

VIEŠOJO SEKTORIAUS SUBJEKTO BIUDŽETO ANALIZĖ TAIKANT FINANSINĖS VEIKLOS RODIKLIUS

Dovilė JUŠKEVIČIENĖ, Vytauto Didžiojo universiteto Žemės ūkio akademijos Bioekonomikos plėtros fakultetas, el. paštas: dovile.juskeviciene@stud.vdu.lt

Erika BESUSPARIENĖ, Vytauto Didžiojo universiteto Žemės ūkio akademijos Bioekonomikos plėtros fakultetas, el. paštas: erika.besuspariene@vdu.lt

Santrauka

Straipsnyje iširta biudžeto samprata, reikšmė ir sudarymo metodai. Nustatyta, kad viešojo sektoriaus subjektų (VSS) biudžetai gali būti sudaromi taikant skirtingus metodus ir atsižvelgiant į keliamus tikslus. Biudžetas gali būti sudaromas atsižvelgiant į patirtas sąnaudas, turimus išteklius, išlaidų pobūdį, aplinkos apsaugą, patvirtintus planus ir programas, piliečių įtraukimą ir kita. VSS veiklos vertinimui daug reikšmės turi patvirtintas biudžetas, todėl siekiant įvertinti VSS veiklą ir jos efektyvumą analizei reikšminga taikyti finansinės veiklos rodiklius. Identifikuota, kad finansinės veiklos rodikliai taikytini biudžeto analizei gali būti suskirstyti į tris grupes: susijusius su veiklos efektyvumu, biudžeto struktūra ir subjekto mokumu. Nustatyta, kad sudarant VSS biudžeto analizės, taikant finansinės veiklos rodiklius, modelį būtina įvertinti VSS veiklos ypatumus (pajamų šaltinius, grynojo turto struktūrą, vykdomas investicijas), pasirinkti duomenų šaltinius (biudžeto ir jo įvykdymo duomenis) ir atrinkti tinkamus finansinius rodiklius.

Reikšminiai žodžiai: biudžetas, finansinės veiklos rodikliai, viešasis sektorius.

Įvadas

Viešojo sektoriaus subjektų (VSS) biudžeto efektyvumas, valdymas ir įgyvendinimas yra svarbi ir integrali viešųjų lėšų valdymo šalyje dalis. Vis dėlto ne visuomet viešųjų institucijų biudžetas yra įgyvendinamas efektyviai. Dėl to išskyla būtinybė vertinti, kaip efektyviai VSS formuoja savo biudžetą ir jį įgyvendina, siekiant efektyviau panaudoti mokesčių mokėtojų lėšas. Biudžeto planavimo procesas viešajame sektoriuje vis dar susiduria su daugeliu iššūkių, kuriuos lemia besikeičianti ekonomika, ekonomišką ir tvarus išteklių naudojimas ir kt. Įvairūs tyrėjai (Ibrahim, 2013; Subbotina ir kt., 2014; Surianti, Dalimunthe, 2015; Boe, Kvalik, 2015; Gorski, Partkitna, 2017) pažymi, kad lėšos turi būti tinkamai ir efektyviai panaudojamos, o šiam tikslui pasiekti svarbu tinkamai pritaikyti biudžeto sudarymo metodą. Skirtingi autoriai (Surianti, Dalimunthe, 2013; Ibrahim, 2013; Ipek, 2018; Wokas, Gerungai, 2019; Al-Attar ir kt., 2020; ir kiti) siūlo skirtingus biudžeto sudarymo metodus. Visame pasaulyje vis dar plačiai naudojami tradiciniai biudžeto sudarymo metodai, tokie kaip „Eilutinio“ biudžeto sudarymo metodas, veiklos rezultatais grįstas, nulinio biudžeto sudarymo metodas ir kt. Tačiau vis dažniau diskutuojama apie naujų biudžeto sudarymo metodų taikymą, kurie padeda prisitaikyti prie ekonominių, socialinių, aplinkosauginių iššūkių.

