

VILNIAUS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO ADMINISTRAVIMO FAKULTETAS
APSKAITOS IR AUDITO KATEDRA

Jolita SABALIENĖ

Verslo ekonomikos magistro programa

MAGISTRO DARBAS

ĮMONIŲ BIUDŽETAI IR JŲ VYKDYMO KONTROLĖ

ENTERPRISE BUDGETS AND CONTROL OF THEIR IMPLEMENTATION

Leidžiama ginti _____

(parašas)

Katedros vedėja prof. Rasa Subačienė

Magistrantas _____

(parašas)

Darbo vadovas _____

(parašas)

Prof. L. Gaižauskas

Darbo įteikimo data:

Registracijos Nr.

Vilnius, 2019

TURINYS

LENTELIŲ SĄRAŠAS -----	3
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS -----	4-5
ĮVADAS -----	6-7
1. PAGRINDINIAI ĮMONIŲ BIUDŽETŲ TEORINIAI ASPEKTAI -----	8-37
1.1. Įmonių biudžetų vaidmuo ir raida pasaulyje-----	8-12
1.2. Biudžetų skirstymas, sudarymas-----	12-32
1.2.1. Biudžetų skirstymas -----	12-19
1.2.1.1. Veiklos biudžetas -----	12-17
1.2.1.2. Pinigų biudžetas -----	17-18
1.2.1.3. Kapitalo ir ilgalaikių investicijų biudžetas -----	19
1.2.2. Biudžetų sudarymas -----	20-32
1.3. Įmonių biudžetų vykdymo kontrolė-----	33-37
2. BIUDŽETŲ SUDARYMAS IR JO VYKDYMO KONTROLĖ UAB „X“ ---	38-54
2.1. Biudžetų sudarymas įmonėje UAB „X“-----	38-43
2.2. Biudžetų sudarymo procesas, jo vykdymo kontrolė įmonėje UAB „X“-----	43-54
3. ĮMONIŲ BIUDŽETŲ IR JŲ KONTROLĖS TENDENCIJŲ TYRIMAS ----	55-69
3.1. Organizacija be biudžeto „Beyond Budgeting“ -----	55-61
3.2. Įmonių biudžetų ir jų kontrolės tyrimo metodologija -----	61-64
3.3. Įmonių biudžetų ir jų kontrolės tendencijų atlikto tyrimo analizė -----	64-69
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI -----	70-71
LITERATŪROS SĄRAŠAS -----	72-74
SUMMARY -----	75-76
PRIEDAI -----	77

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1. Grynųjų pinigų pozicija ir galimas vadovybės sprendimas
2. Įmonių kategorijos ir jų kriterijai
3. Nuomos pajamų planavimas 2019-2026 metams, eurai
4. Nuomos pajamos pasirinktai patalpai, eurai
5. UAB „X“ orientacinis biudžetų sudarymo darbų grafikas
6. Nuomos pajamų planas 2019 metams, eurai
7. Marketingo pajamų planas 2019 metams, eurai
8. Apyvartos mokesčio planas 2019 metams, eurai
9. Paslaugų mokesčio planas 2019 metams, eurai
10. Biudžetas 2019 metams, eurai
11. Biudžetas 2019 metams, paslaugų mokesčio detalizacija, eurai

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1. Biudžeto vaidmuo
2. Biudžeto paskirtis
3. Pagrindiniai bendrovių skirtumai dėl finansinės veiklos planavimo ir sprendimų priėmimo
4. Rekomenduojami sudaryti šie biudžetai
5. Rekomenduojamas veiklos biudžetų sudarymo eiliškumas
6. Biudžetų sudarymo etapai
7. Biudžetai pagal sudarymo principą
8. Alternatyvių biudžetų skirstymas
9. Lankstūs biudžetai: nauda ir kylančios problemos
10. Biudžetai pagal sudarymo būdą
11. Biudžetų įvairovė ir rizikos
12. Vidinės ir išorinės aplinkybės
13. Kodėl biudžetų nemėgta?
14. Kontrolės lygiai
15. Kontrolės sistemą bendrovėje pagal vykdymo laiką sudaro trys jos rūšys
16. Trijų lygių biudžeto nuokrypių kontrolė/analizė
17. Nuomos pajamų planavimas 2019-2026 metams, eurais
18. Nuomos pajamos pasirinktai patalpai, eurais
19. UAB „X“ taikoma biudžetų vykdymo kontrolės schema
20. Nuomos pajamos, eurais 2018 metų faktas
21. Nuomos pajamos, eurais 2018 m. faktas vs. planas
22. Marketingo pajamos, eurais
23. Marketingo pajamos, eurais 2018 faktas vs. Planas

24. Marketingo pajamos, eurai 2018 m. faktas pamėnesiui
25. Apyvartos mokestis, eurai
26. Apyvartos mokestis, eurai 2018 m. faktas
27. Apyvartos mokestis, eurai 2018 m. faktas vs. planas
28. Paslagų mokestis, eurai
29. Paslaugų mokestis, eurai 2018 m. faktas
30. Paslaugų mokestis, eurai 2018 m. faktas vs. planas
31. Paslaugų mokesčio detalizacija, eurai
32. Tarptautinės organizacijos, atsisakiusios biudžetų
33. Borealis kompanijos priemonės, atsisakius biudžeto
34. Tendencijų ataskaitos – palyginamoji analizė
35. Veiklos apskaita – fiksuotų išlaidų analizė
36. Išlaidų priskyrimas veikloms, nuo kurių jos priklauso
37. Cirkle K organizacijos tikslų nustatymas
38. Tikslinės tyrimo imties sudarymo būdai
39. Ar jūsų organizacijoje yra sudaromi biudžetai?
40. Biudžetų sąryšis su įmonės strategija
41. Biudžeto sudarymo proceso eiga
42. Jūsų organizacijoje sudaromas biudžetas pagal sudarymo principą
43. Biudžetų pridėtinės vertės kūrimas organizacijoje
44. Kaip vertinate “Beyond Budgeting”

IVADAS

Įmonių biudžetai yra neatsiejama daugelio įmonių veiklos planavimo, organizavimo, motyvavimo ir kontroliavimo dalis. Vienas pagrindinių biudžeto tikslų – informacijos suformavimas, kurios pagrindu įmonės atsakingi asmenys gali nedelsiant priimti atitinkamus sprendimus. Biudžetas ilgą laiką buvo dominuojantis įmonės valdymo įrankis, tačiau šiuolaikiniame, dinamiškame verslo pasaulyje vis dažniau praktikai išvelgia nemažai biudžeto trūkumų. Biudžetas kaip įmonės valdymo įrankis kritikuojamas dėl to, kad neprisitaiko prie dinamiškos aplinkos, yra tinkamas tik išteklių paskirstymui, skatina tik trumpalaikes išvalgas, nėra susietas su strateginiu planavimu, pats biudžeto formavimas įmonėms yra per brangus, pakankamai ilgai trunkantis ir nepilnai įgyvendina kitas savo funkcijas. Praktikoje įmonės pradėjo ieškoti būdų, kaip pašalinti biudžetų trūkumus. Vienos jų – tobulina biudžetus, kitos – negebėdamos įveikti kilusių sunkumų ir neturėdamos alternatyvų tradiciniams biudžetams, atsisako jų iš viso, trečios – kuria naujus metodus ir priemones vietoj jų „**Beyond Budgeting**“. Kiekvienas verslas yra individualus ir skirtingas, tad natūralu, kad ir biudžetų sudarymo bei vykdymo procedūras, metodus pasirenka labai individualiai.

Stiprios konkurencijos sąlygomis bendrovės išsilaikymui didelę reikšmę turi ilgalaikis vystymas, kurio esminiai veiksniai yra efektyvus strateginis valdymas, verslo procesų efektyvumas, žmogiškųjų resursų kompetencijos, bendrovės sugebėjimas išlaikyti ir pritraukti naujus klientus, vidinė kultūra, inovatyvumas (Žaptorius J., 2017).

Nors anksčiau biudžetas buvo puiki priemonė, šių dienų dinamiškoje ir nestabilioje verslo aplinkoje atsižvelgiant į laiko ir pinigų kaštus, vis daugiau pažangių įmonių pradeda atsisakyti metinio biudžeto sudarymo. Vis daugiau kalbama viešai ir išleidžiama ta tema knygų apie naujas patirtis, atsisakant metinio biudžeto sudarymo, naudojant naujas sistemas, kurios veikia geriau, greičiau, pigiau ir lanksčiau.

Šiame darbe tema nagrinėjama konkrečios įmonės pavyzdžiu, tačiau dėl savininkų baimės, kad bus atskleisti konfidencialūs įmonės duomenys, įmonė darbe vadinama UAB „X“. Taip pat, siekiant maksimaliai užtikrinti konfidencialumą, darbe pateikiami skaičiai neatitinka realių įmonės duomenų.

Darbo objektas. Nagrinėjamos įmonės UAB „X“ biudžetai bei biudžetų sudarymo ir jų kontrolės tyrimas Lietuvos įmonėse.

Darbo tikslas. Išnagrinėti įmonės UAB „X“ biudžetų sudarymo ir kontrolės procesus bei atlikti tyrimą apie šių dienų tendencijas Lietuvos įmonėse, rengiant ir vykdant biudžetus.

Darbo uždaviniai.

1. Išnagrinėti literatūros šaltinius biudžetų sudarymo ir jų vykdymo kontrolės tematika.
2. Pristatyti biudžetų sudarymo ir kontrolės procesus įmonėje UAB „X“.
3. Aptarti naujus metodus ir priemones, atsisakant biudžetų.
4. Atlikti šių dienų verslo tendencijų, sudarant ir vykdant biudžetus, kokybinį tyrimą ir apibendrinti tyrimo rezultatus.

Darbe naudojami tyrimo metodai yra šie: mokslinės literatūros lyginamoji analizė ir sintezė, atvejo analizė, kokybinis tyrimas.

Šaltiniai. Šiame darbe nagrinėjami lietuvių ir užsienio autorių šaltiniai. Iš lietuvių autorių šiame darbe daugiausiai remiamasi V. Rutkausko, P. Stankevičiaus, O. Buckiūnienės, G. Kancerevičiaus, L. Juozaitienės, M. Vazonienės, R. Bendaravičienės, R. Klimaitienės, R. Kanapickienės, D. Tamulevičienės, R. Subačienės, J. Mackevičiaus, V. Lakio, L. Gaižausko, J. Žaptoriaus ir kitų autorių knygomis ir/ar moksliniais straipsniais. Iš užsienio autorių naudojamosi R. Kumar, J. Hope, R. Fraser, P. Ramsden, H. R. Varian, D. Scott, J. Martin, J. W. Petty, A. J. Keown, D. Dugdale, S. Lyne, T. Watts, D. Williamson, J. Worth Jun, M. S. Fridson, G. H. Troughton, M. Scanlan, J. Hampton, D. Kieso, J. Weygandt, T. D. Warfield, B. Ehrhardt, J. Eckstein, J. Buck, B. Bogsnes ir kitų autorių darbais.

Darbo struktūra. Darbą sudaro 3 skyriai: biudžetų sudarymas ir vykdymo kontrolė, biudžetų sudarymas bei vykdymo įgyvendinimas įmonėje UAB „X“, šių dienų tendencijų Lietuvos įmonėse tyrimo pristatymas. Kiekvienas skyrius suskirstytas į atskirus poskyrius. Pirmame skyriuje nagrinėjami literatūros šaltiniai biudžetų sudarymo tema, pateikiama bendra informacija apie biudžetus, jų naudą, klasifikavimą, sudarymo ypatumus, kontrolę. Antrame skyriuje aprašomas įmonės UAB „X“ biudžetų sudarymo ir vykdymo įgyvendinimas. Paskutiniame skyriuje aptariami nauji metodai, atsisakant biudžetų ir pristatomi atlikto kokybinio tyrimo rezultatai.

Darbo apribojimai. Siekiant užtikrinti konfidencialios informacijos saugumą, šiame darbe neminimas konkretus įmonės pavadinimas, o pateikiami skaičiai nėra realūs įmonės duomenys.

1. PAGRINDINIAI ĮMONIŲ BIUDŽETŲ TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Įmonių biudžetų vaidmuo ir raida pasaulyje

Verslo plėtros planavimo sudėtinė dalis yra finansų planavimas, nes tiek bendrovės strateginiams, tiek operatyviniams uždaviniams įgyvendinti reikalingi finansiniai resursai. Kiekviena bendrovė, siekdama nepertraukiamos, tolygios bei efektyvios veiklos, turi planuoti pinigų srautus, pajamas ir sąnaudas bei investicijas. Planavimas – gyvybiškai būtinas užtikrinti bendrovės sėkmę, tačiau jos dar negarantuoja. Strateginis planavimas, anot Philip Ramsden (2007), žvelgia toli į ateitį, sprendžia, ko bendrovė nori pasiekti, atsižvelgiant į visą bendrą situaciją bei į skirtingus vertinimus ir kriterijus. Bandytas numatyti būsimus įvykius, veiklos strategiją pasikeitus aplinkybėms, yra vienas svarbiausių raktų sėkmingai bendrovės veiklai vystyti. Ne tik ilgą patirtį turinčios, bet ir naujai įsteigtos bendrovės stengiasi aiškiai įsivaizduoti įvairiausias aplinkybes, kurios gali atsirasti ateityje. Todėl jos iš karto planuoja net keletą alternatyvių veiksmų planų. Bendrovės, turinčios gerai suplanuotą strategiją, gali sumažinti nepageidaujamų įvykių sukeltus nuostolius. Taip pat tokios bendrovės pačios gali pasinaudoti atsiradusia proga. Jeigu yra proga užimti naują rinkos dalį, bendrovė turi turėti informacijos: ar ji turi reikiamų resursų tokiai plėtrai, iš kur gauti pinigų ir kaip tai įtakos jau egzistuojančioms operacijoms ir panašius klausimus. Bendrovė, turinti gerai suplanuotą strategiją, paprastai jau turi išnagrinėtus atsakymus į tokius klausimus, turi veiksmų planą ir atitinkamai reaguoja, priima verslo sprendimus, užimdama pozicijas.

Biudžeto raida apima istorinį laikotarpį nuo vergovinės santvarkos iki šiuolaikinės išplėtos ekonominės valstybės. Bandytų sudaryti biudžetą randama jau seniai (Buckiūnienė O., 2011). Norint sužinoti, ar taupiai ir efektyviai naudojamos lėšos, bendrovėse trečiajame XX a. dešimtmetyje intensyviai buvo pradėti naudoti biudžetai. Biudžetas – tai įmonės planas išreikštas skaičiais, apimantis visas įmonės veiklos sritis ir padedantis valdyti verslą bei numatantis veiksmų scenarijų ateityje. Jis sudaromas tam tikram laikui, dažniausiai ateinantiems metams. Metiniai biudžetai gali būti padalinti į trumpesnių periodų biudžetus, pavyzdžiui ketvirčio ar vieno mėnesio. Biudžetas – tai planavimo ir kartu valdymo įrankis, finansinis perspektyvinis veiklos dokumentas, planas, kuriame pinigine (bei kiekiškai natūrine) forma numatomi esminiai finansiniai parametrai pajamų bei sąnaudų srityse, tai lėšos, kurios leis įmonei pasiekti užsibrėžtų siekių. Biudžetas padeda pagrįsti priimamus sprendimus dėl išlaidų, kainodaros, pelno maržos, darbuotojų skaičiaus, organizacijos valdymo struktūros. Biudžetų sistema bendrovėje bus efektyvi tik tada, kai bus įdiegta efektyvi valdymo apskaitos

sistema. Biudžetų sistemų įdiegimas reikalauja tam tikros bendrovės kultūros, laiko ir lėšų resursų.

Paprastai į biudžetą įtraukiami visi valdymo apskaitos aspektai. Biudžeto sudarymas yra susijęs su išlaidų apskaita, atsakomybės apskaita, veiklos įvertinimu ir kompensacija. Biudžeto sudarymas naudojamas įvairiais tikslais, įskaitant organizacijos veiklos planavimą ir koordinavimą, išteklių paskirstymą, darbuotojų motyvavimą ir atitikties socialinėms normoms išreiškimą. Biudžetas padeda ilgalaikį strateginį įmonės planą paversti į trumpalaikį ir detalių metinį planą. Biudžeto sudarymo procesas užtikrina, kad vadovai planuoja būsimas operacijas ir kartu apsveria, kaip galėtų pasikeisti kitų metų sąlygos. Šis procesas skatina vadovus numatyti problemas, bei sprendimus joms išspręsti ar sumažinti. Biudžetas padeda koordinuoti visos įmonės veiklą siekiant bendro strateginio tikslo. Biudžetas tarnauja kaip priemonė, padedanti suvienyti ir suderinti įvairių organizacijos dalių veiksmus į bendrą planą. Be jokių nurodymų, vadovai gali kiekvienas priimti savo sprendimus, manydami, kad jie dirba geriausiaisiais organizacijos interesais. Biudžetas yra aiški organizacijos tikslų komunikavimo priemonė įmonės vadovams ir darbuotojams, atsakingiems už tų tikslų įgyvendinimą. Vykdydama biudžetą, aukščiausioji vadovybė praneša apie savo lūkesčius žemesnio lygio valdymui, kad visi organizacijos nariai galėtų suprasti šiuos lūkesčius ir galėtų juos koordinuoti. Biudžetas yra motyvavimo priemonė ir įrankis nustatant darbų tikslus vadovams ir motyvuojant juos mokant atlygį už pasiektus rezultatus. Biudžetas gali būti naudingas prietaisas, galintis daryti įtaką vadovavimo elgesiui ir motyvuoti vadovus bei atlikti organizacinius tikslus. Biudžetas nustato ir padeda kontroliuoti įmonės išlaidų ribas. Pirkimai gali būti atliekami, jeigu jie buvo įtraukti į biudžetą ir neviršija nustatytų ribų. Biudžetas yra faktinių veiklos rodiklių palyginimo pagrindas ir išlaidų kontrolės įrankis. Lyginant faktinius veiklos rezultatus su biudžetu ir apskaičiuojant jų nuokrypius yra identifikuojamos probleminės įmonės veiklos sritys. Biudžetas padeda vadovams valdyti ir kontroliuoti veiklą, už kurią jie yra atsakingi. Lygindami faktinius rezultatus su skirtingoms išlaidų kategorijoms numatytais sumomis, vadovai gali nustatyti, kurios išlaidos neatitinka pradinio plano ir todėl reikalauja jų dėmesio.

Mokslinėje literatūroje nurodomi pagrindiniai biudžeto tikslai ir funkcijos (Juozaitienė L., 2007):

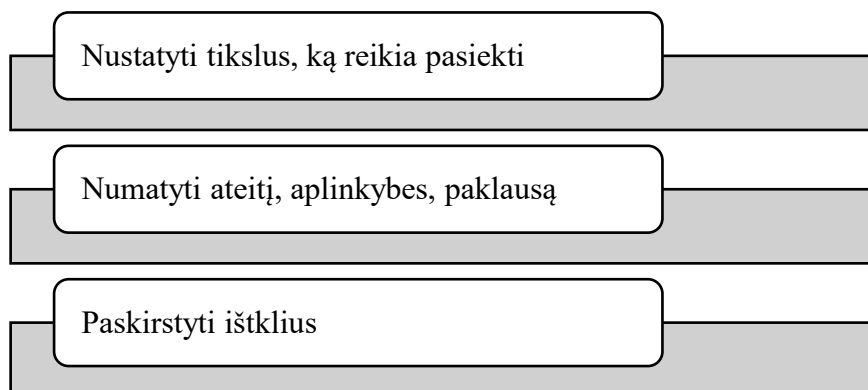
- Padeda geriau planuoti besikartojančias ūkines operacijas,
- Padeda koordinuoti įvairių bendrovės skyrių veiklą,

- Priemonė perduoti informaciją visiems bendrovės skyriams,
- Priemonė skatinti bendrovės vadovybę siekti numatytų tikslų,
- Padeda įvertinti vadovų darbo našumą, efektyvumą.

Taigi, apibendrinus, galime teigti, kad biudžeto vaidmuo (žr. 1 paveikslą), o paskirtis (žr. 2 paveikslą):

Biudžeto vaidmuo	Padeda kontroliuoti bendrovės veiklą
	Padeda padalinius/skyrius pajungti bendro tikslo siekimui
	Padeda išsikelti tikslus
	Apsaugo nuo „gaisrų“
	Leidžia laiku reaguoti
	Sukuria atsakomybę
	Leidžia motyvuoti
	Leidžia komunikuoti
	Sukuria bendrą klimatą
	Įtraukia darbuotojus
	Užtikrina sklandžią bendrovės veiklą bei finansinius srautus
	Leidžia geriau suprasti bendrovę

1 pav. **Biudžeto vaidmuo** (sudaryta autorės, remiantis Buckiūnienė O., 2011, Juozaitienė L. 2007 ir Mackevičius J.)



2 pav. **Biudžeto paskirtis** (sudaryta autorės)

Nėra jokių griežtų taisyklių dėl biudžeto laikotarpio trukmės nustatymo, tačiau paprastai tai turėtų būti pakankamai ilgas, kad atskleistų valdymo politiką ir strategiją, bet kartu ne per ilgas,

kad jį būtų galima pakankamai tiksliai įvertinti (Scott D, Martin J., William J., Keown A., 4th edition).

Siekiant sėkmingai įgyvendinti šią sistemą, rekomenduojama parengti biudžeto paketus kartu su instrukcijomis, kuriose nurodomi siektini rodikliai bei terminai, kada ir kokie darbai turi būti padaryti. Vienas svarbiausių dalykų rengiant biudžetą – atsakomybės paskirstymas. Rekomenduojama, kad į šį procesą įsitrauktų visos įmonės valdymo grandys, pradedant žemiausiu ir baigiant aukščiausiu valdymo lygiu. Svarbus vaidmuo diegiant biudžeto sistemą tenka bendrovės apskaitos sistemai, kuri turi teikti reikalingą informaciją, detalizuojant ir tiksliai paskirstant išlaidas veikloms, produktams. Tai padeda vadovybei laiku priimti tinkamus sprendimus.

Efektyviam biudžeto sudarymo procesui įtaką turi tokie veiksniai:

- Aktyvus aukščiausios vadovyvės dalyvavimas sudarant biudžetus,
- Paskyrimas už biudžetų sudarymą atsakingo asmens,
- Tinkama apskaitos sistema,
- Biudžeto modelio parinkimas,
- Biudžeto darbo laiko grafiko parengimas,
- Biudžeto koregavimo tvarkos nustatymas.

Pasirinkus biudžeto sistemą, sudaromos sąlygos kontroliuoti ir subalansuoti visas įmonės veiklos sritis. Finansinio prognozavimo ir modeliavimo tikslas – numatyti bendrovės ilgo laikotarpio ateities veiksmus, kuriems pagrįsti reikalingi trumpo laikotarpio trumpalaikiai finansiniai planai, t.y. biudžetai. Planavimas yra nenutrūkstamas procesas, nes būtina kontroliuoti planų vykdymą, o vėliau juos koreguoti pagal realią įmonės situaciją.

Finansų planavimo funkcijos priklauso nuo bendrovės dydžio. Labai mažose ir mažose bendrovėse finansų planavimas ir finansinių sprendimų priėmimas užima nedidelę finansinės veiklos dalį. Tokiose bendrovėse finansinius sprendimus ir atsakomybę už juos dažniausiai priima bendrovių savininkai ar vadovai. Tokia praktika būdinga mažoms bendrovėms ne tik Lietuvoje, bet ir užsienyje. Vidutinėse ir didelėse bendrovėse šią funkciją atlieka finansų skyrius, kurio veikla daro didelę įtaką kitų skyrių veiklai. Anot, L. Juozaitienės (2007), išskiriami pagrindiniai bendrovių skirtumai sutelkiant dėmesį, lyginant labai mažas, mažas ar vidutines ir dideles bendroves (žr. 3 paveikslą):

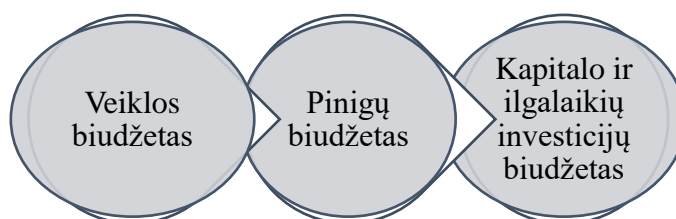


3 pav. **Pagrindiniai bendrovių skirtumai dėl finansinės veiklos planavimo ir sprendimų priėmimo** (sudaryta autorės, remiantis Juozaitienė L., 2007)

1.2. Biudžetų skirstymas, sudarymas

1.2.1. Biudžetų skirstymas

Tarp rekomenduojamų sudaryti biudžetų L. Juozaitienė (2007) išskiria **veiklos, pinigų ir kapitalo bei ilgalaikių investicijų biudžetus** (žr. 4 paveikslą),

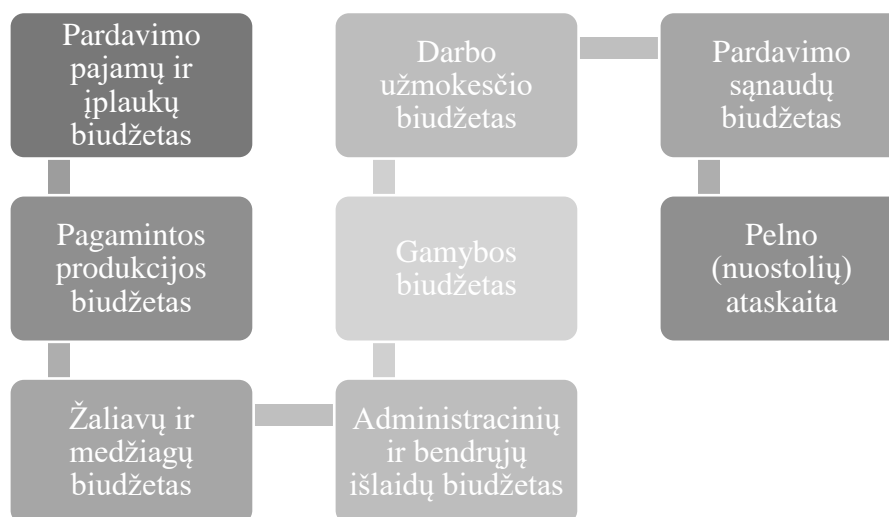


4 pav. **Rekomenduojami sudaryti šie biudžetai**

(sudaryta autorės, remiantis L. Juozaitienė, 2007)

1.2.1.1. Veiklos biudžetas

Veiklos biudžetas – bendrovės veiklos planas, paskirstytas jo skyriams/padaliniams. Jis turi būti detalizuotas, kad būtų galima kontroliuoti ir koordinuoti veiklą. Mokslinėje literatūroje veiklos biudžetas apibrėžiamas kaip prognozuojama pelno (nuostolių) ataskaita, kuri naudojama kaip planavimo, kontrolės ir darbuotojų skatinimo instrumentas per visus finansinius metus (L. Juozaitienė, 2007). Dažniausia biudžeto sudarymo technika yra sukurti pagrindinį biudžetą, kuris yra bendras organizacijos veiklos organizavimo biudžetas. Jį sudaro pardavimų, gamybos sąnaudų (medžiagų, darbo ir pridėtinės išlaidos) arba prekių pirkimų, pardavimo sąnaudų, bendrosios ir administracinės išlaidos. Šie biudžetai yra fiksuoti, statiniai arba numatomi biudžetai. Bendrovės biudžetų struktūra priklauso nuo bendrovės dydžio, jos veiklos specifikos ir organizacijos struktūros. Kiek ir kokių biudžetų rengiama, bendrovė nusistato pati. Visos įmonės biudžetas yra sudaromas iš mažesnių, dažniausiai funkcinių biudžetų. Funkciniai biudžetai rengiami atsižvelgiant į įmonės veiklos pobūdį. Pavyzdžiui, gamybinės įmonės biudžetas bus sudarytas iš kelių funkcinių biudžetų – pardavimų, gamybos, medžiagų pirkimo, darbo sąnaudų, administracinio padalinio išlaidų biudžetų. Juos visus sujungus į vieną, gaunamas bendras įmonės biudžetas. Rekomenduojamas veiklos biudžetų sudarymo eiliškumas nurodytas (žr. 5 paveikslą):



5 pav. Rekomenduojamas veiklos biudžetų sudarymo eiliškumas

(sudaryta autorės, remiantis L. Juozaitienė, 2007)

Pardavimo pajamų ir įplaukų biudžetas

Biudžetas yra planuojamas remiantis pagrindiniu biudžeto veiksnium – dažniausiai tai yra planuojama pardavimų apimtis. Kartais pagrindinis veiksnys gali būti ne pardavimų dydis, o pavyzdžiui riboti įmonės ištekliai (darbo valandų skaičius, medžiagos ar pan.). Tai svarbi

biudžeto dalis, sudarant reikia įvertinti tokius veiksnius, kaip: bendrovės strateginis tikslas, rinkos ir makroekonominės tendencijos ir pan. Rengiant biudžetą reikia žinoti, ar parduosime, kiek numatoma pagaminti, todėl pradžioje sudaromas pardavimo ir produktų gamybos biudžetas. Galutinis etapas yra abiejų biudžetų suderinimas apskaičiuojant prognozuojamą bendrą pelną. Priklausomai kokia yra bendrovės struktūra, gali būti sudaromi veiklos biudžetai atskiriems produktams, o po to parengiamas bendras veiklos biudžetas.

