

**Finantsjuhtimise  
integreeritud mudel  
Eesti avaliku sektori  
organisatsioonide näitel**  
**Juta Tikk**

Doctoral Thesis in Management | No. 18 | Tallinn 2014





**Estonian Business School**

**FINANTSJUHTIMISE INTEGRERITUD  
MUDEL EESTI AVALIKU SEKTORI  
ORGANISATSIOONIDE NÄITEL**

Dokoritöö filosoofiadoktori kraadi taotlemiseks juhtimisteaduses

**Juta Tikk**

Tallinn 2014

Estonian Business Schooli õiguse ja avaliku halduse õppetool

Estonian Business Schooli teadusnõukogu otsusega 24.04.14 on väitekiri lubatud kaitsmisele Estonian Business Schooli kaitsmiskomisjonis juhtimisteaduste doktorikraadi taotlemiseks.

Juhendajad: professor Arno Almann (PhD), Estonian Business School,  
professor Toomas Haldma (PhD), Tartu Ülikool

Oponendid: dotsent Tarmo Kadak (PhD), Tallinna Tehnikaülikool  
dotsent Kertu Lääts (PhD), Tartu Ülikool

Avalik kaitsmine toimub 17. juunil 2014. Estonian Business Schoolis, Lauteri 3, Tallinn.

Keeletoimetajad: Annika Bauer (eesti keel), Aet Toots (inglise keel).

Autoriõigus: Juta Tikk, 2014. a.

ISBN 978-9949-9447-5-0 (trükis)

ISBN 978-9949-9447-6-7 (pdf)

EBS Print, Lauteri 3, Tallinn

## TÄNUAVALDUSED

Täna kõiki, kes aitasid kaasa käesoleva töö- ja ajamahuka uurimuse valmimisele.

Olen siiralt tänulik juhendajatele professor Arno Almannile ja professor Toomas Haldmale asjalike nõuannete ja märkuste eest, mis olid abiks uurimuse meetodika ja struktuuri korrastamisel, terminoloogia täpsustamisel ja sisu tihendamisel. Täna professor Olav Aarnat abi ja toetuse eest. Täna teid kõiki mõistmise ja kannatlikkuse eest ning tiheda töögraafiku kõrvalt mulle kulutatud aja eest.

Soovin edastada siirad tänusõnad oponentidele käesoleva töö analüüsimise, kriitiliste märkuste ning ettepanekute eest.

Täna ESF programmi DoRa T8 realiseerijat SA Archimedest mulle eraldatud stipendiumide eest osalemiseks ja esinemiseks uurimust tutvustavate ettekannetega rahvusvahelistel konverentsidel Roomas 2011. a., Singapuris 2012. a. Ja Istanbulis 2013. a.

Avaldan tänu ja tunnustust professor Ruth Alasele, kes veenis mind doktoriõpinguid ette võtma, toetas ja innustas mind jätkuvalt nii õpingute vältel kui ka uurimuse kirjutamise ajal.

Aitäh kõikidele finantsspetsialistidele ja kolleegidele, kes leidsid aega ankeetküsimustikele vastamiseks ja vestlusteks. Täna ka ankeetküsimustike valikvastustele lisatud märkuste ja mõtete eest.

Täna kõiki EBSi töötajaid ja kaastüüpilasi, kelle eeskujul on mind motiveerinud vastu pidama ning kes on andnud ideid ja nõu uurimuse läbiviimiseks.

Palju tänu keeleteimetajatele, kes aitasid siluda uurimuse sõnastust.

Südamlik tänu kuulub mu tütrele ja kõigile lähedastele, kes on mind julgustanud, toetanud ja abiks olnud.



## SISUKORD

Põhipublikatsioonide loetelu	7
Konverentsiettekannete loetelu	8
Jooniste loetelu	10
Lühendite loetelu	11
Referaat	13
Sissejuhatus	15
Uurimisteema aktuaalsus	15
Uurimisobjekt	16
Uurimuse eesmärk	17
Metoodika ja meetodite valiku põhjendus	17
Uurimuse struktuur	20
1. Põhimõisted ja uurimisobjekti käsitlemise üldpõhimõtted	23
1.1. Avaliku sektori organisatsiooni finantsjuhtimine	23
1.1.1. Avaliku sektori organisatsiooni finantsjuhtimissüsteem	23
1.1.2. Eelarvestamine avaliku sektori organisatsioonis	28
1.1.3. Arvestusprintsüübid avaliku sektori organisatsioonis	33
1.2. Uus avaliku sektori finantsjuhtimine	34
1.3. Lüderi finantsjuhtimise reformimise mudelid	37
1.4. Demingi juhtimismudel	38
1.5. Avaliku sektori organisatsioonide eelarvestus- ja finantsaruandlus- süsteemide integreerimine	42
1.5.1. Arvestuspõhimõtete ühtlustamine	42
1.5.2. Arvestussüsteemide integreerimine	46
2. Eesti avaliku sektori organisatsioonide finantsjuhtimissüsteemide analüüs	53
2.1. Eesti avaliku sektori organisatsioonide finantsjuhtimise arengusuunad	53
2.2. Eesti avaliku sektori organisatsioonide eelarve- ja eelarvestussüsteemi analüüs	60
2.3. Eesti avaliku sektori organisatsioonide finantsaruandlussüsteemi analüüs	64
3. Avaliku sektori organisatsioonide finantsjuhtimise integreeritud mudeli loomine ja testimine	71
3.1. Avaliku sektori organisatsioonide finantsjuhtimise integreeritud mudeli kujundamine	71
3.1.1. Finantsjuhtimise integreeritud mudeli lähtekohad	71

3.1.2. Finantsjuhtimise integreeritud mudeli strateegiline ja operatiivne vaade	73
3.1.3. Finantsjuhtimise integreeritud mudeli elemendid	79
3.1.4. Finantsjuhtimise integreeritud mudelit mõjutavate tegurite analüüs	88
3.2. Juhtumiuuring – Tallinna linna finantsjuhtimismudeli analüüs	96
3.2.1. Tallinna linna eelarvesteemi analüüs	96
3.2.2. Tallinna linna eelarvestussüsteemi analüüs	105
3.2.3. Tallinna linna finantsaruandlussüsteemi analüüs	111
3.2.4. Tallinna linna finantsjuhtimismudeli analüüsi tulemused ja arendusettepanekud	113
Kokkuvõte	119
Allikate loetelu	135
Lisad	157
1. NPMi teoreetiline baas, sisu ja vahendid	157
2. Traditsioonilise bürokraatia mudeli põhimõtted Weberi järgi	158
3. Eelarvestuse ja finantsaruandluse kontseptuaalne raamistik	159
4. Demingi PDCA-tsükkel	160
5. Avaliku sektori organisatsioonide eelarvestust ja finantsaruandlust reglementeerivate õigusaktide avatud loetelu	161
6. Eesti riigieelarve tasakaal 2005–2014	163
7. Eesti riigieelarve tulude ja kulude kasv 2005–2015	164
8. Avatud intervjuu probleemistik Tallinna finantsjuhtimise korraldamisest	165
9. Sõnastik	166
Summary	191
Elulookirjeldus	213



## PÕHIPUBLIKATSIOONIDE LOETELU

Tikk, J., Almann, A. 2011. Developments in Public Sector Financial Management in Estonia. *Business and Economic Horizons* 5 (2), 47–56. Czech Republic. Prague.

Tikk, J. 2010. Internationalization of the Estonian Accounting System. *The Annals of the University of Petrosani* 10 (2), 341–352. Romania. Bucuresti.

Tikk, J. 2010. Accounting Changes in the Public Sector in Estonia. *Business: Theory and Practice* 11(1), 77–85. Lithuania. Vilnius.

Tikk, J. 2009. Calculation and Presentation of Earnings per Share Calculation in a Corporation with a Complex Capital Structure. *Journal of International Scientific Publications: Economy & Business*, 3, 404–413. Bulgaria. Sofia.

Tikk, J. 2008. Transfer of Financial Assets under Factoring Terms. The Estonian Case. *Journal of International Scientific Publications: Economy & Business*. 2, 479–488. Bulgaria. Sofia.

## KONVERENTSIETTEKANNETE LOETELU

Tikk, J. 2014. Developing an Integrated Model of Financial Management for Public Sector Organizations in Estonia In: *4th Annual International Conference Proceedings. Accounting and Finance (AF 2014)*. 28–29 April 2014, Phuket, 64–70.

Tikk, J. 2013. Changing Paradigm in Financial Management in Estonia. In: *3rd BMAC Conference Proceedings. Istanbul, Turkey 2013*.

Tikk, J. 2012. Considering Introduction of Accrual-based Budgeting for Public Organizations in Estonia. In: *2nd Annual International Conference Proceedings. Accounting and Finance (AF 2012)*. 21–22 May 2012, Singapore, 13–18.

Tikk, J. 2010. Historical Review and Underlying Trends in the Estonian Accounting Developments. In: *2nd Balcans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2nd BMAC). Conference Proceedings*. Vol II, 963-973, Istanbul, Turkey, 2010.

Tikk, J. 2009. Modernization of Governmental Accounting in Estonia. In: *Accounting and Performance Management in Business and Public Sector Organizations. Conference Proceedings*. May 8–9 2009, Tartu, 246–255.

Tikk, J. 2008. Historical Development of the Accounting Applications in Estonia. In: *12th World Congress of Accounting Historians (WCAH). Congress Proceedings*. Vol I, 317–326. 12th WCAH, Istanbul –Turkey, July 20–24, 2008.

Tikk, J. 2008. Nüüdisaegse finantsarvestuse süsteemi arengust Eestis. In: *Business Analysis, Accounting, Taxes and Auditing. Proceedings of the Conference. Majandusanaliüis, majandusarvestus, maksundus ja auditeerimine. Konverentsikogumik: Tallinn, 6.-7.11.2008.. (Toim.) Alver, J., 2008, 377–382.*

Külm, K., Tikk, J. 2007. Raamatupidamise seaduses tehtud muudatuste mõju finantsarvestuse korraldamisele ettevõtetes. In: *Raamatupidamiselt majandusarvestusele (arvestus, analüüs, maksundus, auditeerimine). Konverents „Raamatupidamiselt majandusarvestusele”, Tallinn, 08. november 2007. Toim. Alver, J., Paldrok, K. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikooli Kirjastus, 2007, 85–90.*

Tikk, J. 2007. Factoring as an Alternative to Finance a Company. In: *Sustaining Competitiveness in Liberalized Economy – the Role of Accounting: proceedings of the conference: 15.–17.08.2007, Kuala Lumpur, Malaysia.*

Tikk, J. 2006. Olulisematest muudatustest raamatupidamise seaduses. *Arvestus, maksud ja auditeerimine: konverentsikogumik: 26.–27.10.2006*. (Toim.) Alver, J., Toots, A. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikooli Kirjastus, 2006, 299–302.

Tikk, J. 2006. The most important amendments in the Accounting Act. *In: Accounting, taxes and audit: proceedings of the conference: 26.–27.10.2006*. (Toim.) Alver, J., Toots, A. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikooli Kirjastus, 2006, 176–179.

Tikk, J. 2005. Earnings per share – a key measure of a business success *In: Accounting&Audit system Integration into European Union Area, New Challengers and Opportunities. The Papers of International Conference (6-7th October 2005)*. Vilnius:Lithuanian Chamber of Auditors, 293–303.

## JOONISTE LOETELU

1.	Avaliku sektori organisatsiooni finantsjuhtimissüsteem	27
2.	Avaliku sektori organisatsiooni finantsjuhtimissüsteem	39
3.	Avaliku sektori organisatsioon kui juhtimissüsteem	72
4.	Strateegilise tulemusjuhtimise hierarhia	74
5.	Avaliku sektori organisatsioonide hierarhia	75
6.	Avaliku sektori organisatsioon kui juhtimisobjekt	77
7.	Kaheetapiline tegevuspõhine eelarvestamismudel	83
8.	Kaheetapiline tegevuspõhine kuluarvestusmudel	86
9.	Tallinna linna eelarve mudel	99
10.	Tallinna linna eelarve tootevaldkonna struktuur	100
11.	Demingi PDCA-ring	160
12.	Eesti riigieelarve tasakaal 2005–2014	162
13.	Eesti riigieelarve tulude ja kulude kasv 2005–2015	163

## LÜHENDITE LOETELU

ABB	tegevuspõhine eelarvestamine ( <i>Activity Based Budgeting</i> )
ABC	tegevuspõhine kuluarvestus ( <i>Activity Based Costing</i> )
ABM	tegevuspõhine juhtimine ( <i>Activity Based Management</i> )
AOBB	tekkepõhine väljundipõhine eelarvestamine ( <i>Accrual Output-Based Budgeting</i> )
ASO	siin: avaliku sektori organisatsioon
AudS	audiitortegevusektori organisatsiooni finantsjuhtimissüsteese seadus
BSC	tasakaalus tulemuskaart ( <i>Balanced Scorecard</i> )
CBA	kulu-kasu analüüs ( <i>Cost-Benefit Analysis</i> )
CEA	kuluefektiivsuse analüüs ( <i>Cost-Effective Analysis</i> )
COFOG	rahvusvaheline valitsemisfunktsioonide klassifikaator ( <i>Classification of the Functions of Government</i> )
COSO	Sponsorlusorganisatsioonide Komitee ( <i>Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission</i> )
EL	Euroopa Liit (European Union)
HRM	inimressursside juhtimine ( <i>Human Resource Management</i> )
IFAPSC	Rahvusvahelise Raamatupidajate Föderatsiooni Avaliku Sektori Komitee ( <i>International Federation of Accountants Public Sector Committee</i> )
IFRS	rahvusvahelised finantsaruandluse standardid ( <i>International Financial Reporting Standards</i> )
IIA	Siseaudiitorite Instituut ( <i>The Institute of Internal Auditors</i> )
ISA	Rahvusvahelised auditeerimise standardid ( <i>International Standards on Audit</i> )
IMF	Rahvusvaheline Valuutafond ( <i>International Monetary Fund</i> )
INTOSAI	Kõrgemate Kontrollasutuste Rahvusvaheline Organisatsioon ( <i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i> )
IPSAS	rahvusvahelised avaliku sektori raamatupidamise standardid ( <i>International Public Sector Accounting Standards</i> )
IPSASB	Rahvusvaheline Avaliku Sektori Raamatupidamisstandardi Amet ( <i>International Public Sector Accounting Standards Board</i> )
KOKS	kohaliku omavalitsuse korralduse seadus
KOFS	kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus
KOV	kohalik omavalitsus
MBO	eesmärgiline juhtimine ( <i>Management by Objectives</i> )
NAO	Ühendkuningriigi Rahvuslik Auditikomitee ( <i>National Audit Office</i> )
NPG	uus avalik valitsemine ( <i>New Public Governance</i> )
NPFM	uus avaliku sektori finantsjuhtimine ( <i>New Public Financial Management</i> )
NPM	uus haldusjuhtimine ( <i>New Public Management</i> )
OECD	Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsioon ( <i>Organisation of Economic Cooperation and Development</i> )

PBB	tulemuseelarvestamine ( <i>Performance Based Budgeting</i> )
PDCA	Demingi ring ( <i>Deming's cycle: Plan, Do, Check, Act</i> )
PPP	avaliku ja erasektori partnerlus ( <i>Public Private Partnership</i> )
PSO	siin: <i>Public Sector Organisation</i>
REAS	riigieelarve analüüsisüsteem
REIS	riigieelarve infosüsteem
RES	riigieelarve seadus
RM	Rahandusministeerium
RPS	raamatupidamise seadus
RTJ	Raamatupidamise Toimkonna juhend
RTK	Riigi Tugiteenuste Keskus
SE21	Säästev Eesti 21
ZBB	nullbaasiline eelarvestamine ( <i>Zero Based Budgeting</i> )
TCA	traditsiooniline kuluarvestus ( <i>Traditional Cost Accounting</i> )
TLS	töölepingu seadus
TQM	terviklik kvaliteedijuhtimine ( <i>Total Quality Management</i> )
TsÜS	tsiviilseadustiku üldosa seadus
VV	Vabariigi Valitsus
ÄS	äriseadustik
WGA	valitsuse terviklik lähenemisviis juhtimises ( <i>Whole of Government Approach</i> )

## REFERAAT

Tikk, J. Finantsjuhtimise integreeritud mudel Eesti avaliku sektori organisatsioonide näitel. Doktoritöö. Estonian Business School, Tallinn 2014. a., 215 lehekülge, 13 joonist, 281 allikat, eesti keeles.

### AVALIKU SEKTORI ORGANISATSIOON, UUS AVALIKU SEKTORI FINANTSJUHTIMINE, FINANTSJUHTIMISE INTEGREERITUD MUDEL.

Käesoleva töö uurimisobjektiks on avaliku sektori organisatsiooni (ASO) finantsjuhtimissüsteem, rõhuasetusega juhtimisotsuseid põhistavat informatsiooni genereerivatele alamsüsteemidele – eelarvestussüsteemile ning finantsarvestus- ja -aruandlussüsteemile.

Uurimuse eesmärgiks on ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli loomine, mis vastaks tulemusjuhtimise kontseptsioonile ja võimaldaks juhtida ressursside kasutamise tulemuslikkust.

Uurimuse eesmärgi täitmiseks on autor püstitanud järgmised ülesanded:

- 1) analüüsida ASO finantsjuhtimissüsteemi, tuginedes relevantsetele teooriatele ja juhtimismudelitele;
- 2) analüüsida ASOs kasutatavaid arvestuspõhimõtteid, -meetodeid ja -süsteeme;
- 3) analüüsida Eesti avaliku sektori finantsjuhtimise arengut ja hetkeolukorda;
- 4) luua ASO finantsjuhtimise integreeritud mudel;
- 5) analüüsida ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli rakendamise võimalusi ja põhjendatust Tallinna linna kui KOV üksuse finantsjuhtimismudeli näitel;
- 6) analüüsida keskkonnafaktorite mõju ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelile;
- 7) selgitada välja integreeritud mudeli eelised võrreldes traditsioonilise finantsjuhtimise mudeliga.

Uurimuse põhimeetodiks on konstruktivistlik uuring. Uurimuse eesmärgi täitmist põhistavad:

- NPFM reformistrateegiad, mis panevad aluse finantsjuhtimise ja tulemuslikkuse juhtimise integreerimisele;
- Lüderi FMR mudel, millele tuginedes analüüsitakse finantsjuhtimise reformimise kulgu, kiirust ja sügavust mõjutavaid tegureid;
- Demingi juhtimismudel kui organisatsiooni eesmärke ja tegevusi integreeriv ning organisatsiooni toimimise pidevat täiustamist taotlev mudel;
- Kaplani ja Cooperi kulude ja tegevustulemuste mõõtmise süsteemide väljatöötamise mudel, millele tuginedes integreeritakse ASO juhtimissüsteemi eelarvestus-, finantsarvestus- ja -aruandlussüsteemid.

Uurimuse eesmärgi täitmiseks kasutatakse kvantitatiivseid ja kvalitatiivseid uurimismeetodeid nii eraldi kui ka kombineerituna.

Autori loodud ASO finantsjuhtimise integreeritud mudel põhineb:

- ettekujutusel riigist kui ASOde hierarhilisest struktuurist;
- ettekujutusel ASOst kui juhtimissüsteemist, mis koosneb juhtimiskeskusest ja juhtimisobjektist. Juhtimisobjekt koosneb juhitavatest protsessidest (sh avalike teenuste osutamine, arvestus, aruandlus) ja kahest mõõtekeskusest, millest üks toimib operatiivses ja teine strateegilises ajaskaalas;
- Demingi juhtimismudeli ideel organisatsiooni toimimise pidevast parendamisest akumulereeritud kogemuse baasil.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis toodetavate andmevoogude kasutusala ja kasutajate ring on lai: huvigrupid saavad jooksvat informatsiooni nii mineviku, hetkeseisu kui ka tuleviku kohta, liigendatuna vastavalt kasutaja vajadustele kas organisatsiooni, ministeeriumi haldusala või riigi tasandil või mingitel muudel liigendusalustel. Andmevood võimaldavad analüüsida kõigi hierarhiatasandite ASOde jätkusuutlikkust, ressursside kasutamise säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe trende, saada informatsiooni, mis võimaldab parendada juhtimisotsuste kvaliteeti kõigis juhtimisvaldkondades kõigil juhtimistasanditel.



## SISSEJUHATUS

### Uurimisteema aktuaalsus

Eesti avaliku sektori organisatsioonide (ASO) finantsjuhtimise analüüsid (Rahandusministeeriumi valitsemisala .... 2010, 7) ilmneb, et Eesti ASO finantsjuhtimissüsteem ei toimi terviksüsteemina, sest puudub ressursside tõhusat kasutamist ja tõhususe juhtimist võimaldav analüütiline seos eelarvestussüsteemi ja finantsaruandlussüsteemi vahel. ASO eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemide eraldatus ja nende süsteemide vähene interaktsioon tuleneb ASO finantsjuhtimise ajalooliselt kujunenud tavadest. Traditsioonilises ASO finantsjuhtimise mudelis koostatakse eelarved sisendipõhiselt üheks aastaks (Jones&Pendlebury 2000). Valmistatavate kaupade ja osutatavate teenuste sortimendi, koguse ja kvaliteedi limiteerib eraldatud ressursside maht. Sellise lähenemise puudusteks on strateegilise juhtimise perspektiivi ja toodete/teenuste nõudluse ignoreerimine. Nüüdisajal on ASO juhtimises võetud suundumus kodanikukesksuse suurendamisele koos elanikkonna vajadusi ja ootusi rahuldavate avalike teenuste nomenklatuuri mitmekesistamisega ja kvaliteedi parendamisega (Säästev ..., 18–20). Euroopa Väärtuste Harta sobitab kvaliteeti mõistetega „väärtus, hind ja inimlik rahulolu” (EQO 2000, 10–11). Ühiskonna liikmete kasvavate vajaduste rahuldamiseks on aktuaalne ASO üld- ja finantsjuhtimise selline korraldamine, et oleks võimalik suurendada „raha eest saadavat väärtust” (*value-for-money*) (World ... 1998), mis saavutatakse ressursside säästliku (*economy*), tõhusa (*efficient*) ja mõjusa (*effective*) kasutamisega (OECD 2004). Selle eesmärgi saavutamiseks on ASO juhtimise rõhuasetus kandunud tegevuse tulemuslikkuse mõõtmisele ja parendamisele (Guthrie *et al.* 2005).

Avaliku sektori finantsjuhtimise reformimist käsitleva kirjanduse ülevaateartiklis (Pretorius&Pretorius 2008), mis on kirjutatud 350 teoreetilise ja uurimusliku allika põhjal, tõdetakse, et ASO finantsjuhtimise reformimise teoreetiliste mudelite ja praktiliste lähenemiste vahel eksisteerib lünk, mis süveneb veelgi ebastabiilses majanduskeskkonnas. Kiirete muutuste tõttu ühiskonnas eelnevad ASO finantsjuhtimise praktilised lahendused sageli teoreetiliste mudelite loomisele, tihti teoreetilisi seaduspärasusi eirates. Sel juhul ei toeta teooria praktilisi lahendusi ja vastastikune kasu on väike või olematu. Ajalooliselt on teaduskirjanduses ja ka praktikas käsitletud ASO eelarvestussüsteemi finantsaruandlussüsteemist eraldiseisvana, pidades primaarseks eelarvestussüsteemi (Blöndal 2003; Chan&Xiao 2009; Bergmann 2009). Yamamoto (2006, 91–92) järgi on nende süsteemide sidumine keeruline, sest planeerimine ja eelarvestamine ning eelarve täitmine ja aruandlus toimuvad eri hierarhiatasanditel. ASO eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemide lai eraldatus ja vähene integreeritus võib kujuneda neis organisatsioonides tulemusjuhtimise rakendamise ja ressursside tõhusa kasutamise üheks piduriks, väidab Shick (2007).

Seega on tekkinud vajadus luua ASO strateegilist ja operatiivset planeerimist, tulemusaruandlust, efektiivset kontrolli ning tagasisidet integreeriv finantsjuhtimise mudel, mille alusel on võimalik tõhustada piiratud ressursside kasutamist strateegilises ja operatiivses perspektiivis, et kindlustada ühiskonna liikmete kasvavaid vajadusi rahuldavate avalike teenuste ja hüvede nomenklatuur, kvaliteet ja nende kompleksne osutamine.

## **Uurimisobjekt**

Uurimisobjektiks on ASO finantsjuhtimissüsteem, rõhuasetusega juhtimisotsuseid põhivastav informatsiooni genereerivatele alamsüsteemidele – eelarvestussüsteemile ja finantsarvestus- ja -aruandlussüsteemile.

Avaliku sektori organisatsiooni (*public sector organisation*) all mõistetakse käesolevas uurimuses valitsussektori (keskvalitsus ja kohaliku omavalitsuse üksused) organisatsioone, mille asutaja põhiseaduse ja seaduse alusel on riik, millega kaasnevad riigile õigused ja kohustused avaliku halduse erinevate valdkondade toimimise tagamiseks ning mida täielikult või osaliselt finantseeritakse vastavalt riigi või kohaliku omavalitsuse üksuse eelarvest.

Riigi- ja kohaliku omavalitsuse eristamine avalikus sektori tasandil on antud töö kontekstis oluline, kuna Eesti riigieelarve ja kohaliku omavalitsuste (KOV) üksuste (vallad ja linnad) eelarved on lahutatud (Eesti Vabariigi ... 2008, 737), kuid kogumis moodutavad nad tervikliku finantsjuhtimissüsteemi. Seepärast on finantseerimisotsuseid vaja analüüsida ja omavahel kooskõlastada:

- keskvalitsuse tasandil, kus toimub riigieelarve vahendite jaotamine,
- KOV üksuste tasandil.

Eesti ASO strateegilise juhtimise valdkondlik (horisontaalne) ja organisatsioonipõhine (vertikaalne) mõjuulatus (Vabariigi Valitsuse ... 2005) ning organisatsioonide koostöö ja integreerimine (sh ressursside vajaduse, kasutamise ja rahastamise koordineerimine) eeldab ASO hierarhilist juhtimist. ASO finantsjuhtimise kontekstis hõlmab juhtimistsükkel eelarve ettevalmistamis- ja koostamistamisetappi, täitmist ja seiret, aruandlust, tulemuste analüüsi ning omandatud kogemuse arvestamist järgmise juhtimistsükli kavandamisel. Juhtimistsükli etappe käsitletakse omavahel seotud alamsüsteemide kogumina, mis koos moodustavad ASO finantsjuhtimissüsteemi.

ASO finantsjuhtimissüsteemi ülesandeks on ASO toimimise pidev parendamine avalike teenuste osutamise osas ressursside kasutamise tõhususe (*efficiency*) maksimeerimise, tegevuse läbipaistvuse (*transparency*) ja jätkusuutlikkuse (*sustainability*) tagamise ning juhtimisliku tulemusvastutuse (*managerial accountability*) kaudu.

## Uurimuse eesmärk

Uurimuse eesmärgiks on avaliku sektori organisatsiooni finantsjuhtimise integreeritud mudeli loomine, mis vastaks tulemusjuhtimise (*management by objectives*) kontseptsioonile ja võimaldaks juhtida ressursside kasutamise tulemuslikkust (*performance management*).

## Nõuded ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelile

Allikmaterjali (vt Guthrie *et al.* 1999; Deming 1986; Guthrie *et al.* 2005; Kaplan&Cooper 2002 jt) analüüsi ja sünteesi tulemusena on autor püstitanud nõuded ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelile. Mudel peab võimaldama:

- püstitada strateegilisi ja operatiivseid eesmärke;
- eelarvestada toodete/teenuste mahtu lähtudes eesmärkidest;
- eelarvestada toodete/teenuste ressursivajadust lähtudes toodete/teenuste mahust;
- juhtida organisatsiooni ressursikasutust;
- tõsta juhtide vastutust eesmärkide täitmise eest;
- koostada organisatsiooni finantsaruanded sise- ja väliskasutajate tarbeks;
- anda tagasisidet eesmärkide täitmisest.

Uurimuse eesmärgi täitmiseks on autor püstitanud järgmised ülesanded:

- 1) analüüsida ASO finantsjuhtimissüsteemi, tuginedes relevantsetele teooriatele ja juhtimismudelitele;
- 2) analüüsida ASO kasutatavaid arvestuspõhimõtteid, -meetodeid ja -süsteeme;
- 3) analüüsida Eesti avaliku sektori finantsjuhtimise arengut ja hetkeolukorda;
- 4) luua ASO finantsjuhtimise integreeritud mudel;
- 5) analüüsida ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli rakendamise võimalusi ja põhjendatust Tallinna linna kui KOV üksuse finantsjuhtimismudeli näitel;
- 6) analüüsida keskkonnafaktorite mõju ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelile;
- 7) selgitada välja integreeritud mudeli eelised võrreldes traditsioonilise finantsjuhtimise mudeliga.

## Metoodika ja meetodite valiku põhjendus

Uurimuse põhimeetodiks on konstruktivistlik uuring (*constructive research*). Konstruktivistliku uuringu tulemuseks on lahenduse pakkumine teoreetilisele või praktilisele juhtimisprobleemile, kus lahendus põhineb uutel loodud teooriatel, mudelitel, plaanidel, tarkvaral jms (Kasanen *et al.* 1993; Grant 2012).

Uurimuse eesmärgi täitmist põhistavad:

- ASO arvestuspoliitika ja -praktikate kaasajastamise pakett, koondnimetusega „uus avaliku sektori finantsjuhtimine” (*New Public Financial Management*), (vt Guthrie *et al.* 1999), mis on aluseks finantsjuhtimise ja tulemuslikkuse juhtimise integreerimisele;

- sõltuvusteoorial põhinev Lüderi finantsjuhtimise reformimise mudel (*Lüder's Contingency Model, Financial Management Reform Process Model*), (vt Lüder 1992; Lüder 2002), millele tuginedes analüüsitakse finantsjuhtimise reformimise kulgu, kiirust ja sügavust mõjutavaid tegureid;
- Demingi juhtimismudel (*Deming's PDCA-cycle*), (vt Deming 1986) kui organisatsiooni eesmärgi ja tegevusi integreeriv ning organisatsiooni toimimise pidevat täiustamist taotlev mudel;
- Kaplani ja Cooperi kulude ja tegevustulemuste mõõtmise süsteemide väljatöötamise neljatasemeline mudel (*Kaplan&Cooper four-stage model of cost systems design*), (vt Kaplan&Cooper 2002), millele tuginedes integreeritakse ASO juhtimissüsteemi eelarvestus-, finantsarvestus- ja -aruandlussüsteemid.

Uurimuse eesmärgi täitmiseks kasutatakse:

- kvantitatiivseid uurimismeetodeid (struktureeritud küsimustikuga ankeetküsitlus, võrdlusmeetod);
- kvalitatiivset uurimismeetodit (avatud intervjuud);
- kombineeritud kvantitatiivset ja kvalitatiivset uurimismeetodit – struktureeritud küsimustikuga ankeetküsitlusele järgneb süvauuringuna ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli rakendatavuse uuring – juhtumiuuringu ühe-juhtumi-disain Tallinna linna finantsjuhtimismudeli näitel.

Laiapõhjalise käsitlemise saamiseks osutus otstarbekaks:

- andmeallikate triangulatsioon – uuritakse kirjandusallikaid ja statistilist materjali (varasemad uuringud, raportid, aruanded jm teised allikad) ning intervjuueeritakse eksperte ja ettevõtjaid;
- metodoloogiline triangulatsioon – süsteemkäsitlemise (vt Mereste 1987), kvantitatiivsete ja kvalitatiivsete uurimismeetodite kombineerimine (vt Halcomb&Andrew 2009).

Uurimuse üldiseks metodoloogiliseks aluseks on „süsteemkäsitus (*systems approach*) kui mõtteviis” (Mereste 1987, 8), milles on integreeritud analüütiline lähenemine ja süntees, holism ja reduktsionism (Bacher 2007). Süsteemkäsitlemise rakendamine käesolevas uurimuses seisneb selles, et ASO finantsjuhtimissüsteemi vaadeldakse koosnevana viiest alamsüsteemist (vt joonis 1). Alamsüsteemide integreerimise tulemusena tekib tagasisidestatud finantsjuhtimissüsteem, mida saab käsitada koosnevana juhtimisobjektist ja juhtimiskeskusest.

Kvantitatiivne uuring esitab tulemusi arvuliselt, seepärast on selline esitusviis konkreetne ja uurimisprotsessis osalejatele, aga ka tulemustega tutvujatele arusaadavam (Forcese&Richter 1973; Ghauri&Grønhaug 2004). Käesoleva uurimuse koostamiseks vajalikud andmed kogus autor finantspetsialistidelt struktureeritud küsimustikuga ankeetküsitluse vormis. Vastuseid analüüsitakse kvantitatiivsel meetodil, võrdlusmeetodil.

Kvalitatiivsed meetodid on kõige sobivamad nähtuse süvavaateks (Yin 2003). Nad rikastavad analüüsi arvamuste, hinnangute ja kogemuste esitamisega ja võimaldavad narratiivina süsteemse ja kõikehõlmava tervikpildi loomist (Ghauri&Grønhaug 2004).

Käesolevas uurimuses kasutatakse andmekogumiseks kvalitatiivset uurimis-meetodit – avatud intervjuud. Avatud e. struktureerimata intervjuu sobib kasutamiseks, kui uuritavate kogemuste varieeruvus on suur (Laherand 2008, 180). Avatud intervjuu tüüpi peetakse relevantseks intervjuu temaatikat, intervjuueeritavate arvu ja kogemust, aga ka teema tundlikkust arvestades. Autor intervjueris nelja Tallinna Linnavalitsuse juhtivat spetsialisti.

Juhtumiuuringut mõistetakse laia uurimisstrateegiana (Ghauri&Grønhaug 2004, 181; Yin 2003, 13-14). Lijphart (1971, 691) rõhutab, et juhtumiuuring võib või peaks olema tihedalt seotud võrdleva analüüsi meetodiga, mõnikord ka mõne statistilise meetodiga. Laherand (2008, 75) nõustub, et „...juhtumiuuringus võidakse kasutada nii kvantitatiivseid kui ka kvalitatiivseid andmeid ning need ei pruugi alati hõlmata otseseid detailseid vaatlusi”. Juhtumiuuringu metoodikat on ASO finantsjuhtimise uurimisel eri riikide näitel kasutanud Virtanen *et al.* (1996), Näsi (1999), Lüder (1994), Lüder&Jones (2003), Kraan *et al.* (2008), Kraan *et al.* (2009), Hawkesworth *et al.* (2010), Mackay (2011) jpt.

Käesolevas uurimuses kasutatakse juhtumiuuringu tüüpi, mis Yini (2003, 40) liigituse järgi kuulub ühe-juhtumi-disaini kategooriasse. Analüüsitakse ühe organisatsiooni – Tallinna linna – erinevaid eelarveid, seega on tegemist hõlmava disainiga. Andmed on kogutud avalikkusele kättesaadavatest dokumentidest (manuaalid, strateegiad, määrused, eelarved ja majandusaasta aruanded, ajaleheartiklid jm). Dokumendianalüüsi täpsustuseks on intervjueeritud Tallinna Linnavalitsuse spetsialiste avatud intervjuu meetodil.

Kvalitatiivseid ja kvantitatiivseid uurimismeetodeid võib omavahel kombineerida, põhjusel, et ükski meetod ei ole täiesti kvantitatiivne või kvalitatiivne ja meetodid täiendavad üksteist (Creswell *et al.* 2003, 229; Ghauri&Grønhaug 2004, 99). Kvantitatiivsed ja kvalitatiivsed andmed integreeritakse kombineeritud uurimismeetodis (*mixed method research*) uurimisprotsessi mingil etapil (Halcomb&Andrew 2009). Lijphart (1971, 691) toonitab erinevate uurimismeetoditega kogutud andmete mitmekesisust ja kooskasutuse tähtsust üldistuste või järelduste formuleerimisel ning teooria loomisel.

Käesolevas uurimuses kasutatakse kombineeritud uurimismeetodikat. Struktureeritud küsimustikuga ankeetküsitluse eesmärgiks on uurida spetsialistide seisukohta tekkepõhise eelarvestuse juurutamise osas Eesti ASOdes. Ankeetküsitluses suhtumise väljaselgitamist taotleb küsimus on sisuliselt kvalitatiivse iseloomuga. Küsitluse andmeid on töödeldud kvantitatiivsel meetodil statistika andmetöötlusprogrammi *SPSS for Windows 14,0* abil. Vastuseid analüüsitakse samuti kvantitatiivsel meetodil – võrdlusmeetodil. Uuringu

tulemused esitas autor rahvusvahelisel finantskonverentsil AF2012 ja need on publitseeritud konverentsikogumikus (vt Tikk 2012). Tekkepõhise eelarvestamise pikaajalise kasutamise kogemus on Eesti kõige suurema KOV üksuse – Tallinna linna – spetsialistidel. Seepärast jätkab autor probleemi süvauurimist just Tallinna näitel kvalitatiivsel meetodil, juhtumiuuringu (*case study*) meetodil.

Uurimisobjekti tunnetamine ja mõistmine toimub hermeneutilise lähenemise kaudu: üksikosadelt liigutakse tervikule (analüütiline meetod) ja terviku kaudu käsitletakse üksikosi (sünteesiline meetod), mõtestades nii lahti konteksti ja reeglid, mis on tekitanud ASO finantsjuhtimise diskursuse. Uurimuses kasutatakse heuristikat, st järeldusi ja seisukohavõtte, mis põhinevad omandatud teadmistel ja kogemustel, et kiirendada analüüsi otsustuskäiku, vähendada määramata suuruste arvukust ja mõjurite juhuslikku iseloomu.

## **Uurimuse struktuur**

Uurimus koosneb sissejuhatavast osast, kolmest peatükist, kokkuvõttest, viidatud allikate loetelust (281 eesti- ja inglise keelset allikat), lisadest ja inglise keelsest resümeest.

Esimeses peatükis, mis on teoreetilise suunitlusega, selgitatakse põhimõisteid ja uurimisobjekti käsitlemise üldpõhimõtteid. Analüüsitakse

- avaliku sektori uue finantsjuhtimise (NPFM) suuniseid finantsjuhtimise ja tulemuslikkuse juhtimise integreeritud käsitlemiseks;
- keskkonna mõju ASO finantsjuhtimise reformimisele Lüderi finantsjuhtimise reformimise (FMR) mudelite abil;
- Demingi juhtimismudelit (PDCA) kui organisatsiooni eesmärke ja tegevusvaldkondi integreerivat mudelit organisatsiooni toimimise pideva parendamise saavutamiseks;
- Kaplani ja Cooperi kulude ja tegevustulemuste juhtimise neljatasemelist mudelit, mille abil integreeritakse ASO juhtimissüsteemi eelarvestus-, finantsarvestus- ja -aruandlussüsteemid.

Teises peatükis, mis koosneb kolmest alampeatükist ja põhineb dokumendianalüüsil, uuritakse Eesti kui EL liikmesriigi avaliku sektori finantsjuhtimise arengusuundi NPFMi reformistrateegiate raames. Analüüsitakse Eesti ASO eelarve- ja eelarvestussüsteemi ning finantsarvestuse ja -aruandlussüsteemi teoreetilisi ja õiguslikke aluseid ning õiguslikku korraldust. Tuuakse välja kitsaskohad ja ASO finantsjuhtimismudeli täiustamise vajadused.

Kolmas peatükk – uurimuse empiiriline osa – on liigendatud kaheks. Esimeses alampeatükis esitatakse autori loodud ASO integreeritud finantsjuhtimismudeli kontseptsioon, selle ülesehitus, arvestusmetoodika ja mudelit mõjutavad tegurid.

Teises alampeatükis testitakse ASO integreeritud finantsjuhtimismudelit Tallinna linna finantsjuhtimise näitel. Analüüsitakse Tallinna linna finantsjuhtimismudeli ülesehitust ja toimimist ning tuuakse välja probleemid.

Empiiriline osa lõpeb autori ettepanekutega ASO finantsjuhtimise tõhustamiseks.

Kuna Eesti teadusringkondades kasutatakse eri termineid sarnaste nähtuse defineerimiseks, esitab autor lisa 9 uurimuses kasutatavate terminite sisu seletava sõnastiku.





# 1. PÕHIMÕISTED JA UURIMISOBJEKTI KÄSITLEMISE ÜLDPÕHIMÕTTED

Esimese peatüki eesmärgiks on kujundada uurimuse teoreetiline raamistik ja anda uurimissuund, integreerides uurimisprobleemi lahendamise seisukohast relevantseid teooriad ja lähenemised.

## 1.1. Avaliku sektori organisatsiooni finantsjuhtimine

### 1.1.1. Avaliku sektori organisatsiooni finantsjuhtimissüsteem

Nüüdisaegne ASO finantsjuhtimine on multidistsiplinaarne juhtimisvaldkond (Bergmann 2009), mille olemust sügavuti uurivad erineva erialase ettevalmistusega ja eri valdkondade teadlased – majandusteadlased, politoloogid, õigusteadlased. Käesolev töö liigitub juhtimisteaduse valdkonda, rõhuasetusega ASO finantsressursside juhtimisele.

Teaduskirjanduses ei eksisteeri ühest avaliku sektori (*public sector*) määratlust, kuna sellesse kuulub suur hulk erinevas õiguslikus staatuses organisatsioone ja nad täidavad oma sisult ja ulatuselt erinevaid funktsioone. Tüüpiline on avaliku sektori määratlemine kolmest erinevast aspektist (Kuhry 2003):

1. Juriidiline määratlus – avalik sektor hõlmab valitsusasutusi ja kõiki avalik-õiguslikke institutsioone ja organisatsioone.
2. Rahanduslik määratlus – lisaks eelnimetatutele hõlmab avalik sektor ka eraõiguslikke organisatsioone, mis osutavad avalikke teenuseid ja mida suures osas rahastatakse riiklikest vahenditest, mille üheks näiteks on haridus- ja tervishoiuteenust osutavad sihtasutused.
3. Funktsionaalne määratlus – avalik sektor hõlmab kõiki organisatsioone avaliku halduse valdkonnas, s.h. sotsiaalkindlustuse, avaliku korra tagamise, haridus-, tervishoiu-, sotsiaal- ja kultuuriteenuste valdkonnas, olenemata nende rahastamisallikast ja teenuse osutaja õiguslikust vormist.

Merusk (1996) käsitleb organisatsioone lähtudes sellest, kas nad omavad juriidilise isiku staatuse või majanduslikust aspektist. Eesti Vabariigi tsiviilseadustiku üldosa seadus (TsÜS) eristab eraõiguslikke ja avalik-õiguslikke juriidilisi isikuid (TsÜS §25). Avalik-õigusliku juriidilise isiku staatuses tegutseb riik ja kohaliku omavalitsuse üksused (vallad, linnad). Finantsmajanduslikust aspektist lähtudes liigitatakse eraõiguslikud juriidilised isikud kahte gruppi:

- äriühingud, kus tegevuse eesmärgiks on kasumi teenimine;
- mittetulundusühingud ja sihtasutused, mille põhieesmärgiks ei ole kasumi teenimine.

Ingliskeelses erialakirjanduses defineeritakse kasumit mittetaotlevad organisatsioonid (*non-profit organisations, not-for profit organisations*). Eestis reguleerib mittetulundusühingute tegevust mittetulundusühingute seadus ( RT I 1996, 42, 811).

Merusk (1996) samastab Eesti avalik-õiguslike juriidiliste isikute tegevuse finantsmajanduslikust aspektist kasumit mittetaotlevate organisatsioonide majandustegevusega. Kuna autor ei ole leidnud nimetatud seisukohta ümberlökkavaid hilisemaid publikatsioone, võib järeldada et selline käsitlus on jätkuvalt aktsepteeritud.

Anthony&Young (1998, 74–76) rühmitavad kasumit mittetaotlevad organisatsioonid järgmiselt:

- tervishoiuorganisatsioonid;
- haridusorganisatsioonid;
- heategevus- ja kunstorganisatsioonid;
- liikmelisusel põhinevad organisatsioonid (*membership organisations*);
- valitsus- ja omavalitsusorganisatsioonid.

Seoses riigireformi läbiviimise vajaduse aktiveerumisega on viimastel aastatel asunud kaardistama Eesti avaliku sektori organisatsiooni tervikuna ja esitatud sellesse kuuluvate asutuste liigitamise aluseid. Kõige üldistavama käsitluse kohaselt arvatakse avaliku sektori koosseisu kõik asutused, mille ainu- või peamine omanik on riik (nii keskvalitsus kui kohalikud omavalitsused) ning millega kaasnevad riigile õigused ja kohustused. Novemberis 2013 oli riigi haldusalas selliseid asutusi ca 335 ja kohalike omavalitsuste asutusi suurusjärgus 3000 (Taro 2013).

Eeltoodud määratlusi sünteesides on autor kujundanud oma lähenemise. Käesolevas uurimuses mõistetakse avaliku sektori organisatsiooni (*public sector organisation*) all valitsussektori (keskvalitsus ja kohaliku omavalitsuse üksused) organisatsioone, mille asutaja põhiseaduse ja seaduse alusel on riik, millega kaasnevad riigile õigused ja kohustused avaliku halduse erinevate valdkondade toimimise tagamiseks ning mida täielikult või osaliselt finantseeritakse vastavalt riigi või kohaliku omavalitsuse üksuse eelarvest.

ASOd erinevad äriorganisatsioonidest (vt nt Gortner *et al.* 1997), aga ka omavahel (Tompkins 2005). Raine (2004) liigitab ASOde ja äriorganisatsioonide erinevused muutuva ja püsiva iseloomuga erinevusteks, rõhutades asjaolu, et sektorite antagonistlikest eesmärkidest (ASOle kohustuslik ühiskonna liikmetele avalike hüvede ja teenuste pakkumine *versus* äriorganisatsiooni kasumi taotlus) tulenevad erinevused on püsiva iseloomuga ja raskesti ületatavad. Siiski on avalik ja äri sektor teineteisele pidevalt lähenenud. Nelson (1982, 120) tõdeb, et äri sektoris kasutatavate juhtimisvõtete rakendamisele avalikus sektoris leidub pooldajaid juba alates 1868. aastast, mil USA National Manufacturer's Association deklareeris:

„...on paratamatus, et avaliku sektori organisatsioone tuleb juhtida äriühingu põhimõtete järgi”. Sama seisukohta on väljendanud ka Woodrow Wilson paarkümmend aastat hiljem (Wilson 1887, 201). Märkimisväärselt mõjutab sektorite lähenemist 1970ndatel alanud reformilaine, koondnimetusega „uus haldusjuhtimine“ (*New Public Management, NPM*). NPMi ümberkorralduste sisuks on äri sektori juhtimisvõtete ja turumehhanismide sissetoomise kaudu korrigeerida avalike teenuste nomenklatuuri, kompleksuse, kvaliteedi ja kättesaadavuse pakkumine vastavaks ühiskonna liikmete kasvavatele nõudmistele ning suurendada ASO sotsiaalset vastutust ressursside sihi- ja õiguspärase ning tõhusa kasutamise eest (Hood 1991, Hood 1995, Hood 1996, Terry 1998, Kickert *et al.* 1997, Osborne&Gaebler 1993, Boston *et al.* 1996, Hughes 2003).

NPMi reformistrateegiates eraldatakse ASO operatiivne ja strateegiline juhtimine (vt lisa 1). McBain&Smith (2010, 4) esitavad kolm peamist dimensiooni avaliku sektori strateegilises juhtimises:

- poliitiline (*political*),
- võrgustumine, koostöö (*cooperation*),
- tegevused, toimingud (*operations*).

Poliitilise dimensiooni sisuks on strateegiliste valdkondade määratlemine, järjestamine ja arendamine. ASO finantsjuhtimise reformide edukus sõltub poliitilise toetuse olemasolust, mida rõhutavad ka Schick (2003), Curristine (2005), Rubin (2010) jt. Võrgustumise sisuks on juhtimise detsentraliseerimise ja vastutuse hajutamise tulemusena tekkivate organisatsioonide võrgustike koostöökasu taotlus:

- organisatsiooni tegevuse võimendamine partnerite võrdväärse ressursside ja vastutuse jagamise tõttu (Kooiman 1993);
- majandusliku koostöökasu maksimeerimine (Kickert&Kooijen 1997, Farneti&Young 2008, Chan&Xiao 2009);
- võrgustikest saadav tagasiside, mis aitab planeerida pakutavate toodete/teenuste nomenklatuuri ja kogust ning parendada kvaliteeti (Osborne 2010).

NPM tõstab fookusesse ressursside kasutamise tulemuslikkuse ja selle hindamise (Guthrie *et al.* 1999; Curristine 2005; Bergmann 2009). Traditsioonilises avaliku halduse mudelis (vt lisa 2) on finantsjuhtimine sekundaarse tähtsusega ning piirdub eelarvedistsipliinist kinnipidamise kontrollimisega, märgivad Hughes (2003), Blöndal (2003), Chan&Xiao (2009), Bergmann (2009) ja Monsen (2010). Strateegilise perspektiivi lisandumine põhjustab muutuse ASO finantsjuhtimise paradigmas – finantsjuhtimine muutub mehaanilise kontrolli süsteemist ressursside juhtimise süsteemiks (Chan&Xiao 2009). Muutunud vajadustele vastava finantsjuhtimissüsteemi arendamiseks töötatakse välja reformistrateegiate pakett, koondnimetusega „uus avaliku sektori finantsjuhtimine” (*New Public Financial Management, NPFM*), mida termini autorid Olson *et al.* (1998) käsitlevad juhtimisotsuste langetamiseks vajalike finantsteadmiste suurendamise meetmete paketina.

Tulenevalt erinevatest alustest ja ulatusest ASO käsitlemisel ning NPM rakendusliku praktika mitmekülsusest on finantsjuhtimise olemuse ja ülesannete määratlemisel erinevaid lähenemisi. Seda kinnitavad ka alljärgnevad näited erinevatest allikmaterjalidest.

OECD raportis (2005, 53) defineeritakse avaliku sektori finantsjuhtimist (*Public Financial Management*) järgmiselt:

„**Avaliku sektori finantsjuhtimine** hõlmab kõiki eelarvetsükli faase, sealhulgas eelarve ettevalmistamist, sisekontrolli ja -auditit, hankeid, seiret, aruandlust ja välisauditit. Avaliku sektori finantsjuhtimise laiaulatuslikud eesmärgid on püstitatud finantsdistsipliinist kinnipidamise, olulisusest lähtuva ressursside jaotamise ning avalike teenuste osutamise ressursside tõhusa (*efficient*) ja mõjusa (*effective*) kasutamise saavutamiseks”.

**Avaliku sektori organisatsioonide finantsjuhtimine** Bergmanni (2009, 3) järgi on „...igasugune tegevus, mille ülesandeks on analüüsida, struktureerida, püstitada eesmärgid ja rakendada meetmeid finantsvaldkonnas iga valitsustasandi kõigis organisatsioonides, valitsuse kontrollitavates korporatsioonides või valitsuse kontrollile alluvates rahvusvahelistes organisatsioonides”.

**Tugev avaliku sektori finantsjuhtimine** (*Sound Public Financial Management*) hõlmab Fourier (2009, 10) järgi „...limiteeritud finantsressursside juhtimist eesmärgiga saavutada ühiskonna vajadusi rahuldavad väljundid ressursside säästliku (*economy*), tõhusa (*efficient*) ja mõjusa (*effective*) kasutamise teel”.

Esitatud definitsioonide võrdlemisel nähtub, et:

- OECD (2005, 53) definitsioonis on integreeritud eelarvetsükli poliitilised ja majanduslikud dimensioonid. See definitsioon on oma ulatuselt kõikehõlmav ja peegeldab avaliku sektori finantsjuhtimise funktsioone: ressursside kogumine, jaotamine, kasutamine ning kasutamise kontrollimine;
- Bergmanni (2009, 3) definitsioonis on rõhuasetus juhtimislikul dimensioonil – eesmärgipüstituse, analüüsi ja meetmete rakendamise aspektidel organisatsiooni finantskäitumise kujundamisel;
- Fourier (2009, 10) rõhutab oma definitsioonis väljundipõhiste majanduseesmärkide taotlust. Käesoleva uurimuse autori arvates on selle definitsiooni puuduseks asjaolu, et pelgalt majanduslik suhtumine (*value-for-money*) omab piiranguid poliitilises kontekstis.

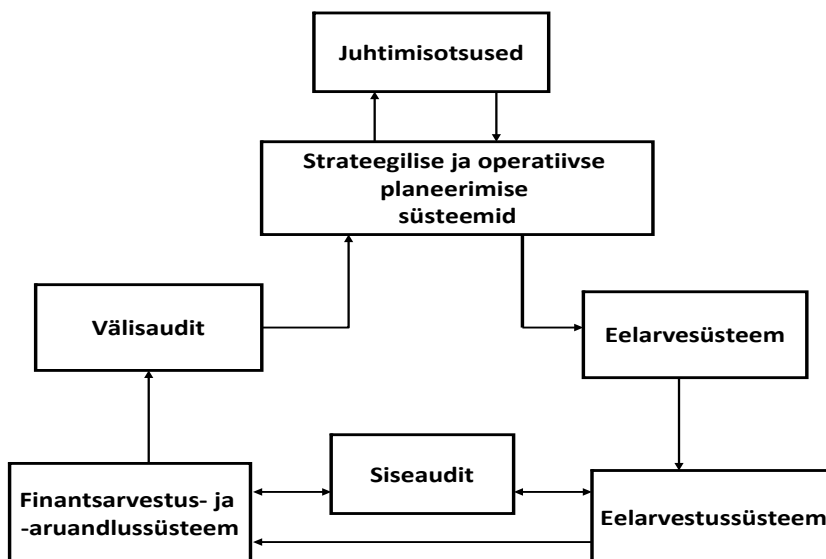
Autor eelistab OECD (2005, 53) esitatud definitsiooni, milles avatakse igakülgset ASO finantsjuhtimise ulatus ja funktsioonid.

Eeltoodud finantsjuhtimise definitsioonide ning relevantsetes kirjandusallikates (vt Wildavsky 1964; Blöndal 2003; von Hagen 2005; Pretorius&Pretorius 2008; Bergmann 2009; Chan&Xiao 2009 jt) esitatud seisukohtade analüüsi ja

sünteesi tulemusena disagegeerib autor ASO finantsjuhtimissüsteemi järgmisteks alamsüsteemideks:

- 1) strateegilise ja operatiivse planeerimise süsteemid (majanduspoliitiliste prioriteetide pika- ja lühiajalise planeerimise protsessid ja protseduurid), (*strategic and operational planning*);
- 2) eelarvesüsteem (majandussuhetel ja juriidilistel normidel põhinev riigi territoriaalüksuste ja valitsusasutuste eelarvete kogum), (*budget system*);
- 3) eelarvestussüsteem (arvestusinfotootmissüsteem – eelarvete koostamise ning esitamise protsessid ja protseduurid), (*budgeting system*);
- 4) finantsarvestus- ja -aruandlussüsteem (arvestusinfotootmissüsteem – finantsaruannete, sh eelarvete täitmise aruanne, koostamise ja esitamise protsessid ja protseduurid), (*financial accounting and reporting*);
- 5) auditisüsteem, liigendatuna sise- ja välisauditiks (finants- ja tulemusauditi protsessid ja protseduurid, mille viivad läbi sise- ja välisaudiitorid) (*audit*).

ASO finantsjuhtimissüsteem on joonisel 1.



Joonis 1. Avaliku sektori organisatsiooni finantsjuhtimissüsteem. Autori koostatud.

Käesoleva töö uurimisobjektiks on ASO finantsjuhtimissüsteem, rõhuasetusega juhtimisotsuseid põhistavat informatsiooni genereerivatele alamsüsteemidele – eelarvestussüsteemile ja finantsarvestus- ja -aruandlussüsteemile.

Uuritavaid alamsüsteeme käsitletakse:

- staatilises (nähtusena), dünaamilises (ajalises ja loogilises järjestuses kulgevate protsesside kaudu) ja funktsionaalses (suhe keskkonnaga) olekus,
- kui vahendeid (finants)juhtimiseesmärkide saavutamiseks.

Töö eesmärki järgides asetatakse põhirõhk süsteemide staatilise, dünaamilise ja funktsionaalse oleku analüüsile. Institutsionaalsete erinevustega tegeldakse töö kompaktsuse huvides minimaalselt.

### 1.1.2. Eelarvestamine avaliku sektori organisatsioonis

Eelarve koostamine on organisatsiooni majandusarvestussüsteemi protseduur. Bergmann (2009, 56) käsitleb NPFMi reformistrateegiate kontekstis avaliku sektori **majandusarvestust kui infosüsteemi** koosnevana kahest alamsüsteemist:

1. Juhtimisarvestus (*management accounting, managerial accounting*), sh eelarvestamine (*budgeting*).
2. Finantsarvestus- ja aruandlus (*financial accounting and reporting*).

**Juhtimisarvestus** on Horngreni *et al.* (1996, 843) järgi informatsiooni identifitseerimise, mõõtmise, kogumise, analüüsi, interpreteerimise ja levitamise protsess, mis aitab kaasa organisatsiooni eesmärkide täitmisele.

Jones&Pendlebury (2000, 21) rõhutavad, et nüüdisaegne „juhtimisarvestus kui iga kontrolltsükli põhiosa on ASO finantsjuhtimissüsteemi vältimatu element”.

**Finantsarvestus** (*financial accounting*) on infotootmisprotsess, mis lõpeb organisatsiooni finantsaruannete koostamisega ja esitamisega sise- ja väliskasutajatele. Finantsaruanne on väljundile orienteeritud formaalse ülesehitusega retrospektiivne finants tulemuste mõõtmise instrument. Finantsaruandeid kasutatakse ASO-sisese ja -välise finantsplaneerimise (strateegilised ja jooksvad eelarved) ja analüüsi, kaasa arvatud statistika, andmeallikatena (Riigi majandusaasta ... 2010, 6).

Bergmann (2009, 57) selgitab, et ASO vajab:

- juhtimisarvestussüsteeme, et toota informatsiooni organisatsiooni juhtkonnale (organisatsioonisisene eelarvestamine) ja kommunikeeruda kõrgema tasandi organisatsiooniga (eelarvete hierarhia, tulemuslikkuse juhtimine, eelarvete täitmine),
- finantsarvestust ja -aruandlust, et anda ASO-sisestele ja -välistele huvigruppidele tagasisidet ressursside kasutamisest, kasutamise kvaliteedist (lisaväärtuse loomine) ja efektiivsusest.

Eeltoodust nähtub, et ressursside kasutamisest tervikliku ülevaate saamiseks on vaja käsitleda eelarvestust ning finantsarvestust ja -aruandlust komplekselt. Eelarvete kui finantsplaanide tegelikust täitmisest informeerib huvigruppe finantsarvestus ja

–aruandlus (aruannete kaudu), luues ühtlasi aluse tegelike tulemuste hindamisele ning eelarve hälvete võrdlevanalüüsile.

OECD avaliku sektori finantsjuhtimise definitsioonist (OECD 2005, 53) nähtub, et finantsjuhtimine integreerib nii makro- kui ka mikrotasandi organisatsioonide operatiivsed ja strateegilised eesmärgid ühtseks rahas väljendatud tegevuskavaks – eelarveks.

ASO **eelarve** (*budget*) täidab paljusid ülesandeid – ta on poliitiliste prioriteetide avaldus, majanduspoliitika juht, ASO osutatavate teenuste rahastamise plaan, määratleb Wildavsky (1964, 4). Schick (2003, 118) toob sisse strateegilise perspektiivi – „Eelarve on ... menetlus, mille abil mineviku otsused ja arusaamad kantakse edasi tulevikku”. Kiireltmuutuva väliskeskkonna tingimustes täidab eelarve infokandja rolli, esitades identifitseeritud muutujate (tulude ja kulude) väärtuse ja valiku põhjenduse, andes tagasisidet ressursside kasutamisest ning integreerides organisatsiooni tegevused kõigis valdkondades (Chan&Xiao, 2009). Eesti Vabariigi põhiseaduse mõttest lähtuvalt saab riigieelarvet käsitleda riigi majandusplaanina eelolevaks aastaks, samuti parlamendi iga-aastase usaldusavaldusena valitsusele ja tema kavatsetavale poliitikale (Eesti Vabariigi ... 2008, 575).

Hansen&Van der Stede (2004) esitavad järgmised eelarvete eesmärgid:

- põhitegevuse planeerimine;
- tulemuslikkuse planeerimine;
- eesmärkide edastamine;
- strateegia formuleerimine.

Kaks esimest eesmärki on lühiajalised, kaks viimast aga pikaajalised ja strateegilise loomuga. Ka Wildavsky (1988) juhib tähelepanu sellele, et eelarvete eesmärkidesse ja eelarvestamise protsessi on programmeeritud vastuolud. Põhjuseks on nõuded eelarvestamisele: eelarvestamine peab olema üheaegselt pikaajaline (strateegilised eesmärgid), operatiivne (lühiajalised eesmärgid), muutuv (võimeline reageerima poliitilistest otsustest tulenevale prioriteetide muutusele), paindlik (kohanevus muutuva majandussituatsiooniga) ja jäik (kulutuste reglementeeritus).

Karu *et al.* (2007, 132) esitavad eelarve eesmärgid järgmiselt:

- eelarve kui tegevusplaan – vahend tegevuste korraldamiseks ja eesmärkide saavutamiseks;
- eelarve kui finantsplaan – annab ülevaate laekuvatest tuludest ja tehtavatest kulutustest;
- eelarve kui kommunikatsioonivahend – kannab avalikkusele arusaadavat informatsiooni ja on demokraatliku valitsemissüsteemi usalduse indikaatoriks.

Eelnevast nähtub, et eelarvete koostamine on osa ASO planeerimisprotsessist.

Mereste (2003, 131) järgi on „**eelarvete koostamine, eelarvestamine ja finantsplaneerimine** organisatsiooni eesmärkide saavutamiseks vajalike arvutluste tegemine, eriti tulude ja kulude tasakaalustamine enne tegevuse alustamist”.

Horngren *et al.* (1996) defineerivad eelarvestamist järgmiselt: „**Eelarvestamine** (*budgeting*) on tegevusplaani kvantitatiivne väljendamine, mis aitab juhte plaanide koordineerimisel ja nende elluviimisel”.

Eeltoodud eelarvete eesmärkidest ja eelarvestamise definitsioonidest nähtub duaalsus eelarvestamise dimensioonides:

- juhtimisarvestuslikel eesmärkidel koostatud eelarve on organisatsiooniseste huvigruppide infoallikas edastades mineviku kuluarvestuse infot finantsaruandluse põhjal;
- finantsjuhtimise eesmärgil koostatud eelarve on sise- ja väliskasutajaid kulude juhtimisest ja kulutuste efektiivsusest informeeriv plaan.

Jones&Pendlebury (2000) käsitluses on eelarvestamine seostatud juhtimisarvestusega ja suunatud minevikku (tulemuste mõõtmine, eelarve täitmine, kontroll). Horngren *et al.* (1996), Mereste (2003) ja Karu *et al.* (2007) käsitlevad eelarvestamist finantsjuhtimise aspektist tulevikku suunatud planeerimissüsteemi osana. Wildavsky (1988), Hansen&Van der Stede (2004) ja Bergmanni (2009) käsitlustes on integreeritud mõlemad aspektid.

„Eelarve koostamisel kasutatavad protseduurid ja tegevused moodustavad **eelarvestamissüsteemi** (*budgeting system*)” (Karu *et al.* 2007, 24).

Tehniliselt võttes ei ole eelarvestussüsteem (*budgeting system*) otsustussüsteem, ta on otsuste juurutamise süsteem (Dickmeyer 2004, 3).

Käesolevas uurimuses tugineb autor Dickmeyerile (2004, 3) ja võtab aluseks seisukoha, et eelarvestussüsteem, erinevalt eelarvesüsteemist, ei ole majanduspoliitiliste otsuste (strateegiate) vastuvõtmise, vaid otsuste metoodilis-tehniline elluviimise süsteem. Eelarvestamise eesmärke käsitleb autor uurimuse ülesandepüstitusest tulenevalt planeerimise ja plaanide täitmise vaadet seostavana.

Paljudes allikmaterjalides (nt Olson *et al.* 1998; Guthrie *et al.* 1999; Jones&Pendlebury 2000; Hughes 2003; Curristine 2005; Schick 2007; Bergmann 2009) rõhutatakse, et NPMi reformistrateegiates püstitatud ressurside kasutamise tulemuslikkuse taotluse tõttu kandub avaliku sektori organisatsioonide eelarvestamise rõhuasetus sisendipõhiselt eelarvestamiselt väljundipõhisele või tulempõhisele eelarvestamisele.

**Sisendipõhises eelarvestamises** (*input-based budgeting*) alustatakse ressursikulu ja ressursivajaduse eelarvestamisest. Lähtutakse tavaliselt eelmise aasta kuludest. Eelarvestatud kulud (sisendid) jaotatakse toodetele ja teenustele (väljundid),



mistõttu osutatavate toodete ja teenuste nomenklatuuri ja koguse määravad kasutada olevad ressursid (peamiselt raha). Sisendipõhise eelarvestuse infosüsteem ei näita ressursside kasutamise efektiivsust, seepärast keskendutakse sisendipõhises eelarvestamises tavaliselt protsesside reguleerimisele. (Kristensen *et al.* 2002, 8).

**Väljundipõhises eelarvestamises** (*output-based budgeting*) määratakse kõigepealt eesmärknäitajate kaudu toodete ja teenuste nomenklatuur ja kogus, misjärel arvestatakse eesmärkide saavutamiseks vajalikud kulutused (Kristensen *et al.* 2002, 9). Schick (2007) toonitab, et eelarvestamise rõhuasetuse muutusega peab kaasnema muutus mõtteviisis – eelarve muutub analüüsiinstrumendist otsusepõhjenduslikuks instrumendiks.

**Tulemipõhises eelarvestamises** (*outcome-based budgeting*) defineeritakse eesmärgid avaliku hüve, heaolu või turvalisuse seisukohalt. Pärast soovitud tulemite defineerimist määratakse eesmärkide saavutamise indikaatorid (Kristensen *et al.* 2002, 9).

Eelarvestamise süsteemid ja meetodid – traditsiooniline kuluarvestus (*traditional cost accounting, TCA*), planeeriv programmipõhine eelarvestussüsteem (*planning, programming, budgeting system, PPBS*), kulupõhine eelarvestamine (*cost-based budgeting; line-item budgeting*), nullbaasiline eelarvestamine (*zero based budgeting, ZBB*) ja tulemuseelarvestamine (*performance based budgeting, PBB*) – arenesid välja USAs eelarvestamise normatiivse teooria reformistide (*reformers*) koolkonna seisukohtadest, mis põhinesid sotsiaalteadustel: majandusarvestus (*accounting*), juhtimine (*management*), valitsemisteooria (*theory of government*) (vt Rubin 1990). Erialakirjanduses (vt nt Rubin 1990, 180; Wildavsky 2001a, 56; Hughes 2003; Schick 2007, 118) on kõik eelloetletud eelarvestamise meetodid tunnistanud suuremal või vähemal määral ebaõnnestunuteks. Ebaõnnestumise peamisteks põhjusteks peetakse meetodite administreerimise ja kontrollimise keerukust, töömahukust ja sisu „lahjenemist“ madalamatel hierarhiatasanditel enne keskvalitsuseni jõudmist. Hoolimata kriitikast, on eelnimetatud meetodid maailma riikide praktikas laialdaselt kasutusel kas algkujul, adapteerituna, modifitseerituna või integreerituna. Enamik loetletud meetoditest on kasutusel ka Eestis sh Tallinna linna finantsjuhtimismudelid, mida analüüsitakse osas 3.2.

**Tulemuseelarvestamine** (*performance based budgeting, PBB*) on eelarvestamise meetod, mis seostab kasutatud vahendid mõõdetavate tulemustega. OECD (2008, 2) eristab:

- esituslikku (*presentational*);
- tulemuslikkusest teavitavat (*performance informed*);
- otsesest tulemuseelarvestamist (*direct performance budgeting*).

Esituslik ja tulemuslikkusest teavitav tulemuseelarvestamine käsitlevad tulemus-eelarvestamist laiemalt, st eelarvetele on lisatud taustteave tulemuslikkuse kohta, mille mõõtmiseks kasutatakse mõõtmismudeleid – nt tasakaalus tulemuskaart

(*balanced scorecard*), kuus sigmat (*six  $\Sigma$* ) jt. Taustteabena kasutatakse mittefinantsilisi näitajaid, mis sisaldavad hinnanguid, arvamusi, suhtumisi, nt innovatsioonivõime, kliendisõbralikkus, personali oskused, avaliku teenistuse eetika järgimine jms (Karu *et al.* 2007). Kasutamiseks sobivad ka kvalitatiivsete väärtuste hindamisega/mõõtmisega (kvantitatiivsetele lisaks) tegelevad kulu–kasu analüüs (*CBA*) ja kuluefektiivsuse (*CEA*) analüüs (vt nt Hansson 2007; Boardman *et al.* 2011). Nende analüüside käigus mõõdetakse kulud ja kasud: nii rahalised kui ka need, mis rahaliselt otseselt mõõdetavad ei ole (näiteks elanike rahulolu). Otsene tulemuseelarvestamine eeldab väljundi ja ressursikulu täpset mõõtmist (OECD 2008), st eksistreerib otsene seos tulemusnäitaja ja rahastamise vahel (Schick 2007, 123). Otsesel tulemuseelarvestamisel kasutatakse tekkepõhist arvestust, sest ainult tekkepõhine arvestuspõhimõte võimaldab eelarvetesse lülitada kõik tulud ja kulud (rahalised ja mitterahalised) keskpikas ja pikas perspektiivis, mida tulemuslikkuse hindamine eeldab (vt Blöndal 2003, 45; Schick 2007, 136).

Nüüdisajal kogub järjest rohkem järgijaid suhtumine, et tulud ja kulud tekivad juhtimistegevuste tagajärjel. Kaplan ja Cooper jõudsid 1980. aastate lõpus tõdemusele, et suure osa kuludest põhjustavad tegevused ja protsessid (Abejule 2000). See innovatiivne idee – kulude kandmine esmalt tegevustele ja protsessidele ning seejärel toodetele ja teenustele – sai tegevuspõhise kuluarvestuse ja tegevuspõhise eelarvestamise tekke aluseks. **Tegevuspõhine kuluarvestus** (*activity based costing, ABC*) on arvestusmeetod, mille abil arvestatakse kulud kulukandjatele (toodetele/teenustele), lähtudes nende kulude seosest ühe või teise tegevusega. ABC on kaheetapiline protsess, mille esimeseks etapiks on üldiste tegevuste kulude arvestus ja teiseks etapiks üldiste tegevuste kulude jaotamine väljunditele (tooted/teenused/programmid). **Tegevuspõhine eelarvestamine** (*activity based budgeting, ABB*) on eelarvestamise meetod, kus organisatsiooni strateegilistest eesmärkidest lähtuvalt määratakse kindlaks ja eelarvestatakse eelarveperioodil vajalike väljundite (kulukandjate) kogus ning seejärel nende väljundite saavutamiseks vajalike tegevuste ja ressursside kogus ning selleks tehtavad vajalikud kulutused. Tegevuspõhiste kuluarvestuse süsteemide ja eelarvestamise juurutamine viis **tegevuspõhise juhtimiseni** (*activity based management, ABM*) (Kaplan&Cooper 2002). Kaplan&Cooperi (2002, 20) järgi tähendab tegevuspõhine juhtimine „... tegevuste võrgustikku, mida on võimalik rakendada parema, tegevustel põhineva kulude info abil”, omades nii operatiivset (efektiivsuse suurendamine) kui ka strateegilist (teostatavate tegevuste valik) rakendust. Eeltoodust nähtub, et tegevuspõhises juhtimises on integreeritud toodete valmistamiseks ja teenuste osutamiseks vajalik strateegiline ja operatiivne kulujuhtimine. Selline integreeritud käsitlus võimaldab kulude juhtimist, loob eeldused kulude vähendamiseks ning toodab andmeid efektiivsuse analüüsiks (Kaplan&Cooper 2002). Tegevuspõhise kuluarvestuse ja eelarvestamise juurde pöörduakse tagasi ASO eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemide analüüsimisel osas 1.5.2.

### 1.1.3. Arvestusprintsiihid avaliku sektori organisatsioonis

Arvestuse põhiprintsiivid, mis moodustavad eelarvestuse ja finantsaruandluse kontseptuaalse raamistiku, on sektoriüleised üldaktsepteeritud metodoloogiliste eelduste kogumid (vt ka lisa 3). Tsiteerides Kallast (1997, 29): „Üldiselt aktsepteeritud arvestusprintsiihid annavad alati olulise autoriteetse toetuse ühe või teise arvestusprobleemi ühtsesse lahendusse”.

