

SISTEMOS UŽ BIUDŽETŲ IŠPLĖSTA VADYBA TAIKYMO ĮMONĖJE PRIELAIDOS

RŪTA KLIMAITIENĖ¹, VIKTORIJA MAROZIENĖ², KRISTINA RUDŽIONIENĖ³

Vilniaus universitetas (Lietuva)

ANOTACIJA

Pagrindiniai tradicinių biudžetų trūkumai mažina įmonės veiklos efektyvumą, todėl siekiant išspręsti tradicinių biudžetų sistemoje kylančias problemas susiformavo už biudžetų išplėstos vadybos sistema. Straipsnyje keliamas tikslas – sukurti biudžeto sistemos vertinimo įmonėje metodiką, kuri leistų nustatyti sistemos už biudžetų išplėsta vadyba diegimo prielaidas. Išanalizavus mokslinėje literatūroje pateiktus tradicinių biudžetų taikymo praktikoje aspektus, išskirti pagrindiniai jų trūkumai (lankstumo nebuvimas, kūrybiškumo slopinimas, apgaulingo elgesio skatinimas ir kiti) mažina darbuotojų pasitenkinimą darbu ir ambicingų tikslų siekimą. Už biudžetų išplėsta sistema įmonėms daug naudingesnė. Sudaryta įmonėje taikomo biudžeto sistemos vertinimo metodika, kurios pagrindą sudaro klausimynas, leisiantis įmonei įsivertinti esamą sistemą ir nusistatyti poreikį, diegti naujoves ar ne. Klausimynas įmonės aukščiausio lygio vadovams gali padėti nustatyti, kokią biudžetų sistemą ji taiko, kokie jos trūkumai, išryškinti, kokių pokyčių reikėtų, siekiant veiklos efektyvumo, atskleisti, kas gali trukdyti įdiegti už biudžetų išplėstos vadybos sistemą. Taigi įsivertinus esamą situaciją, įmonei būtų lengviau vykdyti pokyčius. Ši vertinimo metodika yra universali, t. y. tinkama visoms įmonėms. Būtina pažymėti, kad atsakymai į klausimus gali būti tolesnių žingsnių, ką reikia tobulinti, ženklai.

PAGRINDINIAI ŽODŽIAI: *už biudžetų išplėstos vadybos sistema, tradiciniai biudžetai, biudžetų sistemos trūkumai, įmonės.*

JEL KLASIFIKACIJA: L25.

DOI: <http://dx.doi.org/10.15181/rfds.v33i1.2197>

Įvadas

Šiuolaikiniame pasaulyje ir dinamiškoje verslo aplinkoje įmonės ir jų vadovai turi atidžiai stebėti įmonės veiklos rezultatus bei verslo aplinkos pokyčius. Kitaip bus rizikuojama tuo, kad įmonėms, nepastebėjusioms ar neatsižvelgusioms į reikšmingus aplinkos ar verslo veiklos rezultatų pokyčius, gali kilti bankroto rizika. Tam, kad būtų išvengta šios rizikos, įmonės planuoja savo veiklas, siekdamos padidinti finansinius rezultatus, numato priemones, kurios bus naudojamos šių tikslų siekiant. Labai dažnai minėti tikslai, ypač didesnėse įmonėse, išreiškiami skaičiais, t. y. sudaromas tam tikro laikotarpio biudžetas, apimantis visas įmonės veiklos sritis, gali padėti strateginį planą suskaidyti į detalų, trumpalaikį metinį planą.

Nors šiuo metu didžioji dalis įmonių sudarinėja tradicinius biudžetus, tai dar nereiškia, kad įmonei tai bus efektyvu. Tokie biudžetai nelankstūs rinkos pokyčiams, sukelia vadybos ir darbuotojų sprendimų priėmimo problemų. Todėl, norint padėti įmonėms prisitaikyti prie dinamiškos verslo aplinkos, siūloma pasinaudoti

¹ Rūta Klimaitienė – docentė, daktarė (socialiniai mokslai), Vilniaus universiteto Kauno fakultetas
Moksliniai interesai: vadybos apskaita, biudžetų rengimas, neišnaudotų išteklių identifikavimas
El. paštas: ruta.klimaitiene@knf.vu.lt
Tel. +370 616 172 74

² Viktorija Marozienė – vadybos krypties magistrė, Vilniaus universiteto Kauno fakultetas
Moksliniai interesai: vadybos apskaita, biudžetų rengimas
El. paštas: viktorija1994@gmail.com
Tel. +370 676 710 55

³ Kristina Rudžionienė – profesorė, daktarė (socialiniai mokslai), Vilniaus universiteto Kauno fakultetas
Moksliniai interesai: finansinė apskaita, finansinės ir nefinansinės informacijos atskleidimas, apskaitos teorijos
El. paštas: kristina.rudzioniene@knf.vu.lt
Tel. +370 611 461 46

tradicinio biudžeto alternatyva – už biudžetų išplėstos vadybos sistema. Ši sistema suteikia galimybę pagrindiniams, pirmos eilės, įmonės darbuotojams priimti savarankiškus sprendimus, kurie susiję su jų veikla, tai vienas pagrindinių decentralizuoto įmonės valdymo ypatumų. Šiuolaikiška sistema grindžiama pagrindiniais principais (įmonės vadovavimo ir veiklos vadybos procesu), kurie padeda įmonei efektyviau bei lanksčiau vykdyti veiklą. Teigiami už biudžetų išplėstos vadybos sistemos aspektai nagrinėjami mokslinėje literatūroje, tačiau tikslių nurodymų, kaip ją įdiegti, pasigendama, nes įmonės tokios informacijos neatskleidžia. Be to, sistemos pritaikymas yra brangus procesas, dėl ko už biudžetų išplėstos vadybos sistemą diegia tik didelės tarptautinės korporacijos. Taigi būtina sukurti metodiką, kuria galėtų vadovautis įmonės diegdamos už biudžetų išplėstos vadybos sistemą.

Tiek Lietuvos, tiek užsienio autoriai yra atlikę reikšmingų tyrimų, susijusių su tradicinio biudžeto ir už biudžetų išplėstos vadybos sistemomis. Daugiausia jie analizavo tradicinių biudžetų sistemos trūkumus ir priežastis, kurios skatina šios sistemos atsisakyti (Daum, 2002; Vaznonienė, Bendaravičienė, 2012; Pietrzak, 2013; Zeller, Metzger, 2013; Klimaitienė, Jočys, 2014; Wienhold, 2015 ir kt.). Todėl imta siūlyti alternatyvą tradiciniams biudžetams – sistemą už biudžetų išplėsta vadyba. Jos pagrindiniai vadovavimo ir veiklos vadybos proceso principai daugelio autorių (De Wall, 2005; Bogšnes, 2009; Goode, Malik, 2011; Mejzini, Seidel, 2015; Henttu-Aho, 2016; O'Grady, Akroyd, Scott, 2017; Agbaeze, Nnaji, 2017; Borges, 2017 ir kt.) plačiai nagrinėjami jau daugelį metų. Ir kiti svarbūs už biudžetų išplėstos vadybos sistemos aspektai, tokie kaip decentralizacija, biudžeto tikslų atskyrimas ir kiti pranašumai, lyginant su tradiciniais biudžetais, analizuojami daugelio autorių (Bogšnes, 2009; Reka, Stefan, Daniel, 2014; Wienhold, 2015 ir kt.). Literatūroje aptikta ir keletas tyrimų, kaip tarptautinėms korporacijoms sekėsi įdiegti už biudžetų išplėstos vadybos sistemą ir toliau vykdyti veiklą (Boesen, 2001; Neely ir kt., 2003; De Waal, 2005; Rickards, 2006; Lindsay, Libby, 2007; Morlidge, 2008; Tian ir kt., 2015; Bogšnes, 2016), tačiau detalios informacijos apie už biudžetų išplėstos vadybos sistemos diegimą autoriai nepateikia, taigi įmonėms šios sistemos diegimo metodikos, kuri leistų patobulinti esamą biudžetų sistemą, trūksta.

