

**VILNIAUS UNIVERSITETO
KAUNO HUMANITARINIO FAKULTETO**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Apskaitos, finansų ir bankininkystės studijų programa

Kodas 62404S102

NERIJUS VALŪNAS

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

BIUDŽETO MODELIO SUDARYMAS IR TAIKYMAS MAŽOSE ĮMONĖSE

Kaunas 2011

**VILNIAUS UNIVERSITETO
KAUNO HUMANITARINIO FAKULTETO**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

NERIJUS VALŪNAS

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

BIUDŽETO MODELIO SUDARYMAS IR TAIKYMAS MAŽOSE ĮMONĖSE

Darbo vadovas _____
Doc. dr. Gailutė Gipienė

Magistrantas _____
Darbo įteikimo data _____
Registracijos Nr. _____

Kaunas 2011

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	4
LENTELIŲ SĄRAŠAS	5
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS	5
ĮVADAS	6
1. BIUDŽETO SUDARYMO MODELIO TEORINIS TYRIMAS	8
1.1 BIUDŽETŲ ESMĖ IR SVARBA MAŽOMS ĮMONĖMS	8
1.2 BIUDŽETŲ EVOLIUCIJA.....	13
1.3 BIUDŽETŲ VERTINIMO METODAI.....	23
1.4 BIUDŽETO SUDARYMO PROCESAS	25
2. BIUDŽETO POREIKIO IR NAUDOJIMO ANALIZĖ LIETUVOS MAŽOSE ĮMONĖSE	32
2.1 LIETUVOS MAŽŲ ĮMONIŲ ANALIZĖ.....	32
2.2 LIETUVOS MAŽŲ ĮMONIŲ DARBUOTOJŲ TYRIMAS	34
2.3 BIUDŽETO MODELIO PARENGIMAS	37
3. BIUDŽETO MODELIO TIKRINIMAS ĮMONĖJE UAB „VAISTUKAS“	43
3.1 UAB „VAISTUKAS“ BIUDŽETO SUDARYMO ANALIZĖ	43
3.1 BIUDŽETO MODELIO TIKRINIMAS UAB „VAISTUKAS“	44
3.3 BIUDŽETO NUOKRYPIO TIKRINIMAS	52
IŠVADOS	56
SANTRAUKA (ANGLŲ KALBA)	58
LITERATŪRA	59
1 PRIEDAS ANKETA	62
2 PRIEDAS KLAUSIMYNAS	65

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

SRS – subalansuotų rodiklių sistema

KRI – svarbiausi veiklos rezultatų rodikliai

PI – veiklos rodikliai

IR – rezultatų rodikliai

KPI – svarbiausi veiklos rodikliai

ROE – nuosavo kapitalo pelningumas

ROCE – naudojamo kapitalo pelningumas

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė Biudžetų apibrėžimai	8
2 lentelė Įmonės pagrindinių produktų pajamų biudžetas	47
3 lentelė Produktų grupių pajamų biudžetas	47
4 lentelė Produktų kainos skaičiavimas.....	48
5 lentelė Prekių pirkimo biudžetas.....	48
6 lentelė Pagrindinių produktų įsigijimo savikainos skaičiavimas.....	49
7 lentelė Pardavimų sąnaudų biudžetas.....	49
8 lentelė Darbo užmokesčio biudžetas	49
9 lentelė Bendrųjų išlaidų biudžetas	50
10 lentelė Lizingo, kredito linijos, overdrafto, pavedimų išlaidų biudžetas	51
11 lentelė Prognozuojama pelno (nuostolių) ataskaita	51
12 lentelė Prognozinė pinigų srautų ataskaita.....	51
13 lentelė Prognozinis balansas	52
14 lentelė 2011 m. I ketvirčio nuokrypis.....	53
15 lentelė 2012 m. I ketvirčio prognozuojama pelno (nuostolių) ataskaita	54
16 lentelė 2012 m. I ketvirčio prognozinis balansas	54

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Pagrindiniai konfliktai organizacijoje	10
2 pav. Biudžetų sudarymo privalumai.....	11
3 pav. Planavimas biudžeto sudarymo procese.....	12
4 pav. Planavimo ryšiai	13
5 pav. Biudžetų evoliucija	14
6 pav. Verslo aplinkos keitimasis	16
7 pav. Dinaminis prognozavimo procesas	17
8 pav. Tradicinio ir slenkančio biudžeto modelio palyginimas.....	18
9 pav. Subalansuotų rodiklių sistemos modelio esmė	19
10 pav. Metinio biudžeto sudarymas pagal SRS.....	20
11 pav. Veikla grįstas biudžeto sudarymo procesas	20
12 pav. Dvi šiuolaikinio biudžeto sudarymo pakopos.....	21
13 pav. Trys veiklos vertinimo rodiklių rūšys	24
14 pav. Subalansuotų rodiklių sistema	25
16 pav. Biudžeto sudarymo procesas	28
17 pav. Pagrindinio organizacijos biudžeto formavimas.....	29
18 pav. Biudžeto formavimo struktūra didelėje ir mažoje įmonėse	31
19 pav. Bankrutuojančio įmonės Lietuvoje 2007-2010 metais.....	32
20 pav. Lietuvos įmonės pagal darbuotojų skaičių	33
21 pav. Lietuvos įmonių grynasis pelningumas 2007-2008 metais.....	33
22 pav. Pagrindiniai veiklos vertinimo kriterijai įmonėse.....	35
23 pav. Pagrindinis biudžeto sudarymo tikslas	36
24 pav. Biudžeto sudarymo mažai įmonei struktūra	37
25 pav. Biudžeto rūšys	38
26 pav. Pardavimų biudžeto struktūra	39
27 pav. Nuokrypių nuo biudžeto analizė.....	41
28 pav. Nuokrypius įtakančių veiksnių analizė.....	41
31 pav. UAB „Vaistukas“ metinio biudžeto formavimas.....	45

ĮVADAS

Temos aktualumas. Šiuolaikinėje organizacijoje vis didesnis dėmesys skiriamas išlaidų valdymui, tačiau didžioji dauguma įmonių vadovų iki šiol nesupranta biudžetų svarbos. Šiuolaikinės rinkos sąlygomis, biudžetų naudojimas įmonės išlaidų paskirstymo, kontrolės bei veiklos rezultatų vertinimo kontekste tampa dar svarbesnis nei bet kuriuo kitu metu. Organizacijos nori greitai prisitaikyti prie besikeičiančios aplinkos, tačiau ne visuomet žino kaip tą norą paversti realybe. Jos siekia greitai reaguoti į aplinkos pokyčius, inovacijas, procesų tobulinimą, orientuotis į vartotoją didinant akcininkų turtą. Deja, įmonės naudodamos senus valdymo, planavimo, kontrolės būdus, nesugeba efektyviai reaguoti į aplinkos pokyčius. Biudžetai – pagrindinė įrankis, leidžiantis įmonėms veikti efektyviai. S. Brookson (1998), W. M. Harper (1995), C.S. Weaver; J. F. Weston (2001), G. Seer (2000), C. Drury (2001), N. G. Brewer (2006), J. A. O. Iewai (2007) biudžetus apibrėžia kaip visa apimančius procesus, kurių metu ne tik kontroliuojamos išlaidos, bet ir planuojama įmonės veikla, padedanti vadovams numatyti ir ištaisyti potencialias problemas dar joms neiškilus. Įmonės tipas, dydis, struktūra, nuosavybės forma turi įtakos biudžeto taikymui organizacijoje. Organizacijos dydis gali įtakoti biudžeto formalumo ir sudėtingumo laipsnį.

Mokslinė problema, jos ištyrimo lygis. Atlikta biudžetų mokslinės literatūros analizė leidžia teigti, kad per penkis paskutinius dešimtmečius įvairūs tyrėjai kėlė klausimus, susijusius su biudžetų taikymu įmonės veikloje. Pirmą kartą sisteminis požiūris į biudžetų sudarymą pateiktas 1920 metais: didelės kompanijos biudžetus pradėjo naudoti kaip planavimo ir kontrolės priemonę. Tačiau mokslininkai (A. A. Atkinson, R. Balakrishnan, P. Booth J. M. Cote, T. Groot, T. Malmi, H. Roberts, E. Uliana, A. Wu (1997), J. K. Shim ir J. G. Siegel (1999), R. Fraser ir J. Hope (2001), G. Cokins (2001), J. Weber bei S. Linder (2005), B. Bogsnes (2009), P. Forsyt, F. Kay (2009)) ištyrė, kad tradicinis biudžeto sudarymo modelis buvo veiksmingas pramoniniame amžiuje, iki 1960 metų, kai vartotojai turėjo ribotas pasirinkimo galimybes, išorinė aplinka buvo stabili. Šiandieniniame pasaulyje, įmonė turi būti inovatyvi ir lanksti, greitai prisitaikanti prie besikeičiančios aplinkos bei pateikė pažangių biudžeto sudarymo modelių interpretacijas. Nors galima pripažinti, kad pažangūs biudžeto sudarymo modeliai yra pritaikyti didelėms korporacijoms, sunkiai pritaikomi mažoms įmonėms.

Nemažai dėmesio biudžeto sudarymui procesui užsienio mokslo darbuose skyrė J. K. Shim ir J. G. Siegel (1999), C. Drury (2001), G. N. Brewer (2006), L. S. Bamber, K. W. Braun, W. T. Harrison (2008), P. Jones (2009) ir kiti. Šiuose darbuose dažniausiai nagrinėjama biudžeto sudarymo modelis kaip planavimo įrankis. Biudžeto sudarymo klausimai nagrinėjami ir Lietuvoje.

Tačiau J. Mackevičiaus (2003), V. Bagdžiūnienės (2006), G. Kalčinsko (2010) atliktuose teoriniuose tyrimuose nagrinėjami tik esminiai biudžeto sudarymo klausimai, jo adaptavimas tiriamas tik fragmentiškai, neatskleidžiant atskirų biudžeto modelio komponentų svarbos mažoms įmonėms bei jo taikymo galimybių. Nors minėti moksliniai tyrimai praplečia biudžeto sampratą, tačiau juose nepateikiamas išsamus biudžeto sudarymo ir taikymo mažoms įmonėms modelis. Atsižvelgiant į tai, metodologiškai pagrįsto biudžeto modelio sudarymo ir taikymo mažoms įmonėms nebuvimas yra aktuali spręstina mokslinė problema.

Tyrimo objektas – biudžeto modelio sudarymas ir taikymas mažoms įmonėms.

Tyrimo tikslas – ištyrus biudžeto sampratą ir taikymo galimybes, sudaryti optimalų biudžeto modelį mažoms įmonėms. Siekiant išsikelti tikslo sprendžiami tokie **uždaviniai**:

- Išnagrinėti biudžeto esmę ir svarbą.
- Atlikti mokslo darbuose siūlomą biudžetų modelių lyginamąją analizę ir apibendrinti kryptis.
- Ištirti su kokiomis problemomis susiduriama kuriant biudžeto modelį mažoms įmonėms ir išskirti biudžeto modelio taikymui būtinas sąlygas.
- Sudaryti biudžeto modelį mažoms įmonėms ir jį patikrinti konkrečios įmonės pavyzdžiu.

Mokslinį tyrimų naujumą ir teorinę darbo reikšmę nusako teoriniai tyrimų rezultatai:

- Atlikta biudžeto interpretacijų analizė leido pritaikyti platesnį požiūrį apibrėžiant biudžeto modelio sudarymo esmę ir sudaryti pagrįstą biudžeto modelio schemą;
- Sudarytas ir patikrintas biudžeto modelis mažai įmonei.

Praktinė darbo reikšmė. Pasiūlytas biudžeto sudarymo ir taikymo mažoms įmonėms modelis, kuris įgalina identifikuoti mažai įmonei reikšmingus biudžeto elementus, vertinti jų svarbą atsižvelgiant į įtaką bendram mažos įmonės biudžetui.

Mokslinio tyrimo metodai. Teoriniams tyrimams, analizuojant biudžeto sudarymo teorinius aspektus, naudotasi mokslinės literatūros analize, apibendrinimu ir lyginimu. Nagrinėta ekonomikos, vadybos, apskaitos bei kitų sričių mokslinė literatūra.

Siekiant išsiaiškinti praktines biudžeto sudarymo ir taikymo problemas, atliktas empirinis tyrimas. Jo metu naudoti socialinių tyrimų organizavimo elementai, taikytas anketinės apklausos metodas. Gauti empirinio tyrimo rezultatai apdoroti pasitelkus kokybinės ir kiekybinės duomenų analizės metodus, pvz.: grafinį duomenų vaizdavimą. Tikrinant sudaryto modelio pritaikymą praktikoje, suformuluotos hipotezės, o joms priimti/atmesti taikoma loginė analizė. Logine analize taip pat naudotasi apibendrinat bei palyginant teorinius teiginius, empirinių tyrimų rezultatus bei darant išvadas.

Magistro baigiamojo darbo apimtis ir struktūra. Magistro baigiamąjį darbą sudaro įvadas, trys dalys ir išvados. Pagrindinė tyrimo medžiaga išdėstyta 60 puslapių, įskaitant 16 lentelių ir 31 paveikslą. Taip pat pateikiami 2 priedai. Panaudotos literatūros sąrašą sudaro 40 šaltiniai.

1. BIUDŽETO SUDARYMO MODELIO TEORINIS TYRIMAS

Šioje magistro baigiamojo darbo dalyje yra nagrinėjami teoriniai biudžeto sudarymo modelio aspektai. Biudžeto sudarymui neabejotinai svarbi biudžeto, kaip ekonominio reiškinių prigimtis, atsiradimo priežastys, vertinimo priemonės, todėl magistro baigiamojo darbo 1.1 skyriuje išnagrinėta biudžetų esmė ir svarba. Tam, kad sukurti optimalų biudžeto modelį mažai įmonei, 1.2 skyrius pradedamas biudžetų modelių evoliucijos analize, toliau tiriama biudžeto – kaip planavimo priemonės svarba. 1.3 skyriuje identifikuoti biudžeto vertinimo metodai bei 1.4 skyriuje pateikiamas biudžeto modelis bei jo pritaikymo mažai įmonei galimybės.

1.1 Biudžetų esmė ir svarba mažoms įmonėms

Biudžeto sąvoka plačiai vartojama moksle ir kasdienybėje. Tarptautinių žodžių žodyne (1999) biudžetas apibrėžiamas kaip: 1) spėjamas laukiamų valstybės, įstaigos, įmonės arba asmens tam tikro laikotarpio pajamų ir išlaidų apskaičiavimas; 2) kieno nors pajamų ir išlaidų sąmata ar laiko išteklių naudojimo planas. Lietuvių kalbos žodyne (2005) pažymima, kad biudžetas: 1) pajamų ir išlaidų sąmata tam tikram laikui; 2) laiko sąnaudų planas. Ekonominių terminų žodyne (2008) biudžetas apibūdinamas kaip valstybės, vietinių valdymo organų, įmonių, įstaigų, šeimos ar bet kurio asmens tam tikro laikotarpio piniginių pajamų ir išlaidų balansas. Skirtingos biudžeto interpretacijos pateikiamos mokslo darbuose (žr. 1 lentelė).

1 lentelė

Biudžetų apibrėžimai

Autorius	Metai	Apibrėžimas
W.M. Harper	1995	Biudžetas – išteklių panaudojimo kiekybinis planas tam tikru numatytu periodu.
S. Brookson	1998	Biudžetas - metinis veiklos plano sudarymas ir verslo koordinavimo bei kontrolės užtikrinimas
C. S. Weaver; J. Fred Weston	2001	Biudžetas – priemonė gauti didžiausią produktyvumą pelningai panaudojant įmonės išteklius.
G. Seer	2000	Biudžetas – valdymo įrankis, kontroliuojantis finansinių išteklių panaudojimą įmonėje.
C. Drury	2001	Biudžeto sudarymas reikalingas tam, kad idėmiau pažvelgtų į visas įmonės veiklas tam, kad padidintų pelningumą ir maksimizuotų vertę akcininkams. Biudžeto sudarymas yra finansinė analizė.
N., G. Brewer	2006	Biudžetas yra išsamus įvairių išteklių panaudojimo kiekybinės analizės planas.
For J.A.O Icwai	2007	Biudžetas - tam tikram laikotarpiui parengtas ir patvirtintas veiklos planą, kuriame nurodomos planuojamos pajamos, išlaidos, reikalingos pasiekti užsibrėžtų įmonės tikslų.
G. Kalčinskas	2010	Biudžetą galima apibrėžti ir kaip įmonės veiklos planavimo ir kontrolės priemonę, piniginių kiekybinio veiklos plano išraišką. Jie neturi būti parengti ir patvirtinti iki tam tikro laikotarpio pradžios ir paprastai išreiškia pajamas (įplaukas), kurių siekiama, ar (ir) sąnaudas (išlaidas), kurios turi (gali) būti patirtos per tą patį laikotarpį, siekiant biudžete numatytų tikslų.

Šaltinis: sudaryta autoriaus

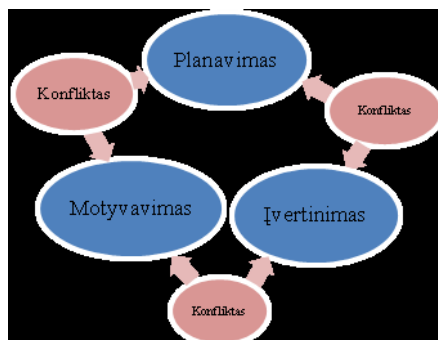
Kaip matome, autoriai kalbėdami apie biudžeto sudarymą jį traktuota kaip visa apimančią procesą, kurio metu ne tik kontroliuojamos išlaidos, bet ir planuojama įmonės veikla, padedanti vadovams numatyti ir ištaisyti potencialias problemas dar joms neiškilus. Biudžetai leidžia vadovams realiai išnaudoti galimybes, o ne vien tik vaizdžiai kalbėti bei „gesinti gaisrus“. Darbo autoriaus nuomone, biudžetas – tai įmonės ateities veiklos perspektyvų vertinimas bei visos įmonės glaudus bendradarbiavimas siekiant bendro rezultato.

A. A. Atkinson; R. Balakrishnan; P. Brooth; M. J. Cote; T. Groot; T. Malmi; H. Roberts; E. Uliana; A. WU (1997) teigia, kad įmonių sėkmės garantas – nuolat besikeičiančiose aplinkos sąlygose sugebėti prisitaikyti prie pokyčių bei aktyviai dalyvauti aplinkos sąlygų keitime. Tokie veiksniai kaip įmonių augimas, susijungimai, kitų įmonių įsigijimai, vadovavimo stiliaus pasikeitimai įtakoja biudžetus dviem būdais: biudžetų informacija turi padėti organizacijoms keistis; biudžetai turi keistis reaguodama į aplinkos pokyčius. Autoriai taip pat išskiria tokius privalumus kaip informacijos matomumą, išlaidų sumažinimą, greitesnį periodo uždarymą, greitesnę rinkos reakciją, geresnę kontrolę. (Grabski, S., Leech, S., Sangster, A., 2009).

Pagrindinis biudžeto sudarymo tikslas – vadovų suvokimas apie tai, kaip kompanija pasiekia užsibrėžtus pajamų tikslus, ar išlaidos atitinka numatytą lygį bei kaip kontroliuojama darbuotojų veikla. Tinkamai naudojamas, biudžetas padeda padidinti įmonės pelningumą, iki minimumo sumažinti nenumatytas išlaidas ir aiškiai apibrėžti kokių veiksmų turi būti imtasi, kad išplėsti rinkas. (Thomsett, M. C, 1988). Šiam tikslui vadovai turi sudaryti biudžeto sistemą, kurios pagrindiniai tikslai yra (Viscione, J. A, 1984):

- Nustatyti priimtinus pajamų ir išlaidų planus;
- Padidinti tikimybę, kad tikslai bus pasiekti;
- Suteikti laiko ir galimybių suformuluoti ir įvertinti galimas kliūtis.

N. G. Brewer (2003) išskiria konkretesnius biudžeto tikslus, kurie apima ūkinių operacijų planavimą, padalinių veiklos koordinavimą, informacijos visiems įmonės padaliniais perdavimą, vadovybės skatinimą siekti nustatytų tikslų ir darbo efektyvumo vertinimą. Nors praėjo nemažai laiko nuo pirmųjų literatūroje pateiktų biudžeto apibrėžimų bei iškeltų tikslų, tačiau jie aktualūs iki šiol. Pagrindiniai konfliktai, kylantys šiuolaikinėse organizacijose sudarant biudžetą, lieka tie patys kaip ir pateiktoje M. E. Barrett ir B. Fraser (1977) 1 pav. schemeje.



1 pav. pagrindiniai konfliktai organizacijoje

Šaltinis: M. E. Barrett, B. Fraser (1997)

Planavimas prieš motyvavimą. Tam, kad biudžetas būtų efektyvus, jis turi būti kuriamas realistinio įmonės pajėgumų įvertinimo pagrindu. Planų sudarymas tiesiogiai įtakojamas darbuotojų motyvacijos lygmens įmonėje. Kuo didesnė motyvacija, tuo aukštesni tikslai gali būti nustatyti. Kuo aukštesni tikslai, tuo sunkiau juos pasiekti. Iš kitos pusės – tuo optimistiškesnis biudžetas. Motyvavimas prieš įvertinimą. Vyrauja nuomonė, kad nustatyti biudžeto planai gali būti darbuotojų veiklos įvertinimo standartas, tačiau šis veiklos įvertinimas nenumato nekontroliuojamų ar nenumatytų aplinkybių, kurios gali turėti įtakos biudžeto tikslų pasiekimui. Planavimas prieš įvertinimą. Realistinis biudžeto sudarymo modelis reikalauja nenumatytų ar nekontroliuojamų aplinkybių įtakos biudžetui panaikinimo. Konfliktas tarp biudžeto planavimo ir darbuotojų įvertinimo gali būti panaikinamas kiekvieno biudžeto periodo pabaigoje, įvertinant nenumatytas aplinkybes. Biudžetas taip pat labai svarbus darbuotojų įvertinimo bei pripažinimo kontekste, motyvuojant bei vertinant atsakingų vadovų veiklas. Taip pat jis padeda supažindinti visus įmonės darbuotojus su veiklos planais (Brookson, S., 1998). J. Mackevičius (2003) išskiria biudžetų svarbą įmonės valdymo procese:

1. Biudžetai padeda suderinti organizacijos ir jos padalinių tikslus ir uždavinius, aukščiausio lygio vadovų interesus su padalinių interesais.
2. Sudarant biudžetus, kuriama organizacijos perspektyvinės veiklos taktika ir strategija.
3. Biudžetai skatina visus įmonės darbuotojus, o ypač padalinių vadovus, laiku įvykdyti nustatytas užduotis.
4. Biudžetai padeda užtikrinti glaudesnius organizacijos padalinių vadovų ryšius siekiant vykdyti nustatytus tikslus.
5. Biudžetai didina asmeninę visų įmonės darbuotojų atsakomybę.
6. Biudžetai padeda objektyviau įvertinti intelektualiojo kapitalo ir finansinius išteklius, kuriuos turi įmonė tam tikru laikotarpiu.
7. Biudžetai turi didelę reikšmę visai organizacijos valdymo sistemai.
8. Biudžetai padeda įmonių vadybininkams priimti geresnius valdymo sprendimus.

9. Sudarant ir vykdant biudžetus, lengviau ne tik atskleisti darbo organizavimo trūkumus, bet ir juos šalinti.

10. Biudžetai padeda lyginti veiklos rezultatus, objektyviau juos vertinti ir interpretuoti.

Apibendrinant aukščiau minėtų autorių mintis, galima teigti kad įmonėje biudžetas sudaromas, tam, kad pasiektų pagrindinį jo sudarymui iškeltą tikslą. Tam, kad tas iškeltas būtų pasiektas, įmonė tikslą suskaidyti į ateities planus. Tuomet turi būti įvardijamos potencialios kliūtys, kurios galėtų sutrukdyti numatytų planų įgyvendinimui. Visa įmonė turi bendrai siekti tikslo, o tam būtina, kad visiems darbuotojams būtų prieinama reikalinga informacija, jie suvoktų įmonės padėtį bei tikslus. Galiausiai turi būti numatyti ištekliai planams pasiekti bei žingsniai, kuriais bus jie įgyvendinami. Visa tai N. G. Brewer (2006) įvardina kaip biudžetų sudarymo privalumus (2 pav.) Biudžeto sudarymo privalumai aktualūs ir mažai įmonei, ir didelei korporacijai.