Rahvusvahelise Arvestusspetsialistide Föderatsiooni (*International Federation of Accountants, IFAC*) uuringus 11, on esitatud neli avaliku sektori arvestusmudelit, mis on kasutusel maailma erinevates riikides (Government ... 2000):

- kassapõhine arvestus;
- modifitseeritud kassapõhine arvestus;
- modifitseeritud tekkepõhine arvestus;
- tekkepõhine arvestus.

Tänapäevane kassapõhine arvestus on arenenud kameraalarvepidamisest (*cameral accounting*) (Monsen 2000; Monsen 2010). Modifitseeritud mudelites on kassapõhist arvestusmudelit täiustatud mõnede tekkepõhiselt kajastatavate nõuete ja kohustustega, nt lühiajalised kohustused ja pikaajalised laenud. Kohustuste bilansis kajastamisega kaasneb potentsiaalsete kohustuste avalikustamise vajadus põhiaruannete lisana (Parry 2010a). Tänapäevane tekkepõhine arvestus on arenenud paralleelselt kameraalarvepidamisega, äriorganisatsioonide spetsiifikat ja vajadusi (kasumi ja selle komponentide kajastamine ja esitamine) silmas pidades (Monsen 2000; Monsen 2010).

Eesti raamatupidamise seaduse (RPS) § 5 sätestab kaks arvestuspõhimõtet:

**Kassapõhine arvestus** on majandustehingute kajastamine vastavalt majandustehinguga seotud raha laekumisele või väljamaksmisele (RPS § 5 (1)).

**Tekkepõhine arvestus** on majandustehingute kajastamine vastavalt majandustehingu toimumisele, sõltumata sellest, kas sellega seotud raha on laekunud või välja makstud (RPS § 5 (2)).

Eelarveklassifikaatoris esitatakse **tegevuspõhine arvestuspõhimõte**, mille rakendamisel „... planeeritakse ja kajastatakse ressursside kaudu tegevuste tekkepõhised tulud ja kulud” (Eelarveklassifikaator ... §2<sup>2</sup> (2) p3).

OECD raportis (OECD 2011, 41) märgitakse, et enamuses Euroopa Liidu (EL) liikmesriikides, sh Eestis, on ASO keskvalitsuse tasandil kasutusel kassapõhine eelarvestus ning tekkepõhine finantsaruandlus. Tekkepõhine raamatupidamise aastaaruanne edastab igakülgset informatsiooni ASO ressursside paigutuse ja kasutamise kohta. Finantsarvestus ja -aruandlus on siiski ainult üks osa ASO arvestusinfosüsteemist (vt Bergmann 2009, 56). Seepärast on ilmne, et seni, kuni ASO arvestusinfosüsteemi teist osa – eelarveid – koostatakse (ja kontrollitakse) kassapõhiselt, puudub terviklik ülevaade ressursside juhtimise efektiivsusest

ja läbipaistvusest. Sellele juhib tähelepanu nt Blöndal (2003), märkides, et kahe võrreldamatu arvestuspõhimõtte kasutamine on nõrgestanud ASO finantsjuhtimissüsteemi alamsüsteemide omavahelist seostatust ja ei võimalda analüüsida ASO fiskaalset jätkusuutlikkust.

## 1.2. Uus avaliku sektori finantsjuhtimine

Traditsioonilise avaliku halduse mudelis on finantsjuhtimise ülesandeks eelarve reeglitest ja regulatsioonidest kinnipidamise kontrollimine, ressursikasutuse efektiivsusele ja tõhususele ei pöörata erilist tähelepanu (vt nt Hughes 2003; Blöndal 2003; Curristine 2005; Chan&Xiao 2009). Seepärast ei paku traditsiooniline finantsjuhtimise mudel teavet parendamist vajavate valdkondade kohta (Curristine 2005).

Uue avaliku sektori finantsjuhtimise (NPFM) ülesandeks on arvestuspoliitika ja -praktikate kaasajastamine, ühtlustamine ja tugevdamine avaliku sektori organisatsioonides (vt nt Olson *et al.* 1998; Guthrie *et al.* 1999; Kurunmäki *et al.* 2011). Vajalikuks peetakse ka juhtide finantsteadlikkuse tõstmist (vt Wynne 2007; Schick 2007). Falconeri (1997) järgi on arenenud turumajanduslikes riikides reformide eesmärgiks eelarvevahendite kasutamise efektiivsuse suurendamine; Kesk- ja Ida-Euroopa riikide eesmärk on nüüdisaegse ühiskonna liikmete vajadusi rahuldava avaliku halduse süsteemi loomine, millega on vahetult seotud finantsjuhtimise süsteemi täiustamine.

NPFMi käivitajaks Euroopas on kaks faktorit (Pollitt&Bouckaert 2000):

1. Maastrichti leping (1992), mis pani aluse Euroopa Liidu moodustamisele ning mille raames lepiti kokku ühises majandus- ja monetaarpoliitikas, välis- ja julgeolekupoliitikas ning õigus- ja siseküsimuste alases poliitikas. Maastrichti leping limiteerib avaliku raha kasutamist ja laenupoliitikat. Eelarvedefitsiidi tegelik või planeeritud näitaja ei tohi ületada 3% SKPst. Kandidaatriigi riigivõla summa (*Gross Domestic Debt*) ei tohi ületada 60% kandidaatriigi SKPst.
2. Avalike teenuste tasakaalustamata hinna-kvaliteedi suhte tõttu tekkis vajadus uuendada sotsiaalset lepingut (*social contract*) riigi ja kodanike vahel.

Guthrie *et al.* (2005, 40) esitavad NPFMi viis dimensiooni:

1. Finantsaruandlussüsteemi arendused, mille eesmärgiks on äriühingute arvestuspõhimõtete juurutamine avaliku sektori organisatsioonides.
2. Turumajanduse reeglitel põhinev juhtimine, teenuste lepinguline delegeerimine, kuluarvestusel põhinevad avalike teenuste hinnakalkulatsioonid.
3. Tulemusjuhtimine koos tegevuse tulemuslikkuse hindamisega.
4. Finantsplaneerimise detsentraliseerimine või delegeerimine, sh finants- ja juhtimisarvestussüsteemide seostamine ning eelarvete ja eelarve täitmise aruannete seostamine.

5. Ümberkorraldused avaliku sektori organisatsioonide auditisüsteemis, selleks, et igakülselt kontrollida ja rahuldada ühiskonnaliikmete kasvavaid vajadusi teenuste kättesaadavuse, kvaliteedi ja ressursikasutuse tõhususe osas. Tulemusauditi (nii sise- kui ka välisaudit) kui tagasisidesüsteemi juurutamine ja arendamine.

Eeltoodud dimensioonid määravad ära NPFMi laia haarde. Mõned dimensioonid osaliselt kattuvad, mõned neist hõlmavad teisigi valdkondi peale finantsjuhtimise.

Uurimuse ülesandepüstituse aspektist on relevantset järgmised NPFMi valdkonnad:

- tulemusjuhtimine koos tegevuse tulemuslikkuse hindamisega (taustinformatsioonina);
- finants- ja juhtimisarvestussüsteemide seostamine.

**Tulemusjuhtimise** (*management by objectives, MBO*) all mõistetakse laiaulatuslikku terviklikku juhtimiskontseptsiooni, mis sisaldab tervikliku kvaliteedijuhtimise (*total quality management, TQM*) elemente. Hartog *et al.* (2004) ja Beardwell *et al.* (2004) tõdevad, et puudub ühtne arusaam tulemusjuhtimise sisust, mistõttu mõiste kasutamisel esineb teatavat segadust, mis omakorda raskendab selle juhtimiskontseptsiooni kasutamist. Tulemusjuhtimine põhineb NPMi juhtimislikul harul (*managerialism*) (Hood 1991, 5). Heinrichi (2002) järgi on tulemusjuhtimises integreeritud juhtimise (*management*) ja eestvedamise (*leadership*) põhimõtted. Tulemusjuhtimise rakendamine on tulemuseelarvestamise juurutamise eeltingimuseks (Shick 2007). Tulemusjuhtimise strateegiate „pannes juhid juhtima” (juurduvad Uus-Meremaal) ja „lastes juhtidel juhtida” (juurduvad Austraalias) ühisjooneks on juhtidele tulemuste parendamiseks piisava tegevusvabaduse andmine (Shah&Shen 2007). Tulemusjuhtimise vältimatuks elemendiks on järelevalvesüsteem, mille abil mõõdetakse püstitatud eesmärkide saavutamist.

Tulemusjuhtimise rakendusena käsitletakse **tulemuslikkuse juhtimist** (*performance management*). Atkinson&Shaw (2006, 175) järgi on tulemuslikkuse juhtimine multidimensionaalne juhtimisvaldkond, baseerudes motivatsiooni-teoorial (*motivation theory*) põhineval eesmärgi püstitamise teoorial (*goal-setting theory*) ja ootuste teoorial (*expectancy theory*).

Tulemuslikkuse juhtimine on protsess, mille käigus organisatsioon integreerib oma tulemusnäitajad organisatsiooni strateegiate ja eesmärkidega, määratlevad Bitici *et al.* (1997) ning Atkinson&Shaw (2006).

OECD (2005) defineerib tulemuslikkuse juhtimist juhtimistsükliks, mille osadeks on strateegiline ja operatiivne planeerimine, organisatsiooni juhtimisstruktuuri täiustamine koos vastutuse detsentraliseerimisega ning tegevustulemuste kontrollimine ja hindamine.

Haldma *et al.* (2008) rõhutavad, et OECD poolt esitatud tulemuslikkuse juhtimise definitsioonis peegeldub Demingi juhtimismudeli (vt lisa 4) idee – nii strateegilised kui ka operatiivsed eesmärgid ja sihid on määratletud, juhtidel on piisavalt tegevusvabadust nende saavutamiseks, tegevustulemused on mõõdetavad ja esitatavad. Definitsioon reflekteerib ka NPMi–NPFMi reformistrateegiate suuniseid, milleks on orienteeritus väljundile, vastutus teenuse osutamise ja selleks tehtud kulutuste eest, strateegilise ja operatiivse juhtimise eraldamine, detsentraliseerimine, personali motiveerimine (vt Christensen&Læg Reid 2002; Curristine 2005; lisa 1). Institutsionaalse (organisatsiooni), funktsionaalse (valdkond) ning operatsioonitasandi (allüksus), (vt Thompson&Strickland 1996, 38) eesmärgid, tegevused ning mõõdikud on kooskõlas ja üksteisest tulenevad ning seotud inimressursside juhtimise (*HRM*) kaudu (vt Atkinson&Shaw 2006).

Allikmaterjalides rõhutatakse ASO tulemuslikkuse juhtimise süsteemi dünaamilist (Bitici *et al.* 2000; Garengo *et al.* 2005) ja tasakaalustatud (Kaplan&Norton 1992; Garengo *et al.* 2005) iseloomu. Bitici *et al.* (2000) mõistavad dünaamilise tulemuslikkuse juhtimise süsteemi all sellist süsteemi, mis reflekteerib ASO väliskeskkonnas toimunud muudatused (nt muudatused strateegiates, õigusaktides jm) organisatsiooni sisekeskkonda (kaasnevad nt muudatused kasutatavas infosüsteemis, personalis jne). Selline lähenemine ühtib osas 1.3 esitatud sõltuvusteoreetilise käsitlusega, mille kohaselt iga üksiku muutuja tähtsus ja mõjuulatus sõltub muutuse kontekstist. Tasakaalustatud tulemuslikkuse juhtimise süsteemis analüüsitakse Garengo *et al.* (2005) järgi väljundeid süsteemselt ja koordineeritult, lähtudes ühiskonna vajadustest ja ASO ülesannetest (nt klientide rahulolu, innovatiivsus jm).

ASO tulemuslikkuse juhtimine põhineb **tulemuslikkuse hindamise** süsteemil (*performance measurement system*). Tulemuslikkuse hindamise näitajate süsteemne valik, arendamine ja kasutamine võimaldab analüüsida ja hinnata organisatsiooni liikumist püstitatud eesmärkide suunas (Atkinson&Shaw 2006), kasutades relevantseid mõõtmismudeleid, nt tasakaalus tulemuskaart (*balanced scorecard, BSC*). Viimase ideeks on organisatsiooni põhiliste eesmärkide vaheliste põhjus–tagajärg seoste leidmine ühtse visiooni saamiseks, rakendades selleks nii finantsilisi kui ka mittefinantsilisi näitajaid organisatsiooni ja väliskeskkonna vaates. Finantsjuhtimise valdkonnas põhinevad tulemuslikkuse hindamise süsteemi arendused Otley (1999), Kaplan&Cooperi (2002) ning Ferreira&Otley (2009) töödel. Otley (1999) ning Ferreira&Otley (2009) eesmärgiks oli luua laiapõhjaline organisatsiooni välis- ja sisefaktoreid arvestav tulemuslikkuse hindamise süsteemi raamistik, eesmärgiga tuvastada kulude optimeerimise võimalused ja võrrelda saavutatud võtmenäitajaid seatud eesmärkidega või normatiividega. Kaplan&Cooper (2002) käsitlevad integreeritud kulude ja tegevustulemuste süsteemide juhtimist organisatsiooni kasumlikkuse ja tulemuste parendamise eesmärgil.

Eeltoodust nähtub, et finantsjuhtimise ja tulemuslikkuse juhtimise integreeritud käsitluses tähtsustub finantsvahendite kasutamise tõhususe analüüs (Schick 2003;

Curristine 2005; Schick 2007; OECD 2008; Bergmann 2009; Chan&Xiao 2009; strateegia SE21), mille aluseks saab olla ainult minevikku, olevikku ja tulevikku siduv järjepidev ja võrreldav andmevoog. Sellise andmevoog tootmine nõuab finants- ja juhtimisarvestuse süsteemide seostatust, mille vajalikkust NPFMi dimensioonides rõhutatakse (Guthrie *et al.* 2005, 40). ASO finants- ja juhtimisarvestussüsteemide integreerimise võimalusi analüüsitakse uurimuse osas 1.5.

### 1.3. Lüderi finantsjuhtimise reformimise mudelid

ASO finantsjuhtimise reformimise mudelid (vt Chan *et al.* 1996; Jaruga&Nowak 1996; Godfrey *et al.* 2001; Christensen 2002) baseeruvad valdavalt Lüderi mudelil (*Lüder's Contingency Model, LCM*, Lüder 1992) ja Lüderi finantsjuhtimise reformimise mudelil (*Financial Management Reform Process Model, FMR Model*) (Lüder 2002).

Lüder uurib ja selgitab oma sõltuvusteoorial põhinevate mudelite abil riigi sotsiaalpoliitilis-administratiivsete faktorite mõju finantsjuhtimise reformimisele. Kui nende faktorite konfiguratsioon loob juurutamisbarjääride ületamiseks piisavalt soodsad tingimused, on tõenäoline, et reformid toimuvad. FMR mudelis liigendab Lüder finantsjuhtimise reformimist mõjutavad välis- ja sisekeskkonnast tulenevad muutujad järgmisteks kogumiteks (Lüder 2002, 8):

- kaks klastrit kontekstuaalseid muutujaid: stiimulid (*stimuli*) ja institutsionaalne korraldus (*institutional arrangements*);
- kolm klastrit käitumislikke muutujaid: reformi käivitajad (*reform drivers*), poliitilised reformi edendajad (*political reform promoters*) ja sidusgruppid (*stakeholders*);
- kaks klastrit vahendite (*instrumental*) muutujaid: reformi kontseptsioon (*reform concept*) ja juurutamise strateegia (*implementation strategy*).

Nagu märgib Elwood (2002), võimaldab keskkonnamuutujate ja ASO finantsjuhtimissüsteemi elementide mõjusuhete analüüs mõista ja selgitada arvestussüsteemide, protseduuride, praktikate ja reformide tempo erinevuste põhjuseid riigiti. Jaruga&Nowak (1996) ja Godfrey *et al.* (2001) märgivad, et NPFMi reformistrateegiatega juurutamisest põhjustatud muudatused üleminekuriikide või vähese turumajandusliku kogemusega riikide majanduskeskkonnas erinevad sisult, mõõtmetelt ja vormilt arenenud turumajanduslike riikide majanduskeskkonnas toimuvatest muudatustest, mõjutades eri moel ka iga üksiku riigi ASO finantsjuhtimissüsteemi disaini ja toimimist.

FMR mudelisse (Lüder 2002, 18) on Lüder uue elemendina lisanud tagasiside, mille kaudu seostatakse reformi tulemit (*outcome*) reformiprotsessi käitumislake muutujatega, institutsionaalse korraldusega ning kontseptuaalsete muutujatega, luues sel moel võimaluse reformi etapiviisiliseks teostamiseks.

Lüderi ja Lüderi mudelitel põhinevatele finantsjuhtimise reformimise mudelitele heidavad kriitikud (vt Monsen&Näsi 1998; Chan 2002; Ouda 2010) ette metodoloogilisi puudusi:

- analüüsimate valdkondade (*black boxes*) olemasolu;
- keskendumist peamiselt vormile;
- ebapiisavat finantsjuhtimise reformide sisu analüüsi;
- riikide, kus finantsjuhtimise reformid on teostatud (Uus-Meremaa, Ühendkuningriik, Austraalia) kogemusega mitte arvestamist.

Kriitikud on seisukohal, et sõltuvusteooria abil saab küll selgitada finantsjuhtimise reformide põhjuseid ja määratleda reforme käivitavaid mõjureid, kuid ei saa analüüsida reformide juurutamise protsessi, reformide käiku ning reformide tulemuslikkust. Ouda (2010) rõhutab, et on aeg liikuda finantsjuhtimise reformimist selgitavatelt mudelitelt (*explanatory models*) finantsjuhtimise normatiivsetele mudelitele (*prescriptive models*).

Kriitikast hoolimata on sõltuvusteoorial põhinevaid Lüderi mudeleid CIGAR-võrgustiku (*Comparative International Governmental Accounting Research*) teadlased kasutanud finantsjuhtimise reformide mõjurite analüüsi võrdlusmudelitena rohkem kui 15 aasta jooksul (Ouda 2010, 65) vanade turumajanduslike riikide (Saksamaa, Kanada, Šveits, Taani, USA Itaalia jt) näitel (Lüder 2002, 5). Ida-Aafrika arengumaadele kohandasid Lüderi FMR mudeli Godfrey *et al.* (2001). Vähem on Lüderi FMR mudelit kasutatud Kesk- ja Ida-Euroopa riikide näitel, millest autor leidis andmeid ainult Poola (Jaruga&Nowak 1996) ja Eesti (Haldma 2006) kohta.

Kuna Lüderi FMR mudelit (Lüder 2002, 18) on laialdaselt kasutatud erinevate riikide finantsjuhtimise reformide mõjutegurite ja nende mõju analüüsimisel, on ta valitud võrdlusmudeliks ka ASO integreeritud finantsjuhtimise mudelit mõjutavate tegurite analüüsimisel uurimuse osas 3.1.4.

#### **1.4. Demingi juhtimismudel**

Teadlased (vt nt Guthrie *et al.* 1999; Epstein&Campell 2002; Haldma *et al.* 2008) on ASO juhtimist käsitlevate uurimuste teoreetilise alusena NPMi–NPFMi kontekstis kasutanud W. Edwards Demingi (1900–1993) juhtimismudeli ideed – *Plan, Do, Check, Act*. Demingi juhtimismudel (vt lisa 4) on organisatsiooni toimimise pideva parendamise tsükkel, mille põhiidee Waltoni (1986) järgi on organisatsiooni eesmärkide saavutamine, integreerides kvaliteedi, innovatsiooni, tehnoloogia, tootmise ja ettevõtluse dimensioonid.

Anderson *et al.* (1994, 479) esitavad Demingi juhtimismudeli idee järgmiselt:

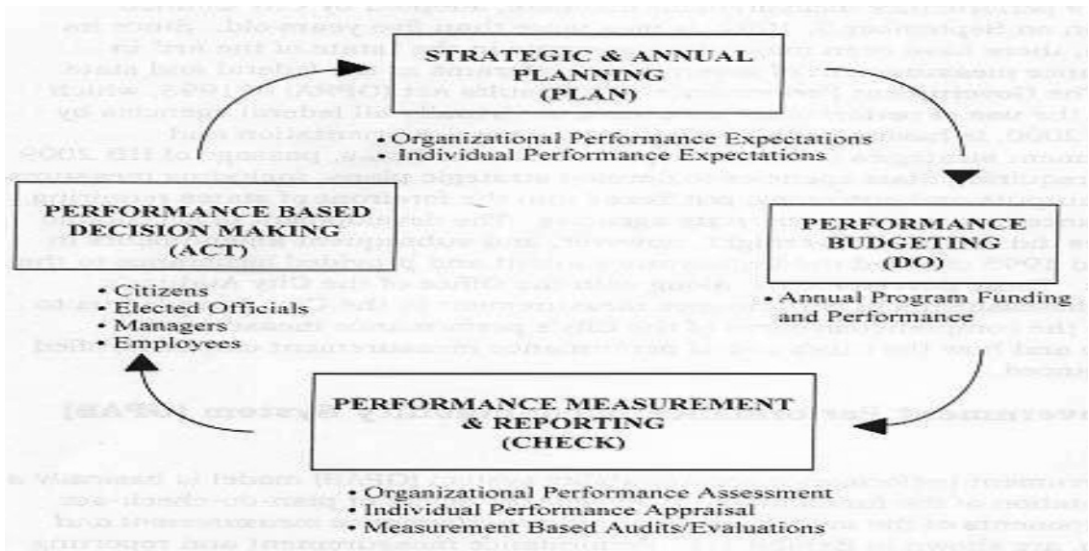
„Juhtimismudeli efektiivsus põhineb eestvedamislikel pingutustel (*leadership efforts*), mis on jätkuvalt suunatud koostööalt ja õppiva organisatsiooni



(*cooperative and learning organization*) loomisele sooviga juurutada protsessipõhine juhtimine (*process-management practices*), mis olles juurutatud, toetab klientide rahulolu (*customer satisfaction*) ja organisatsiooni jätkusuutlikkust (*organizational survival*) töötajate rahulolu saavutamise (*employee fulfillment*) ning protsesside, toodete ja teenuste pideva parendamise (*continuous improvement of processes, products and services*) kaudu”.

Demingi edu algas Jaapanis 1950ndatel aastatel (Deming 1986, Walton 1986), kus Deming esitles Shewharti 1939. aastal loodud juhtimistsükli modifitseeritud kontseptsiooni (Moen&Norman 2010, 25). Järgmisena juurutas Deming oma juhtimismudeli Ford Motor Company (Scherkenbach 1986b). Kuna Fordi edukus kasvas, võtsid mudeli kasutusele paljud organisatsioonid (Hodgson 1987). Walton (1986) rõhutab, et Demingi juhtimismudel on sektoriülene, ta on ennast õigustanud äriorganisatsioonides (Ford Motor Company, Motorola, Honeywell, AT&T, Campbell’s Soup, Ritz Carlton Hotels, Bridgestone U.S.A.) ja ASOdes (USA kaitseväge, merevägi, haridusasutused jpt). Arvukad juhtumiuuringud on näidanud Demingi juhtimismudeli rakendamise saavutatud efektiivsuse kasvu eri tüüpi organisatsioonides (vt Gurthie *et al.* 1999; Fisher *et al.* 2005). Demingi juhtimismudel on oma kontseptsiooni universaalsuse tõttu rakendust leidnud ka Eesti teadlaste hulgas eri valdkondade ASOde finantsjuhtimise analüüsimise teoreetilise alusena (vt nt Haldma *et al.* 2008).

Demingi juhtimismudeli ja juhtimisliku tulemusvastutuse (*managerial accountability*) (vt Pollitt&Harrison 1992) integreeritud ideedel põhineb nt USA Austini linnas rakendatud tulemusvastutuse süsteem (vt Epstein&Campbell 2002, 2)



Joonis 2. Avaliku sektori organisatsiooni tulemusvastutuse süsteem (Allikas: Austini linna audiitorbüroo, esitatud Epstein&Campbell 2002, 2 vahendusel).

Joonisel 2 kujutatud ASO tulemusvastutuse süsteem koosneb neljast etapist: strateegiline ja operatiivne planeerimine (*plan*), tulemuseelarvestamine (*do*), tulemuste mõõtmine ja aruandlus (*check*) ning korrigeerimine ja otsustamine (*act* ka *adjust*). Thompson&Strickland (1996, 241) rõhutavad, et organisatsiooni strateegia elluviimine tähendab organisatsiooni strateegilise plaani konverteerimist tegevusteks ja seejärel tulemusteks, mida Demingi juhtimismudel järgib. Tompkins (2005, 333) rõhutab, et Demingi juhtimismudeli esimene samm (*plan*) põhineb kvaliteedi parendamiseks vajalike muudatuste määratlemisel. Sellest järeldab autor, et strateegilisi ja operatiivseid juhtimisotsuseid põhjendava alusena vajab juht usaldusväärsete andmete põhjal koostatud möödunud perioodi majandustulemuste analüüsi. See tähendab, et ASO finantsjuhtimise kontekstis muutub keskseks aruande kvaliteet. Aruande andmete alusel kas luuakse järgmiseks perioodiks uued sisendid (kriteeriumid, eesmärgid, plaanid), korrigeeritakse varasemaid või jäetakse need muutmata. Otsuste põhinemist adekvaatsetel andmevoogudel peavad väga oluliseks nt Schick (2003), Curristine (2005), Schick (2007), OECD (2008), Bergmann (2009), Chan&Xiao (2009). Järgmiste etappide – tulemuseelarvestamise (*do*) ja kontrollimise (*check*) – võtmeprobleemiks on ressursside (sisendid) ja tulemite (väljundid) omavahelise seotuse ulatus ja sügavus ning selle mõõtmise võimalused. Autor näeb lahendust selles, et ASO hierarhiatasanditel moodustatakse analüüsigrupid. Lapsley (2008) rõhutab eriti tulemuslikkuse hindamise (*check*) faasi tähtsust, mis juhtimistsükli eelneb otsustusfaasile. Otsustusfaasis toetub juht eelnevalt kontrollitud andmetele, kooskõlastades eeloleva perioodi eesmärgi eri hierarhiatasandite ASOdega. Otsustamise (*act*) tulemuslikkust peavad väga oluliseks Curristine (2005), Schick (2007), Bergmann (2009). Bogt (2001, 621) väidab, et ainult integreeritud informatsioon organisatsiooni plaanidest ja nende realiseerimisest (planeerimine, eelarvestamine, *plan*, *do*) koos täitmise kontrollimisega (aruandlus, *check*) saab olla aluseks otsustele (*act*, ka *adjust*), mis tagavad organisatsiooni toimimise jätkuva parendamise.

Demingi juhtimismudeli teoreetilisfilosoofilised juured ulatuvad retrospektiivselt Galileo (1564–1642) ja Baconi (1561–1626) töödeni, mis panid aluse juhtimisteadusele (Moen&Norman 2010, 24). Juhtimisteadus (*management science*) kui teoreetiline käsitlussuund püüab täppisteadusele toetudes ja isikupärasust vähendades suurendada juhtimise teaduslikku põhjendatust. Teaduslikku meetodit võib lihtsustatult vaadelda korduva tsükliks, mis algab empiirilisel uuringul ja lõpeb empiirilise uuringuga, kinnitamaks või lükkamaks ümber hüpoteesi (vt Vehmanen 2010, 6). Popperi (1966, 369) järgi on empiiriline teadmine (eeldus, oletus, uskumus jms) tõsikindel siis ja ainult siis, kui seda kinnitavad faktid. Vehmanen (2010, 6) juhib tähelepanu adekvaatse mõõdikute süsteemi ja mõõtmismeetodite tähtsusele, sest nende puudumine arengutsükklites viib spekulatiivsete järeldusteni, mis ei vasta teadusliku meetodi põhimõtetele.

Deming ise publitseeris vähe oma juhtimismudeli teoreetilisi aluseid käsitlevaid töid. Tuntumad on *Out of the Crisis* (Deming 1986) ja *The New Economics for Government, Economics, Education* (Deming 1993b). Rohkem on Demingi

teooriaid oma töödes selgitanud teised teadlased, nt Scherkenbach (1986a), Walton (1986), Neave (1990) jt. Demingi juhtimismudel on mõjustatud terviklikust kvaliteedijuhtimise kontseptsioonist (*total quality management*), mille loojaks ja arendajaks Deming koos Shewhartiga oli. Walton (1986) leiab selles tulemusjuhtimise (*management by objectives*) elemente. Demingi juhtimismudelis on kesksel kohal õppiva organisatsiooni (*learning organization*) idee. Senge (2000) eristab „organisatsioonilist õppimist” (*organizational learning*), mille all mõistetakse erinevate teooriate kogumit, ja „õppivat organisatsiooni” (*learning organization*), mille all mõistetakse rakendatavate põhimõtete kogumit. Roots (2004, 158) esitab õppiva organisatsiooni kontseptsiooni edasiarenduse intelligentseks organisatsiooniks, rõhutades nende vahelisi erinevusi, mis seisnevad selles, et

„... mõlemad organisatsioonid õpivad, tulevad mingile uuele teadmisele, kuid õppiv organisatsioon on seejuures pigem juba toimunud reageeriv, sellega kohanev ja muganduv, intelligentne aga proaktiivne, veel toimumata muutusi ette nägev ning neid ennetav”.

Käesoleva uurimuse autor on seisukohal, et intelligentse organisatsiooni kontseptsioon sobib Demingi juhtimismudeli ideega paremini kui õppiva organisatsiooni kontseptsioon. Demingi idee kohaselt on iga järgneva juhtimistsükli aluseks tulevikku vaatav ja muutusi mõtestav planeerimine. See on proaktiivne, aga mitte toimunud muutustele reageeriv orientatsioon.

Kokkuvõtvalt märgib autor, et Demingi juhtimismudel on integreeriv mudel, sidudes

- organisatsiooni strateegilised ja operatiivsed eesmärgid ja otsused;
- organisatsiooni erinevate juhtimistasandite eesmärgid ja otsused;
- organisatsiooni erinevate valdkondade eesmärgid ja otsused;
- organisatsiooni sisemised juhtimisprotsessid ja väliskeskonnast tulenevad eesmärgid;
- organisatsiooni kogemused ja strateegilised eesmärgid.

Oma integreeriva sisu tõttu on Demingi juhtimismudel kasutatav ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli loomise raamistikuna. Demingi juhtimismudeli ideega haakub Yamamoto (2006) seisukoht, et ASO finantsjuhtimise ja tulemuslikkuse juhtimise integreerimine võimaldab parendada finantsjuhtimise tulemuslikkust läbi pideva organisatsioonilise õppimise (*organisational learning*). Finantsjuhtimise tulemuslikkuse taotlus – „raha eest saadava väärtuse” (*value-for-money*) analüüs (World ... 1998) – tõusis tähelepanu keskmesse ASO finantsjuhtimise reformistrateegiate – uue avaliku sektori finantsjuhtimise (NPFM) – ülemaailmse levikuga.

## 1.5. Avaliku sektori organisatsioonide eelarvestus- ja finantsaruandlus-süsteemide integreerimine

### 1.5.1. Arvestuspõhimõtete ühtlustamine

Erialakirjanduses tõdetakse, et ajalooliselt kujunenud tavade järgi käsitletakse ASO eelarvestus-süsteemi finantsarvestus- ja -aruandlus-süsteemist eraldiseisvana, pidades finantsaruandlust teisejärguliseks (vt nt Yamamoto 2006, Pretorius&Pretorius 2008, Bergmann 2009). Ka Eesti avaliku sektori finantsjuhtimise analüüsist ilmneb, et finantsjuhtimine ei toimi terviksüsteemina, mille põhjuseks on nõrk seos strateegiliste eesmärkide ja nende operatiivse teostuse vahel (Rahandusministeeriumi valitsemisala ... 2010, 7). ASO eelarvestus- ja finantsarvestussüsteemide lai eraldatus ja vähene integreeritus võib kujuneda neis organisatsioonides tulemusjuhtimise rakendamise ja juhtimise tulemuslikkuse saavutamise üheks piduriks, väidab Shick (2007).

Eelarvestussüsteemi ja finantsaruandlus-süsteemi väljundid – aruanded – täidavad üldjoontes sama ülesannet – informeerivad avalikkust ASO majandusplaanidest, tulude laekumisest ja ressursside kasutamisest, tulemuste kvantiteedist ning kvaliteedist. On enesestmõistetav, et finantsjuhtimise ja tulemuslikkuse juhtimise integreeritud käsitluses ressursside kasutamisest süsteemse ülevaate andmiseks ja tulemuste usaldusväärsuse, järjepidevuse ja võrreldavuse tagamiseks lähtutakse arvestuse üldtunnustatud põhimõtetest (vt ka lisa 3) ja rakendatakse ühtset analüüsiraamistikku, mille kohaselt:

- analüüs peab olema kestev, mitte ajutine;
- järjepidevalt tuleb kasutada samu hindamisaluseid, arvestuspõhimõtteid ja -meetodeid, mis tagab arvestuse ja analüüsi läbipaistvuse;
- majandusarengut analüüsitakse *ex post* kuni 10 aasta ulatuses, mis võimaldab paremini hinnata organisatsiooni majandusliku lähenemise jätkusuutlikkust;
- rakendatakse *ex ante* lähenemisviisi vähemalt keskpikal perioodil, mis võimaldab hinnata organisatsiooni võimet reageerida tulevastele probleemidele ning tagada majandusarengu jätkusuutlikkus.

Sageli on ASO eelarvestus- ja finantsaruandlus-süsteemides ühtse analüüsiraamistiku rakendamine pärsitud, sest:

- süsteemid on eraldatud (Yamamoto 2006; Schick 2007; Kraan *et al.* 2008);
- kasutatakse erinevaid arvestuspõhimõtteid – eelarvestamine toimub valdavalt kassapõhiselt, finantsaruandlus tekkepõhiselt (OECD 2011);
- kassapõhine (lühiajaline) arvestus on meetoodiliselt vastuolus keskpika planeerimisperioodi ideega ja ei toeta jätkusuutlikku planeerimist (Parry 2010a);
- kassapõhise kui lühiajalise (*ex post*) ja tekkepõhise kui pikaajalise (*ex ante*) arvestuse toodetud andmevood ei ole omavahel võrreldavad meetoodika erinevuste tõttu (Parry 2010a).

Kassapõhise arvestusprintsiiibi andmevoogude ühekülgus (Parry 2010a; Jovanović 2013), hinnangute mittekasutamine (Monsen 2010) ja arusaadavus on selle arvestusprintsiiibi eeliseks aga ka puuduseks. Kui tulude, kulude, nõuete ja kohustuste kajastamine põhineb ainult rahal, jääb suur hulk informatsiooni arvestuses kajastamata (Bergmann 2009, 75; Parry 2010b; Jovanović 2013). Schick (2007, 133) rõhutab, et kassapõhine arvestus võimaldab eelarvete täitmisega manipuleerida.

Tekkepõhise arvestusmetoodika kasutuselevõttu ASO finantsarvestuses toetavad jõuliselt rahvusvahelised erialaorganisatsioonid (Hughes 2007), nt Rahvusvaheliste Arvestusstandardite Nõukogu (*International Accounting Standards Board*), Rahvusvaheline Avaliku Sektori Raamatupidamisstandardi Amet (*International Public Sector Accounting Standards Board*) jt.

Tekkepõhise arvestuse eelisteks peetakse järgmist:

- tekkepõhise arvestuse kaudu edastatav informatsioon on kõikehõlmav, järjepidev ja võrreldav, tagab aruannete läbipaistvuse ja laiapõhjalisuse varade ja kohustuste (ka potentsiaalsete) esitamisel (Blöndal 2003; Bergmann 2009, 76; Jovanović 2013);
- tekkepõhiselt koostatud eelarve on jätkuv, ta näitab lisaks lühiajalistele majandustehingutele ka pikaajaliste tehingute (põhivara kasutamine, pikaajalised finantsinstrumendid, potentsiaalsed kohustused) mõju jooksva eelarveaasta suhtes *ex post* ja *ex ante* (Parry 2010a);
- tekkepõhine eelarve annab infot riigi fiskaalsest jätkusuutlikkusest (Schick 2007);
- tekkepõhine eelarvestamine lubab kanda kasutamata vahendeid üle järgmisesse eelarveperioodi (Bergmann 2009, 55);
- tekkepõhine eelarvestamine välistab manipulatsioonid eelarvega juba keskpikal perioodil (Schick 2007).

Tekkepõhisel arvestusel on ka puudusi:

- tekkepõhine arvestamine arenes eelkõige kasumile orienteeritud kommertsorganisatsioonide vajadustest lähtuvalt ja võimaldab täpsemalt kajastada kasumi komponente (Monsen 2000; Monsen 2010);
- tekkepõhises arvestuses kasutatakse palju hinnanguid, mistõttu on võimalik manipuleerida kasumiga (Monsen 2008);
- tekkepõhine arvestus on keerukam, selle kasutamine nõuab spetsialistidelt kõrgemat kvalifikatsiooni ja tavakasutajatelt rohkem teadmisi, et aruandeid lugeda (Wynne 2007; Schick 2007; Bergmann 2009).

ASO eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemides kasutatavatele erinevatele arvestuspõhimõtetele juhib tähelepanu Schaeffer (2004, 11), kes esitab finantsaruandluse ja eelarvestamise vahelised seosed kummaski süsteemis kasutatud arvestuspõhimõtete alusel järgmiselt:

- kassapõhine finantsaruandlus eeldab kassapõhist eelarvestamist;

- kassapõhine eelarvestus ei nõua ilmtingimata kassapõhise finantsaruandluse pidamist;
- tekkepõhine finantsaruandlus ei nõua ilmtingimata tekkepõhist eelarvestamist;
- tekkepõhine eelarvestus eeldab tekkepõhise finantsaruandluse pidamist.

Schaeffer (2004) on esitanud praktikas levinud mudelid, kuid ta ei analüüsi otseselt arvestuspõhimõtete erisusest tingitud probleeme. Eeltoodud liigitusest nähtub, et teise ja kolmanda variandi korral ei kasutata eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemides ühtseid arvestuspõhimõtteid. See raskendab ressursside kasutamise tulemuslikkuse juhtimise süsteemset rakendamist, milles on oluline koht väljundite ja ressursside võrdlemisel, tuleviku (eelarvestamine) ja mineviku (finantsaruandlus) sidumisel, millele teadlased nt Schick (2007), Bergmann (2009), Chan&Xiao (2009), tähelepanu juhivad.

ASO finantsaruandlusüsteemi arenduse üheks meetmeks NPFMi reformides on aruannete kvaliteedi tõstmise nende koostamise arvestuspõhimõtte muutmise läbi – loobutakse majandustehingute kassapõhisest kajastamisest ning juurutatakse tekkepõhine kajastamine ja esitamine (Guthrie *et al.* 2005). See meede on praktikas rakendatud, ASO finantsaruandlus on EL liikmesriikides (sh Eesti) reformitud tekkepõhiseks (Euroopa Komisjoni ... 2008). Finantsjuhtimist käsitlevates uurimustes on juhitud tähelepanu sellele, et finantsarvestuse arenguga kaasneb juhtimisarvestuse areng (Virtanen *et al.* 1996), ja *vice versa* – juhtimisarvestuse arenguga kaasneb kvalitatiivne muutus finantsarvestuses (Solomons 1952; Horngren *et al.* 2005). Praktikas aga on kujunenud olukord, kus ASO juhtimisarvestus (sh eelarvestamine) on jäänud finantsarvestusest arengus maha. OECD-riikides ei ole saavutatud konsensust eelarvestamise tekkepõhiseks reformimise poolt või vastu vaidlustes. Austraalia, Uus-Meremaa, Šveits ja Rootsi on juurutanud tekkepõhise eelarvestamise valitsussektori madalamatel tasanditel umbes kolmkümmend aastat tagasi (Lüder&Jones 2003, 21). Mitmetes Kesk- ja Ida-Euroopa riikides (Poola, Slovakkia, Horvaatia, Tšehhi, Rumeenia) on finantsaruandluses kasutamiseks valitud modifitseeritud kassapõhine või modifitseeritud tekkepõhine meetod (Jovanović 2013). Eelarvestamine aga toimub enamuses Euroopa riikides kassapõhiselt (OECD 2011, 41; Jovanović 2013, 9). Ainult neli OECD-riiki (Austraalia, Uus-Meremaa, Šveits ja Ühendkuningriik) on võtnud keskvalitsuse tasemel kasutusele nii tekkepõhise eelarvestamise kui ka tekkepõhise finantsaruandluse (OECD 2011, 41). On allikaid, milles väidetakse sama ka Kanada (Jovanović 2013, 6) ja Saksamaa (Vašiček *et al.* 2008) kohta, kuid käesolevas uurimuses tuginetakse edaspidi OECD (2011, 41) andmetele. Wynne (2007, 30) arvab, et tekkepõhise arvestuse rakendamist kaaludes on riike muutnud ettevaatlikuks Enroni kaasus.

Autori arvates ei ole Enroni kaasuse kordumise kartus põhjendatud, sest Enronis manipuleeriti teadlikult tekkepõhise arvestusmetoodikaga ja puudus kontroll organisatsiooni tegevuse üle (Li, 2010). Kassapõhine arvestus võimaldab samuti

manipulatsioone (Schick 2007, 133). Seepärast ei saa Enroni ja teiste metoodikaga manipuleerinud organisatsioonide näitel väita, et tekkepõhine arvestus on süsteemina läbi kukkunud. Autori arvates on manipulatsioonide välistamiseks vaja metoodiliselt läbi töötada tekkepõhise arvestuse korraldus ja arendada välja tõhusad kontrollsüsteemid.

Carlin&Cuthrie (2001), olles uurinud Austraalia ja Uus-Meremaa kogemust tekkepõhise eelarvestamise juurutamisel ASOdes, väidavad, et:

- tekkepõhise väljundipõhise eelarvestamise (*accrual output-based budgeting*, AOB) juurutamine on töömahukas. Ka Wilson (1989) jõuab järeldusele, et teatud tüüpi avaliku sektori organisatsioonides (nt *coping agency*) puudub ratsionaalne seos sisendite (*input*) ja väljundite (*output*) või tulemite (*outcome*) vahel, sest sisendid, väljundid ja tulemid ei pruugi olla täpselt mõõdetavad. Seepärast nõuab sisendeid ja väljundeid või tulemeid siduva süsteemi loomine ja rakendamine arvestatavaid pingutusi;
- ebaõnnestunud tekkepõhise väljundipõhise eelarvestamise rakendamise korral, kui eelarve eesmärgid ei ole täpselt formuleeritud, puudub süsteemne tegevus eesmärkide saavutamiseks ja range kulude kasutamise kontroll, võib see mudel osutada sama jäigaks nagu traditsiooniline kassapõhine eelarvemudel;
- tekkepõhine väljundipõhine eelarvestamine pakub rohkem võimalusi arvestussüsteemi täiustamiseks ja juhtimise parendamiseks, sest ta annab otsustajatele tagasisidena rohkem ja mitmekülgsemat informatsiooni tulevaste eelarveotsuste kvaliteedi tõstmiseks. Seda positiivset aspekti rõhutatakse ka Ühendkuningriigis (kus samuti kasutatakse ASOdes tekkepõhist eelarvestamist) läbiviidud NAO uuringus (2011).

Antud teemal on erinevates allikates toodud esile veel mitmeid probleeme:

- eelarvestamise tekkepõhiseks reformimine on kulukas ja pikaajaline protsess, mille tulemused ilmnevad alles aastate möödudes (Likierman 2000; Carlin&Guthrie 2001; Blöndal 2003; OECD 2011),
- tekkepõhiste eelarvete keerukus võib põhjustada kontrolli nõrgenemise eelarve täitmise üle (Blöndal 2003, 44; Bergmann 2009, 66) ja viia manipulatsioonideni (Wynne 2007, 30; Schick 2007, 134).

Eeltoodust nähtub, et tekkepõhise eelarve koostamine, lugemine ja mõistmine nõuab üldise ja spetsiifilise finantskirjaoskuse taseme tõstmist, sest puudulikud teadmised ja ebapiisav kogemus pärsivad tekkepõhisel arvestusel põhineva finantsjuhtimismudeli võimaluste nägemist ja kasutamist.

Autori arvates on ASO arvestusinfo tootmise metoodika ühtlustamine finantsjuhtimise ja tulemuslikkuse juhtimise integreeritud käsitluse korral vältimatu, samaaegselt teadvustades selle üleminekuga kaasnevaid probleeme. Võimalikest alternatiividest eelistab autor eelarvestamise reformimist tekkepõhiseks selle arvestuspõhimõtte kõikehõlmava iseloomu tõttu. Ka võimaldab

arvestuspõhimõtete ühtlustamine viia arvestuse kvalitatiivselt uuele tasandile, tagades nii minevikus toimunud (finantsaruandlus), olevikku kajastava (jooksev seire) kui ka tulevikku suunatud (eelarvestamine) andmevoo järjepidevuse ja võrreldavuse lühiajalisel, keskpikal ja pikal ajaperioodil. See on väärtuslik teave, millel põhineb organisatsiooni jätkusuutlikkuse ning ressursside kasutamise säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe trendide analüüs.

### 1.5.2. Arvestussüsteemide integreerimine

Arvestusmetoodika ühtlustamine on ainult osa ASO finantsjuhtimissüsteemi täiustamise meetmetest. Schick (2003, 128) rõhutab, et tulemuspõhise eelarvestamise juurutamiseks on vaja sellist kulude mõõtmise mudelit, mis võimaldab siduda ressursside juurdekasvu tulemuste juurdekasvuga. See omakorda eeldab ASO kulujuhtimise, kuluarvestuse ja finantsaruandlussüsteemi analüüsimist eraldi ja hilisemat integreerimist terviklikuks finantsjuhtimissüsteemiks. Kulujuhtimise aluseks on kaks kontseptsiooni (Kaplan&Cooper 2002, 11):

- tegevuskulude õige mõõtmine;
- kulude vähendamine pidevate ja üksikute arenduste abil.

Terviklikus finantsjuhtimissüsteemis on organisatsiooni juhtimissüsteemi integreeritud tulude ja kulude strateegilise ja operatiivse planeerimise, mõõtmise ja juhtimise süsteemid.

Kaplani&Cooperi (2002, 18) järgi peavad nüüdisaegsete organisatsioonide kuluarvestussüsteemid täitma kolme peamist funktsiooni:

- hindama varusid ja mõõtma realiseeritud toodangu kulusid finantsaruannete tarvis;
- mõõtma tegevuste, toodete, teenuste ja klientide kulusid;
- tagama juhtidele ja teostajatele protsesside efektiivsuse kohta majanduslikku tagasisidet.

Nendest esimene funktsioon on tingitud ettevõtte-väliste huvigruppide – investorite, kreditoride, ametkondade ja maksuameti – vajadustest. Teine ja kolmas funktsioon tuleneb ettevõttesiseste juhtide vajadusest mõista ja täiustada organisatsiooni majanduslikku toimimist.

Traditsiooniline kuluarvestus ei sobi teise ja kolmanda funktsiooni täitmiseks, sest põhjusliku seose puudumise tõttu sisendite ja väljundite vahel ei anna traditsioonilised kuluarvestussüsteemid tagasisidet ressursside kasutamise tõhususe kohta, väidavad Kaplan&Cooper (2002). Ka Drury (2008) nõustub, et traditsioonilised kuluarvestussüsteemid ei sobi hästi kulude juhtimisotstarbel kasutamiseks, sest nad keskenduvad sisenditele ja on suunatud minevikku. Innovaatiliseks arenduseks kuluarvestuse ja kulujuhtimise integreerimise vallas peetakse tegevuspõhist kuluarvestust (*activity-based costing, ABC*), mida esitlesid esmakordselt R. Kaplan, R. Cooper ja T. Johnson 1987. aastal Harvardis (Abejule 2000, 6).



Tegevuspõhine kuluarvestus (ABC) näitab organisatsiooni tegevuste ühildumist strateegiliste eesmärkidega (Cagwin&Bouwman 2002). ABC keskne idee on, et kulude tekkimise põhjuseks on tegevused. Kulud seostatakse tegevustega, mis on vajalikud toodete valmistamiseks või teenuste osutamiseks. Nii luuakse eeldused kuludid põhjustavate tegevuste juhtimiseks, kulude vähendamiseks ning tegevuste efektiivsuse analüüsimiseks (Hughes&Paulson Gjerde 2003). ABC etapid on järgmised (Drury 2008, 228):

1. Organisatsioonis aset leidvate tegevuste kirjeldamine ja seostamine kulukandjaga.
2. Iga üksiku tegevusega seotud kulude jaotamine tegevuste kulukogumisse.
3. Tegevuste kulukogumitele sobivate kulukäituri leidmine.
4. Tegevuste kulukogumite kulude jaotamine kulukandjatele.

Sõltuvalt tegevuste iseloomust liigitavad Kaplan&Cooper (2002, 128–129) kulukäituriid, mis võimaldavad seostada tegevused ja kulukandjad, kolme rühma:

- operatsioonilised, mida kasutatakse siis, kui kõikide väljundite nõudlus tegevuse järele on sama. Eeldatakse, et vajatav ressursside hulk on sama iga kord, kui tegevust teostatakse – tegevus on toodete suhtes homogeenne;
- kestvuskäituriid, mis põhinevad tegevuse teostamiseks vajalikul ajal. Kestvuse hindamiseks võib kasutada indeksit, mis põhineb väljundi keerukusel. Indeks on funktsioon tegevuse poolt töödeldud toote keerukusest, eeldusel, et keerukus mõjutab tegevuse teostamiseks vajalikku aega;
- intensiivsuskäituriid, mis arvestavad kuludid iga kord, kui tegevust teostatakse. Intensiivsuskäituriid arvestavad eriti keerukate toodete või teenuste valmistamise erivajadusi, näiteks spetsiaalsete oskustega personal või spetsiifilised seadmed. Intensiivsuskäituriid on kõige täpsemad tegevuspõhised kulukäituriid, kuid kõige kulukamad rakendada. Neid tuleks kasutada ainult siis, kui ressursid on kallid ja muutuvad iga kord, kui tegevust teostatakse.

Kulukäituriite selline liigitamine võimaldab ABCd rakendada erinevatel tasanditel – homogeensete tegevuste tasandil ja tegevuste erinevate keerukuste tasanditel. Tegevuste keerukusastme arvestamine indeksite või intensiivsuskäituriite kaudu võimaldab koondada tegevused ühiste tunnuste alusel ja kanda üldkulud tegevuste klastritele. Klasteritesse koondatud kulud on võimalik hiljem jaotada üksikutele toodetele ja teenustele. Selline kuluarvestus ja kulude kandmine toodetele/teenustele on töömahukas, kuid infotehnoloogiliste lahenduste abil võimalik. Kaplan&Cooper (2002, 121) toovad välja, et „üks tegevuspõhiste ja traditsiooniliste kuluarvestussüsteemide põhiline erinevus ongi mitteühikutasandi käituriite kasutamine (nt partiid ja toodet toetavad) [tegevuspõhistes kuluarvestussüsteemides], seostamaks ressursikuludid toodete ja klientidega”.

Grossi (2010, 22) järgi näevad ABC toetajad lähenemisviisi olulisust tulemuseelarvestamise kontekstis kahel viisil:

- ABC kui tööriist kulutuste paremaks prioriseerimiseks (ABC lubab paremat programmi kuluarvestust);
- ABC kui abinõu parema seose väljaarendamiseks kavandatavate väljundite ja rahastamise vahel (tegevuspõhise eelarvestamise rakendus).

ABC on eri riikide ASOdes laialdaselt kasutusel. Publitseeritud on uuringud Austraalia avaliku sektori (Evans&Bellamy 1995), UK teenindustevõtete, valitsusasutuste ja kasumit mittetaotlevate organisatsioonide (Brimson&Antos 1994), UK tervishoiusüsteemi (Michela&Irvine 2005), UK Riigiprokuratuuri (Liu 2006) ja Lõuna-Aafrika Buffalo linnavalitsuse (*Buffalo City Municipality in the Eastern Cape Province of South Africa*) (Oseifuah 2013, 49) kohta. Nende uuringute järelduste ühisosaks on see, et ABC annab detailsemat informatsiooni ASO kulude tekke, struktuuri ja suuruse kohta, aitab otsustamisel ja organisatsiooni tegevuse tulemuslikkuse tõstmisel siis, kui on olemas juhtkonna toetus, piisavalt sisemisi ressursse, kui on korraldatud kuluarvestussüsteemide kujundamise, juurutamise ja kasutamise alane personali väljaõpe ning kulujuhtimise eesmärgid on selged ja kooskõlas organisatsiooni eesmärkidega. Ka Eestis kasutatakse laialdaselt ABCd nt energeetikas, tervishoiusüsteemis (vt Koppel *et al.* 2008), hariduses ja kultuuris (vt Roostalu&Kadak 2008; Türk *et al.* 2011); ABC kasutuselevõtt on planeeritud keskkonnaameti arengukavas (Keskkonnaameti ... 2010, 24).

Tegevuspõhine eelarvestamine (*activity-based budgeting, ABB*) on meetod, kus eesmärkidest tulenevalt (Kaplan&Cooper 2002, 365):

- hinnatakse väljundite (tooted, teenused jm kulukandjad) kogus ja tegevused;
- hinnatakse organisatsiooni tegevuste nõudlust;
- kalkuleeritakse ressurcinõudlus tegevuste teostamiseks;
- määratakse kindlaks organisatsiooni tegelik ressursside pakkumine;
- määratakse tegevuste maht.

Kui traditsioonilise eelarvestamise praktika on korduv läbirääkimiste protsess, siis ABB „... pakub võimalust rajada diskussioonid rohkem faktidele ja vähem võimule, mõjule ja läbirääkimisoskustele” (Kaplan&Cooper 2002, 364). ABB vajab lähteandmetena ABC andmeid (Brimson&Antos 1999; Liu 2006). Eelarvestamise ja juhtimise protsessi kaudu elimineeritakse ülemäärane tegevuste maht, mistõttu vähenevad ressursikulud (Kaplan&Cooper 2002, 376). Kuna aluseks on kaheastmeline otsustamisfunktsioon (vähendada nõudlust ressurssidele ja vähendada kulusid ressurssidele), võimaldab ABB muuta peaaegu kõik organisatsiooni kulud muutuvateks (*ibid*). Nii on juhtidel traditsioonilise eelarvestamisega võrreldes parem kontroll kulude struktuuri ja püsivkulude üle.

Euroopa Komisjon on alates 1999.a. lähtunud tegevuspõhise juhtimise (ABM) põhimõtetest, mille üheks osaks on tegevuspõhine eelarvestamine (ABB) (<http://www.fin.ec/lahemalt-eelarvest>). Euroopa Parlamendi eelarvekomisjoni raporti 25.02.2009.a. „Tegevuspõhise eelarvestamise ja tegevuspõhise juhtimise meetod

kui haldusvahend eelarvevahendite eraldamiseks (2008/2053(INI))” seletuskirjas väljendatakse veendumust, et:

„ ... eelkõige tegevuspõhine eelarvestamine ja tegevuspõhine juhtimine on juba andnud ning annab jätkuvalt väga positiivse panuse organisatsioonikultuuri muutmiseks, mis on nii vajalik selleks, et viimaks keskenduda tegevuspoliitikate tegelikele tulemustele, sellele, mis on lõppkokkuvõttes inimestele tähtis”.

Euroopa Parlament on seisukohal, et (*ibid*):

„ ... tegevuspõhise juhtimise ja tegevuspõhise eelarvestamise tõhus kasutamine ja integreerimine pigem „edu võtme“ kui halduskoormusena võib olla väga olulise tähtsusega; kutsub komisjoni üles seda protsessi jätkama ning esitama asjakohaseid ettepanekuid selle edendamiseks”.

ABBD kasutatakse ja tagasiside on positiivne ka nt UK Riigiprokuratuuris (*UK Crown Prosecution Service*) (Liu 2006).

Tegevuspõhist planeerimist kasutab 38,5% Eesti äriettevõtetest ettevõtte teatud osades, selgub 2008.a. TTÜs kaitstud magistritööst (Rannamets 2008, 70). Uuringust selgub, et 80% tegevuspõhise planeerimise juurutanud ettevõtetest on seda meetodit kasutanud 3 või enam kui 3 aastat (Rannamets 2008, 72). Peale tegevuspõhise planeerimise juurutamist on suurenenud ettevõtete kasum isegi üle 25% (Rannamets 2008, 73).

Autori hinnangul näitab tegevuspõhise planeerimise kasutamise keskpikk ajavahemik seda, et ettevõtete kogemus on arvestatav. Äriettevõtete suurenenud kasum kinnitab, et tegevuspõhine planeerimine aitab kaasa ressursside efektiivsemale kasutamisele.

Kaplan&Cooper (2002) käsitlevad kulude ja tegevustulemuste mõõtmise süsteemide kui organisatsiooniväliste ja -siseste huvigruppide arvestusinfo vajaduse rahuldamise allikate arengut neljatasemelisena:

1. Esimese taseme süsteemid: finantsaruandluse vajadustele mittevastavad. Mittevastavuse põhjuseks võib olla majandustehingute ebakorrektnete registreerimine, palju vigu meetoodikas, tehnoloogia vananemine, dokumenteerimata muudatused ja uuendused, mis põhjustavad süsteemide loogika mõistetamatust (Kaplan&Cooper 2002, 28–29).
2. Teise taseme süsteemid: finantsaruandlusest tulenevad. Need traditsioonilise kuluarvestuse süsteemid „mis küll jaotavad kulusid rahuldavalt finantsaruannete tarvis ja määratlevad vastutuskeskuste kulusid, kas ei paku tegevuste, protsesside toodete, teenuste ja klientide kulude kohta üldse mingit infot või siis pakuvad seda moonutatud kujul”(Kaplan&Cooper 2002, 35). „Nad ei informeerii töötajaid ega täiusta nende poolt tehtud tööd”, lisavad Kaplan&Cooper (2002, 36).
3. Kolmanda taseme süsteemid: ettevõttele kohandatud, juhtimislikult olulised, eraldiseisvad. Nad sisaldavad (Kaplan&Cooper 2002, 37):

- traditsioonilist, kuid hästi funktsioneerivat finantsüsteemi, mis täidab põhilisi arvestuse ja tehingute kajastamise funktsioone ja valmistab ette igakuiseid või kvartaalseid finantsaruandeid väliste kasutajate tarvis, rakendades traditsioonilisi meetodeid perioodiliste tootmiskulude jaotamisel realiseeritud toodete kuludele ja varudele;
- ühte või mitut tegevuspõhist kuluarvestussüsteemi, mis saab andmeid „ametlikust“ finantsüsteemist, samuti teistest info- ja tegevussüsteemidest, hindamaks õigesti tegevuste, protsesside, toodete, teenuste, klientide ja organisatsiooniliste allüksuste kulusid;
- operatiivse tagasiside süsteemi, mis varustavad operaatoreid ja kõiki madalamate tasemete töötajaid õigeaegse ja täpse finantsilise ja mittefinantsilise infoga efektiivsuse, kvaliteedi ja äriprotsesside tsükliarengas osas.

Niisiis tuuakse kolmandal tasemel sisse uued süsteemid:

- ABC, et mõõta tegevuste, protsesside, klientide kulusid ja kasumlikkust;
- operatiivse tagasiside süsteemid.

Kaplan&Cooper (2002, 40) juhtivad tähelepanu sellele, et ABC ja operatiivse tagasiside süsteemid tuleb välja arendada eraldi, sest nad „erinevad kulude muutuvuse, aruandluse sageduse ja ... täpsuse nõuete osas, samuti selles osas, milline roll on ressursikasutuse subjektiivsetel hinnangutel tuleviku kulude kohta võrrelduna objektiivsete mineviku andmetega”.

4. Neljanda taseme süsteemid: integreeritud kulude juhtimine ja finantsaruandlus.

„Sel tasemel on ABC ja operatiivse tagasiside süsteemid integreeritud ning nad loovad koos aluse välise finantsaruandluse koostamiseks” (Kaplan&Cooper 2002, 41). „ABC süsteemi kulukäitured on võimalik kasutada kaudsete ja tugikulude omistamisel toodetele välise finantsaruandluse tarvis” (*ibid*). Niisiis lisaks juhtimissüsteemi perioodilistele aruannetele integreerivad neljanda taseme süsteemid tegevuspõhise kuluarvestuse ja operatiivse tagasiside süsteemide infot. ABC süsteem saab aluseks organisatsiooni eelarvele, määratledes ressursside tarveid ja nende kasutamist kõigis allüksustes. Neid tegevuspõhiseid eelarveid kasutatakse seejärel operatiivse tagasiside süsteemides, et võrrelda ja analüüsida iga organisatsiooni üksuse poolt tegelikke aasta kulusid.

Kaplan&Cooper (2002) rõhutavad, et organisatsiooni juhtimissüsteemi integreeritakse planeerimise, kulude arvestuse ja kulude juhtimise süsteemid ning sealtkaudu määratletakse, mõõdetakse ning juhitakse olulisi ettevõtte kulusid mõjutavaid tegureid. Nii luuakse mineviku kogemusel põhinev tulevikku suunatud finantsjuhtimise mudel. Haldama osundab oma eessõnas Kaplani&Cooperi raamatus „Kulu ja tulemus” pakutavale finantsjuhtimise mudelile, millel on (Kaplan&Cooper 2002, 9):

1. Valdkondlik dimensioon – teda saab kasutada turunduses, personali juhtimises, hanketegevuses, tootmises, kui tuua näiteks ainult mõned valdkonnad.
2. Majandusharu dimensioon – mudel on kasutatav kõigis majandusharudes.
3. Metoodiline dimensioon – integreeritakse organisatsiooni juhtimissüsteem kulude juhtimise suundadega (näiteks eesmärkkalkuleerimine jt) ning juhtimiskontseptsioonidega (näiteks Goldratti piirangute teooriaga).
4. Ajaline dimensioon – lähtutakse nii operatiivsetest kui ka strateegilistest aspektidest.

Praegusaja märksõnad on globaliseerumine, rahvusvahelistumine ja infovahetus, mis eeldavad organisatsioonidelt nende finantstegevuse korraldamist ja esitamist globaalselt ja rahvusvaheliselt mõistetavana. Eestis kui EL liikmesriigis loob regulatiivse raamistiku EL ühenduse õiguslik raamistus (*acquis communautaire*) (Euroopa Komisjoni ... 2008). Globaalsetest ja rahvusvahelistest teguritest tuleneva suureneva majandusliku ja poliitilise sõltuvuse tõttu soovitab autor organisatsioonide finantsjuhtimise mudelisse lisada geograafilise dimensiooni.

**Kokkuvõtvalt on esimeses peatükis** sünteesitud ja integreeritud läbiviidava uurimuse teoreetiliseks raamistikuks järgmised relevantsete teooriad ja lähenemisviisid:

- ASO finantsjuhtimise ja tulemuslikkuse juhtimise integreeritud käsitluse aluseks on võetud NPFMi reformistrateegiad;
- ASO finantsjuhtimise täiustamise võimaluste analüüsimisel on aluseks Demingi juhtimismudel, mille ideeks on organisatsiooni toimimise pidev parendamine jätkuva õppimise kaudu, integreerides organisatsiooni strateegilised ja operatiivsed eesmärgid ning tegevused kõigil juhtimistasanditel ja kõigis tegevusvaldkondades;
- ASO keskkonnamuutujate võrdlusmodeliks finantsjuhtimise reformiprotsessi mõjutavate faktorite, nende mõju analüüsimisel ja põhjuste selgitamisel on aluseks võetud sõltuvusteoorial põhinev Lüderi FMR mudel;
- ASO eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemide integreerimise teoreetiliseks aluseks on valitud Kaplani ja Cooperi kulude ja tegevustulemuste mõõtmise süsteemide väljatöötamise neljatasemeline mudel koos tegevuspõhise eelarvestamise (ABB) ja tegevuspõhise kuluarvestusega (ABC).

Loodud teoreetilist raamistikku kasutatakse uurimisprobleemi lahendamiseks – finantsjuhtimise korralduse analüüsimisel, probleemide tuvastamisel ja ASO finantsjuhtimise täiustamiseks finantsjuhtimise integreeritud mudeli loomisel.



## 2. EESTI AVALIKU SEKTORI ORGANISATSIOONIDE FINANTSJUHTIMISSÜSTEEMIDE ANALÜÜS

### 2.1. Eesti avaliku sektori organisatsioonide finantsjuhtimise arengusuunad

Käesoleva peatüki eesmärk on analüüsida ASO finantsjuhtimise arengut ja korraldust Eestis. Probleemide ilmnemisel uurida finantsjuhtimise täiustamise vajadust, võimalusi ja valmisolekut.

Eesti on parlamentaarne riik ühekojalise parlamendiga. Eesti riigieelarve koostamise õiguslikuks aluseks on põhiseadus ja riigieelarve seadus (Rahandusministeerium 2013, 4). Riigieelarve jaotatakse administratiivselt osadeks lähtuvalt põhiseaduslikest halduskorralduse valdkondadest, jagudeks lähtuvalt funktsionaalsetest tegevusaladest ning peatükkideks riigiasutuste järgi, kes on pädevad tulu koguma, kulu või finantseerimistehingut tegema (RES §4 (2)). Riigieelarvesüsteem vastab Eesti riigi valitsussektori struktuurile. Valitsussektor liigendatakse Euroopa rahvamajanduse arvepidamise süsteemi (ESA 95) meetodika järgi kolmeks alamsüsteemiks, nagu nähtub tabelist 1.

Tabel 1. Eesti valitsussektori struktuur

<b>Valitsussektor</b> ( <i>General government sector</i> )		
<b>Keskvalitsus</b> ( <i>Central government</i> )	<b>Kohalikud omavalitsused (KOV)</b> ( <i>Local government</i> )	<b>Sotsiaalkindlustusfondid</b> ( <i>Social security funds</i> )
Riigieelarvelised asutused	Linna- ja vallaasutused sh allasutused	Haigekassa
Keskvalitsuse valitseva mõju all olevad valitsussektorisse kuuluvad sihtasutused, mittetulundusühingud ja äriühingud	Kohaliku omavalitsuste üksuste valitseva mõju all olevad valitsussektorisse kuuluvad sihtasutused, mittetulundusühingud ja äriühingud	Töötukassa
Valitsussektorisse kuuluvad avalik-õiguslikud juriidilised isikud, v.a Haigekassa ja Töötukassa		

Allikas: Eelarveklassifikaatori kasutamise juhend lk 14.

Subsidiarsuskontseptsiooni järgi delegeeritakse kogukondlikud funktsioonid ja ülesanded täitmiseks ühiskonna liikmele kõige lähemal asuval avaliku halduse tasandil (Pollitt 1990). Tabelist 1 nähtub, et ASO tõhusa finantsjuhtimismudeli loomiseks on vaja analüüsida ja kooskõlastada finantseerimisotsused kahel haldustasandil:

- keskvalitsuse tasandil, kus toimub eelarvevahendite jaotamine;
- KOV üksuse või tema allüksuse (linnaosad, osavallad) tasandil, kus toimub enamiku teenuste osutamine.

Eesti riigi eelarve- ja majanduspoliitika eesmärk on stabiilse majanduskeskkonna kindlustamine, eelarvevahendite suunamine majanduskasvu ja hõive parandamisele ning pikaajalise jätkusuutlikkuse tagamine (<http://www.fin.ee/riigieelarve-ja-majandus>), mille realiseerimiseks on Eesti avalikus sektoris juurutatud strateegiline juhtimine ja planeerimine. Eesti riigi strateegilist juhtimist ja planeerimist reglementeeritakse rea õigusaktide ja korraldatakse erinevat liiki arengukavadega (vt ka lisa 5). Siinkohal toome esile: riigi eelarvestrateegia, valdkonna- ja organisatsioonipõhised strateegilised arengukavad, riigieelarve seadus, Vabariigi Valitsuse seadus, kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus, rahandusministri 02.02.2006.a. määrus nr 1 „Eelarveklassifikaator ja riigieelarve kassalise teenindamise eeskiri” jm regulatsioonid. Riigieelarve seaduse muutmise 2002. aastal seadustati strateegiliste arengukavade positsioon ja roll riigieelarve protsessis. Oluliseks verstapostiks ASO tegevuste planeerimise, elluviimise ja tulemuslikkuse tõhustamise suunal on Vabariigi Valitsuse määrus 13.12.2005.a. 302 „Strateegiliste arengukavade liigid, nende koostamise, täiendamise, elluviimise, hindamise ja aruandluse kord”. Määrusega 302 pannakse alus strateegilise planeerimise süsteemile ja planeerimise süsteemsele käsitlusele kõigis Eesti ASOdes – sätestatakse strateegiliste arengukavade hierarhia, täpsustatakse terminoloogia ja ühtlustatakse arengukavade ülesehitus, soovides niimoodi saavutada valdkondade ja organisatsioonipõhiste arengukavade kooskõla.

Eesti strateegilised arengukavad liigitatakse valdkonna arengukavadeks (ministeeriumiüleused) ja organisatsioonipõhiseks (ministeeriumi ja ministeeriumi valitsemisala riigiasutuste) arengukavadeks (Vabariigi ... 2005, §2 (1), (2), (3)). Strateegiliste arengukavade hierarhias kõrgeim on valdkonna arengukava. Strateegiliste arengukavade süsteemis on integreeritud Thompsoni&Stricklandi (1996) esitatud strateegiate tasandid ja McBain&Smith (2010) strateegilise juhtimise dimensioonid. Määrus 302 sätestab nii valdkondlike arengukavade sisueleemendid (vt Vabariigi ... 2005, §6 (2)) kui ka organisatsioonipõhiste arengukavade sisueleemendid (vt Vabariigi ... 2005, §10 (1)). Organisatsioonipõhine arengukava koostatakse pidev(rulluv)planeerimise meetodil. „Oluline on, et igal aastal ei koostataks uut [organisatsioonipõhist] arengukava, vaid täiendatakse ja ajakohastatakse olemasolevat vastavalt toimunud muutustele keskkonnas või antud hinnangule meetmete tulemuslikkuse kohta” (Rahandusministeerium 2006, 48). Rahandusministeeriumi (RM) suunised arengukavade koostamiseks ühtivad Mintzbergi (1994) käsitlusega paindlikust strateegilisest planeerimisest. Nii valdkondlikus kui ka organisatsioonipõhises arengukavas nõutakse hetkeolukorra probleemide ja võimaluste analüüsimist (vt Vabariigi ... 2005, §6 (4); Vabariigi ... 2005, §10 (3); Vabariigi ... 2005, §10 (4)), milleks üldjuhul koostatakse SWOT-analüüs. Valdkonna arengukava viiakse ellu rakendusplaani alusel (Vabariigi ... 2005, §7 (2)). Organisatsioonipõhine arengukava viiakse ellu riigieelarve



seaduse § 10 (7) alusel kehtestatud vormi kohase iga-aastase tegevuskava alusel. Tegevuskavas tuuakse välja riigiasutuse tegevusvaldkondade ning püstitatud strateegiliste eesmärkide ja meetmete lõikes kavandatud järgmise eelarveaasta tegevused (Vabariigi ... 2005, §12 (1)). Valdkonna arengukava eesmärkide täitmise, kestuse või elluviimise lõppedes korraldab vastutav ministeerium koostöös asjaomaste ministeeriumide ja kaasatud huvitatud isikute ja asutustega valdkonna arengukava täitmise lõpparuande koostamise (Vabariigi ... 2005, §8 (1)). Valdkonna arengukava täitmise lõpparuande esitab vastutav minister Vabariigi Valitsusele hiljemalt kuue kuu jooksul arengukava elluviimise lõppemisest arvates. (Vabariigi ... 2005, §8 (2)). Organisatsioonipõhises arengukavas ja tegevuskavas esitatud eesmärkide saavutamise ja meetmete tulemuslikkuse kohta annavad kõik valitsusasutused aru tegevuskava täitmise aruandes. Nimetatud aruanne on aluseks organisatsioonipõhiste arengukavade täiendamisel. (Vabariigi ... 2005, §13 (1)). Tegevuskava täitmise aruanne on vastavalt riigieelarve seaduse § 46 (3) p 1 majandusaasta aruande tegevusaruande osa. (Vabariigi ... 2005, §13 (2)). Organisatsioonipõhised arengukavad peavad harmoneerima valdkonna arengukavade sisuga (Vabariigi ... 2005, §4). Nii soovitakse tagada valdkondlike ja organisatsioonide strateegiliste eesmärkide süsteemsus ja integreeritus riigi eelarvega. Organisatsioonipõhised arengukavad on sisendiks riigi eelarvestrateegiale (Vabariigi ... 2005, §4 (4)), mille põhjal omakorda koostatakse iga-aastane riigieelarve eelnõu (RES §9<sup>1</sup> (1)), niisiis integreeritakse arengukavade kaudu strateegiline planeerimine ja eelarvestamine. Seega loob riigi eelarvestrateegia fiskaalraamistiku, millesse on integreeritud kõik strateegilised arengukavad.