Straipsnio tikslas: sukurti biudžeto sistemos vertinimo įmonėje metodiką, leidžiančią nustatyti už biudžetų išplėstos vadybos sistemos prielaidas.

Siekiant šio tikslo keliami pagrindiniai uždaviniai:

- išanalizavus tradicinių biudžetų taikymo praktikoje trūkumus, nustatyti, kokius pakeitimus įmonės turi atlikti, kad nauja už biudžetų išplėstos vadybos sistema veiktų efektyviai;
- remiantis jau atliktais tyrimais, sukurti universalią įmonėje veikiančios biudžetų sistemos vertinimo metodiką, kuri leistų nustatyti už biudžetų išplėstos vadybos sistemos diegimo prielaidas.

Tyrimo metodai: sisteminė ir lyginamoji mokslinių ir ekspertinių šaltinių analizė, sintezė, indukcija, dedukcija, analogija.

1. Už biudžetų išplėstos vadybos sistemos formavimosi priežastys

Ilgą laiką įmonėse vyravo tradiciniai biudžetai. Tai yra siūlomo veiksmų plano kiekybinė išraiška tam tikram laikotarpiui ir pagalba koordinuoti tai, ką reikia padaryti, kad sudarytas planas būtų įvykdytas (Reka ir kt., 2014). Tradicinio biudžeto pagrindinė paskirtis – siekti įmonės tikslų ir nukreipti vadybos pastangas į veiklos planavimą, koordinavimą, vertinimą. Įmonių biudžetas yra ir kaip finansinis planas, kuriuo paremtas nurodytas tikslas. V. Hanninen'o (2013) teigimu, biudžeto sudarymo proceso pagrindinė idėja – priversti įmonę ir jos padalinių vadovus suplanuoti savo veiklą 12-ai mėnesių, taip siekiant sužinoti, kur link eina bendrovė. Nors biudžetai yra finansinis įmonės planas, pagalba kontroliuoti, vertinti verslo veiklą, šiuo metu literatūroje pastebima nemažai nuomonių, kad tradiciniai biudžetai nėra palankūs ir pritaikyti dabartinei dinamiškai verslo rinkai. Tradiciniai biudžetai yra statiški, linijiniai ir metiniai (Zeller, Metzger, 2013). Todėl, pasak Z. Pietrzak'o (2013), jau nuo XX amžiaus pabaigos pastebima tradicinių biudžetų kritikos dinamika. Taigi, nors šiuo metu tradiciniai biudžetai įmonėse vis dar plačiai taikomi, tai nereiškia, kad ši praktika yra teisinga ir tinkama šiuolaikinio verslo veiklai vykdyti dinamiškos rinkos sąlygomis.

Paprastai literatūroje pateikiami tradicinių biudžetų trūkumai buvo suformuoti „Cranfield“ verslo veiklos centro tyrėjams atlikus daugiau nei 100 literatūros šaltinių analizę. Vėliau jie apklausė 15 pasirinktų įmonių, kurios tradicinių biudžetų sudarymo srityje laikomos geriausiomis praktikėmis, siekdami identifikuoti teorijos ir praktikos skirtumus (Neely, Bourne, Adams, 2003). Taigi S. Hansen'as, D. Otley, W. van der Stede (2003), A. Neely, M. Bourne, C. Adams'as (2003), V. Hanninen'as (2013), R. Klimaitienė, S. Jočys (2014) nurodė 12 pagrindinių, į tris dalis suskirstytų tradicinių biudžetų trūkumų:

1. Su laiku susijusi kritika (konkurencinė strategija), kai biudžetai:

- retai strategiškai numatomi;
- sukonzentruoti į kaštų mažinimą, o ne į vertės kūrimą;
- riboja lankstumą ir dažnai yra pokyčių vykdymo kliūtis;
- slopina kūrybingą įmonės darbuotojų mąstymą.

2. Su procesu susijusi kritika (verslo procesai):

- biudžetų sudarymo procesas užima daug laiko ir yra labai brangus;
- biudžetai sudaromi ir papildomi labai retai – paprastai kartą per metus;
- biudžetų sudarymo pagrindas – įvairios prielaidos ir spėjimai;
- biudžetai skatina apgaulingą ir ydingą elgesį.

3. Su darbuotojais susijusi kritika (organizacinės galimybės), kai biudžetai:

- stiprina vertikalų pavaldumą ir kontrolę;
- neatskleidžia besiplečiančios įmonės struktūros;
- sukuria barjerus tarp įmonių skyrių ir trukdo dalytis informacija;
- neįvertina darbuotojų pastangų.

Daugelis autorių akcentuoja biudžetų sudarymo laiką ir kainą t. y. biudžetams sudaryti įmonių darbuotojai eikvoja labai daug laiko ir kaštų. Tyrimai atskleidė, kad biudžetų sudarymui reikalingas laikas užima nuo keturių iki penkių mėnesių, be to, įtraukia daugybę žmonių ir išnaudoja nuo 20 iki 30 procentų vyresniųjų vadovų ir finansininkų laiko (Player, 2003; Neely, Bourne, Adams, 2003; Hanninen, 2013). M. Wienhold'as (2015) analizavo problemas, susijusias su biudžetų sudarymo procesu, jo teigimu, tradicinių biudžetų sudarymas yra brangus, užima daug laiko, jie sudaromi retai ir remiantis nepagrįstais spėjimais, prielaidomis.

Kitas svarbus trūkumas – biudžetai nėra strategiškai orientuoti. Pastebima, kad daugeliui įmonių nepavyksta susieti biudžeto ir strateginių tikslų įgyvendinimo, nes biudžetai rengiami atskirai nuo įmonės strategijos (Hope, Fraser, 2003c; Kaplan, Norton, 2001). Išryškėja vienas iš biudžetų sudarymo tikslų, kuris moksliniuose darbuose akcentuojamas kaip trūkumas: biudžetų sudarymo procese daug dėmesio skiriama sąnaudų mažinimui, o ne įmonės vertės kūrimui. Tai reiškia, kad siekiama patirti kuo mažiau sąnaudų ir uždirbti daugiau pelno, tačiau tai neturėtų būti vienintelis įmonės tikslas. Svarbu, kad augtų įmonės vertė, t. y. jos pardavimo atveju ji būtų parduota brangiau. Įmonės vertei galima priskirti ir jos darbuotojų pasitenkinimą darbu, bet sudarant tradicinius biudžetus darbuotojų pastangos siekti aukštesnių rezultatų neįvertinamos. Taip nutinka, kai įmonės vadybininkas įmonei gali uždirbti didelį pelną, bet tam reikia lėšų, kurios biudžete nebuvo numatytos. Tokiu atveju pelningas projektas neįgyvendinamas dėl tradicinių biudžetų nelankstumo (Daum, 2002; Neely, Bourne, Adams, 2003; Hanninen, 2013; Vazonienė, Bendaravičienė, 2012; Wienhold, 2015). M. Vazonienė, R. Bendaravičienė (2012) teigia, kad ribotas biudžetų lankstumas – vienas pagrindinių trūkumų: problemos dėl netikslaus įmonės veiklos ir darbuotojų vertinimo, biudžeto rodiklių klastojimo, kontrolės.