Siekiant įvertinti ar VSS taikomas biudžeto sudarymo metodas užtikrina tikslų biudžeto įgyvendinimą gali būti atliekama biudžeto analizė. Biudžeto analizė nėra plačiai paplitusi, lyginant su finansinių ataskaitų analize, tačiau reikšminga VSS. Tyrėjai, besidomintys biudžeto analizės tema (Balaguer-Coll, 2016; Kewo, 2021), išskiria šios analizės privalumus, kaip antai biudžeto įvykdymo lygio ir struktūros vertinimas, kuris reikalingas sprendimams, susijusiems su biudžeto vykdymu ar naujo biudžeto sudarymu, priimti.

Tyrimo tikslas – parengti viešojo sektoriaus subjektams biudžeto analizės, taikant finansinės veiklos rodiklius, modelį.

Tyrimo uždaviniai

1. Atskleisti biudžeto sampratą ir reikšmę viešajame sektoriuje;
2. Išanalizuoti finansinės veiklos rodiklius, taikomus biudžeto analizei viešajame sektoriuje;
3. Parengti viešojo sektoriaus subjekto biudžeto analizės, taikant finansinės veiklos rodiklius, metodiką.

Biudžeto samprata ir reikšmė viešajame sektoriuje

Nagrinėjant biudžeto sampratą susiduriama su įvairia biudžeto ir jo sudarymo apibrėžtimi. Biudžetas (*angl. budget*) ir jo sudarymas (*angl. budgeting*) apibūdinamas kaip analizės ir kontrolės procesas, kurio metu organizacija įvertina naudojamo turto tinkamumą, bei apima veiklos planavimą, koordinavimą, vertinimą, sprendimų priėmimą (Subbotina ir kt., 2014). Biudžeto reikšmė ir samprata kito besivystant naujiems biudžeto sudarymo metodams. Pažymėtina, kad viešajame sektoriuje biudžeto sudarymas siejamas su išlaidų kontrole, korupcijos mažinimu, valdžios efektyvumu ir laikomas VSS valdymo priemone (Ibrahim, 2013; Cheboi, 2019). Biudžetas apibūdinamas, kaip finansinis planas, kuriame išlaidų kontrolė apima žmogiškųjų išteklių, atsargų ir kitų išteklių paskirstymą pagal nustatytus veiklos

tikslus (Wokas, Gerungai, 2019). Biudžetas svarbi priemonė, kuri siejama su išlaidų paskirstymu atsižvelgiant į keliamus tikslus ir laukiamus rezultatus (Cheboi, 2019).

Viešajame sektoriuje sudarant biudžetą taikomos skirtingos biudžeto sudarymo sistemos, siejamos su tam tikrais veiklos tikslais – finansų kontrole, valdymo planais, lėšų naudojimo prioritetais, atskaitomybe visuomenei (Wokas, Gerungai, 2019). VSS biudžeto sudarymas ir vykdymas apima visuomenės poreikių nustatymą, ryšių poreikių procesus, prekių ir paslaugų identifikavimą siekiant patenkinti visuomenės lūkesčius ir tinkamai panaudoti lėšas (Egbide, Agbude, 2012). Atsižvelgiant į biudžeto sampratą viešajame sektoriuje apibrėžties pokyčius formavosi įvairūs biudžeto sudarymo metodai, kuriuos galima suskirstyti į dvi grupes – tradiciniai biudžeto sudarymo metodai ir nauji biudžeto sudarymo metodai (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Biudžeto sudarymo metodai