Parengus pardavimo planą, sudaromas pardavimo biudžetas. Pardavimo biudžetas – tai finansinis pardavimo planas, nustatantis, kaip, naudojant turimus išteklius ir organizuojant pardavimo padalinio veiklą, pasiekti prognozuojamas pardavimo apimtis. Pardavimo biudžeto sudarymas leidžia racionaliai paskirstyti išlaidas ir garantuoti, kad pardavimo išlaidos neviršys planuojamų pajamų. Sudarant pardavimo biudžetą, analizuojama praėjusio ir esamo laikotarpio informacija, bandoma numatyti būsimo laikotarpio mikroaplinkos ir makroaplinkos pokyčius. Bučiūnienės (2002) nuomone, pardavimo biudžetą galima klasifikuoti pagal įvairius kriterijus. Pagal laikotarpį, kuriam sudaromas, pardavimo biudžetas, gali būti vienerių, pusės metų ir ketvirčio. Tipiškas laikotarpis, kuriam sudaromas pardavimo biudžetas yra vieneri metai, tačiau kai kuriose įmonėse pardavimo biudžetas sudaromas šešiams, trims ar net vienam mėnesiui. Be to, vienerių metų pardavimo biudžetas gali būti skaidomas į trumpesnius laikotarpius. Kitas svarbus pardavimo biudžeto principas yra nepertraukiamas biudžetų sudarymas mėnesiui ar ketvirčiui į priekį, kiekvienam mėnesiui ar ketvirčiui pasibaigus.

Pagal galimybę koreguoti išskiriamas fiksuotas ir lankstus pardavimo biudžetas. Fiksuoto pardavimo biudžetas analizuojamas laikotarpiui pasibaigus. Laikotarpio viduryje pardavimo biudžetas nekoreguojamas. Lankstus pardavimo biudžetas nuolat analizuojamas ir prireikus koreguojamas, atsižvelgus į situaciją rinkoje. Pardavimo biudžetą gali sudaryti du savarankiški biudžetai – pardavimo pajamų ir pardavimo kaštų. Šiuo atveju pardavimo biudžetas traktuojamas kaip šių dviejų dokumentų visuma. Pardavimo pajamų biudžete atsispindi numatomos planuojamo laikotarpio pajamos – tai pardavimo planas. Pardavimo kaštų biudžete atsispindi kaštai, būtini numatytiems pardavimo tikslams įgyvendinti. Pardavimo biudžetas gali būti sudarytas pagal pirkėjų tipus, prekių asortimentą bei geografinį kriterijų.

Sudarant pardavimo biudžetą, taikomas konkurencinio pariteto metodas. Šiuo atveju orientuojamasi į konkurenciją verslo šakoje. Remiamasi konkurentų arba verslo šakos pardavimo biudžeto vidurkiais. Sudarant pardavimo biudžetą, galima naudotis absoliutiniais (piniginiais) arba santykiniais (pardavimo procentas) dydžiais. Dažniausiai remiamasi santykiniais dydžiais. Šį metodą galima pagrįsti tuo, kad verslo šakos patirtis yra didesnė negu

atskiros įmonės patirtis, arba kad pastaroji neturėtų užleisti savo pozicijų rinkoje agresyvesniems konkurentams.

Tačiau mažai tikėtina, kad įmonė, pasirinkusi šį metodą, turės ilgalaikį konkurencinį pranašumą, nes pardavimo padalinio vadybininkų sprendimai remiasi tik konkurenciniais veiksniais. Šis metodas gali pakenkti įmonės interesams.

Sudarant pardavimo biudžetą, dažniausiai taikomas tikslų ir užduočių metodas. Pardavimo biudžeto formavimas pradedamas nuo pardavimo tikslų nustatymo planuojamam laikotarpiui. Tikslams įgyvendinti numatomos pardavimo užduotys ir apskaičiuojamos išlaidos joms įgyvendinti.

Pagamintos produkcijos biudžetas

Kad įmonė galėtų įvykdyti pardavimo planą, būtina planuojamus parduoti produktus pagaminti. Todėl gamybos padalinio planai rengiami pagal pardavimo padalinio parengtus duomenis, tačiau atsižvelgiama ir į gamybos pajėgumą. Sudarant gamybos planą, nustatoma, kokį kiekį kiekvieno produkto įmonė turi pagaminti, kad užtikrintų pardavimo plano įvykdymą ir tam tikro dydžio pagamintos produkcijos atsargas. Gamybos biudžetas turi būti rengiamas minimizuojant kaštus, tačiau kartu turi neblogėti produktų kokybę. Produktų gamybos biudžetai teikia informaciją apie prognozuojamą pagamintų, o vėliau – parduotų prekių savikainą.

Prognozuojama gamybos apimtis apskaičiuojama prognozuojama gamybos pardavimų apimtį, vnt. pridėjus prie pagamintos produkcijos atsargų likučio laikotarpio pabaigoje, vnt. ir atėmus prognozuojamas pagamintos produkcijos atsargų likutį laikotarpio pradžioje, vnt.

Žaliavų ir medžiagų biudžetas

Tiesioginių medžiagų išlaidų biudžetas – tai planas, kuriame nustatoma kokį kiekį, už kokią kainą ir už kokią sumą per ateinantį ataskaitinį laikotarpį reikės įsigyti tiesioginių medžiagų. Šiame biudžete yra planuojama pagrindinės žaliavos ir medžiagos kurios yra gaminamų žurnalų pagrindas ir svarbus savikainos elementas.

Tiesioginių medžiagų išlaidų biudžetas apskaičiuojamas prie prognozuojamo medžiagų sunaudojimo, Eur pridėjus planuojamą medžiagų atsargų likutį laikotarpio pab., Eur ir atėmus planuojamą medžiagų atsargų likutį laikotarpio pradž., Eur.

Tiesioginių medžiagų pirkimo biudžetas apskaičiuojamas programos gamybos apimtį, vnt. dauginant iš normos gaminiui pagaminti. Tiesioginių medžiagų pirkimo biudžetas apskaičiuojamas iš gaminiams pagaminti medžiagų poreikio atėmus medžiagų likutį laikotarpio

pradž. ir pridėjus medžiagų likutį laikotarpio pabaigoje. Tada gauname reikiamą medžiagų pirkimą, m padauginama ir metro kainos ir gauna kiek mums kainuos tiesioginės medžiagos.

Darbo užmokesčio biudžetas

Tiesioginio darbo biudžetas numato tik pagrindinės gamybos veikos darbininkų darbo laiką ir darbo užmokesčio išlaidas. Šios išlaidos įeis į gaminamų žurnalų išlaidas, todėl planuojamos pagal gamybos biudžetą. Šis biudžetas sudaromas pagal esamą darbo apmokėjimo formą, įvertinus metinį pagrindinio darbo laiko fondą bei kiekvieno produkto darbo laiko normas kiekvienoje gamybos operacijoje.

Jeigu tiesioginis darbo užmokestis skaičiuojamas pagal vienetinę darbo užmokesčio sistemą, vienetinį darbo įkainį apskaičiuojame vieno gaminio darbo įkainį padauginus iš darbo laiko normos vienam gaminiui. Prognozuojamas tiesioginio darbo išlaidas apskaičiuojame gamybos apimtį padauginus iš vienetinio darbo įkainio.

Augant pragyvenimo lygiui, darbo užmokestis didėja ir sudaro vis didesnę įmonės išlaidų dalį. Pagrindinis darbo užmokesčio lėšų planavimo uždavinys – nustatyti optimalų darbo apmokėjimui skirtų lėšų kiekį. Prie įmonės darbo išlaidų priskiriami pagalbinių darbuotojų, meistrų, įmonės administracijos atlyginimai ir nuo jų priskaičiuoto socialinio draudimo sumos bei įmokos į Garantinį fondą.

Gamybos biudžetas

Tada rengiamas produktų gamybos biudžetas (jeigu parduodamas prekes įmonė gamina pati) arba prekių pirkimo biudžetas (jeigu įmonė perka prekes perparduoti) ir su jais susiję kiti išlaidų biudžetai. Be to, prieš nusprendžiant, kiek produktų reikės pagaminti (ar pirkti), įvertinama tai, kas pagaminta anksčiau ir dar neparduota, t. y. pagamintų produktų likučiai. Žinant, kiek naujų produktų reikės pagaminti, galima skaičiuoti, kokių išteklių (medžiagų, darbo ir kitų) tam reikės.

Administracinių ir bendrųjų išlaidų biudžetas

Kartu rengiami bendrųjų ir administravimo išlaidų biudžetai. Bendrųjų ir administracinių išlaidų biudžete išsamiai aprašomos įmonės bendrosios ir administracinės veiklos kintamos ir fiksuotos veiklos išlaidos.

Pardavimo išlaidų biudžetas

Pardavimo išlaidų biudžete nurodomos kintamos ir fiksuotos pardavimo išlaidos.

Pelno (nuostolių) ataskaita

Į biudžetą įtraukta arba biudžete numatyta pelno (nuostolių) ataskaita yra parengta baigus veiklos biudžetą. Sujungus parengtus įmonės padalinių veiklos biudžetus į visumą gaunamas visos įmonės biudžetas. Sudarius įmonės biudžetą matoma, ar ji turi pakankamai išteklių, kad galėtų įgyvendinti užsibrėžtus tikslus, ir kartu – ar įgyvendinusi tuos tikslus įmonė gaus pelno ar patirs nuostolį.

1.2.1.2. Pinigų biudžetas

Pinigų biudžetas – kai apskaičiuojamos tam tikro laikotarpio pinigų įplaukos ir išlaidos bei sudaromi pinigų balansai. Šis biudžetas padeda valdyti pinigų srautus ir vienas pagrindinių jo uždavinių yra planuoti ateities periodų pinigų srautus. Pinigų biudžetai paprastai sudaromi vieneriems metams arba pusmečiui, nors bendrovės naudojami ir kasdieninius ar savaitinius pinigų biudžetus (L. Juozaitienė, 2007). Anot Kancerevičiaus G. (2009), pinigų biudžetas – lentelė, kurioje surašoma pinigų įplaukos ir pinigų išlaidos bei pinigų balansai per nustatytą pasirinktą laikotarpį. Tai įrankis, kuris padeda valdyti pinigų naudojimą. Pinigų biudžete nurodoma, kiek pinigų kiekvienam laikotarpiui turės bendrovė, ir taip pat nurodo, kada įmonei reikės skolintis lėšų laikiniems grynųjų pinigų trūkumams padengti, ir kai bendrovė turės pernelyg daug lėšų ir galės skirti jas investuotavimui. Viena iš pagrindinių pinigų biudžeto uždavinių yra planuoti būsimus pinigų srautus. Paprastai yra parengiamas metinis biudžetas, tačiau jis suskirstomas atskirais mėnesiais. Pinigų biudžetas yra reikalingas nustatyti trumpalaikėms lėšoms, kurių bendrovei per metus gali pristigti. Trumpalaikės lėšos paprastai naudojamos bet kokiam planuotam pinigų stygiui padengti. Pinigų biudžeto laiko tarpas, dažniausiai, yra nuo 6 mėnesių iki vienerių metų. Kai pinigų srautai nepastovūs, siūloma prognozuoti trumpesniems laikotarpiams (Juozaitienė L. 2007) .

Grynųjų pinigų biudžeto tikslas - užtikrinti, kad visada būtų pakankamai pinigų, kad būtų galima patenkinti įvairiuose biudžetuose nurodytus veiksmus. Pinigų srautas yra toks svarbus, kad kai kuriose organizacijose grynųjų pinigų likučiai yra numatomi kiekvienos savaitės pabaigoje arba net kasdien. Pinigų biudžetas yra viena iš svarbiausių planavimo priemonių, kurias organizacija gali naudoti. Jis parodo visų planų, atliktų biudžeto sudarymo procese, piniginių poveikį, todėl jo parengimas gali lemti biudžetų pakeitimus, jei tai rodo, kad planuojamoms operacijoms finansuoti nėra pakankamai pinigų. Jis taip pat gali suteikti vadovybei informaciją apie galimas problemas, kurios gali kilti, ir suteikia jiems galimybę imtis veiksmų, kad būtų išvengta tokių problemų.

Tikslaus pinigų prognozavimo ypač reikia, kai bendrovė:

- Turi didelį finansinį svertą,
- Sparčiai auga,
- Turi žemą pelno maržą,
- Turi didelius pinigų srautų svyravimus,
- Turi sezoniškus pardavimus,
- Turi ilgus pinigų apyvartos ciklus.

Pinigų srautų prognozė atliekama remiantis retrospektyviais įmonės veiklos duomenimis, ekonomine situacija, investicijų analize ir t. t. Prognozuojant tikslinga išnagrinėti keletą plėtros scenarijų – optimistinį, pesimistinį ir realistinį. Grynujų pinigų biudžete gali būti keturios pozicijos. Vadovybė, atsižvelgdama į finansinę padėtį, turės imtis atitinkamų veiksmų (žr. 1 lentelę):

1 lentelė. **Grynujų pinigų pozicija ir galimas vadovybės sprendimas** (sudaryta autorės, remiantis Kancerevyčius G., 2009 ir Watts T., 2014)

Pozicija	Galimas vadovybės sprendimas
Trumpalaikis perviršis	<ul style="list-style-type: none"> - Atsiskaityti su kreditoriais anksčiau ir gauti papildomas nuolaidas - Padidinti pardavimus, atitinkamai gautinas sumas ir atsargas - Trumpalaikės investicijos
Trumpalaikis deficitas	<ul style="list-style-type: none"> - Prailginti atsiskaitymo sąlygas su kreditoriais - Suteikti nuolaidas klientas už greitesnį atsiskaitymą - Overdraftas
Ilgalaikis perviršis	<ul style="list-style-type: none"> - Ilgalaikės investicijos - Išplėsti veiklą - Diversifikacija - Investicijos į ilgalaikį turtą, jo atnaujinimas
Ilgalaikis deficitas	<ul style="list-style-type: none"> - Ilgalaikio finansavimo/kreditavimo priemonės, pvz. išleisti akcijų - Investicijų ribojimas, sumažinimas

1.2.1.3. Kapitalo ir ilgalaikių investicijų biudžetas

Kapitalo ar ilgalaikių investicijų biudžetas, kai įvertinami bendrovės poreikiai ilgalaikiam turtui įsigyti pagal atskirus bendrovės skyrius/padalinius (L. Juozaitienė, 2007). Investiciniai sprendimai, susiję su ilgalaikiu turtu, vadinami kapitalo biudžetu. Šie sprendimai yra ilgalaikio pobūdžio ir tikimasi, kad jie padės bendrovei kurti pinigus ateityje. Kapitalo ir ilgalaikių investicijų biudžeto paskirstymas yra svarbus bet kuriai bendrovei, nes dažnai tai yra sprendimai, nulemiantys didelių pinigų panaudojimą, kuris savo ruožtu įtakos bendrovės pelningumą daugelį metų (Rutkauskas V, Stankevičius P., 2004). Ilgalaikių investicijų biudžetai sudaromi bendrovės investicijų projektams, kuriuos ji planuoja įgyvendinti ateityje, paprastai kitais metais. Paprastai atskirai ilgalaikių investicijų biudžete pateikiami tik pagrindiniai projektai, o mažesni susumuojami ir parodomi kaip bendra suma. Visose bendrovėse paklausa kapitalo išlaidų fondams yra didesnė už esamus fondus, todėl reikia sukurti priemones lėšų panaudojimo prioritetams nustatyti.

Investiciniai projektai klasifikuojami pagal tai, kokio detalumo analizės reikia jiems pagrįsti:

- Įrangos pakeitimo investiciniai projektai,
- Esamų produktų gamybos ir veiklos plėtra,
- Naujų produktų ir paslaugų kūrimas (reikalauja didelių išlaidų moksliniams tyrimams ir technologinei plėtrai, rinkos tyrimams ir t.t.),
- Projektai, nulemti teisės aktų. Tai investicijos į aplinkos apsaugos sistemas.

Projektų vertinimo rodikliai apibrėžia investicinio projekto patrauklumą. Investicinių projektų analizei naudojami rodikliai:

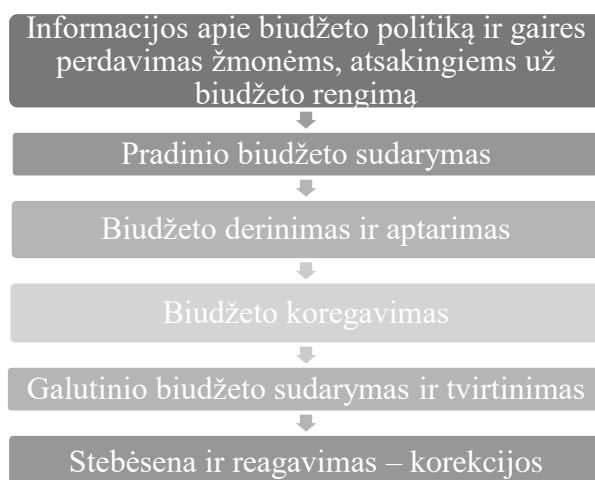
- Grynoji dabartinė vertė,
- Vidinė gražos norma,
- Atsipirkimo laikas,
- Pelningumo indeksas.

1.2.2. Biudžetų sudarymas

Biudžetas daugelį metų buvo dominuojantis įmonės valdymo įrankis. Dabartiniu metu praktikai išvelgia nemažai biudžeto trūkumų. Jis kritikuojamas dėl to, kad neprisitaiko prie besikeičiančios aplinkos, yra tinkamas tik išteklių paskirstymui, skatina tik trumpalaikes išvalgas, nėra susietas su strateginiu planavimu ir nepilnai įgyvendina kitas savo funkcijas. Dėl šių priežasčių keletas organizacijų pradėjo eksperimentuoti, siekdamos pagerinti savo įmonės valdymo sistemą. Vienos jų – tobulino biudžetus, kitos – kūrė naujus metodus vietoj jo. Kita priežastis lėmusi pokyčius įmonių biudžetų srityje buvo naujų išlaidų apskaitos sistemų atsiradimas. Naujos išlaidų apskaitos sistemos suteikė galimybę tiksliau apskaičiuoti produkcijos savikainą ir dėl šios priežasties planavimas ir veiklos vertinimas tapo tikslesnis.

Finansiškai biudžetų sudarymas nėra pigus, todėl labai svarbu parinkti tinkamą biudžeto diegimo laikotarpį ir įvertinti galimą jo naudą bendrovei. Bendrovė gali rengti metinius, ketvirtinius, mėnesinius ar net savaitinius biudžetus. Biudžetai turi būti rengiami visiems skyriams, padaliniams. Dauguma verslo bendrovių, ypač turinčių nedideles pardavimo pajamas, biudžeto nesudarinėja. Dažniausiai dėl laiko stokos. Kasdieninis verslo valdymas atima daug laiko ir nebelieka laiko planavimui ir analizei. Dažnai skundžiamasi pinigų stygiumi ar mažu pelningumu, bet nesinaudojama kažkokių verslo valdymo būdų, kad ir biudžetu. Nors, ir tiksliai sudarytuose planuose visada yra tam tikros rizikos, pavyzdžiui, bendrovės veiklos rezultatus gali lemti ir kiti objektyvūs ar subjektyvūs veiksniai (L. Juozaitienė, 2007).

Biudžetai formuojami tada, kai bendrovėje vykstantys ekonominiai procesai yra gerai suvokti ir išryškėja poreikis juos valdyti. o pagrindiniai biudžetų sudarymo etapai nurodomi (žr. 6 paveikslą) :



6 pav. **Biudžetų sudarymo etapai** (sudaryta autorės)

Problemos, kylančios, diegiant biudžeto sistemą

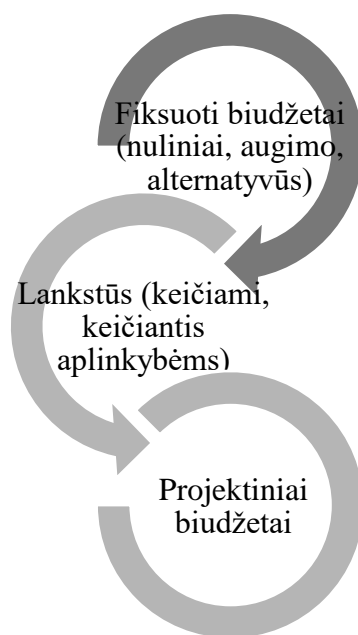
Biudžeto sistema neefektyvi, kai ji nesuderinta su apskaitos sistema, kai naudojamas skirtingas informacijos detalumo lygis. Gali kilti ir kitų problemų dėl pasirinkto netinkamo biudžeto detalizavimo ar biudžetas sususietas su ilgalaikiais bendrovės strateginiais sprendimais. Biudžeto sistemos sudarymo kliūtis gali būti ir žmogiškasis veiksnys, kai vadovai nesupranta biudžeto sistemos svarbos ir nedalyvauja ar per mažai dalyvauja ją diegiant.

Galima įvardinti ir kitas problemas, kurios kyla biudžeto sistemą įdiegusioms bendrovėms:

- Sparčiai keičiantis išorinei aplinkai, verslas pasidaro vis dinamiškesnis, todėl biudžetų sistema gali būti verslo augimo stabdžiu,
- Šių dienų verslai dažnai nebeturi aiškiai apibrėžtų atsakomybės ribų, dėl to tradicinio biudžeto sudėliota tvarka praranda esmę,
- Biudžetas kartais apibrėžiamas kaip bendrovės veiklą ribojanti sistema, nes jei užduotys per daug sudėtingos, prarandama motyvacija stengtis, dėl ko rezultatai gali būti prastesni nei nustatčius lengvesnes užduotis. Ir priešingai, jei užduotys per lengvos, darbuotojai gali atsipalaiduoti ir neišnaudoti visų galimybių,
- Ar biudžetas bendrovėje skirtas ir kaip priemonė kontrolei ir motyvacijai skatinti,
- Nepakankamas lankstumas, griežtas biudžeto laikymasis, valdymo ir „spaudimo“ priemonė darbuotojų darbo kontrolei ir skatinimui ar net baudimui.

Apibendrinus, galime daryti išvadą, kad nors biudžetas naudojamas daugeliui tikslų, tokių kaip planavimas ir koordinavimas, išteklių paskirstymas, darbuotojų motyvavimas, padeda identifikuoti iškilusias problemas ankstyvoje stadijoje ir jas operatyviai išspręsti, tačiau, kaip teigia Hansen et al. (2003), Ostergren ir Stansaker (2010) mokslinėje literatūroje biudžetas kritikuojamas dėl to, kad jo sudarymas trunka ilgai, jis nustato vertikalią įsakymų – kontrolės įmonės struktūrą, kuria centralizuotą sprendimų priėmimo mechanizmą, slopina darbuotojų iniciatyvą ir sutelkia dėmesį į išlaidų paskirstymą, o ne į įmonės vertės kūrimą. Tačiau pats svarbiausias biudžetų trūkumas – nelankstumas, t.y. nesugebėjimas prisitaikyti prie metų eigoje vykstančių pokyčių. Kaip teigia Libby ir Lindsey (2010) metų pradžioje parengtas biudžetas greitai tampa nerealus. Dėl šios priežasties kyla problemų dėl netikslaus įmonės veiklos vertinimo, darbuotojų įvertinimo, faktinių biudžeto rodiklių klastojimo bei galimybės vykdyti tikslią biudžetų kontrolę (Juozapavičiūtė ir Stončiuvienė, 2008, Uyar, 2009, Libby ir Lindsey 2010 ir kt.).

Sudarant metinį įmonės biudžetą daugiausia yra naudojami istoriniai įmonės veiklos rodikliai, kurie atsispindi įmonės valdymo ataskaitose. Einamųjų metų rezultatai yra pradinis taškas, nuo kurio pradedamas planuoti kitų metų biudžetas. Sudarant biudžetą labai svarbų vaidmenį atlieka įmonės vadovai, kurie turi pakankamai patirties ir aktualią rinkos informaciją, padedančią tiksliau prognozuoti būsimus pardavimus ar konkurentų veiksmus. Taip pat svarbu įvertinti ir išorinę informaciją, ypač konkurentų ir rinkos tyrimų duomenis, prognozuojamą bendrą ekonomikos situaciją, rinkos tendencijas, naujų gaminių ar technologijų grėsmes ir panašius faktorius.