Taigi nors pagrindiniai tradicinių biudžetų trūkumai analizuojami atskirai, įvairiais ryšiais jie glaudžiai susiję ir tarpusavyje. Tradicinių biudžetų sistemos nelankstumas, darbuotojų kūrybingumo slopinimas, vertikalus pavaldumas, kontrolė ir kitos biudžetų problemos neigiamai veikia vadybos sprendimų priėmimą: įmonės darbuotojai neskatinami siekti aukštesnių ambicingų tikslų, jiems nesuteikiama laisvė veikti kūrybiškai, patiems organizuoti savo darbą, neskatinama savireguliacija.

Taigi įmonės ėmė ieškoti būdų, kaip šalinti tradicinių biudžetų trūkumus, tad mokslininkai pradėjo siūlyti ir tyrinėti už biudžetų išplėstos vadybos sistemos taikymą. Ši sistema sukurta J. Hope'o, R. Fraser'io ir P. Bunce'o 1998 metais. Teigiama, kad tradicinio biudžeto sudarymo proceso pakeitimas už biudžetų išplėstos vadybos sistema sutelktas į tradicinių biudžetų sistemos problemų sprendimo rezultatus (Cardos, 2014). Tai yra alternatyvus, nuoseklus valdymo modelis, leidžiantis įmonėms valdyti jų našumą vykdant šiuolaikinei kintančiai rinkai pritaikytus procesus. Vadybininkų sprendimų priėmimo būtinybe paremtas modelis gali padėti įmonei sukurti prisitaikantį valdymo procesą, kuris keičia centralizuotą kontrolę ir santykinės konkurencines gaires, sprendimų priėmimo galią iš aukščiausio valdymo vieneto perkeldamas kiekvieno darbuotojo atsakomybei (Hope, Fraser, 2003a).

Įvairūs mokslininkai (Morlidge, 2008; Ostergren, Stensaker, 2011; Dugdale, Lyne, 2011; Goode, Malik, 2011; Hjartaker, Kristiansen, 2012; Nick, 2013; Kaarboe, Gooderham, 2013; Klimaitienė, Jočys, 2014; Olesen, 2015; Bogsnes, 2016) analizuoja praktinius vadybos už biudžetų sistemos pavyzdžius įmonėse, kurios šią sistemą taiko daugelį metų: „Svenska Handelsbanken“, „Borealis“, „Unilever“, „Nestle“, „Circle K“, „Oilco“, „Volvo“, „Lego“, „Maersk“, „Sparebank“, „Coloplast“, „Akademiska Hus“, „Toyota“, „Google“ ir daugelyje kitų.

Atsiradus už biudžetų išplėstai vadybos sistemai, nemažai autorių ją tyrinėjo ir apibrėžė jos taikymo privalumus. „Beyond budgeting round table“ (BBRT, 2017) institutas skyrė keturias pagrindines už biudžetų išplėstos vadybos sistemos privalumų grupes:

- Greitesnis reagavimas. Įmonės dirba greičiau ir paprasčiau. Paprastumas susijęs su valdymo proceso sudėtingumo mažinimu. Tai geriausiai pasiekama suteikiant darbuotojams (lyderiams) galimybę greitai ir ryžtingai veikti, esant aiškioms vertybėms, principams ir strateginėms riboms. Svarbus ir įmonės lankstumas, kad įgalintų darbuotojus greitai reaguoti į individualius prašymus pertvarkant procesus. Sukurti atvirą, tęstinę ir lanksčią strategiją yra pagrindinis greito reagavimo į rinkos pokyčius elementas. Tai leidžia įmonei reaguoti į kylančias grėsmes ir galimybes geriau, nei laikantis riboto, pasenusio plano. Tuo siekiama mažinti biurokratiją, kuri vargina daugelį įmonių.
- Naujoviškos strategijos. Įmonių darbuotojai dirba atviroje ir savarankiškai valdomoje aplinkoje. Aiškūs valdymo principai nustato tinkamą, tarpusavio pasitikėjimu pagrįstą klimata, kuris būtinas siekiant dalintis žiniomis ir geriausia praktika. Netaikomos individualios paskatos, bet motyvuojama visa komanda, atsižvelgiant į bendrus rezultatus.
- Mažesnės išlaidos. Pašalinus tradicinių biudžetų sampratos suvokimą (nustatant išlaidų „grindis“ ir „lubas“), organizacijos darbuotojai tampa motyvuoti mažinti fiksuotas išlaidas ir siekti tvaraus ilgalaikio išlaidų mažinimo.
- Lojalūs klientai. Už biudžetų išplėstą vadybą taikančios įmonės klientų poreikius ir jiems sukuriama vertę traktuoja kaip esminį strateginį tikslą. Gebėjimas kuo greičiau reaguoti į klientų poreikius gyvybiškai svarbus kiekvienai įmonei. Todėl tiesiogiai su klientais bendraujantys darbuotojai turi būti įgalinti priimti greitus sprendimus ir valdyti bent mažą dalį įmonės, kad visa įmonė taptų konkurencingesnė rinkoje.

Apibendrinant reikėtų pabrėžti, kad sparčiai kintant įmonių ekonominei aplinkai, vykstant globalizacijai, akivaizdūs tradicinių biudžetų sistemos trūkumai kelia problemų įmonės darbuotojams, trukdo jų veiklos procesus. Pagrindinė problema – nelankstumas, kūrybiškumo slopinimas, neetiško elgesio skatinimas, darbuotojų pastangų neįvertinimas ir kt. mažina darbuotojų pasitenkinimą, slopina ambicingumą dirbant tradicinių biudžetų sistemoje. Mažėjantis pasitenkinimas darbu ir motyvacijos stoka neigiamai veikia įmonės vadybinių sprendimų priėmimo procesus, nes vadybininkai nėra laisvi priimti lanksčius sprendimus. Problemų, kylančių taikant tradicinių biudžetų sistemą, visuma skatino įmones ir akademinę visuomenę ieškoti būdų, kaip jas spręsti. Kaip vienas iš problemų sprendimo būdų atsirado už biudžetų išplėstos vadybos sistema.

2. Už biudžetų išplėstos vadybos sistemos diegimas

Už biudžetų išplėstos vadybos sistemas taiko didelės tarptautinės korporacijos. Norint įvertinti įmonėje taikomą biudžetų sistemą, reikėtų nustatyti, kokius pakeitimus ji atliko, kad analizuojama sistema veiktų efektyviai, t. y. gerintų veiklos rezultatus. Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad tikslių nurodymų, kaip diegti sistemą, nėra. Be to, kiekviena analizuojama įmonė yra savita ir vykdo tam tikrą veiklą. Taigi įmonių už biudžetų išplėstos vadybos diegimo praktika savita, įgyvendinami skirtingi sistemos diegimo ir taikymo principai, todėl toliau analizuojama paskirų įmonių individuali sistemos diegimo praktika.

Išanalizavus įmonių už biudžetų išplėstos vadybos sistemos diegimo praktiką, ją apibendrinti galima dviem aspektais. Visų pirma, kas privertė atsisakyti tradicinių biudžetų sistemos (žr. 1 lentelę), antra, kas buvo atlikta, kad veiktų naujoji sistema (žr. 2 lentelę).

1 lentelė. Tradicinių biudžetų atsisakymo priežastys

Įmonė	Biudžetų atsisakymo priežastys
„Borealis“	Per didelis aplinkos neapibrėžtumas ir kt.
„Unilever“	Didelė biurokratija Nelankstumas rinkos pokyčių aspektu Didelės laiko ir finansinės sąnaudos
„Miles“	Aistros darbui trūkumas Dėmesio žmonėms trūkumas, kt.
„Circle K“	Tobulėjimo kliūtys Tikslų nustatymo, prognozavimo ir išteklių paskirstymo atskyrimas Finansinis neefektyvumas

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis Rickards, 2006; Lindsay, Libby, 2007; Morlidge, 2008; Bogsnes, 2009; Tian ir kt., 2015; Olesen, 2015; Bogsnes, 2016.