Table 1. Budgeting methods

Tradiciniai biudžeto sudarymo metodai	Nauji biudžeto sudarymo metodai
<ul style="list-style-type: none"> • „Eilutinio“ biudžeto metodas (Surianti, Dalimunthe, 2013; Ibrahim, 2013) • Veiklos rezultatais grįstas biudžeto metodas (Wokas, Gerungai, 2019; Ibrahim, 2013) • Planavimo programavimo biudžeto metodas (Raduski, 2010; Surianti, Dalimunthe, 2013) • Nulinis biudžeto metodas (Ibrahim, 2019; Al-Attar ir kt., 2020) 	<ul style="list-style-type: none"> • Aplinkos požiūriu jautrus biudžeto metodas (Ipek, 2018; Bova, 2021) • Į piliečius orientuotas biudžeto metodas (Ipek, 2018; Kim, Schachter, 2013; Gilman, 2016) • Piliečių biudžeto metodas (Bilge, 2015; Seker, Beynam, 2013;) • Dalyvaujamojo pobūdžio metodas (Ipek, 2018; Rainero, Brescia, 2018; Buele ir kt., 2020)

Kaip matyti 1 lentelėje išskiriami keturi tradiciniai biudžeto sudarymo metodai. „Eilutinio“ biudžeto sudarymo metodas išsiskiria tuo, kad išlaidos paremtos panaudotų išteklių duomenimis (Surianti, Dalimunthe, 2013), kuris susiformavo kaip valdymo priemonė viešajame sektoriuje dėl korupcijos ir nevertinto valdžios efektyvumo (Ibrahim, 2013). Veiklos rezultatais grįstas biudžeto metodas atsižvelgia į skirtingas išlaidų rūšis (Wokas, Gerungai, 2019) ir svarbiausius ekonominės, finansinės ir fizinės biudžeto veiklos aspektus (Ibrahim, 2013). Taikant biudžeto planavimo ir programavimo metodą didelis dėmesys yra skiriamas planų ir programų rengimui (Surianti, Dalimunthe, 2015), kurie turi būti skirti žmonių gerovei (Raduski, 2010). Šio metodo esminis bruožas yra ilgalaikis planavimas ir dėmesys rezultatams, o ne išlaidoms (Surianti, Dalimunthe, 2015). Nulinis biudžeto metodas apima visas išlaidas, kurios turi būti paskirstytos kiekvieniems naujiems finansiniams metams (Al-Attar ir kt., 2020) ir keliamas tikslas, kad visa organizacijos veikla būtų periodiškai peržiūrima (Ibrahim, 2019). Nulinis biudžeto metodas leidžia siekti strateginių tikslų, susiejant šiuos tikslus konkrečiose funkcinėse organizacijų srityse, nes pirmiausia kategorizuojamos ir grupuojamos išlaidos, o tada ankstesni rezultatai vertinami atsižvelgiant į lūkesčius (Al-Attar ir kt., 2020).

Literatūroje išskirti keturi biudžeto sudarymo metodai priskirti naujiems metodams (žr. 1 lentelę). Aplinkos požiūriu jautrus biudžeto sudarymo metodas yra grįstas aplinkos apsauga ir tausojimu, kuo mažesne tarša ir aplinkosaugos problemų integracija į fiskalinius visuomenės procesus (Bova, 2021). Šio biudžeto sudarymo metodo idėja yra paremta ateities perspektyvomis, kur yra tikimasi, kad aplinkai jautrus biudžeto sudarymas bus grįstas ekologiškais naujovėmis (Ipek, 2018). Į piliečius orientuotas biudžeto sudarymo metodas siekia užtikrinti piliečių dalyvavimą biudžeto sudarymo procesuose – tvirtinime, įgyvendinime, audite ir vertinime (Ipek, 2018). Piliečių biudžeto metodas sudarytas į piliečius orientuoto biudžeto metodo pagrindu. Šis metodas yra orientuotas į viešojo valdymo kokybės gerinimą, atskaitomybės mechanizmų stiprinimą, viešųjų paslaugų teikimo skaidrumo užtikrinimą, žmonių ir pilietinės visuomenės grupių įtraukimą į politikos formavimą bei pasitikėjimo stiprinimą VSS veikloje (Bilge, 2015). Dalyvujančio biudžeto metodas yra žinomas tuo, kad jis grindžiamas dviem skirtingais poreikiais: gerinti visuomenės veiklą ir gerinti demokratijos kokybę (Ipek, 2018). Dalyvujančio biudžeto planavimo metodas padeda gerinti viešąją veiklą taikant daugybę taisyklių, kurios riboja ir yra linkusios kontroliuoti viešojo administravimo privilegijas, kartu didindamos piliečių galimybes dalyvauti sprendimų priėmimo procese ir įsitraukti į lėšų skirstymą, taip gerinant demokratijos kokybę (Rainero ir Brescia, 2018).