2 pav. Biudžetų sudarymo privalumai

Šaltinis: N. G. Brewer (2006)

N. G. Brewer (2006) įvardina kliūtis ir problemas kylančias įmonėje ir kurios turi neigiamą įtaką biudžeto sudarymui bei jo įgyvendinimui:

- Kylantys atskiruose įmonės padaliniuose “gaisrai”, užgožiantys pagrindinių įmonės tikslų siekimą.
- Per mažas komunikavimas tarp įmonės padalinių.
- Atskirų padalinių vadovai konkuruoja tarpusavyje dėl didesnio finansavimo.
- Padalinių vadovai nenori dalintis finansavimu su kitais padaliniais.
- Padaliniai, viršiję biudžetus yra baudžiami.
- Biudžetų viršijimai pastebimi per vėlai.
- Sunku padaliniams gauti finansavimą naujiems projektams, ypač prasidėjus biudžetiniams metams.
- Naujų projektų patvirtinimo procesas yra ilgas ir galiausiai nesėkmingas.
- Skundžiamasi, kad biudžetai yra nerealiūs ar neteisingi.

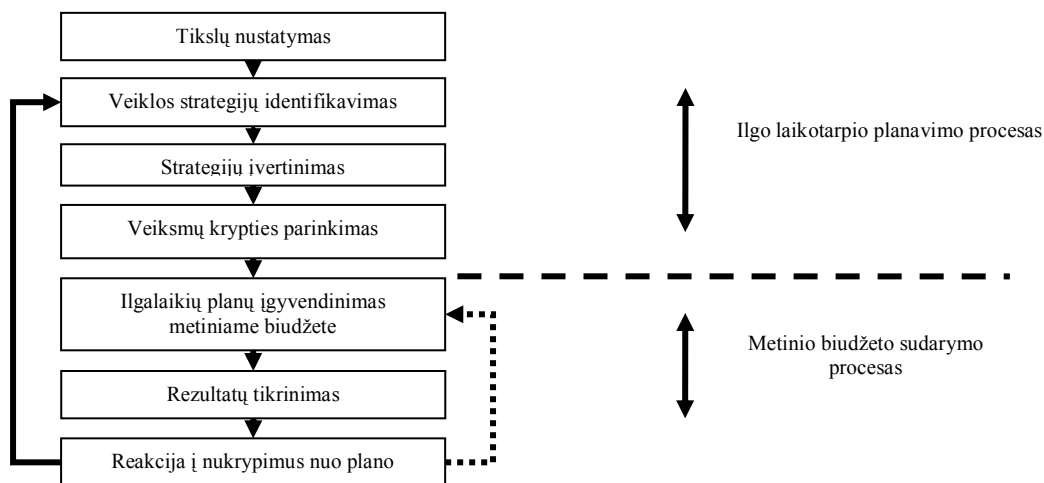
Autoriaus įvardintos kliūtys labiau aktualios didelėms įmonėms, pasižyminčiomis vertikalia hierarchine struktūra. Mažose įmonėse paprasčiau kontroliuoti biudžetų įgyvendinimą, esant horizontaliai struktūrai, sumažėja konkurencijos tarp padalinių galimybė, darbuotojai daugiau komunikuoja tarpusavyje bei siekia bendro tikslo. Nors manoma, kad konkurencija skatina

padalinius geriau dirbti, tačiau iš tikrų, darbuotojai konkuruodami tarpusavyje siekia ne būti geresniais už kitus, o parodyti kokie kiti yra blogi ir prastesni darbuotojai už jį patį.

Biudžeto pagrindas - įmonės išteklių planavimas. Šiuolaikinėje organizacijoje tai turi tapti įprastu dalyku. Dauguma tyrimų rodo, kad 90% didelių verslo organizacijų įgyvendina įmonės išteklių planavimo sistemas. Be to, jos įgyvendinamos ir daugelyje vidutinio dydžio įmonių. (Grabski, S., Leech, S., Sangster, A., 2009), tačiau mažos organizacijos yra nelinkusios planuoti. Autoriai išskiria įmonės išteklių planavimo sistemos teikiamą naudą:

- Verslo procesų automatizavimas.
- Savalaikis susipažinimas su valdymo informacija.
- Tiekimo grandinės gerinimas per elektroninį bendravimą ir elektroninę komerciją.

C. Drury (2001) ypatingą dėmesį skiria planavimo procesui, kuris svarbus biudžeto formavimo procesui. (žr. 3 pav).



3 pav. Planavimas biudžeto sudarymo procese

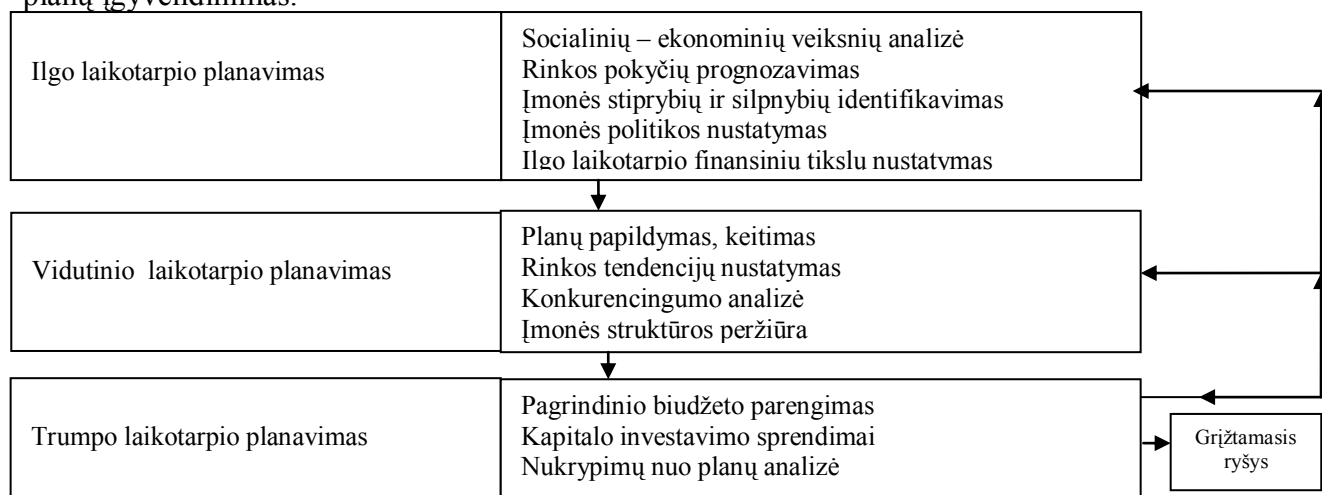
Šaltinis: C. Drury (2001)

Pirmasis žingsnis - tikslų nustatymas yra planavimo pagrindas. Visose organizacijose darbuotojai turi gerai žinoti ką organizacija nori pasiekti. Tikslai dažniausiai yra išmatuojami ir išreikšti finansiniais skaitmenimis, tokiais kaip norimas pasiekti pajamų ar pelno dydis, rinkos dalis. Dažniausiai organizacijos tikslus suformuluoja valdyba ar direktorių taryba ir jie yra nuleidžiami žemesnių lygių vadovams.

Antras žingsnis – strategijų bei veiksmų plano, reikalingo suformuluotiems tikslams pasiekti, nustatymas. Tam analizuojama esama organizacijos padėtis, stengiamasi išsiaiškinti organizacijos stiprybes bei silpnybes, galimybes bei grėsmes. Kai apibrėžiami trumpo laikotarpio planai, jie tampa biudžetais. Štai kodėl trumpo laikotarpio planavimas bei biudžeto sudarymo procesas dažnai naudojami kaip sinonimai. Planavimo bei biudžeto sudarymo procesai nėra atskirti įmonėje ir gali būti veikiami kitų elementų, sudarančių planavimo sistemą, kurie užtikrina strateginio planavimo įgyvendinimą per biudžeto sudarymą ir jo du pagrindinius etapus biudžeto

planavimą ir biudžeto kontrolę. Atlikus strateginę analizę, vertinamos galimos strategijų alternatyvos. Kai išsirenkama geriausia strategija, turi būti nustatomas veiklos planas tai strategijai įgyvendinti.

Būtina palyginti planuotus bei realius rezultatus. P. Jones (2009) teigia, kad dauguma įmonių laikosi 4 pav. pavaizduotų planavimo procedūrų, nors dažnai jos būna ne tokios formalizuotos. Sudarant ilgo laikotarpio planus, įmonė įvertina savo ilgalaikes perspektyvas, išanalizuoja savo stiprybes bei sėkmes, numato rinkos tendencijas bei įsivertina kokią vietą rinkoje ji užima. Tam, kad būtų pasiekti įmonės ilgo laikotarpio planai, ji turi numatyti politiką, kokia vadovausis jų siekdama bei reikalingų išteklių ilgalaikiams planams pasiekti prieinamumą. Įmonei konkuruojant greitai besikeičiančioje aplinkoje, ji turi reaguoti į pokyčius, todėl atitinkamai koreguojasi ilgalaikiai planai, gali prireikti keisti netgi įmonės struktūrą. Trumpo laikotarpio planavimas – tai biudžeto parengimas bei įgyvendinimas, kurių rezultatai labai svarbūs tiek ilgalaikiams, tiek vidutinio laikotarpio tikslų pasiekimui. Pagal P. Jones (2009) modelį, ilgo laikotarpio planus įtakoja socialiniai – ekonominiai faktoriai bei vidutinio ir trumpo laikotarpio planų įgyvendinimas.



4 pav. Planavimo ryšiai

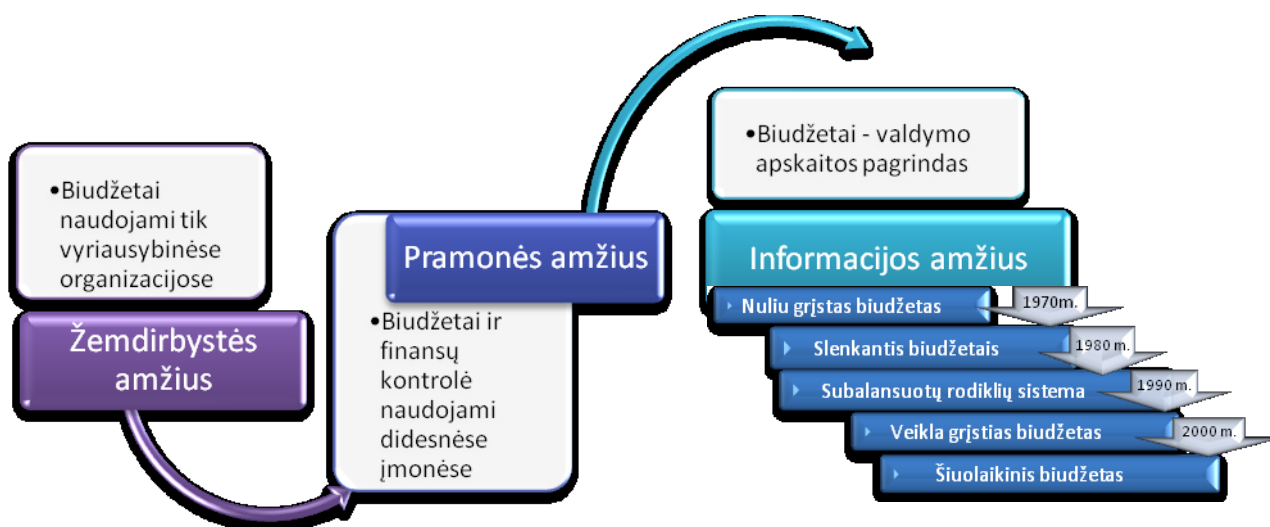
Šaltinis: P. Jones (2009)

Atlikus teorinę biudžeto svarbos analizę paaiškėjo, kad biudžeto sudarymas turi būti svarbus kiekvienai įmonei, nepriklausomai nuo jos dydžio. Kadangi įmonės nėra linkusios planuoti savo veiklos, biudžeto sudarymas būtų pirmasis žengtas žingsnis link veiklos planavimo proceso. Priklausomai nuo įmonės dydžio, gali keistis tiek biudžeto sudarymo, tiek planavimo procesų sudarymo formalumo laipsnis, tačiau šie abu procesai turi tapti neatskiriama įmonės veiklos dalis.

1.2 Biudžetų evoliucija

Išlaidų apskaitos, planavimo, koordinavimo ir kontrolės priemonių poreikis atsirado industrinės revoliucijos metu. Biudžeto rengimo užuomazgos pastebimos net 1920 metais, kad didelių organizacijų vadovams padėtų suvaldyti išlaidas, tačiau plačiai naudoti pradėtas tik po gerų

penkiasdešimt metų. (Scapens, W. R., 2006). Modelio pagrindą sudarė kontrolė. Įmonės misija organizacijos vadovų buvo traktuojama kaip strateginis organizacijos planas, kuris buvo nuleidžiamas žemesnių grandinių vadovams. Anglų kalba žodis biudžetas „budget“ kilo iš prancūziško žodžio „bougette“ bei lotyniško žodžio „bulga“, kuriais buvo vadinama piniginė, devynioliktame amžiuje šis žodis pradėtas vartoti apibūdinant finansinius planus iš pradžių tik valstybiniame sektoriuje, vėliau – privačiame bei juridiniame sektoriuje. (Hofstede, G.H., 1968). Penktame paveiksle pavaizduota biudžetų evoliucija nuo jų atsiradimo iki šių dienų.



5 pav. Biudžetų evoliucija

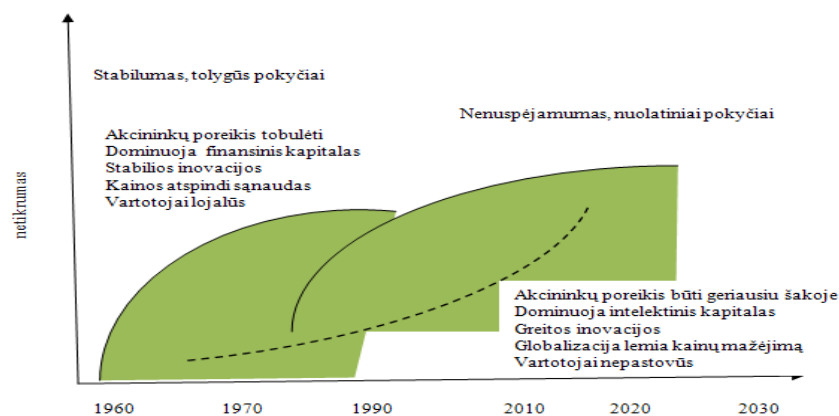
Šaltinis: Sudaryta autoriaus pagal J. Hope, T. Hope (1997)

Tradicinis biudžeto modelis buvo veiksmingas, kai išorinė aplinka buvo stabili, konkurentai žinomi, jų veiksmai nuspėjami, sprendimus priiminėjo organizacijos valdyba, kainos atspindėjo išlaidas, strategija bei produkto gyvavimo ciklas buvo gana ilgas, vartotojai turėjo ribotas pasirinkimo galimybes, akcininkai prioritetą skyrė geram valdymui. Sudarant biudžetus, ketvirčių ir mėnesių užduotys yra stabilios, nesietinos su praėjusio mėnesio ar ketvirčio užduotimis. Tradiciniai biudžetai yra tokie, kurie keičiantis gamybos ar pardavimų apimtims nekoreguojami, t.y. parengti tik vienam, iš anksto numatytam gamybos ar pardavimo lygiui (Mackevičius, J. 2003). Deja, įmonės naudodamos senus valdymo, planavimo, kontrolės būdus, nesugeba efektyviai reaguoti į aplinkos pokyčius:

- Tradicinis biudžetas - kliūtis greitai reaguoti. Operatyviai reaguoti į aplinkos pokyčius yra sunku, kai organizacija apribota fiksuotomis metinėmis strategijomis, biudžetų ciklais, taisyklėmis, procedūromis.
- Tradicinis biudžetas - kliūtis talentingų darbuotojų suradimui. Hierarchinės struktūros, kurios veikia pagal griežtus planus, nelanksčius finansinius biudžetus, riboja ambicingų vadovų galimybę prisiimti daugiau iššūkių, rizikos ir apdovanojimų bei asmeninio tobulėjimo. Hierarchinės struktūros skirtos kontroliuoti, neskatina lyderystės bei rizikos.

- Tradicinis biudžetas - kliūtis inovacijoms. Nustačius tikslus, darbuotojai nėra linkę tų tikslų viršyti. Biurokratija ir griežta biudžeto kontrolės sistema trukdo suprasti inovacijų poreikį.
- Tradicinis biudžetas - kliūtis tobulai veiklai. Pagrindinis išlaidų mažinimo būdas – plokščios struktūros organizacijoje sukūrimas. Tik atsikračius senojo biudžeto sudarymo požiūrio gali paskatinti vadovus savo veikloje nuolat siekti mažinti išlaidas.
- Tradicinis biudžetas - kliūtis artimiems santykiams su vartotojais. Kai pagrindinis pardavėjų tikslas yra nustatytų pajamų, pelno ir pardavimo apimčių plano įgyvendinimas, jie neturi pakankamai stimulo rūpintis vartotojų pasitenkinimu.
- Tradicinis biudžetas - kliūtis siekiant pastovių, konkurencingų organizacijos rezultatų. Vienas iš pagrindinių biudžeto sudarymo tikslų – parengti pajamų prognozes, tenkinančias akcininkų lūkesčius. Aklas sekimas finansinėmis prognozėmis ir biudžetu, kuriomis jis grindžiamas, gali sukelti ilgalaikes problemas. (Daum., J. H. 2001)

Šiuolaikinės organizacijos nori greitai prisitaikyti prie besikeičiančios aplinkos, tačiau ne visuomet žino kaip tą norą paversti realybe. Jos siekia greitai reaguoti į aplinkos pokyčius, inovacijas, procesų tobulinimą, orientuotis į vartotoją didinant akcininkų turtą. Dabar, naujosios ekonomikos laikais, norint veiksmingai konkuruoti rinkoje, reikia išsilaisvinti iš senojo planavimo ir biudžeto sudarymo mentaliteto, įtraukti visus darbuotojus kuriant naują pagrindą veiklos tobulinimui. Biudžetas padeda numatyti galimas kliūtis. Sudarius biudžetą, koordinuojama visa organizacijos veikla. Keičiantis išorinės aplinkos veiksniams, turi keistis ir biudžeto sudarymo principai, kadangi keičiasi akcininkų poreikiai. Jeigu anksčiau akcininkams buvo svarbu tobulėti, tai dabar – jie nori būti geriausi. Anksčiau jie norėjo stabilų inovacijų, dabar – greitų inovacijų. Anksčiau įmonės turėjo lojalius vartotojus, kainos atspindėjo sąnaudas, dabar – vartotojai nepastovūs, jų lojalumo garantuoti neįmanoma, globalizacija bei konkurencija lemia kainų mažėjimą. Finansinis kapitalas šiais laikais daug lengviau prieinamas, pagrindinis prioritetas – intelektinis kapitalas, sąlygojantis konkurencinį pranašumą bei galimybę įmonei būti geriausia šakoje nors trumpą laiko tarpą. (žr. 6 pav.)

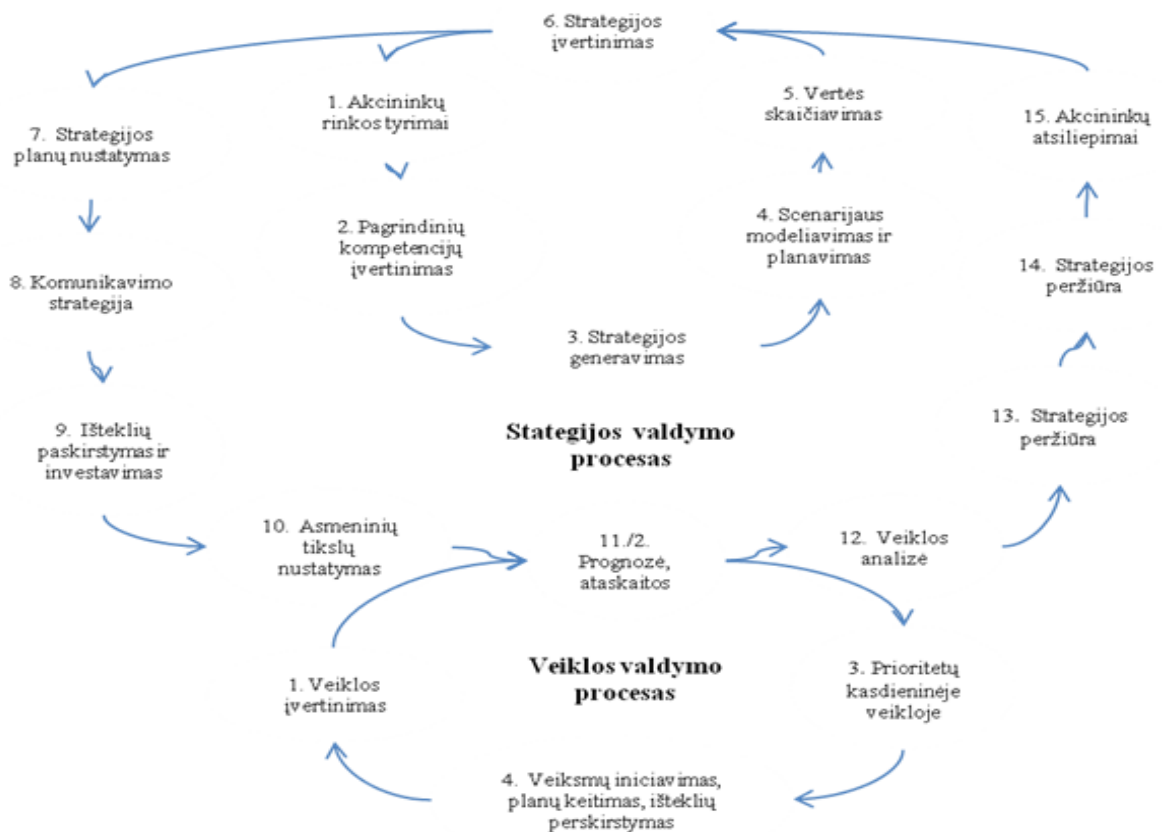


6 pav. Verslo aplinkos keitimasis

Šaltinis: J. Hope, R. Fraser (2001)

Šiandieniniame pasaulyje, informacijos ir skaitmeniniame amžiuje, žemė, kapitalas ar darbas jau nėra pagrindiniai konkuravimo rodikliai. Tik žinios ir intelektualinis kapitalas – kompetentingi vadovai, kvalifikuoti darbuotojai, efektyvios sistemos, lojalūs klientai ir stiprūs prekiniai ženklai - užtikrina įmonių išlikimą šiuolaikinėmis sąlygomis. (Hope, J., Fraser R. 2001)

Industriinėje eroje vyravo požiūris „pagamink ir parduok“, informacinėje eroje – „pojūtis ir atsakas“. Kaip matome 5 pav. pateiktame grafike, visi pažangūs biudžeto sudarymo modeliai atsirado informacinės eros laikotarpiu. Visi šie biudžeto sudarymo modeliai tarsi natūrali įmonių reakcija į pokyčius – prisitaikyk ir adaptuok arba išnyksi. Autoriai J. Weber ir S. Linder (2005) taip pat sutinka, kad keičiantis verslo aplinkos sąlygoms, įmonės privalo keisti savo biudžeto sudarymo sistemą. Tradicinis stabilus biudžeto sudarymo modelis jau nebetinkamas greitai besikeičiančioje aplinkoje. Šiandieninis pasaulis pilnas greitai besikeičiančių rinkos sąlygų, technologijų, vartotojų elgsenos iššūkių. Norėdamos išgyventi tokioje aplinkoje, organizacijos turi tapti pokyčių vadovais. Jos turi suvokti, kad pokyčiai - tai galimybės. Vienintelė išeitis - organizacijos, strategijos ir organizacijos veiklos valdymo integruotas procesas, kurio pagrindas – jau nebe statinis biudžetas, o dinaminis prognozavimo procesas. (7 pav.)



7 pav. Dinaminis prognozavimo procesas

Šaltinis: J. H. Daum (2002)

Toliau palyginsiu pažangių biudžetų modelių, tokių kaip nulio grįsto, slenkančio biudžeto, subalansuotų rodiklių (SRS), veikla grįsto ir šiuolaikinio biudžeto modelių sudarymo technikas, privalumus bei trūkumus.

