizacijos kultūra, jos verslo vizija ir pasirinkta strategija nulemia tos organizacijos tipus (nuo disertacijoje nagrinėjamų tradicinių iki antrepreneriškų ar mišrių). Kaip organizacijos kultūra lemia dvi autorės išskirtas dedamąsias, taip organizacijos tipas apsprendžia vienos svarbiausių kiekvieno verslo vadybos priemonių – biudžetų – modelio parinkimą. Tačiau ir parinkus racionalų, netgi optimalų biudžetų modelį, jų funkcionavimo, o todėl didele dalimi ir paties verslo sėkmę sąlygoja to modelio realizavimo būdai bei nuoseklumas. Kaip pavaizduota 1 paveiksle, kiekvienos organizacijos biudžetas pirmiausiai turi būti grindžiamas tos

organizacijos plėtros strategija ir tikslais, o po to – jų pagrindu parengtais veiklos planais. Tik šitaip suformuoti biudžetai gali tapti aktyvia vadybos priemone – verslo sprendimų priėmimo instrumentu.



Šaltinis: parengta autorės.

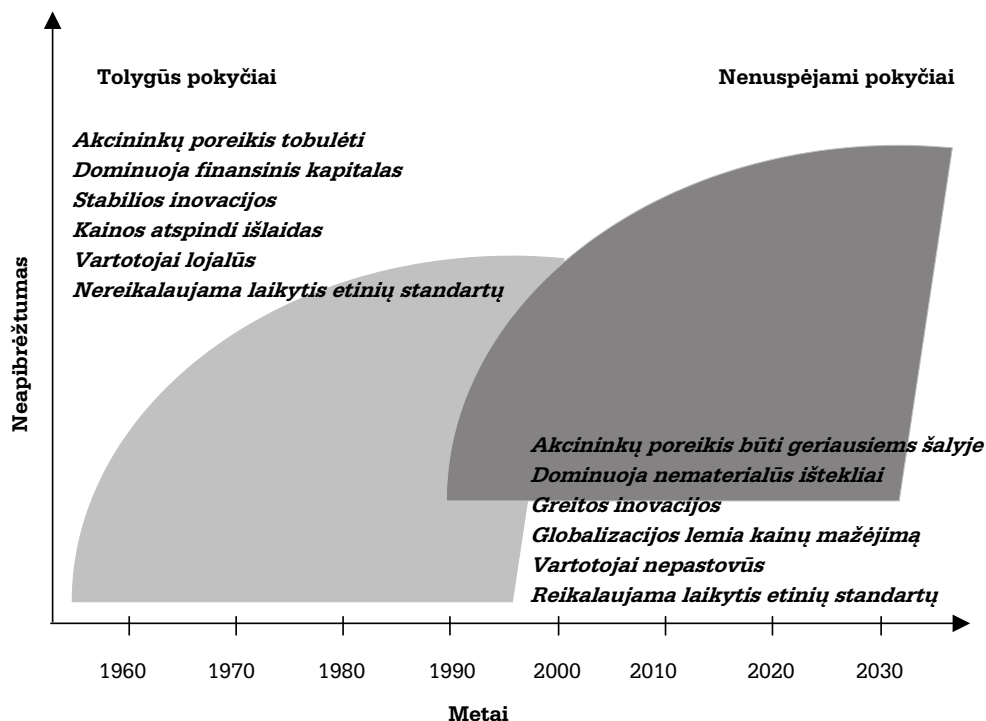
1 pav. *Organizacijų biudžetų sistema šiuolaikinio verslo aplinkoje*

Deja, kaip parodė autorės atlikti tyrimai (jie bus aprašyti antrojoje disertacijos dalyje), ši aplinkybė dabartinėmis sąlygomis praktinėje verslo organizacijų veikloje dažniausiai ignoruojama. Taip pat nepakankamai vertinama ir paskutinė (todėl itin reikšminga) biudžetų rengimo bei jų sėkmingo panaudojimo sąlyga – organizacijų biudžetų detalizavimas per įmonės padalinių ir atsakomybės centrų biudžetus iki užduočių darbuotojams formulavimo. Šiuolaikinio verslo

aplinkoje, kurioje dominuoja ne tiek to verslo ir jo vadybos sudėtinės dalys, kiek gerai sutvarkyti jų tarpusavio ryšiai, minėta klaida gali lemti verslo subjektų nesėkmes. Todėl 1 paveiksle pateiktoje organizacijų biudžetų sistemoje išskirti tiesioginės įtakos ryšiai, pradedant organizacijų kultūra ir baigiant užduotimis, formuluojamomis darbuotojams.

Kaip kiekvienoje kitose sistemoje, taip ir aptariamoje, būtina išskirti ir tinkamai įvertinti ne tik tiesioginius, bet ir grįžtamuosius ryšius: biudžetus sąlygoja ne tik planai, kurių pagrindu jie parengti, bet juos įtakoja ir užduotys darbuotojams, kurios gali būti paprasčiausiai neįgyvendinamos, ypač šiuolaikinėmis ribotų resursų sąlygomis. O jeigu dėl to biudžetus tenka keisti, tada neišvengiamai būtina koreguoti ir planus, kurių pagrindu buvo parengti šie biudžetai. Gali būti, kad planų keitimas bus toks reikšmingas, jog įtakos trumpalaikius, o kartais ir ilgalaikius veiklos tikslus ar netgi jos strategiją. Tuomet gali tekti rinktis ir kitoki biudžetų modelį, nes gali koreguotis ir pats organizacijos tipas, kuris savo ruožtu gali nulemti strateginio organizacijos išvystymo ir jos kultūros kai kurias dedamąsias. Tik sisteminis požiūris į visą biudžetų formavimo ir jų panaudojimo procesą sudaro tinkamas sąlygas organizacijoms išlikti šiuolaikinės konkurencijos sąlygomis, nes ne tiek materialūs jų funkcionavimo veiksniai (kuriuos dabartinėmis sąlygomis paprastai būna įsisavinę daugelis verslo subjektų), bet ir vadybos priemonės, pirmiausia racionaliai parengti biudžetų modeliai leidžia tinkamai konkuruoti rinkoje. Kaip kiekvieno kito sudėtingo objekto negalima veikti paprastais instrumentais taip ir šiuolaikinėms verslo organizacijoms neįmanoma sėkmingai vadovauti, remiantis tradiciniais, kartais net archajiškais instrumentariais.

Tradicioniai biudžetų sudarymo ir taikymo modeliai buvo veiksmingi, kai išorinėje aplinkoje vyko tolygūs pokyčiai, dominavo finansinis kapitalas, vartotojai pasižymėjo lojalumu savo organizacijoms, konkurentai buvo žinomi ir nuspėjami, produktų kainos atitiko patiriamas išlaidas, o organizacijų strategija ir produktų gyvavimo ciklai buvo gana ilgalaikiai (2 pav.).



Šaltinis: J. Hope, R. Fraser (2003).

2 pav. Verslo aplinkos sąlygų kitimas

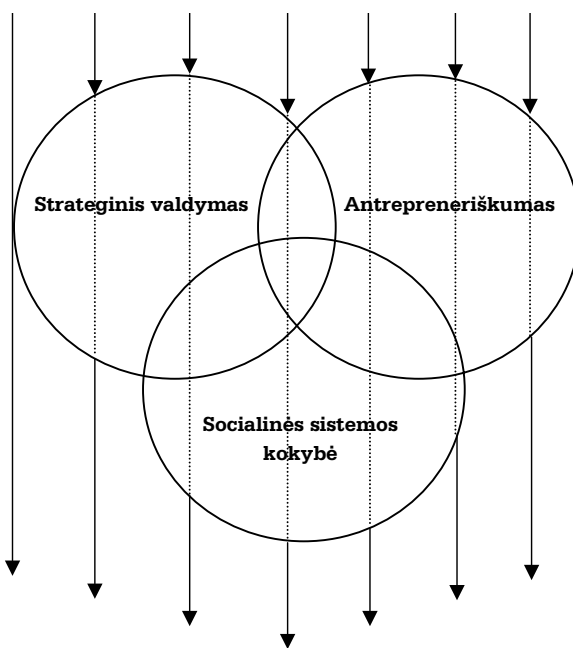
Verslo aplinkos sąlygų kitimas išryškino esminius *biudžetų parengimo ir taikymo* trūkumus, nes biudžetų formavimo metodikos genezė atsiliko nuo verslo kitimo tendencijų. Dėl to šiuolaikinėmis sąlygomis biudžetų formavimas organizacijose yra per brangus ir per ilgas procesas, atimantis per daug darbuotojų energijos ir darbo laiko palyginus su jų teikiama nauda. Dėl to biudžetai dažnai rengiami pernelyg skubotai, juose numatyti tikslai nesuderinti su organizacijų strategija, kiekybiniai biudžetus rodikliai dažnai būna sunkiai įgyvendinami, be to, sudarant biudžetus neatsižvelgiama į produktų kokybę ir klientų poreikius. Biudžetai verčia organizacijos darbuotojus veikti trumparegiškai, neatsižvelgiant į gretimus jų pačių įmonių padalinius, dėl to biudžetai stabdo organizacijų tobulėjimą ir blokuoja darbuotojų iniciatyvą. Todėl biudžetuose tapo sunku suderinti individualius darbuotojo ir visos organizacijos tikslus, dažnai biudžetai būna darbuotojams nesuprantami ir pernelyg komplikuoti, dėl to juos vykdant apskaičiuoti nukrypimai būna tik skaičių kratiniai, neleidžiantis priimti jokių vadybos sprendimų (Ch. T. Horngren,

G. Foster, 1991; Shim, Siegel, 1994; C. Drury, 2000; J. Hope, R. Fraser, 2003; B. Bagdžiūnienė, 2006; G. Kalčinskas, 2007; B. Bogsnes, 2009). Dėl šių priežasčių norint, kad biudžetų modeliai atitiktų šiuolaikinio verslo tendencijas ir jo poreikius, nurodytus trūkumus būtina eliminuoti.

Dabartinėmis verslo sąlygomis, norint veiksmingai didinti organizacijų konkurencinį potencialą, reikia suvokti vartotojų nepastovumą, nematerialių išteklių svarbą ir kitas reikšmingas šiuolaikinio verslo aplinkybes. R. Rupšys (2008) sutinka, kad vienas ryškiausių verslo pokyčių yra siejamas su nematerialių išteklių svarbos suvokimu ir tradicinių išteklių – darbo, žemės ir kapitalo – pakeitimu žiniomis. R. Jucevičius (1998) nurodo, kad vienas esmingiausių modernios organizacijos bruožų yra tas, kad jos veikla turi būti grindžiama profesionalumu, kurio pagrindas – specialios žinios ir sugebėjimai, o žmogus yra svarbiausias organizacijos turtas. L. O. Kornum, N. Chr. Nielsen (2003) pritaria, kad žmogiškieji ištekliai yra vienas pagrindinių veiksnių, lemiančių organizacijų konkurentiškumą. Organizacijų, kurių darbuotojai sukaupę pakankamai žinių ir kurie todėl gali būti organizacijų ateities kūrėjai, svarbiausias strateginio vystymo tikslas būna kurti ir plėtoti tų organizacijų narių – pirmiausia jų vadovų ir vadybininkų – kompetencijas. Tarp visų žiniomis besidalijančios organizacijos bruožų yra ir dar vienas, pats svarbiausias – pripažinti ir atlyginti už jos narių pastangas, kurios padeda organizacijai pasiekti bendrą tikslą. Tai įgalina kelti didesnius darbo reikalavimus, siekti aukštos darbo kokybės ir nuolatos tobulėti sparčiau už konkurentus (B. Martinkus, B. Neverauskas, A. Sakalas, R. Venskus, V. Žilinskas, 2000). Anot L. O. Kornum ir N. Chr. Nielsen (2003), šiuo metu organizacijos yra esminio ekonomikos istorijos poslinkio dalyviai, kurio pagrindinis bruožas yra tas, kad augančios konkurencijos sąlygomis, šalia darbo pasidalijimo, atsiranda galimybė dalytis žiniomis. Tai reiškia, kad organizacijos viduje vietoje hierarchijos ir funkcijų randasi dalijimosi žiniomis ir šio proceso etapų vienalaikiškumo būtinybė.

Taigi modernią kultūrą formuojančiose organizacijose privalo dominuoti nematerialūs ištekliai, pastaruoju metu tampa esmine kiekvieno verslo sėkmės sąlyga, o todėl šie ištekliai turi būti atspindėti organizacijų sudaromuose biudžetuose. Taigi, keičiantis verslo aplinkai, vyksta strateginio organizacijų vystymo tendencijų transformacijos, todėl turi keistis ir biudžetų modelių sudarymo bei taikymo principai, kad jie atitiktų verslo aplinko realijas (J. H. Daum 2003; J. Hope, R. Fraser, 2003; J. Hope ir R. Fraser, 2003; B. Bogsnes, 2009; Beyond Budgeting Round Table, 2010). Anot J. Hope ir R. Fraser (2003).

Modernių organizacijų sąvoką galima traktuoti kaip tų organizacijų *strateginį išvystymą*, siejamą su trimis svarbiausiomis veiklos kokybėmis: *strateginiu valdymu, antrepreneriška veikla ir organizacijų socialinės sistemos kokybe*.



Šaltinis: R. Jucevičius (1998).

3 pav. *Modernios organizacijos sąvokos traktavimas*

Būtent toks visai naujas ne tik Lietuvoje, bet ir pasaulinėje praktikoje R. Jucevičiaus (1998) požiūris, pateiktas 3 paveiksle, leido suformuoti požiūrį į modernias organizacijas.

Strateginio vystymo teoriniai aspektai yra labai plačiai nagrinėjami tiek

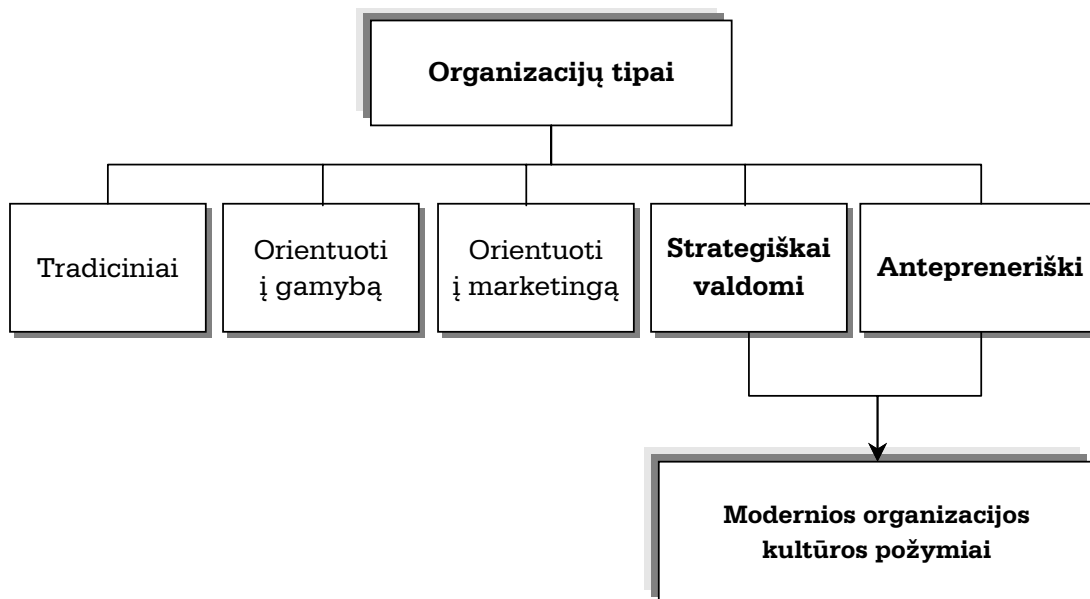
užsienio (H. Mintzberg, J. B. Quinn, J. Voyer (1995); M. E. Porter (1980, 1996); J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. R. Gilbert (2001); Ch. W. L. Hill, G. R. Jones (2008); M. A. Hitt, R. D. Ireland, R. E. Hoskisson (2009), tiek lietuvių (R. Jucevičiaus (1998); R. Strazdo, A. Jakubavičiaus (2000); A. Boso (2002); R. Keršienės (2009); E. Smilgos (2007); A. Vasiliausko (2010) darbuose. Autorė disertacijoje akcentuoja ir nagrinėja svarbius organizacijų strateginio vystymo aspektus, kurie turi įtakos biudžetų modelių sudarymui ir formavimui.

Strateginio valdymo svarbą formuojant naujus biudžetų modelius bei sudarant ir naudojant biudžetus daugiausiai akcentuoja šie autoriai: A. Jarugova (1991); A. Berry, R. Jarvis (1991, 1997); R. W. Hilton (1991); V. I. Tkač, M. V. Tkač (1994); J. K. Shim, J. G. Siegel (1994); T. Lucey (1996); C. Drury (1996); P. Karpova (1997); Ch. T. Horngren, G. L. Sundem, W. O. Straton (1999); K. V. Ščiboršč (2001); V. G. Lebedev (2003); J. R. Hope, R. Fraser (2003) ir B. Bogsnes (2009). Tačiau mokslinėje literatūroje biudžetų modeliai dažnai neapima kitų dviejų veiklos kokybių – *antrepreneriškumo ir socialinės sistemos kokybės*. Tuo tarpu būtina ištirti visas tris svarbiausias veiklos kokybes, taip pat pagrįsti ir įvertinti šiuolaikinio verslo kitimo tendencijų įtaką biudžetų modeliams.

Kita vertus, besikeičianti verslo aplinka daro įtaką ne tik biudžetų modelių, bet ir pačių organizacijų tipams. Suvokiant, kad organizacijos strateginis išsivystymas yra viena svarbiausių kiekvienos *modernios organizacijos* savybių būtina nustatyti *organizacijų tipus*, kurie galėtų būti apibrėžti kaip šių trijų skirtingų veiklos kokybių koncentruotojai, atsižvelgiant į biudžetų modelių sudarymą ir taikymą. Mokslinėje literatūroje išskiriami penki organizacijų tipai: ***tradiciniai, orientuoti į gamybą, orientuoti į marketingą, strategiškai valdomi ir antrepreneriški***.

R. Jucevičius (1998) teigia, kad tradicinės, gamybinės ir iš dalies į marketingą orientuotos organizacijos mažai konfliktuoja su aplinka, nes jos linkusios į stabilumą arba adaptuojasi prie aplinkos pasikeitimų. Šia prasme jas galima laikyti konformistinėmis. Tuo tarpu strategiškai valdomos ir antrepreneriškos

organizacijos stengiasi keisti *status quo*, tuo sąlygodamos tam tikrą ir savo egzistencijos neapibrėžtumą, bet kartu sudarydamos prielaidas savo konkurencingumui didinti. Autorės nuomone, *modernūs biudžetų modeliai* sėkmingai gali būti pritaikomi dviejų tipų organizacijose: *strategiškai valdomose* arba *antrepreneriškose* (4 pav.).



Šaltinis: parengta autorės.

4 pav. *Organizacijų tipai biudžetų modelių sudarymo ir taikymo sąlygomis*

P. F. Drucker (1974), H. I. Ansoff (1984), H. Mintzberg (1987), D. F. Abell (1990) ir R. Jucevičius (1998) nurodė pastarųjų visų organizacijų tipų pagrindinius požymius (1 lentelė).

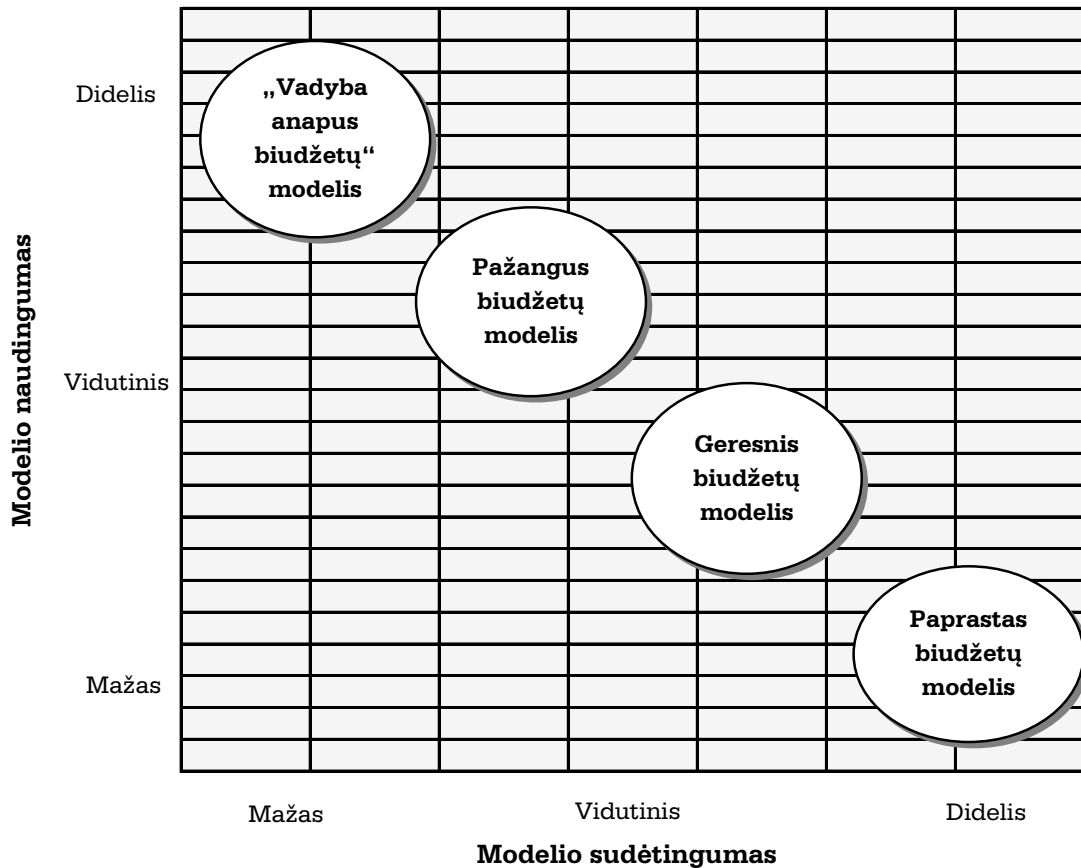
Kadangi, autorės nuomone *biudžetų modeliai leidžia formuoti ir išsaugoti modernią šiuolaikinės organizacijos kultūrą, tai ir įvairūs biudžetų modeliai turi įtakoti ir organizacijų tipų požymius.*

1 lentelė. *Organizacijų tipai ir jų požymiai*

Eil. Nr.	Požymiai	Tradicinė/ Orientuota į gamybą	Orientuota į marketingą	Strategiškai valdoma	Antrepreneriška
1.	<i>Tikslas</i>	Stabilumas/ Pelno optimizavimas	Rinkos poreikių tenkinimas	Stabilus vystymasis/ Tobulinimas	Galimybių panaudojimas
2.	<i>Sėkmės veiksnys</i>	Stabilumas /Efektyvumas	Efektyvumo suderinimas su reakcija į naujus poreikius	Vadybos potencialo lygis	Kūryba ir novacijos
3.	<i>Mąstymo būdas</i>	Adaptyvus /Racionalistinis arba technokratinis	Planavimas	Sisteminis	Kūrybinis
4.	<i>Požiūris į naujoves</i>	„Nesiūbuoti valties“/ Teigiamas	Planuoti iš naujo	Strateginio pranašumo šaltinis	Pagrindinė sėkmės sąlyga
5.	<i>Požiūris į riziką</i>	Vengti /Minimizuoti	Ieškoti pažįstamos rizikos	Išskaidyti riziką	Sąmoninga rizika
6.	<i>Įgaliojimų struktūra</i>	Centralizuota	Decentralizuota	Decentralizuota	Decentralizuota
7.	<i>Iniciatyva</i>	Netoleruoja ma/Darbas pagal iš anksto nustatytą tvarką	Pripažįstama ir skatinama	Būtinasis veiklos elementas	Būtinasis veiklos elementas
8.	<i>Veikos orientacija</i>	Į įmonės vidų	Į išorinę aplinką	Į išorinę aplinką	Į išorinę aplinką
9.	<i>Sąlygos, verčiančios keistis</i>	Krizė/ Nepalankūs rezultatai	Rinkos tendencija	Ateities vizija ir galimybės	Galimybės ir grėsmės
10.	<i>Perspektyva laike</i>	Praeitis/ Dabartis	Pažįstama ateitis	Įsivaizduojama ateitis	Įsivaizduojama ateitis

Šaltinis: P. F. Drucker (1974), H. I. Ansoff (1984), H. Mintzberg (1987), D. F. Abell (1990), R. Jucevičius (1998).

J. Obermöller (2008) identifikavo keturis biudžetų modelius: *paprastus, geresnius, pažangius ir „vadybos anapus biudžetų“*. Autorius įrodė, kad egzistuoja atvirkštinis ryšys tarp biudžetų modelių naudingumo ir jų sudėtingumo. Modelis „vadyba anapus biudžetų“ (5 pav.) yra naudingiausias vadybos sprendimams priimti, nes jis yra mažiausiai sudėtingas, todėl yra pakankamai lankstus, o jo prisitaikymo prie verslo bei jo aplinkybių pokyčių galimybės yra didžiausios.



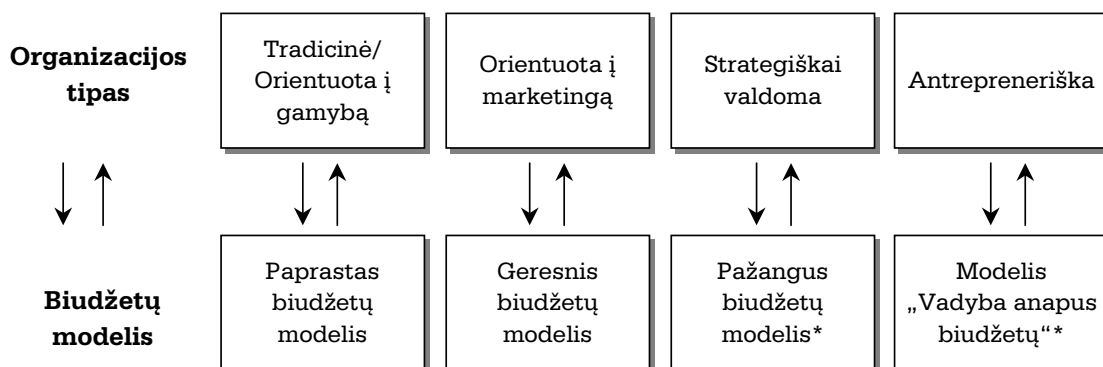
Šaltinis: parengta autorės, remiantis J. Obermöller (2008).

5 pav. *Biudžetų modelių naudingumo ir sudėtingumo sąveikos*

Ši įžvalga leidžia daryti išvadą, kad, norint formuoti ir išsaugoti modernių organizacijų kultūrą, būtina naudoti pažangius, pirmiausia – „vadybos anapus biudžetų“ modelius. Kiti pateikti biudžetų modeliai (paprasti arba geresni) mažina organizacijų konkurencinį potencialą, todėl šiuolaikiniame verslo pasaulyje jie yra visiškai netinkami, nes ne tik nepadedą įmonėms plėtoti verslo, bet netgi jį riboja, be kita ko, stabdo organizacijų strateginį vystymąsi.

Autorės nustatytas grįžtamasis ryšys tarp skirtingų organizacijų tipų ir biudžetų modelių yra pateiktas 6 paveiksle. Keičiantis organizacijų kultūrai, privalo keistis jų tipai, o dėl to ir biudžetų modeliai, ir atvirkščiai – tobulėjant biudžetų modeliams skatinamas modernios organizacijos kultūros formavimasis. Kitaip tariant, modernūs biudžetų modeliai tampa vadybinės veiklos indikatoriumi,

leidžiančiu formuoti ir išsaugoti šiuolaikinės organizacijos kultūrą. Ir atvirkščiai, – tradicinių biudžetų modelių taikymas organizacijos vadybinėje veikloje sąlygoja svarbiausių teigiamų modernios organizacijos savybių nykimą.



*Modernūs biudžetų modeliai.

Šaltinis: parengta autorės.

6 pav. Organizacijų tipų ir biudžetų modelių taikymo ryšys

Formuoti bei išsaugoti modernios organizacijos kultūrą linkusios organizacijos savo vadybinėje veikloje privalo naudoti *pažangius* arba „vadybos anapus biudžetų“ modelius. *Strategiškai valdomoms ir antrepreneriškomis organizacijoms* šalia daugelio kitų šio lygio organizacijų būdingų bruožų, charakteringi ir *pažangūs* arba „vadybos anapus biudžetų“ modeliai.

Reikia pažymėti, kad teorinių darbų, nagrinėjančių visus keturis biudžetų modelius, o ypač jų įtaką modernioms organizacijos bruožams, beveik nėra. Mokslinėje literatūroje įvairių biudžetų modelių požymiai paprastai tyrinėjami atsietai vieni nuo kitų, todėl ir biudžetų modelių transformacijos procesas nėra pakankamai atskleistas. Disertacijoje atskleista *priklausomybė tarp organizacijos kultūros, jos tipo, ir biudžetų modelių sudarymo ir taikymo* leidžia suformuoti paprastų, geresnių, pažangių ir „vadybos anapus biudžetų“ modelių požymius ir suderinti juos su organizacijų tipais. 1 lentelėje pateikti įvairioje mokslinėje literatūroje daugelio autorių suformuluoti įvairių organizacijų tipų požymiai.

Svarbiausiu pirmosios darbo dalies tyrimo objektu tapo naujų požymių, kurie turėtų būti įtraukti į biudžetų modelių ir organizacijų tipų koordinavimo sistemą, identifikavimas. Pirmiausia šių naujų požymių identifikavimas atliekamas vertinant tris svarbiausias veiklos kokybes: *strateginį valdymą, antreprenerišką veiklą ir organizacijų socialinės sistemos kokybę.*

1. Strateginis valdymas. Viena iš modernios organizacijos veiklos kokybių yra strateginis valdymas (3 pav.). Išanalizavusi literatūrą, autorė suformavo pagrindinius strateginio valdymo požymius, kurie labiausiai įtakoja modernių biudžetų modelių sudarymą ir jų taikymą: *1) strateginių tikslų nustatymas; 2) veiklos vadyba; 3) išteklių prieinamumas; 4) veiklos vertinimo modeliai.*

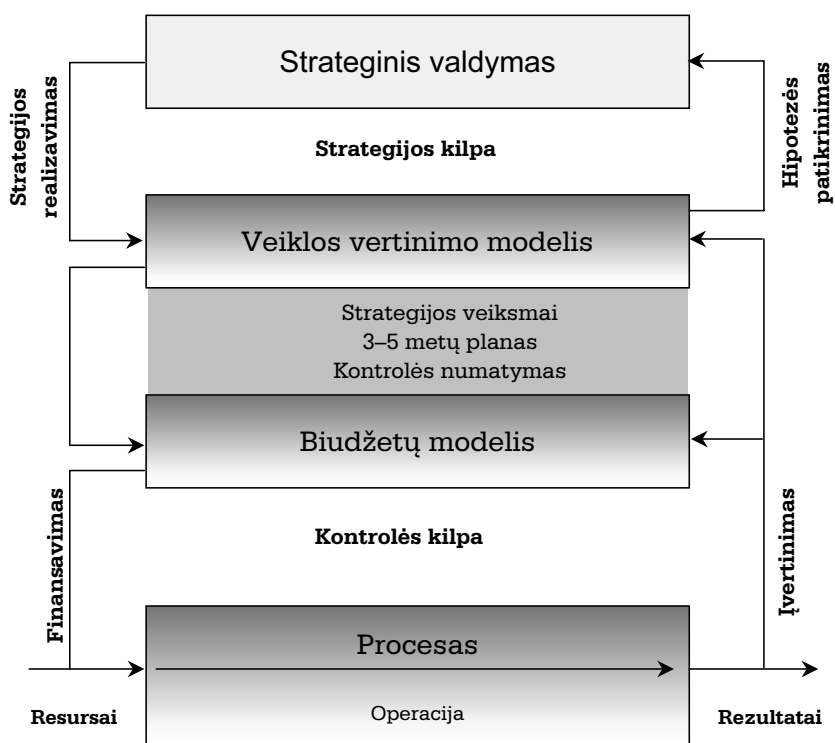
Strateginių tikslų nustatymas. Kiekvienoje organizacijoje siekiama keturių pagrindinių tikslų (COSO ERM, 2006): 1) atitikti organizacijos misiją, t.y. realizuoti jos viziją – strateginis tikslas; 2) efektyviai ir rezultatyviai naudoti resursus – operacinis tikslas; 3) pateikti patikimas finansines ir nefinansines ataskaitas – informacinis tikslas; 4) laikytis įstatymų ir teisės aktų – atitikimo reikalavimams tikslas. Pirmiausiai privaloma sukurti organizacijos strategiją, kuri turi būti realizuojama per organizacijos trumpalaikius tikslus bei biudžetus (J. Arnold, T. Hope, 1990; J. K. Shim, J. G. Siegel, 1994; J. Hope, R. Fraser, 2003; B. Bogsnes, 2009). Deja, šiuo metu organizacijose dažniausiai pastebimas didelis atotrūkis tarp jų nusistatytų strategijų bei trumpalaikių tikslų (V. P. Savčuk, 2004). Tai patvirtina ir R. Kanapickienės (2008) Lietuvoje atliktas tyrimas, kuriame daroma išvada, kad nors daugumos įmonių darbuotojai gerai žino tų įmonių tikslus, tačiau aplaidus padalinių nuostatų bei pareigybinių instrukcijų parengimas rodo, kad ir tų įmonių tikslai nėra pakankamai konkretūs. E. Smilga (2007) teigia, kad strateginio valdymo problemos turi būti bet kurios vadybos sistemos aukščiausio lygio vadovų dėmesio centre. Tuo tarpu tiek teoriniame, tiek praktiniame lygmenyje lemiamą vaidmenį vaidina sugebėjimas išvelgti visumą, bendrą dabartinės situacijos vaizdą ir vadovaujamos sistemos norimą būklę ateityje.

Strategijai ir iš jos išplaukiantiems trumpalaikiams tikslams pasiekti būtina, kad būtų aiškus ilgalaikių ir trumpalaikių planų ryšys ne tik artimiausiais metais, bet ir mėnesiais, o kartais net savaitėmis. Tai leidžia susieti konkrečią darbuotojų veiklą su organizacijų strateginiais tikslais ir, anot R. Rupšio (2008), užtikrina racionalų pastarųjų transformavimą įvairiais organizacijos lygiais. 7 paveiksle schematiškai pateiktos tik bendrosios šio proceso nuostatos. Strateginių tikslų realioje organizacijų veikloje įgyvendinimas – tai daugelio įvairių rodiklių, kuriuos reikia apskaičiuoti ir prognozuoti taikant specialias procedūras, visuma, atspindima planuose, kurių išraiška yra organizacijos pagrindinis biudžetas bei jo sudėtinės dalys – daugelis detalesnių biudžetų, nukrypimai nuo kurių kaip grįžtamojo ryšio realizavimo priemonė savo ruožtu įtakoja tolimesnius organizacijos strateginius tikslus ar jų tikslinimą.

B. Savčuk (2004), nagrinėdamas strateginių tikslų ir biudžetų ryšį, nurodo, kad pagrindinė šio ryšio paskirtis – verslo strategijos formalizavimas, įgyvendinimas ir perteikimas kiekvienam organizacijos darbuotojui, taip pat ir grįžtamasis ryšys. Kai stebima, kaip vykdomi ilgalaikiai organizacijos planai, ir esama padėtis lyginama su numatyta strategija, ir pats grįžtamasis ryšys yra strateginio pobūdžio. Be to, jeigu per atitinkamą laikotarpį (metus ar pusmetį) nebus pasiekti numatyti veiklos rezultatai, gali reikėti peržiūrėti ir tikslinti ne tik einamąjį organizacijos biudžetą, bet ir pasirinktą veiklos strategiją. Tokia sistema padeda pastebėti ir ištaisyti ne tik einamosios veiklos trūkumus, bet, jeigu reikia, koreguoti ir strateginius tikslus. Svarbu pažymėti, kad šiuo atveju strategija sudaroma kaip to, ką organizacija planuoja pasiekti, hipotezė, o biudžetų modelis skirtas padėti įgyvendinti šią hipotezę (V. Savčuk, 2004).

7 paveiksle matyti glaudus ryšys tarp strateginio valdymo, pasirinktų veiklos vertinimo modelių ir organizacijos biudžetų. Todėl autorė akcentuoja, kad strateginio valdymo proceso perspektyvos ir veiklos vertinimo modelio pasirinkimas visuomet lems ir biudžetų modelio sudarymo bei taikymo eigą.

Pagrindinis strateginio valdymo elementas yra *strateginis planavimas*.

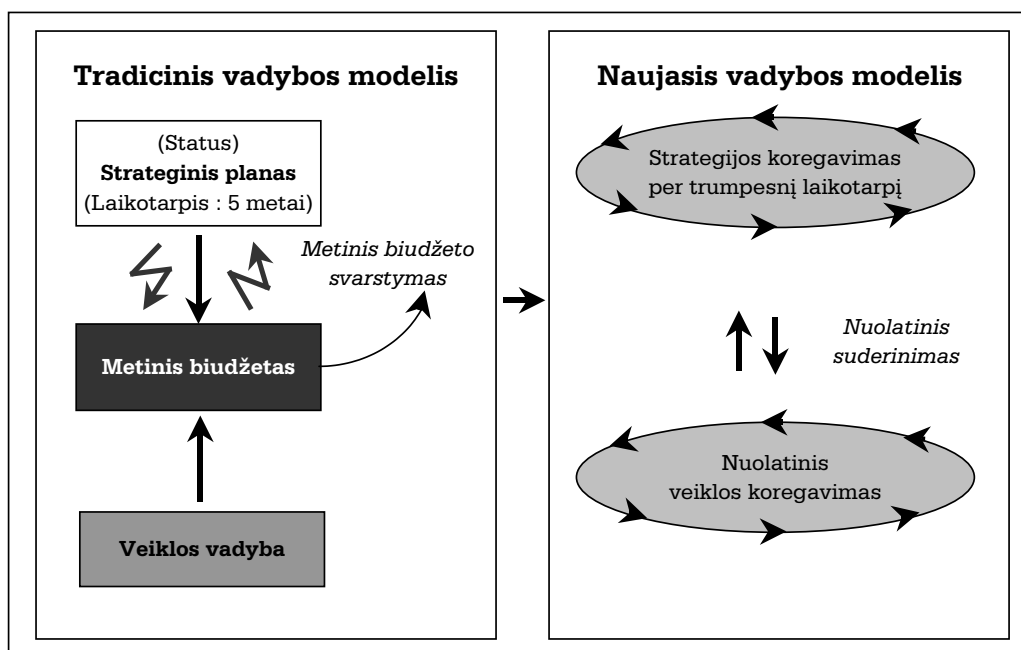


Šaltinis: parengta autorės, remiantis V. Savčuk (2004).

7 pav. *Biudžetų modelių atsakas į organizacijų strateginį valdymą*

E.Smilga (2007) nurodo, kad strateginiai sprendimai yra susiję su organizacijos esminėmis problemomis, kurių kyla jai sąveikaujant su išorine aplinka ir veiksniais, kurie savo išskirtinumu teikia konkurencinį pranašumą prieš kitas organizacijas. Strategijos esminis tikslas – sukurti ateities konkurencinį pajėgumą greičiau, nei konkurentai pasieks tai, ką organizacija tuomet jau turės. Kaip teigia A. Jarugova (1991), A. Berry, R. Jarvis (1991, 1997), R. W. Hilton (1991), V. I. Tkač, M. V. Tkač, (1994), J. K. Shim, J. G. Siegel (1994), T. Lucey (1996), C. Drury (1996), P. Karpova (1997), Ch. T. Horngren, G. L. Sundem, W. O. Straton (1999), K. V. Ščiboršč (2001), J. Mackevičius (2003), V. G. Lebedev (2003), J. R. Hope, R. Fraser (2003), B. Bagdžiūnienė (2006) ir B. Bogsnes (2009), strateginio planavimo įtaka biudžetų modeliams yra labai didelė. Savo ruožtu, *nustatant strateginius tikslus, itin svarbu neatsiriboti nuo išorinės aplinkos faktorių*. Tai tiesiogiai lemia biudžetų modelių rengimo kokybę, o jų sudarymas ir taikymas prisideda prie organizacijos strategijos įgyvendinimo.

Veiklos vadyba. J. H. Daum (2004), kaip reikšmingą trūkumą nurodo strategijos ir trumpalaikių tikslų, kurie identifikuojami sudarant biudžetus, atotrūkį, kurį taip pat leidžia pašalinti naujas požiūris į vadybos modelį (8 pav.).



Šaltinis: J. H. Daum (2004).

8 pav. *Tradicinio ir naujojo vadybos modelių veikimo vadyba*

Atsižvelgiant į tradicinio ir naujojo vadybos modelių veikimą pavaizduotą 8 paveiksle, išvelgiami šie pagrindiniai požymiai, kurie daro įtaką įvairiems biudžetų modeliams:

1) taikant organizacijoje tradicinį vadybos modelį, *veikla yra ribojama metiniu planavimu*. Taikant naująjį vadybos modelį, *veikla nuolat koreguojama*, todėl, atsižvelgiant į organizacijos strategijos atnaujinimus, nuolatos turi būti koreguojami ir patys biudžetai;

2) taikant organizacijoje tradicinį vadybos modelį, nuolatos tikrinama, ar veikla atitinka organizacijos parengtą biudžetą ir ar laikomasi nustatyto plano, kuris galėjo būti sudarytas prieš metus ir gali jau nebeatitikti dabartinius organizacijos poreikius. Taikant naująjį vadybos modelį, veikla turi atitikti verslo realijas, o ne patį biudžetą, todėl *ištekliai turi būti prieinami ne pagal numatytą biudžetą, bet*

*pagal organizacijos poreikius. Ši išvalga leido suformuoti dar vieną įvairių biudžetų modelių požymį – **išteklų prieinamumą**;*

3) tradiciniame vadybos modelyje daugiau dėmesio skiriama ne sukuriamai vertei, o pačiai apskaitai, t. y. vadybininkai nuolatos turi tikrinti, ar nesusiformavo nepalankių nukrypimų nuo biudžete nustatytų veiklos rodiklių. Naujojo vadybos modelio esmė ta, kad *planavimas – tai nuolatos besitęsiantis, nepertraukiamas procesas*, vykstantis visuose organizacijos lygmenyse. Šiuo atveju pagrindinis dėmesys skiriamas būtent sukuriamai vertei, o ne apskaitai. Vadovaujantis šiomis nuostatomis organizacijos strateginio valdymo instrumentų įtraukimas į biudžetų modelį atitiks šiuolaikinius organizacijos poreikius (J. K. Shim, J. G. Siegel, 1994; J. Hope, R. Fraser, 2003; J. H. Daum, 2004; B. Bogsnes, 2009).

Veiklos vertinimo modeliai. Pastarieji šiuolaikinėmis verslo funkcionavimo sąlygomis privalo būti ypač plėtojami, be kitų į juos įtraukiant nematerialius, taip pat ir intelektualinius išteklius (R. C. Ketting, 2001; Ch. W. Chow, W. A. Van der Stede, 2006). Kadangi autorė modernia organizacija laiko tokia, kurios konkurencinis potencialas didėja dėl to, kad į savo vadybos modelį ir veiklą ji integruoja pažangiausias laikotarpio tendencijas, tai 7 paveiksle pateikti veiklos vertinimo modeliai apima finansinius ir nefinansinius rodiklius, kurie transformuoja organizacijų strategiją į konkrečius veiksmus (J. Hope, R. Frases, 2003; B. Bogsnes, 2009). Jeigu į biudžetus įtraukiami tik finansiniai rodikliai, tai: 1) biudžetai parodys retrospektyvinę organizacijos veiklą, bet negalės atspindėti vadybininkų darbo einamuoju laikotarpiu, todėl negalės ir užtikrinti informacijos apie einamuosius procesus pateikimo vadovams, juolab pateikti informaciją apie veiklos perspektyvas; 2) analizuojant biudžetuose tik finansinių rodiklių reikšmes, galima pavėluotai pastebėti neigiamas verslo tendencijas. Be to, anot J. Mikulio (2003), finansiniai rodikliai yra tikslūs ir objektyvūs, tačiau jiems būdingi ir kai kurie reikšmingi trūkumai: finansiniai rodikliai vėluoja, neparodo veikiančių veiksmų priežasčių, ignoruoja klientus, neatspindi bent kiek mažiau apčiuopiamų veiksmų: produktų ar

paslaugų kokybės, klientų pasitenkinimo, personalo pasitenkinimo ir motyvacijos, nemotyvuoja visų darbuotojų, nes daugelis jų neturi galimybės įtakoti organizacijos finansinius rodiklius. Taigi, nors finansiškai orientuota organizacijos veiklos analizė yra svarbi, tačiau ji neišsami, nes neįvertinami svarbūs nefinansiniai rodikliai, į analizę neįtraukiami į ateitį orientuoti duomenys, be to, finansiniai rodikliai turi tendenciją rodyti tik rezultatus, bet ne juos sąlygojusias priežastis (J. Pridotkienė, M. Dapkus, 2010). Todėl autorė akcentuoja, kad jeigu į biudžetų modelius neįtraukiami nefinansiniai rodikliai, patys biudžetai atspindi tik faktus, bet ne tų faktų atsiradimo priežastis.

Subalansuotų rodiklių sistemos kaip vieno iš veiklos vertinimo metodų naudojimo svarbą nurodo V. Darškuvienė, J. Čepinkis (2002), J. H. Daum (2003), R. Hope, R. Fraser (2003), V. Savčuk (2004), B. Bagdžiūnienė (2006), L. Bible, S. Kerr, M. Zanini (2006), R. S. Kaplan (2009) ir B. Bogsnes (2009), kurie akcentuoja, kad organizacijų biudžetai turi būti siejami būtent su tokia veiklos vertinimo sistema. Autorių Č. Christausko ir V. Kazlauskienės (2009) atlikta mokslinė literatūros analizė parodė, kad modernios veiklos vertinimo sistemos yra: Europos kokybės vadybos fondo verslo tobulumo modelis, suderinto veiklos vertinimo sistema, dinaminis daugiadimensinis veiklos vertinimo modelis ir veiklos prizmės modelis. Autoriai šias veiklos vertinimo sistemas identifikuoja kaip tarpusavyje konkuruojančius produktus, iš kurių kiekviena organizacija renkasi jai priimtinausią ir nė vienas iš organizacijose naudojamų veiklos vertinimo modelių nėra visapusiškai pranašesnis už kitus. Šių veiklos vertinimo sistemų atsiradimą sąlygojo subalansuotų rodiklių sistemos sukūrimas. Taigi subalansuotų rodiklių sistema, kuri jau nėra nurodoma kaip moderni veiklos vertinimo metodai, šiuo metu turi daugybę modifikacijų (pavyzdžiui, dinaminis daugiadimensinis veiklos vertinimo modelis), tačiau kaip veiklos vertinimo modelis biudžetų modelio sudarymo ir taikymo aplinkoje gali konkuruoti ir su naujausiais veiklos vertinimo modeliais.

2. Antrepreneriškumas. Antroji modernios organizacijos veiklos kokybė, kuri atskleidžia strateginio vystymo koncepciją, yra antrepreneriškumas (3 pav.).

Išanalizavus literatūrą, išskirti pagrindiniai antrepreneriškumo požymiai, svarbūs modernių biudžetų modelių sudarymui ir taikymui: 1) *įgaliojimų struktūra*; 2) *sprendimai*.

Organizacijos antrepreneriškumo koncepcija per pastarąjį dešimtmetį vystėsi labai intensyviai, tam tikra prasme tapdama viena svarbiausių moderniosios organizacijos ideologijų (R. Jucevičius, 1998). Antreprenerystė – procesas, kuriuo subjektai (tiek veikiantys organizacijos viduje, tiek per trečiuosius asmenis) siekia efektyviai panaudoti galimybes, net jei tuo metu tam neturi reikiamų išteklių (H. H. Stevenson, M. Roberts, H. I. Grousbeck, 1989). Anot O. Stripeikio (2008), vis daugiau mokslininkų, tyrinėjančių efektyvių organizacijų savybes bei elgsenos būdus, pabrėžia antrepreneriškumo svarbą, nes tai yra vienas iš galimų reakcijos į šiuolaikinės verslo aplinkos diktuojamas sąlygas, būdų. Antrepreneriškos verslininkystės formavimo procesas išlieka vienu svarbiausių įvairaus dydžio organizacijų konkurencinio pranašumometodų. Autorės nuomone, viena iš praktinių antrepreneriškos organizacijos kultūros pagrindinių savybių, įtakančių biudžetų modelius, yra ryški decentralizacijos, veiklos vienetų autonomiškumo ir savarankiškumo didėjimo tendencija, žmogiškųjų, o ne ekonominių ar techninių veiksnių prioriteto akcentavimas. Pastaruoju metu veiklos decentralizavimo naudingumu neabejoja ir kiti biudžetų temą tyrinėjantys mokslininkai ir organizacijos: J. Hope, R. Fraser (2003), S. Player (2003), Metamanagementgroup (2006), B. Bogsnes (2009), G. Kalčinskas (2010), Beyond Budgeting Round Table (2010). S.Player (2003) teigia, kad decentralizuotos organizacijos – tai didesnis pelnas, gagesni darbuotojai, daugiau inovacijų, mažesnės išlaidos per ilgą laikotarpį, lojalesni pirkėjai, etiškesnės ataskaitos, vertingesnės priemonės.

Įgaliojimų struktūra. 2 lentelėje pateiktos centralizuotos ir decentralizuotos organizacijos prielaidos sudarant biudžetų modelį. Šie keliami reikalavimai verčia kalbėti apie biudžetų vaidmenį kuriant decentralizuotos organizacijos kultūrą. Bet kuriame decentralizuotos organizacijos lygmenyje sukuriama aukšta atsakomybės kultūra, tai, be kita ko, reiškia, kad biudžetai turi būti rengiami ir reikalavimai juose

turi būti nustatyti visiems vienodi, nepriklausomai nuo padėties hierarchinėje organizacijos struktūroje. Decentralizuotoje organizacijoje vadovai turi aiškius principus ir ribas, kurie neatsispindi biudžetuose, bet su šiomis ribomis būtinai turi būti supažindinti visi organizacijos darbuotojai (daugiau žr. 1 priedas). Decentralizuota veikla leidžia susieti strateginius tikslus su trumpalaikiais tikslais, bet tuo pačiu, skatinant antrepreneriškos organizacijos kultūrą, biudžetuose paliekamos veikimo laisvės, kurios leidžia efektyviai išnaudoti visas atsirandančias galimybes, jei net tuo metu tam nėra pakankamai resursų. Decentralizuotoje organizacijoje vadovai perduoda darbuotojams atsakomybę ne tik už finansinius rezultatus, kurie dažniausiai būna atspindėti biudžetuose, bet ir už nefinansinius rodiklius.

2 lentelė. *Centralizavimo ir decentralizavimo prielaidos biudžetų modelių sudarymo sąlygomis*

Eil. Nr.	Vadovavimas centralizuotai organizacijai biudžetų modelių sudarymo sąlygomis	Vadovavimas decentralizuotai organizacijai biudžetų modelių sudarymo sąlygomis
1.	Vadovai kuria aukštą atsakomybės kultūrą, pagrįstą daug žadančiais „įtemptais“ tikslais ir biudžetais tiems tikslams pasiekti.	Vadovai kuria aukštą atsakomybės kultūrą, pagrįstą konkurencinga sėkme bet kurio padalinio biudžete.
2.	Vadovai pateikia vadovavimo struktūrą, pagrįstą misija, planais ir detalizuotais biudžetais.	Vadovai pateikia vadovavimo struktūrą, pagrįstą aiškiais principais ir ribomis.
3.	<i>Vadovai skatina žmones priimti sprendimus pagal griežtus planus ir biudžetus.</i>	<i>Vadovai skatina žmones priimti sprendimus, kurių nėra griežtuose biudžetuose, bet kurie dažnai atitinka strateginius tikslus.</i>
4.	Vadovai biudžete suteikia žmonėms teisę veikti pagal sprendimus, priimtus tiesioginių vadovų.	Vadovai biudžete suteikia žmonėms teisę veikti, aprūpindami reikiamais ištekliais.
5.	Vadovai padaro žmones atskaitingus už pasiektus pardavimo tikslus ir patenkintus pirkėjus.	Vadovai padaro žmones atskaitingus už patenkintus ir pelningus pirkėjus.
6.	Vadovai remia uždarą ir apriojamą informacijos sistemą, pagrįstą „tam, kam reikia žinoti“ principu.	Vadovai remia atvirą ir skaidrią informacijos sistemą, kuri reikalauja „vienos tiesos“ visoje organizacijoje.

Šaltinis: parengta autorės pagal S. Player (2003).

Vadovaujantis šios praktikos pavyzdžiais, galima daryti išvadą, kad *biudžetai decentralizuotoje organizacijoje tampa pagrindiniais aktyviais verslo proceso dalyviais*, kurie gali užtikrinti antrepreneriškos organizacijos kultūros vystymąsi.

Todėl vadybos tikslais, rengiant biudžetus, organizaciją tikslinga suskaidyti į smulkesnius padalinius – vadinamuosius atsakomybės centrus (V. Jagminas, 2007). Juos sudaryti reikia tam, kad būtų įmanoma nustatyti kiekvienos organizacijoje vykdomos veiklos indėlį į bendrą veiklos rezultatą ir paskirti už tas veiklas atsakingus asmenis. Atsakomybės centrų sudarymas apskritai yra vienas svarbiausių organizacijos decentralizavimo instrumentų, suteikiančių padaliniams tam tikrą veiksmų laisvę. Tai didina ir vadybininkų atsakomybę, motyvuoja juos siekti geresnių rezultatų. Atsakomybės centrų suformavimas taip pat skatina vadybininkus glaudžiai bendradarbiauti, siekiant išvengti jų tarpusavio veiklos neigiamos įtakos ir optimaliai panaudoti bendrus visų jų veiklos rezultatus. Suformavus atsakomybės centrus, kiekvienas to centro darbuotojas prisiima atsakomybę už atliekamus darbus ir įsipareigoja jam paskirtas užduotis atlikti tinkamai, — kokybiškai ir laiku (R. W. Hilton, 1991; J. K. Shim, J. G. Siegel, 1994; T. Lucey, 1996; Ch. T. Horngren, G. L. Sundem, W. O. Straton, 1999; C. Drury, 2000). Atsakomybės centrų pobūdis ir jų formavimo principai pateikti atitinkamai 2 ir 3 prieduose.

Remiantis S. Player (2003) išvadomis, pateiktomis 2 lentelėje, suformuotas antrepreneriškumo požymis svarbus modernių biudžetų modelių sudarymui ir taikymui – *sprendimai*, kai vadovai skatina darbuotojus priimti sprendimus, kurių nėra griežtuose biudžetuose, bet kurie atitinka strateginius tikslus.

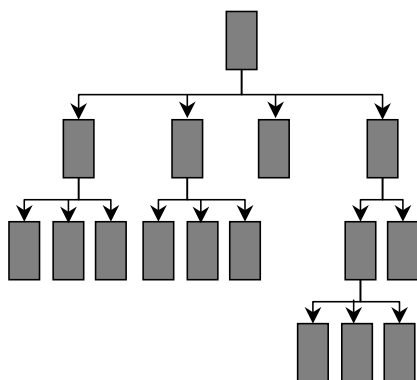
3. Socialinės sistemos kokybė. Trečioji modernios organizacijos veiklos kokybė yra socialinės sistemos kokybė (3 pav.). Išanalizavus literatūrą, nustatyta, kad *vadybos struktūra* yra pagrindinis socialinės sistemos požymis, svarbus modernių biudžetų modelių sudarymui ir taikymui.

Vadybos struktūra. Anot R. Jucevičiaus (1998), tai individų ir visos organizacijos veiklos efektyvumo didinimas, orientuotas į visos sistemos tobulinimą, organizaciją vertinant kaip kompleksinę socialinę sistemą, o darbuotojus – kaip pagrindinį organizacijos turtą. Be to, autorius nurodo, kad organizacijos rekonceptualizacija išreiškia jos kaip socialinės sistemos pagrindinę kokybę, kurios

esmė yra hierarchinių vadybos struktūrų atsisakymas, komandinio darbo akcentavimas. A. Bache ir T. V. Kristiansen (2003), rašydami apie „vadovavimą“, svarsto du dalykus: naujausias vadovavimo teoretikų idėjas, kad vadovas turi kalbėti apie vadovavimą, ir tai, kad vadovybė turi nepamiršti, koks svarbus yra dialogas su svarbiausiu organizacijos kompetencijų savininku – darbuotojais.

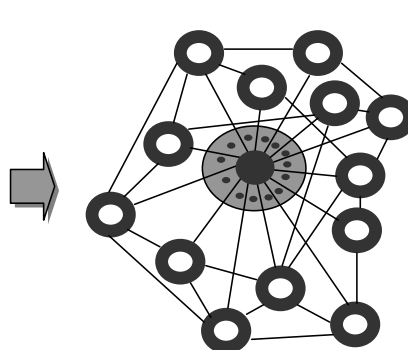
Taikant organizacijoje tradicinį vadybos modelį, akcentuojami hierarchiniai ryšiai, slopinantys vadybininkų laisves. L. Valančienė ir M. Strumickas (2008) nurodo, kad organizacinė struktūra ir vadybos principai nėra optimalūs verslo aplinkos atžvilgiu. Tokiu būdu organizacijai sudėtingiau greitai reaguoti į nuolat besikeičiančias rinkos sąlygas. Taikant socialinės sistemos kokybės koncepciją, atsisakoma griežtos organizacinės struktūros ir formuojamas darbuotojų tinklas. Tokiu būdu komunikacija tarp darbuotojų vyksta greičiau ir efektyviau. Užsienio šalių autorių ir organizacijų (J. Hope, R. Fraser, 2003; S. Player, 2003; J. H. Daum, 2004; Metamanagementgroup, 2006; B. Bogsnes, 2009; Beyond Budgeting Round Table, 2010) mokslinių publikacijų analizė leidžia teigti, kad moderniose organizacijose, norint vystyti jų socialinės sistemos kokybę, būtina taikyti naująjį vadybos modelį (9 pav.), kuris nurodo, kad paties biudžetų modelio kūrimas turi prasidėti atsisakant hierarchinio vadybos modelio ir pereinant prie naujojo modelio – „tinklas“.

Tradicinis modelis „Hierarchija“



„Vadovauti ir kontroliuoti“

Naujasis modelis „Tinklas“



„Savikontrolė, bendri susitarimai,
savarankiškų sprendimų priėmimas“

Šaltinis: parengta autorės pagal J. H. Daum (2004).

9 pav. *Tradicinio ir naujojo vadybos modelių organizacinės vadybos skirtumai*

Tokios organizacijos turi būti lankstesnės ir greičiau reaguoti į nenumatytus pokyčius, konkurenciją ir permainingus pirkėjų poreikius. T. Libby ir R. M. Lindsay (2007) teigia, kad tai neįmanoma naudojant tradicinį vadybos modelį. Kaip teigia L. H. Olsen (2003) ir J. H. Daum (2004), *organizacija turi būti suvokiama ne kaip hierarchija*, kurios viršuje vaizduojama vadovybė, o kaip apskritimas, kur vadovybės vieta – viduryje. Iš organizacijos centro vadovybė koordinuoja įvairias jungtis su suinteresuotomis grupėmis.

Žinant, kad trys svarbiausios veiklos kokybės įtakoja biudžetų modelių transformaciją, reikia įvertinti, kokie biudžetų požymiai įtakoja modernių organizacijų kultūros vystymąsi. Prieš pradėdant aiškinti tai, kas susiję su bendraisiais biudžetų aspektais, kuriuos aptaria dauguma autorių, analizuodami biudžetų modelius, vertėtų išanalizuoti naują biudžetų fenomeną – „vadybą anapus biudžetų“, kuris *leistų suformuoti naujus požymius įvairiems biudžetų modeliams*.

Modelį „vadyba anapus biudžetų“ (angl. *Beyond budgeting*) 1998 m. sukūrė tarptautinė organizacija „Beyond Budgeting Round Table“ (toliau – BBRT), atsisakiusi tradicinio požiūrio į biudžetus. BBRT organizacijos teigimu, *tradiciniai biudžetų modeliai* sukelia daugybę neigiamų padarinių organizacijos vadybinei veiklai. Vienas svarbiausių BBRT organizacijos tikslų – plėtoti vadybos modelį „vadyba anapus biudžetų“ ir padėti organizacijoms narėms jį realizuoti. Taigi šios organizacijos sukūrimas sąlygotas didėjančio verslo nepasitenkinimo tradicine vadyba, kuri paremta tradicinių biudžetų sudarymu (J. H. Daum, 2003; J. Hope, R. Fraser, 2003; B. Bogsnes, 2009; BBRT organizacija, 2010). Modelis „vadyba anapus biudžetų“ pagrįstas žmonių išlaisvinimu iš biurokratinių kontrolės sistemų, pasitikint jais, duodant laiko tinkamai reaguoti, dalintis žiniomis, mokytis ir tobulėti. Šis vadybos modelis yra lyderių filosofija, paremta integruotu, nuosekliu alternatyvių vadybos ir procesų rinkiniu, palaikomu keleto svarbiausių principų, pateiktų 3 lentelėje.

Modelyje „vadyba anapus biudžetų“ terminas „biudžetų sudarymas“ nėra

vartojamas tradicine prasme – *planavimas ir kontrolė*. Jis apima ir *vadybos kultūrą*. Modelis „vadyba anapus biudžetų“ yra tas vadybos modelis, per kurį realizuojami patys organizacijų biudžetai. Pasirinkus šį modelį, organizacijose snaikinami biurokratiniai ryšiai, kiekvienas siekia pagerinti savo veiklą, lyginant su bendradarbiais. Kadangi daugumos organizacijų problema ta, kad jos stipriai prisirišusios prie įsakymų ir kontrolės (BBRT, 2010), todėl modelis „vadyba anapus biudžetų“ apima aukštą pasitikėjimo ir atsakomybės lygį, – tai reiškia, kad įmonių darbuotojams perduodama daugiau atsakomybės už planavimą, prognozes, sprendimų priėmimą ir kontrolę. Kartu tai yra griežtesnis vadybos kelias, nes senoji „pasiteisinimų“ kultūra, paremta biudžetais, pakeičiama nauja – „atsakomybės“ kultūra, kuri yra paremta nuolatiniu tobulėjimu, o tai yra modernios organizacijos kultūros esminiai bruožai.