Yra žinoma, kad dauguma VSS metinius finansinius biudžetus rengia pagal tradicines biudžeto sudarymo sistemas ir metodus (Al-Attar ir kt., 2020). Vis dėlto šie metodai ir sistemos yra dažnai nesuderinami su finansų ir ekonomikos krizių aplinkybėmis bei jų kintamaisiais atskirose šalyse, o dėl šios priežasties biudžeto sudarymas reikalauja optimalaus turimų ekonominių išteklių panaudojimo atsižvelgiant į faktinį būtinų išlaidų poreikį ir nereikalingų išlaidų atmetimą (Ibrahim, 2019). Be to, tradicinės biudžeto sudarymo sistemos ir metodai realiai ir fiziškai neatspindi VSS visuomenei teikiamų paslaugų realumo ir efektyvumo. Literatūros analizė parodė, kad VSS turi pradėti taikyti naujus biudžeto sudarymo metodus siekiant viešojo sektoriaus efektyvumo, skaidrumo, atsižvelgimo į aplinkosaugą ir piliečių poreikius.

Taikomi finansinės veiklos rodikliai biudžeto analizei viešajame sektoriuje

VSS veiklos efektyvumo vertinimas išsiskiria nuo verslo organizacijų tuo, kad šis pradedamas vertinti nuo biudžeto. Vienas iš būdų analizuoti VSS veiklos efektyvumą yra biudžeto pajamų ir išlaidų finansinių rodiklių analizė (Halim, 2002, cit. Kawatu, Kewo, 2021; Balaguer-Coll, 2016). Biudžeto analizė gali padėti geriau suprasti, koks yra VSS biudžeto įvykdymo lygis ar jo struktūra, ši analizė gali suteikti papildomos informacijos sprendimus priimančiams

asmenims dėl biudžeto vykdymo ar kito laikotarpio biudžeto sudarymo (Balaguer-Coll, 2016). Atlikus empirinių tyrimų analizę biudžeto tema identifikuoti taikytini finansinės veiklos rodikliai paremti biudžeto duomenimis (žr. 2 lentelę).

Nustatyta, kad taikomi finansinės veiklos rodikliai biudžeto analizei dažniausiai apima įplaukų, finansavimo sumų, įsipareigojimų sąnaudų ir pajamų vertinimą (žr. 2 lentelę). Tyrėjų siūlomi finansinės veiklos rodikliai biudžeto analizei išsiskiria dėl naudojamų duomenų informacijos šaltinio. Dalis finansinių rodiklių gali būti apskaičiuojami iš biudžeto informacijos (Balaguer-Coll, 2016; Halim, 2008, cit. Kawatu, Kewo, 2021), kitu atveju reikalingi biudžeto ir jo įvykdymo duomenys (Balaguer-Coll, 2016; Agoes, 2010, cit. Kawatu, Kewo, 2021), tuo tarpu nepriklausomybės rodiklis gali būti pritaikytas kai VSS turi skirtingus finansavimo šaltinius (Halim, 2008, cit. Kawatu, Kewo, 2021).