7 pav. **Biudžetai pagal sudarymo principą** (sudaryta autorės)

Įprasto biudžeto sudarymo procese dažnai manoma, kad praėjusių metų išlaidų lygis buvo tinkamas. Biudžeto rengėjų užduotis - nuspręsti, kokią veiklą ir lėšas reikia pridėti ar atimti. Toks procesas grindžiamas organizacija, kuri po metų vykdo tą pačią veiklą. Priešingai, nulinės bazės sudarymas leidžia organizacijai iš naujo išnagrinėti savo veiklą ir prioritetus. Ankstesnių metų išteklių paskirstymas nėra automatiškai laikomas šių metų paskirstymo pagrindu. Pastaruoju metu finansų valdyme pradėta taikyti nulinės bazės biudžetų formavimą (angl. Zero-based budgeting) (Kancerevičius G., 2009). Ši koncepsija skiriasi nuo tradicinės biudžeto sudarymo metodikos. Tradicinėje metodikoje skyrių/padalinių vadovai turi tik pagrįsti ankstesnių metų biudžeto išlaidų padidinimą, kuris yra patvirtinamas. Tokiu būdu tai, kas jau buvo išleidžiama, automatiškai patvirtinama. Nulinės bazės biudžetų atveju, biudžetai sudaromi neatsižvelgiant į ankstesnių laikotarpių išlaidų poreikius, o kiekvieno skyriaus/padalinio poreikiai ir funkcijos nagrinėjamos nuodugnai ir atsižvelgiant į tai sudaromi biudžetai. Jei tradiciniai metodai metai iš metų leidžia išlaidų didinimą tam tikra dalimi (pavyzdžiui, atsižvelgiant į infliaciją), tai nulinės bazės biudžetų atveju, skyrių/padalinių vadovai turi

pagrįsti kiekvieną išlaidų straipsnį. Dėl to sumažėja galimybė manipuliuoti biudžeto dydžiu, visas išlaidas patvirtina vadovybė, o ne skyrių/padalinių vadovai. Tradicinė metodika orientuota į apskaitą, o nulinės bazės metodika – į sprendimų priėmimą. Nulinės bazės metodika leidžia skirti daugiau dėmesio prioritetams, o tradicinė metodika – daugiau rutininė. Nulinės bazės biudžetų formavimo metodika skatina skyrius/padalinius ieškoti kaštų sumažinimo būdų, padeda išvengti išpūstų biudžetų ir nereikalingos veiklos, skatina imtis iniciatyvos skyrių/padalinių darbuotojus. Vienas iš pagrindinių nulinės bazės biudžeto formavimo trūkumų – biudžetų sudarymas yra ilgai trunkantis.

Nulinio biudžeto privalumai:

- Jokio automatizmo,
- Aptinka pripūstus biudžetus,
- Skatina vadovus ieškoti ekonomiškai efektyvių būdų,
- Eliminuojamos ankstesnės klaidos, identifikuojamos ir panaikinamos bereikalingos ir pasenusios operacijos,
- Gerai apgalvojamos visos alternatyvos bei poreikiai, efektyvus išteklių paskirstymas, nes jis grindžiamas poreikiais ir nauda,
- Padidina darbuotojų motyvaciją suteikiant didesnę iniciatyvą ir atsakomybę priimant sprendimus,
- Didina bendravimą ir koordinavimą organizacijoje,
- Labiausiai tinka pastovioms išlaidoms.

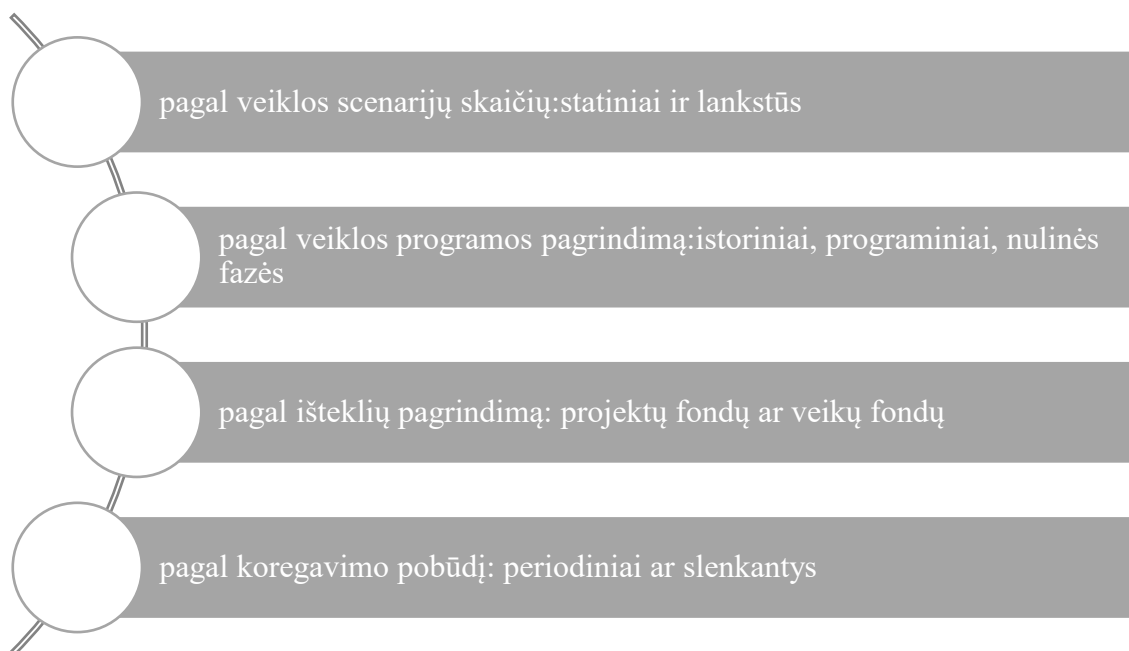
Nulinio biudžeto trūkumai:

- Imlus laikui,
- Gaištamasis laikas kartais nereikalingoms diskusijoms,
- Padaliniai/skyriai, kurių biudžetas nulinis, jaus didesnę įtampą. Gali atsitikti taip, kad kokiam mokslinių tyrimų ir plėtros skyriui pagrįstų kiekvieną su išlaidomis susijusia informacija bus sunkiau, o gamybos skyriui – priešingai, naudingiau,
- Vadovų sąžiningumas turi būti patikimas ir vienodas,

- Būtina mokyti vadovus. Nulinio biudžeto sudarymas turi būti aiškiai suprantamas įvairių lygių vadovams, kad juos būtų galima sėkmingai įgyvendinti. Sunku administruoti ir pranešti apie biudžeto sudarymą, nes šiame procese dalyvauja daugiau vadovų,
- Grėsmė tapti automatiniu.

Alternatyvūs biudžetai naudojami:

- Itin permainingais laikais,
- Per krizes,
- Kai įvedamas naujas produktas,
- Kai atsiranda reikšminga konkurencija.



8 pav. **Alternatyvių biudžetų skirstymas** (sudaryta autorės)

Fiksuotas biudžetas - tai toks biudžetas, kuris yra sudaromas tam tikram veiklos lygiui ir kuris po patvirtinimo nėra peržiūrimas ir/ar keičiamas, nepriklausomai nuo veiklos apimčių, pardavimų pajamų ar kaštus apsprendžiančio veiksnio pokyčio. Fiksuoti biudžetai sudaromi vienai nustatytai veiklos apimčiai. Čia nėra įvertinama paklausos rizika ir nesudaromi skirtingi veiklos scenarijai. Tokie biudžetai tinka nerizikingoje situacijoje, kai galima tiksliai nustatyti būsimą veiklos apimtį – pvz.: pagal ilgalaikes sutartis.

Planuojami biudžetai išreiškia suplanuotas apimtis ir suplanuotas kainas. Kontroliniams biudžetams reikia tam tikrų modifikacijų. Taip yra dėl to, kad kai kurie vadovai tiesiogiai nekontroliuoja apimčių ir negali prisiimti atsakomybės už nukrypimus nuo biudžeto, kurie kyla dėl apimčių pakitimo. Atliekant veiklos analizę, šiems vadovams biudžetai turi kisti kartu su apimtimis. Kai kas šiuos kintančius biudžetus, kurie yra priešingi fiksuotiems, vadina lanksčiais. Lankstūs biudžetai yra apimčių mato funkcijos. Lankstus biudžetas yra biudžetas, parengtas tam tikram diapazonui, t. y. daugiau nei vienam veiklos lygiui. Lankstus biudžetas taip pat žinomas kaip kintamas, dinamiškas, žingsnio biudžetas. Pagrindinis lankstaus biudžeto principas yra tas, kad kiekvienas verslas yra dinamiškas ir nuolat kinta. Lankstus biudžetas - tai toks biudžetas, kuris yra peržiūrimas ir keičiamas dėl reikšmingo veiklos apimčių, pardavimų pajamų ir /ar kaštus apsprendžiančio veiksnio pokyčio. **Lankstūs biudžetai** – tai alternatyvių biudžetų rinkinys, numatantis keletą būsimos paklausos būklės scenarijų bei jas atitinkančias alternatyvias veiklos programas. Alternatyvių scenarijų parengimas leidžia iš anksto numatyti finansines paklausos pasikeitimo pasekmes ir parengti veiksmų programas, esant optimistinei ir perimistinei prognozei. Taigi, pavyzdžiui, lankstus biudžetas yra sukurtas tam tikram diapazonui, 8000-10000 vienetų gamybos. Pagal šį metodą, jei faktinė produkcija yra 9000 vienetų, palyginti su numatytu 10000 vienetų kiekiu, vadybininkas taiko lankstų biudžetą 9000 vienetų sąnaudų projektavimui vietoj numatytų 10000 vienetų. Lankstus biudžetas apima įvairias veiklos sritis, yra lengvai keičiamas, atsižvelgiant į gamybos lygio skirtumus, ir taip palengvinamas tinkamas veiklos vertinimas ir ataskaitų teikimas.

Biudžetai koordinuoja ir kontroliuoja organizacijos veiklą. Tam tikrų biudžetų, kuriuos reikia suformuoti, skaičius priklauso nuo atsakingų skyrių struktūros bei jų vidaus atsakomybės teisių. Biudžeto ciklas ir biudžeto kreivės skaičius priklauso nuo derinimo sudėtingumo, biudžeto formavimo technikos bei bendrosios aplinkos. Kontrolės tikslais biudžetai glaudžiai siejasi su firmos sąnaudų kalkuliacija, kadangi lankstūs biudžetai remiasi savikainos rodikliais bei organizacijos vidaus apskaitos sistemos kainų nustatymo instrumentais.

Plėtojant lankstų biudžetą, atliekami veiksmai:

- Sprendimas dėl veiklos, kuriai turi būti parengtas biudžetas,
- Nustatyti sąnaudų elgesio modeliai (fiksuotas, lankstus, pusiau kintamas) kiekvienam išlaidų elementui, kuris turi būti įtrauktas į biudžetą,
- Pasirinkti veiklos lygiai pagal gamybos lygius, kad būtų parengtas biudžetas šiais lygiais,

- Biudžeto parengimas pagal nustatytą veiklos lygį.

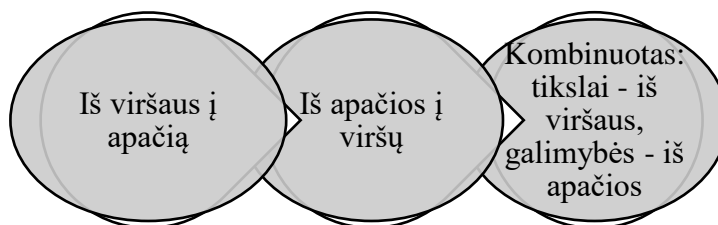
Nauda

- Tikslus biudžetas, lankstių biudžetų rezultatas - tikslesni biudžetai. Tokiuose biudžetuose atsižvelgiama į produkciją ir atitinkamai apskaičiuojamos sąnaudos, patirtos tuo metu;
- Tikslus veiklos rezultatų vertinimas - lankstus biudžeto sudarymas apima veiklos lygio pokyčius ir palygina faktinius rezultatus su biudžetu pasiekto rezultato atžvilgiu. Tai suteikia prasmingesnę rezultatų palyginimą ir vertinimą;
- Koordinavimas - lanksti biudžeto sudarymas užtikrina tinkamą įvairių įmonės padalinių veiklos koordinavimą. Pavyzdžiui, jei planuojama gamyba, atsižvelgiant į numatomus pardavimus, medžiagos ir darbas išigyjami siekiant patenkinti numatomus gamybos poreikius;
- Kontrolės priemonė - toks biudžetas veikia kaip kontrolės priemonė. Biudžeto sąnaudų (faktinio gamybos lygio) ir faktinių išlaidų palyginimas yra pagrindas analizuoti sąnaudų skirtumus ir nustatyti atsakomybę

Kylančios problemos

- Nebeaišku, kuris biudžetas aktualus;
- Keičiamas, keičiantis aplinkybėms, koreguojamas;
- Įmanomas bendrovėse, kur maža vidinė biurokratija;
- Rizika, kad planavimas nebetenka prasmės.

9 pav. **Lankstūs biudžetai: nauda ir kylančios problemos** (sudaryta autorės)



10 pav. **Biudžetai pagal sudarymo būdą** (sudaryta autorės)

Finansinio planavimo procesas gali būti organizuotas ir vykdomas, kuomet kažkoks įgaliojimus turintis subjektas paruošia biudžetą ir pateikia jį svarstyti ir tobulinti žemiau valdymo hierarchijoje esantiems subjektams. Minėto įgaliojimus turinčio subjekto variantų gali būti gana daug. Pagrindinė objektyvi sąlyga, kuri lemia konkretaus subjekto funkcionavimą konkrečiame verslo subjekte, yra pastarojo valdymo aparato (struktūros) dydis. Todėl tiesiog proporcingai verslo valdymo struktūros dydžiui galima įvardinti tokį biudžeto projekto parengimo ir nuleidimo svarstymui pareigybių sąrašą: verslo savininkas, verslo subjekto administracijos vadovas, vyriausias buhalteris, vyriausias finansininkas, finansų ir apskaitos skyriaus vadovas,

finansų departamento direktorius, planavimo skyriaus viršininkas, planavimo ir kontrolės grupė. Žinoma, sąrašas nėra baigtinis ir griežtai determinuotas. Tačiau tai geras pavyzdys kiek įvairių pareigybių gali būti atsakingi už verslo subjekto biudžeto parengimą. Išvardinta įvairovė galime pasinaudoti ir įsivaizduodami paties biudžeto formos ir apimties įvairovę, kuri taip pat tiesiogiai priklauso nuo verslo ir jo valdymo aparato dydžio. Nemanome, kad kažkam neaiškus skirtumas tarp verslo dydžio ir jo valdymo aparato dydžio, tačiau vis tiek pateiksime trumpą paaiškinimą. Jeigu verslo dydį matuosime pardavimų apimtimi, o valdymo aparato dydį – įmonės ir jos padalinių administracijos bei specialistų skaičiumi, rinkoje lengvai galėsime surasti didelį verslą (pardavimai virš 50 mln. Eur) su mažu valdymo aparatu (iki 5 etatų), kaip ir vidutinį verslą (pardavimai apie 20 mln. Eur) su santykinai dideliu valdymo aparatu (iki 20 etatų). Taigi išvedus mūsų bendrovėje populiarius santykinus koeficientus (ratio) matome, kad pirmame pavyzdyje verslo matavimo vienetų ir valdymo matavimo vienetų santykis yra 10 / 1, o antrame 1 / 1. Akivaizdu, kurioje įmonėje lengviau biudžetuoti ir kodėl: toje kur mažesnis valdymo aparatas. Bet egzistuoja eilė verslo šakų, kurių įmonėse nebūtini dideli žmogiškieji resursai, sudėtingos valdymo schemas ir sudėtingos sandaros biudžetai. Tokiame verslo subjekte biudžetą gali paruošti bent tris iš penkių etatinių darbuotojų, o likę du galės sudalyvauti jo tobulinimo ir priėmimo procese. Antro verslo pavyzdžių rinkoje gerokai daugiau, todėl manome, kad patikėsite tokių skaičių galimybę be papildomų argumentų, kaip ir be konkrečios verslo rūšies įvardijimo. Bet pavyzdys reikalingas norint patvirtinti, kad biudžeto rengimo specifiška prasideda jau nuo to kas jo projektą rengia. Pateiktų dviejų verslo įmonių pavyzdžio pagrindu galėtume teigti, kad pirmoje (su 5 valdymo etatais) biudžeto projektas bus rengiamas vieno asmens, kurį lengviausiai įsivaizduojame esant verslo savininku, įmonės administracijos vadovu arba vyriausiu buhalteriu. Bet kuriuo atveju, šis asmuo turės pakankamus įgaliojimus biudžeto projekto rengimui, kurio svarstyme įsivaizduojame dalyvaus dar du iš nurodytų asmenų. O patvirtintas biudžetas taps oficialiu planiniu dokumentu, kuris įmonėje privalės būti vykdomas. Antroje įmonėje (su 20 valdymo etatų) galime modeliuoti kitokią situaciją. Būtina pabrėžti, kad antroje įmonėje turėtume susidurti su biudžetavimo iš apačios variantu. Tai apsprendžia priežastys, apie kurias aukščiau buvo nutylėta, kuomet pavyzdinėse įmonėse sugalvojome pardavimų ir valdymo personalo skaičius. Mūsų pateiktos tipinės bendrovės atveju nesunkiai galime modeliuoti įmonę, prekiaujančią kelių tūkstančių pozicijų nomenklatūros prekėmis. Jų tiekimas, sandėliavimas, apskaita, logistika, pardavimas – tai verslo procesai, kuriuose dalyvauja darbuotojai (specialistai), jiems vadovauja atitinkamo lygio vadovai. Taip nesunkiai ir susidaro minėtas dvidešimtukas. Tačiau šis skaičius patogus palyginimui, mūsų atveju su penketuku. Bet ne jie yra esminiai. Šiuos skaičius lemia išvardinti

verslo procesai, kurių atlikimui formuojami įmonės padaliniai. Kuo daugiau verslo procesų vyksta įmonėje, kuo daugiau joje struktūrinių padalinių, tuo stipresnis poreikis planuoti (biudžetuoti) iš apačios. Tai apsprendžia eilė priežasčių, iš kurių norisi paminėti tokias:

- Geriausiai struktūrinio padalinio galimybes ir poreikius privalo žinoti jo darbuotojai. Šituo žinojimu reikia grįsti realų, darbinį biudžetą, kurio rengime padalinių vadovai ir specialistai atlieka svarbų vaidmenį,
- Sudarant biudžetą iš apačios jį galima padaryti ir realesnį, ir noriau vykdomą. Nes su dalyvavimu planavimo procese atsiranda ir atsakomybės už biudžeto (plano) vykdymą jausmas,
- Bendri darbai verslo subjekte pozityviai veikia darbo atmosferą, padeda sutelkti pavienius specialistus į komandą, formuoja efektyvią vidinę komunikaciją įmonėje,
- Kokybiškesni biudžetai (planai) leidžia išvengti krizinių situacijų, nes jų vykdymas paprastai būna tikslesnis.

Jeigu verslo specifika nereikalauja biudžeto nuleidimo iš viršaus (kas konkrečiam specifiniam verslui yra efektyviausias sprendimas), visais atvejais geriau šį planavimo procesą organizuoti iš apačios, įtraukiant į planavimo procesą reikalingus įmonės darbuotojus, o kartais ir išorinius konsultantus. Ne mažiau svarbu pabrėžti, kad toks biudžetavimo proceso organizavimas įgalina naudotis būtent biudžeto, o ne finansinio plano, forma. Kadangi įmonės padalinių vadovai ir specialistai geriausiai gali suplanuoti tiek pajamų, tiek sąnaudų dalis. Todėl tokio planavimo metu galėsite sistemiškai apjungti į visumą dvi biudžeto dalis – pajamų ir sąnaudų.

Projektiniai biudžetai

Projektų valdymas – tai mąstymo būdas, apimantis ir specialiąsias, ir platesnio pobūdžio negu reikia profesijai žinias. Projektų valdymo metodai ir priemonės leidžia ne tik parengti ir pagrįsti projekto koncepciją, vykdyti projekto planavimą bei atlikti techninį ir ekonominį investicijų pagrindimą, bet ir efektyviai kontroliuoti ir reguliuoti projekto įgyvendinimą bei šiuo laikotarpiu atsirandančius pokyčius.

Projekto planavimas tai tikriausia daugiausia laiko reikalaujanti projekto valdymo veikla. Projekto planavimas tęsiamas nuo pradinės minties iki sistemos pristatymo. Planai privalo reguliariai būti atnaujinami dėl naujos prieinamos informacijos. Įvairūs skirtingi plano tipai gali būti vystomi iki palaikymo pagrindinio projekto plano, kuris susijęs su tvarkaraščiu ir biudžetu.

Projekto planavimas tai nepertraukiamas procesas, kuriuo siekiama surasti geriausią veiksmų eiga, atitinkančią projekto aplinkoje susidariusią situaciją, numatyti reikiamus išteklius, sudaryti biudžetą. Šis procesas apima visą projektą – nuo pat jo inicijavimo iki užbaigimo.

Pagrindinis dėmesis buvo skirtas projekto planavimo dalių analizei. Būdingąsias planavimo etapo veiklas sudaro:

- projekto įgyvendinimo įvertinimas,
- projekto rizikos įvertinimas, sąveikos su kitais organizacijos projektais įvertinimas,
- sąveikos su kitomis organizacijos veiklomis įvertinimas,
- projekto organizacijos, vaidmenų ir atsakomybių apibrėžimas,
- projekto darbų apimties apibrėžimas, projekto tvarkaraščio sudarymas,
- projekto biudžeto sudarymas, projekto komunikacijos plano sudarymas.

Pagal projekto sudėtingumą planai gali būti įvairaus detalumo lygio ir aprėpti įvairius paties projekto ir jo vykdymo aplinkos aspektus. Tačiau būtini projekto plano elementai yra tvarkaraštis ir biudžetas. Tvarkaraštis apibrėžia reikiamus atlikti darbus, jų vykdymo pradžią ir pabaigą, tarpusavio ryšius, naudojamus išteklius ir asmenis, atsakingus už šių darbų atlikimą, taip pat atliktų darbų kontrolės metodus. Biudžete pateikiami šių darbų vykdymo kaštai, įvertinama ir darbų rizika.

Šių sąmatų patikimumas bei tikslumas labai priklauso nuo planuojamo projekto bei analogo panašumų.

Vis daugiau organizacijų naudojami būdu - duoti savo komandai įrankį, kuris taupys jų laiką, ir jie tikrai tuo įrankiu naudosis, paprastai tariant, – programinę įrangą, kuri nėra dar viena laiko reikalaujanti duomenų suvedimo sistema, „nuleista iš viršaus“, bet naudinga priemonė.

Biudžeto nauda:

- Pamatuoja priimamų sprendimų efektyvumą, patikrina numatomas situacijas, įvertina planus, padeda išvengti klaidų,
- Taupo laiką,
- Sukoncentruoja į bendrą tikslų pasiekimą,
- Padeda paskirstyti finansinius išteklius tarp atskirų organizacinių vienetų,

- Leidžia įvertinti darbuotojų veiklą ir juos motyvuoti,
- Skatina koordinaciją ir komunikaciją tarp atskirų organizacijos padalinių/skyrių,
- Paskirsto atsakomybę,
- Užtikrina veiklos kontrolę.

Vidiniai iššūkiai

- Užtikrinti strateginių tikslų bendrumą ir prioritetus,
- Padaryti laiku, sukurti veikiantį ir savalaikį ciklą,
- Užtikrinti vienodą problematikos ir sprendimų supratimą tarp skirtingų struktūrinių padalinių, tarp vadovų ir vykdytojų,
- Tikslus nuleisti iki žemiausiųjų valdymo lygmenų,
- Suformuluoti vertinimo rodiklius,
- Proceso rodiklių nusupainioti su rezultato rodikliais,
- Neribotus siekius suderinti su ribotais finansais.

Klaidos

- Per optimistiniai pardavimų ir sąnaudų planai,
- Tikslų neturėjimas, biudžetas – formalumas,
- Gryna ekstrapoliacija,
- Neintegruoti biudžetai (tik padalinių lygmenyje) arba tik apsiribojant pelno (nuostolių) ataskaita. Biudžetai sudaromi tik padalinių lygyje. Jeigu jie neapjungiami bendrovės lygiu, bendrovės tikslai gali būti nepasiekti,
- Skirtingos planų/ataskaitų formos,
- Neįtraukti reikalingi darbuotojai,
- Nėra monitoringo, reagavimo (koregavimo) procedūrų,
- Itin detalus biudžetas,
- Apsiribojimas vien finansiniais rodikliais,

- Pareto principo nepaisymas,
- Sezoniškumo nepaisymas,
- Techninės klaidos – pradedantiesiems (pvz., excelyje patikrinti formules),
- Biudžeto nebuvimas.

Kiek bendrovių – tiek biudžetų



Biudžetų rizikos



- Nėra privalomas
- Nėra vieningos griežtos metodikos
- Pastoviai kinta toje pačioje bendrovėje
- Labai skiriasi detalumo lygmuo
- Skiriasi sudėtingumas
- Nėra dviejų vienodų biudžetų

- Biudžetavimas – tai laikas, kai bendrovėje visi visiems meluoja. Dažniausiai dėl netinkamos darbuotojų motyvavimo sistemos
- Pagrindinis biudžetavimo iššūkis – besikeičianti aplinka
- Biudžeto tikslumas – dažniausiai tiksliai vykdomas sąnaudų/išlaidų biudžetas

11 pav. **Biudžetų įvairovė ir rizikos** (sudaryta autorės)

Vidinės aplinkybės - parametrai, kuriuos bendrovė gali keisti

- Bendrovės veiklos vieta
- Bendrovės veiklos forma
- Darbuotojų samdymo forma
- Bendrovės ar grupės struktūra
- Apskaitos politika
- Filosofija: lankstumas ir greitis ar procedūra
- Filosofija: saugumas ar inovacijos ir rizika
- Biudžeto sudarymo tvarka
- Sprendimų priėmimo tvarka, pavaldumai, kompetencijos, atsakomybės ir motyvacinės priemonės

Išorinės aplinkybės - aplinkybės, kurias bendrovė turi įvertinti ir prie jų prisitaikyti

- Politinis nestabilumas, įskaitant prekybos karus
- Keičiami teisės aktai
- Žmogiškieji resursai
- Darbuotojų motyvacijos ir lūkesčių pokyčiai
- Konkurencinės aplinkos pokyčiai
- Produktų pakaitalai
- Numatoma infliacija ir pan.

12 pav. **Vidinės ir išorinės aplinkybės** (sudaryta autorės)

Kodėl biudžetų nemėgsta?	Nesusidoroja su greitomis permainomis
	Susifokusuoja į metinius veiklos rezultatus, neatsižvelgia į ilgalaikius tikslus
	Palaiko ir skatina hierarchinį valdymą
	Darbai imlūs laikui
	Skatina istorinį mąstymą (pernai +)
	Dažniausiai apsaugo ne pajamas, bet sąnaudas, atima pastangas taupyti
	Yra bizūnas

13 pav. **Kodėl biudžetų nemėgsta?** (sudaryta autorės)

1.3. Įmonių biudžetų vykdymo kontrolė

Kontrolė – tai bet kurios veiklos srities tikrinimas, priežiūra, stebėjimas. Be kontrolės negalima jokia veikla, nes ji palaiko organizacijos judėjimą reikiama kryptimi, bet kuriuo momentu patikrina kaip jos veikla atitinka normas ir kaip tikslingai ji nukreipta siekti tikslų.

Kontrolė yra viena iš valdymo sistemos užduočių, į kurias įeina pavaldinių atlikto darbo įvertinimas ir koregavimas, siekiant užtikrinti, kad efektyviai ir ekonomiškai būtų įgyvendinti įmonės uždaviniai ir jiems realizuoti skirti planai. Į kontrolę įeina: standartų nustatymas, darbo įvertinimas pagal numatytus standartus, rezultatų pateikimas grįžtamuoju ryšiu, nukrypimų nuo standartų koregavimas.

Kontrolė išplaukia iš palyginimo su standartu, kai išryškėja, kokių koregavimo veikslių reikia imtis, ir nukrypimų analizės, leidžiančios koreguoti ateities planus. Kontrolės tipų yra įvairių, pavyzdžiui, produktų kokybė, moralės kontrolė ir t.t. Visais atvejais būtina turėti aiškius ir nedviprasmiškus planus, kurie leistų vadovams gerai ir efektyviai juos vykdyti.