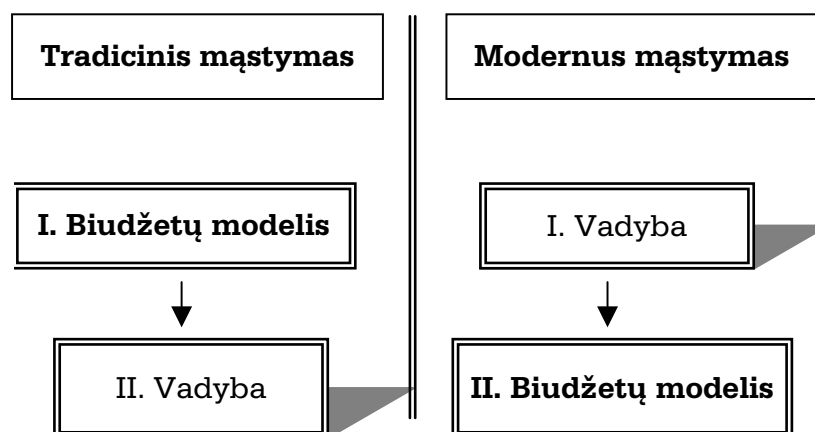
3 lentelė. *Dvylika modelio „vadyba anapus biudžetų“ principų lyginant juos su tradicine biudžetų kultūra*

Klientai:	Darbuotojų dėmesio centre – klientai, <i>o ne hierarchiniai ryšiai</i> .
Procesai:	Organizacinė struktūra – tinklinė, <i>o ne centralizuota</i> .
Autonomija:	Suteikti darbuotojams laisvę veikti, <i>nevaržyti jų</i> .
Atsakomybė:	Sukurti aukšto lygio atsakomybės kultūrą kiekviename vadybos lygyje, <i>o ne tik aukščiausiam</i> .
Skaidrumas:	Skatinti informacijos atvirumą savireguliacijos tikslais, <i>neriboti to hierarchiškai</i> .
Vadovavimas:	Nustatyti kelis aiškius tikslus, vertybes ir ribas, <i>o ne detalizuotas taisykles</i> .
Proceso principai	
Tikslai:	Nuolat peržiūrėti tikslus, norint tobulėti, <i>nenustatinėti fiksuotų tikslų</i> .
Atlygiai:	Atlyginti darbuotojams už pasiektus rezultatus, besidalijant organizacijos sėkme, <i>o ne už iš anksto nustatytų tikslų įvykdymą</i> .
Planavimas:	Tai besitęsiantis ir visa apimantis procesas, <i>o ne kasmetinis informacijos perdavimas „iš viršaus į apačią“</i> .
Kontrolė:	Kontrolė grindžiama atitinkamais indikatoriais ir planais, <i>o ne nukrypimais nuo plano</i> .
Ištekliai:	Ištekliai turi būti prieinami pagal poreikį, <i>o ne pagal metinį biudžetų paskirstymą</i> .
Koordinavimas:	Veikla koordinuojamas dinamiškai, <i>o ne pagal vieną kartą per metus suplanuotus ciklus</i> .

Šaltinis: J. Hope, R. Fraser (2003), B. Bogsnes (2009), BBRT organizacija (2010).

3 lentelėje aprašyta dvylika vadybos bei proceso principų, kurie atitinka visus modernios organizacijos bruožus, siejant ją su trimis skirtingomis veiklos kokybėmis: *strateginiu valdymu, antreprenerišku ir organizacijos socialinės sistemos kokybe*. Modelis „vadyba anapus biudžetų“ yra vadybos modelis, daugiau išreiškiantis filosofinę biudžetų koncepciją, bet neatskleidžiantis konkrečių biudžetų sudarymo etapų, funkcijų bei kitų svarbių elementų. Todėl juos būtina identifikuoti ir įvardyti, kad būtų sukurtas išbaigtas pats biudžetų modelis „vadyba anapus biudžetų“.

Siekiant formuoti modernios organizacijos kultūrą, būtina vadovautis pateiktais vadybos proceso principais kuriant biudžetų modelį, atitinkantį šiuolaikinio verslo tendencijas. O svarbiausia, anot J. Hope, R. Fraser (2003), B. Bogsnes (2009) ir BBRT organizacijos (2010), – verslą apsunkinančios biurokratijos atsisakymas sudarant ir naudojant biudžetų modelį.



Šaltinis: parengta autorės.

10 pav. ***Tradicionių ir modernių organizacijų mąstymo formos biudžetų modelių sudarymo ir taikymo sąlygomis***

Norint įgyvendinti naująjį kuriamą biudžetų modelį, reikėtų laikytis tam tikro filosofinio požiūrio į patį biudžetų modelį, kad jis netaptų kliūtimi realizuojant modernios organizacijos kultūrą. 10 paveiksle pateikti autorės suformuoti du mąstymo būdai: tradicinis ir modernus. Tradicinis mąstymas verčia organizacijos darbuotojus elgtis nelanksčiai biudžetų atžvilgiu ir neleidžia reaguoti, nes, vadovų

nuomone, esmine verslo sėkmės sąlyga tampa biudžetų įvykdymas. Vadovaujantis moderniu mąstymu biudžetų modelis tampa pagalbine, bet ne pagrindine priemone priimant vadybos sprendimus, o tai leidžia išsaugoti strategiškai valdomos arba antrepreneriškos organizacijos kultūrą ir didina kiekvieno darbuotojo indėlį į organizacijos veiklos rezultatus.

Šiuo metu atliekami moksliniai tyrimai siekiant atskleisti, ar tikrai tradiciniai biudžetų modeliai įmonėms labiau kenksmingi nei naudingi. T. Libby, R. M. Lindsay (2007) ir K. Shastri, E. D. Stout (2008) tyrimai parodė, kad daugelis įmonių yra labiau patenkintos naudojamais biudžetų modeliais, nei nepatenkintos, ir neketina jų atsisakyti, tačiau artimiausioje ateityje ketina biudžetų modelius tobulinti. Minėti mokslininkai teigia, kad modelis „vadyba anapus biudžetų“ yra paprasčiausias biudžetų modelių tobulinimas ir kai kuri kritika biudžetų atžvilgiu yra per griežta. Šių argumentų pagrįstumui įvertinti skirta antroji disertacijos dalis.

Ištyrus 3 lentelėje pateiktus argumentus, galima daryti išvadą, kad visi pateikti *vadybos ir proceso principai* yra sąlygoti šiuolaikinio verslo sąlygų kitimo ir gali būti įvardinami kaip modernių biudžetų modelių požymiai. Nauji autorės suformuoti požymiai yra šie: 1) ***darbuotojų autonomija*** – nevaržoma laisvė; 2) ***atsakomybė*** – aukšto lygio atsakomybės kultūra kiekviename vadybos lygyje; 3) ***požiūris į vadybą*** – aiškios vertybės; 4) ***veiklos koordinavimas*** – dinaminis. Identifikuoti požymiai patvirtina, kad organizacijos dabartinėje situacijoje jau nebegali pasikliauti tik tradiciniais biudžetų modeliais, būtina juos tobulinti, *pereiti prie pažangių biudžetų modelių arba integruoti modelį „vadyba anapus biudžetų“, nes keičiantis pateiktiems vadybos ir proceso principams į organizacijos veiklą integruojamas naujas vadybinis požiūris – laisvės ir galios suteikimas darbuotojams ir vadybininkų atskaitomybė, kuri turi atsispindėti biudžetų modeliuose.*



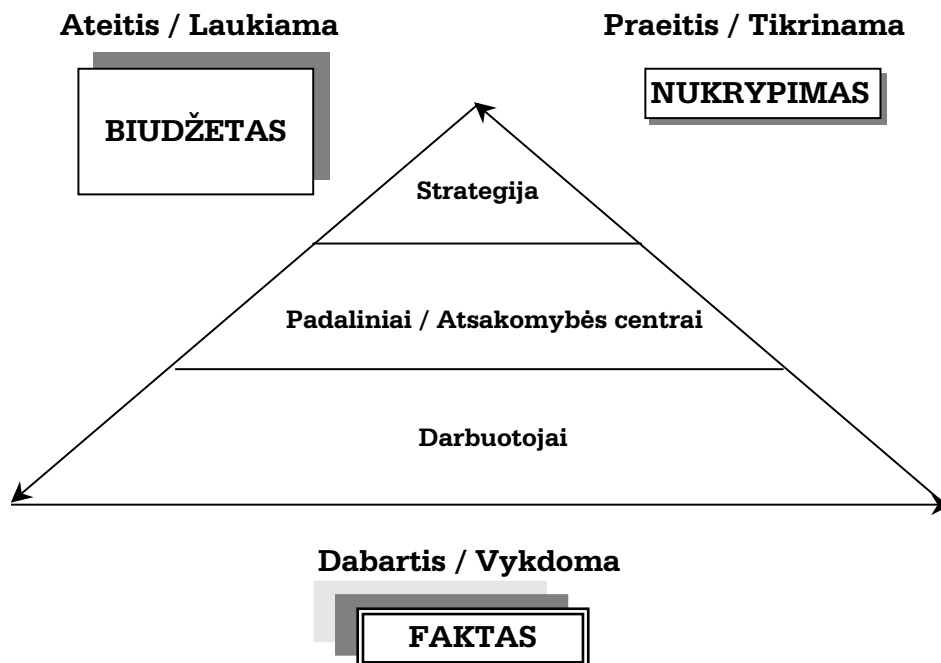
1.2. Biudžetų modelių sudarymo ir taikymo interpretacijos mokslo darbuose

Autorės nuomone biudžetų modelių trūkumai, sąlygoti organizacijų tipų virsmų ir konkurencinio potencialo didėjimo, kartu sąlygojo ir kardinalias biudžetų modelių transformacijas, kurioms vykstant susiformavo ir toliau formuojamos įvairios naujos organizacijų biudžetų sąvokos. Neretai nurodomos nevienodos biudžetų funkcijos, skirtingos jų rūšys ir sudarymo etapai bei daugelis kitų reikšmingų kategorijų. Šias aplinkybes savo darbuose konstatuoja daugelis autorių: M. F. Usry, L. H. Hammer, A. Mattz (1974), R. H. Garrison (1988), G. A. Welsch, R. W. Hilton, P. N. Gordon (1988), J. Sizer (1989), R. S. Kaplan, A. A. Atkinson (1989), J. Arnold, T. Hope (1990), A. Jarugova (1991), A. Berry, R. Jarvis (1991, 1997), R. W. Hilton (1991), J. K. Shim, J. G. Siegel (1994), V. I. Tkač, M. V. Tkač (1994), T. Lucey (1996), P. Karpova (1997), Ch. T. Horngren, G. L. Sundem, W. O. Straton (1999), C. Drury (1992, 1996, 1998, 2000), Ž. V. Ščiboršč (2001), J. Mackevičius (2003), V. G. Lebedev (2003), J. R. Hope, R. Fraser (2003), V. Savčuk (2004), I. Zabelavičienė (2005), B. Bagdžiūnienė (2006), V. Gekas (2008), J. Obermöller (2008), V. Jagminas (2009), B. Bogsnes (2009), G. Kalčinskas (2010). Todėl, norint numatyti biudžetų genezės kryptis ar bent jau šiuolaikines jų metodikos plėtros tendencijas, pirmiausia būtina atlikti šios verslui reikšmingos veiklos srities teorinės bazės analizę, kuri iliustruotų reikšmingiausių modernių biudžetų modelių sudarymo bei taikymo aspektus ir leistų suderinti įvairių tipų organizacijas (tradicines, orientuotas į gamybą, strategiškai valdomas ir antrepreneriškas) su skirtingais biudžetų modeliais .:

Biudžetų modelių sudarymo ir taikymo mokslinių darbų analizė atlikta dvejomis kryptimis: 1) *atlikta svarbiausių biudžetų sąvokų, biudžetų sudarymo etapų, jų funkcijų ir rūšių sąsajų su modernių organizacijų koncepcija analizė, siekiant atskleisti naujus įvairių biudžetų modelių požymius; 2) atskleista probleminė biudžetų modelių taikymo sferos analizė.*

Biudžetų sąvoka

Autorė visiškai sutinka su R. W. Hilton (1991) teiginiu, kad kiekvieno padalinio ar veiklos biudžetas turi būti suderintas ir glaudžiai susijęs su kitais organizacijos biudžetais bei organizacijos plėtros strategija. 11 paveiksle pateikta biudžetų realizavimo principinė schema, kurioje organizacijos strategija susieta su padalinių ir darbuotojų veikla, o pastaroji vertinama išvedant nukrypimus nuo numatytos veiklos parametrų. Ši principinė schema atspindi tiek tradicinės, tiek modernios kultūros organizacijų būklę. Klausimas glūdi tame, kaip suvokiamas pats biudžetas, kaip jis rengiamas ir kokias funkcijas turi atlikti.



Šaltinis: parengta autorės.

11 pav. *Biudžetų modelių realizavimo principinė schema*

Siekiant išsiaiškinti, ką tiksliai įvardija terminas „biudžetas“, buvo ištirta lietuvių, anglų, amerikiečių bei rusų autorių nurodomi apibrėžimai, paskelbti mokslinėje literatūroje nuo 1989 iki 2010 metų. Nagrinėti apibrėžimai pateikiami 4 lentelėje, išdėstant juos chronologine tvarka ir bandant išskirti pagrindinius šių apibrėžimų aspektus.

Teoriniuose darbuose dažniausiai nurodoma, kad biudžetas yra organizacijos planas (W. M. Harper, 1989; A. I. M. Fleming, S. McKinstry, 1992; Harvard Business

School Press, 1996; J. L. Thomson, 1997; T. Hannagan, 1998; C. Drury, 1998; Ch. T. Horngren, G. Foster, 1995; A. D. Šeremet, 2000; J. Mackevičius, 2003; K. Ališauskas, Ž. Kazlauskienė, 2005). C. Drury (1996) biudžetų sampratą papildo įtraukdamas tikslus – padedantys priimti vadybos sprendimus.

Plačiau biudžetus traktuoja P. Bax (1994) ir G. Kalčinskas (2004): biudžetai skirti siekti organizacijos tikslų. Be to, kaip pažymi J. Hope ir R. Fraser (2003), tai procesas, reguliuojantis organizacijos veiklos rezultatus.

4 lentelė. *Biudžetų sąvokos transformacijos*

Eil. Nr.	Autorius (-iai)	Metai	Sąvoka
1.	W. M. Harper	1989	Biudžetas – tai kiekybiškai išreikštas ekonominis planas tam tikram laikotarpiui.
2.	A. I. M. Fleming, S. McKinstry	1992	Biudžetas gali būti apibūdinamas kaip koordinuotas finansinis planas , atspindintis veiklos kryptį ir detalius verslo sumanymus ateičiai.
3.	T. L. Wheelen, J. D. Hunger	1995	Biudžetas – tai organizacijos vykdomų programų oficiali ataskaita, išreikšta piniginiiais vienetais , į kurią yra įtrauktos kiekvienos programos išlaidos, kurias vadybininkai naudoja vadybos ir kontrolės sprendimams priimti .
4.	Harvard Business School Press	1996	Biudžetas – tai strateginių planų pavertimas išmatuojamais dydžiais , kurie parodo tikėtinus finansavimo šaltinius bei apyvartą ir pelną, kurio tikimasi tam tikru periodu. Dėl to biudžetas gali veikti kaip veiklos planas . Taip pat jis gali atspindėti organizacijos įvertintas ateities finansines ataskaitas. Be to, biudžetas gali būti pritaikomas kaip priemonė, leidžianti priimti vadybos sprendimus, kurie reikalingi strateginiams tikslams pasiekti .
5.	J. L. Thomson	1997	Biudžetas – trumpalaikiai finansiniai planai , prognozuojantys galimą paklausą ir pardavimo įplaukas, paklausai patenkinti patirtas išlaidas ir organizacijos pinigų srautus. Biudžetai yra planai, išreikšti skaičiais, dažniausiai finansiniais rodikliais . Jie nurodo, kiek, koks padalinys, kada ir koku tikslu turėtų išleisti.
6.	S. Brookson	1998	Biudžetas – metinis veiklos plano sudarymas ir verslo koordinavimo bei kontrolės užtikrinimas .



Eil. Nr.	Autorius (-iai)	Metai	Sąvoka
7.	C. Drury	1998	Biudžetas yra finansinis planas, kuriuo siekiama patobulinti įvairius priimtus vadybos sprendimus . Visi vadybos sprendimų biudžetai yra išreikšti grynųjų pinigų įplaukomis ir išlaidomis bei pardavimo pajamomis ir sąnaudomis.
8.	T. Hannagan	1998	Biudžetas yra pinigais išreikštas planas . Tai tarsi parengtas ir patvirtintas prioritetas tam tikram laikotarpiui. Biudžetas nurodo pajamas, išlaidas ir naudojamą kapitalą.
9.	Ch. T. Horngren, G. Foster	1999	Biudžetas yra kiekybinė planų, sudarytų atlikus strateginę analizę, išraiška .
10.	A. Stoner, R. Freeman, D. Gilbert	2001	Biudžetas – tai išteklų , skiriamų suplanuoti veiksmai įvykdyti per nustatytą laiką, formali ataskaita .
11.	C. S. Weaver J. Fred Weston	2001	Biudžetas – priemonė gauti didžiausią produktyvumą pelningai panaudojant organizacijos išteklius .
12.	К. В. Шиборин	2001	Biudžetas – tai centralizuotai tam tikram laikotarpiui nustatytų planinių rodiklių kiekybinė išraiška .
13.	А. Д. Шеремет	2002	Biudžetas – tai su visais padaliniais ir veiklos funkcijomis suderintas organizacijos darbo planas .
14.	J. Hope, R. Fraser	2003	Biudžetas – tai ne tiek finansinio plano sudarymas, kiek procesas, reguliuojantis organizacijos veiklos rezultatus, susidedantis iš biudžetų sudarymo ir vykdymo .
15.	T. Lucey	2003	Biudžetas – kiekybinė ataskaita , skirta tam tikram laiko tarpui. Ją gali sudaryti planuotos pajamos, išlaidos, nuosavybė, įsipareigojimai ir pinigų apyvarta. Biudžetas yra nukreiptas į kompanijos tikslus ir koordinuoja bei kontroliuoja jos veiklą.
16.	J. Mackevičius	2003	Biudžetas – tai planas, kuriame, siekiant įgyvendinti organizacijos veiklos tikslus , nustatomi tam tikro laikotarpio organizacijos veiklos rodikliai, išreikšti kiekybiniais ir piniginiiais matais.
17.	K. Ališauskas, Ž. Kazlauskienė	2005	Biudžetas – yra projekto planas, išreikštas pinigine forma .
18.	V. Bagdžiūnienė	2006	Biudžetas – tai ir tikslų, strategijų bei numatomų priemonių finansinė išraiška , ir planinės finansinės sąmatos bei išlaidų grafikai, laukiami programų vykdymo ir joms būtinų išlaidų rezultatai .



Eil. Nr.	Autorius (-iai)	Metai	Sąvoka
19.	N. G. Brewer	2006	Biudžetas yra išsamus įvairių išteklių panaudojimo kiekybinės analizės planas.
20.	L. Juozaitienė	2007	Biudžetas – finansinis planas (paprastai sudaromas iki vienerių metų laikotarpiui), atspindintis atskirų finansinių operacijų arba investicinių projektų lėšų išlaidas ir įplaukas .
21.	For J.A.O Icwai	2007	Biudžetas – tam tikram laikotarpiui parengtas ir patvirtintas veiklos planas , kuriame nurodomos planuojamos pajamos bei išlaidos, reikalingos užsibrėžtiems organizacijos tikslams pasiekti .
22.	Apskaitos anglų – lietuvių kalbų aiškinamasis žodynas	2009	Biudžetas – tai laukiamų pajamų ir išteklių naudojimo planas, numatomų tikslų, strategijų, priemonių suderinta ir subalansuota finansinė to plano išraiška būsimam periodui , atsižvelgiant į prognozuojamą organizacijos ekonominę situaciją, trumpiau – pajamų ir išlaidų sąmata tam tikram laikotarpiui, skirta numatytiems tikslams pasiekti ; biudžetus rengia valstybės, fondai, ūkio subjektai.
23.	G. Kalčinskas	2010	Biudžetą galima apibrėžti ir kaip organizacijos veiklos planavimo ir kontrolės priemonę, piniginę kiekybinio veiklos plano išraišką .

Šaltinis: parengta autorės.



Apibendrinant 4 lentelėje pateiktas sąvokas, autorė padarė išvadą, kad biudžetai dažniausiai aiškinami kaip tradicinių organizacijų tipų vadybos instrumentai. Toks požiūris šiuolaikinėmis sąlygomis yra nepriimtinas, kadangi toks biudžetų traktavimas neatspindi modernių organizacijų biudžetų svarbiausių charakteristikų. Tikslinga paminėti tokius svarbiausius įvairių autorių pateiktų *biudžeto* sąvokų trūkumus:

1) *biudžetai dažnai nesiejami su organizacijų strateginiu vystymu*, daugiausia dėmesio apibrėžiant biudžetus yra skiriama einamiesiems bei operatyviems tikslams, tuo tarpu jie turi būti glaudžiai siejami su organizacijų numatytais strateginiais tikslais. Pirmiausia turi būti atliekama strateginio vystymo analizė, kuria remiantis būtų sudaromi ilgalaikiai ir trumpalaikiai planai tik tuomet

– atitinkami biudžetai. Efektyvūs biudžetai yra tie, kurie formuojami kaip svarbi planavimo proceso dalis, tų biudžetų naudojimo periodu sukonkretinanti organizacijų strateginių tikslų realizavimo būdus. Jeigu tam tikros organizacijos strategija ir jos tikslai yra aiškūs kiekvienam organizacijos darbuotojui, jie gali sąmoningiau ir greičiau reaguoti į besikeičiančias rinkos sąlygas (R. W. Hall, 2007);

2) labai dažnai *biudžetai siejami tik su finansiniais rodikliais*, ignoruojant nefinansinius rodiklius, kurių įtraukimas į biudžetų modelį yra neatsiejamas nuo modernios organizacijos kultūros;

3) remiantis R. Rupšio (2008) atlikta analize galima teigti, kad veiklos rezultatų matavimas biudžetuose išimtinai finansiniu aspektu, be to, *akcentuojant vien materialių išteklių pasikeitimą*, nėra racionalus modernioje organizacijoje, todėl vien tik materialaus turto naudojimas vertės kūrimo procese daugelio autorių vis dažniau pripažįstamas trivialiu. Ši išvalga leidžia daryti išvadą, kad formuojant modernių organizacijų kultūrą, biudžetuose turi atsispindėti ir nematerialūs resursai.

Būtina akcentuoti, kad prioritetai biudžetuose visuomet turi būti teikiamas informacijos formavimui, kuri padėtų realizuoti strateginius tikslus bei sudarytų sąlygas juos įgyvendinant priimti teisingus vadybos sprendimus. Informacija (lot. *informatio* – išaiškinu, pavaizduoju) yra entropijos (gr. *en* – viduje + *tropē* – patvirtinimas), kitaip sakant, neapibrėžtumo neigimo matas. Entropiją galima apibūdinti kaip tam tikro įvykio rezultato neapibrėžtumą, o informacija tą neapibrėžtumą turi mažinti. Kitaip sakant, jeigu tam tikrą duomenų porciją gavusio subjekto neapibrėžtumas dėl to nesumažėja, tai tie duomenys ir yra paprasčiausi duomenys, bet ne verslo sprendimams priimti naudinga informacija. Lygiai taip pat ir duomenys, kurių pagrindu nepriimami jokie verslo sprendimai (t.y. nekeičiamos vadovaujamo objekto būsenos, tėra nenaudingi duomenys. Taigi su informacija, kuri formuojama biudžetų sistemoje, vadyboje būtina elgtis itin atsargiai ir išmintingai, kad ji duotų norimą naudą, bet nepadarytų žalos verslui, pavyzdžiui dėl perteklių arba klaidinančių duomenų (dezinformacijos) formavimo, nes šis procesas, be kita

ko, labai brangiai kainuoja, nekalbant jau apie tai, kad nereikalingi duomenys užgožia vadybai reikšmingą informaciją. Rinkos konkurencijos sąlygomis, esant dideliems duomenų srautams, nuolat didėja rizika dėl nekvalifikuotų vadybos sprendimų. Apskaičiuota, kad neteisingo vadybos sprendimo kaina kasmet padidėja 10 procentų (Č. Christauskas, V. Kazlauskienė, 2009), o sprendimai visuomet turi būti konkretūs, todėl suformuotas biudžetų, kurių pagrindu ir priimami sprendimai, informacinis modelis turi maksimaliai atitikti visus vadybos poreikius įmonėje. Efektyvus informacijos panaudojimas įmanomas tik įgyvendinant *tam tikrą* modelį *atitinkamame*, bet ne abstrakčiame organizacijos modelyje. Juk šiuo atveju kalbama ne apie bendriausių visiems, taip pat ir išoriniams vartotojams skirtų rodiklių formavimą, bet apie visiškai konkrečią informaciją, skirtą konkrečioms vadybos sprendimų priėmėjams. Todėl biudžetų, kaip ir apskritai vadybos apskaitos, metodikos niekaip neregamentuojamos jokiose pasaulio valstybėse. Autorės nuomone, modernios organizacijos kultūrą formuojanti ir išsauganti organizacija biudžetus turi suvokti taip:

Biudžetai – tai informacinis modelis, skirtas organizacijai įgyvendinti tarpusavyje suderintus strateginius, einamuosius bei operatyvinius tikslus, išreikštus finansiniais ir nefinansiniais rodikliais.

Biudžetų funkcijos

Mokslinėje literatūroje (R. H. Garrison, 1988; G. A. Welsch, R. W. Hilton, P. N. Gordon, 1988; J. Sizer, 1989; R. S. Kaplan, A. A. Atkinson, 1989; J. Arnold, T. Hope, 1990; A. Berry, R. Jarvis, 1997; R. W. Hilton, 1991; A. Jarugova, 1991; J. K. Shim, J. G. Siegel, 1994; V. I. Tkač, M. V. Tkač, 1994; T. Lucey, 1996; P. Karpova, 1997; Ch. T. Horngren, G. L. Sundem, W. O. Straton, 1999; C. Drury, 1992, 1996, 1998, 2000; K. V. Ščiboršč 2001; J. Mackevičius, 2003; J. R. Hope, R. Fraser, 2003; I. Zabelavičienė, 2005; B. Bagdžiūnienė, 2006; J. Obermöller, 2008; V. Gekas, 2008; B. Bogsnes, 2009) nurodomos įvairios biudžetų funkcijos ir

aptariami skirtingi jų kiekiai. *Biudžetų funkcijos, kaip ir pati jų sąvoka, dažnai tyrinėjamos kaip atskira sistema, kuri nepriklauso nuo organizacijų, kuriose sudaromi arba naudojami biudžetų modeliai, tipų.* Tačiau tokie biudžetai neatliktų jokių funkcijų formuojant juose atspindimų organizacijų modernią kultūrą ir išsaugant visuminę organizacijų kokybę. Kadangi išnagrinėtuose literatūros šaltiniuose pateikiame plati biudžetų funkcijų įvairovė, autorė susistemino ir išskyrė jos nuomone svarbiausias biudžetų funkcijas, kurias turi atlikti modernios organizacijos biudžetų modelis (5 lentelė).

Reikėtų paminėti, kad mokslininkai, tyrinėjantys biudžetų funkcijas, akcentuoja tuos pačius požymius, kurie apibrėžia modernios organizacijos kultūrą:

5 lentelė. *Biudžetų funkcijų veikimas tradicinėse ir moderniose organizacijose*

Eil. Nr.	Funkcija	Tradicinė organizacija	Moderni organizacija
1.	PLANAVIMAS	Biudžetuose fiksuojami ilgalaikiai tikslai. Nustatomi tikslai verčia vadybininkus laikytis paties biudžeto, nesivadovaujant rinkos tendencijomis. Išteklių planuojami ir paskirstomi pagal metinį biudžetą.	Atsisakoma fiksuotų ilgalaikių tikslų ir nustatomi trumpo arba vidutinio laikotarpio tikslai. Nustatomi tikslai verčia vadybininkus stengtis nugalėti konkurenciją, bet ne laikytis paties biudžeto. Išteklių visada turi būti prieinami, kai jų reikia.
2.	KOMUNIKACIJA	Komunikacijos funkcija paremta informacijos įslaptinimu nuo vidinių informacijos vartotojų.	Komunikacijos funkcija paremta informacijos skaidrumu.
3.	KOORDINAVIMAS	Koordinavimas statinis, dažnai padaliniai veikia ne organizacijos, bet savo padalinio labui.	Koordinavimas dinamiškas, kad visi padaliniai bendrai veiktų organizacijos labui ir atitiktų verslo tendencijas.
4.	ĮVERTINIMAS	Įvertinimas paremtas tik finansiniais rodikliais.	Įvertinimas paremtas finansiniais ir nefinansiniais rodikliais.
5.	MOTYVAVIMAS	Motyvuojama remiantis atskirais darbuotojų pasiekimais: „Visi yra skirtingose valtyse, visi žvelgia sau naudinga linkme.“	Motyvuojama, remiantis bendra verslo sėkme: „Visi yra toje pačioje valtyje, visi žvelgia ta pačia linkme.“
6.	KONTROLĖ	Krupščiau kontroliuojamos išlaidos, kad nebūtų viršytas jų limitas.	Kontrolė suteikiama žemesnio lygio vadybininkams. Išteklių prienami pagal poreikį.

Šaltinis: parengta autorės.

tikslai, veiklos vadyba, išteklių prieinamumas, sėkmės veiksniai, požiūris į vadyba ir kt. Tačiau tie patys mokslininkai, išskiria ir daugiau teigiamų veiksnių, lemiančių organizacijų strateginį vystymąsi. Autorė, identifikavusi visas biudžetų veikimo funkcijas, papildė modernių biudžetų modelių požymių sąrašą.

I funkcija – planavimas. Mokslinėje erdvėje diskutuojantys autoriai sutinka, kad viena pagrindinių biudžetų funkcijų yra planavimas (H. A. Roehm, L. Weinstein, J. F. Casrellano, 2008), tai atsispindi ir pačiose literatūroje pateikiamose biudžetų sąvokose (6 lentelė). *Ryšys tarp planavimo ir biudžetų yra dvejetainis pobūdžio: planai įtakoja biudžetus (tiesioginis ryšys), savo ruožtu biudžetai daro įtaką planavimui (grįžtamasis ryšys).* Be abejo, pirminis yra planavimo fenomenas, kai organizacija formalizuoja savo siekiamybes. Tačiau planas nenumato jokių veiksmų programos įgyvendinimo alternatyvų ir priemonių. Pirmiausia planuose dominuoja natūriniai, sutartiniai ar santykiniai rodikliai, o dėl to planuose sistemiškai neapjungiamos visų organizacijos kaip sistemos sudėtinių elementų (subsistemų) sąveikos galimybės. Tai turi būti daroma biudžetuose, kurių pirminiai variantai derinami su planais, o pastaruosius koregavus vėl tikslinami biudžetai, kol parengiami galutiniai vieno ir kitų variantai.

A. Welsch, R. W. Hilton, P. N. Gordon (1988) teigia, kad biudžetai, kaip planavimo funkcijos realizavimo priemonė yra organizacijos tikslų vystymo ir kūrimo būdas, aplinkos, kurioje jie turi būti pasiekti, prielaidų įvertinimo bei veiksmų kurso parinkimo priemonė. Anot Harvard Business school (1996), planavimas yra pirmasis žingsnis, nuo kurio pradedama vykdyti kiekviena veikla. C. Drury (2000) kaip pirmąją biudžetų funkciją taip pat nurodo planavimą, kai biudžetas įpareigoja vadybininkus suplanuoti kiekvieną žingsnį labai tiksliai. Versle planavimas užtikrina organizacijos galimybes pasiekti savo tikslus naudojant turimus resursus ir apima šiuos tris žingsnius: 1) pasirenkami tikslai, kurių pasiekimas turi padėti įgyvendinti organizacijos strategiją; 2) nurodomos alternatyvios galimybės, kurios gali padėti pasiekti norimą tikslą; 3) pasirenkama viena iš galimybių, kuri geriausiai atspindi

organizacijos strategiją. Tai padeda identifikuoti galimas problemas dar prieš joms atsirandant. Taigi, planavimo funkcija biudžetų rengimo kontekste yra efektyvus organizacinės vadybos indikatorius, susijęs su modernios organizacijos koncepcija, ir daugiausia pasireiškia tuo kad planavimas įgalina rengiant ir naudojant biudžetus juose plačiai panaudoti rodiklius, išreikštus ne tik finansine, bet ir nefinansine išraiška.

Planavimo stadijoje, rengiant biudžetus, būtina apibrėžti kiekvieno darbuotojo atsakomybę ir indėlį į bendrą organizacijos veiklos sėkmę. Anot J. Hope ir R. Fraser (2003), būtina užtikrinti, kad planavimo funkcija taptų besitęsiančiu ir atviru procesu, o ne vienkartinio įvykiu per metus, kai vadovai atskleidžia savo strateginius planus žemesnio rango darbuotojams, – tokiu būdu gali veikti tik daugeliu atvejų nelabai efektyvūs tradiciniai biudžetų modeliai. Kuomet vadybininkai nuolatos supažindinami su organizacijos strategija, įmonė, anot J. H. Daum (2002), tampa pajėgi naudoti savo žmogiškuosius išteklius efektyviai ir greitai reaguoti į besikeičiančias rinkos sąlygas, o tai yra esminis modernios organizacijos kultūros formavimo pagrindas. Tuomet ir žemesnio rango darbuotojai tampa atsakingi už organizacijos strategijos įgyvendinimą. Vadybininkai imasi iniciatyvos įgyvendinant organizacijos strateginius tikslus ir parenka pagrindinius rezultatų vertinimo indikatorius, – tiek ir finansinius, tiek ir nefinansinius. Tačiau toks planavimo funkcijos realizavimas suteikia galimybę efektyviai vadovauti verslui trumpais laikotarpiais (T. Libby, R. M. Lindsay, 2003), nes žemesnių rangų darbuotojai, kad ir gerai orientuodamiesi strateginiuose organizacijos tiksluose, tų tikslų tiesiogiai neįgyvendina. Šie tikslai jiems – reikšmingas konkrečių jų vykdomų funkcijų sėkmės kontekstas, nes suteikia ramybę už įmonę, todėl didina pasitikėjimą savimi ir leidžia išvengti bent jau esminių savo veiklos klaidų. Todėl modernioje organizacijoje atsisakoma planuoti fiksuotus ilgalaikius tikslus ir nustatomi trumpo arba vidutinio laikotarpio tikslai, pagrįsti vidinėmis arba išorinėmis tendencijomis (T. Libby, R. M. Lindsay, 2003), o tai tiesiogiai įtakoja biudžetus. Be to, ištekliai neturėtų

būti planuojami ir paskirstomi pagal metinį biudžetą, – jie visada turi būti prieinami, kai jų reikia (J. Hope, R. Fraser, 1999). Tik tokiu būdu vadybininkai bus pajėgūs greitai veikti, vengti staiga rinkoje kilusių grėsmių ir naudotis staiga rinkoje atsiradusiomis galimybėmis (J. H. Daum, 2002). Tai jiems leis imtis iniciatyvos įgyvendinant organizacijos strategiją ir tikslus. Esmė ta, kad vadybininkams suteikiama laisvė valdyti išteklius ir būti atsakingiems už savo veiklą (T. Libby, R. M. Lindsay, 2003). O tam organizacijose būtina būti įdiegta projektinė vadyba.

Kita svarbi aplinkybė, kurią turi įvertinti autorės siūlomo biudžetų modelio realizuotojai, susijusi su kartais supaprastintai suvokiamu visų organizacijos narių supažindinimo su visais organizacijos planais. Turima omenyje, kad kiekvienas darbuotojas turi gerai orientuotis organizacijos tiksluose (t.y. žinoti savo darbo kontekstą) ir būti informuotas apie padalinio, kuriame jis dirba tikslus bei planus. Tačiau tai neturi naikinti komercinių paslapčių išsaugojimo funkcijos. Ji gali būti nesunkiai realizuojama, paskirstant informaciją tiems asmenims, kuriems ji reikalinga jų funkcijoms atlikti.

II funkcija – komunikacija. Komunikacijos funkcija: 1) padeda vadybininkams informuoti darbuotojus ir kitus padalinius, kokius tikslus jiems reikia pasiekti ir ką jie turi daryti (W. M. Harper, 1989); 2) nurodo, kurią tam tikrą bendro biudžetų dalį jie turi įvykdyti (J. Mackevičius, 2003). T. Lucey (2003) nurodo, kad komunikacijos funkcija leidžia suderinti įvairių darbuotojų, padalinių bei atsakomybės centrų veiksmus. Todėl biudžetų modelis tampa vertikalia (tarp organizacijos strategijos ir darbuotojų) ir horizontalia (tarp atsakomybės centrų) komunikacijos priemone. Jeigu biudžetų modelis nerealizuotų komunikacijos funkcijos, – darbuotojai nesusikalbėtų, atsiradusi spraga tarp strateginių ir einamųjų tikslų žlugdytų organizacijos vadybinę veiklą bei modernios organizacijos kultūrą. Komunikacijos funkcija reiškia, kad biudžetai turi būti rengiami visiems organizacijos padaliniais ir veikloms. Anot V. Jagmino (2003), biudžetas yra svarbi

įvairių vadybos lygių darbuotojų komunikacijos (bendravimo) priemonė. *Tai keitimosi informacija tarp struktūrinių padalinių galimybė, išlaikant komercines paslaptis.* Biudžetai turi būti detalizuojami atsižvelgiant į vadybos sprendimų priėmėjų kompetencijos ribas. Tai reiškia, kad, jeigu, pavyzdžiui, kurio nors padalinio vadovas technologiniame procese neigalios keisti vienos medžiagos kita, tai jis ir neturi gauti biudžetų informacijos apie medžiagų pakeitimus.

Modernioje organizacijoje komunikacijos funkcija turi būti paremta informacijos skaidrumu. J. H. Daum (2002) teigia, kad informacija turi būti prieinama kiekvienam, tokiu būdu vadybininkai galėtų palyginti savo pasiektus rezultatus su kolegų rezultatais, o aukštesnio lygio vadovai galėtų stebėti savo pavaldinių veiklą nevaržydami jų. Tačiau įgyvendinant skaidrumą būtina vadovautis autorės pastaba dėl komercinių paslapčių išsaugojimo, kuri buvo išsakyta aptariant planavimo funkciją (žr. 9 priedą).

III funkcija – koordinavimas. Koordinavimas skirtas organizacijos padalinių bei atsakomybės centrų veiklai harmonizuoti, derinant jų biudžetus. Organizacijoje svarbu koordinuoti įvairių darbuotojų grupių interesus bendriems tikslams pasiekti. Koordinavimo funkcija padeda sujungti ir suderinti įvairių padalinių veiklą (W. M. Harper, 1989). C. Drury (2000) ir T. Lucey (2003) nurodo, kad koordinavimas leidžia organizacijos padaliniais visada turėti tikslus ir dirbti ne vien savo padalinio, bet, pirmiausia, – visos organizacijos naudai. Anot Harvard Business school (1996), koordinavimas ir komunikacija apima visų padalinių atskirus biudžetus, jie sujungiami į vieną bendrą ir kartu pagrindinį organizacijos biudžetą, kuris vienija tiek finansinius, tiek strateginius tikslus, o modernioje organizacijoje turėtų vienyti ir nefinansinius rodiklius. Anot J. Mackevičiaus (2003), kiekvienas biudžetas turi būti suderintas ir glaudžiai susijęs su kitais biudžetais. Tai leidžia koordinuoti veiksmus visoje organizacijoje. Atskirų smulkesnių organizacijos biudžetų koordinavimas ir vieno pagrindinio biudžeto sudarymas yra gana sudėtingas uždavinys, nes kiekvieno smulkesnio padalinio tikslai paprastai būna skirtingi. Šiuo

atveju komunikacija yra gyvybiškai svarbi, kad būtų užtikrintas sėkmingas bendradarbiavimas tarp visų verslo grandžių.

Taikant tradicinius biudžetų modelius, veikla dažniausiai būdavo koordinuojama vieną kartą per metus (J. Hope, R. Fraser, 2003; B. Bogsnes, 2009), nes patys biudžetai šiuo atveju būna statiški. Moderni organizacijos kultūra to sau leisti negali, nes *koordinavimas turi būti dinamiškas, kad visi padaliniai bendrai veiktų organizacijos labui ir atitiktų verslo kitimo tendencijas*. Be to, šiomis aplinkybėmis tikslinga atsisakyti centralizuoto koordinavimo: koordinavimas neturėtų vykti pagal iš anksto nustatytus detalius planus, sudarytus „iš viršaus“, organizacija yra veikiamą rinkos pokyčių, todėl ir jos veiksmams turi atsiliiepti į šiuos pokyčius. (J. H. Daum, 2002). Pavyzdžiui, valdant pirkėjų ir tiekėjų ryšius koordinavimas turi būti vykdomas pirmiausia orientuojantis į išorinius pirkėjus, t. y. į paklausą, nes ši rinkos veiksnį organizacija gali paveikti labai nežymiai, netgi palyginus su taip pat išoriniais tiekėjais (T. Libby, R. M. Lindsay, 2003).

IV funkcija – įvertinimas. J. Mackevičiaus (2003) teigia, kad ši funkcija įvertina, ar gerai dirba tam tikrų vadybos lygių ir padalinių vadovai, siekdami numatytų tikslų. Biudžetai yra labai svarbi priemonė, leidžianti įvertinti kiekvienos organizacijos padalinių rezultatus ir asmeninius darbuotojų pasiekimus. Tai yra viena fundamentinių apskritai vadybos apskaitos savybių. Jeigu vadovautis vien tik finansinės apskaitos logika, visi pasiekimai būtų lyginami tik su praeitais laikotarpiais. Taip daroma įmonėse, kuriose neįdiegta vadybos apskaita arba taikomi tradiciniai biudžetų modeliai, kuriuose nenaudojami nefinansiniai rodikliai. Tokius atveju *neišvengiamai susiduriama su neobjektyviu veiklos įvertinimu, nes niekas negali tvirtinti, kad geresni nei ankstesnių metų rezultatai yra išties pakankami*. Be to, nauji darbuotojai arba nauji padaliniai apskritai neturi palyginimo bazės, o dinamiškoje rinkoje tokie subjektai gali rasti kasmė. Įvertinimas turi būti paremtas tiek finansiniais, tiek ir nefinansiniais rodikliais, o tradicinėse organizacijose jis paremtas tik finansiniais rodikliais. Su įvertinimo funkcija glaudžiai susijusi motyvavimo funkcija.

V funkcija – motyvavimas. C. Drury (2000) nurodo, kad biudžetas gali būti puiki motyvavimo priemonė, kita vertus, ši funkcija turi ir trūkumų, nes darbuotojai biudžetą supranta ne kaip iššūkį, o kaip problemos sprendimą. W. M. Harper (1989) ir T. Lucey (2003) teigia, kad biudžetas – tai motyvavimo priemonė, leidžianti motyvuoti darbuotojus, kad jie siektų biudžete numatytų tikslų.

Svarbu paminėti, kad *biudžetai nevirstų manipuliavimo priemone, o būtų visų darbuotojų suvokiami kaip sąžiningo darbo įvertinimo būdas*. Stambiose organizacijose dažniausiai laikomasi nuostatos, kad biudžetų modelis veikia efektyviai tada, kai tuo suinteresuoti patys organizacijos darbuotojai, atsakingi už atitinkamų biudžetų parengimą ir vykdymą. Tačiau smulkiose ir vidutinėse įmonėse biudžetus rengia dažniausiai ne jų vykdytojai, bet tų įmonių vadovai. Jie gerai išmano visus procesus, todėl sugeba sudaryti visą įmonės biudžetą (V. Jagminas, 2002). Kiekvienam žemesnės grandies darbuotojui nustatomos užduotys, kurioms įvykdyti skiriami reikalingi ištekliai. Dėl to smulkiose ir vidutinėse įmonėse dingsta viena pagrindinių biudžetų funkcijų – darbuotojų motyvavimas.

Stambios organizacijos motyvuoja darbuotojus ne tik leisdamos jiems siūlyti organizacijos padalinių biudžetus, bet dažniau nustato ir pinigines premijas už pasiektus rezultatus. Kai kurie užsienio šalių autoriai analizuoja, ar įmonėms, kurios taip motyvuoja darbuotojus, nereikėtų apskritai atsisakyti šios biudžetų funkcijos, nes iš anksto numatytos piniginės premijos ar koeficientai už biudžetų įvykdymą dažnai skatina organizacijos darbuotojus meluoti ir veikti tik padalinio, bet ne visos organizacijos labui (J. Hope, R. Fraser, 2003). Autorės nuomone, tai neteisinga išvada, – su apgaulėmis reikia kovoti specialiomis priemonėmis, bet neatsisakinėti biudžetų, nes vadovaujantis tokia logika, reikėtų nutraukti gamybą, kad darbuotojai nevogtų medžiagų bei negautų atlygio už pradykinėtą darbo laiką.

Tai mažiau gresia smulkioms įmonėms. Tačiau būtina įvertinti ir tą aplinkybę, kad, esant ypač ryškiam individualių įmonių savininkų faktoriui, samdomi darbuotojai gali būti ne itin suinteresuoti vykdyti biudžetus. Todėl šių įmonių vadybininkams

turi būti nustatomi specifiniai biudžetų įvykdymo motyvai. Suprantama, materialiniai veiksniai gali mažinti nepasitenkinimą darbu, bet didinti pasitenkinimą vykdoma veikla gali tik nematerialūs veiksniai: pagyrimas, pasitikėjimo išreiškimas, aiškus atsakomybės perdavimas, darbo įvertinimo nustatymas ir kt. Per didelis materialinis atlygis, kaip ir nepagrįstas pagyrimas ar kitoks skatinimas, gali demotyvuoti darbuotojus, nes sukelia įtarimų, kad per mažas atlygis numatytas darbo sutartyje. O nedidelis materialinis skatinimas paprastai būna neveiksmingas, nes kiekvienas darbuotojas ir pats gali susitaupyti 10 ar 15 procentų nuo gaunamo darbo užmokesčio. Todėl žemesnio ir vidutinio vadybos lygio vadovų ir vadybininkų įtraukimas į biudžetų sudarymą ir konkrečių užduočių išskėlimas yra labai svarbus jų motyvavimo veiksnys (darbuotojai reaguoja teigiamai, kai paisoma jų nuomonės). Modernių organizacijų biudžetuose atsisakoma motyvuoti darbuotojus už iš anksto žinomų, nustatytų tikslų pasiekimą. Atlygiai teikiami darbuotojų komandai už pasiektus rezultatus, atitinkančius verslo tendencijas. Todėl visų darbuotojų įtraukimas į atlygio programą skatina dirbti komandoje ir aktyvai dalytis informacija (T. Libby, R. M. Lindsay, 2003). Atsakingumu ir atpildu darbuotojai dalijasi visos organizacijos mastu – „visi yra toje pačioje valtyje, visi žvelgia ta pačia kryptimi“ (BBRT, 2010).

V funkcija – kontrolė. W. M. Harper (1989), C. Drury (2000) ir T. Lucey (2003) teigia, kad biudžetas yra ir svarbi kontrolės priemonė, nes leidžia palyginti siekiamus (planinius ir biudžetinius) rodiklius su faktiniais rezultatais. Anot Harvard Business school, (1996) kontrolės procesas prasideda jau pačioje biudžetų vykdymo pradžioje. Atsakingi asmenys kontroliuoja ir patį biudžetų parengimo procesą, o vėliau kontroliuoja, kaip jis vykdomas, ar nėra reikšmingų nukrypimų nuo numatyto veiklos programos. Jei tokių nėra, tada nesiimama jokių veiksmų, verslo subjektams netgi neturi būti perduodami jokie duomenys. Taip, neapkraunant darbuotojų pertekliškais duomenimis, savotiško „tyliojo akcepto“ būdu pranešama, kad veikla vyksta pagal numatytą programą. Tačiau esant nepalankiems nukrypimams, turi būti

priimami atitinkami vadybos spendimai. Kontrolė yra viena esminių biudžetų sistemos funkcijų. Pasibaigus tam tikram biudžete numatytam laikotarpiui, galima įvertinti, ar pasiekti planuojami rezultatai. Tačiau tai dar nereiškia, kad kontrolė vykdoma tik laikotarpio pabaigoje ar tik įvykdžius tam tikrame biudžete numatytų darbų visumą. Per biudžeto vykdymo laikotarpį turi būti stebima, ar nėra didesnių nei nustato įmonės vadovai nukrypimų. Jų atsiradus imamasi tam tikrų veiksmų, siekiant ištaisyti padėtį (jei nukrypimai yra nepalankūs) arba tikintis pasiekti dar geresnių rezultatų (jei nukrypimai yra palankūs – analizuojama galimybė panaudoti teigiamą patirtį ateityje).

B. Bogsnes (2009) įvardija dažną priežastį, dėl kurios organizacijos biudžetas, nors ir parengtas, bet realiai neveikia. Tai – pasitikėjimo darbuotojais stoka. Todėl jeigu organizacijos vadovai galvoja, kad griežtai nekontroliuojami darbuotojai organizaciją pavers anarchine, tuomet tokia organizacija niekuomet nepuoselės modernios organizacijos kultūros. Anot J. Hope, R. Fraser (1999) ir B. Bogsnes (2009), tie darbuotojai, kurie nori apgauti, visuomet ras būdų tai padaryti, kad ir kokia griežta kontrolė būtų organizacijoje. Pasitikėjimo stoka skatina neskaidrumą organizacijoje. Pavyzdžiui, anot BBRT organizacijos (2010), sunkiai įveikiamas mitas, kad sudarant biudžetus vienintelis būdas kontroliuoti išlaidas yra kruopščiai sekti, kad nebūtų viršytas jų limitas. Taip kontroliuojant pinigai bus tiesiog iššvaistyti. Išlaidų biudžetas – tai išlaidų „lubos“. Darbuotojai mano, kad negalima jų viršyti, tačiau išleisti per mažai irgi nėra labai gerai. Tuo tarpu tik nedaugeliui padalinių gali ir turi būti keliamos biudžetinių išlaidų sumų įsisavinimo užduotis (darbų saugos, kvalifikacijos kėlimo ir kitų, kurių veiklos rezultatų koreliacinis ryšys su pajamų uždirbimu yra labai neryškus). Veikiant grynai komandiniais metodais, biudžetas tampa vadybininkų ir visų verslo dalyvių kontrolės priemone, bet ji neišvengiamai mažina antreneriškumą ir socialinės kokybės plėtojimą, nors ir žinoma, kad darbuotojai efektyviau dirba žinodami, kad jų biudžetai bus lyginami su faktiniais rodikliais. *Todėl rengiant biudžetą būtina aiškiai apibrėžti kiekvieno darbuotojo*

atsakomybę ji vykdančią. Modernioje organizacijoje teisė vykdyti kontrolę suteikiama ir žemesnio lygio vadybininkams, tokiu būdu diegiama ir tobulinama savikontrolė (T. Libby, R. M. Lindsay, 2003). Teikiama informacija turi būti greita ir atvira, kad kontrolė galėtų būti vykdoma visais organizacijos lygmenimis. Autorės parengtoje modernių biudžetų sistemoje jie adresuojami kiekvienam darbuotojui ir rengiami iš apačios į viršų, bet ne tik komandiniu būdu, todėl šie biudžetai yra laisvosios rinkos santykių bei konkurencijos įgyvendinimo įmonėje priemonė, kurios reikšmę pabrėžia G. Kalčinskas ir V. Jagminas (2010). Tai ypatingai reikšminga aplinkybė, nes kitaip komandiniais metodais vadovaujama organizacija neišvengiamai atsidurs priešpriešoje su hipersistema – valstybe, kurioje daugiau ar mažiau šie santykiai funkcionuoja. Analizuojant mokslinę literatūrą, paaiškėjo, kad, nepriklausomai nuo organizacijos dydžio – maža, vidutinė ar stambi, modernios organizacijos, rengdamos biudžetų modelius, šias funkcijas turi realizuoti tokia kryptimi, kaip aprašyta 5 lentelėje. Išanalizavus literatūrą, autorė suformavo naujus požymius, kurie atskleidžia modernių biudžetų modelių sampratą: **1) veiklos planavimas** – nustatomi trumpo arba vidutinio laikotarpio tikslai; **2) komunikacija** – skatinamas informacijos atvirumas savireguliacijos tikslais; **3) atlygiai** – už pasiektus rezultatus, besidalijant organizacijos sėkme.

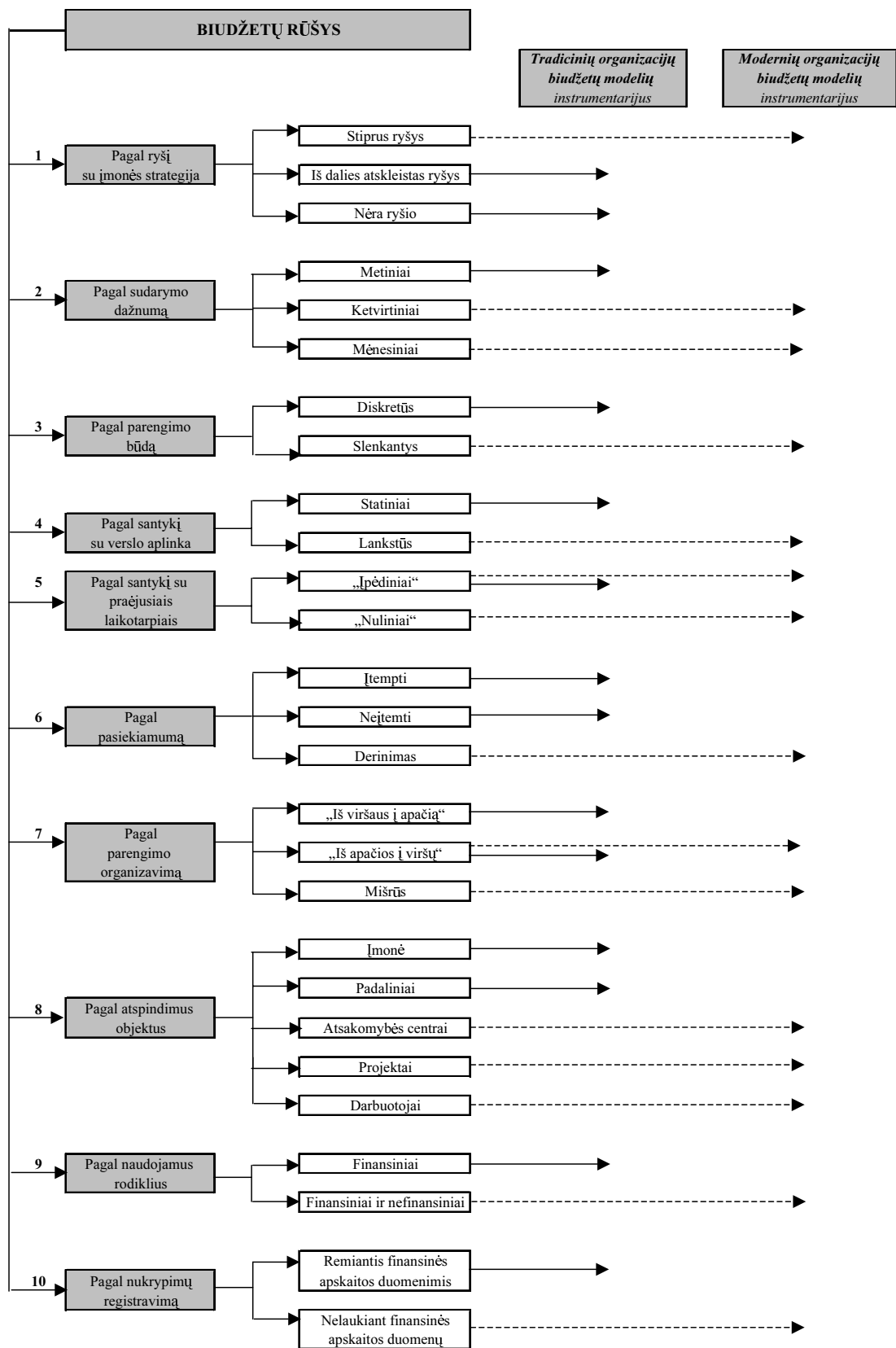
Biudžetų rūšys

Visų moksliskai tyrinėjamų objektų, ypač sudėtingų ir daugiareikšmių, tokių kaip įmonių biudžetai, pilnatvė gali būti atskleista tik juos tinkamai klasifikuojant, t.y. grupuojant pagal tam tikrus vienaarūšius požymius. Aptardami biudžetus disertacijoje nagrinėtuose moksliniuose darbuose, autoriai taip pat visuomet atlieka biudžetų modelių klasifikacijas įvairiais pjūviais. Šių klasifikacijų analizė yra svarbi biudžetų modelių pažinimo priemonė ir todėl yra labai reikšminga jų sudarymui bei praktiniam panaudojimui. Išnagrinėjus G. A. Welsch, R. W. Hilton, P. N. Gordon, 1988; J. Sizer, 1989; R. S. Kaplan, A. A. Atkinson, 1989; J. Arnold, T. Hope, 1990; A. Berry, R. Jarvis, 1991, 1997; R. W. Hilton, 1991; J. K. Shim, J. G. Siegel, 1994;

V. Y. Tkač, M. V. Tkač, 1994; T. Lucey, 1996; C. Drury, 1996; P. Karpova, 1998; Ch. T. Horngren, G. L. Sundem, W. O. Straton, 1999; K. V. Ščiboršč, 2001; J. R. Hope, R. Fraser, 2003; V. G. Lebedev, 2003; J. Mackevičiaus, 2003; B. Bagdžiūnienės, 2006; V. Jagmino, 2009 mokslinius darbus, sudarė išbaigtą biudžetų modelių klasifikavimo schemą, kuri yra reikšmingas šių modelių parinkimo ir integravimo instrumentarijus (12 pav.).

Ryšis su įmonės strategija. Pagal šį požymį biudžetai gali turėti *stiprų ryšį, iš dalies atskleistą ryšį* arba *neturėti jokio ryšio* su iškeltais strateginiais tikslais (M. A. Abernethy, P. Brownell, 1999). Biudžetų modelis turi turėti stiprų ryšį su strategija. Tada jie padeda derinti atskirų atsakomybės centrų ir visos organizacijos tikslus bei susieti organizacijos taktinius uždavinius su strateginiais tikslais. Tokie biudžetai padeda išvengti daugelio įprastinių, pasąmonės sąlygotų veiksmų bei subjektyvių sprendimų. Labai reikšminga tai, kad tokiu atveju biudžetai orientuojami ne į retrospektyvą, bet į perspektyvą. Tai leidžia atsisakyti praeities stereotipų ir padeda išsiaiškinti tradiciškai silpnąsias organizacijos vadybos grandis.

Sudarymo dažnumas. Labai svarbus biudžetų klasifikavimo pjūvis – jų grupavimas pagal sudarymo dažnumą. Svarbiausi *ketvirtiniai* ir *mėnesiniai* biudžetai. Nors finansiniai metai – organizacijos administracijos ataskaitų savininkams svarbiausias laikotarpis, be to, tai finansinės atskaitomybės periodas, tačiau moderniose organizacijose biudžetai turi būti orientuojami ne į kalendorinius metus, nes tai per ilgas laiko tarpas prognozuoti ir per brangiai kainuojantis organizacijai. Todėl biudžetai turi būti rengiami ketvirčiais, mėnesiais arba net savaitėmis, o jeigu reikia, – ir sezonais, (kai organizacijose yra ryškus sezoniškumas). Kartą per metus sudaromų biudžetų trūkumas tas, kad daroma prielaida, jog prieš metus sudarytas planas yra teisingas ir atitinka organizacijos dabartinius poreikius (J. H. Daum, 2002). Tai stabdo organizacijos konkurencinio potencialo didėjimą.

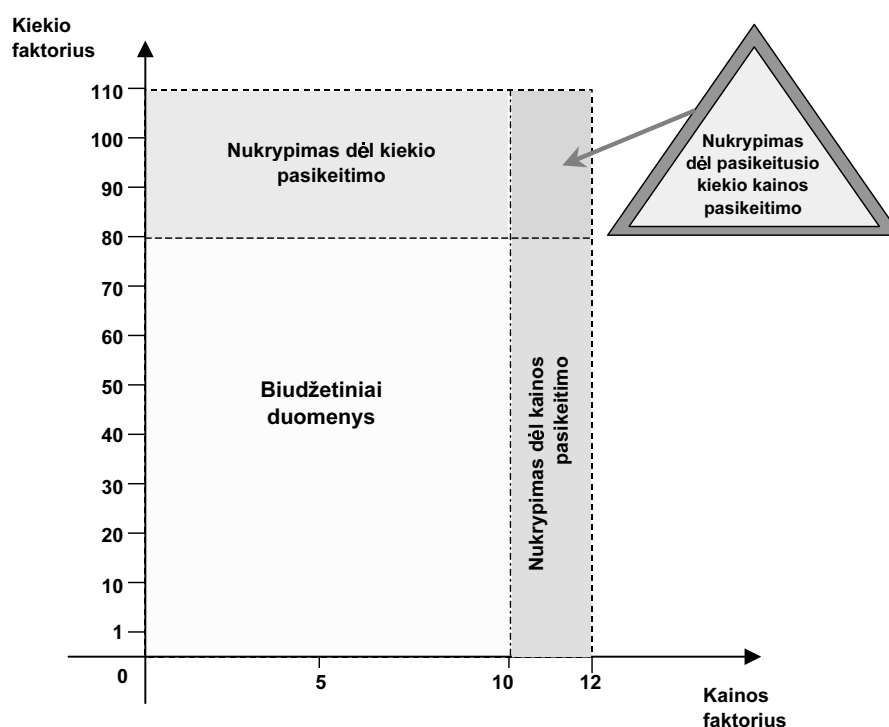


Šaltinis: parengta autorės.

12 pav. *Tradicinių ir modernių organizacijų biudžetų modelių instrumentarijus*

Parengimo būdas. Pagal parengimo būdą biudžetai gali būti *diskretūs* ir *slenkantys* (tolydūs). Diskrečiai artimiausio ateinančio laikotarpio (pavyzdžiui, metų) biudžetas rengiamas einamojo laikotarpio pabaigoje. Slenkantys biudžetai rengiami nenutrūkstamai (M. P. Lynn, R. L. Madison, 2004). Pavyzdžiui, per pirmąjį tam tikrų metų ketvirtį pradedami rengti apytiksliai artimiausių ateinančių metų pirmojo ketvirčio biudžetai ir patikslinami einamųjų metų antrojo ketvirčio biudžetai. Tokiu būdu nuolatos sudaromi ne vienu ar kitu metų, bet ateinančių dvylikos mėnesių biudžetai.

Biudžetus rengiant slenkančiuoju būdu, laimimi du dalykai: pirmiausia parengiami gerokai kokybiškesni biudžetai, nes atsižvelgiama į nuolat kintančias verslo realijas, be to, toks biudžetų rengimo būdas leidžia nuolatos koncentruotis į svarbiausių problemų sprendimą, vykdant biudžetų užduotis, nes likę neišspręsti klausimai ir registruojami slenkančiuoju būdu rengiamuose biudžetuose (G. Kalčinskas, 2010). Tolydžių biudžetų naudą akcentuoja ir modelio „vadyba anapus biudžetų“ pradininkai: J. Hope, R. Fraser (2003), B. Bogsnes (2009), BBRT organizacija (2010).



Šaltinis: parengta autorės, remiantis V. Jagminu ir G. Kalčinsku (2010).

13 pav. *Nukrypimų nuo biudžetų struktūra*

Realiai veikiantys biudžetai turi būti nuolatos koreguojami ir tikslinami, nes nuolatos keičiasi verslo aplinkybės. Taigi biudžetai leidžia, pasikeitus verslo sąlygoms, prognozuoti šių pasikeitimų įtaką kitiems rodikliams ir laiku ištaisyti padėtį arba kompensuoti neigiamus nukrypimus. Tačiau, anot P. Bunce (2007), dauguma įmonių sudaro statiškus biudžetus, be to, tik kartą per metus. Toks biudžetų sudarymo procesas slopina inovacijų diegimą vadyboje, nes biudžetai nelanksčiai padaro pačią vadybą. Todėl organizacijos turėtų atsisakyti metinio planavimo bei atitinkamo biudžetų sudarymo ir paversti šį procesą nuolatos besitęsiančiu. Kitokie biudžetų modeliai būna pernelyg nelankstūs instrumentai, verčiantys vadovus ir vadybininkus prisitaikyti ne prie rinkos poreikių bei jos pokyčių, bet prie pačių biudžetų apribojimų. Vadinamieji statiški biudžetai geri tik planavimo stadijoje, nes juose numatomi visi tarpusavio ryšiai, bet neatsispindi faktinės verslo sąlygos. Keičiantis gamybos apimtims jie nekoreguojami, todėl statiški biudžetai varžo darbuotojų laisvę ir trukdo organizacijoms dirbti efektyviai (BBRT, 2010).