2 lentelė. Finansinės veiklos rodikliai, taikyti biudžeto analizei

Table 2. Financial performance indicators were used for budget analysis

Rodiklis	Rodiklio apskaičiavimas	Pastabos	Autorius
Nepriklausomybės rodiklis %	$\frac{\text{Biudžeto finansavimas}}{\text{Visų finansavimo pajamų}} \times 100$	Gali būti pritaikytas, kai VSS finansuojamas ne tik iš biudžeto lėšų.	Halim (2008, cit. Kawatu, Kewo, 2021)
Efektivumo rodiklis %	$\frac{\text{Patvirtintos įplaukos biudžete}}{\text{Gautos įplaukos}} \times 100$	Reikalingas ne tik biudžetas, bet ir jo įvykdymas.	Agoes (2010, cit. Kawatu, Kewo, 2021)
Augimo rodiklis %	$\frac{\text{Regioninės išlaidos } X_{n-1}}{\text{Regioninės išlaidos } X_n} \times 100$	Reikalingi dviejų laikotarpių biudžeto duomenys.	Halim (2008, cit. Kawatu, Kewo, 2021)
Išlaidų vykdymo rodiklis koef.	$\frac{\text{Visos įvykdytos išlaidos}}{\text{Visos išlaidos pateiktos sąmatoje}}$	Reikalingas ne tik biudžetas, bet ir jo įvykdymas.	Balaguer-Coll (2016)
Pajamų vykdymo rodiklis koef.	$\frac{\text{Visos įvykdytos pajamos}}{\text{Visos pajamos, numatytos prognozėje}}$	Reikalingas ne tik biudžetas, bet ir jo įvykdymas.	Balaguer-Coll (2016)
Mokėjimų vykdymo rodiklis koef.	$\frac{\text{Iš viso atikta mokėjimų}}{\text{Iš viso patirta išlaidų (pripažinti įsipareigojimai)}}$	Reikalingas ne tik biudžetas, bet ir jo įvykdymas.	Balaguer-Coll (2016)
Gautinų sumų vykdymo rodiklis koef.	$\frac{\text{Grynosios įplaukos}}{\text{Visos pripažintos grynosios pajamos}}$	Reikalingas ne tik biudžetas, bet ir jo įvykdymas.	Balaguer-Coll (2016)
Einamųjų išlaidų procentas %	$\frac{\text{Einamosios įvykdytos išlaidos}}{\text{Visos išlaidos (grynieji įsipareigojimai)}} \times 100$	Reikalingas ne tik biudžetas, bet ir jo įvykdymas.	Balaguer-Coll (2016)
Kapitalo išlaidų procentas %	$\frac{\text{Įvykdytos kapitalo išlaidos (investicijos)}}{\text{Visos išlaidos (grynieji įsipareigojimai)}} \times 100$	Reikalingas ne tik biudžetas, bet ir jo įvykdymas.	Balaguer-Coll (2016)
Fiskalinis pajėgumas %	$\frac{\text{Nuosavas fiskalinis pajėgumas (pvz.: mokesčių pajamos)}}{\text{Visos pajamos}} \times 100$	Reikalingas ne tik biudžetas, bet ir jo įvykdymas.	Balaguer-Coll (2016)
Pagrindinės veiklos sąnaudų lygis koef.	$\frac{\text{Pagrindinės veiklos sąnaudos}}{\text{Pagrindinės veiklos pajamos}}$	Gali būti įvertinami tiek pagal biudžetą, tiek pagal jo įvykdymą.	Steponavičiūtė (2017)
Darbo užmokesčio ir socialinio draudimo sąnaudų lygis koef.	$\frac{\text{Darbo užmokesčio ir socialinio draudimo sąnaudos}}{\text{Pagrindinės veiklos pajamos}}$	Gali būti įvertinami tiek pagal biudžetą, tiek pagal jo įvykdymą.	Steponavičiūtė (2017)