14 pav. **Kontrolės lygiai** (sudaryta autorės, remiantis Žaptorius J., 2017)



15 pav. **Kontrolės sistemą bendrovėje pagal vykdymo laiką sudaro trys jos rūšys** (sudaryta autorės)

Visų kontrolės rūšių tikslas yra vienodas: siekti, kad rezultatai būtų kuo artimesni reikalaujamiems. Jos skiriasi tik vykdymo laiku.

Pradinė kontrolė

Kai kurios kontrolės rūšys gali būti atliekamos vykdant kitas vadybos funkcijas: planavimą, organizavimą arba kitas, kurios tiesiogiai nėra kontrolės procedūros, tačiau sudaro prielaidas atlikti pradinę kontrolę. Ši kontrolė atliekama iki tikrosios darbų pradžios. Pagrindiniai pradinės kontrolės instrumentai yra atitinkamos taisyklės, procedūros, elgsena. Taisyklės yra rengiamos planams įgyvendinti, ir tam, kad būtų griežtai planų laikomasi. Tai būdas įsitikinti, kad darbai vyksta normaliai. Parengus aiškias instrukcijas pareigybėms, parinkus kvalifikuotus darbuotojus ir juos supažindinus su instrukcijomis, bus didelė tikimybė, kad organizacijos struktūra funkcionuos kaip sumanyta. Pradinė kontrolė naudojama kontroliuoti personalą, medžiagų išteklius ir lėšas.

Finansinių išteklių parengiamoji kontrolė – tai biudžetas, kuris atlieka planavimo funkciją. Biudžetas tampa finansinių išteklių parengiamosios kontrolės mechanizmu ta prasme, jog užtikrina, kad, organizacijai prireikus lėšų, jų bus. Biudžetas numato išlaidų ribas ir neleidžia organizacijos padaliniams neracionaliai jas eikvoti.

Tarpinė kontrolė

Tarpinė kontrolė – tai kontrolė, atliekama tiesiogiai vykstant darbams. Tai reguliari pavaldinių darbo kontrolė, aptariant iškilusius klausimus ir pasiūlymus darbui pagerinti, ji padeda išvengti atotrūkio nuo planų ir institucijų. Smulkios nuokrypos vėliau gali tapti problemomis. Kontroliuojama, matuojant faktiško darbo rezultatus. Čia valdymo aparatas turi turėti grįžtamąjį ryšį.

Galutinė kontrolė

Grįžtamasis ryšys panaudojamas tada, kai darbas atliktas. Rezultatai palyginami su reikalavimais. Vadovybė turi galimybę geriau įvertinti, ar planai realūs. Ši procedūra padeda gauti informaciją apie iškilusius sunkumus, ir padeda sukurti naujus planus, leidžiančius išvengti ankstesnių klaidų. Antra šios kontrolės funkcija – motyvacija. Jeigu vadovybė sieja motyvacines paskatas su darbo rezultatais, tai rezultatai turi būti tiksliai išmatuoti.

Kontrolė yra procesai, skirti užtikrinti, kad viskas būtų teisinga. Vidaus kontrolė yra naudinga kiekvienam verslui, tačiau yra labai svarbi bendrovėms, kuriose dirba darbuotojai, kurie tvarko vertingą turtą. Nors vidaus kontrolė yra labai svarbi siekiant padėti nustatyti nesąžiningumą, ji taip pat gali padėti sumažinti riziką, atskleidžiant klaidas, padeda įvertinti tikrą finansinę padėtį. Nors vidaus kontrolė gali atskleisti neteisėtą elgesį, jos paprastai yra sukurtos remiantis sąžiningumo fone. Tuo tikslu dauguma standartinių vidaus kontrolės procedūrų sutelktos į netyčinių klaidų prevenciją ir nustatymą. Be to, kai darbuotojai žino, kad egzistuoja šios kontrolės priemonės, jie mažiau linkę elgtis nesąžiningai. Vidaus kontrolės sistemos sukūrimas gali padėti išvengti tokių problemų. Kontrolės tipai, kuriuos reikia įdiegti, labai priklauso nuo verslo dydžio ir pobūdžio.

Suplanuotų ir faktinių rezultatų **nuokrypių dažniausios priežastys:**

- Nerealistinis planas
- Aritmetinės klaidos tiek plane, tiek fakte
- Netikėtos situacijos (avarija, streikas)
- Netikslios prielaidos – dažniausia priežastis.



16 pav. Trijų lygių biudžeto nuokrypių kontrolė/analizė (sudaryta autorės)

Pagrindinės biudžeto nuokrypių analizė kryptys yra analizuoti nuokrypius, išsiaiškinti priežastis ir priimti sprendimus, o tam atlikti pasirenkami galimi **veiksmai**:

- Išlaidų sąmatos peržiūrėjimas,
- Biudžeto modifikavimas,
- Koregavimo veiksmai,
- Projekto finansinių rodiklių dinamika, nuokrypių priežastys turi būti dokumentuojamos ir įgyta patirtis perduodama ateities projektuose.

Efektyviai kontrolei, būtina laikytis tam tikrų principų:

- Kontrolės sistema turi atitikti atliekamo darbo pobūdį. Mažose bendrovėse reikia taikyti kitokius kontrolės būdus negu didelėse. Pažymėtina, kad nors visuotinai taikomos tos pačios kontrolės technikos, pavyzdžiui: biudžetas, lūžio taško, finansinių santykių rodiklių analizė ir standartinių išlaidų metodas, ne visos jos taikytinos konkrečiai situacijai.
- Apie nukrypimus būtina pranešti nedelsiant. Idealu, kai apie nukrypimus perspėjama iš anksto. Iš tikrųjų tokia informacija gaunama per vėlai, kad ja iš karto būtų galima pasinaudoti, ji pritaikoma tik rengiant ateities planus.
- Kontrolės sistema turi atitikti organizacijos modelį. Kai organizacijos modelis aiškus, o atsakomybė už darbą gerai apibrėžta, kontrolė tampa efektyvesnė, paprasčiau nustatyti žmones, atsakingus už nukrypimus.
- Kontrolės sistema turi atspindėti išimtis kritiniuose taškuose. Reikėtų taikyti „išimčių“ principą, kai registruojamos tik standartų išimtys. Būtina atkreipti dėmesį į skirtingą išimčių nes nedideli nukrypimai vienoje srityse gali būti reikšmingesni už didesnius nukrypimus kitose srityse.
- Kontrolės operacijos turi būti lanksčios ir ekonomiškos. Sistema turi būti pakankamai lanksti, kad esant nukrypimams leistų atlikti arba sudaryti sąlygas alternatyviems koregavimo veiksams. Kontrolės sistema neturi kainuoti daugiau, negu yra verta. Pavyzdžiui, kartais diegiama visapusiškai standartinėmis išlaidomis pagrįsta sistema, nors iš tiesų paprastesnė sistema būtų pigesnė ir tinkamesnė.
- Kontrolės sistema turi būti lengvai suprantama, ji turi numatyti koregavimo veiksmus.

Galime daryti išvadą, kad kontrolė yra labai svarbus vadybos elementas: ji lydi planavimą ir organizavimą. Be kontrolės negali būti nagrinėjamas nei vienas vadybos elementas. Pirmiausiai reikia atsižvelgti į vieną iš reikšmingiausių kontrolės savybių – ji turi aprėpti viską. Kiekvienas vadovas, nepaisant jo rango, privalo kontroliuoti, nes tai įeina į jo pareigas, net ir tada kai niekas jam to specialiai nepavedė. Kontrolė yra reikalinga tam, kad viskas būtų daroma pagal planus, instrukcijas ir įsakymus. Jos tikslas pastebėti klaidas ir silpnasias vietas norint jas ištaisyti ir vėliau jų nekartoti. Kontroliuoti reikia viską: darbuotojų veiklą ir veiksmus, medžiagas ir įrengimus. Kontrolė turi būti pradėta vykdyti, kai suformuluoti tikslai paskirstytos užduotys ar įkurta organizacija. Kontrolė padeda išsiaiškinti problemas ir taip koreguoti organizacijos veiklą, kad problemos neperaugtų į krizę. Kiekviena organizacija privalo laiku pastebėti savo klaidas ir jas ištaisyti, kad jos netrukdytų siekti užsibrėžtų tikslų. Kontrolė turi remti ir skatinti viską, kas organizacijoje yra gero. Iš kontrolės teikiamos informacijos vadovai mato, kur pasiekta pažangos ir kur patirta nesėkmė. Kontrolė duoda tam tikrą garantiją, kad organizacija tikslus pasieks. Pats kontrolės procesas yra planuojamas: nustatomas kontroliavimo objektas: sąmatos ir rezultatas, kirkybė ir kokybė. Be to, numatomi kontrolės vykdytojai, nustatomas kontrolės operacijų dažnumas ir vieta, numatoma kokie metodai bus naudojami. Tik protinga kontrolė bus efektyvi, t. y. jei išlaidos kontrolei bus mažesnės už galimus nuostolius jai nevykstant. Be to kontrolė turi būti atliekama laiku, operatyvi ir nuolatinė.

2. BIUDŽETŲ SUDARYMAS IR JO VYKDYMO KONTROLĖ UAB „X“

2.1. Biudžetų sudarymas įmonėje UAB „X“

UAB „X“ – užsienio kapitalo įmonė, kurios veiklos sritys yra negyvenamų patalpų nekilnojamo turto nuoma. Nagrinėjama įmonė pagal vidutinį darbuotojų skaičių, pardavimo grynąsias pajamas ir balanse nurodyto turto vertę atitinka mažos įmonės statusą.

2 lentelė. Įmonių kategorijos ir jų kriterijai

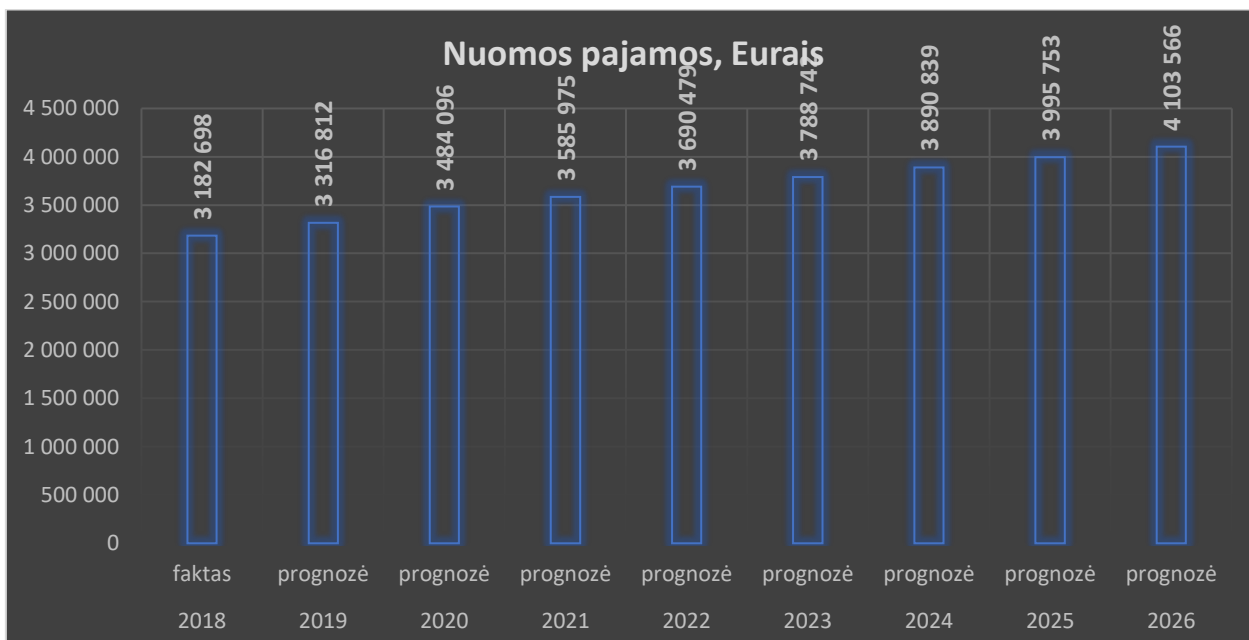
(sudaryta autorės, remiantis Apskaitos direktyva)

Kategorijų pavadinimai ir skirstymo kriterijai	Labai mažos (kurių ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną neviršija šių dydžių)	Mažos įmonės (kurių ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną neviršija šių dydžių)	Vidutinės įmonės (kurių ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną neviršija šių dydžių)	Didelės įmonės (kurių ne mažiau kaip du rodikliai paskutinę finansinių metų dieną viršija dydžius)
Balanse nurodyto turto vertė, Eur	350 000	4 000 000	20 000 000	Daugiau kaip 20 000 000
Pardavimo grynosios pajamos per ataskaitinius finansinius metus, Eur	700 000	8 000 000	40 000 000	Daugiau kaip 40 000 000
Vidutinis metinis darbuotojų skaičius pagal sąrašą per ataskaitinius finansinius metus	10 darbuotojų	50 darbuotojų	250 darbuotojų	Daugiau kaip 250 darbuotojų

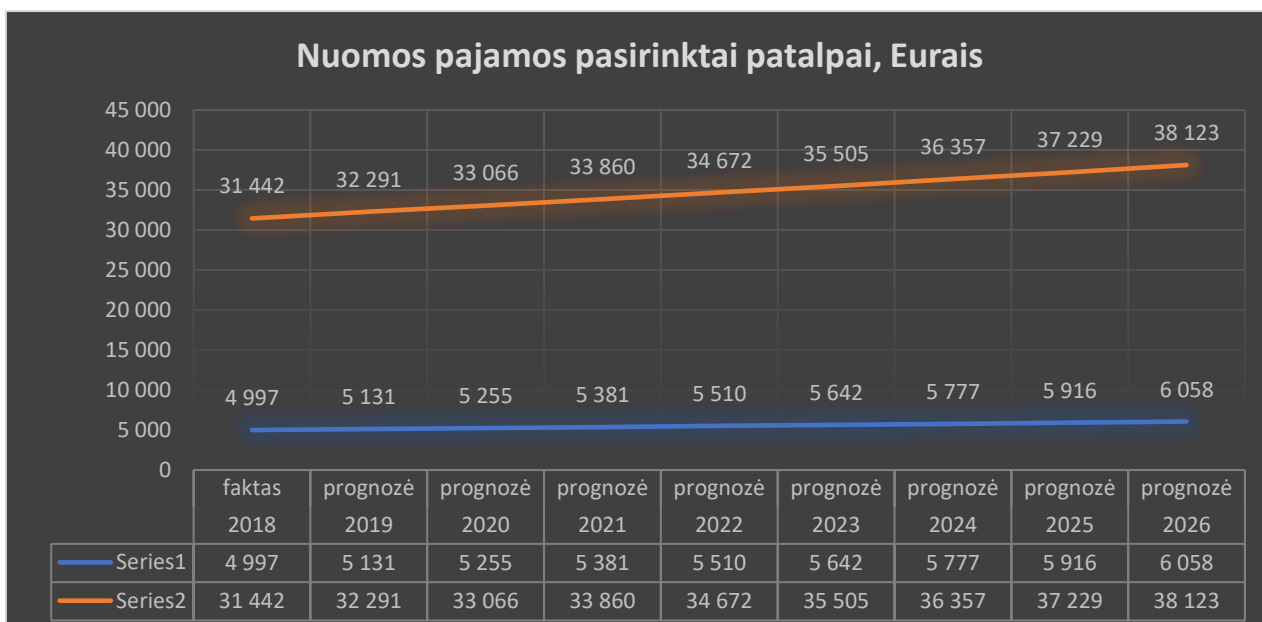
UAB „X“ biudžetų pagrindas yra bendrovės strateginiai tikslai, kuriais remiantis parengta detali bendrovės veiklos programa, skirta tiems tikslams pasiekti. Planavimo proceso esmė – siekti, kad bendrovės tikslai būtų žinomi ir suprantami visiems bendrovės kolektyvo nariams, kad būtų derinami skirtingų grupių interesai. Nors įmonė turi mažos įmonės statusą, tačiau skiria labai daug dėmesio veiklos įvertinimui, rezultatų ir investicijų planavimui. UAB X, kaip ir kitos grupės įmonės sudaro strateginį planą 8 metams, kuriame pateikiamos planuojamos pajamos, padedantis siekti bendrų strateginių tikslų įgyvendinimo (žr. 3 lentelę).

3 lentelė. Nuomos pajamų planavimas 2019-2026 metams, eurai (sudaryta autorės)

2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
faktas	prognozė	prognozė	prognozė	prognozė	prognozė	prognozė	prognozė	prognozė
3,182,698	3,316,812	3,484,096	3,585,975	3,690,479	3,788,742	3,890,839	3,995,753	4,103,566



17 pav. Nuomos pajamų planavimas 2019-2026 metams, eurai (sudaryta autorės)



18 pav. Nuomos pajamos pasirinktai patalpai, eurai (sudaryta autorės)

4 lentelė. Nuomos pajamos pasirinktai patalpai, eurai (sudaryta autorės)

Periodas	Suma Nuomos, Eurai patalpai Nr. 1
2018 Kovas	416
2019 Kovas	428
2020 Kovas	438
2021 Kovas	448
2022 Kovas	459
2023 Kovas	470
2024 Kovas	481
2025 Kovas	493
2026 Kovas	505
Viso	4,139

Ši nuomos pajamų prognozė, įvertinus rinkos ir ekonominės aplinkos pasikeitimus, vėliau naudojama kaip orientyras atitinkamų metų biudžeto sudarymui. Numatyti kas laukia 8 metus į priekį nėra lengva, net ir labai patyrusiam specialistui. Dėl šios priežasties nuomos pajamų prognozė nuolatnaujinama, todėl yra geras įrankis kritiškai įvertinant suplanuotų rezultatų pasiekimo realumą, atsižvelgiant į esamą ir planuojamą situaciją rinkoje.

Siekiant sėkmingo biudžetų sistemos pritaikymo ir naudojimo įmonėje, būtina parengti biudžetų sudarymo metodiką, kurioje pateikiami biudžetų rengimo principai, nuoseklumas ir kitos biudžetų sudarymo procedūros. Sudarant UAB “X” biudžetą vadovaujamosi vidiniais reikalavimais, kuriuose išdėstyta kokia informacija atitinkamo biudžeto sudarymui turi būti pateikta bei nurodytas biudžetų sudarymo eiliškumas. Biudžetų sudarymo procesas ateinantiems metams UAB “X” prasideda kiekvienų metų spalio mėn. Šio proceso įgyvendinimui yra sudarytas orientacinis darbų grafikas (žr. 5 lentelę), kuriame numatytos tam tikros datos iki kada atitinkami biudžetų sudarymo etapai turi būti įvykdyti. Kaip matyti iš Y lentelėje pateikto darbų grafiko, UAB “X” biudžetų sudarymo procesas susideda iš trijų pagrindinių etapų: pardavimo biudžeto sudarymo ir patvirtinimo, sąnaudų biudžeto sudarymo ir bendro biudžeto patvirtinimo. Pagal pateiktą orientacinį grafiką turi būti pateikiamos užpildytos atitinkamos ataskaitos, kurių formas yra nustačiusi įmonių grupė, kuriai priklauso UAB “X”, kad sudarant bendrą grupės biudžetą būtų išvengiama duomenų apjungimo sunkumų dėl naudojamų ataskaitų skirtingumo. Todėl kiekvienai įmonei iki biudžetų sudarymo pradžios yra išsiunčiamos reikiamos ataskaitų formos ir trumpos jų užpildymo taisyklės.

5 lentelė. UAB "X" orientacinis biudžetų sudarymo darbų grafikas (sudaryta autorės)

Laikotarpis	Biudžeto sudarymo etapai
Iki Spalio 1 d.	Kiekvienos šalies atsakingiems darbuotojams už biudžeto sudarymą, ir kontrolę pateikiamos formos ir trumpos taisyklės
Iki Spalio 1 d.	Kiekvienos šalies atsakingiems darbuotojams už biudžeto sudarymą ir kontrolę pateikiamos pardavimų gairės, tikslai, rekomendacijos
Iki Spalio 20 d.	UAB "X" pateikia planuojamų pardavimų planą sekantiems metams ir strateginį pardavimų planą dar 7 metams į priekį
Iki Spalio 20 d.	UAB "X" pateikia planuojamų sąnaudų planą sekantiems metams
Iki Spalio 20 d.	UAB "X" pateikia planuojamų investicijų sąrašą sekantiems metams
Iki Spalio 30 d.	UAB "X" gauna pasiūlymus, rekomendacijas dėl koregavimų ar papildomų investicijų
Iki Lapkričio 10 d.	UAB "X" pateikia galutinį sekančių metų biudžetą su koregotais papildomais failais valdymo tvirtinimui
Iki Lapkričio 15 d.	Valdyba tvirtina UAB "X" biudžetą

*Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis UAB "X" vidine informacija

Numačius ir suderinus orientacinius ateinančių metų įmonių grupės tikslus ir uždavinius bei pagrindinius bendrus rodiklius, pradedamas biudžetų sudarymas atskirai kiekvienoje šalyje. Biudžetas sudaromas vieneriems finansiniams metams, kuriame duomenys detalizuojami mėnesiui suteikiant galimybę juos apjungti į ketvirčius, pusmetį ir metus. Sudarant metinį biudžetą ir jį detalizuojant mėnesiais, laikomasi įmonių grupės kalendoriaus, kuris atitinka įprastą ataskaitinį kalendorių.

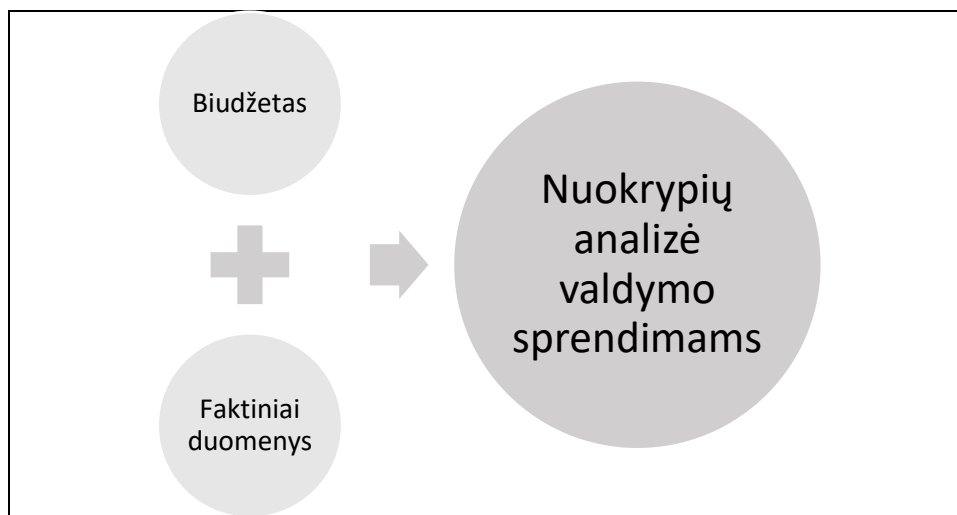
Biudžetų sudarymo proceso kontrolė yra paskiriama įmonės vadovui ir vyriausiajam finansininkui. Šie du asmenys užtikrina planinių veiklos rodiklių surinkimą ir jų apjungimą į bendrą įmonės biudžetą. Įmonės vyriausias finansininkas, kaip ir įmonės vadovas, yra atsakingas, kad atitinkami asmenys gautų reikiamas užpildyti biudžeto formas, bei teikia konsultacijas kaip tai turi būti daroma. Įmonės vadovas vaidina svarbiausią vaidmenį biudžetų sudarymo procese, nes būtent jis yra atsakingas už daugelio veiklos rodiklių planavimą konsultuojantis su atitinkamais įmonės darbuotojais. Vyriausias finansininkas koordinuoja patį biudžetų sudarymo procesą ir užtikrina, kad visa informacija būtų pateikta laiku ir tinkamu formatu.

Biudžetų sudarymui UAB "X" naudojamas „tikslai iš viršaus, galimybės iš apačios“ principas. Už sąnaudų biudžetų sudarymą taip pat yra paskiriami keli atsakingi asmenys, kurie planuoja pagrindines įmonės išlaidas, labiausiai įtakojančias įmonės veiklos rezultatą. Sudaryti sąnaudų biudžetų projektai pateikiami įmonių grupės vadovo ir finansų direktoriaus įvertinimui. Atitinkamai pakoreguotas sąnaudų biudžetas sujungiamas su pardavimų biudžetu ir įvertinami suplanuoti įmonės veiklos rezultatai juos lyginant su prieš biudžeto planavimo procesą iš įmonių grupės gautais orientaciniais veiklos rezultatų rodikliais. Dažniausiai biudžete numatytas rezultatas būna mažesnis nei planuotas iš pradžių, todėl įmonės vadovas, kartu su už sąnaudų planavimą atsakingais asmenimis, peržiūri sudarytą išlaidų biudžetą, jų pagrįstumą ir bando surasti priemonių numatytoms išlaidoms sumažinti, kad biudžete numatytas veiklos rezultatas kuo labiau atitiktų prieš tai suplanuotus rodiklius. Jeigu nusprendžiama, kad suplanuotų išlaidų lygis yra pagrįstas ir optimalus vertinant pagal pardavimų apimtį, peržiūrimas pardavimų biudžetas arba pateikiami pagrįsti paaiškinimai grupės vadovybei, kad numatytų orientacinių rodiklių dėl tam tikrų priežasčių pasiekti nepavyks.

Sudaromame įmonės veiklos biudžete stengiamasi išskirti atskiras sąnaudų rūšis, tačiau iki tokio detalumo lygio, kad biudžeto apimtį netaptų didelė ir nebūtų apsunkintas pagrindinių įmonės veiklos rodiklių stebėjimas ir analizė bei jų kitimo tendencijų procesas. Biudžeto sąnaudų dalyje išskiriamos pagrindinės sąnaudų grupės, kurios daro didžiausią įtaką įmonės veiklos rezultatui, o visos kitos smulkios ir nelabai reikšmingos sąnaudos apjungiamos į vieną sąnaudų eilutę. Tačiau tokių nedetalizuotų sąnaudų dalis neturi sudaryti reikšmingos visų išlaidų sistemos, nes tuomet biudžetų sudarymo procesas prarastų savo reikšmę ir taptų nebeįmanoma nustatyti pagrindinių veiksnių, kurie įtakoja įmonės veiklos rezultatą. Laikomasi nuostatos, kad biudžetas turi būti lengvai suprantamas, parodytų esamą ir suplanuotą situaciją bei tarp šių rodiklių susidariusius nukrypimus. Tokiu būdu sukuriama galimybė įvertinti veiksnius ir priežastis, nulėmusius planinių ir realių rezultatų neatitikimą.

Biudžetų kontrolės procesas UAB "X" apima tiek veiklos vykdymo, tiek pasiektų rezultatų kontrolę, tačiau didesnis dėmesys sutelkiamas į pasiektų rezultatų vertinimą. UAB "X" biudžetų vykdymo kontrolė atliekama pagal sudarytą grafiką (žr. 5 lentelę) mėnesiui pasibaigus ir parengus mėnesio veiklos ataskaitas. Pasiekti rezultatai lyginami su biudžete numatytais rodikliais, o atsiradus nukrypimams, ieškoma priežasčių ir paaiškinimų, dėl kurių jie susidarė. Įmonėje taikomo biudžetų vykdymo kontrolės proceso schema pateikta 19 pav., kuriame matyti, kad pirmasis biudžetų vykdymo kontrolės etapas – biudžete numatytų rodiklių ir faktinių duomenų palyginimas. Lyginant duomenis išsiaiškinami nukrypimai, kuriuos būtina išanalizuoti ir pateikti jų atsiradimo priežastis. Už susidariusių nukrypimų išsamius

paaškinimus yra atsakingas įmonės vadovas, kuris taip pat pateikia ir sprendimų bei veiksmų planą esamai situacijai pakeisti. Jeigu nukrypimai susidarė dėl biudžeto sudarymo metu padarytų klaidų, tuomet pateikiamas paaškinimas į ką reikia atkreipti dėmesį rengiant ateinančių metų biudžetą, kad būtų išvengta panašių klaidų.