Viena pirmųjų už biudžetų išplėstos vadybos sistemą įsidedusių įmonių – „Svenska Handelsbanken“, didžiausias bankas Švedijoje, jau nuo 1970 metų netaikantis tradicinių biudžetų sistemos (Neely ir kt., 2003), o literatūroje įmonė minima kaip sėkmingas už biudžetų išplėstos vadybos sistemos įgyvendinimo pavyzdys (Neely ir kt., 2003; De Waal, 2005; Rickards, 2006).

2 lentelė. Pagrindiniai už biudžetų išplėstos vadyba sistemos diegimo žingsniai

Įmonė	Naujosios sistemos diegimo žingsniai ir priemonės
„Svenska Handelsbanken“	Sukurta decentralizuota įmonės struktūra paliekant keturis hierarchijos lygmenis ir sprendimų priėmimo laisvę suteikiant įmonės darbuotojams, kurie yra arčiausiai pirkėjų, leidžiant jiems įmonės finansus naudoti pagal poreikį. Kiekvienas įmonės padalinys traktuojamas kaip nepriklausomas pelno centras. Nustatyti pagrindiniai veiklos rodikliai: kapitalo grąža, sąnaudų / pajamų santykis, klientų pasitenkinimas. Atsisakyta išankstinių produktų pardavimo tikslų, dėmesį perkeltiant į klientų pasitenkinimą. Atsisakyta individualių finansinių paskatinimų. Įmonės vidinė informacija – skaidri ir atvira įmonės darbuotojams, taikoma lyginamoji veiklos analizė. Sudaromi tik rekomendacinio pobūdžio planai ar nustatomos veiklos ribos

Įmonė	Naujosios sistemos diegimo žingsniai ir priemonės
„Borealis“	Įdiegtos slenkamosios prognozės: penkių ketvirčių laikotarpis, žvelgiama vienerius metus į priekį, įtraukiami vidiniai ir išoriniai rinkos pokyčiai. Suderintų rodiklių sistema: akcininkų vertės kūrimas, klientų pasitenkinimas, bendros konkurencinės padėties gerinimas, darbuotojų mokymasis, įtraukimas. Veiklos sąnaudų vadyba: veiklos vertinimas taikant lyginamąją analizę, tinkamas sąnaudų klasifikavimas ir jų valdymas. Decentralizuotas investicijų valdymas: sprendimų priėmimo perkėlimas pagrindiniams įmonės darbuotojams, vadybininkams. Projektų skirstymas jų dydžio aspektu
„Unilever“	Pasirinktas trejų metų naujos sistemos įdiegimo laikotarpis. Atsisakyta mėnesio plano, vėliau – ir ketvirtinių planų. Nustatyti vidutinės trukmės tikslai, vykdomos slenkamosios prognozės. Tikslai nustatomi atsižvelgiant į konkurentų rezultatus. Atsisakoma individualių finansinių skatinimų.
„Miles“	Atsisakyta išankstinių tikslų nustatymo – veikla grindžiama konkurenciniu tobulėjimu. Sudėtinga darbuotojų atranka (dėmesys asmenybei, o ne įgytai kvalifikacijai). Pasitikėjimas darbuotojais skelbiant jiems informaciją dėl sąnaudų intranete. Atsisakyta individualių finansinių paskatinimų
„Circle K“	Atmintinė įmonės darbuotojams, aiškinanti, kaip veikia įmonė ir jos vadyba. Ambicijų veikti procesai: rekomendacijų teikimas, strateginių tikslų ir pagrindinių veiklos rodiklių numatymas. Sprendimų galios perkėlimas pagrindiniams įmonės darbuotojams, sprendimų priėmimo ribų nustatymas. Visapusiškas veiklos vertinimas

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis Rickards, 2006; Lindsay, Libby, 2007; Morlidge, 2008; Bogsnes, 2009; Tian ir kt., 2015; Olesen, 2015; Bogsnes, 2016.

Kiekvienos įmonės atveju galima pastebėti, kad pagrindinės tradicinių biudžetų atsisakymo priežastys – rinkos neapibrėžtumas ir tradicinių biudžetų nelankstumas. „Svenska Handelsbanken“, „Borealis“, „Unilever“ atvejais išryškėjo ir kitos priežastys: didelės finansinės sąnaudos, metinių planų netinkamumas rinkai.

Išanalizavus penkių už biudžetų išplėstos vadybos sistemos atvejų diegimo procesus, aptikta tiek tarpusavio panašumų, tiek ir skirtumų. Pagrindinis panašumas – individualių finansinių premijų atsisakymas, premijas skiriant grupėms: įmonės mano, kad taip darbuotojai bus labiau linkę dalytis informacija tarpusavyje, bendradarbiauti, tad didins įmonių konkurencingumą („Svenska Handelsbanken“, „Unilever“, „Miles“). Dvi įmonės ypač pabrėžė slenkamąsias prognozes, kurios padeda prisitaikyti prie dinamiškos rinkos aplinkos. Kitas svarbus išryškėjęs už biudžetų išplėstos vadybos sistemos diegimo aspektas – decentralizuota įmonių struktūra, kai sprendimų priėmimo galia perkeliama įmonės darbuotojams, kurie yra arčiausiai pirkėjų. Ji kartais kritikuojama, vis dėlto įmonės deklaruojamas pasitikėjimas savo darbuotojais ir ilgalaikė aukšto pelningumo veikla paneigia darbuotojų savanaudiškumą ar nelankstumą pokyčiams. Kalbant apie įmonių tarpusavio skirtumus minėtinas „Miles“ atvejis. Organizacija rūpinasi savo darbuotojų tobulėjimu, suteikia jiems veikimo laisvę, rodo, kad jais pasitiki. Lyginant su kitomis analizuotomis įmonėmis, pastebėta, kad kitoms įmonėms svarbesnis klientų pasitenkinimas. Vis dėlto, kaip ir kitose įmonėse, „Miles“ įmonėje skatinama atvirumo filosofija, pabrėžiamas informacijos apie jos veiklą skaidrumas.

Taigi akivaizdu, kad struktūruotos ir aiškios programos, kaip diegti už biudžetų išplėstos vadybos sistemą, nėra. Įmonė skiriasi tiek savo dydžiu, tiek veikla, tiek filosofija, todėl kiekvienos jų sistemos diegimo žingsniai greičiausiai bus skirtingi. Tad galima daryti išvadą, kad įmonės vadovybė pati turi nuspręsti, kokius procesus diegti, o kurie jos veikloje galbūt nebūtini.

Išanalizavus tarptautinių įmonių už biudžetų išplėstos vadybos sistemos įgyvendinimo procesus, nustatyta, kad pirmiausia įmonei, kuri nori keisti vadybos procesus, būtina suprasti, kad tradicinių biudžetų sistema jų veiklai netinka, nes yra neefektyvi. Įmonių praktikoje išryškėjo keletas pagrindinių veiksnių, kurie įmonės

vadovybę ir paskatino imtis vadybos bei veiklos pokyčių, t. y. diegti už biudžetų išplėstos vadybos sistemą: per didelis aplinkos neapibrėžtumas, nelankstumas nuolat kintančioje rinkoje, didelės laiko ir finansinės sąnaudos, darbuotojų motyvacijos trūkumas.

3. Biudžetų sistemos vertinimo metodikos sudarymas

Norint įvertinti įmonėje taikomą biudžetų sistemą, sudaryta jos vertinimo anketa. Klausimai suskaidyti į keturis blokus, kurie suskirstyti pagal būtinas gauti informacijos temas. Pateikiamas biudžeto sistemos vertinimo klausimynas, paaiškinus, koks kiekvieno klausimų bloko tikslas ir kuo remiantis keliamas atitinkamas klausimas.