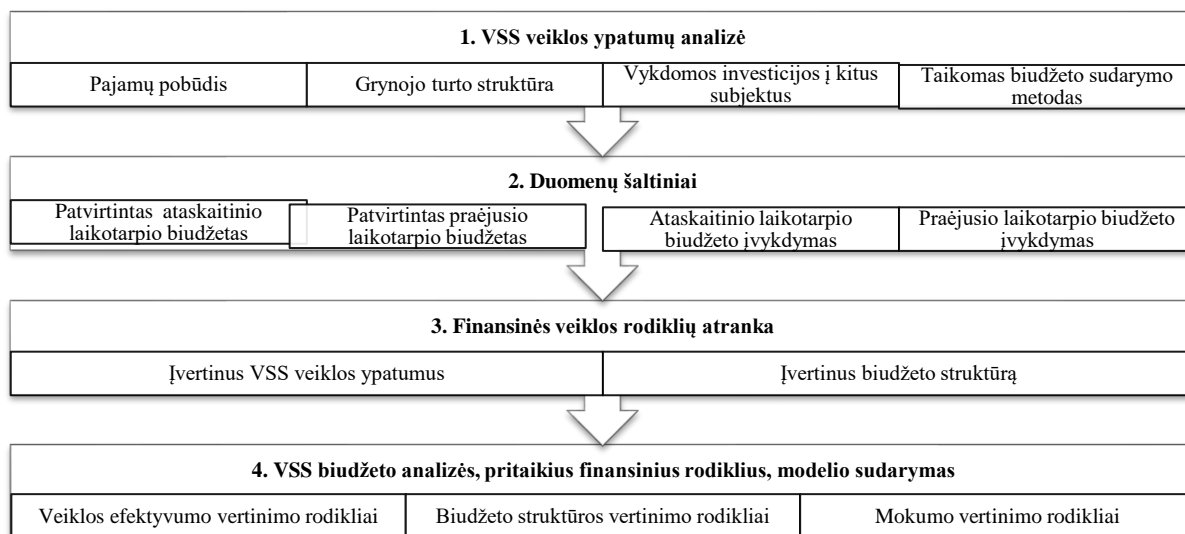
Apibendrinus literatūroje pateiktus finansinės veiklos rodiklius, taikytinus biudžeto analizei, galima geriau suprasti VSS biudžeto įvykdymo lygį, efektyvumą ir skaidrumą. VSS pritaikius naujus biudžeto sudarymo metodus ir integruojant šiuos finansinius rodiklius būtų matomas biudžeto sudarymo metodo poveikis keliamiems VSS tikslams ir siekiamiems rezultatams, leistų palyginti kelių laikotarpių duomenis.

Viešojo sektoriaus subjekto biudžeto analizės modelio sudarymas

Atsižvelgus į teorinę literatūros analizę sudaryta VSS biudžeto analizės metodika (žr. 1 pav.). VSS biudžeto analizė atliekama pasitelkiant literatūroje išanalizuotus finansinės veiklos rodiklius. Siekiant parengti konkrečiam VSS biudžeto analizės modelį atliekami keturi tyrimo etapai.

Pirmuoju tyrimo etapu (žr. 1 pav.) identifikuojama VSS specifika, tai yra įvertinami pajamų pobūdis (finansavimo pajamos, nuosavos pajamos, pajamų šaltiniai), grynojo turto struktūra, ar vykdomos investicijos į kitus subjektus, kokį biudžeto sudarymo metodą taiko VSS. Antruoju tyrimo etapu renkami duomenų šaltiniai – biudžetas ir jo įgyvendinimas ne mažiau kaip dviejų laikotarpių. Trečiuoju etapu atrenkami finansinės veiklos rodikliai atsižvelgiant į išanalizuotą VSS specifiką (1 žingsnis) ir turimus duomenis (2 žingsnis). Ketvirtajame tyrimo etape parengiamas VSS biudžeto analizės

modelis, sudarant modelį atrinkti finansinės veiklos rodikliai sugrupuojami į tris grupes, siekiant įvertinti VSS efektyvumą, biudžeto struktūrą ir mokumą.