19 pav. UAB „X“ taikoma biudžetų vykdymo kontrolės schema (sudaryta autorės)

UAB “X” analizuojant kiekvieno suplanuoto rodiklio nukrypimus nuo realiai pasiektų, siekiama nustatyti jų atsiradimo priežastis. Kuomet atsiranda neigiami biudžeto nukrypimai, pirmiausia bandoma išsiaiškinti jų atsiradimo priežastis. Jeigu nenustatoma išorinių veiksnių įtaka susidariusiems nukrypimams, tuomet bandoma išsiaiškinti ar įmonės darbuotojai atliko visas jiems pavestas funkcijas ir ar buvo imtasi atitinkamų veiksmų bandant pakeisti susidariusią situaciją. Biudžete susidarę teigiami nukrypimai vertinami gerai, nes įmonė pasiekė geresnių rezultatų nei buvo tikėtasi. Biudžetų sudarymo ir kontrolės principai yra pagrindinės gairės, kuriomis remiantis diegiama biudžetų sistema įmonėje. Kuomet tokie principai neegzistuoja, sunku tikėtis, kad biudžetų sistema veiks tinkamai ir teiks maksimalią naudą priimant atitinkamus sprendimus.

2.2 Biudžetų sudarymo procesas, jo vykdymo kontrolė įmonėje UAB „X“

Biudžetų sudarymo procese turi būti vadovaujama tam tikru nuoseklumu, kuris dažniausiai būna pateikiamas biudžetų sudarymo rekomendacijose. UAB “X” biudžetų sudarymo procesas pradedamas nuo strategijos ir tikslų įvertinimo, kurie gali turėti reikšmingos įtakos įmonės veiklai bei jos rezultatams.

Sudarant biudžetus vadovaujama principu, kad veiklos rodiklių planavimas pradedamas nuo pardavimo rodiklių numatymo ir tik tuomet sudaromi atitinkamų sąnaudų biudžetai numatyti

pardavimų ar suteiktų paslaugų pajamoms uždirbti. Atitinkamai, sekantis biudžetų sudarymo etapas – numatomų nuomos pajamų apimčių planavimas. Šis etapas yra vienas atsakingiausių. Nuomos pajamų planui sudaryti, įmonė pagal kiekvienoms patalpoms sudarytas nuomos sutartis turi įvertinti tokius veiksnius kaip:

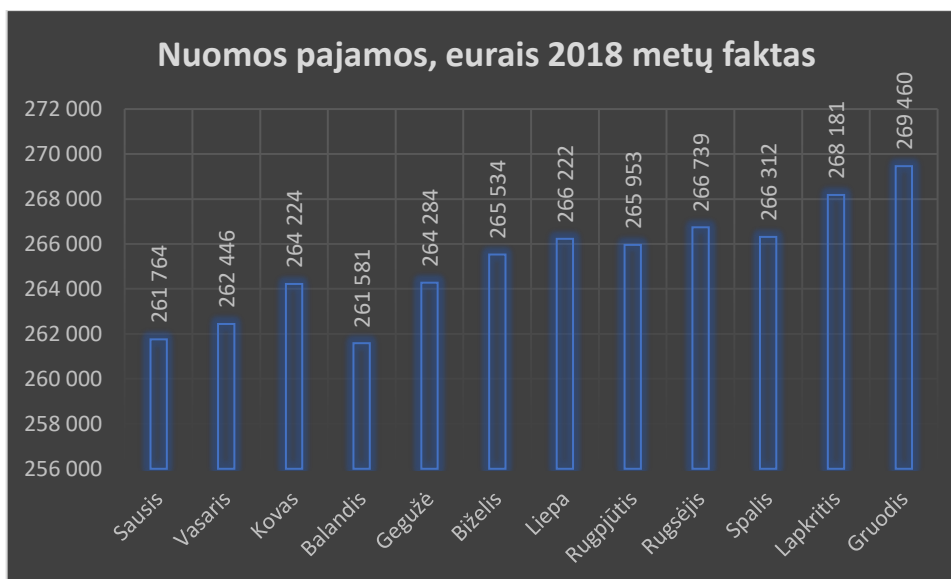
- kainos kitimas;
- indeksacijos rūšis, dydis ir taikymo sąlygos (min, max, “lubos” ir pan.);
- nuomos pradžia ar pabaiga;
- galimos nuolaidos;
- laisvi plotai;
- nuomos plotas, jo kitimo tendencija, pvz. Perplanuojant, rekonstrukcijos ar kiti atvejai.

Žemiau pateikiama lentelė UAB “X” Nuomos pajamų planas 2019 metams, eurai.

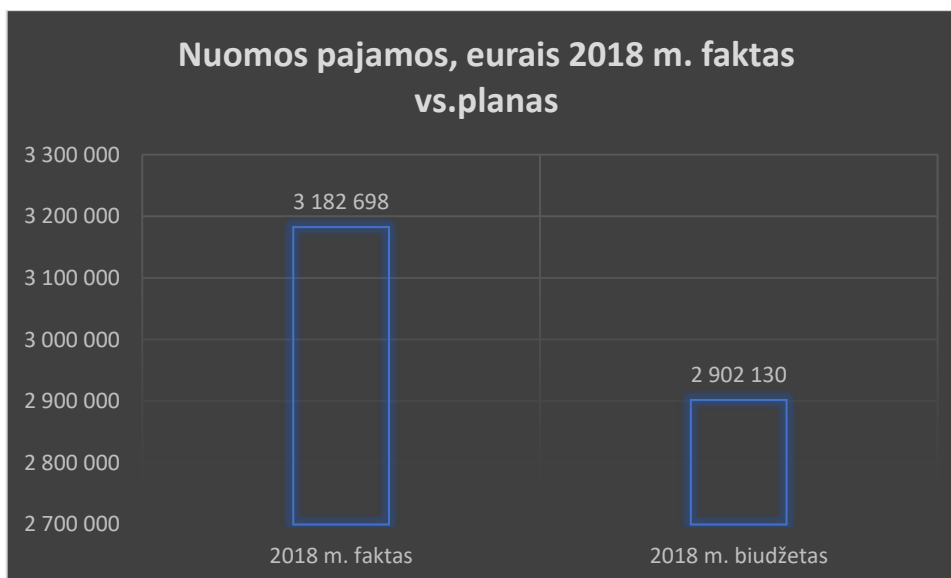
6 lentelė. **Nuomos pajamų planas 2019 metams, eurai** (sudaryta autorės)

Patalpos Nr.	Sausis	Vasaris	Kovas	...	Lapkritis	Gruodis	2019
1	428	428	428		428	428	5,131
2	2,691	2,691	2,691		2,691	2,691	32,291
3	361	361	361		361	361	4,330
4	3,544	3,544	3,544		3,544	3,544	42,522
...							
129	63	63	63		63	63	761
130	74	74	74		74	74	887
131	186	186	186		186	186	2,230
132	0	0	0		0	0	0
133	25	25	25		25	25	306
134	26	26	26		26	26	317
135	403	403	403		403	403	4,834
136	374	374	374		374	374	4,489
137	206	206	206		206	206	2,472
138	81	81	81		81	81	967
139	408	408	408		408	408	4,895
140	0	0	0		0	0	0
Viso	273,927	274,065	274,065		277,276	277,276	3,316,812

UAB „X“ nuomos pajamos, lyginant 2018 faktą su 2018 biudžetu, net 10 proc. didesnės (žr. 20 ir 21 pav.). Tam įtakos turėjo laisvų plotų užpildymas, t.y. naujų nuomininkų pritraukimas ir esamų nuomininkų persirašytų sutarčių sąlygų kitimas, t.y. kainos didėjimas. Kaip matome iš žemiau pateikto paveikslo, balandžio mėnesio nuomos pajamos sumažėjo, tam įtakos turi vadovybės sprendimas atsisakyti tam tikrų silpnesnių bendrų, pritraukiant naujus, įtakojančius net tik nuomos kainos kilimą, bet ir naudą lankytojams (nauji bendrai, didesnis pasirinkimas, naujovės).



20 pav. Nuomos pajamos, eurai 2018 m. faktas (sudaryta autorės)



21 pav. Nuomos pajamos, eurai 2018 m. faktas vs. planas

(sudaryta autorės)

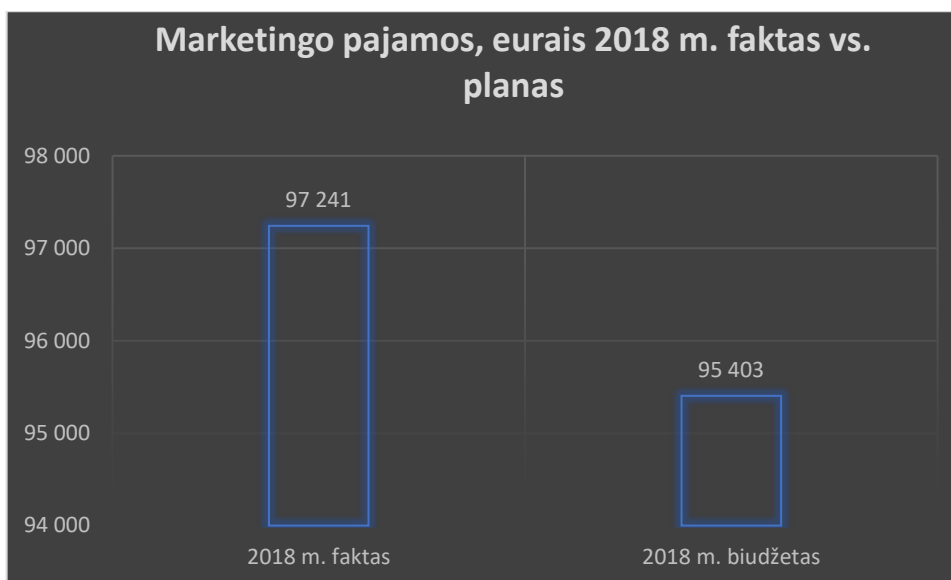
7 lentelė. **Marketingo pajamų planas 2019 metams, eurai** (sudaryta autorės)

Patalpos Nr.	Sausis	Vasaris	...	Lapkritis	Gruodis	2019
1	15	15		15	15	185
2	0	0		286	286	2,334
3	0	0		0	0	0
4	234	234		234	234	2,803
...						
129	14	14		14	14	173
130	0	0		0	0	0
131	10	10		10	10	122
132	0	0		0	0	0
133	15	15		15	15	185
134	0	0		0	0	0
135	7	7		7	7	84
136	6	6		6	6	70
137	0	0		0	0	0
138	0	0		0	0	0
139	0	0		0	0	0
140	0	0		0	0	0
	8,599	8,599		9,217	9,227	108,491



22 pav. **Marketingo pajamos, eurai** (sudaryta autorės)

UAB „X“ marketingo pajamos, lyginant 2018 faktą su 2018 biudžetu, 2 proc. didesnės (žr. 23 ir 24 pav.). Tam įtakos turėjo laisvų plotų užpildymas, t.y. naujų nuomininkų pritraukimas ir esamų nuomininkų persirašytų sutarčių sąlygų kitimas.



23 pav. Marketingo pajamos, eurais 2018 faktas vs. planas

(sudaryta autorės)

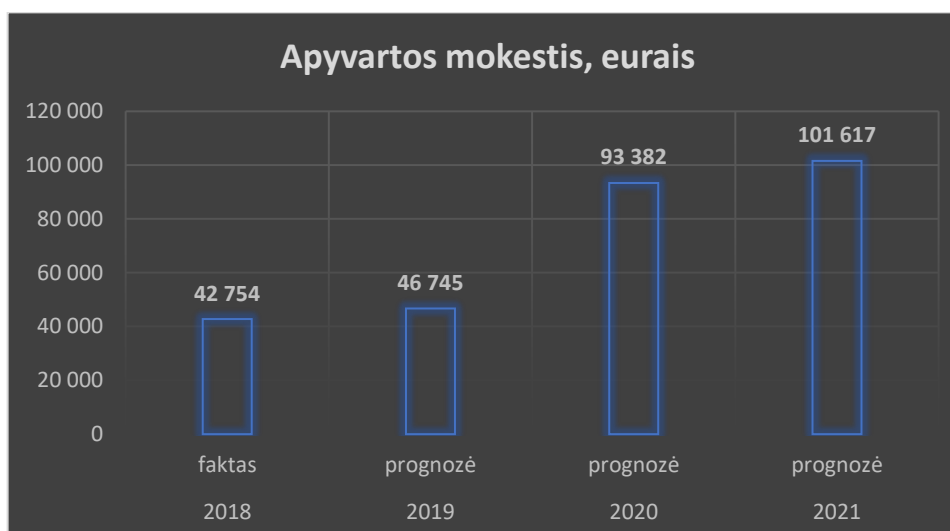


24 pav. Marketingo pajamos, eurais 2018 m. faktas pamėnesiui

(sudaryta autorės)

8 lentelė. **Apyvartos mokesčio planas 2019 metams, eurai** (sudaryta autorės)

Patalpos Nr.	Sausis	Vasaris	...	Lapkritis	Gruodis	2019
1					0	0
2					10,160	33,497
3						0
4	0	0		0	0	0
...						
129						0
130						0
140						0
	2,662	0		1,472	13,257	46,745

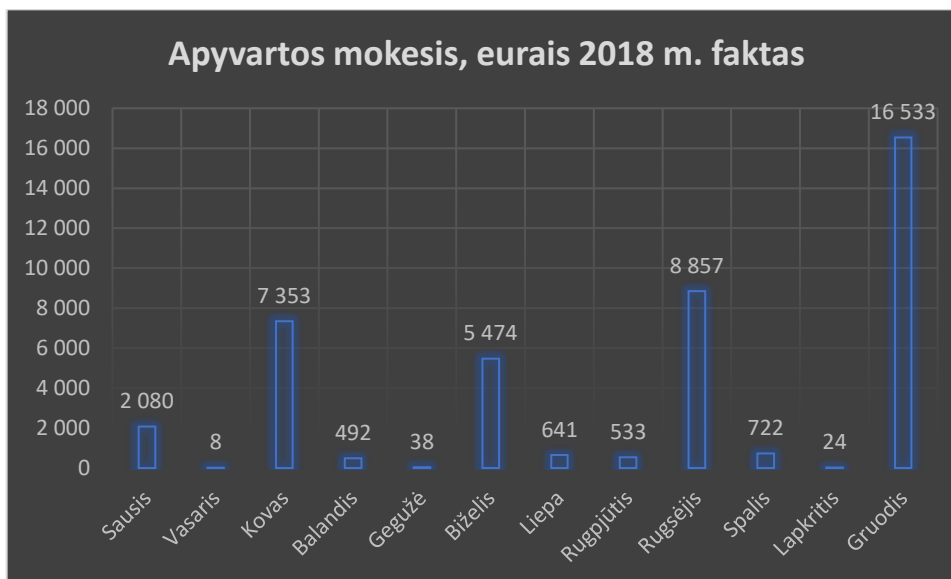


25 pav. **Apyvartos mokestis, eurai** (sudaryta autorės)

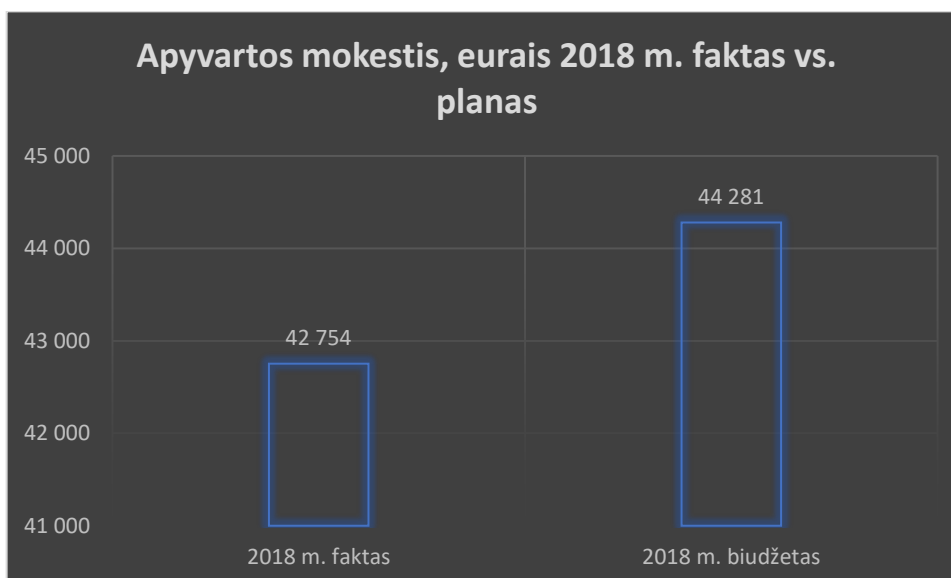
UAB „X“ apyvartos mokesčio pajamos, lyginant 2018 faktą su 2018 biudžetu, 3 proc. mažesnės (žr. 26 ir 27 pav.). Numatyti kokia bus nuomininko apyvarta nėra paprasta, todėl natūralu, kad gali būti skirtumas tarp suplanuoto rezultato ir fakto. Taip pat tam įtakos turi nuomininkų keitimas ar vykdomos rekonstrukcijos, kurių metu nuomininkas negauna pajamų, ko pasekoje – nemoka ir apyvartos mokesčio. Iš žemiau pateikto paveikslo matyti, kad diduma apyvartos mokesčio surenkama kiekvieno ketvirčio paskutinį mėnesį ir ypač daug metų paskutinį mėnesį. Taip atsitinka, kadangi nuomininkai turi skirtingus apyvartos mokesčio skaičiavimo periodus. Vieni gali mokėti mėnesinį, kiti – ketvirtinį dar kitų – pusmetinį ar metinį. Iš paveikslo galime

matyti, kad UAB „X“ dauguma apyvartos mokesčių mokančių nuomininkų turi ketvirčio arba metinį periodą. Įmonė 2019, 2020 ir kitiems sekantiems metams (žr. 25 pav.) yra nusimačiusi daug didesnę apyvartos mokesčių, tam įtakos turėjo:

- didesnis skaičius nuomininkų įskaitant naujus pritrauktus nuomininkus, mokėsiąčių tokios rūšies mokesčių,
- numatomos didesnės nuomininkų apyvartos,
- skirtingos taikymo sąlygos, t.y. didesni taikomi procentai nuo apyvartos ir pan.



26 pav. Apyvartos mokesis, eurai 2018 m. faktas (sudaryta autorės)

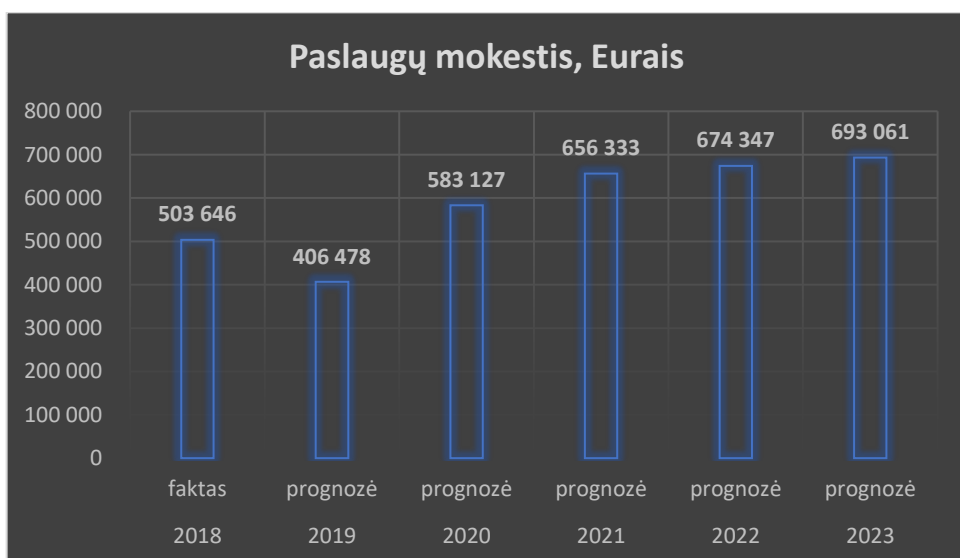


27 pav. Apyvartos mokesis, eurai 2018 m. faktas vs. planas

(sudaryta autorės)

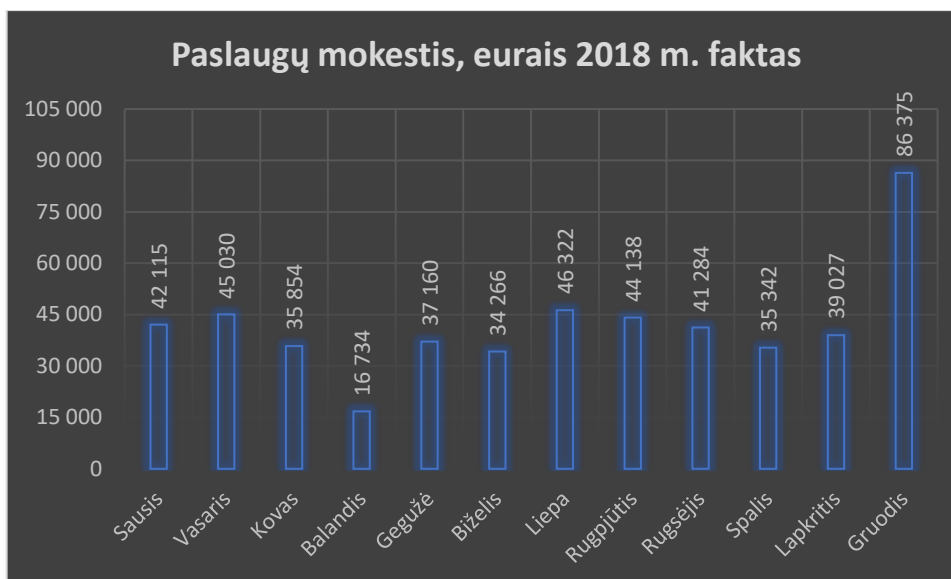
9 lentelė. Paslaugų mokesčio planas 2019 metams, eurais (sudaryta autorės)

Patalpos Nr.	Sausis	Vasaris	...	Lapkritis	Gruodis	2019
1	42	42		42	13	471
2	821	821		821	255	9,291
3	653	653		653	203	7,391
4	62	55		63	52	695
...						
129	5	4		4	4	52
130	5	5		5	2	57
131	8	8		8	2	85
132	30	30		30	9	335
133	35	35		35	11	396
134				58	24	542
135	28	24		24	21	297
136		20		20	7	207
137	38	38		38	(24)	389
138	4	4		4	3	44
139	20	17		17	15	205
140	16	14		14	12	169
	35,203	35,277		35,078	22,224	406,478

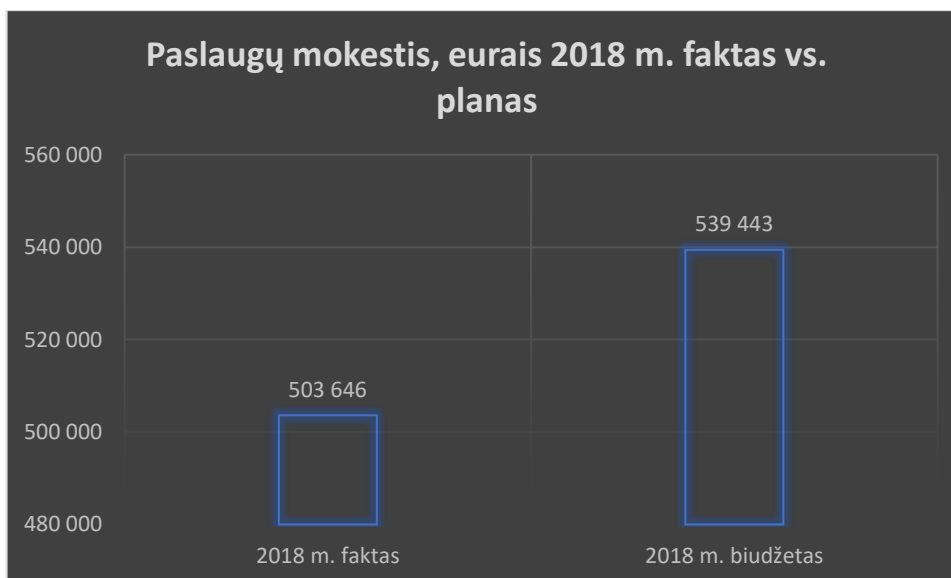


28 pav. Paslaugų mokestis, eurais (sudaryta autorės)

UAB „X“ paslaugų mokesčio pajamos, lyginant 2018 faktą su 2018 biudžetu, 7 proc. mažesnės (žr. 29 ir 30 pav.). Tam įtakos turėjo sumažėjusios išlaidos bendriems plotams. Taip pat ir paveiklo žemiau galime matyti, kad gruodžio mėnesį paslaugų mokestis buvo geokai didesnis. Tam įtakos turėjo paslaugų mokesčio principo taikymas. T.y. pastato savininkas bendriems plotams paslaugų mokstį taiko fiksuotą, taip suvaldant pinigų srautus ir sumažinant administracinį darbą, o gruodžio mėnesį – šis mokestis yra perskaičiuojamas už visus metus, ir atitinkamai arba išrašoma papildomai arba gražinama nuomininkams.