Santykis su verslo aplinka. Pagal santykį su kitais laikotarpiais rengiami „nuliniai“ biudžetai ir biudžetai „įpėdiniai“. Rengiant „nulinius“ biudžetus, atsižvelgiama tik į laikotarpio pradžioje turimus atsargų likučius, tačiau visiškai neįvertinami ankstesnių laikotarpių biudžetų ir jų vykdymo (t. y. patirtiniai) duomenys. Tokie biudžetai dažniausiai būna pažangesni už „įpėdinius“, kai naujų laikotarpių biudžetai rengiami iš esmės koreguojant ankstesnių laikotarpių biudžetų vykdymo duomenis, nes taip darant perimamos ne tik gerosios, bet ir silpnosios veiklos pusės. Tačiau parengti „nulinius“ biudžetus kainuoja žymiai brangiau. Todėl jų rengiant turėtų dalyvauti kvalifikuoti specialistai, kurie nedirba įmonėje. Bet kokiu atveju įmonėms prasminga rengti „nulinius“ biudžetus ne dažniau kaip kas 3–5 metus, tuomet jie būna objektyvūs ir efektyvūs (G. Kalčinskas, 2010). Organizacijos „nulinius“ biudžetus rengia ir tuomet, kai pradėdamas visiškai naujas, jos veiklai nebūdingas projektas, o jam įgyvendinti įmonė neturi patirties. 6 lentelėje yra pateikti biudžetų „įpėdinių“ ir „nulinių“ biudžetų skirtumai. Esamai veiklai „nuliniai“ biudžetai

rengiami tada, kai norima pakeisti gamybos, pardavimo, kainodaros politiką ar pan. „Nulinių“ biudžetų rengimas kartu reikalauja daug rinkos tyrimų, nes turi būti aiškiai numatytos visos alternatyvos, o biudžetų rengimo projekte turi dalyvauti tik aukštos kvalifikacijos organizacijos darbuotojai, kurie gerai pažįsta pačią įmonę ir žino, kokios yra jos galimybės pateikti rinkai naują produktą. Organizacijos savo biudžetų modelyje dažnai naudojami biudžetais „įpėdiniais“, tačiau atskirais laikotarpiais būtina įvertinti ir „nulinių“ biudžetų naudą.

6 lentelė. *Biudžetų „įpėdinių“ ir „nulinių“ biudžetų skirtumai*

Lyginimo pagrindas	Biudžetai „įpėdiniai“	„Nuliniai“ biudžetai
Laikotarpis	Metiniai/Ketvirtiniai	Kas 2–5 metai
Atskaitos taškas	Nuo praėjusių laikotarpių	Nuo nulio
Biudžetų pagrindas	Santykinis nukrypimas nuo praėjusių metų	Atskiras sprendimas
Reikalauja supratimo	Apie padalinį	Apie visą įmonę
Alternatyvos	Tik numanomos	Aiškiai numatytos

Šaltinis: parengta autorės.

Pasiekiamumas. Pagal rezultatų pasiekiamumą biudžetai gali būti *įtempti*, *neįtempti* ir „*derinami*“. Biudžetai yra įtempti, kai darbuotojams, atsakingiems už rezultatų pasiekimą, keliami labai sunkūs uždaviniai. Neįtempti biudžetai yra tokie, kuriuos įvykdyti darbuotojams labai lengva ir nereikia ypatingų pastangų. Paskutinė grupė – „*derinami*“ biudžetai, kuriuose numatytų rezultatų pasiekimas yra palyginti komplikuoatas, tačiau įgyvendinamas. „*Derinant*“ užduočių pasiekiamumą būtina tinkamai realizuoti motyvacijos funkciją.

Parengimo organizavimas. Pagal šį požymį biudžetai skirstomi į rengiamus „iš viršaus į apačią“, „iš apačios į viršų“ ir *mišrius*, kai tikslai derinami tarp žemiausios ir aukščiausios grandies darbuotojų. Pirmiausiai turi būti aiškiai apibrėžta atsakomybė už vadovavimą sudarant organizacijos biudžetus. Jeigu jie bus

formuojami tik „iš viršaus į apačią“, tai tokių biudžetų jų vykdytojai psichologiškai nepriims. Todėl biudžetų parengimas yra ilgas procesas, kurio metu derinami tiek aukščiausių grandžių vadovų, tiek žemutinių grandžių vadovų interesai. Tai daroma tuo tikslu, kad į biudžetų rengimą būtų įtraukta kuo daugiau darbuotojų. Be to, kiekvienas biudžetų sudaryme dalyvaujantis darbuotojas geriau žino realią padėtį konkrečioje darbo vietoje. Rengiant biudžetus, kai derinami įvairių organizacijos grandžių interesai, atsiranda įvairūs horizontalūs ryšiai tarp darbuotojų, vyksta diskusija apie darbą. Nustatomos atsakomybės ribos, kurios turi būti abiem pusėms priimtinos. Tačiau praktikoje tai realizuoti įmanoma ne visada, nes kiekvienoje organizacijoje dirba ne tik geri darbuotojai. Pasitikėjimas kai kuriais biudžetų vykdytojais neateina iš karto, – jį reikia pateisinti, todėl tokiems darbuotojams pradžioje biudžetai yra „nuleidžiami iš viršaus į apačią“. Kartais netgi pačiai įmonei ir jos darbuotojams būna geriau, kai tam tikri nurodymai formuluojami tokiu būdu.

Atspindimi objektai. Biudžetuose gali būti atspindėti: *įmonė, padaliniai, atsakomybės centrai, projektai ir darbuotojai*. Biudžetai reikalingi kiekvienam atsakomybės centrui (išlaidų, pajamų, pelno ir investicijų atsakomybės centrams). Dažniausiai turi būti rengiami ir tam tikrų programų bei projektų ar darbuotojų biudžetai arba pagrindinis biudžetas iš viso nerengiamas.

Pagrindinio biudžeto struktūra, kai pagrindinis biudžetas atspindi visa įmonę, mokslinėje erdvėje nekelia daug diskusijų todėl nebus aptariama (perdirbimo įmonės pagrindinio biudžeto struktūra ir prekybos įmonės pagrindinio biudžeto struktūra pateikta atitinkamai 5 ir 6 prieduose, 7 priede yra nuosekliai aptariama pagrindinio biudžeto rengimo struktūra). Tačiau būtina konstatuoti, kad moderniose organizacijose biudžetų modeliai apskritai nebūtinai turi apimti pagrindinį organizacijos biudžetą, kuriam ypatingas dėmesys skiriamas tradicinėse organizacijose. Tai priklauso nuo informacijos, kuri darbuotojams reikalinga, priimant vadybos sprendimus. Racionalaus vadybos decentralizavimo atveju sprendimai priimami verslo procesų vykdymo vietose ir juo priimamų procesų

vykdytojai. Taip deleguojant atsakomybę ir suteikiant atitinkamus įgaliojimus visiems ar daugumai organizacijos darbuotojams tik ir gali būti suformuota moderni šiuolaikinių organizacijų kultūra. Praktiškai neįmanoma suformuluoti vieno bendro sprendimo, kuris paveiktų visos organizacijos veikos rezultata į kuri orientuojami pagrindiniai biudžetai. Organizacijos vadovas neuždirba pelno, bet organizuoja jo uždirbimą per visos organizacijos darbuotojus, apjungtus į atitinkamus padalinius bei atsakomybės centrus. Todėl jų biudžetai ir turi būti pagrindiniai, norint modernios verslo kultūros pagrindu suformuoti šiuolaikinę organizaciją. pagrindinio biudžeto parengimą paneigė dar ir ta aplinkybė, kad šis nepateisinamai daug laiko ir pastangų atimantis darbas dažnai būna apskritai neproduktyvus, kadangi daugelio pagrindiniam biudžetui parengti būtinų rodiklių bent kiek tiksliai apskaičiuoti apskritai neįmanoma. Pavyzdžiui, beveik neįtikėtina, kad šiuolaikinėmis įtemptos konkurencijos ir rinkos nestabilumo sąlygomis bent kiek didesnei įmonei metų perspektyvoje pavyktų nustatyti atsargų bei gatavos produkcijos likučių pasikeitimus. Juo labiau, dažniausiai būtų neįmanoma įvertinti gaminamos produkcijos bei numatomų parduoti prekių nomenklatūros ir asortimento.

Naudojami rodikliai. Autorė pateikė naują klasifikavimo pjūvį, kuris vertina veikloje naudojamus matavimo rodiklius. Organizacijų sudaromuose biudžetuose gali būti naudojami ir atskleidžiami tik *finansiniai rodikliai* arba gali būti atskleisti tiek *finansiniai*, tiek ir *nefinansiniai rodikliai*. Nefinansinių rodiklių moderniose organizacijose reikšmė jau aptarta 1.1 poskyryje, tik į tradicinius biudžetus įtraukiami tik finansiniai rodikliai.

Nukrypimų registravimas. Autorės pateiktas dar vienas naujas klasifikavimo pjūvis yra nukrypimų nuo biudžetų registravimas. Nukrypimai nuo biudžetų gali būti registruojami *remiantis finansinės apskaitos duomenimis* arba *nelaukiant šių duomenų*. A. Šapkauskienės (2010) atlikta mokslinės literatūros analizė parodė, kad organizacijos, siekdamos įgyti konkurencinį pranašumą, turi sutrumpinti visų vertės kūrimo proceso etapų laiką. Todėl naudojantis biudžetų modeliais būtina

sutrumpinti visus vertės kūrimo veiksniai, kurie leistų greičiau priimti vadybos sprendimus. Praktikoje vienas paprasčiausių ir populiariausių nukrypimų nuo biudžetų fiksavimų remiasi finansinės apskaitos duomenimis (taip įgyvendinant jau aptartą šeštąją biudžetų funkciją – kontrolę). Tačiau iš finansinės apskaitos į biudžetus integruoti duomenys kaip faktiniai vėliau apskaičiuojant palankius arba nepalankius nukrypimus nuo jų atitolina vadybos sprendimus. Pavyzdžiui, sudarant biudžetą pirmiesiems metams, numatyta pardavimo suma imama kaip tikslinė ir pardavimo biudžetas detalizuojamas kiekvienam mėnesiui. Tai reiškia, kad įmonė nukrypimus nuo biudžetų privalo fiksuoti kiekvieno mėnesio pabaigoje ar net anksčiau, kad esant būtinybei galėtų koreguoti ateinančio mėnesio biudžetą. Tačiau įmonės, laukdamos finansinės apskaitos duomenų, kuriuos galėtų integruoti į biudžetus, nukrypimus apskaičiuoja tik tuomet, kai jau kito mėnesio biudžetas įpusėjamas vykdyti. Įmonės, kurios faktinius duomenis biudžetuose fiksuoja iš finansinės apskaitos, privalo žinoti, kad tokiu atveju biudžetuose registruojami vadybos apskaitos duomenys vėluos vidutiniškai nuo penkiolikos iki trisdešimties dienų. Vadinasi, įmonės praktikoje privalo naudoti tokius biudžetus, kad faktiniai duomenys būtų registruojami nelaukiant finansinės apskaitos pateiktos informacijos. Tai leistų laiku išsiaiškinti nukrypimų priežastis ir pakoreguoti biudžetus ar netgi įmonės veiklos kryptis. Viena pagrindinių aptartų biudžetų funkcijų – komunikacija – tai leidžia padaryti, tačiau tik labai maža dalis įmonių šią funkciją supranta plačiai. Tačiau koordinavimo funkcija privalo turėti teigiamą įtaką ne tik biudžetų rengimo stadijoje, kai koordinuojami visi įmonės veiksmi bei strateginiai ir trumpalaikiai tikslai, bet ir vėliau – fiksuojant nukrypimus nuo biudžetų. Dėl tokių nukrypimų fiksavimo biudžete gali atsirasti tam tikrų skirtumų nuo finansinėje apskaitoje užregistruotų duomenų, tačiau moderniose organizacijose svarbus ne kiekvieno lito tikslumas, bet informacijos pateikimas laiku. Jeigu įmonė lauktų visų finansinės apskaitos duomenų, ji akivaizdžiai mažintų savo konkurencinį potencialą, nes laiku nespėtų priimti svarbių sprendimų. Vienas iš šios sistemos trūkumų – dvigubas

duomenų fiksavimas biudžete, nes vėliau reikia patikrinti, ar įkelti teisingi faktiniai duomenys. Tačiau tokio biudžetų modelio pranašumai nusveria trūkumus.

Modernios organizacijos, nepriklausomai nuo jų dydžio, į biudžetų modelį turi įtraukti 12 paveiksle nurodytas biudžetų rūšis (instrumentarijų). Be to, nepriklausomai nuo jų dydžio, anot V. Jagmino (2008), norint, kad biudžetai būtų parengti kokybiškai ir padalinių vadovai bei vadybininkai noriai imtųsi juos vykdyti, šie asmenys turi aktyviai dalyvauti rengiant biudžetus. Kiekvienas iš jų turi savo užduotis, kurioms įvykdyti reikalingi vienokie ar kitokie resursai (darbuotojai, jų darbo laikas, kitos priemonės).

Nukrypimų registravimo metodika

Norint palyginti biudžete užregistruotą faktinę sumą su finansinės apskaitos duomenimis, biudžetus galima realizuoti buhalterinės apskaitos sąskaitų sistemose suteikiant jiems vienodus klasifikavimo požymius. Galima paminėti C. Drury (1996), kuris pataria vadybos apskaitos informacijai registruoti naudoti sąskaitų korespondencijas, tačiau, kaip tiksliai tokia sistema turi veikti, neatskleidžiama. Lietuvoje vadybos apskaitos informacijai registruoti tikslinga naudoti sąskaitų plano 7, 8 ir 9 klasių sąskaitas. Kuriant vadybos apskaitos sąskaitų planą, pirmiausiai būtina pasirinkti principinį jo galimo realizavimo variantą. Galimos trys principinės vadybos apskaitos sąskaitų plano rūšys (G. Kalčinskas, 2010): 1) visiškai integruotas į organizacijos finansinės apskaitos sistemą sąskaitų planas; 2) iš dalies integruotas į finansinės apskaitos sistemą sąskaitų planas. 3) autonominis sąskaitų planas.

Mažoms ir vidutinėms įmonėms netikslinga taikyti visiškai integruoto į organizacijos finansinės apskaitos sistemą sąskaitų plano (nenaudojant papildomų 7, 8 ir 9 klasių sąskaitų). Tai prasminga daryti nebent tais atvejais, kai vadybos apskaita apsiriboja tik gamybinės produktų savikainos apskaičiavimu. Tačiau visos mažos ir vidutinės organizacijos turi skaičiuoti ne tik gamybinę, bet ir komercinę bei pilnąją produktų savikainą ir visus šiuos rodiklius atskleisti organizacijos

biudžetuose. Jeigu įmonė 6-oje finansinės apskaitos sąskaitų klasėje apskaičiuoja komercinę prekių savikainą, tai, rengiant finansinių ataskaitų rinkinį, reikia atlikti daug koregavimų, norint išskirti atitinkamo laikotarpio ir su tam tikrais produktais susijusias sąnaudas. Kitas visiškai integruoto į organizacijos finansinės apskaitos sistemą sąskaitų plano trūkumas yra tas, kad visos gamybinės ir negamybinės išlaidos 6 klasės sąskaitose turi būti detalizuotos pagal daugelį papildomų klasifikavimo požymių. Tai neišvengiama dėl daugelio specifinių išlaidų apskaitos uždavinių. Dėl to finansinės ir vadybos apskaitos sąskaitų plano 6 klasė būtų labai gremėzdiška ir su šios klasės sąskaitomis taptų sudėtinga dirbti. Autonominių sąskaitų planą racionalu taikyti tik stambioms įmonėms. Šis sąskaitų planas tinka toms įmonėms, kuriose yra sukurtas atskiras padalinys, tvarkantis visą vadybos apskaitą, taip pat ir administruojantis įmonės biudžetų modelio rengimo ir taikymo tvarką. Autonominio sąskaitų plano vadybos apskaitos sąskaitos visiškai atskiriamos nuo finansinės apskaitos sąskaitų ir koresponduoja tik tarpusavyje. Tai reiškia, kad reikalingi duomenys į vadybos apskaitos sąskaitas taip pat įkeliami autonomiškai nuo duomenų, registruojamų finansinėje apskaitoje. Tačiau toks duomenų registravimas būtų per brangus ne tik mažoms, bet ir vidutinėms įmonėms ir pažeistų vieną svarbiausių apskaitos principų – optimalumo principą. Iš dalies integruota sistema pasireiškia tuo, kad vadybos ir finansinė apskaitos tvarkomos atskirose sąskaitų klasėse, tačiau jas vienija bendras sąskaitų planas. Kadangi šios sąskaitų klasės yra viename bendrame sąskaitų plane, išlaikoma galimybė visų klasių sąskaitoms tiesiogiai koresponduoti tarpusavyje, todėl išlieka vienkartinė pirminių duomenų registravimo galimybė ir nepažeidžiamas optimalumo principas.

Biudžetų komitetas

Dažnai rengiant biudžetus susikerta įvairių organizacijos padalinių interesai, kai jų darbams atlikti tenka dalytis bendrais organizacijos resursais. Norint visą biudžetų rengimo procesą organizacijoje sureguliuoti tinkamai, visam biudžetų

modeliui (jo parengimui bei tolesnei priežiūrai) turi vadovauti organizacijos aukščiausias vadovas. Dažnai kuriant biudžetų modelį įmonėje sudaromas kolektyvinis biudžetų vadybos organas – biudžetų komitetas. Vadovauti šiam komitetui ir turėtų organizacijos vadovas arba panašaus rango kitas pareigūnas. Biudžetų komitetas reglamentuoja įmonėje visą biudžetų rengimo tvarką, padalinių vadovų bei kitų darbuotojų atsakomybę už biudžetų parengimą ir jų vykdymą, biudžetų koregavimą ir nustato jų vykdymo kontrolės tvarką (T. Lucey, 1996; C. Drury, 1996; Ch. T. Horngren, G. L. Sundem, W. O. Straton, 1999; G. Ribinskienė, 2006; V. Jagminas, 2008). Biudžetų rengimo principinė schema pateikta 4 priede.

Biudžetų modelių formavimo etapai

Kitas specifinis ir sudėtingas klausimas, siekiant formuoti efektyvius biudžetus – jų integravimo į praktinę organizacijų veiklą metodikos parengimas. Šiuo aspektu svarbu ištirti, koku nuoseklumu turi būti integruojama biudžetų sistema įmonėje. Atlikta mokslinių darbų analizė (Prochaska – Cue, 1992; Bax, 1994; J. K. Shim, J. G. Siegel, 1999; Emmanuel, Otley, Merchant, 2001; J. Mackevičius, 2003; SCORE asociacija, 2009) parodė, kad nėra vieningos nuomonės dėl biudžetų modelių sudarymo etapų skaičiaus bei jų įgyvendinimo nuoseklumo. Kaip nurodo C. Drury (2000), netinkama biudžetų sudarymo veiksmų seka gali iškreipti biudžetų teikiamą informaciją, todėl daug dėmesio būtina skirti biudžetų sudarymo etapams. Šiuolaikinėje mokslinėje literatūroje autorių pateikiami biudžetų sudarymo etapai dažniausiai yra tik bendro apžvalginio pobūdžio (8 priedas).

Tačiau biudžetų kokybę daugiausiai lemia tinkamas jų modelio parinkimas ir integravimas, kuris taip pat turi būti vykdomas tam tikra logiška seka. Pasak J. Hope ir R. Fraser (2003), organizacijai, norinčiai pereiti nuo tradicinio prie modernių biudžetų sudarymo modelių, reikėtų įvertinti šiuos esminius aspektus: *1) nustatyti biudžetų modelio pasikeitimo viziją; 2) įtikinti organizacijos vadovybę pradėti veikti; 3) sukurti biudžetų instrumentarijų; 4) įtikinti darbuotojus biudžetų nauda ir juos tinkamai apmokyti; 5) pakeisti visų su biudžetais susijusių organizacijos*

darbuotojų elgseną; 6) parengti gautinos naudos įvertinimo metodiką.

Vadovaujantis J. Hope ir R. Fraser (2003) argumentais autorė suformavo pagrindinius biudžetų modelio sudarymo etapus: **1) pagrindinį; 2) organizacinį; 3) metodinį; 4) techninį; 5) baigiamąjį.** Biudžetų modelių integravimo metodika bus paremta šiais pagrindiniais penkiais etapais. Pati metodika bus kuriama įvertinus visas biudžetų modelių rengimo galimybes bei nustačius vadybos apskaitos metodų įtaką kuriamai biudžetų modelių integravimo metodikai.

Atsakingų už biudžetų vykdymą asmenų atžvilgiu tikslinga įgyvendinti tris pagrindines sąlygas, kurios turi būti įformintos atitinkamu organizacijos pirmojo vadovo įsakymu. Šios išvalgos padarytos remiantis: 1) strateginio vystymo problemų moderniose organizacijose analize; 2) biudžetų koncepcija ir autorės suformuluota jų sąvoka 3) išyrinėtomis ir disertacijoje aprašytais biudžetų modelių funkcijomis; 4) autorės parengtu biudžetų instrumentarijumi; 5) darbe suformuluotais biudžetų modelių sudarymo ir integravimo etapais.

Minėtos trys sąlygos yra šios: 1) darbuotojai turi turėti pakankamą veiksmų laisvę biudžetų vykdymo laikotarpiu ir atsakyti tik už galutinius jų vykdomų veiklų rezultatus; 2) turi būti aiškiai apibrėžta biudžetų koregavimo jų vykdymo laikotarpiu galimybė; 3) už biudžetų vykdymą atsakingi asmenys turi galėti daryti realų poveikį kontroliuojamam objektui ir jame daromoms išlaidoms arba uždirbamoms pajamoms.

Išanalizavus literatūrą, autorė suformavo naujus požymius, kurie atskleidžia modernių biudžetų modelių sampratą: **1) informacijos santykis su verslo aplinka** – lankstus; **2) santykis su praėjusiais laikotarpiais** – nebūtinus; **3) tikslų pasiekiamumas** – derinimas; **4) tikslų parengimo organizavimas** – mišrus arba mišrus/individualus; **5) pagrindinis objektas** – projektai; **6) veikloje naudojami rodikliai** – finansiniai ir nefinansiniai.

Probleminis požiūris į biudžetų modelių taikymo sferą. Kiekviena organizacija pasirenka jai tinkamiausią biudžetų modelį, kad šis kuo geriau atitiktų

jos vadybos aparato poreikius. Tačiau norint parengti gerą, įmonei naudingą biudžetų modelį, reikia įgyvendinti nemažai aptartų biudžetų modelio rengimo sąlygų. Pirmiausiai reikia apibrėžti, kokioms organizacijoms tikslinga naudoti biudžetų modelius, o kurių veikla gali apsieiti ir be šio konceptualaus instrumento. Šis poskyris yra skirtas subjektams, kurie galės integruoti ir taikyti *praktikoje* sukurtus biudžetų modelius, identifikuoti. Toks konstruktyvus aiškinimas, autorės nuomone, būtinas, nes Lietuvos ir užsienio autoriai savo mokslo darbuose nenurodo organizacijų, kurioms tikslinga naudoti biudžetus savo vadybos veikloje, kitaip tariant, neišskiria esminių organizacijos požymių, kurie nurodytų, kurioms organizacijoms biudžetų modeliai yra naudingi. Įvertinus tai, kad daugeliu atvejų mokslo darbuose yra vartojami tokie terminai, kaip *organizacija* arba *įmonė* (T. Lucey (1992), Ch. T. Horngren, G. Foster (1995), J. L. Thomson, (1997), C. Drury (1998), A. D. Šeremet (2000), K. V. Ščiboršč (2001), J. Mackevčius (2003), J. Hope, R. Fraser (2003), V. Gekas (2006), V. Jagminas (2007), G. Kalčinskas (2008), B. Bogsnes (2009), būtina atlikti biudžetų modelio įdiegimą lemiančių veiksnių apžvalgą. Kadangi vadybos apskaita, kaip ir biudžetai, yra nereglamentuojama, biudžetų modelių taikymas tampa subjektyviu kiekvienos organizacijos vadovybės sprendimu. Tačiau norint atlikti mokslinį tyrimą biudžetų sudarymo ir taikymo klausimais, o vėliau, remiantis teoriniais samprotavimais ir atlikto tyrimo rezultatais, sukurti biudžetų modelio integravimo sistemą, būtina apibūdinti tokį sudėtingą rinkos fenomeną kaip organizacija, kuri naudodama biudžetų modelį formuotų modernios organizacijos kultūrą, o biudžetų teikiama nauda viršytų informacijos formavimo kainą. Bendriausia prasme biudžetai galėtų būti taikomi visur, nes kiekvienoje organizacijoje verta sugebėti vadovauti ir, suprantama, turėti tam reikalingos informacijos, pirmiausia – apie vykdančią veiklą daromas išlaidas. Vis dėlto reikėtų nurodyti tam tikras ypatybes, kurios būdingos biudžetų modelius taikančioms įmonėms. Įmonių grupavimo kriterijų gali būti labai daug, nes kiekvieną įmonę galima apibūdinti ne pagal vieną ypatybę.

Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse visi ūkio subjektai skirstomi į fizinius ir juridinius asmenis. Juridiniai asmenys, atsižvelgiant į jų visuomeninį statusą, gali būti privatieji ir viešieji. Privatiesiems juridiniams asmenims priskirtini neribotos civilinės atsakomybės privatūs juridiniai asmenys. Todėl jų savininkai labai suinteresuoti savo įmonių veiklos rezultatais, nes verslo nesėkmė gali būti paveikti ne tik šioms įmonėms, bet ir jų savininkams. Būtų logiška manyti, kad dėl šių priežasčių visuose minėto tipo juridiniuose asmenyse būtina turi būti sudarinėjami ir naudojami biudžetai, tačiau dėl kelių priežasčių taip nėra (V. Jagminas, 2009). Pirmiausia dėl to, kad daugelis neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų kategorijai priskirtinų įmonių, remiantis Statistikos departamento duomenimis, yra labai mažos. Todėl jų vadovai ir be sudėtingų biudžetų modelių viską mato ir nėra jokios prasmės dengti skaičių šydu realaus tokių mažų įmonių vaizdo, o po to, atliekant įvairias analitines procedūras ir taikant indukcinį mąstymo metodą, bandyti pro tą šyda išvelgti įmonę ir jos vykdomą veiklą.

Kita priežastis, dėl kurios aptariamo tipo organizacijose biudžetų modeliai ne itin paplitę, yra ta, kad biudžetų modeliai nebūna pigūs, nes jų negalima kaip finansinės apskaitos ir finansinių ataskaitų rinkinių dauginti ir taikyti daugelyje įmonių ar bent jau keliose, nes jų metodika visiškai priklauso nuo konkrečių verslo sąlygų, padalinių skaičiaus ar vidinės organizacijos kultūros. Todėl biudžetų modelio įdiegimas ir vykdymas brangiai kainuoja. Neribotos civilinės atsakomybės privatūs juridiniai asmenys paprastai akumuliuoja nedaugelio fizinių ar juridinių asmenų įnašus, todėl tokios organizacijos dažniausiai būna nepajėgios finansuoti tokių brangių projektų, kaip biudžetų modelio sukūrimas ir įdiegimas.

Ribotos civilinės atsakomybės organizacijos turi kruopščiai skaičiuoti išlaidas, nes kiekvienoje didesnėje įmonėje labai reikšmingas vaidmuo tenka jos ir jos padalinių vadybai. Dėl šios priežasties biudžetų modeliuose, kaip ir vadybos apskaitoje, nuosavybės aspektai dažnai ignoruojami. Tai finansinėje apskaitoje ir finansinių ataskaitų rinkiniuose atspindimi objektai. ***Taigi biudžetų modelių***

metodika visiškai nepriklauso nuo to, kokios nuosavybės formos organizacijose ji taikoma, nes vadybos sprendimai, remiantis parengtais biudžetais, priimami neatsižvelgiant į tai, kam priklauso įmonė, nes visur reikia gaminti kuo daugiau produktų ir parduoti kuo daugiau prekių darant kuo mažiau išlaidų. Tiesiog ribotos civilinės atsakomybės organizacijos dažniausiai būna gerokai turtingesnės, nes jas įkuria daug daugiau savininkų, nei neribotos civilinės atsakomybės įmonės. Todėl dauguma ribotos civilinės atsakomybės įmonių būna pajėgios įsidiegti brangius šiuolaikiškus biudžetų modelius.

Atskiras atvejis – vadinamosios valstybės ar savivaldybės organizacijos, tačiau biudžetuose nuosavybės aspektai ignoruojami, todėl šiose organizacijose biudžetų modelis turi būti vykdomas taip, kaip ir kiekvienoje kitoje įmonėje. Kitas dalykas – juridinio asmens statusą turinčios valstybės ar savivaldybės institucijos, t. y. biudžetinės įstaigos. Tokių įstaigų veikla dažniausiai būna labai didelė ir sudėtinga, todėl jose biudžetų modeliai būtini.

Pagal tikslą, kuriam sukurtos, organizacijos gali būti suskirstytos į pelno siekiančias ir pelno nesiekiančias. *Biudžetų modelių metodika visiškai nepriklauso nuo to, ar sukurtos organizacijos yra pelno siekiančios ar ne*. Tam tikri vadybos sprendimai priimami ir pelno nesiekiančiose organizacijose. Jos taip pat siekia tam tikrų tikslų, savo veiklos rezultatus keisdamos į kitų įmonių ar fizinių asmenų produktus. Tokias įmones kartais įsteigia ir valstybės institucijos, pavyzdžiui, savivaldybės, rečiau – įvairūs labdaros ir paramos fondai. Vis dėlto biudžetų modeliai labiausiai orientuoti patenkinti pelno siekiančių įmonių vadovų bei vadybininkų poreikius, nors jie, be abejo, gali būti naudingi kiekvienoje kitų tikslų siekiančioje organizacijoje.

Biudžetų modeliai gali būti taikomi įvairaus veiklos pobūdžio organizacijose: paslaugas teikiančiose, prekybos, perdirbimo ir besiverčiančiose mišria veikla. Vis dėlto labiausiai biudžetų modeliai paplitę perdirbimo, paslaugas eikiančiose ir mišriose organizacijose, nes prekybos įmonių veilos principas įgyvendinamas palyginti paprastai, tam dažnai užtenka operatyvios

apskaitos sistemos. Tačiau stambiose prekybos organizacijose be biudžetų modelių sunku būtų išsiversti, nes vadyba sudėtinga ir pačios pardavimo išlaidos didelės. Šiose organizacijose atliekama daugybė įvairiausių procedūrų: rinkos tyrimai, reklama, prekių pirkimas ir jų pardavimas. Ši veikla turi būti planuojama, organizuojama, koordinuojama ir kontroliuojama, o tam būtinai reikalingi biudžetai (J. K. Shim, J. G. Siegel, 1994; C. Drury, 2000; C. Emmanuel, D. Otley, K. Merchant, 2001). G. Kalčinskas (2009) teigia, kad stambiose perdirbimo ar paslaugas teikiančiose organizacijose, kurių veikla yra labai sudėtinga, o konversija, apimanti darbus, atliekamus nuo pradinio žaliavos apdorojimo iki gatavos prekės pardavimo, – ilgas ir dažniausiai daug skirtingų technologinių operacijų apimantis procesas. Tas procesas dažniausiai būna labai sudėtingas dėl to, kad vienu metu įvairiuose organizacijos padaliniuose gaminamos to paties produkto sudedamosios dalys, o tuos padalinius turi aptarnauti ne vienas, bet keletas vadinamųjų pagalbinių padalinių. Tokiu atveju suderinti visos organizacijos, ypač gaminančios daug įvairių produktų, veiklą išties sudėtinga. Tokių įmonių ir jų padalinių vadovai gali labai dažnai klysti, nes neturi specialių duomenų apdorojimo priemonių.

Apibūdinant įmonę, galima būtų nurodyti ir daugiau jų klasifikavimo požymių. Tačiau daugeliu atvejų biudžetų modelio taikymą skatina arba riboja tik įmonių dydis (nepriklausomai nuo nuosavybės formos, veiklos pobūdžio ir kt.). Biudžetų modelio netikslinga taikyti labai mažose organizacijose. Kuria įmonę laikyti itin maža (labai maža įmone), kuria – maža, o kuria – vidutine ar didele, skirtingi Europos Sąjungos (Europos Komisijos rekomendacijos 2003/361/EC) bei Lietuvos nacionaliniai norminiai aktai (LR smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymas) apibrėžia nevienodai (7 lentelė). Įstatymuose įvardijami trys baziniai kriterijai, pagal kuriuos nustatoma įmonių stambumo grupė: metinis pajamų dydis, įmonės turto balansinė vertė ir darbuotojų skaičius. Nors šių ūkio subjektų indėlis yra labai svarbus ekonomikos augimui, tačiau daliai šių įmonių biudžetų modeliai yra nenaudingi. Nors mokslinėje literatūroje nenurodoma, kada tikslinga organizacijoms taikyti biudžetų modelius, vis dėlto vieną bendrą požymį galima identifikuoti.

7 lentelė. Įmonių skirstymas į kategorijas pagal pagrindinius rodiklius

Eil. Nr.	Teisės aktas	Kategorija	Rodikliai			Pastabos
			darbuotojų skaičius	įmonės metinės pajamos	įmonės turto balansinė vertė	
1.	LR smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymas (Nr. VIII-935, 2010-03-23)	Labai maža įmonė	mažiau negu 10	neviršija 7 mln. Lt	ne didesnė negu 5 mln. Lt	savarankiška*
		Maža įmonė	mažiau negu 50	neviršija 24 mln. Lt	ne didesnė negu 17 mln. Lt	savarankiška*
		Vidutinė įmonė	mažiau negu 250	neviršija 138 mln. Lt	ne didesnė negu 93 mln. Lt	savarankiška*
2.	Europos Komisijos rekomendacijos 2003/361/EC	Labai maža įmonė	mažiau negu 10	neviršija 6,9 mln. Lt	ne didesnė negu 6,9 mln. Lt	savarankiška*
		Maža įmonė	mažiau negu 50	neviršija 34,5 mln. Lt	ne didesnė negu 34,5 mln. Lt	savarankiška*
		Vidutinė įmonė	mažiau negu 250	neviršija 172,5 mln. Lt	ne didesnė negu 148,35 mln. Lt	savarankiška*

* Savarankiška įmonė – įmonė, kuri pagal LR smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymą nėra priskiriama partnerinei arba susijusiai įmonei.

Šaltinis: parengta autorės, remiantis LR smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymu ir Europos Komisijos rekomendacijomis.

Stambesnė organizacija biudžetų modelio integravimo atžvilgiu yra ta, kurios veikloje yra ryškus *koordinavimo* ir *komunikacijos* tarp organizacijos darbuotojų, jos padalinių arba atsakomybės centrų poreikis. Labai mažoje įmonėje komunikacija ir koordinavimas paprasčiausiai yra pakeičiami bendriausia išraiška – *tarpusavio bendradarbiavimu*, kai darbuotojų veiklą nereikia tarpusavyje derinti naudojantis biudžetų modeliu, kitaip tariant, nekuriami papildomi informaciniai modeliai, kurie dažniausiai labai mažoje įmonėje užgožia organizacijos vykdomą veiklą. Šių funkcijų integravimo į informacinį modelį poreikis atsiranda tuomet, kai įmonių vadovai ir vadybininkai nebegali išvelgti visos organizacijos vykdomos veiklos ir jos koordinuoti. Tinkamai integruotas biudžetų modelis suderina organizacijos padalinių veiklą ir visos organizacijos interesus. Komunikacija leidžia darbuotojams keistis informacija tarp struktūrinių ir funkcinių padalinių. Taigi šių veiksmų poreikis atsiranda tuomet, kai organizacijos vadovybė nesusitvarko su darbuotojų ryšiais įmonėje.

8 lentelė. *Organizacijų kategorijos, sąlygotos biudžetų modelių taikymo*

Eil. Nr.	Darbuotojų skaičius	Kategorija	Pastabos
1.	Iki 10 darbuotojų	Labai maža organizacija	Biudžetų modelį neracionalu taikyti.
2.	Nuo 10 iki 49 darbuotojų	Maža organizacija	Biudžetų modelį rekomenduojama taikyti.
3.	Nuo 50 iki 249 darbuotojų	Vidutinė organizacija	
4.	Daugiau nei 250 darbuotojų	Stambi organizacija	

Šaltinis: parengta autorės.

Todėl sprendžiant, ar reikalingas organizacijai biudžetų modelis, *svarbiausias rodiklis, į kurią reikėtų atsižvelgti, yra ne pardavimo pajamos ar turto vertė, ne nuosavybės forma, tikslai ar veiklos pobūdis, bet darbuotojų skaičius įmonėje.* 8 lentelėje yra pateiktos organizacijų kategorijos, kurios priklauso nuo darbuotojų skaičiaus.

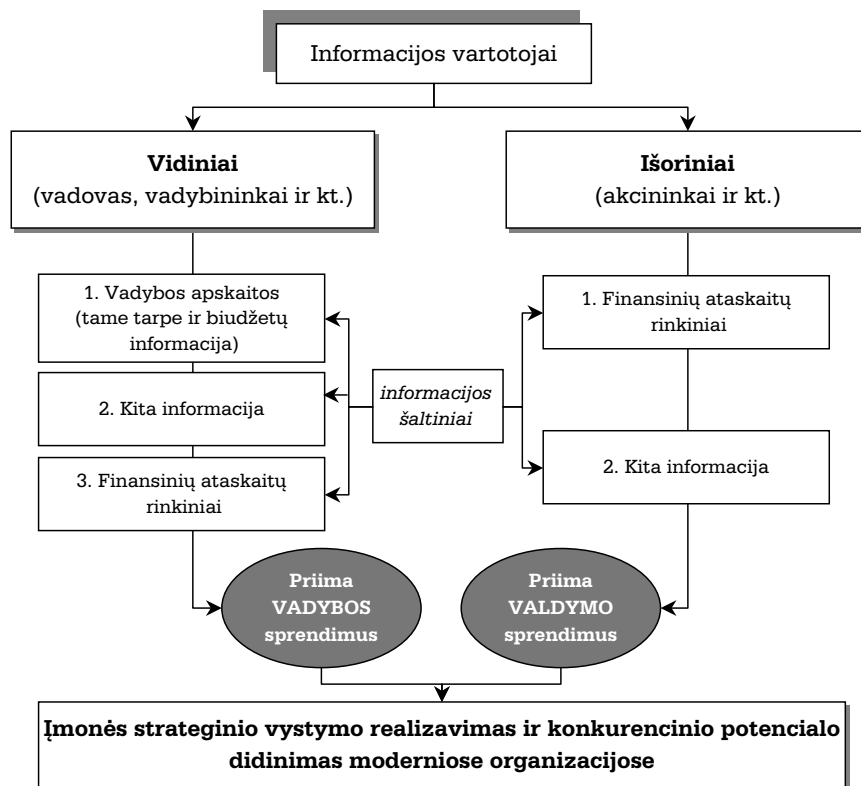
Biudžetų modelių sudarymo ir taikymo aspektu į stambią įmonę būtina žiūrėti kaip į keletą vidutinių įmonių, t. y. visą organizacijos veiklą suskaidyti į atskirus stambius procesus arba savarankiškas veiklas. Vidutinė įmonė geriausiai tinka biudžetų modeliams realizuoti. Vidutinėmis įmonėmis reikia laikyti tokias įmones, kuriose dirba daugiau kaip 50 darbuotojų ir kurių veikla yra gana sudėtinga. Pavyzdžiui, įmonėje, kurioje dirba daugiau nei 50 darbuotojų, ne visuomet tikslinga diegti biudžetų modelius, jei dauguma darbuotojų atlieka vienerūšius darbus. Vidutinė įmonė laikoma tuomet, kai joje dirba ne mažiau kaip 50 darbuotojų, nes esant maždaug tokiam darbuotojų skaičiui įmonėje tarp jų susidaro milžiniškas skaičius įvairiausių tarpusavio ryšių. Todėl be specialaus informacinio modelio – biudžetų – kokybiška vadyba ir organizacijos strateginis vystymas tampa neįmanomi.



1.3. Vadybos apskaitos įtaka kuriamam biudžetų modeliui

Šiuolaikinės vadybos apskaitos sistema daro reikšmingą įtaką *biudžetų modelių integravimo metodikai*. Antra vertus, tradicinių organizacijų virsmas į modernias turi įtakos organizacijų vadybos apskaitai. Anot S. Lewellyn (1994), apskaita padeda organizacijai įsivesti tam tikrą tvarką, ir ji yra tiesiogiai susijusi su organizacijos veiklos organizavimu ir vadybos apskaitos modelio pasirinkimu. Be to, vadybos apskaita gali padėti valdyti organizacijos ir aplinkos santykius (L. H. Olsen, 2003). Todėl norint, kad aplinkos ir organizacijos santykis netaptų kliūtimi plėtojant veiklą, organizacijose būtina diegti šiuolaikinius vadybos apskaitos instrumentus, kurie skirti formuoti vadybai reikalingą informaciją.

Nenaudojant šių instrumentų, pagrindiniu informacijos šaltiniu, priimant vadybos sprendimus, neišvengiamai tampa finansinių ataskaitų rinkiniai, kurie skirti tik išoriniams informacijos vartotojams, priimančiams su organizacijos valdymu, bet ne su jos vadyba susijusius sprendimus (14 pav.).



Šaltinis: parengta autorės.

14 pav. Vadybos ir valdymo sprendimų priėmėjai

Vidiniams vartotojams informacija formuojama vadybos apskaitos (taip pat ir rengiamų biudžetų) pagrindu, kuri yra komercinės paslapties objektas. Informacijos apsaugojimo įmonėje objektai ir apsaugojimo priemonės aptariamoms 10 priede.

Šiuolaikinės vadybos apskaitos sistemos plėtojimo klausimus nagrinėjo M. Strumickas ir L. Valančienė (2008, 2010). Jie nurodė, kad pagrindiniai veiksniai, kurie sąlygoja vadybos apskaitos sistemos pokyčius, yra išorinė ir vidinė organizacijos aplinka. Todėl autorė daro prielaidą, kad tie patys veiksniai sąlygoja ir biudžetų modelių transformavimą, o organizacijos pasirinkta vadybos apskaitos sistema tiesiogiai lemia sudaromus bei naudojamus biudžetų modelius (vadybos apskaitos samprata pateikta 10 priede).

Anot J. Mackevičiaus (2003), kol kas nėra nustatytos konkrečios ribos, kur turi prasidėti ir baigtis vadybos apskaita, neaiškios vadybos apskaitos sritys ir jos apimamos veiklos. Tačiau galima paminėti esminius vadybos apskaitos instrumentus, kuriuos aptaria užsienio bei Lietuvos autoriai (M. F. Usry, L. H. Hammer, A. Mattz (1974); R. H. Garrison (1988); G. A. Welsch, R. W. Hilton, P. N. Gordon (1988); J. Sizer (1989), R. S. Kaplan, A. A. Atkinson (1989); J. Arnold, T. Hope (1990); R. W. Hilton (1991); A. Jarugova (1991); A. Berry, R. Jarvis (1991, 1997); J. K. Shim, J. G. Siegel (1994); Ā. Y. Tkač, M. V. Tkač (1994); T. Lucey (1996); P. Karpova (1997); Ch. T. Horngren, G. L. Sundem, W. O. Straton (1999); C. Drury (1992, 1996, 1998, 2000); K. V. Ščiboršč (2001); J. Mackevičius (2003); V. G. Lebedev (2003); I. Zabelavičienė (2005); V. Gekas (2008); J. Obermöller (2008); V. Jagminas (2009); G. Kalčinskas (2010): produktų savikainos kalkuliavimas, biudžetai ir vidinė atskaitomybė. Būtina akcentuoti, kad mokslinės literatūros analizė leidžia teigti, jog beveik visų pirmiau išvardytų autorių mokslo ir metodiniuose darbuose labiausiai susitelkiama į visų įmonių vadybos apskaitos, taip pat ir biudžetų, taikymo problemas, neskirstant įmonių į mažas, vidutines ir stambias. Todėl, neturint kito pasirinkimo, visos šios organizacijos tyrimų rezultatus bando taikyti ir savo

veikloje, tačiau toks problemos sprendimas kai kuriais atvejais yra netinkamas, nes ignoruojami specifiniai mažo, vidutinio ir stambaus verslo ypatumai.

Nors kainų lygį lemia paklausos ar pasiūlos santykis, pirmiausiai reikia žinoti, kiek įmonei iš tikrųjų ateityje kainuos pagaminti ir parduoti vieną ar kitą produktą. Tam reikalingas biudžetų modelis. Visos organizacijos padarytos išlaidos (gamybinės, pardavimo, bendrosios ir administracinės) yra sudėtinės pilnosios produktų savikainos dalys (G. Kalčinskas, 2010). Todėl į šį savikainos rodiklį būtina atsižvelgti mažinant produkto kainą, nes gali būti taip, kad organizacijos bendrosios, administravimo ir pardavimo išlaidos yra tokios, kad sumažinta pardavimo kaina jų nepadengs ir įmonė galiausiai patirs nuostolių. Be pilnosios savikainos, įmonėms labai svarbi maržų sistema (J. Arnold, T. Hope, 1990; R. W. Hilton, 1991; C. Drury, 1992, 1996, 1998, 2000; G. Kalčinskas, 2010). Autorė akcentuoja, kad organizacijose taikoma maržų sistema turi būti perkelta į biudžetų modelius, o tam būtina atskirti pastovias ir kintamas išlaidas, kurių rodikliai naudojami vadybos sprendimams priimti (G. Friedl, C. Hammer, B. Peddel, H. U. Küpper, 2009). Šis rodiklis ypač aktualus mažoms ir vidutinėms įmonėms, kurių netiesioginės išlaidos sudaro didžiąją išlaidų dalį.

Stambiosios organizacijos dažniausiai naudoja dalinį savikainos kalkuliavimo būdą, kai bendrosios ir administracinės bei kitos pastoviosios išlaidos nepaskirstomos produktams ir nagrinėjamos atskirai (T. Lucey, 1996). Dėl to šioms įmonėms lengviau įvertinti atskirų padalinių bei darbuotojų veiklą ir jų daromas išlaidas. Smulkesnės organizacijos dažnai dėl paprastesnės vadybos organizacinės struktūros neturi poreikio atskirai išskirti šių išlaidų, tačiau joms būtina žinoti, kiek kiekvienas gaminamas produktas uždirba pelno, todėl jos turi skaičiuoti pilną produktų savikainą kiekvienais metais, o tam pirmiausia reikia teisingai biudžetuose paskirstyti visas netiesiogines išlaidas, jas vėliau priskiriant atitinkamiems produktams. Tačiau einamuoju laikotarpiu vis dėlto ir mažesnės organizacijos turi į biudžetą įtraukti maržų sistemą, kuri padeda decentralizuoti veiklą, o atsakomybę

perduodama už tam tikras išlaidas arba pajamas atsakingiems konkretiems atsakomybės centrams.

Pagrindiniai produkcijos savikainos kalkuliavimo tikslai yra apskaičiuoti organizacijos pelną, produkcijos vieneto, teikiamos paslaugos, ūkinio proceso ar veiklos savikainą, įvertinti padalinių efektyvumą, padėti geriau planuoti ir kontroliuoti organizacijos veiklą bei priimti ekonominius sprendimus (J. Mackevičius, 2004). Mažose organizacijose, kitaip nei stambiose, netiesioginių išlaidų gali būti mažiau, tačiau jų lyginamasis svoris dažnai būna didesnis. Todėl ir šių išlaidų skirstymas turi būti gana tikslus ir atspindėtas biudžetuose. V. Gekas (2006) teigia, kad dabar beveik visose mažose ir vidutinėse organizacijose produktams priskiriama neracionaliai daug netiesioginių išlaidų, kurios iš tikrųjų turėtų būti paskirstytos kitaip. Taip iškraipoma tam tikrų prekių savikaina ir pelningumas. Priskiriant netiesiogines gamybines išlaidas produktams, reikia pasirinkti tinkamą skirstymo kriterijų, – tokį, kuris kuo teisingiau parodytų skirstomų išlaidų ryšį su objektu, kuriam jos priskiriamos. Tačiau tokie objektai visiškai nebūtinai turi būti produktai. Geriausia pasirinkti veiklas (M. Nair, 2000). Organizacijoje vadybos apskaitos instrumentai turi būti šiuolaikiniai, kad nemenkintų modernios organizacijos kultūros. Todėl netiesioginėms išlaidoms paskirstyti biudžete reikėtų naudoti šiuolaikinius netiesioginių išlaidų instrumentus. Vienas iš netiesioginių išlaidų paskirstymo būdų – veikla pagrįstas išlaidų paskirstymas (angl. *Activity based costing*, toliau – ABC). Šis metodas leidžia netiesiogines išlaidas daug teisingiau priskirti konkrečių produktų savikainai, todėl apskaičiuojama teisingesnė produktų savikaina (S. J. Baxendale, M. Gupta, P. S. Raju, 2005).

A. A. Abdallah ir W. Li (2008) nurodo, kad norint sėkmingai įdiegti ABC metodą būtini aiškūs tikslai, darbuotojų supratingumas ir noras diegti ABC metodą. J. Innes, F. Mitchell, D. Sinclair (2000) ir W. O. Stratton, D. L. Desroches, R. A. Lawson, T. Hatch (2009) tyrimai parodė, kad ABC metodo įdiegimo sėkmingumas tiesiogiai priklauso nuo naudojamo biudžetų modelio.

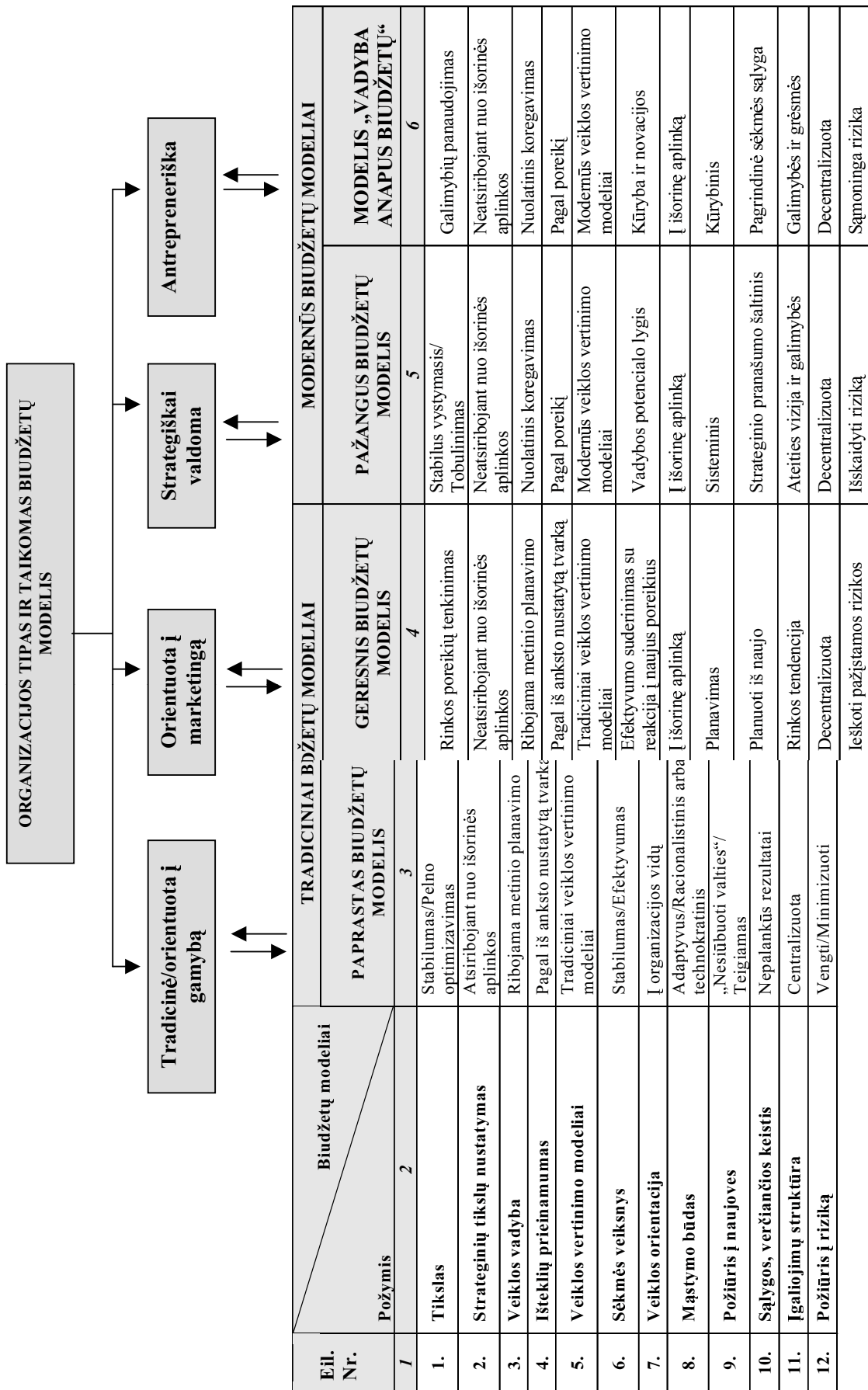
Veikla grįstas vadybos modelis (angl. *Activity – based management model*, toliau – ABM), kuris informuoja vadybininkus apie išlaidų priežastis ir aprūpina informacija apie produktų ir darbuotojų indėlį į grynąjį pelną, yra modernesnis instrumentas. ABM leidžia vadybininkams geriau suprasti, kaip įvairios veiklos sukuria vertę produktams ir pirkėjams. Šis instrumentas gali išmatuoti veiklų išlaidas, kurios nėra lengvai apskaičiuojamos biudžete, kai atspindimos tik funkcinių ir struktūrinių padalinių išlaidos (J. Hope, R. Fraser, 2003). Kaip teigia D. Tamuliavičienė (2003), ABM instrumentas padeda siekti strateginių tikslų, tobulinti gamybos procesą ir didinti veiklos efektyvumą ir pelningumą. Todėl apskaičiuojant pilnąją produktų savikainą arba ją prognozuojant biudžetų modelyje būtina naudoti vieną iš šių dviejų pasiūlytų instrumentų, nes šie metodai, kitaip nei tradiciniai išlaidų apskaičiavimo būdai, susieja išlaidas su galutiniu produktu per tam tikras įmonėje vykdomas veiklas. Be to, paskutinįjį dešimtmetį nemažai Vakarų Europos ir JAV įmonių praktikoje taiko tokius išlaidų apskaičiavimo metodus, kurie suteikia tikslesnius duomenis apie organizacijos patiriamas netiesiogines išlaidas, juos įtraukiant į biudžetų modelį (K. Shastri, D. E. Stout, 2008). 2007 metų pabaigoje JAV mokslininkų K. Shastri ir Stout (2008) atliktas tyrimas atskleidė, kad 75 proc. įmonių naudoja ABC ir jį integruoja į organizacijos biudžetų modelį. Taip organizacijos gali suformuoti tikslią informaciją, kokie produktai uždirba pelną, o kurie – nuostolingi. Tačiau, kitaip nei stambiose, smulkesnėse organizacijose dažnai neprasminga taikyti sudėtingų išlaidų skirstymo pagal veiklas būdų. Todėl autorė akcentuoja, kad prieš diegiant biudžetų modelį smulkiajam, vidutiniam ir stambiajam verslui reikia numatyti racionalius ir teisingus netiesioginių išlaidų paskirstymo ir priskyrimo numatomiems objektams būdus ir išspręsti šiuos uždavinius: 1) produktų savikainos kalkuliavimo metodų parinkimas; 2) produktų savikainos kalkuliavimo apimties (pilnumo) nustatymas; 3) organizacijos daromų išlaidų apskaitos tvarkos nustatymas; 4) išlaidų paskirstymo ir jų priskyrimo produktams tvarkos nustatymas; 5) netiesioginių išlaidų įskaičiavimo į savikainą procedūrų nustatymas.

Dar vienas pagrindinis vadybos apskaitos instrumentas, lemiantis biudžetų modelių sudarymą ir taikymą, – vidinė organizacijos atskaitomybė. Dažniausiai pasitaikanti visų organizacijų klaida yra ta, kad jose taikomi biudžetų informacijos formavimo modeliai – vidinė atskaitomybė – būna per daug išsamūs ir dėl to užgožia vadybai naudingą informaciją (V. Jagminas, 2005). Ypač smulkioms ir vidutinėms įmonėms, negalintioms skirti daug lėšų vadybai, reikia parengti tokį biudžetų modelį, kuris rengiant vidines ataskaitas būtų pakankamai išsamus, bet kartu ir ne per daug detalus. Galimi ir tam tikri bendri reikalavimai, keliami visų įmonių, nepriklausomai nuo jų dydžio, vidinėms ataskaitoms (G. Kalčinskas, 2007). Įvairių lygių darbuotojai gauna nevienodo sudėtingumo užduotis ir turi nevienodą atsakomybę, todėl jiems reikia ir skirtingos informacijos apie organizacijos veiklą. Kuriant biudžetų modelį įmonėje, pirmiausiai reikėtų laikytis svarbiausio principo, kurio turi laikytis ir stambios organizacijos: kuo aukštesnio rango vadovai, tuo mažiau duomenų jie turi gauti apie organizacijos veiklą, bet ta informacija turi būti tinkamai agreguota, kad leistų išskirti svarbiausius verslo aspektus. Be to, anot J. Mackevičiaus (2003), sudarant vidaus ataskaitas, nereikėtų dažnai keisti jų formos, perkrauti skaičiais, formulėmis, skaičiavimais. Biudžetų modelio kūrimas ir vidinė atskaitomybė, be kita ko, turi būti orientuoti į komercinių paslapčių išsaugojimą, kitaip tariant, ji turi ne tik teikti informaciją organizacijos darbuotojams, bet ir apsaugoti nuo išorinių informacijos vartotojų. Kad visos vidinės ataskaitos būtų tarpusavyje palyginamos, turi būti nustatyti bendri reikalavimai kiekvienai ataskaitai ir kiekvienam organizacijos biudžetui. Šie bendri reikalavimai gali būti tokie: 1) vienodas trukmės laikotarpis; 2) vienodi piniginiai ir/ar natūriniai matai; 3) tie patys už veiklą atsakingi asmenys (T. Lucey, 1996; C. Drury, 1992, 1996, 1998, 2000; Ch. T. Horngren, G. L. Sundem, W. O. Straton, 1999; J. R. Hope, R. Fraser, 2003). *Taigi nustatyta, kad pagrindiniai vadybos apskaitos instrumentai, kurie daro įtaką biudžetų modelio integravimo metodikai yra: 1) savikainos kalkuliavimo sistema; 2) maržų sistema; 3) netiesioginių išlaidų paskirstymo būdai 4) vidinė atskaitomybė.*

1.4. Biudžetų modelių ir modernių organizacijų kultūrų subalansavimas

Autorės sukurtas organizacijų tipų ir biudžetų modelių subalansavimo sistema tikslinga pradėti aiškintis nuo visų galimų ryšių tarp organizacijos tipų ir biudžetų modelių išskyrimo (15 pav.). Šie ryšiai atskleidžia, kad organizacijos gali įgyti daugiau modernios organizacijos bruožų, kai naudoja pažangius arba „vadybos anapus biudžetų“ modelius. Autorės tyrinėjimai rodo, kad biudžetų modelio parinkimas iš esmės veikia organizacijos tipą ir jos kultūrą. Pavyzdžiui, išsaugoti antrepreneriškos organizacijos kultūrą ir įgyti antrepreneriškų savybių leidžia tik modelis „vadyba anapus biudžetų“, o formuoti bei išsaugoti modernios organizacijos kultūrą gali du biudžetų modeliai: pažangus ir „vadyba anapus biudžetų“.

Kadangi organizacijų tipai įtakoja biudžetų modelius, o pastarieji esminiai veikia organizacijos tipą ir jos kultūrą, todėl *pirmą kartą suformuoti paprastų, geresnių, pažangių ir „vadybos anapus biudžetų“ biudžetų modelių požymiai ir papildytas tradicinių, orientuotų į gamybą, orientuotų į marketingą ir antrepreneriškų organizacijų tipų požymių sąrašas* (15 pav.). Disponuojant šiais požymiais galima ne tik teoriškai, bet ir praktiškai nustatyti biudžetų modelio priklausomybę nuo organizacijos tipo ir organizacijos tipo sąsajas su biudžetų modeliu. Pavyzdžiui, moderni organizacija pirmiausia siejama su tinkline vadybos struktūra (16 eilutė). Todėl ir biudžetai turi būti rengiami tik tinklinės vadybos struktūros pagrindu. Dar viena modernios organizacijos savybė yra ryški autonomija, kuri suteikia darbuotojams pakankamai laisvių jų funkcijoms vykdyti (14 eilutė), todėl biudžetai turi būti rengiami taip, kad nevaržytų darbuotojų iniciatyvos. Darbuotojai tinkamai motyvuojami ir jaučiasi esą lygiaverčiai organizacijos veiklos dalyviai, kai ištekliai jiems prieinami ne tik pagal nustatytą biudžetą, bet pagal poreikį (4 eilutė). Būtina paminėti, kad pagrindinė organizacijos vadovo misija antrepreneriško sąlygomis – sudaryti palankias sąlygas darbuotojų iniciatyvai ir



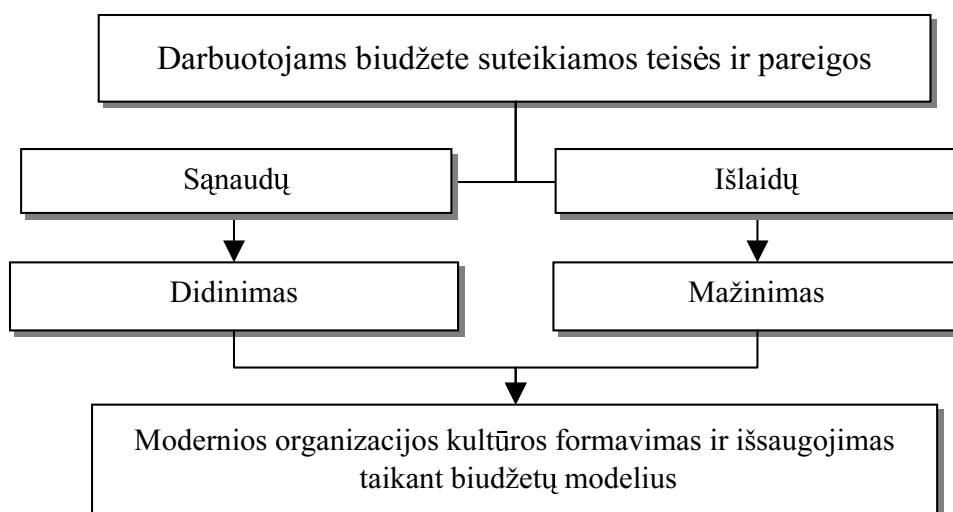
1	2	3	4	5	6
13. Sprendimai	Darbuotojai priima sprendimus, pagal griežtus planus ir biudžetus, kurie atitinka strateginius tikslus	Darbuotojai priima sprendimus, pagal griežtus planus ir biudžetus, kurie atitinka strateginius tikslus	Darbuotojai priima sprendimus, pagal griežtus planus ir biudžetus, kurie atitinka strateginius tikslus	Darbuotojai priima sprendimus, kurių nėra griežtuose biudžetuose, bet jie atitinka strateginius tikslus	Darbuotojai priima sprendimus, kurių nėra griežtuose biudžetuose ir kurie gali neatitikti strateginių tikslų
14. Iniciatyva	Netoleruojama/Darbas pagal iš anksto nustatytą tvarką	Pripažįstama ir skatinama	Pripažįstama ir skatinama	Būtinias veiklos elementas	Būtinias veiklos elementas
15. Laiko aspektas	Praktinis/Dabartis	Pažįstama ateitis	Pažįstama ateitis	Įsivaizduojama ateitis	Įsivaizduojama ateitis
16. Vadybos struktūra	Hierarchinė/Stabili	Funkcinė	Funkcinė	Tinklinė	Tinklinė/Lanksti
17. Darbuotojų autonomija	Varžoma laisvė	Varžoma laisvė	Varžoma laisvė	Nevaržoma laisvė	Nevaržoma laisvė
18. Atsakomybė	Aukšto lygio atsakomybės kultūra tik viename aukščiausiuose lygyje	Aukšto lygio atsakomybės kultūra tik aukščiausiuose lygiuose	Aukšto lygio atsakomybės kultūra tik aukščiausiuose lygiuose	Aukšto lygio atsakomybės kultūra kiekviename vadybos lygyje	Aukšto lygio atsakomybės kultūra kiekviename vadybos lygyje
19. Požūris į vadybą	Detalizuotos taisyklės	Aiškūs tikslai	Aiškūs tikslai	Aiškios vertybės	Aiškios vertybės
20. Veiklos koordinavimas	Pagal vieną kartą per metus suplanuotus ciklus	Pagal suplanuotus ciklus	Pagal suplanuotus ciklus	Dinaminis	Dinaminis
21. Veiklos planavimas	Fiksuojami ilgalaikiai tikslai	Fiksuojami ilgalaikiai tikslai	Fiksuojami ilgalaikiai tikslai	Nustatomi trumpo arba vidutinio laikotarpio tikslai	Nustatomi trumpo arba vidutinio laikotarpio tikslai
22. Komunikacija	Informacijos prieinamumas ribojamas hierarchiškai	Informacijos prieinamumas ribojamas hierarchiškai	Informacijos prieinamumas ribojamas hierarchiškai	Skatinamas informacijos atvirumas savireguliacijos tikslais	Skatinamas informacijos atvirumas savireguliacijos tikslais
23. Atlygiai	Už iš anksto nustatytų tikslų įvykdymą	Už iš anksto nustatytų tikslų įvykdymą	Už iš anksto nustatytų tikslų įvykdymą	Už pasiektus rezultatus, besidalijant organizacijos sėkme	Už pasiektus rezultatus, besidalijant organizacijos sėkme
24. Informacijos santykis su verslo aplinka	Statiskas	Lankstus	Lankstus	Lankstus	Lankstus
25. Santykis su praėjusiais laikotarpiais	Labai ryškus	Ryškus	Ryškus	Nebūtinus	Nebūtinus
26. Tikslų pasiekiamumas	Įtemptas	Įtemptas	Įtemptas	Derinimas	Derinimas
27. Tikslų parengimo organizavimas	„Iš viršaus į apačią“	Mišrus	Mišrus	Mišrus	Mišrus/Individualus
28. Pagrindinis objektas	Įmonė	Įmonė	Įmonė	Projektai	Projektai
29. Veikloje naudojami rodikliai	Finansiniai	Finansiniai	Finansiniai	Finansiniai ir nefinansiniai	Finansiniai ir nefinansiniai
30. Požūris į išlaidas ir sąnaudas	Išlaidų ir sąnaudų mažinimas	Išlaidų ir sąnaudų mažinimas	Išlaidų ir sąnaudų mažinimas	Išlaidų mažinimas ir sąnaudų didinimas	Išlaidų mažinimas ir sąnaudų didinimas

Šaltinis: parengta autorės.