Nuliu grįstas modelis pradėtas naudoti 1970 metais, kai dauguma organizacijų patyrė finansinių sunkumų. Tradiciniai metodai negalėjo padėti susidoroti su šiomis ištikusiomis problemomis. Taikant nuliu grįstą modelį, biudžeto sudarymo procesas prasideda nuo nulio. Tai yra, kiekvienas išlaidų punktas turi būti pateisintas. Nuliu grįstas modelis užduoda tokius klausimus kaip: ar šią funkciją apskritai reikia atlikti; koks turėtų būti aktyvumo lygis; koks dabartinis aktyvumo lygis; ar tai vienintelis būdas atlikti tą veiksmą; kokios šios veiklos sąnaudos. Tradiciniame biudžeto sudarymo procese alternatyvos dažnai ignoruojamos, tačiau naudojant nuliu grįstą modelį, jos yra svarstomos. Pagrindinis šio modelio trūkumas – laikui imlus procesas. Tyrimai rodo, kad daugeliu atveju naudojant nuliu grįstą biudžeto modelį buvo padaryta didžiulė pažanga, tačiau iš kitos pusės, sėkmės stoka. Stoką labiausiai lėmė nepakankama vadovų parama. Nuliu grįstas modelis yra planavimo ir biudžeto sudarymo įrankis, gerinantis išteklių paskirstymo organizavimą, besiremiantį sąnaudų – naudos analizės rezultatais. Pagrindiniai nuliu grįsto modelio sudarymo žingsniai pagal J.K. Shim, J.G. Siegel (1999) yra:

- Aprašyti kiekvieną organizacijos veiklą „sprendimo“ pakete.

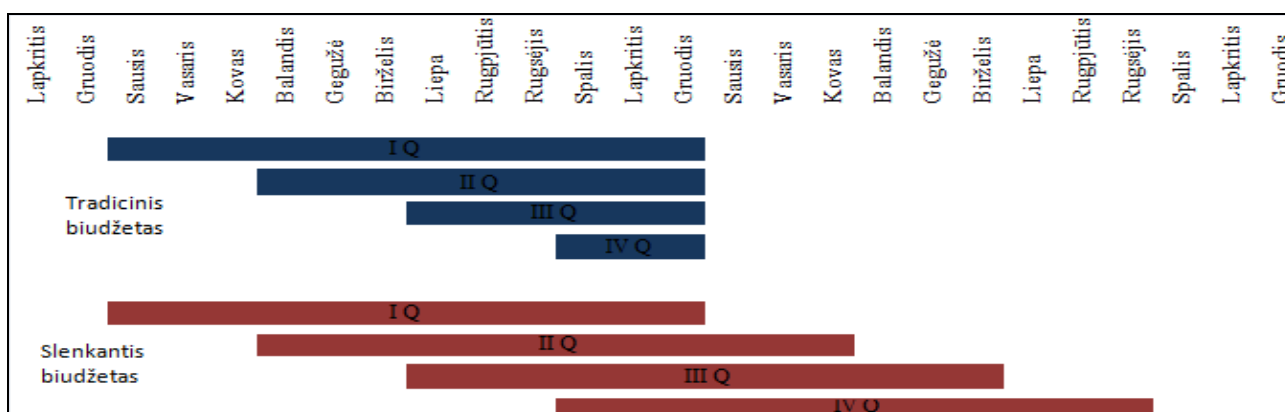
- Remiantis sąnaudų – naudos analizės rezultatais nagrinėti, vertinti, klasifikuoti šiuos paketus.
- Atitinkamai paskirstyti išteklius.

Kadangi šis modelis ypatingai imlus laikui, siūloma jį naudoti trumpo laikotarpio (dažniausiai metų) biudžeto sudarymui. Tolesniam biudžeto sudarymui rekomenduojama naudoti slenkantį biudžeto sudarymo modelį, padarant reikalingas korekcijas. Pagrindiniai nulių grįsto modelio privalumai:

- Geresnis išteklių paskirstymas.
- Aiškiai parodo išlaidų ir pajamų santykį.
- Padeda identifikuoti neefektyvias, daug kainuojančias įmonės veiklas.
- Didina darbuotojų motyvaciją, kadangi aukščiausio lygio vadovai pasidalina su darbuotojais informacija.

Pagrindiniai modelio trūkumai – laikui ir išlaidoms imlus procesas, taip pat gali sukelti darbuotojų pasipriešinimą, kadangi iš esmės keičiamas biudžeto sudarymo procesas.

Slenkančio biudžeto modelio atsiradimas – 1980 metai. Slenkančių biudžetų esmę sudaro tai, kad atsižvelgiama į praėjusio laikotarpio užduotis, t.y. jos pridedamos prie būsimojo laikotarpio užduočių. Slenkantis biudžetas – greičiau ne biudžetas, o nuolatinis biudžeto atnaujinimas. Gali būti sudarytas įmonėje metinis biudžetas, kuris per visą biudžeto laikotarpį nuolat atnaujinamas. Naudojant slenkancio biudžeto technikas, metinis biudžetas visuomet bus sudarytas iš trijų ketvirčių, t.y. praėjus pirmam metų ketvirčiui, visas metinis biudžetas pasislinks ketvirčiu į priekį. Žemiau pateiktas tradicinio ir slenkancio biudžeto palyginimas:



8 pav. Tradicinio ir slenkancio biudžeto modelio palyginimas

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Slenkančio biudžeto modelio privalumai:

- Skatina vadovus apie planavimą galvoti kaip apie nuolatinį procesą.
- Suteikia galimybę greitai reaguoti į aplinkos pokyčius.

- Pašalinamas metinis planavimas, kadangi sekančių metų projektavimas yra einamųjų metų tęsinys.
- Planavimas vyksta ne remiantis kalendoriumi, bet gali būti sąlygotas svarbių įvykių ar pokyčių.

Trūkumai nurodomi tokie, kaip laikui ir lėšoms imlus procesas, kadangi darbuotojai turi sudaryti biudžetus pasibaigus kiekvienam mėnesiui ar ketvirčiui, o ne kartą metuose, kaip tradicinio biudžeto sudarymo atveju.

Subalansuotų rodiklių sistema buvo sukurta ir išvystyta 1990 metais Harvardo verslo mokykloje. Pasak autorių, R. S. Kaplan ir D. P. Norton (1996) rodiklius reikia grupuoti į finansinius, klientų, veiklos bei žmogiškųjų išteklių. Visų šių keturių grupių pateikiama informacija, suteikia galimybę įmonei nustatyti balansą tarp finansinių ir nefinansinių veiklos vertinimo priemonių. Pagrindinė šio modelio idėja – paversti organizacijos viziją ir strategiją į išsamų veiklos vertinimo rinkinį, kuris apibrėžia strategijos ir valdymo sistemos vertinimo kontūrus, pavaizduotus 9 paveiksle.



9 pav. Subalansuotų rodiklių sistemos modelio esmė

Šaltinis: R. S. Kaplan ir D. P. Norton (1996)

Finansiniai rodikliai parodo, ar įmonės strategija, jos įgyvendinimas prisideda prie įmonės tobulėjimo. Iš vartotojų perspektyvos, vadovai turi identifikuoti vartotojų ir rinkų segmentus, iki kada įmonė bus konkurencinga tuose segmentuose. Vidiniai verslo procesai identifikuoja svarbiausius vidinius procesus, kurie turi įtakos vartotojų pasitenkinimui bei įmonės finansinių tikslų pasiekimui. Mokymosi, augimo dalis parodo tas įmonės infrastruktūros tobulintinas sritis (darbuotojus, įrengimus, procedūras), kurios sąlygoja ilgalaikį įmonės augimą. Autoriai R. S. Kaplan ir D. P. Norton (1996) siūlo schemą, pagal kurią aukščiausio lygio ilgalaikiai tikslai perkeliama į metinį biudžeto sudarymo procesą. (10 pav.)



10 pav. Metinio biudžeto sudarymas pagal SRS

Šaltinis: R. S. Kaplan ir D. P. Norton (1996)

Šiame modelyje SRS pakeičia biudžetą valdymo sistemoje, todėl autoriai tokią organizaciją pavadino į strategiją orientuota organizacija. Išskiriami pagrindiniai šio modelio privalumai:

- Įmonės vadovui suteikiama galimybė pažvelgti į organizaciją iš keturių pagrindinių perspektyvų.
- SRS minimizuoja informacijos perteklių.
- Organizacijos vizija ir strategija paverčiama išmatuojamais rodikliais, kurie ypatingai svarbūs organizacijai.

Pagrindinio šio modelio trūkumai išskiriami tokie, kaip sunkiai apskaičiuojami rodikliais, modelis imlus laikui bei brangiai kainuojantis biudžeto sudarymo procesas.

Lankstus arba dar kitaip vadinamas veikla grįstas biudžeto sudarymo modelis – tai nuolatinio veiklos tobulinimo bei išlaidų valdymo procesas. Veikla grįstas biudžetas – tai planavimo ir biudžeto sudarymo įrankis, sujungiantis įmonės veiklas bei kuriantis vertę klientams. Veikla grįstas biudžeto modelis turi būti naudojamas tada, kai norima suprasti išlaidų įtaką įmonės veiklai:



11 pav. Veikla grįstas biudžeto sudarymo procesas

Šaltinis: R. Cooper, R. S. Kaplan (1998)

Veikla grįstas biudžetas – tai biudžeto sudarymo modelis, kuris koreguojamas atsižvelgiant į besikeičiančias įmonės veiklos aplinkybes, į konkrečių įmonės rodiklių pokyčius, ypač gamybos, pardavimų. Norint naudoti lanksčius biudžetus, būtina gerai išanalizuoti įmonės išlaidas, jų elgesį, t.y. suskirstyti jas į pastovias ir kintamas. (Mackevičius, J. 2003).

J. Hope ir R. Fraser (2003) išskiria pagrindines priežastis, kodėl ir kaip šiuolaikinis modelis turėtų būti įdiegtas organizacijoje:

- Padeda organizacijoms greičiau reaguoti į rinkos ir klientų poreikių pokyčius.
- Konceptija leidžia atsisakyti planų, kurie suvaržo veikimo laisvę, skatina nuolatinį tobulėjimo procesą.
- Kūrybinė darbo atmosfera padeda pritraukti ir išlaikyti geriausius darbuotojus.

Autoriai teigia, kad organizacijos turi pradėti mažinti biudžeto sudarymo išlaidas ir naudoti veiklos valdymo procesą, pirmiausia savo mintyse. Tam autorius išskiria dvi pakopas (12 pav.)



12 pav. Dvi šiuolaikinio biudžeto sudarymo pakopos

Šaltinis: S. Plewer (2003)

Pirmojoje pakopoje tradicinės organizacijos pereina į prisitaikančių organizacijų stadiją. Pasiekus šią stadiją organizacijos efektyviau mažina išlaidas, greičiau atlieka įvairias funkcijas, atitinkamai gaunamas greitesnis atsakas. Tai sąlygoja geresnį strateginį valdymą. Žengdamos dar vieną žingsnį, organizacijos pereina į dar aukštesnę decentralizuotos organizacijos stadiją, kurioje organizacija generuoja didesnę pelną, pritraukia ir išsaugoja daugiau gabių darbuotojų, kurie sąlygoja daugiau inovacijų organizacijos veikoje. Dėka to organizacija užsitikrina žemesnes pastovias išlaidas, lojalesnius klientus bei moralesnius veiksmus. Organizacija gali pereiti į aukštesnį lygmenį tik tuomet, kai aukščiausio lygio vadovai supranta atsakomybės perdavimo darbuotojams reikalingumą. Tam, kad pereitų organizaciją į decentralizacijos lygmenį, aukščiausio lygio vadovai turi sukurti valdymo sistemą, paremtą aiškiais principais, sukurti aukštą pareigų atlikimo lygmenį paremtą sėkmės įvertinimu, leisti darbuotojams laisvai priimti reikiamus sprendimus, perduoti darbuotojams atsakomybę už savo sprendimų rezultatus. Darbuotojai turi būti atsakingi už vartotojų pasitenkinimą, palaikyti „vienos tiesos“ organizacijoje sistemą. Ilgalaikiai santykiai su tiekėjais leidžia sumažinti išlaidas. Šiuolaikinio biudžeto modelis kuriamą vertę klientams pastato į visa ko centrą. Klientų poreikių tenkinimas sąlygoja lojalių santykių su klientais kūrimą ir stiprina organizacijos pozicijas, lyginant su konkurentais. Turi būti bendras nepasitenkinimas esama padėtimi organizacijoje, kad kiltų poreikis įgyvendinti kažką nauja ir drastiška, kaip šiuolaikinio

modelio koncepciją ir principus. Aiškūs ketinimai keisti turi būti nurodyti pradiniam etape. (Bogsnes, B. 2009).

Pasak J. Hope, ir R. Fraser (2003), pereiti organizacijai nuo tradicinio biudžeto sudarymo proceso prie šiuolaikinio biudžeto sudarymo proceso yra labai lengva. Pirmiausia reikia nusimatyti veiklos gaires, kurios apima pokyčių vizijos argumentų nustatymą, valdybos įtikinimą, veiklos pradėjimą, modelio sukūrimą ir naujų procesų įgyvendinimą, darbuotojų apmokymą, elgsenos pakeitimą, gautos naudos įvertinimą bei tikslų apjungimą. Šeši principai simbolizuoja šiuolaikinio biudžeto sistemos veikimo principus:

1. Tikslų nustatymas. Pagrindinis tikslas grindžiamas trumpalaikėmis bei ilgalaikėmis perspektyvomis, o ne metiniu tikslų nustatymo požiūriu. Tokie tikslai kaip „išorės gairių palyginimas“ ir „atitinkamų vidaus grupių“ palyginimas dažniausiai naudojamas darbuotojų veiklos įvertinimui. Lyginant darbuotojus su „išorės gairėmis“ tokiomis, kaip geriausias savo grupėje, vertinami svarbiausi veiklos rodikliai (KPI). (Hope, J. & Fraser, R. 2003).

2. Vertinimo pagrindas ir atlygio už tobulėjimą sistema. Įmonių, naudojančių šiuolaikinio biudžeto sistemą, veiklos įvertinimas nėra vienareikšmiškai susijęs su fiksuotais tikslais. Paprastai vertinimas priklauso nuo svarbiausių veiklos rodiklių (KPI), vertinama komanda, o ne atskiri darbuotojai. KPI apskaičiuojamas atsižvelgiant į ankstesnius periodus bei konkurentus, todėl darbuotojai negali numatyti savo veiklos įvertinimo rezultatų bei manipuliuoti skaičiais, norint juos pagerinti. (Hope, J. & Fraser, R. 2003). Nors finansinės paskatos motyvuoja darbuotojus, tačiau atsakomybės bei įsipareigojimų lygis gali būti pasiektas tik tada, kai organizacijos vizija ir vertybės yra bendros visiems organizacijos nariams. Tarpusavyje susijusių tikslų siekimas padidina motyvaciją.

3. Planavimas – nenutrūkstamas ir visa apimantis procesas. Vertės kūrimas klientams ir akcininkams yra svarbiausias šiuolaikinio biudžeto modelio tikslas. Priešingai negu tradicinio požiūrio organizacijos, kurios laikosi vyraujančio metinio plano, organizacijos, vadovaujančiose šiuolaikinio biudžeto modelis, planas gali būti keičiamas metų eigoje. Taip suteikiama galimybė organizacijai greičiau prisitaikyti prie besikeičiančios rinkos aplinkos. Nėra metinės perspektyvos, tik nuolatinis tobulėjimo procesas.

4. Išteklių turi būti prieinami. Finansinės veiklos rodikliai turi būti pagrįsti svarbiausių veiklos rodiklių (KPI) rezultatais, kad išteklių būtų panaudoti ten, kur labiausiai reikalingi.

5. Veiklos koordinavimas atsižvelgiant į vyraujančius klientų poreikius. Tradiciškai biudžetas – tai finansinių lėšų paskirstymas ir turėtų palengvinti veiklos koordinavimą. Naudojant biudžetą gamybos apimtys nustatomos iš anksto, nenaudojant – nėra sudarinėjami gamybos planai. Gamybos apimtys nustatomos atsižvelgiant į klientų poreikius, darbuotojų galimybes ir tarpusavio santykius. Šiuolaikinis biudžeto modelis siekia patenkinti klientų poreikius kaip galima greičiau.

Darbuotojai turi būti informuoti apie klientų teikiamą naudą bei patiriamas išlaidas jų poreikių tenkinimui. Taigi, reikalinga atviro bendravimo su darbuotojais sistema.

6. Kontroliavimas paremtas veiksmingu valdymu. Tradicinis valdymo procesas remiasi nustatytais tikslais, jų pasiekimo vertinimu. Pagal šiuolaikinio biudžeto sistemą, kontroliavimas remiasi palaikymu. Daugiapakopė kontroliavimo sistema reiškia žinoti kas vyksta ir įsikišti tik tuomet, kai tai absoliučiai būtina. (Hope, J. & Fraser, R. 2003)

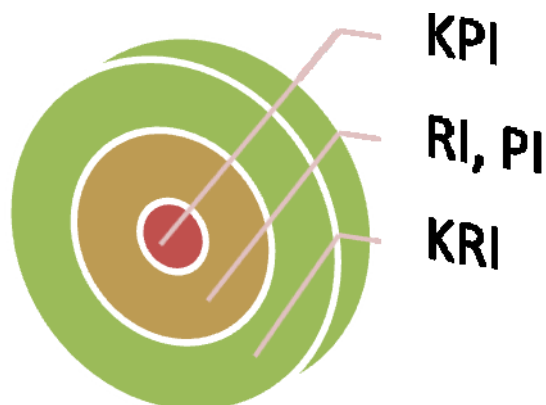
Taigi, matome, kad keičiantis aplinkai, kurioje organizacijos konkuruoja, turi keistis ir biudžeto sudarymo principai, atitinkantys organizacijos strategiją bei konkurencinius prioritetus. Tačiau literatūroje nėra vieningo atsakymo kas ir kaip turi būti keičiama. Tradiciniam biudžeto sudarymo modeliui pateikiama alternatyva – pažangūs biudžeto sudarymo modeliai, tačiau ir šie modeliai neįtikina, kad jų dėka galima išspręsti tradicinio biudžeto modelio sudarymo problemas. Tačiau nepaisant to, kiekviename pažangiame modelyje galima rasti privalumų, padedančių tradicinio biudžeto sudarymo modelio vystymui. Nuliu bei veikla grįsti biudžetai neabejotinai padeda didinant įmonės našumą, tačiau jų sudarymas reikalauja daug daugiau pastangų negu tradicinio biudžeto sudarymo procesas. Kiti du pažangūs modeliai, slenkantys biudžetai bei subalansuotų rodiklių sistema, išsprendžia tik po vieną tradicinio biudžeto sudarymo problemą. Slenkantys biudžetai – inertiškumo problemą, subalansuotų rodiklių sistema – išsprendžia strategijos ir biudžeto sąsają. Šiuolaikinis biudžeto modelis kol kas dar tik teorinis modelis, kuris praktikoje dar mažai taikytas, todėl jo reali praktinė nauda kol kas dar neatskleista. Nei vienas iš šių modelių nepateikia universalaus sprendimo.

1.3 Biudžetų vertinimo metodai

R. S. Kaplan ir D. P. Norton (1996) išskiria šiuos biudžeto efektyvumo vertinimo metodus:

- Svarbiausieji veiklos rodikliai (KPI);
- Subalansuoja rodiklių sistema (SRS).

D. Parmenter (2010) teigia, kad dauguma organizacijų neteisingai naudoja svarbiausių veiklos rodiklių vertinimo sistemas, kadangi tiksliai nežino, kokie tai rodikliai. Dažnai jie yra supainiojami su svarbiausiais veiklos rezultatų rodikliais (KRI), kurie parodo, kokius veiksmus įmonė buvo numačiusi iškilus kritinei situacijai; rezultatų rodikliai (RI) rodo ką įmonė iš tiesų darė kritinėje situacijoje; veiklos rodikliai (PI) parodo, ką įmonė turi daryti; svarbiausi veiklos rodikliai (KPI) parodo ką daryti, kad įmonė ženkliai pagerintų veiklos rezultatus.

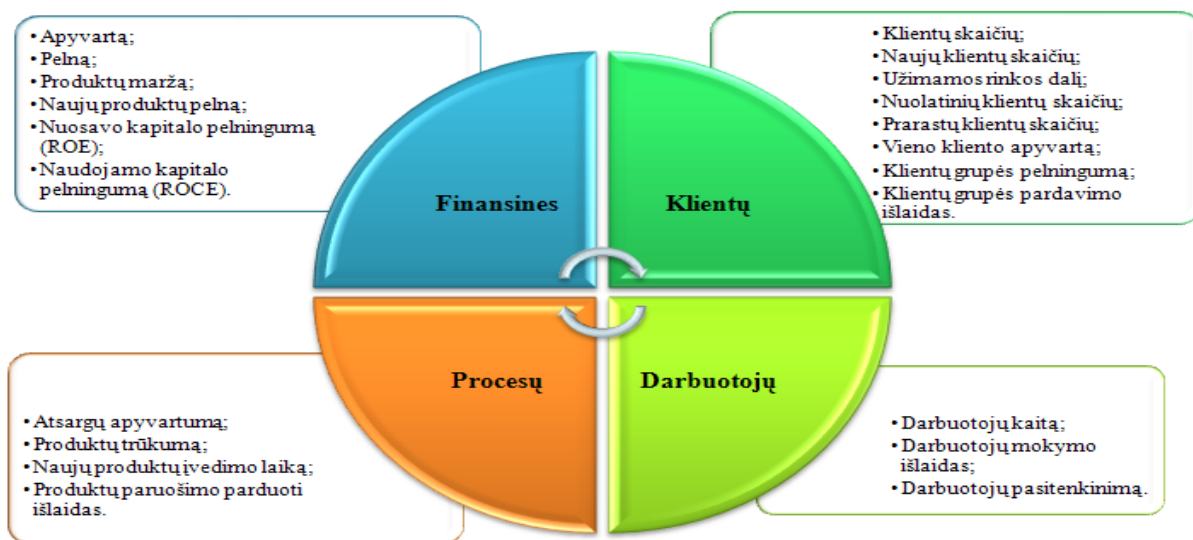


13 pav. Trys veiklos vertinimo rodiklių rūšys

Šaltinis: D. Parmenter (2010)

Jeigu 13 pav. palygintume su svogūnu, tai pats svogūno viduriukas simbolizuoja svarbiausius veiklos rodiklius (KPI), vidurinioji dalis – rezultatų rodiklis (RI) ir veiklos rodiklius (PI), o svogūno lukštas - svarbiausi veiklos rezultatų rodikliai (KRI). Svarbiausi veiklos rezultatų rodikliai dažniausiai painiojami su svarbiausiais veiklos rodikliais, kadangi jie apima vartotojų pasitenkinimą, pelną prieš apmokestinimą, vartotojų pelningumą, darbuotojų pasitenkinimą bei darbuotojų kuriamą vertę įmonei. Svarbiausių veiklos rezultatų rodikliai pasako, ar įmonė eina teisinga kryptimi. Veiklos rodikliai yra svarbesni patiems įmonės darbuotojams. Jie padeda darbuotojams suprasti įmonės strategiją. Tai tokie rodikliai kaip svarbiausių 10 klientų pirkimų padidėjimas, darbuotojų pasiūlymų įgyvendinimas įmonės veikloje per paskutinį mėnesį, svarbiausių klientų skundai, vėluojančių pristatymų svarbiausiems klientams skaičius. Rezultatų rodikliai apibendrina finansinius veiklos rezultatus. Pavyzdžiui savaitės pardavimų analizė, pagrindinių produktų grynojo pelno analizė. Svarbiausi veiklos rodikliai apibūdina tuos rodiklius, kurie įmonei svarbiausi ir lemia ateities perspektyvas. Šie rodikliai turi būti tikrinami 24 valandas per parą, 7 dienas per savaitę. Jeigu jie bus tikrinami kas mėnesį, ketvirtį ar metus – tokiu atveju jie nebus svarbiausiais veiklos rodikliais. Jie orientuoti į šios dienos ir ateities perspektyvas, o ne praeities vertinimą.

Subalansuotų rodiklių sistema padeda efektyviai valdyti organizaciją. Tam, kad įmonė išliktų konkurencinėje aplinkoje, jos veikla turi būti vertinama ir matuojama. (žr. 14 pav.)



14 pav. Subalansuotų rodiklių sistema

Šaltinis: R. S. Kaplan ir D. P. Norton (1996)

R. Kaplan ir D. P. Norton (1996) pateikia subalansuotų rodiklių sistemos apibrėžimą. Pasak autorių, tai rodiklių sistema, kurios pagalba galima matuoti veiklos efektyvumą. Pagrindinis subalansuotos rodiklių sistemos tikslas – valdyti tai, ką galima išmatuoti. Subalansuotus įmonės vertinimo rodiklius reikia grupuoti į finansinius, klientų, procesų bei darbuotojų. (Bagdžiūnienė, V., 2006). Kiekvienas efektyvumo rodiklis turi normatyvinę reikšmę, kuri rodo, ar tikslas bus pasiektas numatytu laiku. Vertinimo kriterijų sistemoje turi būti apibrėžtas rodiklių skaičius, paprastai 15-25 rodikliai, dažniausiai 35 proc., yra nefinansiniai. Sukūrus pagrindinių rodiklių vertinimo sistemą, numatomos priemonės ir veiksmai tikslams pasiekti. Vertinimo kriterijai turi būti:

- Grindžiami strategijų tikslais ir uždaviniais.
- Realūs, teisingi, aiškiai suformuluoti, nesudėtingi.
- Palyginami laiko atžvilgiu.
- Tinkami vertinti išlaidas, darbo krūvį, rezultatus ir naudą.