1 blokas (žr. 3 lentelę). Pirmiausiai reikia išsiaiškinti, kokią biudžeto sistemą įmonė taiko, ir nustatyti, tai yra tradicinių biudžetų sistema ar taikomi pažangesni biudžeto sudarymo metodai.

3 lentelė. Biudžeto sistemos taikymo klausimynas

Eil. Nr.	Klausimas	Klausimo pagrindimas
1.	Ar įmonėje rengiamas 12-os mėnesių veiksmų planas?	Siekama išsiaiškinti, ar įmonė taiko tradicinius biudžetus
2.	Ar metinis planas rengiamas remiantis praėjusių laikotarpių duomenimis?	Tradicinis biudžetas sudaromas, remiantis praėjusių metų duomenimis (Bogsnes, 2009)
3.	Ar 12-os mėnesių planas koreguojamas dažniau nei vieną kartą per metus?	Teigiama, kad pagrindinis tradicinio biudžeto tikslas – suplanuoti įmonės veiklą 12-ai mėnesių (Hanninen, 2013)
4.	Ar 12-os mėnesių plano rengimas užima daugiau nei vieną mėnesį?	Tradiciniai biudžetai kritikuojami dėl jų rengimo laiko sąnaudų (Player, 2003; Neely, Bourne, Adams, 2003; Hanninen, 2013; Wienhold, 2015)
5.	Ar sudarant ateinančių laikotarpių planus orientuojamasi į sąnaudų mažinimą?	Vienas iš tradicinių biudžetų trūkumų – orientavimasis į sąnaudų mažinimą (Klimaitienė, Jočys, 2014; Hanninen, 2013 ir kt.)
6.	Ar vykdant įmonės veiklą, įgyvendinant projektus nustatomos išlaidų „grindys“ ir „lubos“?	Įmonėje „Borealis“ kilo nepasitenkinimas dėl darbuotojų polinkio išleisti sumas, kurios numatytos tradiciniame biudžete (Rickards, 2006). Be to, toks išankstinis „grindų“ arba „lubų“ nustatymas skatina neetišką ir ydingą elgesį (BBRT, 2017)
7.	Ar atsiradus didelių / strateginių projektų, jų priimtumas vertinamas, atsižvelgiant į tai, ar biudžete numatyta tam lėšų?	Projektų vertinimas, pagrįstas lėšų likučiu biudžete, kritikuojamas dėl jo nelankstumo (Daum, 2002; Neely, Bourne, Adams, 2003; Vaznonienė, Bendaravičienė, 2012; Hanninen, 2013)
8.	Ar įmonės ištekliai paskirstomi, atsižvelgiant į metinį biudžetą?	Išteklių paskirstymas turėtų būti dinamiškas, siekiant užtikrinti, kad visi nauji projektai bus įvertinti, net jei nebuvo numatyti pagrindiniame įmonės biudžete (Ervik, Ronning, 2008; Bogsnes, 2009)
9.	Ar įmonėje taikoma investicijų vadyba?	Sėkmingai už biudžetų išplėstos vadybos sistemą įsidięgusios įmonės taiko investicijų vadybą, kai projektai vertinami pagal jų dydį ir darbuotojams suteikiama laisvė priimti sprendimus, susijusius su jų įgyvendinimu (Boesen, 2001; Bogsnes, 2009; Tian ir kt., 2015)
10.	Ar įmonėje vyrauja biurokratija?	Vienas iš už biudžetų išplėstos vadybos sistemos siekių – biurokratijos mažinimas (BBRT, 2017)
11.	Ar įmonė valdoma centralizuotai?	Vienas iš tradicinių biudžetų trūkumų – vertikalus pavaldumas, stiprūs baimės, nepasitikėjimo jausmai (Chen, 2010; BBRT, 2017)
12.	Ar įmonėje taikoma subalansuotų rodiklių sistema?	Už biudžetų išplėstos vadybos sistema siūlo taikyti veiklos analizės sistemą – subalansuotų rodiklių sistemą. Tai leistų įmonę vertinti keturiais aspektais: finansinės priemonės, klientų pasitenkinimas, vidinės operacijos, įmonės mokymasis ir augimas (Tjader ir kt., 2014; Vienažindienė, Kochanskaitė, 2016)

Eil. Nr.	Klausimas	Klausimo pagrindimas
13.	Ar įmonėje naudojamos slenkamosios prognozės ar kitos tęstinio veiklos planavimo priemonės?	Slenkamosios prognozės – veiksmingas prognozavimo metodas, kai veikla peržiūrima dažniau nei kas metus (Bogsnes, 2009; Wienhold, 2015)
14.	Ar darbuotojų veikla vertinama tik atsižvelgiant į įmonės gautą pelną?	Už biudžetų išplėstos vadybos sistemoje darbuotojų veikla turėtų būti vertinama visapusiškai (Bogsnes, 2009)

Šaltinis: sudaryta autorių.

2 blokas (žr. 4 lentelę). Šio bloko klausimais siekiama išsiaiškinti nagrinėjamos įmonės nuomonę dėl tradicinių biudžetų trūkumų raiškos. Gali būti vertinama pagal Likerto skalę, kur respondentas nurodo sutikimo arba nesutikimo su teiginiu laipsnį (Dikčius, 2011).

4 lentelė. Tradicinių biudžetų trūkumų nustatymo klausimynas

Teiginių pagrindimas	Eil. Nr.	Teiginys
Dažniausiai analizuojami tradicinių biudžetų trūkumai (Hansen, Otley, van der Stede, 2003; Neely, Bourne, Adams, 2003; Vaznonienė, Bendaravičienė, 2012; Hanninen, 2013; Klimaitienė, Jočys, 2014)	1.	Nėra strategiškai susieti su operatyvine įmonės veikla
	2.	Riboja lankstumą
	3.	Orientuojasi į sąnaudų mažinimą, o ne į vertės kūrimą
	4.	Slopina darbuotojų kūrybingumą
	5.	Sudarymas užima daug laiko ir yra brangus
	6.	Sudaromi ir pildomi retai, t. y. kartą per metus
	7.	Skatina neetišką ir apgaulingą darbuotojų elgesį
	8.	Stiprina vertikalų pavaldumą ir kontrolę
	9.	Neįvertina darbuotojų pastangų
	10.	Orientuoti į praeitį (tradicinis biudžetas sudaromas, remiantis praėjusių metų duomenimis)

Šaltinis: sudaryta autorių.

3 blokas (žr. 5 lentelę). Šio bloko klausimais siekiama išsiaiškinti, kokių pokyčių konkrečiai įmonei reikia, kad už biudžetų išplėstos vadybos sistema būtų įdiegta. Tiriamos įmonės atstovas atsako į uždaruosius klausimus, iš kurių atsakymų galima spręsti, ką įmonėje būtina keisti.

5 lentelė. Įmonei būtinų pokyčių nustatymo klausimynas

Eil. Nr.	Klausimas	Klausimo pagrindimas
1.	Ar stabili įmonės verslo aplinka?	Už biudžetų išplėstos vadybos sistema pritaikyta dinamiškai verslo rinkai (Zeller, Metzger, 2013; Hanninen, 2013)
2.	Ar galite greitai reaguoti į klientų poreikių pokyčius?	Už biudžetų išplėstos vadybos sistema leidžia greitai reaguoti į klientų poreikių pokyčius (Hjartaker, Kristiansen, 2012)
3.	Ar atliekami klientų pasitenkinimo tyrimai?	Sėkmingai už biudžetų išplėstos vadybos sistemą taikančios įmonės atlieka klientų pasitenkinimo tyrimus (Lindsay, Libby, 2007)
4.	Ar darbuotojai gali matyti kitų darbuotojų užsakymų, pardavimų, sąnaudų ir pelno rodiklius?	Vienas iš už biudžetų išplėstos vadybos sistemos principų – skaidrumas (Mejzini, Seidel, 2015; Henttu-Aho, 2016; Agbaeze, Nnaji, 2017)

Eil. Nr.	Klausimas	Klausimo pagrindimas
5.	Ar įmonėje taikoma lyginamoji veiklos analizė?	Sėkmingai už biudžetų išplėstos vadybos sistemą įsidięgusios įmonės taiko lyginamąją veiklos analizę (Lindsay, Libby, 2007; Bogsnes, 2009)
6.	Ar įmonė turi parengusi atmintinę įmonės darbuotojams, kurioje apibūdinamas įmonės veiklos modelis, pateiktos darbo vykdymo rekomendacijos?	Sėkmingai pritaikyta už biudžetų išplėstos vadybos sistema rodo, kad įmonei būtina knyga, kurioje pateikiama informacija apie veiklos politiką, veiklos rekomendacijos ir gairės (Bogsnes, 2009).