15 pav. Organizacijos tipų ir biudžetų modelių subalansavimas



kūrybai pasireikšti (R. Jucevičius, 2008). Ne tik į finansinius, bet ir į nefinansinius rodiklius orientuoti modernūs biudžetų modeliai gali padėti formuoti ir išsaugoti modernios organizacijos kultūrą (29 eilutė).



Šaltinis: parengta autorės.

16 pav. *Sąnaudų ir išlaidų ryšys moderniose organizacijose*

Kaip nurodyta 30 eilutėje, būtina šiuolaikinių organizacijų egzistencijos ir modernių biudžetų funkcionavimo sąlyga yra teisingas darbuotojų požiūris į išlaidas ir sąnaudas. Mąstymo logika, kuriuo jis turi būti grindžiamas pavaizduota 16 paveiksle. Ši logika (reikalavimas didinti sąnaudas ir mažinti išlaidas) daugeliui įmonių vadovų ir vadybininkų atrodo paradoksali, nes dauguma organizacijų darbuotojų neturi pakankamai žinių, kurios leistų skirti šias dvi ypač reikšmingas kategorijas. Tai dar kartą patvirtina faktą, kad norint rengti modernius biudžetus, pirmiausia būtina tinkamai parengti ir pozityviai nuteikti jų sistemoje dirbsiančius subjektus. Tuomet biudžetų modeliai atitiks šiuolaikinę verslo aplinką, skatins organizacijos darbuotojus veikti organizacijos labui, ugdyt antrepreneriškumą ir socialinės sistemos kokybę, o šios autonomiškos veiklos kokybės leis sukurti visuminę organizacijos kokybę. Šiuo atveju terminas *sąnaudos* įgyja tiesioginę šio žodžio prasmę „su nauda“.

9 lentelė. *Biudžetų modelių integravimo kryptys*

Organizacijų tipai Biudžetų modeliai	<i>Tradicinis/ Orientuotas į gamybą</i>	<i>Orientuotas į marketingą</i>	<i>Strategiškai valdomas</i>	<i>Antreprene- riškas</i>
<i>Paprastas modeliai</i>	Taikomi dažniausiai	Netaikomi	Netaikomi	Netaikomi
<i>Geresnis modeliai</i>	Netaikomi	Taikomi dažniausiai	Netaikomi	Netaikomi
<i>Pažangus modeliai</i>	Netaikomi	Taikomi retai	Taikomi dažniausiai	Gali būti taikomi
<i>Modelis „Vadybos anapus biudžetų“</i>	Netaikomi	Gali būti taikomi	Gali būti taikomi	Taikomi visada

Šaltinis: parengta autorės.

Pirmoje disertacijos dalyje autorė įrodė, kad biudžetų modelių pasirinkimą tiesiogiai lemia organizacijų, kuriose šiuos modelius numatoma taikyti, tipas, ir atvirkščiai, – pasirinktų biudžetų modelių integravimas reikšmingai veikia organizacijų, kuriose jie taikomi, tipą. Todėl buvo parengtas modernių biudžetų modelių sudarymo ir jų taikymo instrumentarijus. Prioritetinės biudžetų modelių integravimo kryptys įvairių tipų organizacijose pateiktos 9 lentelėje. Autorė išskyrė keturias pagrindines organizacijų tipų ir biudžetų modelių kryptis: 1) tradicinės ir į gamybą orientuotos organizacijos dažniausiai naudojami paprastais biudžetų modeliais; 2) į marketingą orientuotos organizacijos paprastai integruoja geresnius biudžetų modelius; 3) strategiškai valdomos organizacijos dažniausiai naudojami pažangiais biudžetų modeliais; 4) antrepre-neriškos organizacijos naudojami biudžetų modeliais „vadyba anapus biudžetų“. Organizacijos, kurios linkusios formuoti ir išsaugoti modernios organizacijos kultūrą ar bent esmines jos savybes, privalo savo vadybinėje veikloje naudoti pažangius biudžetų modelius arba modelius „vadyba anapus biudžetų“.

2. BIUDŽETŲ MODELIŲ SUDARYMO IR TAIKYMO PATIRTIS BEI PERSPEKTYVOS

Daugelis lietuvių bei užsienio autorių akcentuoja *praktinę* biudžetų sudarymo ir naudojimo svarbą priimant tinkamus vadybos sprendimus (CH. T. Horngren, G. Foster, 1991; J. K. Shim, J. G. Siegel, 1994; C. Drury, 2000; J. Hope, R. Fraser, 2003; V. Gekas, 2004; V. Bagdžiūnienė, 2006; V. Jagminas, 2006; G. Kalčinskas, 2007; B. Bogšnes, 2009). Anot BBRT organizacijos (2010), remiantis IBM tyrimu (2008 m.), 65 proc. pasaulio įtakingiausių organizacijų deklaravo, kad dėl konkurentų spaudimo ir rinkos poveikio jie planuoja radikaliai pakeisti įmonių vadybos modelius per ateinančius dvejus metus, o tai reiškia, kad bus keičiama ir biudžetų rengimo bei naudojimo sistema.

Antroji disertacijos dalis skirta metodologinio organizacijų biudžetų modelių sudarymo galimybėms pagrįsti, siekiant atskleisti tiriamo objekto – Lietuvos Respublikos įmonių biudžetų – būseną ir interpretuojant gautus rezultatus bei naudojant biudžetų modelių taikymo instrumentariją sukurti biudžetų modelius, kurie didintų įmonių konkurencinį potencialą ir skatintų modernios organizacijos kultūros formavimą.

Kiekvienas modelis supaprastintai aprašo realaus pasaulio objektus, nes tikrą kurio nors objekto būseną gali atspindėti tik toks pats objektas. Antra vertus, abstrahuojantis nuo daugelio neesminių aplinkybių, *modelis leidžia koncentruotis ties esminėmis tame modelyje atspindėtomis objekto savybėmis*. M. Sarvutyte (2011) pabrėžia, kad dėmesys gali būti koncentruojamas į tam tikras visos sistemos dalis ir jų sąveiką ir dažniausiai bus pastebimas tam tikras neatitikimas tarp realios sistemos ir to, ką gali duoti modelis.

2.1. Lietuvos Respublikos įmonių biudžetų tyrimo metodika

Tyrimas, kuris atskleidė biudžetų būseną, *ypač aktualus Lietuvos Respublikai, kurios įmonės turi nedidelę organizacijų biudžetų sudarymo ir*

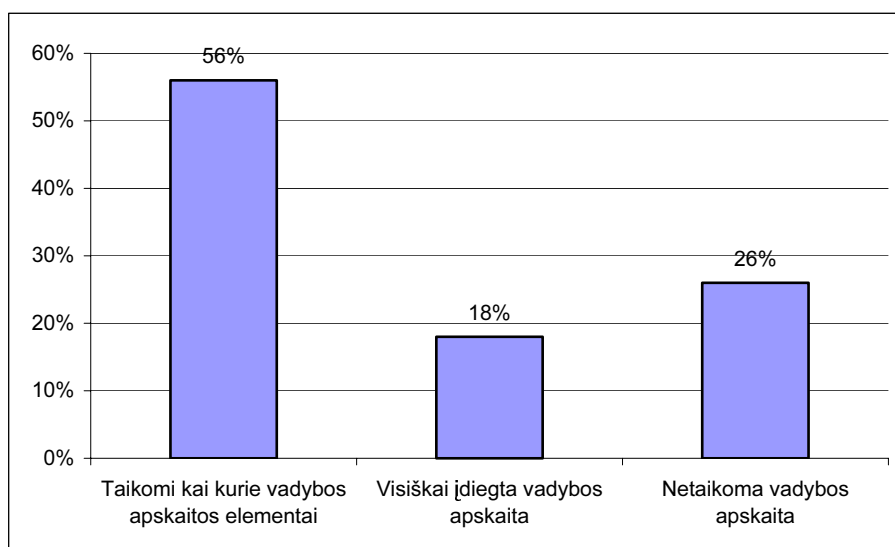
naudojimo patirtį. Juk sparčiai besikeičiančioje konkurencinėje aplinkoje įmonės privalo kiek galima greičiau prisiderinti prie pakitusių sąlygų. Jos privalo nuolatos keistis, didindamos savo konkurencinį potencialą, kitaip tariant, turi greičiau už konkurentus reaguoti į besikeičiančią verslo aplinką, be kita ko tam panaudodamos ir biudžetus. Tačiau su viena sąlyga: keičiantis verslo aplinkai įmonės privalo keisti ir pačius biudžetų modelius, nes šis optimalių veiklos rezultatų pasiekimo instrumentas gali būti efektyviai naudojamas tik tuomet, jeigu atspindi verslo realijas. Blogiausia, kad šiuo metu apskritai nežinoma, kaip Lietuvos Respublikos įmonėse naudojami biudžetai, nes šiuo klausimu šalyje nebuvo atlikta jokių empirinių tyrimų.

V. Gekas (2009) nurodo, kad dėl nepakankamai išplėtotos vadybos apskaitos biudžetų modeliai kol kas diegiami tik nedaugelyje Lietuvos įmonių. V. Jagminas (2007) teigia, kad mūsų šalyje yra menka biudžetų modelių diegimo patirtis, biudžetams pakankamai dėmesio skiriama tik stambiose įmonėse, tuo tarpu mažose ir vidutinėse įmonėse biudžetams skiriama per mažai dėmesio: 2007 m. biudžetus sudarinėjo mažiau kaip pusė vidutinių ir vos trečdalis mažų įmonių, nors, palyginti su 2001 m., sudarančių biudžetus mažų ir vidutinių įmonių skaičius padidėjo (R. Kanapickienė, 2008). Tai reiškia, kad šalyje jau pradeda formotis tinkamas požiūris į vadybinio darbo kultūrą ir randasi sąlygos formuoti modernios organizacijos kultūrą, taikant biudžetų modelius.

2006 m. autorė Lietuvos Respublikos įmonėse atliko reprezentatyvų tyrimą, siekdama išsiaiškinti vadybos apskaitos populiarumą ir šios reikšmingos srities išmanymą bei šios apskaitos funkcionavimą šalies įmonėse.

Išanalizavus tyrimo rezultatus nustatyta, kad 2006 m. daugiau nei pusė Lietuvos įmonių (56 proc.) taikė kai kuriuos vadybos apskaitos elementus (17 pav.). Verta paminėti, kad tais pačiais metais net 98 proc. JAV įmonių buvo visiškai įdiegusios vadybos apskaitą (Lietuvos Respublikoje atitinkamai tik 18 proc.). Atlikus tyrimą paaiškėjo, kad trečdalis respondentų su vadybos apskaita susipažino vadybos apskaitos kursuose. Daugiau nei 80 proc. respondentų apie vadybos apskaitą žino

iš specialiųjų leidinių, periodikos ar knygų. Be to, daugiau nei pusė respondentų 2006 m. nurodė, kad jiems trūksta informacijos apie vadybos apskaitą. Taip yra dėl to, kad Lietuvos Respublikoje nėra susiformavusių vadybos apskaitos tradicijų ir šioje srityje dirbantiems specialistams tenka spręsti problemas ieškant informacijos nesusistemintuose šaltiniuose. Atlikus tyrimą paaiškėjo, kad dauguma Lietuvos Respublikos įmonių atstovų žino tik kai kuriuos vadybos apskaitos instrumentus, bet neišmano jų visumos.



Šaltinis: parengta autorės.

17 pav. *Vadybos apskaitos taikymas Lietuvos Respublikos įmonėse 2006 m.*

Biudžetų sudarymo ir naudojimo tyrimo *aktualumą* sąlygojo mokslinėje erdvėje vykusios diskusijos apie biudžetų nereikalingumą. Tradicinių biudžetų modelių aršiausi kritikai, priklausantys BBRT organizacijai, teigia, kad, nors biudžetai ir padeda kontroliuoti įmonės veiklą bei leidžia konstatuoti nukrypimus nuo iš anksto numatytų veiklos programų, tuo pačiu metu jie gali būti puiki terpė įmonės darbuotojams daryti apgavystes, be to, brangiai kainuoja, nes patiriama per daug laiko sąnaudų juos rengiant. Dažnai ši vadybos priemonė netgi trukdo įmonėms tobulėti (BBRT, 2010). Dėl minėtų trūkumų kai kurie užsienio autoriai pastaraisiais metais siūlo įmonėms atsisakyti tradicinių biudžetų modelių ir teigia, kad dauguma įmonių, kurios taiko biudžetų modelius, yra nepatenkintos jų teikiama nauda (J. Hope, R. Fraser, 2003; B. Bogsne, 2009).

Tačiau Jungtinėse Amerikos Valstijose T. Libby ir R. M. Lindsay (2007) atliko biudžetų modelių reprezentatyvų tyrimą ir pateikė įrodymų, kad šios valstybės įmonių apskaitos bei finansų srities specialistai mano, jog biudžetų rengimas ir taikymas labiau padeda nei trukdo įgyvendinti iš anksto numatytus tikslus, ir kad įmonėje dirbantys darbuotojai apskritai nesugebėtų dirbti be biudžetų. T. Libby ir R. M. Lindsay, pateikia atsakymus į kai kuriuos svarbius, tačiau labai bendrus klausimus, susijusius su biudžetų rengimo ir naudojimo procesu, įskaitant ir tokius:

- Ar apskaitos ir finansų skyrių vadovai ketino neberengti biudžetų?
- Ar respondentai sutinka su pateikta biudžetų sudarymo ir naudojimo proceso kritika?

K. Shastri ir D. E. Stout 2008 m. JAV atliko detalesnį lydimąjį tyrimą remdamiesi T. Libby ir R. M. Lindsay 2007 m. atlikto tyrimo rezultatais bei suformuluotais klausimais. Jie elektroniniu paštu išsiuntė 29 501 apklausos anketų vadybos apskaitos instituto nariams ir gavo 815 atsakymų, iš kurių tinkamais buvo pripažintos 720 respondentų užpildytos anketos (K. Shastri, D. E. Stout, 2008). Tyrimas buvo nukreiptas į pelno siekiančias įmones. Remdamiesi JAV respondentų išsakytomis nuomonėmis, autoriai nustatė pagrindines *kliūtis*, su kuriomis susiduria JAV įmonės (14 lentelė).

Susipažinus su pastarųjų autorių atlikto tyrimo išvadomis, rekomendacijomis ir neabejotinu aktualumu, nuspręsta analogišką tyrimą atlikti Lietuvos įmonėse. Anketa, gavus K. Shastri ir D. E. Stout sutikimą, buvo išversta į lietuvių kalbą. Ji buvo adaptuota ne tik lingvistine prasme, bet ir atliekant tikslų prasminį vertimą, orientuojantis į Lietuvos respondentų lūkesčius. Tyrimo pagrindas – kontrolinė grupė, kurios apklausos leido pakoreguoti kai kuriuos klausimus atsižvelgiant į respondentų lūkesčius. Kontrolinė grupė buvo būtina, nes anketos pirminis variantas buvo skirtas JAV respondentams, todėl ją išvertus į lietuvių kalbą, galėjo atsirasti neatitikimų dėl to, kad skirtingų valstybių respondentai nevienodai suvokia tuos pačius anketoje pateiktus klausimus. Tokiu būdu užtikrintas operacinis anketos ekvivalentiškumas ir tarpkultūrinis pagrįstumas.

Mokslinė tyrimo problema paremta K. Shastri ir D. E. Stout (2008) išskeltais klausimais:

- Kaip rengiami biudžetai pelno siekiančiose įmonėse, kitaip tariant, – kokios biudžetų aprašomosios charakteristikos yra taikomos įmonėse?
- Ar biudžetų naudojimas įmonei duoda papildomos vertės? Jei taip, tai kokios?
- Ar apskaitos ir finansų srities profesionalai bei įmonių vadovai yra patenkinti biudžetų sudarymu ir naudojimu?
- Kokios yra teigiamos ir neigiamos biudžetų sudarymo ir naudojimo pasekmės įmonėse? Šis bendras klausimas taip pat apima biudžetų naudingumą įmonėje ir šio proceso kuriamą papildomą vertę, specialistų pasitenkinimą bei kliūtis sudarant ir taikant biudžetus.

Organizuojant tyrimą apibrėžtas jo tikslas, objektas, tiriamoji visuma, atranka, minimalus atrankos dydis bei pirminių duomenų rinkimo metodas. Jus aptarsime plačiau.

Tyrimo tikslas – ištirti biudžetų sudarymo ir naudojimo patirtį bei perspektyvas Lietuvos įmonėse.

Tyrimo objektas – įmonių biudžetai.

Tyrimas atliktas 2009 m.

Tiriamoji visuma – tai Lietuvos Respublikos akcinės ir uždarnosios akcinės bendrovės, kurių darbuotojų skaičius didesnis nei dešimt. Pagal LR statistikos departamento duomenis Lietuvoje 2009 m. sausio 1 d. buvo 14 329 veikiančios akcinės (AB) ir uždarnosios akcinės bendrovės (UAB), kurių darbuotojų skaičius didesnis nei dešimt. Šių Lietuvos įmonių pasiskirstymas pagal darbuotojų skaičių pateiktas 10 lentelėje.

Atranka. Atliekant statistinius tyrimus informacija apie tiriamąją visumą dažnai renkama atrankos būdu. Čia atranka apibūdinama kaip tyrimui atlikti atrinkta visumos dalis, galinti tinkamai ir pakankamai, t.y. reprezentatyviai atstovauti tiriamai visumai ir teikti vartotojams naudingą informaciją.

10 lentelė. *Lietuvos akcinių ir uždarujų akcinių bendrovių pasiskirstymas pagal darbuotojų skaičių*

Eil. Nr.	2009 metai		
	darbuotojų skaičiaus grupės	subjektų skaičius	%
1.	0–4	19 486	44,34
2.	5–9	10 123	23,04
3.	10–19	6 607	15,04
4.	20–49	4 717	10,74
5.	50–99	1 712	3,90
6.	100–149	532	1,21
7.	150–249	394	0,90
8.	250–499	235	0,53
9.	500–999	93	0,21
10.	1 000 ir daugiau	39	0,09
11.	Iš viso:	43 938	100

Šaltinis: Statistikos departamentas prie LRV.

Tyrimui atlikti visumos elementai pasirinkti vykdant tikimybinę atranką. Respondentams buvo taikomi griežti papildomi atrankos kriterijai: anketą prašoma užpildyti tik tų darbuotojų, kurie tiesiogiai dalyvauja biudžetų sudarymo ir/arba naudojimo procese, – įmonių vadovų, buhalterijos ar kitų ekonominių tarnybų padalinių vadovų bei šių tarnybų darbuotojų.

Minimalus atrankos dydis. Atrankinio tyrimo rezultatai visada būna daugiau ar mažiau neapibrėžti. Didinant atrankos dydį, neapibrėžtumas mažėja, o daromų išvadų tikslumas didėja. Todėl svarbu nustatyti minimalų atrankos dydį n_{min} , kuris apskaičiuojamas pagal formulę (S. Martišius, 1997):

$$n_{min} = \frac{z_i^2 N p(1-p)}{(\Delta p)^2 (N-1) + z_i^2 p(1-p)}$$

kurioje:

N – visumos dydis (14 329 įmonės).

– požymio tikimybė. Kadangi dažniausiai p dydis yra nežinomas, tai nustatomas $p = 0,5$ (S. Martišius, 1997).

Δp – požymio dalies paklaida. Tyrimo rezultatai bus pateikti su 10 proc. paklaida.

z_i – normaliojo skirstinio koeficientas. Manoma, kad visi šio tyrimo rezultatai bus gauti esant 95 proc. tikimybei, dėl to normaliojo skirstinio koeficientas $z_i = 1,96$.

Visus dydžius įrašę į formulę gauname, kad $n_{\min} = 96$, t. y. norint rezultatus gauti esant 95 proc. tikimybei ir su 10 proc. paklaida duomenys turi būti surinkti mažiausiai iš 96 įmonių.

Pirminių duomenų rinkimo metodas. Įmonių biudžetai kaip socialinių mokslų objektas gali būti tiriami tiek kiekybiniais, tiek kokybiniais metodais. Tačiau kiekybiniam tyrimui, kitaip nei kokybiniam, būdingesnis siekis ieškoti išorinių reiškinių požymių ir gauti įvairius dydžius, kurie gali būti išreikšti skaičiais ir išmatuoti. Kokybinių tyrimų išskirtinis bruožas – prielaidas iš esmės naikinantis duomenų konfidencialumą (K. Kardelis, 2007). Ši kliūtis neleidžia atlikti biudžetų modelių sudarymo ir naudojimo kokybinio tyrimo. Be to, šie pagrindiniai aspektai glaudžiai susiję su atliekamo tyrimo etika. Tyrimas atliktas etiškai, o tyrėja įsipareigojo laikytis vienos pagrindinių etikos sąlygų – garantuoti anonimiškumą ir konfidencialumą, nes biudžetų parengimas ir naudojimas yra įmonės komercinė paslaptis.

Susipažinus su užsienio mokslininkų darbais, kuriuose analizuojami biudžetų sudarymo ir naudojimo klausimai (T. Libby, R. M. Lindsay, 2007; K. Shastri, D. E. Stout, 2008), nustatyta, kad atliekant šį tyrimą, racionaliausias informacijos rinkimo būdas – anketinė apklausa. M. Degutis (1999), analizuodamas duomenų rinkimo metodus, pastebėjo, kad apklausos duomenys yra labai patikimiausi. Be to, šis metodas patogus,

nes per palyginti trumpą laiką įgalina surinkti didelį informacijos kiekį ir leidžia užtikrinti respondentų anonimiškumą.

Anketinė apklausa atlikta elektroniniu paštu. Pradedant empirinį tyrimą elektroniniu paštu, iš viso išsiųsta 167 anketos. Gauta iš viso 100 tinkamai užpildytų anketų. Respondentams pateiktoje anketoje suformuluoti uždarojo ir atvirojo tipo klausimai.

Anketos, išsiųstos JAV įsteigtoms įmonėms, nebuvo visiškai analogiškos anketoms, kurias pildė Lietuvos įmonių atstovai. Dalis klausimų buvo išbraukta iš anketos bei buvo nuspręsta papildyti anketą įtraukiant kai kuriuos klausimus, kurie nebuvo pateikti JAV įmonių respondentams, nes jie aktualūs tik šalies įmonėms.

Tyrimui naudotą anketą sudarė aštuonios klausimų grupės:

1 grupė – pagrindinė informacija apie įmonę (1–5 klausimai). Tyrimui atlikti ypač svarbus antrasis klausimas – juo remiantis įmonės suskirstytos į kategorijas biudžetų sudarymo ir naudojimo aspektu: mažos, vidutinės ir stambios įmonės. Kaip minėta, tyrime nedalyvavo įmonės, kurių darbuotojų skaičius yra mažesnis nei dešimt. Dar vienas ypač svarbus klausimas šioje grupėje – ketvirtasis. Šis klausimas atspindėjo respondentų praktinį pasirengimą sudaryti ir taikyti biudžetų modelius.

2 grupė – biudžetų procesų ir jų sąsajų su įmonės strategija apžvalga (6–7 klausimai). Respondentų prašyta atskleisti, koks yra ryšis tarp sudaromų biudžetų ir pasirinktos strategijos, nes tai lemia modernių organizacijų kultūrų formavimą.

3 grupė – biudžetas kaip planavimo procesas (8–18 klausimai). Šios klausimų grupės tikslas – atskleisti, kokios biudžetų rūšys naudojamos įmonėse. Ši klausimų grupė papildyta vienu klausimu, kuris nebuvo pateiktas JAV įmonėms atstovaujantiems respondentams. Jis sąlygotas rusų autoriaus V. P. Savčuk (2004) nuomonės, kad dauguma Rusijos Federacijos įmonių, taikydamos iš JAV kildinamas veiklos planavimo technologijas, palieka ir senosios tarybinės sistemos instrumentus, kurie neleidžia įmonėms tinkamai racionalizuoti veiklos. Dėl to atsirado prielaida, kad ir Lietuva, buvusi Lietuvos Tarybų Socialistinė Respublika, galėjo „pasiskolinti“

minėtus tarybinės sistemos instrumentus. V. P. Savčuk (2004) teigia, kad šie trūkumai pasireiškia dėl lėto perėjimo nuo senosios ekonominės sistemos prie naujosios. Jis teigia, kad neįmanoma organizuoti efektyvaus finansinio planavimo, į sistemą įtraukiant tik kai kuriuos atskirus vakarų technologijų instrumentus. Nors čia kalbama daugiau apie pačią planavimo technologijos sistemą, tačiau kai kurie V. P. Savčuk (2004) teiginiai glaudžiai susiję su biudžetų sudarymo ir naudojimo modeliu. Pirmasis tarybinės sistemos trūkumas – sąryšio nebuvimas tarp strateginio ir operatyvaus planavimo – pateiktas ir K. Shastri bei D. E. Stout (2008) anketoje. Dėl to galima daryti išvadą, kad ši problema nėra vien tik tarybinės sistemos palikimas, – ji egzistuoja ir tradiciškai laisvosios rinkos valstybėse. Antrasis iš tarybinės sistemos perimtas trūkumas – planavimo procesas įmonėse prasideda nuo gamybos planavimo, dėl to galima daryti prielaidą, kad pirmiausiai rengiamas ne pardavimo, bet gamybos biudžetas. Todėl Lietuvos respondentams pateikta anketa papildyta klausimu: „Nuo kurio biudžeto pradedamas rengti įmonės pagrindinis biudžetas?“

4 grupė – nuomonė apie biudžetų naudingumą, t. y. jų sudarymą ir naudojimą (19–24 klausimai). Svarbiausias šios grupės klausimų tikslas – išsiaiškinti, kokios kliūtys neleidžia racionaliau ir efektyviau naudotis biudžetais ir kokią papildomą vertę biudžetai duoda įmonėms.

5 grupė – biudžetas ir kiti vadybos procesai (25 klausimas). Šios klausimų grupės tikslas – atskleisti, kokios sąsajos yra tarp įmonės biudžetų ir kitų naudojamų vadybos apskaitos instrumentų, nes modernios organizacijos kultūra siejama ir su daugeliu kitų šiuolaikinių vadybos instrumentų bei jų integravimu į biudžetų modelius.

6 grupė – biudžetams rengti naudojamos informacinės technologijos (26 klausimas). Respondentų klausiama, kokia kompiuterinė programa padeda jiems palaikyti biudžetų modelį.

7 grupė – biudžetų sudarymo ir naudojimo proceso nauda ir poveikis (27–43 klausimai). Šioje grupėje respondentai pirmiausia turėjo nurodyti, ar jie patenkinti biudžetų atliekamomis funkcijomis jų įmonėse. Šios grupės 28 klausimas

glaudžiai susijęs su 4 grupės 20 klausimu. Pastaruoju klausimu norima išsiaiškinti, ar respondentai mano, kad biudžetų funkcijos gali būti naudingos įmonėms, o 7 grupės 31 klausimu aiškinamasi, kaip veikia biudžetų funkcijos įmonėse. Kiti klausimai susiję su aktualiomis biudžetų sudarymo ir naudojimo problemomis, kurios pastaraisiais metais viešai skelbtos mokslinėje erdvėje. Šioje klausimų grupėje respondentų prašoma nurodyti savo pritarimo anketoje pateiktiems klausimams lygį.

8 grupė – respondentų charakteristika (44–46 klausimai).

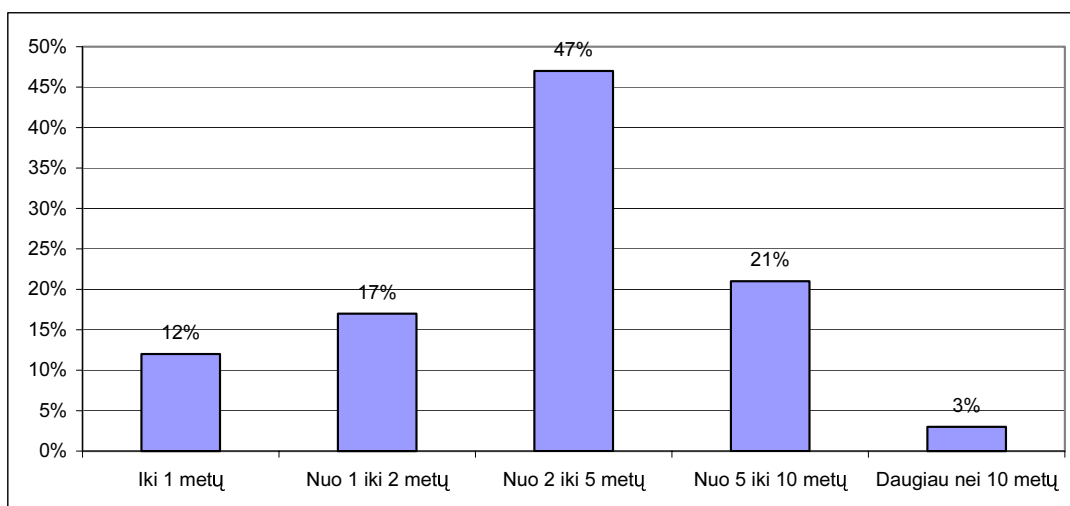
Kitame skyriuje pateikiami Lietuvoje atlikto biudžetų sudarymo ir naudojimo tyrimo rezultatai.



2.2. Biudžetų sudarymo ir taikymo tyrimo rezultatų interpretavimas

Pirmoji tyrimo dalis – pagrindinė informacija apie įmonę. Lietuvoje atlikto tyrimo respondentai atstovavo skirtingo dydžio įmonėms: 32 proc. – mažoms įmonėms (nuo 10 iki 49 darbuotojų), 53 proc. – vidutinėms įmonėms (nuo 50 iki 249 darbuotojų) ir 15 proc. – stambioms įmonėms (daugiau nei 250 darbuotojų). Visoms įmonėms atstovavo kompetentingi, biudžetų sudarymo ir naudojimo klausimus išmanantys respondentai: 29 proc. buvo įmonės vadovai, 47 proc. – buhalterijos padalinio darbuotojai, 9 proc. – ekonominių tarnybų darbuotojai, 2 proc. – planavimo ir kontrolės skyriaus darbuotojai ir 13 proc. – kiti darbuotojai, kurie tiesiogiai susiję su biudžetų sudarymu bei naudojimu. Respondentų amžius – nuo 33 iki 58 metų. Dauguma tirtųjų biudžetus naudoja nuo 2 iki 5 metų (18 pav.). Tai yra akivaizdus skirtingo ekonominio socialinio šalių išsivystymo sąlygotas reiškinys, nes vidutinė respondentų patirtis rengiant ir/arba naudojant biudžetus JAV įmonėse – 13 metų (K. Shastri, D. E. Stout, 2008).

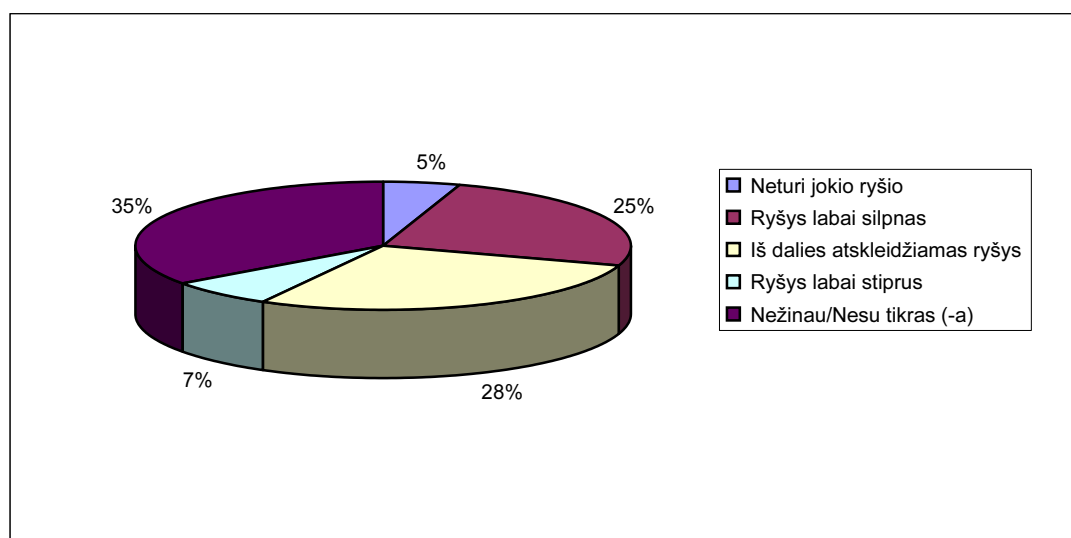
Lietuvoje didžiausią respondentų grupę sudarė buhalteriai, tiesiogiai dalyvaujantys biudžetų sudarymo ir naudojimo procese (47 proc.). Į K. Shastri ir D. E. Stout pateiktus klausimus daugiausia atsakė skyrių vadovai (25,5 proc.).



Šaltinis: parengta autorės.

18 pav. Vidutinė respondentų patirtis rengiant ir/arba naudojant biudžetus

Antroji tyrimo dalis – *biudžetų procesų ir jų sąsajų su įmonių strategija apžvalga*. Literatūros analizė parodė, kad įmonės strategiją būtina integruoti į įmonės biudžetus. Tai yra vienas pagrindinių veiksnių, atspindinčių modernių organizacijų kultūrą. Respondentų teirautasi, ar parengti biudžetai turi ryšį su įmonės strategija (19 pav.).



Šaltinis: parengta autorės.

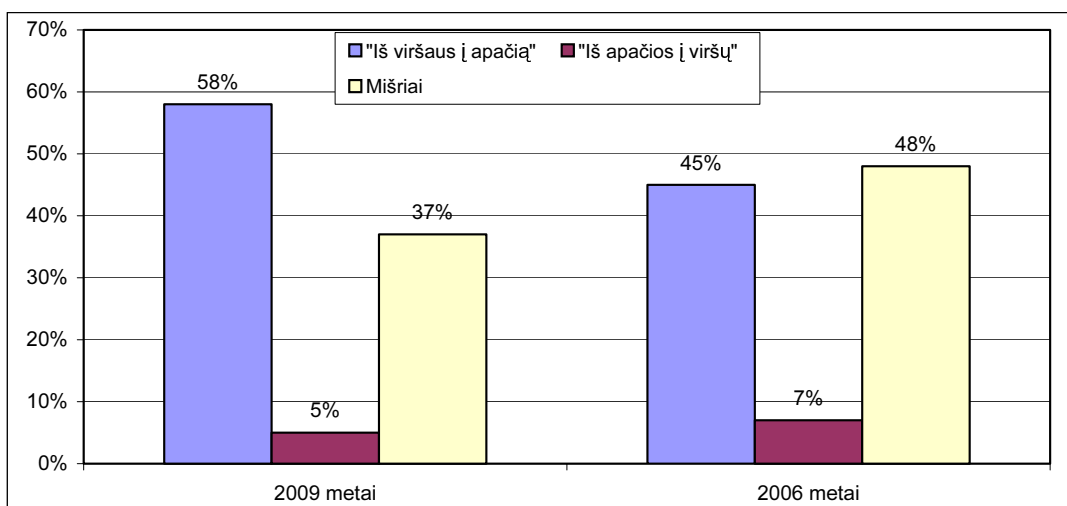
19 pav. Biudžetų sąryšis su įmonės strategija

Tyrimo rezultatai rodo, kad tik nedaugelyje Lietuvos įmonių (7 proc.) ryšys tarp biudžetų ir įmonių strategijos yra labai stiprus, 5 proc. respondentų nurodė, kad biudžetai ir strategija neturi jokio ryšio, todėl tokiose įmonėse rengiami tik

operatyviniai veiksmų planai. Kad ryšys yra labai silpnas arba atskleidžiamas tik iš dalies, nurodė atitinkamai 35 proc. ir 28 proc. įmonių. Tai įrodo, kad tokios įmonės savo veiklą planuoja tik iš dalies atsižvelgdamos į strateginius tikslus arba šių tikslų apskritai nežino. Šios įmonės labiau susirūpinusios tik trumpalaikių tikslų įgyvendinimu, kurie gali būti dažnai apskritai nesusiję su įmonės strategija. Be abejo, tokių įmonių vadovai dažniausiai dirba nenuosekliai ir jiems gali būti labai sunku įgyvendinti įmonės savininkų išsikeltus strateginius tikslus.

Trečioji tyrimo dalis – biudžetas kaip planavimo procesas. Konkretus šių grupių klausimų tikslas – išsiaiškinti, kaip įmonėse sudaromi biudžetai ir kaip jie naudojami planavimui, kontrolei bei kitoms vadybos funkcijos atlikti. Kad sudarant biudžetus vedamos derybos („iš viršaus į apačią“ ir „iš apačios į viršų“ arba šių procedūrų kombinacija, kai sudaromi vadinamieji mišrūs biudžetai), nurodė 37 proc. respondentų.

Net 58 proc. respondentų nurodė, kad pagrindinį biudžetą visuomet suformuoja įmonės vadovybė (t. y. biudžetai rengiami „iš viršaus į apačią“, t. y. taikomas autokratiškas biudžetų rengimo būdas). Kad biudžetai rengiami „iš apačios į viršų“ (t. y. pagrindinį biudžetą sudaro įmonės padalinių parengtų biudžetų visuma), nurodė tik 5 proc. respondentų.



Šaltinis: parengta autorės.

20 pav. *Biudžetų sudarymo proceso eiga*

Toks rezultatas, kai daugiau nei pusė (58 proc.) Lietuvos įmonių taiko autokratišką biudžetų rengimo būdą, rodo, kad daugelio Lietuvos įmonių vadovai

nepasitiki darbuotojais ir jiems nedeleguoja tam tikrų pareigų. Be to, toks biudžetų rengimo būdas, kai biudžetas „nuleidžiamas“ „iš viršaus į apačią“, nemotyvuoja darbuotojų sąmoningai veikti savo ir įmonės labui, bet rodo, kad egzistuoja stipri kontrolė, kurios darbuotojai stengiasi vengti.

2006 metais mišriu būdu biudžetus sudarinėjo net 48 proc. įmonių. Tai buvo gana geras rodiklis, rodantis, kad LR įmonių vadovai vertina darbuotojų nuomonę ir bendradarbiauja su jais rengdami biudžetus. Šitoks bendradarbiavimas labai svarbus ne šiaip demokratijos ir įmonės kultūros prasme, bet todėl, kad dalyvaudami biudžetų rengime, įmonės darbuotojai tuo pačiu tarsi įsipareigoja juos vykdyti, šie biudžetai jiems nebūna primesti iš šalies. Taip pat 2006 metais buvo mažiau įmonių, kurios taikė autokratišką biudžetų rengimo būdą (45 proc.). Norint pereiti prie modernios biudžetų rengimo taktikos, biudžetus reikėtų rengti tik mišriu būdu. Greičiausiai šis rodiklis blogėja dėl to, kad ekonominio nuosmukio laikotarpiu kai kurie vadovai stengiasi sudarinėti labiau įtemptus biudžetus ir griežtina darbuotojų kontrolę. Tuo tarpu patirtis rodo, kad pernelyg įtempti biudžetai darbuotojų neskatina dirbti išties įtemptai, bet jie sąmoningai vengia siekti jiems biudžete iškeltų uždavinių. Įmonės darbuotojai būna nepatenkinti tokiais biudžetais, nes jie būna nelankstus darbuotojų atžvilgiu, nes lankstumas su įtemptumu vargu ar turi ką nors bendro. Biudžetai turi būti tokie, kad juos įvykdžius būtų patenkinti įmonės poreikiai, o darbuotojai būtų motyvuojami tuos biudžetus vykdyti. Anot 69,2 proc. JAV respondentų, biudžetų rengimo procesas yra baigiamas derybomis – „iš viršaus į apačią“ ir „iš apačios į viršų“ kombinacija. Tai labai geras rodiklis, palyginti su Lietuvos įmonėmis, kurių beveik pusė taiko autokratinį biudžetų sudarymo būdą ir neskatina tobulinti, bet kartais netgi menkina modernios organizacijos kultūrą naudodamos tradicinių biudžetų elementus.

Lietuvos Respublikos respondentų taip pat teirautasi apie biudžetų tipus, kuriuos jie naudoja savo veikloje. Net 78 proc. respondentų nurodė, kad pagrindinė planavimų realizavimo priemonė – statinis biudžetas, galiojantis visą tam tikrą

veiklos etapą ir nekeičiamas keičiantis verslo aplinkybėms. Likusi respondentų dalis (22 proc.) nurodė, kad naudoja lanksčius biudžetus, kurie koreguojami atsižvelgiant į gamybos (ir ne tik) apimčių pasikeitimus per tam tikrą laikotarpį. Pirmuoju atveju (rengiant statinius biudžetus) įmonės vadovai turi suvokti, kad tokie biudžetai neatlieka pagrindinių savo funkcijų, jie tampa neinformatyvūs, pagal juos negalima įvertinti veiklos rezultatus, jie neleidžia operatyviai priimti sprendimų, nes jų teikiama informacija per tam tikrą laiką gali pasenti. Šis faktas atskleidė, kad daugumos Lietuvos Respublikos įmonių biudžetai yra pasenę. Kalbant apie JAV, 69,5 proc. šios šalies respondentų nurodė, kad pagrindinė planavimo priemonė irgi yra statinis biudžetas. Anot K. Shastri ir D. E. Stout (2008), keista, kad dauguma įmonių ir toliau rengia statinius biudžetus, nors galimi įvairūs pažangūs jų sudarymo būdai, pavyzdžiui, „slenkantys“, lankstūs biudžetai ar „nuliniai“ biudžetai. Šie rodikliai yra gana panašūs į Lietuvos respondentų pateiktus atsakymus – čia statinius biudžetus naudoja 78 proc. įmonių. Vertinant veiklą pagal statinius biudžetus, nukrypimai nustatomi nuo iš esmės sugalvotos, bet ne nuo realios padėties. Labai mažai šalies respondentų (7 proc.) nurodė, kad naudoja „nulinius“ biudžetus, kai visi įmonės biudžetai pradami rengti nuo nulio, o 6 proc. įmonių naudoja slenkančius biudžetus. Šie rezultatai rodo, kad moderni organizacijos kultūra nėra plėtojama visu pajėgumu daugelyje įmonių. Tai patvirtina vyraujančią nuomonę, kad praktikoje dažniausiai pasitaiko biudžetai „įpėdiniai“ (93 proc.) ir diskretūs biudžetai (94 proc.). Tokį įmonių pasirinkimą sąlygoja tai, kad biudžetai „įpėdiniai“ yra pigesni, nei „nuliniai“ biudžetai, nes jie pagrįsti jau sukaupta patirtimi, taigi juos rengti yra lengviau, jiems reikia mažiau darbo sąnaudų. Dėl to ir dauguma respondentų praktikoje naudoja šios rūšies biudžetus, nors, kita vertus, praktikoje tos pačios įmonės įvairiais laikotarpiais gali sudarinėti skirtingus biudžetus – arba „nulinius“, arba „įpėdinius“. Siekiant bent kiek tolygiau paskirstyti darbus vadybos aparatų darbuotojams, biudžetai turi būti rengiami slenkančiuoju būdu. Kai šito nedaroma, ir pasitvirtina biudžetų kritika, kad jiems rengti patiriama per daug darbo laiko sąnaudų

ir sugaištama per daug laiko. Dėl to neracionaliai panaudojamas darbuotojų darbo laikas, nes jie tam tikrą laiką šalia savo pagrindinio darbo sudarinėja biudžetus. Tuo tarpu kitu laikotarpiu vykdo tik savo tiesiogines pareigas. *Taigi išskyla natūralus klausimas: ar tų darbuotojų per daug, kai biudžetai nerengiami, arba jų per mažai biudžetų rengimo laiku, dėl to nukenčia ir biudžetų rengimo kokybė.*

Kontrolės funkcijai įgyvendinti dauguma respondentų (72 proc.) lygina mėnesinius faktinius rezultatus su biudžetuose numatytais užduotimis. Kita respondentų dalis (26 proc.) nukrypimus nuo biudžetų registruoja kas ketvirtį, o likę 2 proc. respondentų – vos kartą per metus. Tai įrodo, kad biudžetai įmonėse veikia ir nukrypimai registruojami, nors daugiausia ir naudojami statiniai biudžetai.

Absoliuti dauguma respondentų (98 proc.) nurodė, kad į biudžetus įtraukia tik finansinius rodiklius (daugiausia – įplaukas ir išlaidas), ir tik 2 proc. respondentų nurodė, kad į biudžetus įtraukia ir nefinansinius rodiklius. Vadinasi, Lietuvos respondentai laikosi klaidingos nuostatos, kad sudarant biudžetus gali ir turi būti registruojami tik tie darbai, kuriuos galima išreikšti finansiniais rodikliais. Be abejo, beveik kiekvienas darbas gali būti įvertintas tam tikra išlaidų, kartais – ir sąnaudų suma. Tačiau šito negalima pasakyti apie įplaukas, kai turime reikalo su technologinės grandinės viduryje ar net jos pradžioje atliekamais darbais, kurių rezultatų įmonė neparduoda tretiesiems asmenims. Tuomet kai kurios įmonės, siekdamos kompensuoti šį trūkumą, įveda taip vadinamą transferinių kainų sistemą, kuri dažnai gali būti labai žalinga, nes gali užprogramuoti apgaules jau pačioje pirminėje biudžetų parengimo stadijoje, kai susitariama dėl transferinių kainų dydžio, tiksliau sakant, kai tos kainos sugalvojamos, nes realiai jomis neprekiuojama.

Kontrolės funkcijai įgyvendinti dauguma JAV respondentų lygina mėnesinius faktinius rezultatus su biudžetuose numatytais rodikliais, naudodami ir finansinius (daugiausia – įplaukų bei išlaidų), ir nefinansinius (pavyzdžiui, darbuotojų arba pirkėjų pasitenkinimas) mato vienetus. Šie rodikliai parodo didelį atotrūkį tarp Lietuvos ir JAV įmonių. Pavyzdžiui, 62,7 proc. JAV respondentų nurodė, kad vertindami

darbuotojų indėlių į veiklos rezultatus ir kurdami motyvavimo sistemą, be finansinių rodiklių, naudoja ir nefinansinius. Tuo tarpu tik 2 proc. Lietuvos Respublikos įmonių į biudžetus įtraukia nefinansinius rodiklius. Tai labai nepalankus rodiklis, nes labai riboja įmonių ir ypač padalinių vadovus gauti vadybos sprendimams priimti reikalingos informacijos. Į klausimą „nuo kokio biudžeto yra pradedamas rengti įmonės pagrindinis biudžetas“ 79 proc. respondentų atsakė – nuo pardavimo biudžetų, t. y. pirmiausiai įmonės planuoja, kiek gali parduoti, o tik vėliau sudaro išlaidų biudžetus. Likusi respondentų dalis (21 proc.) nurodė, kad pagrindinį biudžetą pradeda rengti nuo gamybos arba kitų išlaidų biudžetų (atitinkamai 14 proc. ir 7 proc.). Taigi V. P. Savčuk (2004) nuogaštavimai dėl senosios tarybinės sistemos „palikimo“ nepasitvirtino.

Ketvirtoji tyrimo dalis – nuomonė apie biudžetų naudingumą.

Respondentų buvo paprašyta pareikšti nuomonę apie biudžetų naudingumą atsižvelgiant į konkrečias biudžetų funkcijas. Šios dalies tikslas – išsiaiškinti, ar respondentų nuomone tinkamas biudžetų taikymas gali duoti įmonei papildomos vertės, siekiant konkrečių verslo tikslų. Nuomonių reitingai pateikiami 11 lentelėje. Respondentų buvo klausama apie biudžetų naudingumą atsižvelgiant į šias *funkcijas*: strateginį planavimą, veiklos planavimą, veiklos kontrolę, komunikaciją, koordinavimą, motyvaciją ir skatinimo nustatymą. Pirmoji funkcija, kuri buvo pateikta respondentams, – strateginis planavimas. Ji anketoje respondentams apibrėžta kaip bendros veiksmų praktinės programos ateinantiems penkeriems metams pagrindas padedantis įmonėms orientuotis savo veikloje. Antroji funkcija – veiklos planavimas, kai biudžetai padeda įvertinti reikalingus išteklius prognozuojamoms operacijoms atlikti arba numatyti finansavimo poreikius. Trečioji funkcija – veiklos kontrolė – tikrina, ar faktiniai veiklos rezultatai atitinka suplanuotus, šitaip realizuojant grįžtamąjį ryšį vadybos sistemose. Ketvirtoji funkcija – komunikacijos – uždavinys pateikti orientacinį žemėlapią darbuotojams, kad produkcija ir paslaugos būtų realizuotos taip, kaip tikisi įmonės vadovybė. Penktoji

funkcija – koordinavimas – užtikrina komandinį darbą atsakomybės centruose ir padaliniuose, padeda atskiriems įmonės padaliniams prisidėti prie bendros organizacijos strategijos įgyvendinimo. Šeštoji funkcija – motyvacija – skatina darbuotojus siekti gerų rezultatų sutelkti jų pastangas, siekiant nustatytų organizacijos tikslų ir įgyvendinant einamuosius uždavinius. Septintoji funkcija – skatinimo nustatymas – padeda nustatyti premijų arba kitų išmokų dydžius, pagrįstus nukrypimų nuo numatytų biudžetų registravimu.

Dauguma respondentų įsitikinę, kad biudžetas yra arba „labai naudingas“, arba „naudingas“, nes jis yra viena svarbiausių visų šių funkcijų realizavimo priemonių. Respondentai manė, kad biudžetai daugiausia naudos duoda planuojant ir kontroliuojant veiklą (atitinkamai net 82 proc. ir 94 proc.) – tai būdinga tradiciniams biudžetų modeliams. Tačiau respondentai nurodė, kad biudžetai taip pat naudingi ir kitoms funkcijoms realizuoti: strateginiam planavimui (46 proc.), komunikacijai (56 proc.), koordinavimui (51 proc.), motyvacijai (70 proc.) ir skatinimui (70 proc.). Tai reiškia, kad ateityje galimas perėjimas nuo rėmimosi vien metiniais skaičiais, kaip planavimo ir kontrolės mechanizmu, prie suvokimo, kad biudžetas gali būti organizacijos strateginio vystymosi proceso organizavimo dalis, apimanti ir daugelį kitų funkcijų. Tačiau nemažai respondentų (39 proc.) nesuvokia biudžetų modelių ryšio su strateginiu planavimu teikiamos naudos (11 lentelė).

Tiek JAV, tiek ir LR atstovaujančių respondentų, buvo klausiama nuomonės apie biudžetų modelių naudingumą, realizuojant konkrečias funkcijas. Dauguma JAV respondentų įsitikinę, kad biudžetai šiuo aspektu yra arba „naudingai, arba „labai naudingi“. JAV respondentams pateiktoje anketoje koordinavimo funkcija buvo padalyta į du konceptualius požiūrius: koordinavimą tarp įmonės padalinių (skatina komandinį darbą įvairiuose padaliniuose, pavyzdžiui, produktų linijose) ir koordinavimą tarp funkcinų tarnybų (skatina komandinį darbą įvairiuose funkcinuose segmentuose, pavyzdžiui, finansų ar marketingo padaliniuose). Lietuvos respondentams pateiktoje anketoje koordinavimas nebuvo skaidomais

jokiais aspektais, bet traktuojamas kaip vientisa vadybos funkcija. Taip nuspręsta atlikus kontrolinį anketos tyrimą, kai respondentai nurodė, kad koordinavimą suvokia kaip bendrą gamybinių segmentų ir funkcinių padalinių komandinio darbo priemonę. Greičiausiai taip yra dėl to, kad JAV įmonių respondentai atspindėjo kur kas didesnes įmones, nei Lietuvos įmonių respondentai, be to šalies įmonių vadybos veikla nėra taip giliai išplėtota kaip JAV.

Faktas, kad JAV respondentai, kaip ir LR respondentai, nurodė, kad pateiktos funkcijos yra naudingos, reiškia, kad respondentai yra pasirengę biudžetą padaryti organizacijos strateginio vystymo proceso organizavimo dalimi.

Nors dauguma JAV respondentų nurodė, kad biudžetas yra naudingas visoms išvardintoms funkcijoms, buvo keletas tokių biudžetų funkcijų, kurias daugiau nei 10 proc. respondentų nurodė arba kaip „nelabai naudingas“, arba kaip „nenaudingas“: padalinių (21,4 proc.) ir funkcinių tarnybų (19,1 proc.) koordinavimas, motyvacija (14,1 proc.), skatinimo tvarkos nustatymas (11,8 proc.). Šios sritys, anot K. Shastri ir D. E. Stout (2008), turi būti papildomų tyrimų objektas.

JAV kaip ir LR respondentai, manė, kad biudžetai labai naudingi arba naudingi konkrečioms funkcijoms realizuoti: veiklos planavimui ir veiklos kontrolei. Lietuvos respondentai, palyginti su JAV respondентаis, šioms dviem funkcijoms suteikė labai didelį pasitikėjimo laipsnį. Taip vėlgi yra dėl to, kad Lietuva, turėdama mažai patirties, kaip sudaryti ir naudoti biudžetus, juos suvokia kaip instrumentą, kuris padeda įgyvendinti tik kontrolę ir planavimą. Taigi Lietuvos Respublikos įmonės yra labiau linkusios taikyti tradicinius biudžetų modelius.

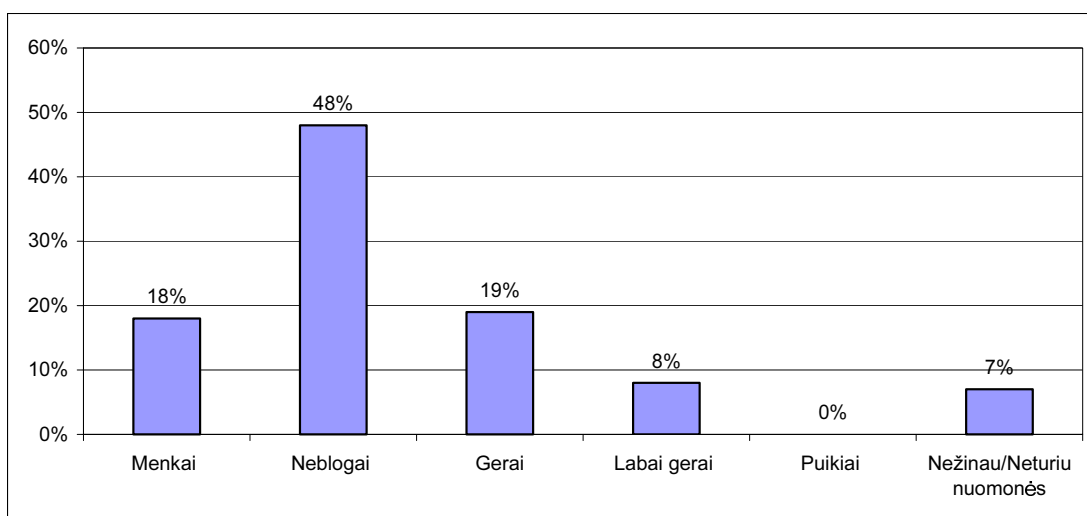
Abiejų valstybių respondentai mano, kad biudžetai yra naudingi strateginiams tikslams įgyvendinti, nors taip manančių Lietuvos respondentų yra mažiau, nei JAV. Toks skirtumas rodo, kad LR įmonės labiau linkusios tikėti, kad realizuojant strateginį planavimą – biudžetus ne visada tikslinga susieti su strateginiais įmonės tikslais.

11 lentelė. Nuomonė apie biudžetų naudingumą LR ir JAV

Biudžetų funkcijos	Labai naudinga/ Naudinga		Kai kas naudinga		Nelabai naudinga/ Nenaudinga		Neturi nuomonės	
	Lietuva	JAV	Lietuva	JAV	Lietuva	JAV	Lietuva	JAV
Strateginis planavimas	46,0 %	60,0 %	15,0 %	24,4 %	18,0 %	10,5 %	21,0 %	5,1 %
Veiklos planavimas	82,0 %	73,5 %	14,0 %	18,7 %	2,0 %	3,9 %	2,0 %	3,9 %
Veiklos kontrolė	94,0 %	84,3 %	5,0 %	10,1 %	0,0 %	4,1 %	1,0 %	1,4 %
Komunikacija	56,0 %	69,9 %	23,0 %	19,0 %	11,0 %	8,7 %	10,0 %	2,5 %
Koordinavimas/komandinis padalinių darbas	51,0 %	51,4 %	22,0 %	21,6 %	15,0 %	21,4 %	12,0 %	5,6 %
Koordinavimas/komandinis darbas visose funkcinėse srityse		53,3 %		23,5 %		19,1 %		4,1 %
Motyvacija	70,0 %	58,8 %	15,0 %	24,0 %	8,0 %	14,1 %	7,0 %	3,1 %
Skatinimo nustatymas	70,0 %	68,1 %	15,0 %	14,9 %	8,0 %	11,8 %	7,0 %	5,2 %

Šaltinis: parengta autorės, K. Shastri, D. E. Stout (2008).

Ekonominio nuosmukio laikotarpiu vis daugiau įmonių vadovų iš apskaitos srities darbuotojų reikalauja informacijos, būtinos vadybos sprendimams priimti. Todėl respondentų buvo klausiama, ar biudžetų sudarymas ir naudojimas suteikia papildomos vertės jų įmonei. Iš gautų rezultatų matyti, kad respondentų lūkesčiai naudojant biudžetus yra patenkinami (21 pav.). 48 procentai respondentų mano, kad pridėtinė vertė, kurią biudžetai sukuria įmonėje, yra vidutiniška.



Šaltinis: parengta autorės.

21 pav. *Biudžetų pridėtinės vertės kūrimas įmonėje*

Penktoji tyrimo dalis – biudžetas ir kiti vadybos procesai. Kad naudoja subalansuotų rodiklių sistemą, nurodė 14 proc. respondentų, tačiau šiuos rodiklius į įmonės biudžetų sudarymo ir naudojimo procesą įtraukia tik 2 proc. įmonių.

Veikla pagrįstą apskaitos metodiką naudoja 57 proc. Lietuvos įmonių, iš jų tik penktadalis integruoja šią sistemą į biudžetų sudarymo ir naudojimo procesą. JAV atlikto tyrimo metu paaiškėjo, kad dažniausiai įmonės naudoja ir į biudžetus įtraukia subalansuotų rodiklių elementus. Lietuvoje subalansuotų rodiklių sistemos naudojimas kol kas nėra toks populiarus kaip JAV. Nors dalis Lietuvos įmonių jau suvokia šių rodiklių naudą, vis dėlto į biudžetus dažniausiai įtraukia tik finansinius rodiklius.

Šeštoji tyrimo dalis – biudžetams rengti naudojamos informacinės technologijos. Šeštojoje tyrimo dalyje respondentų teirautasi, kokiomis informacinėmis technologijomis grindžiamas jų biudžetų sudarymas ir naudojimas. Dauguma respondentų (63 proc.) nurodė, kad naudojami „Microsoft“ kompanijos *Excel* programa. Likusi dalis respondentų naudojami kitomis programinėmis įrangomis. „Microsoft“ kompanijos *Excel* programa yra didelė pagalba įmonėms, nes, nekompiuterizavus duomenų kaupimo ir apdorojimo procesų, apskritai būtų neįmanoma pasiekti bent kiek geresnių rezultatų biudžetų rengimo ir naudojimo srityje (C. Keller, 2005). Tai, kad 63 procentai tyrime dalyvavusių įmonių biudžetų modeliams kompiuterizuoti naudoja *Excel* programas, rodo šios programos efektyvumą sudarinėjant ir įgyvendinant biudžetų modelius. Svarbiausia, kad programa būtų lanksti naudojant biudžetus (lankstumas gali būti pasiekiamas papildomai programuojant).