Eeltoodust nähtub, et strateegilise planeerimise ja finantsjuhtimise integreeritud käsitlus riigi tasandil üldiselt vastab uurimuse osas 1.1 esitatud teoreetilistele seisukohtadele. Strateegilise planeerimise süsteemi arendamine jätkub ja selles on arenguruumi. Tartu Ülikooli majandusarvestuse õppetoolis tehtud uuringutes märgitakse, et strateegiad on liialt üldsõnalised ja mitmeti tõlgendatavad (Haldma 2009). Ka RM strateegilises arengukavas aastateks 2013–2016 (Rahandusministeeriumi valitsemisala ... 2012, 11) märgitakse, et „strateegilise planeerimise ja juhtimise tänased põhimõtted ning regulatsioon ei toeta terviklikku valdkonnapoliitikate kujundamise ja elluviimise protsessi”.

Analüüsides arengukavade süsteemi, ilmnevad vastuolud horisontaalsete ja vertikaalsete juhtimistasandite eesmärkides, millest saab järeldada strateegiliste plaanide ja eelarvete nõrka seotust. Ka erinevad arengukavad oma struktuurilt. Nt organisatsioonipõhistes arengukavades ja riigieelarve seaduses esitatud investeeringute struktuur ei ole ühtlustatud. See viitab vajadusele korrastada arengukavade ning nende koostamise aluseks olevat õigusaktide süsteemi, mis omakorda võimaldab arendada eelarveprotsessi, muutes planeerimise täpsemaks. Nõrk seos või selle puudumine arengukavade eesmärkide ja eelarvete vahel tähendab Demingi juhtimismudelisse ülekantuna etappide „Planeeri” ja „Teosta” ebapiisavat integreeritust.

Schick (2007) ja Bergmann (2009) väidavad, et tavaliselt on ASO finantsjuhtimises õigusliku reguleerimise objektiks eelarve protsess ja protseduurid. Seevastu juhtimisarvestuse meetodikate, kulu- ja juhtimisarvestussüsteemide ning arvestusprintsipi analüüsiga on tegeldud vähe.

Eeltoodud väidet kinnitavaid näiteid saab tuua ka Eestist. Nt 01.01.2011. aastal jõustunud „Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus” (KOFs) § 5 (1) sätestab, et „eelarve koosneb osadest ning on kassapõhine või tekkepõhine”, jättes selgitamata võimaliku valiku rakenduslikud erisused. Ebamäärasus esineb ka riigieelarve seaduses (RES).

RES § 24 on öeldud:

Riigieelarve tulud on selle eelarveaasta tulud, millal nad riigieelarvesse laekuvad, olenemata sellest, millise aasta eest nad on arvestatud või millal nad oleksid pidanud laekuma. Nende tulude laekumisel ja nendest väljamaksete tegemisel kohaldatakse laekumise ajal kehtivates seadustes sätestatud tulude laekumise ja nendest väljamaksete tegemise aluseid ja korda.

Eeltoodu põhjal saab järeldada, et RES eeldab kassapõhist lähenemist.

Kuigi uurimuse osas 1.5.1 juba analüüsitakse arvestuspõhimõtete sisu, peatutakse siinkohal veelkord arvestuspõhimõtete erisustel, sest rakendatava arvestuspõhimõtte täpsustamata jätmisega on seadustesse (nt KOFs § 5 (1); RES § 24) programmeeritud segadust tekitavad vastuolud. Kassapõhine eelarvestamine edastab informatsiooni finantsvahendite lühiajalise (aasta) juhtimise ja kasutamise kohta. Riigi eelarvestrateegia näeb ette eelarvevahendite strateegilise planeerimise keskpikaks perioodiks (RES § 9 (3)). Autori arvates tekib siin konflikt ühelt poolt strateegilise planeerimise põhimõtete (keskpikk periood) ning teiselt poolt praktikas kasutatava eelarvestamisepõhimõtte (lühiajaline) vahel. See tähendab, et ASO ei saa täiel määral järgida strateegilist plaani, sest nad arvestavad eelarvevahendeid lühiajaliselt (jooksvalt), st kassalise teenindamise järgi. Kassapõhine arvestus täidab sellises mudelis jooksva eelarve täitmise kontrolli funktsioone. Selleks ta sobib, sest ka erialakirjanduses (vt nt Athukorala&Reid 2003, 51) rõhutatakse, et eelarvete koostamine ja eelarve täitmise kontrollimine peavad toimuma sama arvestuspõhimõtet kasutades. Kassapõhine arvestus ei ole aga meetod, mis annab finantsjuhtimiseks vajalikku informatsiooni organisatsiooni dünaamikast. Hüpotetiliselt võib arvata, et eelkirjeldatud vastuolu on mõjutanud ka Eesti majanduse arenguga seonduvaid probleeme, millele on juhitud tähelepanu OECD raportis (OECD 2012).

Eesti avaliku sektori finantsjuhtimist korraldab RM (Rahandusministeeriumi põhimäärus §6). Finantsjuhtimist ASO tasandil korraldab iga ASO ise oma äranägemise järgi, järgides kehtestatud üldisi õigusakte ja regulatsioone. Riigi finantsjuhtimise kvaliteeti analüüsides leidis RM 2007. aastal, et avaliku sektori finantsjuhtimine ei toimi terviktsükli või -süsteemina, nii nagu ta peaks toimima (Riigi ... 2007; Kraan *et al.* 2008, 9). Märjiti, et liigselt on rõhutatud eelarvestamise planeerimise etappi, pöörates liiga vähe tähelepanu analüüsile. Kavandati

tekkepõhise eelarvestamise juurutamine ja tulemuseelarvete koostamine, eesmärgiga siduda finantsaruandlus planeerimisega ühtse arvestuspõhimõtte kaudu ning kasutada korrastatud andmeid juhtimise täiustamiseks (*ibid*). RM töötas välja ja esitas 2008. aastal valitsusele „Riigi finantsjuhtimise arendamise kontseptsiooni”, mis sisaldab lisaks finantsjuhtimise arendustele ka tulemuslikkuse juhtimise (*performance management*) kontseptsiooni (Rahandusministeeriumi valitsemisala ... 2010, 7).

„Riigi finantsjuhtimise arendamise kontseptsioon”, mida arutati 14. ja 18. veebruaril 2008. valitsuskabineti nõupidamisel, valitsusliikmetelt heakskiitu ei saanud. Võib arvata, et majandussurutise tõttu olid jooksvad probleemid need, mis nõudsid nagu tähelepanu ja vajasid kiiret lahendamist.

RM valitsemisala arengukavas aastateks 2011–2014 rõhutatakse jätkuvalt, et „Riigi finantsjuhtimise etapid (sh planeerimine, finantsarvestus, seire ja aruandlus) ei ole standardiseeritud ning omavahel piisavalt integreeritud” (Rahandusministeeriumi valitsemisala ... 2010, 7). OECD raportis märgitakse, et Eestis on vastu võetud otsus tekkepõhise eelarvestamise juurutamise kohta (OECD 2011, 41), kuid arvatakse, et tekkepõhise eelarvestamise juurutamine ei peaks Eestis, tulenevalt väikesest eelarve mahust, olema prioriteetne meede (OECD 2011, 4). Küll aga on OECD sama raporti järgi aktuaalne tulemusauditi rakendamine (OECD 2011).

2011.a. jaanuaris–veebruaris viis autor läbi struktureeritud küsimustikuga ankeetküsitluse, uurides Eesti finantspetsialistide suhtumist tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekusse Eesti ASOdes. Tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekut pooldas 62% vastanutest, vastu oli 4% ja 34% ei osanud vastata (Tikk 2012, 13). Sellest, et enamus vastanutest pooldab üleminekut, võib järeldada, et Eesti finantspetsialistid mõistavad arvestusmeetodite ühtlustamise vajadust ja seda, et see abinõu võimaldab parendada ASO finantsjuhtimise kvaliteeti. Tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul kaasnevat finantsjuhtimise kvaliteedi tõusu kinnitavad Austraalias, Uus-Meremaal ja Ühendkuningriigis teostatud uuringud, mida on juba käsitletud osas 1.5.1.

RM valitsemisala uusimas arengukavas aastateks 2013–2016 planeeritakse finantsjuhtimise kvaliteedi parendamise ühe meetmena täielik tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek riigiasutustes 2015. aastaks (Rahandusministeeriumi valitsemisala ... 2012, 15). Tulemuslikkuse juhtimise süsteemi rakendamiseks tagatakse metoodiline (2013. aastaks) ja tehniline (2015. aastaks) valmisolek ning kavandatakse tulemuspõhist eelarvet toetavate programmide väljatöötamine (Rahandusministeeriumi valitsemisala ... 2012, 16).

Eeltoodust nähtub, et RM juhtimisel hoogustub tulemuslikkuse juhtimise ja tulemuseelarvestamise juurutamine ning ASO finantsjuhtimise terviksüsteemi loomine, mille osaks on finantsjuhtimise alamsüsteemide omavaheline seostamine.

Organisatsiooni strateegilises juhtimises on oluline roll tulemuste hindamisel ja informatsiooni rikastamisel tagasiside põhjal. Eestis on loodud süsteemne ASO finantsjuhtimise kontrollimise õiguslik raamistik ning toimivad sise- ja väliskontrolli organid. Majanduskontrolli teostavad Riigikontroll ning audiitorid. Riigikontrolli ülesanded on määratletud põhiseadusega ja riigikontrolli seadusega. Alates 2010. aastast reguleerib sise- ja välisaudiitorite tegevust audiitortevõtte seadus (AudS), millega ühtlustatakse nõuded auditeerimise sisule, protsessile ja protseduuridele, aga ka audiitorite kutsealasele tegevusele ja kutsevalifikatsioonile. Vabariigi Valitsuse määruse nr 329 „Valitsusasutuste ja nende hallatavate riigiasutuste siseauditi üldeeskiri ja siseaudiitoritele esitatavad täiendavad nõuded” 18.10.2000. a. järgi on ASOdele alates 2001. aastast kohustuslik sisekontrollisüsteemi loomine koos selle toimimise tagamise ning sisekontrollisüsteemi hindamisega. Sisekontrollisüsteemi rahvusvaheliseks alusdokumendiks loetakse *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002*, mis on tuntud ka Sarbanes–Oxley aktina. Rahvusvahelised auditeerimise standardid (International Standards on Audit, ISA) kehtivad 15.12.2009. aastast või pärast seda algavate perioodide kohta. Siseauditi valdkonda riigisektoris koordineerib RM finantskontrolli osakond.

Majandustehingute seaduslikkust ja õiguspärasust kontrollib finantsaudit. Tegevuse tulemuslikkuse mõõtmiseks rakendatakse tulemusauditiit. Auditistandardite Euroopa rakendussuuniste INTOSAI (1998, 91-93) järgi:

- 1) tulemusaudit (e „raha eest saadava väärtuse audit” *value-for-money audit* e „mõistliku finantsjuhtimise audit” *audit of sound financial management* e „juhtimisaudit” *management audit*) on keskendunud säästlikkuse, tõhususe ja/või mõjususe uurimisele (*economy, efficiency and/or effectiveness*). Konkreetse tulemusauditi eesmärk võib olla eeltoodud kolmest aspektist kas ühe või enama uurimine;
- 2) tulemusauditi käigus soovitatakse kindlaks teha, mil määral on kasutatud vahendid aidanud kaasa poliitiliste eesmärkide saavutamisele. Tulemusaudit ei ole harilikult seotud ühegi konkreetse finants- ega muu aruandega;
- 3) tulemusaudit/hindamine kui juhtimisfunktsioon on tuletatud määrustest, mis puudutavad hindamisfunktsiooni integreerimist organisatsiooni, näiteks hindamiste planeerimist; programmi hindamise funktsiooni lülitamist kesksesse eelarveprotsessi; kas ja kuidas tagatakse *ex ante* ja *ex post* hindamise tulemuste tegelik kasutamine uutes strateegilistes tegevuskavades/seadustes; hindamisüksuste loomist; personali koolitust jne.

Eesti Riigikontroll, kes juhindub oma töös EL ja Eesti õigusaktidest, peab finantsauditiit ja tulemusauditiit võrdset tähtsaks ning tegeleb nende arendamisega. Riigikontrolli eesmärgid finants- ja tulemusauditiit korraldamisel on järgmised (Riigikontrolli strateegia ... 2010, 4–5):

Finantsauditiit põhieesmärgiks on anda hinnang finantsaruande õigsusele. Riigikontroll on seadnud endale eesmärgiks parandada oma kompetentsust finantsauditiit vallas selliselt, et olla alates 2011. aastast võimeline täitma riigi

majandusaasta koondaruandele hinnangut andes grupiaudiitori ülesandeid vastavalt INTOSAI auditistandardile ja Riigikontrolli seaduse, riigieelarve seaduse ja audiitortegevuse seaduse nõuetele.

Tulemusauditi põhieesmärgiks on anda hinnang säästlikkusele, tõhususele või mõjususele. Tulemusauditeid kavandatakse eesmärgiga kaasa aidata riigis selliste struktuursete muudatuste toimumisele, mis tagaksid riigiteenuste kvaliteetse osutamise vastavuses riigi rahaliste võimalustega ja looks eeldused pikaajalisele keskkonnasäästlikule majandusarengule.

ASO kontrollsüsteemi kuulub kohustusliku elemendina ka pidev riskide hindamise süsteem (Bergmann 2009; Riigikontrolli strateegia ... 2010, 3). Üks võimalus riskianalüüsi ja -juhtimise korraldamiseks on COSO raamistiku kaudu. Eesti Riigikontroll peab oma ülesandeks järjepidevalt täiustada sisekontrollisüsteemi nii, et olulistest valdkondades on olemas pidev riskide hindamise süsteem (Riigikontrolli strateegia ... 2010, 3).

Praktikas viib Riigikontroll tulemusauditeid läbi üksikutes valdkondades, siseaudiitorid tegelevad ainult finantskontrolliga. Eestis hetkel puudub toimiv tulemusauditi süsteem nii organisatsiooni kui ka riigi tasandil.

ASO eelarvestamise ning finantsarvestuse ja -aruandluse sisu kvaliteedi muutus nõuab andmekasutus- ja -töötlussüsteemide arendamist. Finantsjuhtimise reformiprotsessi kuulub toetava integreeritud finantsjuhtimise infosüsteemi juurutamine. Reformi efekt ei seisne mitte ainult Eesti enda avaliku halduse ja avalike teenuste arendamises, sellel on ka globaalne mõju (Eesti infoühiskonna ... 2006, 27–30). Eesti on edukas e-arenduste juurutamisel, kuuludes selles vallas EL juhtriikide hulka (OECD 2011, 48). Et finantsjuhtimine oleks hallatav, võrreldav ja analüüsiv, soovivad Diamond&Khemani (2005, 28) luua kõiki finantsjuhtimise etappe katva moodulitel põhineva integreeritud finantsjuhtimise infosüsteemi. Moodulite lisamisega integreeritud programmidesse saab täiustada nt operatiivset aruandlust, genereerida vajalikke aruandevorme, mitmekesistada analüüsimetoodikat jms. Eestis on loodud alused riigi finantsjuhtimise, st riigi eelarve planeerimise, rakendamise, seire ja aruandluse ning majandusaasta aruande taksonoomia standardi ja elementide koosvõimeks kõigi avaliku sektori organisatsioonide tasandil (vt ka osa 1.5.2). Eesti riigi infosüsteemide horisontaalse koosvõime tagavad kindlustavad süsteemid, sh klassifikaatorite süsteem. Õigusliku aluse ASO finantsjuhtimise infosüsteemide standardiseerimisele loovad RES, KOFS ja rahandusministri 02.01.2006.a määrus nr 1 „Eelarveklassifikaator ja riigieelarve kassalise teenindamise eeskiri”.

Siiski märgib RM riigi finantsjuhtimise olukorda analüüsides (Rahandusministeeriumi valitsemisala ... 2012, 11), et:

„ ... olemasolevad infotehnoloogilised süsteemid (riigieelarve infosüsteem REIS, riigieelarve analüüsi süsteem REAS ja riigikassa infosüsteem) ei toimi vajadustele vastavalt. Probleemiks on andmeterviklikkuse ja andmete

transportimise võimaluste puudumine. IT-süsteemide arendusi tehakse ühe kasutaja vaatenurgast, ei vaadelda süsteemide koostoimimist”.

ASO finantsjuhtimise infosüsteemide koostoimimise jätkuva täiustamise ja süsteemide hooldamise eest vastutab Riigi Tugiteenuste Keskus (RTK) (Riigi Tugiteenuste ... 2013). Viimaselt oodatakse eelarvestamiseks ja finantsaruandluseks ühtsete infotehnoloogiliste lahenduste väljatöötamist, mis tagab andmeterviklikkuse ja info operatiivsema kättesaadavuse (Rahandusministeeriumi valitsemisala ... 2012, 12).

Eesti ASO finantsjuhtimise arengusuundade analüüsist nähtub, et kitsaskohaks on jätkuvalt finantsjuhtimissüsteemi alamsüsteemide koostoimimise saavutamine. Strateegilise ja operatiivse planeerimise ning eelarvestussüsteemide (Demingi mudelil etapid „Plan” ja „Do”) seos on nõrk või puudub sootuks. Autor soovib üle vaadata ja integreerida strateegilise ja operatiivse planeerimise süsteemid (eesmärgid, tegevuskavade meetmed), eelarved (meetmete finantsplaanid) ning meetmete rahastamine.

## **2.2. Eesti avaliku sektori organisatsioonide eelarve- ja eelarvestussüsteemi analüüs**

Raudla (2010, 478) uuringu andmetel rakendati Eesti riigi taasiseseisvumise algusperioodil Eesti riigi eelarveprotsessis delegeerivat eelarve koostamise mudelilt (*delegation mode*). Ühiskonnas toimivate otsustusprotsesside suurema läbipaistvuse taotluse (OECD 2004; von Hagen 2005) ja osalusdemokraatia kasvu tingimustes (Lauristin 2010, 272) on üle mindud lepingutel põhinevale eelarve koostamise mudelile (*fiefdom or contracts mode*), millega on kaasnud koalitsioonivalitsuse ja valitsuskabineti osatähtsuse suurenemine ning rahandusministri mõju vähenemine eelarveläbirääkimistel (Raudla 2010, 478). Eestis on lepinguline eelarve läbirääkimiste mudel koos keskpika planeerimisperiodiga, Raudlale (2010) tuginedes juurutatud Euroopa Liiduga ühinemise tulemusena ja EL kaasabil.

Riigieelarve on riigi eeldatavate tulude ja kulude süsteemne kalkulatsioon eeloleva ajavahemiku, harilikult aasta kohta. Riigieelarve ei ole seadus, kuid seda menetletakse nagu seadust (Eesti Vabariigi ... 2008, 574). Riigieelarve koostatakse valdkondlike (ministeeriumid), põhiseaduslike institutsioonide (Riigikogu Kantselei, Vabariigi Presidendi Kantselei, Õiguskantsleri Kantselei, Riigikontroll ja Riigikohus) ja Riigikantselei eelarvete alusel riigi eelarvestrateegiast ja strateegilistest arengukavadest lähtudes (Eesti Vabariigi ... 2008, 583). Valdkondlikud eelarved koostatakse vastavate ministeeriumide haldusalasse kuuluvate organisatsioonide eelarvete koondina. Eelarved koostatakse organisatsioonipõhiselt. Organisatsioonide eelarvete koostamise aluseks on RM ja vastavat organisatsiooni haldava ministeeriumi suunised –

üldine meetodiline juhend ja eelarveklassifikaator antakse ministereeriumide poolt ette, kuid eelarvestamise meetodite valikul on organisatsioonid vabad. (Rahandusministeerium. 2013 ..., 2012).

Eesti riigieelarve koostati kuni 2003. aastani formaalselt tasakaalus olevana (Eesti Vabariigi ... 2008, 578). Bergmanni (2009, 35) järgi näitab tasakaalus riigieelarve seda, et majanduslik sissetulek võrdub majandusliku tarbimisega. Bergmann on seisukohal, et eelarve peab olema tasakaalus – ülejääki ei ole vaja ning defitsiiti ei tohi olla (*ibid*). Eestis 2011. aastal kehtinud RES §5 järgi ei pea riigieelarve tulud ja kulud olema tasakaalus. Teatud kulusid on lubatud etteantud piirides ületada (RES §8). Ka praktikas on nii toimitud (vt lisa 6). 2013.a. on riigieelarve seadusesse ja teistesse õigusaktidesse lisatud valitsussektori eelarve tasakaalu nõue. 2013.a. riigieelarves ületavad veel kulud tulusid, kuid suund on võetud ülejäägiga eelarvele (vt lisa 7).

Käesoleva uurimuse autor pooldab eelarve tasakaalu. Samas ei ole eelarve tasakaal autori arvates eesmärk omaette, sest EL ja eurotsooni liikmeks oleku tõttu on kontroll tagatud nii Eesti kui ka teiste liikmesriikide finantsdistsipliinist kinni pidamise üle. Autori arvates on olulisem riigi jätkusuutlikku arengut tagavate valdkondade määramine, eelarvevahendite suunamine olulistesse valdkondadesse ja poliitilise ning administratiivse vastutuse võtmine eelarvevahendite tõhusa kasutamise eest. Eelarvevahendite kasutamise kontrolli ja analüüsi toetab otsese tulemuseelarvestamise maksimaalne võimalik juurutamine.

1980. aastate lõpus algas Eestis iseseisva riigi haldusorganisatsiooni loomine, kohaliku omavalitsuse (KOV) põhialuste väljatöötamine, millega koos alustati KOV üksuste eelarvete deentraliseerimist (Eesti Vabariigi ... 2008, 721). KOV vabaduste ja autonoomia kaitseks sõlmisid Euroopa Nõukogu liikmed Euroopa KOV harta, mille Eesti Vabariik ratifitseeris 28.09.1994.a. „Kohalik omavalitsus tähendab kohalike võimuorganite õigust ja võimet seaduse piires ja kohalike elanike huvides korraldada ja juhtida valdavat osa nende vastutusalasse kuuluvast ühiskonnaelust” (RT II, 08.03.2011, art 3). Harta põhimõtteid järgib Eesti Vabariigi põhiseadus ja neid on arvestatud KOV tegevust korraldavate õigusaktide koostamisel ja täiendamisel.

KOV üksuse kõrgeimaks õigusaktiks on põhimäärus. KOV ülesanded (sh osalemise majandustegevuses), vastutuse ja korralduse ning omavalitsusüksuste moodustamise, struktuuri, suhted omavahel ja riigiorganitega sätestab kohaliku omavalitsuse korralduse seadus (KOKS), mis võeti vastu 02.06.1993.a. KOV üksused Eestis on vallad ja linnad (KOKS §2). Funktsioonide delegerimisega seaduse või lepingute järgi kaasneb KOV vastutuse suurenemine ja rolli tähtsustumine avalike teenuste osutamisel. KOKS §6 esitab KOV vastutusvaldkonnad, milleks on haridus, kultuur ja sport, sotsiaalhoolekanne, tervishoid, kommunaalmajandus, infrastruktuuri korrashoid, jäätmemajandus, planeerimistegevus, ühistransport jt kohaliku elu küsimused.

KOV üksuse eelarve koostamise ja vastuvõtmise, täitmise ja aruandluse põhimõtted, KOV üksuse arvestusüksuse finantsdistiipliini tagamise meetmed, finantsdistiipliini tagamise meetmete rakendamise kava koostamise põhimõtted ning raske finantsolukorra ohu kõrvaldamise menetluse põhimõtted sätestab kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus (KOFs), mis võeti vastu 16.09.2010.a. Eri eluvaldkondade arengu integreerimisele ja koordineerimisele on aluseks arengukavade süsteem (KOKS §37). Ka KOV üksuse arengukavad (koos tegevusvaldkonna hetkeanalüüsiga) on aluseks eelarvestrateegiatele ja sisendiks eelarvetele (KOKS §37<sup>1</sup>), nad peavad olema omavahel ning riigi õigusaktidega harmoneeritud.

KOV üksuse eelarve on eelarveaasta põhitegevuse tulude, põhitegevuse kulude, investeerimistegevuse, finantseerimistegevuse ja likviidsete varade muutuse plaan koos täiendavate nõuete, volituste ja informatsiooniga, mis on aluseks KOV üksuse vastava aasta tegevuste finantseerimisele (KOFs §1). KOV üksuse eelarvestrateegiate koostamise, menetlemise, vastuvõtmise ja avalikustamise aluseks on KOKS §37<sup>2</sup>. KOFs 4. peatükk sätestab eelarvestrateegia koostamise ning eelarve koostamise, vastuvõtmise, avalikustamise ja täitmise nõuded.

RES §9 sätestab riigieelarve suhted KOV üksuste eelarvetega, st sätestab KOV üksustele pandud riiklike kohustuste täitmise kulude katmiseks riigieelarvest tehtavad sihtotstarbelised ja tasandusfondi eraldised.

ASO eelarve täitmist kajastab finantsaruandlus. Eelarvete täitmise kohta peetakse jooksvat aruandlust vastavalt seadustes (RES, KOKS, KOFs, RPS) sätestatud korrale. Riigi ja KOV üksuse eelarvete sidumine ning aruandluse korraldamine toimub eelarveklassifikaatori abil, mis on sätestatud rahandusministri 02.01.2006.a määrusega nr 1 „Eelarveklassifikaator ja riigieelarve kassalise teenindamise eeskiri”. Eelarveklassifikaator kehtestab ühtsed nõuded eelarvestamises ja finantsarvestuses kasutatavatele arvestusobjektidele ning arvestusobjektide kasutamisele erinevates protsessides. Omavahel hierarhiliselt seotud arvestusobjektide tasemete haldamine on eelarveklassifikaatoris vastavate koodidega määratud ja toimub kas tsentraalselt või organisatsioonis. Eelarveklassifikaator määrab eelarvetulude esitamise tuluüksuste põhjal ja kulude esitamise nende majandusliku sisu järgi riigieelarve seaduses nõutud detailsuses. Eesti riigieelarve detailsust on viimastel aastatel tunduvalt vähendatud. Samaaegselt on suurendatud riigieelarve lisade liigendatust, milles näidatakse tulud, kulud ning finantseerimistehingud, st finantsressursside allikad ja kasutamine piisava detailsusega. Eelarveartiklid ja riigi raamatupidamise üldeeskirja lisas 1 toodud kohustuslik raamatupidamise kontoplaan on omavahel seostatud (Eelarveklassifikaatori ... 2013).

Eelarveklassifikaatorisse on lülitatud lisaks kassapõhisele ja tekkepõhisele arvestusele ka tegevuspõhine arvestuspõhimõte, mille rakendamisel planeeritakse ja kajastatakse ressursside kaudu tegevuste tekkepõhised tulud ja kulud (Eelarveklassifikaator ... §2<sup>2</sup> (2) p3). Tegevuspõhisele arvestusele



üleminekul luuakse riigiasutuste tegevuste/teenuste vahel seos rahvusvahelise valitsemisfunktsioonide klassifikaatoriga (COFOG).

Bogt (2001, 621) ütleb, et ainult integreeritud informatsioon planeeritava (eelarvestamine) ja ellu viidud tulemuste kohta (finantsaruandlus) saab panustada efektiivsesse kontrolli. Tegevuspõhine eelarvestamine, mille kaudu integreeritakse väljundid ja sisendid, võimaldab välja tuua eelarveotsuste majandusliku väärtuse ja kiirendada teadmuspõhist otsustusprotsessi tulemusteavet edastades. Kontroll (mõõtmine, hindamine) toob välja hälbed eesmärkide ja saavutatu vahel, keskendutakse kvalitatiivseid (nt aruanded, intervjuud) või kvantitatiivseid (nt eksperiment, horisontaalanalüüs) hindamismeetodeid kasutades väljundite (või protsessi) hindamisele ja ühtlasi iseloomustatakse organisatsiooni paindlikkust ja adapteerumisvõimet ressursikasutuse tõhususe seisukohalt.

Väljundite adekvaatse hindamise aspektist vaadatuna esineb arvestuse korralduses mitmeid ebakõlasid. Nt KOFS §28 (4) sätestab:

Tekkepõhise eelarve korral on lubatud kajastada eelarve täitmisel arvestuspõhimõtetest tulenevaid amortisatsioone, allahindlusi, mahakandmisi, väärtuse muutusi, ebatõenäoliselt laekuvaks hindamisi, valuutakursi muutusest tingitud kasumeid ja kahjumeid, eraldiste moodustamist ja korrigeerimist ning muid raamatupidamise arvestuspõhimõtetest tulenevaid ümberhindlusi ja korrigeerimisi, olenemata sellest, kas need olid eelarves ette nähtud või mitte.

Ülaltoodust nähtub, et KOFS aktsepteerib arvestusmetoodilisi erinevusi eelarve planeerimise ja selle täitmise vahel. Sellises olukorras hägustub oluliselt tulemuseelarvestamise ja kontrollsüsteemide eesmärk, sest tulemuseelarvestamise näidatav ressurside kasutamise tõhusus ja kontrollsüsteemide esitatav hälvete adekvaatus on kasutatavate arvestuspõhimõtete erisuse tõttu moonutatud.

Käesolevast osast ilmneb, et ASO eelarvestamise korraldamises esinevad järgmised probleemid:

- pikaajaline ja iga-aastane eelarve planeerimise protsess on meetoodiliselt ühtlustamata;
- riigieelarve koostamine toimub kassapõhise ja kulupõhise eelarvestamise meetoditel, mis ei vasta tulemusjuhtimise põhimõtetele;
- eelarvestamine toimub sisendipõhisena kuluobjektidest lähtuvalt, mis on eelarveklassifikaatoris liigendatud avaliku sektori organisatsioonide lõikes ja majandusliku sisu järgi. Samas puuduvad ühtsed meetoodilised juhised kuluarvestuse korraldamiseks organisatsioonides, seepärast kasutab iga organisatsioon omavalitud kuluarvestusmetoodikat. See muudab eri organisatsioonide ressursikasutuse omavahel võrreldamatuks ja kuluefektiivsuse raskesti kontrollitavaks;
- meetoodiliselt ühtlustamata süsteemis ei ole võimalik hinnata ressurside suunamise otstarbekust, eesmärke, alternatiivsete lahenduste võimalikkust ja maksumust. Ka ei võimalda rakendatav süsteem otsustajatel saada

analüüsitud tagasisidet otsuste põhjendatuse kohta. Seega ei toeta rakendatav eelarvestamise süsteem piisavalt ASO juhtimise tulemuslikkust;

- Eesti eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemi aruanded esitatud eri majanduskeeltes – eelarvestussüsteemi aruanded kassapõhiselt ja finantsaruandlussüsteemi aruanded tekkepõhiselt (Riigi majandusaasta ... 2010, 5). Eri majanduskeeltes esitatud andmed ei ole omavahel võrreldavad, st raamatupidamise aruanded ei anna informatsiooni eelarvevahendite kasutamise kohta ja *vice versa*. See tähendab kahe paralleelse arvestussüsteemi kasutamist, mis on nii sisuliselt kui ka infotehnoloogiliselt ühildamatud;
- lisaks eri majanduskeeltele kasutatakse Eesti ASO eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemides ka eri aruandeformeate, mõisteid tõlgendatakse erinevalt, esineb dubleerivat andmetootmist (Rahandusministeerium. 2013 ..., 2012).

2013.a. riigieelarve seaduse eelnõu seletuskirjas (Rahandusministeerium. 2013 ..., 2012) tunnistatakse probleemide olemasolu. Seatakse eesmärgiks ühesuguste mõistete, printsiipide ja reeglite kasutuselevõtt eelarvestamises ja raamatupidamises ning nõutakse riigiasutustelt nende rakendamist standardiseeritud majandusarvestuse tarkvara kasutuselevõtu järgselt alates 2013. aastast. Praktikast on siiski probleemide lahendamine viibinud.

Eeltoodust nähtub eelarvestuse, kuluarvestuse ja finantsaruandluse meetodiline ühtlustamatus, millest saab Demingi juhtimismudeli põhjal järeldada, et mudeli etapid „Teosta” ja „Kontrolli” ei ole integreeritud ja juhtimistsükli järjepidevus on katkenud.

### **2.3. Eesti avaliku sektori organisatsioonide finantsaruandlus-süsteemi analüüs**

Käesoleva uurimuse autor on publitseerinud rea artikleid finantsarvestussüsteemi kujunemiskäigust Eestis (Tikk 2009b, 20–23; Tikk 2009c, 22–24; Tikk 2010a, 77–85; Tikk 2010b, 341–352) ja esinenud ettekannetega kohalikel ja rahvusvahelistel konverentsidel (vt Konverentsiettekannete loetelu). Järgnevalt on esitatud kokkuvõtte varem avaldatust.

Riiklikult plaanimajanduselt turumajandusele üleminek, mis algas 1980ndate aastate lõpul, kuid sai õige hoo alates 1990. aastast, tähendas sisuliselt uue arvestussüsteemi loomist. Turumajandusele üleminek hõlmas radikaalseid muudatusi majanduses, sealhulgas raamatupidamisarvestuses. Haldma käsitleb Eesti majandusarvestuse süsteemi arengut kolme etapina (Haldma 2004 a):

1. Sissejuhatav etapp (1990–1994).
2. Süsteemi loomisetapp (1995–2002).
3. Süsteemi arendusetapp (alates 2003.a.).

Sissejuhataval etapil toimus arvestusalane õigusreform, mis nõudis õigusaktide koostamist ja kehtestamist. 06.07.1990.a. võeti vastu raamatupidamise põhimäärus, mis jõustus 01.01.1991.a. Järve (2006) rõhutab põhimääruse vastuvõtmisega kaasnenud põhimõttelisi muudatusi:

- uute turumajanduslike terminite kasutuselevõtt;
- kassapõhise arvestuse asendamine tekkepõhise;
- muutus majandusaasta raamatupidamisaruande struktuur;
- hakati nõudma raamatupidamise sise-eeskirja koostamist jm.

Põhimääruse vastuvõtmine oli ühtlasi esimene samm turumajanduslikele põhimõtetele vastava finantsarvestuse korraldamisel Eestis ning selle rakendamisega loodi eeldused rahvusvahelistele arvestusstandarditele vastava raamatupidamisarvestuse juurutamiseks. Vastavalt põhimäärusele sai RM haldusalas töötavast Raamatupidamise Toimkonnast finantsarvestust korraldav institutsioon, kes annab metoodilisi soovitusi, koostab juhendeid, korrastab aruandlust ning lahendab organisatoorseid probleeme.

Raamatupidamise põhimäärus vananes peagi. Majanduselus toimunud kiired muutused tekitasid vajaduse luua õigusalusel ja kehtestada põhinõuded rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtetest lähtuvalle raamatupidamisarvestusele. Arendustöö jätkus. 01.01.1995.a. jõustus Eesti esimene raamatupidamise seadus, mille eesmärk oli luua õiguslikud alused ja kehtestada rahvusvaheliselt tunnustatud arvestus- ja aruannete koostamise põhimõtetest tulenevad nõuded Eesti Vabariigi raamatupidamiskohustuslastele. Raamatupidamise seadus vastas suures osas rahvusvahelistele finantsaruandluse standarditele (IFRS). Aja jooksul töötati välja 16 Raamatupidamise Toimkonna juhendit, mis täpsustasid ja selgitasid seadust. Tol ajal nimetati juhendeid Eesti Raamatupidamisstandarditeks. Võeti vastu ka mitmeid finantsarvestuse pidamist reguleerivaid protokollilisi otsuseid, mida uuendati vastavalt vajadustele. Nimetatud dokumentidega loodi majandusarvestuse süsteemi – Eesti hea raamatupidamistava – kontseptuaalne raamistik.

Nüüdisaegse finantsarvestuse süsteemi arenduse etapp algas uue raamatupidamise seaduse jõustumisega 01.01.2003.a. Eestil oli ja on selge suund hoida raamatupidamisreeglistik kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega. Muudatused rahvusvahelistes arvestusstandardites nõudsid korrektuuride tegemist kohalikes normatiivdokumentides, et harmoniseerida need rahvusvaheliste arvestusstandarditega. Kuna muudatusi oli palju, tuli Eestis välja töötada uus raamatupidamise seadus. Aluseks võeti seni kehtinud raamatupidamise seadus, mis üldiselt õigustas end praktikas hästi, kuid siiski sisaldas mitmeid olulisi puudusi, nt ei reguleerinud avaliku sektori raamatupidamist. Uues seaduses see vajakajäämine parandati. Uus raamatupidamise seadus tugines põhiosas rahvusvahelistele arvestusprintsipiidele ja kontseptsioonidele. Defineeriti riigiraamatupidamise kohustuslase mõiste, sätestati ta kohustus koostada majandusaasta aruanne

ja see konsolideerida riigi kui ühe avalik-õigusliku juriidilise isiku lõikes. Kehtestati Raamatupidamise Toimkonna juhendid, mis katavad põhiosa arvestusvaldkondadest ning kujutavad endast lühikokkuvõtet rahvusvahelistest arvestusstandarditest. Nii saavutas Eesti edumaa teiste Euroopa Liidu riikidega võrreldes, juurutades rahvusvahelised arvestuspõhimõtted juba enne nende börsiettevõtetele kohustuslikuks muutmist 01.01.2005.a. alates.

Uue RPS kohaldamine avaliku sektori, sealhulgas KOV üksustele, lõi eeldused tõsta oluliselt avaliku sektori finantsarvestuse taset. Riigi raamatupidamist puudutava regulatsiooni muutmine pani süsteemse aluse kogu riigi raamatupidamissektori reformimisele. 01.01.2003.a. kehtima hakanud RPS §16 sätestati ühtsed kontseptuaalsed rahvusvaheliselt aktsepteeritud alused nii Eesti äri- kui ka avaliku sektori organisatsioonidele. ASO finantsaruandluse erisused leidsid käsitamist raamatupidamise seaduse 6. peatükis ning spetsiifilistes ASO finantsaruandluse korraldamist reglementeerivates meetodilistes ja protseduurilistes juhendites. Uus RPS §5 (3) viis muude ümberkorralduste hulgas ASO finantsarvestuse üle tekkepõhisele arvestuspõhimõttele, mis äriktoris oli juba kasutusel alates 01.01.1991.a. Töötati välja ja kehtestati riigi raamatupidamise üldeeskiri (jõustus 01.01.2004.a.), mis on harmoniseeritud Eesti hea raamatupidamistava ning rahvusvaheliste avaliku sektori arvestusstandarditega (IPSAS). ASO finantsaruandluse kardinaalne ümberkorraldamine, mis Eestis toimus „ülalt alla” meetodil, Rahandusministeeriumi initsiatiivil ja egiidi all (Tikk 2010a), ei olnud pelgalt kosmeetiline uuendus, ta tähendas ühtlasi muutust ASO finantsarvestuse ja -aruandluse korraldamise paradigmas.

Kõik eeltoodud tegevused, mis kuuluvad Eesti majandusarvestuse süsteemi arenduse algusperioodi, iseloomustavad süsteemset lähenemist ühtse lokaalse finantsaruandlussüsteemi loomisele ja Eesti integreerumist EL arvestussüsteemi (Eesti ühines ELga 01.05.2004.a.).

Alates ühinemisest ELga 01.05.2004.a. mõjutab Eesti ASO finantsjuhtimise korraldust vahetult või kaudsemalt EL liikmesriikidele kehtestatud ühenduse õiguslik raamistus (*acquis communautaire*) (Euroopa Komisjoni ... 2008). EL finants- ja majandusorganite ning rahvusvaheliste arvestusalaste kutseorganisatsioonide (nt IFRSB, IFAPSC, IPSASB jt) koordineerimisel toimuv EL liikmesriikide majandusarvestuse strateegiliste eesmärkide ühtlustamine ja eeskirjade arendamine tagab nii äriühingute kui ka ASO finantsjuhtimise süsteemse terviklikkuse informatsiooni rahvusvaheliselt mõistetavaks muutmise eesmärgil. Tekkepõhise arvestuse kasutuselevõtt Eesti ASOdes 2004. aastal tähistab kvalitatiivselt kõrgema etapi algust avaliku sektori majandusarvestuses.

Eesti ASO turumajandusliku majandusarvestuse süsteemi loomisel ja finantsaruandlussüsteemide meetodilisel arendamisel on teinud ja teeb tänuväärset tööd RMle administratiivselt alluv Raamatupidamise Toimkond, kes on erialaselt

sõltumatu (RPS §32). Arvestuspoliitika, -põhimõtete ja meetodiliste juhendite välja töötamisel on Eestis lähtunud NPFMi suunistest. Peamised seda valdkonda korraldavad õigusaktid ning ümberkorraldused on:

- arvestust reguleerivad õigusaktid (PS, RPS, mis jõustus 01.01.2003. jt) sätestavad rahvusvaheliselt aktsepteeritud arvestusprintsipiide järgimise ja on sektoriülesed, st kohustuslikud nii äri- kui ka avaliku sektori organisatsioonidele;
- riigi raamatupidamise üldeeskiri, mis jõustus 01.01.2004. a ning on harmoneeritud Eesti hea raamatupidamistava ning rahvusvaheliste avaliku sektori arvestusstandarditega (IPSAS);
- ASO finantsaruandluses mindi 2004. aastal traditsiooniliselt kassapõhiselt arvestusprintsibiilt üle tekkepõhisele arvestusprintsibile (RPS § 5 (3));
- valitsusasutuste terviklik ja avalikustatud finantspilt, mida Eestis esitab riigi majandusaasta koondaruanne. Selles esitatud andmed on tekkepõhised (Riigi majandusaasta ... 2010, 5). Konsolideeritud finantsaruanne annab sise- ja väliskasutajatele ülevaate valitsuse ja selle detsentraliseeritud allüksuste varadest, kohustustest, tuludest, kuludest ja rahavoogudest. Esimene tekkepõhine konsolideeritud bilanss esitati 31.12.2004.a. seisuga ja esimene konsolideeritud kasumiaruanne esitati 2005. aasta kohta;
- oluliseks sammuks finantsjuhtimise arendamisel on 2011. a. jõustunud KOFS, mis käsitleb KOV ja tema valitseva mõju all olevate üksuste finantstegevust ühtse tervikuna, sätestab üldised põhimõtted ja miinimumnõuded KOV finantsjuhtimise korraldamiseks koos finantsvõimekuse suurendamise ja finantsdistsipliini tagamise abinõudega.

Tulenevalt NPFMi reformistrateegiate orientatsioonist finantsaruandluse meetodilisele täiustamisele (nt arvestussüsteemi muutmine) ja ressursisäästlikkusele (nt kulude kokkuhoid funktsioonisiirde kaudu), kaasneb juhtimise täiustamise protsessiga rida organisatsioonilisi ümberkorraldusi. Eestis kujunes 2009. aastal arvestusspetsialistide ringkondades aktuaalseks väitlusteemaks idee riigi raamatupidamise üleandmisest erasektorile, mida kajastati ka kohalikes ajakirjandusväljaannetes (Karnau 2009a; Karnau 2009b; Karo 2009; Ilisson 2009; Haldma 2009).

Tugiteenuste väljadelegerimine (funktsioonisiire) on NPMi reformistrateegiate suunis, mille kohaselt organisatsioon peab keskenduma põhitegevustele ja andma tugiteenused lepingulistel alustel täitmiseks teistele organisatsioonidele (Pollitt&Bouckaert 2000; Farneti&Young 2008; Osborne 2010). Allikaid, milles diskuteeritakse, kas valmistada teenust organisatsioonisiselt või kasutada funktsioonisiiret, on rohkesti alates ajast, mil Coase (1937) tuli välja firmateooriaga (*theory of the firm*). Antràs&Helpmani (2004) järgi on funktsioonisiirde teoreetiliseks aluseks transaktsioonikulude teooria (*transaction cost theory*) või üldisemalt agenditeooria (*principal-agent theory*). Hughesi (2003) järgi väljenduvad funktsioonisiirde positiivsed küljed finantsjuhtimise aspektist vaadatuna selles, et loodetakse hoida kokku kulusid ja saavutada juhtimise

paindlikkus, kaasates erasektori oskusteabe ning hajutades riske sektorite vahel. Funktsioonisiirde alternatiiviks on samuti NPMi reformistrateegiatel põhinev lähenemine – jagatud teenuste koondamine teeninduskeskustesse (*shared service centres*). Teenuskeskusele on võimalik delegeerida kõik finantsjuhtimisprotsessi tegevused, kuid tegelik teenuste jagamine on kokkuleppeline, sõltudes vajadusest ja tööprotsesside iseloomust. Nt Bailey (1999, 31) on seisukohal, et teenuskeskusele sobivad üleandmiseks tehnilised tugitegevused, mis on standardiseeritud ja ei nõua otsuste langetamist.

Mitmed Euroopa riigid (nt Soome, Rootsi, Šotimaa, Ühendkuningriik, Põhja-Iirimaa) on konsolideerinud riigiasutuste finantsjuhtimisega seotud ühised teenused finantsteeninduskeskustesse (*shared finance service centre, SFSC*) (ACCA 2002). Bangemanni (2005, 43) järgi on Euroopa kogemus näidanud, et 40% riikidest saavutavad teeninduskeskuste abil kuni 20% tegevuskulude (*operating expenses*) kokkuhoiu ning 40% riikidest saavutavad 40%–80% tegevuskulude kokkuhoiu. Ka USAs töötavad sellised keskused, kus nende juurutamine on andnud kokkuhoiu administratiivkuludelt, infosüsteemide ühtlustamiselt ja aidanud parendada teenuse kvaliteeti (AGA 2005, 6). Teenuskeskuste loomist või tugiteenuste funktsioonisiiret nt äri sektori organisatsioonidele soovitatakse ka KOV üksustele (Bailey 1999).

Eestis loobuti peagi ideest delegeerida riigi raamatupidamise teenuse osutamine äri sektorile. Valitsuse tasandil otsustati, et riigi raamatupidamine koondatakse järk-järgult RM haldusalas opereerivasse Riigi Tugiteenuste Keskusesse (RTK). Valitsuse otsus põhines RM poolt 2009. aastal koostöös teiste ministriumide, Riigikantselei ja ametitega läbi viidud detailanalüüsil avaliku sektori organisatsioonide tugiteenuste konsolideerimiseks teenuskeskuse põhimõttel, millest selgub järgmist (Finantsarvestuse ...):

- riigi raamatupidamise tsentraliseerimise eelised väljenduvad perspektiivses kulude kokkuhoius, kuigi ümberkorraldamise faasis võivad kulud suurened;
- finantsaruandluse kvaliteedi tõus väljendub riigi finantsaruannete kvaliteedi tõusus – info riigi varade, kohustuste, netovara ning tulude ja kulude kohta muutub läbipaistvamaks ja info liikumine kiiremaks;
- raamatupidamiskohustuslike allüksuste arv väheneb ja seetõttu väheneb ka vigade ja muu infomüra sattumine süsteemi;
- eeliseks on kompetentsi koondumine, otstarbekas kasutamine, sh vastastikune asendatavus, dubleerimise vältimine jms.;
- riigi raamatupidamise tsentraliseerimise puudusteks on allüksustes kasutatavate infotehnoloogiliste süsteemide ühildamatus, mis tekitab vajaduse infosüsteemide uuendamiseks (võib olla kulukas).

Teeninduskeskuse mudeli kasuks räägib ka see, et teeninduskeskuste loomine on Euroopa riikide kogemuse põhjal ennast õigustanud ja võimaldab koondada ka teisi tugiteenuseid peale raamatupidamise (vt nt ACCA 2002; Bangemann 2005).

RM haldusalas asuv RTK alustaski tööd 2012. aasta alguses. RTK eesmärgiks on kulumahukate ja killustatud tugitegevuste optimeerimine ja töökorralduse standardiseerimine. RTK ülesandeks on (Riigi Tugiteenuste ... 2013):

- riigi raamatupidamise ning personali- ja palgaarvestuse korraldamine, sh selleks standardite välja töötamine ja juurutamine;
- teenindatavatele asutustele finantsarvestuse ning personali- ja palgaarvestuse teenuste osutamine (sh nõustamine);
- riigi ühtse majandustarkvara arendamine ja hooldamine.

Vastutuse jaotus asutuste ja RTK vahel on sarnane äri sektoriga, kui raamatupidamisteenus ostetakse sisse. Iga ministeerium on RPS alusel riigiraamatupidamiskohustuslane (RPS §2 (4)), kes vastutab aastaaruande eest oma valitsemisala ulatuses. RM ja RTK täiendav vastutus tuleneb aga sellest, et RTK koostab valitsemisalade raamatupidamise aastaaruannete baasil riigi majandusaasta koondaruande ja vastutab RM ees selle õigsuse eest (vastavalt RTK põhimäärusele). RM vastutab raamatupidamise korraldamise ja raamatupidamisaruandluse eest riigis (RPS §35 (1)).

RTK teenuseid töökorralduse optimeerimiseks on rohkemal või vähemal määral kasutanud mitmed Eesti ministeeriumid, maavalitsused ning linnadest Tallinn ja Tartu ja teenuste kasutajate ring laieneb (nt Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi ja selle allasutuste liitumine teenuse kasutajatega 2013.a.). Tugiteenuste osutamine teenuskeskuses võimaldab koondada kompetentsi, parendada teenuste kvaliteeti ja suurendada töö efektiivsust.

Eesti finantsjuhtimise arengusuundade ja finantsjuhtimissüsteemi alamsüsteemide analüüsi põhjal, toob autor esile olulisi muutusi finantsjuhtimise sisus ja korralduses, mis on aset leidnud Haldma (2004a) esitatud majandusarvestussüsteemi arengu eri etappidel.

1. Sissejuhataval etapil (1990–1994) toimub ühiskonnakorra muutusest põhjustatud arvestusalane õigusreform, millega pannakse õiguslik alus uuele turumajanduslikule majandusarvestussüsteemile.
2. Süsteemi loomise etapil (1995–2002) luuakse majandusarvestussüsteemi – Eesti hea raamatupidamistava – kontseptuaalne raamistik.
3. Süsteemi arenduse etapil (alates 2003.a.) toimub:
  - integreerumine EL majandusarvestussüsteemi koos rahvusriigi finantsaruandluse vajaduste arvestamisega;
  - lokaalse finantsaruandlussüsteemi jätkuv arendamine kooskõlas EL arvestussüsteemi arengusuundadega, rõhuasetusega ASO finantsjuhtimise korrastamisele;
  - ülemaailmne majanduskriis, mis võimendab ressursside mõjusa kasutamise vajadust ja aktuaalsust;
  - äri- ja avaliku sektori koostööprojektide (PPP) arendamine ASO tegevuse võimendamise eesmärgil, jagades kogemusi, vahendeid ja vastutust;
  - avalikkuse surve avalike teenuste mitmekesistamiseks ja komplekssuse

- suurendamiseks, teenuste kollektiivse ja individuaalse kättesaadavuse lihtsustamiseks ja kvaliteedi parendamiseks;
- infotehnoloogia tormiline areng, nt Eesti e-riigi arendamise kontseptsioon jm;
- ASO finantsjuhtimisprotsesside optimeerimine, nt teenuskeskuse mudeli juurutamine, infotehnoloogiliste lahenduste ühtlustamine jm.

Samas peab autor vajalikuks osundada, et Eesti finantsjuhtimissüsteemi alamsüsteemid ei ole arenenud ühtlaselt ja samas tempos – finantsaruandlussüsteem vastab kaasaegse majanduskeskkonna nõuetele ja ootustele paremini kui eelarvestussüsteem. Praegu kasutatavas finantsjuhtimissüsteemis ilmnevad makro- ja mikro- ja tasandil sisulised vastuolud, millele juhib tähelepanu ka riigikontrolör A. Karis (Riigikontrolli ... 2013). Põhjuseks võib olla valdkondade alarahastamine, millega kaasneb majanduspoliitiliste tegurite ja nende toime vähenemine. Just mikro- ja tasandil ilmnevad kasutatavas eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemis tehtud vead ASO juhtimise rahastamisel, mis lõppkokkuvõttes viib ühiskonna ebastabiilsuseni. Ka varasema kriitilise analüüsi (Riigikontroll ... 2009; Riigikontroll ... 2010) valguses leiab autor, et veelgi tähtsustub eespool rõhutatud kompleksse analüüsi roll koos tagasiside andmisega kõigisse juhtimisvaldkondadesse. Ühtlasi viitavad Riigikontrolli tõstatatud probleemid otseselt sellele, et kasutatav eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteem pole jätkusuutlik, sest see ei arvesta vajalikul määral tulemusjuhtimise eesmärke. Sellest järeldab autor, et Demingi juhtimismudeli etapid „Kontrolli”, „Korrigeeri” ja „Planeeri” ei ole Eesti ASO finantsjuhtimismudelisse integreeritud. Seetõttu toimivad alamsüsteemid praktiliselt eraldi ning ei moodusta terviklikku tagasisidestatud finantsjuhtimissüsteemi.

Peatükis 2 toodud analüüsi põhjal tuuakse esile, et Eesti ASO finantsjuhtimise tõhustamiseks on vajalik:

- finantsjuhtimise terviksüsteemi loomine, sidudes strateegilise planeerimise, eelarvestamise ja aruandluse (alamsüsteemide integreerimine);
- finantsaruannete kvaliteedi parendamine (aruannete arvestusmetoodika ühtlustamine, sh tekkepõhise eelarvestamise juurutamine avaliku sektori organisatsioonides, ühtse kuluarvestusmetoodika juurutamine);
- ressursside kasutamise tõhustamine (tulemuslikkuse juhtimise süsteemi täiustamine, sh tegevuspõhise eelarvestamise juurutamine);
- tulemuste hindamise süsteemi arendamine (sh tulemusauditi süsteemi kujundamine nii sise- kui välisauditi valdkonnas);
- tervikliku integreeritud finantsjuhtimise infosüsteemi arendamine.

Ilmnenud probleemide põhjuste kõrvaldamine eeldab ASO finantsjuhtimismudeli täiustamist ja arengu vajadustele vastavat kaasajastamist ning kinnitab käesoleva uurimuse eesmärgi – ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli loomine – relevantisust ja aktuaalsust Eesti ASO finantsjuhtimise arengusuundade ja hetkeolukorra analüüsi kontekstis.



### **3. AVALIKU SEKTORI ORGANISATSIOONIDE FINANTSJUHTIMISE INTEGREERITUD MUDELI LOOMINE JA TESTIMINE**

Uurimuse käesoleva osa eesmärgiks on

- 1) teoreetilises allikmaterjalis (Guthrie *et al.* 1999; Deming 1986; Guthrie *et al.* 2005; Kaplan&Cooper 2002 jt) esitatud relevantseid seisukohti analüüsides ja sünteesides luua ASO finantsjuhtimise integreeritud mudel, mis võimaldab:
  - püstitada strateegilisi ja operatiivseid eesmärgi;
  - eelarvestada toodete/teenuste mahtu lähtudes eesmärkidest;
  - eelarvestada toodete/teenuste ressursivajadust lähtudes toodete/teenuste mahust;
  - juhtida organisatsiooni ressursikasutust;
  - tõsta juhtide vastutust eesmärkide täitmise eest;
  - koostada organisatsiooni finantsaruanded sise- ja –väliskasutajate tarbeks;
  - korraldada tagasisidet eesmärkide täitmisest.
- 2) kontrollida ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli toimimist praktikas Tallinna linna finantsjuhtimismudeli näitel.

#### **3.1. Avaliku sektori organisatsioonide finantsjuhtimise integreeritud mudeli kujundamine**

##### 3.1.1. Finantsjuhtimise integreeritud mudeli lähtekohad

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis on informatsiooni genereerimise kontseptuaalseteks eeldusteks valitud rahvusvaheliselt aktsepteeritud eelarvestamise ja finantsaruandluse printsiibid (vt Eesti Vabariigi ... 2008, 576–578; RPS §16), mis loovad süsteemse aluse ASO finantsjuhtimisele, ühtlustades eelarvete ja finantsaruannete ülesehitust, koostamist ja administreerimist ning muutes eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemi info mõistetavaks ja võrreldavaks.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli konstrueerimisel järgitakse kolme eesmärgi, mis tulenevad uurimisülesannetest:

- 1) eelarvestamise, kuluarvestuse ja tegevustulemuste mõõtmise süsteemide integreeritus;
- 2) tegevuste, toodete, teenuste tegelike kulude õige mõõtmine;
- 3) operatiivsete ja strateegiliste tegevuste ressursside säästlik, tõhus ja mõjus kasutamine.

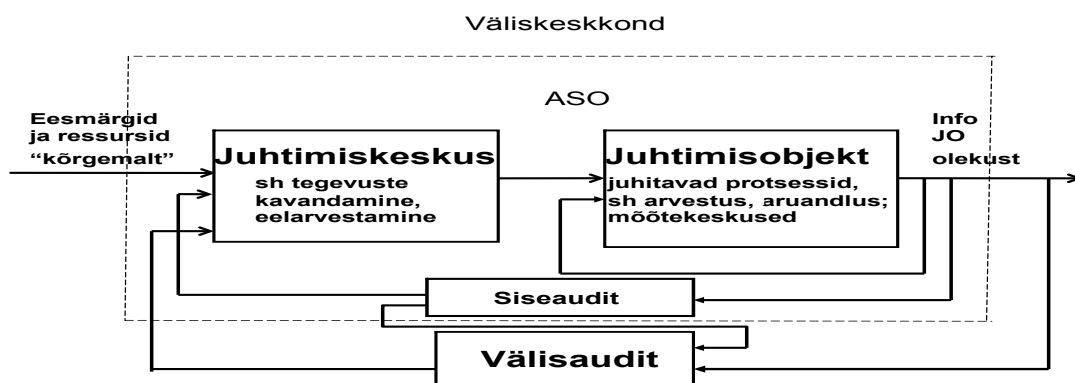
Nendest eesmärkidest tulenevad ASO ülesanded finantsjuhtimise valdkonnas:

- 1) eelarvetulude strateegiline ja operatiivne planeerimine ja juhtimine;

- 2) toodete/teenuste kulude operatiivne ja strateegiline planeerimine;
- 3) kulude pidev vähendamine operatiivse ja strateegilise kulujuhtimise kaudu.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudel põhineb:

- ettekujutusel riigist kui ASOde hierarhilisest struktuurist (vt tabel 1);
- ettekujutusel ASOst kui tagasisidestatud juhtimissüsteemist (JS), mis koosneb juhtimiskeskusest (JK) ja juhtimisobjektist (JO), kusjuures JO vaadeldakse koosnevana juhitavatest protsessidest (sh avalike teenuste osutamine, arvestus, aruandlus) ja kahest mõõtekeskusest, millest üks toimib operatiivses ja teine strateegilises ajaskaalas (vt joonis 3);



Joonis 3. ASO kui juhtimissüsteem. Autori koostatud.

- Demingi juhtimismudeli ideel organisatsiooni toimimise pidevast parendamisest akumulereeritud kogemuse baasil (vt lisa 4).

JK ülesanded tulenevad juhtimisviisist, mida OECD (2005) defineerib valitsuse tervikliku lähenemisviisina juhtimisele (*the whole of government approach, WGA*), ja on järgmised:

- strateegiliste eesmärkide tasakaalustamine (kompromissi leidmine huvigruppide ootuste vahel);
- huvigruppide huvide tasakaalustamine õiguslike regulatsioonide kaudu;
- avalike hüvede ja teenuste vajaduse, struktuuri, kompleksse arendamise ja kättesaadavuse koordineerimine eesmärkidest tulenevalt;
- ressursside eraldamise, kasutamise ja arvestuse koordineerimine vastavalt strateegilistele ja operatiivsetele eesmärkidele;
- tegevuse võimendamine, nt doonorite kaasamine, äriorganisatsioonide ja avaliku sektori organisatsioonide koostööprojektide (PPP) arendamine jms.

Demingi juhtimismudeli, finantsjuhtimise ja tulemusjuhtimise integreeritud käsitlus võimaldab ASO finantsjuhtimisprotsessi vaadelda neljast etapist koosnevana:

- integreeritud strateegiline ja operatiivne tegevuste planeerimine, vastavalt tulemuslikkuse eesmärgide sisaldavatele strateegiliste arengukavade süsteemile;
- tegevuspõhine eelarvestamine tegevuste kulude, rahastamise ja tulemuslikkuse eesmärkide süsteemseks seostamiseks;
- tulemuslikkuse hindamise süsteemil baseeruv tegelike tulemuste kajastamine tegevuspõhisel arvestusprintsiiibil (arvestus, aruandlus) ja selle hindamine (finants- ja tulemusaudit) koos eesmärkide täitmise analüüsiga;
- järgmise juhtimistsükli strateegiliste ja operatiivsete otsuste ning plaanide tegemine või korrigeerimine otse- ja tagasiside informatsiooni põhjal – tegevuspõhise kuluarvestuse andmete kasutamine tegevuspõhise eelarvestamise lähteandmetena.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli esitusviisiks on valitud kirjeldav mudel. ASO finantsjuhtimise integreeritud mudel, nagu kõik kompleksüsteemid, kuulub nõrgalt struktureeritud süsteemide hulka. Sellistes süsteemides prevaleerib struktureeritud ebaselgus, sisemiste seoste vähetuntus ja nõrk määratletus, mistõttu sellise süsteemi põhiliseks tunnetamise meetodiks on sõnaline kirjeldus (Rozenfeld 1975). Autor nõustub Rozenfeldiga, et sõnaline kirjeldus toob sisse võimaluse edastada reaalsust kogu tema keerukuses ja laiahaardelisuses, eriti interdistsiplinaarsete küsimuste uurimisel ja lahendamisel, vastandina matemaatiliselt kirjeldatavatele ideaalsetele seostele. Sõnaline kirjeldus suudab paremini haarata ja edasi anda mudelis esilekerkivat ebastabiilsust, juhuslikkust, ennustamatust jm nähtusi, mis on omased sotsiaalsetele süsteemidele kiireltmuutuvas väliskeskkonnas.

### 3.1.2. Finantsjuhtimise integreeritud mudeli strateegiline ja operatiivne vaade

NPFMi meetmete juurutamisega lisandub ASO (finants)juhtimise perspektiivne vaade – finantsvahendite strateegiline planeerimine ja tagasisidena nende kasutamise tõhususe analüüs (vt ka Schick 2003; Curristine 2005; Bergmann 2009; Chan&Xiao 2009; strateegia SE21). Nendest suunistest tulenevalt kujundab autor ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli strateegilise ja operatiivse vaate, pidades silmas juhtimistsükli etappide integreeritust Demingi juhtimismudeli eeskujul.

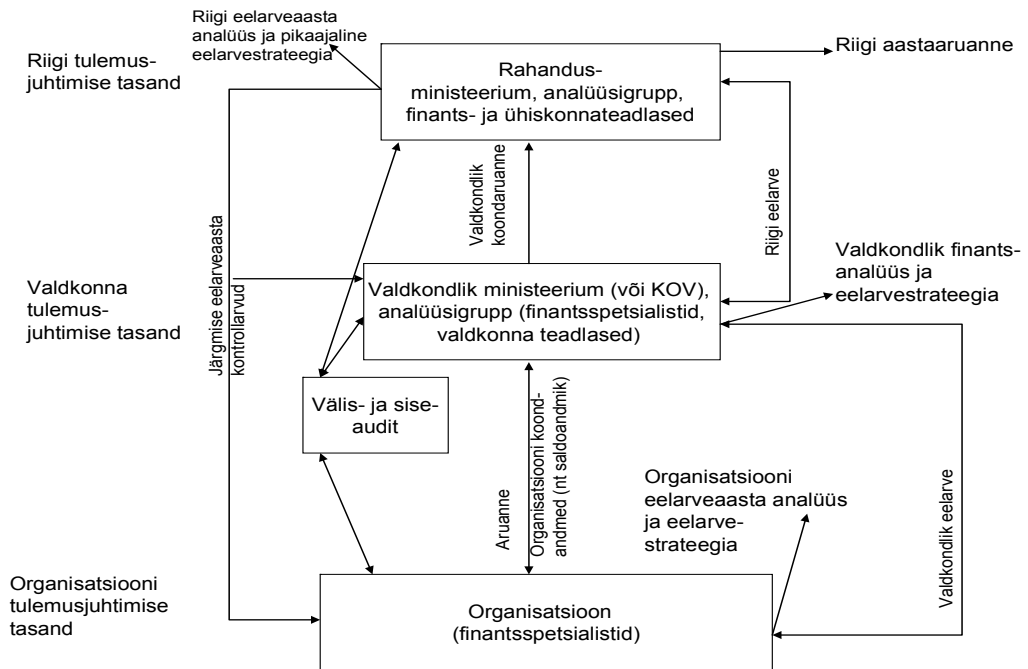
Eesti riigi strateegilise juhtimise mudel eeldab ASOde tegevuste horisontaalset (ministeeriumidevaheline) ja vertikaalset (ministeeriumi vastutusala organisatsioonid) integratsiooni. See vastab nt Thompsoni&Stricklandi (1996) käsitlusele strateegilisest juhtimisest kui integreeritud protsessist, mille käigus määratletakse prioriteetsed valdkonnad ja eesmärgid, kooskõlastatakse organisatsiooni juhtimine väliskeskkonna ootustega ning operatiivne juhtimine strateegiliste eesmärkidega. Eesti strateegiliste arengukavadega taotletakse strateegilise juhtimise süsteemsust ja terviklikkust. Eeldatakse valdkondlike arengukavade, mille kaudu koordineeritakse ministeeriumide koostööd, ja

organisatsioonipõhiste arengukavade, mille kaudu koordineeritakse ministeeriumi vastutusala organisatsioonide koostööd, eesmärkide harmoneeritust riigi strateegiliste eesmärkidega.

Eesti valitsussektor liigendatakse Euroopa rahvamajanduse arvepidamise süsteemi (ESA 95) meetodika järgi kolmeks alamsüsteemiks (vt tabel 1 osas 2.1):

- keskvalitsus;
- kohalikud omavalitsused;
- sotsiaalkindlustusfondid.

Valitsussektori struktuurist tulenevalt saab riigi strateegilise tulemusjuhtimise süsteemi liigendada kolmeks hierarhiatasandiks, nagu on kujutatud autori koostatud joonisel 4.

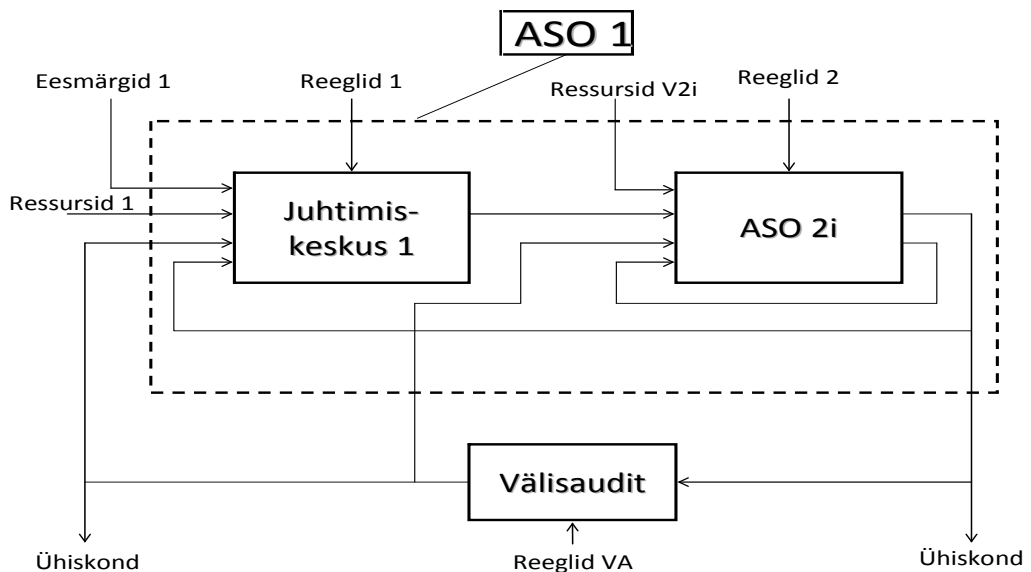


Joonis 4. Strateegilise tulemusjuhtimise hierarhia. Autori koostatud.

Organisatsioonipõhiste arengukavade põhjal koostatakse valdkondlikud arengukavad (vastutavaks haldusüksuseks on valdkondlik ministeerium või KOV), viimased omakorda on aluseks riigi eelarvestrateegiale (Rahandusministeerium 2006). Riigi eelarve sisendiks on organisatsioonipõhiste arengukavade finantsplaanid. Nii integreeritakse arengukavade kaudu strateegiline planeerimine ja eelarvestamine. Riigi eelarvestrateegia sätestab eelarvetsükli pikkuseks t+3 aastat. t-aasta eelarve strateegiliste eesmärkide korrigeerimine operatiivseteks algab

t-1 aasta jaanuaris (Riigi ... 2015–2018) ja toimub kahe-etapilisena. Ajavahemikus jaanuar – mai täpsustatakse ja kinnitatakse valitsuskabinetis strateegilised eesmärgid, seejärel nende põhjal – operatiivsed. Eelarvete ettevalmistusprotsessis toimuvad läbirääkimised („ülevalt alla/alt üles”), kus eesmärknäitajate alusel ja läbirääkimiste käigus tasakaalustatakse vajadused (kulud) ja võimalused (tulud). Läbirääkimisprotsesse korratakse konsensuse saavutamiseni, misjärel eelarveprojekt võetakse vastu seadusena (riigieelarve) või määrusena (KOV üksuse eelarve). t-aasta riigieelarve projekt peab Riigikogule üleandmiseks valmis olema t-1 aasta septembris (Riigi ... 2015–2018). KOV üksuste t-aasta eelarvete projektid peavad volikogule kinnitamiseks olema esitatud t-1 aasta novembris. Eelarvetsükli kolme järgneva aasta plaanid koostatakse rulluvplaneerimise meetodil, t-1 aasta tagasisidet arvestades. Eelarveläbirääkimisi korraldab ja koordineerib juhtimiskeskus, milleks nt riigi täidesaatva võimu tasandil on RM, KOV üksuse tasandil – finantsteenistus.

Osast 1.3 nähtub, et kõik organisatsioonid kuuluvad avatud süsteemide hulka (vt nt Mereste 1987; Wilson 1989; Lorents 2001; Bergmann 2009). Nad on seotud väliskeskkonnaga, mõjutatavad väliskeskkonna poolt ning sellega kohanduvad (vt nt Bertalanffy 1950; Mereste 1987; Lorents 2001). Süsteemi iseloomustab hierarhilisus, st „... süsteemi rohkem kui ühetasandiline struktuur” (Mereste 1987, 24). Eeltoodud teoreetiliste käsitluste ja Eesti riigi halduskorralduse (vt tabel 1 osas 2.1) integreerimine võimaldab riiki vaadelda ASOde hierarhiana, nagu kujutatud joonisel 5.



Joonis 5. Avaliku sektori organisatsioonide hierarhia. Autori koostatud.

Organisatsiooni juhtimiskontseptsiooni osa on juhtimissüsteem (Hayden 1986, 199). Süsteemkäsitluses vaadeldakse organisatsiooni juhtimissüsteemina, mis koosneb juhtimiskeskusest (JK) ja juhtimisobjektist (JO) (Mereste 1987, 49). JK reguleerib JO tegevust, kasutades ka tagasisidena saadud andmeid (*ibid*). Seega saab ASO 1 vaadelda juhtimissüsteemina, mis koosneb juhtimiskeskusest (JK 1) ja madalamal hierarhiatasandil asuvast juhtimisobjektist (ASO 2i). Süsteemide hierarhilisuse seadusest (vt Mereste 1987, 24) järeldeb, et mitmetasandilise administratiivse struktuuri korral võib madalama juhtimistasandi juhtimiskeskus olla samaaegselt juhtimisobjektiks kõrgema juhtimistasandi juhtimiskeskusele. Juhtimistasandite arv organisatsioonis sõltub ASO tüübist ja tegevuse iseloomust. Voog, mis lähtub samast süsteemist, millesse ta suundub, moodustab „silmuse” (vt ka Mereste 1987, 82). ASO 2i väljundist sisendisse kulgev infovoog („silmus”) joonisel 5 markeeribki ASOde hierarhilisust. Hierarhia eri tasanditelt võib leida sama tüüpi organisatsioone (vt tabel 1 osas 2.1). Iga organisatsiooni ja/või juhtimistasandi tegevust reglementeerivad õigusaktid, mille sisu on sageli sarnane. Juhtimissüsteemis (vt joonis 5) kulgevad pidevate joontega tähistatud otse- ja tagasiside infovood. Rahalises väljenduses kirjeldavad juhitavate protsesside kulgemist eelarvestamise, raamatupidamise ja finantsaruandluse andmevood.