Šaltinis: sudaryta autorių.

4 blokas (žr. 6 lentelę). Šiame klausimų bloke pateikiami klausimai, leidžiantys atskleisti, kas gali trukdyti diegti už biudžetų išplėstos vadybos sistemą. Remdamasis šiuo klausimynu, tiriamos įmonės atstovas analizuoja įmonės darbuotojų pasirengimą pokyčiams.

6 lentelė. Įmonės darbuotojų pasirengimo pokyčiams klausimynas

Eil. Nr.	Klausimas	Klausimo pagrindimas
1.	Ar pasitikite savo darbuotojais?	Už biudžetų išplėstos vadybos sistema pagrįsta pasitikėjimu darbuotojais (BBRT, 2017; Hope, Fraser, 2003b)
2.	Ar patikėtumėte įmonės vadybininkams laisvai naudoti įmonės finansus vykdant savo veiklą?	Taikant už biudžetų išplėstos vadybos sistemą darbuotojams būtina naudoti įmonės finansus, tad svarbu jais pasitikėti (Borges, 2017; O'Grady, Akroyd, Scott, 2017)
3.	Ar įmonės darbuotojai yra lankstūs pokyčiams?	Darbuotojų nelankstumas gali trukdyti diegti už biudžetų išplėstos vadybos sistemą (Tian ir kt., 2015)
4.	Ar manote, kad įmonės darbuotojai nelinkę prisiimti atsakomybės, stengiasi kuo mažiau dirbti?	Tradiciniams biudžetams priskiriama „teorija X“, teigianti, kad darbuotojai nemotyvuoti ir nemėgsta savo darbo (Hope, Fraser, 2003b)
5.	Ar manote, kad informacijos skaidrumas galėtų pakeisti tradicinio biudžeto kontrolę?	Informacijos skaidrumas keičia tradicinių biudžetų kontrolę (Mejzini, Seidel, 2015)

Šaltinis: sudaryta autorių.

Sudaryta įmonėje taikomo biudžeto sistemos vertinimo metodika, kurios pagrindą sudaro keturių dalių klausimynas, leisiantis įmonei įsivertinti esamą sistemą ir naujovių diegimo poreikį. Klausimynas įmonei gali padėti:

- nusistatyti taikomą biudžeto sistemą;
- nustatyti tradicinių biudžetų trūkumus, kurie išryškėja veikloje;
- nustatyti įmonei būtinus pokyčius, siekiant veiklos efektyvumo;
- nustatyti už biudžetų išplėstos vadybos sistemos diegimo trukdžius ar galimą neigiamą įtaką.

Diegiant už biudžetų išplėstos vadybos sistemą „svarbu, kad įmonė pasitikėtų darbuotojais, suteiktų jiems sprendimų priėmimo laisvę, leistų laisvai naudotis įmonės finansiniais ištekliais. Finansinių išteklių paskirstymas turi būti ne statiškas, bet dinamiškas. Darbuotojų veikla turėtų būti vertinama visapusiškai, taikoma lyginamoji veiklos analizė leistų palyginti įmonės padalinių veiklą tarpusavyje ir su konkurentais. Atsisakoma individualių paskatinimų, jie perkeliama į komandų lygį, skatinant bendradarbiavimą ir komandinį darbą. Svarbios yra tęstinės veiklos planavimo priemonės, kai nustatomi vidutinės trukmės tikslai ir naudojamos slenkamosios prognozės. Be to, reikėtų diegti darnių rodiklių sistemą, įmonei siekiant ne tik finansinių, bet ir nefinansinių tikslų.

Išvados

Išanalizavus mokslinėje literatūroje pateikiamus tradicinių biudžetų praktinio taikymo aspektus, nustatyti pagrindiniai trūkumai, tokie kaip lankstumo nebuvimas, kūrybiškumo slopinimas, neetiško elgesio skatinimas ir kiti, mažina darbuotojų pasitenkinimą darbu ir ambicingų tikslų įgyvendinimą. Visa tai neigiamai veikia vadybinių sprendimų priėmimą, nes darbuotojams trūksta laisvės ir lankstumo juos priimti. Taigi dėl tradicinių biudžetų sistemos problemų, įmonės ir mokslininkai ėmė ieškoti būdų, kaip jas spręsti, todėl susiformavo už biudžetų išplėstos vadybos sistema.

Ištyrus už biudžetų išplėstos vadybos sistemos praktiką tarptautinėse įmonėse, tokiose kaip „Svenska Handelsbanken“, „Borealis“, „Unilever“, „Miles“, „Circle K“ ir kt., pastebėta, kad pirmiausia turėjo kilti nepasitenkinimas tradicinių biudžetų procesu, kad būtų imtasi priemonių diegti už biudžetų išplėstos vadybos sistemą. Kiekviena įmonė naująją sistemą diegė skirtingai, vis dėlto išryškėjo keletas esminių taikytinų priemonių: individualių finansinių premijų perkėlimas į komandų lygį, slenkamųjų prognozių taikymas, sprendimų priėmimo laisvė suteikiama įmonės darbuotojams, kurie yra arčiausiai pirkėjų, informacijos skaidrumas, klientų pasitenkinimo siekis ir kt.

Tradicinių biudžetų metinė perspektyva tikslinama remiantis slenkamosiomis finansinėmis prognozėmis. Jos leidžia stebėti įmonės rezultatus dažniausia penkis ketvirčius į priekį. Taip išlieka įmonei būtina metinė perspektyva, bet nuolat stebint veiklą galima greitai reaguoti į rinkos pokyčius. Tradicinių biudžetų finansiniai tikslai pasiekiami naudojant suderintų rodiklių sistemą, kai įmonėje užtikrinama ilgalaikių ir trumpalaikių tikslų, finansinių ir nefinansinių, išorinių ir vidinių priemonių pusiausvyra. Ribotas sąnaudų suvokimas keičiamas veiklos apskaita, kai suvokiamas ne tik sąnaudų tipas ir vieta, bet ir jų paskirtis. Investicijų vadybos principų taikymas padeda įmonėms projektus skirstyti pagal jų dydį, juos vertinti pagal priimtinumą, o ne pagal metinį biudžetą. Taigi taikydamos įvairių priemonių rinkinį, įmonės sėkmingai vykdo už biudžetų išplėstos vadybos sistema paremtą veiklą.

Sudaryta įmonėje taikomo biudžeto sistemos vertinimo metodika, kurios pagrindą sudaro keturių dalių klausimynas, leis įmonei įsivertinti esamą sistemą ir naujovių diegimo poreikį. Pasitelkę klausimyną įmonės aukščiausiojo lygio vadovai gali nustatyti, kokią biudžetų sistemą taiko, nustatyti veikloje išryškėjusius tradicinių biudžetų trūkumus ir būtinus diegti pokyčius, siekiant didinti veiklos efektyvumą ir atskleisti, kas gali trukdyti ar neigiamai veikti už biudžetų išplėstos vadybos sistemos diegimą. Įsivertinus esamą situaciją, įmonei būtų lengviau vykdyti pokyčius. Ši vertinimo metodika yra universali, t. y. tinkama visoms įmonėms.