Septintoji tyrimo dalis – biudžetų proceso nauda ir poveikis. Respondentų paprašyta įvertinti pasitenkinimą biudžetų atliekamomis funkcijomis. Šios klausimų grupės tikslas, kuris glaudžiai siejasi su ketvirtąja tyrimo dalimi (pastarojoje aiškinamasi, ar biudžetų funkcijų realizavimas, respondentų nuomone, prideda teigiamos vertės įmonės veiklos procesui), – išsiaiškinti, kiek respondentai yra patenkinti biudžetų funkcijų realizavimu jų įmonėse. *Skirtumas tarp ketvirtosios ir septintosios tyrimo klausimų grupių yra tas, kad įmonės gali tikėtis teigiamos naudos iš biudžetų funkcijų, tačiau pasitenkinimo šiomis funkcijomis reitingai gali būti mažesni.*

12 lentelėje pateikti JAV ir Lietuvos respondentų nuomonių dėl pasitenkinimo biudžetais skirtumai. Iš lentelės duomenų matyti, kad JAV respondentai yra labiau patenkinti biudžetų teikiama nauda, realizuojant konkrečias funkcijas nei jų kolegos iš Lietuvos Respublikos įmonių. Kaip matyti iš šios lentelės dauguma respondentų yra labai nepatenkinti arba nepatenkinti biudžetų sudarymo ir naudojimo procesu, atsižvelgiant į konkrečias funkcijas, arba jų nuomonė yra neutrali, kitaip

tariant, jie buvo kompetentingi suvokti pateikiamo klausimo formuluotę ir reaguoja neutraliai į šių biudžetų funkcijų teikiamą naudą (kitais tariant, tai imtis tarp „patenkinti ir nepatenkinti“). Veiklos kontrolė minima kaip viena pagrindinių biudžetų funkcijų, kuri teikia daugiausia naudos. Ši išvada nestebina žinant, kad veiklos kontrolė yra viena iš klasikinių funkcijų rengiant ir naudojant tradicinius biudžetus, ypač ekonominio nuosmukio laikotarpiu, kai įmonių vadovai stengiasi kontroliuoti kiekvieną padalinio arba darbuotojo vykdomą veiklą, o tam fiksuoja nukrypimus nuo siekiamų jos rezultatų. Tačiau kontrolės funkcijos veikimu yra patenkinta tik pusė tyrime dalyvavusių respondentų. Nors Lietuvos respondentai pirmenybę teikia veiklos kontrolei, motyvuodami darbuotojus pasiekti biudžete numatytus tikslus, tačiau pasitenkinimas veiklos kontrole yra mažas, palyginti su, respondentų nuomone, šios funkcijos teikiama nauda (atitinkamai 50 proc. ir 94 proc.). Skirtumas tarp biudžetų naudingumo bendrąja prasme (kai respondentų teiraujamosi nuomonės apie biudžetų funkcijų naudingumą) ir padidėjusio nepasitenkinimo kiekvienoje konkrečioje įmonėje rodo, kad kai kurie respondentai jaučia, kad biudžetų procesas kiekvieno jų organizacijoje nėra optimalus ir galbūt neduoda tokių rezultatų, kokie, jų manymu, galėtų būti arba kokių jie tikisi. Pavyzdžiui, net 82 proc. respondentų mano, kad veiklos planavimas yra labai naudinga arba naudinga biudžetų funkcija, tačiau tik 45 proc. yra patenkinti šios funkcijos veikimu. Net 70 proc. respondentų mano, kad biudžetai turi motyvuoti darbuotojus dirbti, tačiau tik 21 proc. respondentų yra patenkinti, kaip ši funkcija realizuojama.

Lietuvos Respublikos respondentai dvi netapačias funkcijas – motyvavimą ir skatinimą suvokia visiškai vienodai. Tai liudija apie nepakankamas motyvavimo ir skatinimo perspektyvas įmonėse.

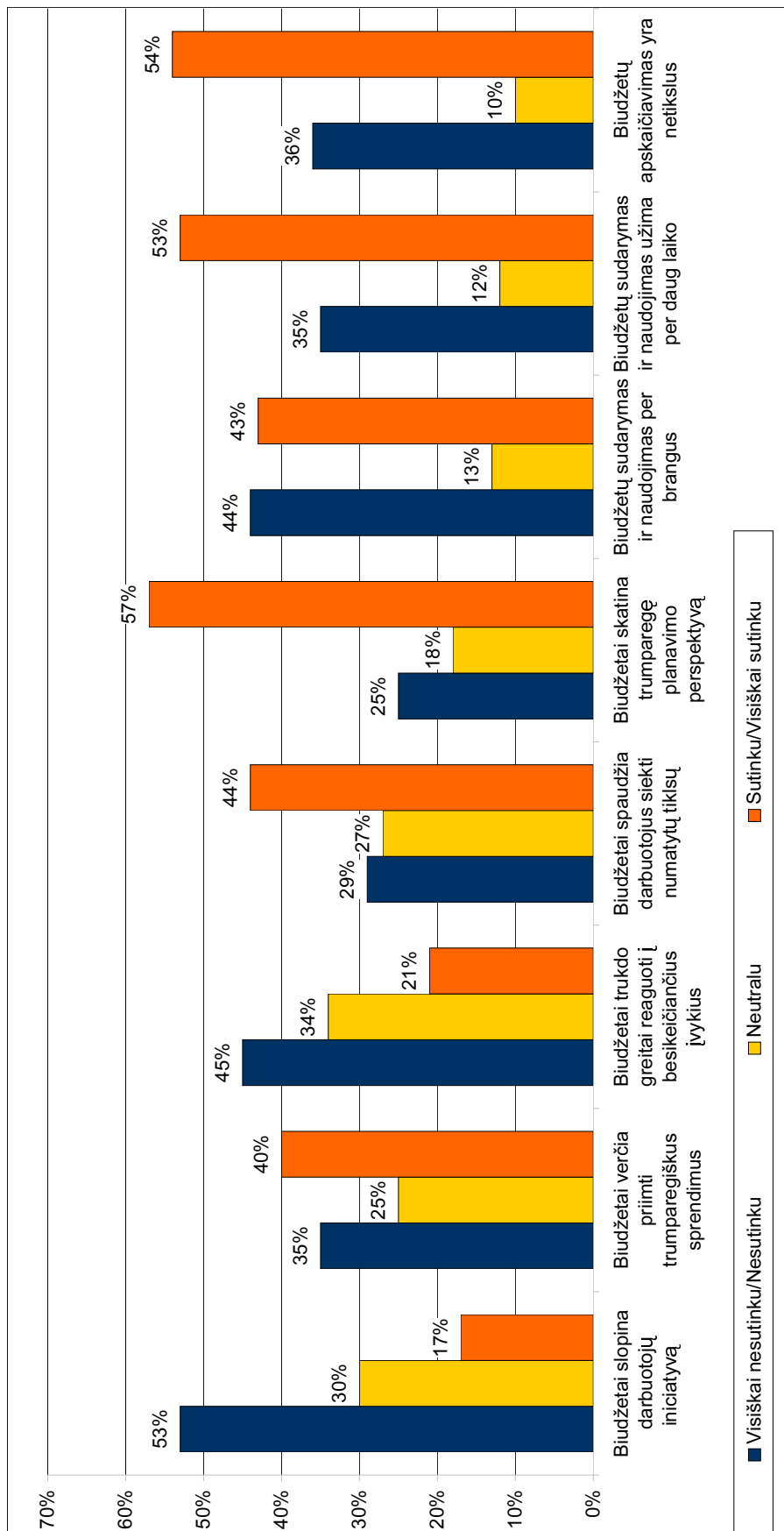
12 lentelė. Pasitenkinimas LR ir JAV įmonėse taikomais biudžetais

Biudžetų funkcijos	Labai patenkinti/ Patenkinti		Neutralūs		Nepatenkinti/ Labai nepatenkinti		Negali atsakyti	
	Lietuva	JAV	Lietuva	JAV	Lietuva	JAV	Lietuva	JAV
Strateginis planavimas	20,0 %	49,2 %	41,0 %	27,7 %	30,0 %	21,6 %	9,0 %	1,5 %
Veiklos planavimas	45,0 %	55,8 %	18,0 %	24,1 %	31,0 %	17,9 %	6,0 %	2,2 %
Veiklos kontrolė	50,0 %	64,9 %	22,0 %	18,3 %	25,0 %	15,9 %	1,0 %	0,9 %
Komunikacija	20,0 %	49,5 %	37,0 %	27,1 %	33,0 %	21,9 %	10,0 %	1,5 %
Koordinavimas/komandinis padalinių darbas	19,0 %	35,5 %	43,0 %	33,6 %	29,0 %	27,2 %	9,0 %	3,7 %
Koordinavimas/komandinis darbas visose funkcinėse srityse		41,8 %		31,9 %		24,6 %		1,8 %
Motyvacija	21,0 %	43,0 %	52,0 %	32,1 %	25,0 %	24,0 %	2,0 %	0,9 %
Skatinimo nustatymas	21,0 %	45,7 %	52,0 %	26,3 %	25,0 %	22,8 %	2,0 %	5,3 %

Šaltinis: parengta autorės, K. Shastri, D. E. Stout. (2008).

Daugiau kaip 40 proc. JAV respondentų yra labai patenkinti biudžetų sudarymo procesu, išskyrus koordinavimo funkcijos realizavimą juose. Veiklos kontrolė minima kaip viena iš pagrindinių biudžetų funkcijų, kuria respondentai yra labiausiai patenkinti. K. Shastri ir D. E. Stout (2008) ši išvada taip pat nestebina, žinant, kad veiklos kontrolė yra vienas iš klasikinių tikslų sudarant ir naudojant biudžetus. Be to, šie rezultatai parodo, kad dalis respondentų jaučia, jog biudžetų sudarymo ir naudojimo procesas įmonėse nėra optimalus ir neduoda tokių rezultatų, kokie, jų manymu, galėtų būti. Tą parodo skirtumas tarp biudžetų naudingumo bendrąja prasme ir padidėjusio nepasitenkinimo dėl konkrečios įmonės situacijos. Analogiška situacija yra ir LR įmonėse, kurių respondentai suvokia biudžetų teikiamą naudą, tačiau nesugeba jų tinkamai realizuoti. ***Taigi abiejų valstybių (JAV ir LR) biudžetų naudingumo reitingai yra didesni, nei pasitenkinimo jais.***

Mažiausiai JAV respondentai patenkinti koordinavimo tarp padalinių funkcija, jie taip pat mano, kad ši funkcija suteikia mažiausiai naudos, siekiant konkrečių verslo tikslų. Tik 21 proc. Lietuvos respondentų yra patenkinti motyvacijos ir skatinimo funkcijų realizavimu. Greičiausiai taip yra dėl to, kad motyvavimui ir skatinimui nustatyti naudojami tik finansiniai rodikliai, kurie dažniausiai neatspindi visų darbuotojų darbo indėlio į bendros įmonės strategijos įgyvendinimą. Tam būtini ir nefinansiniai rodikliai. Kadangi JAV įmonės tarpusavyje derina finansinius ir nefinansinius rodiklius ir įtraukia juos į biudžetus, tai jos labiau patenkintos darbuotojų motyvacijos ir skatinimo sistemų funkcionavimu. Tik 19 proc. Lietuvos respondentų yra patenkinti biudžetų teikiama nauda strateginiams tikslams įgyvendinti, o tarp JAV respondentų tokių yra net 49,2 proc. Toks skirtumas tarp JAV ir Lietuvos įmonių galėjo atsirasti dėl kelių priežasčių. Pirmiausiai dėl to, kad Lietuvos įmonėse arba iš viso nėra strategijos, arba jos ryšys su įmonės vykdoma veikla nėra stiprus. Lietuvos respondentai labiau patenkinti biudžetų teikiama nauda veiklos planavimui nei strateginiam planavimui. Tai rodo, kad Lietuvos įmonės prioritetus teikia operatyviam planavimui ir ne visuomet operatyvius tikslus derina su strateginiais tikslais.



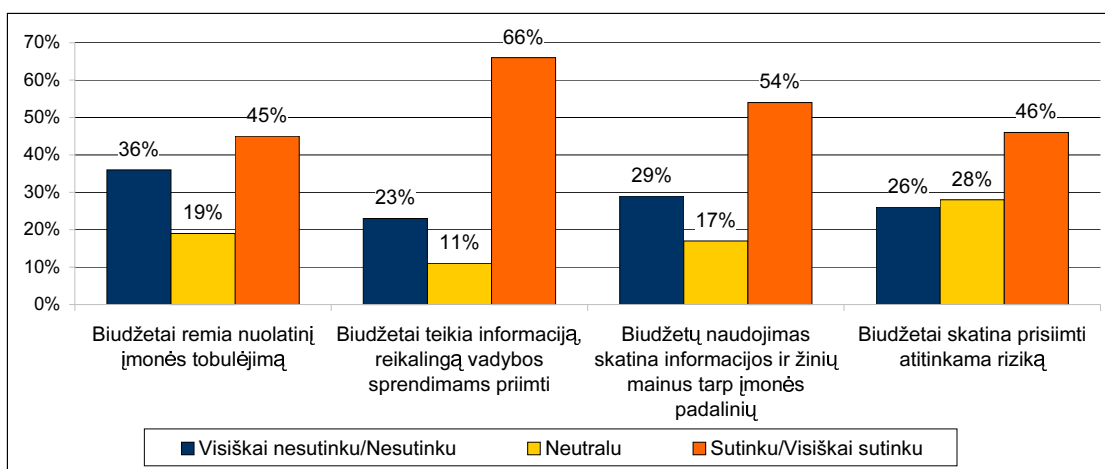
Šaltinis: parengtas autorės.

22 pav. Neigiamos biudžetų naudojimo pasekmės LR įmonėse

Respondentų taip pat buvo teiraujama apie biudžetų sudarymo ir naudojimo pasekmes įmonės veiklai. Tariamų neigiamų biudžetų naudojimo pasekmių sąrašas ir atrinktų atsakymų duomenų santrauka pateikta 22 paveiksle. Apibendrinus jame pateiktą informaciją, galima teigti, kad Lietuvos respondentai daugiausia manė, jog: 1) biudžetai neslopina darbuotojų iniciatyvos; 2) biudžetai netrukdo greitai reaguoti į besikeičiančius įvykius; 3) biudžetų sudarymas ir naudojimas ne per brangūs.

Vienas dalykas, dėl kurio kyla nerimas, yra respondentų suvokimas, kad biudžetų procesas yra daugiau tik kontrolės ir planavimo įgyvendinimo priemonė. Tai atskleidžia, kad kai kurios organizacijos turėtų skirti daugiau dėmesio kitoms biudžetų funkcijoms, kurios yra tokios pat reikšmingos. Daugiausia respondentų manė, kad biudžetai spaudžia darbuotojus siekti numatytų tikslų, skatina juos trumparegiškai planuoti veiklą, jos nesusieti su įmonės strategija, biudžetų sudarymas užima per daug laiko, biudžetų apskaičiavimas yra netikslus.

23 paveiksle pateikiamos pastebėtos teigiamos biudžetų sudarymo ir naudojimo pasekmės. Kaip matyti, didesnė respondentų dalis sutinka, kad: 1) biudžetai skatina nuolatinį įmonės tobulėjimą; 2) biudžetai teikia informaciją, reikalingą vadybos sprendimams priimti; 3) biudžetų naudojimas skatina informacijos ir žinių mainus tarp įmonės padalinių; 4) biudžetai skatina darbuotojus prisiimti atitinkamą riziką.



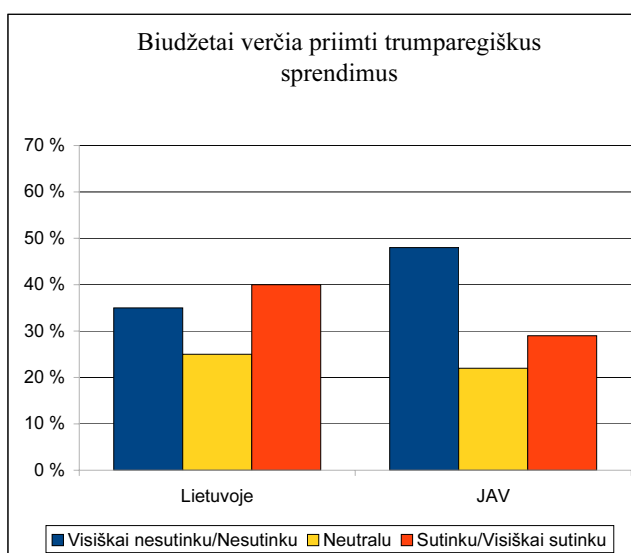
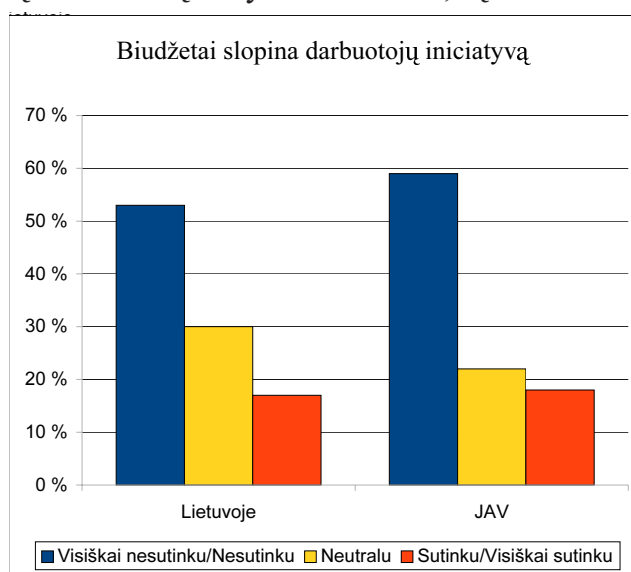
Šaltinis: parengtas autorės.

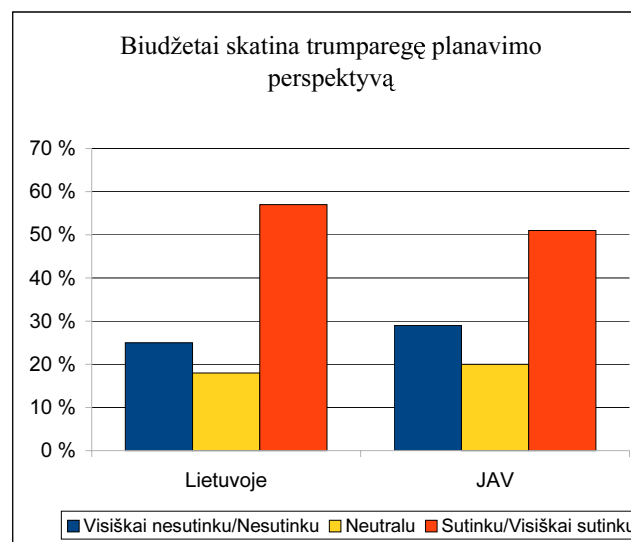
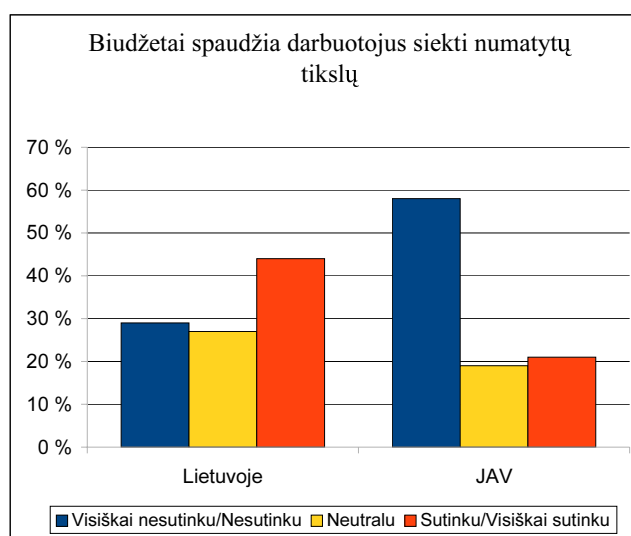
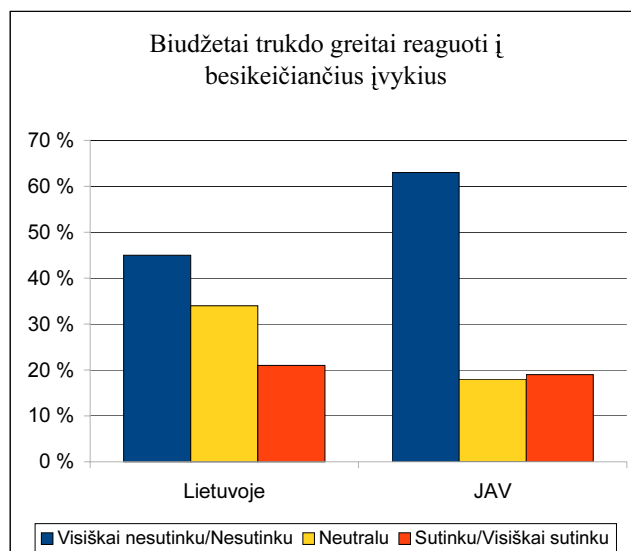
23 pav. Teigiamos biudžetų naudojimo pasekmės LR įmonėse

Pateiktus galimus atsakymų variantus „sutinku“ arba „visiškai sutinku“ daugiau rinkosi įmonių vadovai, o tiesiogiai atsakingi už biudžetų sudarymą įmonių darbuotojai (buhalteriai, finansininkai, ekonominių padalinių tarnybos), buvo labiau linkę rinktis atsakymų variantus „neutralu“ arba „nesutinku“/„visiškai nesutinku“.

Tai reiškia, kad vadovai priimdami sprendimus remdamiesi konkrečia biudžetų teikiama informacija labiau vertina biudžetus, nei atsakingi už biudžetų suformavimą. Taip yra greičiausiai dėl to, kad pastarieji vidiniai informacijos vartotojai nepriima vadybos sprendimų ir jiems biudžetai nereikalingi tiek, kiek įmonių vadovams arba vadybininkams.

24 paveiksle yra pateiktas biudžetų sudarymo ir naudojimo neigiamų pasekmių, susijusių su biudžetų taikymu LR ir JAV, sąrašas.





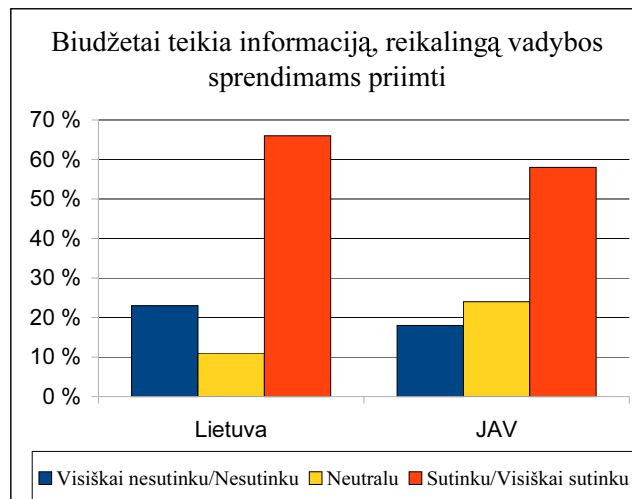
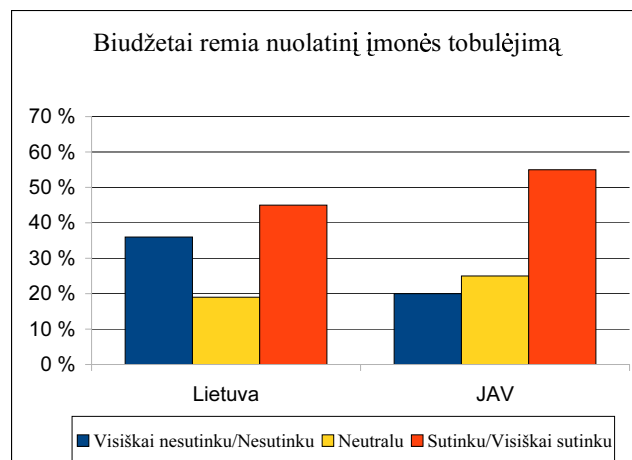
Šaltinis: parengta autorės(2011), K. Shastri ir D. E. Stout (2008)..

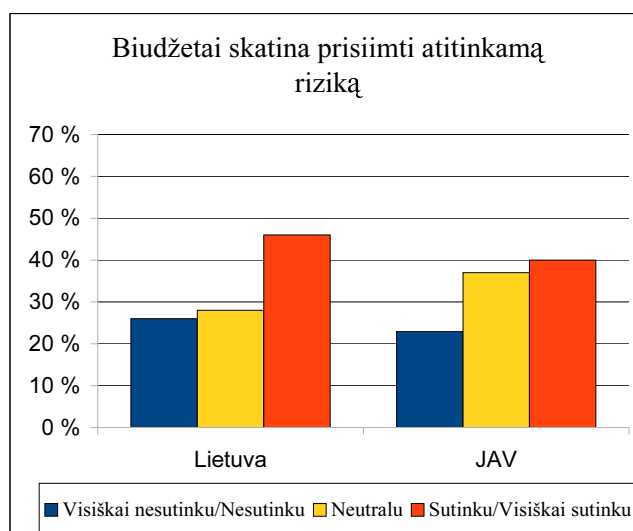
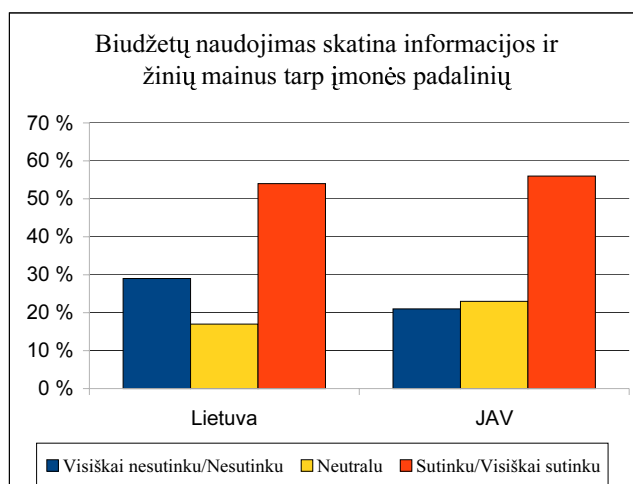
24 pav. Neigiamos biudžetų naudojimo pasekmės Lietuvoje ir JAV

JAV respondentai daugiausia manė, kad biudžetai: 1) neblokuoja darbuotojų iniciatyvos; 2) pernelyg nespaudžia priimti trumparegiškus sprendimus; 3) netrukdo greitai reaguoti į besikeičiančius įvykius; 4) nespaudžia darbuotojų siekti tikslų.

Vienas dalykas, dėl kurio JAV įmonės galėtų nerimauti, tas, kad biudžetų procesas skatina trumparegę planavimo perspektyvą (taip mano daugiau nei 50 proc. JAV respondentų). Šie rezultatai atskleidžia, kad kai kurios organizacijos turėtų skirti daugiau dėmesio biudžetams susieti su įmonių strategija. Ta pati problema egzistuoja ir Lietuvos įmonėse.

JAV respondentai nurodė ir teigiamas biudžetų sudarymo ir naudojimo pasekmes. Lietuvos ir JAV respondentai sutartinai teigė, kad biudžetai gali būti naudojami nuolatiniam tobulėjimui skatinti, teikti vadovams informaciją, reikalingą vadybos sprendimams priimti, skatinti informacijos ir žinių mainus tarp padalinių. Kad tai yra biudžetų pranašumai, sutiko daugiau nei 50 proc.





Šaltinis: parengta autorės(2011), K. Shastri ir D. E. Stout (2008).

25 pav. Teigiamos biudžetų naudojimo pasekmės Lietuvoje ir JAV

JAV respondentų. Teiginiui, kad biudžetas skatina prisiimti atitinkamą riziką, pritarė daugiau nei 40 proc. JAV respondentų. Panašūs duomenys gauti apklausus ir Lietuvos Respublikos respondentus. Dėl to galima teigti, kad abiejų valstybių įmonių atstovai sutinka, jog biudžetai teikia naudos įmonių veiklai, ir jos neketina atsisakyti šio svarbaus vadybos instrumento, tačiau Lietuvoje įmonės susiduria su didesnėmis biudžetų sudarymo ir naudojimo problemomis nei JAV įmonės. Visi šie pateikti aprašomosios statistikos duomenys leido padaryti galutinius biudžetų sudarymo ir naudojimo praktikoje rezultatų apibendrinimus, kurie pateikti 2.3 skyriuje.

2.3. Kliūtys, ribojančios biudžetų modelių sudarymo ir naudojimo procesus

K. Sharen ir D. E. Stout (2008) teigia, kad JAV respondentų atsakymai į apklausos klausimus sukėlė nerimo, kad viešojoje erdvėje plintanti biudžetų kritika iš dalies yra teisinga. Tą patvirtino ir LR atliktas tyrimas. Nors JAV ir Lietuvos Respublikos respondentai patvirtino, kad įmonės neketina atsisakyti biudžetų, nes jie teikia įmonėms naudos, tačiau būtina juos tobulinti – tai aktualu ir Lietuvos, ir JAV įmonėms. Kad būtų galima spręsti visas su biudžetų sudarymo ir naudojimo procesu susijusias problemas, parengtas svarbiausių kliūčių sąrašas, kuris padėtų sukurti veiksmų planą kiekvienai problemų grupei išspręsti (13 lentelė).

Lietuvos Respublikos įmonės dėl objektyvių istorinių aplinkybių susiduria su gerokai didesnėmis kliūtimis, nei JAV įmonės. Galbūt dėl to, kad perėjimas prie modernių biudžetų modelių reikalauja nemažai lėšų, darbo laiko sąnaudų ir atitinkamos įmonės kultūros, kai kiekvienas suvokia save ne kaip vadovą ar pavaldinį, bet kaip bendros veiklos aktyvų dalyvį. Prieš sudarant biudžetų modelį organizacijoje būtina apsispręsti, kokie darbuotojai dalyvaus rengiant biudžetus. Įtraukus darbuotojus į biudžetų rengimą, įgyvendinama viena pagrindinių biudžetų funkcijų – atsakomybė, kai kiekvieno padalinio darbuotojas jaučiasi atsakingas už jam biudžetuose priskirtų užduočių įvykdymą. Tam pirmiausia būtina gerai sutvarkyti visos įmonės vadybos organizacinę struktūrą. Į biudžetų rengimą turi būti įtraukti žemesnio ir vidutinio lygio vadybos specialistai. Jų įtraukimas į biudžetų sudarymo procesą ir konkrečių užduočių jiems paskyrimas yra rimtas motyvacijos veiksnys, nes dažnas darbuotojas nepriims biudžeto, kuris yra parengtas ir patvirtintas „nuleidžiant iš viršaus“. Tuomet biudžetai taps tik įmonės darbuotojų veiklos kontrolės priemone, o tai tik viena iš biudžetų funkcijų. Tokiu atveju kitas biudžetų funkcijas: planavimą, komunikaciją, koordinavimą, atsakomybę ir motyvavimą, užgoš vien tik veiklos kontroliavimas.

13 lentelė. *Praktikoje identifikuotos kliūtys, susijusios su biudžetų modelių sudarymu ir taikymu*

Eil. Nr.	Kliūtys susiję su biudžetų sudarymu ir naudojimu	
	LR	JAV
1.	<p>Biudžetams nustatyti nereali tikslai:</p> <p><i>Problemos susiejant biudžetus su strateginiais tikslais.</i></p> <p><i>Nefinansinių rodiklių ignoravimas.</i></p>	<p>Biudžetams nustatyti nereali tikslai:</p> <p><i>Problemos susiejant biudžetus su strateginiais tikslais.</i></p>
2.	<p>Kai kurių vadovų ar vadybininkų atsakomybės stoka:</p> <p><i>Ne apskaitos vadovų ar vadybininkų pastangų trūkumas.</i></p> <p><i>Vadovų ar vadybininkų kompetencijos trūkumas sudarant ir naudojant biudžetus.</i></p> <p><i>Kai kurių vadovų ar vadybininkų polinkis mažinti savo atsakomybę rengiant biudžetą.</i></p> <p><i>Vadybininkų bei kitų darbuotojų nenoras taikyti biudžetų modelius.</i></p>	<p>Kai kurių vadovų ar vadybininkų atsakomybės stoka:</p> <p><i>Ne apskaitos vadovų ar vadybininkų pastangų trūkumas.</i></p> <p><i>Kai kurių vadovų ar vadybininkų polinkis mažinti savo atsakomybę rengiant biudžetus.</i></p>
3.	<p>Produktų asortimento pasikeitimai per biudžetinį laikotarpį.</p> <p><i>Nelankstumas.</i></p>	<p>Produktų asortimento pasikeitimai per biudžetinį laikotarpį.</p>
4.	<p>Išlaidų pasikeitimai per biudžetinį laikotarpį.</p>	<p>Išlaidų pasikeitimai per biudžetinį laikotarpį.</p>
5.	<p>Biudžetų apskaičiavimo tikslumas:</p> <p><i>Įplaukų planavimas yra neadekvatus.</i></p>	<p>Biudžetų apskaičiavimo tikslumas:</p> <p><i>Įplaukų planavimas yra neadekvatus.</i></p>
6.	<p>Laiko ir personalo išteklių trūkumas:</p> <p><i>Biudžetai rengiami per ilgai.</i></p> <p><i>Biudžetų perdarymo ciklas per ilgas.</i></p>	<p>Laiko ir personalo išteklių trūkumas:</p> <p><i>Biudžetai rengiami per ilgai.</i></p> <p><i>Biudžetų perdarymo ciklas per ilgas.</i></p>
7.	<p>Nesugebėjimas tinkamai parinkti planavimo prioritetų.</p>	<p>Nesugebėjimas tinkamai parinkti planavimo prioritetų.</p>
8.	<p>Įmonės politika ir kultūra:</p> <p><i>Įmonėje trūksta bendravimo (komunikacijos), mažai keičiamasi informacija.</i></p> <p><i>Darbuotojai yra spaudžiami siekti numatytų tikslų.</i></p> <p><i>Biudžetai rengiami „iš viršaus į apačią“.</i></p> <p><i>Biudžetai naudojami kontrolės funkcijai įgyvendinti.</i></p>	<p>Įmonės politika ir kultūra:</p> <p><i>Įmonėje trūksta bendravimo (komunikacijos), mažai keičiamasi informacija.</i></p> <p><i>Daromos įvairios reorganizacijos, kurios kuria biudžetų konfliktus.</i></p> <p><i>Įvairialypis valdymas ir skirtinga geografija.</i></p>
9.	<p>Apskaitos darbuotojų kompetencijos trūkumas sudarant ir naudojant biudžetus.</p>	<p>–</p>

Šaltinis: parengta autorės(2011), K. Shastri ir D. E. Stout (2008).

Jeigu biudžetai kuriami neturint įmonės veiklos strategijos, nežinant netgi einamųjų tikslų, jie sudarinėjami iš esmės siekiant užimti darbuotojų darbo laiką, nes neaišku, ko siekiama, todėl, kad ir ką darbuotojai veiktų, neįmanoma pasakyti, kiek ta jų veikla racionali, o kartais – ar ji apskritai naudinga įmonei. Biudžetai – ne savitiksli procesas, bet tikslų pasiekimo priemonė. Einamieji biudžetai nederinami su įmonės strateginiais ilgalaikiais planais ir jiems įgyvendinti skirtų biudžetų apmatais. Norint šito išvengti, trumpų laikotarpių biudžetus būtina rengti kaip ilgalaikių detalizavimą.

Norint suformuoti biudžetų modelį, kurį galėtų pritaikyti įvairaus dydžio įmonės (mažos, vidurinės ir stambios), būtina išsiaiškinti, ar skirtingo dydžio įmonės susiduria su skirtingomis kliūtimis sudarinėdamos ir naudodamos biudžetus. Lietuvos Respublikoje atliktas tyrimas parodė, kad yra labai daug sąlyčio taškų, naudojant biudžetus mažose, vidutinėse bei stambiose įmonėse, ir beveik nėra jokių skirtumų tarp įvairaus dydžio įmonių biudžetų.

14 lentelėje pateiktos kliūtys, su kuriomis susiduria skirtingo dydžio įmonės, ir nurodyti šie vertinimo kriterijai: neidentifikuota kliūtis, neryški kliūtis, ryški kliūtis ir ypač ryški kliūtis.

Neidentifikuota kliūtis reiškia, kad nė viena įmonė iš suformuotos grupės nenurodė pateikto biudžetų trūkumo. *Neryški kliūtis* reiškia, kad iki 10 proc. grupės įmonių nurodė esant tokią kliūtį. *Ryški kliūtis* reiškia, kad nuo 10 proc. iki 50 procentų grupės įmonių nurodė esant šią kliūtį. *Ypač ryški kliūtis* reiškia, kad daugiau nei 50 procentų įmonių nurodė, kad pateikta kliūtis įmonėje egzistuoja.

14 lentelėje pateikta informacija suponuoja išvadą, kad skirtingo dydžio įmonėms nereikia kurti skirtingų biudžetų sudarymo ir naudojimo metodikų bei įvairių modelių. Nepriklausomai nuo įmonės dydžio, modernios organizacijos biudžetų modelis turi realizuoti iš esmės visas tas pačias funkcijas, įmonės turi naudoti vienodas biudžetų rūšis ir taikyti tuos pačius jų sudarymo etapus. Pavyzdžiui, nesvarbu, ar respondentai atstovauja mažoms, vidutinėms ar stambioms įmonėms,

14 lentelė. *Kliūčių skirstymas pagal rangus mažose, vidutinėse ir stambiose įmonėse*

Eil. Nr.	Kliūtys	Įmonės		
		mažos	vidutinės	stambios
1.	Biudžetams nustatyti nerealūs tikslai	Ryški kliūtis	Ryški kliūtis	Ryški kliūtis
2.	Kai kurių vadovų ar vadybininkų atsakomybės stoka	Ryški kliūtis	Ryški kliūtis	Ryški kliūtis
3.	Produktų asortimento pasikeitimai per biudžetinį laikotarpį	Ypač ryški kliūtis	Ypač ryški kliūtis	Ypač ryški kliūtis
4.	Išlaidų pasikeitimai per biudžetinį laikotarpį	Ypač ryški kliūtis	Ypač ryški kliūtis	Ypač ryški kliūtis
5.	Biudžetų apskaičiavimo tikslumas	Ryški kliūtis	Ryški kliūtis	Ryški kliūtis
6.	Laiko, lėšų ir personalo išteklių trūkumas	Ryški kliūtis	Neryški kliūtis	Neryški kliūtis
7.	Nesugebėjimas tinkamai pasirinkti planavimo prioritetus	Ryški kliūtis	Ryški kliūtis	Ryški kliūtis
8.	Įmonės politika ir nepakankama kultūra	Ypač ryški kliūtis	Ypač ryški kliūtis	Ypač ryški kliūtis
9.	Apskaitos darbuotojų kompetencijos trūkumas sudarant ir naudojant biudžetus	Ypač ryški kliūtis	Ypač ryški kliūtis	Ryški kliūtis

Šaltinis: parengta autorės.

jie biudžetų proceso naudingumą suvokia beveik vienodai. Vienas esminis skirtumas, nepateiktas 14 lentelėje, yra tas, kad ne visos mažos ir vidutinės įmonės suvokia strateginio planavimo naudingumą, šios įmonės pirmenybę teikia veiklos planavimui bei kontrolei. Stambių įmonių respondentai suvokia biudžetą esant labiau naudingą, kai jis susijęs su strateginiu planavimu bei motyvacijos sistema ir skatinimo nustatymu.

Atliktas tyrimas leido padaryti tokias išvadas: 1) *Lietuvos Respublikos įmonės neketina atsisakyti biudžetų, nes mano, kad jie sukuria teigiamą vertę jų veiklai, bet ketina juos tobulinti.* Šio fakto konstatavimas rodo, kad įmonės suvokia biudžetų teikiamą naudą, nors ir susiduria su problemomis, kurias bando išspręsti. Taip paneigta autorių J. Hope, R. Fraser (2003) ir B. Bogsnes (2009) nuomonė, kad įmonės yra linkusios atsisakyti biudžetų, ir patvirtinta autorių T. Libby ir R. M. Lindsay (2007) bei K. Shastri ir D. Stout (2008) nuomonė, kad įmonių specialistai mano, kad biudžetų sudarymo ir naudojimo procesas labiau padeda nei trukdo įgyvendinti iš anksto numatytus tikslus ir kad įmonių darbuotojai negalėtų dirbti be biudžetų; 2) *Lietuvos Respublikos įmonės susiduria su tomis pačiomis kliūtimis, kaip ir JAV įmonės.* Tačiau LR įmonės turi tų kliūčių daugiau; 3) *mažos, vidutinės ir stambios įmonės susiduria su panašiomis biudžetų sudarymo ir naudojimo problemomis.*

Atliktas mokslinis tyrimas pateikia šiuolaikinį, realaus pasaulio požiūrį į biudžetų praktiką, remiantis JAV ir LR pelno siekiančių organizacijų pavyzdžiais. Šis tyrimas atnaujina ir išplečia du esminius tyrimus, atliktus JAV. Tai T. Libby ir R. M. Lindsay (2007) bei K. Shastri ir D. Stout (2008) atlikti tyrimai. Visi trys atlikti tyrimai (JAV – 2007 ir 2008 m. ir Lietuvos Respublikoje – 2009 m.) gali būti išplėtoti keliomis kryptimis. Tiek šis, tiek T. Libby ir R. M. Lindsay bei K. Shastri ir D. Stout atlikti tyrimai neapima darbuotojų apklausos, tai yra tų įmonėse dirbančių grupių, kurios tik naudojasi biudžetais, tačiau jų nerengia ir netobulina. Tai reikalinga tam, kad būtų nustatyta, kiek darbuotojų nuomonės sutampa su biudžetus rengiančio apskaitos personalo nuomonėmis (K. Shastri, D. Stout (2008)). Kadangi šiame darbe kalbama tik apie pelno siekiančias bendroves, ateityje tyrimų objektas galėtų būti viešasis sektorius, nes biudžetai reikalingi visur, kur vykdoma kokia nors veikla.



2.4. Biudžetų modelių, padedančių formuoti ir išsaugoti modernią organizacijų kultūrą, parengimas

Atlikus teorinius ir praktinius biudžetų modelių sudarymo tyrimus, galima teigti, kad nėra formalizuoto, juolab unifikuoto ir bent kiek išsamaus biudžetų modelio organizacijoms, siekiančioms formuoti ir išsaugoti modernias jų kultūras. Atsižvelgdama į tai, autorė parengė biudžetų modelius modernioms organizacijoms. Šis modelis nuosekliai kurtas šiais etapais: 1) atlikta biudžetų modelių *teorinė tyrimo analizė*, kuri atskleidė biudžetų modelių instrumentarijų bei skirtingų biudžetų modelių suderinamumą su įvairiais organizacijų tipais; 2) išanalizuotas biudžetų modelių *praktinis* sudarymas Lietuvos ir JAV įmonėse, kuris parodė, kad Lietuvos įmonės neketina atsisakyti biudžetų, bet yra linkusios juos tobulinti.

Biudžetų modelis parengtas taip, kad supaprastintų biudžetų sudarymo ir naudojimo procesą bei skatintų modernios organizacijos kultūros formavimą. Modelis parengtas remiantis keturiomis prielaidomis:

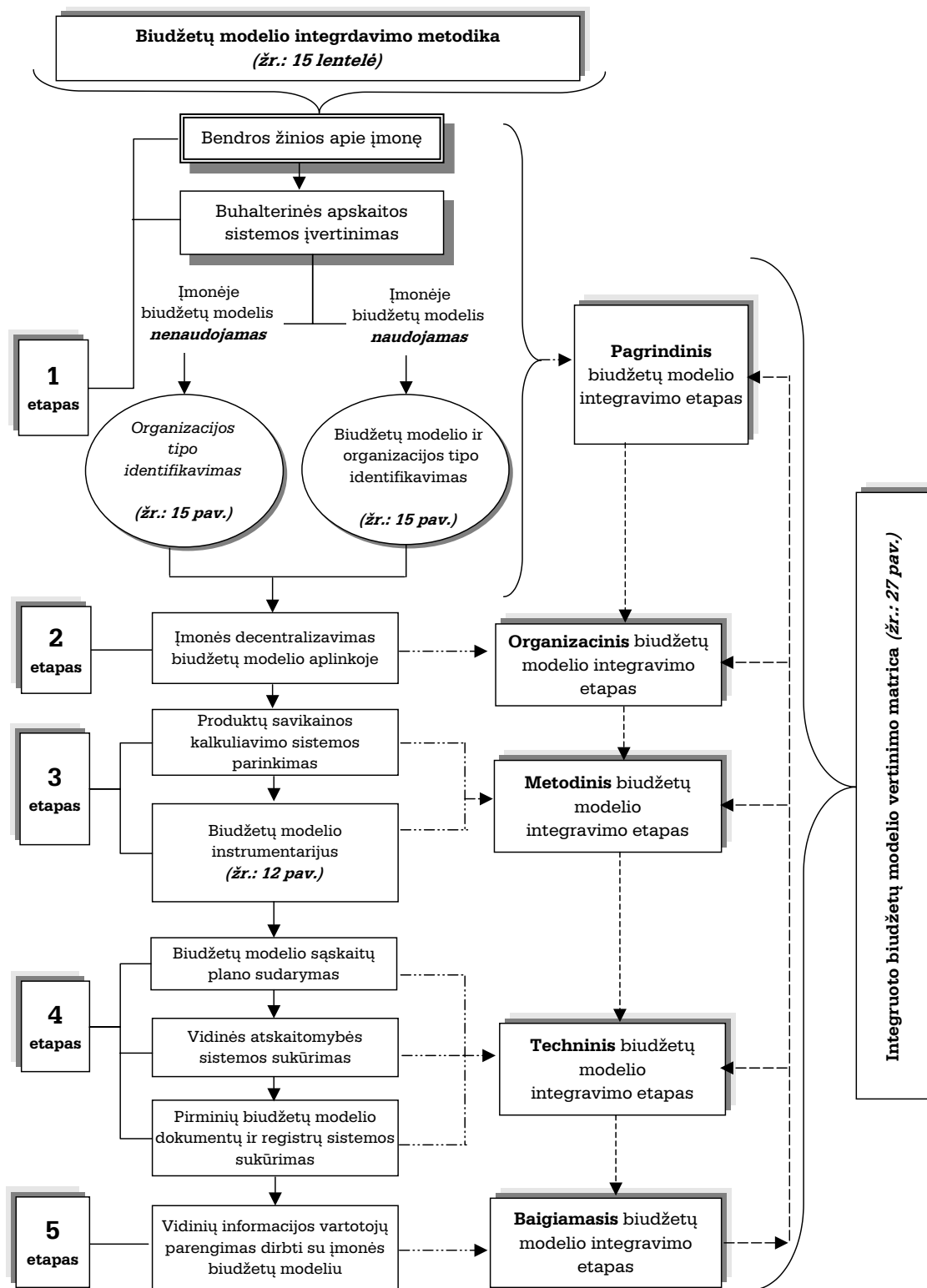
1-oji prielaida: modelis skirtas organizacijai, kuri sudarydama ir naudodama biudžetus siekia formuoti ir išsaugoti modernios organizacijos kultūrą;

2-oji prielaida: modelyje susisteminta biudžetų sudarymo ir taikymo metodologija, o ne įvardijamos konkrečios biudžetų sudarymo procedūros ar pateikiami pasiūlymai, kaip jas atlikti;

3-oji prielaida: ypatingas dėmesys skiriamas iki šiol mažiausiai tyrinėtiems biudžetų sudarymo komponentams, kurie tiesiogiai priklauso nuo visų įmonės darbuotojų indėlio į biudžetų sudarymo procesą.

4-oji prielaida: modelis skirtas visoms organizacijoms nepriklausomai nuo jų dydžio.

Parengtas biudžetų modelis susideda iš *biudžetų modelių struktūrogramos, biudžetų modelių instrumentarijaus, biudžetų modelių ir organizacijų tipų subalansavimo, biudžetų modelių integravimo metodikos, biudžetų modelių vertinimo matricos.*



Šaltinis: parengta autorės.

26 pav. Modernių biudžetų modelių struktūrogama

Norint įdiegti arba koreguoti biudžetų modelį, kuris formuotų organizacijos modernią kultūrą, būtina nusistatyti šių procesų eigą. Sukurta biudžetų modelių struktūrograma atskleidžia modernių biudžetų modelių integravimo proceso nuoseklumą, kuris labai svarbus norint tinkamai jį realizuoti. Nors mokslinėje literatūroje biudžetų integravimo (diegimo arba tobulinimo) procesas nėra aptariamas, tačiau yra žinoma, kad biudžetų modeliui integruoti turi būti skiriama ne mažiau 2-3 metų. Kitaip tai gali tapti dirbtine sistema, nes ją diegiant turi pasikeisti įmonės vadyba ir žmonės arba jų veikla, o dažnai ir apskritai elgesys. Norint taikyti modernius biudžetų modelius, turi pasikeisti įmonės veiklos kultūra, be to, neišvengiamai keičiasi ir žmonės, nes ne visi sugeba dirbti naujomis sąlygomis (J. Hope, R. Fraser, 2003; G. Kalčinskas, V. Jagminas, 2010). R. Jucevičius (1998) taip pat nurodo, kad modernios organizacijos kultūros formavimas yra ilgas ir sudėtingas procesas. Suformuoti tokią kultūrą, ypač jau veikiančioje organizacijoje, nėra paprasta. Dar sunkiau, jei šios organizacijos kultūra būna tolimesnė nuo pageidaujamos, bet, vis dėlto, iš to gaunama nauda yra ilgalaikė ir viršija šių darbų sąnaudas (Metamanagementgroup, 2006).

Modernūs biudžetų modeliai būtų nepilni, jeigu nebūtų pasiūlyta jų integravimo metodika. Išskirti penki fundamentalūs biudžetų modelių integravimo etapai: *pagrindinis, organizacinis, metodinis, techninis ir baigiamasis* (26 pav. ir 15 lentelė). Visų šių etapų visuma turi būti atskleista organizacijos vadybos apskaitos politikoje ir patvirtinta įmonės vadovo įsakymu.

Pirmajame etape susipažįstama su bendra įmonės vykdomos veiklos specifika, esama buhalterinės apskaitos būkle bei atliekama organizacijos tipo ir biudžetų modelio ryšių analizė. Diegiamas biudžetų modelis, formuojantis ir išsaugantis modernios organizacijos kultūrą, priklauso nuo to, ar biudžetai organizacijoje apskritai buvo taikomi. Jeigu organizacija biudžetų sistemos apskritai nenaudojo, pirmiausiai turi būti identifikuojamas organizacijos tipas, kuris parodys

organizacijos vadybos kultūrą ir prielaidas, koks biudžetų modelis gali būti integruojamas į organizaciją. Taip bus nustatomos organizacijos vadybos klaidos ir taikant biudžetų modelį jos koreguojamos. Jeigu įmonė kokį nors biudžetų modelį jau naudoja, pirmiausiai turi būti identifikuojamas tas biudžetų modelis, o per jį ir organizacijos tipas (15 pav.). Šios žinios leis tolesniuose biudžetų modelio integravimo etapuose efektyviai spręsti kylančias problemas. *Antrajame etape* įvertinama vadybos struktūra ir, esant būtinybei, parengiamas jos modifikavimo planas. Šiuos darbus reikia atlikti tam, kad įmonės biudžetų modelis apimtų visus veiklos barus, o jeigu biudžetai nebūtų visa apimantys bei išsitiesiniai – kad nebūtų praleista kokia nors svarbi informacija. Visais atvejais biudžetų modelis derinamas su įmonei tinkama vadybos struktūra. *Trečiajame etape* parenkamas biudžetų modelio instrumentarijus (12 pav.), užtikrinantis ažūrišką vadybai svarbios informacijos formavimą. Šiame etape kartu su atsakingais įmonės administracijos bei buhalterijos darbuotojais reikia priimti sprendimą dėl biudžetų modelio sudarymo bei informacijos apie produktų savikainą formavimo. *Ketvirtasis etapas* skirtas informacijai, kuri reikalinga techniniams klausimams spręsti, kaupiti. Jo metu sudaromas vadybos apskaitos sąskaitų planas, suformuojama reikiamų duomenų pirminio dokumentavimo bei paskesnio jų apdorojimo ir ataskaitų sudarymo sistema. Duomenims apibendrinti ir visam modeliui pristatyti skirtas *penktasis etapas*, kuriame daugiausia dėmesio skiriama įmonės darbuotojų mokymui, kad jie galėtų savarankiškai naudotis įdiegtu biudžetų modeliu.

Pateikti biudžetų modelių integravimo etapai praplečia parengtą modernių biudžetų modelių struktūrogramą (26 pav.).

15 lentelė. *Biudžetų modelių integravimo metodika*

Eil. Nr.	Etapai	Integravimo darbai
I ETAPAS – PAGRINDINIS BIUDŽETŲ MODELIO INTEGRAVIMO ETAPAS		
1.	Bendros žinios apie organizaciją	1. Žinios apie įmonės vadybos struktūrą. 2. Žinios apie įmonės strateginį valdymą. 3. Žinios apie struktūrinius padalinius. 5. Žinios apie vidaus kontrolės sistemą ir procedūras.
2.	Buhalterinės apskaitos sistemos įvertinimas	1. Bendros žinios apie buhalterinės apskaitos sistemą, taikomą organizacijoje. 2. Finansinės apskaitos reglamentavimas įmonėje. 3. Buhalterinės apskaitos organizavimas įmonėje. 4. Įmonėje taikomos vadybos apskaitos priemonių įvertinimas. 5. Apskaitos kompiuterizavimo lygis ir taikomos priemonės.
3.	Organizacijos tipų ir biudžetų modelių ryšių analizė (15 pav.)	Susipažinimas su: tikslais; strateginių tikslų nustatymu; veiklos vadyba; išteklių prieinamumu; veiklos vertinimo modeliu; sėkmės veiksniais; veiklos orientacija; mąstymo būdu; požiūriu į naujoves; sąlygomis, verčiančiomis keistis; įgaliojimų struktūra; požiūriu į riziką; sprendimais; iniciatyva; laiko aspektu; vadybos struktūra; darbuotojų autonomija; atsakomybe; požiūriu į vadybą; veiklos koordinavimu; veiklos planavimu; komunikacija; atlygiais; informacijos santykiu su verslo aplinka; santykiu su praėjusiais laikotarpiais; tikslų pasiekiamumu; tikslų parengimo organizavimu; pagrindiniais objektais; veikloje naudojamais rodikliais; požiūriu į išlaidas ir sąnaudas.
<i>Įsakymo dėl biudžetų modelio diegimo darbų pradžios parengimas.</i>		



Eil. Nr.	Etapai	Integravimo darbai
II ETAPAS – ORGANIZACINIS BIUDŽETŲ MODELIO INTEGRAVIMO ETAPAS		
3.	Organizacijos decentralizavimas biudžetų modelio aplinkoje	<ol style="list-style-type: none"> 1. Padalinių funkcijų, atsakomybės, tarpusavio ryšių, pavaldumo tyrinėjimas ir modeliavimas. 2. Atsakomybės centrų nustatymas. 3. Atsakomybės centrų veiklos vertinimo kriterijų parinkimas. 4. Atsakomybės centrų formuojamos ir jiems reikalingos informacijos pobūdžio nustatymas.
III ETAPAS – METODINIS BIUDŽETŲ MODELIO INTEGRAVIMO ETAPAS		
4.	Produktų savikainos kalkuliavimo sistemos parinkimas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Produktų savikainos kalkuliavimo metodų parinkimas. 2. Produktų savikainos kalkuliavimo apimties ir išlaidų (sąnaudų) elementų bei kalkuliacinių straipsnių nustatymas. 3. Atsakomybės centrų daromų išlaidų apskaitos tvarkos nustatymas. 4. Funkcinių padalinių išlaidų paskirstymo tarp gamybinių padalinių metodikos nustatymas. 5. Netiesioginių išlaidų įskaičiavimo į savikainą procedūrų nustatymas.
5.	Biudžetų modelio instrumentarijus parinkimas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Įmonės biudžetų apimties nustatymas. 2. Išlaidų nustatymas, nukrypimų nuo išlaidų pirminio registravimo būdo parinkimas, išlaidų koregavimo tvarkos sukūrimas. 3. Biudžetų sudarymo periodizavimo nustatymas. 4. Biudžetų rengimo tvarkos nustatymas. 5. Informacijos apie biudžetų vykdymą rinkimo tvarkos nustatymas.



Eil. Nr.	Etapai	Integravimo darbai
IV ETAPAS – TECHNINIS BIUDŽETŲ MODELIO INTEGRAVIMO ETAPAS		
6.	Biudžetų modelio sąskaitų plano sudarymas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sąskaitų plano struktūros parengimas. 2. Sąskaitų kodavimo sistemos sukūrimas. 3. Sąskaitų plano sudarymas organizacijoje. 4. Sąskaitų korespondavimo taisyklių parengimas.
7.	Vidinės atskaitomybės sistemos sukūrimas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Vidinių ataskaitų formų ir jų sistemos sukūrimas ir įgyvendinimo priemonės. 2. Vidinių ataskaitų tarpusavio ryšių nustatymas. 3. Vidinių ataskaitų judėjimo (duomenų perdavimo) tvarkos nustatymas ir jų konfidencialumo užtikrinimas.
8.	Pirminių biudžetų modelio dokumentų ir registrų sistemos sukūrimas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Biudžetų modelio dokumentų formų sukūrimas. 2. Ryšių tarp įvairių vidinės apskaitos registrų nustatymas.
V ETAPAS – BAIGIAMASIS BIUDŽETŲ MODELIO INTEGRAVIMO ETAPAS		
9.		<ol style="list-style-type: none"> 1. Apibendrinančio įmonės vadovo įsakymo parengimas. 2. Įmonės vadovų ir buhalterijos darbuotojų supažindinimas su įdiegtu biudžetų modeliu. 3. Atsakingų įmonės darbuotojų apmokymas.

Šaltinis: parengta autorės.



Atlikus visus nurodytus integravimo etapus, atliekamas veikiančio biudžetų modelio vertinimas. Biudžetų modelio vertinimo matrica pateikta 27 paveiksle.

Ši biudžetų modelių vertinimo matrica apima pagrindinius (teigiamus ir neigiamus) biudžetų modelių požymius.

Teigiami veiksniai	Požymiai		Neigiami veiksniai
Nuolat tobulinami tikslai	x	x	Fiksiuoti tikslai
Trumpesnio laiko tikslai	x	x	Ilgą laiką tikslai
Aiškios vertybės	x	x	Detalizuotos taisyklės, nežinomos vertybės
Vadyba – Biudžetai	x	x	Biudžetas – Vadyba
Besitęsiantis planavimas	x	x	Kasmetinis informacijos perdavimas „iš viršaus į apačią“
Informacijos skaidrumas	x	x	Informacijos išlapinimas
Padaliniai veikia įmonės labui	x	x	Padaliniai veikia savo labui
Decentralizuota	x	x	Centralizuota
Lanksti arba tinklinė	x	x	Hierarchinė, stabili arba funkcinė
Projektai dėmesio centre	x	x	Įmonė dėmesio centre
Neslopinamos naujovės	x	x	Slopinomos naujovės
Lankstus biudžetas	x	x	Statinis biudžetas
Visų darbuotojų aukšto lygio kultūra	x	x	Aukšto lygio kultūra tik aukščiausiose lygiuose
Derinimas	x	x	Itemptas
Mišrus	x	x	„iš viršaus į apačią“
Laukiamas	x	x	Nelaukiamas
Ištekliai prieinami pagal poreikį	x	x	Ištekliai prieinami pagal metinį biudžeto paskirstymą
Naudojami finansiniai ir nefinansiniai rodikliai	x	x	Pagal suplanuotus rodiklius
Dinaminis	x	x	Pagal suplanuotus ciklus
Motyvuojama, remiantis bendra įmonės sėkme	x	x	Motyvuojama, remiantis atskirais darbuotojų pastėjimais
Nebūtinai santykius su praėjusiais laikotarpiais	x	x	Ryškus santykius su praėjusiais laikotarpiais
Išlaidas – mažinti, sąnaudas – didinti	x	x	Išlaidas ir sąnaudas mažinti
Darbuotojų laisvė varžoma biudžetų	x	x	Darbuotojų laisvė varžoma biudžetų
Modernūs veiklos vertinimo modeliai	x	x	Tradiciniai veiklos vertinimo modeliai
Sisteminis arba kūrybinis	x	x	Adaptyvus, racionalistinis arba planavimas

Šaltinis: parengta autorės.

27 pav. *Biudžetų modelių vertinimo matrica*

Antroje disertacijos dalyje autorė apibūdino biudžetų modelių sudarymo ir naudojimo Lietuvoje patirtį bei perspektyvas. Parengta biudžetų modelių tyrimo metodika leido interpretuoti Lietuvos ir JAV organizacijų biudžetų modelių sudarymo ir taikymo patirtinius aspektus, kurie atskleidė kliūtis, ribojančias biudžetų modelių sudarymą ir taikymą.

Autorės sudaryti modernūs biudžetų modeliai susideda iš: struktūrogramos, biudžetų modelių instrumentarijaus, organizacijos tipų ir biudžetų modelių subalansavimo, biudžetų modelių integravimo metodikos ir biudžetų modelių vertinimo matricos. Modernių biudžetų modelių integravimo metodikoje išskirti pagrindiniai biudžetų modelio integravimo etapai: 1) pagrindinis; 2) organizacinis; 3) metodinis; 4) techninis; 5) baigiamasis. Ši metodika atspindi biudžetų modelių integravimo proceso eigą, o jos komponentų vertinimo klausimai sprendžiami autorės sudarytoje biudžetų modelio vertinimo matricoje.

Atlikus teorinę mokslinės literatūros analizę ir praktiškai įvertinus biudžetų modelių taikymo rezultatus, nustatyta, kad prieš rengiant ir diegiant organizacijoje modernų biudžetų modelį būtina atsižvelgti į šiuos pagrindinius reikalavimus: 1) organizacijoje taikomas biudžetų modelis turi būti orientuojamas į vadybos sistemos poreikius; 2) biudžetai turi būti rengiami atsižvelgiant į organizacijos vadybos struktūrą, jos strateginius ir taktinius tikslus, naudojamus finansinius ir nefinansinius rodiklius; 3) rengiant biudžetus turi būti derinamasi prie organizacijoje taikomos išlaidų apskaitos ir savikainos kalkuliavimo sistemos.

Atsižvelgiant į tai galima teigti, kad parengtas biudžetų modelis atskleidžia svarbiausius biudžetų integravimo, didinant modernios organizacijos kultūrą, aspektus, kuriuos bus siekiama patikrinti trečioje disertacijos dalyje.



3. PRAKTINIS BIUDŽETŲ MODELIŲ INTEGRAVIMAS FORMUOJANT IR IŠSAUGANT MODERNIOS ORGANIZACIJOS KULTŪRĄ

Praktinis biudžetų modelių realizavimas formuojant bei išsaugant modernios organizacijos kultūrą gali būti įgyvendinamas dvejose terpėse:

1) integruojant biudžetų modelį organizacijoje, *kuri apskritai netaiko jokio biudžetų modelio*. Tai laikoma **biudžetų modelio diegimu**;

2) integruojant *modernų biudžetų modelį* organizacijoje, taikančioje kitoki, tos organizacijos nuomone nepakankamai tobulą biudžetų modelį. Tai laikoma **biudžetų modelio tobulinimu**.

Integruojant biudžetų modelius dažnai susiduriama su komercinių (gamybinių) paslapčių išsaugojimo problema. Kaip žinoma, praktikoje net ir nustčius šių paslapčių išviešinimo bei neteisėto pasinaudojimo jomis faktus, nei civilinės, nei baudžiamosios teisės normų pritaikyti dažniausiai nepavyksta. Vienintelė efektyvi komercinių (gamybinių) paslapčių išsaugojimo priemonė yra prevencinė veikla, ribojant duomenų, susijusių su tokiomis paslaptimis, pasiekiamumą. Todėl, siekiant neatskleisti įmonių paslapčių, susijusių su produktų gamybos technologijomis, jų savikainų kalkuliavimu bei kainodara ar vadybos sprendimų priėmimo būdais, šie aptariamų konkrečių įmonių rodikliai darbe nebus pateikiami, tačiau autorė pažymi, kad jie visiškai jokios įtakos biudžetų modelių integravimo laipsnio ir kokybės patikrinimui. Autorės parengti modernių biudžetų modeliai tikrinami naudojant dviejų pasirinktų įmonių (UAB „Gamyba“ ir UAB „Paslauga“) informaciją. Kadangi nepavyko gauti šių įmonių sutikimo, tikrieji jų pavadinimai neatskleidžiami, disertacijoje pasirenkant sutartinius pavadinimus, atskleidžiančius šių įmonių veiklos esmę.

3.1. Biudžetų modelio integravimas UAB „Gamyba“

Įmonės „Gamyba“ biudžetų modelio integravimas, siekiant šioje įmonėje formuoti ir išsaugoti modernios organizacijos kultūrą, grindžiamas autorės parengta modernių biudžetų modelių struktūrograma (26 pav.). Autorės gauti praktinio biudžetų modelio integravimo rezultatai darbe pateikiami nuosekliai, remiantis disertacijoje išskirtais penkiais pagrindiniais biudžetų modelio integravimo etapais.