29 pav. Paslaugų mokestis, eurai 2018 m. faktas (sudaryta autorės)



30 pav. Paslaugų mokestis, eurai 2018 m. faktas vs. planas

(sudaryta autorės)

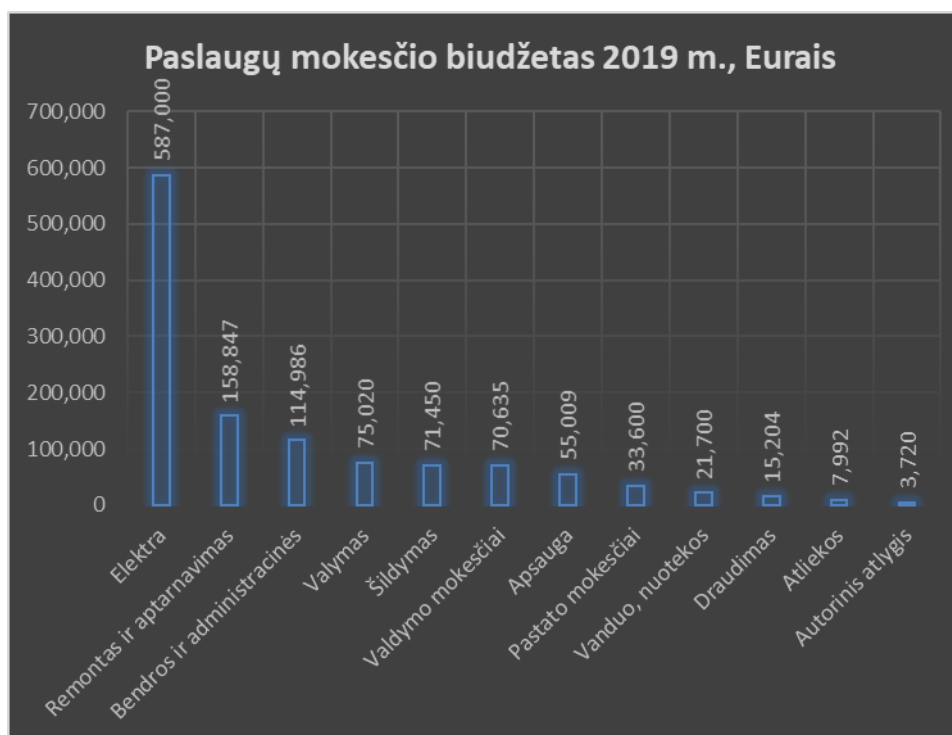
10 lentelė. **Biudžetas 2019 metams, eurai** (sudaryta autorės)

Aprašymas	Sausis	Vasaris		Gruodis	2019 Biudžetas	2018 Biudžetas
<i>Nuomos pajamos, įvertinus nuolaidas</i>	273,927.00	274,065.17	...	277,276.38	3,316,811.85	2,902,130.44
<i>Apyvartos nuomos pajamos</i>	2,661.51	0.00		13,256.56	46,744.69	44,280.85
<i>Trumpalaikės nuomos pajamos</i>	3,800.00	2,900.00		5,100.00	39,200.00	33,703.98
Nuomos pajamos	280,388.51	276,965.17		295,632.93	3,402,756.54	2,980,115.26
Paslaugų mokesčio ir kitos tiesioginių komunalinių pajamos	92,715.43	91,151.03		80,645.78	1,025,414.88	1,175,988.30
Paslaugų mokesčio išlaidos	(108,175.80)	(106,892.12)		(115,834.80)	(1,217,203.06)	(1,362,802.93)
Marketingo pajamos	8,598.94	8,598.94		9,227.40	108,491.20	95,403.69
Marketingo išlaidos	(14,166.67)	(10,000.00)		(14,166.67)	(204,000.33)	(170,000.00)
Kitos savininko išlaidos	(7,765.79)	(7,752.37)		(7,825.55)	(93,338.85)	(69,786.66)
NOI	251,594.63	252,070.65		247,679.09	3,022,120.39	2,648,917.67
Kitos įmonės išlaidos	(2,217.17)	(3,217.17)		(3,217.17)	(32,606.00)	(48,452.00)
Valdymo išlaidos	(5,995.00)	(5,995.00)		(5,995.00)	(71,940.00)	(72,000.00)
Pelnas prieš palūkanas, mokesčius, investicijas	243,382.46	242,858.48		238,466.93	2,917,574.39	2,528,465.67
Finansavimo išlaidos	(81,162.08)	(81,162.08)		(79,089.90)	(961,511.88)	(1,075,925.00)
Investicijos / pagerinimo darbai (sąnaudos)	(8,333.33)	(31,213.33)		(8,333.33)	(122,880.00)	0.00
Pelnas prieš mokesčius	153,887.05	130,483.06		151,043.70	1,833,182.52	1,452,540.67
Investicijos / pagerinimo darbai (ilgalaikis turtas)	(26,500.00)				(236,500.00)	0.00

Sudarant biudžetus, svarbu siekti skaičiavimo detalumo lygio ir tikslingumo, t.y. kiek turima informacija padės priimti atitinkamus valdymo sprendimus. Per didelis detalumas gali turėti priešingą rezultatą, t.y. skaičių gausybė nepadės išryškinti esmės, o tik apkraus vadovybę pertekliniais duomenimis.

11 lentelė. **Biudžetas 2019 metams, paslaugų mokesčio detalizacija, eurais** (sudaryta autorės)

Aprašymas	Sausis	Vasaris	...	Gruodis	2019 Biudžetas	2018 Biudžetas
Šildymas	13,000	13,000		17,000	71,450	65,700
Elektra	48,500	47,000		45,000	587,000	611,500
Vanduo, nuotekos	1,700	1,400		2,200	21,700	22,300
Valymas	9,006	7,856		8,306	75,020	67,685
Remontas ir aptarnavimas	11,286	13,006		10,646	158,847	273,317
Atliekos	666	666		666	7,992	7,992
Apsauga	4,510	4,510		4,566	55,009	49,476
Bendros ir administracinės	9,124	9,124		16,829	114,986	106,846
Pastato mokesčiai	2,800	2,800		2,800	33,600	33,600
Draudimas	1,267	1,267		1,267	15,204	22,200
Valdymo išlaidos	5,836	5,783		6,076	70,635	95,227
Kanceliarinės išlaidos	170	170		170	2,040	3,240
Autorinis atlygis	310	310		310	3,720	3,720
Paslaugų mokesčio išlaidos	108,176	106,892		115,835	1,217,203	1,362,803



31 pav. **Paslaugų mokesčio detalizacija , Eurais** (sudaryta autorės)

Išnagrinėjus UAB "X" biudžetų sudarymo ir kontrolės principus, išanalizavus biudžetų sudarymo etapus bei atlikus faktinių ir biudžete numatytų rodiklių palyginimą, buvo nustatyta, kad įmonėje taikoma biudžetų sudarymo ir kontrolės sistema turi ir privalumų, ir trūkumų. Teigiamai sistemą galima vertinti dėl biudžetų sudarymui taikomo prognozavimo modelio, susieto su įmonės strateginiais planais, darbuotojų įtraukimo į biudžetinių rodiklių planavimo procesą. Neigiamai sistemą galima vertinti dėl taikomos biudžeto formos, kuri pernelyg smulkiai detalizuojama, apkraunama pertekline informacija. Įmonei rekomenduojama peržiūrėti sąnaudų detalizavimą, apjungiant tos pačios rūšies išlaidas arba atsisakyti sąnaudų biudžeto iš viso, keičiant jį numatytais KPI rodikliais. Įmonei "X" esant didesniems nukrypimams rekomenduojama vietoje fiksuoto biudžeto veikloje taikyti lankstų, kuris atspindėtų tikrąsias nuokrypių priežastis ir leistų vadovybei priimti sprendimus greičiau. Pašalinus nustatytus trūkumus, UAB "X" taikoma valdymo bei kontrolės sistema veiktų efektyviau.

3. ĮMONĖS BIUDŽETŲ IR JŲ KONTROLĖS TENDENCIJŲ TYRIMAS

3.1. Organizacija be biudžeto „Beyond Budgeting“

Nors anksčiau biudžetas buvo puiki priemonė, šių dienų dinamiškoje ir nestabilioje verslo aplinkoje atsižvelgiant į laiko ir pinigų kaštus, vis daugiau pažangių įmonių pradeda atsisakyti metinio biudžeto sudarymo. Vis daugiau kalbama viešai ir išleidžiama ta tema knygų apie naujas patirtis, atsisakant metinio biudžeto sudarymo, naudojant naujas sistemas, kurios veikia geriau, greičiau, pigiau ir lanksčiau.

„Beyond Budgeting“ - idėja panaikinti tradicinius biudžeto sudarymo procesus, kad galų gale pagerėtų organizacijos valdymo kontrolė. Atsisakydama tradicinių biudžeto sudarymo procesų, įmonė siekia sukurti labai decentralizuotą organizacinę sistemą ir adaptyvų valdymo procesų rinkinį. Be biudžeto sudarymo reiškia ne tik komandinį valdymo metodą, bet labiau vadybos modelį. Be biudžeto sudarymo, reikia pergaltoti, kaip mes valdome organizacijas postindustriniame pasaulyje, kur novatoriški valdymo modeliai rodo vienintelį tvarų konkurencinį pranašumą. Tai taip pat reiškia, kaip išlaisvinti žmones nuo slopinančios biurokratijos naštos ir sumažinti kontrolės sistemas, suteikti jiems laiko dalytis, mokytis ir tobulėti. Visų pirma, tai yra mokymasis, kaip pasikeisti iš daugelio lyderių, sukūrusių ir valdančių „ne pagal biudžetą“ organizacijas.

Bjarte Bogsnes turintis ilgametę patirtį finansų ir žmogiškųjų išteklių srityje, gavęs apdovanojimą Harvard Business Review, įgyvendinęs „Beyond Budgeting“ tokiose kompanijose kaip Circle K ir Borealis (naftos, chemijos pramonės bendrovė), savo knygoje aprašo savo patirtis ir pateikia išvalgas. Anot jo, mes galime sukurti pasitikėjimo ir skaidrumo, teigiamų iššūkių aplinką, kai žmonės dirba dėl to, kad nori, ne todėl, kad jiems liepta. Anot autoriaus, biudžetas yra viena iš problemų, bet tikrai ne tik viena. Bjarte pasakoja apie rimtas ir dažnai nepastebimas problemas, susijusias su pasitikėjimu, išlaidų valdymu, kainodara, reagavimo greičiu, tikslo nustatymu, atlikimo įvertinimu, premija, kokybe, efektyvumu ir pan. Autorius kelia klausimą "Kodėl mes planuojame biudžetą - koks iš tikrųjų yra šių skaičių tikslas?". Anot Bjarte Bogsnes, jau daug metų keliamo sau tokius klausimus:

- Kas iš tikrųjų skatina puikius rezultatus organizacijose?
- Kas priverčia žmones atsikelti ryte, eiti į darbą, norint padaryti viską?
- Kaip išlaisvinti kūrybiškumą ir naujoves?
- Kaip mes suprantame ir galime reaguoti greičiau nei konkurentai?
- Kodėl žmonės turėtų dirbti kažkam?

Pirma problema, kurią pristato autorius – skaidrumas ir pasitikėjimas. Bjarte teigia, kad tai, ko mums reikia, yra kur kas daugiau: „Išvalgos“ - žmonės, besimokantys vieni iš kitų, ir

„išgryninti“ - žmonės, matantys didesnę paveikslą. Anot autoriaus, tradicinis valdymas bijo skaidrumo, nes tai kelia grėsmę kontrolei. Jeremy Hope, „Beyond Bud“ ikūrėjas, sukūręs Apskritąjį stalą, rašė: „Skaidrumas yra nauja kontrolės sistema, skaidrumas kaip savireguliacinis kontrolės mechanizmas.“

Bjarte pristatydamas išlaidų valdymo problemą, teigia, kad tradicinis biudžetas veikia ne tik kaip lubos, o dažnai geriau kaip grindys už tas pačias išlaidas. Išlaidų biudžetai linkę išleisti, net tada, kai pasikeitė pradinės biudžeto prielaidos. Vadovai daro nebūtinai taip elgiasi, norėdami apgauti, jie tai daro, nes sistema skatina tai padaryti. Tai tiesiog racionalus valdymo elgesys biudžete numatytu režimu. Tačiau jokių būdų negarantuoja, kad tai buvo optimalus išlaidų panaudojimas.

Kita autoriaus pristatyta problema – kontrolės trūkumas. Žmonės yra protingi ir bet kokia sistema gali būti manipuliuojama, jei žmonės norės to. Skaidrumas yra puikus gero valdymo mechanizmo pavyzdys. Taip yra stipri, vertybėmis pagrįsta kultūra. Prarasti valdymą netolygu prarasti kontrolę.

Dar viena Bjarte aptariama problema – tikslų nustatymas. Tikslas nebūtinai yra taikinyš. Tikslų nustatymas yra vienas iš būdų pasiekti tai, bet ne tik geriausias būdas. Pagrindiniai veiklos rodikliai (KPI) dažnai naudojami nustatant tikslus. Bet kai nustatote tikslus KPI, į juos visada reikia žiūrėti kartu su didesniais ir ilgalaikiais tikslais, kuriais bandome įvertinti pažangą. Tikslai turėtų būti konkretūs, išmatuojami, pasiekiami, tinkami ir apibrėžti tam tikru metu. Tikslai labai dažnai yra susiję su skaičiais. Autorius rekomenduoja nepamiršti žodžių galios. Gerai suformuluotas tikslas ar uždavinys dažnai gali motyvuoti ir pagerinti rezultatus labiau nei šalti skaičiai. Daugelį žmonių daug labiau įkvepia patrauklūs pranešimai apie kryptį ir ambicijas, o ne vien skaičiai.

Anot Mikelandželo: „Problema ne tai, kad mes suplanuosime per daug ir neįgyvendinsime, o tai kad sieksime per mažai ir įgyvendinsime“.

Pasak Wash-„Ington Post“, 10 procentų „Fortune 500“ kompanijų panaikino tradicijas daryti metinius veiklos įvertinimus, įskaitant Microsoft, Accenture, Deloitte ir Expedia. Čia gerai pasitarnauja premijų sistema. Bet pereinant prie sudėtingesnių užduočių, kur daugiau reikia pažinimo įgūdžių ir komandinio darbo, tyrimai rodo, kad individuali premija praranda savo galią. Autoriaus rekomenduotinos bendros ir kolektyvinės premijų sistemos.

„Biudžeto planavimo principai“ apima svarbiausius vadovavimo ir proceso principus, kad būtų galima gauti visapusišką „Biudžeto planavimo“ valdymo filosofijos naudą. Pagrindinės

komandos nariai, neatsižvelgiant į biudžeto sudarymą, paaikrina 12 principų. Biudžeto sudarymas reiškia ne valdymo principą, o filosofiją.

Sėkminga kelionė lemia didesnius rezultatus, nes organizacijos tampa adaptyvesnės ir įgalingesnės. Konkrečiau kalbant, organizacijos geriau išmano strategiją įgyvendindamos veiksmus, suderindamos procesus su klientų poreikiais ir jų specifiniu verslo ritmu, tobulindamos veiklos rodiklius, mažindamos sudėtingumą, didindamos sąmoningumą ir apdovanodamos bendrą konkurencijos sėkmę.



32 pav. Tarptautinės organizacijos, atsisakiusios biudžetu

(sudaryta autorės, remiantis *Implementing Beyond Budgeting*, Bjarte Bogsnes)

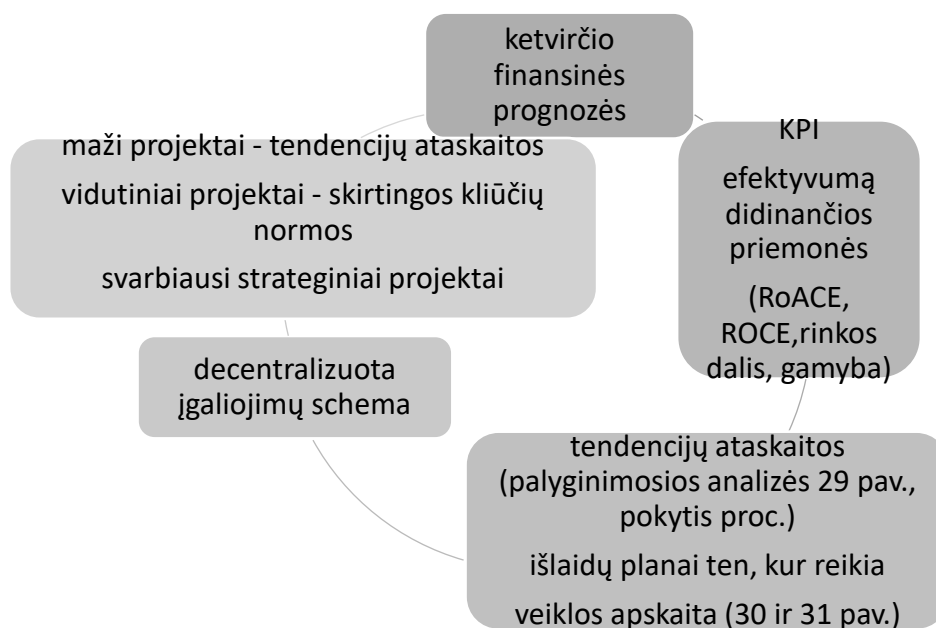
Handelsbanken CEO ir valdybos narys Wallander nusprendęs agtsisakyti biudžeto, pradėjo nuo šių žingsnių (Jeremy Hope, Robin Fraser, 2003):

- Daug didesnė filialo valdžia - „filialas yra bankas“
- Plokščia struktūra, turinti tik kelis sluoksnius
- Dėmesys klientams, o ne produktams
- Skaidrūs veiklos duomenys
- Jokių individualių premijų, tik kolektyvinė pelno pasidalijimo sistema
- stipri vertybėmis grįsta kultūra
- Nėra biudžetu

Daugelis mano, kad biudžeto pašalinimas yra pagrindinis ir drąsiausias Wallander sprendimas, tačiau tai buvo natūrali pasekmė kitų dalykų, kurių jis siekė.

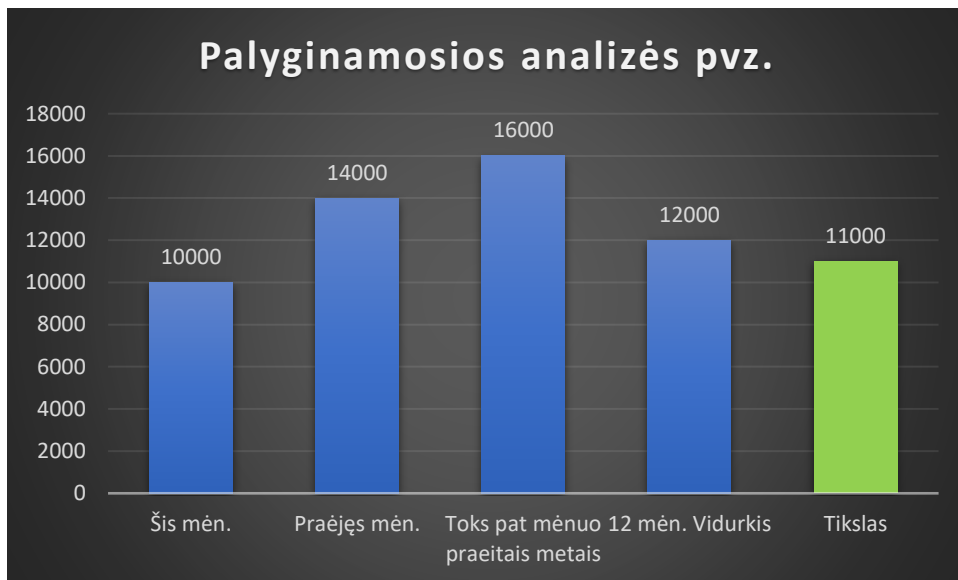
Anot Odd Reitan, Reitan grupės, valdančios tokius brendus kaip: Rema, 7-eleven, Uno-x, pressbyran, R-kioski ir kitus, fondo savinuko „biudžetas – tai energijos ir laiko švaistymas“.

Kompanijos Borealis atsakingi asmenys sugalvoję atsisakyti biudžeto iškėlė sau klausimą kokie yra pagrindiniai tikslai biudžeto. Atsakė sau, kad pagrindine biudžeto tikslai yra prognozių nustatymas, išlaidų ir investicijų valdymas bei įgaliojimų delegavimas, jie priėjo išvados, kad šie tikslai nėra taip glaudžiai tarpusavyje susiję ir ėmėsi projektuoti priemones šiems tikslams pasiekti (33 pav.).



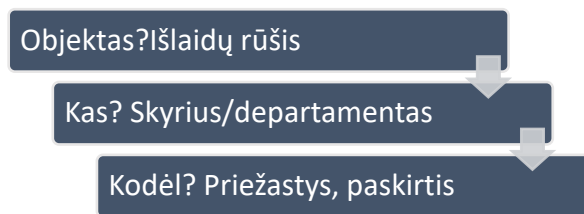
33 pav. Borealis kompanijos priemonės, atsisakius biudžeto

(sudaryta autorės, remiantis *Implementing Beyond Budgeting*, Bjarte Bogsnes)



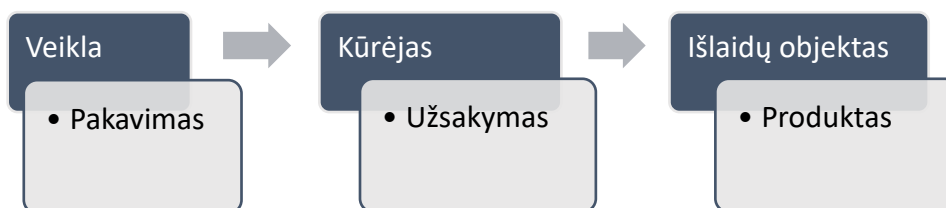
34 pav. **Tendencijų ataskaitos - palyginamoji analizė**

(sudaryta autorės, remiantis *Implementing Beyond Budgeting*, Bjarte Bogsnes)



35 pav. **Veiklos apskaita - fiksuotų išlaidų analizė**

(sudaryta autorės, remiantis *Implementing Beyond Budgeting*, Bjarte Bogsnes)



36 pav. **Išlaidų priskyrimas veikloms, nuo kurių jos priklauso**

(ne visos išlaidos gali būti priskirtos produktams ar klientams)

(sudaryta autorės, remiantis *Implementing Beyond Budgeting*, Bjarte Bogsnes)

Anot autoriaus, atsisakius tradicinio biudžeto pavyko:

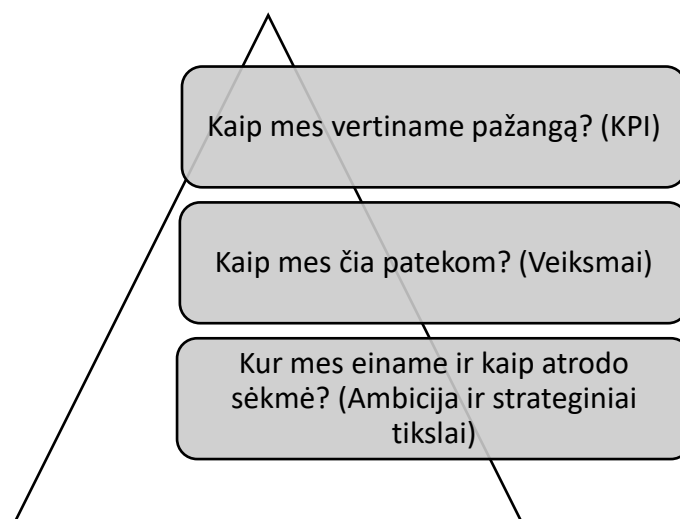
- pagerinti finansų valdymą ir veiklos rezultatų vertinimą;
- decentralizuoti valdžią ir sprendimus;
- supaprastinti procesą ir sumažinti sugaištą laiką.

Pagrindinės autoriaus nurodytos tradicinio biudžeto silpnybės:

- prieštaringi tikslai - tikslo nustatymas prieš finansinį prognozavimą, silpnos sąsajos su strategija;
- ne tik luboms, bet ir grindims;
- neetiškas elgesys;
- skatina sprendimų centralizavimą ir atsakomybę;
- nelankstus planavimo prielaidų pokyčiams, pasenusios prielaidos;
- sprendimai priimti per aukštai ir per anskti;
- iliuzijos kontrolė;
- daug laiko reikalaujantis procesas;
- sudaryti biudžetą lyg pasaulis pasibaigtų gruodžio 31 dieną.

Siekiant didinti RoACE buvo gilinamasi į kitus tą įtakojančius Borealis kompanijos svertus, autorius išskiria šiuos tikslus:

- Investuokite į pelningus projektus;
- Parduokite nepelningą turtą;
- Optimizuokite apyvartinį kapitalą;
- Optimizuokite fiksuotas išlaidas;
- Optimizuokite kintamą kainą;
- Padidinkite maržas, palyginti su rinka;
- Padidinkite apimtį.



37 pav. Cirkle K organizacijos tikslų nustatymas

(sudaryta autorės, remiantis *Implementing Beyond Budgeting*, Bjarte Bogsnes)

Beyond Budgeting pagrindiniai principai (Jutta Eckstein, John Buck, 2019 02 25) :

- Tikslas - įtraukti ir įkvėpti žmones drąsių ir kilnių priežasčių link;
- Vertybės - valdyti pasitelkiant bendras vertybes ir pagrįstus sprendimus;
- Skaidrumas - padarykite informaciją atvirą savireguliacijai, naujovėms, mokymuisi;
- Organizacija - ugdykite stiprų priklausymo jausmą, venkite hierarchinės kontrolės ir biurokratijos;
- Autonomija - patikėkite žmonėms laisve veikti;
- Klientai - susiekite kiekvieno darbą su kliento poreikiais;
- Ritmas - dinamiškai organizuokite valdymo procesus visame versle
- Tikslai - nusistatykite kryptingus, ambicingus ir santykinius tikslus;
- Planai ir prognozės - sudarykite planavimą ir prognozavimą lengvą ir nešališką;
- Išteklių paskirstymas - puoselėti sąmoningą požiūrį;
- Grįžtamasis ryšys mokymuisi ir tobulėjimui;
- Apdovanojimai - apdovanokite už bendrą konkurencijos sėkmę.

3.2. Įmonių biudžetų ir jų kontrolės tyrimo metodologija

Socialinių mokslų tyrimai remiasi dviem pagrindinėmis socialinių mokslų srities metodologinėmis priegomis (strategijomis) – **kiekybine ir kokybine**. Pagrindiniai skirtumai tarp šių dviejų metodologinių priegų išryškėja atliekant konkretų empirinį tyrimą. Kiekybinė metodologija paprastai remiasi pozityvistiniais metodais ir dedukcine tyrimo proceso logika, pasitelkiant empirinius duomenis pasirinktai teorijai patikrinti. Kokybinė metodologija grindžiama interpretacine/indukcine tyrimo logika, kuomet kaupiant ir interpretuojant gautus tyrimo duomenis siekiama konstruoti naujas ar tobulinti esamas teorines prielaidas.

Pastaraisiais metais socialiniuose moksluose ženkliai stiprėja kokybinės duomenų rinkimo strategijos pozicijos, kuriose pirminė informacija dažniausiai išreikšta žodžio pavidalu ir fiksuojama netaikant jokių formalizavimo ar apibendrinimo būdų. Tai gali būti interviu įrašai, stebėjimo protokolai, diskusijų ar aptarimo užrašai, rašiniai. Taikant kokybinę tyrimo duomenų rinkimo strategiją, pagrindinis dėmesys nukreiptas į gilesnį socialinių reiškinių, procesų pažinimą ir supratimą, o ne tik į teorinių prielaidų patikrinimą statistiškai patikima imtimi.