Literatūra

- Agbaeze, E. K., Nnaji, P. A. (2017). Evaluation of the Impact of Open Book Management on Employee Performance in Selected Manufacturing Firms in Snugu State, Nigeria. *Journal of Applied Sciences and Development*, Vol. 8, Nr. 1, p. 18–35. Prieiga internete: <http://jasdevr.org/ej/index.php/jasd/article/view/35>.
- BBRT – Beyond Budgeting Round Table. (2017). *What are the Beyond Budgeting Principles?* Prieiga internete: <https://bbrt.org/the-beyond-budgeting-principles/>.
- BBRT – Beyond Budgeting Round Table. (2017). *What are the Benefits?* Prieiga internete: <https://bbrt.org/what-are-the-benefits/>.
- Boesen, T. (2001) Beyond Budgeting – Strategic and Operative Planning at Borealis. *Stuttgarter Controller – Forum*. Prieiga internete: <http://www.balanced-scorecard.de/docs/BeyondBudgeting2.pdf>.
- Bogsnes, B. (2009). *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons. ISBN 978-0-470-40516-1.
- Bogsnes, B. (2016). *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential*. 2nd edition. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons. ISBN 978-1-119-15247-7.
- Borges, G. (2017). *Beyond Budgeting at Nors. How the Goup Dealt with Business Volatility*. Catolica Porto Business School. Prieiga internete: https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/23554/1/Gustavo_Borges-TFM.pdf.
- Cardos, I. R. (2014). New Trends in Budgeting – a Literature Review. *SEA – Practical Application of Science*, Vol. 2, Issue 2 (4), p. 483–490. Prieiga internete: http://sea.bxb.ro/Article/SEA_4_56.pdf.
- Chen, C., Huang, J., Hsiao, Y. (2010). Knowledge Management and Innovativeness. *The Role of Organizational Climate and Structure*, Vol. 31, No. 8, p. 848–870. Prieiga internete: <https://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/01437721011088548>.

- Daum, J. H. (2002). Beyond Budgeting: A Model for Performance Management and Controlling in the 21st Century? *Controlling and Finance*. Prieiga internete: http://www.juergendaum.de/articles/beyond_budgeting.en.pdf.
- De Wall, A. A. (2005). Insights from Practice. Is Your Organisation Ready for Beyond Budgeting? *Measuring Business Excellence*, Vol. 9, Issue 2, p. 56–67. Prieiga internete: <http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/13683040510602885>.
- Dikčius, V. (2011). *Anketos sudarymo principai*. Vilniaus universiteto Ekonomikos fakultetas. Prieiga internete: http://www.evaf.vu.lt/dokumentai/katedros/Rinkodaros_katedra/Medziaga_studentams/Anketos_sudarymo_principai.pdf. ISBN 978-99550-634-14-0.
- Dugdale, D., Lyne, S. R. (2011). Beyond Budgeting. *Review of Management Accounting Research*. Prieiga internete: https://link.springer.com/chapter/10.1057/9780230353275_7.
- Ervik, A. L., Ronning, H. M. (2008). Implementering av. Beyond Budgeting. *Norges Handelshoyskole Bergen Varen*. Prieiga internete: <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/168123/Ronning%202008.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Goode, M., Malik, A. (2011). Beyond Budgeting: The Way Forward? *Pakistan Journal of Social Sciences (PJSS)*, Vol. 31, No. 2, p. 207–214. Prieiga internete: http://www.bzu.edu.pk/PJSS/Vol31No22011/Final_PJSS-31-2-01.pdf.
- Hanninen, V. (2013). Budgeting at a Crossroads – the Viability of Traditional Budgeting – a Case Study. *Accounting Master's Thesis*. Prieiga internete: https://aaltodoc.aalto.fi/bitstream/handle/123456789/8962/hse_thesis_13148.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- Hansen, S. C., Otle, D. T., Van der Stede, W. A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, p. 95–116. Prieiga internete: <http://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/jmar.2003.15.1.95?code=aaan-site>.
- Henttu-Aho, T. (2016). Enabling Characteristics of New Budgeting Practice and the Role of Controller. *Qualitative Research in Accounting and Management*, Vol. 13 Issue 1, p. 31–56. Prieiga internete: <https://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/QRAM-09-2014-0058>.
- Hjartaker, S., Kristiansen, S. (2012). Beyond Budgeting in Statoil. Ownership Towards Ambition to Action. *Norwegian School of Economics*. Prieiga internete: <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/169709/Hjartaker%20og%20Kristiansen%202012.pdf?sequence=1>.
- Hope, J., Fraser, R. (2003a). *Beyond Budgeting: How Managers can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business School Press. Prieiga internete: https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=8E8abpbMZ0C&oi=fnd&pg=PR9&dq=Beyond+Budgeting:+How+Managers+Can+Break+Free+from+the+Annual+Performance+Trap&ots=b1VF2d2BX5&sig=5Z98wKkAJ5z7H-WV8IwEOOCG7ok&redir_esc=y#v=onepage&q=Beyond%20Budgeting%3A%20How%20Managers%20Can%20Break%20Free%20from%20the%20Annual%20Performance%20Trap&f=false.
- Hope, J., Fraser, R. (2003b). New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model. *California Management Review*, Vol. 45, Nr. 4, p. 103–120. Prieiga internete: <http://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.2307/41166190>.
- Hope, J., Fraser, R. (2003c). Beyond budgeting. *Executive Book Summaries*. Prieiga internete: <http://www.businessstraining.com.mx/egaii/docs/Beyond%20Budgeting.pdf>.
- Kaarboe, K., Gooderham, P. N. (2013). *Managing in Dynamic Business Environments – Between Control and Autonomy*. Prieiga internete: https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=HefDAQAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA11&dq=ambition+to+action+statoil&ots=qmH8iFtXQQ&sig=C0K9O5470lsJUxIvCdLNiruTL9g&redir_esc=y#v=onepage&q=ambition%20to%20action%20statoil&f=false.
- Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2001). The Strategy Focused Organization. *Business Executive*, Vol. 23, No. 1 (3). Prieiga internete: https://www.uaservice.com/pdf/The_Strategy-Focused_Organization.pdf.
- Klimaitienė, R., Jočys, S. (2014). „Vadyba be biudžetų“ sistemos diegimo įmonėje metodika. *Science and Studies of Accounting and Finance: Problems and Perspectives*, No. 1 (9), p. 65–76. Prieiga internete: <http://erd.asu.lt/ssaf/article/view/128/111>.
- Lindsay, R. M., Libby, T. (2007). Svenska Handelsbanken: Controlling a Radically Decentralizes Organization Without Budgets. *Issue in Accounting Education*, Vol. 22, No. 4, p. 625–640.
- Mejzini, N., Seidel, H. (2015). *Challenging the principles of the beyond budgeting model. Can you really go beyond?* Karlstad Business School. Prieiga internete: <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:821545/FULLTEXT01.pdf>.
- Morlidge, S. (2008). Life Beyond Budgets? An Implementation Story – Beyond Budgeting at Unilever. Seminar: *Dynamic Business Performance Management*, p. 181–191.
- Neely, A., Bourne, M., Adams, C. (2003). Better Budgeting or Beyond Budgeting? *Measuring Business Excellence*, Vol. 7, Issue 3, p. 22–28. Prieiga internete: <http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/13683040310496471>.
- Nick, A. (2013). *A Multiple Case Study Examining the Adaptive Processes of Beyond Budgeting*. Department of Accounting Aalto University School of Business. Prieiga internete: https://aaltodoc.aalto.fi/bitstream/handle/123456789/12249/hse_thesis_13484.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