Įmonėje „Gamyba“ atliktos tokios biudžetų modelio integravimo procedūros:

I etapas. Pagrindinis biudžetų modelio integravimo etapas.

1. Bendrų žinių apie UAB „Gamyba“ surinkimas. Pirmiausiai surenkamos bendros žinios apie įmonę. UAB „Gamyba“ vizija – patikima, pajėgi ir moderni statybos ir baldų gamybos bendrovė. UAB „Gamyba“ misija – įgyvendinti užsakovų sumanymus, pateisinti jų pasitikėjimą, kvalifikuotai ir kokybiškai atlikti statybos ir baldų gamybos darbus. UAB „Gamyba“, sėkmingai veikianti ir klientų pasitikėjimą turinti įmonė, įsikūrusi Marijampolėje. Savo veiklą pradėjo 2000 metais ir ją vykdo visoje Lietuvoje. Pagrindinės įmonės veiklos kryptys – statybos, remonto darbai ir baldų iš medienos masyvo gamyba. Įmonėje sėkmingai įdiegtos kokybės valdymo sistemos: ISO 9001:2000, ISO 14001 ir OHSAS 18001. Įmonė dirba tiek su privačiais klientais, tiek su stambiomis verslo organizacijomis, atlieka daugiabučių pastatų renovacijos darbus. Pagrindinė kryptis – baldai iš medžio masyvo. Jau beveik šešerius metus didžioji dalis produkcijos eksportuojama į Švediją ir Suomiją.

Įmonė savo veikloje netaikė jokio biudžetų modelio, dažniausiai parengdavo tik įvairius veiklos planus. Susipažinus su šia įmone paaiškėjo, kad pagrindinė priežastis, kodėl netaikomas biudžetų modelis, yra ne lėšų stygius, bet *vadybos žinių stoka*. Šios įmonės biudžetų modelio taikymo problematika pirmiausia siejama su biudžetų modelio integravimu ir įmonės darbuotojų psichologiniu parengimu bei jų įtraukimu į biudžetų sistemos formavimą. Remiantis organizacijų klasifikacija pagal biudžetų modelius, įmonė „Gamyba“ priskirtina vidutinio dydžio organizacijai,

nes joje dirba daugiau nei 50 darbuotojų, jos veikla yra nevienarūšė ir gana sudėtinga. Todėl siekiant plėtoti ir tobulinti vadybos veiklą šioje įmonėje, būtina įdiegti biudžetų modelį.

Diegiant modelį, pirmajame (pagrindiniame) etape buvo atlikti šie svarbiausi biudžetų modelio integravimo darbai:

- surinkta bendra informacija apie įmonę, susipažinta su įmonės vadybos struktūra, strateginiu valdymu, veiklos rūšimis, technologijos ypatumais, naudojamais finansiniais ir nefinansiniais rodikliais;

- susipažinta su įmonės atskirų padalinių veikla, funkcijomis ir atsakomybe, išnagrinėti struktūrinių ir funkcinių padalinių nuostatai;

- identifikuota įmonės vidaus kontrolės sistema, išnagrinėtos šią funkciją atliekančios tarnybos nuostatos, susipažinta su jos darbų organizavimu, keliamais uždaviniais, komercinių (gamybinių) paslapčių objektais.

2. UAB „Gamyba“ buhalterinės apskaitos sistemos įvertinimas. Surinktos bendros žinios apie apskaitos sistemą ir vykdomą apskaitos politiką:

- įvertintos apskaitos darbų apimtys, susipažinta su apskaitoje registruojamų ūkinių operacijų skaičiumi ir pobūdžiu;

- susipažinta su apskaitos reglamentavimu įmonėje, atlikta įmonės veiklą reglamentuojančių specifinių teisės aktų peržvalga, peržiūrėti apskaitos politiką reglamentuojantys įmonės vidaus dokumentai;

- susipažinta su apskaitos organizavimu įmonėje, buhalterijos darbuotojų tarnybinėmis instrukcijomis, darbų paskirstymu tarp šių darbuotojų, atskirų apskaitos barų darbo organizavimu, įmonės sąskaitų planu ir formuojamų apskaitos duomenų detalumu, naudojamų pirminių apskaitos dokumentų nomenklatūra, jų turiniu, duomenų judėjimo schemomis, naudojamais apskaitos registrais ir jų tarpusavio ryšiais;

- atliktas įmonėje taikomų vadybos apskaitos priemonių įvertinimas, ištirta ir įvertinta savikainos kalkuliavimo sistema, ištyrinėta išlaidų apskaitos tvarka ir

būdai, naudojama planavimo sistema bei veikos vertinimo rodikliais, išnagrinėta vidinė atskaitomybė: jos paskirtis, turinys bei ataskaitų rengimo periodiškumas;

– įvertintas įmonės apskaitos kompiuterizavimo lygis (kompiuterių skaičius, jų išdėstymas, naudojamos programos, naudojamų apskaitos programų galimybės). Šioje stadijoje nustatyta, kad įmonės biudžetų modeliui integruoti bus naudojama Excel programa.

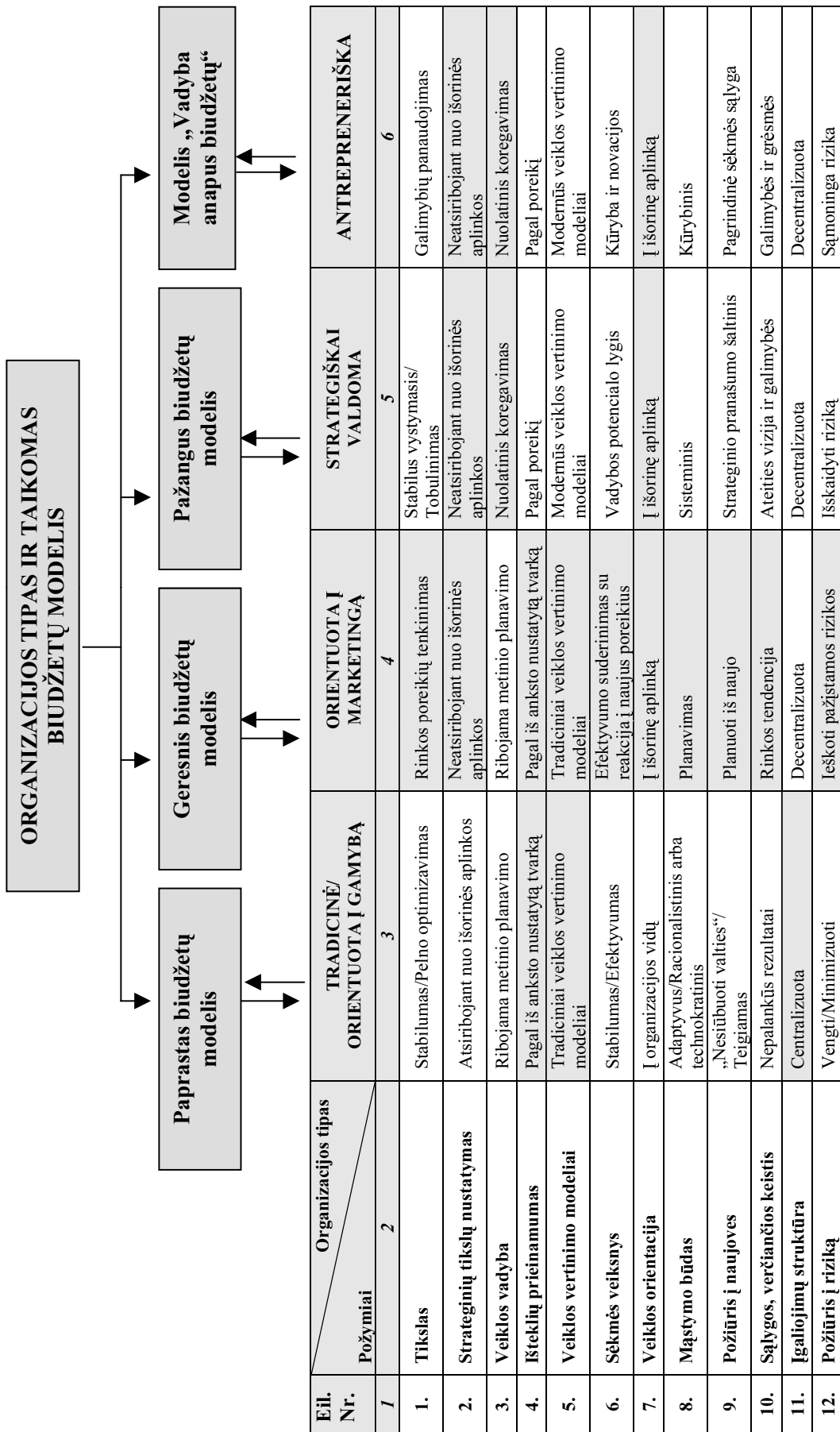
3. UAB „Gamyba“ organizacijos tipo ir biudžetų modelio tarpusavio ryšio analizė. Norint išsiaiškinti, kokios yra įmonės galimybės formuoti bei išsaugoti modernios kultūros vystymąsi taikant modernius biudžetų modelius, nustatyti organizacijos tipo ir būsimo biudžetų modelio tarpusavio ryšiai (28 pav.). Šiam tikslui pasiekti pirmiausiai buvo surinktos bendros žinios apie vadybos personalą bei taikomo vadybos modelio principus:

– įvertinti visi autorės nustatyti pagrindiniai organizacijų tipo požymiai (28 pav.), kurie leidžia identifikuoti pradinį biudžetų modelį;

– išskirti pagrindiniai požymiai, kurie trukdo įmonei siekti modernios kultūros vadybos veikloje. 28 paveiksle matyti „Gamybos“ įmonės vadybos veiklos trūkumai ir reikšmingi iškraipymai, trukdantys formuoti modernią organizacijos kultūrą;

– identifikuoti „Gamybos“ įmonės teigiami požymiai, kurie atitinka modernios organizacijos kultūrą (28 pav.):

- 1) **strateginių tikslų nustatymas** – neatsiribojant nuo išorinės aplinkos;
- 2) **veiklos vadyba** – nuolatinis koregavimas;
- 3) **veiklos orientacija** – į išorinę aplinką;
- 4) **veiklos planavimas** – nustatomi trumpo arba vidutinio laikotarpio tikslai;
- 5) **informacijos santykis su verslo aplinka** – lankstus.



1	2	3	4	5	6
13. Sprendimai	Darbuotojai priima sprendimus, pagal griežtus planus ir/ar biudžetus, kurie atitinka strateginius tikslus	Darbuotojai priima sprendimus, pagal griežtus planus ir/ar biudžetus, kurie atitinka strateginius tikslus	Darbuotojai priima sprendimus, pagal griežtus planus ir/ar biudžetus, kurie atitinka strateginius tikslus	Darbuotojai priima sprendimus, kurių nėra griežtuose planuose ir/ar biudžetuose, bet jie atitinka strateginius tikslus	Darbuotojai priima sprendimus, kurių nėra griežtuose planuose (biudžetuose) ir kurie gali neatitikti strateginių tikslų
14. Iniciatyva	Netoleruojama/Darbas pagal iš anksto nustatytą tvarką	Netoleruojama/Darbas pagal iš anksto nustatytą tvarką	Pripažįstama ir skatinama	Būtinai veiklos elementas	Būtinai veiklos elementas
15. Laiko aspektas	Praeitis/Dabartis	Praeitis/Dabartis	Pažįstama ateitis	Išsivaizduojama ateitis	Išsivaizduojama ateitis
16. Vadybos struktūra	Hierarchinė/Stabili	Hierarchinė/Stabili	Funkcinė	Tinklinė	Tinklinė/Lanksti
17. Darbuotojų autonomija	Varžoma laisvė	Varžoma laisvė	Varžoma laisvė	Nevaržoma laisvė	Nevaržoma laisvė
18. Atsakomybė	Aukšto lygio atsakomybės kultūra tik viename aukščiausiame lygyje	Aukšto lygio atsakomybės kultūra tik viename aukščiausiame lygyje	Aukšto lygio atsakomybės kultūra tik aukščiausiame lygyje	Aukšto lygio atsakomybės kultūra kiekviename vadybos lygyje	Aukšto lygio atsakomybės kultūra kiekviename vadybos lygyje
19. Požiūris į vadybą	Detalizuotos taisyklės	Detalizuotos taisyklės	Aiškūs tikslai	Aiškios vertybės	Aiškios vertybės
20. Veiklos koordinavimas	Pagal vieną kartą per metus suplanuotus ciklus	Pagal vieną kartą per metus suplanuotus ciklus	Pagal suplanuotus ciklus	Dinaminis	Dinaminis
21. Veiklos planavimas	Fiksuojami ilgalaikiai tikslai	Fiksuojami ilgalaikiai tikslai	Fiksuojami ilgalaikiai tikslai	Nustatomi trumpo arba vidutinio laikotarpio tikslai	Nustatomi trumpo arba vidutinio laikotarpio tikslai
22. Komunikacija	Informacijos prieinamumas ribojamas hierarchiškai	Informacijos prieinamumas ribojamas hierarchiškai	Informacijos prieinamumas ribojamas hierarchiškai	Skatinamas informacijos atvirumas savireguliacijos tikslais	Skatinamas informacijos atvirumas savireguliacijos tikslais
23. Atlygiai	Už iš anksto nustatytų tikslų įvykdymą	Už iš anksto nustatytų tikslų įvykdymą	Už iš anksto nustatytų tikslų įvykdymą	Už pasiektus rezultatus, besidalijant organizacijos sėkme	Už pasiektus rezultatus, besidalijant organizacijos sėkme
24. Informacijos santykis su verslo aplinka	Statiškas	Statiškas	Lankstus	Lankstus	Lankstus
25. Santykis su praėjusiais laikotarpiais	Labai ryškus	Labai ryškus	Ryškus	Nebūtinai	Nebūtinai
26. Tikslų pasiekiamumas	Įtemptas	Įtemptas	Įtemptas	Derinimas	Derinimas
27. Tikslų parengimo organizavimas	„Iš viršaus į apačią“	„Iš viršaus į apačią“	Mišrus	Mišrus	Mišrus/Individualus
28. Pagrindinis objektas	Įmonė	Įmonė	Įmonė	Projektai	Projektai
29. Veikloje naudojami rodikliai	Finansiniai	Finansiniai	Finansiniai	Finansiniai ir nefinansiniai	Finansiniai ir nefinansiniai
30. Požiūris į išlaidas ir sąnaudas	Išlaidų ir sąnaudų mažinimas	Išlaidų ir sąnaudų mažinimas	Išlaidų ir sąnaudų mažinimas	Išlaidų mažinimas ir sąnaudų didinimas	Išlaidų mažinimas ir sąnaudų didinimas

Šaltinis: parengta autorės.

28 pav. UAB „Gamyba“ organizacijos tipo identifikavimas

Nustatyta, kad įmonės „Gamyba“ tipas yra *orientuotas į marketingą*, todėl, to išdavoje įmonėje gali būti formuojamas tik *geresnis biudžetų modelis*. Kad įmonė pradėtų formuoti modernios organizacijos kultūrą (t. y. taptų strategiškai valdoma arba antrepreneriška), ji privalo į savo vadybos modelį integruoti *pažangų biudžetų modelį* arba modelį „*vadyba anapus biudžetų*“. Todėl organizacijos tipas bus tobulinamas įdiegiant biudžetų modelį.

Įvykdžius pirmąjį (pagrindinį) biudžetų modelio integravimo etapą, parengtas įsakymas dėl biudžetų modelio integravimo darbų pradžios ir pereita prie antrojo biudžetų modelio integravimo etapo (26 pav.).

II etapas. Organizacinis biudžetų modelio integravimo etapas.

Įmonės decentralizavimas biudžetų modelio aplinkoje. Pirmiausiai detaliam susipažinta su visais įmonės padaliniais:

- išnagrinėta padalinių funkcijos, atsakomybė, tarpusavio ryšiai bei pavaldumas;
- nustatyti atsakomybės centrai, apibrėžti jų atsakomybės, pavaldumo bei tarpusavio santykiai. Įmonėje buvo nustatytas vienas pajamų atsakomybės centras ir dvylika išlaidų atsakomybės centrų. Pelno, maržų ir investicijų atsakomybės centrai UAB „Gamyba“ nebuvo identifikuoti. Šis atsakomybės centrų nustatymas vėliau padės sukurti vidinės atskaitomybės sistemą;

- parinkti atsakomybės centrų veiklos vertinimo kriterijai: atsižvelgiant į kiekvieno padalinio veiklos specifiką ir jam keliamas užduotis, nustatyti pagrindiniai rodikliai, apibūdinantys to atsakomybės centro veiklos efektyvumą. Atsakomybės centrų efektyvumui įvertinti naudoti tik finansiniai rodikliai. Nefinansiniai rodikliai yra būtinas modernios organizacijos kultūros aspektas, tačiau biudžetų modelio integravimo pradžioje UAB „Gamyba“ užteko tik finansinių rodiklių (29 pav.);

- nustatyti atsakomybės centrų formuojamos bei jiems reikalingos informacijos pobūdis ir atsakomybės centrų formuojamos ir gaunamos informacijos apimtis bei detalumas. Parinktas atsakomybės centrų ataskaitų pateikimo ir gavimo periodiškumas.

III etapas. *Metodinis biudžetų modelio integravimo etapas.*

1. *Produktų savikainos kalkuliavimo sistemos parinkimas.* Nustatyta, kokia produktų savikainos kalkuliavimo sistema įmonėje egzistuoja, pasiūlyta, kaip šią sistemą koreguoti, ir numatyta jos integravimo į biudžetų modelį metodika:

– parinkti produktų savikainos kalkuliavimo metodai, tenkinantys įmonės vadybos sistemos poreikius;

– nustatyta produktų savikainos kalkuliavimo apimtis ir išlaidų elementai bei kalkuliaciniai straipsniai;

– nustatyta atsakomybės centrų daromų išlaidų apskaitos tvarka: išskirti išlaidų elementai ir kalkuliaciniai straipsniai, pagal įskaičiavimą į produktų savikainą išlaidos suskirstytos į tiesiogines ir netiesiogines bei kintamas ir santykinai pastovias;

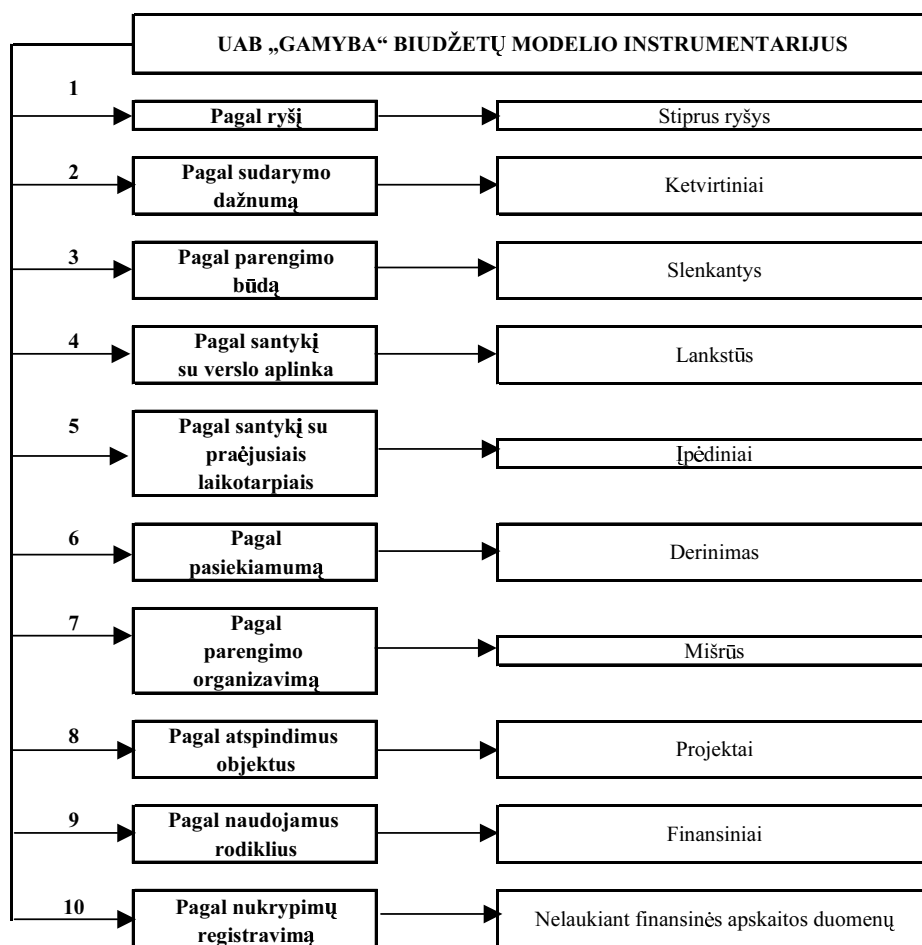
– parinkta funkcinių padalinių išlaidų paskirstymo tarp gamybinių padalinių (produktų) tvarka;

– nustatytos netiesioginių išlaidų įskaičiavimo į produktų savikainą procedūros.

2. *Biudžetų modelio taikymo įmonėje tvarkos nustatymas.* Įmonės „Gamyba“ biudžetų modelio tvarka nustatyta remiantis autorės parengtu modernių organizacijų biudžetų modelių instrumentarijumi. Parinktas „Gamybos“ įmonės biudžetų modelio instrumentarijus pateiktas 29 paveiksle.

Pirmiausiai detaliam susipažinti su įmonės strategija ir vertybėmis, vėliau laipsniškai parinktas kiekvienas atskiras biudžetų modelio instrumentas (29 pav.):

– parinkta įmonės biudžetų apimtis – sričių ar veiklos rūšių, kurioms rengiami biudžetai, ir biudžetų detalizavimo laipsnis. Nustatyta, kad biudžetai rengiami remiantis nustatytais atsakomybės centrais, o pagrindinis atspindimas objektas – projektai;



Šaltinis: parengta autorės.

29 pav. UAB „Gamyba“ biudžetų modelio instrumentarijus

– parengtos išlaidų nustatymo metodikos, parinktas nukrypimų nuo išlaidų pirminio registravimo būdas, sukurta išlaidų koregavimo tvarka ir parinkti finansiniai rodikliai, kurie atspindės biudžetų modelyje. Biudžetų modelis rengiamas remiantis patirtine informacija, todėl „nuliniai“ biudžetai einamuoju laikotarpiu įmonėje „Gamyba“ nesudaromi, remiamasi „įpėdiniais“ biudžetais;

– nustatyta biudžetų periodizavimo tvarka. „Gamybos“ įmonėje nustatytas pagrindinis periodizavimo laikotarpis – ketvirtis. Biudžetai rengiami slenkančiuoju būdu, kai vienam ketvirčiui pasibaigus rengiamas kitų metų ketvirčio biudžetas;

– nustatyta biudžetų rengimo tvarka, kuri apima biudžetų rengimo procedūrų nustatymą ir atsakomybės už biudžetų rengimą numatymą. „Gamybos“ įmonėje biudžetai rengiami mišriu būdu (parengimo organizavimas) ir derinamas biudžetų pasiekiamumas;

– parinktas informavimo apie biudžetų vykdymą ir informacijos apie nukrypimus nuo jų rinkimo būdas. Pagal santykį su verslo aplinka parinktas lankstus biudžetas, kuris leis vystyti modernios organizacijos kultūrą, o nukrypimai nuo biudžetų registruojami nelaukiant finansinės apskaitos duomenų.

IV etapas. *Techninis biudžetų modelio integravimo etapas.*

1. *Biudžetų modelio sąskaitų plano sudarymas.* Biudžetų modelio sąskaitų planas įmonėje „Gamyba“ nebuvo sudarytas dėl lėšų stygiaus. Tačiau jo nesudarymas, autorės nuomone, reikšmingai neįtakos modernių organizacijos savybių formavimui. Sąskaitų planas yra techninis biudžetų modelio integravimo aspektas, kuris palengvina biudžetų modelio palaikymą įmonėje, bet tiesiogiai nesukuria papildomos vertės įmonės konkurenciniam potencialui didinti.

2. *Vidinės atskaitomybės sistemos sukūrimas.* Vidinės atskaitomybės sukūrimas „Gamybos“ įmonėje pagrįstas integruotu biudžetų modeliu ir nustatytais pajamų ir išlaidų atsakomybės centrais. Atlikti tokie darbai (išvardyti eilės tvarka):

– sukurtos ataskaitų formos remiantis „vieno lapo“ principu. Jeigu vieno atsakomybės centro arba projekto išlaidų (pajamų) straipsniai parodyti viename lape, tai padeda išvengti informacijos pertekliaus („informacinio triukšmo“) vidinėse ataskaitose priimant vadybos sprendimus;

– nustatyti ataskaitų tarpusavio ryšiai. Ryšiams nustatyti pirmiausiai buvo numatyta, kokie natūriniai matai bus naudojami įmonės atsakomybės centrų arba projektų biudžetuose, kad būtų galima tarpusavyje palyginti įvairias ataskaitas. Taip pat parengta atskirų ataskaitų dalių „užmigdymo“ tvarka;

– nustatyta ataskaitų judėjimo (duomenų perdavimo) tvarka ir užtikrintas duomenų išlaptinimas. Be kita ko, tuo tikslu įmonės darbuotojai, kurie naudojami biudžetais, supažindinti su komercinių (gamybinių) paslapčių atskleidimo grėsme ir numatytomis nuobaudomis atlikus minėtus neteisėtus veiksmus.

3. *Pirminių biudžetų modelio dokumentų ir registruojamos sistemos sukūrimas.*

Šis techninis aspektas buvo paremtas Excel programos galimybėmis:

– sukurtos biudžetų modelio dokumentų formos, nustatyti biudžetų modelio dokumentams keliami reikalavimai, sukurtos pavyzdinės formos, sudarytas apskaitos dokumentų judėjimo grafikas;

– nustatyti ryšiai tarp atskirų registrų, sukurta duomenų registravimo, jų apibendrinimo, perkėlimo iš vieno registrų į kitus nuoseklumo tvarka.

V etapas. *Baigiamasis biudžetų modelio integravimo etapas.*

Baigiamasis biudžetų modelio integravimo etapas siejamas su įmonės vadovo, vadybininkų ir kitų darbuotojų įtraukimu į biudžetų modelį:

– parengtas apibendrinantis įmonės vadovo įsakymas ir potvarkiai dėl biudžetų modelio projekto;

– įmonės vadovai ir buhalterijos darbuotojai supažindinti su įdiegtu biudžetų modeliu;

– atsakingi įmonės darbuotojai apmokyti naudotis įdiegtu biudžetų modeliu. Išaiškinta, koku tikslu diegiamas biudžetų modelis, kokios biudžetų funkcijos, ypač pabrėžiant kiekvieno darbuotojo asmeninį indėlį į integruojamą biudžetų modelį siekiant formuoti modernios organizacijos kultūrą.

Biudžetų modelio integravimo pagrindinis tikslas – formuoti modernią šiuolaikinės organizacijos kultūrą. Kadangi visas biudžetų modelio integravimas suskirstytas į aiškius penkis etapus, kurių kiekvienas vertinamas kaip atskiras projektas, integravimas davė naudos iš karto vos tik pradėjus darbus.

16 lentelėje pateikiami palankūs įmonės „Gamyba“ pokyčiai, užfiksuoti organizacijoje integravus biudžetų modelį. Įprastas elgesys – tai elgesys, kuris buvo užfiksuotas organizacijoje prieš pradėdant integruoti biudžetų modelį ir neleido vystytis moderniai „Gamybos“ įmonės kultūrai. Dabartinis elgesys – tai elgesys, kuris, pradėjus biudžetų modelio integravimo darbus, keitėsi palankia kryptimi ir skatino modernios organizacijos kultūros vystymąsi.

16 lentelė. UAB „Gamyba“ biudžetų modelio integravimo rezultatai

Eil. Nr.	Įprastas elgesys	Dabartinis elgesys
1.	Darbuotojai neturėjo aktyvios veiklos įgūdžių. Svarbiausias motyvas veikti buvo pakankamas uždarbis. Darbo užmokesčiai buvo susieti su darbo rezultatais. Buvo parengta netinkama darbuotojų motyvavimo sistema, kuri skatino darbuotojus veikti ne įmonės, bet savo labui.	Darbuotojai, pradėję disponuoti tam tikrais biudžetais ir tapę už juos atsakingi, įgijo aktyvios veikos įgūdžių, nes pats vadybos modelis pradėtas tvarkyti taip, kad darbuotojai veiktų įmonės labui. Tai pasirodė svarbiausias motyvas veikti. Pradėta įgyvendinti tinkama darbuotojų motyvavimo sistema, kuri integravus biudžetų modelį praktiškai veiks po vienerių metų.
2.	Įmonėje vyravo nepasitenkinimas kitų pasiektais rezultatais. Buvo ryškus centralizavimo pradai.	Šiek tiek pagerėjo santykių mikroklimatas įmonėje, nes išnyko pagrindiniai ir pagalbiniai padaliniai. Decentralizavus veiklą pagalbinių darbuotojų nebeliko, nes visi pasijuto esą reikšmingi verslo dalyviai, o vadinamasis aptarnaujantysis personalas netgi vertingesnis, nes nuo jų veiklos rezultatų priklauso bent kelių įmonės padalinių veiklos rezultatai. Pavyzdžiui, buhalterijos skyrius pateikia informaciją apie galimas išlaidas visiems suinteresuotiems įmonės padaliniais.
3.	Ne visi įmonės darbuotojai turėjo aiškias užduotis ir ne visi įgaliojimai buvo jiems patiems žinomi. Buvo suformuota gana ilga vadybos grandinė, kuri neleisdavo greitai reaguoti į pasikeitusias verslo realijas.	Kiekvienas darbuotojas gavo aiškias užduotis ir jam suteikti visiškai aiškūs įgaliojimai. Panaikinta nereikalinga vadybos grandinė, kuri daugeliu aspektų visuomet neigiamai paveikdavo visos įmonės darbą.
4.	Įmonėje buvo ryškus kontrolės pradai.	Pradėta diegti visuotinė kontrolė, kai kiekvienas ne tik kontroliuoja kiekvieną, bet yra ir vienas kito buvimo ir darbo sąlyga.



Eil. Nr.	Įprastas elgesys	Dabartinis elgesys
5.	Darbuotojai nebuvo susipažinę su įmonės puoselėjamomis vertybėmis ir aiškiais bei konkrečiais tikslais. Todėl įmonės darbas ne visuomet vykdavo kryptingai. Ne visi darbuotojai konkrečiai galėjo pasakyti, ką jie dirba įmonėje.	Išsiaiškinta, kad biudžetų modelio integravimas įmonėje efektyvus tik tuomet, jeigu aiškiai žinoma, ko norima iš šių biudžetų. Kiekvienoje vietoje suformuluotos visiškai konkrečios užduotys kiekvienam atsakomybės centrui ir darbuotojui.
6.	Įmonės nekonsultavo išorės ekspertai vadybos klausimais, todėl vadovas, vadybininkai ir buhalterija, kuri rengdavo atitinkamas vidines ataskaitas vadybos sprendimams priimti, dažnai nesusikalbėdavo.	Nustatyta, kad biudžetų modelį diegti turi patys įmonės darbuotojai, konsultuojami išorės ekspertų, nes kiekvienoje įmonėje tai unikalus modelis, todėl reikia turėti tvirtus metodologinius pagrindus ir puikiai žinoti įmonės vadybos modelį bei vidaus taisykles.
7.	Įmonėje nebuvo skaičiuojami maržų rodikliai. Įmonės vadovas nebuvo paskirtas tiesiogiai atsakingu už tam tikrą išlaidų dalį įmonėje. Būdavo netiksliai nustatoma produktų savikaina, todėl vidinėse atskaitose kartais susidarydavo informacijos perteklius („informacinis triukšmas“).	Biudžetų modelis parengtas taip, kad būtų galima apskaičiuoti maržų rodiklius, pilnąją komercinę bei gamybinę savikainas, tačiau to daryti nuolatos nereikės. Tiksliau sakant, išlaidos nebuvo paskirstytos produktams. Atsakomybės centrai atsako už tam tikras išlaidas, kurias ir reikia parodyti. Todėl taikant šį biudžetų modelį apskaičiuojami kelių rangų maržos rodikliai. Įmonės vadovui skirta atsakomybė už bendrąsias ir administracines įmonės išlaidas.
8.	Informacija apie įvairius veiklos nukrypimus buvo perduodama padrikai, nesilaikant jokių vidinių ataskaitų formavimo principų. Kai kuri informacija, reikalinga vadybos sprendimams priimti, buvo visiškai neformuojama.	Informacija apie nukrypimus nuo biudžetų nedelsiant perduodama už tų biudžetų rengimą ir vykdymą atsakingiems įmonės darbuotojams, parengiant specialias ataskaitas ir pranešimus. Nebeliko baimės, kad informacija, kuri gali būti reikšminga vadybos sprendimams priimti, nebus suformuota.

Šaltinis: parengta autorės.



Kaip matome, biudžetų modelio integravimas „Gamybos“ įmonėje iš karto davė tiesioginę naudą formuojant modernios organizacijos kultūrą. Autorė

pabrėžia, kad modernios organizacijos kultūros formavimas bei tolesnis vystymasis įmonėje truks ne vienerius metus, todėl visų palankių arba nepalankių požymių, atsiradusių pradiniam modernios kultūros formavimo etape, užfiksuoti neįmanoma. Todėl „Gamybos“ įmonei autorės parengta biudžetų modelio vertinimo matrica (27 pav.) kol kas nebus taikoma. Šioje įmonėje biudžetų modelis pradės veikti po 3–5 metų, tuomet taikyti šią matricą būtų tikslinga. Taip yra dėl to, kad integruojant biudžetų modelį organizacijoje keičiasi pati vadybos kultūra, o šie pokyčiai įmonėje trunka ne vienerius metus.



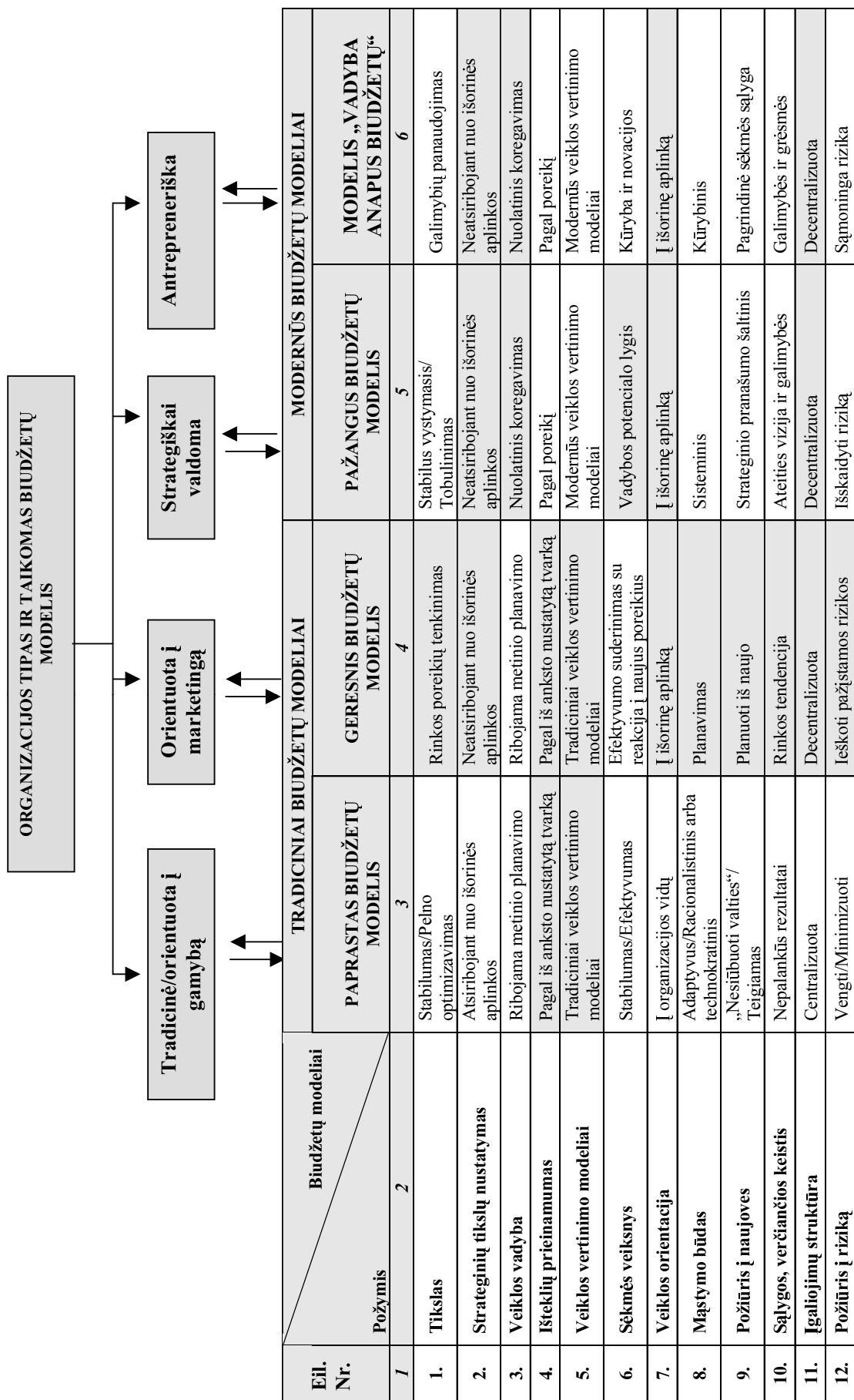
3.2. Biudžetų modelio integravimas UAB „Paslauga“

Įmonės „Paslauga“ biudžetų modelio integravimas, kaip ir „Gamybos“ įmonės biudžetų modelio diegimas, paremtas autorės parengta modernių biudžetų modelių struktūrograma (26 pav.), siekiant įmonėje „Paslauga“ formuoti bei išsaugoti modernios organizacijos kultūrą. Autorės gauti praktiniai biudžetų modelio to rezultatai darbe pateikiami nuosekliai, remiantis parengtais pagrindiniais penkiais biudžetų modelio integravimo etapais ir biudžetų modelio vertinimo matrica.

Įmonėje „Paslauga“ atliktos tokios biudžetų modelio integravimo procedūros:

I etapas. Pagrindinis biudžetų modelio integravimo etapas: 1) surenkamos bendros žinios apie įmonę; 2) įvertinama buhalterinės apskaitos sistema; 3) atliekama organizacijos tipo ir biudžetų modelio tarpusavio ryšio analizė (30 pav.).

Įmonė „Paslauga“ įkurta 1996 m. Įmonė taiko biudžetus savo vadybos veikloje jau septynerius metus. Įmonės „Paslauga“ misija – praktinio pobūdžio informacijos teikimas įmonių ir įstaigų specialistams, dirbantiems buhalterinės apskaitos, teisės, vadybos, ekonomikos, biuro administravimo, įmonių informacinių technologijų bei kitose srityse. Pagrindinės įmonės veiklos kryptys – apskaitos paslaugų. Įmonės „Paslauga“ klientai ir pirkėjai – daugiau kaip 25 000 Lietuvos įmonių, organizacijų darbuotojų ir privačių asmenų. Pagrindiniai klientai – įvairių įmonių, įstaigų ir



1	2	3	4	5	6
13.	Sprendimai	Darbuotojai priima sprendimus, pagal griežtus planus ir/ar biudžetus, kurie atitinka strateginius tikslus	Darbuotojai priima sprendimus, pagal griežtus planus ir/ar biudžetus, kurie atitinka strateginius tikslus	Darbuotojai priima sprendimus, kurių nėra griežtuose planuose ir/ar biudžetuose, bet jie atitinka strateginius tikslus	Darbuotojai priima sprendimus, kurių nėra griežtuose planuose (biudžetuose) ir kurie gali neatitikti strateginių tikslų
14.	Iniciatyva	Netoleruojama/Darbas pagal iš anksto nustatytą tvarką	Pripažįstama ir skatinama	Būtiną veiklos elementas	Būtiną veiklos elementas
15.	Laiko aspektas	Praeitis/Dabartis	Pažįstama ateitis	Įsivaizduojama ateitis	Įsivaizduojama ateitis
16.	Vadybos struktūra	Hierarchinė/Stabili	Funkcinė	Tinklinė	Tinklinė/Lanksti
17.	Darbuotojų autonomija	Varžoma laisvė	Varžoma laisvė	Nevaržoma laisvė	Nevaržoma laisvė
18.	Atsakomybė	Aukšto lygio atsakomybės kultūra tik viename aukščiausiame lygyje	Aukšto lygio atsakomybės kultūra tik aukščiausiame lygyje	Aukšto lygio atsakomybės kultūra kiekviename vadybos lygyje	Aukšto lygio atsakomybės kultūra kiekviename vadybos lygyje
19.	Požiūris į vadybą	Detalizuotos taisyklės	Aiškūs tikslai	Aiškios vertybės	Aiškios vertybės
20.	Veiklos koordinavimas	Pagal vieną kartą per metus suplanuotus ciklus	Pagal suplanuotus ciklus	Dinaminis	Dinaminis
21.	Veiklos planavimas	Fiksuojami ilgalaikiai tikslai	Fiksuojami ilgalaikiai tikslai	Nustatomi trumpo arba vidutinio laikotarpio tikslai	Nustatomi trumpo arba vidutinio laikotarpio tikslai
22.	Komunikacija	Informacijos prieinamumas ribojamas hierarchiškai	Informacijos prieinamumas ribojamas hierarchiškai	Skatinamas informacijos atvirumas savireguliacijos tikslais	Skatinamas informacijos atvirumas savireguliacijos tikslais
23.	Atlygiai	Už iš anksto nustatytų tikslų įvykdymą	Už iš anksto nustatytų tikslų įvykdymą	Už pasiektus rezultatus, besidalijant organizacijos sėkme	Už pasiektus rezultatus, besidalijant organizacijos sėkme
24.	Informacijos santykis su verslo aplinka	Statiškas	Lankstus	Lankstus	Lankstus
25.	Santykis su praėjusiais laikotarpiais	Labai ryškus	Ryškus	Nebūtinai	Nebūtinai
26.	Tikslų pasiekiamumas	Įtemptas	Įtemptas	Derinimas	Derinimas
27.	Tikslų parengimo organizavimas	„Iš viršaus į apačią“	Mišrus	Mišrus	Mišrus/Individualus
28.	Pagrindinis objektas	Įmonė	Įmonė	Projektai	Projektai
29.	Veikloje naudojami rodikliai	Finansiniai	Finansiniai	Finansiniai ir nefinansiniai	Finansiniai ir nefinansiniai
30.	Požiūris į išlaidas ir sąnaudas	Išlaidų ir sąnaudų mažinimas	Išlaidų ir sąnaudų mažinimas	Išlaidų mažinimas ir sąnaudų didinimas	Išlaidų mažinimas ir sąnaudų didinimas

↑ Šaltinis: parengta autorės.

30 pav. UAB „Paslauga“ taikomo biudžetų modelio ir organizacijos tipo identifikavimas

organizacijų ekonominių tarnybų darbuotojai, siekiantys pakeisti profesiją, savarankiškai kelti kvalifikaciją, įgyti daugiau žinių. Remiantis organizacijų klasifikacija pagal biudžetų modelius, įmonė „Paslauga“ priklauso vidutinio dydžio organizacijai, nes joje dirba daugiau nei 70 darbuotojų, jos veikla yra ne vienaarūšė ir gana sudėtinga.

„Paslaugos“ įmonės biudžetų modelio integravimo problematika siejama ne su biudžetų modelio diegimu ir įmonės darbuotojų psichologiniu parengimu bei įtraukimu į biudžetų formavimą, bet su biudžetų modelio tobulinimu, siekiant išsiaiškinti ir koreguoti silpnąsias biudžetų modelio vietas, tiesiogiai lemiančias ir stabdančias UAB „Paslauga“ modernios kultūros formavimąsi bei vystymąsi. Norint išsiaiškinti ir pašalinti pagrindines priežastis, stabdančias „Paslaugos“ įmonės modernios kultūros vystymąsi, biudžetų modelis koreguojamas.

Nustatyta, kad „Paslaugos“ įmonės tipas yra *orientuota į marketingą*, o įmonėje taikomas biudžetų modelis gali būti pavadintas *geresniu, turinčiu pažangaus biudžetų modelio savybių*. Kad įmonė „Paslauga“ įgytų vis daugiau modernios organizacijos savybių, ji privalo įgyti vis daugiau savybių, kurios atitiktų modernios organizacijos požymius (31 pav.).

Taikomo biudžetų modelio ir organizacijos tipo ryšio analizė atlikta greičiau, lyginant su „Gamybos“ įmone. Taip įvyko dėl to, kad įmonė „Paslauga“ savo vadybos veiklos taiko biudžetų modelį, todėl kur kas lengviau identifikuoti vadybos klaidas organizacijoje naudojant pačius biudžetus. Nustačius modernios organizacijos kultūros neatitinkančius požymius, koreguojant biudžetų modelį buvo siekiama formuoti modernios organizacijos kultūrą.

II etapas. Organizacinis biudžetų modelio integravimo etapas.

Įmonės veiklos decentralizavimo biudžetų modelio aplinkoje integravimas. Šis etapas parodė, kad įmonės „Paslauga“ veikla yra decentralizuota biudžetų modelio aplinkoje. Nustatyti tokie atsakomybės centrai: pajamų, maržų ir išlaidų. Atsakomybės centrams taikyti tik finansiniai veiklos vertinimo kriterijai, todėl atliktas tobulinimas ir į veiklos vertinimo modelį įtraukti ir nefinansiniai rodikliai.

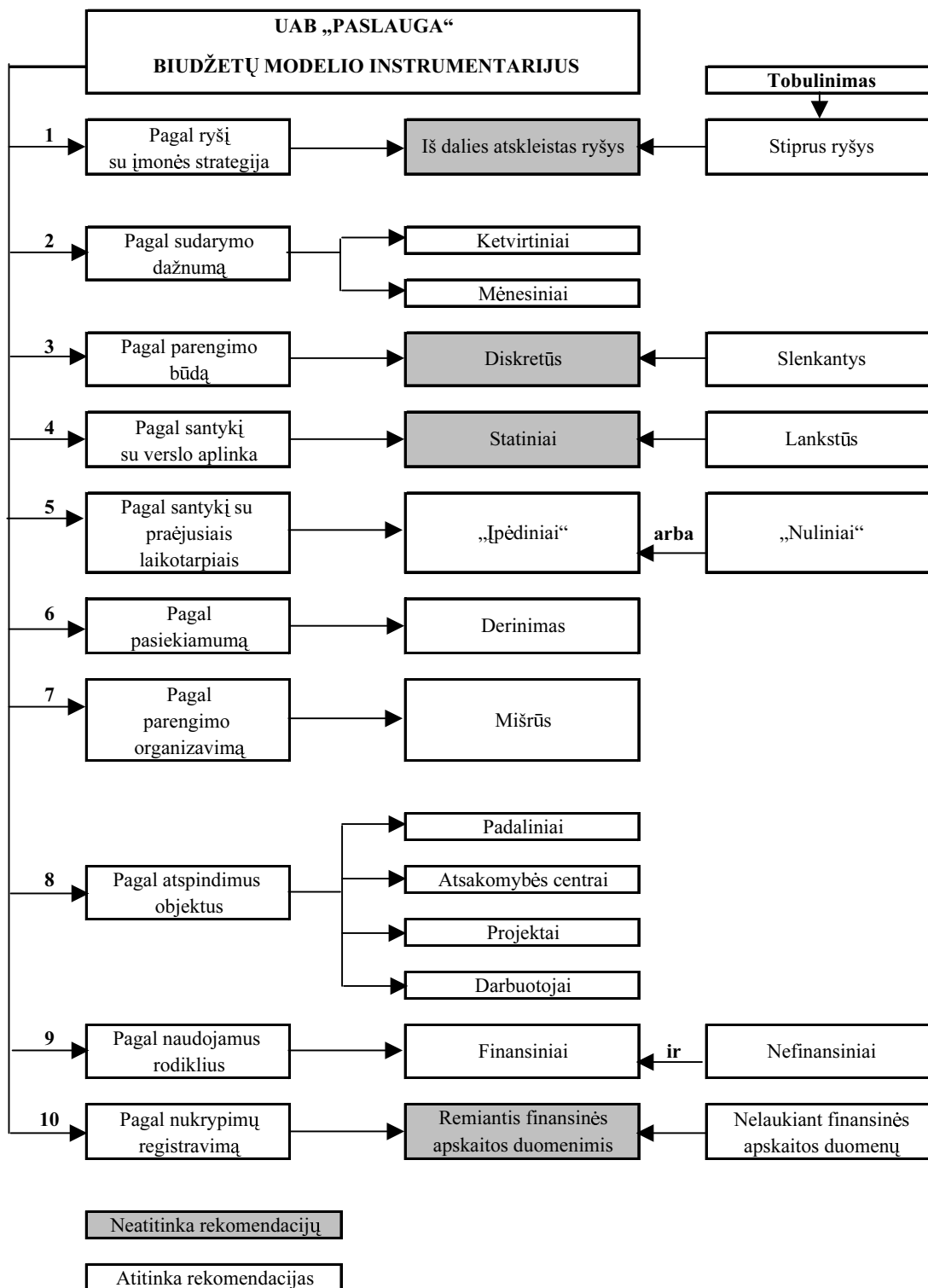
III etapas. Metodinis biudžetų modelio integravimo etapas.

1. Produktų savikainos kalkuliavimo sistemos integravimas. Nustatyta, kad įmonės „Paslauga“ parinkti produktų savikainos kalkuliavimo metodai tenkina įmonės vidinius informacijos vartotojus. Nustatyta, kad funkcinių padalinių išlaidų paskirstymo tvarka ir netiesioginių išlaidų įskaičiavimo į produktų savikainą procedūros yra optimalios. Įmonė apskaičiuoja gamybinę, komercinę ir pilnąją savikainą ir naudoja penkių rangų maržas.

2. Biudžetų modelio taikymo įmonėje tvarkos integravimas. Įmonės „Paslauga“ biudžetų modelio tvarka koreguojama remiantis autorės parengtu modernių organizacijų biudžetų modelių instrumentarijumi.

31 paveiksle pateiktas identifikuotas įmonės „Paslauga“ biudžetų modelio instrumentarijus ir jo tobulinimas. Įmonės administracija pirmajame biudžetų modelio integravimo etape buvo išreiškusi nepasitenkinimą taikomu biudžetų modeliu, o identifikavus instrumentarijų atskleisti esminiai biudžetų modelio trūkumai: 1) biudžete nustatyti tikslai tik iš dalies susiję su įmonės strateginiais tikslais, todėl būtina biudžetuose susieti strateginius, operatyvinius ir einamuosius tikslus; 2) biudžetai rengiami diskrečiu būdu, todėl jų sudarymas įmonei brangiai kainuoja, be to, neįvertinama sukaupta patirtinė įmonės darbuotojų informacija. Todėl reikia pereiti prie slenkančių biudžetų rengimo; 3) remiantis santykiu su verslo aplinka, biudžetai rengiami statiškai, todėl ir nukrypimų apskaičiavimas įmonės administracijai tampa tik „informaciniu triukšmu“ (skaičių kratiniu). Todėl reikia rengti lanksčius biudžetus, kurie atitiktų įmonės „Paslauga“ verslo realijas; 4) nukrypimai registruojami remiantis finansinės apskaitos duomenimis, todėl greičiausiai vėluojama priimti skubius vadybos sprendimus. Įmonei „Paslauga“ siūloma nukrypimus registruoti nelaukiant finansinės apskaitos duomenų.

Įmonėje „Paslauga“ pradėjus taikyti biudžetų modelio instrumentarijų, įmonės biudžetų modelis buvo priartintas prie modernių biudžetų modelių. Tai turėjo tiesioginės įtakos organizacijos tipui ir moderniam kultūros vystymuisi. Pastebėtus teigiamus poslinkius autorė pateiks 18 lentelėje.



Šaltinis: parengta autorės.

31 pav. UAB „Paslauga“ biudžetų modelio instrumentarijus

IV etapas. Techninis biudžetų modelio integravimo etapas.

1. Biudžetų modelio sąskaitų plano sudarymas. Įmonėje „Paslauga“ nebuvo naudojamas sąskaitų korespondavimas sudarant ir naudojant biudžetus. Susipažinus su įmonės buhalterinės apskaitos sistema buvo parengtas principinis biudžetų realizavimas sąskaitose (32 pav.). Norint parodyti autorės sukurtą sistemą, naudojamas sutartinis pavyzdys, kuris atskleidžia pagrindinius sąskaitų realizavimo biudžete aspektus ir jų visiškai nesumenkina.

Įmonės „Paslauga“ biudžetų komitetas, kuriam vadovauja įmonės prezidentas, tvirtina įvairius projektus ir paskiria kiekvieno projekto vadovą. Įmonė per tam tikrą laikotarpį numachiusi įvykdyti projektą „Knyga“. Projekto išlaidos – 500 000 Lt. Projekto vertę numatė projektų vadovas ir pateikė projekto biudžetą tvirtinti įmonės biudžetų komitetui (mišrus biudžetų parengimo organizavimas).

Pirmoji sąskaitų korespondencija atsiranda tuomet, kai patvirtinamos projektų išlaidos: 1) 00 – įmonės nuosavybės sąskaita, kurią įmonės vadovai skiria projektui vykdyti. Išlaidos skiriamos projektui iš įmonės sąskaitos pagal išlaidų straipsnius: maketavimo darbams atlikti skiriama 150 000 Lt, spausdinimo darbams – 300 000 Lt, projektui koordinuoti ir vadovauti – 50 000 Lt; 2) Maketavimo skyriaus darbuotojai atliko maketavimo darbus be nukrypimo už 150 000 Lt (faktas į biudžetą įkeltas nelaukiant finansinės apskaitos duomenų); 3) Spausdinimo skyrius mato, kad projekto vadovas jam skyrė 300 000 Lt. Jis atliko paskirtą darbą, tačiau atsirado 20 000 Lt nukrypimų dėl leidinio apimties ir tiražo padidinimo. Fakto sąskaitoje negalima registruoti didesnės sumos, nei numatyta biudžeto sąskaitoje, todėl 300 000 Lt registruojama fakto sąskaitoje, o 20 000 – nukrypimo sąskaitoje. Iš įmonės bendros sąskaitos nurašoma 320 000 Lt; 4) projekto vadovas su projektu dirbo mažiau, nei numatyta, ir sutaupė 10 000 Lt; 5) projekto pabaigoje faktinių sąskaitų likučiai turi būti lygūs biudžetų sąskaitų likučiams. Atliekami koregavimo įrašai ir užfiksuojami teigiami nukrypimai. Pasibaigus projektui, 8 01 „Knygos“ projekto sąskaitos likutis yra nukrypimas nuo projekto įvykdymo.

D 8 00 Įmonės bendra sąskaita K	
1) 500 000	2) 150 000
	3) 320 000
	4) 40 000
	10 000
D 8 01 „Knygos“ projektas K	
150 000	150 000
300 000	300 000
20 000	50 000
40 000	
10 000	
10 000	10 000
10 000	

D 8 01 17 10 00 K	D 8 01 18 11 00 K	D 8 01 11 10 00 K
150 000	300 000	40 000
150 000	300 000	50 000
0	20 000	10 000
		10 000
		10 000

D 8 01 17 10 00 K	D 8 01 18 11 00 K	D 8 01 11 10 00 K
1) 150 000	1) 300 000	1) 50 000
150 000	300 000	50 000

D 8 01 17 10 02 K	D 8 01 18 11 02 K	D 8 01 11 10 02 K
2) 150 000	3) 300 000	4) 40 000
150 000	300 000	40 000
		5) 10 000
		50 000

D 8 01 17 10 03 K	D 8 01 18 11 03 K	D 8 01 11 10 03 K
	3) 20 000	5) 10 000
	20 000	10 000

8 klasė – tiesioginės projekto išlaidos

01 – „Knygos“ projektas
17 – maketavimas
10 – darbo užmokestis
01 – biudžetas, 02 – faktas,
03 – nukrypimas

8 klasė – tiesioginės projekto išlaidos

01 – „Knygos“ projektas
18 – spausdinimas
11 – spaudos darbai
01 – biudžetas, 02 – faktas,
03 – nukrypimas

8 klasė – tiesioginės projekto išlaidos

01 – „Knygos“ projektas
11 – vadovavimas projektui
10 – darbo užmokestis
01 – biudžetas, 02 – faktas,
03 – nukrypimas

Šaltinis: parengta autorės.

32 pav. *Principinis biudžetų realizavimas sąskaitose*

Sukūrus biudžetų modelio realizavimo sąskaitose sistemą, nustatyti biudžetų modelio realizavimo sąskaitose pranašumai ir trūkumai (17 lentelė).

17 lentelė. *Biudžetų modelio realizavimo sąskaitose pranašumai ir trūkumai*

Eil. Nr.	Pranašumai
1.	Darbuotojas negali viršyti biudžetų komiteto patvirtinto išlaidų biudžeto. Tai leidžia pačiam darbuotojui kontroliuoti savo veiksmus.
2.	Einamuoju laikotarpiu galima stebėti biudžeto vykdymo stadiją.
3.	Suvestinėje sąskaitoje visuomet galima stebėti palankius ir nepalankius nukrypimus nuo biudžetų.
4.	Suvestinėse sąskaitose galima stebėti tiek vieno padalinio/funkcijos nukrypimus, tiek viso projekto nukrypimus.
Eil. Nr.	Trūkumai
1.	Darbuotojas, viršijęs išlaidų biudžetą, privalo ne vienu įrašu, bet dviejose sąskaitose užfiksuoti faktą.
2.	Palankūs ir nepalankūs nukrypimai atspindimi vienoje sąskaitoje, todėl kartais jie gali panaikinti vienas kitą.
3.	Projekto faktas turi būti apskaičiuojamas.

Šaltinis: parengta autorės.

Aptartame pavyzdyje pateiktas tik biudžetų rodiklių, pakoreguotų biudžetų bei nukrypimų nuo jų registravimo sąskaitose principas. Įvairiose įmonėse jis gali būti techniškai įgyvendintas skirtingais būdais. Tai priklauso tiek nuo vadybos apskaitos ir finansinės apskaitos sąskaitų santykio, tiek nuo kitų apskaitos tvarkymo sąskaitose organizacinių ir techninių dalykų.

Susidariusius nukrypimus užregistravus atitinkamose sąskaitose, jie turi būti priskiriami atsakingiems už nukrypimų susidarymą padaliniais ir darbuotojams, nurašant nukrypimo sumą į kaltininko (padalinio, projekto ar darbuotojo, pavyzdžiui, vykdančio žaliavų konversiją ir taip iš jų gaminančio gatavus produktus) sąskaitą. Taigi, jeigu dėl padalinyje susidariusio nukrypimo kaltas kuris nors tame padalinyje vykdomas projektas, nukrypimas jam ir priskiriamas, užregistruojant jį tam projektui skirtose sąskaitose.

Tačiau jeigu dėl nukrypimo kaltas, tarkime, kuris nors kitas padalinys (pavyzdžiui, žaliavų apdorojimo išlaidos gamybos padalinyje neplanuotai išaugo, nes tiekimo skyrius neįspėjęs nupirko pigesnes, tačiau nekokybiškas žaliavas), tai nukrypimo suma ir turi būti priskiriama kaltajam padaliniui (šiuo atveju – tiekimo skyriui), nukrypimą užregistruojant to padalinio sąskaitose. Kad tai būtų galima įgyvendinti, reikalinga visą įmonės veiklą apimanti biudžetų sumų (tiek pradinių, tiek pakoreguotų) ir nukrypimų nuo jų registravimo sąskaitose sistema. Tai reiškia, kad aptartos sąskaitos turi būti skirtos visiems veiklos objektams ir subjektams, kuriems sudaromi biudžetai. Todėl vadybos apskaitoje naudojamos daug labiau detalizuotos sąskaitos, nei finansinėje apskaitoje. Tik tuomet vadybos apskaitos sąskaitose užregistruoti duomenys leis vadovams ir vadybininkams tinkamai stebėti rūpinimą situaciją.

Kadangi biudžetai (kaip ir pati vadyba) labiau orientuoti į tam tikros veiklos vykdymą, bet ne į kurį nors laikotarpį, pasibaigus įmonės finansiniams metams vadybos apskaitos sąskaitos neuždarinėjamos, kaip tai daroma tvarkant finansinę apskaitą. Pavyzdžiui, esant projektų vadybai įvairūs projektai (kurių vykdymo išlaidos įtraukiamos į apskaitą ir savikaina apskaičiuojama vadybos apskaitos sąskaitose) dažnai pradedami vienais, o baigiami kitais metais.

2. Vidinės atskaitomybės sistemos integravimas. Vidinės atskaitomybės tobulinimas „Paslaugos“ įmonėje paremtas koreguotu biudžetų modelio instrumentarijumi. Taip pat pakoreguotos vidinės ataskaitos, pritaikytas „vieno lapo“ principas, nustatyti papildomi ataskaitų ryšiai siekiant informacijos skaidrumo, suvienodinti ataskaitose naudojami matai.

3. Pirminių biudžetų modelio dokumentų ir registrų sistemos integravimas. Įmonės „Paslauga“ administracija neturi priekaištų dėl to, kad biudžetai realizuojami naudojant kompiuterio programą Excel. Tai patvirtina faktą, kad įmonės, neturėdamos lėšų brangiai programinei įrangai įsigyti, gali išsiversti su Excel programa, nes jos teikiamų galimybių pakanka.

V etapas. Baigiamasis biudžetų modelio integravimo etapas

Penktasis biudžetų modelio integravimo etapas siejamas su įmonės vadovo, vadybininkų ir kitų darbuotojų įtraukimu į pakoreguotą biudžetų modelį. Aiškinama, koku tikslu koreguojamas biudžetų modelis, kokios naujosios biudžetų funkcijos, ypač pabrėžiamas kiekvieno darbuotojo asmeninis indėlis į naują biudžetų modelį, siekiant formuoti modernios organizacijos kultūrą.

Identifikavus visus biudžetų modelio integravimo etapus, kurie įmonėje „Paslauga“ vykdomi palaipsniui, kartu atliekamas biudžetų modelio vertinimas, kuris sukonkretina biudžetų modelio integravimo aspektus ir leidžia nuolat tobulinti bei plėtoti biudžetus. Įmonės „Paslauga“ biudžetų modelio vertinimo matrica pateikta 33 paveiksle.

Iš pateiktos matricos matyti, kokie biudžetų modelio aspektai dar turi būti gerokai tobulinami, norint įmonės „Paslauga“ kultūrą priartinti prie moderniosios. Svarbiausios kliūtys, kurios neleidžia šiai įmonei įsidiesti modernaus biudžetų modelio, yra (33 pav.): 1) išlikęs tradicinis darbuotojų mąstymas „Biudžetai–Vadyba“; 2) nedidelis informacijos skaidrumas įmonėje Šis požymis palaikomas įmonės vadovybės bijant informacijos „nutekėjimo“; 3) padaliniai veikia savo labui, todėl nepaisoma bendros įmonės sėkmės; 4) biudžetai stabdo įmonės darbuotojų polinkį į riziką, todėl visą atsakomybę už ją prisiima įmonės vadovybė; 5) biudžete numatyti ištekliai prieinami tik atsižvelgiant į išankstinių jų paskirstymą, todėl išliko apribotos darbuotojų iniciatyvos; 6) darbuotojų motyvavimas paremtas atskiru jų indėliu į konkrečią veiklą, o tai tiesiogiai veikia padalinių norą veikti savo labui; 7) išliko ryškus santykis su praėjusiais laikotarpiais. Šį trūkumą panaikinti leidžia „nuliniai“ biudžetai, tačiau dėl lėšų stokos jie įmonėje nesudaromi; 8) darbuotojai nesuvokia skirtumo tarp išlaidų mažinimo ir sąnaudų didinimo biudžetuose; 9) darbuotojų laisvė varžoma biudžetu, dėl to ir iniciatyva prisiimti riziką už vadybos veiksmus neidentifikuota; 10) pradėta diegti subalansuotų rodiklių sistema, tačiau ji tinkamai

nefunkcionuoja; 11) sisteminis arba kūrybinis darbuotojų mąstymas nesuformuotas, pirmenybė teikiama planavimui.