1 pav. Viešojo sektoriaus biudžeto analizės modelio sudarymo schema

Šaltinis: sudaryta autorių

Fig. 1 Scheme for creating a model for public sector budget analysis

Source: Compiled by the authors

Šis parengtas VSS biudžeto analizės modelis gali būti taikomas organizacijos lygmeniu, vertinant organizacijos veiklą, taip pat šalies lygmeniu, siekiant palyginti skirtingų VSS veiklą.

Išvados

1. Biudžeto sudarymas viešajame sektoriuje atlieka pagrindinį vaidmenį, kaip pagrindinė finansų valdymo priemonė, užtikrinanti išlaidų kontrolę. Šiandieninėje visuomenėje vis labiau reikalaujama užtikrinti VSS biudžeto skaidrumą bei atsivėlgti į socialinius ir aplinkosaugos iššūkius. Tačiau norint užtikrinti efektyvų biudžeto sudarymą ir panaudojimą reikia tinkamai parinkti biudžeto sudarymo metodus. Atlikus mokslinės literatūros analizę, buvo nustatyta, kad viešajame sektoriuje yra išskiriami šie biudžeto sudarymo metodai: tradiciniai ir nauji.

2. Naujos biudžeto analizės sistemos viešajame sektoriuje sukūrimas, taikant finansinius veiklos rodiklius, gali suteikti galimybę atskleisti išlaidų panaudojimo efektyvumą bei skaidrumą. Biudžeto analizei VSS, taikant finansinius veiklos rodiklius, siūloma skaičiuoti ir analizuoti šiuos: nepriklausomybės, efektyvumo, augimo, išlaidų vykdymo, pajamų vykdymo, mokėjimų vykdymo, gautinų sumų, einamųjų išlaidų rodiklius.

3. Išanalizavus viešajame sektoriuje taikomus biudžeto sudarymo metodus ir biudžeto analizei taikomus finansinės veiklos rodiklius, sudarytas biudžeto analizės modelis. Viešojo sektoriaus biudžeto analizės modelį sudaro keturi tyrimo etapai, kurie leidžia atsivėlgti į VSS ypatumus atrinkti tinkamus finansinės veiklos rodiklius ir įvertinti sudaryto VSS veiklos efektyvumą, analizuoti biudžeto struktūrą, vertinti subjekto mokumą.

Literatūra

- Al-Attar, H.A., Mashkour, S.C., Hassan, M.G. 2020. Zero-Based Budget System and its Active Role in Choosing the Best Alternative to Rationalise Government Spending. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, Vol. 13 (9), p. 244–265.
- Balaguer-Coll M.T. 2016. Budget Analysis. In: Farazmand A. (eds) *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Springer, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5_2260-1.
- Bilge, S. 2015. A New Approach in Public Budgeting: Citizens' Budget. *Journal of International Education and Leadership*, 5 (1): 1–17.
- Boe, O., Kvalvik, O. 2015. Effective use of resources in the public management sector in Norway. *Procedia Economics and Finance*, Vol. 26, p. 869–874.
- Bova, E. 2021. Green Budgeting Practices in the EU: A First Review. *European Economy Discussion Papers*. European Commission. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/economy-finance/dp140_en.pdf (žiūrėta 2021-06-20).
- Buele, I., Vidueira, P., Yague, J.L., Cuesta, F. 2020. Experience of Rural Communities from the Ecuadorian Amazon Rainforest. *Sustainability*, Vol. 12, p. 1–18.
- Cheboi, K.E., 2019. Budget implementation and financial performance of The county government of elgeyo marakwet, kenya. A research project submitted in partial fulfilment for The award of the degree of master of business