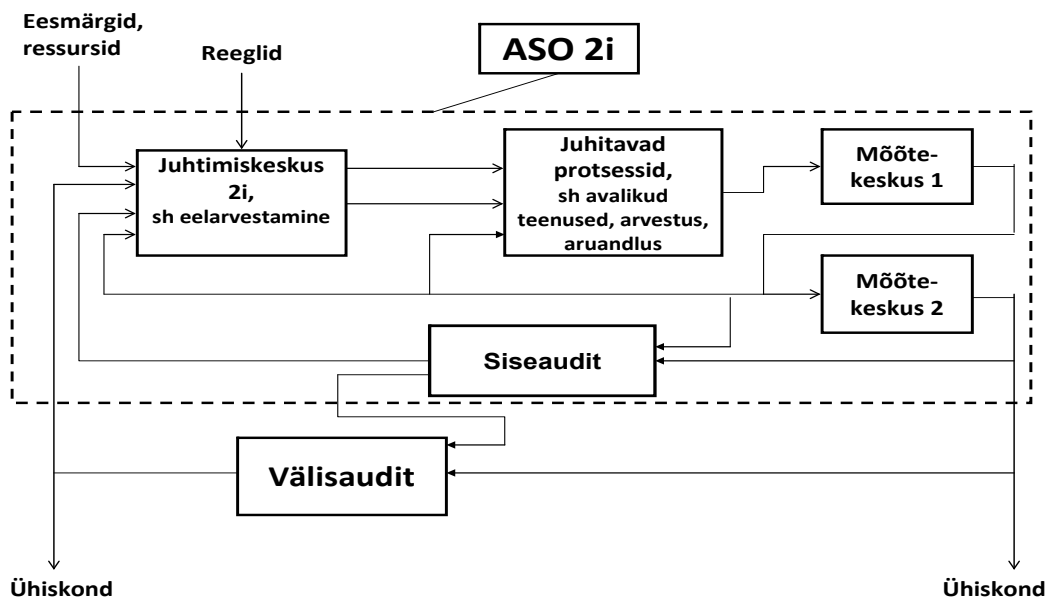
ASO finantsjuhtimist reguleeriv seadusloome kulgeb mudelis „ülalt alla” – avaliku sektori halduse, eelarvekorralduse ja majandusarvestuse suunised saab kõrgeima taseme juhtimiskeskus (JK 1) EL, IFAPSC jt rahvusvahelistelt organisatsioonidelt (Reeglid 1). Need adapteeritakse või töötatakse nende alusel välja lokaalsed õigusaktid. JK 1 ülesandeks on õiguslikule ja organisatoorsele koordineerimisele lisaks ka ühtse meetodilise juhendmaterjali (juhendid, käsiraamatud jm) väljatöötamine, et luua eelarveprotsessi, eelarvestust ja finantsaruandlust reglementeerivate strateegiliste ja operatiivsete normatiivtehniliste dokumentide süsteem, sh ühtlustada aruannete koostamispõhimõtted, sisulemendid ja struktuur. JK 1 peab tagama, et eelarvete ettevalmistav etapp (õigusaktidega reglementeeritud protsess), eelarvete koostamine (meetodiliste juhenditega reglementeeritud protsess) ja eelarvete menetlemine (õigusaktidega regelementeeritud protsess) moodustavad õiguslikult, metodoloogiliselt ja juhtimislikult seostatud terviksüsteemi.

JK 1 sisendiks on info organisatsioonipõhise arengukava eesmärkide (Eesmärgid 1) ja nende elluviimiseks planeeritud ressursside (Ressursid 1) kohta. JK 1 detailiseerib eesmärgid ja ressursid – koostab organisatsioonipõhise arengukava eesmärkide rakendusplaani. Rakendusplaani on eesmärkidest tulenev toodete/teenuste osutamise plaan, mille kohustuslikuks osaks on eelarve.

JK 1 edastab rakendusplaani (sh eelarve) koos ressursside käitlemise reeglitega madalama tasandi juhtimissüsteemile (ASO 2i) kohustuslikuks täitmiseks. ASO 2i hangib väliskeskonnast täiendavaid ressursse nt omatulude näol, äri sektorist (PPP), sponsoritelt jm (Ressursid V 2i), mis võimaldab ASO 2il osutada ka nõ plaaniväliseid teenuseid. ASO 2i saab teenuste osutamise, ressursside kasutamise,

arvestuse ja aruandluse protsesside kajastamiseks juhendmaterjale ka otse väliskeskonnast (Reegliid 2).

ASO 2i (vt joonis 6) on samuti juhtimiskeskusest (JK 2i) ja juhtimisobjektist koosnev juhtimissüsteem, kusjuures JO vaadeldakse koosnevana juhitavatest protsessidest (sh avalike teenuste osutamine, arvestus, aruandlus) ja kahest mõõtekeskusest (MK), millest MK1 toimib operatiivses ja MK2 strateegilises ajaskaalas.



Joonis 6. Avaliku sektori organisatsioon kui juhtimisobjekt. Autori koostatud.

JK 2i saab eesmärgid, ressursid ja reeglid kõrgema taseme JKlt väliskeskonnast. JK 2i ülesandeks on ASO 2i strateegiline ja/või operatiivne tegevuste planeerimine (toodete/teenuste plaani koos tootekirjelduste ja kvaliteedinäitajatega koostamine), tegevuspõhiste eelarvete koostamine ja nende edastamine JOle täitmiseks.

ASO 2i eelarve koosneb eelarveaasta põhitegevuse tulude, põhitegevuse kulude, investeeringute ja likviidsete varade muutuse plaanist (KOFs §2 (1)). Eelarve tulud moodustuvad maksutuludest (riiklikud ja kohalikud) ja muudest tuludest, nt tulud varadelt, finantstulud, dividenditulud (vt joonis 5, Ressursid 1). Neile lisanduvad sponsorite toetused (sh sihtfinantseerimine), omatulud (toodete ja teenuste müügitulu) ning tulud partnerlusest äriorganisatsioonidega (PPP) (vt joonis 5, Ressursid 2).

ASO 2i juhitavad protsessid on nt toodete valmistamine, teenuste osutamine, turundustegevus, müük, klienditeenindus, aga ka arvestus ja aruandlus. JOs toimub väärtuse loomine – sisendid (ressursid) seotakse väljunditega (avalike teenustega) ja tarbijatega. Lisandväärtus tekib ASO vaates peale teenuse müüki tarbijale. Ressursside toodeteks/teenusteks muundamise tegevusi, protsesse ja lisandväärtuse dünaamikat jälgivad mõõtekeskused operatiivses (MK 1) ja strateegilises (MK 2) ajaskaalas. Mõõtekeskused võivad teenindada mitut ASO, nagu seda teeb nt RTK (vt Riigi ... 2013).

Finantsarvestus ja -aruandlus toimub operatiivse mõõtekeskuse (vt joonis 6, MK 1) ja strateegilise mõõtekeskuse (vt joonis 6, MK 2) vahendusel. Neis mõõdetakse reaalselt (MK 1) ja perioodide lõikes (MK 2) planeeritud toodete/teenuste valmistamiseks tehtud tegevuspõhiseid kulusid ja saadud tulusid.

Operatiivne mõõtekeskus (MK 1) töötab reaalselt, kajastades tegevuspõhiselt igapäevaseid majandustehinguid. MK 1 annab eelarve täitmisest (lisandväärtuse dünaamika) jooksvalt informatsiooni juhtimiskeskusele (JK 2i), strateegilisele mõõtekeskusele (MK 2) ja siseauditile.

Strateegiline mõõtekeskus MK 2 kogub, korrastab ja struktureerib jooksvad andmevood ASO 2i finantsaruanneteks. Finantsarvestus ja -aruandlus toimub ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis RPSga sätestatud korras, mida spetsifitseerivad valdkondlikud juhendid (nt RTJd) ja määrused. Arvestuses rakendatakse tegevuspõhist arvestuspõhimõtet, st planeeritakse ja kajastatakse ressurside kaudu tegevuste tekkepõhised tulud ja kulud (vt ka osa 1.2). Arvestuses ja aruandluses seostatakse ASOde ja ASO-siseste administratiivsete tasandite eelarved eelarveklassifikaatori abil, milles tulude, kulude ja investeeringute liigendamise aluseks on tegevused. Eelarved ja finantsaruandlus seostatakse ühtse ASOdele kohustusliku kontoplaani kaudu, mis on eelarveklassifikaatoriga harmoneeritud.

MK 2 edastab ASO 2i retrospektiivsed standardiseeritud finantsaruanded JK 2ile, siseauditile, vajadusel ka välisauditile ja avalikkusele perioodiliselt (nt igakuiselt, kvartaalselt) vahearuanne vormis ja kord aastas aastaaruande vormis.

Siseauditi ülesanded on järgmised (vt AudS §69–71; Rahandusministri määrus 13.12.2011. a. nr. 54):

- 1) õigusnormidest jt regulatsioonidest kinnipidamise jälgimine;
- 2) eesmärkide ja tegevuse vastavuse jälgimine;
- 3) riskide juhtimise hindamine ja täiustamine;
- 4) toote/teenuse kasumlikkuse ja/või sotsiaalse kasu mõõtmine;
- 5) operatiivsete ja strateegiliste tegevuste ressurside kasutamise säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe mõõtmine;
- 6) JKle õigeaegse ja adekvaatse info andmine.



Andmevoogude tootmise protsessi reeglitele, normidele ja mõõdikutele vastavust kontrollib siseaudit reaajas ja perioodide lõikes ning informeerib tulemustest juhtimiskeskust (JK 2i). Kontrollsüsteemide kaudu (audit) jälgitakse ja võrreldakse tegelikku ressursikasutust eelarvestatud ressursikasutusega. Mittefinantsiliste tulemuslikkuse näitajate abil hinnatakse nt organisatsiooni sotsiaalset vastutustundlikkust – elanike rahulolu pakutavate teenustega. Selline kontroll ja tagasiside annab informatsiooni eelarvestamise täpsuse kohta organisatsioonis ja näitab organisatsiooni tegevusmahu täitmise võimekust. Plaanidest hälbumise korral JK 2i rakendab meetmeid jooksva eelarveperioodil (nt kärbitakse kulusid) või strateegilises perspektiivis (nt korrigeeritakse plaane) ja edastab korrigeeritud plaanid JOLE täitmiseks.

Välisaudit saab sisendid operatiivselt mõõtekeskuselt (MK 1), strateegiliselt mõõtekeskuselt (MK 2) ja siseauditilt. Auditi protseduureeglid ja sisu on sätestatud õigusaktide (nt AudS) ja meetodiliste juhenditega (nt INTOSAI ... 1998), mille välisaudit saab keskkonnast (vt joonis 5, Reeglid VA). Välisaudit kontrollib jooksvalt ja perioodiliselt ressursside kasutamise ja finantsinfo tootmise protsessi vastavust õigusaktidele (finantsaudit), aga ka ühiskonna sotsiaalmajanduslikule olukorrale (tulemusaudit). Tulemustest informeerivad välisaudiitorid juhtimiskeskust (JK 2i) jooksvalt (kontrolli lõppedes) ja avalikkust sätestatud tähtaegadel kord aastas. ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis nii ettevõttesiseste kui ka -väliste huvigruppide tarbeks toodetud ja edastatud seireandmed saab reaajas kättesaadavaks muuta ASO 2i IT süsteemide kaudu, vajadusel neile vastavaid mooduleid lisades, nagu soovivad ka Diamond&Kheman (2005, 28).

Vastavalt RPSle ja AudSle, koondatakse ASO 2i aastaaruanded riigi aastaaruandeks, mis samuti auditeeritakse ja avalikustatakse. Organisatsioonipõhiste arengukavade rakendusplaanide täitmisaruannete põhjal koostatakse riigi konsolideeritud aastaaruande tegevusaruanne. Lähtudes Riigikontrolli seadusest, viib riigi konsolideeritud aastaaruande finants- ja tulemusauditi läbi Riigikontroll, esitab tulemused Vabariigi Valitsusele ja kinnitamiseks Riigikogule. Välisauditilt tagasisidena JK 1le (vt joonis 5) antav info on analüüsiv, mitmekülgne, mikro- ja makromajanduslikke soovitusi ja ettepanekuid esitav. Aruandefo alusel kas luuakse järgmiseks perioodiks uued sisendid (kriteeriumid, eesmärgid, plaanid), korrigeeritakse varasemaid või jäetakse need muutmata. Akumuleeritud kogemuse arvestamine väljundite ja sisendite seostamisel tähendab juhtimissüsteemi organiseerituse ja korrastatuse taseme tõusu – eeldatakse järgmise juhtimistsükli väljundi kvalitatiivselt kõrgemat taset.

### 3.1.3. Finantsjuhtimise integreeritud mudeli elemendid

Finantsjuhtimistsükli meetodika ühtlustamiseks integreeritakse juhtimissüsteemi eelarvestamise, kuluarvestuse, kulude juhtimise ning finantsaruandluse arvestuspõhimõtted, meetodid ja süsteemid (vt joonis 6, JK 2i – juhivad protsessid).

## Tekkepõhine eelarvestus ja tekkepõhine finantsarvestus ja -aruandlus

Traditsioonilise avaliku halduse mudelis ei suhtuta eelarvesse kui ressursside kasutamise tulemuslikkuse saavutamise vahendisse. Tooteid valmistatakse või teenuseid osutatakse nii palju, kui ressurss seda võimaldab, sidumata kulusid (sisendid) püstitatud eesmärkidega (väljund) (vt nt Chan&Xiao 2009). NPFMi suund tulemusjuhtimisele ja toimimise tulemuslikkuse suurendamisele, mida on juba käsitletud osas 1.2, tähendab finantsjuhtimise rõhuasetuse kandumist sisendipõhiselt eelarvestamiselt ja eelarve koostamise protseduuride kontrollimiselt väljundipõhisele eelarvestamisele, taotlemaks väljundi ja tulemuse juurdekasvu – jooksev eelarve muutub tulevaste juhtimisotsuste andmepangaks (Guthrie *et al.* 1999; Currstine 2005; Diamond 2006; Shick 2007).

Väljundile orienteeritud eelarvete koostamist alustatakse toodete või teenuste nõudluse prognoosimisest, seejärel kalkuleeritakse nende maksumus, et mõista ja juhtida ressursside jaotust erinevate teenuste pakkujate vahel ning lõpuks otsitakse vahendeid toodete/teenuste rahastamiseks (vt nt Kristensen *et al.* 2002, 9). Sisendite ja väljundite integreeritus peegeldub ka Eesti strateegiliste arengukavade süsteemist, kus strateegilised ja operatiivsed eesmärgid väljendavad toodete/teenuste nõudlust, arengukavade rakendusplaanide kohustuslikus osas – finantsplaanides – esitatakse nõudluse rahuldamise kalkuleeritud ressursivajadus ning seejärel otsustatakse rahastamine (vt ka osa 2.1).

On ilmne, et finantsjuhtimissüsteem ei toimi terviksüsteemina, kui arvestuspõhimõtte, mida eelarvete koostamisel kasutatakse, ei toeta strateegilise planeerimise ideed. Osast 1.5.1 nähtub, et ASOdes eelarvestamisel laialdaselt kasutataval kassapõhisel arvestuspõhimõttel, erinevalt tekkepõhisest arvestusest, puudub strateegiline vaade.

Eeltoodud väidet toetavad mitmed autorid. Nt Blöndal (2003), Schick (2007) jt kinnitavad, et tekkepõhise arvestusmetoodika kasutamise tulemusena suureneb arvestusandmete läbipaistvus ja on tagatud arvestusinfo järjepidevus, mis loob aluse organisatsiooni finantsilise jätkusuutlikkuse hindamisele. Schick (2007) rõhutab, et organisatsiooni jätkusuutlik areng on NPFMi reformistrateegiate võtmeelementide – tulemusjuhtimise ja -eelarvestamise – juurutamise vältimatuks eeltingimuseks. Otsene tulemuseelarvestamine nõuab väljundi ja ressursikulu täpset mõõtmist (OECD 2008, 2), mis omakorda eeldab tekkepõhist eelarvestamist (vt Blöndal 2003, 45; Schick 2007, 136). Ainult tekkepõhine eelarvestamine võimaldab koostada täiskuluarvestusel põhinevaid hinnakalkulatsioone, märgivad ja Blöndal (2003, 45), Schick (2007, 136).

Kuigi teadlased vaidlevad alternatiivsete arvestuspõhimõtete eelistamise üle (vt nt Wynne 2007, 27), ollakse üksmeelel selles, et eelarvete koostamine ja eelarve täitmise aruandlus peab põhinema samal arvestuspõhimõttel (vt nt Athukorala&Reid 2003, 51).

Analüüsinud juhtivate OECD ja EL riikide ASOde finantsaruandluses kasutatavaid arvestuspõhimõtteid 2009.a. andmetel, ilmneb, et tekkepõhine arvestus juurdub EL liikmesriikide ASOde finantsaruandluses. Selle üheks põhjuseks on integreerumine EL ühtsesse arvestus- ja aruandlussüsteemi (Tikk 2010a, 81). Eelarvestuses aga kasutab enamus uuritud riike kassapõhist arvestuspõhimõtet. Erandiks on Uus-Meremaa, Rootsi, Austraalia ja Ühendkuningriik (Wynne 2007, 26), kus keskvalitsuse tasandil on võetud kasutusele tekkepõhine eelarvestamine. Rootsi kohta on autor leidnud Wynne (2007, 26) väidetut ümberlukkavat informatsiooni. Näiteks Lüder&Jones (2003, 21) väidavad, et Rootsis on tekkepõhine eelarvestamine kasutusel madalamatel juhtimistasanditel. Hilisemate OECD uuringute järgi toimus Rootsis 2007. aastal eelarvereform, mille käigus lülitati eelarvestesse tulemuslikkuse näitajad, kuid see ei tähendanud täielikku üleminekut tekkepõhisele eelarvestamisele (OECD 2009, 92). Autor peab usaldusväärseks ja on võtnud aluseks OECD 2011. a uuringu andmed, mille kohaselt kasutavad neli OECD riiki (Austraalia, Uus-Meremaa, Šveits, Ühendkuningriik) keskvalitsuse tasandil eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemis ühtset – tekkepõhist – arvestuspõhimõtet (OECD 2011, 41), teised riigid jätkavad olukorras, kus eelarvestuses ja finantsaruandluses kasutatavad arvestuspõhimõtted erinevad.

EL liikmesriikide ASOid läksid tekkepõhisele finantsaruandlusele üle alates hiljemalt 2005. aastast (Euroopa Komisjoni .... 2008). Eestis, valmistudes liituma ELga, arvestati EL arengusuunistega nii äri- kui ka avaliku sektori organisatsioonide majandusarvestuse korraldamise ühtse õigusliku ja meetodilise raamistiku loomisel. Seepärast koostati Eesti arvestusvaldkonda reguleerivad õigusaktid (RPS) ja meetodilised juhendid (RTJd) sektoriülestenä ning rahvusvahelistel standarditel põhinevatena (Haldma 2006). Eesti ASOid läksid üle tekkepõhisele finantsarvestusele ja -aruandlusele alates 2004. aastast. Kuna eelarvestamine jäi valdavas enamikus ASOdest endiselt kassapõhiseks, tekkis olukord, kus ASO eelarvestuses ja finantsaruandluses kasutatakse erinevaid arvestuspõhimõtteid. Erinevate arvestuspõhimõtete kasutamine suurendab eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemide eraldatust. Ülekantuna Demingi juhtimismudelile, tähendab see etappide „Kontrolli” ja „Planeeri” seostatamatust, mis katkestab finantsjuhtimissüsteemi terviklikkuse.

Finantsjuhtimise täiustamiseks Eestis planeeritakse RM valitsemisala uusimas arengukavas aastateks 2013–2016 finantsjuhtimise kvaliteedi parendamise ühe meetmena täielik tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek riigiasutustes 2015. aastaks (Rahandusministeeriumi valitsemisala ... 2012, 15) (vt ka osa 2.1).

Eesmärgiga uurida finantspetsialistide suhtumist tekkepõhise arvestuspõhimõtte kasutamisse ASO eelarvete koostamisel, viis autor 2011. a jaanuaris–veebruaris läbi struktureeritud küsimustikuga ankeetküsitluse. Autor koostas valimi organisatsioonide, audiitoribüroode, audiitorite, raamatupidamisfirmade, rakendus- kõrgkoolide ja ülikoolide majandusarvestuse õppejõudude internetilehel olevate

kontaktandmete juhuvaliku põhjal. Autor küsitles ka PriceWaterhouseCoopers'i ning Eesti Raamatupidajate Kogu finantskoolitusel osalejaid. Autori eesmärgiks oli küsitleda spetsialiste, sest nad valdavad teemat – nad kas töötavad ise organisatsioonis, kus rakendatakse tekkepõhist eelarvestamist või on vajalikud teadmised omandanud õpingute käigus. Autor väljastas küsitluslehed 620 inimesele, kellest vastas 342, so 55,2%. Ankeetküsitluses suhtumist uuriv küsimus on kvalitatiivse iseloomuga. Küsitlustulemusi töötles autor kvantitatiivsel meetodil statistika andmetöötlusprogrammi *SPSS for Windows* versiooni 14.0 kasutades. Vastuseid analüüsis autor kvantitatiivsel meetodil – võrdlusmeetodil. Uuringu tulemused kandis autor ette rahvusvahelisel finantskonverentsil AF2012 Singapuris 2012.a. maikuu. Uuringust ilmsnes, et tekkepõhise eelarvestamise rakendamist ASOs pooldab 62% vastanutest, 4,1% on vastu ja 33,9% ei oska vastata. Tekkepõhise eelarvestamise pooldajatest omab kõrgharidust 60,1% ja avalikus sektoris töötab pooldajatest 71,3%. Uuringu tulemusi põhjalikumalt tutvustava konverentsiettekande täistekst on avaldatud AF 2012 konverentsikogumikus (vt Tikk 2012).

Uurimuse tulemustele tuginedes soovib autor andmetootmise aluste ühtlustamiseks ASO eelarvestussüsteemis ning finantsarvestus- ja -aruandlus-süsteemis kasutamiseks tekkepõhist arvestuspõhimõtet, millel on teoreetilisi eeliseid kassapõhise arvestuse ees (vt osa 1.5.1), mis on erinevate riikide (sh Eesti) avaliku sektori arvestuspraktikas kasutusel ning omab toetust Eesti finantsspetsialistide seas.

### **Tegevuspõhine eelarvestamine (ABB) ja tegevuspõhine kuluarvestus (ABC)**

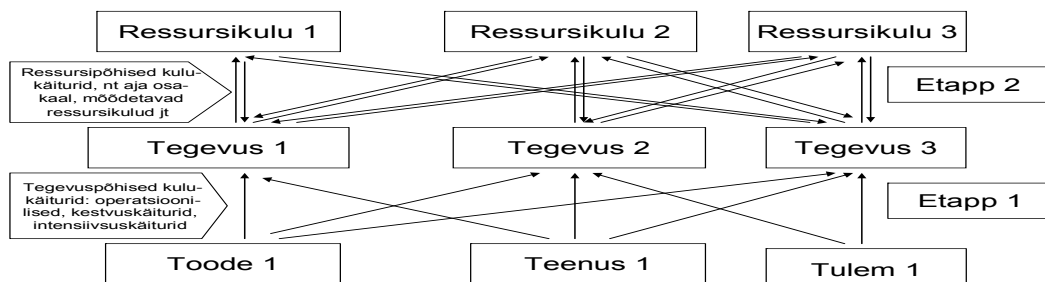
Tegevuspõhine eelarvestamine (ABB) on tegevuspõhisele kuluarvestusele (ABC) vastupidine protsess, milles lähtutakse tegevustest, mida eeldatakse toimuvat (Kaplan&Cooper 2002).

Väljundipõhise eelarvestamise (vt nt Kristensen *et al.* 2002, 9) ja tegevuspõhise eelarvestamise (ABB) võrdlemisel nähtub, et need on sisuliselt sarnased (vt ka osa 1.1.1). Mõlemad on orienteeritud strateegiliste ja operatiivsete eesmärkide saavutamisele (nõudlus), seejärel kalkuleeritakse ressursivajadus ja otsustatakse rahastamine. Osast 1.5.2 nähtub, et ABB võimaldab juhtida kulude struktuuri ja elimineerida ülemääraseid tegevusi (Kaplan&Cooper 2002). Samuti nähtub, et ABB võimaldab pidada eelarveläbirääkimisi argumenteeritult, „... tugineda rohkem faktidele ja vähem võimule, mõjule ja läbirääkimisoskustele” (Kaplan&Cooper 2002, 364). ABB püüab hinnata ligilähedaselt tulevikus hangitavaid ressursse, aga ta ei püüa modelleerida neid perfektselt (Kaplan&Cooper 2002, 372).

Dubleerivate tegevuste elimineerimine ja kulude struktuuri korrastamine on autori arvates tugevad argumendid ABB kasuks otsustamisel. Need meetmed võimaldavad suurendada „raha eest saadavat väärtust” (*value-for-money*) ressursside säästliku, tõhusa ja mõjusa kasutamisega (OECD 2004; Pickett 2005).

Autori valikut põhistavad argumendid on, et ABB, mis sai alguse äriühingutest, sobib kasutamiseks ASOdes (vt Liu 2006) ja selle on kiitnud heaks ja võtnud kasutusele EL institutsioonid (vt Euroopa Parlamendi ... 2009). Eestis on ABB juurutatud äriühingutes, mille tulemusena on nende kasum suurenenud kuni 25% (Rannamets 2008). Eeltoodud põhjustel valis autor ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis kasutamiseks tegevuspõhise eelarvestamise (ABB) meetodi.

ABB mudel on joonisel 7.



Joonis 7. Kaheetapiline tegevuspõhine eelarvestamismudel.

Allikas: Kaplan&Cooper 2002, 366. Autori täiendused.

ABB aluseks on kaheastmeline otsustamisfunktsioon – vähendada nõudlust ressurssidele ja vähendada ressursikulusid (vt osa 1.5.2). Seepärast toimub eelarvestamine kahes etapis. Etapil 1 toimub tegevuste mahu eelarvestamine ja etapil 2 – vajaliku ressursi eelarvestamine. Sellest tulenevalt on autor täiendanud Kaplani&Cooperi (2002, 366) tegevuspõhise eelarvestamise mudelit eelarvestamise etappide näitamisega joonisel 7. ABB on rakendatav ka teenuste ja tulemite eelarvestamisel (vt Liu 2006), seepärast lisas autor Kaplani&Cooperi (2002, 366) mudelis esitatud toodetele ka teenused ja tulemid (vt joonis 7).

ABB koosneb Kaplani&Cooperi (2002, 365) järgi viiest sammust, mis on esitatud osas 1.5.2. Kaplani&Cooperi (2002), Brimsoni&Antose (1999), Liu (2006) ja Karu *et al.* (2007) tööde sünteesina pakub autor välja järgmised ABB sammud:

- koostatakse eelarveperioodi toodete/teenuste müügitulu prognoos tarbijate lõikes;
- identifitseeritakse müügitulu saavutamiseks vajalikud tegevused;
- tegevuste keerukusastme alusel valitakse tegevuspõhised kulukäitrid;
- kirjeldatakse iga kulukandja (toote valmistamine, teenuse osutamine) tegevused;
- sama kulukäitriga tegevuste kulud koondatakse kulukogumitesse;
- hinnatakse iga tegevuse ressursivajadust;
- valitakse ressursipõhised kulukäitrid;
- eelarvestatakse ressursivajadus;

- läbiraakimiste tulmusena täpsustatakse ressursside reaalne pakkumine;
- täpsustatakse tegevuste maht ja eelarved.

Eeltoodust nähtub, et ABB algab toodete/teenuste koguse ja liikide (strateegiliste arengukavade rakendusplaanis) müügitulu prognoosimisest tarbijate (tegevuse sihtrühm) lõikes. Esitatakse toote/teenuse või tulemuse kirjeldus kui tegevuse eesmärk. Kuna tulude (ja kulude) tekke põhjuseks on tegevused, identifitseeritakse kõik müügitulu saavutamiseks vajalikud tegevused, disagegeerides juhitavaid protsesse mõistliku detailsusastmeni. Disagegeeritavaks protsessiks on nt toote valmistamine, teenuse osutamine, turundustegevus, müük, müügijärgne teenindus jm. Kaplan ja Cooper (Kaplan&Cooper 2002) soovivad elimineerida tegevused, millele kulub vähem kui 5% disagegeeritavale protsessile kuluvast ajast. Konkureerivad vajadused ja nõudmised modelleeritakse ja järjestatakse olulisuse põhjal. Valitakse tegevuste jaotusbaasid – kulukäituriid –, mille abil mõõdetakse, kui palju tegevusi seoses kulukandjaga (nt toote valmistamine, teenuse osutamine) tehakse. Nagu nähtub osast 1.5.2, peavad valitud kulukäituriid võimaldama arvestada erisusi tegevuste olemuses ja keerukusastmes. Sama kulukäituriiga kulud koondatakse kulukogumisse. Kaplan&Cooper (2002, 120-121) soovivad vähemalt kolmedimensioonilist kuluhierarhiat. Sellest tulenevalt pakubki autor käesolevas mudelis kolm tegevuste kulukogumite liigendustasandit:

- 1) üksiktegevuste kulud, kus liigendusaluseliseks on sama eesmärgi täitvate toodete/teenuste või tulemuste kulud;
- 2) tegevuste rühmade kulud, mille moodustavad kokkulepitud tunnuste järgi rühmitatud toodete/teenuste või tulemuste summeeritud kulud;
- 3) toetavate tegevuste kulud kuhu koondatakse tegevuste rühmade kulud, mis on seotud toote/teenuse parendamisega, turundamisega, tugiteenuste sisseostmisega.

Kui tegevused on identifitseeritud, hinnatakse iga tegevuse ressursivajadust. Ressurssivajaduse määravad nõudluse rahuldamiseks vajalike tegevuste kulud, sisaldades vajaduse korral ka toote/teenuse parendamiseks vajalike tegevuste (investeeringute) maksumust. Tegevuste kulud jaotatakse kulukandjatele ressursipõhiseid kulukäituriid (nt aja osakaal) kasutades.

Kaplan ja Cooper (2002) lähtuvad äriettevõtete mudelist. ASOde eelarvestamise spetsiifika seisneb selles, et nende kasutatada olevate ressursside suurus on määratud „kõrgemalt” saadud eesmärknäitajatega (vt joonis 5, Ressursid 1). Seepärast on vaja tasakaalustada tegevuste nõudluspõhine ressursivajadus ja ressursside pakkumine „kõrgemalt”. Ühtlasi ilmneb sellel etapil traditsioonilise finantsjuhtimise mudeli ja integreeritud mudeli erinevus. Traditsioonilises mudelis ignoreeritakse nõudlust ja osutatakse teenuseid nii palju, kui selleks on raha. Integreeritud mudelis lähtutakse nõudlusest (eesmärgid) ja otsitakse vahendeid nõudluse rahuldamiseks.

Autori arvates on nõudluspõhise ressursivajaduse ja „kõrgemalt” saadud ressursside tasakaalustamise etapp ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis kriitilise

tähtsusega, sest sellel etapil planeeritakse ASO ressursside kasutamise efektiivsus, tõhusus ja mõjus. Seepärast on autor täiendanud Kaplani&Cooperi (2002, 366) mudelit, infovahetuse markeerimisega ressursikasutuse pingestamise etapil (vt vastassuunaliste nooltega ala joonisel 7). See on tähtis, sest ressursikasutuse säästlikkusest, tõhususest ja mõjususest sõltub tarbijatele osutatavate teenuste maht.

Teenuste mahu suurendamise eesmärgil rakendatakse ASOs operatiivset ja strateegilist tegevuspõhist kulude juhtimist.

Operatiivne tegevuspõhine kulude juhtimine tähendab tegevusi, mille eesmärgiks on:

- ressursikulude vähendamine (toote/teenuse valmistamine vähemate ressurssidega), st ressursikasutuse säästlikkuse juhtimine;
- ressursside kasutuse intensiivistamine (rohkem tooteid/teenuseid sama ressursiga), st ressursikasutuse tõhususe juhtimine;
- kuludest loobumine (mittevajalike tegevuste lõpetamine).

Strateegiline tegevuspõhine kulude juhtimine on suunatud toodete/teenuste valmistamiseks vajalike tegevuste optimeerimisele, nende struktuuri korrastamisele tõhususe alusel, tarnijate valikule, hinnakujundusele, jaotuskanalite valikule. Operatiivne ja strateegiline kulude juhtimine peab toimuma üksteist toetavalt, nt tegevuste ressursside vähendamine toimub koos tegevuste struktuuri korrastamisega.

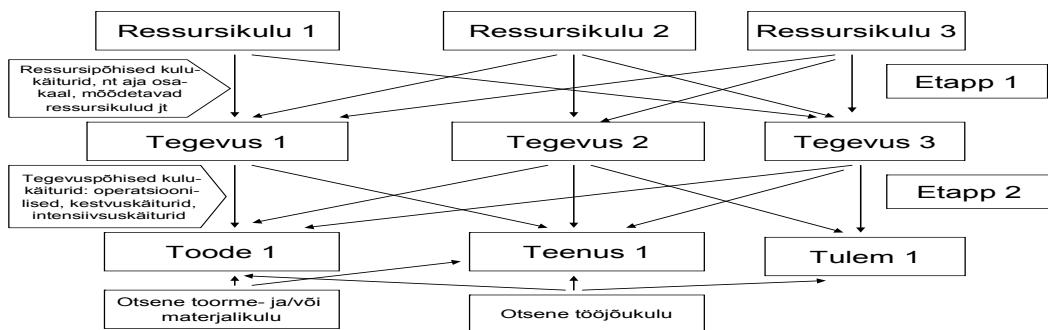
Kui nõudlus ressursside järele jääb ikkagi pakkumisest suuremaks, tuleb leida väliskeskonnast täiendavaid ressursse (vt joonis 5, Ressursid V2i), nt PPP. Kui nõudlus jääb pakkumisest väiksemaks (nt dubleerivate tegevuste elimineerimise tõttu), lubab ABB kasutamata ressursside üleviimist järgmisse eelarveperioodi. Samuti loob ABB eeldused pikaajaliste investeeringute genereeritud tulude kasutamiseks pikaajalise vara taastootmiseks, mitte aga jooksvate tegevuskulude rahastamiseks.

Kasutamata ressursside järgmisse perioodi üleviimise kord sätestatakse eelarve menetlemise õigusaktides (nt RES, KOFs).

Eelnevast nähtub, et ABB seob eraldatud finantsvahendid eesmärkidega (tooted, teenused ja tulemid), survestades organisatsiooni kasutama eraldatud ressursse efektiivselt ja otsima kuluefektiivseid lahendusi ühiskonna liikmete vajadusi rahuldavate komplekssete toodete/teenuste koguse suurendamiseks või kvaliteedi parendamiseks. Survestamine eesmärkide täitmiseks eraldatud finantsvahendite abil paneb ASO juhtidele vastutuse eesmärkide täitmise eest, mitte eelarvepositsioonidest kinnipidamise eest nagu see on traditsioonilises mudelis. Muutub ka keskvalitsuse roll, milleks on nüüd kontroll ASO eesmärkide täitmise üle.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis soovib autor toote/teenuse omahinna arvestuses rakendada tegevuspõhise kuluarvestuse (ABC) meetodit. Osast 1.5.2 nähtub ka, et tulemusjuhtimise kontekstis võimaldab ABC paremini seostada väljundeid (tooted/teenused) ja nende rahastamist (Grossi 2010). ABC mõõdab ASO tegevuste, toodete, teenuste tegelikke kulusid.

ABC põhimõtteline skeem on joonisel 8.



Joonis 8. Kaheetapiline tegevuspõhine kuluarvestusmudel.

Allikas: Kaplan&Cooper 2002, 115. Autori täiendused.

Tegevuspõhine kuluarvestus (ABC) on tegevuspõhisele eelarvestamisele (ABB) vastupidiselt kulgev protsess, nagu nähtub jooniste 7 ja 8 võrdlemisel. ABB ja ABC erinevad eesmärgipüstituse poolest, milleks on toodete/teenuste eelarvestamine (ABB) ja toodete/teenuste omahinna kalkuleerimine (ABC). Nad erinevad ka selle poolest, et ABB lähtub hinnangulistest kuludest, ABC aga tegelikest kuludest.

Ressursikulud 1...3 (vt joonis 8) on finantsraamatupidamises kajastatud kaudsed kulud (seotud mitme tegevusega), mis on aruandeperioodil tegevuste sooritamiseks tehtud. Üldiste tegevuste kulude allokeerimiseks väljunditele kasutatakse tegevuste keerukusastet arvesse võtvaid mahupõhiseid ja tegevuspõhiseid kulukäitureid – indekseid või intensiivskäitureid –, mille olemust ja valiku põhimõtteid on selgitatud osas 1.5.2 ja rakendatud ka ABB mudelis (vt joonis 7).

Joonisel 8 on autoripoolsete täiendustena Kaplani ja Cooperi mudelile (vt Kaplan&Cooper 2002, 115) näidatud ABC etapid. ABC esimeses etapis toimub üldiste tegevuste kuluarvestus. Teises etapis jaotatakse tegevuste kulud väljunditele (tooted/teenused). Ka siin kasutatakse Kaplani&Cooperi (2002) soovitude järgi kolme kulude üldistustasandit:

- tegevuste kulud, kus liigendusaluseks on sama eesmärki täitvate toodete/teenuste või tulemuste kulud;
- tegevuste rühmade kulud, mille moodustavad kokkulepitud tunnuste järgi rühmitatud toodete/teenuste või tulemuste summeeritud kulud;



- toetavate tegevuste kulud, kuhu koondatakse tegevuste rühmade kulud, mis on seotud toote/teenuse parendamisega, turundamisega, tugiteenuste sisseostmisega.

Ka on autoripoolse täiendusena lisatud joonisel 8 Kaplani ja Cooperi mudelile (Kaplan&Cooper 2002, 115) toodete/teenuste otsekulud, mis on täisomahinna arvutamiseks vajalikud.

Cagwin&Bouwman (2002) järgi seob ABC organisatsiooni tegevused strateegiliste eesmärkidega (valmistatavad tooted/teenused), iseloomustades sel moel organisatsiooni ressursivajaduse dünaamikat. Jooniselt 8 nähtub, et ABC loob seosed kulukäituri, tegevuste ja vajaminevate ressursside vahel. Sellest järeldub, et kulukäituri taseme muutudes muutuvad kulud ja ressursivajadus. Seega toetatakse ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis kuluarvestuse kaudu planeeritud eesmärkide (tooted/teenused) saavutamist. Kuna ABC andmeid kasutatakse ABB lähteandmetena, integreeritakse nii kuluarvestus, finantsarvestus ja -aruandlus (joonisel 8 näidatud ressursikulud on kajastatud finantsaruannetes) ning eelarvestamine (protsessi kulg vt joonisel 6).

Tulenevalt sellest, et tulude ja kulude tekkimise aluseks on toodete valmistamiseks, teenuste osutamiseks ja realiseerimiseks vajalikud tegevused, mida eeldatakse ka eelarveklassifikaatoris, soovib autor osas 1.1.1 esitatud võimalikest arvestuspõhimõtetest ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis eelarvestamises, finantsarvestuses ja -aruandluses kasutamiseks tegevuspõhise arvestuspõhimõtte, mille rakendamisel planeeritakse ja kajastatakse ressursside kaudu tegevuste tekkepõhised tulud ja kulud.

**Kokkuvõtvalt** nähtub osast 3.1.3, et ASO finantsjuhtimise integreeritud mudel erineb traditsioonilisest finantsjuhtimise mudelist (üheaastane, sisendipõhine, kontrollile orienteeritud) tervikliku, pikaajalise, väljundile orienteeritud ja toimimise tulemuslikkust mõõta võimaldava vaate poolest.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis on seotud:

- tagasisidestatud strateegiline ja operatiivne planeerimine ning juhtimine;
- tekkepõhine eelarvestamine ja tekkepõhine finantsaruandlus;
- tegevuspõhine eelarvestamine (ABB) ja tegevuspõhine kuluarvestus (ABC);
- tegevuspõhine strateegiline ja operatiivne kulude juhtimine;
- ressursside õiguspärase ja eesmärkidele vastava kasutamise kontroll.

ABB ja ABC valiku põhjuseks on nende meetodite eelised. Tulemusjuhtimise kontekstis võimaldab ABC paremini seostada väljundeid (tooted/teenused) ja nende rahastamist (Grossi 2010). ABB võimaldab paremini elimineerida ülemääraseid tegevusi, kontrollida kulude struktuuri ja püsivkulusid (Kaplan&Cooper 2002). Enamgi veel – ABC ja ABB on praktikas kontrollitud ja ennast õigustanud maailma erinevate riikide ASOdes (vt nt Michela&Irvine 2005; Liu 2006; Euroopa

Parlamendi ... 2009; Oseifuah 2013). ABCd kasutatakse ka paljudes Eesti ASOdes (vt osa 1.5.2), sh Tallinna linnas (vt osa 3.2).

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis on eelarvestamises, finantsarvestuses ja -aruandluses kasutamiseks valitud tegevuspõhine arvestuspõhimõte. Autori arvates on tegevuspõhise arvestuspõhimõtte lülitamine eelarveklassifikaatorisse märk selle arvestuspõhimõtte kavandatavast kasutuselevõtust Eestis.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis toodetavate andmevoogude kasutusala ja kasutajate ring on lai: huvigrupid saavad jooksvalt informatsiooni nii mineviku, hetkeseisu kui ka tuleviku kohta, liigendatuna vastavalt kasutaja vajadustele kas organisatsiooni, ministeeriumi haldusala või riigi tasandil või mingitel muudel liigendusarvudel. Andmevood võimaldavad analüüsida kõigi hierarhiatasandite ASOde jätkusuutlikkust, ressursside kasutamise säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe trende, saada informatsiooni, mis võimaldab parandada juhtimisotsuste kvaliteeti kõigis juhtimisvaldkondades (strateegilises juhtimises, finantsjuhtimises, tulemuslikkuse juhtimise, personalijuhtimises, kommunikatsiooni ja infotehnoloogia juhtimises) kõigil juhtimistasanditel.

#### 3.1.4. Finantsjuhtimise integreeritud mudelit mõjutavate tegurite analüüs

Arvestades soovitusi keskenduda uuringutes ASO finantsjuhtimises toimuvate muudatuste analüüsimisel detailsemalt muudatuste sisulistele aspektidele (vt Lüder 2002, 12; Ouda 2010), on ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelit mõjutavad keskkonnast tingitud muutujad valitud erialakirjanduse põhjal ja liigitatud kolme rühma:

- 1) õiguslikke aluseid mõjutavad tegurid (Wildavsky 1964; Guthrie *et al.* 1999; Lüder 2002; von Hagen 2005; Haldma 2006; Eesti Vabariigi ... 2008; Chan&Xiao 2009; Bergmann 2009; Löffler 2009; Lauristin 2010). Rühm koosneb neljast grupist: globaalsed majanduspoliitilised mõjurid, rahvusvahelised õigusaktid ja nendega harmoniseeritud kohalikud (Eesti) regulatsioonid, administratiivne struktuur, finantsressursid;
- 2) organisatoorset korraldust mõjutavad tegurid (Thompson 1967; Minzberg 1973; Lüder 2002; Chan 2002; Roots 2004; Diamond&Kheman 2005; Atkinson&Shaw 2006; Eesti infoühiskonna ... 2006; Bergmann 2009; AudS; ISA). Rühm koosneb neljast grupist: organisatsiooni kultuur, inimressursid, infotehnoloogia, siseaudit;
- 3) kontseptuaalset, meetodilist ja õiguslikku korraldust mõjutavad tegurid (Olson *et al.* 1998; Guthrie *et al.* 2005; OECD 2005; Haldma 2006; Eesti Vabariigi ... 2008; Kurunmäki *et al.* 2011). Rühm koosneb viiest grupist: arvestuse kontseptuaalne raamistik, arvestuspõhimõtted, meetodid, arvestuspraktikad, arvestusspetsialistide kvalifikatsioon.

## ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli õiguslikke aluseid mõjutavad tegurid

Peamiste globaalsete **majanduspoliitiliste mõjuritena** identifitseeritakse kirjandusallikates kapitaliturgude globaliseerumine (Chan&Xiao 2009) ja sotsiaal-demograafilised muudatused (Lauristin 2010). Avatud süsteemis võib valede majanduspoliitiliste otsustega kaasneda kaos kogu süsteemis (Kitt 2011, 1791). Selle väite ilmekaks kinnituseks on USAst 2008.a. alanud finantskriis, mille põhjuseks oli ebaefektiivne rahapoliitika koos riskide alahindamisega, ja tulemuseks ühe riigi pangandusprobleemide kasvamine paljude maailma riikide eelarveprobleemideks (Reinhart&Rogoff 2008; Dabušinskas&Randveer 2011). Finantsjuhtimise konteksti ja protsessi kujundavad globaalsed majanduspoliitilised tegurid, mille mõju riigieelarve planeerimisele rõhutatakse kirjandusallikates (vt nt Wildavsky 1964; Lüder 2002; von Hagen 2005; Bergmann 2009). Näiteks kui 2009. a. majanduskriisi ajal prognoositi Eesti riigieelarve aastateks 2011–2014 defitsiidiga (vt lisa 6), siis 2011. a., mil majanduskriis näitas taandumise märke, koostati riigieelarve prognoos samaks perioodiks tasakaalus olevana (vt lisa 7). Lokaalset majanduspoliitikat kujundavad majandusühenduste, millesse Eesti kuulub (nt EL, OECD), majanduspoliitilised kokkulepped (nt Lissaboni leping) ja suunised (nt NPFM reformistrateegiad), nagu on juba selgitatud osades 2.2 ja 2.3. Ühenduste majanduspoliitilised otsused on finantsjuhtimist reglementeerivate **rahvusvaheliste õigusaktide** aluseks. Tulenevalt EL ühenduse õiguslikust raamistusest (*acquis communautaire*), harmoniseeritakse **lokaalsed õigusaktid** EL regulatsioonidega. Lokaalsete õigusaktidega reglementeeritakse Eestis (vt ka lisa 5):

- eelarvete koostamise, täitmise ja aruandluse protsessid ning protseduurid;
- eelarvetasandite tulude maht ja struktuur;
- teatud kulude maht ja struktuur;
- KOV eelarve seos riigieelarvega;
- administratiivne kohustuste, õiguste ja vastutuse jaotus eelarvete täitmise osas.

Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite kehtestamise eesmärgiks on aruandluse läbipaistvuse, sõltumatuse ja mõistetavuse tagamine. EL arengusuuniseid arvestades ning nii äri- kui ka ASO majandusarvestuse korraldamise ühtse õigusliku ja meetodilise raamistiku loomiseks koostati Eestis arvestusvaldkonda reguleerivad õigusaktid (nt RPS) ja meetodilised juhendid (nt RTJd) juba enne ELga liitumist sektoriülestena ning rahvusvahelistel arvestusstandarditel põhinevatena. Niimoodi loodi süsteemne, ühtsetel alustel põhinev arvestus- ja aruandlussüsteem ja elimineeriti probleemid, millega maadlevad need EL liikmesriigid, kes lubasid alternatiivina rahvusvahelistele aruandlusstandarditele kasutada rahvuslikke finantsaruandlust korraldavaid normatiivakte (Haldma 2006).

Lokaalsete õigusaktide ja meetodiliste juhendite rahvusvaheliste normatiividega harmoniseerimise vastu räägib asjaolu, et finantsarvestuse teoreetiline raamistik ja arvestuspraktika on osa rahvuskultuurist, mille hääbumisele õigusaktide rahvusvahelistumine kaasa aitab (vt nt Carnegie 2008; Ojha&Tandon 2012; Sever *at al.* 2013).

Käesoleva töö autor on seisukohal, et lokaalsete finantsjuhtimist reguleerivate õigusaktide ja meetodiliste juhendite harmoniseerimine rahvusvaheliste dokumentidega on põhjendatud, võimaldades esilekerkivate probleemide kiiremat, kompetentsemat ja kuluefektiivsemat lahendamist. Kompromisslahendusena on võimalik alternatiivsete käsitluste lubamine teatud arvestusvaldkondades.

**Administratiivne struktuur** mõjutab võimu ja vastutuse jaotust organisatsioonis. Võimu delegeerimisega („õhuke riik”) rakendatakse osalusdemokraatia ideid, tähtsustades madalamate tasandite juhtide osa otsustusprotsessis. Globaliseerumine, võrgustumine, detsentraliseerimine, funktsioonisiire jms protsessid on põhjuseks, et ASO administratiivsed struktuurid muutuvad järjest keerukamaks. OECD raportis märgitakse, et enamikus riikides, sh ka Eestis, toimib tänapäeval hierarhilise (vertikaalse) struktuuri ning võrgustiku (horisontaalne) kombinatsioon koos formaalsete ja mitteformaalsete koordineerimise ja otsustusmehhanismidega, kus iga element neis võrgustikes moodustab tasakaalustatud terviksüsteemi ning funktsioneerib eesmärkide saavutamise nimel (OECD 2011, 23). Vertikaalne ja horisontaalne juhtimisstruktuur peegeldub ka organisatsioonipõhistes ja valdkondlikes strateegiadokumentides (arengukavades).

Eesti valitsemissektori struktuur on toodud osas 2.1. 2013.a. hoogustus haldusstruktuuri korrastamine. Nt vähenes KOV üksuste arv 215ni (<https://www.siseministerium.ee/omavalitsusüksuste-uhinemise-protsess-eestis/>), nimetati omavalitsuste ja maakondade tõmbekeskused. Järgneb omavalitsuste ühinemine, mille ettevalmistamine on planeeritud aastateks 2015–2017. Haldusstruktuuris toimivate muutuste ulatus ja sügavus tuleneb otseselt haldusreformi dimensioonidest.

Ka ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis vaadeldakse riiki koosnevana ASOde hierarhilistest (õigusaktidega reguleeritud administratiivsed alluvussuhted) ja samatasandilistest (lepingulised võrgustikud) struktuuridest (vt ka tabel 1 osas 2.1), kus juhtimiskeskuste ülesandeks finantsjuhtimise vallas on organisatsioonide koostöö integreerimine – ressursside vajaduse, kasutamise ja rahastamise koordineerimine.

Autor näeb probleemi selles, et limiteeritud ressursside tingimustes ressursside eraldamise nimel tekkiv konkurents põhjustab ametnike politiseerumise, mis võib omakorda viia pakutavate teenuste nomenklatuuri kitsenemiseni ja kvaliteedi languseni.

ASO eduka toimimise võtmefaktoriks on **finantsressursid** ja nende kasutamise oskus. Ressursipiirangud on valitsemissektori jaoks koormavad avalikkuse surve tõttu maksukoormuse vähendamise suunas ja mitmesuguste siduvate kohustuste (nt Maastrichti kriteeriumide täitmine, tulude mahtude sidumine kuludega) tõttu.

Eelarvevahendite saamine ja kasutamine on ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis reguleeritud õigusaktidega (vt lisa 5). Eelarvetulude ülelaekumise korral

on võimalik kas lisandunud tulud ajatada järgmistesse eelarveperioodidesse või jooksvasse eelarvesse planeerida täiendavaid kulutusi. Alalaekumise korral on võimalik planeeritu teostamine järgmis(t)el eelarveperioodi(de)l, kogudes vahepeal vajalikke ressursse. Sellist ressursside ajatamist toetavad tekkepõhine eelarvestamine ja finantsaruandlus. Kasutada oleva ressursi suurus (eelarve maht) ei sõltu arvestuspõhimõttest (kassapõhine või tekkepõhine), küll aga võimaldab tegevuspõhine operatiivne ja strateegiline kulude juhtimine ressursse intensiivsemalt kasutada, nagu on selgitatud osas 3.1.3. Juhtimismudel, kus kõrgema taseme juhtimiskeskus täidab huvigruppide (finants)huvide koordineerivat ja tasakaalustavat funktsiooni (vertikaalne ja horisontaalne juhtimine), allüksuste juhid on piisavalt vabad ja motiveeritud eesmärke täitma koos täiendavate finantsvahendite kaasamisega (nt funktsioonisiire, PPP, omatulud) ning vastutavad tulemuste eest, loob täiendavaid võimalusi ressursside kaasamiseks ja ressursikasutuse tõhustamiseks.

### **ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli organisatoorset korraldust mõjutavad tegurid**

**Organisatsiooni kultuuri** iseloomustavad kategooriad on avatus, riskijulgus, sotsiaalne vastutus ühiskonna liikmete ees osutatavate teenuste osas. Organisatsiooniteooriate areng on viinud Demingi juhtimismudelis käsitletava õppiva organisatsiooni edasiarenduseni – intelligentse organisatsiooni kontseptsioonini, mille peamiseks tunnuseks on probleemide ettenägemise ja ennetamise võime (Roots 2004).

Autor jõudis osas 1.4 seisukohale, et intelligentse organisatsiooni kontseptsioon sobib Demingi juhtimismudeli ideega paremini kui õppiva organisatsiooni kontseptsioon. Autor on veendunud, et proaktiivse orientatsiooniga organisatsioon on valmis mõistma ja kasutama ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli tugevusi: lisandväärtuse loomise potentsiaali ressursside kasutamise intensiivistamise tulemusena, kuluarvestuse muutumist finantsplaneerimise osaks (mineviku kogemuse sidumine planeerimisega), tulemuslikkuse mõõtmise süsteemist saadavat kasu (taave ressursikasutuse tõhususe kohta).

Eelarveotsused on poliitilise iseloomuga. Seda väidet kinnitavad nt Wildawsky (1964) McBain&Smith (2010) jpt tööd. Poliitilised otsused ei saa objektiivsetel põhjustel alati olla kuluefektiivsed või on nende efektiivsust raske mõõta (nt sotsiaalhoolekannet puudutavad otsused), ja mõnikord nad ei ole efektiivsed subjektiivsetel põhjustel (Aucoin 2006; Peters 2010). Randma–Liiv (2002) toonitab Eesti kui väikeriigi eripära, kus kvalifitseeritud tööjõu nappuse tõttu tuleb ametnikul täita erinevaid (ka poliitilisi) ülesandeid, mis muudab praktiliselt võimatuks ametnike ja poliitikute rollide eristamise.

Käesoleva uurimuse autor näeb ohtu selles, et ASO tugev poliitiline allutatus võib olla tõsiseks takistuseks organisatsioonide tuleviku jätkusuutlikul juhtimi-

sel, kuna poliitilise võimu vahetumisel võib organisatsioon olla sunnitud alluma populistlikele eesmärkidele – muutma oma eesmärkide suunitlust vastavalt uue poliitilise võimu nägemusele. Sotsiaalsete probleemide keerukuse suurenemise, teenuste kompleksuse ja kodanike nõudlikkuse kasvu ning ühiskonna arengutempost põhjustatud muutuste tõttu peaksid poliitikud ja haldusorganid töötama üksteist interaktiivselt mõjutavate, üksteisega arvestavate ning vajadusel kompromisse aktsepteerivate partneritena. Autor on veendunud, et Eesti-suguses väikeriigis taanduvad poliitikute ja haldusaparaadi suhted suuresti koostöökultuurile, mille olulisteks osadeks on kompetentsus ning valitsemise eetilised aspektid. Kui eetikanormidest kinnipidamine muutub iseenesestmõistetavaks (kas moraalsete tõekspidamiste korrastamise või jõustruktuuride tugevnemise või mõlema tegevuse tulemusena), korrastuvad poliitikute ja administraatorite suhted ning areneb osalusdemokraatia.

ASO ressursisõltuvusele on Riigikontroll juhtinud tähelepanu oma viimaste aastate raportites (Riigikontrolör ... 2010; Riigikontrolör ... 2011; Riigikontrolör ... 2013), milles tuuakse positiivse küljena välja Eesti riigieelarve tulude kasv, kuid kritiseeritakse sotsiaalmajanduslike teguritega (näiteks elanikkonna vananemine) mitteamestamist. Seega laieneb ressursikasutuse ja -planeerimise kriitika tervele finantsjuhtimissüsteemile. Muudatused **inimressuris** mõjutavad ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelit (kõige enam küll selle organisatoorset korraldust) nii läbi õigusaktide (nt ATS) kui otse. Eestis toimuv elanikkonna pidev vananemine on globaalne probleem. Tööealiste arvu vähenemine on kompenseeritav tööjõu intensiivsema kasutamisega ja kompetentsi koondamisega. Sellel eesmärgil on loodud nt RTK. Tööjõu kasutamise intensiivistamiseks on vajalik arvestusspetsialistide kvalifikatsiooni tõstmine, millesse ASO on tugevasti panustanud ja panustavad jätkuvalt. RM, Eesti Raamatupidajate Kogu, juhtivad audiitorbürood ja koolitusfirmad korraldavad regulaarselt täienduskoolituskursusi üldiste ja spetsiifiliste arvestusvaldkondade selgitamiseks ning uuenduste tutvustamiseks.

Integreeritud finantsjuhtimismudeli **infotehnoloogiline süsteem** põhineb õigusaktidel (RES, KOFS jt), mille alusel infotehnoloogilised lahendused standardiseeritakse. Eesti ASOde infosüsteemide ühtlustamine on RTK vastutusalas. Õigusaktide koordineerimine ja ajakohastamine on juhtimiskeskuste ülesanne. ASO finantsjuhtimise integreeritud mudel võimaldab andmetötluseks ja edastamiseks kasutada ühtset moodulite lisamisega täiustatavat infotehnoloogilist süsteemi, sest andmetootmine põhineb ühtsel arvestusmetoodikal ja finantsjuhtimise alamsüsteemid on seostatud. Universaalsed infotehnoloogilised lahendused võimaldavad hankeid soodsamatel tingimustel, erinevate IT-vahendite omavahelist haakumist, spetsialistide vahetust või liikumist jms. Samuti soodustab ühtne infotehnoloogiline süsteem haldustehnoloogia korrastamist, mehaaniliste toimingute vähendamist, infotöötuse nüüdisajastamist ja kiirendamist.

Infotehnoloogia arendamise ja kasutamise poolest on Eesti maailmas tunnustatud (OECD 2011, 48). Alates 2009. a. on Eesti teerajajaks elektroonilise aruandluse osas (<http://www.easb.ee/index.php?id=588>), nt maksudeklaratsioonide esitamine e-Maksuametile&Tolliametile, majandusaasta aruannete koostamine ja esitamine Äriregistrile elektroonilises ettevõtjaportaalis. Juurutatud on rida infosüsteeme nt REIS, REAS, riigikassa infosüsteem. Praktikast toimub infotehnoloogiliste süsteemide arendamine ja integreerimine etapiviisiliselt (vt osa 2.1). Ka erialakirjanduses soovitatakse infosüsteeme täiustada moodulite lisamisega (vt Diamond&Kheman 2005, 28). Infosüsteemide arendamise eest vastutab RTK.

**Siseauditi üksuse** või siseaudiitori olemasolu ASOs ja börsiettevõttes on kohustuslik enamuses maailma riikides. Eestis on siseauditi kohustus sätestatud Vabariigi Valitsuse määrusega alates 01.01.2001.a. ASO siseauditi üksus lähtub oma töös siseauditeerimise üldeskirjast (Täidesaatva ... 2012) ja siseauditeerimise standarditest (AudS § 70 (2)). Siseauditi üksused on integreeritud ASO finantsjuhtimismudeli struktuuri (vt nt joonis 6).

KPMG 2009.a. uuring aasta uuring näitab, et siseaudit oli olemas organisatsioonides, kus käive või eelarve maht on üle 100 miljoni krooni (69%) ja töötajate arv üle 100 (75%) (Rätsep&Ots 2009, 24). Samast uuringust nähtub, et siseaudiitorite ja juhtide arvates Eestis siseauditi roll suureneb (Kurs 2006; Rätsep&Ots 2009, 5). Siseauditi tähtsuse suurenemist kinnitab 2013.a. siseseviidud AudS muudatus – siseauditi objektiks on nüüd ka sisekontroll kui süsteem (AudS § 69 (4)). Varasema klassifikatsiooni järgi oli siseauditit sisekontrolli osis (Linnas 2007, 288).

ASO **sisekontrolli süsteemi** meetmetega tagatakse, et organisatsiooni tegevus on seaduslik ja säästlik, olulisi riske, vigu ja/või väärkasutamisi vältiv (Vabariigi ... 1995). Sisekontroll lähtub oma töös rahvusvahelistest standarditest (vt ka osa 2.1).

Siseauditi seis ja arengut Eestis käsitlevas artiklis, mille koostamisel on kasutatud KPMG 2009.a. tehtud uuringu andmeid ja 2006. aasta sügisel teadlaste rahvusvahelise töörühma tehtud üleilmse uuringu *The Common Body of Knowledge* (CBOK 2006) ning CBOK *Europe'i* uuringu andmestikku, analüüsitakse siseaudiitorite haridustaset, töökogemust ja auditeerimisvaldkondi ning järeldatakse, et „... siseaudit Eestis on uuenduslik, siseaudiitorite ettevalmistus hea ja töökogemus mitmekülgne” (Linnas 2013).

### **ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli kontseptuaalset, meetodilist ja õiguslikku korraldust mõjutavad tegurid**

Eesti finantsjuhtimise kontseptuaalse, meetodilise ja õigusliku raamistiku arendamist on käsitletud osas 2.3. Raamatupidamise Toimkonna kodulehel on Eesti edusammud võetud kokku järgmiselt (<http://www.easb.ee/index.php?id=588>):

Eesti on raamatupidamise ja finantsaruandluse osas olnud enamasti maailmas teerajajate, mitte sabassõrkijate hulgas. Nii viis Eesti ühe esimese riigina

Euroopas aastal 2003 oma juhendid kooskõlla IFRS raamistikuga. Alates aastast 2004 koostati esimeste seas maailmas kogu avaliku sektori konsolideeritud tekkepõhised aruanded. Ka kohalike juhendite vastavusse viimises SME IFRSiga oleme esimeste hulgas Euroopas, kuigi sama protsessi on tänaseks alustanud veel mitmed riigid, sh Suurbritannia (uute SME IFRS'il baseeruvate UK GAAP juhendite eelnõud avaldati 2011 kevadel), Holland, Taani ja teised.

Siiski on ASO eelarvestussüsteemi kaasajastamine jäänud finantsaruandluse arendamisest maha ja põhjustanud olukorra, kus finantsjuhtimine ei toimi terviksüsteemina. See võib piiratud ressurside korral viia olukorrani, kus ASO eelarvestus- ja finantsjuhtimissüsteemide eraldatus ja eelarvestussüsteemi mahajäämus hakkab pidurdama kogu ühiskonna arengut. ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis on fookuses ASOde eelarvestusarvestusmetoodika ühtlustamine: esmalt ASOdes eelarvestamisel tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek, seejärel ühtse tegevuspõhise eelarvestuse (ABB) ja tegevuspõhise kuluarvestuse (ABC) juurutamine. ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis on ASO ressursid (sisendid) ja teenused (väljundid) seostatud tegevuspõhise eelarvestamise ja tegevuspõhise juhtimise kaudu.

Eesti **arvestusspetsialistide kvalifikatsioon** on hea. Spetsialistide koolitamisega tegelevad mitmed kutseõppeasutused (nt Narva Kutseõppekeskus, Järvamaa Kutsehariduskeskus, Tartu Kutsehariduskeskus jt), rakenduskõrgkoolid (nt Lääne-Viru Rakenduskõrgkool, Tallinna Majanduskool jt) ja ülikoolid (TÜ, TTÜ). Välja töötatud ja juurutatud on kutse andmise kord raamatupidamise kutsealal. Rakendatud on kutsestandardite süsteem ja kehtestatud kutseala kompetentsusnõuded.

Arvestusspetsialistid on motiveeritud kompetentsust tõendama ja taset tõstma, mida kinnitab eri taseme kutsetunnistuste taotlejate ja omandanute suurenev arv. Eesti Raamatupidajate Kogu alustas kutsetunnistuste omistamist raamatupidaja I kutsetasemest 2004.a., mil *raamatupidaja assistendi I* kutsetunnistuse said 31 inimest. Kuni raamatupidamise kutsetasemete I, II ja III kutsestandardite kehtivuse lõpuni 31.12.2013.a. omandas I taseme kutsetunnistuse 2068 inimest. II taseme kutsetunnistuse omandas ajavahemikul 2009–2013 75 inimest. III taseme kutseeksameid ei korraldatud. (<http://kutsekoda.ee/et/kutseregister/kutsetunnistused>). 2012. aastast kehtestati uuendatud kutsestandardid (tasemed 5, 6 ja 7), mille järgi 2013.a. omandas 38 inimest *raamatupidaja, tase 5* kutsetunnistuse ja *vanemraamatupidaja, tase 6* – 64 inimest. *Juhtivraamatupidaja, tase 7* kutseeksameid ei ole veel korraldatud.

**Võrreldes ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelit mõjutavaid tegureid Lüderi FMR mudeli muutujatega** (vt osa 1.2.1), ilmnevad nii sarnasused kui ka erinevused. **Sarnane** on see, et mõlemas mudelis on keskkonnamõjurite käsitlemisel aluseks sõltuvusteoreetiline lähenemine: mida suurem on organisatsiooni ja keskkonna vastastikune sõltuvus, seda arenenumat finantsjuhtimissüsteemi ta vajab või kasutab (vt Mauldin&Ruchala 1999). Eesti on avatud majandusega ühis-



kond ja keskkonna arengust sõltuv (Reinhart&Rogoff 2008; Kitt 2011, 1791). Keskkonnasõltuvust kinnitab praktikas Eesti finantsjuhtimise analüüsist osas 2.1 ilmnev vajadus finantsjuhtimissüsteemi täiustamiseks. ASO strateegiline juhtimine on arenenud kiiremini kui finantsjuhtimine. Seepärast ei toeta finantsjuhtimissüsteem täiel määral ASO üldisi nüüdisajastatud strateegilisi eesmärke, milleks on tegevuse jätkusuutlikkuse tagamine, ressursikasutuse läbipaistvus ja „raha eest saadava väärtuse” (*value for money*) kontseptsiooni järgimine.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli õiguslikke aluseid mõjutavad globaalsed majanduspoliitilised mõjurid ja rahvusvahelised õigusaktid korrespondeeruvad osas 1.3.1 toodud Lüderi FMR mudeli muutujatega. Nad võivad luua stiimulid reformide läbiviimiseks, käivitada neid ja arendada (Lüder 2002). Nt Eestis toimunud ühiskonnakorra muutus lõi stiimulid finantsarvestuse reformimiseks (vt ka osa 2.3). Ülemaailmne majanduskriis mõjutas negatiivselt Eesti riigieelarve tasakaalu ja sundis otsima vahendeid tasakaalu säilitamiseks. Drastilisi kulude kärpimise meetmeid rakendati 2009.a. ja leebemaid meetmeid järgnevatel aastatel. EL arvestussüsteemi integreerumise ettevalmistamine käivitas Eestis finantsjuhtimise reformi, mis päädis rahvusvaheliste arvestusstandarditega harmoniseeritud raamatupidamise seaduse jõustumisega 01.01.2003.a. ja RTJde uuendamisega. Alates astumisest EL koosseisu 01.05.2004.a. rakendub Eestis EL ühenduse õiguslik raamistus (*acquis communautaire*) (Euroopa Komisjoni ... 2008). Finantsarvestuse ja -aruandluse arendamine toimub rahvusvahelistelt kutseorganisatsioonidelt (nt IFRSB, IPSASB jt) saadava teabe abil.

Põhimõtteliselt sarnane on ka administratiivse struktuuri osa, kus ASO juhtimist ja finantsjuhtimist käsitletakse Lüderi esitatud kategooriates „tsentraliseeritud/detsentraliseeritud”, „kontsentreeritud/fragmenteeritud” (Lüder 2002, 9).

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli ja Lüderi FMR mudeli **erinevused** tulenevad mudelite loomise vahelisel ajal (11 aastat) toimunud keskkonna ja finantsjuhtimise arengust. ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis lähtutakse NPFM suunistest finantsjuhtimise tulemuslikkuse taotlemisel. Keskendutakse finantsjuhtimissüsteemi osiste integreeritusele, mille saavutamist toetavad finantsjuhtimise metodoloogilist korraldust mõjutavad tegurid, organisatsioonised väärtushinnangud (vt ka Elwood 2002, 276, osas 1.2.1) nt organisatsiooni kultuur, tööjõud ja selle kvaliteet ning pidevalt uuenevad infotehnoloogilised lahendused.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudel arvestab Eestis kujunenud majanduspoliitilist situatsiooni – majanduse avatust ja Eesti lõimumist majandusühendustega (EL, OECD), mis annab integreeritud finantsjuhtimismudelile globaalse dimensiooni.

## 3.2. Juhtumiuuring – Tallinna linna finantsjuhtimismudeli analüüs

### 3.2.1. Tallinna linna eelarvesüsteemi analüüs

Eesti finantsspetsialistide struktureeritud ankeetküsitluse (vt Tikk 2012) jätkuna uurib autor süvendatult Tallinna linna finantsjuhtimise korraldust. Uurimisülesandeks on analüüsida ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli rakendatavust Tallinna linna finantsjuhtimise näitel. Autor analüüsib dokumendianalüüsi meetodil Tallinna linna eelarve koostamise, täitmise ja kontrolli protsessi ja protseduure – eelarvete koostamise juhendmaterjale, seletuskirju, eelarveid ja finantsaruandeid. Autor täpsustab dokumendianalüüsi andmeid avatud (struktureerimata) teemaintervjuu meetodil ja intervjuerib Tallinna Linnavalitsuse nelja juhtivat finantsspetsialisti (vt avatud intervjuu probleemistik lisas 8). Avatud intervjuu meetodi valiku põhjuseks oli see, et uurimisteema on keeruline ja tundlik, mistõttu esitatud küsimused eeldavad pikki ja põhjalikke vastuseid. Uurimuse eesmärgist tulenevalt kuuluvad valimisse ainult spetsialistid, kes omavad vastavat haridust ning pikaajalist erialast töökogemust. Intervjueritavad soovisid jääda anonüümseks.

Tallinna linna juhtumi valiku põhjuseid on mitu:

- vajadus uurida süvendatult tekkepõhise eelarvestamise kogemust praktikas;
- vajadus uurida tekkepõhise eelarvestamise integreeritust ASO arvestussüsteemi;
- Tallinna linn on suurim neist KOV üksustest Eestis, kus tekkepõhine eelarvestus on kasutusele võetud;
- soov kasutada kombineeritud kvantitatiivset ja kvalitatiivset uurimismeetodit uurimisprobleemist mitmekülgse vaate saamiseks.

Tallinn on Eesti suurim KOV üksus. Tuginedes KOKS §6 ja Tallinna põhimääruse §6, korraldab Tallinna linn oma territooriumil sotsiaalabi ja -teenuste osutamist, vanurite hoolekannet, noorsootööd, elamu- ja kommunaalmajandust, veevarustuse ja kanalisatsiooni tagamist, heakorda, jäätmehooldust, territoriaalplaneerimist, ühistransporti ning linnatänavate korrashoidu. Samuti korraldab Tallinna linn temale kuuluvate koolieelsete lasteasutuste, põhikoolide, gümnaasiumide ja huvikoolide, raamatukogude, rahvamajade, muuseumide, spordibaaside, turva- ja hooldekodude, tervishoiuasutuste ning teiste kohalike asutuste ülalpidamist. Lisaks korraldab Tallinna linn muid talle seadustega pandud kohaliku elu küsimusi ja lahendab kõiki neid kohaliku elu küsimusi, mis ei ole seadusega antud riigiorganite või kellegi teise pädevusse. Tallinna linna juhivad linnavolikogu ja linnavalitsus (Tallinna põhimäärus §5). Tallinna linna uue finantsjuhtimise raamistiku väljatöötamist alustati 2001. aastal. Tallinna linna finantsjuhtimise mudel kinnitati Tallinna Linnavolikogu 22. augusti 2002. aasta otsusega nr 329. Selle tulemusena koostatakse Tallinna linna eelarvet alates 2004. aastast tekkepõhisena (Tallinna aastaaruanne 2005, 47). Samal ajal hakati järk-järgult üle minema tootepõhisele eelarvestamisele, mida kasutatakse ka nt Groningeni ja Leeuwardeni linnades

Hollandis (Bogt 2001, 629). Alates 2007. aastast koostatakse Tallinna linna eelarve täies mahus toote- ehk eesmärgipõhiselt (Tallinna linna 2007 ... , 100).