Tačiau pradiniuose integravimo etapuose buvo pasiekta ir labai palankių rezultatų: 1) suformuoti trumpesnio laiko tikslai; 3) įdiegtas lankstus biudžetas; 4) į biudžetų modelį įtraukti nefinansiniai rodikliai.

Nepaisant išlikusių esminių biudžetų modelio trūkumų, biudžetų modelio integravimas davė naudos iš karto tik pradėjus darbus. Autorė akcentuoja, kad modernios organizacijos kultūros formavimasis ir vėlesnis tobulinimas taikant biudžetų modelį įmonėje „Paslauga“ truks ne vienerius metus. 18 lentelėje pateikti nauji palankūs organizacijos elgesio pokyčiai, kuriuos suformavo koreguojamas biudžetų modelis.

18 lentelė. *UAB „Paslauga“ biudžetų modelio integravimo rezultatai*

Eil. Nr.	Įprastas elgesys	Dabartinis elgesys
1.	Per mažai skiriama dėmesio parengtiems biudžetams. UAB „Paslauga“ darbuotojai suvokė, kad biudžetai yra tik apskaita, svarbiausia juos tiksliai parengti ir apskaičiuoti jų įvykdymą – tai labai akcentuojama šioje įmonėje. Dažniausia prasto darbo priežastis šioje įmonėje – darbuotojai žino, kuo dirba, bet negali pasakyti, ką dirba ir koks jų darbo indėlis į bendrus veiklos rezultatus. Tam reikalinga tinklinė vadybos struktūra. Ji įmonėje yra parengta, tačiau konstatuota, kad funkcionuoja nepakankamai.	Pradėta aiškinti, kad problemas sprendžia ne apskaitos sistema, bet vadovai ir vadybininkai. Kol kas nėra tikrosios vadybos biudžetų pagrindu, tačiau stengiamasi siekti, kad darbuotojai ne vykdytų biudžetus, bet atsižvelgdami į biudžetus vykdytų įmonei reikalingą veiklą.



Eil. Nr.	Įprastas elgesys	Dabartinis elgesys
2.	Darbuotojams prastai išaiškinta biudžetų modelio esmė. Jie nesuvokė, kuo skiriasi išlaidos, kurios turi būti mažinamos, nuo sąnaudų, kurios turi būti didinamos, – o tai tiesiogiai skatina modernios organizacijos kultūros vystymąsi.	Darbuotojams tiksliai išaiškinta naujo biudžetų modelio esmė ir paskirtis. Svarbiausia – ne mokėti apskaičiuoti tam rodiklius, bet išmokti teisingai mąstyti. Keliant šiuos uždavinius buvo ir pradėti, ir baigti biudžetų modelio integravimo darbai.
3.	Ne visi darbuotojai įmonėje orientuoti į pirkėjų poreikių tenkinimą.	Išsprendus šią problemą, savaime pradėjo spręstis daugelis kitų problemų, nes pradėjo veikti sinergijos principas, siekiant įmonės ir jos padalinių tikslų. Biudžetai koordinuojami ne turint tikslą patenkinti kurių nors prastai dirbančių atsakomybės centrų, bet pirkėjų poreikius. Kai visi darbuotojai žino, ko siekia visa įmonė bei jų padaliniai ir jie patys, sukuriama į sėkmę orientuota atmosfera. Tuomet darbuotojai nelinkę apgauti pačios įmonės, o tai labai svarbu, nes tuomet pradeda veikti intuityvusis veiksnys, kuris yra žymiai svarbesnis už „buhalterinį“.
4.	UAB „Paslauga“ biudžetai grindžiami finansiniais skaičiais (31 pav.). Paprastai tokie skaičiai yra sutartiniai, siejasi su anksčiau gautais rodikliais. Jeigu įmonė pasiekė geresnių rezultatų, palyginti su praėjusiais metais, tai nebūtinai reiškė, kad konkurentų rezultatai blogesni. Nors konkurencingi tikslai gali būti tik apytikriai, jie negali būti žinomi iš anksto.	Be finansinių rodiklių, įmonėje buvo pradėti naudoti ir nefinansiniai rodikliai: kursų klausytojų skaičius grupėje; kursų klausytojams skiriamas plotas; kursų klausytojų pasitenkinimo koeficientai ir kiti. Finansinių ir nefinansinių rodiklių sinergija biudžetų modelyje darė didesnę poveikį modernios organizacijos kultūros vystymuisi.



Eil. Nr.	Įprastas elgesys	Dabartinis elgesys
5.	Visas biudžetų modelis nebuvo aiškiai ir formaliai aprašytas įmonės vadovo įsakyme, skirtame specialiai vadybos apskaitai, nes patirtis parodė, kad darbuotojai keldavo savo reikalavimus.	Išleistas įmonės vadovo įsakymas leido periodiškai patikrinti, ar formuojami visi vadybos apskaitos duomenys – vadybai reikalinga informacija, nes kiekvienoje įmonėje darbuotojai keičiasi. Tai ypač aktualu UAB „Paslauga“, kur darbuotojų kaita yra gana didelė.
6.	Planavimo ir kontrolės skyrius negalėjo greitai suformuoti vadybos sprendimams priimti reikalingos informacijos, nes buvo priverstas laukti Buhalterijos skyriaus pateikiamų finansinės apskaitos duomenų.	Kai taikant biudžetų modelį faktas pradėtas registruoti nelaukiant finansinės apskaitos duomenų, vadybai reikalinga informacija pradėta formuoti greičiau.
7.	UAB „Paslauga“ naudojami biudžetai pagal santykį su verslo aplinka yra statiniai (31 pav.), o pagal parengimo būdą – diskretūs. Tai du esminiai biudžetų modelio trūkumai, kurie neleidžia įmonei greitai reaguoti į besikeičiančią verslo aplinką, netinkamai motyvuoja pačius įmonės darbuotojus ir skatina tradicinių organizacijų tipų vystymąsi.	Pradėtas keisti biudžetų modelio instrumentarius (31 pav.). Prieita prie išvados, kad UAB „Paslauga“ biudžetų efektyvumas, kaip konkurencinio potencialo didinimo priemonė, padidės, jeigu bus laikomasi sekančių nuostatų: 1) kiekvieną mėnesį bus rengiama ataskaita, leidžianti kontroliuoti, kaip vykdomi biudžetai; 2) pasikeitus atitinkamoms verslo sąlygoms biudžetas bus peržiūrimas ir koreguojamas; 3) kiekvieno ketvirčio pabaigoje pasiekti rezultatai bus lyginami su numatytu biudžetu.
8.	Neparengti biudžetų modelio principinio realizavimo sąskaitose principai.	Susipažinus su UAB „Paslauga“ veikla ir finansinės apskaitos sąskaitų sistema parengti biudžetų modelio principinio realizavimo sąskaitose principai (34 pav.).

Šaltinis: parengta autorės.



Biudžetų modelio integravimas įmonėje „Paslauga“ iš karto davė tiesioginės naudos formuojant modernios organizacijos kultūrą. Įmonei „Paslauga“ parengtos rekomendacijos kas ketvirtį atlikti biudžetų modelio vertinimą ir stebėti, ar biudžetų modelis progresuoja, ar darbuotų iniciatyva yra palaikoma, ar modelis įgauna vis daugiau modernių biudžetų modelių savybių. Taip bus galima kontroliuoti, kaip vystosi moderni organizacijos kultūra. Kadangi koreguojant biudžetų modelį organizacijoje keičiasi pati vadybos kultūra, tai šie pokyčiai įmonėje „Paslauga“ truks ne vienerius metus.

3.3. Biudžetų modelių vystymosi rekomendacijos formuojant ir išsaugant modernios organizacijos kultūrą

Praktiškai įvertinus autorės sudarytą teorinį įmonės biudžetų modelį, formuojantį ir išsaugantį modernios organizacijos kultūrą, pateikiant dviejų Lietuvos įmonių pavyzdžius, galima daryti išvadą, kad pagrindinės modelio sudedamosios dalys ir jų ryšiai iš esmės pasitvirtino.

Vienas svarbiausių kriterijų sudarant ir taikant modernius biudžetų modelius organizacijose yra vadovų noras ir pasiryžimas pasiekti modernios kultūros lygį įmonėje. Todėl biudžetų modelių vystymosi rekomendacijos formuojant ir išsaugant modernios organizacijos kultūrą yra tiesiogiai susijusios su organizacijų vadovais. UAB „Gamyba“ ir UAB „Paslauga“ integruojant biudžetų modelius pastebėtos vienodos aukščiausio lygio vadovų savybės, atsiskleidusios formuojant modernius biudžetų modelius. Visų pirma vadovai tikėjo, kad reikšmingą konkurencinį pranašumą jiems suteiks radikalus decentralizavimas, o tai yra būtina sąlyga moderniai organizacijos kultūrai kurti ir tiesiogiai atsispindi biudžetų modeliuose. Pagrindinė abiejų įmonių vadovų vizija buvo atskleisti pagrindinių darbuotojų gebėjimus, o tam reikia stipraus ir ryžtingo vadovavimo aukščiausiam organizacijos lygmenyje, nes perduoti atsakomybę už veiklos rezultatus pagrindiniams darbuotojams yra radikalus sprendimas. Dėl to, anot L. O. Kornum ir N. Chr. Nielsen

(2003), keičiasi vadovavimo tvarka – tai ir patvirtino UAB „Gamyba“ ir UAB „Paslauga“ pavyzdžiai. Kadangi veiklą vykdančias darbuotojas turi žinių, kurios gali būti reikalingos tolesnei įmonės raidai ir kuriomis reikia dalytis su kitais atsakomybės centrais, jis tampa svarbiu diskusijų apie įmonės ateitį dalyviu. Įmonės vadovas pradeda bendrauti su žinių turinčiais darbuotojais, o tai skatina modernios organizacijos kultūros formavimąsi.

UAB „Gamyba“ ir UAB „Paslauga“, keisdamos elgesį iš „susidorojimo su skaičiais“ į reagavimą į pokyčius ir klientų bei akcininkų poreikių bei vertės didinimą, įgavo didesnę vadybos potencialą. Suprasdami, kad įmonės vadybos kultūros pokyčiai užtruks ilgesnį laikotarpį, vadovai žinojo, kad reikia keisti kultūrą, ir pradėjo tobulinti biudžetus, kad pereitų prie strategiškai valdomo arba antrepreneriško organizacijos tipo ir galėtų anksčiau nei kitos organizacijos pradėti didinti savo konkurencinį potencialą.

R. Jucevičius (1998) teigia, kad vadovai modernioje organizacijoje patenka į gana keblią padėtį, nes keičiasi jų statusas, sprendimų priėmimo ir veiklos metodai. Nustatyta, kad integruojant biudžetų modelius įmonėse, kurios siekia įgyti modernios organizacijos savybių, vadovai privalo prisiimti atsakomybę ir atsakyti už: 1) *bendrąsias ir administracines įmonės išlaidas*. Taip atsitiko decentralizavus įmonės veiklą, nes už visas kitas įmonėje daromas išlaidas atsako įmonės vadovo paskirti atsakingi asmenys, o tai yra atsakomybės perdavimas ir modernios organizacijos savybių įgijimas. Tą padaryti leido abiejose įmonėse įdiegta maržų sistema; 2) *darbuotojų pasitenkinimą darbu ir jų skatinimą bei motyvavimą*. Įmonės vadovai tapo labiau suinteresuoti išsaugoti ne įmonės materialųjį turta, bet lojalius įmonės darbuotojus; 3) *projektus, kurių vadovais jie yra paskirti*, nes įmonės vadovas gali tapti ir projektų vadovu; 4) *vadovavimą visam biudžetų modeliui*. Jeigu išlaidas kontroliuos kuris nors pavaduotojas ar kitas pareigūnas, tai gali sukelti sumaištį visame modelyje, nes visuomet kyla interesų konfliktas tarp darbuotojo, atsakomybės centro ir visos įmonės.

Trečioje disertacijos dalyje buvo patikrintas autorės parengtas modernus biudžetų modelis pateikiant konkrečių įmonių (UAB „Gamyba“ ir UAB „Paslauga“) pavyzdžius. Rezultatai patvirtino šio modelio sudarymo ir taikymo sudedamąsias dalis ir tai, kad jis yra pritaikomas praktikoje formuojant ir išsaugant modernios organizacijos kultūrą.

Patikrinus autorės sukurtus teorinius įmonių biudžetų sudarymo ir taikymo modelius, formuojančius modernios organizacijos kultūrą, galima daryti išvadą, kad pagrindinės modernių biudžetų modelių sudedamosios dalys ir jų ryšiai patvirtino. Atsižvelgiant į tai, galima teigti, kad tyrimo tikslas – sukurti biudžetų modelius, formuojančius ir išsaugančius modernios organizacijos kultūrą, – yra pasiektas. Autorės sukurtus modernius biudžetų modelius (pažangius ir „vadyba anapus biudžetų“ modelius) sudaro: biudžetų modelių struktūrograma, biudžetų modelių instrumentarijus, biudžetų modelių ir organizacijos tipų subalansavimo sistema, biudžetų modelių integravimo metodika ir organizacijų tipų tobulinimo taikant modernius biudžetų modelius įvertinimas (matrica).



IŠVADOS

1. Ištyrus mokslo darbuose dvi dedamąsias: *modernias organizacijas* ir *biudžetų modelius*, nustatyta, kad jie tiesiogiai įtakoja organizacijų kultūrų vystymąsi ir gali sąlygoti jų nykimą, jeigu veikloje taikomi biudžetų modeliai neatitinka šiuolaikinių verslo aplinkos sąlygų. *Moderni organizacija* darbe traktuojama kaip tam tikros struktūros strateginio išvystymo galimybė, sietiną su trimis svarbiausiais veiklos kokybės parametrais: *strateginiu valdymu*, *antrepreneriška veikla* ir *organizacijos socialinės sistemos kokybe*.

Biudžetų modeliams įtaką daro šie svarbiausi šiuolaikinio verslo aplinkos sąlygų reikalavimai: 1) strategijos koregavimas per kuo trumpesnę laiką; 2) išteklių prieinamumas pagal poreikį; 3) dėmesys skiriamas verslo sukuriama pridėtinei vertei, bet ne jo apskaitai; 4) šiuolaikiniai veiklos vertinimo modeliai; 5) veiklos decentralizavimas; 6) darbuotojai, vertinami kaip pagrindinis organizacijos turtas; 7) hierarchinių ryšių atsisakymas.

2. Atskleista *tiesioginė priklausomybė tarp organizacijos tipų, jų kultūrų bei biudžetų modelių sudarymo ir taikymo*. Tokia perspektyva leido įrodyti, kad biudžetų modelių sudarymas ir taikymas daro tiesioginę įtaką įmonės vadybos kultūrai. Todėl tobulėjant organizacijų tipams privalo keistis ir biudžetų modeliai. Ir atvirkščiai – keičiantis biudžetų modeliams, sudaromos prielaidos pačios organizacijos tobulinimui. Kitaip tariant, biudžetų modeliai tampa organizacijos vadybinės veiklos indikatoriumi, leidžiančiu formuoti ir išsaugoti modernią šiuolaikinės organizacijos kultūrą.

Atsižvelgiant į tai, suformuluotos keturios pagrindinės organizacijų tipų, o taip pat ir biudžetų modelių atmainos: 1) *tradicinės ir į gamybą orientuotos organizacijos* dažniausiai taiko *paprastus biudžetų modelius*; 2) *į marketingą orientuotos organizacijos* dažniausiai taiko *geresnius biudžetų modelius*; 3) *strategiškai valdomos organizacijos* dažniausiai taiko *pažangius biudžetų*

modelius; 4) *antrepreneriškos organizacijos* visada taiko biudžetų modelius „*vadyba anapus biudžetų*“. Įmonės, linkusios formuoti ir išsaugoti modernios organizacijos kultūrą ar bent jau svarbiausias jos savybes, privalo savo veikloje taikyti *pažangius biudžetų modelius* arba modelius „*vadyba anapus biudžetų*“.

3. Biudžetų trūkumai, sąlygoti organizacijų virsmų ir konkurencinio potencialo didėjimo, kartu sukėlė ir *kardinalias biudžetų modelių transformacijas*, dėl kurių įvairiuose mokslo šaltiniuose buvo suformuluotos įvairios, dažnai netgi skirtingos organizacijų biudžetų sąvokos, nurodomos nevienodos jų funkcijos, nustatytos skirtingos biudžetų rūšys bei jų sudarymo etapai. Todėl disertacijoje patikslinta šiuolaikinių biudžetų *sąvoka*, nustatytos modernių biudžetų modelių *funkcijos*, ištirti biudžetų modelių sudarymo *etapai* ir sukurtas tradicinių ir modernių biudžetų modelių *instrumentarijus*:

- atlikus mokslo darbuose pateikiamos *sąvokos* „biudžetai“ transformacijos analizę, nustatyta, kad ši sąvoka apibūdinta nepakankamai išsamiai modernios organizacijos kultūros sąlygomis, nes: 1) biudžetai dažnai *nesiejami su strateginiais organizacijos tikslais*; 2) biudžetai *siejami tik su finansiniais rodikliais*. Todėl apibrėžiant biudžetus būtina taikyti platesnį požiūrį ir įvertinti visus ar bent daugelį modernios organizacijos kultūros formavimo ir išsaugojimo aspektų, o pačius biudžetus tikslinga apibrėžti kaip *informacinį modelį, skirtą organizacijai įgyvendinti tarpusavyje suderintus strateginius, einamuosius bei operatyvinius tikslus, išreikštus finansiniais ir nefinansiniais rodikliais*;

- nustatytos ir apibrėžtos modernių organizacijų biudžetų modelių *funkcijos*: 1) *planavimas*, kuriame atsisakoma fiksuotų ilgalaikių tikslų ir nustatomi trumpo arba vidutinio laikotarpio tikslai, o strategija koreguojama per trumpesnį laiko tarpą; 2) *komunikacijos funkcija* grindžiama informacijos skaidrumu.; 3) *koordinavimas* vykdomas dinamiškai, kad visi padaliniai bendrai veiktų savo ir organizacijos labai ir atitiktų verslo tendencijas;

4) *įvertinimas* turi būti paremtas siekiamais finansiniais ir nefinansiniais rodikliais; 5) *motyvavimas*, remiantis ne tik savo, bet ir bendra verslo sėkme; 6) *kontrolė*, deleguojama ir žemesnio lygio vadybininkams.

- atlikta mokslinių darbų analizė parodė, kad nėra vieningos nuomonės dėl biudžetų sudarymo *etapų* skaičiaus ir nuoseklumo. Autorių pateikiami biudžetų sudarymo etapai dažniausiai yra tik bendro apžvalginio pobūdžio. Organizacijoms, kurios siekia formuoti ir išsaugoti modernią kultūrą, būtų racionalu vadovautis autorės sukurtais biudžetų modelių sudarymo etapais: ***pagrindiniu, organizaciniu, metodiniu, techniniu ir baigiamuoju***;

- nustatytas tradicinių ir modernių biudžetų modelių *instrumentarijus*, kuris integruotas į biudžetų modelius.

4. Praktikoje vienas paprasčiausių ir populiariausių nukrypimų nuo biudžetų fiksavimo metodų remiasi finansinės apskaitos duomenimis, tačiau nukrypimai nuo biudžetų turi būti registruojami nelaukiant pirminių apskaitos duomenų fiksavimo, kadangi naudojantis biudžetų modeliais būtina sutrumpinti visus vertės kūrimo veiksnius – nepalanki situacija neturi būti kompensuojama kitais veiksniais, bet turi būti ištaisoma. Iš finansinės apskaitos į biudžetus integruoti duomenys kaip faktiniai, vėliau apskaičiuojant palankius arba nepalankius nukrypimus nuo jų, atitolina vadybos sprendimus vidutiniškai nuo penkiolikos iki trisdešimties dienų. Todėl įmonės, laukdamos finansinės apskaitos duomenų, kuriuos galėtų integruoti į biudžetus, nukrypimus apskaičiuoja tik tuomet, kai jau kito mėnesio biudžetas įpusėjamas vykdyti.

5. Biudžetus tikslinga taikyti mažose, vidutinėse ir stambiose įmonėse. ***Svarbiausias rodiklis, į kurį reikėtų atsižvelgti, sprendžiant, ar organizacijai reikalingi biudžetai, yra ne pardavimo pajamos ar turto vertė, ne nuosavybės forma, tikslai ar veiklos pobūdis, bet darbuotojų skaičius organizacijoje. Maža įmonė, vertinant biudžetų aspektu, – tai organizacija, kurioje darbuotojų skaičius neviršija 49. Vidutinė organizacija – tai įmonė, kurioje dirba nuo 50 iki 249 darbuotojų.***

Organizacija įmonė – tai įmonė, kurioje dirba *daugiau nei 250 darbuotojų*. Biudžetų modelių sudarymo ir taikymo aspektu į stambias organizacijas reikėtų vertinti konsoliduotai – kaip keletą vidutinių įmonių, t. y. visą organizacijos veiklą suskaidant į atskirus procesus arba savarankiškas veiklas.

6. Iki šiol mokslinėje literatūroje biudžetų modelių ir jų taikymo problemos modernių organizacijų (strategiškai valdomų ir antreprenerišku) aspektu netyrinėtos. Disertacijoje nustatyta, kad biudžetų modelio parinkimas esminiai veikia organizacijos tipą ir jos kultūrą, todėl pirmą kartą ***suformuoti paprastų, geresnių, pažangių*** ir „*vadybos anapus biudžetų*“ modelių ***požymiai*** ir ***papildytas tradicinių, orientuotų į gamybą, orientuotų į marketingą ir antreprenerišku organizacijų tipų požymių sąrašas***.

Nustatyta, kad modernių organizacijų biudžetų modeliuose turi būti keliamas reikalavimas *didinti sąnaudas ir mažinti išlaidas*, tada biudžetų modeliai atitiks šiuolaikinę verslo aplinką, skatins įmonės darbuotojus veikti organizacijos labui, *ugdys strateginį valdymą, antrepreneriškumą bei socialinės sistemos kokybę*.

7. Pirmą kartą Lietuvos Respublikoje atliktas išsamus biudžetų modelių sudarymo ir taikymo tyrimas, o gauti rezultatai palyginti su JAV įmonėmis. Tyrimo rezultatai parodė, kad: 1) Lietuvos Respublikos įmonės neketina atsisakyti biudžetų, nes mano, kad jie *sukuria pridėtinę teigiamą vertę, bet linkusios juos tobulinti*; 2) Lietuvos įmonės, sudarinėdamos ir taikydamos biudžetų, *susiduria su didesnėmis kliūtimis, nei JAV įmonės*; 3) *mažos, vidutinės ir stambios įmonės susiduria beveik su vienodomis biudžetų sudarymo ir taikymo kliūtimis*.

8. Darbe konstatuojama, kad *pagrindiniai vadybos apskaitos instrumentai*, lemiantys biudžetų modelių sudarymą ir jų taikymą, yra: 1) savikainos kalkuliavimas; 2) maržų sistema; 3) netiesioginių išlaidų paskirstymo būdai; 4) vidinė atskaitomybė.

9. Atlikus teorinius ir praktinius tyrimus, nustatyta, kad: 1) nėra išplėtoto ir išsamaus biudžetų modelio organizacijoms, siekiančioms formuoti ir išsaugoti modernios organizacijos kultūrą; 2) įmonės netektina atsisakyti biudžetų, bet dažniau

yra linkusios juos tobulinti. Todėl darbe autorė pasiūlė biudžetų modelius, kurie gali būti pritaikyti strategiškai valdomoms ir antrepreneriškomis organizacijoms. Biudžetų modeliai sukurti atsižvelgiant į tokias **prielaidas**: 1) modeliai skirti organizacijoms, kurios sudarydamos ir taikydamos biudžetų modelius *siekia formuoti bei išsaugoti modernios organizacijos kultūrą*; 2) biudžetų modeliuose *susisteminta jų sudarymo metodologija*; 3) pagrindinis dėmesys skiriamas biudžetų modelių sudarymo komponentams, kurie *tiesiogiai priklauso nuo visų įmonės darbuotojų indėlio* į biudžetų modelių sudarymo ir taikymo procesą; 4) biudžetų modeliai skirti *organizacijoms, nepriklausomai nuo jų dydžio*.

Disertacijoje pateikiami biudžetų modeliai susideda iš: biudžetų modelių struktūrogramos, biudžetų modelių instrumentarijaus, biudžetų modelių ir organizacijos tipų subalansavimo sistemos, biudžetų modelių integravimo metodikos bei organizacijų tipų tobulinimo taikant modernius biudžetų modelius įvertinimo (matricos), kurie atitinka šiuolaikinio verslo tendencijas.

10. Atlikus teorinę mokslinės literatūros analizę ir interpretavus praktinius biudžetų modelių taikymo rezultatus, nustatyta, kad prieš rengiant ir diegiant organizacijose biudžetų modelius, būtina atsižvelgti į šiuos pagrindinius reikalavimus: 1) biudžetai turi būti rengiami *atsižvelgiant į įmonės vadybos struktūrą, jos strateginius ir taktinius tikslus, naudojamus finansinius ir svarbiausia – nefinansinius rodiklius*; 2) rengiant biudžetus turi būti *derinamasi prie įmonėje taikomos išlaidų apskaitos ir savikainos kalkuliavimo sistemos*; 3) įmonėje taikomas biudžetų modelis turi būti *orientuojamas į vadybos sistemos poreikius*.

11. Vienas iš svarbiausių kriterijų sudarant ir taikant modernius biudžetų modelius organizacijose yra vadovų pasiryžimas pasiekti šiuolaikinės kultūros lygį įmonėje. Taikant biudžetų modelius modernios organizacijos kultūros sąlygomis, jos *vadovas* šalia tradicinių funkcijų, realizuojamų visų tipų modeliuose, *atsako ir už*: 1) *už bendrąsias ir administracines išlaidas ir sąnaudas*; 2) *už darbuotojų*

pasitenkinimą darbu ir jų tinkamą *motyvavimą*; 3) už *projektus*, kurių vadovu jis pats yra paskirtas; 4) už bendrą *vadovavimą biudžetų modeliui*.

Įvertinus autorės sudarytą teorinį įmonės biudžetų modelį, formuojantį ir išsaugantį šiuolaikinės modernios organizacijos kultūrą, pateikiant Lietuvos Respublikos įmonių pavyzdžius, galima daryti išvadą, kad ***pagrindinės disertacijoje suformuluotų biudžetų modelių sudedamosios dalys ir jų ryšiai pagrįstos***. Nors biudžetų modelių integravimas davė naudos pradėjus darbus, tačiau modernios organizacijos kultūros formavimas yra ilgalaikis ir sudėtingas procesas. Suformuoti tokią kultūrą, ypač jau veikiančioje organizacijoje, nėra paprasta.



LITERATŪRA

1. ABERNETHY, Margaret A.; BROWNELL, Peter. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, organizations and society* [interaktyvus]. 1999, vol. 24, no. 3 [žiūrėta 2007 m. gruodžio 23 d.], p. 189–204. Prieiga per internetą: <<http://www.sciencedirect.com.zorac.aub.aau.dk/>>.
2. ABERNETHY, Margaret A.; GUTHRIE, Cameron H. An empirical assessment of the fit between strategy and management information system design. Iš *Accounting and finance* [interaktyvus]. 1994, vol. 34, no. 2 [žiūrėta 2007 m. kovo 18 d.], p. 49–66. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com.zorac.aub.aau.dk/>>.
3. ABDALLAH, Abed Al–Nasser; ir LI, Wei. Why did ABC failed at the Bank of China. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Spring 2008, vol. 9, no. 3 [žiūrėta 2009 m. birželio 6 d.], p. 7–14. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
4. ADOMAITIENĖ, Genovaitė. Valdymo apskaitos raida. *Tiltai*, Kaunas, 2006, nr. 2, p. 42–53. ISSN 1392–3137.
5. ALIŠAUSKAS, Kęstutis; ir KAZLAUSKIENĖ, Žyginta. *Investicinių projektų rengimas, valdymas ir vertinimas*. Šiauliai: VšĮ Šiaulių universiteto leidykla, 2005. 161 p. ISBN 9986–38–572–5.
6. ALLEN, M. W.; ir MYDDELTON, D. R. *Essential management accounting*. 2nd ed. UK: Prentice Hall international, 1992. 262 p. ANTHONY, Robert. N.; ir WELSCH, Glenn. A. *Fundamentals of management accounting*. London: R. D. Irwin, 1991. 733 p. ISBN 0–25–601896–0.
7. ANSARI, Shahid; BELL, Jan; KLAMMER, Thomas; ir LAWRENCE, Carol. *Strategy and management accounting*. USA: Times Mirror Higher Education Group, Inc. Company, 1997. 23 p. ISBN 0–256–23788–3.
8. JOHN, Arnold; ir TONY, Hope. *Accounting for management decisions*. 2nd ed. – London: Prentice Hall, 1990. 412 p. ISBN 0–13–004391–5.
9. ARNOLD, John; ir TURLEY, Stuart. *Accounting for management decisions*. 3rd ed. Great Britain: Prentice Hall, 1996. 481 p. ISBN 13: 978–0–13–308818–2.
10. ATKINSON, Anthony A.; BALAKRISHNAN, Ramji; BOOTH, Peter; COTE, Jane M; GROOT, Tom; MALMI, Teemu; ROBERTS, Hanno; ULIANA, Enrico; ir WU, Anne. New directions in management accounting research. *Journal of management accounting research*, 1997, vol. 9, p. 79–108.

11. BACHE, A.; ir KRISTIENSEN, Tom V. advokatų kontora. Strateginis vadovavimas įmonėms, kurios naudoja žinių kapitalą. Iš *Strategija ir vadovavimas. Konsultacijos vadovui. Verslo žinios*, 2003 vasaris [1], p. 1–34. ISBN 9955 – 460 – 02 – 4.
12. BAGDZEVIČIŪTĖ, Aušra. Kaip paskirstyti netiesiogines išlaidas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2005, nr. 7 – 8, p. 101–106.
13. BAGDŽIŪNIENĖ, Vitalija. *Biudžetai ir jų vykdymo kontrolė. Teorija ir praktika*. Vilnius: Conto litera, 2006. 154 p. ISBN 9986–836–20–4.
14. BAGDŽIŪNIENĖ, Vitalija. *Apskaitos anglų – lietuvių kalbų aiškinamasis žodynas*. Vilnius: VšĮ Conto Litera, 2009. 185 p. ISBN 978–9986–836–32–2.
15. BAMBER, Linda Smith; BRAUN, Karen Wilken; ir HARRISON, Walter Jr. *Managerial accounting*. Prentice Hall, 2008. 832 p. ISBN–10:0138129711.
16. BAX, P. *Budgeting*. [interaktyvus]. 1994 [žiūrėta 2009 m. rugsėjo 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nfconline.org/>>.
17. BAXENDALE, Sidney J.; GUPTA, Mahesh; ir RAJU, P. S. Profit enhancement using an ABC model. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Winter 2005, vol. 6, no. 2 [žiūrėta 2009 m. kovo 17 d.], p. 11–21. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
18. BBRT – *Beyond Budgeting Round Table*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2010 m. gegužė 15 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.beyondbudgeting.org/>>.
19. BBRT. *Prospectus South America* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2010 m. gegužės 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.metamanagementgroup.com/>>.
20. BBRT. *The Principles of Beyond Budgeting* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2010 m. gegužės 18 d.]. Prieiga per internetą: <<http://bbrt.org/>>.
21. BBRTNA – *Beyond Budgeting Round Table North America*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2010 m. gegužė 15 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.bbtrna.org/>>.
22. BERRY, Aidan; ir JARVIS, Robin. *Accounting in a business context*. London: Chapman & Hall, 1991. 330 p. ISBN 0–412–37510–9.
23. BERRY, Aidan; ir JARVIS, Robin. *Accounting in a Business Context*. 3rd ed. London: Thomson Business Press, 1997. 429 p.
24. BIBLE, Lynn; KERR, Stephen; ir ZANINI, Michael. *The Balanced Scorecard*:

- here and back. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Summer 2006, vol. 7, no. 4 [žiūrėta 2009 m. kovo 17 d.], p. 18–23. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
25. BLACK, G.; CHAMPION, J. E.; ir BLACK, H. A. *Accounting in business decisions – theory, method, and use*. London: Prentice–Hall, 1961. 812 p.
 26. BOCK, Christoph. Recent developments in budgeting – an overview. Iš *Management accounting assignment* [interaktyvus] 2002 01 18. [Žiūrėta 2011 m. sausio 23d.] 13 p. prieiga per internetą:<<http://www.mpi-inf.mpg.de/>>.
 27. BOGSNES, Bjarte. *Implementing beyond budgeting*. United States of America: Wiley, 2009. 216 p. ISBN 978–0–470–40516–1.
 28. BREWER, Garrison N.. *Managerial accounting*. 11th ed. JAV: McGraw – Hill Companies Inc., 2006. 863 p. ISBN–10:0072834943.
 29. BROOKSON, Stephen. *Mastering financial management*. Thorogood Limited, 1998. 260 p. ISBN: 8176493856.
 30. BUNCE, Peter. Transforming financial planning in small and medium sized companies. Organization: *Beyond Budgeting Round Table* [interaktyvus]. 2007 m. [žiūrėta 2010 m. gegužės 16 d.], p. 1–14. Prieiga per internetą: <<http://www.beyondbudgeting.org/>>.
 31. CABLA, Roberta J.; HEALY, Patricia; ir MATHEW, Emil. Teaching future management accountants. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Summer 2009, vol. 10, no. 4 [žiūrėta 2010 m. sausio 4 d.], p. 44–50. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
 32. CASSIA, Lucio; PALEARI, Stefano; ir REDONDI, Renato. Management accounting system and organisational structure. *Small business economics*, 2005, nr. 25, p. 373–391 DOI 10.1007/s11187–004–6494–8.
 33. CHARRON, Kimberly F.; ir LOWE, Jordan D. Skepticism and the management accountant: insights for fraud detection. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Winter 2008, vol. 9, no. 2 [žiūrėta 2009 m. kovo 23 d.], p. 9–15. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
 34. CHEN, Clement C.; ir JONES, Keith. Are employees buying the balanced scorecard. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Fall 2009, vol. 11, no. 1 [žiūrėta 2010 m. vasario 15 d.], p. 36–44. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
 35. CHOW, Chee W.; ir Van der STEDE, Wim A. The use and usefulness of nonfinancial performance measures. *Management accounting quarterly*

- [interaktyvus]. Spring 2006, vol. 7, no. 3 [žiūrėta 2009 m. kovo 23 d.], p. 1–8. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
36. CHRISTAUSKAS, Česlovas; ir KAZLAUSKIENĖ, Vilma. Modernių veiklos vertinimo sistemų įtaka įmonės valdymui globalizacijos laikotarpiu. *Ekonomika ir vadyba*. Kaunas: Technologija, 2009. 14, p. 715–722. ISSN 1822–6515.
 37. COKINS, Gary. *Activity – based cost management*. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2001, 385 p. ISBN 0–471–44328–X.
 38. COLLIER, Paul M.. *Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision–Makin*. Aston: Wiley, 2003. 494 p. ISBN 978–0470845028.
 39. Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium–sized enterprises. In *Official Journal of the European Union* [interaktyvus]. 2003, L 124 [žiūrėta 2008 m. gegužės 9 d.], p. 36 –41. Prieiga per internetą: < <http://eur–lex.europa.eu/>>.
 40. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). *Internal Control – Integrated Framework*. Coopers & Lybrand, 1992 September, Vol. 1–4.
 41. COOMBS, Hugh; HOBBS, David; ir JENKINS, Ellis. *Management accounting*. London: SAGE Publications, 2005. 360 p. ISBN 1–4129–0843–4.
 42. CROSSON, Susan V.; ir NEEDLES, Belverd E. *Managerial Accounting*, 8th ed. Boston: Cengage Learning, 2007. 724 p. ISBN 978–0618777181.
 43. Definition of management accounting. *Institute of management accountants* [interaktyvus]. New York, 2008 [žiūrėta 2009 m. balandžio 2 d.]. 4 p. Prieiga per internetą: < <http://www.imanet.org/>>.
 44. DARŠKUVIENĖ V.; ir ČEPINSKIS, J. Įmonės biudžetų formavimo ir panaudojimo veiklos vertinimui ypatumai. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. 2002, nr. 24. ISSN 1392–1142.
 45. DAUM, Juergen H. *Creating Value through Intangible Assets Management* [interaktyvus]. 2002 [žiūrėta 2010 m. gegužės 16 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.juergendaum.de/>>.
 46. DAUM, Juergen H. Performance Management Beyond Budgeting: Why you should consider it, How it works, and Who should contribute to make it happen. *The New Economy Analyst Report* [interaktyvus]. June 08, 2002 [žiūrėta 2010 m. gegužės 16 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.juergendaum.com/>>.

47. DAUM, Juergen. *The Origins of Beyond Budgeting and of the Beyond Budgeting Round Table (BBRT) – an Interview with Jeremy Hope* [interaktyvus]. 2003 [Žiūrėta 2010 m. gegužė 15 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.beyondbudgeting.de/>>.
48. DAUM, Juergen H. Enterprise Management, Leadership and Business Control for Value Creation. *Executive Briefing of the Centre for Business Performance* [interaktyvus]. 2004 [žiūrėta 2010 m. gegužės 16 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.juergendaum.de/>>.
49. DAUM, Juergen H.; GUNZ, Rainer; LUTHI, Jean – Daniel; ir MORLIDGE, Steve. Beyond Budgeting – Breaking free from the Annual Fixed Budget. A Discussion between Experts from Borealis, Nestlé, Unilever und SAP. *Business Performance Management*, 2005, vol. 9, nr. 1, p. 64–70.
50. DE WITH, Elbert; ir DIJKMAN, Aagtje. Budgeting Practices of listed companies in the Netherlands. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Summer 2008, vol. 10, no. 1 [žiūrėta 2009 m. sausio 17 d.], p. 26–36. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
51. Definition of management accounting. *Institute of management accountants* [interaktyvus] 2008 [žiūrėta 2009 m. liepos 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
52. DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 3rd ed. London: Chapman and Hall, 1992. 986 p. ISBN 1–85–775050–0.
53. DRURY, Colin. *Management and cost Accounting*. 4th ed. London: International Thompson business Press, 1996. 928 p.
54. DRURY, Colin. *Costing – an introduction*. London: International Thomson business press, 1998. 512 p. ISBN 1–86–152258–4.
55. DRURY, Colin. *Management and cost Accounting*. 5th ed. London: International Thompson business Press, 2000. 1194 p. ISBN 1–86152–536–2.
56. DRURY, Colin. *Management and Cost Accounting*. 7th ed. London: Cengage Learning Business Press, 2007. 775p. ISBN 978–1844805662.
57. ELDENBURG, L. G. ir WOLCOTT S. K. *Cost Management: Measuring, Monitoring, and Motivating Performance*, 2005. New York: John Wiley & Sons.
58. EMMANUEL, C.; OTLEY, D.; ir MEIRCHANT, K. *Accounting for Management Control*. 2th ed.. Croatia: Thompson learning, 2001. 510 p.
59. English – Russian Dictionary of Accounting. *Auditing and Finance*. Moscow, Askeri, 1994. 512 p.

60. FLEMING, A. I. M.; ir McKINSTRY, S. *Accounting for business management*. London: Routledge, 1992. 308 p.
61. FORSYTH, Patrick; ir KAY, Frances. *Tough tactics for tough times. How to maintain business success in difficult economic conditions*. UK: Kogan Page Limited, 2009. 193 p. ISBN 978 0 7494 5521 7.
62. FRIEDL, Gunther; HAMMER, Carola; PEDELL, Burkhard; ir KÜPPER, Hans-Ulrich. How do German companies run their cost accounting systems. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Winter 2009, vol. 10, no. 2 [žiūrėta 2009 m. gegužės 30 d.], p. 38 – 52. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
63. GAIDIENĖ, Zina; ir SKYRIUS, Rimvydas. Valdymo apskaitos informacijos naudingumas: vartotojų požiūriai. *Ekonomika*, 2006, nr. 74, p. 1–17. ISSN 1392–1258.
64. GARRISON, Ray H. *Managerial Accounting: Concepts for planning, Control, Decision Making*. 5th ed. Texas: Business Publications, Inc., 1988. 885 p.
65. GAZELY, Alicia. *Management accounting*. London: Sage publications ltd, 2006. 134 p. ISBN 1–41–291884–7.
66. GEORGE, Joseph. Understanding management techniques in the context of organizational change. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Summer 2006, vol. 7, no. 4 [žiūrėta 2009 m. kovo 17 d.], p. 24–32. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
67. GIMŽAUSKIENĖ, Edita. *Valdymo apskaitos metodų adaptavimas organizacijos veiklos vertinimo procese: daktaro disertacija*. Kauno technologijos universitetas. Kaunas: Technologija, 2004. 123 p.
68. GOVINDARAJAN, Vijay; GOVINDARAJAN, Shank; ir SHANK, John K. *Strategic cost management – the new tool for competitive advantage*. Maxwell Macmillan international, 1993. 271 p. ISBN 0–02–912651–7.
69. GRABSKI, Severin; LEECH, Stewart; ir SANGSTER, Alan. *Management accounting in enterprise resource planning systems*. UK: Elsevier, 2009. 147 p. ISBN: 978–1–85617–679–8.
70. HALL, Robert W. Eliminating the Budget. *AME Target Magazine* [interaktyvus] 2007, vol. 23, no. 5, [žiūrėta 2010 m. gegužės 15 d.], p. 17–23. Prieiga per internetą: <<http://www.beyondbudgeting.org/>>.
71. HANNAGAN, Tim. *Management: concepts & practices*. 2nd ed. Trans – Atlantic Publications, 1998. 640 p. ISBN 0273631039.

72. HARPER, W.M. *Management accounting*. London: Pitman, 1989. 502 p.
73. HILTON, Ronald W. *Managerial accounting* (international ed.). McGraw, 1991. 846 p. ISBN 0-07-028963-8.
74. HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; ir HOSKISSON, R. E. *Strategic Management: Competitiveness and Globalization*. 8th ed. Canada: Nelson education, 2009. 387 p. ISBN 0-324-58113-0.
75. HOPE, Jeremy; ir FRASER, Robin. Beyond Budgeting: building a new management model for the information age. *Management Accounting* [interaktyvus]. 1999 [žiūrėta 2010 m. gegužės 12 d.], p. 16–21. Prieiga per internetą: <<http://www.beyondbudgeting.org/>>.
76. HOPE, Jeremy; ir FRASER, Robin. Budgets: how to manage without them. *Management Accounting* [interaktyvus]. 1999 [žiūrėta 2010 m. gegužės 16 d.], p. 30–32. Prieiga per internetą: <<http://www.beyondbudgeting.org/>>.
77. HOPE, Jeremy; ir FRASER, Robin. Beyond Budgeting Questions and Answers. *CAM – I* [interaktyvus] 2001 [žiūrėta 2011 m. sausio 7 d.], 28 p. Prieiga per internetą: http://www.hpartner.com/pdf/Beyond_Budgeting.pdf.
78. HOPE, Jeremy; ir FRASER, Robin. *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard business school press, 2003. 232 p. ISBN 1-57851-866-0.
79. HOPE, Jeremy; ir FRASER, Robin. New ways of setting rewards: the Beyond Budgeting model. *California management review* [interaktyvus]. 2003, vol. 45, no. 4 [žiūrėta 2010 m. gegužės 16 d.], p. 104–119. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/>>.
80. HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George. *Cost accounting. A managerial emphasis*. 7th ed. 1991. 964 p.
81. HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; ir STRATON, William O. *Introduction to management accounting*. 13^{ed}. London: Prentice Hall, 1999. 720 p. ISBN 0-13-144071-3.
82. HUTCHINSON, Robert; ir LIAO, Kun. Zen accounting: how Japanese management accounting practice supports lean management. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Fall 2009, vol. 11, no. 1 [žiūrėta 2010 m. vasario 5 d.], p. 27–35. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
83. ICWAI, For J. A. O. *Management accounting*. Institute of cost and work accountants of India: Study material, 2007. 304 p.

84. INNES, John; MITCHELL, Falconer; ir SINCLAIR, Donald. Activity–Based Costing in the U.K.'s Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results. *Management Accounting Research*. September 2000, p. 349–362.
85. International Federation of accountants. *International management accounting practice statement: Management accounting concepts*. New York: Financial and management accounting committee, 1998, 73 p.
86. International Federation of accountants. *Statement of international management accounting*. New York: Financial and management accounting committee, 2006. 9 p.
87. JAGMINAS, Valdas. Biudžetas = Krepšelis. *Vadovo pasaulis*, 2004, nr. 11, p. 27–31.
88. JAGMINAS, Valdas. Ką gali parodyti menedžmento (vidinė) atskaitomybė. *Vadovo pasaulis*, 2005, nr. 5, p. 12–17.
89. JAGMINAS, Valdas. Menedžmento (įmonės vidinė) atskaitomybė – atskaitomybė vadovui. *Vadovo pasaulis*, 2003, nr. 3, p. 26–29.
90. JANONIS, Osvaldas. Bibliografinių nuorodų ir jų sąrašo sudarymo studijų bei mokslo darbuose metodika: (pagal Lietuvos standartus LST ISO 690 ir LST ISO 690–2). Vilnius, 2005. 49, [1] p. ISBN 9986–19–775–9.
91. JUCEVIČIUS, Robertas. *Strateginis organizacijų vystymas*. Kaunas, 1998. 456 p. ISBN 9986–418–07–0.
92. JUOZAITIENĖ, Liogina. *Įmonės finansai: analizė ir valdymas*. Šiauliai: VšĮ Šiaulių universiteto leidykla, 2007. 425 p.
93. JURKŠTIENĖ, Aušra. *Valdymo apskaita: mokomoji knyga*. Kaunas: Technologija, 2002. 161 p. ISBN 9955–09–137–1.
94. KALČINSKAS, Gediminas; JAGMINAS, Valdas. Menedžmento apskaita: kursų metodinė medžiaga, 2000. 5 dalys. Vilnius: Pačiolis.
95. KALČINSKAS, Gediminas. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis, 2007. 864 p. ISBN 9955–04–166–8.
96. KALČINSKAS, Gediminas. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis, 2010. 864 p. ISBN 9955–04–166–8.
97. KANAPICKIENĖ, Rasa; ir JEFIMOVAS, Borisas. Praktinės valdymo apskaitos problemos vidutinėse ir mažosiose įmonėse. *Ekonomika ir vadyba –*

2007. [12-osios] tarptautinės mokslinės konferencijos pranešimų medžiaga. Kaunas: Technologija, 2007. p 54–62. ISSN 1822–6515.
98. KANAPICKIENĖ, Rasa. *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika*: monografija. Kaunas: LBAŠTA, 2008, 272 p. ISBN 978–609–95054–0–4.
99. KAPLAN, Robert S.; ir JOHNSON, Thomas H. *Relevance lost – the rise and fall of management accounting*. London: Harvard business school press, 1991. 269 p. ISBN 0–87–584254–2.
100. KAPLAN, Robert S.; ir NORTON, David P. *The balanced scorecard – translating strategy into action*. London: Harvard business school press, 1996. 322 p. ISBN 0–87–584651–3.
101. KAPLAN, Robert S.; ir ATKINSON, Anthony A. *Advanced management accounting*, 1998. 3rd ed. New Jersey: Prentice Hall. 816 p. ISBN 0–13–080220–4.
102. KARDELIS, Kęstutis. *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. 6–asis leid. Šiauliai, 2007. ISBN 9955–655–35–6.
103. KELLER, Craig. Simpler than ABC: New ideas for using Microsoft Excel for allocating costs. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Summer 2005, vol. 5, no. 4 [žiūrėta 2009 m. kovo 17 d.], p. 24–33. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
104. KERŠIENĖ, Reda. Konkurencingumo išsaugojimo veiksniai globalizacijos sąlygomis. *Ekonomika ir vadyba*. Kaunas: Technologija, 2009. 14, p. 819–824. ISSN 1822–6515.
105. KETTERING, Ronald C. Accounting with quality with nonfinancial measures: a simple no – cost program for the small company. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Spring 2001 [žiūrėta 2008 m. birželio 2 d.], p. 14–19. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
106. KEYS, David E.; ir VANDER MERWE, Anton. Cost management. Germany vs. United states. What insights does German cost management have for U. S. companies? *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Fall 1999 [žiūrėta 2008 m. birželio 7 d.], p. 1–8. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
107. KORNUM, Lars O.; ir NIELEN, Niels Chr. Vadovas – žinių valdytojas. Iš *Strategija ir vadovavimas*. Konsultacijos vadovui. Verslo žinios, 2003 vasaris [1], p. 1–20. ISBN 9955 – 460 – 02 – 4.
108. KRATHWOHL, D. R. *Methods of educational and social science research: An integrated approach*. White Plains, NY,: Longman, 1993.

109. KRUMWIEDE, Kip; ir SUESSMAIR, Augustin. Comparing U.S. and German cost accounting methods. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Spring 2007, vol. 8, no. 3 [žiūrėta 2009 m. kovo 26 d.], p. 1–9. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
110. KRUMWIEDE, Kip; ir SUESSMAIR, Augustin. A closer look at German cost accounting methods. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Fall 2008, vol. 10, no. 1 [žiūrėta 2009 m. kovo 26 d.], p. 37–50. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
111. LARSON, K.; ZIN, M.; ir NELSON, M. *Fundamental Accounting Principles*. Boston: Irwin, 1990. 1311p.
112. LAKIS, Vaclovas. Gamybos išlaidų mažinimas – vienas iš konkurencingumo didinimo būdų. *Lietuvos ūkio konkurencingumas: konferencijos pranešimai*. Vilnius, 2001, p. 108–111.
113. LIBBY, Theresa; LINDSAY, Murray R. Budgeting: an unnecessary evil, part two: how the BBRT envisions a world without traditional budgeting. *CMA Management* [interaktyvus]. April 2003 [žiūrėta 2010 m. gegužės 13 d.]. 4 p. Prieiga per internetą: <<http://findarticles.com/>>.
114. LIBBY, Theresa.; ir LINDSAY, Murray R. *Beyond budgeting or better budgeting*. *Strategic Finance* [interaktyvus]. August 2007, [žiūrėta 2009 m. kovo 26 d.], p. 46–51. Prieiga per internetą: <http://www.imanet.org/>>.
115. Lietuvos Respublikos Seimas. *Buhalterinės apskaitos įstatymas. Nr. IX–574* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija. 2001 m. lapkričio 6 d. [žiūrėta 2008 sausio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www3.lrs.lt/>>.
116. LUCEY, Terry. *Management information system*. 7th ed. London: DP Publications Ltd., 1995. 303 p. ISBN 1–858051–06–1.
117. LUCEY, Terry. *Costing*. 5th ed. London: DP Publications Ltd, 1996. 618 p. ISBN 1–85805–165–7.
118. LUCEY, Terry. *Management Accounting*. 5th ed. Great Britain: Biddles Ltd. Guildford and King’s Lynn, 2003. 725p.
119. LYNN, Marc P.; ir MADISON, Roland L. A closer look at rolling budgets. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Fall 2004, vol. 6, no. 1 [žiūrėta 2008 m. gruodžio 3 d.], p. 60–64. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
120. MACKEVIČIUS, Jonas. *Valdymo apskaita*. Vilnius: TEV, 2003. 410 p. ISBN 9955–491–47–7.

121. MACKEVIČIUS, Jonas. Išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas: tyrimų kryptys ir tobulinimo galimybės. *Ekonomika*, 2004, nr. 67 (2), p. 39–52. ISSN 1392–1258.
122. MACKEVIČIUS, Jonas. *Įmonių veiklos analizė*. Vilnius: TEV, 2005. 476 p. ISBN 9955–680–13–X.
123. MACKEVIČIUS, Jonas. Buhalterinės apskaitos moksliniai tyrimai Vilniaus universitete 1965–2004 metais. *Ekonomika*, 2005, nr. 72 (2), p. 59–74. ISSN 1392–1258.
124. MACKEVIČIUS, Jonas. *Įmonių veiklos analizė*. Vilnius: TEV, 2005. 476 p. ISBN 9955–680–13–X.
125. MACKEVIČIUS, Jonas; LAKIS Vaclovas; ir GAIŽAUSKAS Lionius. *Valdymo apskaitos teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2010. 360 p. ISBN 978–9955335900.
126. Metamanagement group. *What is Beyond Budgeting? – An Introduction* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2010 m. gegužė 15 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.metamanagementgroup.com/>>.
127. MILANI, Ken; ir RIVERA, Juan. The rigorous business of budgeting for international operation. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Summer 2004, vol. 5, no. 2 [žiūrėta 2008 m. gruodžio 3 d.], p. 38–50. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
128. MILES, Raymond E.; ir SNOW, Charles C. *Organizational strategy, structure, and process*. London: McGraw–Hill, 1978. 256 p. ISBN 0–07–041932–9.
129. Mintzberg, H.; Quinn, J. B.; ir Voyer, J. *The strategy process*, 1995. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
130. MYERS, G. M. *Introduction to managerial accounting*. McGraw–Hill, 2006. 845 p. ISBN 0073379611.
131. MOKLER, Ralf. *The management control process*. New York: Prentice Hall, 1984. 543 p. ISBN 0–17–744076–X.
132. NAIR, M. Activity – based costing: who’s using it and why? *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Spring 2000, [žiūrėta 2008 m. gruodžio 3 d.], p. 1–5. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
133. NIVEN, Paul R. *Balanced scorecard step–by–step – maximizing performance and maintaining results*. New York: John Wiley & Sons, Inc, 2002. 334 p. ISBN 0–47–126916–6.

134. OBERMÖLLER, Jens. Moderne planung und budgetierung. *Controlling – Portal.de Fachinfo* [interaktyvus] 2008 12 11. [žiūrėta 2009 m. gegužės 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.controllingportal.de/>>.
135. O'BRIEN, James A. *Management information systems*. 7th ed. Irwin: McGraw–Hill, 2005. 624 p. ISBN 0–07–293588–X.
136. OLSEN, Leon H. Kaip organizacijos teorijos raida ateityje gali paveikti apskaitą. Iš *Strategija ir vadovavimas*. Konsultacijos vadovui. Verslo žinios, 2003 kovas [2], p. 1–15. ISBN 9955 – 460 – 02 – 4.
137. PFLAEGING, Niels. Beyond Budgeting – A Coherent Management Model for the 21st century. *Organization: Beyond Budgeting Round Table* [interaktyvus]. 2006 [žiūrėta 2010 m. gegužės 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.metamanagementgroup.com/>>.
138. PLAYER, Steve. Why some organizations go „Beyond Budgeting“. *The journal of corporate accounting & finance* [interaktyvus]. 2003 [žiūrėta 2010 m. gegužės 16 d.], p. 3 – 9. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/>>.
139. PORTER, Micheal E. *Competitive strategy – techniques for analyzing industries and competitors*. London: Free press, 1980. 396 p. ISBN 0–02–925360–8.
140. PRANULIS, Vytautas. *Marketingo tyrimai*. Vilnius: Kronta, 1998. 166 p. ISBN 0–471–50522–6.
141. PROCHASKE–CUE, K. *Budgeting: the basis and beyond*. [interaktyvus]. 1993 [žiūrėta 2009 m. rugsėjo 22 d.]. 2003 Prieiga per internetą: <http://ianrpubs.unl.edu/homemgt/g1166.htm#process>.
142. RADZEVIČIENĖ, Rasa. Įmonės biudžetų sudarymas. *Apskaitos, audito mokesčių aktualijos*. 2001, nr. 36 (180), 18 p.
143. RAPPAPORT, Alfred. *Creating shareholder value: a guide for managers and investors*. Free press, New York, 1997. 224 p. ISBN 0–68–484410–9.
144. RIAHI–BELKAOUI, Ahmed. *Behavioral management accounting*. London: Greenwood Publishing Group, 2001. 272 p. ISBN 1–56–720443–0.
145. RIBINSKIENĖ, Gražina. Įmonės biudžetų sistema. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2003, nr. 11, p. 58–62.
146. ROEHM, Harper A.; WEINSTEIN, Larry; ir CASTELLANO, Joseph F. Management control systems: how SPC enhances budgeting and standart costing. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Summer 2008, vol.

- 9, no. 4 [žiūrėta 2010 m. vasario 14 d.], p. 34–40. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
147. ROULA, Dik. *Arab management accounting systems under the influence of their culture: dissertation*. [interaktyvus]. Chair of Accounting and Management Control Faculty of Business, Economics and Social Sciences at Dortmund University of Technology, 2010. [žiūrėta 2011 m. balandžio 14 d.], p. 336. Prieiga per internetą: <<https://eldorado.tudortmund.de/>>.
 148. RUPŠYS, Rolandas. *Vidaus audito veiklos vertinimo modelis: daktaro disertacijos santrauka*. Kauno technologijos universitetas. Kaunas: technologija, 2008. 29 p.
 149. SCAPENS, Robert W. *Management accounting – a review of recent developments*. 2nd ed. Macmillan, 1991. 237 p. ISBN 0–33–355352–7.
 150. SCAPENS, Robert W. Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*. UK: Elsevier Ltd., 2006, Nr. 38, p. 1–30, ISSN 0890 – 8389.
 151. SCORE. *Tips on Budgeting* [interaktyvus]. Councilours to America’s Small business, 2009. [žiūrėta 2009 m. rugsėjo 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.score.org/>>.
 152. SHASTRI, Karen; ir STOUT, David E. Budgeting: perspectives from the real world. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Fall 2008, vol. 7, no. 4 [žiūrėta 2009 m. sausio 15 d.], p. 24–32. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
 153. SHIELDS, Michael D.; ir CHOW, Chee W. Management accounting practices in the U.S. and Japan: comparative survey findings and research implications. *Journal of international financial management and accounting*, 1999, 3:1, p. 61–77.
 154. SHIELDS, Micheal D.; LUFT, Joan. Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory–consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society* [interaktyvus]. 2003, vol. 28, no. 2 – 3 [žiūrėta 2007 m. gegužės 16 d.], p. 169–249. Prieiga per internetą: <<http://www.sciencedirect.com.zorac.aub.aau.dk/>>.
 155. SHIM, Jae K.; ir SIEGEL Joel G. *Budgeting basics and beyond*. United States of America: Prentice Hall, 1994. 446 p. ISBN–10 0–471–72502–1.
 156. SHIM, Jae K.; ir SIEGEL Joel G. *Schaum’s outline of theory and problems of managerial accounting*, 2nd ed. JAV, Kalifornija: McGraw–Hill Professional, 1998. 360 p. ISBN 978–0070580411.

157. SIEGEL, G.; SORENSEN, James E.; KLAMMER, Thomas; ir RICHTERMEYER, Sandra B. The ongoing preparation gap in management accounting education: a guide for change. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Summer 2010, vol. 11, no. 4 [žiūrėta 2011 m. sausio 26 d.], p. 29–39. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
158. SIZER, John. *An Insight into Management Accounting*. 3rd ed. London: Penguin, Bades, 1989. ISBN 0–14–009126–2.
159. Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. *Verslo statistika* [interaktyvi duomenų bazė]. Atnaujinama kasdien, [žiūrėta 2009 m. sausio 16 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.stat.gov.lt/lt/>>.
160. STONER, Y. A. F.; FREEMAN, R. E.; ir GILBERT, D. R. *Vadyba*. Kaunas: Poligrafija ir informatika, 2001. 662 p.
161. STOUT, David E.; XIE, Yan A.; ir QI, Hovard. Improving capital budgeting decisions with real options. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Summer 2008, vol. 9, no. 4 [žiūrėta 2009 m. sausio 26 d.], p. 1–10. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
162. STRATTON, William O.; DESROCHES, Denis; LAWSON, Raef A.; ir HATCH, Toby. Activity – based costing: is it still relevant? *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Spring 2009, vol. 10, no. 3 [žiūrėta 2009 m. rugpjūčio 13 d.], p. 31–40. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
163. STRIPEIKIS, Osvaldas. *Antrepreneriškumo formavimas Lietuvos smulkaus ir vidutinio verslo įmonėse: daktaro disertacija*. Vytauto Didžiojo universitetas. Kaunas, 2008. 146 p.
164. STRUMICKAS, Marius; ir VALANČIENĖ, Loreta. Valdymo apskaitos pokyčių tyrimas šiuolaikinių valdymo teorijų kontekste. *Ekonomika ir vadyba – 2008*. [13–osios] Tarptautinės mokslinės konferencijos pranešimų medžiaga. Kaunas: Technologija, 2008. p. 72–78. ISSN 1822–6515.
165. STRUMICKAS, Marius; ir VALANČIENĖ, Loreta. Research of management accounting changes in Lithuania Business organizations. *Engineering Economics*. Kaunas: Technologija, 2009 (3), p. 26–32. ISSN 1392 – 2785.
166. STRUMICKAS, Marius; ir VALANČIENĖ, Loreta. Development of modern management accounting system. *Engineering Economics*. Kaunas: Technologija, 2010, 21 (4), p. 377–386. ISSN 1392 – 2785.
167. TATIKONDA, Lakshmi U.; ir SAVCHENKO, Olesya M. Crisis in accounting: are accounting curricula following the path of General Motors? *Management*

- accounting quarterly* [interaktyvus]. Winter 2010, vol. 11, no. 2 [žiūrėta 2011 m. sausio 14 d.], p. 33–45. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
168. TAYLOR, Audrey G.; ir RAFAI, Savya. Strategic budgeting: a case study and proposed framework. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Fall 2003, vol. 5, no. 1 [žiūrėta 2008 m. birželio 16 d.], p. 1–10. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
 169. TAYLOR, Audrey G.; ir STEENPOORTE, Hans. The problem with budgeting and how one municipality addressed it. *Management accounting quarterly* [interaktyvus]. Summer 2007, vol. 8, no. 4 [žiūrėta 2009 m. kovo 26 d.], p. 20–36. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/>>.
 170. *The essentials of finance and budgeting*. Boston: Harvard Business school press, 1996. 326 p.
 171. THOMSON, John L. *Strategic Management awareness and change*. 3rd ed. London: International Thomson business press, 1997. 1138 p.
 172. USRY, Milton F.; HAMMER, Lawrence H.; ir MATZ, Adolph. Cost accounting. 9th ed. USA: South – Western Publishing Co, 1988. 899 p. ISBN 0–538–01881–X.
 173. VALANČIENĖ, Loreta; ir GIMŽAUSKIENĖ, Edita. Dimensions of performance measurement system in changes research. *Engineering Economics*. Kaunas: Technologija, 2009 (4), p. 41–48. ISSN 1392 – 2785.
 174. WALDRON, Marilyn. Overcoming barriers to change in management accounting systems. Iš *Journal of American academy of business* [interaktyvus]. 2005, vol. 6, no. 2. p. [žiūrėta 2008 m. sausio 18 d.] p. 26–39. Prieiga per internetą: <<http://proquest.umi.com.zorac.aub.aau.dk/>. ISSN 1540–1220>.
 175. Warren. C. S., Fess, P. E. *Principles of Financial and managerial Accounting*, 1989. 2nd ed. Ohio: Soth–Western Publishing Co. 1060 p.
 176. WEAVER, Samuel C.; ir WESTON, Fred J. *Finance and accounting for nonfinancial managers*. USA: McGraw – Hill Companies Inc., 2001. 360 p. DOI: 10.1036/0071382593.
 177. WHEELLEN, Thomas L.; ir HUNGER, J. David. *Strategic management and business policy*. 5th ed. Boston: Addison – Wesley Publishing Company, Inc, 1995. 1217 p.