- Administration (finance option), school of business, of Kenyatta university. Prieiga per internetą: <https://ir-library.ku.ac.ke/bitstream/handle/123456789/21669/Budget%20Implementation....pdf?sequence=1> (žiūrėta 2022-01-30).
11. Egbide, B.C., Agbude, G.A. 2012. Good budgeting and good governance: a comparative discourse. *The Public Administration and Social Policies Review*, Vol. 2 (9), p 49–59.
 12. Gilman, H.R. 2016. Engaging Citizens: Participatory Budgeting and the Inclusive Governance Movement within the United States. Ash Center Occasional Papers. Ash Center for Democratic Governance and Innovation, Harvard. Prieiga per internetą: <https://ash.harvard.edu/files/ash/files/participatory-budgeting-paper.pdf> (žiūrėta 2021-07-02)
 13. Gorski, A., Parkitna, A. 2017. The budget efficiency of entities in public finance sector. *Zarządzanie i Finanse Journal of Management and Finance*, Vol. 15 (1), p. 51–62.
 14. Ibrahim, M. 2013. Comparative Budgetary Approaches in Public Organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4 (15): 88–98.
 15. Ipek, E.A.S. 2018. New Approaches in Public Budgeting. *Public Economics and Finance*. IntechOpen, Turkey.
 16. Kawatu, F.S., Kewo, C.L. 2021. Financial Performance Analysis in Achieving Good Governance at Kadow General Hospital Manado. *International Journal of Applied Business and International Management*, Vol. 6(3), p. 70–77.
 17. Kim, S., Schachter, H.L. 2013. Citizen participation in the budget process and local government accountability. Case Studies of Organizational Learning from the United States and South Korea. *Public Performance in Management Review*, Vol. 36 (3), p. 456–471.
 18. Raduski, S. 2010. The planning, programming, budgeting system and its implementation in the Serbian ministry of defence. *Journal of Defense Resources Management*, Vol. 1 (1), p. 25–32.
 19. Rainero, C., Brescia, V. 2018. The Participatory Budgeting Towards a New Governance and Accountability. *International Journal of Management Sciences and Business Research*, Vol. 7 (2), p. 54–67.
 20. Seker, M., Beynam, H. 2013. Citizen Budget and Application Examples. *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar. 1st ed. Ankara: Seckin*, pp. 221–235.
 21. Steponavičiūtė, E. 2017. Santykinių rodiklių taikymas viešojo sektoriaus subjektuose (bendrojo lavinimo įstaigų pavyzdžiu). *VU EF studentų mokslinės draugijos konferencijos straipsnių rinkinys*, p. 211–222.
 22. Subbotina, K.E., Rahimov, T.R., Anikina, O.V. 2014. Modern approaches to budgeting as a method of financial control. *Institute of Humanities, Social Sciences and Technologies*.
 23. Suriantė, M., Dalimunthe, A.R. 2015. The Implementation of Performance Based Budgeting In Public Sector (Indonesia Case: A Literature Review). *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 6 (12), p. 198–211.
 24. Wokas, H.R.N., Gerungai, N.Y.T. 2019. The influence of budgeting based on performance on the effectiveness of financial control and the effectiveness of performance control at tomohon city government. *Accountability*, Vol. 8 (1), p. 29–41.

BUDGET ANALYSIS OF PUBLIC SECTOR SUBJECT USING FINANCIAL PERFORMANCE INDICATORS

Summary

In the article budget concept, importance and compilation methods are investigated. It was found that budgets of public sector entities (VSS) can be created using different methods and taking into account their goals. Budget can be created considering incurred costs, available resources, nature of expenditure, environment protection, approved plans and programs, citizen's involvement etc. The approved budget has importance for assessment of VSS activity, therefore, its activity and activity effectiveness analysis is significant to apply financial performance indicators. Has been identified that financial performance indicators applicable to budget analysis can be divided into three groups: related to operational efficiency, budget structure and entity solvency. It was found that while creating VSS budget analysis model, applying financial performance indicators, has to be measured by VSS activity peculiarity (sources of income, net asset structure, ongoing investments), selected data sources (budget and its implementation data) and selected the appropriate financial indicators.

Keywords: budget, financial performance indicators, public sector.