### **Tallinna linna eelarveprotsessi analüüs**

Tallinna linna eelarveprotsess vastab kõigis tema staadiumides delegeerivale mudelile (*delegation mode, delegation approach*), nagu seda kirjeldab von Hagen (2005, 15–17). Von Hageni (2005) järgi iseloomustab delegeerivat mudelit ühe partei domineerimine, kelle võim on suur. Tallinna linnas võitis valimised Keskerakond 2005. a. (Tallinna aastaaruanne 2005, 4) ja on jätkuvalt juhtiv erakond Tallinna linna juhtimisel. Domineeriva erakonna fraktsiooni liikmete arv on Tallinna Linnavolikogus suurenenud 26lt liikmelt (40%) 2005.a. (Tallinna linn ... 2005, 150) 46 liikmeni (58%) 2014.a. töötavas VIII koosseisus. Tallinna Linnavolikogu VIII koosseisu kuuluvad 79 liiget, kes jagunevad neljaks fraktsiooniks:

- Keskerakonna fraktsioon (46 liiget);
- Reformierakonna fraktsioon (9 liiget);
- Isamaa ja Res Publica Liidu fraktsioon (16 liiget);
- Sotsiaaldemokraatliku Erakonna fraktsioon (8 liiget).

Tallinna Linnavolikogu VIII koosseisu volitused algasid 31. oktoobril 2013.a. (allikas: aktal.tallinnlv.ee)

Tallinna linna eelarveprotsessis on neli tasandit:

- Tallinna Linnavolikogu – poliitilise võimu kandja. Eelarve kinnitamise istungil toimub intervjueeritavate väitel vähene diskussioon;
- linnapea ja abilinnapead – poliitilise võimu kandjad. Abilinnapead kureerivad tootevaldkondi;
- tootevaldkondade eest vastutajad – täitevvõimu teostajad;
- finantsteenistus – täitevvõimu teostajad.

Eestis on KOV üksuste eelarved riigi eelarvest lahutatud (Eesti Vabariigi ... 2008, 737), aga ka KOV üksused peavad järgima riigi strateegilise juhtimise üldpõhimõtteid, sh rakendama keskpikka planeerimisperioodi. KOFS § 20 (2) sätestab eelarvestrateegia koostamise nõude eelseisva nelja eelarveaasta kohta, mida Tallinna linna eelarve koostamisel on järgitud.

Tallinna linna eelarve koostamise ja täitmise protsess koosneb alljärgnevatest etappidest (Tallinna linna eelarvestamise ... 2002, 18):

- linna strateegia (sealhulgas finantsstrateegia) koostamine;
- eelarve kolme aasta plaani ja piirmäärade koostamine;
- eelarve projekti ja seletuskirja koostamine:
  - tootevaldkondade eelarve projektide koostamine (lähtudes toodete ja tootegruppide eelarvete projektidest);
  - investeringute eelarve projekti koostamine (lähtudes tootevaldkonna eelarve projektist);
  - tulude eelarve projekti koostamine;

- rahavoo plaani projekti koostamine;
- eelarvelise bilansi projekti koostamine;
- eelarve eelnõu ja seletuskirja koostamine, linnaeelarve vastuvõtmine volikogus;
- eelarve täitmine:
  - kassaline täitmine;
  - eesmärkide saavutamine;
  - eelarve täitmise jälgimine ja kontroll;
  - eelarve täitmise aruande koostamine.

Tallinna linna eelarve plaan koos piirmääradega koostatakse kolmeks aastaks ja jooksvaks eelarveperioodiks, milleks on kalendriaastaga ühtiv aasta (KOFs §4). Piirmääradega reglementeeritakse tootegruppidele lubatud kulutusi ja investeeringuid eeloleval eelarveperioodil ning jooksva planeerimisperioodil. Linna ametiasutustele antakse juhendmaterjalid ja piirmäärad toote, tootegrupi ja tootevaldkonna eelarve koostamiseks („ülevalt alla” meetod). Läbirääkimised ja tootevaldkonna eelarve projekti kaitsmine toimub Linnakantselei finantsteenistuses („alt üles” meetod). Finantsteenistus valmistab ette ja Tallinna Linnavalitsus kinnitab Tallinna linna eelarve koostamise eelnõu. Kui Tallinna linna eelarve on volikogus kinnitatud, koostatakse lõplikud alaeelarved („ülevalt alla” meetod). Eelarveprotsess on pingeline, sest ressursid on piiratud, eriti majandussurutise ajal. Eelarvepoliitikas pole järse muutusi olnud, ülesanded on kordunud aastast aastasse, nagu nähtub möödunud aastate eelarvete struktuuri analüüsist uurimuse järgmises alljaotises. Intervjueeritavad 2 ja 3 olid seisukohal, et pikaajaline ühe partei valitsemine tagab organisatsiooni stabiilse arengu ja loob töötajates kindlustunde, mis omakorda motiveerib töötajaid püstitatud eesmärke saavutama. Nad mäletasid koalitsioonivalitsuse-aegsed aastaid, kus vaidlused, vasturääkivad otsused ja korraldused põhjustasid täitjate hulgas arusaamatusi ja segadust. Kontrastina eelnevale arvamusele hindas intervjueeritav 4 praegust juhtimissüsteemi inertseks ja ükskõikseks.

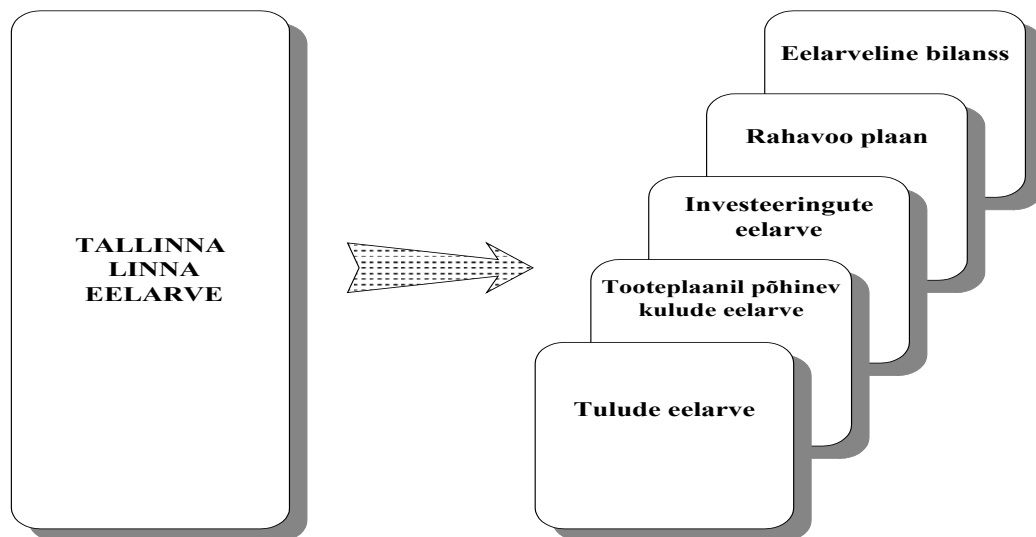
Autor on arvamusel, et varasemate aastate arusaamatust põhjustavad vasturääkivused olid tingitud juhtimisvigadest. Kindlasti on tulemusjuhtimise seisukohalt oluline arengu ja juhtimise stabiilsus, kuid ASO arenguvõimaluste hindamisel ja analüüsist lähtuvate eesmärkide planeerimisel peavad mitmekülgsema vaate saamiseks osalema erinevad poliitilised ja administratiivsed huvigrupid, nt linnaosavalitsused, mis tõstab oluliselt juhtimise kvaliteeti kõigil otsustustasanditel.

### **Tallinna linna eelarve struktuuri analüüs**

Tallinna linna eelarve (vt joonis 9) koosneb:

- tulude eelarvest, mis koostatakse tululiikide lõikes (sh tooteplaanis kavandatud toodete/teenuste müügitulu);
- tooteplaani põhinevast kulude eelarvest. Tooteplaani abil juhitakse toodete/teenuste osutamiseks vajalike ressursside kasutamist;
- investeeringute eelarvest, mis koostatakse objektide ja projektide lõikes;

- rahavoo plaanist, mis koostatakse haldustegevuse, investeerimistegevuse ja finantseerimistegevuse laekumiste ja väljamaksete, riigi eelarvest saadud eraldiste ning mitte-eelarveliste laekumiste põhjal;
- eelarvelisest bilansist.



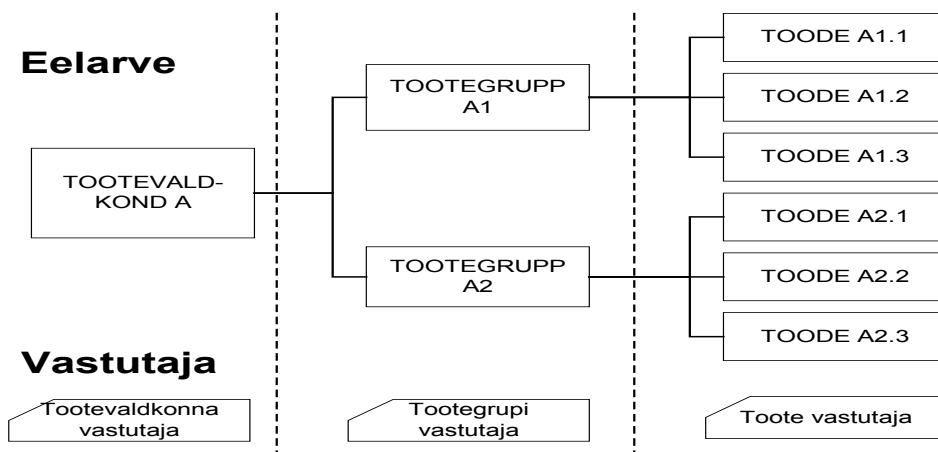
Joonis 9. Tallinna linna eelarve mudel.

Allikas: Tallinna linna eelarvestamise käsiraamat 2002, 6.

Tulude eelarve koostatakse tululiikide lõikes. Eelarve tulud on maksutulud (riiklikud ja kohalikud) ja muud tulud, millele lisanduvad sponsorite toetused ja omatulud. Tallinna linna eelarve tulude struktuur on 2005.–2013. aastate jooksul vähe muutunud (vt Tallinna linna eelarve <http://www.tallinn.ee/est/eelarve>). Riiklike maksutulude osakaal on püsinud 64% lähedal (Tallinna linn ... 2005, 156; Tallinna linna eelarve ... 2013, 8). Kohalike maksude osakaal on olnud kogu aeg marginaalne, moodustades ligikaudu 2% (Tallinna linn ... 2005, 157; Tallinna linna eelarve ... 2013, 8). Mitmesugused toetused (toetused riigieelarvest, välisrahastus, välisprojektide kaasfinantseerimine) on moodustanud 21%, omatulud annavad 12% ja muud tulud (trahvid, lõivud jms) ca 1%.

Kulude eelarve koostatakse tootevaldkondade, tootegruppide ja kululiikide lõikes. Tootevaldkonnas on reeglina kuni 5 tootegruppi ning ühes tootegrupis 5–7 toodet. Nt tootevaldkonda „sotsiaalhoolekanne” kuuluvad tootegrupid on: „puuetega isikute hoolekanne”, „eakate hoolekanne”, „laste hoolekanne”. Neist viimasesse tootegruppi kuuluvad tooted on: „perekeskuse teenused”, „sotsiaalse rehabilitatsiooni teenused”, „laste ja perede varjupaigateenused”, „hooldamine lastekodus”, „varjupaiga ja rehabilitatsiooniteenus” (vt Tallinna LV korraldus 27.03.2013. nr 421-k).

Eelarve tootevaldkonna struktuur on joonisel 10.



Joonis 10. Tallinna linna eelarve tootevaldkonna struktuur.  
Allikas: Tallinna linna eelarvestamise käsiraamat 2002, 14.

Nende protsesside jaoks, mille puhul ei ole võimalik toodet defineerida (näiteks sotsiaalse toetused), luuakse tootevaldkondade või tootegruppide tasemel nn üldeelarve, milles vajalikud ressursid kavandatakse üldsummana. Üldeelarvest tehtavaid eraldised seostatakse linnaorganisatsiooni tegevustega (tootegrupi või tootevaldkonna raames).

Tallinna linna kulutuste strateegia on olnud enam-vähem sama ja tegevuskulud stabiilsed (Tallinna linn ... 2005, 158; Tallinna linna eelarve ... 2013, 9–10). Jätkuvalt on prioriteetne eelarvevaldkond haridus, mis moodustas 20,7% 2005. a. eelarve kuludest (Tallinna linn ... 2005; 158), olles kasvanud 29%ni 2013. aastaks kinnitatud eelarve kuludest (Tallinna linna eelarve ... 2013, 10). Tähtsamate arendusvaldkondade hulka on 2013. a. tõusnud linnatransport, milleks planeeritakse 19% eelarve kuludest. Eelarve struktuuri stabiilsust rõhutasid ka intervjueritavad. Eelarve struktuuris aastate lõikes erilisi muutusi olla ei saagi, sest kohalike omavalitsuste vabadusaste on minimaalne ja võimaldab aastate lõikes rahalisi kõikumisi ainult 1–2%. Intervjueritav 3 märkis, et tootevaldkondade sisest on vaja teostada korrektsioone ja samuti on vaja korrigeerida toodete hierarhiat. Intervjueritava 3 sõnul „...see ei tähenda prioriteetse valdkonna (nt haridus, kultuur) taandamist teisejärguliseks, vaid valdkondade siseste prioriteetide analüüsi ja läbimõeldud eelarvestamist”. Intervjueritav 2 märkis, et toote hinnakujundus (nt lasteasutused, ühistransport) on sageli poliitiline otsus, mõne toote puhul põhineb hind kuludel.

Investeeringute eelarve koostatakse toote (tootegrupi ja tootevaldkonna) eelarve osana programmide, projektide ja objektide lõikes eelarveaastaks ning sellele

järgneva kaheks aastaks investeeringute piirmäärasid arvestades. Eelarvelised investeeringud jagunevad kinnisvarainvesteeringuteks, investeeringuteks materiaalsesse ja immateriaalsesse põhivarasse ning lühi- ja pikaajalisteks finantsinvesteeringuteks. Nii investeerimisobjektid kui ka investeerimisprojektid kirjutatakse seletuskirjades lahti ning koostatakse prioriteetide pingerida. Investeeringute eelarve juurde koostatakse investeeringute kassaplaan, kus tuuakse välja kuude lõikes väljamaksmisele kuuluvad summad. Investeerimisprojektide finantseerimise allikad on linnakassa laekumised, sihtotstarbelised eraldised riigieelarvest ja sihtotstarbelised laenud, välisabi, partnerlusprojektid. Investeeringuteks kulutati 2005.a. 956 milj. krooni, 2007.a. 1,3 miljardit krooni, 2008.a. 1,7 miljardit krooni, 2009.a. 967 milj. krooni. Investeeringute vähenemine on seletatav majandussurutisest tuleneva vahendite nappusega. Intervjueeritav 3 toonitas, et vahendeid napib materiaalse põhivara väärtuse säilitamiseks ja kulutused põhivarale tähendavad sageli nõ „hädaabi”. Intervjueeritav 2 märkis, et Tallinna linn ei ole materiaalse põhivara väärtuse säilitamise osas jätkusuutlik. Kindlasti oli majandussurutis ka vara väärtuse languse üheks põhjustajaks. 2006.–2007.a. kasvas eelarve maht kiiresti (vt Tallinna linna eelarve <http://www.tallinn.ee/est/eelarve>) ja kiire kasvu perioodil oli võimalik võtta meetmeid põhivara parendamiseks, kuid majandussurutise aastatel tekkisid põhivara parendamise finantseerimisega probleemid. Investeerimistegevus näitab jälle kasvutrendi alates 2010. aastast, kus investeeringud moodustasid eelarves 1,0 miljardit krooni. 2013.a. kavandatud investeeringute eelarve on 101,8 milj. eurot, mis on 3,5% enam kui 2012. aastal (Tallinna linna eelarve ... 2013, 10). Leevendamaks investeeringute finantseerimisraskusi ja tagamaks pikaajaliste investeerimisprojektide korrektset eelarvestamist ja finantseerimist, kaasatakse investeeringute finantseerimisse äri sektori vahendid (*PPP*). Tallinna linn on sõlminud pikaajalisi koostöölepinguid äri sektoriga koolide ja lasteaedade renoveerimiseks ning munitsipaallemuehituseks, millest tulenevad igaaastased lepingujärgsed kulud kajastuvad linna tegevuskuludes. 2011.a. eelarve investeerimistegevuse mahust moodustasid avaliku ja erasektori koostööprojektid 41,3% (Tallinna linna eelarve ... 2011, 253). Äriorganisatsioonide huvi sellistes investeeringutes ei ole ainult majanduslik vaid seisneb ka firma imago tugevdamises avalikkuse silmis.

Intervjueeritavad 1 ja 2 märkisid, et välisrahastusega projektipõhiste vahendite eraldamine toimub EL perspektiivist innovaatilistele projektidele, mis aga Tallinna linna vajaduste seisukohast võivad olla vähetähtsad. Selliste projektide rahastamisel on ka omaosalus, mille määra keskvalitsus võib suurendada. Ressursside piiratuse tingimustes võib omaosaluse määra suurendamine tekitada raskusi projektide finantseerimisel.

Investeeringute valdkondlikud prioriteedid on jäänud aastate jooksul samaks – jätkuvalt investeeritakse hariduse ja spordivaldkonda ning teede ja tänavate korrashoidu. Intervjueeritavad 1 ja 2 olid seisukohal, et investeerimisotsuste kvaliteeti saab parandada – investeerimisotsuse langetamisele peab eelnema investeeringu tasuvusanalüüs.

KOV üksuse võlakoormuse lubatavaks piirmääraks on 60% eelarveaastaks kavandatud eelarve puhastuludest (Kohaliku omavalitsuse üksuse ..., §34 lõiked 3–5). Selline võlakoormuse piirmäär kehtestati alates 01.01.2004. aastast Vallaja linnaeelarve seadusega (§8 (1)), varasematel aastatel oli piirmääraks 75%. 2005. aastal oli Tallinna linna võlakoormus 50,1% (Seletuskiri ... 2007, 19). Tallinna linna võlakoormuse arvutamisel on esinenud erinevate meetodikate kasutamisest tingitud segadusi. Näiteks 2009.a. esitati kaks võlakoormuse näitajat: 60,2% ja 45,5% (Tallinna linna majandusaasta ... 2009, lisa). Alates 2010. aastast kasutatakse võlakoormuse arvutamisel KOFS meetodikat. 2010.a. oli võlakoormus 56,2% (Tallinna linna majandusaasta ..., 2010, 4). 2013.a. lõpuks planeeritavaks võlakoormuseks on 55% (Tallinna linna eelarve ... 2013, 13). Võlakoormuse kõrge näitaja ei ole ohtlik, kui on tegemist likviidse organisatsiooniga. Probleemid tekivad siis, kui planeeritud raha laekumised hilinevad, laekumised on planeeritust väiksemad või jäävad summad sootuks laekumata. Intervjueeritavad 1 ja 2 toonitasid, et linna laenustrateegia on püsinud aastate lõikes stabiilsena ning laenude tagasimaksmine või refinantseerimine kulgeb probleemideta. Eeltoodut kinnitab asjaolu, et Tallinna linn on tellinud reitinguagentuurilt *Moody's Investors Service* alates 2007.a. iga-aastaselt uuendatava krediidiireitingu. *Moody's Investors Service* muutis 2009.a. Tallinna linna krediidiireitingu väljavaate stabiilselt negatiivseks. Krediidiireitingu languse põhjuseks oli süvenenud majanduslangus. Linna finantspositsiooni paranemise tõttu kinnitas *Moody's Investors Service* juba 2010.a. linna krediidiireitingu taas tasemel A3 stabiilse väljavaatega. Ka 2011.a. kinnitati krediidiireitingu tasemel A3 stabiilse väljavaatega (Tallinna eelarvestrateegia ... 2012, 32).

Tekkepõhise eelarve juurde koostatakse rahavoo plaan, et saada ülevaade rahalistest väljaminekutest ja sissetulekutest eelarveperioodi jooksul. Rahavoo plaan on jagatud kolmeks osaks: haldustegevus (põhitegevus), investeerimistegevus ja finantseerimistegevus. Rahavoo plaanis hinnatakse linna eelarveaasta laekumisi ja väljamakseid. Hindamise aluseks on olnud eelarve eelnõu, eeldatavad kohustused, mis on võetud varasematel aastatel ning kuuluvad väljamaksmisele jooksva aastal ja eeldatavad kohustused, mis tasutakse järgmisel aastal. Laekumiste prognoosimisel on arvestatud linna nõudeid, nende muutusi jm tegureid. Rahavoo plaan koostatakse ametites koostatud kassaplaanide, mis on ajaliselt detailsemalt liigendatud kui rahavoo plaan, koondina. Kassaplaan koostatakse etteulatuvalt nelja kvartali kohta (Tallinna linna eelarvestamise ... 2002, 54).

Eelarveline bilanss esitab plaaniperioodi lõpul oodatava vara, kohustuste ja netovara seisundi raamatupidamisbilansi vormis. Ta koostatakse eelarveaasta planeeritava algbilansi ning eelarveperioodi tulude, kulude, investeeringute ja rahavoo eelarvete järgi. Eelarveline bilanss koostatakse bilansi olulisemate rühmade lõikes, mille sisu ning koostamise alused ühtivad raamatupidamisbilansi koostamise nõuetega. Eelarveaasta algbilanss prognoositakse analüütiku poolt vastavalt eelmise aasta lõpu bilansi struktuurile (Tallinna linna eelarvestamise ... 2002, 55).



Autor järeldeb Tallinna linna eelarve struktuuri dokumendianalüüsisist, et eelarve ülesehitus ja liigendus on kooskõlas KOFS §5 sätestatuga. Eelarve koostatakse tootepõhiselt (väljundipõhine eelarvestus), mis on kooskõlas NPFM suunistega. Tallinna linna eelarve koostatakse tekkepõhiselt, eelarve struktuur vastab KOFS §14–18 esitatud tekkepõhiste eelarvete detailsuse nõuetele. Eelarvevahendite nappust leevendatakse partnerlusprojektide (PPP) abil. Autor soovib investeerimisotsuste kvaliteedi parandamiseks koostada investeerimisprojektide tasuvusanalüüs.

### **Tallinna linna eelarve struktuuri mõjutavad tegurid**

Luues ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelit, püstitas autor uurimuse osas 3.1.1 järgmised ülesanded finantsjuhtimise valdkonnas:

- 1) eelarvetulude strateegiline ja operatiivne planeerimine ja juhtimine;
- 2) toodete/teenuste kulude operatiivne ja strateegiline planeerimine;
- 3) kulude pidev vähendamine operatiivse ja strateegilise kulujuhtimise kaudu.

Järgnevalt vaatlebki autor Tallinna linna eelarve struktuuri kujunemist püstitatud ülesannete lõikes.

Tallinna linna (nagu iga KOV üksuse) eelarve struktuuri mõjutavad muudatused õigusaktides, mis põhjustavad Tallinna linna tulude vähenemise või kulude suurenemise. Nt vähendati majandussurutise kõrgperioodil alates 01.04. 2009.a. KOV üksustele tulumaksu eraldamise määra 11,9%lt 11,4%le, millega vähenes oluliselt linna tulubaas (Revisjonikomisjoni ... 2010, 6). Linna maksutulude vähenemise põhjuseks olid ka kodanike samal perioodil vähenenud sissetulekud. Maksutulude kasvatamise eesmärgil otsiti ja otsitakse jätkuvalt teid tulu saavate Tallinna elanike arvu suurendamiseks. See on komplitseeritud, sest tööhõive suurenemisest tulenev tulu saajate kasvu prognoos on tagasihoidlik, vaid 0,3–0,5% (Tallinna linna eelarve ... 2013, 10). Maamaksu määra tõstmine, müügimaksu ja paadimaksu kehtestamine 2010. a. olid linna poolt rakendatud maksutulude suurendamise abinõud, kuigi nüüdseks teame, et viimati nimetatud maksude kehtestamine ebaõnnestus ja Riigikogu otsustas need maksud 2012. a. kaotada. Kulude suurenemise tingisid nt käibemaksumäära tõstmine 18%lt 20%le alates 01.07.2009. a., tööandja töötuskindlustusmäära etapiviisiline suurendamine 0,3%lt 1,4%le 2009. a. jooksul (<http://www.tootukassa.ee/index.php?id=12643#maksemäärad>), samal aastal pandi tööandjatele kohustus maksta haigushüvitist (<http://www.haigekassa.ee/tooandjale>), kallines kütus kütuseaktsiisi määra suurenemise tõttu jm. 2010. a. seadusemuudatustest tulenev kulude suurenemine jätkus. Töötuskindlustusmaks määr tõsteti 2,8%le, mootorkütuse aktsiisi tõsteti 6,2% võrra, elektrituru osaline avanemine suurendas elektrikulu, Haigekassa vähendas tervishoiu eest tasumise piirhinda 94%ni (Revisjonikomisjoni ... 2010, 6). Majandussurutise leevenemisest ja mõnede kululiikide vähenemisest räägib aga see, et alates 01.01.2013.a. langetati tööandja töötuskindlustusmäär 1,4%lt 1%le.

Avatud intervjuu käigus märkis Intervjueeritav 1, et sagedaste linna tulused ja kulused mõjutavate seadusemuudatuste tõttu suureneb spetsialistide töökoormus, „... sest tekib vajadus kiiresti reageerida ja leida kate vähenenud tuludele või kulude kärpimise võimalus”. Valdkonniti hindasid kõik intervjueeritavad suurimateks kaotajateks sotsiaal- ja haridusvaldkonda. Esmane kulude kärbe toimus arengu arvelt. Hiljem jaotati kokkuhoiuülesanded ametite vahel, kes pidid ise leidma kulude vähendamise kohad. “Kokkuhoiuvajadus sundis tugevasti kärpima tegevuskulusid, sh tööjõukulusid”, ütles Intervjueeritav 4.

Intervjueeritav 1 ütles: „Sagedaste seadusemuudatuste korral kaotab strateegiline planeerimine mõtte, sest jooksvaid korrigeerimisi, mis omakorda mõjutavad strateegilisi valikuid, tuleb teha väga tihti”. Autor arvab, et majandussurutise möödudes olukord stabiliseerub ja strateegiliste plaanide korrigeerimise vajadus väheneb. Tuginedes Mintzbergile (1994) võib väita, et aeg-ajalt tulebki kiireltmuutavas majanduskeskkonnas strateegilisi plaane korrigeerida.

Intervjueeritav 2 avaldas arvamust, et eelarve koostamisel domineerib poliitilist mõjuvõimu omavate isikute seisukoht, kusjuures teisi lahendusi tõrjutakse. See kinnitab veelkord Tallinna linna eelarveprotsessi sarnanemist delegeeriva mudeliga (von Hagen 2005, 15–17), mida iseloomustab ühe erakonna suur mõjuvõim. Intervjuudest ilmnest, et linnaosade valitsused ei oma olulist sõnaõigust linnaosa puudutavate otsuste langetamisel ja nende otsustusõigusi on aastatega vähendatud. Intervjueeritavad märkisid ka, et linnaosade eelarvete osakaal on vähenenud, sest funktsioonid on tsentraliseeritud. Väitele võib leida kinnitust ajakirjandusest: „Nõmme eelarve vähenes 2012.a. üle 14 % ja väheneb 2013.a. veel 15%” (Liivat&Buldas 2012) ja „Nõmme linnaosas on raha kasutada 40% võrra vähem, kui 2009.aastal” (Liivat 2013). Linnaosavalitsused tegelevad Intervjueeritava 2 sõnul põhiliselt piirkondlike olmeküsimuste lahendamise ja linnaosavalitsuste poliitiline võim on vähenenud. See viitab jälle eelarveprotsessi delegeerivale mudelile (von Hagen 2005, 15–17) iseloomulikule autoritaarsele juhtimisstiilile ja juhtimise tsentraliseerimisele.

Kõik intervjueeritavad tõid välja, et olukorda pingestavad konfliktid Tallinna linna ja keskvalitsuse vahel. Nad tõid näiteks keskvalitsuse poolt Tallinna linna kultuuripealinnaks saamisega võetud kohustused, mis jäeti täitmata ja delegeeriti hiljem Tallinna linnale (intervjuu toimus 07.04.2011.a.). Nii loodi olukord, mis nõudis linnalt kiiresti planeerimata tulude leidmist. Probleem leidis laialdast meediakajastust ning tekitas mulje Tallinna linnast kui kultuurivaenulikust omavalitsusest, mida intervjueeritavad pidasid eksitavaks. 2013. aasta näitab suhete normaliseerumise märke – koalitsioonivalitsuse poliitikutud on väljendanud soovi suhete normaliseerimiseks ja konstruktiivseks koostööks.

Ressursside kasutamise tulemuslikkuse mõõtmise vajalikkusesse suhtusid intervjueeritavad üldiselt positiivselt. Intervjueeritav 4 rääkis, et Tallinna linnas astuti samme teatud tootevaldkonna ressursikasutuse tulemuslikkuse analüüsimiseks.

Töötati välja mõõdikud, kuid nende rakendamiseni ja tulemuste analüüsimiseni ei jõutud, rääkimata analüüsi laiendamisest teistesse tootevaldkondadesse. Intervjueeritava 4 sõnul oli tulemuslikkuse mõõtmisest loobumise põhjuseks poliitiline otsus. Intervjueeritavad 1 ja 3 pidasid eelarvevahendite kasutamise tulemuslikkuse mõõtmist raskesti teostatavaks, põhjendades seda sellega, et kohalik omavalitsus on kohustatud pakkuma avalikke teenuseid. Kuna ressursid on piiratud, tuleb määratleda prioriteedid – milliseid teenuseid peab osutama ja milliseid võib osutada. Avalike teenuste puhul sageli ei saa väljundit või tulemust otseselt rahas mõõta, mõnikord on tulemus mõõdetav vaid teenuste saajate rahulolu kaudu. Kodanike rahulolu ja suhtumise hindamiseks viiakse Tallinna linnas regulaarselt läbi küsitlusi.

Dokumendianalüüsist ja intervjuudest ilmneb Tallinna linna (nagu kõigi KOV üksuste) eelarve mahu ja struktuuri tugev sõltuvus õigusaktidest ja riigieelarvelistest eraldistest. ASO toimimise sõltuvust poliitilisest kultuurist, administratiivsetest institutsioonidest ning õigusaktidest rõhutavad ka Wildavsky (1964), Bergmann (2009), Rubin (2010) jt. Intervjuu käigus kujunes autoril arvamus, et intervjueeritud spetsialistid on koormatud jooksvate ülesannete täitmisega, mistõttu strateegilise planeerimise, ressursikasutuse tulemuslikkuse mõõtmise väljatöötamise ja töökorralduse parendamisega tegelemiseks ei jää neil lihtsalt aega. Ressursside kasutamise tõhustamisega tegelemine on pärsitud ka ebaprofessionaalsust ja madalat koostöökultuuri demonstreeriva suhtlemise tõttu Tallinna Linnavalitsuse ja keskvalitsuse vahel, kuigi koostöö parandamiseks on 2013. aastal kavandatud meetmeid. Linnaosavalitsuste eelarvetemahu ja otsustusõiguse vähendamine räägib autokraatsest juhtimisstiilist ja poliitilise mõjuvõimu koondamisest Tallinna Linnavalitsusse.

### 3.2.2. Tallinna linna eelarvestussüsteemi analüüs

Tallinna linna eelarve koostatakse alates 2004. aastast tekkepõhiselt (Tallinna aastaaruanne 2005, 47) ning alates 2007. aastast täies mahus toote- ehk eesmärgipõhiselt (Tallinna linna 2007 ..., 100).

Eesti Vabariigi põhiseaduses (Eesti Vabariigi ... 2008, 576–578) on toodud eelarvete koostamise kontseptuaalsed printsiibid:

- kõikehaaravuse põhimõte;
  - brutoprintsiip;
  - netoprintsiip;
- ühtsuse põhimõte;
- universaalsuse põhimõte;
- aastase kehtivuse põhimõte;
- eelnevuse põhimõte;
- tõepärasuse põhimõte;
- tasakaalustatuse põhimõte;
- avalikkuse põhimõte.

On selge, et kõik nimetatud aluspõhimõtted on ülitähtsad. Tallinna linna eelarve koostamisel lähtutakse tekkepõhise eelarvestamise printsiibiga samaaegselt ka järgnevatest eelarvestamise printsiipidest (Tallinna linna eelarvestamise ... 2002, 39):

Ühtsuse printsiip – linna eelarves näidatakse linna kõik tulud ja kulud.

Universaalsuse printsiip – eelarve tulused ei seota konkreetsete kuludega ning eelarve tulused ja kulusid eelarves ei saldeerita.

Eelarveaasta printsiip – eelarve koostatakse ühe aasta kohta.

Tasakaalustatuse printsiip – eelarve tulud ja kulud peavad olema tasakaalus.

Sissetulekud ja väljaminekud viiakse tasakaalu rahavoo plaani tasandil.

Summaarsed tulud ja kulud tekkepõhises eelarves võivad olenevalt olukorrast olla mitte võrdsed, st eelarve ei ole tasakaalus. See tähendab, et investeringuid saab teha jooksva aasta tulude arvelt või võttes selleks laenu juhul, kui eelarveaasta tuludest ei piisa. Rahavoo plaani seisukohalt tuleb aga saavutada tasakaal selliselt, et kõik planeeritud väljaminekud (nii kulud kui ka investeringud oleksid kaetud finantseerimise allikatega (kas tulude või laenudega)). Eelarve tasakaal peab olema saavutatud kogu eelarve tasemel eelarveaasta lõikes. Seega rakendatakse eelarve tasakaalustatuse printsiipi kogu eelarve sissetulekute ja väljaminekute, mitte üksikute toodete või tootegruppide puhul. Aasta keskel on lubatud lühiajalisi likviidsuse probleeme katta arvelduskrediidi vms kasutamise.

Eelarve kui juhtimisotsuste aluse analüütilise süsteemi koostamise põhimõtteid on õigusaktides ja erialakirjanduses esitatud arvukalt (vt ka lisa 3), mille hulgas igal konkreetsel juhul valitakse need põhimõtted, mille alusel luuakse konkreetse organisatsiooni finantsjuhtimissüsteem. Kord loodud süsteem peab olema kõikehõlmav, sest seda kasutatakse pikaajaliselt andmebaaside loomiseks ja analüüsiks.

Eelarvestamise aluspõhimõtteid analüüsides ei nõustu autor ühtsuse printsiibi sisu avamisega Tallinna linna eelarvestamise käsiraamatus (2002, 39). Autor on seisukohal, et nimetatud on ühtsuse printsiipi, kuid printsiibi sisu järgi on tegemist kõikehõlmavuse printsiibiga (Eesti Vabariigi ... 2008, 576). Ühtsuse printsiibi all mõistetakse kassalise teenindamise ühtsust (Eesti Vabariigi ... 2008, 576), mitte aga kõigi tulude ja kulude esitamise nõuet, mida väidetakse Tallinna linna eelarvestamise käsiraamatus (2002, 39).

Autor märgib, et kuigi Tallinna linna eelarvestuse kontseptuaalne raamistik on ühtlustatud ja vastab rahvusvaheliselt aktsepteeritud põhimõtetele, on selle loomisel piirdutud minimaalse koguse aluspõhimõtetega. Urinud eelarvestuse korraldust veendus autor, et tegelikkuses järgitakse rohkemaid põhimõtteid. Nt rakendatakse praktikas kõikehaaravuse põhimõtet, mis nõuab kõigi eelarve tulude ja kulude kajastamist; selguse põhimõtet, mis saavutatakse nt eelarveklassifikaatori kasutamisega; avalikkuse põhimõtet, mis nõuab nt eelarveprotsessi etappide avalikustamist. Seepärast teeb autor ettepaneku eelarvestamise juhendmaterjalidesse lisada kõikehõlmavuse, selguse ja avalikkuse printsiibid ja täpsustada ühtsuse printsiibi sisu.

Tallinna arengusuundade alusdokumendiks on strateegia „Tallinn 2030”, milles määratletakse strateegilised arengusuunad ja põhivalikud nende saavutamiseks. Selle alusel on koostatud Tallinna arengukava 2009–2027 ja valdkondlikud arengukavad ning linna eelarvestrateegia.

Dokumendianalüüsist nähtub, et Tallinna linnas rakendatakse strateegilist planeerimist vastavalt KOKS §37, §37<sup>1</sup> ja §37<sup>2</sup>. Tallinna linna arengukava ja valdkondlikud arengukavad on seotud linna eelarvestrateegiaga, arengukavad ja eelarvestrateegia on iga-aastase eelarve koostamise aluseks. Arvestades seda, et strateegilisi valikud tuleb objektiivsetel või subjektiivsetel põhjustel sageli muuta (Intervjueeritav 1), võib järeldada, et strateegiline planeerimine ja juhtimine Tallinna linnas vajab täiustamist.

Tallinna linna eelarve koostamist alustatakse tulude prognoosimisest strateegilise planeerimise perioodiks tekkepõhise eelarvestamise põhimõttel. Eelarvestrateegiaga hõlmatud perioodil, so 2013–2016, on linna tulude prognoosimisel lähtunud järgmistest eeldustest (Tallinna eelarvestrateegia 2012, 11):

- Tallinna rahvastikuregistrijärgne elanikkond püsib vahemikus 410 - 420 tuhat elanikku;
- majanduse nominaalkasv on eelarvestrateegia perioodil üle 6% aastas ja reaalkasv 3-3,5% aastas;
- keskmise palga kasv on 5–6% aastas;
- elanike elamaasumine ja tööleasumine välisriikidesse väheneb;
- tööhõive kasvab 0,5-1% aastas;
- tulumaksu maksjate keskmine arv kuus, kelle tulumaks laekub Tallinna eelarvesse, jääb vahemikku 175–180 tuhat inimest;
- riik ei vähenda täiendavalt omavalitsuste tulu- ja maksubaasi ega eraldatavaid toetusi;
- 2013. aastal võetakse vastu Euroopa Liidu struktuurivahendite perioodi 2014–2020 kasutamise tingimused ja sellega seonduvad riiklikud õigusaktid.

Riiklikud maksud, riigieelarvelised eraldised ja välisrahastus moodustavad perioodil 2013–2016 85–86% linna eelarve tuludest. Mittemaksuliste tulude osatähtsus strateegiaga hõlmatud perioodil jääb vahemikku 33–35%, millest omakorda suurima osatähtsusega on toetused riigieelarvest, moodustades 15–16% tulude kogumahust. Kohalikud maksud moodustavad peale müügitulude kaotamist aga üksnes 1,4–1,6% tulubaasist.

Eelarve tulude liigendust on käesolevas uurimuses analüüsitud eelarve struktuuri analüüsi alajaotuses. Eelarve tulud on otseselt seotud riigieelarveliste eraldistega, mis selguvad pärast riigieelarve vastuvõtmist. Ka välisrahastuse osas teeb lõplikud otsused keskvalitsus. Seepärast on Tallinna linna t-aasta eelarve avalikustamise tähtajaks t-1 aasta 15. detsember.

Tallinna linna eelarve osaks on tooteplaani põhinev kulude eelarve. Kulud kajastatakse tekkepõhiselt toodete, tootegruppide ja tootevaldkondade lõikes

(vt joonis 9). Tallinna linna eelarvestamise käsiraamatus (2002, 23–24) antakse järgmised juhised tootevaldkonna eelarvete koostamiseks:

toode määratletakse tootekirjeldusega, milles esitatakse toote parameetrid, toote õiguslikud alused, sihtrühmad, toote kvantitatiivsed, kvalitatiivsed ja normatiivsed eesmärgid, toote mõõturid ja vastutajad. Toote eelarve koosneb toote kulude eelarvest kululiikide lõikes, toote arenduseks vajalike investeeringute eelarvest projektide ja objektide lõikes. Toote eelarve juurde koostatav seletuskiri sisaldab toote vajaduse analüüsi, analüüsi toote pakkujate kohta, toote võimaliku funktsioonisiirde või ise tegemise osas, toote hinna ja kvaliteedi suhte analüüsi. Tootegrupi eelarve koostatakse gruppi kuuluvate eelarvete summeerimise teel läbirääkimiste käigus. Tootevaldkondade eelarve koostatakse tootegruppide eelarvete summeerimise teel.

Eeltoodu näitlikustamiseks esitatakse tabelis 2 väljavõte Tallinna linna 2013.a. eelarvest Tallinna Linnavalitsuse Sotsiaal- ja Tervishoiuameti haldusalasse kuuluva tootevaldkonna „sotsiaalhoolekanne” osast tootegruppide ja toodete lõikes.

Tabel 2. Väljavõte Tallinna linna 2013.a. eelarvest tootevaldkonna „sotsiaalhoolekanne” osas.

Kulud kokku	193 724
Tootevaldkond: sotsiaalhoolekanne	
<u>Tootegrupp: puuetega isikute hoolekanne</u>	46 508
Toode: Päevategevus ja -hoid	38 259
Toode: Teenused psüühiliste erivajadustega inimestele	8 249
<u>Tootegrupp: eakate hoolekanne</u>	46 768
Toode: Üldhooldekoduteenused	46 768
<u>Tootegrupp: laste hoolekanne</u>	66 038
Toode: Perekeskuse teenused	8 119
Toode: Sotsiaalse rehabilitatsiooni teenused	755
Toode: Laste ja perede varjupaigateenused	8 505
Toode: Hooldamine lastekodus	18 565
Toode: Varjupaiga- ja rehabilitatsiooniteenus	30 094
Muud eelarvepositsioonid	34 410
<i>Sotsiaalhoolekanne</i>	<i>34 410</i>
<u>Muud hoolekandeteenused</u>	34 410

Allikad: Tallinna linna 2013.a. eelarve. Tallinna linnavolikogu määrus nr 36. 20.12.2012.a; Tallinna LV korraldus 27.03.2013. nr 421-k.

Tabelis 2 esitatud tootevaldkonna, tootegruppide ja toodete kulud on omakorda jaotatud kõigi linnaosavalitsuste vahel.

Autori hinnangul on tootepõhine eelarvestamine programmpõhise eelarvestamise (*planning programming budgeting system, PPBS*) analoog. PPBS on Hughesi (2003) järgi sisenditel põhinev integreeritud süsteem, mille aluseks on programmideks jaotatud tegevused koos prioriteetsete valdkondade, strateegiatega ja eesmärkide määratlemisega koos eesmärkide saavutamise teede näitamisega. Koos tegevuste määratlemisega identifitseeritakse lühi- ja pikaajalised kulud ja koostatakse eelarved. PPBS ei osutunud USA-s elujõuliseks ja vajas 1971. aastaks unustusse, mille põhjuseks peetakse süsteemi alaarendamist – eestvedajate soovimatust ja pühendumise puudumist juurutada analüütilisi tehnikaid, mille kasutamist see süsteem eeldab (Hughes 2003, 171). Tootepõhine eelarvestamine erineb Hughesi (2003) defineeritud PPBS-st väljundile orienteerituse poolest.

Tallinna linna eelarve kulud liigendatakse toodete ja kululiikide lõikes (nii ka linna siseste üksuste alaeelarvetes) linnavalitsuse poolt kinnitatud eelarve kulude klassifikaatori järgi. Kulude liigendatuse aste on valitud selline, et see oleks vastavuses raamatupidamises kasutatava kontoplaaniga. Kulude eelarvestus toimub kas nullbaasilisena (*zero-based budgeting*) või kulupõhiselt (*line-item budgeting*) eelmise aasta kulueelarve baasi korrigeerimise kaudu (Tallinna linna eelarvestamise ... 2002, 43). Soovitatakse rakendada nullbaasilist kulude eelarvestamist, välja arvatud majandamiskulud, mille puhul soovitatakse lähtuda möödunud aasta kuludest. Muude tegevuskulude puhul, mille alla kuuluvad ka kõik lepingulistel alustel sisseostetud teenused, soovitatakse koostada eelarved kas nullbaasilisel meetodil või eelmise aasta kulubaasi järgi. (Tallinna linna eelarvestamise ... 2002, 47–48).

Nullbaasilise eelarvestamise rakendamine tähendab tegevusplaani ja eelarve koostamist üheks aastaks ning selle põhimõtte järgi ei ole garanteeritud ühegi projekti või teenuse jätkamine järgmisel aastal. Nullbaasilise eelarvestamise prioriteedid võivad igal aastal muutuda ning olla majanduslikult ebaefektiivsed (Rubin 1990, 180). Autori arusaama kohaselt on selline lähenemine olemuslikult vastuolus organisatsiooni toimimise finantsilise jätkusuutlikkuse taotlusega ja strateegilise planeerimisega.

Eelmise aasta kulubaasist lähtuv kulupõhine eelarvestamine, mis on kasutusel traditsioonilise finantsjuhtimise mudelis, on Kaplani ja Cooperi järgi piisav finantsaruandluseks, kuid sobimatu juhtimisotsuste tegemiseks ja protsesside parendamiseks (Kaplan&Cooper 2002, 384). Samad autorid toonitavad, et kulupõhine eelarvestamine ei toeta ressursside kasutamise tõhustamist. Eeldatakse, et rohkemate ressursside eraldamine toob automaatselt kaasa avaliku teenuse kvaliteedi tõusu. See soosib omakorda inertsust – mittevajalike tegevuste jätkuvust – ja vähendab ressursside kasutamise otsustuste paindlikkust.

Autor nõustub, et kulupõhises eelarvestamises puudub ressursside kasutamise intensiivistamise taotlus. Tooteid/teenuseid valmistatakse vastavalt sellele, kui

palju on raha kulude katteks. Seepärast ei aita kulupõhine eelarvestamine kaasa organisatsiooni toimimise tulemuslikkuse saavutamisele.

Dokumendianalüüsi ja täpsustava intervjuu alusel arvab autor siiski, et kulude eelarvestamise tegelik kontseptsioon Tallinna linnas on sarnane Wildavsky (1964, 145) defineeritud normatiivse inkrementalismiga, mille kohaselt eelarves aastate lõikes olulisi muutusi ei planeerita. Rubini (1990) järgi on inkrementaalse eelarvestamise rõhuasetus suunatud eelarvestamise protsessi reglementeerimisele. Eeldatakse, et kui eelarvestamise protsess on aktsepteeritav, on seda ka tulemused. Eeltoodust nähtub, et inkrementaalses eelarvestamises puudub seos sisendite ja väljundite vahel, mis on ressursikasutuse tõhustamise vältimatuks eeltingimuseks. Sisendite ja väljundite seostatuse puudumist täheldas autor ka Tallinna linna eelarvestussüsteemis.

Kõigi eeltoodud kulude eelarvestamise meetodite ühiseks puuduseks peab autor seda, et nad ei korreleeru Demingi juhtimismudeli ideega. Organisatsiooni eesmärgid, juhtimisprotsessid ja väljundid ei moodusta Tallinna linnas terviksüsteemi.

Kuluarvestuse mõistes on toode kulukandja. Tulenevalt ASO ülesannetest, ei põhine Intervjueeritava 2 sõnul kõigi toodete hinnakujundus kuludel, mõne toote hinna kehtestamise aluseks on poliitilised otsused (nt lasteasutuste teenused, sotsiaalhoolekande teenused). Toote omahind kalkuleeritakse ABC meetodil. Välja on töötatud toodete kuluarvestusmudelid, mis on ka juurutatud.

Autori hinnangul on Tallinna linna eelarvestussüsteem üles ehitatud vastavuses eelarvestamist reguleerivatele õigusaktidele, eelarvestamise teooriatele ja omavahel kombineeritud eelarvestamise meetoditele. Eelarve täitmise käiku jälgitakse ja analüüsitakse jooksvalt ning vajaduse korral koostatakse lisaelarve. Eelarve täitmise arvestus ja aruandlus toimub vastavuses raamatupidamise seadusega. Eelarvest kinnipidamist kontrollitakse ka raamatupidamisprogrammi kaudu – kui eelarvepositsiooni limiit on ammendatud, siis kannet teha ei saa. Intervjueeritav 4 pidas sellist töökorraldust puuduseks, sest nii pärsitakse tegutsemise operatiivsust, kuna eelarve muudatuste kinnitamise protseduur on aeglane.

Analüüsist nähtub ka, et katkestatud on eelarvestamistsükli terviklikkus. Puudub seos toote hindamiskriteeriumite (eesmärkide täitmise mõõdikud) ja järgmise eelarvetsükli toote parameetrite vahel (eesmärgid), investeeringute eelarve ei ole tagasisidestatud (ei koostata investeeringute tasuvuse analüüsi), kasutatavad eelarvestusmeetodid (nt kulupõhine eelarvestamine, nullbaasiline eelarvestamine) ei toeta strateegilise planeerimise vaadet. Sellest tulenevalt on raskendatud või võimatu ressurside kasutamise tõhususe kompleksne analüüsimine. See omakorda pärsib rahastamise paremat planeerimist, ressurside kasutamise tõhususe suurendamist. Eeltoodu põhjal võib väita, et Tallinna linna eelarvestussüsteemis jäävad jooksva eelarve ressurside kasutamise tõhususe analüüs ning järgmise



eelarve ettevalmistamine etapp omavahel nõrgalt seostatuks, mistõttu eelarvestus kui juhtimisotsuste baasiks olev infosüsteem ei täida täiel määral oma ülesannet.

### 3.2.3. Tallinna linna finantsaruandlussüsteemi analüüs

Tallinna linna kui KOV üksuse finantsaruandlussüsteemi korraldust reguleerivad RPS, RTJd, riigi raamatupidamise üldeeskiri, KOFS (asendab alates 2012. aastast varem kehtinud valla- ja linnaeelarve seadust), Vabariigi Valitsuse, rahandusministri jt määrused, juhendid jms.

On töötatud välja Tallinna linna finantsjuhtimist korraldavad õigusaktid, nt linna finantshalduse alused ja põhimõtted ning linna raamatupidamise sise-eeskiri. Neis dokumentides, mida kaasajastatakse pidevalt, käsitletakse planeerimise, eelarve täitmise, linna tegevuste rahastamise ja rahaliste vahendite paigutamise, finantsriskide maandamise, raamatupidamisarvestuse meetodika ning selle rakendamise valdkondi. Tallinna linna finantsaruandlust reglementeerivad dokumendid on kooskõlas või tulenevad otseselt Eesti Vabariigi heast raamatupidamistavast. Tallinna linn on infotehnoloogiliselt integreeritud riigi üldisesse majandusinfosüsteemi, põhiosas vastavuses majandusaasta aruande taksonoomia standardile ja elementidele. Probleemiks on, et Tallinna linna eelarvestamine toimub tekkepõhiselt, riigi eelarveinfosüsteem on kassapõhine. See tähendab, et Tallinna linna eelarveinfo andmed korrigeeritakse enne riigi infosüsteemi edastamist kassapõhiseks. Intervjueeritav 2 suhtus korrigeerimise vajadusse mõistvalt. Autor arvab siiski, et tekkepõhiste andmete kassapõhiseks korrigeerimise vajadus takistab dubleeriva andmepanga tekitamisega ressursside kasutamise tulemuslikkuse analüüsi.

Vastavalt RPS §5 (3) peetakse raamatupidamist tekkepõhiselt. RPS §16 sätestab raamatupidamise aastaaruande koostamise alusprintsipi (vt ka lisa 3). Tallinna linna konsolideeritud majandusaasta aruanne, mis vastavalt RPS §28 (1) koosneb

- tegevusaruandest ja
- raamatupidamise aastaaruandest,

sisaldab informatsiooni linna ametiasutuste ja nende hallatavate asutuste ning linna valitseva ja olulise mõju all olevate juriidiliste isikute majandustegevuse tulemuste kohta. 2011. a. majandusaasta aruandesse on koondatud andmed linna 23 ametiasutuse ja 251 hallatava asutuse (linn) ning linna valitseva mõju all oleva 9 äriühingu, 14 sihtasutuse ja 1 mittetulundusühingu (konsolideerimisgrupp) majandustegevuse tulemuste kohta (Tallinna linna majandusaasta ... 2011, 7). Konsolideeritud aruanne on koostatud rida-realt konsolideerituna koos linna valitseva mõju all olevate äriühingute, sihtasutuste ja mittetulundusühingutega. Olulise mõju all olevad üksused on konsolideeritud aruandes kajastatud kapitaliosaluse meetodil. Konsolideerimata aruanded on linna 23 ametiasutuse ja 251 hallatava asutuse aruanded, mis kajastavad soetusmaksumuses osalusi linna valitseva ja olulise mõju all olevates äriühingutes ja sihtasutustes.

Tallinna linna ja tema poolt kontrollitavate majandusüksuste konsolideeritud raamatupidamise aastaaruanne koosneb (RPS §30 (2); RPS §41) :

- Samal kuupäeval lõppenud majandusaasta konsolideeritud tulemiaruandest;
- Konsolideeritud netovara muutuste aruandest;
- Konsolideeritud rahavoogude aruandest;
- rahavoogude aruandest;
- eelarve täitmise aruandest;
- selgitavatest lisadest.

Konsolideeritud raamatupidamise aastaaruanne koostatakse vastavalt Eesti Vabariigi hea raamatupidamistava nõuetele, mille hulka kuulub sisekontrollisüsteemi korraldamise ja töö avalikustamine, asjakohaste arvestuspõhimõtete valik ja rakendamine ning parimast äranägemisest lähtuvate hinnangute tegemine. Sisekontrollisüsteemi korraldust ja tegevust kajastatakse tegevusaruandes, arvestuspõhimõtted, hinnangud jms avalikustatakse raamatupidamise aastaaruannet selgitavates lisades. AudS §91 (3) järgi on raamatupidamise aastaaruande audit Tallinna linnale kohustuslik.

Tallinna linna sisestes üksustes läbiviidavate sisemiste finantsauditite planeerimise, läbiviimise ja järelkontrolli ühtlase ning kõrge kvaliteedi tagamise eesmärgil on 2002.a. koostatud Tallinna linna finantsauditi käsiraamat. Käsiraamat on juhendumiseks Tallinna Linnakantselei finantsteenistuse finantsauditi osakonnale, kuid kasutamiseks kõigile Tallinna linna üksuste sisemise finantsauditi läbiviijatele (Tallinna linna finantsauditi ... 2002). Käsiraamatu koostamisel on aluseks võetud Siseaudiitorite Instituudi (*Institute of Internal Auditors – IIA*) poolt avaldatud siseauditi standardid ning Vabariigi Valitsuse määrusega nr 329 (18.10.2000.a.) sätestatud siseauditi korraldamise põhimõtted. Sisekontrolli süsteemi hindamise osas on tuginetud Sponsorlusorganisatsioonide Komitee (*Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission, COSO*) raampõhimõtetele finantsaruandluse eesmärkide osas. Nii finantsauditi osakonna strateegia, aasta-plaani, auditi programmide koostamise kui ka auditi projektide läbiviimise käigus identifitseerivad ja hindavad finantsaudiitorid finantsaruandluse eesmärkide saavutamist ohustavaid riske ning identifitseerivad ja hindavad auditeeritava üksuse juhtkonna poolt nimetatud riske maandama loodud sisekontrolli süsteemi.

Majandusaasta aruanne vaadatakse läbi eelarvekomisjonis ning revisjonikomisjonis. KOFs kohaselt peab KOV üksus tagama iga-aastaselt positiivse põhitegevuse tulemi ning hoidma netovõlakooormuse piirmäära 60% piires. KOKS §39 kohaselt esitab revisjonikomisjon arvamuse Tallinna linna konsolideeritud raamatupidamise aastaaruande kohta. Tallinna linna konsolideeritud raamatupidamise aastaaruannet auditeerib audiitorbüroo Ernst&Young Baltics AS. Auditeeritud aruanne kinnitatakse volikogus ja edastatakse RM hallatavasse infosüsteemi. Lisaks volikogus kinnitatud majandusaasta aruandele on kõigil KOVidel ja nende allüksustel kohustus esitada RM saldoandmikud, mida RM kasutab riigi majandusaasta koondaruande koostamisel. Kõigist neist nõuetest on Tallinna linnas kinni peetud.

Tallinna linna põhitegevuse tulem, mis on alates 2011. a. arvatud vastavalt KOFS §32 (4) kehtestatud rahandusministri määruse „Kohaliku omavalitsuse üksuse ja kohaliku omavalitsuse üksuse arvestusüksuse finantsdistsipliini tagamise meetmete arvutusmetoodika” §3 järgi, on aastatel 2011–2012 olnud positiivne. Aastatel 2005–2010 kasutatud arvestusmetoodika järgi oli Tallinna linna tulem enne amortisatsioonikulu positiivne, pärast amortisatsioonikulu arvutamist aga negatiivne.

Netovõlakoormus, mille arvutamine toimub samuti alates 2011. a. eelnimetatud määruse §4 järgi, ei ole aastatel 2011–2012 ületanud 60% piiri (Tallinna linna 2012. a. ...,5). Varasematel aastatel on esinenud arvutusmetoodikate ühtlustamatusel tingitud segadusi. Näiteks 2009. a. esitati kaks võlakoormuse näitajat: 60,2% ja 45,5% (Tallinna linna majandusaasta ... 2009, lisa). Teistel aastatel ajavahemikus 2005–2010 on netovõlakoormus jäänud lubatud piiridesse (Tallinna linna majandusaasta ...).

Autori hinnangul toimub finantsarvestuse ja –aruandluse korraldus Tallinna linnas Eesti hea raamatupidamistava põhimõtete kohaselt.

#### 3.2.4. Tallinna linna finantsjuhtimismudeli analüüsi tulemused ja arendusettepanekud

Eesti ASO finantsjuhtimissüsteemi ja Tallinna linna finantsjuhtimismudeli kriitilisest analüüsist nähtub, et avaliku sektori finantsjuhtimise areng Eestis on toimunud vastavuses NPFMi reformistrateegiatega ning Eesti kui teadmusühiskonna arengumudeliga – liikumisega osalusdemokraatia kasvu, õppiva ühiskonna ning teaduspõhise otsustamise suunas koos erinevate huvigruppide kaasamisega. Edusammud ASO strateegilise planeerimise ja juhtimise, finantsjuhtimise teoreetiliste ja meetodiliste aluste ning ressursikasutuse korrastamises on saavutatud Euroopa Liiduga ühinemise tulemusena ja Euroopa Liidu kaasabil. Väga head tööd on teinud Rahandusministeerium ja Raamatupidamise Toimkond. ASO finantsjuhtimise mudelisse on lisandunud globaalne dimensioon, mis võimaldab ASO toimimise võrdlemist riigiti Euroopa Liidus ja väljaspool.

Tallinna linna finantsjuhtimismudel, mis on tervikuna kasutuses alates 2004. a., sarnaneb ülesehituselt ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelile, põhinedes NPFMi suunistel ja eelarvestamise ning finantsaruandluse protsesse ja protseduure reguleerivatel õigusaktidel. Tallinna linna finantsjuhtimismudelis:

- eelarvestuse ja finantsaruandluse kontseptuaalne raamistik on ühtlustatud ja vastab rahvusvahelisel aktsepteeritud põhimõtetele;
- rakendatakse strateegilist planeerimist Tallinna linna arengukava ja valdkondlike arengukavade koostamise näol, mis on seotud linna eelarvestrateegiaga;
- arengukavad ja eelarvestrateegia on iga-aastase eelarve koostamise aluseks;
- eelarvestamine toimub eesmärgipõhiselt (tootepõhine eelarvestus), kombineeritakse erinevaid eelarvestamise meetodeid;

- kuluarvestusmeetodiks on tegevuspõhine kuluarvestus (ABC);
- eelarvestamine ja finantsaruandlus toimuvad tekkepõhiselt, st eelarvete koostamine ja eelarve täitmise kontrollimine ja aruandlus põhineb adekvaatsetel andmevoogudel;
- ASO tegevust võimendatakse koostöös äriorganisatsioonidega (PPP).

Tallinna linna finantsjuhtimismudeli analüüs näitab, et ASO finantsjuhtimismudel, milles on integreeritud strateegiline ja operatiivne planeerimine, eesmärgipõhine toodete/teenuste mahu ja ressursivajaduse eelarvestamine, eelarvete koostamine ning finantsarvestus ja -aruandlus, on praktikas kasutatav ja oma põhiosas töökindel.

Tallinna linna finantsjuhtimismudeli analüüsist nähtub ka, et finantsjuhtimistsükli etapid ei ole (piisavalt) integreeritud ja tagasisidestatud. Nt puudub meetodiline ja analüütiline seos tsükli kontrolletapi (*Check*), korrigeerimisetapi (*Act*) ja järgmisele planeerimisperiodile eelneva otsustusetapi (*Plan*) vahel. Analüüsist nähtub, et eelarve ettevalmistamisele, eelarvete koostamisele ja aruandlusele kulutatakse rohkem aega ja tähelepanu kui ressursside kasutamise efektiivsuse analüüsile. Vajakajäämisi esineb organisatsiooni ressursikasutuse juhtimises, juhtide vastutuse tõstmises eesmärkide saavutamise eest ning eesmärkide täitmise tagasisidestuses.

Autorile teadaolevalt tegeldakse Tallinna linna finantsteenistuses finantsjuhtimismudeli täiustamisega just tegevustulemuste mõõtmise ja analüüsi täiustamise suunal.

Tallinna linna finantsjuhtimismudeli analüüsimisel ilmnenuid probleeme on autori isikliku kogemuse põhjal tüüpilised ja esinevad suuremal või väiksemal määral enamuses ASOdes. Lahendamist vajavate probleemide ring on lai, väljudes käesoleva uurimuse raamidest. Seepärast pakub autor lahendusi ainult neile kitsaskohtadele, mis puudutavad ASO eelarvestus- ning finantsarvestus- ja -aruandlussüsteemi.

Tallinna linna finantsjuhtimismudeli analüüsimisel ilmnevad järgmised kitsaskohad.

1. Ressursside kasutamise strateegilist juhtimist ja juhtide tulemusvastutuse tõstmist pärssivad kitsaskohad (sh strateegiliste plaanide ja eelarvete nõrk seostatus; autoritaarne juhtimisstiil; linnaosade juhtide otsustusõiguse ja vastutuse vähendamise trend; madalat koostöökultuuri demonstreeriv koostöö puudumine Tallinna Linnavalitsuse ja keskvalitsuse vahel).

Autor soovib strateegiliste plaanide (arengukavade) ja eelarvete nõrga seotuse tõttu üle vaadata ja integreerida strateegilise ja operatiivse planeerimise süsteimid (eesmärgid, tegevuskavade meetmed), eelarved (meetmete finantsplaanid) ning

meetmete rahastamine iga KOV üksuse tasandil. Selleks tuleb harmoniseerida strateegilised eesmärgid ja valdkondlike arengukavade eesmärgid („ülalt alla” meetod) ning eelarvestrateegia sisendiks olevad organisatsioonipõhiste arengukavade eesmärgid (sh KOV üksuste arengukavade eesmärgid) valdkondlike arengukavade eesmärkidega („alt üles” meetod). Selliselt integreeritakse ASO finantsjuhtimissüsteemi strateegilise ja operatiivse planeerimise, toodete/teenuste nõudluse eelarvestamise ja rahastamise etapid.

Autor soovib ühtlustada organisatsioonipõhiste (sh KOV üksuste) ja valdkondlike arengukavade ning rakendusplaanide struktuuri, sest organisatsioonipõhiste arengukavade rakendusplaanide kohustuslik osa – meetmete finantsplaanid – on eelarveprojektide sisendiks. Sisendite struktuuride ühtlustamine lihtsustab eelarve koostamist ja muudab eelarve läbipaistvamaks. Strateegiliste eesmärkide süsteemi, arengukavade ja nende rakendusplaanide struktuuri korrastamine võimaldab vältida dubleerivaid tegevusi sh vältida meetmete mitmekordset rahastamist erinevatest allikatest. Autor soovib arengukavade ja rakendusplaanide korrastamiseks moodustada ajutine koordineeriv administratiivüksus (nt komisjon) või otsida alternatiivseid lahendusi (nt määrata vastutav allüksus ja moodustada eri valdkondade spetsialistide baasil ajutine töögrupp).

Tallinna linna finantsjuhtimise dokumendianalüüsist ja intervjuudest nähtub, et Tallinna linna finantsjuhtimismudeli omavahelist seostamist vajavad etapid on Demingi juhtimistsükli vaates etapid „Kontrolli”, „Korrigeeri” ja „Planeeri”. Tallinna linna finantsjuhtimissüsteemi võimaluste täielik mõistmine ja kasutamine eeldab/nõuab majandustegevuse tulemuste pikemaajalist finants- ja sotsiaalset analüüsi, mis praegu puudub.

ASO ressursikasutuse tulemuslikkuse mõõtmiseks soovib autor töötada välja ühtse mõõdikute (indikaatorid, standardid) süsteemi, mis on eelarveprotsessi väljundite (*output*) ja tulemuste (*outcome*) tõhususe (*efficiency*) hindamise aluseks. Autor peab vajalikuks kehtestada selged kvalitatiivsed ja kvantitatiivsed indikaatorid eesmärkide täitmise mõõtmiseks nii strateegilises kui ka operatiivses ajaskaalas, *ex ante* ja *ex post*. Sellise süsteemi loomine eeldab ASO erinevate valdkondade spetsialistide koostööd. Laiapõhjalise töögrupi moodustamiseks ja suure töömahu tõttu peab autor otstarbekaks teadusasutuste, audiitorbüroode, konsultantide jt kaasamist. Tegevustulemuste mõõtmine võimaldab analüüsida ressursside kasutamist ning analüüsile tuginedes tõsta juhtimisotsuste kvaliteeti. Tegevustulemuste mõõtmise ja ressursside kasutamise tõhususe hindamise süsteem integreerib eelarvestamise, finantsarvestuse ja -aruandluse ning strateegilise ja operatiivse planeerimise etapid.

Finantsjuhtimissüsteemi kriitilisest analüüsist nähtub, et eelisarendamist vajab ASOde tulemusauditi korraldus nii sise- kui välisauditi vormis. Tulemusauditi korraldus ja võimekus jääb praegu finantsauditist maha. Ka siin on vajalik

ASO koostöö teadusasutustega, audiitorbüroodega ja konsultatsioonifirmadega tulemusauditi süsteemi välja töötamiseks, kasutatavate meetodite ja hindamiskriteeriumite valikuks, aga ka audiitorite koolitamiseks. Tulemusauditi arendamine toetab aruandluse ning strateegilise ja operatiivse planeerimise etappide mitmekülgsemat tagasisidestamist.

2. Õigusaktidest tulenevad kitsaskohad (KOV üksuse eelarve tulude ja kulude tugev sõltuvus keskvalitsuse otsustest; sagedased õigusaktide muutmised; õigusaktidest tulenev ebarentaablite teenuste, nt sotsiaalhoolekande teenused, osutamise kohustus; vastuolud õigusaktides nt arvestusmetoodikate kasutamise osas).

KOV üksuste tulude ja kulude sõltuvus keskvalitsuse otsustest on vältimatu. Sõltuvuse negatiivne mõju väljendub eriti tugevasti majanduslanguse perioodil KOV üksuse eelarvemahu vähenemise kaudu. Ka ebarentaablite teenuste osutamine on vältimatu, tulenedes õigusaktidega KOV üksustele pandud avalike teenuste osutamise kohustusest. Eeltoodu demonstreerib ressursside juhtimise olulisust ja kinnitab vajadust tõhustada KOV üksuse ressursikasutust, mida on võimalik saavutada finantsjuhtimistsükli etappide integreerimise kaudu.

Elimineerimaks vastuolusid kehtivates õigusaktides soovib autor need süsteemselt üle vaadata ning omavahel harmoniseerida.

3. Kasutatavast arvestusmetoodikast tulenevad kitsaskohad.

Finantsjuhtimise analüüsist ilmneb, et iga ASO korraldab finantsjuhtimist oma äranägemise järgi. Autor soovib töötada välja eelarvestamise, kuluarvestuse ja kulujuhtimise meetodilised juhendmaterjalid kõigile ASOdele ühiseks kasutamiseks. Autori arvates on otstarbekas kasutada ühtlustatud arvestusmeetodeid juba sellepärast, et kõik ASOed edastavad oma andmed, mille põhjal koostatakse riigi koondaruanded, riigi ühtsetesse infosüsteemidesse. Tulenevalt sellest, et tulude ja kulude tekkimise aluseks on toodete valmistamiseks, teenuste osutamiseks ja realiseerimiseks vajalikud tegevused, soovib autor võimalikest arvestuspõhimõtetest eelarvestamises, finantsarvestuses ja -aruandluses kasutamiseks tegevuspõhist arvestuspõhimõtet, mis on juba lülitatud eelarveklassifikaatorisse. Autor soovib selle arvestuspõhimõtte lülitada ka teistesse Eesti õigusaktidesse (nt RPS). Autor arvab, et meetodilise juhendmaterjali väljatöötamine peaks toimuma RM ja/või Raamatupidamise Toimkonna egiidi all koostöös ASO eelarve- ja/või finantsteenistustega, teadusasutustega ja koolituskeskustega.

Eelarvestamise meetodiks soovib autor ABBd ja kuluarvestuse meetodiks ABCd. ABBd ja ABCd soovib autor seepärast, et need meetodid panevad juhtidele vastutuse ja aruandekohustuse ning survestavad neid ressursse efektiivselt

kasutama. Nii integreeritakse ASOde kuluarvestus, finantsarvestus ja -aruandlus, eelarvestamine ja rahastamine. Oluline on ka see, et ABB ja ABC on ennast paljude ASOde arvestuspraktikas tõestanud nii Eestis kui ka väljaspool.

ABB ja ABC meetodika omandamist soovib autor toetada ASO finants- ja juhtimisspetsialistide koolitamisega.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli juurutamine on töömahukas. Seepärast soovib autor mudeli etapiviisilist juurutamist vastavalt ajakavale. Autori arvates tuleb alustada õigusaktide korrastamisest, jätkata metoodilise juhendmaterjali väljatöötamisega, seejärel ühtlustada andmeterviklikkust ning andmete kättesaadavust tagavad IT süsteemid, vajadusel neid täiustades. Pärast eelloetletud ettevalmistustöid saab alustada mudeli juurutamist ASOde (nt KOV territoriaalsete üksuste) lõikes.





## KOKKUVÕTE

Käesoleva uurimuse **uurimisobjektiks** on ASO finantsjuhtimissüsteem, rõhuasetusega juhtimisotsuseid põhistavat informatsiooni genereerivatele alamsüsteemidele – eelarvestussüsteemile ning finantsarvestus- ja -aruandlussüsteemile.

Avaliku sektori organisatsiooni (*public sector organisation*) all mõistetakse käesolevas uurimuses valitsussektori (keskvalitsus ja kohaliku omavalitsuse üksused) organisatsioone, mille asutaja põhiseaduse ja seaduse alusel on riik, millega kaasnevad riigile õigused ja kohustused avaliku halduse erinevate valdkondade toimimise tagamiseks ning mida täielikult või osaliselt finantseeritakse vastavalt riigi või kohaliku omavalitsuse üksuse eelarvest.

**Uurimuse eesmärgiks** on avaliku sektori organisatsiooni finantsjuhtimise integreeritud mudeli loomine, mis vastaks tulemusjuhtimise (*management by objectives*) kontseptsioonile ja võimaldaks juhtida ressurside kasutamise tulemuslikkust (*performance management*).

### Nõuded ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelile

Kirjanduses (Guthrie *et al.* 1999; Deming 1986; Guthrie *et al.* 2005; Kaplan & Cooper 2002 jt) esitatud relevantsete seisukohtade sünteesi tulemusena on autor püstitanud nõuded ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelile. Mudel peab võimaldama:

- püstitada strateegilisi ja operatiivseid eesmärke;
- eelarvestada toodete/teenuste mahtu lähtudes eesmärkidest;
- eelarvestada toodete/teenuste ressursivajadust lähtudes toodete/teenuste mahust;
- juhtida organisatsiooni ressursikasutust;
- tõsta juhtide vastutust eesmärkide täitmise eest;
- koostada organisatsiooni finantsaruanded sise- ja -väliskasutajate tarbeks;
- tagasisidet eesmärkide täitmisest.

Uurimuse eesmärgi täitmiseks on autor püstitanud järgmised **ülesanded**:

- 1) analüüsida ASO finantsjuhtimissüsteemi, tuginedes relevantsetele teooriatele ja juhtimismudelitele;
- 2) analüüsida ASO kasutatavaid arvestuspõhimõtteid, -meetodeid ja -süsteeme;
- 3) analüüsida Eesti avaliku sektori finantsjuhtimise arengut ja hetkeolukorda;
- 4) luua ASO finantsjuhtimise integreeritud mudel;
- 5) analüüsida ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli rakendamise võimalusi ja põhjendatust Tallinna linna kui KOV üksuse finantsjuhtimismudeli näitel;
- 6) analüüsida keskkonnafaktorite mõju ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelile;
- 7) selgitada välja integreeritud mudeli eelised võrreldes traditsioonilise finantsjuhtimise mudeliga.