178. ZABIELAVIČIENĖ, Irena. *Valdymo apskaita, analizė ir sprendimai įmonėje*. Mokomoji knyga. Vilnius: Technika, 2005. p. 152. ISBN 9986–05–864–3.
179. ZINKEVIČIENĖ, Danutė. Gamybos išlaidų apskaita. *Ekonomika*, Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 1997, nr. 43 p. 1–16. ISSN 1392–1258.
180. САВЧУК, В. Стратегические принципы бюджетирования. *Финансовый Директор* [interaktyvus]. 2004, nr. 9. [žiūrėta 2008 m. spalio 12 d.]. 4 p. Prieiga per internetą: <http://www.asuxxivek.ru/budget_strategy.html>.
181. ЯРУГОВА, А. *Управленческий учёт: Опыт экономически развитых стран*/ Пер. с польск. М.: Финансы и статистика, 1991. 240 с.
182. КАРПОВА, Т. П. *Основы управленческого учёта*. М.: ИНФФА–М, 1997. 392 с.
183. КАРПОВА, Татьяна. *Управленческий учёт*. Москва: Юнити, 1998. 350 p. ISBN 5–238–00034–0.
184. ЛЕБЕДЕВ, В. Г. и др. *Управление затратами на предприятии*. Санкт–Петербург: Бизнес–пресса, 2003. – 255 с.
185. ТКАЧ В. И., ТКАЧ М. В. *Управленческий учёт: международный опыт*. М.: Финансы и статистика, 1994. 144с. ISBN 5–279–01067–7 2800р.
186. ШЕРЕМЕТА, А.Д. *Управленческий учёт*. Под ред.– 2–е изд. М.: ИД ФБК: ПРЕСС, 2002. 512 с.
187. ЩИБОРЦ, К. В. *Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России*. М.: Дело и Сервис, 2001. 544 с. ISBN 5–8018–0092–1.
188. ХРУЦКИЙ, В. Е. и др. *Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования*. М.: Финансы и статистика, 2004. 393 с. ISBN 5–279–02216–0.
189. ХОУП, Джереми; ir ФРЕЗЕР, Робин. *Бюджетирование, каким мы его знаем. Управление за рамками бюджетов*. М.: ООО “Вершина”, 2005. 256 с

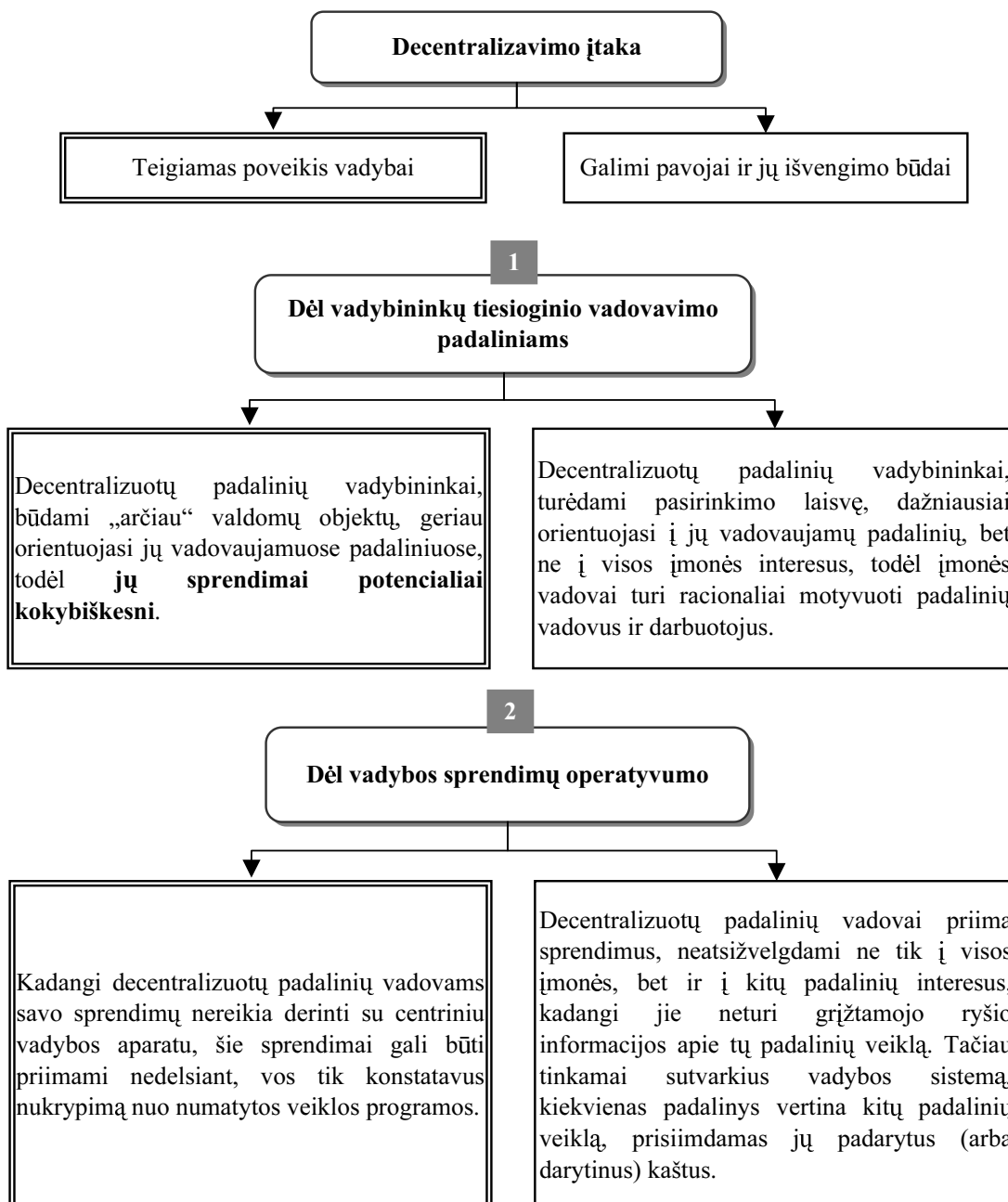


PRIEDAI

1 PRIEDAS. Priežastys, dėl kurių įmonių veiklos decentralizavimo laipsnis lemia įmonės veiklą ir bendruosius įmonių veiklos rezultatus	184
2 PRIEDAS. Atsakomybės centrų pobūdis	187
3 PRIEDAS. Atsakomybės centrų formavimo principai	188
4 PRIEDAS. Biudžetų komitetas	189
5 PRIEDAS. Perdirbimo įmonės pagrindinio biudžeto struktūra	190
6 PRIEDAS. Prekybos įmonės biudžeto struktūra	191
7 PRIEDAS. Biudžeto struktūros esmė	192
8 PRIEDAS. Biudžetų modelių sudarymo etapai	193
9 PRIEDAS. Vadybos apskaitos samprata	194
10 PRIEDAS. Informacijos apsaugojimas įmonėje	196
11 PRIEDAS. Anketa	197

► 1 PRIEDAS

**PRIEŽASTYS, DĖL KURIŲ ĮMONIŲ VEIKLOS DECENTRALIZAVIMO
LAIPSNIS LEMIA ĮMONĖS VEIKLĄ IR BENDRUOSIUS
ĮMONIŲ VEIKLOS REZULTATUS**



3

Dėl vadybininkų motyvacijos

Savarankiškų padalinių vadybininkai labiau suinteresuoti savo sprendimais, todėl paprastai jie būna iniciatyvesni. Tačiau šių padalinių vadovai turi būti motyvuojami ne tik įvykdyti, bet ir viršyti veiklos užduotis, santykinai gerindami savo veiklą.

Decentralizuotų padalinių vadybininkų iniciatyva gali būti nukreipta prieš kitų padalinių bei jų vadovų interesus. Tai ypač pavojinga, jeigu padaliniai veikia konkuruojančiose srityse. Įmonių vadovai turi šito kryptingai vengti.

4

Dėl visų įmonės darbuotojų motyvacijos

Veikdami lengvai aprėpiamoje savo padalinių zonoje, decentralizuotų padalinių darbuotojai tampa savo mažų kolektyvų patriotais, aiškiau mato jų veiklos įtaką padalinių darbo rezultatams.

Įvairių savarankiškai veikiančių įmonės padalinių „veiklų suma“ dažnai nereiškia efektyvaus visos įmonės darbo, todėl gali būti prarandamos sinergizmo principo teikiamos galimybės. Įmonių vadovų užduotis – sukurti tokias decentralizuotas vadybos sistemas, kuriose sinergija pasireikštų geriausiai.

5

Dėl suinteresuotumo savo padalinių perspektyva

Decentralizuotų padalinių vadovai, jausdami atsakomybę už jų vadovaujamų padalinių veiklą, atsakingiau planuoja jų darbą ir racionaliau naudoja išteklius.

Savarankiškų padalinių vadovai paprastai kovoja prieš naujų padalinių, kuriems gali būti perduota dalis veiklos funkcijų, įsteigimą, net jeigu tai būtų labai naudinga įmonei. Įmonių vadovai turi kryptingai panaudoti šią konkurenciją.



6

Dėl kontrolės efektyvumo

Centralizuota vadyba leidžia įgyvendinti efektyvesnę visų įmonės padalinių veiklos kontrolę, kurią paprastai įgyvendina kvalifikuoti ekspertai.

Įmonių padalinių vadovai, prieš priimdami sprendimus, turi apdoroti daug duomenų, leidžiančių identifikuoti padėtį decentralizuotai veikiančiuose padaliniuose. Bet dažnai šito daryti nereikia, nes nedideli padaliniai gali veikti ir be sudėtingų informacinių modelių.

7

Dėl duomenų perdavimo

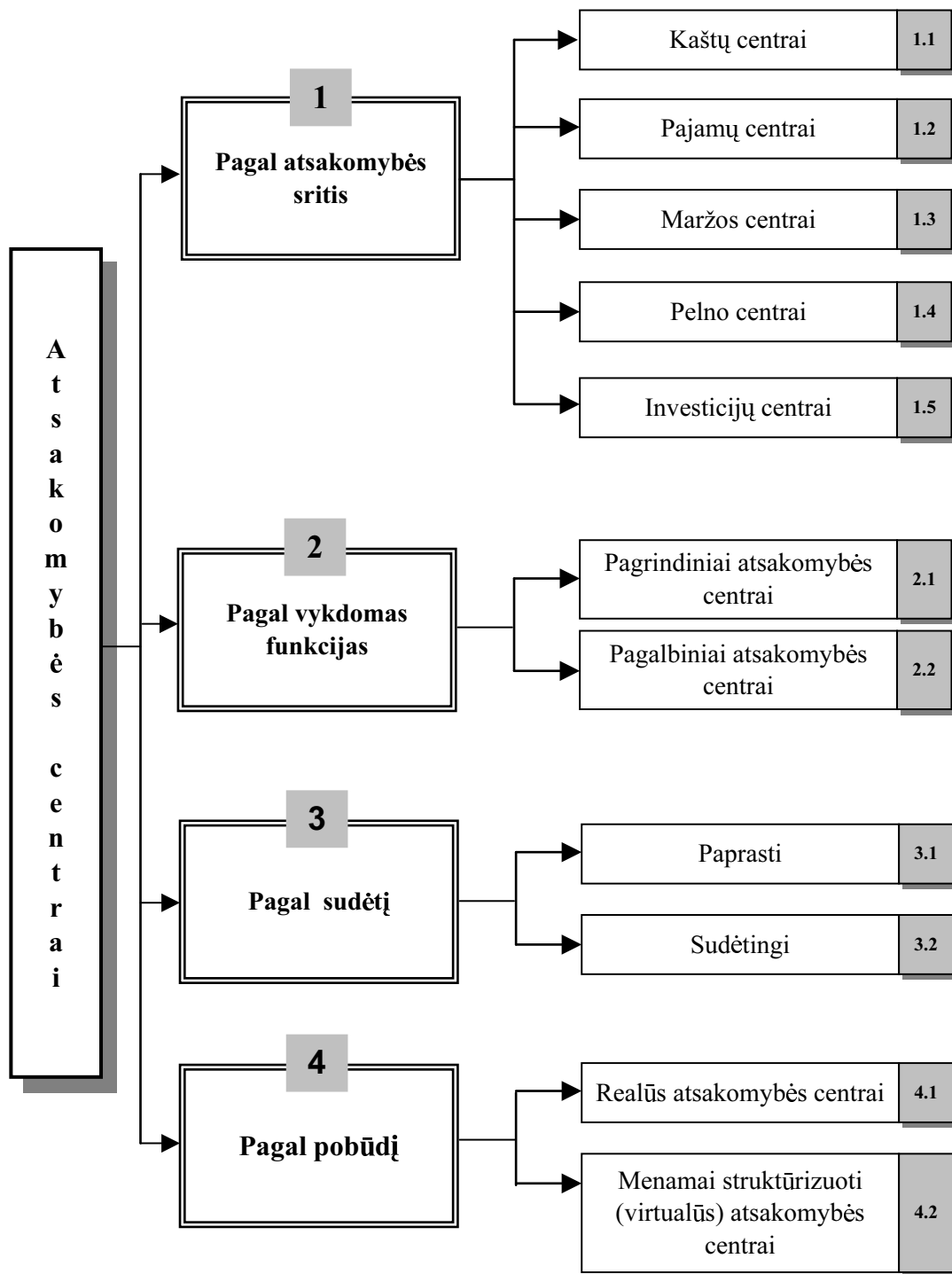
Nereikia perduoti visų duomenų centrinei buhalterijai, kuri finansinės apskaitos rezultatus išveda periodinės apskaitos pagrindu. Dėl to sumažėja ir duomenų perdavimo klaidų tikimybė.

Įmonės padaliniuose autonomiškai tvarkoma vadybos apskaita gali būti brangesnė dėl kvalifikuotų buhalterių darbo kiekviename padalinyje. Tačiau dažnai tokios apskaitos vesti nereikia, nes nedideliuose padaliniuose apsiribojama operatyviais duomenimis, kurie gaunami paprasto stebėjimo būdu.



Šaltinis: parengta autorės.

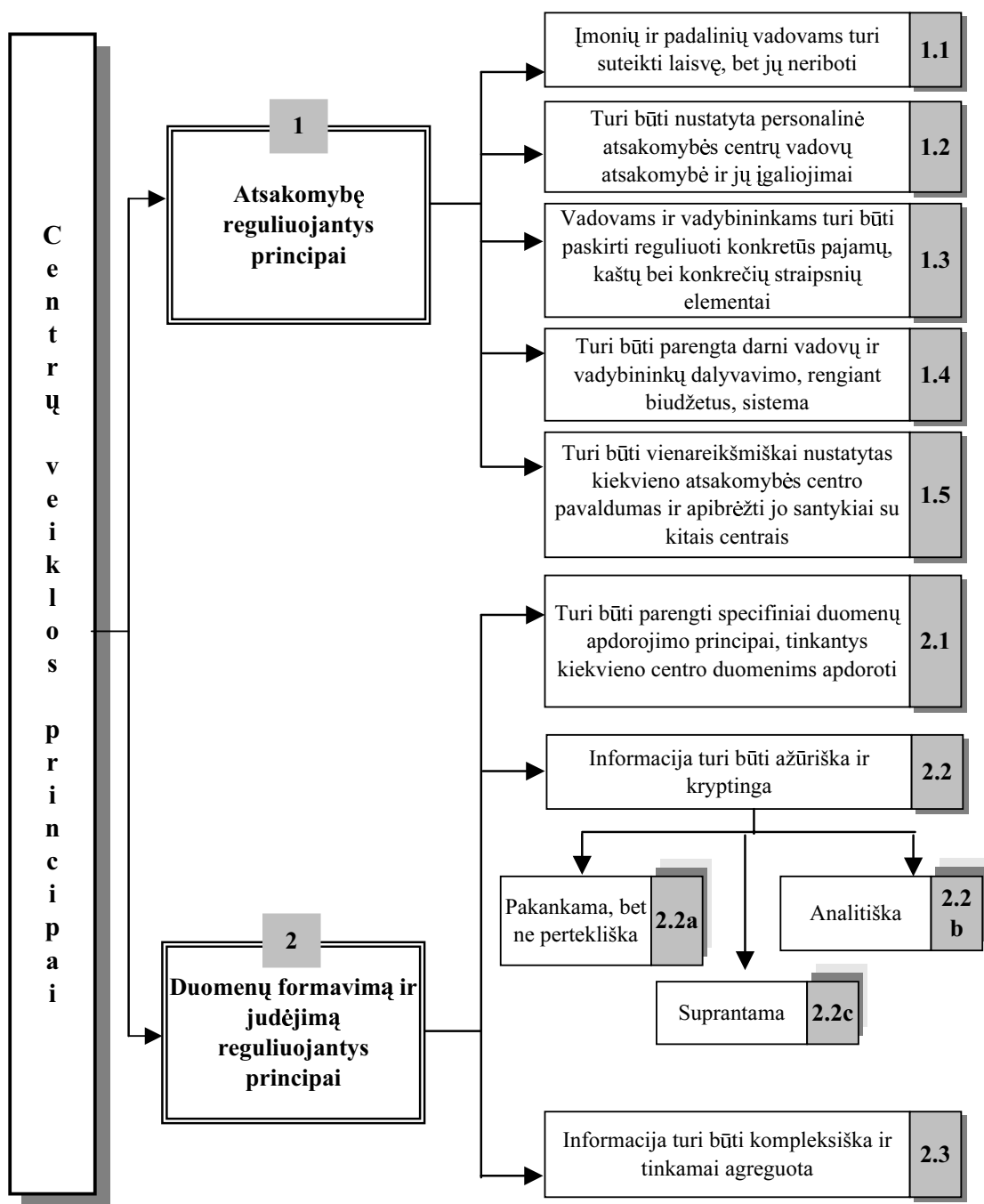
ATSAKOMYBĒS CENTRŪ POBŪDIS



Šaltinis: parengta autorės.

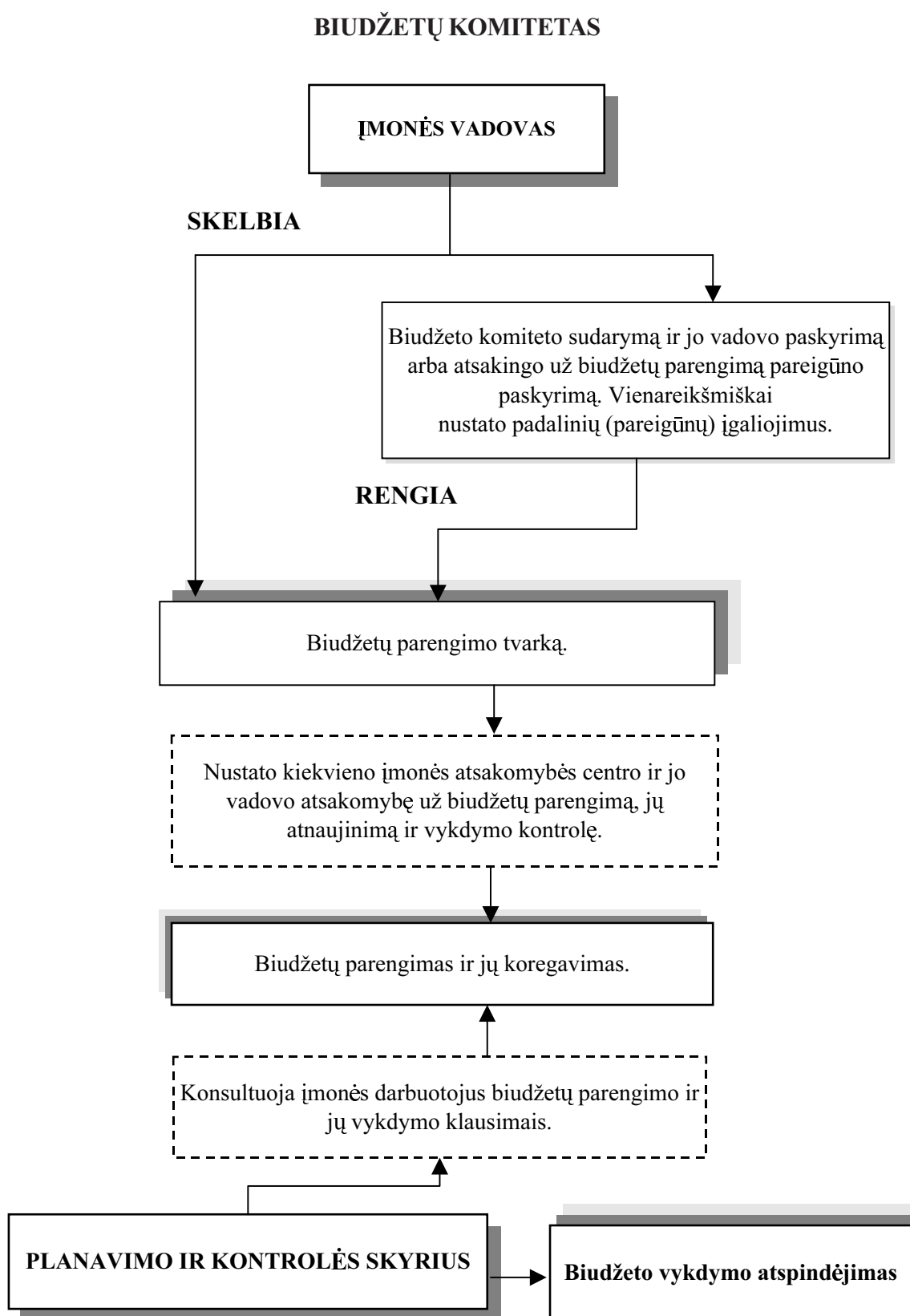
➤ 3 PRIEDAS

ATSAKOMYBĖS CENTRŲ FORMAVIMO PRINCIPAI



Šaltinis: parengta autorės.

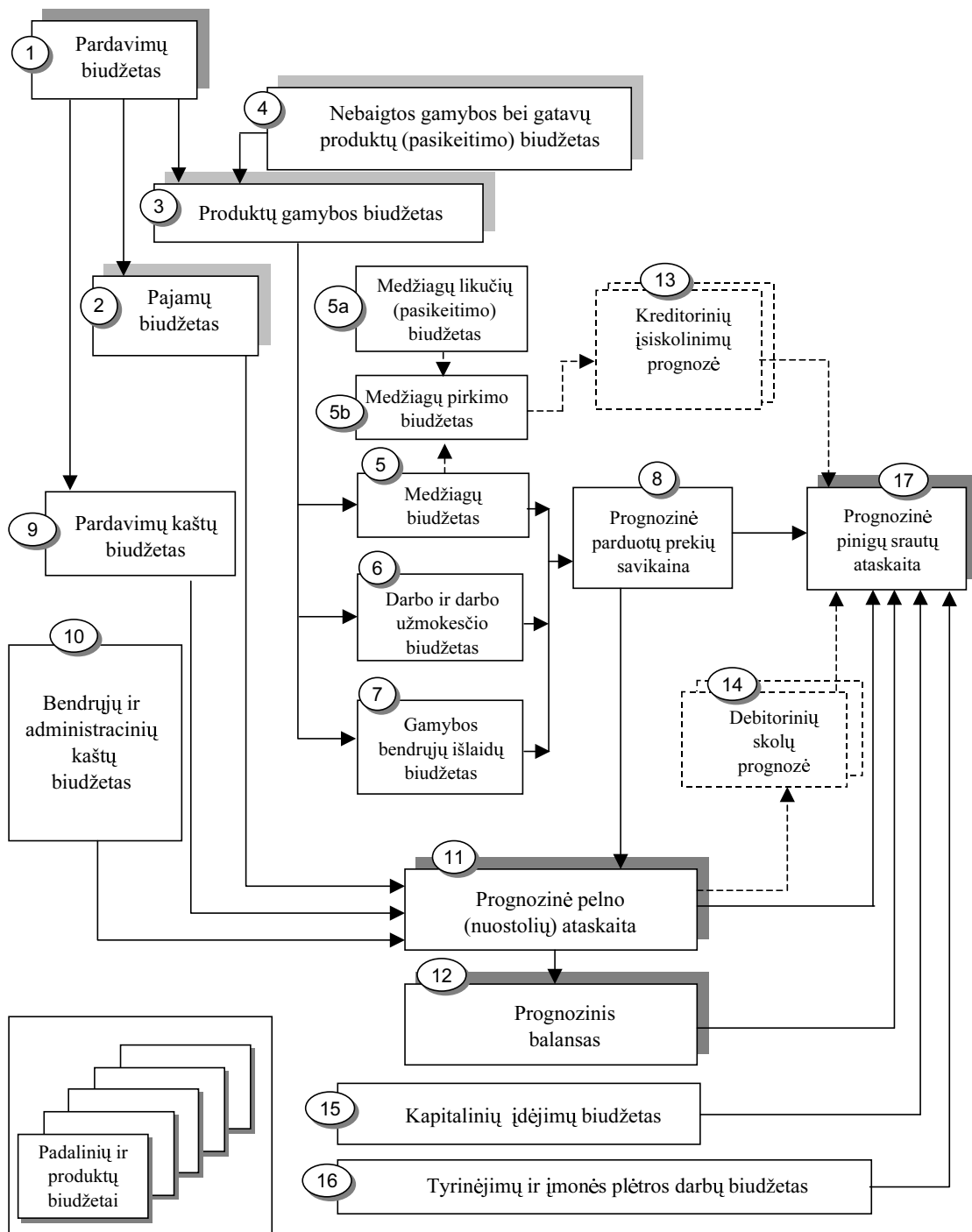
► 4 PRIEDAS



Šaltinis: parengta autorės.

► 5 PRIEDAS

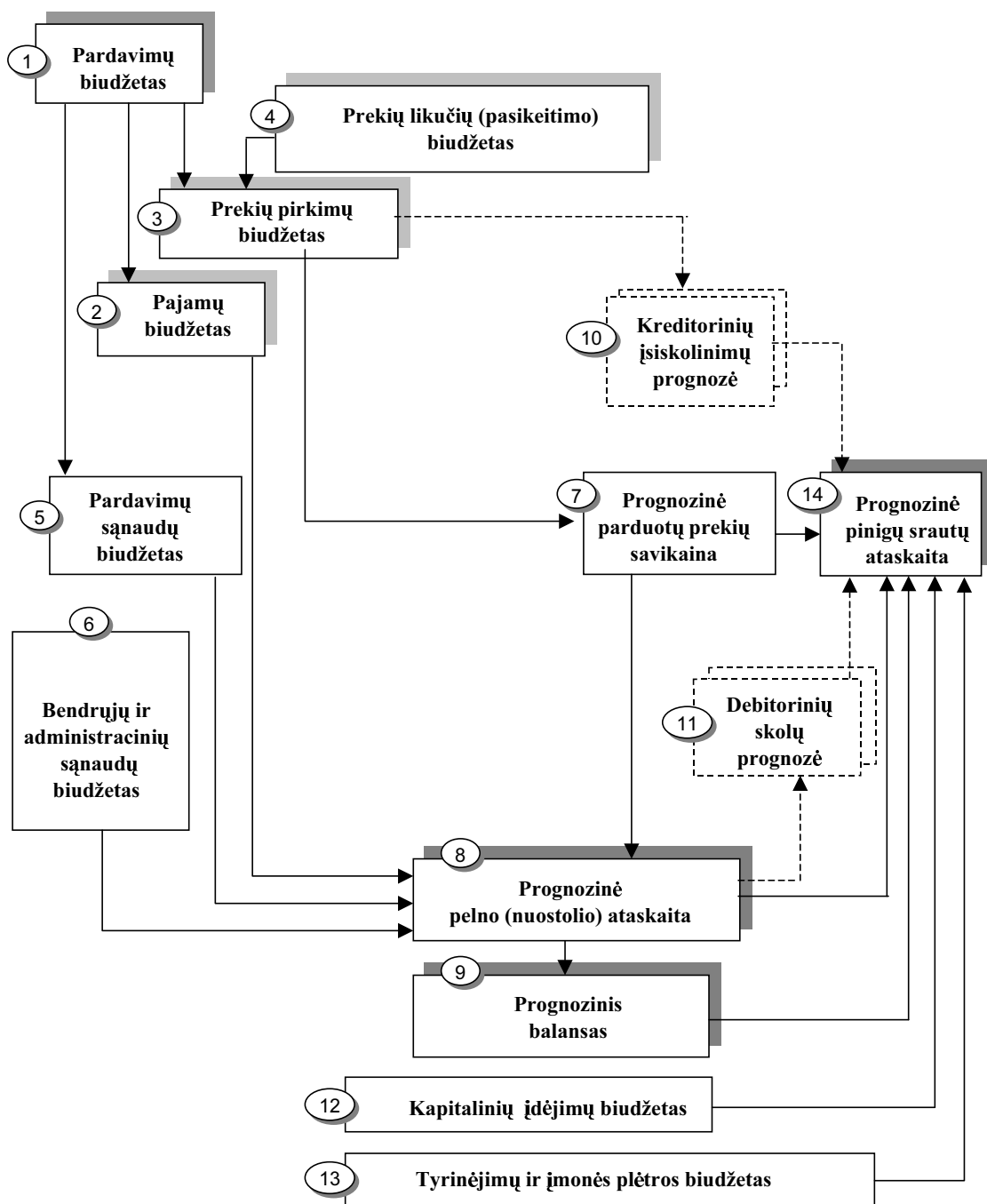
PERDIRBIMO ĮMONĖS PAGRINDINIO BIUDŽETO STRUKTŪRA



Šaltinis: parengta autorės.

➤ 6 PRIEDAS

PREKYBOS ĮMONĖS BIUDŽETO STRUKTŪRA



Šaltinis: parengta autorės.

► 7 PRIEDAS

Eil. Nr.	Autoriai	Metai	Biudžetų modelių sudarymo etapai
1.	Prochaska – Cue	1992	<ol style="list-style-type: none"> 1. Bendros situacijos aptarimas. 2. Biudžetų tikslų nustatymas. 3. Pajamų numatymas. 4. Išlaidų nustatymas. 5. Biudžetų sudarymas. 6. Biudžetų įgyvendinimas. 7. Biudžetų atnaujinimas. 8. Turimos informacijos panaudojimas.
2.	Bax	1994	<ol style="list-style-type: none"> 1. Atspirties taško pasirinkimas. 2. Biudžetų laikotarpio pasirinkimas. 3. Biudžetų sudarymo metodo pasirinkimas. 4. Organizacijos veiklos sričių nustatymas. 5. Pajamų ir išlaidų nustatymas. 6. Nuolatinis biudžetų peržiūrėjimas.
3.	J. K. Shim, J. G. Siegel	1999	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pardavimo prognozės parengimas. 2. Gamybos apimčių nustatymas. 3. Gamybos išlaidų ir veiklos sąnaudų apskaičiavimas. 4. Pinigų srautų ir kito finansinio turto nustatymas. 5. Prognozuojamo finansinių ataskaitų rinkinio parengimas.
4.	Emmanuel, Otley, Merchant	2001	<ol style="list-style-type: none"> 1. Biudžetų kūrimas. 2. Pinigų srautų nustatymas. 3. Organizacijos progreso įvertinimas. 4. Biudžetų analizės atlikimas ir priimtinausio varianto priėmimas. 5. Išlaidų įvardijimas. 6. Biudžetų kontrolė ir koordinavimas.
5.	J. Mackevičius	2003	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pateikti svarbią informaciją asmenims, sudarantiems biudžetus. 2. Nustatyti veiksnius, ribojančius produkcijos gamybą. 3. Parengti pardavimo planą. 4. Sudaryti pirminį biudžetą. 5. Aptarti biudžetą su aukštesnio lygio vadovais. 6. Suderinti biudžetus ir atlikti jų analizę. 7. Galutinai patvirtinti biudžetus. 8. Atlikti biudžetų vykdymo analizę ir juos patikslinti.
6.	SCORE asociacija	2009	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pardavimo numatymas. 2. Parduotų prekių savikainos numatymas. 3. Kintamųjų išlaidų įvertinimas. 4. Metinio biudžetų suskaidymas į ketvirtinius. 5. Ketvirtinių biudžetų kontrolė ir analizė.

Šaltinis: parengta autorės, remiantis R. Klimaitienė, R. Kanapickiene (2009).

► 8 PRIEDAS

BIUDŽETO STRUKTŪROS ESMĖ

Pardavimo biudžete paprastai nurodoma, kiek ir kokio produkto, kaip tikimasi, bus parduota. Organizacijos gamybiniai padaliniai planuoja, kiek prekių reikia pagaminti ir kokių išteklių tam reikės. Rengiamas vadinamasis produktų gamybos biudžetas numatomam produktų kiekiui pagaminti. Gamybos biudžetas turi būti rengiamas minimizuojant išlaidas, tačiau kartu turi neblogėti produktų kokybė. Pagal pardavimo biudžetą duomenis rengiamas ir pardavimo sąnaudų biudžetas, kuriame numatoma, kiek būsiamiems pardavimams reikės reklamos ar kitokių išlaidų. Pajamų biudžetą, pardavimo sąnaudų biudžetą ir prognozuojamos parduotų prekių savikainos biudžetą informacija naudojama rengiant prognozuojamą pelno (nuostolių) ataskaitą. Šią ataskaitą dar papildo bendrųjų ir administracinių išlaidų biudžetas. Organizacijos bendrųjų ir administracinių padalinių biudžetuose pateikiami duomenys apie veiklą, tiesiogiai nesusijusių su produkcijos gamyba ir jos pardavimu, išlaidas. Tai bendrųjų ir administracinių padalinių darbuotojų darbo užmokesčio išlaidos, negamybinės paskirties patalpų šildymo ir elektros energijos išlaidos, ryšių paslaugų, mokesčių, palūkanų ir kitos išlaidos. Bendrieji ir administraciniai padaliniai teikia paslaugas vienas kitam, taip pat aptarnauja gamybos ir prekybos veiklas. Bendrųjų ir administracinių padalinių biudžetų struktūra ir rengimo principai iš esmės yra labai panašūs į jau aptartus gamybinių ir marketingo padalinių biudžetus. Esminis skirtumas tas, kad bendrųjų ir administracinių padalinių veiklos dažniausiai neįmanoma išmatuoti kokiais nors natūriniais matais. Bet kokiu atveju tokių padalinių biudžetuose turi būti matomi rodikliai, kurie yra svarbūs planuojant ir vykdam šių padalinių veiklą. Bendrųjų ir administracinių išlaidų biudžetą įmonėje būna ne vienas, kiekvienam padaliniui ar funkcijai sudaromas atskiras biudžetas, vėliau visi šie duomenys sujungiami į vieną bendrą bendrųjų ir administracinių išlaidų biudžetą, kuris kartu su kitais biudžetais „įsilieja“ į prognozuojamą pelno (nuostolių) ataskaitą. Prieš rengiant produktų gamybos biudžetą (numatant, kiek ir kokių produktų reikės pagaminti ir kiek išlaidų tam reikės skirti), pirmiausia sudaromi nebaigtos gamybos ir pagamintų produktų biudžetai. Šių biudžetų duomenys paimami iš praeitų laikotarpių. Jie reikalingi tam, kad įmonė galėtų kontroliuoti įmonėje esančius atsargų likučius ir reikalui esant juos papildytų. Juk nebaigti gaminti produktai yra lygiai toks pat organizacijos turtas, kaip ir pagaminti produktai, tad šios atsargos turi būti kontroliuojamos ir iš anksto planuojamos. Produktų gamybos išlaidų biudžetą sudaro medžiagų biudžetas, darbo ir darbo užmokesčio biudžetas bei gamybos bendrųjų išlaidų biudžetas. Medžiagų sunaudojimo biudžetas rengiamas kartu su medžiagų pirkimo biudžetu, kuriame nurodoma, kiek reikės įsigyti medžiagų numatomam produktų kiekiui pagaminti. Medžiagų pirkimo biudžetą koreguoja informacija apie jau esančius medžiagų likučius.

Šaltinis: parengta autorės.

VADYBOS APSKAITOS SAMPRATA

Jungtinėse Amerikos Valstijose (JAV) vadybos apskaitos užuomazgų aptinkama daug anksčiau nei Lietuvoje ar bet kurioje kitoje šalyje. Šios valstybės specialistų indėlis į vadybos apskaitos kūrimą ir tobulinimą yra labai didelis. Oficialiai vadybos apskaita, kaip savarankiška buhalterinės apskaitos rūšis, pripažinta XX a. pirmoje pusėje (L. U. Tatikonda, O. M. Savchenko, 2010). Anot J. Mackevičiaus (2006), vadybos apskaita, kaip mokslas ir praktinis dalykas, susiformavęs iš išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo, pamažu praplėtė ir toliau plečia savo ribas. Todėl vadybos apskaitos raidos istorijoje svarbi vieta tenka išlaidų apskaitai, kurios tyrimai pradėti gerokai anksčiau. Lietuvos mokslininkų indėlis kuriant ir tobulinant vadybos apskaitos metodus yra palyginti labai menkas.

Šios savarankiškos buhalterinės apskaitos rūšies tvarkymas, skirtingai nei finansinės apskaitos, nereglamentuojamas nė vienoje valstybėje, paliekant teisę kiekvienai organizacijai savarankiškai nuspręsti, kaip ją tvarkyti. Dėl to pradėtos steigti visuomeninės profesinės organizacijos, vienijančios vadybos apskaitos, taip pat ir biudžetų modelių sudarymo bei taikymo, profesionalus ir praktikus, į kurių pateikiamas rekomendacijas atsižvelgia viso pasaulio vadybos apskaitos specialistai. Tai PVBI – Privilegiuotasis vadybos buhalterijų institutas (angl. *Chartered Institute of Management Accountants* – CIMA) ir VAI – Vadybos apskaitininkų institutas (angl. *Institute of Management Accountants* – IMA). PVBI įkurtas Jungtinėje Karalystėje, VAI centrinė būstinė yra Jungtinėse Amerikos Valstijose. Šių institutų misija yra padėti vadybos apskaitos specialistams tobulėti vadybos apskaitos ir finansų srityje, studijuojant pagal profesinio tobulėjimo programas, analizuojant mokslinių tyrimų rezultatus ir atliekant praktikos stebėjimus. Šiai organizacijai priklausantys apskaitos specialistai, formuodami organizacijos ir jos procesų vadybai reikalingą informaciją, didina organizacijos ekonominę vertę ir padeda jai pasiekti numatytus strateginius tikslus. Šios organizacijos daug dėmesio skiria vadybos apskaitos specialistų profesinei etikai.

Mokslinių tyrimų ir praktikos stebėjimų vadybos apskaitos, taip pat ir įmonių biudžetų srityje, Lietuvoje niekas neatlieka arba, jeigu jie yra atliekami, tai dažniausiai būna nesisteminiai ir atspindi tik tam tikras pasirinktas vadybos apskaitos sritis. Tokio pobūdžio profesinio tobulėjimo programų taip pat niekas nekuria. Tokia padėtis organizacijoms neišvengiamai sukelia daug problemų, nes vis dėlto būtina turėti patirties šioje srityje, o ji kiekvienoje įmonėje – komercinė paslaptis. Be to, vadovautis vien tik publikacijomis specialiojoje periodinėje spaudoje ar monografijose taip pat ne visuomet patikima, nes šiuose leidiniuose išreiškiama tam tikrų autorių, bet ne kolektyvinė šios srities specialistų nuomonė. Visuomeninė profesinė organizacija, kad ir kokia stipri ar autoritetinga ji būtų,



niekada negali duoti nurodymų, tai yra reglamentuoti kurioje nors verslo įmonėje tvarkomos vadybos apskaitos. Lietuvoje ši savarankiška buhalterinės apskaitos rūšis vadinama vadybos apskaita (angl. *Management accounting*).

Lietuvoje planavimas, biudžetų sudarymas ir kontrolė dažnai laikomi sovietmečio reliktu, tačiau senosiose rinkos ekonomikos šalyse planavimas ir biudžetų sudarymas laikomi reikšmingais veiksniais, kurie gali užtikrinti sėkmingą organizacijos veiklą. Didžioji dalis teorinių bei praktinių vadybos apskaitos rezultatų perimta būtent iš JAV. Todėl mūsų šalies specialistams ypač svarbu stebėti, kaip daug patirties sukaupusios užsienio organizacijos tobulina vadybos apskaitos sistemas.

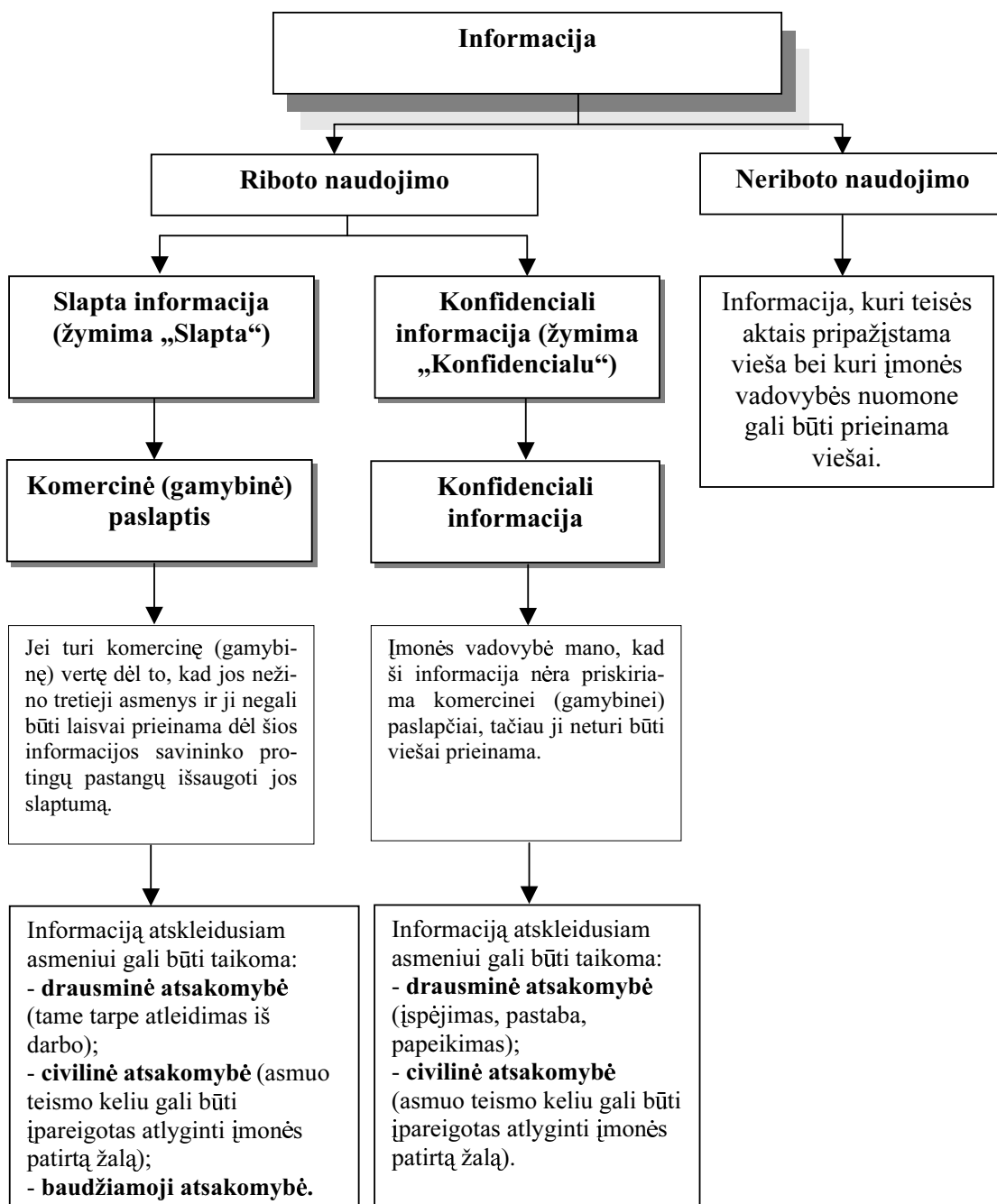
Istoriškai susiklostė, kad vadybos apskaita pirmiausiai buvo diegiama stambiose organizacijose. Visų pirma dėl to, kad jos galėjo tam skirti pakankamai lėšų, ir dėl to, tapo neįmanoma valdyti didelių informacijos srautų. Vėliau buvo pradėta laipsniškai sisteminti stambiųjų įmonių patirtis ir aprašyti jų vadybos apskaitos sistemų kūrimo, integravimo, taikymo bei įvertinimo metodikas; jos pradėtos taikyti ir vidutinio dydžio bei mažose organizacijose. Šiuo metu, atsižvelgiant į strateginio vystymo svarbą, tobulinami ne tik praktinės srities vadybos apskaitos instrumentai, bet ir teoriniai aspektai, pavyzdžiui, PVBI nuo 1981 iki 2008 metų vadybos apskaitą apibrėžė, kaip finansinės informacijos nustatymo, matavimo, kaupimo, analizės, apdorojimo, interpretavimo ir perdavimo organizacijos vadovybei procesą, kad ši galėtų planuoti, įvertinti ir kontroliuoti organizacijos veiklą (J. Mackevičius, 2003). 2008 m. gruodžio mėnesį įsigaliojo naujas šio instituto patvirtintas vadybos apskaitos apibrėžimas. Pagal jį vadybos apskaita apima bendradarbiavimą priimant vadybos sprendimus, veiklos planavimą, realizavimą bei kontrolę ir padeda vadovams ir vadybininkams formuoti ir įgyvendinti organizacijos strateginius tikslus. Anot G. L. Eldenburg ir K. S. Wolcott (2005), vadybos apskaita – tai finansinės ir nefinansinės informacijos, naudojamos vadybos sprendimams priimti, kaupimas ir apibendrinimas. T. Lucey (2004) ir G. Kalčinskas (2010) teigia, kad vadybos apskaita yra priemonė vadybos sprendimams priimti. Nors vadybos apskaitos apibrėžimai yra labai įvairūs, pastaruoju metu galima identifikuoti pagrindinius aspektus, kurie yra akcentuojami apibrėžiant šią sąvoką. Visų pirma *vadybos apskaitos* sąvoka pastaruoju metu vis dažniau vartojama kalbant apie strateginį vystymą, apimančią ir strateginių tikslų pasiekimą, ne tik finansinių, bet ir nefinansinių rodiklių naudojimą bei organizacijos darbuotojų įtraukimą į organizacijos veiklą priimant vadybos sprendimus. Todėl bendrąja prasme vadybos apskaitą būtina apibūdinti kaip grandį, siejančią organizacijos vidinius informacijos vartotojus su akcininkų (išorinių informacijos vartotojų) lūkesčių įgyvendinimu, tam panaudojant ne tik finansinius, bet ir nefinansinius matavimus.



Šaltinis: parengta autorės.

➤ 10 PRIEDAS

INFORMACIJOS APSAUGOJIMAS ĮMONĖJE



Šaltinis: parengta autorės.

► 11 PRIEDAS

ANKETA

BIUDŽETŲ RENGIMO IR JŲ NAUDOJIMO PROBLEMAS AB ir UAB

Ką reikia padaryti įmonių biudžetų srityje, kad vadybos apskaitos specialistai bei šios informacijos vartotojai turėtų tinkamą informaciją kokybiškiems bei savalaikiams vadybos sprendimams priimti, o biudžetų naudojimas leistų įmonei suformuoti bei didinti įmonės konkurencinį potencialą. Paskyrę dalį savo laiko šios anketos pildymui, Jūs prisidėsite prie to, kad rekomendacijos dėl biudžetų sistemos tobulinimo būtų pagrįstos bei realizuotos.

Apie biudžetų sistemos reformas pradėta kalbėti prieš porą metų, bet tos kalbos beprasmės, jeigu nebus iš esmės pagerintos biudžetų sistemų naudojimo instrumentai. Ką daryti šioje srityje geriausiai gali pasakyti patys vadybos apskaitos srities praktikai, kuriems ši anketa ir buvo parengta. Ši anketa platinama bendradarbiaujant su Vilniaus Universitetu.

Prašome kiek galima išsamiau atsakyti į anketoje pateiktus klausimus, pažymint Jums tinkančius atsakymus. Taip pat labai pageidautini ir platesni komentarai ar vertinimai, kuriuos galite parašyti laisva forma ir pridėti prie užpildytos anketos. Anketa yra anoniminė, pateikti duomenys nebus komentuojami kaip konkrečių respondentų nuomonė. Anketos rezultatai nebus naudojami komerciniais tikslais.

Iš anksto dėkojame už atsakymus.

1. PAGRINDINĖ INFORMACIJA APIE JŪSŲ ĮMONĘ

1. Jūsų įmonės centrinė būstinė yra:

- Vilniuje
- Kaune
- Klaipėdoje
- Kita _____

2. Įmonėje dirbančių darbuotojų skaičius:

- nuo 10 iki 49 darbuotojų
- nuo 50 iki 249 darbuotojų
- daugiau nei 250 darbuotojų
- Nežinau/Nesu tikras

3. Jūsų pareigos:

- Buhalteris
- Įmonės vadovas
- Ekonomistas
- Vidaus auditorius
- Vadybininkas
- Kita _____

4. Prašome, nurodykite kiek metų įmonėje naudojami biudžetai:

5. Jūsų dabartinė situacija susijusi su įmonės biudžeto procesais tiksliausiai nusakoma kaip:

- Biudžeto rengimas
- Užtikrinimas, kad biudžetas atitiktų numatytus įmonės strateginius tikslus
- Išteklių aprūpinimas ryšium su biudžeto nustatymu
- Biudžeto įgyvendinimas
- Biudžetų kontrolė
- Nei vienas iš išvardintų
- Kita _____

2. BIUDŽETŲ PROCESŲ IR JŲ SAŲAJŲ SU ĮMONĖS STRATEGIJA APŽVALGA

6. Jūsų nuomone, ar kasmetinis biudžetų rengimo procesas yra daugiau finansinis uždavinys, išskeltas pačios buhalterijos ir vadovų?

Taip

Ne

Nesu tikras

7. Ar įmonėje parengti biudžetai turi sąryšį su įmonėje suformuluota strategija?

- Neturi jokio sąryšio
- Ryšys labai silpnas
- Iš dalies atskleidžiamas ryšys
- Ryšys labai stiprus
- Nežinau/Nesu tikras (-a)

3. BIUDŽETAS - PLANAVIMO PROCESAS

8. Nurodykite kaip rengiami biudžetai Jūsų įmonėje?

- Iš pradžių „Iš viršaus į apačią“/autokratiškas (t. y. kai biudžetą suformuoja įmonės vadovai).
- Iš pradžių „Iš apačios į viršų“ (t. y. kai pagrindinį biudžetą suformuoja įmonės padaliniai).
- Mišrūs "Iš viršaus į apačią" ir „Iš apačios į viršų“ (t. y. kai naudojamas derybų procesas).
- Kita _____

9. Kokio tipo biudžetai yra naudojami Jūsų įmonėje?

- Slenkantys biudžetai (t. y. kai pridedamas papildomas mėnuo (ar ketvirtis), kai einamasis mėnuo arba ketvirtis pasibaigia).
- Statiniai biudžetai (t. y. kai biudžetai galioja vieną iš anksto numatytą laikotarpį).
- Lankstūs biudžetai (biudžetai koreguojami atsižvelgiant į gamybos apimtį per tam tikrą laiką).
- Nuliniai biudžetai (t. y. kai visi įmonės biudžetai pradami nuo nulio).
- Kita _____

10. Nuo kokio biudžeto yra pradedamas rengti įmonės pagrindinis biudžetas?

- Pardavimų biudžeto
- Gamybos biudžeto
- Bendrųjų ir administracinių išlaidų biudžeto
- Kita _____

11. Kiek Jums žinoma, ar biudžetų planavimo etapai visose Jūsų įmonės padaliniuose yra rengiami vienodai?

- Taip
- Nežinote
- Ne (prašome paaiškinti kodėl yra taikomi skirtingi procesai)

12. Kiek užtrunka laiko (savaitėmis arba mėnesiais) parengti įmonės biudžetą, tai yra visas darbo laikas nuo proceso pradžios iki kada biudžetas pradedamas vykdyti?

13. Kaip dažnai įmonėje yra lyginami įvairūs finansiniai rodikliai (pajamos, išlaidos ir t. t.) ir nefinansiniai rodikliai (rinkos dalis, klientų nusiskundimų skaičius, pelningumas % ir t. t.)

• Finansiniai

Kasdien Kas savaitę Kas mėnesį Kas ketvirtį Kasmet Niekada Nežinau

• Nefinansiniai

Kasdien Kas savaitę Kas mėnesį Kas ketvirtį Kasmet Niekada Nežinau

14. Prašau išvardinti penkias dažniausiai Jūsų įmonės naudojamas finansines priemones.

15. Prašau išvardinti penkias labiausiai Jūsų įmonės naudojamas nefinansines priemones.

16. Ar pagrindinis/statinis biudžetas per jo vykdymo laikotarpį yra peržiūrimas Jūsų įmonėje?

- Taip
- Ne
- Nežinau
- Netaikomas -mes nenaudojame statinių biudžetų

17. Kaip jau minėta anksčiau, lankstus biudžetas yra apibūdinamas kaip laikotarpio pabaigoje pakoreguotas biudžetas, kuris atspindi tikslus pardavimų kiekius. Jeigu Jūsų įmonė naudoja lanksčių biudžetų sistemą, kaip dažnai šie biudžetai yra pralyginami su esamais rezultatais.

- Mes nenaudojame lanksčių biudžetų sistemos
- Kiekvieną dieną
- Kartą per savaitę
- Kartą per mėnesį
- Kartą per ketvirtį
- Kartą per metus
- Nežinau

18. Ar Jūs parengiate „nenumatytų atvejų planą“ (paruošiate biudžetą pagal skirtingus nenumatytų įvykių scenarijus)?

- Nesu užtikrintas/Nežinau
- Taip
- Ne

4. JŪSŲ NUOMONĖ APIE BIUDŽETŲ NAUDINGUMĄ

19. Biudžetai atlieka daug funkcijų įmonės viduje. Jūsų nuomone, ar tinkamas funkcijų naudojimas pridėtų teigiamos vertės Jūsų įmonei?

Nuomonė	Visiškai nenaudinga	Nelabai naudinga	Kažkiek naudinga	Labai naudinga	Neturiu nuomonės
Funkcijos					
Strateginis planavimas - vyriausios vadovybės strateginių iniciatyvų palaikymas					
Išteklių/Operatyvinis planavimas - įvertina išlaidas reikalingas prognozuojamoms operacijoms atlikti					
Naudojama kontrolė - užtikrina kad planai sutiktų su rezultatais					
Komunikacija - suteikia darbuotojui gaires įvykdyti produkcija/paslaugas kurių tikisi vadovybė					
Koordinavimas - užtikrina gerą komandinį darbą padaliniuose					
Motyvacija - padrąsina darbuotojus dėti pastangas siekiant gerų rezultatų					
Skatinimo nustatymas					
Kita _____					

20. Vis daugiau įmonių iš apskaitos srities darbuotojų reikalauja informacijos vadybiniam sprendimams priimti. Jūsų nuomone, ar biudžetai prideda vertės Jūsų įmonei?

- Menkai
- Neblogai
- Gerai
- Labai gerai
- Puikiai
- Nežinau/Neturiu nuomonės

21. Kokios kliūtys neleidžia Jūsų įmonėje racionaliau naudotis biudžetų teikiama nauda (galite rinktis ne vieną variantą)?

- Kai kurių vadovų ar vadybininkų atsakingumo trūkumas
- Nesugebėjimas tinkamai pasirinkti planavimo prioritetu.
- Biudžetų apskaičiavimo tikslumas
- Įmonėje trūksta bendravimo (komunikavimo) ir keitimosi informacija
- Įvairios vykdomos reorganizacijos, kurios kuria biudžetų konfliktus
- Per brangi sistema, kad ją būtų galima tinkamai palaikyti
- Kita _____

22. Kokiais mastais pramonės pasikeitimai įtakoja biudžetus Jūsų įmonėje (netikėtai kyla tokių išteklių kaip degalų kainos; produktų atšaukimas/papildymas ir kt.) ?

- Visiškai neįtakoja
- Kai kuriais atvejais
- Dažnai atvejais
- Beveik visais atvejais
- Visada
- Nežinau/Neturiu nuomonės

23. Kaip Jūs įsivaizduojate, ar ne finansinės srities vadovai (vadyba, marketingas, plėtra) Jūsų įmonėje tiki, kad biudžetas paprasčiausiai tėra patvirtintas pinigų paskyrimas, nei planavimo kontrolės ir strategijos įgyvendinimo priemonė?

- Visiškai ne
- Kai kuriais atvejais
- Dažnai atvejais
- Beveik visais atvejais
- Visada
- Nežinau/Neturiu nuomonės

24. Nenuspėjamos rinkos (greitai kintančios) ir labiau stabilios (nuspėjamos) rinkos įmonės dažnai naudoja skirtingus planavimo instrumentus. Kaip Jūs apibūdintumėte rinką, kurioje Jūsų įmonė veikia?

- Labai stabili/nuspėjama rinka (vyrauja ilgo laiko patikrintos tendencijos)
- Iš dalies stabili/nuspėjama rinka
- Iš dalies nestabili/nenuspėjama rinka
- Labai nestabili/nenuspėjama rinka (prognozavimas yra nepatikimas)
- Nežinau

5. BIUDŽETAS IR KITI VADYBOS PROCESAI

25. Ar Jūsų įmonė šiuo metu naudoja nors vieną iš žemiau pateiktų vadybos apskaitos instrumentų ir ar integruoja šiuos instrumentus į biudžetų sistemą?

Vadybos apskaitos instrumentai	Taip	Ne	Nežinau	Integruoja	Neintegruoja	Nežinau
ABC metodas						
Subalansuoti veiklos rodikliai						
Kita _____						

6. BIUDŽETŲ RENGIMUI NAUDOJAMOS INFORMACINĖS TECHNOLOGIJOS

26. Kokią informacinę technologiją naudojate biudžetui paruošti?

- Apskaičiuojame Microsoft Excel programos pagalba
- Pačių sukurta programa
- Rankiniu būdu -nenaudojame kompiuterių
- Kita _____

7. BIUDŽETŲ PROCESO NAUDA IR POVEIKIS

27. Nurodykite, kiek Jūs patenkina kiekvienas žemiau pateiktų biudžeto funkcijų veikimų.

Nuomonė Funkcija	Labai nepatenkina	Nepatenkina	Neutralu	Patenkina	Labai patenkina	Netai- koma
Strateginis planavimas - palaiko tam tiktas strategines veiklas, kurių reikalauja vadovai						
Ištekliai/Operatyvinis planavimas - įvertina išlaidas reikalingas prognozuojamoms operacijoms atlikti						
Naudojama kontrolė - užtikrina kad planai sutiktų su rezultatais						
Komunikacija - suteikia darbuotojui gaires įvykdyti produkcija/paslaugas kurių tikisi vadovybė						
Koordinavimas - užtikrina gerą komandinį darbą						
Motyvacija - padrąsina darbuotojus dėti pastangas siekti gerų rezultatų						
Skatinimo nustatymas						
Kita						

28. Teigiama, kad biudžetai turi tiek teigiamų, tiek ir neigiamų savybių. Prašome nurodykite savo pritarimo lygį žemiau pateiktuose teiginiuose.

Kai kurie Jūsų įmonės veiklos sutrikimai yra tradicinių biudžetų naudojimo pasekmė.

- Visiškai nesutinku
- Nesutinku
- Neutralu
- Sutinku
- Visiškai sutinku
- Nėra pagrindo vertinti

29. Bendra išlaidų suma skirta biudžetų proceso formavimui Jūsų įmonėje yra reikšminga.

- Visiškai nesutinku
- Nesutinku
- Neutralu
- Sutinku
- Visiškai sutinku
- Nėra pagrindo vertinti

30. Biudžetų naudojimas Jūsų įmonėje kliudo darbuotojams greitai reaguoti į vartotojų reikalavimus.

- Visiškai nesutinku
- Nesutinku
- Neutralu
- Sutinku
- Visiškai sutinku
- Nėra pagrindo vertinti

31. Darbuotojai Jūsų įmonėje yra spaudžiami pasiekti numatytus biudžeto tikslus bet kokia kaina.

- Visiškai nesutinku
- Nesutinku
- Neutralu
- Sutinku
- Visiškai sutinku
- Nėra pagrindo vertinti

32. Biudžetas Jūsų įmonėje skatina trumparegiškus sprendimus.

- Visiškai nesutinku
- Nesutinku
- Neutralu
- Sutinku
- Visiškai sutinku
- Nėra pagrindo vertinti
-

33. Biudžetų ir kontrolės procesas Jūsų įmonėje remia tikslą nuolat gerinti įmonės veiklą (kainų kontrolėje, klientų patenkinime ir t.t.).

- Visiškai nesutinku
- Nesutinku
- Neutralu
- Sutinku
- Visiškai sutinku
- Nėra pagrindo vertinti

34. Pelno įgyvendinimo atžvilgiu biudžeto procesas Jūsų įmonėje atrodo per daug sudėtingas.

- Visiškai nesutinku
- Nesutinku
- Neutralu
- Sutinku
- Visiškai sutinku
- Nėra pagrindo vertinti

35. Biudžetai, kurie yra naudojami Jūsų įmonėje linkę blokuoti darbuotojams suteiktas teises.

- Visiškai nesutinku
- Nesutinku
- Neutralu
- Sutinku
- Visiškai sutinku
- Nėra pagrindo vertinti

36. Įmonės darbuotojai yra spaudžiami priiminėti trumpalaikius veiksmus, kad nenukryptų nuo numatytų biudžete prognozavimo tendencijų.

- Visiškai nesutinku
- Nesutinku
- Neutralu
- Sutinku
- Visiškai sutinku
- Nėra pagrindo vertinti

37. Biudžetų naudojimas Jūsų įmonėje paprastai slopina vadovų arba vadybininkų (tų kurie priima sprendimus) gebėjimą greitai reaguoti į besikeičiančius įvykius.

- Visiškai nesutinku
- Nesutinku
- Neutralu
- Sutinku
- Visiškai sutinku
- Nėra pagrindo vertinti

38. Biudžetų naudojimas Jūsų įmonėje veda prie informacijos mainų tarp įmonės padalinių arba darbuotojų.

- Visiškai nesutinku
- Nesutinku
- Neutralu

- Sutinku
- Visiškai sutinku
- Nėra pagrindo vertinti

39. Biudžetų naudojimas Jūsų įmonėje skatina vadovų ir vadybininkų protingą rizikavimą.

- Visiškai nesutinku
- Nesutinku
- Neutralu
- Sutinku
- Visiškai sutinku
- Nėra pagrindo vertinti

40. Bendrai kalbant, biudžeto kontrolė Jūsų įmonėje užgniaužia kūrybiškumą ir naujoves.

- Visiškai nesutinku
- Nesutinku
- Neutralu
- Sutinku
- Visiškai sutinku
- Nėra pagrindo vertinti

41. Biudžeto kontrolė jūsų įmonėje trukdo vystyti vadybos kultūrai, kurioje kūrybingi žmonės gali klestėti.

- Visiškai nesutinku
- Nesutinku
- Neutralu
- Sutinku
- Visiškai sutinku
- Nėra pagrindo vertinti

42. Jūsų nuomone, kas galėtų paskatinti biudžetų tobulinimą ir efektyvumą Jūsų įmonėje?

43. Prašome, pasidalinti su mumis papildoma anketoje nenurodyta informacija susijusia su biudžeto sudarymo ir naudojimo procesais Jūsų įmonėje.

9. DEMOGRAFINIAI DUOMENYS

44. Jūsų amžius

- 21 - 30 metų
- 31 - 40 metų
- 41 - 50 metų
- 51 - 60 metų
- daugiau nei 60 metų

45. Prašome, nurodykite kiek metų turite praktikos biudžetų srityje per visą Jūsų darbo karjerą:

46. Jūsų išsilavinimas:

- Vidurinis
- Aukštasis neuniversitetinis
- Aukštasis universitetinis
- Magistro laipsnis
- Kita _____

Jeigu Jūs norite gauti šio tyrimo rezultatų kopiją, prašome pažymėti laukelyje esančiame apačioje. Kai rezultatai bus prieinami mes su malonumu Jums atsiusime rezultatus.

Norėčiau gauti šio tyrimo rezultatų kopiją el. paštas: _____

Ačiū, kad užpildėte šią anketą!