- O'Grady, W., Akroyd, C., Scott, I. (2017). Beyond Budgeting: Distinguishing Modes of Adaptive Performance Management. *Advances in Management Accounting*, Vol. 29, p. 33–53. ISSN 1474-7871.
- Olesen, A. (2015). The Case for Moving Beyond Traditional Budgeting. *Beyond Budgeting Institute*. Prieiga internete: <https://operationalincomestatement.com/roi/wp-content/uploads/2017/10/The-Case-for-Moving-Beyond-Traditional-Budgeting.pdf>.
- Ostergren, K., Stensaker, I. (2011). Management Control Without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice. *European Accounting Review*, Vol. 20, No. 1, p. 149–181. Prieiga internete: <http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/09638180903487842?needAccess=true>.
- Pietrzak, Z. (2013). Traditional Versus Activity-based Budgeting in Non-manufacturing Companies. *Social Sciences*, No. 4 (82), p. 26–37. Prieiga internete: <http://socsc.ktu.lt/index.php/Social/article/view/6604/3485>.
- Player, S. (2003). Why Some Organizations Go "Beyond Budgeting". *Journal of Corporate Accounting and Finance*, Vol. 14, p. 3–9. Prieiga internete: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/jcaf.10146/pdf>.
- Reka, C. I., Stefan, P., Deniel, C. V. (2014). Traditional Budgeting Versus Beyond Budgeting: A Literature Review. *Annals of the University of Oradea. Economic Science Series*, Vol. 23, Issue 1, p. 573–581. Prieiga internete: <http://web.ebscohost.com/ehost/detail/detail?vid=0&sid=6757d8b2-4ebb-459c-a527-af568b04a382%40pdc-v-sessmgr01&bdata=JnNpdGU9ZWhvc3QtG12ZQ%3d%3d#AN=97635608&db=bth>.
- Rickards, R. C. (2006). Beyond Budgeting: Boon or Boondoggle? *Investment Management and Financial Innovations*, Vol. 3, Issue 2, p. 62–76. Prieiga internete: https://businessperspectives.org/images/pdf/applications/publishing/templates/article/assets/1358/imfi_en_2006_02_Rickards.pdf.
- Tian, J., Ni, Q. L., Hao, Q., Wu, D. (2015). The Application of the Beyond Budgeting to Organisations – an Example of Application of Borealis Company. *Modern Management Science and Engineering*, Vol. 3, No. 1. ISSN 2052-2576.
- Tjader, Y., May, J. H., Shang, J., etc. (2014). Firm-level Outsourcing Decision Making: A Balanced Scorecard-based Analytic Network Process Model. *Production Economics*, p. 614–623. Prieiga internete: https://ac.els-cdn.com/S0925527313001813/1-s2.0-S0925527313001813-main.pdf?_tid=f868be48-54cd-4133-8cde-b33862c8745c&acd nat=1526932089_962c1750e6d1eb48c824b9e741c45c4e.
- Vazonienė, M., Bendaraavičienė, R. (2012). Atvejo tyrimas: kompleksinio įmonės biudžeto modelio sudarymas. *Ap-skaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, Nr. 1 (8), p. 263–273. Prieiga internete: http://afms.asu.lt/mokslo_zurnalas_2012_0.pdf#page=263.
- Wienhold, M. (2015). *Better Budgeting Methods – a Comparative Effect Analysis on Traditional Budgeting Problems*. Lisbon School of Business and Economics. Prieiga internete: https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/18798/1/Master_Thesis_Marcus_Wienhold_final.pdf.
- Zeller, T. L., Metzger, L. M. (2013). Good Bye Traditional Budgeting, Hello Rolling Forecast: Has the Time Come? *American Journal of Business Education*, Vol. 6, Nr. 3. Prieiga internete: <https://search.proquest.com/openview/c449710e4d015771293e8e954d70d6a5/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2026882>.

ASSUMPTIONS FOR THE APPLICATION OF THE 'BEYOND BUDGETING' SYSTEM IN AN ENTERPRISE

RŪTA KLIMAITIENĖ, VIKTORIJA MAROZIENĖ, KRISTINA RUDŽIONIENĖ
Vilnius University (Lithuania)

Summary

Traditional budgeting is currently used by most companies, but that does not mean that its application in the company is highly effective. It is not flexible in terms of changes in the market, and causes management problems. Therefore, in order to help companies adapt to a dynamic business environment, and to notice significant changes in it early on, it is proposed to use an alternative to the traditional budgeting, a system called Beyond Budgeting, which is now used by large corporations. This new system enables leading company employees to make independent decisions relating to their activities, and the existence of this possibility is one of the basic features of decentralised company management. Many scientists analyse this system, but authors

do not provide detailed information on the process of the implementation of the Beyond Budgeting system. In this way, a plan for the implementation of Beyond Budgeting is missing for companies that already apply budgeting and want to change it. Thus, the purpose of this article is to create a methodology for assessing the existing budget system, which allows us to make assumptions for the application of the Beyond Budgeting system in the enterprise. To achieve this purpose, the main tasks were formulated as follows: 1) after an analysis of the disadvantages in practice of the application of traditional budget systems, to highlight the changes companies need to make for the new beyond budget system to work effectively; 2) on the basis of research carried out, to create a universal methodology for the assessment of the existing budget system in the enterprise, which would allow assumptions to be defined for the application of the Beyond Budgeting system.

After an analysis of the research literature on traditional budgets in practice, the main disadvantages were identified (lack of flexibility, suppression of creativity, allowing deceptive behaviour, and others). They reduce employee satisfaction from the work and the pursuit of ambitious goals. All these features have a negative impact on management decisions, as workers lack the freedom and flexibility to make them. Thus, due to problems arising from the traditional budget system, companies and researchers began to look for ways to deal with them, leading to the establishment of a 'budget management' system.

An examination of the Beyond Budgeting system practice in multinational companies such as Svenska Handelsbanken, Borealis, Unilever, Miles, Circle K, and others, has shown that the management should first have been dissatisfied with the process of traditional budgets in order to implement the Beyond Budgeting system. Each company has implemented the new system differently, but a number of key tools they use emerge: transferring individual financial bonuses to the team level, using moving forecasts, freedom of decision making for key employees, transparency of information, the importance of customer satisfaction, etc.

The Beyond Budgeting system offers more advantages than a traditional budget. The annual outlook for traditional budgets is improved by introducing moving financial forecasts. These allow the company's results to be monitored, usually five quarters ahead. This keeps the company in need of an annual outlook, but the continuous monitoring of activities can respond rapidly to developments in the market. The financial objectives of traditional budgets are achieved through a system of balanced indicators, which strikes a balance between long-term and short-term objectives, financial and non-financial, external and internal instruments. The perception of unexpected costs is further replaced by activity accounting, where not only the type and location of the costs, but also their purpose, is understood. The use of investment management helps companies to categorise projects according to their size, and to assess them according to their acceptability, and not to the annual budget. Thus, using a set of different tools, companies operate their activities successfully based on the Beyond Budgeting system.

The methodology created for assessing the existing budget system, based on a questionnaire in four parts, allows the company to assess the existing system and see the need for innovation or not. Through the questionnaire, the company can identify the budgetary framework it is currently applying, identify the disadvantages of traditional budgets that arise in its activities, highlight the changes needed to increase operational efficiency, and show what might interfere or adversely affect the implementation of the Beyond Budgeting system. This makes it easier for the company to make changes if the current situation is assessed.

KEY WORDS: *Beyond Budgeting system, traditional budgets, disadvantages of budget system, enterprises.*

JEL CODE: L25.

Gauta: 2020-11-30

Priimta: 2020-12-15

Pasirašyta spaudai: 2021-01-10