## Uurimismeetod

Uurimuse põhimeetodiks on konstruktivistlik uuring (*constructive research*). Konstruktivistliku uuringu resultaatiks on teoreetilise või praktilise juhtimisprobleemi uudne lahendus uute teooriate, mudelite, plaanide, tarkvara jms näol (Kasanen *et al.* 1993; Grant 2012).

Uurimuse eesmärgi täitmist põhistavad:

- ASO arvestuspoliitika ja -praktikate kaasajastamise pakett, koondnimetusega „uus avaliku sektori finantsjuhtimine” (*New Public Financial Management*), (vt Guthrie *et al.* 1999), mis on aluseks finantsjuhtimise ja tulemuslikkuse juhtimise integreerimisele;
- Lüderi finantsjuhtimise reformimise mudel (*Lüder's Contingency Model, Financial Management Reform Process Model*), (vt Lüder 1992; Lüder 2002), millele tuginedes analüüsitakse finantsjuhtimise reformimise kulgu, kiirust ja sügavust mõjutavaid tegureid;
- Demingi juhtimismudel (*Deming's PDCA-cycle*) (vt Deming 1986) kui organisatsiooni eesmärgi ja tegevusi integreeriv ning organisatsiooni toimimise pidevat täiustamist taotlev mudel;
- Kaplani ja Cooperi kulude ja tegevustulemuste mõõtmise süsteemide väljatöötamise neljatasemeline mudel (*Kaplan&Cooper four-stage model of cost systems design*), (vt Kaplan&Cooper 2002), millele tuginedes integreeritakse juhtimissüsteemi eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemid.

Uurimuse eesmärgi saavutamiseks:

- kvantitatiivseid uurimismeetodeid (struktureeritud küsimustikuga ankeetküsitlus, võrdlusmeetod);
- kvalitatiivset uurimismeetodit (avatud intervjuud);
- kombineeritud kvantitatiivset ja kvalitatiivset uurimismeetodit – struktureeritud küsimustikuga ankeetküsitlusele järgneb süvauuringuna mudeli rakendatavuse uuring – juhtumiuuringu ühe-juhtumi-disaini Tallinna linna finantsjuhtimismudeli näol.

Laiapõhjalise käsitlemise saamiseks osutus otstarbekaks:

- andmeallikate triangulatsioon – uuritakse kirjandusallikaid ja statistilist materjali (varasemad uuringud, raportid, aruanded jm teised allikad) ning intervjuueritakse eksperte ja ettevõtjaid;
- metodoloogiline triangulatsioon – süsteemkäsitlemise (vt Mereste 1987), kvantitatiivsete ja kvalitatiivsete uurimismeetodite kombineerimine (vt Halcomb&Andrew 2009).

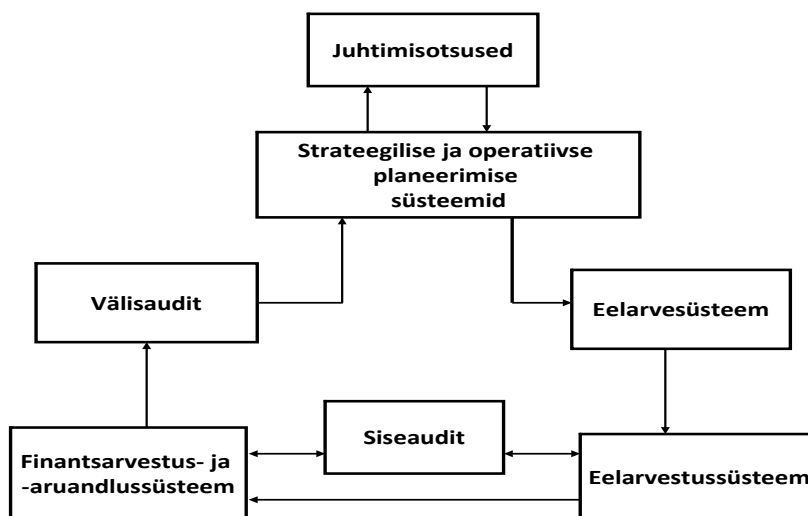
Uurimuse üldiseks metodoloogiliseks aluseks on „süsteemkäsitlemine (*systems approach*) kui mõtteviis” (Mereste 1987, 8), milles on integreeritud analüütiline lähenemine ja süntees, holism ja reduktsionism (Bacher 2007). Süsteemkäsitlemise rakendamine käesolevas uurimuses seisneb selles, et Eesti ASO finantsjuhtimissüsteemi vaadeldakse koosnevana viiest alam-süsteemist (vt joonis

1). Integreerimise tulemusena tekib tagasisidestatud finantsjuhtimissüsteem, mida saab käsitada koosnevana juhtimisobjektist ja juhtimiskeskusest.

Finantsjuhtimise definitsioonide (OECD 2005, 53; Bergmann 2009, 3; Fourier 2009, 10) ning kirjandusallikates (vt Wildavsky 1964; Blöndal 2003; von Hagen 2005; Pretorius&Pretorius 2008; Bergmann 2009; Chan&Xiao 2009 jt) esitatud seisukohtade sünteesi tulemusena disagegreerib autor ASO finantsjuhtimissüsteemi järgmisteks alamsüsteemideks:

- 1) strateegilise ja operatiivse planeerimise süsteemid (majanduspoliitiliste prioriteetide pika- ja lühiajalise planeerimise protsessid ja protseduurid), (*strategic and operational planning*);
- 2) eelarvesüsteem (majandussuhetel ja juriidilistel normidel põhinev riigi territoriaalüksuste ja valitsusasutuste eelarvete kogum), (*budget system*);
- 3) eelarvestussüsteem (arvestusinfotootmissüsteem – eelarvete koostamise ning esitamise protsessid ja protseduurid), (*budgeting system*);
- 4) finantsarvestus- ja -aruandlussüsteem (arvestusinfotootmissüsteem – finantsaruannete, sh eelarvete täitmise aruanne, koostamise ja esitamise protsessid ja protseduurid), (*financial accounting and reporting*);
- 5) auditisüsteem, liigendatuna sise- ja välisauditiks (finants- ja tulemusauditi protsessid ja protseduurid, mille viivad läbi sise- ja välisaudiitorid) (*audit*).

ASO finantsjuhtimissüsteem on toodud joonisel 1.



Joonis 1. Avaliku sektori organisatsiooni finantsjuhtimissüsteem. Autori koostatud.

ASO finantsjuhtimise ülesandeks on ASO toimimise pidev parendamine – ühiskonna liikmete kasvavate nõudmiste rahuldamine avalike teenuste nomenklatuuri, kvaliteedi ja kättesaadavuse osas – ressursside kasutamise säästlikkuse (*economy*), tõhususe (*efficiency*) ja mõjususe (*effectiveness*) suurendamise kaudu.

## ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli lähtekohad

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis on informatsiooni tootmise kontseptuaalseteks eeldusteks valitud rahvusvaheliselt aktsepteeritud eelarvestamise ja finantsaruandluse printsiibid (vt Eesti Vabariigi ... 2008, 576–578; RPS §16), mis loovad süsteemse aluse eri riikide äri- ja avaliku sektori organisatsioonide majandusarvestusele, ühtlustades eelarvete ja finantsaruannete ülesehitust, koostamist ja administreerimist ning muutes eelarve- ja finantsaruandlussüsteemi andmevood mõistetavaks ja võrreldavaks.

Võimalikest alternatiividest on analüüsi tulemusena (vt osa 1.5.1 ja 1.5.2) ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis eelarvestamises, finantsarvestuses ja -aruandluses kasutamiseks valitud tegevuspõhine arvestuspõhimõte, „ ... mille rakendamisel planeeritakse ja kajastatakse ressursside kaudu tegevuste tekkepõhised tulud ja kulud” (Eelarveklassifikaator ... §2<sup>2</sup> (2) p3). Kuna tegevuspõhine arvestuspõhimõte on lülitatud eelarveklassifikaatorisse, eeldab autor selle kasutuselevõttu Eesti arvestuspraktikas.

Demingi juhtimismudeli, finantsjuhtimise ja tulemusjuhtimise integreeritud käsitlus võimaldab ASO finantsjuhtimisprotsessi vaadelda neljast etapist koosnevana:

- strateegiline ja sellest tulenev operatiivne tegevuste planeerimine, vastavalt tulemuslikkuse eesmärkide süsteemile;
- tegevuspõhise kuluarvestuse andmetel põhinev tegevuspõhine eelarvestamine tegevuste kulude, rahastamise ja tulemuslikkuse eesmärkide süsteemseks seostamiseks;
- tulemuslikkuse hindamise süsteemil baseeruv tegelike tulemuste mõõtmine; integreeritud eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemidel põhinev aruandlus; finants- ja tulemusaudit koos eesmärkidest hälbimise analüüsiga;
- järgmise juhtimistsükli strateegiliste ja operatiivsete otsuste ning plaanide tegemine või korrigeerimine kontrolletapi informatsiooni põhjal.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis järgitakse kolme eesmärki, mis tulenevad uurimisülesannetest:

- 1) ASO eelarvestamise, kuluarvestuse ja tegevustulemuste mõõtmise süsteemide integreeritus;
- 2) ASO tegevuste, toodete, teenuste tegelike kulude õige mõõtmine;
- 3) operatiivsete ja strateegiliste tegevuste ressursside säästlik, tõhus ja mõjus kasutamine.

Nendest eesmärkidest tulenevad ASO ülesanded finantsjuhtimise valdkonnas:

- eelarvetulude operatiivne ja strateegiline planeerimine ja juhtimine;
- toodete/teenuste kulude operatiivne ja strateegiline planeerimine;
- kulude pidev vähendamine operatiivse ja strateegilise kulujuhtimise kaudu.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudel põhineb:

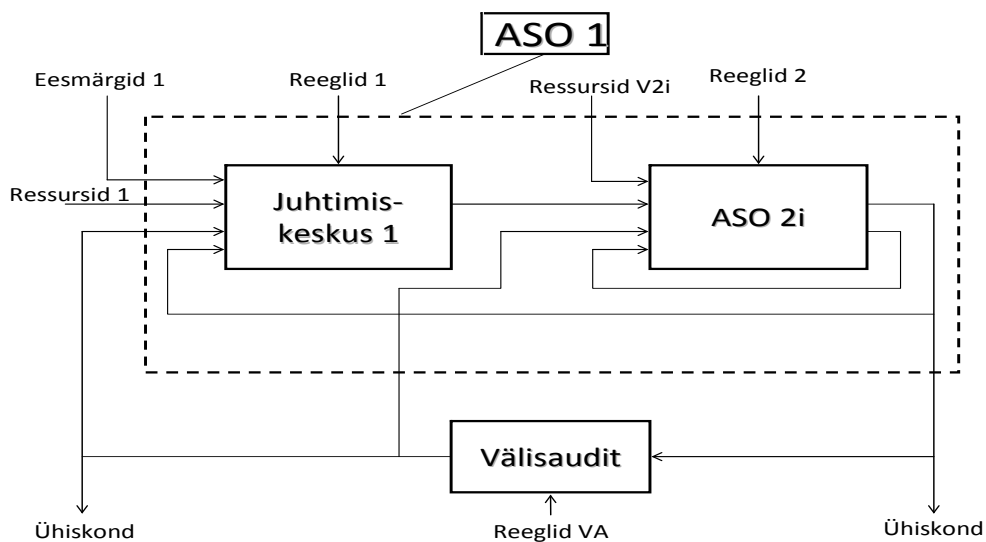
- ettekujutusel riigist kui ASOde hierarhisest struktuurist (vt joonis 2);
- ettekujutusel ASOst kui juhtimissüsteemist, mis koosneb juhtimiskeskusest ja juhtimisobjektist, kusjuures juhtimisobjekti vaadeldakse koosnevana juhitavatest protsessidest (sh avalike teenuste osutamine, arvestus, aruandlus) ja kahest mõõtekeskusest, millest üks toimib operatiivses ja teine strateegilises ajaskaalas (vt joonis 3);
- Demingi juhtimismudeli ideel organisatsiooni toimimise pidevast parendamisest akumulieritud kogemuse baasil.

### ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli strateegiline ja operatiivne vaade

Euroopa rahvamajanduse arvepidamise süsteemi (ESA 95) meetodika järgi liigendatakse Eesti riigi valitsussektor keskvalitsuseks, KOVideks ja sotsiaalkindlustusfondideks. Seepärast on finantseerimisotsuseid vaja analüüsida ja omavahel kooskõlastada:

- keskvalitsuse tasandil, kus toimub riigieelarve vahendite jaotamine,
- KOV üksuste tasandil.

Subsidiiaarsuskontseptsiooni järgi delegeeritakse kogukondlikud funktsioonid täitmiseks ühiskonna liikmele kõige lähemale avaliku halduse tasandile (Pollitt 1990). Keskvalitsuse haldusalas toimivate avalikke teenuseid ja hüvesid pakkuvate ASOde arv ületab 2013. a. novembris 335, KOV asutusi on suurusjärgus 3000 (Taro 2013). Eesti riigi halduskorraldusest tuleneb ASOde hierarhiline juhtimisstruktuur, mis on kujutatud joonisel 2.



Joonis 2. Avaliku sektori organisatsioonide hierarhia. Autori koostatud.

Organisatsiooni juhtimiskontseptsiooni osa on juhtimissüsteem (Hayden 1986, 199). Süsteemkäsitluses vaadeldakse organisatsiooni juhtimissüsteemina, mis koosneb juhtimiskeskusest (JK) ja juhtimisobjektist (JO) (Mereste 1987, 49). ASO 1 on juhtimissüsteem, mis koosneb juhtimiskeskusest (JK 1) ja madalamal hierarhiatasandil asuvast juhtimisobjektist (ASO 2i). Süsteemide hierarhilisuse seadusest (vt Mereste 1987, 24) järeldeb, et mitmetasandilise administratiivse struktuuri korral võib madalama juhtimistasandi juhtimiskeskus olla samaaegselt juhtimisobjektiks kõrgema juhtimistasandi juhtimiskeskusele. Voog, mis lähtub samast süsteemist, millesse ta suundub, moodustab „silmuse” (vt ka Mereste 1987, 82). ASO 2i väljundist sisendisse kulgev infovoog („silmus”) markeerib ASOde hierarhilisust. Hierarhia eri tasanditelt võib leida sama tüüpi organisatsioone (vt tabel 1). Iga organisatsiooni ja/või juhtimistasandi tegevust reglementeerivad õigusaktid, mille sisu on sageli sarnane. Juhtimistasandite arv organisatsioonis sõltub ASO tüübist ja tegevuse iseloomust. Juhtimissüsteemis kulgevad pidevate joontega tähistatud otse- ja tagasiside infovood. Rahalises väljenduses kirjeldavad juhitavate protsesside kulgemist eelarvestamise, raamatupidamise ja finantsaruandluse andmevood.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis tulenevad JK ülesanded juhtimisviisist, mida OECD (2005) defineerib valitsuse tervikliku lähenemisviisina juhtimisele (*the whole of government approach, WGA*), ja on järgmised:

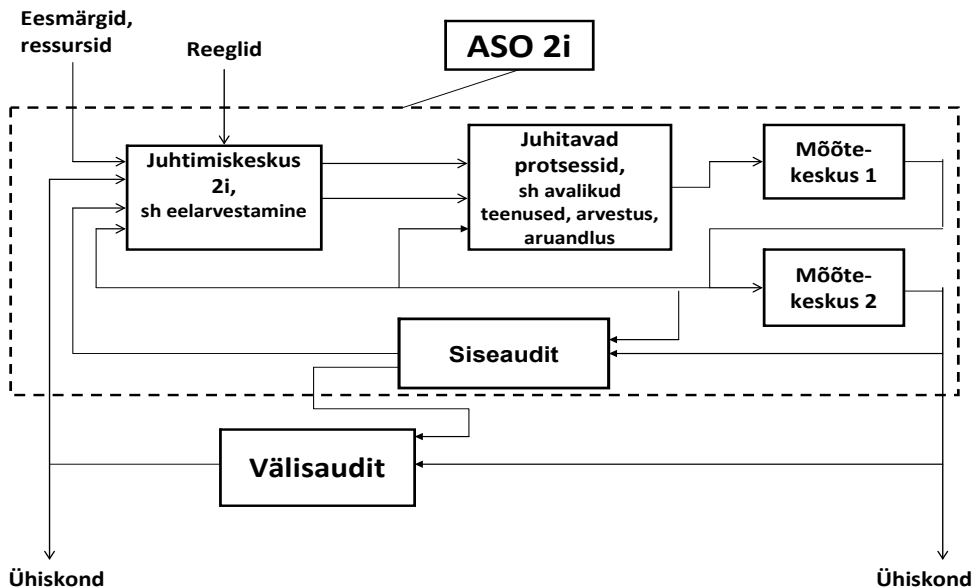
- strateegiliste eesmärkide tasakaalustamine (kompromissi leidmine huvigruppide ootuste vahel);
- huvigruppide huvide tasakaalustamine õiguslike regulatsioonide kaudu;
- avalike hüvede ja teenuste vajaduse, struktuuri, kompleksse arendamise ja kättesaadavuse koordineerimine eesmärkidest tulenevalt;
- ressursside eraldamise, kasutamise ja arvestuse koordineerimine vastavalt strateegilistele ja operatiivsetele eesmärkidele;
- tegevuse võimendamine, nt doonorite kaasamine, äriorganisatsioonide ja avaliku sektori organisatsioonide koostööprojektide (PPP) arendamine jms.

JK 1 saab „kõrgemalt” ühiskonna ootustele vastavad strateegilised ja operatiivsed eesmärgid (Eesmärgid 1) ja ressursid nende realiseerimiseks (Ressursid 1) ning transformeerib need eelarve projektiks. Nt organisatsioonipõhised arengukavad on sisendiks riigi eelarvestrateegiale, mille põhjal koostatakse riigieelarve eelnõu. Arengukavade kaudu integreeritakse strateegiline planeerimine ja eelarvestamine. Samuti saab JK 1 „kõrgemalt” eelarve koostamise käiku, sisu ja täitmise kontrolli reglementeerivad strateegilised ja operatiivsed normatiivtehnilised dokumendid (Reeglid 1), mida JK 1 adapteerib ja rakendab seejärel eelarve koostamisel. Eelarvetsükli pikkuseks on t+3 aastat. Eelarvetsükli kolme järgneva aasta plaanid koostab JK rulluvplaneerimise meetodil, arvestades ka tagasisidet varasema eelarve täitmisest. t-aasta eelarve strateegiliste eesmärkide korrigeerimine operatiivseteks algab t-1 aasta jaanuaris (Riigi ... 2015-2018) ja toimub kahe-etapilisena. Ajavahe- mikus jaanuar – mai täpsustatakse ja kinnitatakse valitsuskabinetis strateegilised eesmärgid, seejärel nende põhjal – operatiivsed. Eelarvete ettevalmistusprotsessis toimuvad läbirääkimised („ülevallt alla/alt üles”), kus eesmärknäitajate alusel ja lä-

birääkimiste käigus tasakaalustatakse vajadused (kulud) ja võimalused (tulud). Läbirääkimisprotsesse korratakse konsensuse saavutamiseni, misjärel eelarveprojekt võetakse vastu seadusena (riigieelarve) või määrusena (KOV eelarve). t-aasta riigieelarve projekt peab Riigikogule üleandmiseks valmis olema t-1 aasta septembris (Riigi ... 2015 – 2018). KOV t-aasta eelarvete projektid peavad volikogule kinnitamiseks olema esitatud t-1 aasta novembris.

JK 1 edastab madalama tasandi juhtimissüsteemile (ASO 2i) kohustuslikuks täitmiseks toodete/teenuste plaani, plaani täitmiseks eraldatud ressursid ning ressursside toodeteks/teenusteks töötlemise ja aruandluse reeglid. Peale kohustuslike teenuste osutab ASO 2i ka nõu plaaniväliseid teenuseid, mille finantseerimiseks ta hangib täiendavaid ressursse nt omatulude näol, äri sektorist (PPP), doonoritelt jm (Ressursid V2i). ASO 2i saab teenuste osutamise, ressursside kasutamise, arvestuse ja aruandluse protsesside kajastamiseks ka täiendavaid juhendmaterjale (Reeglid 2). ASO 2i annab kõrgema tasandi juhtimiskeskusele ja ASO-välistele huvigruppidele operatiivset (nt eelarve täitmise vahearuaande vormis) ja tähtaegset (nt aastaaruande vormis) tagasisidet eelarve täitmise käigust ja ressursside kasutamisest. ASO 2i aastaaruannet auditeerivad välisaudiitorid finants- ja tulemusauditi standardite järgi (Reeglid VA). ASO 2i aastaaruanded koos audiitorite järeldusotsustega on kõikidele huvigruppidele kättesaadavad. ASO 2i-de aastaaruanded koondatakse riigi aastaaruandeks, mis samuti auditeeritakse ja avalikustatakse.

ASO 2i on juhtimissüsteem, mis koosneb juhtimiskeskusest (JK 2i) ja juhtimisobjektist (JO), milles kulgevad juhitud ja mõõdetavad protsessid, nagu nähtub jooniselt 3.



Joonis 3. Avaliku sektori organisatsioon kui juhtimissüsteem. Autori koostatud.

JK 2i saab eesmärgid, ressursid ja reeglid „kõrgemalt”, koostab nende alusel eelarve ja edastab selle JOle täitmiseks. ASO 2i juhivad protsessid on nt plaanide ja eelarvete järgne ning reeglite (nt tehnoloogia, tootekirjeldus, protseduurireedid) kohane toodete valmistamine, teenuste osutamine, turundustegevus, müük, klienditeenindus. JOs toimub väärtuse loomine – sisendid (ressursid) seotakse väljunditega (avalike teenustega) ja tarbijatega. Lisandväärtus tekib ASO vaates peale teenuse müüki tarbijale. Rahalises väljenduses kirjeldavad protsesside kulgemist JOs eelarvestamise, raamatupidamise ja finantsaruandluse andmevood. Ressursside toodeteks/teenusteks muundamise protsesse ja tulemust jälgivad mõõtekeskused operatiivses (MK 1) ja strateegilises (MK 2) ajaskaalas.

Operatiivne mõõtekeskus (MK 1) töötab reaalajas, kajastades tegevuspõhiselt igapäevaseid majandustehinguid ja informeerides neist JK 2i-d, strateegilist mõõtekeskust (MK 2) ja siseauditit.

Strateegiline mõõtekeskus MK 2 kogub, korrastab ja struktureerib jooksvad andmevood ASO 2i finantsaruanneteks. Finantsarvestus ja -aruandlus toimub ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis RPSga sätestatud korras, mida spetsifitseerivad valdkondlikud juhendid ja määrused. Arvestuses ja aruandluses seostatakse ASOde ja ASO-siseste administratiivsete tasandite eelarved eelarveklassifikaatori abil, milles tulude, kulude ja investeeringute liigendamise aluseks on tegevused (Eelarveklassifikaator ... §2<sup>2</sup> (2) p3). Eelarved ja finantsaruandlus seostatakse ühtse ASOdele kohustusliku kontoplaani kaudu, mis on eelarveklassifikaatoriga harmoniseeritud.

MK 2 edastab ASO 2i retrospektiivsed standardiseeritud finantsaruanded JK 2ile, siseauditile, vajadusel ka välisauditile ja avalikkusele perioodiliselt (nt igakuiselt, kvartaalselt) vahearuanete vormis ja kord aastas aastaaruande vormis.

Siseauditi ülesanded on järgmised (vt ka AudS §69 – 71; Rahandusministri määrus 13.12.2011. nr. 54):

- 1) õigusnormidest jt regulatsioonidest kinnipidamise jälgimine;
- 2) eesmärkide ja tegevuse vastavuse jälgimine;
- 3) riskide juhtimise hindamine ja täiustamine;
- 4) toote/teenuse kasumlikkuse ja/või sotsiaalse kasu mõõtmine;
- 5) operatiivsete ja strateegiliste tegevuste ressursside kasutamise säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe mõõtmine;
- 6) JKle õigeaegse ja adekvaatse info andmine.

Andmevoogude tootmise protsessi reeglitele, normidele ja mõõdikutele vastavust kontrollib siseaudit reaalajas ja perioodide lõikes ning informeerib tulemustest JK 2id. Planeeritud hälvimise korral JK 2i rakendab meetmeid (nt korrigeerib plaane) ja edastab korrigeeritud ülesanded JOle täitmiseks.



ASO-väline kontrollorgan – välisaudit – saab andmeid MK 2lt ja siseauditilt ning kontrollib ressursside kasutamise ja finantsinfo tootmise protsessi vastavust õigusaktidele (finantsaudit). Välisaudit kontrollib ja annab informatsiooni ka ühiskonna sotsiaalmajanduslikust olukorrast (tulemusaudit). Auditi tulemustest informeeritakse JK 2id ja avalikkust üks kord aastas. Välisauditilt tagasisidena antav info on analüüsiv, mitmekülgne, mikro- ja makromajanduslikke soovitusi ja ettepanekuid esitav. JK 2i kasutab auditeeritud aastaaruannet organisatsioonisisese ja organisatsioonidevahelise finantsplaneerimise andmeallikana, arvestades kontrollorganite akumulereitud kogemusel põhinevaid soovitusi ja ettepanekuid.

### **Tekkepõhine eelarvestus ja tekkepõhine finantsarvestus ja -aruandlus**

On ilmne, et finantsjuhtimissüsteem ei toimi terviksüsteemina, kui arvestuspõhimõtte, mida eelarvete koostamisel kasutatakse, ei toeta strateegilise planeerimise ideed. ASOdes eelarvestamisel laialdaselt kasutataval kassapõhisel arvestuspõhimõttel, erinevalt tekkepõhisest arvestuspõhimõttest, puudub strateegiline vaade.

Eesti ASOd läksid üle tekkepõhisele finantsarvestusele ja -aruandlusele alates 2004. aastast. Kuna eelarvestamine jäi valdavas enamikus ASOdest endiselt kassapõhiseks, tekkis olukord, kus ASO eelarve ja eelarve täitmise aruanne koostatakse erinevaid arvestuspõhimõtteid kasutades. Eeltoodust nähtub, et erinevate arvestuspõhimõtete kasutamine suurendab eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteemide eraldatust, mis on takistuseks tervikliku finantsjuhtimissüsteemi kujundamisel.

Finantsjuhtimise kvaliteedi parendamise ühe meetmena Eestis planeeritakse RM valitsemisala arengukavas aastateks 2013–2016 täielik tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek riigiasutustes 2015. aastaks (Rahandusministeeriumi valitsemisala ... 2012, 15) (vt ka osa 2.1).

Autor uuris Eesti finantsspetsialistide suhtumist tekkepõhise arvestuspõhimõtte kasutamisse ASO eelarvete koostamisel ja viis 2011. a. jaanuaris–veebruaris läbi struktureeritud küsimustikuga ankeetküsitluse. Autor väljastas küsitluslehed 620 inimesele, kellest vastas 342, so 55,2%. Ilmnes, et tekkepõhise eelarvestamise rakendamist ASO pooldab 62% vastanutest, 4,1% on vastu ja 33,9% ei oska vastata. Tekkepõhise eelarvestamise pooldajatest omab kõrgharidust 60,1% ja avalikus sektoris töötab pooldajatest 71,3%. Uuringu tulemusi põhjalikumalt tutvustava konverentsiettekande täistekst on avaldatud AF 2012 konverentsikogumikus (vt Tikk 2012).

Eeltoodust tulenevalt soovib autor ASO eelarvestussüsteemis ning finantsarvestus- ja -aruandlussüsteemis kasutada ühtset arvestuspõhimõtet – tekkepõhist arvestust, millel on teoreetilisi eeliseid kassapõhise arvestuse ees, mis on erinevate riikide (sh Eesti) ASOde arvestuspraktikas kasutusel ning omab toetust Eesti finantsspetsialistide seas.

## Tegevuspõhine eelarvestamine (ABB) ja tegevuspõhine kuluarvestus (ABC)

Dubleerivate tegevuste elimineerimine ja kulude struktuuri korrastamine on autori arvates tugevad argumendid ABB kasuks otsustamisel. Need meetmed võimaldavad suurendada „raha eest saadavat väärtust” (*value-for-money*) ressursside säästliku, tõhusa ja mõjusa kasutamisega (OECD 2004; Pickett 2005). ABB on heaks kiidetud ja kasutusele võetud EL institutsioonides (vt Liu 2006; Euroopa Parlamendi ... 2009) ja ka Eesti äriorganisatsioonides (Rannamets 2008). Seepärast valis autor ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis kasutamiseks tegevuspõhise eelarvestamise (ABB) meetodi.

Kaplani&Cooperi (2002), Brimsoni&Antose (1999), Liu (2006) ja Karu *et al.* (2007) tööde sünteesina pakub autor välja järgmised ABB sammud:

- koostatakse eelarveperioodi toodete/teenuste müügitulu prognoos tarbijate lõikes;
- identifitseeritakse müügitulu saavutamiseks vajalikud tegevused;
- tegevuste keerukusastme alusel valitakse tegevuspõhised kulukäituriid;
- kirjeldatakse iga kulukandja (toote valmistamine, teenuse osutamine) tegevused;
- sama kulukäituriiga tegevuste kulud koondatakse kulukogumitesse;
- hinnatakse iga tegevuse ressursivajadust;
- valitakse ressursipõhised kulukäituriid;
- eelarvestatakse ressursivajadus;
- läbirääkimiste tulmusena täpsustatakse ressursside reaalne pakkumine;
- täpsustatakse tegevuste maht ja eelarved.

Autori arvates on nõudluspõhise ressursivajaduse ja „kõrgemalt” saadud ressursside tasakaalustamise etapp ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis kriitilise tähtsusega, sest sellel etapil planeeritakse ASO ressursside kasutamise säästlikkus, tõhusus ja mõjus. Seepärast on autor täiendanud Kaplani ja Cooperi mudelit (Kaplan&Cooper 2002, 266), infovahetuse markeerimisega ressursikasutuse pingestamise etapil. See on tähtis, sest ressursikasutuse kvaliteedist sõltub tarbijatele osutatavate teenuste maht.

Eelnevast nähtub, et ABB seob eraldatud finantsvahendid eesmärkidega (tooted, teenused ja tulemid), survestades organisatsiooni kasutama eraldatud ressursse efektiivselt ja otsima kuluefektiivseid lahendusi ühiskonna liikmete vajadusi rahuldavate komplekssete toodete/teenuste koguse suurendamiseks või kvaliteedi parendamiseks. Survestamine eesmärkide täitmiseks eraldatud finantsvahendite abil paneb ASO juhtidele vastutuse eesmärkide täitmise eest, mitte eelarvepositsioonidest kinnipidamise eest nagu see on traditsioonilises mudelis. Muutub ka keskvalitsuse roll, milleks on nüüd kontroll ASO eesmärkide täitmise üle.

Tegevuspõhine kuluarvestus (ABC) on tegevuspõhisele eelarvestamisele (ABB) vastupidiselt kulgev protsess (Kaplan&Cooper 2002). ABB ja ABC erinevad eesmärgipüstituse poolest, milleks on toodete/teenuste eelarvestamine (ABB) ja toodete/teenuste omahinna kalkuleerimine (ABC). Nad erinevad ka selle poolest, et ABB lähtub hinnangulistest kuludest, ABC aga tegelikest kuludest.

Autoripoolsete täiendustena on Kaplani ja Cooperi mudelisse (Kaplan&Cooper 2002, 115) lisatud ABC etapid, millest esimeses etapis toimub üldiste tegevuste kuluarvestus. Teises etapis jaotatakse tegevuste kulud väljunditele (tooted/teenused). Veel on autor mudelisse lisanud toodete/teenuste otsekulud, mis on täisomahinna arvutamiseks vajalikud.

Cagwin&Bouwman (2002) järgi seob ABC organisatsiooni tegevused strateegiliste eesmärkidega (valmistatavad tooted/teenused), iseloomustades sel moel organisatsiooni ressursivajaduse dünaamikat. Seega toetab kuluarvestus ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis planeeritud eesmärkide (tooted/teenused) saavutamist. Kuna ABC andmeid kasutatakse ABB lähteandmetena, integreeritakse nii kuluarvestus, finantsarvestus ja -aruandlus ning eelarvestamine.

Tulenevalt sellest, et tulude ja kulude tekkimise aluseks on toodete valmistamiseks, teenuste osutamiseks ja realiseerimiseks vajalikud tegevused, soovib autor osas 1.1.1 esitatud võimalikest arvestuspõhimõtetest ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis eelarvestamises, finantsarvestuses ja -aruandluses kasutamiseks tegevuspõhise arvestuspõhimõtte, „... mille rakendamisel planeeritakse ja kajastatakse ressursside kaudu tegevuste tekkepõhised tulud ja kulud” (Eelarveklassifikaator ... §2<sup>2</sup> (2) p3). Tegevuspõhine arvestuspõhimõte on lülitatud eelarveklassifikaatorisse, mis lubab autoril järeldada selle kavandatavat kasutuselevõttu Eestis.

### **ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelit mõjutavate tegurite võrdlus Lüderi FMR mudeli muutujatega**

Mudelite võrdluses ilmnevad nii sarnasused kui ka erinevused. Sarnane on sõltuvusteoreetiline lähenemine: mida suurem on organisatsiooni ja keskkonna vastastikune sõltuvus, seda arenenumat finantsjuhtimissüsteemi ta vajab või kasutab (vt Mauldin&Ruchala 1999). Keskkonnasõltuvust kinnitab praktikas Eesti finantsjuhtimise analüüsist osas 2.1 ilmnev vajadus finantsjuhtimissüsteemi täiustamiseks. ASO strateegiline juhtimine on arenenud kiiremini kui finantsjuhtimine. Seepärast ei toeta finantsjuhtimissüsteem täiel määral ASO üldisi nüüdisajastatud strateegilisi eesmärke, milleks on tegevuse jätkusuutlikkuse tagamine, ressursikasutuse läbipaistvus ja „raha eest saadava väärtuse” (*value for money*) kontseptsiooni järgimine.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli õiguslikke aluseid mõjutavad globaalsed majanduspoliitilised mõjurid ja rahvusvahelised õigusaktid korrepondeeruvad osas 1.3.1 toodud Lüderi FMR mudeli muutujatega. Nt Eestis toimunud ühiskonnakorra muutus lõi stiimulid finantsarvestuse reformimiseks. Ülemaailmne majanduskriis mõjutas negatiivselt Eesti riigieelarve tasakaalu ja sundis otsima vahendeid tasakaalu säilitamiseks. EL arvestussüsteemi integreerumise ettevalmistamine käivitas Eestis finantsjuhtimise reformi, mis päädis rahvusvaheliste arvestusstandarditega harmoniseeritud uue raamatupidamise seaduse jõustumisega 01.01.2003.a. ja RTJde uuendamisega. Alates astumisest EL koosseisu 01.05.2004.a. rakendub Eestis EL ühenduse õiguslik raamistus (*acquis communautaire*) (Euroopa Komisjoni ... 2008). Finantsarvestuse ja -aruandluse arendamine toimub rahvusvahelistelt kutseorganisatsioonidelt (nt IFRSB, IPSASB jt) saadava teabe abil.

Põhimõtteliselt sarnane on ka administratiivse struktuuri osa, kus ASO juhtimist ja finantsjuhtimist käsitletakse Lüderi esitatud kategooriates „tsentraliseeritud/detsentraliseeritud”, „kontsentreeritud/fragmenteeritud” (Lüder 2002, 9).

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli ja Lüderi FMR mudeli erinevused tulenevad mudelite loomise vahelisel ajal (11 aastat) toimunud keskkonna ja finantsjuhtimise arengust. ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis lähtutakse NPFM suunistest finantsjuhtimise tulemuslikkuse taotlemisel. Keskendutakse finantsjuhtimissüsteemi osiste integreeritusele, mille saavutamist toetavad finantsjuhtimise metodoloogilist korraldust mõjutavad tegurid, organisatsioonisesed väärtushinnangud (vt ka Elwood 2002, 276, osas 1.2.1) nt organisatsiooni kultuur, tööjõud ja selle kvaliteet ning pidevalt uuenevad infotehnoloogilised lahendused.

### **ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli erinevus traditsioonilisest mudelist**

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudel erineb ASO traditsioonilisest finantsjuhtimise mudelist (üheaastane, sisendipõhine, kontrollile orienteeritud) tervikliku, pikaajalise, väljundile orienteeritud ja toimimise tulemuslikkust mõõta võimaldava vaate poolest.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis on seotud:

- strateegiline ja operatiivne planeerimine ning juhtimine;
- tegevuspõhine eelarvestamine (ABB) ja finantsaruandlus;
- tegevuspõhine eelarvestamine (ABB) ja tegevuspõhine kuluarvestus (ABC);
- tegevuspõhine kuluarvestus (ABC) ja finantsaruandlus;
- tegevuspõhine strateegiline ja operatiivne kulude juhtimine.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelis toodetavate andmevoogude kasutusala ja kasutajate ring on lai: huvigrupid saavad jooksvat informatsiooni nii mineviku, hetkeseisu kui ka tuleviku kohta, liigendatuna vastavalt kasutaja vajadustele kas

organisatsiooni, ministeeriumi haldusala või riigi tasandil või mingitel muudel liigendusalustel. Andmevood võimaldavad analüüsida kõigi hierarhiatasandite ASOde jätkusuutlikkust, ressursside kasutamise säästlikkuse, tõhususe ja mõjususe trende, saada informatsiooni, mis võimaldab parendada juhtimisotsuste kvaliteeti kõigis juhtimisvaldkondades (strateegilises juhtimises, finantsjuhtimises, tulemuslikkuse juhtimise, personalijuhtimises, kommunikatsiooni ja infotehnoloogia juhtimises) kõigil juhtimistasanditel.

### **Tallinna linna finantsjuhtimismudeli analüüsi tulemused ja arendusettepanekud**

Tallinna linna finantsjuhtimismudeli, mis vastab põhiosas ASO finantsjuhtimise integreeritud mudelile püstitatud nõuetele, uurimise eesmärk on kontrollida ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli rakendatavust praktikas. Tallinna linna finantsjuhtimismudeli analüüsist järeldub, et mudel, milles on integreeritud strateegiline ja operatiivne planeerimine, eesmärgipõhine toodete/teenuste mahu ja ressursivajaduse eelarvestamine ning finantsarvestus ja -aruandlus, on oma põhiosas praktikas töökindel.

Tallinna linna finantsjuhtimismudeli edasisel analüüsimisel Demingi juhtimismudeli ideel põhineva ASO tulemusaruandluse süsteemi raamistikus, millel põhineb ka ASO finantsjuhtimise integreeritud mudel, ilmnevad probleemid. Nähtub, et eelarve ettevalmistamisele, eelarvete koostamisele ja aruandlusele kulutatakse rohkem aega ja tähelepanu kui eraldatud ressursside kasutamise abil saavutatud tulemuste analüüsile. Analüüsist järeldub ka, et Tallinna linna finantsjuhtimissüsteem ei ole terviklik. Mudeli etapid ei ole piisavalt integreeritud ja süsteem ei ole tasakaalustatud.

Autor väidab isikliku kogemuse põhjal, et Tallinna linna finantsjuhtimise analüüsimisel ilmnunud probleemid esinevad suuremal või väiksemal määral enamuses ASOdes.

Tallinna linna finantsjuhtimismudeli analüüsimisel ilmnevad kitsaskohad järgmistes valdkondades.

1. Ressursside kasutamise strateegilist juhtimist ja juhtide tulemusvastutuse tõstmist pärssivad kitsaskohad.

Autor soovib strateegiliste plaanide (arengukavade) ja eelarvete nõrga seotuse tõttu üle vaadata ja integreerida strateegilise ja operatiivse planeerimise süsteemid (eesmärgid, tegevuskavade meetmed), eelarved (meetmete finantsplaanid) ning meetmete rahastamine iga KOV üksuse tasandil. Selleks tuleb harmoniseerida strateegilised eesmärgid ja valdkondlike arengukavade eesmärgid („ülalt alla” meetod) ning eelarvestrateegia sisendiks olevad organisatsioonipõhiste arengukavade eesmärgid (sh KOV üksuste arengukavade eesmärgid) valdkondlike

arengukavade eesmärkidega („alt üles” meetod). Selliselt integreeritakse ASO finantsjuhtimissüsteemi strateegilise ja operatiivse planeerimise, toodete/teenuste nõudluse eelarvestamise ja rahastamise etapid.

Autor soovib ühtlustada organisatsioonipõhiste (sh KOV üksuste) ja valdkondlike arengukavade ning rakendusplaanide struktuuri, sest organisatsioonipõhiste arengukavade rakendusplaanide kohustuslik osa – meetmete finantsplaanid – on eelarveprojektide sisendiks. Sisendite struktuuride ühtlustamine lihtsustab eelarve koostamist ja muudab eelarve läbipaistvamaks. Strateegiliste eesmärkide süsteemi, arengukavade ja nende rakendusplaanide struktuuri korrastamine vältida dubleerivaid tegevusi sh vältida meetmete mitmekordset rahastamist erinevatest allikatest. Autor soovib arengukavade ja rakendusplaanide korrastamiseks moodustada ajutine koordineeriv administratiivüksus (nt komisjon) või otsida alternatiivseid lahendusi (nt määrata vastutav allüksus ja moodustada eri valdkondade spetsialistide baasil ajutine töögrupp).

Tallinna linna finantsjuhtimise dokumendianalüüsist ja intervjuudest nähtub, et Tallinna linna finantsjuhtimismudeli seostamist vajavad etapid on Demingi juhtimistsükli vaates etapid „Kontrolli”, „Korrigeeri” ja „Planeeri”. Tallinna linna finantsjuhtimissüsteemi võimaluste täielik mõistmine ja kasutamine eeldab/nõuab majandustegevuse tulemuste pikemaajalist finants- ja sotsiaalset analüüsi, mis praegu puudub.

ASO ressursikasutuse tulemuslikkuse mõõtmiseks soovib autor töötada välja ühtse mõõdikute (indikaatorid, standardid) süsteemi, mis on eelarveprotsessi väljundite (*output*) ja tulemuste (*outcome*) tõhususe (*efficiency*) hindamise aluseks. Autor peab vajalikuks kehtestada selged kvalitatiivsed ja kvantitatiivsed indikaatorid eesmärkide täitmise mõõtmiseks nii strateegilises kui ka operatiivses ajaskaalas, *ex ante* ja *ex post*. Sellise süsteemi loomine eeldab ASO erinevate valdkondade spetsialistide koostööd. Laiapõhjalise töögrupi moodustamiseks ja suure töömahu tõttu peab autor otstarbekaks teadusasutuste, audiitorbüroode, konsultantide jt kaasamist. Tegevustulemuste mõõtmine võimaldab analüüsida ressursside kasutamist ning analüüsile tuginedes tõsta juhtimisotsuste kvaliteeti. Tegevustulemuste mõõtmise ja ressursside kasutamise tõhususe hindamise süsteem integreerib eelarvestamise, finantsarvestuse ja -aruandluse ning strateegilise ja operatiivse planeerimise etapid.

Finantsjuhtimissüsteemi kriitilisest analüüsist nähtub, et eelisarendamist vajab ASOde tulemusauditi korraldus nii sise- kui välisauditi vormis. Tulemusauditi korraldus ja võimekus jääb praegu finantsauditist maha. Ka siin on vajalik ASO koostöö teadusasutustega, audiitorbüroodega ja konsultatsioonifirmadega tulemusauditi süsteemi välja töötamiseks, kasutatavate meetodite ja hindamiskriteeriumite valikuks, aga ka audiitorite koolitamiseks. Tulemusauditi arendamine toetab aruandluse ning strateegilise ja operatiivse planeerimise etappide mitmekülgsemat tagasisidestamist.

2. Õigusaktidest tulenevad kitsaskohad (KOV üksuse eelarve tulude ja kulude tugev sõltuvus keskvalitsuse otsustest; sagedased õigusaktide muutmised; õigusaktidest tulenev ebarentaablite teenuste, nt sotsiaalhoolekande teenused, osutamise kohustus; vastuolud õigusaktides nt arvestusmetoodikate kasutamise osas).

KOV üksuste tulude ja kulude sõltuvus keskvalitsuse otsustest on vältimatu. Sõltuvuse negatiivne mõju väljendub eriti tugevasti majanduslanguse perioodil KOV üksuse eelarvemahu vähenemise kaudu. Ka ebarentaablite teenuste osutamine on vältimatu, tulenedes õigusaktidega KOV üksustele pandud avalike teenuste osutamise kohustusest. Eeltoodu demonstreerib ressurside efektiivse kasutamise olulisust ja kinnitab vajadust efektiivistada KOV üksuse ressursikasutust, mida on võimalik saavutada finantsjuhtimistsükli etappide integreerimise kaudu.

Elimineerimaks vastuolusid kehtivates õigusaktides soovib autor need süsteemselt üle vaadata ning omavahel harmoniseerida.

3. Kasutatavast arvestusmetoodikast tulenevad kitsaskohad.

Finantsjuhtimise analüüsist ilmneb, et iga ASO korraldab finantsjuhtimist oma äranägemise järgi. Autor soovib töötada välja eelarvestamise, kuluarvestuse ja kulujuhtimise meetodilised juhendmaterjalid kõigile ASOdele ühiseks kasutamiseks. Autori arvates on otstarbekas kasutada ühtlustatud arvestusmeetodeid juba sellepärast, et kõik ASOed edastavad oma andmed, mille põhjal koostatakse riigi koondaruanded, riigi ühtsetesse infosüsteemidesse. Tulenevalt sellest, et tulude ja kulude tekkimise aluseks on toodete valmistamiseks, teenuste osutamiseks ja realiseerimiseks vajalikud tegevused, soovib autor võimalikest arvestuspõhimõtetest eelarvestamises, finantsarvestuses ja -aruandluses kasutamiseks tegevuspõhist arvestuspõhimõtet, mis on juba lülitatud eelarveklassifikaatorisse. Autor soovib selle arvestuspõhimõtte lülitada ka teistesse Eesti õigusaktidesse (nt RPS).

Autor arvab, et meetodilise juhendmaterjali väljatöötamine peaks toimuma RM ja/või Raamatupidamise Toimkonna egiidi all koostöös ASO eelarve- ja/või finantsteenistustega, teadusasutustega ja koolituskeskustega.

Eelarvestamise meetodiks soovib autor ABBd ja kuluarvestuse meetodiks ABCd. ABBd ja ABCd soovib autor seepärast, et need meetodid panevad juhtidele vastutuse ja aruandekohustuse ning survestavad neid ressursse efektiivselt kasutama. Nii integreeritakse ASOde kuluarvestus, finantsarvestus ja -aruandlus, eelarvestamine ja rahastamine. Oluline on ka see, et ABB ja ABC on ennast paljude ASOde arvestuspraktikas tõestanud nii Eestis kui ka väljaspool.

ABB ja ABC meetodika omandamist soovib autor toetada ASO finants- ja juhtimisspetsialistide koolimisega.

ASO finantsjuhtimise integreeritud mudeli juurutamine on töömahukas. Seepärast soovib autor mudeli etapiviisilist juurutamist vastavalt ajakavale. Autori arvates tuleb alustada õigusaktide korrastamisest, jätkata metoodilise juhendmaterjali väljatöötamisega, seejärel ühtlustada andmeterviklikkust ning andmete kättesaadavust tagavad IT süsteemid, vajadusel neid täiustades. Pärast eelloetletud ettevalmistustöid saab alustada mudeli juurutamist ASOde (nt KOV territoriaalsete üksuste) lõikes.



## ALLIKATE LOETELU

Abejule, A. 2000. An Administrative and Institutional Perspective of Activity-Based Costing Implementation. *Acta Wasaensia* no 74.

ACCA. 2002. Financial Shared Services Centres: Opportunities and Challenges for the Accounting Profession. ACCA Research Report no 79.

AGA 2005. Financial Management Shared Services. A Guide for Federal Users.

Anderson, J.C., Rungtusanatham, M., Schroeder, R., S. 1994. A Theory of Quality Management Underlying the Management Method. *Academy of Management Review*. 19 (3), 472-509.

Anthony, R., N., Young, D., W. 1998. *Management Control in Nonprofit Organizations*. 4th ed. Illinois: Irwin Homewood.

Antràs, P., E. Helpman 2004. Global Sourcing. *Journal of Political Economy*. Vol. 112, No. 3.

Athukorala, S.A., Reid, B. 2003. *Accrual Budgeting and Accounting in Government and Its Relevance for Developing Member Countries*. Asian Development Bank. Manila. Viidatud: A. Schick, 2007. Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools *OECD Journal on Budgeting* 7(2), 109–138, lk 131 järgi.

Atkinson, C., Shaw, S. 2006. Managing Performance. In: Lucas, R., Lupton, P., Mathieson, H. *Human Resource Management in an International Context*. UK:CIPD

Aucoin, P. 2006. The New Public Governance and the Public Service Commission. *The Journal of Public Sector Management*. Vol 36, Issue 1, 33–50.

Bacher, C. 2007. *Contingency theory. What are the strengths and weaknesses of the systems approach as used by contingency writers in analyzing organizations?* GRIN: Werlag GmbH.

Bailey, D. 1999. Local Government Economics: Principles and Practice. London: Macmillan Press.

Bangemann, T., O. 2005. Shared Services in Finance and Accounting. Farnham: Answerthink.

- Barzelay, M. 2001. *The New Public Management: Improving Research and Policy Dialogue*. California: University of California Press.
- Beardwell, L., Holden, L., Claydon, T., 2004. *Human recourse management. A contemporary approach*. 4th ed. Harlow: Financial Times/Prentice Hall
- Bergmann, A. 2009. *Public Sector Financial Management*. UK: Pearson Financial Times.
- Bertalanffy, L. von 1950. An Outline of General System Theory. *British Journal for the Philosophy of Science*. Vol 1, No 2.
- Bitici, U., S., Carrie, A., McDevitt, L. 1997. Integrated performance measurement systems: an audit and development guide. *TQM Magazine*, Vol 9, No 1.
- Blöndal, J., R. 2003. Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. *OECD Journal on Budgeting*. Vol 3, No 1, 43–59.
- Boardman, A., Greenberg, D., Vining, A., Weimer, D. 2011. “Chapter 1: Introduction to Cost-Benefit Analysis.”; “Chapter 2: Conceptual Foundations of Cost-Benefit Analysis.” In *Cost-Benefit Analysis: Concepts and Practice*. Boston: Prentice Hall, 1–51.
- Bogt, H. 2001. Politicians and output-oriented performance evaluation in municipalities. *European Accounting Review*, 10 (3), 621–643.
- Boston, J., Martin, J., Pallot, J., Walsh, P. 1996. *Public Management: The New-Zealand Model*. Auckland: Oxford University Press.
- Bovaird, T. 2004. Public-private partnerships: from contested concepts to prevalent practice. *International Review of Administrative Sciences* 70 (2) 199–215.
- Brimson, J., A., Antos, J., 1994. *Activity-Based Management: for Service Industries, Government Entities, and Non-profit Organisations*. UK: John Wiley & Sons.
- Brimson, J.,A., Antos, J., 1999. *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*. UK: John Wiley & Sons.
- Burns, T., Stalker, G., M. 1991. *The Management of Innovation*. London: Tavistock Publications.
- Cagwin, D., C., Bouwman, M.,J. 2002. The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*. Vol 13, 1–39.

Carlin, T.M. 2003. *Accrual Accounting & Financial Reporting in the Public Sector: Reframing the Debate* Sydney, Macquarie Graduate School of Management, MGSM Working Paper 2003 No 22

Carlin, T.M. 2004. Output-based management and the management of performance: insights from the Victorian experience. *Management Accounting Research* 2004, Vol 15 No 3, 267–283.

Carlin, T., M., Guthrie, J. 2001. Lessons from Australian and New-Zeland Experiences with Accrual Output Based Budgeting. In: *Learning from International Public Management Reform*. L., R. Jones, J. Guthrie, P. Steane (eds) New York: Elsevier Science 89–102.

Carnegie, G., D. 2008. The Historical Development of Accounting Regulation; Education and Literature in Australia. In: *12th World Congress of Accounting Historians. Congress Proceedings* Vol I. 295 - 316

Chan, J., L., Jones, R., Lüder, K. 1996. Modeling Governmental Accounting Innovations: an assessment and future research directions. *Research in Governmental and Nonprofit Organisations*. Vol 9. 1–19.

Chan, J., L. 2002. Comparative International Government Accounting Research (CIGAR) Methodology: Issues and Strategies. Montesinos, V. And Vela, J.M. (eds) *Innovations in Governmental Accounting*. Berlin, New York: Kluwer, 23–29.

Chan, J., L., Xiao, X. 2009. Financial management in public sector organizations. In: Boivard, T., Löffler, E. (eds) *Public Management and Governance*. 2<sup>nd</sup> ed London and New York: Routledge.

Chenhall, R., H. 2007. *Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research*. In: Chapman, C., S., Hopwood, A., G., Shields, M., D. (eds) *Handbook of Management Accounting Research*. Amsterdam: Elsevier Ltd.

Christensen, M. 2002. Accrual Accounting in the Public Sector: the case of the New SouthWales Government. *Accounting History*, 7(2), 91–122.

Christensen, T., Læg Reid, P. 2002. *New Public Management: The Transformation of Ideas and Practice*. UK: Ashgate Publishing.

Christensen, T., Læg Reid, P., Roness, P. G., Rovik, K. A. 2007. *Organization Theory and the Public Sector. Instrument, culture and myth*. London and New York: Routledge.

Coase, R. H. 1937. The Nature of the Firm. *Econometrica*, Vol. 4.

Creswell, J. W., Plano Clark V., L., Gutmann, M., L., Hanson, V., E. 2003. *Advanced mixed methods research designs. Handbook of Mixed Methods in Social and Behavioural Research*. A. Tashakkori, C. Dedlie (eds). Thousand Oaks: Sage 209–241.

Curristine, T. 2005. Government Performance: Lessons and Challenges. *OECD Journal on Budgeting*. Vol 5, No 1, 127–151.

Dabušinskas, A., Randveer, M. 2011. The Financial Crisis and the Baltic States. In: M. Beblavy, D. Cobham, L. Odor (eds) 2011. Ch 6. *The Euro Area and the Financial Crisis*. UK: Cambridge University Press

Deming, W. E. 1986. *Out of the Crisis*. Cambridge:Massachusetts Institute for Technology, Center for Advanced Engineering Study.

Deming, W. E. 1993a. *Quality, Productivity, and Competitive Position*, Quality Enhancement Seminars, Inc., 39.

Deming, W. E. 1993b. *The New Economics for Industry, Government, Education*. 2nd ed. MIT Press.

Diamond, J., Kheman, P. 2005. *Introducing Financial Management: Information Systems in Developing Countries*. Washington: IMF. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05196.pdf>

Dickmeyer, N. 2004. *Budgeting System Analysis and Proposed New Budgeting System for Michigan Technological University*. <http://www.admin.mtu.edu/admin/cfo/ndickmeyer.pdf>

Drury, C. 2008. *Management and Cost Accounting*. London: South–Western/Cengage Learning.

Eelarveklassifikaator ja riigieelarve kassalise teenindamise eeskiri. <https://www.riigiteataja.ee/akt/117042012003?leiaKehtiv> (10.02.13.)

Eelarveklassifikaatori kasutamise juhend. [http://www.rtk.ee/Eelarveklassifikaatori\\_kasutamise\\_juhend\\_2013.pdf](http://www.rtk.ee/Eelarveklassifikaatori_kasutamise_juhend_2013.pdf) (15.03.13.)

Eesti infoühiskonna arengukava 2013. 2006. [http://www.riso.ee/et/files/Infoyhiskonna\\_arengukava\\_2013.pdf](http://www.riso.ee/et/files/Infoyhiskonna_arengukava_2013.pdf) (20.04.10.).

Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne 2008. Tallinn: Juura.

Elwood, S. 2002. Towards a Contingency Theory for Hospital Cost Accounting Systems: a Comparison of the UK and New-Zealand. In: Montesinos, V., Vela,

J.M. (eds) *Innovations in Governmental Accounting*. Berlin, New York: Kluwer, 265–281.

Epstein P. D, Campbell W. 2002. Use and the Effects of Using Performance Measures for Budgeting, Management and Reporting. GASB SEA Research Case study: City of Austin. September 2002, [http://www.seagov.org/sea\\_gasb\\_project/local\\_austin.pdf](http://www.seagov.org/sea_gasb_project/local_austin.pdf) (25.07.2012)

Euroopa Komisjoni teatis - raamatupidamisarvestuse süsteemi ajakohastamist käsitlev eduaruanne 31. märtsi 2008 aasta seisuga /\* KOM/2008/0515 lõplik \*/ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0515:FIN:ET:HTML> (sept. 2010).

Euroopa Parlamendi raport 25.02.2009.a. „Tegevuspõhise eelarvestamise ja tegevuspõhise juhtimise meetod kui haldusvahend eelarvevahendite eraldamiseks (2008/2053(INI))” <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A6-2009-0104+0+DOC+XML+V0//ET#title2>

Euroopa Ühenduste Komisjoni otsus 12.12.2008. teatavate kolmanda riigi raamatupidamisstandardite ja rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite kasutamise kohta konsolideeritud raamatupidamisaruannete koostamisel kolmandate riikide väärtpaberiemitentide poolt. <http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=en&ihmlang=en&lng1=en,et&lng2=bg,cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,mt,nl,pl,pt,ro,sk,sl,sv,&val=485600:cs&page=> (sept. 2010).

EQO (European Organization for Quality) 2000. *Towards a European Vision of Quality – The Way Forward*. [http://eaq.ee/uudised/EQO\\_vision.pdf](http://eaq.ee/uudised/EQO_vision.pdf) (aprill 2013)

Evans, P., Bellamy, S. 1995. Performance evaluation in the Australian public sector: The role of management and cost accounting control systems. *International Journal of Public Sector Management*. Vol. 8 No 6, 30–38.

Falconer, P. 1997. Public Administration and the New Public Management. Lessons from the UK experience. <http://www.fu.uni-lj.si/personal/english/FALPOR97.pdf> (aprill 2013).

Farneti, F., Young, D. W. 2008. A Contingency Approach to Managing Outsourcing Risks in Municipalities. *Public Management Review*, Vol. 10, No 1, 89–99.

Ferlie, E., Pettigrew, A., Ashburner, L., Fitzgerald, L. 1996 *The New Public Management in Action*. New York: Oxford University Press.

Ferreira, A., Otley, D. 2009. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research* (December 2009), 263–282

Finantsarvestuse, personali- ja palgaarvestuse ning hanketegevuse hetkeolukorra analüüs [http://www.koda.ee/public/Failid/Hetkeolukord\\_tugiteenustes2.pdf](http://www.koda.ee/public/Failid/Hetkeolukord_tugiteenustes2.pdf) (sept 2010).

Fisher, C.,M., Barfield, J., Li, J., Mehta, J. 2005. Retesting a Model of the Deming Management Method. *Total Quality Management and Business Excellence* No 5, 1–22.

Forcese, D., P, Richter, S. 1973. *Social Research Methods*. Englewood Cliffs. New York: Prentice Hall.

Fourier, D. 2009. *Good Corporate Governance in Ensuring Sound Public Financial Management*. New York: Oxford University Press.

Garengo, P., Biazzo, S., Bitici, U., S. 2005. Performance measurement systems in SMEs: A review for research agenda. *International Journal of Management Reviews*. Vol 7, No 1, 25 – 47.

Ghuri, P., Grønhaug, K. 2004. *Äriuuringute meetodid. Praktilisi näpunäiteid*. Tallinn: Külim.

Godfrey, A., D., Devlin, O., J., Merrouche, M., C. 2001. A Diffusion-Contingency Model for Government Accounting Innovations. In: Bac, A. (ed). *International Comparative Issues in Government Accounting* 279–296. Boston: Kluwer

Gortner, H., F., Mahler, J., Nicholson, J.,B. 1997. *Organization Theory. A Public Perspective*. 2<sup>nd</sup> ed. California: Wadsworth.

*Government Financial Reporting. Accounting Issues and Practices, study 11*. 2000. Issued by the International Federation of Accountants.

Governmental Accounting Standards Board. 2003. *Why Governmental and Financial reporting is – and should be – Different*. Norwalk CT.

Grant, S., C. 2012. A Constructive Approach to Organizational Learning in a Tactical Operations Centre. Defence Research and Development Canada. *PsychNology Journal*, Vol 10, No 1, 7 – 22

Griffin, R. 2004. *Fundamentals of Management* 6<sup>th</sup> ed. South-Western Cengage Learning.

Grossi, G. 2010. Tulemuspõhine eelarvestamine. Riikidevaheline võrdlus. Lõpparuanne.

Guthrie, J., Olson, O., Humphrey, C. 1999. Debating Developments in New Public Financial Management: the Limits of Global Theorising and Some New Ways

Forward. *Financial Accountability & Management*. 15 (3) & (4), August/November 1999, 209–228.

Guthrie, J., Humphrey, C., Jones, L., C., Olson, O. (eds.) 2005. *International Public Financial Management Reform: Progress, Contradictions, and Challenges*. North Carolina: Information Age Publishing.

Halcomb, E., J., Andrew, S. 2009. Practical considerations for higher degree research students undertaking mixed method projects. *International Journal of Multiple Research Approaches*. Vol 3, no 2, 153–162.

Haldma, T. 2004a. Development of the Estonian Accounting System: a Phased Approach. *Konverentsikogumik Majandusarvestuse aktuaalsed probleemid äri- ja avalikus sektoris*. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool.

Haldma, T. 2004b. Eesti majanduspoliitika areng Euroopa keskkonnas (*Stages of the Integration of the Estonian Accounting System into the International Framework*). Majandusarvestuse aktuaalsed probleemid äri- ja avalikus sektoris. *Konverentsikogumik* (lk. 35–47). Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool.

Haldma, T. 2006. Factors affecting Accounting Development in the Harmonization Process with the International Framework: The Case of Estonia. In: *International Accounting Standards, Regulations and Financial Reporting*. G., N. Gregoriu, M. Gaber (eds). Oxford, Burlington: Elsevier, 2006, 457–482.

Haldma, T., Grossi, G., Peda, P., Liik, M. 2008. Performance Management in Public Transport Provision: the Case of Estonian cities. - *Local Governance and its impact on public service management* (edited by G.Grossi, R.Mussari and C.Reichard). - Milan: Cedam, 2008, 177–222.

Haldma, T. 2009. Helesinine unistus teeninduskeskusest. *Postimees* 19.10.2009. <http://www.postimees.ee/?id=176883><http://www.postimees.ee/?id=176883> (15.06.2010).

Hansen, S., C., Van der Stede, W., A. 2004. Multiple Facets of Budgeting: An Exploratory Analysis. *Management Accounting Research* 15, 415-439.

Hansson, S., O. 2007. “Philosophical Problems in Cost-Benefit Analysis.” *Economics and Philosophy* 23, 163–183.

Hartog, D., N., Boselie, P., Paauwe, J. 2004. Performance Management: A Model and Research Agenda. *Applied Psychology: An International Review*. 53 (4), 56 – 59.

Hawkesworth, I., Emery, R., Wehner, J., Saegert, J. 2010. Budgeting in Lithuania. *OECD Journal on Budgeting*, Vol 2010/3, 1 – 36.

- Hayden, C. 1986. *The Handbook of Strategic Expertise*. New York: The Free Press.
- Heinrich, C., J. 2002. Outcomes-Based Performance Management in the Public Sector: Implications for Government Accountability and Effectiveness. *Public Administration Review*, 62 (6), 712 - 725
- Hodgson, A. 1987. Deming's Never-ending Road to Quality. *Personnel Management*, July, 40- 44.
- Hood, C. 1991. A public management for all seasons? *Public Administration Review* 69 (1), 3–19.
- Hood, C. 1995. Contemporary Public Management. A New Global Paradigm? *Public Policy and Administration*. 10 (2),104–117.
- Hornngren, C., T., Harrison, W., T., Robinson, M., A. 1996. *Accounting*. 3<sup>rd</sup> ed. New Jersey: Prentice Hall.
- Hornngren, C. T., Bhimani, A., Datar S., M. Foster, G. 2005. *Management and Cost Accounting*. USA: Pearson Education.
- Hughes, J. W. 2007. A stepwise approach to transition from a cash, modified cash, or modified accrual basis of accounting to a full accrual basis for developing countries. *Public Fund Digest*,VI(1), 53–62.
- Hughes, O., E. 2003. *Public Management and Administration*. 3rd ed. UK: Palgrave Macmillan.
- Hughes, S., B., Paulson Gjerde, K., A. 2003. Do Different Cost Systems Make a Difference? *Managerial Accounting Quarterly*. Vol 5, No 1. 2003, 22–30.
- Hussein, M., E. 1981. The Innovative Process in Financial Accounting Standard Setting. *Accounting, Organization and Society* Vol 6, No 1, 27–37.
- Ilisson, R. 2009. Raamatupidamine olgu riigi käes! *Äripäev* 11.08. 2009. <http://www.ap3.ee/?PublicationId=bf46813e-8254-48a5-abf5-4a3049189243> (20.04.2010).
- INTOSAI auditistandardite Euroopa rakendussuunised (1998). [www.riigikontroll.ee/LinkClick.aspx?fileticket...tabid=122...et...](http://www.riigikontroll.ee/LinkClick.aspx?fileticket...tabid=122...et...) (01.12.2010).
- Jaruga, A., Nowak, W.1996. Towards a general model of public sector accounting innovations. *Research in Governmental and non-profit accounting*, 21–31
- Jones, R., Pendlebury, M. 2000. *Public Sector Accounting*. 5th ed. Harlow: Financial Times Prentice Hall.



Jovanović, T. 2013. Public sector accounting reform. [http://www.nispa.org/files/conferences/2013/papers/201304102049310.Public%20sector%20accounting%20reform-Jovanovi%C4%87.pdf?fs\\_papersPage=10](http://www.nispa.org/files/conferences/2013/papers/201304102049310.Public%20sector%20accounting%20reform-Jovanovi%C4%87.pdf?fs_papersPage=10) (22.09.13)

Järve, V. 2006. Raamatupidamise seadusloome arengust Eestis. In: *Accounting, Taxes and Audit. Proceedings of the Conference. Arvestus, maksud ja auditeerimine: konverentsikogumik: 26.-27.10.2006.* (Toim.) Alver, J., Toots, A. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool, 262–264.

Kallas, K. 1997. *Raamatupidamisarvestuse rahvusvaheline kooskõlastamine.* Tallinn: Külim.

Kaplan, R. S., Cooper, R. 2002. *Kulu ja tulemus. Kuidas integreeritud kulusüsteemidega suurendada kasumlikkust ja tulemust.* T. Haldma (toim) Tallinn: Fontes.

Kaplan R. S., Norton D. P. 1992. The Balanced Scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review* Jan–Feb. 71–80.

Karnau, A. 2009a. Riigi teenuskeskuse projekt neelab viis miljonit krooni. Äri uudised 12.08.09. <http://www.e24.ee/?id=152029> (20.04.2010).

Karnau, A. 2009b. Äri mehed tahavad riigi raamatupidamise üle võtta. Äri uudised 06.08.2009. <http://www.e24.ee/?id=149799> (20.04.2010).

Karo, E. 2009. Odava riigi unistused ja pettumused. Eesti Päevaleht, 31.08.2009. <http://www.epl.ee/artikkel/476708> (20.04.2010).

Karu, S., Milt, T., Albi, P., Jaansoo, A., Liivik, S., Erlenheim, M., Kallaste, A., Pallasma, P., Peek, R. 2007. Eelarvejuhendi koostamine kohalikele omavalitsustele, riigiasutustele, äriühingutele. Tartu: Rafiko.

Kasanen, E., Lukka K., Siitonen, A. 1993. The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, Vol 5, 243-264.

*Keskkonnaameti arengukava aastani 2013.* Tallinn, 2010. [http://www.keskkonnaamet.ee/public/Valdkonnad/Keskkonnaameti\\_arengukava\\_25022010.pdf](http://www.keskkonnaamet.ee/public/Valdkonnad/Keskkonnaameti_arengukava_25022010.pdf) (märts 2012)

Kickert, W., J., M., Koopenjan, J., F., M. 1997. Public management in network management: an overview. In: Kickert, W., J., M., Klijn, E.-H., Koopenjan, J., F., M. (eds) *Managing complex networks: strategies for the public sector.* Thousand Oaks: Sage, 98–118.

Kitt, R. 2011. Kompleksed sotsiaalsüsteemid. *Akadeemia* 23 [10(271)], 1787–1800.

- Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus.  
<https://www.riigiteataja.ee/akt/1048161?leiaKehtiv> (jaanuar 2013)
- Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus.  
<https://www.riigiteataja.ee/akt/13361493?leiaKehtiv> (märts 2011).
- Kooiman, J. 1993. *Modern Governance: New Government – Society Interactions*. London: Sage
- Koppel, A., Kahur, K., Habicht, T., Saar, P., Habicht, J., van Ginneken E. 2008. Eesti tervisesüsteemi ülevaade. E. van Ginneken (toim). *Tervisesüsteemid muutuses* 10. kd nr 1. 2008. [http://ee.euro.who.int/HIT\\_raamat\\_2008.pdf](http://ee.euro.who.int/HIT_raamat_2008.pdf) (15.03.2014).
- Kraan, D., J., Wehner, J., Richter, K. 2008. Budgeting in Estonia. *OECD Journal on Budgeting* Vol 8, No 2, 1–40.
- Kraan, D., J., Wehner, J., Sheppard, J., Kostyleva, V., Duzler, B. 2009. Budgeting in Latvia. *OECD Journal on Budgeting* Vol 2009/3 1–43.
- Kristensen, J., K., Groszyk, W., S., Bühler, B. 2002. Outcome-focused Management and Budgeting. OECD.
- Kuhn, T. S. 2003. *Teadusrevolutsioonide struktuur*. Tallinn: Ilmamaa.
- Kuhry, B. 2003. *Production and Costs of the Public Sector in the Netherlands*. In: Conference Proceedings: 24th Seminar on the Size of the Government Sector – How to Measure. Vienna 23–24 October 2003. Luxemburg: EC/Eurostat
- Kurss, J. 2006. Mida ütles veebiküsitlus siseauditi toimimise kohta? Ettekanne Riigikontrolli konverentsil “Avaliku sektori siseaudit Eestis aastal 2010”, Tallinn, 6. detsember. – <http://www.riigikontroll.ee>. Viidatud: Linnas, R. 2013. Siseaudit Eestis ja mujal. *Riigikogu Toimetised* 28 vahendusel.
- Kurunmäki, L., Lapley, I., Miller, P. 2011. Accounting within and beyond the state. *Management Accounting Research*, 22 (1), 1–5.
- Laherand, M. L. 2008. *Kvalitatiivne uurimisviis*. Tallinn: Laherand.
- Lapsley, I. 2008. The NPM Agenda: Back to the Future. *Financial Accountability and Management*. Vol. 24 (1), 60–77.
- Lauristin, M. 2010. *Punane ja sinine*. Tallinn: AS Eesti Ajalehed ja Marju Lauristin.
- Lember, V. 2009. *Contracting-Out Public Services and Public Procurement for Innovation: Revisiting Contracting Limits in Estonia and Beyond*. Tallinn: TUT

Press <http://www.ttu.ee/avaliku-halduse-instituut/teadus/kaitstud-doktoritood/> (28.04.2010).

Li, Y. 2010. The Case Analysis of the Scandal of Enron. *International Journal of Business and Management*. Vol 5, No 10 (Oct 2010), 37–41

Liivat, A., Buldas, V. 2012. Tallinna talvemuinasjutt ja võlumaa. <http://arvamus.postimees.ee/1074164/anto-liivat-velda-buldas-tallinna-talvemuinasjutt-ja-volumaa>

Liivat, A. 2013. Tallinna eelarves puudub strateegiline vaade linnajuhtimisele. <http://blogid.sotsdem.ee/antoliivat/2013/10/02/tallinna-eelarves-puudub-strateegiline-vaade-linnajuhtimisele/>

Linnas, R. 2007. Theoretical and Practical Problems Related to the Audit, Control and Supervision System of Local Governments. (Based on the Case of the Estonia). *Kunnalistieteelinen Aikakauskirja* nr 3, 282-294

Linnas, R. 2013. Siseaudit Eestis ja mujal Euroopas. *Riigikogu Toimetised* nr 28. <http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=14009>

Liu, L., Y., J. 2006. The Use of Activity-Based Planning (ABP) in the UK Crown Prosecution Service (CPS): a longitudinal study. *Research Executive Summaries Series*. Vol 2, No 9, 1–8

Lijphart, A. 1971. Comparative Politics and the Comparative Method. *The American Political Science Review*, Vol 65, No 3 (Sept 1971), 682–693.