Vertinant parenkami veiklos kriterijai, kurie geriausiai rodo bendrą ūkio būklę. Kiekvienam kriterijui nustatomos jo leistinos ribos. Nustatomas kiekvieno rodiklio faktinis lygis, jis įvertinamas balais. Dažniausiai naudojama dešimties balų sistema. Eksperimentais nustatomos leistinos vertinimo kriterijų ribos, jos taip pat įvertinamos dešimties balų sistema. Kadangi galimas vertinimo kriterijų pablogėjimas, nustatomos maksimaliai leistinos kiekvieno rodiklio blogėjimo ribos. Surašomos kontroliuojamų rodiklių reikšmės ir remiantis ekspertiniais vertinimais sudaroma jų vertinimo skalė. (Bagdžiūnienė, V., 2006).

1.4 Biudžeto sudarymo procesas

Biudžeto sudarymo procesas – tai bepasikartojantis tikslų nustatymo ir įvykdytų planų įvertinimo ciklas tol, kol susilieja į bendrą pagrįstą ir pasiekiamą planą. Skirtingų autorių

pateikiamuosiuose skirtinguose biudžeto sudarymo žingsniuose pastebimos tos pačios biudžeto sudarymo fazės:

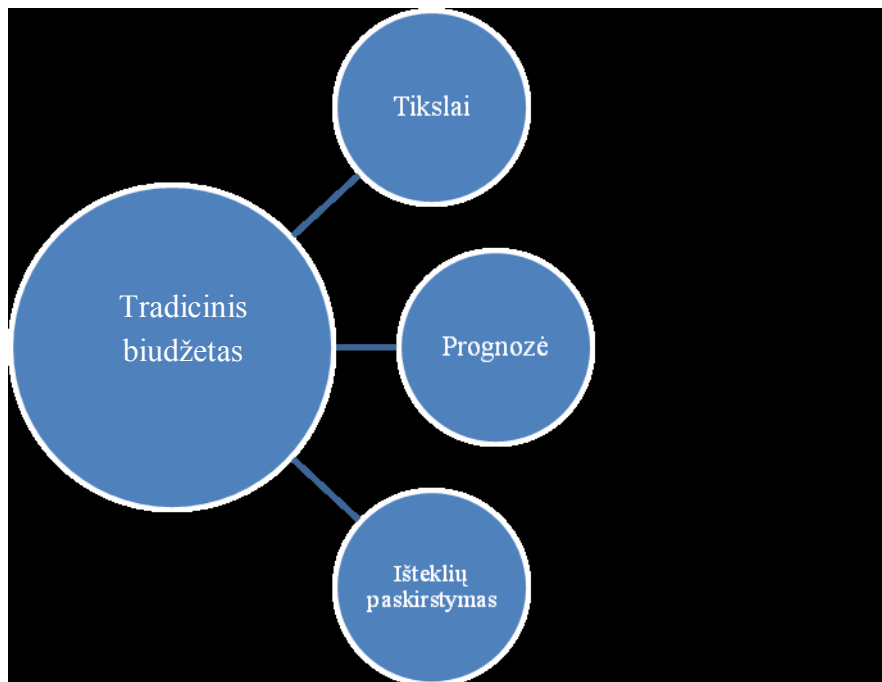
1. Biudžetų sudarymo formos ir instrukcijos paskirstomos visiems vadovams.
2. Biudžetų formos užpildomos ir grąžinamos.
3. Individualūs biudžetai sujungiami į bendrą.
4. Biudžetas patikrinamas, koreguojamas, patvirtinamas.
5. Biudžetas naudojamas įmonės veiklos kontrolei bei įvertinimui.

J.K. Shim; J.G. Siegel (1999) išskiria penkis gamybinės įmonės svarbiausius biudžeto sudarymo žingsnius. Pirmiausia autorės nuomone reikia sudaryti pardavimų prognozę, tuomet remiantis sudaryta pardavimų prognoze ir numatytomis pardavimų apimtimis, reikia apskaičiuoti reikiamos gamybos apimtis. Tuomet turi būti numatomos gamybos išlaidos bei įvertinamos veiklos sąnaudos. Galiausiai, turi būti sudaroma pinigų srautų bei kito finansinio turto prognozė ir parengiama prognozuojama finansinė atskaitomybė. Šiuos pagrindinius biudžeto sudarymo žingsnius galima naudoti ne tik gamybinės įmonės biudžeto sudarymo procese, bet ir mažos prekybinės įmonės biudžeto sudaryme, tik vietoj numatomų gamybos apimčių turi būti apskaičiuojamos pirkimo apimtys.

Biudžeto sudarymas įmonėje visa apimantis ir labai sudėtingas procesas, turintis teigiamą įtaką įmonės veiklos rezultatams, atlikdamas daug svarbių funkcijų. C. Drury (2001) išskiria planavimo, koordinavimo, kontrolės, motyvavimo, komunikavimo bei įvertinimo funkcijas.

- Planavimas. Apima alternatyvų identifikavimą, pasirinkimą. Biudžeto sudarymas pasirinktos alternatyvos įgyvendinimui.
- Koordinavimas. Apima užduočių paskirstymą darbuotojams, rutininių problemų bei konfliktinių situacijų sprendimą. Taip užtikrinama veiksminga komunikacija įmonėje.
- Kontrolė. Kontroliavimas užtikrina, kad bus įgyvendinti nusimatyti tikslai. Tokiu būdu taip pat užtikrinamas grįžtamasis ryšys.
- Motyvavimas. Tik motyvuoti darbuotojai padeda pasiekti organizacijai užsibrėžtų tikslų.
- Komunikavimas. Visi organizacijoje turi žinoti kokių tikslų norima pasiekti.
- Įvertinimas. Noras būti įvertintiems lemia darbuotojų darbo efektyvumą.

B. Bogsnes (2009) išskiria tradicinio biudžetų sudarymo modelio funkcijas:



15 pav. Biudžeto sudarymo funkcijos

Šaltinis: B. Bogsnes (2009)

Didelės kompanijos turėtų kreipti dėmesį į biudžeto koordinavimo ir kontrolės aspektus, mažos įmonės turėtų koncentruotis daugiausia į planavimo aspektą biudžeto sudarymo procese, o tokios funkcijos kaip kontrolė ir koordinavimas mažai įmonei visai nereikalingos. Biudžeto sudarymas - procesas, reikalaujantis daugybės sprendimų priėmimų, besiremiančių konkrečių alternatyvų pasirinkimu:

1. Kokie biudžeto sudarymo formavimo tikslai.
2. Kaip sudarytas biudžetas bus įgyvendintas.
3. Kokią vietą biudžetas užima strateginio planavimo procese.
4. Koks biudžeto pobūdis ir kaip dažnai jis turi būti peržiūrėtas.
5. Koks biudžeto santykis su kitais laikotarpiais.
6. Ar turėtų būti naudojama premijavimo sistema biudžeto įgyvendinimo įvertinimui.
7. Kokie biudžeto įvertinimo kriterijai turi būti naudojami.
8. Koks biudžeto įtemtumo laipsnis.

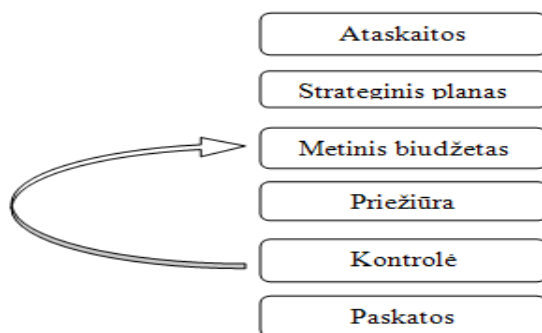
Pagal biudžeto sudarymo tikslų formavimo būdą, jie gali būti skaidomi į šias tikslus sudaromus iš apačios į viršų, į tikslus sudaromus iš viršaus į apačią bei mišrius. Naudojant pirmąjį metodą, tikslų sudaryme dalyvauja visa organizacija. Jis ypatingai naudingas tuomet, kai siekiama įvertinti valdymo efektyvumą. G., N. Brewer (2006) išskiria šiuos pirmojo metodo teikiamus privalumus:

1. Visi įmonės darbuotojai jaučiasi komandos nariais, kurių sprendimai vertinami aukščiausio lygio vadovų.

2. Biudžeto sąmatos parengiamos tiksliau, negu jas parengtų aukščiausio lygio vadovai.
3. Motyvacija yra didesnė, kai tikslus iškelia darbuotojai, negu jie būtų nuleisti aukščiausio lygio vadovų.
4. Vadovai, kurie nesugeba įvykdyti biudžeto nuleisto iš aukščiausio lygio vadovų, randa pasiteisinimus, kad biudžetas nerealus. Tuomet, kai biudžetą sudaro patys, išnyksta tokių pasiteisinimų tikimybė.

Sudarant biudžetą iš viršaus į apačią, aukščiausio lygio vadovai sudaro biudžetus žemesniojo lygio vadovams. Dažniausiai praktikoje naudojamas šių abiejų metodų derinys. Biudžetai sudaromi iš apačios į viršų, tačiau jie peržiūrimi ir tvirtinami aukščiausio lygio vadovų. Mažoje įmonė biudžetas turi būti sudaromas iš apačios į viršų, kadangi dėl horizontalios įmonės struktūros, kiekvienas darbuotojas bus įtraukiamas į biudžeto sudarymo procesą.

Sudarant biudžetą labai svarbu įvertinti netikrumo mastą ir jo poveikį biudžetui dėl nenumatytų įvykių, svarbių ir rizikingų objektų :



16 pav. Biudžeto sudarymo procesas

Šaltinis: J. Hope, R. Fraser, (2001)

Biudžeto sudarymo procese mažai įmonei neturėtų būti kontrolės funkcijos.

Apibendrinant galima teigti, kad biudžeto sudarymo problemos kyla dėl vadovavimosi įprastinio biudžeto sudarymo modelio metodais. B. Bogsnes (2009) įvardija priežastis, dėl kurių, kad ir sudarytas organizacijos biudžetas, realiai neveikia:

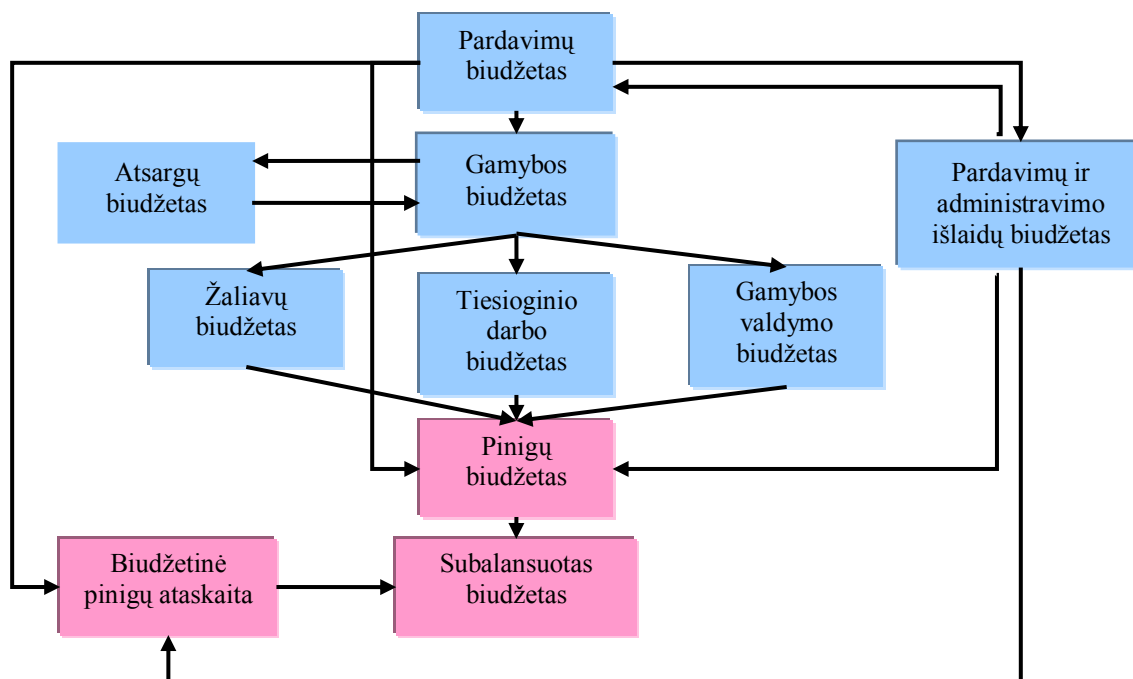
- Pasitikėjimas. Jeigu organizacijos vadovai galvoja, kad be griežtos kontrolės ir trumpo „pavadėlio“ darbuotojai organizaciją pavers anarchine, tuomet tokia organizacija turi tikrai rimtų problemų. Tie darbuotojai, kurie nori apgauti, visuomet ras būdų tai padaryti nepaisant kokia griežta kontrolė organizacijoje vyrautų. Jų motyvaciją dar pakurstytų kontrolės sistema, ir atvirkščiai. Pasitikėjimo stoka veda organizaciją prie neskaidrumo.
- Išlaidų valdymas. Sunkiai įveikiamas mitas biudžetų sudarymo procese - vienintelis būdas kontroliuoti išlaidas yra kruopščiai sekti, kad nebūtų viršytas išlaidų limitas. Dėl tokios kontrolės, pinigai bus tiesiog iššvaistyti. Išlaidų biudžetas – tai išlaidų lubos. Jokiu būdu negalima jų viršyti, tačiau išleisti per mažai irgi nėra labai gerai.

- Tikslų nustatymas ir įvertinimas. Sudarant biudžetą, tikslai dažniausiai išreiškiami skaičiais. Tačiau negalima pamiršti žodžių. Gerai suformuluotas tikslas daug labiau motyvuoja negu paprastas, šaltas skaičius.
- Premijos. Darbuotojai tik tuomet dirbs efektyviai, kai uždirbs tiek, kad negalvotų kiekvieną dieną apie atlygį.
- Periodiškumas. Dažniausiai įmonės pradeda planuoti bei sudarinėti biudžetus kiekvienais metais tuo pačiu metų laiku.
- Kokybė. Tik atskyrus tikslų nustatymą bei patikimos prognozės parengimą galima tikėtis kokybiško biudžeto.
- Efektyvumas. Praleidžiama labai daug laiko planuojant bei sudarinėjant biudžetą, o vėliau kontroliuojant jį.

Biudžetas gali neveikti dėl šių priežasčių bet kurioje įmonė, nesvarbu koks jos dydis.

Verslo dydis ir sudėtingumas, išteklių prieinamumas, pramonės šaka, siūlomi produktai apsprendžia biudžeto sudarymo tipą, kurie pagal C. Drury (2001) gali būti: Pavienis biudžetas; Pelno motyvu pagrįstas; Veikla pagrįstas; Nuliu pagrįstas; Einamasis biudžetas.

Kai pasirenkamas biudžeto tipas, smulkesni biudžetai turi būti sudaromi atskiroms veiklos sritims (pardavimų, medžiagų pirkimo išlaidų, darbo, kapitalo). Kai atskirų veiklos sričių biudžetai sudaromi, jie gali būti sujungti į vieną pagrindinį įmonės biudžetą. Tai pavaizduota 17 pav.



17 pav. Pagrindinio organizacijos biudžeto formavimas

Šaltinis: N. G. Brewer (2006)

J.K. Shim ir J.G. Siegel (1999) kaip ir S. Brookson (1998) teigia, kad pardavimų biudžetas yra atspirties taškas rengiant galutinį biudžetą, nes pardavimų apimtys įtakoja visus kitus galutinio

biudžeto elementus. Pardavimų biudžete paprastai nurodoma kiek ir kokio produkto tikima, kad bus parduota. Išskiriami trys pardavimų biudžeto sąmatos sudarymo būdai:

- Bendrųjų verslo sąlygų, rinkos sąlygų bei produkto augimo kreivių statistikos prognozė.
- Vadovaujančių ir pardavimo žmonių nuomonių vidinę analizę.
- Veiksnius, įtakojančius pardavimų pajamas analizę bei jų prognozavimas. (Shim, J.K.; Siegel, J.G., 1999)

Nustačius pardavimų apimtį apskaičiuojamas pardavimų biudžetas. Numatomas parduoti kiekis padauginamas iš kainos.

Suplanavus pardavimų biudžetą, gali būti nustatomos gamybos biudžetas. Kiek prekių vienetų turi būti pagaminta, kad įvykdytų pardavimų ir prekių atsargų poreikio užtikrinimą. Gamybos apimtys apskaičiuojamos iš planuojamų pardavimo apimčių ir norimų prekių atsargų likučio periodo pabaigoje atimant esamas prekių atsargas periodo pradžioje.

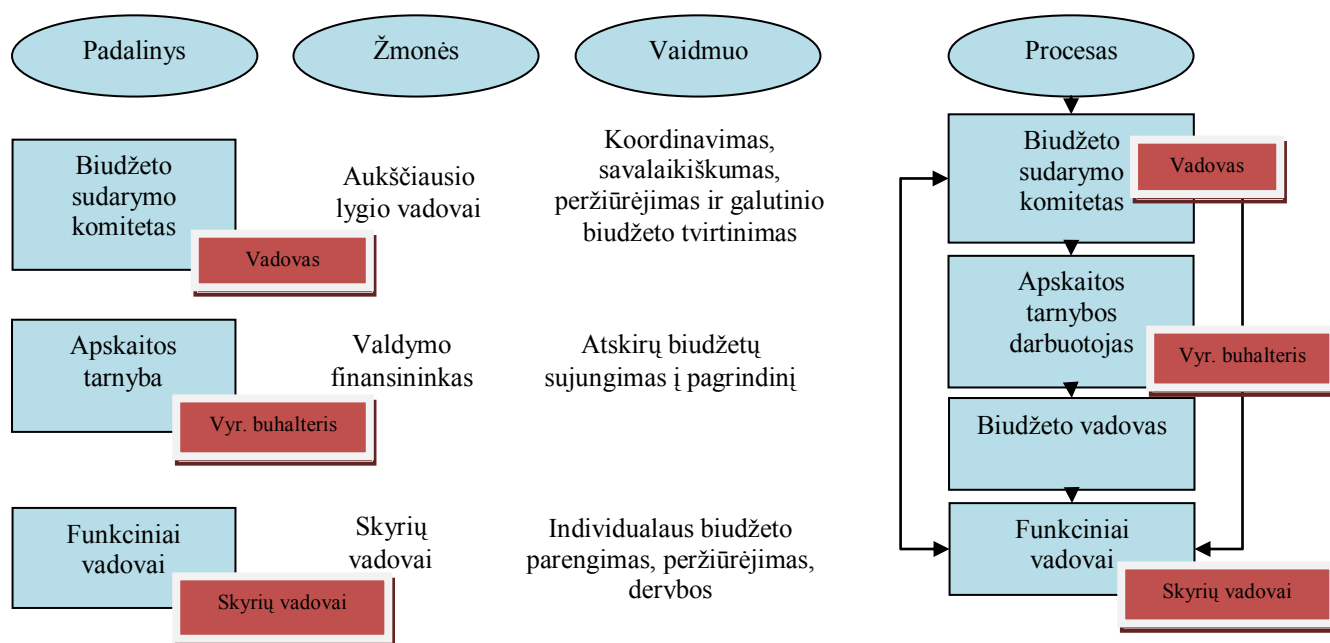
Kai gamybos lygis apskaičiuotas, turi būti sudaromas tiesioginių žaliavų biudžetas. Jis parodys kiek žaliavų bus reikalinga gamybos procesui bei kiek jų reiks nupirkti. Tiesioginių žaliavų apimtys apskaičiuojamos analogiškai kaip ir produkcijos gamybos apimtys. Tam, kad apskaičiuoti tiesioginio darbo poreikį, tikėtinos gamybos apimtys kiekvienam periodui dauginamos iš tiesioginio darbo valandų, reikiamų pagaminti vieną vienetą produkcijos, skaičiaus. Tiesioginio darbo išlaidos apskaičiuojami tiesioginio darbo valandas dauginant iš vienos valandos tiesioginio darbo išlaidų. Gamyklos biudžetas turi apimtis visas gamybos išlaidas, išskyrus tiesioginių žaliavų bei tiesioginio darbo išlaidas. Sudarant gamyklos biudžetą svarbu nepamiršti įvertinti įrengimų nusidėvėjimo. Pardavimo ir administracinių išlaidų biudžetą sudaro visos išlaidos, dalyvaujančios pardavimų ir verslo valdymo procese.

Pinigų biudžetas yra parengiamas pinigų planavimo ir kontrolės tikslais. Jame pateikiamos numatomos tam tikro laikotarpio įplaukos bei išlaidos. Pinigų biudžetas padeda valdyti grynujų pinigų reikiamus likučius. Padeda išvengti nereikalingos pinigų prastovos ar pinigų trūkumo. Pinigų biudžetas susideda iš keturių pagrindinių skyrių: įplaukų skyriaus; išmokų skyriaus; pinigų pertekliaus ar deficito skyriaus bei finansavimo skyrius.

L.S. Bamber, K.W. Braun ir W.T. Harrison (2008) teigia, kad galutinį organizacijos biudžetą sudaro veiklos, kapitalo išlaidų ir finansinis biudžetas. Veiklos biudžeto svarbiausias ir pirmasis komponentas yra pardavimų biudžetas. Toliau seka prekių išlaidos ir veiklos sąnaudų prognozavimas. Kapitalo išlaidų biudžetas – tai kompanijos planas įsigyti materialiojo turto, įrangos ar kito ilgalaikio turto. Finansinis biudžetas susideda iš pinigų biudžeto, biudžeto balanso ir pinigų srautų biudžeto ataskaitos.

S. Brookson (1998) siūlo griežtai naudoti 18 pav. struktūrą biudžeto sudarymui, pagal kurią galutinio biudžeto pagrindą sudaro pardavimų biudžetas, kuris lemia gamybos ir išlaidų biudžetus,

o ne atvirksčiai. Autorės pasiūlyta biudžeto sudarymo struktūra tinkama didelėm įmonėms, o mažose įmonėse biudžetų sudarymo komitetą sudaro įmonės vadovas, apskaitos tarnyba – vyriausias buhalteris, funkcinis vadovas – skyrių vadovai.



18 pav. Biudžeto formavimo struktūra didelėje ir mažoje įmonėse

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal S. Brookson (1998)

Akivaizdu, kad sunkiausia parengti pardavimo biudžetą, kadangi jis priklauso nuo pirkėjų perkamosios galios. Kitų biudžetų parengimas yra skyrių vadovų atsakomybėje. Jie formuojami nuo žemiausio lygmens vadovų kylant aukštyn organizacijos hierarchine struktūra.

Pirmojoje magistro baigiamojo darbo dalyje aptarus biudžeto atsiradimo priežastis, jo sampratą bei atlikus skirtinguose mokslo darbuose siūlomų biudžeto sudarymo modelių teorinį palyginimą, galima teigti, kad biudžeto sudarymo modelis naudingas įmonėms identifikuojant specifines problemas bei pateikiantis atitinkamų sprendimų galimybes. Biudžeto sudarymas susijęs su sprendimų priėmimu, siekiamo įmonės tikslo įgyvendinimu, todėl ypatingai nustebino, kad lankstūs biudžetai praktiškai nėra naudojami. Visi pažangūs biudžeto sudarymo modeliai buvo sukurti tam, kad įmonės galėtų atsisakyti tradicinio biudžeto sudarymo modelio. Tačiau biudžeto sudarymo modeliai moksliniuose darbuose skiriami tik didžiosioms įmonėms, kuriose yra atskiri biudžeto sudarymo ir jo vykdymo kontrolės padaliniai, kuriose yra hierarchinė struktūra. Literatūroje nekalbama apie biudžetų naudą mažai įmonei bei nepateikiamas modelis mažos įmonės biudžeto sudarymui.