Kokybiniuose tyrimuose duomenys renkami siekiant gauti detalią informaciją apie tam tikrą fenomeną susijusį su žmonių elgesiu ar mąstymu ir pan. Kokybinio tyrimo pirminiai duomenys renkami žodine forma, reiškiami teiginiais ar kategorijomis ir vertinami subjektyviai, šio tipo

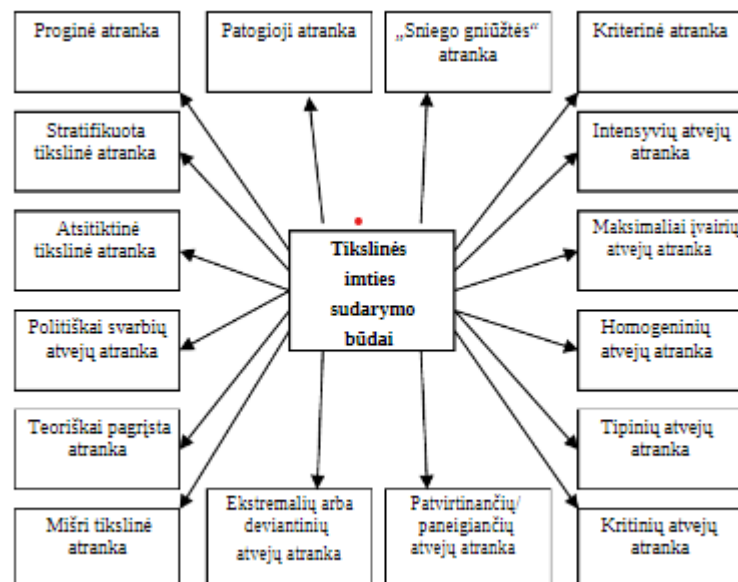
tyrimais pabrėžtinai siekiama apibūdinti tyrimo objektą ir jo raišką ir formuluoti hipotezes, o ne aiškinti šio objekto ypatumus ar tikrinti išankstines idėjas. Kokybiniuose tyrimuose tyrimo apimtys paprastai yra santykinai nedidelės, imtys mažos, struktūra nėra griežtai apibrėžta, leidžianti plačiai analizuoti ir interpretuoti pasirinktą fenomeną. Kokybinės strategijos taikymo atveju tyrimo metu gali keistis tyrimo eiga ir pobūdis, kadangi kokybiniu tyrimu daugiau siekiama konstruoti teoriją ar praplėsti esamos teorijos ribas, nei testuoti esamą teoriją. Todėl kokybiniams tyrimams dažnai priekaištauojama, kad jie nėra iki galo išbaigti, dinamiški ir lankstūs. Tačiau jų privalumais laikoma tai, kad jais siekiama gilintis į suvokimo problemą, siekiama atskleisti įvairesnius ir subtilesnius tikslinių grupių santykius su nagrinėjamu reiškiniu. Todėl šie tyrimai leidžia gauti didesnę duomenų įvairovę ir laisvesnę jų interpretavimą, galimybę pailustruoti gautus duomenis konkrečiu pavyzdžiu ar pavieniais atsakymais. Kokybiniai tyrimai naudingi siekiant išsiaiškinti esamą reiškinių (požiūrio, elgsenos) kokybę ir nustatyti ją ne išoriškai (kaip atrodo), o tarsi iš vidaus – per žmogaus asmeninio santykio su tuo reiškiniu prizmę (Pruskus, 2003). Kokybinių tyrimų metodologai (pvz., Patton, 1990) laikosi nuomonės, jog kokybinio tyrimo išvados labiau siejasi ne su imties dydžio problema, bet su tyrėjo analitiniais gebėjimais ir tyrimui pasirinktų atvejų informatyvumu.

Interviu paprastai apibrėžiamas kaip sistemingas duomenų rinkimas tiesioginio ar netiesioginio pokalbio tarp interviuotojo ir interviuojamojo metu. Tyrėjas yra iš anksto pasiruošęs pokalbiui, numatęs jo struktūrą, procedūrą ir, kai tai numato tyrimo pobūdis, netgi turinį (pasirengęs interviu klausimus). Socialiniuose tyrimuose interviu dažniausiai apibrėžiamas kaip tyrėjo pokalbis su tiriamuoju, siekiant surinkti tyrimui reikalingos informacijos. Pagal procedūrų lankstumą arba griežtumą interviu galima skirstyti į griežtai struktūruotus, pusiau struktūruotus ar nestruktūruotus. Pirmu atveju tyrimo klausimai, jų eiga, paties interviu eiga ir struktūra iš anksto apgalvoti, antru ir trečiu atveju iš anksto parengtų klausimų mažiau arba jų visai nėra. Pagal savo išpildymą ir pritaikymą šis tyrimo metodas pasižymi didele formų bei panaudojimo galimybių įvairove.

Tyrėjas turi tris galimybes, kurios visos atliekant kokybinius tyrimus yra priimtinos:

- Planuojant tyrimą numatyti tyrimo imties dydį.
- Iš anksto nenumatyti tyrimo imties dydžio, bet duomenis rinkti tol, kol jie pradeda kartotis ir akivaizdžiai sumažėja jų informatyvumas.
- Numatyti preliminarų tyrimo imties dydį, bet renkant duomenis, prireikus, tyrimo imtį išplėsti.

Mano pasirinkta apklausa kaip kokybinio tyrimo metodas atliktas naudojantis šiuolaikinėmis informacinėmis komunikacinėmis priemonėmis, o tiksliau – naudojant on-line arba internetu tiesiogiai sukurtą klausimyną, kurį respondentams reikėjo užpildyti prisijungus prie www.manoapklausa.lt puslapio pagal gautą nuorodą. On-line klausimynai pildomi tiesiogiai prisijungus prie serverio, kuris teikia apklausų vykdymo paslaugas ir duomenys iš karto kaupiami tam tikroje skaičiuoklėje, kurioje galima atlikti duomenų statistinio apdorojimo veiksmus. Atliekant griežtai struktūruotą interviu, visi respondentai gavo vienodus klausimus, vienodomis formuluotėmis ir vienoda seka. Atlikdama tyrimą nekėliau sau tikslo tyrimo rezultatus pritaikyti visoms Lietuvoje veikiančioms įmonėms, todėl atitinkamai neaktualus buvo statistinis tyrimo išvadų generalizavimas, tyrimo generalinė aibė. Dėl išvadų generalizavimo savitumo kokybiniame tyrime nesiekiau tikimybinės atsitiktinai sudarytos imties, bet priešingai – pasirinkau įmones, kurios yra informatyvios tiriamuoju požiūriu. Atliktame kokybiniame tyrime taikyta tikslinė imties vienetų atranka. Buvo atrinktos konkrečios įmonės, siekiant jas visapusiškai suprasti. Buvo taikytas kriterinis tikslinės imties sudarymo būdas, kai imties vienetai iš populiacijos atrinkti pagal nustatytus kriterijus, t.y. įmonių metinę apyvartą. Galimi tikslinės imties sudarymo būdai (žr. 38 pav.). Pasirinktas kriterinės atrankos būdas yra labai veiksmingas, nes surenkami kokybiški duomenys. Atliekant tyrimą pasitelktos šiam tyrimui turimos reikiamos kompetencijos. Vertinant tyrimo kokybę, svarbiausios tyrimo charakteristikos: validumas ir patikimumas.



38 pav. Tikslinės tyrimo imties sudarymo būdai

(sudaryta L. Rupšienės, remiantis M.Patton, 1990)

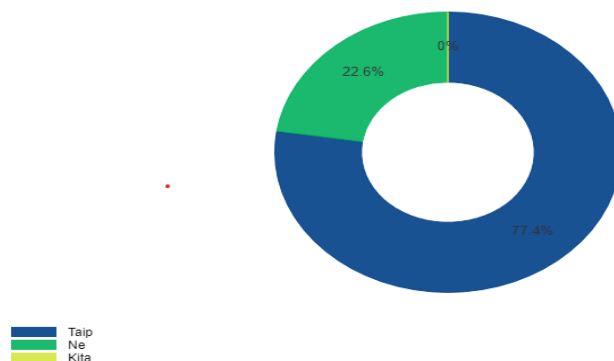
Tyrimo validumo ir patikimumo užtikrinimas yra tas barometras, rodantis tyrimo kokybę. Kuo didesnis tyrimo validumas ir patikimumas, tuo kokybiškesnis tyrimas. Validumas kokybiniuose tyrimuose yra šiek tiek kitoks, kokybiniame tyrime instrumentu laikomas pats tyrėjas. Validumą suprantant kaip išvadų pagrindumą, remiantis visu tyrimu, o ne tik instrumentu ir tyrimo imtimi, išryškėja ir kitų tyrimo elementų reikšmė tyrimo išvadų pagrindumui (pvz., tyrimui pasirinkta strategija, tyrimo uždaviniai, jų dermė su duomenų rinkimo ir analizės metodais, duomenų rinkimo metodas, gaunamų duomenų fiksavimas ir daugybė kitų dalykų). Kokybiniu tyrimu siekiama pateikti išvadas, kurios leistų tyrimo ataskaitos skaitytojams suprasti, kur jie gali pritaikyti tyrimo rezultatus: ar gali juos perkelti į savo ir /ar kitas situacijas, kontekstus, kuriamas teorijas ir pan.

Tyrimo patikimumas – kitas tyrimo kokybės požymis, glaudžiai susijęs su validumu. Atlikdama tyrimą, apklausą dariau tirdama skirtingose Lietuvos vietose esančias įmones, skirtingomis savaitės dienomis ar paros metu, kreipdamasi tiesiogiai į vadovą vardu ir pavarde arba tiesiog kaip į įmonės atstovą, stebėta, ar gauti duomenys išlieka stabilūs.

3.3. Įmonių biudžetų ir jų kontrolės tendencijų atlikto tyrimo analizė

Atlikto tyrimo respondentai atstovavo skirtingo dydžio įmones. Atliekant tyrimą buvo apklausta daugiau kaip 5000 įmonių visoje Lietuvoje (numatytas tyrimo imties dydis), kurių metinė pardavimų apyvarta didesnė nei 2 000 000 eurų. Tyrimas atliktas, išsiunčiant tiesioginę nuorodą į anketą el. paštu, taip pat paskelbta linkedin, facebook viešojoje asmeninėje paskyroje. Pagrindinis tyrimo tikslas – išsiaiškinti naujausias tendencijas ir naudojamus įrankius bei nuomonę apie biudžeto kaip tokio atsisakymą. Apklausoje sudalyvavo 53 respondentai. Respondentų vykdoma veikla: gamyba, transportas, nekilnojamo turto vystymas ir nuoma, statyba, draudimas, bankai, laivų aptarnavimas, energetika, mažmeninė/didmeninė prekyba, žemės ūkis. Man, kaip tyrėjai, visų pirma rūpėjo, kad atlikto tyrimo rezultatai atskleistų realią tiriamą situaciją, todėl ėmiausi priemonių, kurios užtikrintų tyrimo rezultatų tikslumą, t.y. tyrime visoms įmonėms atstovavo kompetentingi, biudžetų sudarymo ir kontrolės klausimus išmanantys respondentai. Didžiausią respondentų grupę (t.y. daugiau kaip 50 proc. respondentų) sudarė - įmonės vadovai, likę – buhalterijos/finansų skyrių vadovai. Apie 85 proc. respondentų organizacijos amžius daugiau kaip 10 metų. Apie 80 proc. atsakiusių respondentų teigė, kad naudoja biudžetus (žr. 39 pav.). Tuo tarpu kad biudžetų nenaudoja, nurodė šiek tiek daugiau nei 20 proc. respondentų. Daugiau nei 50 proc. atsakiusių respondentų naudoja biudžetus daugiau kaip 10 metų ir apie 30 proc. nuo 5 iki 10 metų.

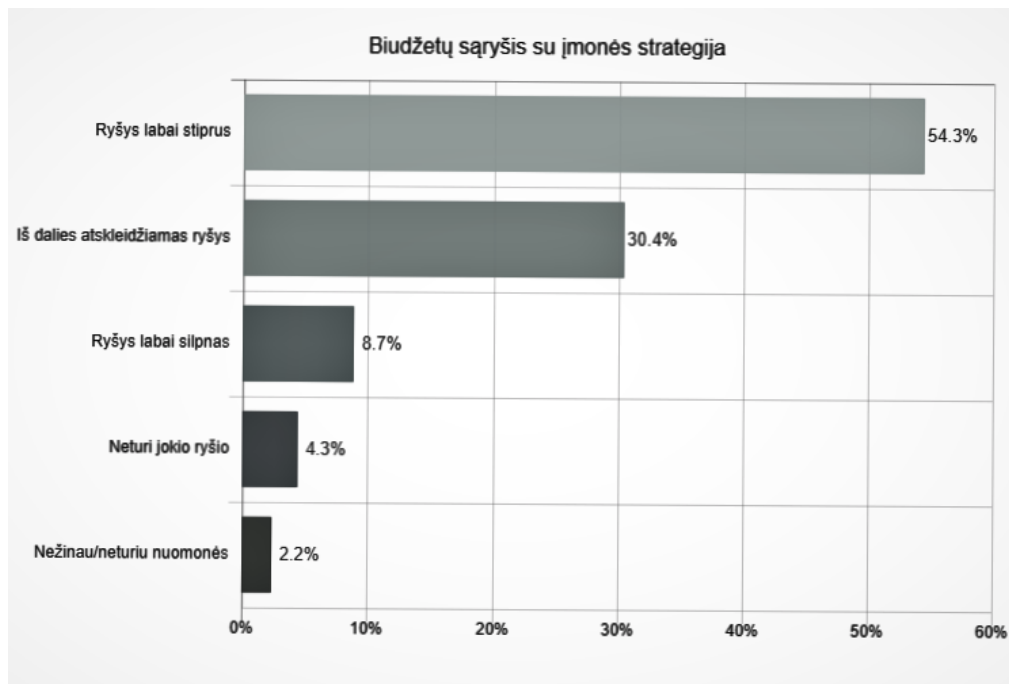
Ar jūsų organizacijoje yra sudaromi biudžetai?



39 pav. Ar jūsų organizacijoje yra sudaromi biudžetai?

(sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais)

Analizuojant literatūros medžiagą, paaiškėjo, kad būtina įmonės strategiją integruoti į įmonės biudžetus. Respondentų buvo teirautasi, ar sudaryti biudžetai turi ryšį su įmonės strategija (žr. 40 pav.). Apie 55 proc. respondentų nurodė, kad sąryšis su įmonės biudžetu yra labai stiprus. Galima manyti, kadangi apklausoje dalyvavo didelių ir tvarių organizacijų atstovai (apie 35 proc. atsakiusių respondentų metinė apyvarta yra didesnė kaip 10 mln. Eur.), atitinkamai ir jų nuomonė apie biudžeto sąryšį su įmonės strategija yra pozityvi. 30 proc. respondentų nurodė, kad ryšys yra iš dalies atskleidžiamas. Kad ryšys yra labai silpnas nurodė apie 9 proc. respondentų, o 4 proc. respondentų nurodė, kad nėra jokio ryšio. Tai rodo, kad tokios įmonės savo veiklą planuoja tik dalinai atsižvelgiant į strateginius tikslus ar jų nežino iš viso. 2 proc. respondentų neturėjo nuomonės šiuo klausimu.

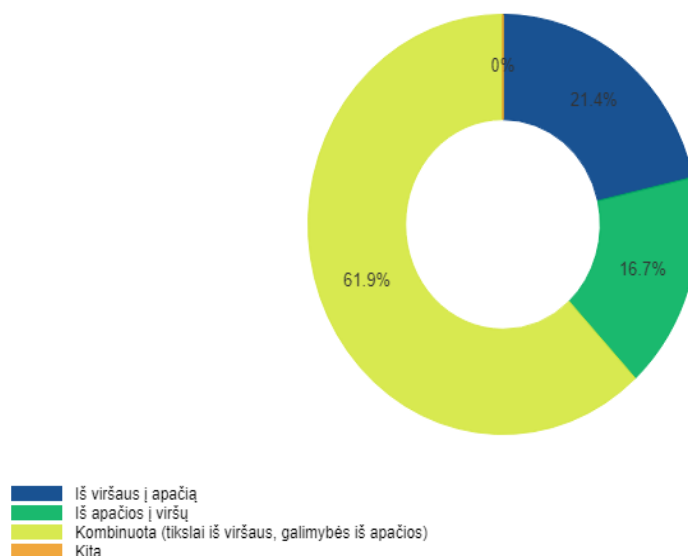


40 pav. **Biudžetų sąryšis su įmonės strategija**

(sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais)

Kitas tyrimo klausimas – biudžetas kaip planavimo procesas. Konkretus šio klausimo tikslas – išsiaiškinti kaip įmonėse sudaromi biudžetai ir kaip jie naudojami planavimui, kontrolei bei kitoms funkcijoms atlikti. Kad sudarant biudžetus vedamos derybos (tikslai iš viršaus, galimybės iš apačios) nurodė apie 62 proc. respondentų, Likę pasiskirstė panašiai po lygiai iš viršaus į apačią ir iš apačios į viršų. 21 proc. respondentų nurodė, kad įmonės biudžetą visuomet suformuoja įmonės vadovybė (t.y. biudžetai rengiami iš viršaus į apačią, taikomas autokratiškas biudžetų rengimo būdas). Šis rezultatas rodo, kad yra dar nemaža dalis įmonių, kurių vadovai nepasitiki darbuotojais, nedeleguoja jiems tam tikrų pareigų. Be to, toks biudžetų rengimo būdas nemotyvuoja darbuotojų sąmoningai veikti savo ir įmonės labui. Kad biudžetai rengiami iš apačios į viršų (t.y. biudžetą sudaro įmonės parengtų padalinių parengtų biudžetų visuma) nurodė apie 17 proc. respondentų. Toks tyrimo rezultatas rodo, kad vis daugiau Lietuvos įmonių taiko modernią biudžetų rengimo taktiką, vadovai vertina darbuotojų nuomonę ir bendradarbiauja su jais rengdami biudžetus (41 pav.).

Biudžeto sudarymo proceso eiga:



41 pav. **Biudžeto sudarymo proceso eiga**

(sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais)

Tyrimo respondentų nurodytos naudojamos priemonės, sudarant ir vykdant biudžetus:

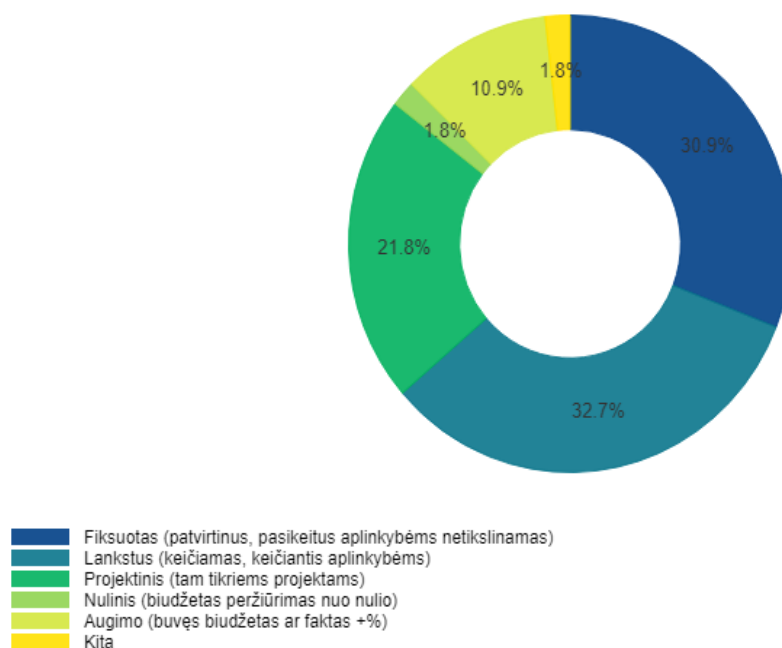
- Excel - apie 50 proc. respondentų;
- Buhalterinės programos - 30 proc. respondentų;
- Specializuotos veiklos valdymo programos – 10 proc. respondentų;
- Qlik, Power BI iki 10 proc. respondentų.

Tokie rezultatai rodo, kad įmonės vis dar nėra įgudusios naudoti naujausius analitikų įrankius ir nemažai laiko skiria biudžetų sudarymui excel būdu.

Respondentų teirautasi apie biudžetų tipus pagal jų sudarymo principą. 30 proc. respondentų teigia naudoją fiksuotą biudžeto sudarymo principą, kai biudžetą patvirtinus, jis nėra daugiau keičiamas ir koreguojamas. Rengiant tokius biudžetus, įmonės vadovybė turi suprasti, kad tokie biudžetai neatlieka pagindinių savo funkcijų, tampa neinformatyvūs. Vertinant veiklą pagal fiksuotą biudžetą, nukrypimai nustatomi nuo sugalvotos, bet ne nuo realios padėties. Panašiai respondentų apie 33 proc. nurodė naudojantys priešingai – lanksčius biudžetus, kai keičiantis aplinkybėms, keičiami ir biudžetai (žr.42 pav.). Tokie biudžetai leidžia operatyviai

priimti sprendimus. Labai maža respondentų dalis nurodė, kad naudoja nulinį biudžetą, kai biudžetas rengiamas nuo nulio. Apie 11 proc. respondentų nurodė sudarantys augimo biudžetus

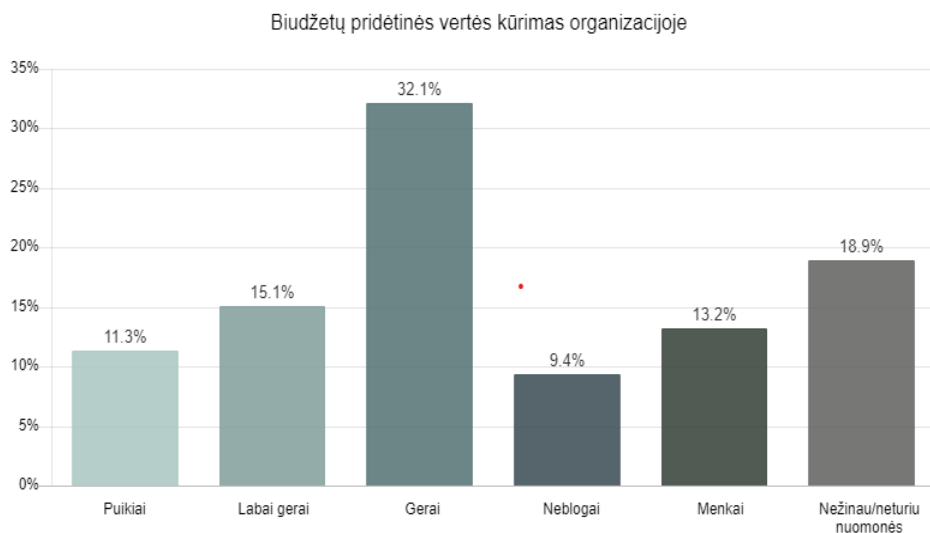
Jūsų organizacijoje sudaromas biudžetas pagal sudarymo principą:



42 pav. **Jūsų organizacijoje sudaromas biudžetas pagal sudarymo principą**

(sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais)

Iš gautų rezultatų matyti, kad respondentų lūkesčiai apie budžetų pridėtinės vertės kūrimą organizacijoje nėra labai teigiami. Net 32 proc. respondentų biudžetų pridėtinės vertės kūrimą organizacijoje įvertino tik gerai (žr. 43 pav.), tikėtina kad tam įtakos turėjo jog daugiau nei 35 proc. atsakiusių teigia, kad biudžetų sudarymas trunka ilgiau nei 1 mėnesį, o 20 proc. respondentų teigia, kad biudžetas yra netikslus.

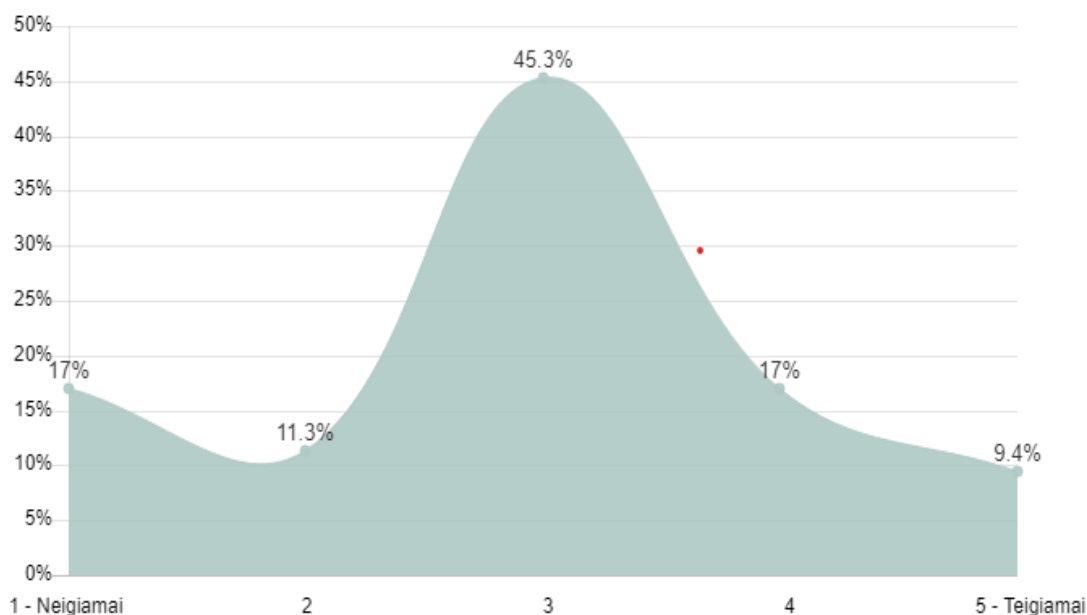


43 pav. **Biudžetų pridėtinės vertės kūrimas organizacijoje**

(sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais)

Kaip matome iš pateiktos skalės (žr. 44 pav.) net 45proc. respondentų įvertino 3 iš 5 galimybę atsisakyti biudžeto, pasirenkant kitas priemones.

Kaip vertinate "Beyond Budgeting" (atsisakymas biudžeto kaip tokio, įsivedant kitas priemones, kaip kaštų/pelno centrus, KPI, palyginamąją informaciją, vertybių peržiūrą ir pan.)?



44 pav. **Kaip vertinate "Beyond Budgeting"**

(sudaryta autorės, remiantis atlikto tyrimo rezultatais)

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Išanalizavus mokslinę literatūrą, padariau tokias išvadas:

1. Biudžetus sudaryti yra geresnis sprendimas, nei jų neturėti iš viso. Net ir mažoms ir neseniai įsteigtoms bendrovėms biudžetai naudingi.
2. Biudžetų sudarymo strategija iš „apačios į viršų“ priverčia padalinius kartu siekti bendrų bendrovės tikslų. Tikslai ir strategija, misija, vizija plačiąja prasme turi būti žinoma.
3. Įsivertinę verslo pinigų srautus ir planuojamas investicijas, kur kas lengviau ir greičiau galima priimti verslo sprendimus.
4. Biudžetų detalumas – biudžetai turi būti pakankamai informatyvūs, bet neapkrauti nereikšminga informacija, skaičiais. Ypač su ta problema susiduria didelės, daug padalinių, rinkų, platų produktų ar paslaugų asortimentą siūlančios bendrovės.
5. Biudžetų sudarymas galėtų duoti grįžtamąjį indėlį bendrovei, jei biudžetų kontrolės metu būtų numatyta veiksmų, sprendimų seka, kuria vadovautųsi bendrovė biudžetų nevykdymo atveju.
6. Biudžetų vykdymui labai svarbu konkretūs atsakingi asmenys. Bet kuriuo atveju netinkama situacija, kai biudžetai tampa „bizūnu“, jis turėtų teisingai motyvuoti darbuotojus.
7. Su biudžetų vykdymo grįžtamuoju ryšiu turėtų būti supažindinami „iš viršaus į apačią“ principu. Žemiausios grandys nesieks bendro tikslo, jei nežinos koks jis ir nuo ko jis priklauso.
8. Bendrovės, pasirinkusios kelią dirbti be biudžetų „**Beyond Budgeting**“, randa dar inovatyvesnių priemonių, padedančių ne tik išspręsti biudžeto atliekamas funkcijas, bet ir jų trūkumus.

Pasiūlymai ir rekomendacijos:

1. Rekomenduojama įmonėms atsisakyti fiksuotų biudžetų, pereinant prie lanksčių biudžetų, orientuotų į rinkos permainas ir strateginius pokyčius. Biudžetai turi būti sudaromi atsižvelgiant į išorės ir vidaus aplinkos veiksnius ir „reaguoti“ į pokyčius.
2. Rekomenduojama net ir didelėms bendrovėms sudarant biudžetus kas tam tikrą nusistatytą laikotarpį (pavyzdžiui, tris ar keturis metus), vadovautis biudžetų sudarymo

būdu „nuo nulio“, nei visą laiką sudarynėti – „praeities rezultatas +“ , taip bus išvengiama klaidų ar išpūsto biudžeto.