Likierman, A. 2000. Changes to Managerial Decision-Taking in U.K. Central Government. *Management Accounting Research* 11 (2), 253–261

Lorents, P. 2001. *Süsteemse käsitle alused*. Tallinn: EBS Print.

Lorents, P. 2006. *Süsteemide maailm*. Tartu: Eesti Infotehnoloogia Kolloid.

Lotman, J. 1990. *Kultuurisemiootika*. Tallinn: Olion.

Lüder K. 1992. Contingency Theory of Governmental Accounting Innovations in the Politico-Administrative Environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Chan J., L., Patton L., M., (eds) Vol 7. Greenwich Connecticut: Jai Press.

Lüder, K. 1994. The Contingency Model Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain. In: Buschor, E., Schedler, K. (eds) *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Berne, Stuttgart, Vienna: Paul Haupt Publishers.

- Lüder K. 2002. Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade: Achievements and Problems. In: Montesinos, V., Vela, J.M. (eds) *Innovations in Governmental Accounting*. Berlin, New York: Kluwer, 1–21.
- Lüder, K., Jones, M. 2003. *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*. Frankfurt: Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Mackay, K. 2011. The Performance Framework of the Australian Government, 1987 – 2011. *OECD Journal on Budgeting* Vol 2011/3, 1–48.
- Madise, Ü. 2000. Eesti riigikontseptsioon, New Public Management ja haldusreform. *Riigikogu Toimetised* 2.
- Mauldin, E., G., Ruchala, L., V. 1999. Towards a meta-theory of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24 (4), 317–331.
- Mastronardi, P. 1998. New Public Management im Kontext unserer Staatsordnung. – New Public Management in Staat und Recht. Ein Diskurs. Bern, Verlag Paul Haupt, S 47-119. Viidatud: Madise, Ü. 2000. Eesti riigikontseptsioon, New Public Management ja haldusreform. *Riigikogu Toimetised* 2 vahendusel.
- McBain, L., Smith, J. 2010. Strategic Management in the Public Sector. *E-Leader, Singapore*, 1–11.
- Mereste, U. 1987. *Süsteemkäsitlus. Süsteemsest mõtlemisviisist majandusnähtuste käsitlemisel*. Tallinn: Valgus.
- Mereste, U. 2003. *Majandusleksikon I. osa*. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus.
- Merusk, K. 1996. Avalik-õiguslik juriidiline isik avaliku halduse organisatsioonis. *Juridica*, nr 4.
- Michela, A., Irvine, L. 2005. Activity based costing in healthcare: a UK case study. *Research in Healthcare Financial Management* Vol 10, No 1. <http://www.freepatentsonline.com/article/Research-in-Healthcare-Financial-Management/141802258.html> (05.05.13.)
- Mintzberg, H. 1994. *The Rise and Fall of Strategic Planning: Rewconceiving the Roles for Planning, Plans, Planners*. Free Press.
- Moen, R.,D., Norman, C., L. 2010. Circling Back: Clearing up myths about the Deming cycle and seeing how it keeps evolving. *Quality Progress*, Vol 43, No11, 22–28.

Monsen, N. 2000. The Case for Cameral Accounting. *Financial Accountability&Management* 18(1), 51–60.

Monsen, N. 2008. Cameral Accounting as an Alternative to Accrual Accounting. *International Journal on Governmental Financial Management*, Vol VIII No 1, 51–60

Monsen, N. 2010. Public Sector Accounting: Democratic Control of Public Money by Using Administrative Cameralistics. *International Journal on Governmental Financial Management*, Vol X, No 1, 20–34

Monsen, N., Näsi, S. 1998. The Contingency Model of Government Accounting innovations: a discussion. *The European Accounting Review* Vol.7, No.2, 275–288.

Mulas-Granados, C., Onrubia, J, Salinas-Jimenez, J. 2009. Do Budget Institutions Matter? Fiscal Consolidation in the New EU Member States. *Eastern European Economics* 4 (1), pp 60 -91. Viidatud: Raudla, R. 2010. The Evolution of Budgetary Institutions in Estonia: A Path Full of Puzzles? *Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions*. Vol 23, No 3, July 2010, 463–484 järgi.

National Audit Office. December 2003. *Managing Resources to Deliver Better Public Services*, London, NAO  
[www.nao.gov.uk/publications/nao\\_reports/03-04/030461.pdf](http://www.nao.gov.uk/publications/nao_reports/03-04/030461.pdf) (04.11.12.)

National Audit Office. 2008. *Managing Financial Resources to Deliver Better Public Services*, London, NAO  
[http://www.nao.org.uk/publications/nao\\_reports/07-08/0708240.pdf](http://www.nao.org.uk/publications/nao_reports/07-08/0708240.pdf) (04.11.12.)

National Audit Office. 2011. *Progress in Improving Financial Management in Government*, NAO, London  
[www.nao.org.uk/publications/0506/progress\\_in\\_improving\\_governme.aspx](http://www.nao.org.uk/publications/0506/progress_in_improving_governme.aspx) (04.11.12.)

Neave, H., R. 1990. *The Deming Dimension*, Knoxville, TN: SPC Press.

Nelson, W., E. 1982. *The Roots of American Bureaucracy 1830–1900*. Cambridge: Harward University Press.

North, D. 1990. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press.

Northouse, P.G. 2007. *Leadership. Theory and Practice*. 4<sup>th</sup> ed. Thousand Oaks: Sage.

Näsi, S. 1999. *Criteria for Choosing a Business Accounting Model in the Finnish Public Sector*. University of Jyväskylä

OECD Policy Brief. 2004. Public Sector Modernisation: Governing for Performance. <http://www.oecd.org/dataoecd/14/46/39044817.pdf> (05.02.2011.).

OECD 2005. *Modernising Government. The Way Forward*. Paris.

OECD 2008. *Performance Budgeting: a Users Guide*. <http://www.oecd.org/dataoecd/32/0/40357919.pdf> (14.04.2011.).

OECD 2009. *Performance-oriented Budgeting in Government at a Glance 2009* OECD Publishing.

OECD Public Governance Reviews. 2011. Estonia. *Towards a Single Government Approach*. [http://www.valitsus.ee/UserFiles/valitsus/et/riigikantselei/uldinfo/dokumendiregister/Uuringud/PGR\\_Estonia\\_A&R.pdf](http://www.valitsus.ee/UserFiles/valitsus/et/riigikantselei/uldinfo/dokumendiregister/Uuringud/PGR_Estonia_A&R.pdf) (17.03.2011.).

OECD Economic Surveys. Estonia. 2012. OECD [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/oecd-economic-surveys-estonia-2012\\_eco\\_surveys-est-2012-en](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/oecd-economic-surveys-estonia-2012_eco_surveys-est-2012-en) (26.11.2012).

Ojha, S., Tandon, D. 2012. Accounting Globalisation: Issues and Challenges of IFRS Implementation in Indian Banks. In: *Proceedings of the 2nd Annual International Conferences on Accounting and Finance*. GSTF. Singapore, 1 -6.

Olson, O., Guthrie, J., Humphrey, C. 1998. *Global warning: Debating international developments in new public financial management*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

Osborne, D., Gaebler, T. 1993. *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*. New York: Penguin.

Osborne, S. (ed) 2010. *The new public governance? Emerging Perspectives on the Theory and Practice of Public Governance*. London and New York: Routledge.

Oseifuah, E., K. 2013. Activity Based Costing Approach to Financial Management in the Public Sector: the South Africa Experience. *European Scientific Journal*. January 2013, Vol 9, No 1, 35–53. <http://eujournal.org/index.php/esj/article/view/691/739> (05.05.13.)

Otley, D. 1980. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 5, No.4, 413–428.

- Otley, D. 1999. Performance management. A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, (December 1999), 363–382.
- Ouda, H., A., G. 2010. A Prescriptive Model of the Transition to Accrual Accounting in Central Government. *International Journal on Governmental Financial Management* Vol X, No 1, 70–94.
- Pallot, J., Yamamoto, K. 2002. Government or Governance? Montesinos, V., Vela, J.M. (eds) *Innovations in Governmental Accounting*, New York: Kluwer, 131–144.
- Parry, M. 2010a. A proposed definition of the Modified Cash Basis. *International Journal on Governmental Financial Management* Vol X, No 1, 95–96.
- Parry, M. 2010b. The Four Dimensions of Public Financial Management. *International Journal on Governmental Financial Management* Vol X, No 1, 97–106.
- PEFA Secretariate. 2005. *Public Financial Management – Performance Measurement Framework*. Washington DC: PEFA.
- Peters, P. 2010. Meta-Governance and Public Management. In: *The new public governance? Emerging Perspectives on the Theory and Practice of Public Governance*. S. Osborne (ed). London and New York: Routledge.
- Pollit, C. 1990. *Managerialism and the Public Services: the Anglo-American Experience*. Oxford: Blackwell Publishers.
- Pollitt, C., Bouckaert, G. 2000. *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford: Oxford University Press.
- Pollitt, C., Harrisson, S. 1992. *Handbook of Public Services Management*. Oxford: Blackwell Publishers.
- Popper, K. R. 1966. *The Open Society and Its Enemies*, Vol II Princeton: Princeton University Press.
- Pretorius C., Pretorius, N. 2008. A Review of PFM Reform Literature. London: GFID
- Raamatupidamise seadus. <https://www.riigiteataja.ee/akt/13278917> (10.10.2010).
- Rahandusministeerium. 2006. *Strateegilise planeerimise käsiraamat*. Tallinn
- Rahandusministeerium. 2013.a. *riigieelarve seaduse eelnõu seletuskiri*. Tallinn 2012.

Rahandusministeerium. Lühiülevaade 2013.a. eelarvest.  
<http://www.fin.ee/riigieelarve-2013> (05.01.13.)

Rahandusministeeriumi põhimäärus.  
<https://www.riigiteataja.ee/akt/129122011136?leiaKehtiv> (07.03.13).

Rahandusministeeriumi valitsemisala arengukava aastateks 2011–2014. Tallinn, veebruar 2010.  
[http://www.arengufond.ee/upload/Editor/teenused/finants%20lugemine/RM\\_arengukava\\_2011-2014.pdf](http://www.arengufond.ee/upload/Editor/teenused/finants%20lugemine/RM_arengukava_2011-2014.pdf) (12.11.11.)

Rahandusministeeriumi valitsemisala arengukava aastateks 2013–2016. Tallinn 2012 <http://www.fin.ee/arengukava/> (08.02.13)

Raine, J., W. 2004. Developing Public Managers: How Distinctive are the Management Education Needs of Managers in the Public Service. *Business Leadership Review* I–II,1–5.

Randma, T., Annus, T. 2000. Haldusreformi müüdid.  
<http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=11649> (15.01.09.)

Randma-Liiv, T. 2002. Small States and Bureaucracy: Challenges for Public Administration. *Trames*, Vol. 6(56/51), No. 4, 374–389

Rannamets, A. 2008. Tegevuspõhise planeerimise levik Eestis. Magistritöö. Tallinna Tehnikaülikool.

Raudla, R. 2010. The Evolution of Budgetary Institutions in Estonia: A Path Full of Puzzles? *Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions*. Vol 23, No 3, July 2010, 463–484.

Reinhart, C., M., Rogoff, K., S. 2008. Is the 2007 U.S. Subprime Crisis So Different? An International Historical Comparison. *American Economic Review* 98(2), 339–344.

*Revisjonikomisjoni arvamus Tallinna linna 2010. aasta konsolideeritud majandus-aasta aruande kohta*. Tallinna Linnavolikogu 16.06. 2011.a. määrus nr 20.

Riigi eelarvestrateegia 2015 – 2018. <http://www.fin.ee/riigi-eelarvestrateegia>

Riigi finantsjuhtimise arendamise kontseptsioon. RM 19.11.2007. a. tööversioon.

Riigi Tugiteenuste Keskuse põhimäärus. 2013.  
<http://www.rtk.ee/sites/default/files/dokumendid/failid/RTK%20p%C3%B5him%C3%A4%C3%A4rus%2018-01-2013.pdf> (04.02.13.)



- Riigieelarve metoodilised juhendid. <http://www.fin.ee/metoodikad> (10.01.13.)
- Riigieelarve seadus. <https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=733542> (02.11.2010).
- Riigikontrolli seadus. <https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=12795757> (05.11.2010).
- Riigikontrolli strateegia aastateks 2010 – 2013. 2010. Tallinn
- Riigikontrolör Mihkel Oviiri kõne Riigikogus 27. oktoobril 2010 probleemidest Eesti majanduses ja rahanduses. <http://www.riigikontroll.ee> (15.11.2010).
- Riigikontrolör Mihkel Oviiri kõne Riigikogus 18. oktoobril 2011 probleemidest Eesti majanduses ja rahanduses. <http://www.riigikontroll.ee> (25.11.2011).
- Riigikontrolör Alar Karise kõne Riigikogus 06. novembril 2013 probleemidest Eesti majanduses ja rahanduses. <http://www.riigikontroll.ee> <http://www.riigikontroll.ee> (01.12.2013.)
- Riigikontrolöri kokkuvõtte Eesti riigi arengu ja majanduse probleemidest. Ülevaade riigi vara kasutamisest ja säilitamisest 2012. –2013. aastal. Tallinn 2013. <http://www.riigikontroll.ee> (01.12.2013.)
- Riigi majandusaasta koondaruanne 2010.
- Riigi raamatupidamise üldeeskiri. <https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=13263255> (12.11.2010).
- Roostalu, L., Kadak, T. 2008. Tegevuspõhine kuluarvestus Tallinna Keskraamatukogus. ICV Balti regiooni rahvusvaheline kongress Tallinnas 23.10.08.
- Roots, H. 2004. Õppiv organisatsioon ja juhtimise uus paradigma. *Acta Politica Euroopalik valitsemine: Eesti väljakutsed ja valikud* Tallinn: TPÜ Riigiteaduste osakonna väljaanne. Nr 1, 147–162  
<http://www.tlu.ee/files/arts/5505/actapad9eae02f68694fda0af6dc41cb93f.pdf> (08.10.2010).
- Rozenfeld, I. 1975. *Süsteemanalüüs*. Tallinn: Eesti Raamat.
- Rubin, I., S. 1990. Budget Theory and Budget Practice: How Good the Fit? *Public Administration Review* 40, 179–189.
- Rubin, I. S. 2010. Chapter 1: The Politics of Public Budgets. In: *The Politics of Public Budgeting: Getting and Spending, Borrowing and Balancing*. 6 ed. Chatham, N.J.: Chatham House.

Rätsep, K., Ots, J. 2009. Siseauditi uuring 2009. KPMG Baltics AS. Viidatud: Lin-  
nas, R. 2013. Siseaudit Eestis ja mujal. *Riigikogu Toimetised* 28 vahendusel.

Schaeffer, M. 2004. *Municipal Budgeting Toolkit*. Viidatud: Jõgi, H. 2006. Eel-  
arvestamise täiustamine kohalikes omavalitsustes (Tartu Linnavalitsuse näitel).  
Dissertatsioon MA kraadi saamiseks majandusteaduses. Tartu Ülikool, lk 20 järgi.

Scherkenbach, W.W. 1986a. *The Deming Route to Quality and Productivity: Road  
Maps and Roadblocks*, Rockville, MD: Mercury Press/Fairchild.

Scherkenbach, W.W. 1986b. Performance Appraisal and Quality: Ford's new Phi-  
losophy, *Quality Progress*, 18 (4), 40-46.

Schick, A. 2003. Toimiv riik: mõtisklus ideest, mille aeg on saabunud aga mida ei  
ole ellu viidud. <http://www.riigikantselei.ee/failid/Schick.pdf> (30.05.2010.).

Schick, A. 2007. Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules  
or Analytic Tools *OECD Journal on Budgeting* 7(2), 109–138.

Schröter, E., Wollmann, H. 1998 Reform- und Managementkonzepte. New Public  
Management. – Handbuch zur Verwaltungsreform. Hrsg. bei Göttrik Wewer. Opladen.  
Leske+Budrich, S 59-70. Viidatud: Madise, Ü. 2000. Eesti riigikontseptsioon,  
New Public Management ja haldusreform. *Riigikogu Toimetised* 2 vahendusel.

Senge, P., M. 2000. *Shools that Learn: A Fifth Discipline Fieldbook for Educators,  
Parents and Everyone Who Cares About Education*. New York: Doubleday Dell  
Publishing Group.

Sever, I., Zager, K., Sacer, I.,M. 2013. Impact of Geographical Area and Historical  
Inheritance on Accounting Culture Development. In: III International Conference  
on Luca Pacioli in Accounting History.

Shah, A., Shen, C. 2007. A primer on performance budgeting. In: Shah A. (ed),  
*Budgeting&Budgetary Institutions*, The World Bank, 2007, 137-178

Solomons, D. 1952. The Historical Development of Costing. In: D. Solomons (ed)  
*Studies in Costing*. London: Sweet&Maxwell, 1–52.

Säästev Eesti 21. Eesti säästva arengu riiklik strateegia “Säästev Eesti 21” 2005.  
Koostamist korraldas konsortsium Tallinna Pedagoogikaülikooli (praegu Tallinna  
Ülikool) juhtimisel.  
[http://www.riigikantselei.ee/failid/Saastev\\_Eesti\\_21.pdf](http://www.riigikantselei.ee/failid/Saastev_Eesti_21.pdf) (20.04.2010).

Zapal, J, Schneider, O. 2006. What Are Their Words Worth? The Political Plans  
and Economic Pains of Fiscal Consolidations in the New EU Member States. *Eas-*

*tern European Economics* 44 (5), pp 6–37. Viidatud: Raudla, R. 2010. The Evolution of Budgetary Institutions in Estonia: A Path Full of Puzzles? *Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions*. Vol 23, No 3, July 2010, 463–484 järgi.

*Tallinna aastaaruanne* 2005. <http://www.tallinn.ee/est/g7172s40412>

*Tallinna eelarvestrateegia aastateks 2013–2016*. 2012.

*Tallinna linna eelarve*. <http://www.tallinn.ee/est/eelarve> (10.01.2013.)

*Tallinna linna 2013.a. eelarve. Tallinna linnavolikogu määrus nr 36. 20.12.2012.a.*

*Tallinna linna eelarve eelnõu seletuskiri*. 2013.

*Tallinna linna eelarvestamise käsiraamat*. 2002.

*Tallinna linna finantsauditi käsiraamat*. 2002.

*Tallinna linn – juhtimine ja eelarve*. 2005. <http://www.tallinn.ee/est/g2926s23270> (28.11.2012.)

*Tallinna linna 2007. konsolideeritud majandusaasta aruanne*. <http://www.tallinn.ee/est/g3935s40553>

*Tallinna linna majandusaasta aruanded*. <http://www.tallinn.ee/est/Tallinna-linna-majandusaasta-aruanne>

*Tallinna linna 2012. a konsolideeritud majandusaasta aruanne* <http://www.tallinn.ee/est/Tallinna-linna-majandusaasta-aruanne>

*Tallinna põhimäärus*.

<https://oigusaktid.tallinn.ee/?id=3007&aktid=36125&fd=1#algus> (15.01.2013.)

Taro, K. 2013. Kui suur on Eesti riigiaparaat ja kas see paisub? EestiKoostööKogu. Konverentsi „Eesti kui väikeriik“ eriväljaanne.

Taska, A. 1978. *Õigusteaduse metodoloogia*. Lund.

Teemaintervjuu Tallinna Linna finantspetsialistidega. 2011. Autori intervjuu. Üleskirjutus. Tallinn 07.04.2011. Autori valduses.

Terry, L. D. 1998. Administrative Leadership, Neo-Managerialism, and the Public Management Movement. *Public Administration Review* 58, 3.

Thompson, A., A., Strickland III, A., J. 1996. *Strategic Management. Concepts & Cases*. 9th ed. Canada: Irwin.

Tikk, J. 2009a. Modernisation of Governmental Accounting in Estonia. In: *Accounting and Performance Management in Business and Public Sector Organizations. Conference Proceedings*. May 8 – 9 2009, Tartu: Tartu Ülikool, 246–255.

Tikk, J. 2009b. Nüüdisaegse finantsarvestuse süsteemi arengust Eestis. *RP. Raamatupidamise praktik*, nr 31, 20–23.

Tikk, J. 2009c. Nüüdisaegse finantsarvestuse süsteemi arengust Eestis, 2. osa. *RP. Raamatupidamise praktik*, nr 32, 22–24.

Tikk, J. 2010a. Accounting Changes in the Public Sector in Estonia. *Business: Theory and Practice* 11(1), 77–85.

Tikk, J. 2010b. Internationalization of the Estonian Accounting System. *The Annals of the University of Petrosani* 10 (2), 341–352.

Tikk, J. 2012. Considering Introduction of Accrual-based Budgeting for Public Organizations in Estonia. In: *2nd Annual International Conference Proceedings. Accounting and Finance (AF 2012)*. 21–22 May 2012, Singapore, 13–18.

Tompkins, J.R. 2005. *Organization Theory and Public Management*. Wadsworth: Cengage Learning.

*Tulemusauditi teooria ja praktika käsiraamat*. 2001. Tallinn: Riigikontroll.

Vabariigi Valitsuse 13. detsembri 2005. a. määrus nr 302. „Strateegiliste arengukavade liigid, nende koostamise, täiendamise, elluviimise, hindamise ja aruandluse kord“ <https://www.riigiteataja.ee/akt/12790098?leiaKehtiv> (jaanuar 2011)

Tõnnisson, K. 1998. *Avalike organisatsioonide juhtimine*. Tallinn: Riigikantselei.

Täidesaatva riigivõimu asutuse siseauditeerimise üldeskiri. 2012. <https://www.riigiteataja.ee/akt/109102012001>

Türk, K., Haldma, T. Kukemelk, H., Ploom, K., Irs, R., Pukkonen, L. 2011. Üldharidus- ja kutsekoolide tulemuslikkus ja seda mõjutavad tegurid. Tartu Ülikool, Haridus- ja Teadusministeerium.

Vabariigi Valitsuse seadus <https://www.riigiteataja.ee/akt/129122011149?leiaKehtiv>

Vašiček, V; Vašiček, D., Roje, G. 2008. Development of Governmental Accounting in Croatia. In: 12th World Congress of Accounting Historians (WCAH). Congress Proceedings. Vol III. 12th WCAH, Istanbul –Turkey, July 20–24, 2008.

- Vehmanen, P. A. 2010. Science-Based Approach to the Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. *International Journal on Governmental Financial Management* Vol X, No 1, 1–20.
- Virtanen, K., Malmi, T., Vaivio, J., Kasanen, E. 1996. Drivers of management accounting in Finland. *Management Accounting: European Perspectives*. Oxford: Oxford University Press, 54–73.
- von Hagen, J. 2005. Budgeting Institutions and Public Spending. In: *Public Sector Governance and Accountability Series. Fiscal Management*. A. Shah (ed). Washington DC: The World Bank.
- Walton, M. 1986. *The Deming Management Method*. New York: The Berkeley Publishing Group
- Wildavsky, A. 1964. *The Politics of the Budgetary Process*. Boston: Little, Brown and Co.
- Wildavsky, A. 2001a. „Rescuing Policy Analysis.“ In: Aaron Wildavsky, *Budgeting and Governing*. pp.49-69. New Brunswick: Transaction Publishers.
- Wildavsky, A. 2001. „Toward a Comparative Theory of Budgetary Processes.“ In Aaron Wildavsky, *Budgeting and Governing*. Pp.179–197. New Brunswick: Transaction Publishers.
- Wilson, J., Q. 1989. *Bueraucracy: What Governments Do and Why They Do It*. New York: Basic Books.
- Wilson, W. 1887. The Study of Administration. *Political Science Quarterly* 2.
- World Bank 1998. *Public Expenditure Management Handbook*. Washington DC: The World Bank.
- Wynne, A. 2007. Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting? *Public Fund Digest* VI (1), 25–38.
- Yamamoto, K. 2006. Budgeting, Accounting and Evaluation in the Public Sector: Integration, Linking or Bridging among the Three? - Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity. Paris: Experts Compatibles Media – ECM, 89–100.
- Yin, R. 2003. *Case study research. Design and methods*. Thousand Oaks: Sage.
- Viidatud M., L, Laherand 2008. *Kvalitatiivne uurimisviis*. Tallinn lk 74–86 vahendusel.



## LISAD

### Lisa 1. NPMi teoreetiline baas, sisu ja vahendid

NPMi teoreetiliseks baasiks on uus institutsiooniökonomika (*new institutional eco-nomics*) ja juhtimislikkus (*managerialism*) (Hood 1991, 5). Boston *et al.* (1996) väidavad, et NPM põhineb avaliku valiku teorial (*public choice theory*), agenditeorial (*principal-agent theory*) ja transaktsioonikulude teorial (*transaction cost economics*). Ferlie *et al.* (1996) märgivad, et NPM põhineb mikroökonomikal ja uuel institutsiooniökonomikal. Hood (1991, 7) väidab retrospektiivselt, et NPM on süntees Saksa kameralismist ja Anglo-Saksi utilitarismist. NPMi sisuks on (Mastronardi 1998, 49–50; Schröter&Wollmann 1998, 59, 63, viidatud Madise (2000) vahendusel):

- a) üleminek tulemusjuhtimisele („väljundorientatsioon” „sisendi-orientatsiooni” asemel);
- b) „kliendiorientatsioon” (teenindamisfilosoofia ja „klientide” rahulolu halduse legitimeerimise kriteeriumina);
- c) haldustegevuse „kuluorientatsioon” („teenuse” osutamise ja selleks tehtud kulutuste eest ühendatud vastutuse sisseseadmine);
- d) „teenuse”- e „tooteorientatsioon” (kõigi riigi toimingute, nii arstiabi kui elamis- või saasteloa andmine, käsitlemine teenustena (toodetena)).

Nende eesmärkide saavutamiseks tuleb NPMi järgi kasutada järgmisi vahendeid:

- a) õiguslike reeglite ja ülemuse korralduste asendamine ülesannete ja lepingutega, mille alusel on ülesande täitmise viisi võimalik vabalt valida;
- b) strateegilise juhtimise (eesmärkide seadmine) ja operatiivse juhtimise (eesmärkide saavutamine) eraldamine;
- c) ettevõtte juhtimise põhimõtete ülevõtmine riigiasutuste (mõnede autorite arvates ka kogu riigi) juhtimisel;
- d) monoliitse halduse „tükeldamine” detsentraliseeritud, autonoomseteks osadeks, mis töötavad lepingute alusel;
- e) asutustele ja ametnikele piiritletud eesmärkide ja tulemuse hindamise kriteeriumide seadmine;
- f) ametnike isikliku loomingu ja aktiivsuse ärakasutamiseks ametnikele suurema vabaduse ja sellele vastavalt vastutuse andmine;
- g) loobumine üksikasjalikest eelarvetest (e vastutuse delegeerimine „eesliinile”);
- h) meetodite väljatöötamine ametnike ettevõtlikkuse suurendamiseks;
- i) konkurentsi elementide juurutamine halduses arvestusega, et konkurents tagab parema töö kvaliteedi ning ressursside säästliku kasutamise.

## Lisa 2. Traditsioonilise bürokraatia mudeli põhimõtted Weberi järgi

Kõige väljapaistvamaks avaliku halduse teooria loojaks peetakse Maximilian Carl Emil Weberit (1864–1920), kes oli esimene teoreetik, kes lähenes kogu organisatsioonile süsteemselt. Organisatsiooni mudeli lõi Weber Preisi armee, Rooma katoliku kiriku ja Vana-Egiptuse riigi eeskujul, sest need institutsioonid olid pika aja jooksul suutnud tõestada oma efektiivsust. Weber eeldas (1958, 215–216), et isiklikud emotsioonid (armastus, vihkamine) on elimineeritud, tegemist on impersonaalse süsteemiga, kus ametnikud määratakse kohtadele nende kvalifikatsiooni järgi.

Weberilt pärinevad traditsioonilise bürokraatia mudeli põhimõtteid kajastavad kümme printsiipi, mille kohaselt avalik sektor on või peaks olema üles ehitatud järgmiselt (Tönnisson 1998, 4):

- poliitikute ja avalike haldajate või teenistujate vahel on selge piir. Poliitikud otsustavad avalike organisatsioonide ülesannete üle ja seavad eesmärged ning avalikud haldajad viivad ülesanded ellu;
- avalike organisatsioonide juhtimine ja tegevus põhineb kirjalikel dokumentidel;
- ülesanded adresseeritakse reeglipäraselt ja järjepidevalt;
- reeglid, mille alused avalikes organisatsioonides töötatakse on kas tehnilist või juriidilist laadi. Rõhutatakse spetsialistide tähtsust, mistõttu on vajalik väljaõpetatud personali olemasolu;
- ülesanded ja funktsioonid on jaotatud eraldiseisvate üksuste vahel, millest igaüks omab vajalikku pädevust oma tegevuseks;
- ametnikud ja ülesanded on hierarhiliselt järjestatud, ametnike võimupiirid on kindlaks määratud;
- organisatsiooni ressursid on eraldatud ta liikmete kui indiviidide ressurssidest;
- ametnik ei tohi ära kasutada oma positsiooni isiklikel eesmärkidel, ta peab tegelema vaid tööülesannetega;
- avaliku sektori töötajate jaoks on neile pandud ülesannete täitmine kutsumuseks või rollist tulenevaks kohustuseks;
- avalikus sektoris valitseb üks ja ainuke domineeriv huvi - avalik huvi, mis seab piirid nii poliitikas kui avalikus juhtimises.



### **Lisa 3. Eelarvestuse ja finantsaruandluse kontseptuaalne raamistik**

#### **Eelarvete koostamise alusprintsüübid**

- Kõikehaaravuse põhimõte  
brutoprintsiip,  
netoprintsiip;
- Ühtsuse põhimõte
- Universaalsuse põhimõte
- Aastase kehtivuse põhimõte
- Eelnevuse põhimõte
- Tõepärasuse põhimõte
- Tasakaalustatuse põhimõte
- Avalikkuse põhimõte
- Selguse printsiip
- Täpsuse printsiip
- Spetsialiseerituse printsiip

Allikas: Eesti Vabariigi ... 2008, 576 – 578.

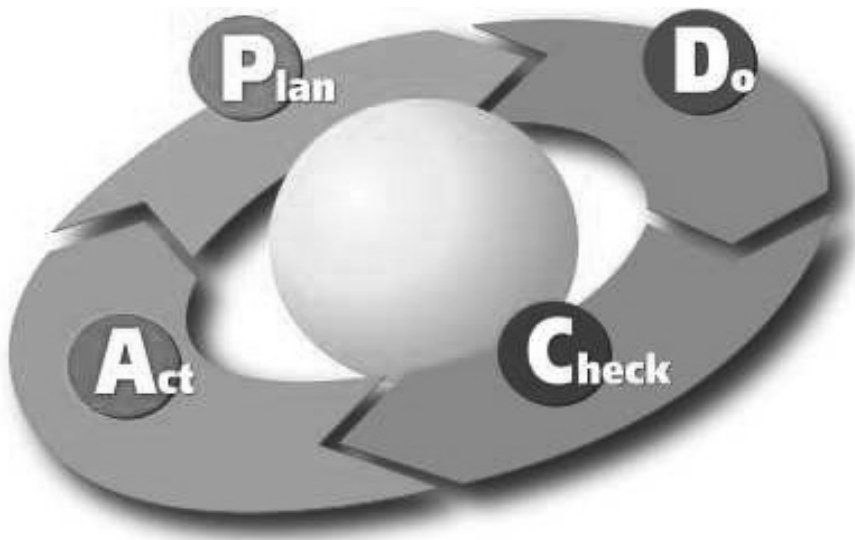
#### **Finantsarvestuse ja -aruandluse alusprintsüübid**

- Majandusüksuse printsiip
- Jätkuvuse printsiip
- Arusaadavuse printsiip
- Olulisuse printsiip
- Järjepidevuse ja võrreldavuse printsiip
- Tulude ja kulude vastavuse printsiip
- Objektiivsuse printsiip
- Konservatiivsuse printsiip
- Avalikustamise printsiip
- Sisu ülimuslikkuse printsiip

Allikas: RPS §16.

#### Lisa 4. Demingi PDCA-tsükkel

Demingi (Shewharti) PDCA-ring ehk pideva parendamise tsükkel on õppiva organisatsiooni meetod arengu tagamiseks. PDCA-tsükkel on tuntud ka PDSA-tsükliks, milles S tähendab „Study”



Joonis 11. Demingi PDCA-ring.

Allikas: <http://en.wikipedia.org/wiki/PDCA>

- Samm 1: Planeeri (*Plan*) – (arengukava, tööplaanid) määratle eesmärgid ja protsessid, mis on vajalikud kliendi nõuete ja organisatsiooni poliitikaga kooskõlas olevate tulemuste saavutamiseks.
- Samm 2: Teosta (*Do*) – (tegevused eesmärkide saavutamiseks) rakenda protsessid/tegevused.
- Samm 3: Kontrolli/uuri (*Check*) – (sisehindamise seire süsteem andmete kogumiseks) jälgi ja mõõda protsesse, nende vastavust poliitikele ja eesmärkidele. Kogu fakte tegemaks kindlaks, kas eesmärgid on saavutatud, mittevastavuse korral selgita välja põhjused.
- Samm 4: Korrigeeeri (*Act*, ka *Adjust*) – (kompleksne sisehindamine, parendustegevuste kavandamine) analüüside põhjal võta meetmed protsesside toimimise parendamiseks, takistamaks probleemide ja nende põhjustajate kordumist.
- Samm 5: Korda sammu 1, arvestades akumulereitud kogemust.
- Samm 6: Korda sammu 2 ja järgnevaid samme.

Allikas: Deming „Out of the Crisis“ (1986, 88)

## **Lisa 5. Avaliku sektori organisatsioonide eelarvestust ja finantsaruandlust reglementeerivate õigusaktide avatud loetelu**

Õiguskorra kirjeldamisel ei ole kõik seadused võrdse jõuga. Üldise fooni loovad kogu õigusruumi kujundavad baas- ja raamseadused – PS, TsÜS, ÄS, VÕS, ATS, TLS jm. Majandusarvestuse korraldamist reglementeerivate õigusaktide esitamisel on tegemist avatud loeteluga, sest kõigi dokumentide esitamine oleks liiga ruumimahukas.

### **I. Eelarvete koostamist reglementeerivad**

- Eesti Vabariigi põhiseadus. VIII peatükk. Rahandus ja riigieelarve
- Riigieelarve seadus
- Riigi eelarvestrateegia (põhineb Rahandusministeeriumi majandusprognosil)
- Iga-aastaselt koostatav rahandusministri määrus riigieelarve koostamiseks
- Valitsemisalade arengukavad
- jm

### **II. Finantsaruandlust reglementeerivad:**

- Raamatupidamise seadus - jõustus 01.01.2003., seadust täiendatakse pidevalt
- Riigi raamatupidamise üldeeskiri, jõustus 01.01.2004.
- RTJ 0 kuni RTJ 17 (va RTJ 16 “Segmendiaruandlus”, mis on kehtetu). Riigikohtu otsusega on RTJd kuulutatud soovituslikeks.
- jm

### **III. Maksundust reglementeerivad**

- maksukorralduse seadus
- kohalike maksude seadus
- tulumaksuseadus
- käibemaksuseadus
- sotsiaalmaksuseadus
- töötuskindlustusseadus
- jm

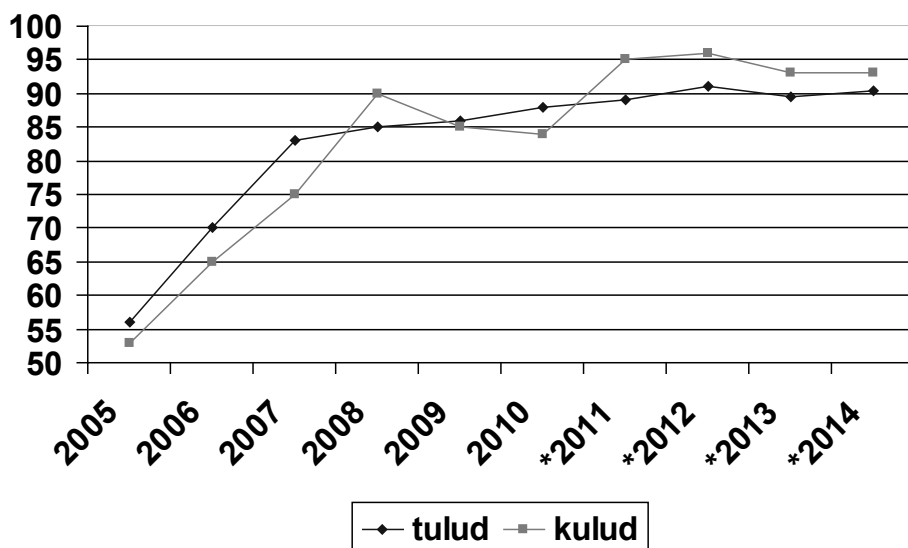
### **IV. Auditit ja sisekontrolli reglementeerivad**

- Eesti Vabariigi põhiseadus. XI peatükk. Riigikontroll
- Riigikontrolli seadus
- Audiitortevuse seadus, auditeerimiseeskiri
- ISA Rahvusvahelised auditeerimise standardid (Eesti), kokku 44 standardit
- Eelnimetatud punktis nimetatud standarditega katmata osas muud siseaudiitori kutsetevusega seotud standardid, mis kehtestatakse rahandusministri määrusega
- jm

V. Tehingute seaduslikkust reglementeerivad

- Riigieelarve seadus
- Riigihangete seadus
- Riigivaraseadus
- ATS

## Lisa 6. Eesti riigieelarve tasakaal 2005–2014

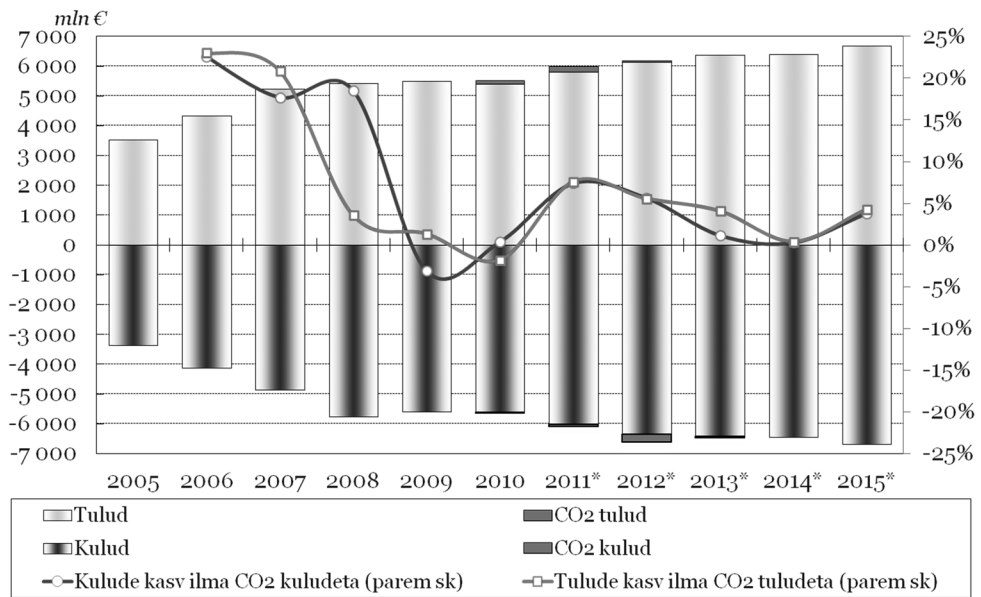


Joonis 12. Eesti riigieelarve tasakaal 2005–2014.

Allikas: Rahandusministeerium

Märkus: aastad 2011.–2014. on prognoositud

## Lisa 7. Eesti riigieelarve tulude ja kulude kasv 2005–2015



Joonis 13. Eesti riigieelarve tulude ja kulude kasv 2005–2015.

Allikas: Rahandusministeerium, Sven Kirsipuu

Märkus: aastad 2011.–2015. on prognoositud

## **Lisa 8. Avatud intervjuu probleemistik Tallinna linna finants-juhtimise korraldamisest**

Autor intervjueris 2011.a. märtsikuus nelja Tallinna Linnavalitsuse juhtivat finantsspetsialisti. Uurimuse eesmärgist tulenevalt kuulusid valimisse ainult spetsialistid, kes omavad vastavat haridust ning pikaajalist erialast töökogemust. Uurimismeetodina kasutas autor avatud teemaintervjuud grupis. Meetodi valiku põhuseks oli see, et uurimisteema on keeruline ja tundlik, mistõttu esitatud küsimused eeldavad pikki ja põhjalikke vastuseid.

Avatud intervjuu käigus esitas autor järgmised küsimused:

1. Kes on Tallinna linna eelarveprotsessi peamised osalised?
2. Kuidas jaotub poliitiline võim eelarveprotsessi osaliste vahel ja kes omavad otsustavat mõju lõplike eelarveotsuste vastuvõtmisel?
3. Kuidas mõjutab parteipoliitiline võim eelarveotsuste sisu?
4. Millised on parteipoliitikast tulenevad prioriteetsed valdkonnad?
5. Kas prioriteetsed valdkonnad on viimaste aastate jooksul oluliselt muutunud?
6. Kas eelarveotsuste tegemisel arvestatakse tegevuste, programmide vms tulemuslikkust?
7. Kui tulemuslikkust arvestatakse, siis kuidas on korraldatud tulemuslikkuse mõõtmine?
8. Mil määral arvestatakse avalikkuse nõudmisi pakutavate teenuste osas?
9. Millist informatsiooni tuleks lisada, et parandada eelarveotsuste kvaliteeti?
10. Kuidas toimus eelarvekärbete tegemine ja kes mõjutasid lõppotsuseid?
11. Kuidas toimub tekkepõhise eelarve edastamine riiklikku infosüsteemi, süsteemide ühitamine ning millised probleemid on tekkinud?

## Lisa 9. Sõnastik

**Ad hoc** (*ld*) - “selleks”, (spetsiaalselt) selle asja jaoks, selleks otstarbeks v juhuks

**Administratiivne kontrollisüsteem (halduskontrollisüsteem)** (*administrative control system*) - toimingute seeria, mis sisekontrolli süsteemi lahutamatu osana tagab haldusprotseduurid, mis on vajalikud juhtimisotsuste tegemiseks ning kõrgeima võimaliku majandusliku ja administratiivse tõhususe ja halduspõhimõtete elluviimise kindlustamiseks, sõltumata seotusest rahaasjadega.

**Agenditeooria e. normatiivne esindamisteooria** (*principal-agent theory*) on neoklassikalise käsitluse otsene jätk kahe subjektiga (esindaja-esindatav; ka tellija-täitja), kes mõlemad maksimeerivad oma individuaalset kasu teatud lisatingimustel. Printsipiaal (esindatav, tellija) teab esindaja (agendi, täitja) kasufunktsiooni, kõiki tulevasi keskkonnaseisundeid ja nende tõenäosusi, samuti agendi kõiki tegevusalternatiive. Seevastu ei tea ta agendi konkreetset aktsiooni pärast lepingu sõlmimist või üksikute agentide teadmisi ja oskusi enne lepingu sõlmimist. Ta eeldab aga, et agent maksimeerib oma kasu vastavalt kujunevale olukorrale. Sellistes tingimustes valib printsipiaal oma kasu maksimeerivad lepingutingimused ja pakub neid agendile, kes kas nõustub või keeldub lepingust. Agenditeooria väidab, et esindatava heaolu ei ole võimalik maksimeerida, sest esindataval ja esindajal on erinevad eesmärgid ja erinevad eelsoodumused riski kandmiseks. Sellel teorial põhineb NPMi oluline väide, et riigi toimivust ei ole võimalik parandada avaliku teenistuse eetika taastamise teel, ja NPMi jagunemine kaheks suunaks – managerialismiks ja marketisatsiooniks.

„**Alt üles**“ **meetod** (*bottom-up method*) – eelarvestamise meetod, milles eelarvestamisel alustatakse alumiste juhtimistasandite eelarvete väljatöötamisest.

**Arengukava** (*policy*) – organisatsiooni toimimise alusdokument, milles sõnastatakse visioon, missioon, arengueesmärgid ja prioriteedid valdkondade kaupa, tegevuskava pikemas ja lühemas perspektiivis ning terviklik rahastamisplaan

**Aruandlus** (*accountability*) – ASO kohustus anda aru oma rahaliste ja programmiliste ülesannete täitmise kohta avalikkusele, parlamendile ja teistele huvirühmadele (Governmental ... 2003).

**Arvestusobjekt** (*accounting object*) – objekt, mille osas toimub eelarvestamine ja finantsaruandlus. Arvestusobjektiks võib olla konkreetne asutus, tegevuspiirkond, valdkond, selgelt määratletud eesmärgiga tegevuste kogum jne.

**Arvestuspoliitika** (*accounting policy*) – järgitavad arvestusprintsiibid, reeglid, kontseptsioonid, tavad ja meetodid.



**Auditistandardid** (*auditing standards*) - auditistandardid annavad audiitorile minimaalsed juhised aitamaks kindlaks teha auditi faasid/etapid ja protseduurid (menetlused), mida tuleb auditi eesmärgi täitmiseks rakendada. Need on kriteeriumid ehk mõõdupuu, millega hinnatakse auditi tulemuste kvaliteeti.

**Avalik haldus** (*public administration*) on täidesaatva riigivõimu tegevus. Avalik haldus keskendub riigi tegevuse korraldamisele, selle institutsionaalsele aspektile. Erialakirjanduses on tüüpilised järgmised avaliku halduse määratlused:

- avalik haldus formaalses mõttes on haldusorganite kogu tegevus, vaatamata selle materiaalsele sisule. Siia kuuluvad peale materiaalselt mõistetud halduse ka teised riikliku tegevuse liigid;
- avalik haldus materiaalses mõttes on haldustegevus, s.o. riikliku tegevuse liik, mida teostavad peamiselt haldusorganid ja teised haldusinstitutionid. Avalik haldus materiaalses mõttes on täidesaatev tegevus, mis on riigi üks põhifunktsioone;
- avalik haldus organisatsioonilises mõttes. See on avalik haldus haldusorganisatsiooni tähenduses, mis koosneb avaliku halduse kandjatest, haldusorganitest jt. haldusinstitutionidest. Avaliku halduse kandjaks võib olla riik või mõni muu avaliku võimu kandja, näiteks kohalik omavalitsus.

**Avalik huvi** (*public interest*) – avalik huvi on erahuvidest kõrgemal olev väärtuskategooria (A. Almann).

**Avalik hüve** (*public amenity*) on see, millest on huvitatud riigi kui kogukonna liikmed tervikuna. Hüve on avalik siis, kui see puudutab enamiku ühiskonnaliikmete heaolu või suuremate sotsiaalsete gruppide hüve.

**Avalik sektor** (*public sector*) - ühest avaliku sektori määratlust ei ole olemas. Kirjanduses eksisteerib kolm erinevat määratlust (Kuhry 2003):

- juriidiline määratlus – avalik sektor hõlmab valitsusasutusi ja kõiki avalik-õiguslikke organisatsioone;
- rahanduslik määratlus – lisaks eelnimetatutele hõlmab avalik sektor ka eraõiguslikke organisatsioone, mida suures osas rahastatakse riiklikest vahenditest, näiteks haridus- ja tervishoiuteenust osutavad sihtasutused;
- funktsionaalne määratlus – avalik sektor hõlmab kõiki organisatsioone avaliku halduse, sotsiaalkindlustuse, avaliku korra tagamise, haridus-, tervishoiu-, sotsiaal- ja kultuuriteenuste valdkonnas, olenemata nende rahastamisallikast ja teenuse osutaja õiguslikust vormist.

Avalikku sektorit võib määratleda ka näiteks tema komponentide loetelu kaudu. Eestis kuuluvad avalikku sektorisse valitsussektor ja muu avalik sektor (riigi valitseva mõju all olevad asutused, mille peamine sissetulekuallikas ei ole riigieelarve).

**Avaliku sektori organisatsioon** (*public sector organisation*). Avaliku sektori organisatsiooni all mõistetakse käesolevas uurimuses valitsussektori (keskvalitsus ja KOV üksused) organisatsioon, mille asutaja põhiseaduse alusel on riik, millega kaasnevad riigile õigused ja kohustused avaliku halduse erinevate valdkondade toimimise tagamiseks ning mida Täielikult või osaliselt finantseeritakse vastavalt riigi või KOV üksuse eelarvest.

**Avaliku sektori majandusarvestus** (*governmental accounting*) - üldmõiste, mis tähendab majandusarvestuse üldaktsepteeritud arvestuspõhimõtete, -süsteemide ja -meetodite kohandamist ja rakendamist avaliku sektori organisatsioonides.

**Avalik teenus** (*public service*) - on teenus, mille osutamine on seadusest või üldlevinud praktikast tulenevalt avaliku sektori üksuste ülesanne. (RTJ 17 §5; KOKS §6)

**Avalike teenuste üleandmine e. funktsioonisiire** (*outsourcing*). Olukord, kus avalik võim annab avaliku teenuse täideviimise üle eraettevõttele, mittetulundusühendusele või teisele avaliku võimu asutusele, kuid säilitab kontrolli ja vastutuse teenuse pakkumise üle.

**Avaliku valiku teooria** (ka uus poliitiline ökonomia, ka poliitika majanduslik teooria) (*public choice theory*) - rakendab majanduslikku analüüsi politoloogias (riigiteooria, valimisreeglid, valimiskäitumine, parteipoliitika, bürokraatia jm.). Avaliku valiku teooria järgi maksimeerivad asjaosalised oma kasu kitsenduste raames. Näiteks on selle teooria järgi kohaliku omavalitsuse jaoks optimaalne elanikkonna suurus, mis põhineb kohalike maksude ja pakutavate avalike teenuste suhtel. Teooria järgi valivad inimesed enda vabal tahtel sobiva elukoha, lähtudes sellest, milline omavalitsus rahuldab nende vajadusi kõige paremini. Kandes avaliku valiku teooria üle poliitikute ja bürokraatide käitumisele, järgivad poliitikudki eelkõige oma huve, mis ei pruugi alati seostuda rahaga. Näiteks huvi võimu, karjääri, avaliku tuntuse vastu jms.

**Avatud intervjuu** (ka struktureerimata intervjuu) – intervjuu, mis sarnaneb vabale vestlusele, kus intervjuerija suunab intervjueritavat konkreetsel teemal rääkima ja seisukohti põhjendama, esitades täpsustavaid, teemat ning intervjueritava mõtteid ja seisukohti avavaid küsimusi.

**Avatud (lahtine) süsteem** (*open system, forced system*) – süsteem, mis suhtleb ümbritseva keskkonna või teiste süsteemidega (saab neilt mõjutusi). Orienteeritud süsteemis tähendab see mittenulliliste väärtustega sisendmuutujate olemasolu. Juhtimistehnikas kasutatakse terminit ka katkestatud tagasisideahelaga süsteemi tähenduses.

**Baasiline eelarvestamine** (baasist lähtuv, traditsiooniline, ajalooline, iibeline eelarvestamine) (*base budgeting, incremental budgeting*) – eelarvestamise meetod,

mis võtab järgnevate perioodide eelarvestamisel aluseks baasperioodi tulemused ja kasutab neid eelarvestamisel „baasina“.

**Digitaalajastu valitsemine** (*digital era governance*) - põhineb kolmel võtmeelemendil: reintegratsioon (strateegiliste teenuste tagasi valitsuse kontrolli alla toomine); vajadustepõhine holism (valitsuse reorganiseerimine eriliste kliendigruppide ümber); ja digitaliseerimine (täielik riigi IT potentsiaali ärakasutamine valitsemise ümberkujundamisel).

**Dihhotoomia** (*dichotomy*) – kahekshargnemine. Loogikas - liigitus, mõiste mahu järjestikune liigitamine kaheks vasturääkivaks mõisteks.

**Diskretsioon** (*discretion*) – ametniku isiklikul äranägemisel temale eraldatud pädevuse piires vastuvõetud otsuse järgi toimimine.

**Dünaamiline süsteem** (*dynamic system*) – süsteem, milles esinevad ajaliselt muutuvad protsessid (siirdeprotsessid), so aeg on üheks süsteemi mudeli muutujaks. Dünaamilise süsteemi mudel seob muutujate väärtusi erinevatel ajahetkedel või muutujate tuletisi. Mudeli eripärast tingituna tekivad teatud seaduspärasusega kulgevad ajalised protsessid süsteemis.

**Eesti riigi raamatupidamise aastaaruanne** – Valitsuse aruanne riigi finantsseisu ja -tulemuste esitamiseks ning finantsplaneerimise ja -kontrolli täiustamiseks. Selles esitatud andmed on tekkepõhised (Riigi majandusaasta ... 2010, 5). Aruanne annab ülevaate riigiasutuste, kohalike omavalitsuste ja nende allasutuste, sihtasutuste ja riigile kuuluvate äriühingute varadest ja kohustustest ning majandamise efektiivsusest.

**Eelarve** (*budget*) - erinevatel eesmärkidel koostatud formaalne tulevaste perioodide tegevuskava, milles määratletakse organisatsiooni strateegiliste eesmärkide saavutamiseks vajalikud olulisemad tegevused ja ressursid ning nende kasutamine nii rahalistes kui ka mitterahalistes näitajates.

**Eelarveklassifikaator** (*budget classifier*) – dokument, mis kehtestab ühtsed nõuded eelarvestamises ja finantsarvestuses kasutatavatele arvestusobjektidele (sh nende tasemetele) ning arvestusobjektide kasutamisele erinevates protsessides, millest lähtudes riigiasutused korraldavad alates 2013. aastast standardiseeritud majandusarvestuse tarkvara kasutuselevõtu järgselt asutuse eelarvestamise, finantsarvestuse ja aruandluse.

**Eelarvestatud bilanss** (*budgeted balance sheet*) – eelarve, mis kajastab eelarveperioodi alg- ja lõppkuupäeva seisuga raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit (vara, kohustusi ja omakapitali).

**Eelarvestatud kasumiaruanne** (tulude ja kulude eelarve) (*budgeted income statement*) – eelarve, milles eelarvestatakse raamatupidamiskohustuslase eelarveperioodi majandustulemust (tulusid, kulusid ja kasumit või kahjumit).

**Eelarvestatud rahavoogude aruanne** (*budgeted statement of cash flows, budgeted cash flow statement*) – eelarve, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase eelarveperioodi rahavoogusid (raha ja raha ekvivalentide laekumisi ja väljamakseid).

**Eelarvestussüsteem** (*budgeting system*) – eelarvete koostamise ja nende täitmise aruandluse protseduurid.

**Eelarvesüsteem** (*budget system*) - majandussuhetel ja juriidilistel normidel põhinev riigi territoriaalüksuste ja valitsusasutuste eelarvete kogum (Wildavsky 1964, 2). Wildavsky (1964) kirjeldab eelarvesüsteemi kui sotsiaalsete ja juriidiliste suhete võrgustikku, kui riigi rahaliste vahendite kasutamise kohta sõlmitud formaalsete ja mitteformaalsete lepingute süsteemi. Hilisemad teadlaste eelarvesüsteemi määratlused ei ole andnud Wildavsky (1964) käsitlusele lisaväärtust, välja arvatud Bovairdi (2004) esitatud, milles mõistet avardatakse avaliku sektori ja äriorganisatsioonide partnerlusprojektide (*PPP*) lisamisega. Olson *et al.* (1998), Guthrie *et al.* (2005) ja Osborne (2010) iseloomustavad nimetatud partnerlusprojekte kui komplitseeritud lepingulisi suhteorganisatsioonide, kus toimivad nii vertikaalsed (riik, kohalik omavalitsus) kui ka horisontaalsed (mitmesugused avalikud teenused) suhted ja mille eesmärk on avaliku sektori organisatsioonide tegevuse võimendamine äri sektori kogemuste ja ressursside kaasamise ning funktsioonisiirete kaudu.

**Eesti hea raamatupidamistava** (*Estonian GAAP*) – rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täiendavad Raamatupidamise Toimikonna juhendid ning riigi, riigiraamatupidamiskohustuslaste, kohaliku omavalitsuse üksuste, muude avalik-õiguslike juriidiliste isikute ning teiste raamatupidamiskohustuslaste, kelle üle eelnimetatud isikutel on otseselt või kaudselt või teiste valitseva või olulise mõju all olevate isikute kaudu valitsev mõju, puhul ka riigi raamatupidamise üldeeskirjas sätestatud nõuded.

**Eetika** (*ethics*) – reeglid, mille abil iseloomulikud ideaalid kantakse üle igapäevasesse tegevusse

**Eetos** (*ethos*) – ideaalide koondsumma, mis määrab ära avaliku teenistuse üldise kultuuri või kõlbelse taseme.

**Element** (*element*) – süsteemi osis, mida saab vaadelda tervikuna selle süsteemi struktuuri või käitumist uurides ja süsteemi mudelit koostades. Samal ajal võib element tegelikult evida sisemist struktuuri ja sellega seotud omadusi, mis aga vaadeldava süsteemi jaoks ei osutu oluliseks.

**Emergentsus** on mingi asja (sealhulgas omaduse või seaduse) omadus, mis seisneb selles, et ta ilmneb tänu mingite muude (tavaliselt fundamentaalsemate) asjade olemasolule, kuid ei taandu nendele asjadele. Mereste (1987) järgi väljendub süsteemi emergentsus tõsiasi, et süsteemi omadused ei taandu tema osiste omadustele.

**Esindusdemokraatia** (*representative democracy*) - valitsemise selline korraldus, kus ühiskonna või ühenduse liikmed kasutavad võimu enda poolt valitud (või nt. loositud) esindajate kaudu. Esindusdemokraatias kuulub riigivõim küll rahvale, kuid riigivõimu teostavad tema nimel riigiorganid. Demokraatia põhimõte on suunatud riigivõimu legitiimsusele – tagamaks legitiimsust, peavad kõik riigivõimu otsustused ja tegevus olema tagasiviidavad rahva tahte, rahvas peab saama efektiivselt mõjutada riigivõimu teostamist. “Demokraatia printsiip hõlmab organite moodustamise, legitimeerimise ja kontrolliga seonduvad küsimused ning mõjutab kõiki poliitilise tahte kujunemise astmeid” (Eesti Vabariigi põhiseaduse kommenteeritud väljaanne (2008, 115) § 10 kommentaar, punkt 3.3). Esindusdemokraatia eeliseks on otsustamise praktilisus võrreldes võimu kasutamisega otse liikmete poolt; probleemiks on oht, et esindajad kaugenevad eesmärkidest ja muredest, mis neid valinud liikmete jaoks on olulised. Kuna valimistel pole võimalik arvestada kandidaatide seisukohtadega igas üksikküsimuses, ei ole esindajatele nende kõigi osas selget mandaati antud ja nad peaksid otsuste langetamisel arvesse võtma vastava valdkonnaga seotud inimeste ja ühenduste seisukohti. Esindusdemokraatia täiendamiseks on nii riigi, kohaliku omavalitsuse kui ka organisatsiooni tasanditel püütud arendada *osalusdemokraatia* erinevaid vorme.

**Ettevõtte haldamine** (*corporate governance*) - hõlmab ühelt poolt kõiki ettevõttega seotud huvigruppe – juhtkonda, aktsionäre, töötajaid, kreditore, peamisi kliente ning omavalitsusüksusi – kes omavahelise koostoime tulemusena määravad ettevõtte strateegia. Teiselt poolt vajab ettevõtete haldamine ka riigipoolset toetust, kui võrd ettevõtte strateegiat saab ellu viia üksnes seaduste, normide ja muude reeglitega kitsendatud raamistikus. Avalikus sektoris mõistetakse seda lisaks sisemisele korraldusele ka poliitika määrajate ning poliitika elluviijate (juhtkond) koostoimimisena.

**Ex ante** (*ld*), eelnev, ennetav.

**Ex post** (*ld*), järgnev, pärastine.

**Finantsarvestus** (*financial accounting*) - süsteemne finantsaruannete koostamise protsess, mille käigus toimub organisatsiooni majandustehingute andmete määratlemine, mõõtmine, registreerimine, rühmitamine, töötlemine. Finantsarvestus on osa majandusarvestusest. Finantsarvestust ja raamatupidamist ei saa käsitada sünonüümidenä, kuigi selline arusaam on laialt levinud. Vt ka märksõna „raamatupidamine“.

**Finantsaruandlussüsteem** (*financial reporting system*) - majandustehinguid puudutava usaldusväärse teabe koostamise ja esitamise protseduurid. Finantsaruandlussüsteem on majandusarvestussüsteemi osis.

**Finantsjuhtimine** (*financial management*) – finantsressursside juhtimise protsess, mis hõlmab eelarvestamist, finantsarvestust ja -aruandlust, äririskide analüüsi ja maandamist.

Interdistsiplinaarne teadusharu, milles on põimunud omavahel finantsarvestus, juhtimisarvestus, investeringud, juhtimisteooria, statistika, ökonomeetria.

**Finantsjuhtimissüsteem** (*financial management system*) – organisatsiooni tegevuse finantseerimise ja finantsressursside kasutamise planeerimise süsteem.

**Halduspoliitika** (*public policy*) – riigi tahtlik ja eesmärgistatud tegevus mingite eesmärkide saavutamiseks. Halduspoliitika all võib mõista ka kõiki parlamendi, keskvalitsuse, kohaliku omavalitsuse ning teiste avaliku sektori organisatsioonide tegevusi, mille eesmärgiks on soodustada, säilitada või takistada teatud asjaolude arengut ühiskonnas.

**Hea valitsemistava** (*good governance*) – tõhus ja õiglane avalik haldus. Hõlmab selliseid põhimõtteid nagu õigusriiklus, avaliku sektori aruandekohustus üldsuse ees, selgus ja arusaadavus otsuste tegemisel, tulemuslik otsuste rakendamine, osalusdemokraatiale tuginemine ja konsensusle orienteeritus, avalike teenuste osutamine mõistliku aja jooksul, võrdne kohtlemine ja kaasatus.

**Hea valitsemistava standard** (*good governance standard*) – põhimõtted, mille on välja töötanud ja 2005. aasta jaanuaris avaldanud avaliku sektori hea valitsemistavaga tegelev sõltumatu komisjon (Suurbritannia The Office for Public Management'i (OPM) ja Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) koostööprojekt).

**Hermeneutika** (*hermeneutic*) - (*kr hermeneia „seletus, tõlgendus“*) teksti tõelise mõtte mõistmise *õpetus*. Hermeneutika lähteseisukohad: uuritakse teksti tervikuna (hermeneutiline ring); teksti uuritakse kultuurilis-ajaloolisel taustal; tekst on autori ja lugeja dialoog; teksti tõlgendus sõltub uurija ajaloolisest vaistust, kogemusest ning valmidusest dialoogi astuda.

**Heuristika** (*heuristics*) - (*kr heuriskö “leian”*) avastusõpetus, uue avastamise (teaduses) ja teadmiste omandamise (õppimises) võttestik; teadusharu, mis käsitleb avastamismeetodeid ja loova mõtlemise eripära. Uuritakse võtteid, mille abil on õnnestunud leida mingi praktilise või teoreetilise probleemi ligikaudne, kuid kiire lahendus. Rakendatakse ajurünnakut, tööhüpoteese ning modelleerimist, sh matemaatilist, mõttelist ja arvutiekspimenti.

**Holism** (*holism*) - vaatepunkt, et kõik looduslik on seotud kõige muuga ja et iga asi on osa tervikust, mis on palju olulisem kui osad, mis selle terviku moodustavad.

**Huvigrupp** (*interest group, stakeholders*) – kodanike või organisatsioonide rühm, mis mõjutab tegevusi avalikus sektoris või on ise mõjutatud ettevõtte strateegiast, saavutamaks ettevõtte poolt püstitatud eesmärged.

**Häiring** (*disturbance, perturbation*) – süsteemile kontrollimatult toimivad tundmatu algupäraga signaalid (välisõimed), enamasti juhusliku iseloomuga. Sageli on ka häiringu rakenduskoht süsteemis ebaselge. Häiringuid saab käsitleda väljundsignaali tundmatu komponendina. Süsteemi mudelile neid kirjeldatakse tihti teatava (juhusliku) sisendisse taandatud ekvivalentse lisasignaalina.

**Informatsioon** (*information*) – andmed, mida on kogutud, töödeldud ja interpreteeritud lähtudes kasutaja vajadustest.

**Infosüsteem** (*information system*) – omavahel sidestatud ja mitmel tasemel eksisteerivate andmete funktsioonide, protsesside, sündmuste, asukohtade ja väärtuste süsteem; inimestest, seadmetest ja programmide moodustuv tervik, mille abil püütakse arendada ja tõhustada toimimist; organisatsiooni või ettevõtte info- ja süsteemitöö korralduse, meetodite ja vahendite kogusumma.

**Infotehnoloogia** (*information technology*) seadmed, sealhulgas arvutid, mida kasutatakse andmete käsitlemiseks ja töötlemiseks.

**Institutsioonide ja organisatsioonide vahetõrge** on analoogiat kasutades selgitanud D. North, öeldes, et “institutsioonid on mängureeglid, organisatsioonid on mängijad”. Organisatsioonid on institutsioonid koos nende kasutajatega (North 1990). Institutsiooniökonoomia teaduslikul kontseptsioonil põhineva käsitluse võimaldab institutsioone mõista kui “asju, mis kujundavad käitumist” (Lundvall 1992), nagu reeglid, normid, tavad, harjumused, ootused, seadused jne.

**Institutsiooniteooria** majandusteaduslik lähenemine on *uus institutsiooniökonoomia* (*New Institutional Economics*), mille alused tekkisid 1930-ndate aastatel. Populaarseks muutus see paradigma 1970-ndate aastatel. Institutsiooniökonoomikas nähti alternatiivi tolleks ajaks üliabstraheerituks ja ülimatematiseerituks muutunud neoklassikalisel paradigmat põhinevale “*mainstream*”-majandusteadusele, mis käsitles majanduse toimimist lihtsustatud, tegelikkusele mittevastavas keskkonnas. Transaktsioonikulud, omandiõigus ja lepingulised suhted on *uus institutsiooniökonoomia* võtmesõnad.

**Integreeritud eelarvestus- ja finantsaruandlussüsteem** – avalike organisatsioonide finantsjuhtimissüsteem, milles eelarvestus ning finantsaruandlus toimub tekkepõhise arvestusprintsipi järgi. Ühtsetel arvestusalustel toodetud andmetest moodustub riskis kasutatav andmebank, mis sisaldab võrreldavaid tulevikku

(eelarvestamine, strateegiline planeerimine) ja minevikku (finantsaruandlus) iseloomustavaid andmeid. Andmeid saab kasutada kõikehõlmava majandusanalüüsi teostamiseks, mille tulemused võimaldavad parandada nii poliitiliste kui ka majanduslike juhtimisotsuste kvaliteeti.

**Investeeringute eelarve** (*capital budget*) – eelarve, mis sisaldab detailseid eelarveid koos ajakavaga kõrgema maksumusega varade (ettevõtted, allüksused, kinnisvara, põhivara) soetamiseks ning põhivarade renoveerimiseks ja remondiks.

**Investeeringute eelarvestamine** (*capital budgeting*) – oluliste pikaajaliste projektide, mis nõuavad suuri investeeringuid ja mille tulud ning kulud ulatuvad kaugele tulevikku, identifitseerimis-, hindamis- ja valimisprotsess

**Juhtimine** (*management*) – protsess, mis võimaldab saavutada organisatsiooni eesmärgi oma ressursside planeerimise, organiseerimise ja kontrollimise kaudu. Lorents määratleb juhtimisena „tegevust, mis seisneb vastavate tegurite rakendamises süsteemide üleminekul antud olekutest soovitud ehk ettemääratud olekutesse“ (Lorents 2001, 121).

**Juhtimine eesmärkide ja eelarvete kaudu** (JEEK) (*management by goals and budgets*) – juhtimismeetod, mis ühendab eesmärkide kaudu juhtimise põhimõtteid ja konkreetseid juhtimise eelarved.

**Juhtimisarvestus** (*management accounting, managerial accounting*) – info kogumine, klassifitseerimine ja aruannete koostamine eelkõige sisetarbijatele. Erinevalt finantsarvestusest ei lähtuta juhtimisarvestuses kindlaksmääratud arvestusprintsipiidest ja õigusaktidest. Juhtimisarvestuse infosüsteemi loomine jääb ettevõtte juhtide otsustada. Juhtimisarvestus on laiahaardelisem kui finantsarvestus.

**Juhtimislik tulemusvastutus** (*managerial accountability*) (vt Pollitt&Harrison 1992) – nõuab organisatsiooni juhtimise ja tulemuste kontrolli detailset läbimõttlemist ning informatsiooni kolmest aspektist lähtudes:

- organisatsioonisisese vastutuse jaotumine;
- püstitatud eesmärkide ja saavutatu vastavus;
- ressursside kasutamise mõjus.

**Järelevalve** (*supervision*) - oluline auditeerimisnõue, mis hõlmab eeskirjadekohast juhtimist, juhendamist ja kontrolli kõikides auditi faasides, et tagada asjakohane ja tõhus tegevuste, protseduuride ning testide seos eesmärkidega, mida tahetakse saavutada.

**Jätksuutlikkus** (*sustainability*) - organisatsiooni lõputu toimimine, mis sõltub ja põhineb organisatsiooni funktsioonidel ja organisatsiooni struktuurielementide vahelistel seostel ning on suunatud pikaajaliste eesmärkide saavutamisele piiratud ressursside säästliku kasutamise abil.



**Kaizen eelarvestamine** (*Kaizen budgeting*) – eelarvestamise meetod, milles väikeste täienduste ja täiustamistega muudetakse eelarvet pidevalt pingelisemaks, lähtudes tegelikest tulemustest.

**Kameralistika** (*cameralistics*) - haldus-, majandus- ja rahandusalaste teadmiste kogum 17. – 18. saj. Saksamaal.

**Kassapõhine arvestusprintsip** (*cash basis accounting*) – majandustehingute fikseerimine siis, kui majandustehinguga seotud raha laekub või tasutakse.

**Kassapõhise riigieelarve planeerimine** – tulud, kulud, investeeringud ja finantseerimistehingud planeeritakse selle asutuse eelarves, kellele laekub raha või kes teostab makseid.

**Keskvalitsus** – Eestis kuuluvad keskvalitsusse põhiseaduslikud institutsioonid, valitsusasutused (sh ametid ja inspektsioonid), valitsusasutuste hallatavad asutused, avalik-õiguslikud juriidilised isikud, sihtasutused, mittetulundusühingud, äriühingud jm

**Kohalik omavalitsus** (*local government*) – kohalik omavalitsus (KOV) tähendab kohalike võimuorganite õigust ja võimet seaduse piires ja kohalike elanike huvides korraldada ja juhtida valdavat osa nende vastutusalasse kuuluvast ühiskonnaelust Eestis kuuluvad kohalikku omavalitsusse ametiasutused, omavalitsuste hallatavad asutused, sihtasutused, mittetulundusühingud ja äriühingud.

**Kohaliku omavalitsuse haldusala** – kohalik omavalitsus ja kohalike omavalitsuste omandis olevad muu avaliku sektori asutused.

**Kohaliku omavalitsuse tulud** – on tulud, mida kohalik omavalitsus või riik kogub kohaliku omavalitsuse ülesannete täitmiseks.

**Kohalikele omavalitsustele edasiantavad tulud** – on riigi poolt kogutavad ja riigi poolt kohalikele omavalitsustele ülekantavad, riigieelarves tuluna ja kuluna planeeritavad ning kohalikule omavalitsusele nende ülesannete täitmiseks laekuvad tulud.

**Konto** (*account*) – finantsarvestuse abivahend, mida kasutatakse jooksvate majandustehingute liigitamiseks, üleskirjutamiseks ja kokkuvõtete tegemiseks.

**Kontoplaan** (*chart of accounts*) – majandusüksuse kontode täielik ja süstematiseeritud loetelu.

**Kontseptsioon** (*conception*) – teoreetiliste lähtealuste süstematiseeritud kogum, mis kujutab endast metodoloogiliste põhimõtete kompleksi.

**Koondeelarve** (*master budget*) – terviklik ja süsteemne eelarvete kogum, millele organisatsioon tugineb lühiperioodil, et viia ellu eesmärkide saavutamiseks vajalikud strateegiad.

**Kriitilised edufaktorid** (*critical success factors, critical success variables*) – piiratud arv olulisemaid strateegia komponente ja faktoreid (valdkondi, mõjureid, tegureid), milles tulemuste saavutamine eeldusel, et tulemused on küllalt head, tagab eduka konkurentsivõime.

**Kuluarvestus** (*cost accounting*) – tööriist, mille abil struktureeritakse erinevate kulukandjate maksumust puudutav info. Eristatakse traditsioonilist kuluarvestust (TCA), tegevuspõhist kuluarvestust (ABC), Kaizen kuluarvestust.