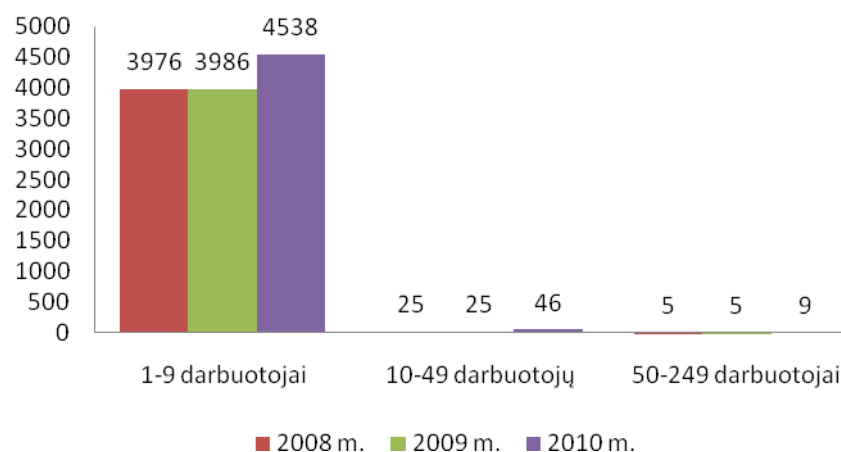
Išdėstytos teorinės prielaidos patvirtina, kad būtinas sisteminis požiūris į tiriamą objektą bei sudaro teorinį pagrindą kuriant darbo autoriaus siūlomą biudžeto modelį mažai įmonei.

2. BIUDŽETO POREIKIO IR NAUDOJIMO ANALIZĖ LIETUVOS MAŽOSE ĮMONĖSE

Ši magistro darbo dalis skirta išanalizuoti problemoms, su kuriomis susiduriama praktikoje taikant biudžeto sudarymą įmonės veikloje, kaip būtų galima jas išspręsti bei sudaryti biudžeto modelį mažai įmonei. Atliktas teorinis biudžeto sudarymo tyrimas atskleidė, kad mokslo darbuose nepateikimas išsamus biudžeto sudarymo modelis tinkantis mažai įmonei, todėl siekiant nustatyti biudžeto sudarymo ir taikymo praktikoje aktualumą, 2.1 skyriuje atliktas Lietuvos mažų įmonių tyrimas, taip pat atlikta anketinė Lietuvos mažų įmonių darbuotojų apklausa, kurios rezultatai apibendrinti magistro baigiamojo darbo 2.2 skyriuje. Toliau remiantis atliktais teoriniais ir praktiniais biudžeto sudarymo modelio tyrimais bei darbo autoriaus požiūriu į tiriamą objektą, 2.3 skyriuje pateikiamas biudžeto modelis mažai įmonei ir jo struktūros aprašymas bei aptariamoms modelio pritaikymui svarbios metodikos.

2.1 Lietuvos mažų įmonių analizė

Lietuvoje mažos įmonės aprūpina darbo vietomis apie 70 procentų visų dirbančiųjų. Jos šalyje sudaro 98,5 procento visų įmonių. Taigi, būtent mažos įmonės turi didelę reikšmę bendrai Lietuvos ūkio raidai, tačiau jos jautriausiai reaguoja į visus aplinkos pokyčius, skirtingai negu didžiosios jų konkurentės, nesugeba dirbti taip pelningai. Nors mažos įmonės patenka į valstybės remiamų įmonių grupę, bankrutuojančių mažų įmonių skaičius didėja.



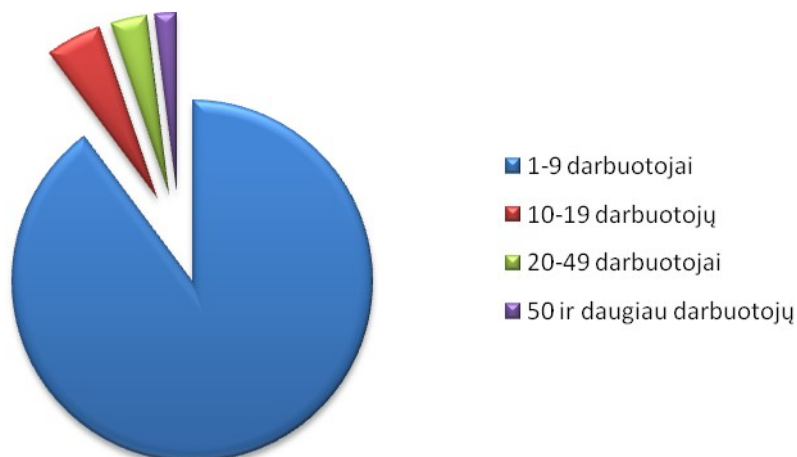
19 pav. Bankrutuojančio įmonės Lietuvoje 2007-2010 metais

Šaltinis: Lietuvos statistikos departamentas, <http://www.stat.gov.lt/lt/pages/view/?id=2155>

Kai matome 20 pav., Lietuvos Respublikos statistikos departamento duomenimis, Lietuvoje daugiausia įmonių, kuriose dirba iki 50 darbuotojų. Pagal smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymą, maža įmonė Lietuvoje yra tokia įmonė, kurioje dirba mažiau kaip 50 darbuotojų ir kurios finansiniai duomenys atitinka bent vieną iš šių sąlygų:

- Įmonės metinės pajamos neviršija 24 mln. litų;

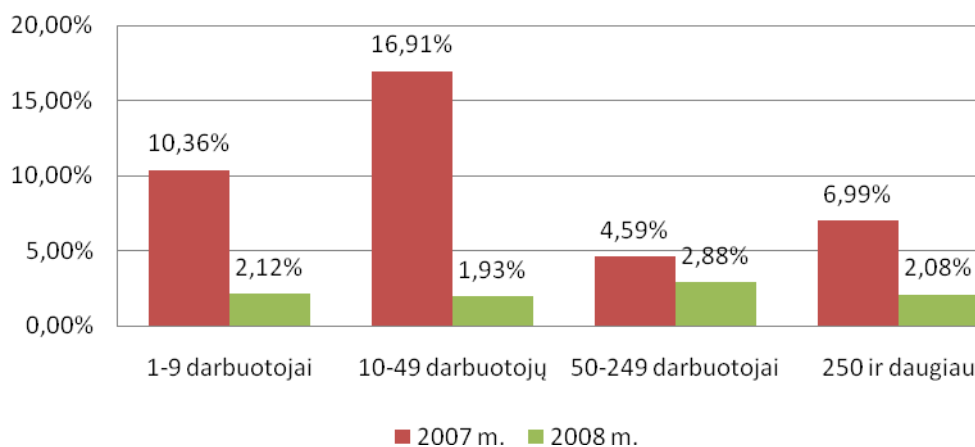
➤ Įmonės balanse nurodyto turto vertė 17 mln. litų.



20 pav. Lietuvos įmonės pagal darbuotojų skaičių

Šaltinis: Lietuvos statistikos departamentas

Taigi, galima daryti išvadą, kad įmonės finansinė sėkmė glaudžiau susijusi su jos dydžiu – geresnius didžiųjų įmonių rodiklius lemia platesnės galimybės. 2007 metais, ekonominio pakilimo laikotarpiu mažos įmonės generavo didesnius grynuosius pelnus, tačiau 2008 metais ištikus ekonominiai krizei, jos nesugebėjo suvaldyti ir pelningumas krito daug labiau negu didžiųjų įmonių.



21 pav. Lietuvos įmonių grynas pelningumas 2007-2008 metais

Šaltinis: Lietuvos statistikos departamentas, <http://www.stat.gov.lt/lt/pages/view/?id=2155>

Galime daryti išvadą, kad didžiosios įmonės lengviau susidoroja su iškilusiais sunkumais, jos ne tokios jautrios pokyčiams. Todėl mažos įmonės, norėdamos sėkmingai konkuruoti rinkoje, privalo numatyti savo ateities perspektyvas, planuoti savo veiklą o tam būtina sudaryti įmonėje biudžetą.

2.2 Lietuvos mažų įmonių darbuotojų tyrimas

Siekiant išsiaiškinti biudžeto sudarymo ir naudojimo praktikoje aktualumą, atliktas biudžeto sudarymo bei naudojimo poreikio tyrimas mažose Lietuvos įmonėse.

Tyrimo tikslas – išsiaiškinti biudžeto poreikį mažose įmonėse.

Tyrimo objektas – biudžeto sudarymas ir naudojimas.

Tiriamoji visuma – organizuojant tyrimus svarbu tinkamai nustatyti tiriamąją visumą. V. Pranulis (1998) tiriamąją visumą apibrėžia kaip aibę „išskirtų pagal tam tikrą požymį objektų, iš kurių norima gauti informacijos“. Remiantis šia formulėte, šio tyrimo tiriamoji visuma – Lietuvos mažose įmonėse dirbantys darbuotojai. Pagal statistikos departamento duomenis, 2011 m. sausio 1 d. mažose įmonėse dirbo 234 365 darbuotojai.

Imties dydžiui nustatyti naudojama Pantiono formulė:

$$n = \frac{1}{\Delta^2 + 1/N}$$

Čia n – reikiamas respondentų skaičius (imties dydis);

N – tiriamos visumos narių skaičius

Δ - paklaida (standartiška paklaida yra laikomi 5 procentai, kurią gauname, kai tikimybė yra lygi 0,95)

Tiriamos visumos dydis lygus 234 365 (tiek Lietuvoje yra darbuotojų, dirbančių mažose įmonėse), tuomet:

$n = 400$ respondentų

Minimalus atrankos dydis n_{\min} apskaičiuotas pagal formulę (Martišius, S. 1997):

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

Čia N - tiriamos visumos narių skaičius;

p – požymio tikimybė. Kadangi dažniausiai p dydis nėra žinomas, tai nustatomas $p=0,5$;

Δp – požymio paklaida. Tyrimo rezultatus pateiksime su 20 proc. paklaida;

z_{α} – normaliojo skirstinio koeficientas. Darykime prielaidą, kad visus tyrimo rezultatus gausime su 95 proc. tikimybe, tai tada normaliojo skirstinio koeficientas bus 1,96

Apskaičiavus gauname, kad $n_{\min} = 24$, t.y. norint gauti rezultatus su 95 proc. tikimybe bei 20 proc. paklaida, duomenys turi būti surinkti mažiausiai iš 24 respondentų.

Duomenų rinkimo metodas. Kadangi apklausa, anot K. Kardelio (2002), lyginant su kitais duomenų rinkimo metodais, pasižymi gana dideliu patikimumu, o nuvykus į mažas įmones apklausti gali nepavykti, tyrimui pasirinkta individuali anketinė apklausa. Siekiant užtikrinti respondentų

anonimiškumą, reikiamo laiko skyrimą bei kuo didesnę duomenų patikimumą, buvo pasirinktas anketų išsiuntimas respondentams elektroniniu paštu. Tyrimui naudotą anketą (žr. 1 priedas) sudaro: 1) įvadinė dalis, kurioje nurodyta, kas organizuoja anketinę apklausą, paaiškinamas tyrimo tikslas, išdėstyta, kur bus panaudoti apklausos rezultatai, nurodyta organizuojamos apklausos svarba, užtikrintas surinktų duomenų anonimiškumas, aiškiai išdėstytos taisyklės, kaip užpildyti anketą ir ją gražinti; 2) pagrindinė dalis, kurioje išdėstyti klausimai, nuosekliai išsiaiškinantys biudžeto naudojimo svarbą; 3) demografinė dalis, apimanti klausimus apie apklausiamojo darbo patirtį bei užimamas pareigas.

Duomenų apdorojimo metodai. Surinkti duomenys apdorojama pasitelkus kiekybinius metodus.

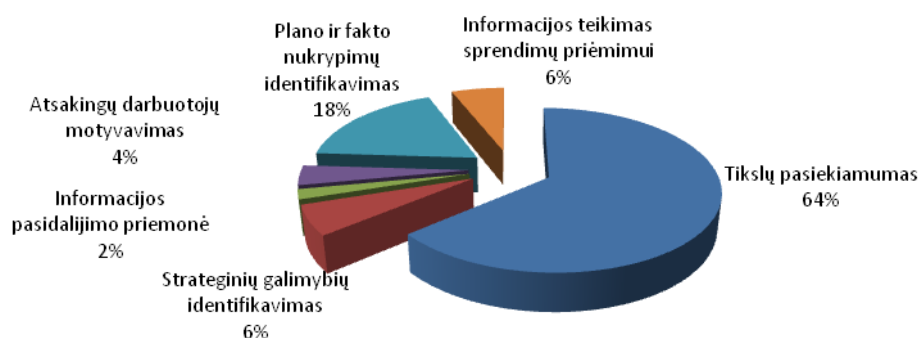
Tyrimo imtis. Iš išdalintų 400 anketų 100 anketų buvo negražinta, 250 anketų buvo nepilnai užpildytos nurodant, kad respondento įmonėje biudžetai nėra sudarinėjami, taigi rezultatų analizei liko 50 anketų. Kadangi šis anketų skaičius atitinka minimalų atrankos dydį, tai tyrimo rezultatus galima laikyti reprezentatyviais. Jie gauti su 95 proc. tikimybe bei 20 proc. paklaida.

Nagrinėjant atsakymus apie biudžeto svarbą įmonės veikloje nustatyta, kad 69,3 proc. apklaustųjų patvirtino biudžeto naudojimo įmonės veikloje svarbą. Didžioji dalis respondentų (net 83 proc.) nurodė, kad susiduria su sunkumais sudarant biudžetą. Sunkumai įvardijami tokie kaip patirties stoka, „gaisrų gesinimas“, laiko stoka.

Taip pat pastebėtina, kad didžioji dalis apklaustųjų nurodė, kad sudarinėja įmonėje statinius biudžetus.

Didžioji respondentų dalis dirba prekybinėse įmonėse – net 61 proc., 29 proc. respondentų nurodė, kad dirba paslaugų sektoriuje, 10 proc. - kitos veiklos įmonėse. Apibendrinus gautus duomenis paaiškėjo, kad respondentai dirba finansų, rinkodaros bei pardavimų padaliniuose.

Iš 22 pav. matome, kad daugiau kaip pusė respondentų nurodė, kad pagrindinis veiklos vertinimo tikslas įmonėje yra tikslų pasiekiamumas, mažiausiai svarbų kriterijų nurodė atsakingų darbuotojų motyvavimas.



22 pav. Pagrindiniai veiklos vertinimo kriterijai įmonėse

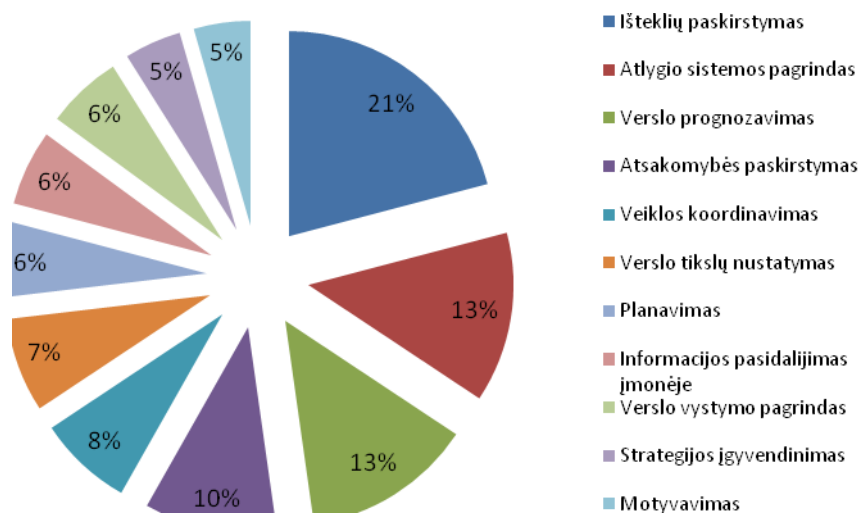
Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Atlikus anketinį tyrimą paaiškėjo, kad daugumoje įmonių darbuotojų veikla vertinama kiekvieną mėnesį, o pagrindiniai veiklos vertinimo kriterijai yra pelningumas, pajamos, išlaidos. Veiklos vertinimo rezultatai skirti vadovams. Taip pat dauguma respondentų nurodė, kad biudžetų naudotojai – tai vadovai.

Anketinio tyrimo metu paaiškėjo, kad įmonėse sudarinėjami pardavimų, pirkimų, administracinių išlaidų, pinigų biudžetai.

Į klausimą, kokie biudžeto sudarymo modeliai naudojami sudarant įmonės biudžetą, respondentai nurodė, kad įmonėse sudarinėjami statiniai biudžetai.

Kaip matome žemiau pateiktoje diagramoje, pagrindinių biudžetų sudarymo tikslą respondentai nurodė labai skirtingai:



23 pav. Pagrindinis biudžeto sudarymo tikslas

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Respondentai, užimantys vadovų pareigas įmonėje, pagrindinius tikslus išskyrė tokius kaip verslo prognozavimas, strategijos įgyvendinimas, verslo koordinavimas bei planavimas. Eiliniai darbuotojai pagrindinį biudžeto tikslą suvokia kaip išteklių paskirstymą, atlygio sistemos pagrindą.

Taigi, iš atliktos anketinės apklausos paaiškėjo, kad biudžetą darbuotojai suvokia kaip kontrolės priemonę. Dalyje įmonių biudžetai sudarinėjami, tačiau pagrindinis jų tikslas – išteklių paskirstymas ir jie veikia kaip darbuotojų atlygio sistemos pagrindas. Biudžetai sudaromi vieną kartą metuose, jie nėra peržiūrimi ir pritaikomi prie besikeičiančios aplinkos. Kadangi atliktas tyrimas patvirtino, kad optimalaus biudžeto sudarymo mažai įmonei modelio nebuvimas sąlygoja problemas, su kuriomis susiduria biudžeto sudarytojai bei naudotojai, tai yra pakankama priežastis sukurti optimalų biudžeto modelį mažai įmonei.

2.3 Biudžeto modelio parengimas

Modeliai yra tikrovės abstrakcijos, jie naudojami įgyti geresnį tikrovės supratimą ir siekiant padaryti patikimas prognozes. Atlikus teorinius (mokslo darbuose aptariamus) ir praktinius (įmonių naudojamus) biudžeto sudarymo modelius galima teigti, kad nėra formalizuoto išsamaus biudžeto modelio mažoms įmonėms. Atsižvelgiant į tai, sudarytas darbo autoriaus siūlomas biudžeto modelis mažai įmonei. Biudžeto modelis mažai įmonei nuosekliai kurtas šiais etapais:

- 1) Atlikta biudžeto tyrimo analizė atskleidė šio reiškinių prigimtį ir pasireiškimo priežastis.
- 2) Išanalizuotas biudžeto sudarymas įmonėje, kuris turi būti įgyvendinamas norint tinkamai reaguoti į besikeičiančias aplinkos sąlygas.

Darbo autoriaus biudžeto modelis sudarytas taip, kad supaprastintų biudžeto sudarymo procesą ir perteiktų jo svarbą. Išskiriamos trys prielaidos, kuriomis yra remiamasi šiame biudžeto modelyje:

1-oji prielaida: modelis skirtas mažai įmonei, kuri sudarydama įmonės biudžetą susiduria su neaiškumo problema;

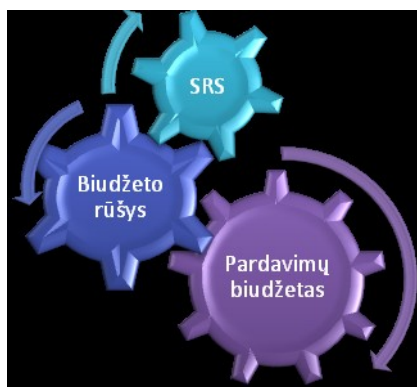
2-oji prielaida: modelyje susisteminta biudžeto sudarymo metodologija, o ne įvardijamos konkrečios biudžeto sudarymo procedūros ar pateikiami siūlymai kaip jas atlikti;

3-oji prielaida: dėmesys skiriamas biudžeto sudarymo komponentams, kurie tiesiogiai priklauso nuo visų įmonės darbuotojų indėlio į biudžeto sudarymo procesą.

Atsižvelgiant į tai, biudžeto modeliu siekiama: 1) įvardinti biudžeto sudarymo procesui būtinus komponentus, kurie aktualūs mažai įmonei; 2) identifikuoti ryšius tarp atskirų įmonės biudžetų; 3) parodyti nuolatinį biudžeto vertinimo procesą, kuris vykdomas kiekvieno ketvirčio pabaigoje.

Todėl darbo autoriaus biudžeto mažai įmonei modelis susideda iš biudžeto modelio struktūros, biudžeto vertinimo komponentų skalės ir biudžeto vertinimo schemas.

Biudžeto modelio struktūra pateikta 24 paveiksle, yra padalinta į tris dalis, atskiriančias pagrindinius biudžeto sudarymo modelio elementus. Ryšiai tarp elementų pavaizduoti rodyklėmis.



24 pav. Biudžeto sudarymo mažai įmonei struktūra

Biudžeto sudarymo modelio struktūroje išskiriami trys pagrindiniai elementai: 1) SRS, kurios pagalba įmonė, prieš pradėdama sudarinėti biudžetą turi apsiskaičiuoti praėjusių laikotarpių bei įsivertinti ateities perspektyvas; 2) biudžeto rūšys; 3) pardavimų biudžetas, kuris turi būti atspirties taškas, įmonei pradėdant sudarinėti sekančio laikotarpio biudžetą. Darbo autoriaus nuomone, šių elementų išskyrimas yra būtinas, kad būtų galima atskleisti sisteminį požiūrį į biudžeto sudarymo mažai įmonei procesą, kuris iki šiol nebuvo apibendrintas nei teorijoje, nei praktikoje. Toliau apibūdinsime kiekvieną biudžeto sudarymo mažai įmonei elementą.

SRS, kaip biudžeto sudarymo elementas svarbus tuo, kad įmonė įsivertindama ateities perspektyvas iš finansų, klientų, darbuotojų bei procesų perspektyvos, pamatys tikrąją įmonės padėtį.

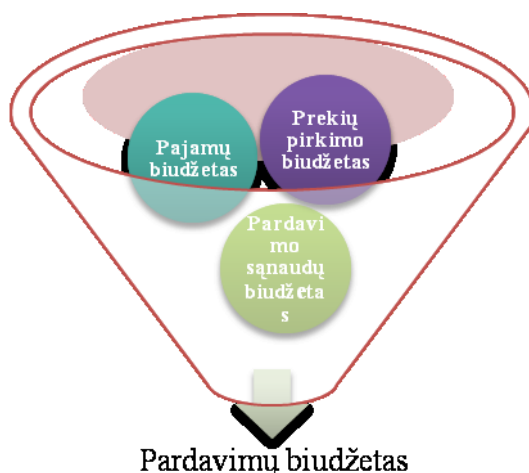
Antrasis etapas – biudžeto rūšies parinkimas. Įmonė turi nusimatyti, koks bus biudžetas pagal parengimo dažnumą, pagal orientaciją, pagal parengimo būdą, pagal pobūdį, pagal santykį su kitais laikotarpiais, pagal įtemptumą, pagal atspindimus objektus, pagal parengimo organizavimą. Mažos įmonės biudžetas turi būti orientuotas į rezultatą, o ne į kontrolę, taip bus užtikrintas visos įmonės glaudesnis bendradarbiavimas siekiant bendro rezultato. Įmonės biudžetas turi būti slenkantis, kuris suteikia galimybę apie planavimą, o tuo pačiu ir biudžeto sudarymo procesą, galvoti kaip apie nuolatinį procesą bei įgalina greitai reaguoti į aplinkos pokyčius. Biudžetas turi būti sudaromas naudojant ankstesnių metų duomenų analizę, o kas 2-5 metus, sudaromas nulių grįstas biudžetas, tokiu būdu aiškiai įvertinant išteklių paskirstymą bei apibrėžiant pajamų ir išlaidų santykį, o tuo pačiu metu ir didinant darbuotojų motyvaciją. Biudžetas turi būti ne per daug įtemptas, kurio pasiekti neįmanoma ir kuris sąlygoja darbuotojų priešišumą, bet tuo pačiu biudžetas negali būti neįtemptas, kurį pasiekti būtų galima be jokių papildomų pastangų. (žr. 25 pav)



25 pav. Biudžeto rūšys

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Trečiasis etapas – pardavimų biudžeto sudarymas. Kaip paaiškėjo atlikus anketinį tyrimą, Lietuvoje daugiausia prekybinių įmonių. Joms įmonėms yra svarbiausias pardavimų biudžetas, todėl biudžeto sudarymą trečiasis pagrindinis elementas ir yra pardavimų biudžetas, kuris pavaizduotas 26 pav.



26 pav. Pardavimų biudžeto struktūra

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Pardavimų biudžetą sudaro pajamų biudžetas, prekių pirkimo biudžetas ir pardavimo sąnaudų biudžetas.