3. Jei bendrovės veikla, o kartu ir rezultatai labai dinamiški, siūloma kai mėnesio tikslas skaičiuojamas skaičių dalinant iš 12-os mėnesių, naudoti ketvirčių tikslus, kai tie tikslai yra žinomi. Pavyzdžiui, numaćius darbuotojų didelę augimą nuo trečio ketvirčio, rezultatai bus smarkiai iškraipomi ir nesuteiks palyginamosios informacijos, jei turėdami darbo užmokesčio biudžetų informaciją ketvirčiais, ją sudėsime ir padalinsime iš 12-os mėnesių, kaip mėnesio tikslo, plano nustatymui.
4. Rekomenduojama bendrovėms nebijoti atsisakyti biudžetų ir surasti kitus veiklos vykdymo, tikslų formavimo ir kontrolės įrankius. Ypač tai aktualu šių dienų verslo aplinkai, užtikrinant kuo mažesnius žmogiškuosius, laiko, finansinius ar kitus resursus. Siūlyčiau nebijoti eksperimentuoti ir ieškoti inovatyvių, informacinėmis technologijomis paremtų, įrankių bei peržiūrėti bendrovės vertybes, tikslo siekti kartu su darbuotojais. Patartina skatinti darbuotojų iniciatyvą dalyvaujant veikloje, aiškiai deleguojant atsakomybes ir duodant laisvę sprendimams. Ypač svarbus tampa reakcijos laikas.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. *Atvejo tyrimas: Kompleksinio įmonės biudžeto modelio sudarymas*. Marija Vazonienė, Rita Bendaravičienė. ISSN 20291175.
2. *Basic financial management*. Keown, Scott, Martin, Petty. ISBN 9780132640299.
3. *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Jeremy Hope, Robin Fraser. ISBN 9781578518661.
4. *Biudžetų naudojimas įmonės rizikos valdymo procese*. Rūta Klimaitienė, Rasa Kanapickienė. ISSN 16489098.
5. *Budgeting and budgetary control*. Duncan Williamson. ISBN 9781326575175.
6. *Budgeting Practice and Organisational Structure*. David Dugdale, Stephen Lyne. 2010-04. ISBN 9780080965901.
7. *Building family business champions*. Eric G. Flamholtz and Yvonne Randle. ISBN 9780804784191.
8. *Cash Flow Analysis*. IntroBooks. 2017.
9. *Cash Flow Doctor: A Guide To Improving Small Business Cash Flow*. Tom Watts, 2014.
10. *Cash flow forecasting&liquidity*. Financial risk management. ISBN 9781888998702.
11. *Company-wide Agility with Beyond Budgeting , Open Space & Sociocracy*. Jutta Eckstein, John Buck, 2019 02 25.
12. *Corporate finance*. Martin S. Fridson , George H. Troughton, Matthew Scanlan. ISBN 9781118105375.
13. *Doing research in the real world*. David. E Gray, 2013.
14. *Economics for investment decision makers*. Christopher D. Piros, Jerald E. Pinto. ISBN 9781118105368.
15. *Financial Accounting Essentials You Always Wanted To Know*. Vibrant Publishers . ISBN 9781946383662.

16. *Financial decision making. Concepts, Problems and Cases.* John J. Hampton. ISBN 9780133152500.
17. *Financial management theory and practice.* Brigham Ehrhardt. Asin B0085OHO2.
18. *Financial Management.* David F. Scott, Jr., John D. Martin, J. William Petty, Arthur J. Keown. p. 93.
19. *Finansai ir investicijos.* Gitanas Kancerevyčius. ISBN 9789955707646. 2009, p. 15.
20. *Finansai ne finansų vadovams.* Philip Ramsden, 2007. ISBN 9789986836216, p. 220-223.
21. *Finansų analizė, valdymas ir prognozavimas.* Vytautas Rutkauskas, Petras Stankevičius. Vilnius, 2004, p. 117.
22. *Finansų teorijos pagrindai.* Olga Buckiūnienė. Vilnius, 2011, p. 59.
23. *Forecasting Company Profits.* Fred Wellings. ISBN 9781855734043.
24. *Įmonės finansai: analizė ir valdymas.* Liongina Juozaitienė. 2007, p. 215-288.
25. *Implementing Beyond Budgeting.* Bjarte Bogsnes 2nd edition. ISBN 978-1-119-22228-6.
26. *Intermediate Accounting. IFRS Edition.* Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt , Terry D. Warfield. ISBN 9780470616314.
27. *Intermediate Microeconomics.* Hal R. Varian, 2014-05.
28. *John E. Freund's Mathematical Statistics with Applications.* Irwin Miller, Marylees Miller. ISBN 9780321807090.
29. *Kokybinių tyrimų metodologija .* B. Bitinas, L. Rupšienė, V. Žydžiūnaitė, 2008.
30. *Lietuvos buhalterinės apskaitos sistema: praeitis, dabartis, perspektyvos.* Jonas Mackevičius, Rasa Subačienė. ISBN 9789955336891.
31. *Performance Management Complete Text.* Kaplan Publishing UK. ACCA
32. *Preparing a budget.* Harvard Business Review. ISBN 9781422128848.
33. *Strategic Financial Management casebook.* Rajesh Kumar, ISBN 9780128054758.

34. *The Essentials of finance and budgeting*. Harvard Business School Press. Society for Human Resource Management, 2005-04.
35. *Tvarumo apskaita ir valdymo kontrolės sistema*. Jonas Žaptorius. ISBN 9786094579882. 2017, p. 122.
36. *Valdymo apskaita*. Daiva Tamulevičienė, Rasa Subačienė. ISBN 9786094591815.
37. *Valdymo apskaita*. Konceptija, metodika, politika. Jonas Mackevičius. ISBN 9955491477.
38. *Valdymo apskaitos teorija ir praktika*. Vaclovas Lakis, Jonas Mackevičius, Lionius Gaižauskas. Vilniaus universiteto leidykla, 2010.
39. *What to Do When Your Budget Is Blown*. Joe Worth Jun, 2015.

**ENTERPRISE BUDGETS AND CONTROL OF THEIR IMPLEMENTATION
(BASED ON JSC “X” CASE AND ACCOMPLISHED SURVEY)**

Jolita SABALIENĖ

Paper for the Master’s degree

Economics Master’s Program

Vilnius University, Faculty of Economics, Accounting and Auditing Department

Supervisor – doc. Dr. L. Gaižauskas

Vilnius, 2019

SUMMARY

76 pages, 11 tables, 44 pictures, 39 references.

The *main purpose* of this master thesis is to analyse and to provide recommendations how the budget preparation and control of their implementation should be organized in JSC “X” and what methods, changes enterprise already use or see as innovation under accomplished survey. The object of the thesis is budget preparation, their control system in JSC “X”, accomplished survey results and enterprise opinion about Beyond Budgeting.

Preparation of this master thesis is based on analysis, comparison and summation of scientific literature and publications as well as analysis of the budgeting system in JSC “X” and accomplished survey.

Also, for writing master thesis the experience of the author working with the budgets as a chief accountant and financial controller was used.

The work consists of three main parts, also having introduction, conclusions and recommendations, the list of literature and appendixes.

The conception of budgets, their importance and interrelation with planning process as well as the advantages or disadvantages that the companies obtain using budgets in their management control systems is analysed. Also, a detailed study of the budgeting process is provided emphasizing different types of budgets, the main principles how the budgeting process should

be organized and the consistency of this process. Besides, the importance of the budgetary control and its procedures are explored as well.

After the literature analysis was done the author has carried out the study of the budgeting system in JSC X and survey about budgets and their control in Lithuanian enterprise. The main fundamentals of budgeting, budgeting detailed info and budgetary control as well as deviation between actual results and the budgeted ones were analysed in order to evaluate the applied system and to provide recommendations how the system should be improved. The analysis has shown that the system has disadvantages which should to be eliminated from the system. In budget preparation process it is strongly recommended avoid unnecessary details, to prepare changing budget instead of static one. High level budgeting can be used with the shortened budget approach, recommendation to reduce time spent on the budget and frees up management time to think strategically.

The findings and recommendations summarize the main concepts of literature analysis as well as the results of the performed case study of the budget system in JSC “X” and accomplished survey. The author believes that the findings, recommendations of the study and provided results of survey related to budgeting could give useful guidelines to the JSC “X” and other companies how to improve their budgeting system in order to make it more effective and to obtain as much useful information as possible. The industry is changing so rapidly and therefore the author believes it makes budgets ineffective. Reasons using Beyond Budgeting for instance: time consuming and cost to prepare, size and nature of activities of the organisation, focus too much on financial results do not taking into account other aspects and others.

PRIEDAI

1. Atlikto tyrimo rezultatų santrauka
2. Atlikto tyrimo sertifikatas
3. UAB „X“ biudžetas 2019 metams, eurai

Apklausa "Įmonių biudžetai"

Respondentų statistika:

Viso respondentų 53

Rezultatų santrauka

1. Ekonominės veiklos sritis, kuo užsiima organizacija

- 1) Negyvenamų patalpų nuoma
- 2) NT vystymas, statyba.
- 3) Statybos, patalpų nuoma
- 4) Gamyba
- 5) Prekyviečių nuoma
- 6) Prekyba
- 7) draudimas
- 8) Transportas
- 9) Gamyba
- 10) Draudimas
- 11) Banko skyrius.
- 12) Batu siuvimu ir minu sunaikinimu
- 13) Baldų gamybą
- 14) DIDMENINE PREKYBA
- 15) statybinių metalo konstrukcijų gamyba
- 16) Statyba
- 17) Didmeninė ir mažmeninė prekyba metalo gaminiais
- 18) elektros montavimo darbai
- 19) 494100
- 20) Transportas, sandėliai, logistika
- 21) Tarpautiniai pervežimai
- 22) Nekilnojamas turtas, finansai.
- 23) Prekyba ir paslaugos
- 24) Mišrus žemės ūkis
- 25) Veiklos sritys:

Geležinkelių transportas

Eksportas

Logistikos paslaugos

Muitinių paslaugos, muitinės

Sandėliavimas

- 26) Metalo konstrukcijų gamyba
- 27) Didmeninė prekyba patalpų apsaugos ir vaizdo stebėjimo įranga
- 28) Statyba, medienos apdirbimas
- 29) Didmeninė prekyba
- 30) Keleivių ir transporto priemonių perkėlimas keltais per Klaipėdos uostą.
- 31) Elektronikos prietaisų gamyba
- 32) Tarpautinis krovinių pervežimas
- 33) Pramonės gamyba
- 34) Minkstu baldų gamyba
- 35) Produktų iš medžio gamyba
- 36) Laivų tiekimas, techninis laivų aptarnavimas
- 37) Siuvimo paslaugos
- 38) Didmeninė, mažmeninė prekyba
- 39) Gamyba. Apdirbamoji pramonė.
- 40) Žemės ūkis
- 41) Energetika
- 42) Pagrindinės veiklos sritys:

1. Laivų agentavimas

2. Laivų aprūpinimas

3. Frachtavimas

- 4. Ekspedijavimas
- 43) Didmeninė ir mažmeninė prekyba
- 44) Didmeninė prekyba / tiekimas cheminėmis medžiagomis
- 45) Automobilių pervežimas ir pardavimas
- 46) 551000 - Viešbučių ir panašių laikinų buveinių veikla
- 47) Gamyba
- 48) Statybos darbai, projektavimas
- 49) Elektroniniai ryšiai
- 50) Plastiko gaminių gamyba
- 51) Statyba
- 52) Transportas, logistika, uosto veikla
- 53) Gamyba

2. Organizacijos amžius

Iki 1 metų	0		0%
1-3 metai	1		1.9%
3-5 metai	2		3.8%
5-10 metų	5		9.4%
>10 metų	45		84.9%
Viso atsakymų	53		

3. Organizacijos metinė apyvarta, Eurais

iki 500 000	2		3.8%
500 000 - 1 000 000	0		0%
1 000 000 - 2 000 000	2		3.8%
2 000 000 - 5 000 000	20		37.7%
5 000 000 - 10 000 000	11		20.8%
> 10 000 000	18		34%
Viso atsakymų	53		

4. Ar jūsų organizacijoje yra sudaromi biudžetai?

Taip	41		77.4%
Ne	12		22.6%
Kita	0		0%
Viso atsakymų	53		

5. Kiek laiko užima biudžeto sudarymas? (pasirenkamas klausimas)

iki 1 sav.	9		20%
1 - 2 sav.	8		17.8%
2 - 3 sav.	6		13.3%
3 - 4 sav.	6		13.3%
> 1 mėn.	16		35.6%
Viso atsakymų	45		

6. Biudžetų sąryšis su įmonės strategija (pasirenkamas klausimas)

Ryšys labai stiprus	25		54.3%
---------------------	----	--	-------

Iš dalies atskleidžiamas ryšys	14		30.4%
Ryšys labai silpnas	4		8.7%
Neturi jokio ryšio	2		4.3%
Nežinau/neturiu nuomonės	1		2.2%
Viso atsakymų	46		

7. Organizacijos patirtis, naudojant biudžetus (pasirenkamas klausimas)

Iki 1 metų	1		2.3%
1-2 metai	1		2.3%
2-5 metai	6		14%
5-10 metų	12		27.9%
>10 metų	23		53.5%
Viso atsakymų	43		

8. Jūsų organizacijoje sudaromas biudžetas pagal sudarymo principą: (daug galimų variantų) (pasirenkamas klausimas)

Fiksuotas (patvirtinus, pasikeitus aplinkybėms netikslinamas)	17		30.9%
Lankstus (keičiamas, keičiantis aplinkybėms)	18		32.7%
Projektinis (tam tikriems projektams)	12		21.8%
Nulinis (biudžetas peržiūrimas nuo nulio)	1		1.8%
Augimo (buvęs biudžetas ar faktas +%)	6		10.9%
Kita	1		1.8%
Viso atsakymų	55		

Kiti atsakymai:

Augimo derinimas su Projektiniu

9. Biudžeto sudarymo proceso eiga: (pasirenkamas klausimas)

Iš viršaus į apačią	9		21.4%
Iš apačios į viršų	7		16.7%
Kombinuota (tiksliai iš viršaus, galimybės iš apačios)	26		61.9%
Kita	0		0%
Viso atsakymų	42		

10. Kokios pagrindinės priemonės naudojamos, sudarant biudžetą ar vykdant jo kontrolę (daug galimų variantų) (pasirenkamas klausimas)

Excel	38		48.7%
Buhalterinės programos	24		30.8%
Specializuotos veiklos valdymo programos	8		10.3%
Mysql	0		0%
Tableau	0		0%

Qlik	5		6.4%
Python	0		0%
Power BI	2		2.6%
Kita	1		1.3%
Viso atsakymų	78		

Kiti atsakymai:

Prophix

11. Biudžetų pridėtinės vertės kūrimas organizacijoje

Puikiai	6		11.3%
Labai gerai	8		15.1%
Gerai	17		32.1%
Neblogai	5		9.4%
Menkai	7		13.2%
Nežinau/neturiu nuomonės	10		18.9%
Viso atsakymų	53		

12. Neigiamos biudžeto naudojimo pasekmės

Biudžetai slopina darbuotojų iniciatyvą

Sutinku	4		7.5%
Neutralu	21		39.6%
Nesutinku	28		52.8%

Biudžetai verčia priimti trumparegiškus sprendimus

Sutinku	6		11.3%
Neutralu	20		37.7%
Nesutinku	27		50.9%

Biudžetai trukdo greitai reaguoti į besikeičiančius įvykius

Sutinku	15		28.3%
Neutralu	19		35.8%
Nesutinku	19		35.8%

Ne tik lubos, bet ir grindys

Sutinku	12		22.6%
Neutralu	35		66%
Nesutinku	6		11.3%


Biudžetų sudarymas ir naudojimas per brangus, užima per daug laiko

Sutinku	5		9.4%
Neutralu	19		35.8%
Nesutinku	29		54.7%

Biudžetų apskaičiavimas yra netikslus

Sutinku	11		20.8%
Neutralu	20		37.7%
Nesutinku	22		41.5%

13. Kaip vertinate "Beyond Budgeting" (atsisakymas biudžeto kaip tokio, įsivedant kitas priemones, kaip kaštų/pelno centrus, KPI, palyginamąją informaciją, vertybių peržiūrą ir pan.)?

Neigiamai  Teigiamai
2.91 / 5

14. Jeigu esate atsisakę biudžeto sudarymo, trumpai pakomentuokite kokias priemones naudojate biudžetui keliamiems tikslams pasiekti (pasirenkamas klausimas)

- 1) .
- 2) Stebime nuolatos realia situacija, iskilus poreikiui investicijoms yra sudaromas projekto biudžetas, kuris yra suderinamas su numatomomis gauti pajamomis.
- 3) Jokiu. Tiesiog pagal aplinkybes.
- 4) Tai kas yra reikalinga ir būtina panaudoti lėšas. Pagalvoji prieš pradėdant leisti lėšas ar verta. Principas tas pats - kaip šeimos biudžetas.
- 5) Niekada nesudarinėjome biudžeto.
- 6) Neatsisakęs.
- 7) Kadangi gaminai ir pati veikla yra nestandartinė, todėl išlaidos pajamos yra planuojamos pagal savus metodus.
- 8) Finansinių ataskaitų analizė, kaštų valdymas
- 9) neesame
- 10) N/A
- 11) Bendrovėje sudaromas finansinis veiklos planas, kurį galima vadinti ir biudžetu, kas ketvirtį ar keičiantis aplinkybėms jis koreguojamas. Versle nustyti pastovias pajamas ir išlaidas sudėtinga, kadangi reikia greitai prisitaikyti prie besikeičiančios rinkos.

15. Ačiū už dalyvavimą apklausoje. (pasirenkamas klausimas)


Paaiškinimas: Viso atsakymų yra visų atsakymų, pasirinktų pagal tam tikro klausimo dalyvius, suma. Kiekvieno atsakymo varianto procentinė išraiška yra apskaičiuojama padalinus šio atsakymo reikšmę iš visų atsakymų sumos.

Apklauso atlikimo sertifikatas

1142552554

Šiuo sertifikatu patvirtinama, kad
atliko apklausą
Įmonių biudžetai

Apklauso atlikimo periodas: 2019-11-15 - 2019-11-21
Dalyvavusių respondentų kiekis: 53



Iveta Balode
ManoApklausa.lt direktorius

3 priedas. UAB "X" biudžetas 2019 m.

Aprašymas	Sausis	Vasaris	Kovas	Balandis	Gegužė	Birželis	Liepa	Rugpjūtis	Rugsėjis	Spalis	Lapkritis	Gruodis	2019 Biudžetas
Nuomos pajamos, įvertintus nuolaidas	273,927	274,065	274,065	276,890	277,101	277,207	277,207	277,245	277,276	277,276	277,276	277,276	3,316,812
Apyvartos nuomos pajamos	2,662	-	8,229	663	206	7,284	567	436	10,044	1,927	1,472	13,257	46,745
Trumpalaikės nuomos pajamos	3,800	2,900	3,300	3,200	3,200	2,800	2,500	3,200	3,300	2,800	3,100	5,100	39,200
Nuomos pajamos	280,389	276,965	285,594	280,753	280,506	287,290	280,274	280,880	290,620	282,003	281,849	295,633	3,402,757
Paslaugų mokesčiai (iš anksto)	35,203	35,277	34,708	35,530	34,670	34,195	34,998	34,251	34,402	35,942	35,078	22,224	406,478
Paslaugų mokesčio pajamos - vanduo, šildymas	11,830	11,830	7,280	3,185	1,092	956	956	956	1,638	2,184	7,644	15,470	65,020
Paslaugų mokesčio pajamos - elektra	44,135	42,770	44,590	42,770	47,320	48,685	56,420	43,680	40,950	40,950	40,950	40,950	534,170
Paslaugų mokesčio pajamos - vanduo, nuotekos	1,547	1,274	1,365	1,456	1,547	1,729	1,729	1,820	1,820	1,729	1,729	2,002	19,747
Paslaugų mokesčio pajamos	92,715	91,151	87,943	82,941	84,629	85,564	94,102	80,707	78,810	80,805	85,401	80,646	1,025,415
Šūdymas	(13,000)	(13,000)	(8,000)	(3,500)	(1,200)	(1,050)	(1,050)	(1,050)	(1,800)	(2,400)	(8,400)	(17,000)	(71,450)
Elektra	(48,500)	(47,000)	(49,000)	(47,000)	(52,000)	(53,500)	(62,000)	(48,000)	(45,000)	(45,000)	(45,000)	(45,000)	(587,000)
Vanduo, nuotekos	(1,700)	(1,400)	(1,500)	(1,600)	(1,700)	(1,900)	(1,900)	(2,000)	(2,000)	(1,900)	(1,900)	(2,200)	(21,700)
Paslaugų mokesčio išlaidos-valymas	(9,006)	(7,856)	(5,418)	(5,343)	(5,303)	(5,303)	(5,303)	(5,803)	(5,343)	(5,343)	(6,693)	(8,306)	(75,020)
Vso išorės valymas	(4,809)	(3,809)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(2,746)	(4,209)	(26,741)
Išorės valymas - sutartis	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(1,396)	(16,752)
Šniego valymas - medžiagos	(413)	(413)									(150)	(413)	(1,389)
Šniego valymas - sutartis	(3,000)	(2,000)									(1,200)	(2,400)	(8,600)
Viso vidaus valymas	(4,197)	(4,047)	(4,022)	(3,947)	(3,907)	(3,907)	(3,907)	(4,407)	(3,947)	(3,947)	(3,947)	(4,097)	(48,279)
Vidaus valymas - valymo priemonės	(406)	(406)	(406)	(406)	(406)	(406)	(406)	(406)	(406)	(406)	(406)	(406)	(4,872)
Vidaus valymas -sutartis	(3,441)	(3,441)	(3,441)	(3,441)	(3,441)	(3,441)	(3,441)	(3,441)	(3,441)	(3,441)	(3,441)	(3,441)	(41,292)
Vidaus valymas - kita								(500)					(500)
Vidaus valymas - klimatiniai	(350)	(200)	(175)	(100)	(60)	(60)	(60)	(60)	(100)	(100)	(100)	(250)	(1,615)
Paslaugų mokesčio išlaidos-remontas ir aptarnavimas	(11,286)	(13,006)	(12,631)	(17,856)	(13,016)	(10,466)	(13,926)	(10,516)	(12,166)	(20,186)	(13,146)	(10,646)	(158,847)
Viso išlaidas	(250)	(2,650)	(150)	(50)	(50)	(250)	(150)	(250)	(150)	(50)	(2,250)	(50)	(6,300)

3 priedas. UAB "X" biudžetas 2019 m. (tėsinys)													
Marketingo išlaidos	(14,167)	(10,000)	(15,000)	(18,000)	(17,000)	(15,000)	(30,000)	(19,000)	(14,000)	(13,500)	(24,167)	(14,167)	(204,000)
Marketingo per agentūras išlaidos	(14,167)	(10,000)	(15,000)	(18,000)	(17,000)	(15,000)	(30,000)	(19,000)	(14,000)	(13,500)	(24,167)	(14,167)	(204,000)
Marketingo per agentūras išlaidos	(14,167)	(10,000)	(15,000)	(18,000)	(17,000)	(15,000)	(30,000)	(19,000)	(14,000)	(13,500)	(24,167)	(14,167)	(204,000)
Marketingo išlaidos	(5,568)	(1,401)	(6,401)	(9,032)	(7,787)	(5,787)	(20,787)	(9,787)	(4,787)	(4,283)	(14,950)	(4,939)	(95,509)
Vaidymo paslaugos	(1,099)	(1,086)	(1,120)	(1,101)	(1,100)	(1,126)	(1,099)	(1,101)	(1,139)	(1,105)	(1,105)	(1,159)	(13,339)
Vertinimo išlaidos	(167)	(167)	(167)	(167)	(167)	(167)	(167)	(167)	(167)	(167)	(167)	(167)	(2,000)
Teisinės išlaidos	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(24,000)
Kitos teismų išlaidos	(2,500)	(2,500)	(2,500)	(2,500)	(2,500)	(2,500)	(2,500)	(2,500)	(2,500)	(2,500)	(2,500)	(2,500)	(30,000)
Naujų nuomininkų atvedimo išlaidos	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(2,000)	(24,000)
Kitos savininko išlaidos	(7,766)	(7,752)	(7,786)	(7,767)	(7,766)	(7,793)	(7,765)	(7,768)	(7,806)	(7,772)	(7,772)	(7,826)	(93,339)
NOI	251,595	252,071	257,980	247,355	251,962	262,658	237,357	252,089	266,079	251,609	243,687	247,679	3,022,120
	259,360	259,823	265,766	255,123	259,728	270,451	245,123	259,856	273,884	259,382	251,458	255,505	3,115,459
Audito išlaidos	(917)	(917)	(917)	(917)	(917)	(917)	(917)	(917)	(917)	(917)	(917)	(917)	(11,000)
Kitos audito išlaidos													(1,000)
Buhalterinės paslaugos	(360)	(360)	(360)	(360)	(360)	(360)	(360)	(360)	(360)	(360)	(360)	(360)	(4,320)
Konsultacijos		(1,000)		(1,000)		(1,000)			(1,000)		(1,000)		(5,000)
Banko mokesčiai	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(2,400)
Nusidėvėjimas	(531)	(531)	(531)	(531)	(531)	(531)	(531)	(531)	(531)	(531)	(531)	(531)	(6,372)
Darbo užmokestis	(7)	(7)	(7)	(7)	(7)	(7)	(7)	(7)	(7)	(7)	(7)	(7)	(87)
Kitos įmonės išlaidos	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(2,400)
Kiti mokesčiai	(2)	(2)	(2)	(2)	(2)	(2)	(2)	(2)	(2)	(2)	(2)	(2)	(27)
Kitos įmonės išlaidos	(2,217)	(3,217)	(2,217)	(3,217)	(2,217)	(3,217)	(2,217)	(2,217)	(3,217)	(2,217)	(3,217)	(3,217)	(32,606)
Vaidymo išlaidos	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(71,940)
Vaidymo išlaidos	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	(5,995)	71,940
Peilnas prieš palūkanas, mokesčius, investicijas	243,382	242,858	249,768	238,143	243,749	253,446	229,145	243,876	256,866	243,397	234,475	238,467	2,917,574

3 priedas. UAB "X" biudžetas 2019 m. (tęsinys)												
Banko patūkanos	(52,495)	(52,495)	(52,495)	(51,805)	(51,805)	(51,805)	(51,114)	(51,114)	(50,423)	(50,423)	(50,423)	(617,512)
Grupės patūkanos	(28,667)	(28,667)	(28,667)	(28,667)	(28,667)	(28,667)	(28,667)	(28,667)	(28,667)	(28,667)	(28,667)	(344,000)
Finansavimo išlaidos	(81,162)	(81,162)	(81,162)	(80,471)	(80,471)	(80,471)	(79,781)	(79,781)	(79,090)	(79,090)	(79,090)	961,512
Investicijos / pagerinimo darbai (sąnaudos)	(8,333)	(31,213)	(8,333)	(8,333)	(8,333)	(8,333)	(8,333)	(8,333)	(8,333)	(8,333)	(8,333)	122,880
Peļnas prieš mokesčius	153,887	130,483	160,273	149,339	154,945	164,641	141,031	155,762	155,974	147,051	151,044	1,833,183