Pajamų biudžetas sudaromas apskaičiuojant planuojamą parduoti prekių kiekį už numatytą kainą. Prekių pardavimo kaina apskaičiuojama: prie visų prekės išlaidų pridedama norima marža.

Prekių pirkimo biudžetas sudaromas apskaičiuojant prekių įsigijimo savikainą. Apskaičiuojant prekės įsigijimo kainą, turi būti įskaičiuota:

- Prekės pirkimo kaina;
- Importo muitai, akcizai bei kiti negražintini mokesčiai;
- Pristatymo išlaidos;
- Prekių paruošimo parduoti išlaidos.

Pardavimų sąnaudų biudžete nusimatome pardavimų skatinimo išlaidas, prekių pristatymo klientams išlaidas, sandėliavimo išlaidas.

Sudarius pardavimų biudžetą, pereinama prie bendrųjų bei administracinių išlaidų biudžeto sudarymo. Skaičiuojant jį, sudarome darbo užmokesčio prognozę, nuomos, komunalinių bei eksploatacinių išlaidų biudžetus.

Sudarant įmonės finansų biudžetą, įvertinama faktoringo, lizingo, kredito linijos, overdrafto, pervedimų išlaidos. Sudarant įmonės lizingo, kredito linijos, overdrafto bei banko komisinių išlaidų biudžetą.

Prognozuojamai pelno (nuostolių) ataskaitai yra svarbūs pajamų, pardavimo išlaidų bei bendrųjų administracinių išlaidų biudžetai. Sudaromas prognozinis balansas, prognozuojama pinigų srautų ataskaita.

Įmonėse, kuriose naudojamas mišrus biudžeto sudarymo modelis, parengto biudžeto modelio įdiegimas bus paprastesnis ir lengvesnis. Vadovai, iškęle pagrindinius tikslus darbuotojams iš jų reikalauja galimybių tiems tikslams pasiekti prognozės. Taigi, kiekvienas įmonės darbuotojas yra įtraukiamas į biudžeto sudarymo procesą, todėl jų pasipriešinimas biudžeto įdiegimui yra minimalus.

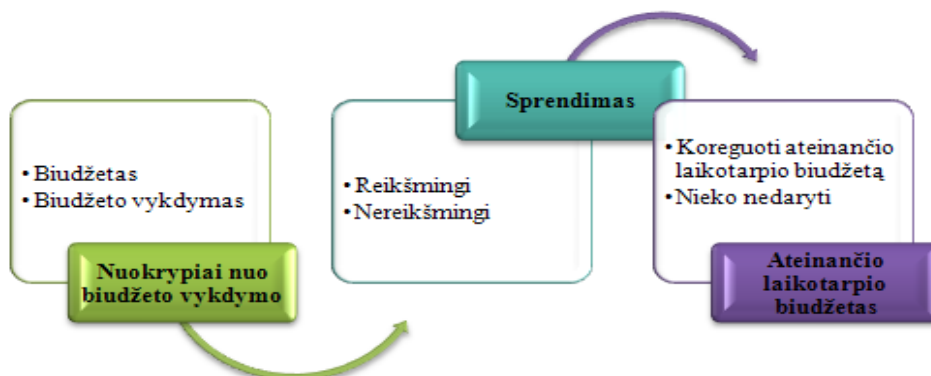
Darbuotojams, kurie atsakingi už pardavimus yra pateikiamas pajamų biudžetas, supažindinama su biudžeto vykdymo kontrolės bei nukrypimų nuo biudžeto sistema. Darbuotojai, atsakingi už pirkimus supažindinami su prekių pirkimo biudžetu. Darbuotojai, atsakingi už rinkodarą – su pardavimo sąnaudų biudžetu.

Apskaitos skyriaus darbuotojai supažindinami su finansinių, administracinių, bendrųjų išlaidų biudžetais. Planuojant metinį biudžetą, numatomos išlaidos turi būti skiriamos pagal keliamus tikslus ir numatytus prioritetus. Investicijos planuojamos atsižvelgus į įmonės strategiją, politiką ir finansinius rodiklius. Pagrindines investicijas – naujų produktų kūrimui bei esančiųjų produktų gerinimui.

Labai svarbus vadovų indėlis darbuotojų psichologiniam parengimui, ypač tuo atveju, kai biudžetas sudaromas pirmą kartą įmonėje. Svarbu aiškiai jiems parodyti, kad biudžetas sudaromas tam, kad lengviau būtų galima pasiekti įmonės užsibrėžtų tikslų, o ne nuobaudų darbuotojams už biudžeto nevykdymą tikslui. Svarbu, kad biudžeto įtemptumas būtų suderintas, t.y. biudžeto tikslai realiai pasiekiami, o už pasiektus biudžeto tikslus darbuotojai būtų skatinami. Nebūtinai tai turėtų būti piniginės skatinimo priemonės. Vadovai turi sudaryti galimybę darbuotojams kreiptis į juos bei privalo reaguoti į darbuotojų nuomonę. Darbuotojų nuomonė svarbi veiklos tobulinimui - nepageidaujamiems rezultatams pašalinti turi būti numatomi veiksmų planai. Tuo atveju, kai įmonės struktūra nėra plokščia, skyrių vadovai turi užtikrinti betarpišką darbuotojų bendravimą su vadovais. Efektyviai komunikacijai tarp vadovų ir darbuotojų palaikyti, turi būti rengiami susirinkimai. Pirmaisiais biudžeto sudarymo metais bent kartą į savaitę. Komunikacijai palaikyti vadovai su darbuotojais turi bendrauti elektroniniu paštu ir atsakyti į visus darbuotojų klausimus.

Sudarytas įmonės biudžetas bus naudingas tik tuomet, kai jis nuolat bus stebimas, analizuojamas bei nustatomos nukrypimų nuo biudžetų priežastys. Mažose įmonėse deja nėra galimybės įdarbinti naujus darbuotojus, kurie kontroliuotų biudžetų vykdymą. Jose netgi nėra galimybės sudaryti biudžetų vykdymo komitetus. Į šią kontrolės sistemą reikia įtraukti visus darbuotojus, kurie analizuotų nukrypimų nuo biudžeto priežastis. Kiekvieno periodo pabaigoje visi

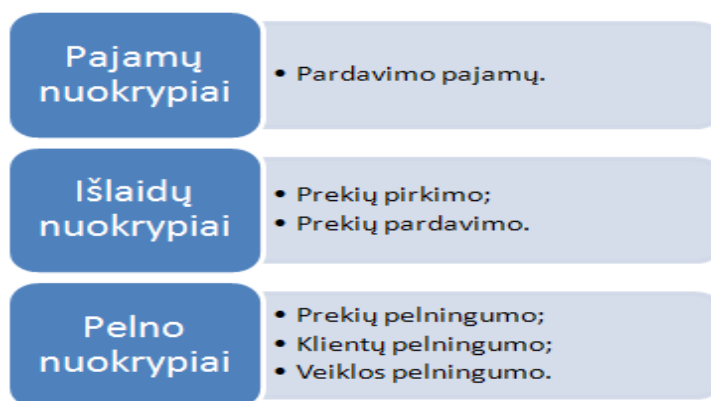
darbuotojui turi pateikti ataskaitas, kuriose matytusi to periodo biudžetas, faktas, nuokrypis litais bei nuokrypio procentas. Visų padalinių ataskaitos susistemintos ir sudaroma bendra visos įmonės ataskaita. Vadovai, gavę nuokrypių nuo biudžeto vykdymo susistemintą informaciją, turi dvi galimybes, kurios atsispindi sekančiame paveiksle:



27 pav. Nuokrypių nuo biudžeto analizė

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Jeigu nustatomi reikšmingi biudžeto vykdymo nuokrypiai, vadovai turi inicijuoti detalų tyrimą, kurio metu būtų nustatytos biudžetų nuokrypių priežastys. Turi būti išskirti kontroliuojami ir nekontroliuojami veiksniai, įtakoję nuokrypius:



28 pav. Nuokrypius įtakojančių veiksnių analizė

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Apibendrinant galima teigti, kad darbo autoriaus biudžeto sudarymo mažai įmonei modelis susideda iš biudžeto sudarymo struktūros, ir biudžeto nuokrypio įvertinimo skalės, kurie iki šiol nebuvo pritaikyti mažos įmonės poreikiams. Darbo autoriaus sukurtas modelis parodo, kad:

- 1) Biudžeto sudarymo elementai vertinami skirtinguose biudžeto sudarymo etapuose.
- 2) Egzistuoja priklausomybė tarp atskirų įmonės biudžetų.
- 3) Ankstesnių periodų veiklos vertinimas lemia tolimesnio laikotarpio biudžeto sudarymo kryptis.
- 4) Sudarytas biudžetas periodo pabaigoje vertinamas nuokrypių analize, aiškinamasi nuokrypius įtakojančias priežastis, kad sudaryti tolimesnių laikotarpių priimtina biudžeto

modelį, sąlygojantį įmonės užsibrėžtų pajamų tikslų maksimizavimą bei numatytą išlaidų minimizavimą, darbuotojų motyvavimą siekti bendro rezultato.

Darbo autoriaus nuomone šis biudžeto sudarymo mažai įmonei modelis gali būti pritaikytas visoms mažoms Lietuvos įmonėms, nepriklausomai nuo įmonės veikos pobūdžio. Tačiau norint įsitikinti, kad modelis atitinka tikrovę ir gali būti lengvai pritaikomas praktikoje, būtina jį patikrinti.

Modelio tikrinimo apribojimai. Didesniam sudaryto mažai įmonei biudžeto pritaikymo tinkamumui reikėtų ištirti kuo didesnę mažų įmonių skaičių. Kita vertus, tikrinant modelį daugelyje įmonių, tyrimas galėtų užtrukti žymiai ilgiau bei nebūtų taip išsamiai suprastas ir patikrintas nei tai padarytų darbo autorius. Darbo autorius pasirinko mažas Lietuvos įmones reprezentuojančią UAB „Vaistukas“, kurioje autoriaus sudarytas modelis bus patikrintas.

Nepaisant nurodytų tikrinimo apribojimų, darbo autoriaus biudžeto sudarymo modelis patikrinamas praktikoje yra patikimas ir galima teigti, kad atspindi faktinę situaciją, todėl yra naudingas moksliniu bei praktiniu požiūriu.

3. BIUDŽETO MODELIO TIKRINIMAS ĮMONĖJE UAB „VAISTUKAS“

Šioje magistro baigiamojo darbo dalyje tikrinamas darbo autoriaus sudarytas biudžeto modelis mažai įmonei. Modelis tikrinamas sudarant mažos Lietuvos įmonės UAB „Vaistukas“ 2011 metų biudžetą, kurio konfidenciali informacija neatskleidžiama.

3.1 UAB „Vaistukas“ biudžeto sudarymo analizė

UAB „Vaistukas“ – viena iš farmacinių įmonių Lietuvoje. Įmonės misija - vienyti tradicijas ir moderniausias technologijas, siekiant pateikti aukščiausios kokybės produktus visuomenės sveikatai gerinti. Įmonės vizija - tarptautinė kompanija, parduodanti savo produktus visoje Europos sąjungoje. Įmonė siekia tapti rimčiausiu partneriu bendradarbiaujant Rytų bei Vakarų rinkoms.

Įmonėje dirba 32 darbuotojai, todėl pagal 2.1 skyriuje pateiktą įmonės klasifikavimą, UAB „Vaistukas“ priskiriama mažų įmonių kategorijai, kadangi tenkina apibrėžtas sąlygas:

- Įmonės darbuotojų skaičius 32, t.y. tenkina pirmąją sąlygą, kuri apibrėžia darbuotojų skaičių iki 50;
- Įmonės metinės pajamos 22 mln. Lt, t.y. įmonė tenkina antrąją sąlygą – jos pajamos mažesnės negu 24 mln.
- Įmonės ilgalaikis turtas 246.676 Lt., t.y. įmonė tenkina ir trečiąją sąlygą – jos turtas mažesnis negu 17 mln. litų.

Įmonėje biudžetas buvo sudarinėjamas daugiausia dėl išlaidų paskirstymo ir pardavimo planų sudarymo.

Įmonėje yra finansų, pardavimo, rinkodaros, pirkimų padaliniai. Interviu pagalba atskleista biudžeto sudarymo bei naudojimo problemos.

Interviu su vyriausiu buhalteriu. Įmonėje sudaromas metinis biudžetas, tačiau ar pasiekiami biudžeto sudarymo tikslai nėra analizuojama. Metinis biudžetas sudaromas iš viršaus į apačią. Metų eigoje jis nėra peržiūrimas. Pagrindinis biudžeto sudarymo tikslas – piniginių srautų prognozavimas. Biudžetas atlieka išteklių paskirstymo funkciją. Į biudžeto sudarymo procesą nėra įtraukiami darbuotojai, jo sudarymui nėra naudojami jokie biudžeto sudarymo įrankiai. Naudojamas tradicinis biudžeto sudarymo procesas – praėję metai plus procentas.

Interviu su rinkodaros vadovu. Rinkodaros skyrius nedalyvauja metinio biudžeto sudarymo procese. Biudžetą pateikia įmonės vadovas, kuriame numatomos metinės išlaidos rinkodaros skyriui. Remiantis pateiktu rinkodaros skyriaus biudžetu, rinkodaros skyriaus darbuotojai metų eigoje naudoja biudžetą rinkodaros projektams. Kaip paaiškėjo interviu metu, rinkodaros skyriaus darbuotojai neanalizuoja rinkodaros projektų sukuriamos naudos įmonei.

Interviu su pardavimų vadovu. Pardavimų skyrius nedalyvauja biudžeto sudarymo procese. Analizuojant pardavimų rezultatus lyginamas faktas su praėjusių metų tuo pačiu laikotarpiu.

Pardavimų biudžetas įmonėje nenaudojamas prognozuojant pardavimus, daugiausia naudojamas praeities analizavimui.

Interviu su pirkimų skyriaus vadovu. Pirkimų skyriaus biudžetas nėra sudarinėjamas. Turimas pardavimų planas, pagal jį yra formuojamas prekių poreikis.

Taigi, interviu rezultatai rodo, kad nors ir sudaromas biudžetas įmonėje, jo nauda yra minimali:

- Darbuotojai nėra įtraukiami į biudžeto sudarymo procesą.
- Nėra iškeliami tikslai skyriams, kurie motyvuotų darbuotojus.
- Naudojamas statinis biudžeto sudarymo modelis;
- Biudžetas skirtas kontroliuoti išlaidas, o ne numatyti veiklos kryptis.

UAB „Vaistukas“ – viena iš daugelio mažų Lietuvos įmonių, kuriose biudžetas formaliai, galima sakyti sudarinėjamas, tačiau jis visiškai nėra efektyvus, kadangi neatlieka pagrindinės savo funkcijos. Iki šiol įmonės teigiami rezultatai leido UAB „Vaistukas“ konkuruoti rinkoje neįdedant papildomų pastangų, tačiau interviu metu išsiaiškinta, kad įmonė nekontroliuoja nenumatytų išlaidų, neanalizuojama kokie veiksmai galėtų padidinti įmonės pelningumą bei kokių veiksmų turi būti imtasi, kad išplėsti rinkas.

3.1 Biudžeto modelio tikrinimas UAB „Vaistukas“

Metinio biudžeto sudarymas pradamas nuo įmonės SRS analizės, išanalizuojami praėjusio laikotarpio rezultatai.

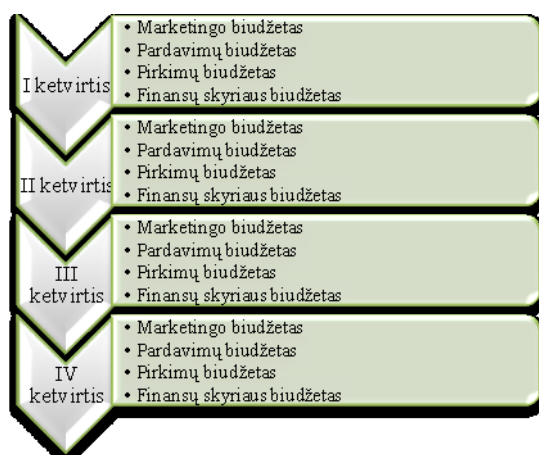
Įmonės apyvarta 2009 metais padidėjo 4 proc., 2010 metais – 6 proc. Grynas pelnas atitinkamai padidėjo 12 proc. ir 14 proc. 2010 metais įmonės apyvartos augimo sąlygojo išitvirtinimas Lenkijos rinkoje. Galima daryti išvadą, kad pajamos 2011 metais išaugs 10 proc. dėl naujų rinkų (Ukrainos ir Kazachstano), tačiau dėl šios priežasties grynas pelnas padidės tik 16 proc. dėl investicijų į naujas rinkas.

UAB „Vaistukas“ 2010 metais vidutinė produktų marža 15 proc. 2011 metais, einant į naujas rinkas, eksportuojamų produktų marža planuojamai sumažės iki 10 proc., kitų turėtų išlikti nepakitusi. 2011 metais planuoja įvesti penkis naujus produktus, kurie 2011 metais nebus pelningi.

Įmonės klientai skirstomi į dvi pagrindines grupes – Lietuvos ir užsienio klientai. 2011 metais planuojama išitvirtinti papildomai dviejose naujose užsienio šalių rinkose. Įmonės klientai – didžiosios farmacinės kompanijos.

Darbuotojų įmonėje kaita minimali, įmonė skiria išlaidas darbuotojų mokymams pagal jų pačių poreikius. Įvertinus finansines, klientų procesų bei darbuotojų perspektyvas galime apibrėžti įmonės 2011 metų biudžeto rūšis. Įmonėje bus sudaromas orientuotas į rezultatą, tolydus, įpėdinis biudžetas, kurio įtemtas bus derinamas, kad darbuotojams biudžetas neatrodytų per lengvai įvykdomas, bet kartu nesukeliant darbuotojų pasipriešinimo dėl nepasiekiamų biudžeto tikslų.

Metinis biudžetas sudaromas naudojant metinio biudžeto formavimo modelį. Įmonėje išskiriamas marketingo, pardavimo, pirkimų, finansų skyriai. Kiekvienas skyrius dalyvaus biudžeto sudaryme sudarydamas savo skyriaus biudžetą, kuris vėliau finansų skyriaus bus apjungtas į vieną bendrą metinį biudžetą:



31 pav. UAB „Vaistukas“ metinio biudžeto formavimas

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

UAB „Vaistukas“ – prekybinė įmonė, todėl tikslinga sudaryti ne tik skyrių biudžetus, bet ir kiekvienos produktų grupės biudžetą:

- Reklamuojami produktai;
- Vaistai;
- Kiti produktai, skirti eksportui.

Visi įmonės darbuotojai įtraukiami į biudžeto sudarymo procesą. Rinkodaros skyrius sudarinėja metinį pardavimų sąnaudų biudžetą, pardavimo skyrius – metinį pajamų biudžetą, tiekimo skyrius – prekių pirkimo biudžetą, įmonės vadovas bei finansų skyrius sudarinėjo darbo užmokesčio, bendrųjų išlaidų bei finansinį biudžetą. Susumavęs visų skyrių duomenis, finansų skyrius sudarė prognozuojamą pelno (nuostolio) ataskaitą, prognozinį balansą bei prognozuojamą pinigų srautų ataskaitą.

Sudarant pardavimo sąnaudų biudžetą rinkodaros skyrius numatė kokius integruotos komunikacijos elementus naudos pardavimų skatinimui. Reklama ir ryšiai su visuomene bus skirti produktų žinomumui didinti, o asmeninis pardavimas ir pardavimų skatinimas – pardavimų didinimui. Reklamai rinkodaros skyrius numatė naudoti televizijos, radijo bei spaudos reklamą. Geras įvaizdis neatsiranda kartu su įmone, jis turi būti sistemingai kuriamas. Patikimos ir stabilios įmonės įvaizdžiui sukurti neužtenka vien tik reklamos. Taigi, kitas integruotos marketingo komunikacijos elementas, pasiekiantis dideles tikslinių vartotojų auditorijas – ryšiai su visuomene. Šiam elementui rinkodaros skyrius numatė skirti didžiausią biudžeto dalį, kadangi ryšiai su visuomene veikia labai įtikinamai – naujienos, straipsniai ir renginiai vartotojus geriau įtikina nei reklamos. Visuomenės požiūrį į organizaciją tiesiogiai ir netiesiogiai lemia jos vadovas bei

darbuotojai. Rinkodaros skyrius planuodamas pardavimų skatinimo biudžetą nusimatė, kad tokie elementai, kaip organizacijos leidiniai, darbuotojų mokymo programos, darbuotojų bendras laisvalaikis, atvirų durų dienos šeimos nariams kurdamos teigiamą įmonės įvaizdį netiesiogiai prisideda prie pardavimų didinimo. Asmeninis pardavimas - įmonės atstovų bendravimas su klientais. Vykdamas integruotą marketingo komunikacijų kampaniją, asmeninis pardavimas turi didžiausią reikšmę bendraujant su ne galutiniais vartotojais. Įmonės atskiras rinkodaros vadybininkas koordinuoja atstovų darbą. Kadangi kokybiški produktai negali būti pardavinėjami už sumažintą kainą, rinkodaros skyrius numatė naudoti 2011 metais daugiau pardavimo skatinimo priemonių negu kainos nuolaidų. 2011 metams rinkodaros skyrius nenumatė naudoti tiesioginės rinkodaros, kadangi įmonės klientų skaičius yra ribotas ir tiesioginė rinkodara nepasiekia jai keliamų tikslų. Rinkodaros skyrius formuodamas biudžetą, kiekvieno rinkodaros elemento išlaidas priskyrė tam tikriems produktams. Tokiu būdu pasibaigus ketvirčiui bus lengviau patikrinki rinkodaros elementų naudingumą.

Pardavimų skyrius sudarydamas 2011 metų pajamų biudžetą numatė kiekvieno kliento pardavimus, jų augimo galimybes. Kiekvienų metų pradžioje yra atnaujinamos sutartys su klientais, kuriose užfiksuojamos produktų kainos metų laikotarpiui. Rengdamas pardavimų biudžetą pardavimų skyrius glaudžiai bendradarbiavo su tiekimo skyriumi. Tiekimo skyrius pateikia pardavimo skyriui prekių pirkimo kainas. Pardavimų skyrius planuojamas pajamas išskiria į dvi pagrindines grupes – pardavimai Lietuvos teritorijoje bei eksportas. Planuoti pardavimus Lietuvos teritorijoje padeda klientų pirkimų statistika, bendraudamas su rinkodaros skyriumi, pardavimų skyrius išsiaiškina, kada ir kokių produktų numatomas intensyvesnis pardavimų skatinimas. Tokiu būdu tuo laikotarpiu suplanuoja didesnius to produkto pardavimus, atitinkamai produkto pardavimų sumažėjimą pasibaigus intensyvesnio pardavimų skatinimo laikotarpiui. Planuojant eksportą, pardavimų skyrius susiduria su dideliu iššūkiu – sunku numatyti įsitvirtinimą naujose rinkose bei naujų rinkų potencialą. Čia vėlgi pardavimų skyriui ateina į pagalbą rinkodaros skyrius, kuris atlieka naujų rinkų paiešką bei tiria galimą tų rinkų potencialą.

Pirkimų skyrius planuoja pirkimų biudžetą remdamasis rinkodaros bei pardavimų skyrių pateikta informacija. Analizuoja galimus importo iš trečiųjų šalių procedūrų pasikeitimus, stebi ir analizuoja transporto kainų pokyčius. Taip pat tiekimo skyrius apskaičiuoja prekių įsigijimo savikainą bei numato galimus jos pokyčius dėl žaliavų, transporto ar kitų išlaidų pasikeitimų.

Darbo užmokesčio biudžetą sudaro įmonės vadovas įvertinęs metinio pokalbio metu išsakytus darbuotojų lūkesčius bei įvertinęs jų pastangas ir indėlį. Bendrųjų išlaidų biudžetą sudarinėja finansų skyrius įvertindamas atnaujintas nuomos, draudimo išlaidas. Kanceliarines, pašto bei biuro reprezentacinių išlaidų biudžetą sudaro įmonės administratorė. 2011 metais, įmonė įvertinusi 2010 metų pinigų srautų dėsningumus, nenumatė naudotis faktoringo paslaugomis. Lizingo, kredito

linijos, overdrafto bei pavedimo išlaidų biudžetus sudarė finansų skyrius. Sudarydamas sutartis su bankais, įmonės buhalteris apskaičiuoja numatomą kredito linijos bei overdrafto naudojimo intensyvumą bei išlaidas. Sudarant pavedimo išlaidų biudžetą įvertinamas pavedimų skaičius bei apskaičiuojamas sumokamų bankui mokesčių dydis už gaunamas įplaukas bei išmokas.

Išanalizavus praėjusių laikotarpių pardavimus, matome, kad didžiausią pardavimų dalį bendrame produktų sąrašė sudaro trys produktai: Nexus, Skin care, Flexible, tačiau jiems skiriamos didžiausios išlaidos rinkodarai, todėl tikrasis jų pelningumas nėra aiškus, todėl tikslinga sudaryti kiekvieno šio produkto biudžetą bei kitų produktų grupių biudžetus atskirai:

2 lentelė

Įmonės pagrindinių produktų pajamų biudžetas

Produktai	I ketvirtis				II ketvirtis				III ketvirtis				IV ketvirtis											
	Klientų grupės								Klientų grupės								Klientų grupės							
	Lietuva		Eksportas		Lietuva		Eksportas		Lietuva		Eksportas		Lietuva		Eksportas									
	Kiekis	Kaina, Lt	Kiekis	Kaina, Lt	Kiekis	Kaina, Lt	Kiekis	Kaina, Lt	Kiekis	Kaina, Lt	Kiekis	Kaina, Lt	Kiekis	Kaina, Lt	Kiekis	Kaina, Lt								
Nexus	21.250	38			21.000	38			19.320	38			21.250	38										
Skin care	5.000	42			5.000	42			4.500	42			5.000	42										
Flexible			18.000	40			18.000	40			16.200	40			18.000	40								

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Šių trijų produktų pardavimai sudaro trečdalią visų įmonės pardavimo pajamų 6.774.160 Lt. Kitų įmonės produktų grupių maisto papildų ir vaistų bei kitų produktų, skirtų eksportui suminis biudžetas sudaromas atskirai:

3 lentelė

Produktų grupių pajamų biudžetas

Produktai	I ketvirtis, Viso		II ketvirtis, Viso		III ketvirtis, Viso		IV ketvirtis, Viso	
	Klientų grupės				Klientų grupės			
	Lietuva	Eksportas	Lietuva	Eksportas	Lietuva	Eksportas	Lietuva	Eksportas
	Suma, Lt	Suma, Lt	Suma, Lt	Suma, Lt	Suma, Lt	Suma, Lt	Suma, Lt	Suma, Lt
Maisto papildai	1.143.800		1.143.800		1.029.420		1.143.800	
Vaistai	868.200		868.200		781.380		868.200	
Kiti produktai eksportui		1.952.500		2.002.500		1.802.250		2.002.500

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Prekių pardavimo kaina apskaičiuota prie prekių savikainos pridėjus maržą. Su klientais pasirašomos metinės sutartys, sutarties galiojimo laikotarpiu kainos negali būti keičiamos. Prekių įsigijimo savikaina lieka ta pati visus metus, kadangi ji užfiksuojama su tiekėjais pasirašant metines tiekimo sutartis. Metų eigoje keičiasi skiriamos išlaidos rinkodarai, todėl pagrindinių įmonės produktų marža kinta priklausomai nuo sezoniškumo ir išlaidų integruotoms marketingo

komunikacijos. Pirmojo ketvirčio produktų kainos skaičiavimas pateiktas 4 lentelėje. Atitinkamai apskaičiuojama produktų kaina kitais ketvirčiais.

4 lentelė

Produktų kainos skaičiavimas

Produktai	I ketvirtis								
	Prekės išlaidos					Klientų grupės			
	1 vnt. Įsigijimo savikaina, Lt	Nupirktas kiekis	1 vnt. Integruotos komunikacijos išlaidos, Lt	1 vnt. prekių pristatymo kaina, Lt	1 vnt. visos išlaidos, Lt	Lietuva		Eksportas	
						Marža, %	1 vnt. pardavimo kaina, Lt	Marža, %	1 vnt. pardavimo kaina, Lt
Nexus	17	21.250	7,06		23,66	38%	38		
Skin care	22	5.000	14,00		36,00	14%	42		
Flexible	18	18.000	13,89		31,39			22%	40

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Sudarius pajamų biudžetą, sudaromas prekių pirkimo biudžetas. Įmonėje prekės perkamos iš kelių tiekėjų pagal metines prekių tiekimo sutartis, kuriose numatyta, kad pirkimo kaina nekis visus metus:

5 lentelė

Prekių pirkimo biudžetas

Produktai	I ketvirtis		II ketvirtis		III ketvirtis		IV ketvirtis	
	Kiekis	Įsigijimo savikaina, Lt	Kiekis	Įsigijimo savikaina, Lt	Kiekis	Įsigijimo savikaina, Lt	Kiekis	Įsigijimo savikaina, Lt
Nexus	21.250	352.763	21.000	348.630	19.320	320.860	21.250	352.763
Skin care	5.000	110.000	5.000	110.000	4.500	99.150	5.000	110.000
Flexible	18.000	315.000	18.000	315.000	16.200	283.500	18.000	315.000
Maisto papildai		800.660		800.660		720.594		800.660
Vaistai		607.740		607.740		546.966		607.740
Kt. produktai skirti eksportui		1.366.750		1.401.750		1.261.575		1.401.750

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Apskaičiuojant prekės įsigijimo savikainą, yra įskaičiuojama:

- Prekės pirkimo kaina.
- Importo muitai, akcizai bei kiti negražintini mokesčiai.
- Pristatymo išlaidos.
- Prekių paruošimo parduoti išlaidos.

Įmonės pagrindinių prekių įsigijimo kainos skaičiavimas pateiktas 6 lentelėje. Įmonės pagrindiniai produktai yra perkami iš trečiųjų šalių tiekėjų, todėl į prekių įsigijimo savikainą įskaičiuojami muitai, transportavimas, prekių paruošimas pardavimui.

Pagrindinių produktų įsigijimo savikainos skaičiavimas

Produktai	I ketvirtis						
	Įsigijimo savikaina, Lt						
	Kiekis	Kaina, Lt	Pirkimo suma, Lt	Muitai, Lt	Transportavimas, Lt	Prekių paruošimas, Lt	1 vnt. Įsigijimo savikaina, Lt
Nexus	21.250	14,58	309.825,00	1,85	0,07	0,10	16,60
Skin Care	5.000	19,95	99.750,00	1,65	0,30	0,10	22,00
Flexible	18.000	15,50	279.000,00	1,65	0,25	0,10	17,50

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Įmonė vaistus perka iš Lietuvos tiekėjų, todėl į jų savikainą maito mokestis neįskaičiuojamas.

Pardavimų sąnaudų biudžete nusimatome integruotų marketingo komunikacijų išlaidas, prekių pristatymo klientams išlaidas. Įmonė su klientais sudariusi sutartis, kuriose numatyta, kad prekes klientai pasiima iš įmonės sandėlių, todėl pristatymo klientams išlaidų pardavimo sąnaudų biudžete nenumatyta. (žr. 7 lentelę)

Pardavimų sąnaudų biudžetas

Produktai	I ketvirtis	II ketvirtis	III ketvirtis	IV ketvirtis
	Integruotos komunikacijos išlaidos, Lt	Integruotos komunikacijos išlaidos, Lt	Integruotos komunikacijos išlaidos, Lt	Integruotos komunikacijos išlaidos, Lt
Nexus	150.000	150.000	80.000	120.000
Skin Care	70.000	80.000	40.000	50.000
Flexible	250.000	230.000	100.000	245.000
Kiti	100.000	120.000	60.000	120.000

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Sudarius pardavimų sąnaudų biudžetą, pereinama prie bendrųjų bei administracinių išlaidų biudžeto sudarymo. Skaičiuojant jį, sudarome darbo užmokesčio prognozę, nuomos, komunalinių bei eksploatacinių, aptarnavimo išlaidų biudžetus. Darbo užmokesčio prognozinis biudžetas 2011 metams pateikiamas 8 lentelėje.

Darbo užmokesčio biudžetas

Darbuotojai	I ketvirtis		II ketvirtis		III ketvirtis		IV ketvirtis	
	Darbo užmokestis	Priedai	Darbo užmokestis	Priedai	Darbo užmokestis	Priedai	Darbo užmokestis	Priedai
	300.000	25.000	300.000	25.000	300.000	25.000	300.000	25.000

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Sudarant bendrųjų išlaidų biudžetą, įmonė įvertina būsimas patalpų nuomos, ryšio paslaugų, biuro aprūpinimo išlaidas. Įmonė neturi nekilnojamojo turto, todėl tokios išlaidos, kaip valymo paslaugų, komunalinių paslaugų, pastatų draudimo išlaidos bendrųjų išlaidų biudžete nenumatytos. Šios išlaidos yra įtrauktos į administracinių patalpų nuomos išlaidas. UAB „Vaistukas“ – prekybinė įmonė, todėl gamybinių įrengimų nuomos išlaidos nėra skaičiuojamas. 2011 metais įmonė susiduria su dar viena kliūtimi – klientų draudimu. Prasidėjus krizei, kreditų draudimo bendrovės mažino suteikto prekinio kredito limitus savo klientams, o galiausiai juos atšaukė. Todėl bendrųjų išlaidų biudžete taip pat nėra numatomos klientų draudimo išlaidos. Įmonė 2011 metais taip pat nenumatė paramos teikimo išlaidų, kadangi įmonė vadovaujasi politika kad žymiai naudingiau kartu su visais darbuotojais nuvažiavus į pasirinktą globos įstaigą atlikti savanorišką darbą ir praleisti dieną padedant tos įstaigos darbuotojams bei bendraujant su įstaigos gyventojais, negu pervesti kažkokią pinigų sumą. Tokiu būdu įmonė skatina ir savo darbuotojus pažvelgti giliau į Lietuvos socialines problemas, stengdamasi pati būti socialiai atsakinga įmone. Bendrųjų išlaidų biudžetas pateiktas 9 lentelėje.

9 lentelė

Bendrųjų išlaidų biudžetas

Išlaidų rūšis	I ketvirtis	II ketvirtis	III ketvirtis	IV ketvirtis	VISO, Lt
Administracinių patalpų nuoma, Lt	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	48.000,00
Kanceliarinės išlaidos, Lt	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	6.000,00
Pašto paslaugos, Lt	300,00	300,00	300,00	300,00	1.200,00
Biuro reprezentacinės išlaidos, Lt	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	12.000,00
Automobilių nuoma, Lt (veiklos nuoma)	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00	60.000,00
Sandėlių nuoma, Lt	18.000,00	18.000,00	18.000,00	18.000,00	72.000,00
Ilgalaikio turto priežiūra ir atnaujinimas, Lt	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	48.000,00
Ryšų paslaugos	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00	18.000,00
Kuras, Lt	24.000,00	24.000,00	24.000,00	24.000,00	96.000,00
Atsargų draudimas, Lt	600,00	600,00	600,00	600,00	2.400,00
Įmonės civilinės atsakomybės draudimas, Lt	500,00	500,00	500,00	500,00	2.000,00
Transporto priemonių draudimas, Lt	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	6.000,00
IT priežiūra ir aptarnavimas, Lt	2.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00	10.000,00
Vertimo paslaugos, Lt	500,00	500,00	500,00	500,00	2.000,00
Komandiruočių išlaidos, Lt	1.250,00	1.250,00	1.250,00	1.250,00	5.000,00
Komandiruočių dienpinigiai, Lt	900,00	900,00	900,00	900,00	3.600,00
Viso	98.050,00	98.050,00	98.050,00	98.050,00	392.200,00

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Sudaranti įmonės finansų biudžetą, įvertinama faktoringo, lizingo, kredito linijos, overdrafto, pavedimų išlaidos. 2011 metams įmonė neplanuoja naudotis faktoringo paslaugomis, nors 2010 metais jomis aktyviai naudojosi, tačiau 2011 metais bankams pasiūlius nepalankias sąlygas, įmonė pinigų srautus nusimatė valdyti overdrafto, o ne faktoringo pagalba. Sudarant įmonės lizingo, kredito linijos, overdrafto bei banko komisinių išlaidų biudžetą, remiamasi

skaičiavimais, pateiktais 10 lentelėje. Įmonė lizingo sutarčių 2011 metams neturi, automobilius naudoja veiklos nuomos pagrindu. Bankams pasiūlius palankesnes overdrafto sąlygas, įmonė nusprendė nesinaudoti kredito linija, taip sutaupydama 2 proc. mokamų palūkanų. Įmonei palankesnis overdraftas, kadangi prireikus, overdrafto limitą gali keisti, o juo nesinaudojant – nemokamos palūkanos bei įsipareigojimo mokestis. 10 lentelėje pateikiamas lizingo, kredito linijos, overdrafto bei pavedimo išlaidų biudžeto pirmasis ketvirtis.

10 lentelė

Lizingo, kredito linijos, overdrafto, pavedimų išlaidų biudžetas

Išlaidos	I ketvirtis							Viso, Lt
	Suma, Lt	Palūkanos nuo panaudoto limitu, %	Palūkanos, Lt	Sutarties sudarymo mokestis, Lt	Įsipareigojimo mokestis nuo nepanaudoto limitu, %	Įsipareigojimo mokestis, Lt	Banko komisinis mokestis, Lt	
Lizingas								
Kredito linija								
Overdraftas	1.000.000	3,5	8.750	5.000	0,35	0		13.750
Banko komisiniai	2.400							2.400

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Sudarant prognozinę pelno (nuostolių) ataskaitą, apibendrinami jau sudaryti pajamų, pardavimo sąnaudų, administracinių, bendrųjų išlaidų bei finansiniai biudžetai. (žr. 11 lentelę)

11 lentelė

Prognozuojama pelno (nuostolių) ataskaita

Eilutė	I ketvirtis	II ketvirtis	III ketvirtis	IV ketvirtis	2011 m.
Pajamos, Lt	5.702.000	5.742.500	5.184.210	5.752.000	22.380.710
Prekių įsigijimo savikaina, Lt	4.532.913	4.528.780	4.458.660	4.532.913	18.053.265
Bendrasis pelnas, Lt	1.169.088	1.213.720	725.550	1.219.088	4.327.445
Pardavimo sąnaudos, Lt	570.000	580.000	280.000	535.000	1.965.000
Darbo užmokestis, Lt	325.000	325.000	325.000	325.000	1.300.000
Bendrosios išlaidos, Lt	98.050	98.050	98.050	98.050	392.200
Finansinis biudžetas, Lt	16.150	16.150	16.150	16.150	64.600
Veiklos pelnas, Lt	159.888	194.520	6.350	244.888	605.645
Pelno mokestis, Lt	23.983	29.178	953	36.733	90.847
Grynasis pelnas, Lt	135.904	165.342	5.398	208.154	514.799

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Sudaroma prognozuojama pinigų srautų ataskaita.

12 lentelė

Prognozinė pinigų srautų ataskaita

Eilutė	I ketvirtis	II ketvirtis	III ketvirtis	IV ketvirtis	2011 m.
Likutis periodo pradžioje	360.454	496.359	661.701	667.099	360.454
Gautinos sumos iš klientų	5.702.000	5.742.500	5.184.210	5.752.000	22.380.710
Iš viso išmokų:	5.549.946	5.561.008	5.162.662	5.527.696	21.801.311
Tiekėjams	4.532.913	4.528.780	4.458.660	4.532.913	18.053.265
Darbuotojams	325.000	325.000	325.000	325.000	1.300.000
Biudžetui	23.983	29.178	953	36.733	90.847
Bendrųjų išlaidų tiekėjams	98.050	98.050	98.050	98.050	392.200

Pardavimo paslaugų tiekėjams	570.000	580.000	280.000	535.000	1.965.000
Pagrindinės veiklos pinigų srautas	152.054	181.492	21.548	224.304	579.399
Finansinės veiklos pinigų srautas	-16.150	-16.150	-16.150	-16.150	-64.600
Minimalus planuojamas pinigų likučio poreikis	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Sudaromas prognozinis balansas:

13 lentelė

Prognozinis balansas

Eilutė	I ketvirtis	II ketvirtis	III ketvirtis	IV ketvirtis	2011 m.
Turtas, Lt	8.018.201	8.212.326	7.648.303	8.413.672	8.413.672
Trumpalaikis turtas iš viso	7.783.859	7.989.701	7.436.809	8.212.753	8.212.753
Pinigai	496.359	661.701	667.099	875.253	875.253
Gautinos sumos	5.702.000	5.742.500	5.184.210	5.752.000	5.752.000
Prekės skirtos perparduoti	1.585.500	1.585.500	1.585.500	1.585.500	1.585.500
Ilgalaikis turtas	234.342	222.625	211.494	200.919	200.919
Nuosavybė ir įsipareigojimai	8.018.201	8.212.326	7.648.302	8.413.672	8.413.672
Trumpalaikiai įsipareigojimai:	7.430.182	7.458.965	6.889.543	7.446.759	7.446.759
Darbuotojams	325.000	325.000	325.000	325.000	325.000
Tiekėjams	5.200.963	5.206.830	4.836.710	5.165.963	5.165.963
Biudžetui	23.983	29.178	953	36.733	36.733
Finansiniai	16.150	16.150	16.150	16.150	16.150
Kiti įsipareigojimai	1.864.086	1.881.807	1.710.731	1.902.913	1.902.913
Nuosavas kapitalas	588.019	753.361	758.759	966.913	966.913
Savininkų įnašai	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Nepaskirstytas pelnas	578.019	743.361	748.759	956.913	956.913

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Kaip matome, tikrinant darbo autoriaus sudarytą biudžeto mažai įmonei sudarymo modelį, buvo įvertinta UAB „Vaistukas“ veikla bei numatytos veiklos perspektyvos. Pasirinkus orientuotą į rezultatą biudžeto sudarymą, buvo įtraukiami visi darbuotojai, todėl dalyvaudami biudžeto sudarymo veikoje, visi skyriai nusimatė savo perspektyvas bei išlaidų poreikį, toms perspektyvoms pasiekti. Tokiu būdu už biudžeto įtemptumo lygį yra atsakingi visi darbuotojai, biudžetas nėra nuleidžiamas iš viršaus. Įmonėje sudarytas pardavimų, pirkimų, finansinis, administracinis bei bendrųjų išlaidų biudžetai. Biudžetai sudaromi buvo pagal 2010 metų veiklos rezultatus. Tam, kad sužinotume, ar biudžetas buvo sudarytas tinkamai ir pagrįstai, 3.2 skyriuje pateikiama biudžeto nuokrypio analizė.

3.3 Biudžeto nuokrypio tikrinimas

Darbo autoriaus pasiūlyto biudžeto mažoms įmonėms modelio tikrinimo antrasis etapas – sudaryto 2011 metų UAB „Vaistukas“ pirmojo ketvirčio biudžeto nuokrypio analizė. Nagrinėjamas pajamų nuokrypis pagal produktus ir pagal klientų grupes, pardavimų sąnaudos pagal produktus, prekių pirkimo išlaidos, administracinės, bendrosios, finansinės išlaidos. Įvertinamos gautinos ir mokėtinos sumos bei numatomas atsargų likutis sandėlyje periodo pabaigoje. Palyginus planuotą biudžetą su faktu matome, kad pardavimo pajamos pagal produktus sumažėjo 3,6 proc., ypatingai

krito pardavimai Skin care produkto. Matomas ženklus pardavimų sumažėjimas Lietuvoje, eksporto kirtimas ne toks ženklus. Taip pat pastebime ženkliai sumažėjusias pardavimo sąnaudas. Dėl sumažėjusių pardavimų, periodo pabaigoje prekių likutis sandėlyje 131.046 Lt, nors buvo planuotas nulinis likutis. Įvertinus nuokrypius, nepastebimas reikšmingas nukrypimas, kadangi dalį sumažėjusių pirkimų sąlygojo kainų lygio kilimas ir vartotojai didžiausią pajamų dalį išleidžia maistui ir mažiau gali skirti lėšų sveikatos priežiūrai. (žr. 14 lentelę)

14 lentelė

2011 m. I ketvirčio nuokrypis

	2011 m. - I ketvirtis		
	Biudžetas, Lt	Faktas, Lt	Nuokrypis, Lt
Pardavimo pajamos pagal produktus:	5.702.000	5.496.461	-205.539
Nexus	807.500	739.100	-68.400
Skin Care	210.000	168.000	-42.000
Flexible	720.000	740.000	20.000
Maisto papildai	1.143.800	1.202.036	58.236
Vaistai	868.200	732.337	-135.863
Kiti produktai eksportui	1.952.500	1.914.988	-37.512
Pardavimo pajamos pagal klientų grupes:	5.702.000	5.496.461	-205.539
Lietuva	3.029.500	2.841.473	-188.027
Eksportas	2.672.500	2.654.988	-17.512
Pardavimų sąnaudos pagal produktus:	570.000	384.221	-185.779
Nexus	150.000	101.500	48.500
Skin Care	70.000	28.721	41.279
Flexible	250.000	119.500	130.500
Kita	100.000	134.500	-34.500
Prekių pirkimo išlaidos:	4.532.913	4.541.663	8.750
Nexus	352.763	352.763	0
Skin Care	110.000	110.000	0
Flexible	315.000	323.750	-8.750
Kita	3.755.150	3.755.150	0
Administracinės išlaidos:	325.000	325.000	0
Bendrosios išlaidos:	98.050	98.050	0
Finansinės išlaidos:	16.150	16.150	0
Gautinos sumos:	5.702.000	5.496.461	-205.539
Mokėtinos sumos:	5.542.113	5.365.084	-177.029
Atsargų likutis sandėlyje:		131.046	131.046
Prekių pelningumas:	599.088	570.577	-28.510
Veiklos pelningumas:	159.888	131.377	-28.510

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Kaip matome 14 lentelėje, prekių pelningumas ir veiklos pelningumas yra mažesnis negu buvo prognozuota. Remiantis pirmojo ketvirčio faktiniais rezultatais, sudaroma prognozuojama pelno (nuostolių) ataskaita 2012 m. pirmam ketvirčiui. Planuojama, kad įmonė atgaus prarastus pardavimus dėl kainų lygio kilimo šių metų pirmąjį ketvirtį, bet įsisavins papildomas eksporto

rinkas Skandinavijos šalyse, todėl numatomas pajamų augimas, o griežtesnis išlaidų kontroliavimas bei naujų tiekėjų, galinčių pasiūlyti tokios pat kokybės produktus mažesne kaina, paieška sąlygos prekių įsigijimo savikainos sumažėjimą. (15 lentelė)

15 lentelė

2012 m. I ketvirčio prognozuojama pelno (nuostolių) ataskaita

Eilutė	2011 m. I ketvirtis	2012 m. I ketvirtis
Pajamos, Lt	5.496.461	5.771.284
Prekių įsigijimo savikaina, Lt	4.541.663	4.768.746
Bendrasis pelnas, Lt	954.798	1.002.538
Pardavimo sąnaudos, Lt	384.221	422.643
Darbo užmokestis, Lt	325.000	357.500
Bendrosios išlaidos, Lt	98.050	98.050
Finansinis biudžetas, Lt	16.150	16.150
Veiklos pelnas, Lt	131.377	108.195
Pelno mokestis, Lt	19.707	16.229
Grynasis pelnas, Lt	111.671	91.966

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Sudaromas prognozinis 2012 m. pirmojo ketvirčio balansas.

16 lentelė

2012 m. I ketvirčio prognozinis balansas

Eilutė	2011 m. I ketvirtis	2012 m. I ketvirtis
Turtas, Lt	8.303.695	8.553.956
Trumpalaikis turtas iš viso	8.069.353	8.363.083
Pinigai	856.346	875.253
Gautinos sumos	5.496.461	5.771.284
Prekės skirtos perparduoti	1.716.546	1.716.546
Ilgalaikis turtas	234.342	190.873
Nuosavybė ir įsipareigojimai	8.303.695	8.553.956
Trumpalaikiai įsipareigojimai:	7.715.676	7.495.076
Darbuotojams	325.000	357.500
Tiekėjams	5.023.934	5.490.404
Biudžetui	19.707	16.229
Finansiniai	16.150	16.150
Kiti įsipareigojimai	2.330.886	1.614.793
Nuosavas kapitalas	588.019	1.058.879
Savininkų įnašai	10.000	10.000
Nepaskirstytas pelnas	578.019	1.048.879

Šaltinis: Sudaryta autoriaus

Darbo autoriaus pasiūlyto biudžeto mažai įmonei sudarymo modelio tikrinimo rezultatai rodo, kad biudžeto sudarymo struktūra ir elementai bei jų ryšiai pasitvirtino ir šis modelis yra pritaikomas praktikoje sudarant mažų įmonių biudžetus. Modelis yra taikytinas visoms mažoms įmonėms, nepriklausomai nuo mažos įmonės veiklos pobūdžio.

Biudžeto modelio tikrinimas pasirinktoje įmonėje atskleidė, kad visų pirma, turi būti išsiaiškintos įmonės veiklos perspektyvos, identifikuojant esmines sąlygas bei veiksnius, galinčius nepalankiai paveikti įmonės gebėjimą pasiekti užsibrėžtų tikslų. Kadangi sudaromas lankstus

biudžetas, pasikeitus aplinkos veiksniams, kurie turi įtakos įmonės veiklos rezultatams, įmonė gali greitai reaguoti ir atitinkamai imtis reikalingų veiksmų. Biudžeto modelio tikrinimo metu į UAB „Vaistukas“ biudžeto sudarymo procesą buvo įtraukti visi darbuotojai, todėl pasipriešinimo biudžeto naudojimui iš darbuotojų visiškai nebuvo. Sudarinėjant slenkantį biudžetą, 2012 m. pirmojo ketvirčio biudžetas buvo sudaromas remiantis 2011 metų faktiniais rezultatais, todėl biudžeto įtemptumo laipsnis buvo suderintas, darbuotojai nusimatę didesnius 2011 metais pirmojo ketvirčio pardavimus negu iš tikrųjų jie buvo, nebuvo įmonė nei smerkiami, nei baudžiami. Buvo aiškinamosios priežastys bei priimami atitinkami koreguojantys veiksmais. Darbuotojams yra numatytos premijos už rezultatų pasiekimą, todėl šis motyvavimas labiau juos skatina siekti užsibrėžtų tikslų negu jų veiklos kontrolė ir koordinavimas. Nors darbuotojai galėjo priimti, jų nuomone reikiamus sprendimus, siekti rezultato jų manymu geriausiomis priemonėmis, tačiau patys darbuotojai tarėsi su vadovu dėl iškilusių problemų, svarstė visi kartu galimus sprendimų variantus. Galima daryti išvadą, kad suteikus sprendimų ir veikimo laisvę darbuotojams, jie patys to sąmoningai nesuvokdami jos atsisakė ir biudžeto funkcija – kontrolė buvo vykdoma, tačiau neformalizuotai ir dėl šios priežasties nebuvo pasipriešinimo darbuotojų tarpe.

Atsižvelgiant į biudžeto sudarymo mažai įmonei tikrinimo rezultatus, galima teigti, kad tyrimo tikslas – sukurti optimalų biudžeto sudarymo modelį mažai įmonei, taikytiną šiandieninėje verslo aplinkoje yra pasiektas.

IŠVADOS

Atlikus teorinius bei praktinius biudžeto sudarymo tyrimus, suformuluotos šios išvados:

1. Ištyrus mokslo šaltiniuose aptariamus biudžeto sampratos aspektus, nustatyta, kad biudžeto sudarymo modelis naudingas įmonėms identifikuojant specifines problemas bei pateikiantis atitinkamų sprendimų galimybes. Darbo autoriaus nuomone, biudžetas – tai įmonės ateities veiklos perspektyvų vertinimas bei visos įmonės glaudus bendradarbiavimas siekiant bendro rezultato.
2. Atlikta biudžetų modelių analizė parodė, kad nors biudžeto sudarymas susijęs su sprendimų priėmimu, siekiamo įmonės tikslo įgyvendinimu, lankstūs biudžetai praktiškai nėra naudojami. Visi pažangūs biudžeto sudarymo modeliai buvo sukurti tam, kad įmonės galėtų atsisakyti tradicinio biudžeto sudarymo modelio, tačiau nei vienas iš šių modelių nepateikia universalaus sprendimo.
3. Biudžeto modeliai moksliniuose darbuose skiriami tik didžiosioms įmonėms, kuriose yra atskiri biudžeto sudarymo ir jo vykdymo kontrolės padaliniai, kuriose yra hierarchinė struktūra. Literatūroje nekalbama apie biudžetų naudą mažai įmonei bei nepateikiamas modelis mažos įmonės biudžeto sudarymui.
4. Keičiantis aplinkai, kurioje organizacijos konkuruoja, turi keistis ir biudžeto sudarymo principai, atitinkantys organizacijos strategiją bei konkurencinius prioritetus. Tačiau, literatūroje nėra vieningo atsakymo kas ir kaip turi būti keičiama.
5. Darbo autoriaus biudžeto sudarymo modelis sudarytas taip, kad supaprastintų biudžeto sudarymo procesą ir perteiktų jo svarbą. Išskiriamos trys prielaidos, kuriomis yra remiamasi šiame biudžeto sudarymo modelyje:
 - 1-oji prielaida: modelis skirtas mažai įmonei, kuri sudarydama įmonės biudžetą susiduria su neaiškumo problema;
 - 2-oji prielaida: modelyje susisteminta biudžeto sudarymo metodologija, o ne įvardijamos konkrečios biudžeto sudarymo procedūros ar pateikiami siūlymai kaip jas atlikti;
 - 3-oji prielaida: dėmesys skiriamas biudžeto sudarymo komponentams, kurie tiesiogiai priklauso nuo visų įmonės darbuotojų indėlio į biudžeto sudarymo procesą.
6. Biudžeto modeliu siekiama: 1) įvardinti biudžeto sudarymo procesui būtinus komponentus, kurie aktualūs mažai įmonei; 2) identifikuoti ryšius tarp atskirų įmonės biudžetų; 3) parodyti nuolatinį biudžeto vertinimo procesą, kuris vykdomas kiekvieno ketvirčio pabaigoje.
7. Darbo autoriaus biudžeto modelis mažai įmonei susideda iš biudžeto sudarymo struktūros, ir biudžeto nuokrypio įvertinimo skalės, kurie iki šiol nebuvo pritaikyti mažos

įmonės poreikiams. Darbo autoriaus nuomone šis biudžeto sudarymo mažai įmonei modelis gali būti pritaikytas visoms mažoms Lietuvos įmonėms, nepriklausomai nuo įmonės veikos pobūdžio.

8. Tikrinant darbo autoriaus sudarytą biudžeto mažai įmonei sudarymo modelį, buvo įvertinta UAB „Vaistukas“ veikla bei numatytos veiklos perspektyvos. Pasirinkus orientuotą į rezultatą biudžeto sudarymą, buvo įtraukiami visi darbuotojai, todėl dalyvaudami biudžeto sudarymo veikoje, visi skyriai nusimatė savo perspektyvas bei išlaidų poreikį toms perspektyvoms pasiekti. Tokiu būdu už biudžeto įtemptumo lygį tapo atsakingi visi darbuotojai, biudžetas nebenuleidžiamas iš viršaus. Įmonėje sudaryti pardavimų, pirkimų, finansinis, administracinis, pardavimo sąnaudų bei bendrųjų išlaidų biudžetai. Biudžetai sudaromi pagal 2010 metų veiklos rezultatus.
9. Darbo autoriaus pasiūlyto biudžeto modelio mažai įmonei tikrinimo rezultatai rodo, kad biudžeto sudarymo struktūra ir elementai bei jų ryšiai pasitvirtino ir šis modelis yra pritaikomas praktikoje sudarant mažų įmonių biudžetus. Modelis yra taikytinas visoms mažoms įmonėms, nepriklausomai nuo mažos įmonės veiklos pobūdžio.
10. Modelio tikrinimas pasirinktoje įmonėje atskleidė, kad visų pirma, turi būti išsiaiškintos įmonės veiklos perspektyvos, identifikuojant esmines sąlygas bei veiksnius, galinčius nepalankiai paveikti įmonės gebėjimą pasiekti užsibrėžtų tikslų.
11. Suteikus sprendimų ir veikimo laisvę darbuotojams, jie patys to sąmoningai nesuvokdami jos atsisakė ir biudžeto funkcija – kontrolė buvo vykdoma, tačiau neformalizuotai ir dėl šios priežasties nebuvo pasipriešinimo darbuotojų tarpe.
12. Atsižvelgiant į biudžeto sudarymo mažai įmonei tikrinimo rezultatus, galima teigti, kad magistro baigiamojo darbo tikslas – sukurti optimalų biudžeto sudarymo modelį mažai įmonei, taikytiną šiandieninėje verslo aplinkoje yra pasiektas.

SANTRAUKA (ANGLŲ KALBA)

Valūnas, Nerijus (2011) *A budget model for the small companies preparation and adaptation*. MBA Graduation paper. Kaunas: Kaunas Faculty of Humanities, Vilniaus University. 57 p

SUMMARY

As the world in which organizations compete is changing, there must be a system to support strategic objectives and competitive priorities. Despite many criticisms, the budgeting theory has been very useful in pinpointing specific problems and providing adequate solutions related to budgeting system. Sometimes the findings of budgeting studies have been contradictory and vague, but in general, the most recommendations have been tested and verified in real situations.

I can freely say that traditional budgeting is not dead yet, since it is still being used in the majority of companies around the world. However, many of them are starting to realize that the same budgeting model which has been used in 1920 can't be used in the 21st century. Business environmental conditions are no longer the same and the budgeting system needs to become more responsive to the needs of customers requirements set by competition. How exactly this change in budgeting system will involve, is something what each individual company needs to discover by itself.

The main problem of this thesis is that Lithuanian companies are small and they can't adopt the budgeting techniques of budgeting theory. The research object of this thesis is a budget model for a small company's preparation and adaptation. The purpose of the master's thesis is to explain the budget value for the organization. In order to achieve the aforementioned goal, this thesis is based on the analysis of existing theoretical and practical knowledge. The second part is dedicated to the analysis of budgeting demand in Lithuanian companies. In accordance the analysis, there were presented the budget model for a small company. In the third part of the thesis is presented the budget model adaptation in the company UAB "Vaistukas".

Number of pages:	60
Number of tables:	16
Number of pictures:	31

LITERATŪRA

1. ANSARI, Sharid; BELL, Jan; KLAMMER, Thomas; LAWRENCE, Carol (1997) *Strategy and management accounting*. JAV: Times Mirror Higher Education Group, Inc. Company. 17 p. ISBN 0-256-23788-3
2. ATKINSON, Anthony A.; BALAKRISHNAN, Ramji; BOOTH, Peter; COTE, Jane M; GROOT, Tom; MALMI, Teemu; ROBERTS, Hanno; ULIANA, Enrico; WU, Anne (1997) New directions in management accounting research. *Journal of management accounting research*, Vol. 9, p. 79-108
3. BAMBER, Linda Smith; BRAUN, Karen Wilken; HARRISON, Walter Jr. (2008) *Managerial accounting*. Prentice Hall, 832 p. ISBN-10: 0138129711
4. BANKER, D. Rajiv; JOHNSTON, H. Holly. *Strategic management accounting and control*. p.15
5. BOGSNES, Bjarte. (2009) *Implementing beyond budgeting: unlocking the performance potential*. UK: John Wiley & Sons Inc. 213 p. ISBN 978-0-470-40516-1
6. BREWER, Garrison Noreen. (2006) *Managerial accounting*. 11th ed. JAV: McGraw – Hill Companies Inc. 863 p. ISBN-10: 0072834943
7. BROOKSON, Stephen (1998) *Mastering financial management*. Thorogood Limited. 260 p. ISBN: 8176493856
8. BUNCE, Peter; FRASER, Robin. (1997) *Beyond budgeting*. Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants, Feb97, Vol.75, Issue 2, 261p.
9. CARMICHAEL, D. R.; HITTINGTON, Ray, O.; GRAHAM, Lynford (2007) *Accountant's handbook*. 11th ed. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. 1058 p. ISBN 978-0-471-79038-9
10. CASSIA, Lucio; PALEARI, Stefano; REDONDI, Renato (2005) Management accounting system and organisational structure. *Small business economics*. Nr. 25, p. 373-391 DOI 10.1007/s11187-004-6494-8
11. COKINS, Gary. (2001) *Activity - based cost management*. New York: John Wiley & Sons, Inc. 385 p. ISBN 0-471-44328-X.
12. COOMBS, Hugh; HOBBS, David; JENKINS, Ellis. (2005) *Management accounting*. London: SAGE Publications. 360 p. ISBN 1-4129-0843-4
13. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas (2011) [interaktyvus]. [Žiūrėta 2011 m. sausio 23d.] prieiga per internetą: < <http://www.lki.lt/dlkz/>>

14. DAUM, Juergen, H. (2001) *Beyond budgeting*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2010m. kovo 3d.] preiga per internetą: <<http://www.juergendaum.com/news/beyondbudgeting.pdf>>
15. DAUM, Juergen, H.(2002) *Intangible assets and value creation*. UK: John Wiley & Sons Ltd. ISBN 0470845120
16. DRURY, Colin. (2001) *Management accounting for business*. 2th ed. London: Thomson learning. 551 p. ISBN 1-86152-770-5
17. FORSYTH, Patrick; KAY, Frances. (2009) *Tough tactics for tough times. How to maintain business success in difficult economic conditions*. UK: Kogan Page Limited. 193 p. ISBN 978 0 7494 5521 7
18. GRABSKI, Severin; LEECH, Stewart; SANGSTER, Alan (2009) *Management accounting in enterprise resource planning systems*. UK: Elsevier. 147 p. ISBN: 978-1-85617-679-8
19. HOPE, Jeremy, FRASER, Robin. (2001) *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. JAV: Harvard business school publishing corporation 231 p. ISBN: 1-57851-866-0
20. ICWAI, For J. A. O. *Management accounting*. Institute of cost and work accountants of India :Study material. 304 p.
21. KALČINSKAS, Gediminas (2010) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: UAB „Pačiolis“.
22. KAPLAN, S. Robert, NORTON, P. David (1996) *The balanced scorecard*. Boston: Harvard business school press. 322 p. ISBN 978-0-87584-651-4
23. LANE, Peggy Bishop; SCHRAND, Catherine. (2003) *MBA – Financial accounting*. 4th ed. JAV: McGraw – Hill Companies Inc. 840 p. ISBN – 10007255388X
24. Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymas Nr. IX-1142 (2002) Priimta 2002 m. spalio 22d. Valstybės žinios, lapkričio 6, Nr. 105-4689
25. MACKEVIČIENĖ, Aldona (1996) *Tarptautinių žodžių žodynas*. Vilnius: UAB „Gimtinė“ 503 psl. ISBN 9986-867-09-6
26. MACKEVIČIUS, Jonas (2003) *Valdymo apskaita*. Vilnius: TEV. 410 p.
27. MARTIŠIUS, S. Algimantas (1997) *Statistinių išvadų teorijos pradmenys*. Vilnius: VU leidykla, 119 p.
28. KARDELIS, Kęstutis (2002) *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Kaunas:Judex
29. MCGRARY, A. Stiuart (2010) *Mastering financial accounting essentials*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. 176 p. ISBN 978-0-470-39332-1
30. PARMENTER, David (2010) *Developing, implementing and using winning KPIs*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. 295 p. ISBN 978-0-470-5451-7

31. PLEWER, Steve. (2003) *Why some organizations go „Beyond budgeting“* JAV: Wiley Periodicals Inc. 8 p. DOI 10.1002/jcat 10146
32. PRANULIS, V. (1998) *Marketingo tyrimai: teorija ir praktika*. Vilnius: Kronta, 166 p.
33. SCAPENS, Robert W. (2006) Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*. UK: Elsevier Ltd., Nr. 38, p. 1-30, 0890-8389
34. S H A R M A N, Paul A. (2003) Management accounting. *Strategic finance*, Canada: ACMA, p. 5
35. SHIM, JAE. K.; SIEGEL, Joel. G. (1998) *Theory and problems of managerial accounting*. 2th ed. JAV: McGraw – Hill Companies Inc. 369 p. ISBN 0-07-058041-3
36. SHIELDS, Michael, D.; CHOW, Chee, W. (1991) Management accounting practices in the U.S. and Japan: comparative survey findings and research implications. *Journal of international financial management and accounting*, 3:1, p. 61-77
37. STEFFAN, Belinda. (2008) *Essential management accounting*. London: Kogan Page Limited. 224 p. ISBN 978 0 7494 5067 0
38. VAINIENĖ, Rūta (2005) *Ekonominių terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba. 327 psl. ISBN 9986-16-422-2
39. WEAVER, Samuel C.; WESTON, Fred J. (2001) *Finance and accounting for nonfinancial managers*. JAV: McGraw – Hill Companies Inc. 360 p. DOI: 10.1036/0071382593
40. Lietuvos statistikos departamentas (2011) Lietuvos statistikos departamentas [interaktyvus]. [žiūrėta 2011 m. vasario 12d.]. Prieiga per internetą: < <http://www.stat.gov.lt/lt/>>.

1 PRIEDAS ANKETA

Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto studentas Nerijus Valūnas atlieka tyrimą, kurio metu siekia išsiaiškinti Lietuvos mažų įmonių patirtį naudojant biudžetus, kad būtų galima sukurti optimalų, praktikoje pritaikomą biudžeto sudarymo modelį mažai įmonei.

Surinktų duomenų anonimiškumas garantuojamas, atsakymai į klausimus bus analizuojama tik apibendrinta forma. Jūsų nuomonę atitinkančio atsakymo variantą (-us) pažymėkite X tam skirtame kvadratėlyje arba įrašykite atsakymą tam skirtoje vietoje. Nuoširdžiai dėkoju už pagalbą atliekant tyrimą.

1. Ar Jūsų įmonėje naudojamas biudžetas?

- Taip Ne

2. Ar pripažįstate biudžeto svarbą įmonės veikloje?

- Taip Ne

Jei ne, kodėl

3. Ar susiduriate su sunkumais sudarant/vykdamas biudžetą?

- Taip Ne Ne visada

Jei Taip, Ne visada, nurodykite priežastis:

- patirties stoka laiko stoka kilusių „gaisrų“ malšinimas užgožia biudžeto prioritetus
 komunikavimo stoka biudžetai nerealūs biudžeto viršijamai baudžiami kita

4. Nurodykite pagrindinio biudžeto modelį, kuris naudojamas Jūsų įmonėje

- Statinis Slenkantis biudžetas „už biudžeto“ Veikla grįstas Nuliu pagrįstas SRS

5. Kokios atskiroms veikloms sudaromi atskiri biudžetai (galite pažymėti kelis variantus)

- Pirkimų Atsargų Gamybos Investavimo Pardavimų Administravimo išlaidų
 Rinkodaros Tyrimų ir vystymo Veiklos Personalo Mokymų Kita

6. Nurodykite, kaip kiekvienas biudžetas Jūsų įmonėje sudaromas

	Statinis	Peržiūrimas	Slenkantis	Lankstus	Kitas	Nesudaromas
Pirkimų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Atsargų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gamybos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Investavimo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pardavimų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Administravimo išlaidų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Rinkodaros	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tyrimų ir vystymo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Veiklos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Personalo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Mokymų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kita	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

7. Nurodykite kaip dažnai biudžetų sudaroma Jūsų įmonėje

	Kas dieną	Kas savaitę	Kas mėnesį	Kas ketvirtį	Kas pusmetį	Kas metus
Pirkimų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Atsargų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gamybos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Investavimo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pardavimų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Administravimo išlaidų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Rinkodaros	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tyrimų ir vystymo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Veiklos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Personalo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Mokymų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kita	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

8. Nurodykite kiekvieno biudžeto naudotojus (galite pažymėti kelis variantus)

	Finansininkai	Vadovai	Darbuotojai	Kita
Pirkimų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Atsargų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gamybos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Investavimo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pardavimų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Administravimo išlaidų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Rinkodaros	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tyrimų ir vystymo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Veiklos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Personalo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Mokymų	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kita	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

9. Kokios biudžeto sudarymo tikslas Jūsų įmonėje (galite pažymėti kelis variantus). 5 – svarbiausias tikslas, 1– mažiausiai svarbus tikslas

- | | |
|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Strategijos įgyvendinimas | <input type="checkbox"/> Atlygio sistemos pagrindas |
| <input type="checkbox"/> Planavimas | <input type="checkbox"/> Išteklių paskirstymas |
| <input type="checkbox"/> Veiklos koordinavimas | <input type="checkbox"/> Verslo prognozavimas |
| <input type="checkbox"/> Informacijos pasidalijimas įmonėje | <input type="checkbox"/> Verslo tikslų nustatymas |
| <input type="checkbox"/> Motyvavimas | <input type="checkbox"/> Atsakomybės paskirstymas |
| <input type="checkbox"/> Pagrindas verslo vystymui | <input type="checkbox"/> Kita |

10. Nurodykite kokios veiklos vertinimo priemonės naudojamos Jūsų įmonėje?

- | | |
|--------------------------------------|-------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Pelningumas | <input type="checkbox"/> Tiekėjai |
| <input type="checkbox"/> Pajamos | <input type="checkbox"/> Vystymas ir inovacijos |
| <input type="checkbox"/> Išlaidos | <input type="checkbox"/> Kokybė |
| <input type="checkbox"/> Našumas | <input type="checkbox"/> Kita |
| <input type="checkbox"/> Personalias | |
| <input type="checkbox"/> Klientai | |

11. Kaip dažnai tai vyksta?

	Kas dieną	Kas savaitę	Kas mėnesį	Kas ketvirtį	Kas pusmetį	Kas metus
Pelningumas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pajamos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Išlaidos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Našumas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Personalas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Klientai	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tiekėjai	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vystymas ir inovacijos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kokybė	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kita.....	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

12. Nurodykite kam skirti veiklos vertinimo rezultatai?

	Finansininkui	Vadovams	Darbuotojams	Kita
Pelningumas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pajamos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Išlaidos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Našumas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Personalas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Klientai	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tiekėjai	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vystymas ir inovacijos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kokybė	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kita _____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

13. Koku tikslu yra vertinama veikla Jūsų įmonėje? (galite pažymėti kelis variantus). 5 – svarbiausias tikslas, 1 – mažiausiai svarbus tikslas

- Tikslų pasiekimo užtikrinimui
- Sudaryti sąlygas strateginių galimybių identifikavimui
- Kaip informacijos pasidalijimo priemonė
- Atsakingų darbuotojų motyvavimui
- Plano ir fakto nukrypimų identifikavimui
- Atlygio nustatymui
- Informacijos teikimas sprendimų priėmimui
- Kita

14. Įmonės veikla

- Gamyba Prekyba Paslaugų teikimas Kita

15. Užimamos pareigos _____

Ačiū už atsakymus!

Užpildytą anketą siųsti el. paštu: nerijus.valunas@gmail.com

2 PRIEDAS KLAUSIMYNAS

Prielaidos

- Ar savo skyriuje turite biudžetą?
- Jeigu atsakymas teigiamas, Ar pasiekiate biudžeto tikslus? Jeigu atsakymas teigiamas; Kaip sudarote biudžetą bei nustatote biudžeto tikslus?
- Ar yra nustatytas laikotarpis, per kurį turite pasiekti biudžeto tikslus? Jeigu atsakymas teigiamas; Koks biudžeto tikslų pasiekimo laikotarpis?
- Ar Jūs dalyvaujate, ar jūsų nuomonė turi įtakos pagrindinio biudžeto sudarymo procese?
- Ar Jums duodamos instrukcijos kaip pasiekti biudžeto tikslus, ar tai galite daryti savo nuožiūra? Jeigu gaunamos instrukcijos; Kokios tai instrukcijos? Pavyzdžiui, ar jūs gaunate instrukciją sutelkti dėmesį į kažkurią sritį ar sumažinti išlaidas tam tikroje srityje?

Tikslai

- Koks pagrindinis biudžeto sudarymo tikslas?
- Ar šis tikslas perduodamas visai organizacijai?
- Kokias atlieka biudžetas funkcijas? (koordinavimo, motyvavimo, išteklių paskirstymo, bendravimo su darbuotojais tikslų nustatymo metu ar kokias nors kitas?) Kurios iš šių funkcijų svarbiausios Jums? Kai jūs perduodate tai savo darbuotojams?

Decentralizacija ar centralizacija

- Ar tik vadovai priima sprendimus, ar į sprendimų priėmimą įtraukiami ir darbuotojai? Kaip vyksta sprendimo priėmimo procesas?
- Kaip paskirstoma atsakomybė organizacijoje?
- Ar jums reikia kontroliuoti savo darbuotojus? Jeigu taip, kodėl?
- Ar jus tenkina Jūsų darbuotojams suteiktas atsakomybės lygis? Jūs norėtumėte, kad jie turėtų daugiau/mažiau atsakomybės?
- Ar gali darbuotojai savo atsakomybės ribose priimti sprendimus, kad pasiektų jiems numatytus tikslus?

Papildomi valdymo įrankiai

- Sudarant biudžetą ar naudojami tokie įrankiai kaip subalansuota rodiklių sistema, slenkančio vidurkio metodas, svarbiausių veiklos rodiklių vertinimas?
- Jeigu taip, kodėl juos naudojate? Kokius tikslus jie padeda pasiekti? Kodėl neužtenka vien tik turėti sudarytą biudžetą?