**Kuluarvestussüsteem** (*cost accounting system*) – kulude arvestuses kasutatavad meetodid, põhimõtted, eeskirjad, juhendid, protseduurid, reeglid ja tegevused, mis on vajalikud kulude juhtimiseks ja arvestuseks.

**Kulukandja** – (*cost object*) objekt, mille kulused eraldi mõõdetakse ja arvestatakse. Kulukandjaks võib olla nt toode, teenus, kaup, protsess, organisatsiooni allüksus.

**Kulukäitur** – (*cost driver*) iga mõjur, sündmus, koefitsient, tegur, tegevus või muu faktor, mis põhjustab muutusi kuluobjektis, väärtusahelas, protsessis, tegevuses ja/või ressurssides ning nende kasutamises, kuludes ja/või tuludes ning mille alusel jaotatakse üldkulud kuluobjektidele (Mereste, 2003).

**Kulupõhine eelarvestamine** (*cost-based budgeting, line-item budgeting*) – eelarve koostamine kulunormi põhimõttel. Vastavalt riigi tulude laekumisele määratakse eelarve mahu muutumise protsent, mis korrutatakse läbi eelmise eelarveaasta kuluartikliga. Kulupõhise eelarve puhul keskendutakse projektide järjepidevusele, mitte tulemusele. Kulupõhine eelarvestamine on üks vanimaid eelarvestamise meetodeid maailmas.

**Kõrgeim kontrolliasutus** (*Supreme Audit Institution (SAI)*) – riigi institutsioon, mis sõltumata oma nimetusest, moodustamisest ja ülesehitusest täidab seaduse alusel kõrgeima avaliku sektori auditi riiklikku funktsiooni.

**Kõrgeimate Kontrolliasutuste Rahvusvaheline Organisatsioon** (*International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*) - rahvusvaheline sõltumatu ühendus, mille eesmärk on edendada ideede ja kogemuste vahetust kõrgeimate kontrolliasutuste vahel riikliku finantskontrolli sfääris.

**Legitiimsus** (*legitimacy*) – seaduslikkus, seaduslikuks tunnistamine; põhjendatus, õigustatus. Max Weber võttis sõna „legitiimsus“ tarvitusele, et iseloomustada võimu populaarsust ja usaldusväarsust.

**Legitimatsioon** (*legitimation*) – seaduspärastamine, seaduslikuks tunnistamine

**Majandusaasta aruanne** (*annual report*) – aruannete kogum, mis koosneb juhtkonna tegevusaruandest ja raamatupidamise aastaaruandest.

**Majandusarvestus** (*accounting*) - süsteemne tegevus, mis hõlmab kõiki arvestusvaldkondi (vt ka märksõna „majandusarvestussüsteem“) ja mille käigus toimub organisatsiooni majandustehingute andmete määratlemine, mõõtmine, registreerimine, rühmitamine, töötlemine, säilitamine, analüüsimine ja edastamine juhtimisotsuste langetamiseks.

**Majandusarvestussüsteem** (*accounting system*) - organisatsiooni majandus-informatsiooni töötlemise süsteem, millesse kuuluvad finantsarvestus, kulude arvestus, juhtimisarvestus, maksude arvestus, finantsplaneerimine e. eelarvestamine, finantsanalüüs, tegevuse sisekontroll ja audiitorkontroll (Mereste 1985). Autor peab vajalikuks lisada ülalesitatud alamsüsteemidele sotsiaal- ja keskkonnaarvestus-süsteemi, mille tähtsus ühiskonna praegusel arengutasemel järjest suureneb.

**Majanduslik sisu** (*economic classifier/chart of accounts*) – on arvestusobjekt, mille lõikes eelarvestamisel ja raamatupidamises peetakse arvestust tekkepõhiselt. Majanduslik sisu klassifitseeritakse arvestuse pidamiseks vajaliku detailsusega kontoplaanis ja selgitatakse lahti kontoplaani kasutusjuhendis. Majandusliku sisu arvestusobjekti kasutatakse organisatsiooni kuluarvestuses.

**Majandusteadus** (*economics*) – sotsiaalteaduste meetod. Majandus on üks selle meetodiga uuritavatest objektidest.

**Managerialism** (*managerialism*) – juhtimislikkus. Agenditeooria probleemikäsitluse tõttu jaguneb NPM kaheks suunaks. Üheks on managerialism (juhtimise tähtsustamine), mille puhul tulemusliku toimimise saavutamine oleneb juhtide entusiasmist ja initsiatiivist, millele lisandub ulatuslik tulemusvastutus. Teiseks suunaks on turule orienteeritud haldamine (*marketisation*), mis hõlmab erastamist, konkurentsi, kliendi tehtud valikuid, sisemist turgu, hindade määramise skeeme ja muid turule iseloomulikke meetmeid. Tavaliselt sulanduvad NPM-i riikides need kaks suunda omavahel, kusjuures juhtimise tähtsustamine jääb valdavaks vormiks.

**Meede** (*measure*) – rakendusmehhanism, mis aitab saavutada püstitatud eesmärged.

**Meetod** (*method*) – õppe- ja uurimisviis, plaani- ja kavakindel tegevus teatava kindla sihi saavutamiseks (Taska 1978, 7)

**Metodoloogia** – üheltpoolt õpetus meetoditest teaduslike distsipliinide ja nende osade ühtseks süsteemiks kujundamiseks ning teiselt poolt uurimistegevus meetodite arendamiseks ja uute metodoloogiliste mõistete ja tüüpide loomiseks (Taska 1978, 7).

**Metoodika** (*methodology*) – korrastatud lähenemine suuremale tegevusele; õpetus mingi tegevuse või töö toimimisviisidest; õpetus meetoditest.

**Mittefinantsmõõdik** (*nonfinancial measures*) – mitterahaline näitaja, mille abil mõõdetakse nii tulemusi kui ka tulemuste saavutamiseks vajalikke protsesse, tegevusi ja toiminguid.

**Modelleerimine** (*modeling*) – läbiuuritud süsteemi omaduste uuritavale süsteemile üle kandmise meetod. Tegelikku teadlikku asendamist mudeliga nimetatakse modelleerimiseks aga ka kunstiks. Modelleerimise peamine eesmärk on abistada inimest otsustamisel.

**Mudel** (*model*) – (tunnetatava) objekti analoog, mis tunnetusprotsessis seda objekti asendab. (J. Lotman, 1990). **Süsteemi mudel** (*system model*) – teatava süsteemi ja selle osade muutujate seoseid ja seaduspärasusi kajastav kirjeldus, sagedamini matemaatika vahenditega (matemaatiline mudel). Mudeli koostamine algab reeglina oluliste muutujate valikust ning seoste kirjeldamise detailsusastme kindlaksmääramisest. Sõltuvalt valikust võib sama süsteemi kirjeldada mitmesuguse keerukusastmega mudelite abil, mis võimaldavad soovitud adekvaatsusastmega kirjeldada süsteemi käitumise olulisi külgi. Mudeli valiku määrab eeskätt kasutuseesmärk, aga ka võimalus mudeli parameetreid piisava täpsusega määrata (tihti eksperimentide kaudu).

**Mõjus** (*effectiveness*) – eesmärkide saavutamise tasemelt kavandatud väljundite/tulemuste juurdekasvu ja kasutatud ressursside juurdekasvu suhe (*kulutada arukalt*)

**Mõõdik** (*measure, indicator*) – (majandus)näitaja tulemuslikkuse mõõtmiseks (*performance measurement*), mille abil mõõdetakse nii tulemusi kui ka tulemuste saavutamiseks vajalikke protsesse, tegevusi ja toiminguid.

**Nullbaasieelarve** (*zero-based budget*) – eelarve, mille koostamisel arvestatakse kulud tuludest lähtuvalt ning kõik näitajad eelarvestatakse nullbaasist lähtuvalt.

**Nullbaasiline eelarvestamine** (*zero-based budgeting, priority-based budgeting, ZBB*) – eesmärgist lähtuv eelarvestamise meetod, mille korral kulud eelarvestatakse järgmis(t)e perioodi(de) tuludest lähtuvalt. Iga tegevuse ja/või ressursi esialgne eelarve on null.

**Osalusdemokraatia** (*participatory democracy*). Poliitikateaduses tähistab see termin *esindusdemokraatia* alternatiivi või selle täiendamise katseid. *Esindusdemokraatia* tähendab seda, et rahvas (või ühenduse puhul selle liikmeskond) kasutab võimu enda valitud esindajate kaudu, osalusdemokraatia aga tähendab teisi mõju avaldamise kanaleid. Osalusdemokraatia üldiseks lähtekohaks on see, et ka demokraatlikult valitud esindajate tehtud otsuste

aluseks peab olema nende inimeste kuulamine, keda kõnealune otsus puudutab; paljusid (nt. kohaliku tasandi) otsuseid on võimalik langetada esinduskogudest sõltumatult või nende poolt antud volitusega. Osalusdemokraatia huvides on iga olulise poliitilise küsimuse üle arutlemine selliselt, et kaasatud on võimalikult paljud need ühiskonna (või kõnealuse ühenduse) liikmed, keda see puudutab; ideaalis peaks taoline arutus võimaldama kõigi seisukohtade esitamist ning selle tulemus ei tohiks olla mõjutatud nende esitaja võimupositsioonist või tema muudest ressurssidest. Osalusdemokraatia kanaleid on näiteks avaliku võimuga loodud koostöökogud ja teised partnerluse vormid, avalikud diskussioonid, demonstratsioonid, kodanikualgatus, survegrupid, muud kodanikuühendused ja sotsiaalsed liikumised, äärmuslikul juhul ka kodanikuallumatus.

**Organisatsioon** (*organisation*) – organisatsiooni moodustavad vähemalt kaks inimest, kes võimu ja eestvedamise mõjutusel ning tegevusi kooskõlastades püüavad saavutada ühist eesmärki. Northi (1990) järgi on organisatsioonid institutsioonid koos nende kasutajatega. Analoogiliselt institutsioonide kahe äärmusliku tekkevormiga võib ka organisatsioonide puhul eristada konstruktiivsel juhul formaalset organisatsiooni (ettevõtte, KOV jm.) ja spontaansel juhul informaalset organisatsiooni (avalik turg). Katz ja Kahn (1966) defineerivad organisatsiooni sotsiaalse süsteemina, mis koordineerib inimeste käitumist rollide, normide ja väärtuste kaudu.

**Organisatsiooni juhtimissüsteem** (*organisation management system*) - kolmest alamsüsteemist koosnev süsteem, mille abil tagatakse kontroll strateegia elluviimise üle (Hayden 1986, 199). Alamsüsteemid on:

- 1) mõõtmisüsteem (*measurement system*) - mida ja kui palju on tulemuse saavutamiseks kulutatud;
- 2) stimuleerimissüsteem (*incentive system*) - kuidas motiveerida ja arendada töötajaid ;
- 3) integreerimissüsteemi (*integrating system*) abil koordineeritakse gruppide ja indiviidide tegevust ning luuakse sobivad tingimused nendevaheliseks kommunikatsiooniks.

**Otseside** (*feed forward action*) – signaali pärisuunaline ülekanne orienteeritud (informatsioonilistes) protsessides. Süsteemi olekumudelil nimetatakse otsesideks ka seda ülekandekomponenti, mis seob väljundeid vahetult sisenditega (mööda minnes olekuist).

**Paindlik eelarve** (*flexible budget*) – eelarve, mis võimaldab eelarvestada tulusid ja kulusid erinevatel tegevustasemetel.

**Paindliku eelarve hälbed** (kontrollhälbed) (*flexible budget variance*) – hälbed tegelike tulemuste ja paindlikus eelarves tegelikust müügitulust lähtuvate eelarvestatud näitajate vahel.

**Paradigma** (*paradigm*) – püsiv ja üldtunnustatud mõistete, seaduste ja meetodite kindel järjekord. Paradigma mõiste tõi teadusesse Kuhn 1962.a. Paradigma ehk lähenemisviis on valdkonna intellektuaalne alusraamistik, koosneb väärtustest, tähendustest ja eeldustest, millest lähtudes toimub teadmise otsimine.

**Pideveelarve** (*rolling budget, continuous budget*) – eelarve, mida uuendatakse proaktiivselt, pidevalt ja süstemaatiliselt, lisades uue ajaperioodi (nagu näiteks nädal, kuu, kvartal, aasta, 3 aastat, 5 aastat) ja jättes kõrvale just lõpetatud perioodi.

**Pideveelarvestamine** (*continuous budgeting, rolling budgeting, revolving budgeting*) – eelarvestamise meetod, mille käigus koostatakse erinevate perioodide pideveelarveid.

**Pidevprognoosimine** (*rolling forecasting*) – prognoosimise meetod, mille käigus uuendatakse pidevprognoose (rolling forecasts) pidevalt, lisades uue ajaperioodi (nagu näiteks nädal, kuu, kvartal, aasta, 3 aastat, 5 aastat) ja jättes kõrvale just lõpetatud perioodi.

**Pikaajaline eelarve** (*long-range budget*) – pikemat perioodi (traditsiooniliselt 5–10 aastat, viimastel aastatel 3–10 aastat) hõlmav eelarve, mille käigus koostatakse eelarved organisatsiooni strateegiate elluviimiseks.

**Pikaajaline plaan** (*long-range plan*) – pikemat perioodi (traditsiooniliselt 5–10 aastat, viimastel aastatel 3–10 aastat) hõlmav plaan, milles täpsustatakse, milliseid tegevusi on vaja sooritada organisatsiooni strateegiate elluviimiseks.

**Planeeriv programmpõhine eelarvestussüsteem** (*Planning, Programming, Budgeting System*) – programmpõhise eelarve alus on tegevuste jagamine programmideks ja iga programmis osaleva organisatsiooni ülesannete määratlemine. Määratletakse kõik eesmärgid programmide ja osalevate organisatsioonide lõikes, kõik programmid ning kõik sisendid ja väljundid. Probleemiks on eesmärkide osas konsensuse saavutamine, eesmärkide võimalik ähmasus, koordineerimisraskused ning äärmine tsentraliseeritus.

**Pluralism** (*pluralism*) – poliitiline teooria. Pluralism ehk paljus on poliitikas ideede, arvamuste, poliitiliste jõudude ja huvigruppide mitmekesisus. Vastandiks on monism. Pluralism võib iseloomustada erakondlikku spektrit, vaimukultuuri või sotsiaalset struktuuri. Pluralism on oluline kriteerium hindamaks ühiskonna demokraatlikkust. Pluralistliku teooria järgi seisneb poliitilise protsessi olemus ülimalt rohkete huvigruppide konfliktis, läbirääkimises ja kompromissis. Pluralism tähtsustab võimu jagunemist ja vastastikust sõltuvust. Rõhutab integratsiooni ja leiab, et ükski osis ei tohiks olla täielikult iseseisev. Pluralistid arvavad, et ka nõrgad huvigrupid võivad läbi koostöö saada tugevateks.

**Prognoos** (*forecast*) – piisava tõenäosusega tõeseks osutada võiv ennustus sündmuste käigu ja tulemuste kohta.

**Prognoosimine** (*forecasting*) – tegevus, mille eesmärk on ära arvata tuleviku sündmusi, olukordi, trende ja tulemusi organisatsiooni tegevuskeskkonnas.

**Protsess** (*process*) – omavahel seotud korduvate tööde/tegevuste/osaprotsesside ahel, mille käigus muudetakse sisendid kindlateks väljunditeks. Süsteemkäsitluses mõistetakse protsessi all süsteemi olekute jada.

**Protsesside juhtimine** (*process management*) – ehk süsteemide juhtimine (*systems management*) - tegevus, mis seisneb vastavate tegurite rakendamises süsteemide üleminekul antud olekutest soovitud ehk ettemääratud olekutesse.

**Põhitegevuse eelarved** (*operating budgets*) – eelarved, kus on määratletud, kui palju ja milliseid ressursse vajatakse ja kuidas neid ressursse saadakse, et ellu viia organisatsiooni strateegiaid ning sooritada organisatsiooni põhitegevusi.

**Raamatupidamine** (*bookkeeping*), **raamatupidamisarvestus**, **finantsraamatupidamine** - protseduuriline osa finantsarvestusest, mis tegeleb majandustehingute identifitseerimise, registreerimise ja töötlemisega raamatupidamisregistrites.

**Raamatupidamise aastaaruanne** (*financial statement*) - koosneb põhiaruannetest (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne) ning põhiaruandeid selgitavatest lisadest. Riigi või riigiraamatupidamiskohustlase raamatupidamise aastaaruanne sisaldab täiendava aruandena riigieelarve täitmise aruannet vastava valitsemis- või haldusala ulatuses.

**Raamatupidamise kontrollisüsteem** (*accounting control system*) - toimingute seeria, mida loetakse asutuse tervikliku sisekontrollisüsteemi osaks, mis tagab arvestuseesmärkide elluviimise. See hõlmab raamatupidamise ja finantstegevuse põhisuundadest ning meetoditest kinnipidamist, organisatsiooni ressursside kaitset ja usaldusväärsete finantsaruannete koostamist.

**Raha eest saadav väärtus** (*value for money*) – finantsvahendite säästlik (*economical*), tõhus (*efficient*) ja mõjus (*effective*) kasutamine avaliku sektori organisatsioonides.

**Rahavoogude eelarve, rahakäibe eelarve** (*cash budget*) – eelarve, milles eelarvestatakse detailselt rahavajadus, laekumised ja väljamaksed kogu eelarveperioodi ja selle lühemate osaperioodide kohta.

**Reeglipärasusaudit** (*regularity audit*) - aruandekohuslaste finantsaruandluse atesteerimine, sealhulgas finantsdokumentide uurimine ja hindamine ning arvamus andmine finantsaruannete kohta; valitsusadministratsiooni finantsaruandluse atesteerimine tervikuna; finantssüsteemide ja –tehingute auditeerimine, sealhulgas kohaldatavatest seadustest ja määrustest kinnipidamise hindamine; sisekontrolli

ja siseauditi funktsioonide auditeerimine; auditeeritavas üksuses vastuvõetud juhtimisotsuste aususe ja sobivuse auditeerimine; ettekandmine mis tahes muudes auditi käigus kerkinud või sellega seotud küsimustes, mida kõrgeima kontrolliasutuse arvates tuleb avalikustada.

**Ressursid** (*resources*) – kõik tootmissisendid, mida kasutatakse kaupade ja teenuste tootmiseks: maa, töö(jõud), kapital, ettevõtlikkus (so hoiak, mida iseloomustavad loov ja uuenduslik mõtlemine, riskijulgus ja arukas juhtimine).

**Ressursi kulukäitur** (*resource cost driver*) – mõõdik, mille abil seostatakse ressursside kulud vastavate tegevustega ning jaotatakse erinevate ressursside kulud tegevustele.

**Ressursipõhine arvestamine ja eelarvestamine** (*resource accounting and budgeting, RAB*) – avaliku sektori organisatsioonide kulude planeerimise, juhtimise ja kontrolli süsteem, mis põhineb tekkepõhisel arvestuspõhimõttel nii eelarvestamise kui ka finantsarvestuse valdkonnas.

**Ressursisõltuvuse teooria** (*resource dependence theory*) – teooria, mille kohaselt on organisatsiooni püsimine sõltuv tema keskkonnas olevatest ressurssidest. Organisatsiooni sõltuvus sidusgruppide ja teistest organisatsioonidest oleneb sellest, kui tähtis on antud ressurss organisatsioonile, kui suur on ressursi omajate monopol selle ressursi üle ja ressurssiomajate vabadusest ressursi kasutamise üle otsustada. Organisatsiooni eesmärk on vähendada sõltuvust ressursi omajatest ja sundida neid ressursid kättesaadavaks tegema. Ressursisõltuvuse teooria eeldused on sarnased transaktsioonikulude teooria omadele. Mõningaid ühisjooni võime leida ka institutsiooniteooria eeldustega.

**Ressursse tarbiv arvestamine** (*resource consumption accounting*) – põhiliselt tööstusettevõtetes kasutatav kuluarvestusmeetod, milles on inkorporeeritud GBK (Saksa ja teistes EU riikides kasutatav kuluarvestusmeetod), tegevuspõhise kuluarvestuse (ABC) ja tegevuspõhise eelarvestamise (ABB) põhimõtted.

**Riigieelarve** (*state budget*) – riigi eeldatavate tulude ja kulude süsteemne kalkulasioon eeloleva ajavahemiku, harilikult aasta kohta. Riigieelarve koosneb riigi eelarveaasta kõigist tuludest, kuludest ning finantseerimistingutest, mida riik riiklikke üleandeid täites kogub, vahendab või kasutab ja seatakse vahendite kasutamise piirmäärad kindlaksmääratud institutsioonidele või valitsemisaladele.

**Riigi haldusala** – Eestis on selleks keskvalitsus, sotsiaalkindlustusfondid ja keskvalitsuse omandis olevad muu avaliku sektori asutused.

**Riigi tulud** – on riigieelarves planeeritavad tulud, mida riik riiklikke ülesandeid täites kogub ja kasutab.



**Riigi raamatupidamise üldeeskiri** (*general rules for state accounting*) – rahandusministri poolt kehtestatud eeskiri, mis lähtub Eesti heast raamatupidamistavast ja rahvusvahelistest avaliku sektori raamatupidamise standarditest ning sätestab reeglid riigi ja riigiraamatupidamiskohustuslase raamatupidamise ja finantsaruandluse korraldamiseks.

**Riskijuhtimine** (*risk management*) – sihipärane juhtimistegevus, et viia organisatsiooni või valdkonna riskid vastuvõetava tasemeni, võttes ette tegevusi, mis maandaks riski esinemise tõenäosust, riski realiseerumise mõju või mõlemat korraga.

**Saavutamise indikaatorid** – tegevuse või toote arvulist, ajalist või kvaliteeti iseloomustavad näitajad.

**Sidusgrupi teooria** (*stakeholder theory*) – teooria, mille alused pärinevad klassikalistest organisatsiooniteooriatest ja süsteemiteooriast. Täiendab ressursisõltuvuse teooriat, seletades, kuidas ja miks organisatsiooni juhtkond pühendab erinevatele sidusgruppidele erineval määral tähelepanu. Selles teoorias on kesksel kohal hüpoteetiline väärtusfunktsioon, mis kirjeldab suhet tegeliku valikuvõimaluse väärtuse ja psühholoogilise valikuvõimaluse väärtuse vahel: need on suuresti erinevad, sest sõltuvad viitepunktist, mida indiviid väärtuste hindamisel kasutab. Tüüpiline viitepunkt on *status quo* ehk praegune positsioon, samas võib see olla ka pürgimus ehk tase või kasu, mida soovitakse saavutada. Viitepunkt määrab, kas tulemusi hinnatakse saavutuste või kaotustena.

**Siseaudit** (*internal audit*) – funktsionaalsed vahendid, mille abil üksuse juhid saavad sisemiste allikate alusel piisava kindlusega väita, et protsessid, mille eest nad vastutavad, toimivad viisil, mis teeb pettuste, vigade ja ebaefektiivsete või ebamajanduslike talitusviiside esinemise tõenäosuse minimaalseks. Siseauditil on palju välisauditi tunnuseid, kuid ta võib nõuetekohaselt ellu viia selle juhtimistasandi korraldusi, kellele ta aru annab.

**Sisekontroll** (*internal control*) – sisekontrolli süsteem on valitsusasutuse ja valitsusasutuse hallatava riigiasutuse juhtimisel rakendatav seaduslikkusele ja otstarbekusele suunatud terviklik abinõude kompleks, mis võimaldab tagada:

- 1) õigusaktidest kinnipidamise;
- 2) vara kaitsuse raiskamisest, ebasihipärasest kasutamisest, ebakompetentsest juhtimisest ja muust sarnasest tingitud kahju eest;
- 3) asutuse tegevuse otstarbekuse asutuse ülesannete täitmisel;
- 4) asutuse tegevusest tõese, õigeaegse ja usaldusväärse informatsiooni kogumise, säilitamise ja avaldamise.

Sisekontrolli süsteemi valitsusasutuses ja valitsusasutuse hallatavas riigiasutuses rakendab ja selle tulemuslikkuse eest vastutab asutuse juht.

**Sisend** (*input*) – mõõde, mida organisatsioon või juht omab väljundi või tulemuse saavutamiseks, tegevuste läbiviimiseks vajalikud ressursid (sh rahalised, füüsilised, inimressursid).

**Sotsiaalkindlustusfondid** – Eesti Haigekassa ja Eesti Töötukassa, mis tegutsevad avalik-õiguslike juriidiliste isikutena.

**Sotsiaalne leping** (*social contract*) – oma alg tähenduses oli sotsiaalne leping mõeldud kokkuleppena riigi ja tema kodanike vahel. Riik võtab enda peale kodanike elu ja varanduse kaitsemise ja vastukaaluks nõustuvad kodanikud teatud kitsendustega vabaduste suhtes. Viimasel ajal on sotsiaalse lepingu mõiste kasutatud ka majanduslikus sektoris: on vähendatud riigiteenistujate palkasid, samuti muudetud mõnes osas kollektiivlepinguid töövõtjate ja tööandjate vahel. Mõiste pärineb John Locke (1632-1704) teosest "Two treatises of government".

**Sotsiaalne tulemusvastutus** (*social accountability*) (OECD 2011, 24) – vastutus nii organisatsiooni kui ühiskonna majanduslike ja sotsiaalsete programmide täitmise ja jätkusuutlikkuse tagamise eest.

**Sotsiaalvõrgustiku teooria** (*social network theory*) – aitab seletada võrgustike haaret (*scope*) kujundavate tegurite (sh koostööeelse suhete) mõju organisatsioonide struktuurile ja transaktsioonides osalevatele ressurssidele, samuti hinnata õppimise ja sotsiaalse kapitali panust (samas). Võrgustatud organisatsioone iseloomustab tugevam teabe- (mis on õppimisprotsessis loomulik) ning sotsiaalne orientatsioon (kuna osa individuaalsetest huvidest tuleb ohverdada kollektiivsetele). Väiksema arvu majandussubjektide vaheliste transaktsioonide sagenemisel paraneb ka infovahetus ja tegevuste koordineerimine ning suureneb ka omavaheliste suhete stabiilsus, mis võimaldab võrgustikus osalejatel muutuda keskendatumaks ja tõhusamaks (Ring, 1996).

**Staatiline eelarve** (*static budget*) – eelarve, milles tulud ja kulud on arvestatud ühe konkreetse tegevusmahu juures.

**Strateegia** (*strategy*) – tee, mille organisatsioon valib oma visiooni, missiooni ja strateegiliste eesmärkide saavutamiseks. Strateegia on plaanide ja eelarvete koostamise alus.

**Strateegiline eelarvestamine** (*strategic budgeting*) – protsess, mille käigus täpsustakse organisatsiooni strateegilised eesmärgid, valitakse strateegiad ning eelarvestatakse nende elluviimiseks vajalikud ressursid.

**Strateegiline juhtimine** (*strategic management*) – juhtimisprotsess, mis koosneb strateegia väljatöötamisest, selle väljaarendamiseks vajaliku potentsiaali planeerimisest ja seatud eesmärgi saavutamist tagavate muutuste juhtimisest.

**Strateegiline plaan** (*strategic plan, corporate plan*) – tulevaste toimingute ja operatsioonide (turgude, toodete, mahutuste, tulude) kvantitatiivne ja analüütiline pikaajaline plaan või selle osa, mis koostatakse tavaliselt vähemalt viieks aastaks.

**Struktuur** (*structure*) – süsteemi või elementide (osade) ühendusviis süsteemis või süsteemide kompositsioonis (ühenduses). Elementide või osade õhendamine tähendab nende kooskõlast toimimist, mis avaldub teatavate sisend- ja väljundmuutujate võrdumisenä või teatava kindla matemaatilise seose (näit. summa) kehtimisenä nende muutujate vahel.

**Suletud süsteem** (*closed system*) – tavaliselt tagasisidestatud (suletud signatuuri-ga) süsteemi, kuid termin on kasutusel ka isoleeritud süsteemi tähenduses. Suletud süsteem võib omada sisendeid, isoleeritud (kinnine) süsteem aga mitte.

**Sõltumatus** (*independence*) - kõrgeima kontrolliasutuse valikuvabadus tegutseda auditiga seonduvais asjus vastavuses oma volitustega ilma välise sekkumise ja juhatuseta.

**Säästlikkus** (*economy*) – tegevuse sooritamiseks kasutatud ressursside viimine miinimumini, pidades kinni kvaliteedinõuetest (*kulutada vähem*). Nt odavamate materjalide kasutamine, eeldusel, et toote kvaliteet jääb samaks.

**Süsteem** (*system*) – ehk struktuur on kindlate elementide terviklik kogum koos nende elementide vaheliste seostega. Süsteemi seisukohalt elemente käsitatakse jagamatutena. Elementide seos tähendab elementide muutujate kohta teatavate seose-tingimuste täidetust. Terviklikkust iseloomustab süsteemi jaoks ühtne funktsioon, eesmärk, otstarve jne, mis võimaldab süsteemi vaadelda ka jagamatu tervikuna ja samas ümbrusest eristuvana. Süsteemi põhiomaduseks on struktuuri- ja käitumisomadused. Süsteemid võivad olla füüsikalised, bioloogilised, sotsiaalsed, mõttelised, abstraktsed, algoritmilised jne. Süsteeme kirjeldatakse väga mitmesuguste mudelite abil – sõnaliselt, formaalkeelega, deskriptiivgraafiliselt, matemaatiliselt, semiootiliselt jne.

**Süsteemne käsitlusviis** (*system approach*) – vaadeldavate asjade käsitlemine süsteemidena ja süsteemidesse kuuluvatena seal, kus see on võimalik ja mõistlik.

**Tagasiside** (*feedback*) – elementide või süsteemide selline ühendusviis orienteeritud süsteemis, kus süsteemi väljundsignaal suunatakse tagasi sisendisse ühe sisendkomponendina. Tagasiside-ühendus võimaldab oluliselt muuta süsteemi käitumisomadusi, muutes näiteks mittestabiilse süsteemi stabiilseks, aeglased siirdeprotsessid kiireteks. Muuta saab ka süsteemi reaktsioonimäära häiringutele.

**Taktika** (*tactics*) – spetsiifiline tegevus, mis aitab üldisi strateegilisi eesmärke saavutada. Strateegia ja taktika vahetõrda iseloomustab näide sõjanduse vallast – “strateegia koostatakse sõja võitmiseks, lahingu ettevalmistamisel lepitakse kokku taktikas”.

**Taktikaline planeerimine ja eelarvestamine** (*tactical planning, tactical budgeting*) – strateegilise plaani teostamissammude kavandamine.

**Tegevus** (*activity*) – eesmärkide saavutamiseks ning vastastikku sõltuvate ja seotud protseduuride jada, mille abil sisendid muudetakse väljunditeks.

**Tegevuse kulukäitur** (*activity cost driver*) – mõõdik, mille abil mõõdetakse, kui palju tegevusi seoses kuluobjektiga (toote valmistamisega, teenuse osutamisega) tehakse.

**Tegevuspõhine arvestuspõhimõte** (*activity basis accounting principle*) - tegevuste tekkepõhised tulud ja kulud eelarvestatakse ja kajastatakse ressursside kaudu tegevuste maksumuste arvestamiseks.

**Tegevuspõhine eelarvestamine** (*activity-based budgeting, ABB*) – eelarvestamise meetod, kus organisatsiooni strateegilistest eesmärkidest lähtuvalt määratakse kindlaks ja eelarvestatakse eelarveperioodil vajalike väljundite (kulukandjate) kogus ning seejärel nende väljundite saavutamiseks vajalike tegevuste ja ressursside kogus ning selleks tehtavad vajalikud kulutused.

**Tegevuspõhine kuluarvestus** (*activity-based costing, ABC*) – arvestusmeetod, mille abil arvestatakse kulud kulukandjatele (toodetele/teenustele), lähtudes nende kulude seosest ühe või teise tegevusega.

**Tegevuspõhine kulukäituri määr** – tegevuste kulukogumi kulukäituri määr võrdub tegevuste kulukogumi kulu jagatud tegevuste arvuga.

**Tekkepõhine arvestusprintsii** (*accrual accounting principle*) - majandustehingute kajastamine siis, kui need on toimunud, sõltumata sellest, kas majandustehinguga seotud rahasumma on laekunud või tasutud. Korrigeerimis- ja sulgemiskannete tegemine aruannete vormistamise eel ning aruandeperioodi tulude ja kulude määratlemine. Tekkepõhist arvestusprintsii saab kasutada nii eelarvete kui ka aruannete koostamisel.

**Teooria** (kr *theoria* „vaatlus, uurimine“) - teadusliku teadmise kõrgeim vorm, teaduslikke idealisatsioone ja mõttelisi mudeleid, printsiipe ja seadusi esitavate mõistete ja väidete, mõtteliste eksperimentide ja tõestuste terviklik süsteem, mida saab rakendada reaalsuse erilisel viisil kirjeldamiseks ehk modelleerimiseks, teaduslikult (empiirilisel või teoreetilisel astmel) kirjeldatud nähtuste seletamiseks ja ettenägemiseks.

**Tippmõõdik** (*benchmark*) – võrdlevanalüüsi aluseks olev parim näitaja, mõõdik või tulemus.

**Toode** (*product*) – kaup või teenus, mida organisatsioon toodab välismaailma jaoks (nt klientidele, kodanikele, patsientidele, õpilastele, ettevõtetele). Organisatsioon teeb seda eesmärgistatult; tootmine või tarne on osa tema missioonist.

**Traditsiooniline kuluarvestus** (*traditional cost accounting*) - arvestusmeetod, mille kohaselt kõik kulukandjaga seotud otsesed ja kaudsed kulud omistatakse kulukandjale, milleks on toode. Kaudsed kulud jaotatakse kulukandjatele tavaliselt proporsionaalselt.

**Transaktsioonikulude teooria e ökonomika** (*transactional cost economics*) taandab kahe- ja mitmepoolsete lepingute paljususe turu või hierarhia kui koordineerimismehhanismide kasutamise kuludele. Olulise tegurina arvestatakse siin poolte vastastikust sõltuvust pikaajaliste lepingute raames suurte lepinguspetsiifiliste investeeringute korral. Erilise huvi objektiks on vertikaalse integratsiooni, avaliku regulatsiooni, ettevõtete organisatsiooni jms. probleemid. Organisatsiooni eesmärk on minimiseerida ressursside vahetamisest tulevad kulud ja organisatsioonisiseste vahetuste kulud.

**Triangulatsioon** (*triangulation*) – erinevate uurimismeetodite, andmeallikate, alternatiivsete teooriate jms kombineeritud kasutamine, mille eesmärgiks on uuringu valiidsuse ja reliaabluse saavutamine.

**Tulem** (*outcome*) – väljundi või valitsuse tegevuse mõju või tagajärg. Tulem peegeldab valitsuse tegevuse kavandatud ja kavandamata tagajärgi.

**Tulemusaudit** (*performance audit*) - audit, mille puhul hinnatakse, kui säästlikult, mõjusalt ja tõhusalt kasutab auditeeritav üksus ressursse oma kohustuste täitmiseks.

**Tulemuseelarvestamine** (*performance budgeting*) – OECD (2008, 2) eristab

- esituslikku (*presentational*);
- tulemuslikkusest teavitavat (*performance informed*);
- otsest tulemuseelarvestamist (*direct performance budgeting*).

Otsene tulemuseelarvestamine on tekkepõhisel arvestuspõhimõttel põhinev eelarvestamine, mis seob väljundite/tulemite juurdekasvu selle juurdekasvu saavutamiseks kasutatud ressursside juurdekasvuga (Schick 2007, 123).

Käesolevas töös käsitletakse otsest tulemuseelarvestamist.

**Tulemusjuhtimine** (*management by objectives*) – organisatsiooni juhtimise terviklik süsteem, milles on integreeritud juhtimise ja eestvedamise põhimõtted.

**Tulemuslikkuse juhtimine** (*performance management*) – juhtimiskontseptsioon, mille olemuseks on lähenemine, et organisatsiooni ressursid suunatakse tulemuste seisukohast olulistesse tegevusvaldkondadesse. Tulemuslikkuse juhtimise tüüpilised valdkonnad on organisatsiooni struktuuri täiustamine, vastutuse

detsentraliseerimine, strateegiline ja operatiivne planeerimine, tulemusüksuste tegevustulemuste kontrollimine ja hindamine

**Tulemusmõõdik** (*lag indicator, lagging indicator, outcome measure, result measure*) – näitaja, mida kasutatakse majandustulemuste (väljundi) mõõtmiseks.

**Tulemusvastutus** (*accountability*) - riigi ressursse kasutanud isikute või asutuste, sealhulgas riigiettevõtete ja äriühingute kohustus anda aru oma rahaliste, juhtimisalaste ja programmiliste ülesannete täitmise kohta neile, kes need ülesanded on andnud. Eristatakse poliitilist tulemusvastutust (*political accountability*) ja juhtimislikku tulemusvastutust (*managerial accountability*).

**Turule orienteeritud haldamine** (*marketisation*) – vt. märksõnad **agenditeooria** ja **managerialism**

**Tõhusus** (*efficiency*) – väljundi – kaup, teenused või muu tulemus – ja selle saamiseks kasutatud ressursside suhe (*kulutada hästi*)

**Täiskuluarvestus** (*absorption costing, full costing*) – kulude arvestuse meetod, mille kohaselt liigitatakse kulud otsesteks ja kaudkuludeks ning kantakse kõik kulud kuluobjektidele, kasutades mahupõhiseid kulukäitureid

**Uus haldusjuhtimine** (*new public management*) – neo-teilorismi ning avaliku valiku teooriatel põhinev avaliku sektori juhtimine. Tähtsustatakse tulemustele orienteeritust, koordineerimisfunktsioonide arendamist jäiga hierarhia asemel, kodanike ja nende ühenduste kaasamist otsustusprotsessidesse, moodsate tehnoloogiate kasutamist tegevuse tõhustamiseks ning efektiivsuse suurendamiseks.

**Uus avaliku sektori finantsjuhtimine** (*new public financial management*) – reformistrateegiad, mille sisuks on majandusarvestuse meetodite rakendamine avaliku sektori organisatsioonides, eesmärgiga parandada tulemusvastutust (*accountability*) avalike teenuste tarbijate ees.

**Valitsussektor** – Eestis kuuluvad valitsussektorisse keskvalitsus, sotsiaalkindlustusfondid ja kohalikud omavalitsused.

**Vastassuunaline meetod** („ülevalt alla/alt üles“ meetod, kombinatsioonimeetod) (*combination method*) – eelarvestamise meetod, milles antakse ülemistelt juhtimistasanditelt alla kontrollarvud ja nendest lähtuvalt koostatakse alumistel juhtimistasanditel vastavate juhtimistasandite eelarved.

**Visioon** (*vision*) – organisatsiooni nimel tehtav kõige üldisem avalik kirjalik kokkuvõtte organisatsiooni tulevikust ja sellest, milliseks soovitakse organisatsiooni arendada.

**Võrdlevanalüüs** (*benchmarking*) – süstemaatiline parimate praktikate, innovaatiliste ideede ja efektiivsete tegevusvõtete otsimine ja rakendamine oma organisatsioonis konkurentsiedu saavutamiseks.

**Võtmekompetentsid** (*core competencies*) – oskused ja kompetentsid, mida organisatsioon kasutab või on suuteline tulevikus eriti edukalt kasutama.

**Võtmemõõdik** (*key performance indicator, KPI*) – olulisem mõõdik eesmärkide ja tulemuste mõõtmiseks ja hindamiseks.

**Väljastostmine** (tööde ja teenuste sisseostmine) (*outsourcing*) – tööde ja teenuste teistelt organisatsioonidelt ostmise protsess.

**Väliskeskond** – kõik organisatsiooni välised tegurid, mis mõjutavad organisatsiooni või selle osade tegevusi. Väliskeskonna võib jagada mikro- ja makrokeskkonnaks. Mikrokeskkond on vahetu keskkond, kus organisatsioon oma ülesandeid täidab. Selle moodustavad töötajad, omanikud ja asutajad. Mikrokeskkond on makrokeskkonna osa. Makrokeskkonna moodustavad paikkonna kultuurilised põhiväärtused, majanduslikud ja õiguslik-poliitilised tingimused. Makrokeskkonna mõju hindamiseks saab kasutada PEST (*political, economic, social & technological change*) analüüsi. Organisatsiooni edu tagamisel tuleb uurida keskkonna keerukust ja muutlikkust. Keskkonna keerukus näitab, kui palju on organisatsiooni jaoks olulisi mõjutegureid ja kas need on teiste organisatsioonidega võrreldes sarnased või erinevad. Muutlikuks teevad keskkonna poliitilised, seadusandlikud, tehnoloogilised jt. muudatused. Suuresti muutlik keskkond eeldab paindlikku detsentraliseeritud organisatsiooni.

**Väljund** (*output*) – on defineeritav kaupade või teenustena, mille kodanikele, äri- või teistele valitsuse üksustele toimetamise/pakkumise eest kannavad hoolt valitsuse üksused; on kasusaaja vajaduste parimaks rahuldamiseks vajalikud eeldused.

**Väärtusahel** (*value chain*) – omavahel seotud tegevuste ja protsesside süsteem, mis algab ressursside omandamisega ning lõpeb kliendi poolt väärtustatud toodete/teenuste pakkumisega.

**Väärtusahela analüüs** (*value-chain analysis*) – strateegilise analüüsi meetod, mille abil analüüsitakse (lisand)väärtuse loomise võimalusi organisatsioonis ja tehakse kindlaks kohad, kus on võimalik suurendada kliendile loodavat väärtust ja vähendada kulusid.

**Väärtused** (*values*) – organisatsiooni eetilised tõekspidamised, millest ta oma tegevuses alati lähtub

**Väärtuskäitured** (tulemuslikkuse käitured) (*value drivers, performance drivers*) – valdkonnad, perspektiivid, mõjurid, sündmused, koefitsiendid, tegurid või tegevused, mille abil mõjutatakse tulemuslikkust ning genereeritakse lisandväärtust ja kasumit

**Ühenduse õiguslik raamistus** – (*acquis communautaire*) – Euroopa Liidu kõigi õigusaktide üldnimetaja.

**„Ülevalt alla“ meetod** (*top-down method*) – eelarvestamise meetod, milles eelarvestamist alustatakse kogu organisatsiooni koondplaanist ja seejärel koostatakse järgmiste juhtimistasandite plaanid.

Selgitavas sõnastikus on kasutatud H. Sillamaa „Süsteemiteoorias“, S. Karu poolt internetiportaalis „Arenguhuvilisele finantsjuhile“ (<http://juhtimine.ee/valik-finantsteemalisi-moisteid>), INTOSAI auditistandarditest ja terminibaasist ESTERM pärinevaid mõistete selgitusi.



## **THE INTEGRATED MODEL OF FINANCIAL MANAGEMENT FOR PUBLIC SECTOR ORGANISATIONS: THE CASE OF ESTONIA**

**Juta Tikk**

### **Summary**

The object of the given research is the financial management system for public sector organisations (PSO), with emphasis on its information generating subsystems – budgeting and financial accounting and reporting systems. The latter are analyzed as complex systems operating within another complex system – a PSO.

For the purpose of the given research public sector organisations are seen as governmental organisations (the central government and local government units), whose founder is the state in accordance with the constitution and legislation, and the state will have rights and obligations to ensure the functioning of the various fields of the public administration, which will be fully or partially financed from the state budget or the budget of a local government respectively.

The objective of the research is the creation of an integrated model of financial management for a PSO corresponding to the management by objectives and performance management concepts.

Requirements for an integrated model of financial management for a PSO, set by the author, are based on analysis of the literature sources (see Guthrie *et al.* 1999; Deming 1986; Guthrie *et al.* 2005; Kaplan&Cooper 2002). An integrated model of financial management for a PSO has to allow to:

- set strategic and operational objectives;
- budget volumes of products/services in accordance with demand;
- correlate resources with the demand for products/services volumes;
- manage the current efficiency of the usage of resources;
- raise managers' responsibility for achieving the goals;
- prepare financial statements for both internal and external interest groups;
- provide feedback on the performance goals.

To fulfill the objective of the research the tasks are set as follows:

- 1) to analyze a financial management system for a PSO relying on financial management theories and models;
- 2) to analyze the accounting principles, methods and systems for a PSO;
- 3) to analyze the development and current situation in the financial management in Estonian public sector;
- 4) to create an integrated model of financial management for a PSO, which follows management by objectives and performance management principles;

- 5) to analyze the applicability and usage of the integrated model of financial management for a PSO based on the example of financial management of the City of Tallinn;
- 6) to analyze the environmental factors and their influence on the integrated financial management model;
- 7) to identify the benefits of the integrated model compared to the traditional model of financial management.

The general methodological basis of the research is „systems approach as a way of thinking” (Mereste 1987, 8), which integrates an analytical approach and synthesis, holism and reductionism (Bacher 2007). The implementation of the systems approach in the given research means that the financial management system in PSOs is being dealt with as a set of five subsystems (see Figure 1). As a result of the integration a feedbacked financial management system (MS) is created, which can be seen as consisting of a management object (MO) and a management centre (MC).

The principal research method is constructive research. The result of constructive research is an innovative solution for a theoretical or practical management problem in the form of new theories, models, plans, software, etc (Kasanen *et al.* 1993; Grant 2012). The output of this constructive research is the integrated model of financial management for PSOs, which would be tested using the explanatory case-study method.

With the purpose of arriving at as multifaceted treatment as possible, methodological triangulation is used: analysis of documents and unstructured interviews; structured questionnaire is followed by in-depth case study.

As the result of the analysis and synthesis of the definitions of public financial management (see OECD 2005, 53; Bergmann 2009, 3; Fourier 2009, 10) and scholarly literature (see Wildavsky 1964; Blöndal 2003; von Hagen 2005; Pretorius&Pretorius 2008; Bergmann 2009; Chan&Xiao 2009) the author disaggregated the public sector financial management system into subsystems as follows:

- 1) strategic and operative planning system;
- 2) budget system;
- 3) budgeting system;
- 4) financial accounting and reporting system;
- 5) audit system, including internal and external audit.

The public sector financial management system is shown in Figure 1.

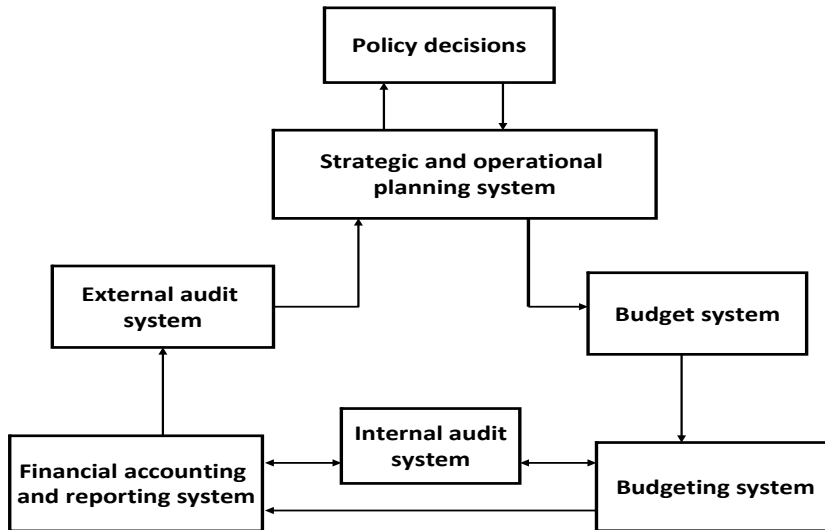


Figure1. Financial management system for public sector organisations. Created by the author.

Under the NPFM reforms, the focus has shifted to performance management in order to increase the efficiency of the use of public resources, transparency and comprehensiveness of the public accounting data.

### The theoretical bases of the research

The NPFM reform perspective (Guthrie *et al.* 1999), the Lüder's financial management reform model (Lüder 1992; Lüder 2002), Deming's PDCA circle (Deming 1986) and the Kaplan&Cooper's four-stage model of cost systems design (Kaplan&Cooper 2002) are integrated to compose a theoretical framework of the research.

Under the NPFM, based on managerialism, public choice theory, principal-agent theory and transaction cost economics (Boston *et al.* 1996), the focus of management has shifted to performance management (Guthrie *et al.* 1999; OECD 2004; Schick 2007; Bergmann 2009). The reason for this is the need to increase the efficiency of the use of public resources, transparency and comprehensiveness of the public accounting data (OECD 2004; Guthrie *et al.* 2005; Curristine 2007; Schick 2007; OECD 2008; Bergmann 2009).

The main goal of the Lüder's FMR model (Lüder 2002, 18) which is based on the contingency approach of the situation theory is to specify the social-political-administrative environment variables and explain the reasons for the occurrence of government accounting innovations. The model is widely used as the benchmark conceptual framework for comparative public sector accounting research.

The binding idea of the research is the Deming's PDCA circle – the cycle of the continuous improvement of the performance of a learning organisation. The Deming's PDCA circle is an integrative model linking;

- strategic and operative objectives and decisions of the organisation;
- objectives and decisions of the different management levels;
- objectives and decisions of the different areas of the organisation;
- internal and external objectives and decisions;
- strategic objectives and past experience.

This concept is used by scientists (see e.g. Haldma *et al.* 2008) and practitioners, e.g. in the City of Austin in the USA (see Epstein&Campbell, 2002) for NPFM purposes.

The Kaplan&Cooper's four-stage model of cost systems design is based on two concepts: proper measurement of operating costs and continuous cost reduction through operative and strategic cost management. Integrated cost systems will derive information from the activity based and operational control systems to support financial reporting and product/service/customer cost management. Thus, the four-stage model has two integrated managerial systems – one for product and customer profitability analysis, and one for on-line feedback and performance measurement.

The unification of the budgeting and financial reporting principles followed by an integration of budgeting and financial reporting systems into the balanced sustainable compound system allows to create the medium-term comprehensive and consistent database for making management decisions.

### **Development of financial management for public sector organisations in Estonia**

The development of the budgeting and financial reporting system in Estonian PSOs has been in accordance with the development model of Estonia as a knowledge-based society – the movement towards increasing participatory democracy, a learning society and knowledge-based decision making by engaging different interest groups.

The strategic planning procedure and two staged budget formulation process have been introduced since 2003. The first stage focuses on creating midterm strategies, the second one focuses on the preparation of the annual budget. The amendment of the theoretical and methodological bases for financial management was performed by legal regulations. The standard documents of financial management were worked out, the most significant ones being the Accounting Act (the new Accounting Act was enforced on January 1, 2003) and the General Accounting Guidelines (enforced on January 1, 2004). Government Regulation No 302 of December 12, 2005 laid a systematic foundation for strategic management and

planning in PSOs. The evolution of financial reporting from cash-basis to accrual-basis expresses management of change in the way decisions are made. It was not only a cosmetic innovation in financial reporting but it also represented a change in the paradigm. A radical restructuring of financial accounting in PSOs was carried out in the „from-top-to-bottom” method, on the initiative and under the auspices of the Ministry of Finance of Estonia. Achievements in the amendment of financial reporting and integrated efficient management of resources are due to joining the European Union and the support of the European Union. A global dimension has been added to the mode of financial management in PSOs, which makes the performance of PSOs within and outside the European Union comparable at the state level.

Despite being at the forefront of reforming financial management among Central and Eastern Europe countries, continuously maintaining a low level public debt and balanced budgets, the Estonian authorities concluded, relying on analysis of the situation in field, that „public sector financial management does not in fact function as one complete cycle or system as it should”. The Concept Paper, released in 2007 by the Ministry of Finance, proposes further remedies, including introducing accrual-based budgeting with turning financial reporting into a management instrument and linking it closely with strategic planning. A decision of principle about the transition to accrual-based budgeting has been made at the level of the central government (OECD 2011, 41).

Financial accounting theorists, the authors and introducers of internationally accepted principles and concepts strongly believe in the advantages of the accrual-basis accounting. According to Bergmann (2009, 76), accrual-based data provide more realistic and the performance-orientated information as it includes all economic flows including also future cash flows by means of claims and liabilities. On the contrary, the cash-basis accounting generates short-term lopsided data. Revenues, expenses, claims and liabilities are not always reliably presented in statements prepared on the cash-basis. In the words of Schick (2007, 135): „When the government’s fiscal condition is measured in cash, it is likely to be incomplete and subject to manipulation”.

Despite the increased number of those involved acknowledge the advantages of an accrual-basis budgeting, there is little progress in practice. No consensus has been reached in arguments for or against the reform for accrual-based budgeting in OECD countries (Kraan *et al.* 2008). The OECD report (OECD 2011) indicates that only four OECD countries run both full accrual accounting and full accrual budgeting. However, Wynne (2007) warns that adopting private sector accounting practices may lead to recurrence the Enron case.

The author does not agree that the fear arising from the Enron case is justified because while using accrual-basis financial reporting the basic principles of the given methodology were violated and there was no control over the financial

decisions and activities of the entity. Cash-basis accounting can also be used for different budgetary and financial reporting manipulations, and therefore there is no reason for stating that accrual-basis accounting as a system is a failure. The above refers to the need for a larger focus on the administration (and especially the control) of accrual-basis accounting in order to decrease the possibilities of manipulation.

The question posed by Auditor General Alar Karis in his presentation about the influence of the present way of state financing on the further development of the Republic of Estonia (Riigikontrolör ...), clearly refer to the fact that the budgeting and financial reporting system that is being used is not sustainable because it does not consider the objectives of performance management to a required extent.

Hence, the analysis has shown that the financial management system for Estonian PSOs is not functioning as an integrated system. The gap between budgeting and financial accounting systems in PSOs is based on the historical background of financial management for PSOs. The financial reporting methods used for PSOs were a mixture of cash-basis and accrual-basis, therefore the outcome was unsystematic both in content and in form. Consistent information was available only in accounting for money earned and spent. Therefore, there exists a need for integrated financial management model for PSOs in terms of providing accurate and detailed information for strategic decisions that would increase managers' responsibility for resource allocation.

### **The bases for the integrated model of financial management in PSOs**

The conceptual assumptions for generating information in the integrated model of financial management in PSOs are internationally accepted budgeting and financial reporting principles, which form a systematic basis for accounting in business and public sector organisations in different countries by harmonising the structure, preparation and administration of budgets and financial statements, and by ensuring the understandability and comparability of the flow of information in the budgeting and financial reporting system.

The integrated model of financial management in PSOs is based on:

- the image of the state as a hierarchical structure of PSOs (see Figure 3);
- the image of a PSO as a management system (MS) which consists of a management centre (MC) and a management object (MO), whereas the MO is seen as a set of managed processes (incl. provision of public services) and two measuring centres, one of which functions on an operating and the other one on the strategic time scale (see Figure 4);
- the idea of Deming's management model about the continuous improvement of an organisation's performance based on accumulated experience.

The generation of the budgeting and financial reporting data in the integrated model of financial management for a public sector organisation occurs as follows:

- 1) costs and revenues are caused by activities;
- 2) the principle of accrual-basis accounting is used in budgeting and financial reporting;
- 3) budgeting is performed in the method of activity based budgeting, ABB;
- 4) cost accounting is performed in the method of activity based costing, ABC;
- 5) data from accrual-basis cost accounting is used as source data (comparative data) for activity-based budgeting, linking the resources and the demand for products/services.

### **Strategic and operational view of the integrated model of financial management in PSOs**

Based on the methods of the European system of national and regional accounts (ESA 95), according to which the Estonian government sector is divided into the central government, local government units and social insurance funds. Therefore, financing decisions have to be agreed on:

- at the level of the central government where budgetary resources are being allocated;
- at the level of the local government.

According to the concept of subsidiarity the fulfilment of communal functions is delegated to the governmental level that is the closest one to the member of society (Pollitt 1990). In Estonia, the number of PSOs functioning within the field of responsibility of the central government which provide public services and benefits exceeds 335 in November 2013. The number of government agencies exceeds 100, the number of state agencies exceeds 150. Government agencies have public executive authority. They are financed from the state budget. State agencies provide services to government agencies or perform state functions in cultural, educational etc areas. The approximate number of organisations of local governmental units is 3,000 (Taro 2013). The main tasks of local government units include providing social and educational services, develop local public transport etc.

The integrated model of financial management follows the strategic planning procedure and two staged budget formulation. Based on the structure of the government sector the performance management process can be viewed in three administrative levels as shown in Figure 2.

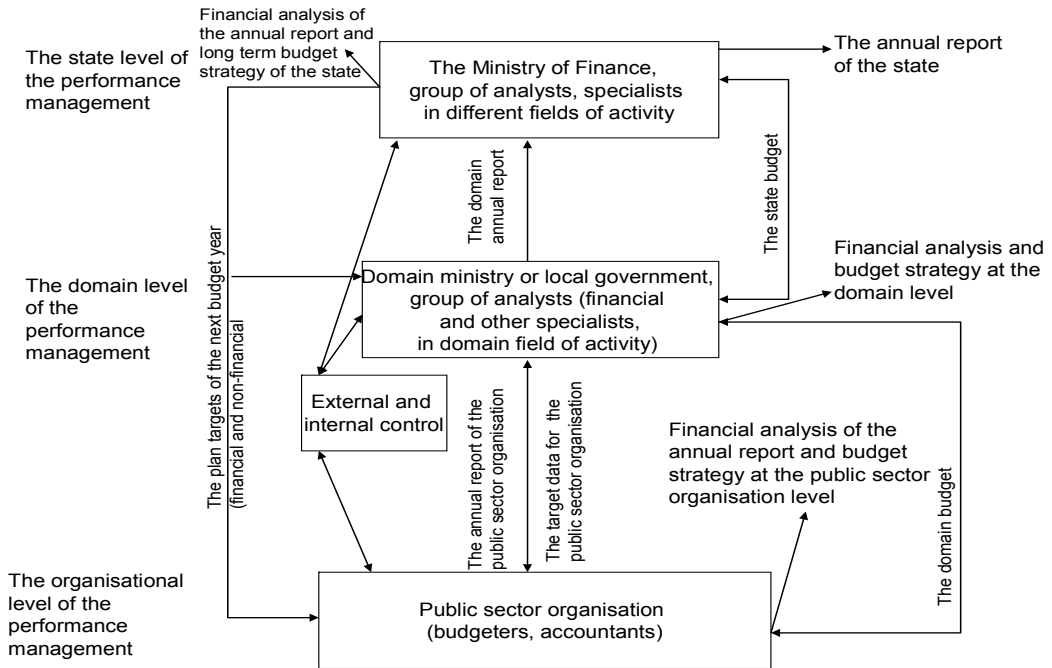


Figure 2. The strategic planning hierarchy. Created by the author.

The preparation of the State Budget Strategy (SBS) begins in January, when the MF issues a budget circular to domain ministries. The objectives and targets in the SBS are set in a four-year perspective. Each ministry prepares an Organisational Development Plan (ODP) with a mandatory financial plan to cover four years. In April, the MF consolidates the various ODPs into the SBS, which is the input to the State Budget. This stage includes negotiations between the MF and domain ministries to coordinate the plans and funding. The SBS, approved in a Government Session in May, is published on the website of the MF.

The second stage of budget formulation follows the SBS approval. On the basis of the approved SBS, the MF issues targets for each ministry. The ministries prepare an Organisational Operational Plan (OOP), i.e. the first year section of the ODP and related budget bid. The OOP and the budget bid should complement one another. Consolidated budget bids format the state budget inputs.

In terms of systems approach, the hierarchical management structure of PSOs is subject to the administrative procedure of the state as shown in Figure 3.



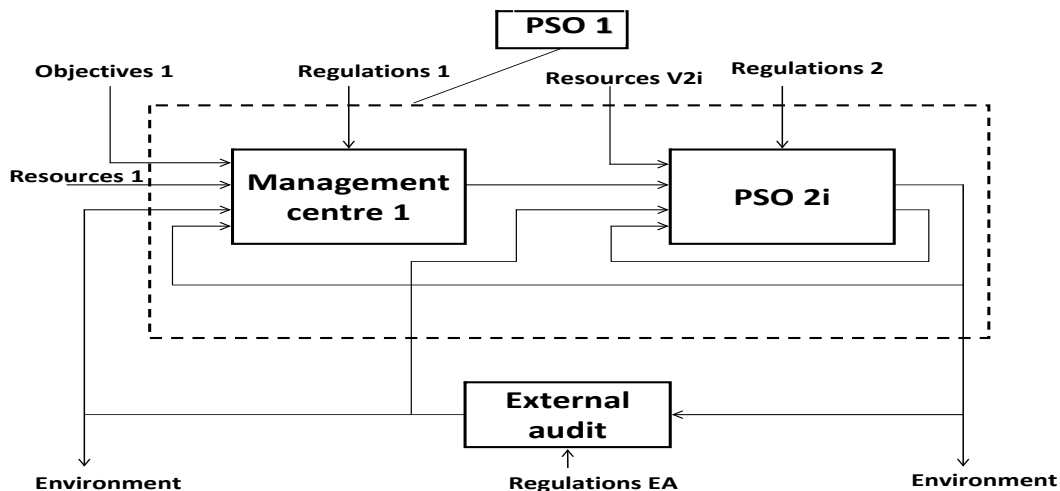


Figure 3. The hierarchical management structure of public sector organisations. Created by the author.

PSOs are structured hierarcically either directly or indirectly, either vertically or horizontally. Each level of management has its own rules, laws and functions, that are often similar. The same type of organisation can be found at different levels of hierarchy.

PSO 1 is a management system of higher level, which consists of a management centre (MC 1) and management objects at lower hierarchical levels (PSO 2i). The information flow from the outcome of PSO 2i into the input (“loop”) marks the hierarchical nature of management systems.

In terms of systems approach, the role of management in hierachical organisations can be twofold. As can be seen from Figure 3, PSO 2i appears to be a MO for the higher level MC (see Management centre 1) and a MC for the subordinate PSOs.

The tasks of MC 1 are based on the way of management which is defined by OECD (2005) as the whole government approach, WGA: balancing strategic objectives, balancing stakeholders’ objectives by creating legal regulations, developing the need for and availability of public services by allocating and using resources, incl. the enhancement of PSOs by involving donors and the business sector. MC 1 receives the strategic and operational objectives (Objectives 1) that meet society’s expectations and the resources (Resources1) to realise them from the “above” and transforms them into a budgetary project. E.g. the development plans for organisations are an input for the state budgetary strategy, based on which the state budget bid is prepared. Strategic planning and budgeting is integrated by development plans. In addition, MC 1 receives the strategic and operational

standard documents (Regulations 1), which regulate the preparation, content and control of the budget from the “above”, which are then adapted and implemented by MC 1 in the preparation of the budget. The length of the budgeting cycle is  $t+3$  years. In the preparatory period for the budget of  $t$ -year mutual information exchange takes place – negotiations – between and within the PSOs at the same and different levels of hierarchy, which is in accordance with the horizontal (area-based) and vertical (organisation-based) extent of influence of strategic development plans. Negotiation processes are repeated until consensus is reached, after which the budget bid will be adopted as a legal act (state budget) or decree (the budget of a local government unit). The plans for the following 3 years of the budget cycle are prepared by MC in the rolling wave planning method, taking account of the feedback on the fulfilment of the previous budget. The correction of the strategic objectives of the budget of  $t$ -year starts in January of  $(t-1)$  year. The state budget bid is to be ready for confirmation in September of  $(t-1)$  year, the budget bids of local government units – in November.

MC1 forwards the plan of products/services, the resources allocated for implementing the plan and the rules for processing the resources into products/services and reporting to the management system of a lower level (PSO 2i). In addition to compulsory services a PSO 2i provides also the so-called unplanned services, additional resources to finance these are provided for example by their own sources of income, the business sector (PPP), donors etc. (Resources V2i). A PSO 2i receives additional regulatory documents (Regulations 2) for providing the services, using the resources, recording the processes of accounting and reporting. A PSO 2i gives operational (e.g. in the interim budget fulfilment report) and timely (e.g. in the annual report) feedback on the fulfilment of the budget and use of resources to the management centre of a higher level as well as to external stakeholder groups. The annual report of a PSO 2i is audited by external auditors in accordance with the standards of financial and performance audit (Regulations EA). The annual reports of PSO 2i together with the auditor’s opinion are disclosed to all stakeholder groups. The annual reports of a PSO 2i are combined into the annual report of the state, which is also subject to auditing and disclosure.

A PSO 2i is a management system, which consists of a management centre (MC 2i) and a management object (MO), in which manageable and measurable processes take place as shown in Figure 4.

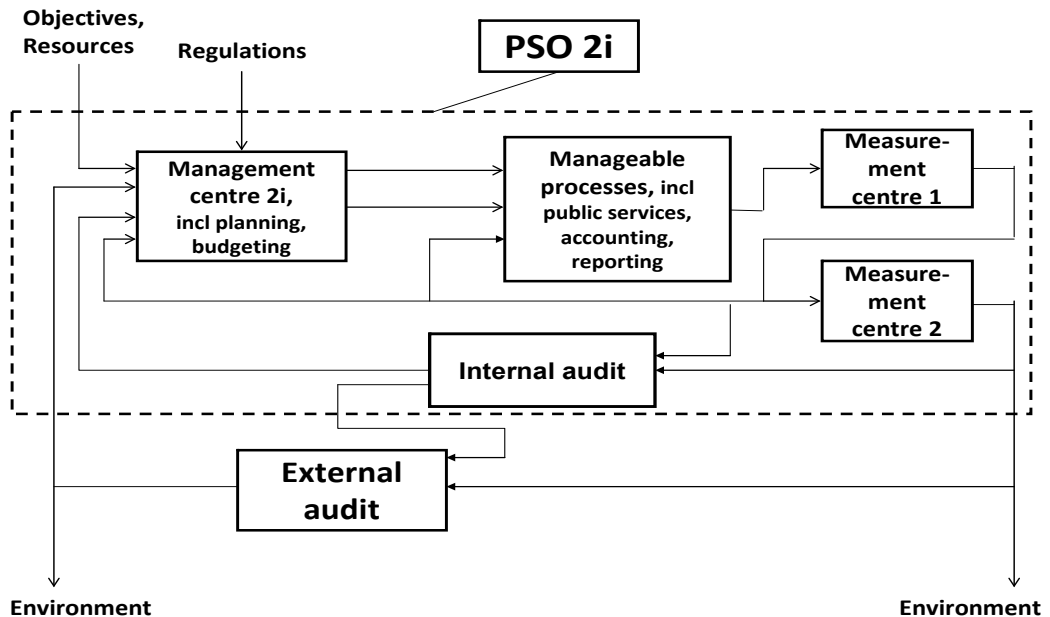


Figure 4. A public sector organisation as a management system. Created by the author.

MC 2i receives the objectives, resources and regulations from the “above”, prepares the budget based on these and forwards it to MO for fulfilment. Products are made and services provided in the MO based on the plans and budgets and in accordance with the regulations (e.g. technology, product specification). In monetary terms the processes in an MO are expressed by the information flows of budgeting, accounting and financial reporting. The processes and performance of transforming resources into products/services are observed by measurement centres on the operational (MeC 1) and strategic (MeC 2) time scale.

The operational measurement centre (MeC 1) functions in real time, recording activity-based daily business transactions and informing the MC 2i, the strategic measurement centre (MeC 2) and the internal audit about them.

The strategic measurement centre (MeC 2) collects, organises and structures current data flow into the financial statements of a PSO 2i. MeC 2 forwards information for the internal audit regularly in the forms of interim reports (e.g. monthly, quarterly) and once a year in the form of the annual report.

The tasks of the internal audit are based on the legislation (see AudS §69 – 71; Rahandusministri määrus 13.12.2011. nr. 54) and they are the following:

- 1) following the observation of legal standards and other regulations;
- 2) observing the accordance of activities with their objectives;

- 3) risk assessment and management;
- 4) measuring the profitability of a product/service and/or social benefit;
- 5) measuring the economy, efficiency and effectiveness of using the resources for operational and strategic activities;
- 6) giving timely and relevant information to the MC.

The accordance of the process of generating information flows with the rules, standards and benchmarks is controlled by the internal audit in real time and by periods and in MC 2i is informed about the results. In case of deviations from the plan MC 2i will take measures (e.g. adjusts the plans) and forwards the adjusted tasks to the MO for implementation.

The controlling body independent of a PSO – external audit – receives data from MC 2 and the internal audit and controls the accordance of the use of resources and the process of generating financial information with the legal acts (financial audit). The external audit also controls and gives information about the social economic situation of society (performance audit). MC 2i and the public are informed about the results of the audit once a year. The information given as feedback as a result of the external audit is analytical, diverse, presenting micro- and macroeconomic recommendations and proposals. MC 2i uses the audited annual report as a data base for internal as well as inter-organisational financial planning, taking account of the recommendations and proposals based on the accumulated experience of the controlling bodies.

As we can conclude from the above, the integrated model of financial management for a PSO connects

- the strategic and operational objectives and decisions of a PSO;
- the hierarchical objectives and decisions of a PSO;
- the area-based objectives and decisions of a PSO;
- the internal processes and the objectives and resources coming from the external environment of a PSO;
- experience and strategic objectives of a PSO.

The integrated model of financial management for a PSO, also supported by developed IT-systems, is a mean for strategic management giving comprehensive data about planning and usage of assets (including investments, tangible and intangible assets), liabilities (including debts), revenues and expenses at all levels of management.

### **Accrual-based budgeting, accrual-based accounting and reporting**

In order to develop an integrated financial management model, the budgeting, cost management, cost accounting and financial reporting systems are integrated step by step into the management system. It is obvious that strategic planning should be supported by accounting principles.

For improving financial management in Estonia the Development Plan for the Ministry of Finance for years 2013–2016 sees full transition to accrual-based budgeting for state agencies by year 2015 (Rahandusministeeriumi valitsemisala ... 2012, 15).

In order to investigate opinion of specialists, the survey on introducing accrual budgeting in public sector organisations in Estonia was carried out by the author in January-February 2011. The survey was performed via mailing in Estonian auditing and accounting organisations and within auditors which were chosen by handy selection method. In addition to these, the accounting faculty members at the colleges and universities were questioned. Besides, the participants in financial trainings organized by PriceWaterhouseCoopers and Estonian Accountants Body were questioned.

The structured questionnaire was transmitted to 620 specialists in Estonia and resulted in the number of respondents of 342 i.e. 55.2 per cent response rate. The answers were inserted in a statistical data processing program SPSS for Windows version 14.0, where general and cross-tables and graphs were generated.

According to the results of the survey, 62.0 per cent of the respondents were in favor of using accrual-based budgeting in Estonian PSOs, 4.1 per cent were against and 33.9 per cent were unable to give an answer.

The survey confirms that the quality of work by Estonian financial specialists is high as the majority of respondents (62.0 per cent) understand the advantages and superiority of the accrual-based accounting principle also for budgeting.

The older (over 51 years) respondents have mainly experience in cash-based budgeting, which is the impact of the soviet period.

Accordingly, we can assume that specialists who have been working in PSOs and who have had no contact with accrual-based budgeting have only a theoretical idea of the given methodology. Thus it is only natural that slightly more than a third (33.9 per cent of the respondents) do not have any opinion about transition to accrual-based budgeting.

The opinion by those against (4.1 per cent of the respondents) can be, on the one hand, explained by the fact that accrual-based budgeting is more complicated than the cash-based one, as it calls for a more thorough theoretical knowledge and practical experience. On the other hand, the opponents can be prudent. In reality, 1.8 per cent of the respondents whose working experience is over 10 years are against transition to accrual-based budgeting.

The questionnaire design, performing, data processing and results of the survey have been presented at international conference AF2012 and published in conference proceedings (see Tikk 2012).

Consequently, the author recommends for PSOs a uniform accounting principle – accrual-based budgeting and accounting for a number of reasons. Firstly – accounting theorists strongly believe that accrual-based budgeting and reporting provide more realistic information compared to cash-based ones. Moreover, accrual-based principle represents the performance-oriented perspective. Secondly – uniform accounting principles allow to provide comparable data for budgeting and financial accounting. Thirdly – accrual-based budgeting and reporting have demonstrated their viability in practice, they are introduced in various countries (incl Estonia). Finally – the majority of survey respondents (62 per cent) were in favor of implementation of accrual-based budgeting in Estonian PSOs.

### Activity based budgeting (ABB) and activity-based costing (ABC)

Reason for the choice of the activity based budgeting method (ABB) is that ABB allows to organize the structure of costs by changing fixed costs into variable costs and eliminate duplicative activities (Kaplan&Cooper 2002). ABB provides greater detail in overhead costs, because of linking value adding activities to their drivers. Under the ABB, budgets would be prepared for different departments, based on product/service volume and mix forecasts. The operational control system could compare actual spending to the expense forecasts prepared by the activity-based system – to integrate financial accounting and budgeting systems. The implementation of these measures enables budgeting development in compliance with performance management principles.

The two-stage activity based budgeting model is shown in Figure 5.

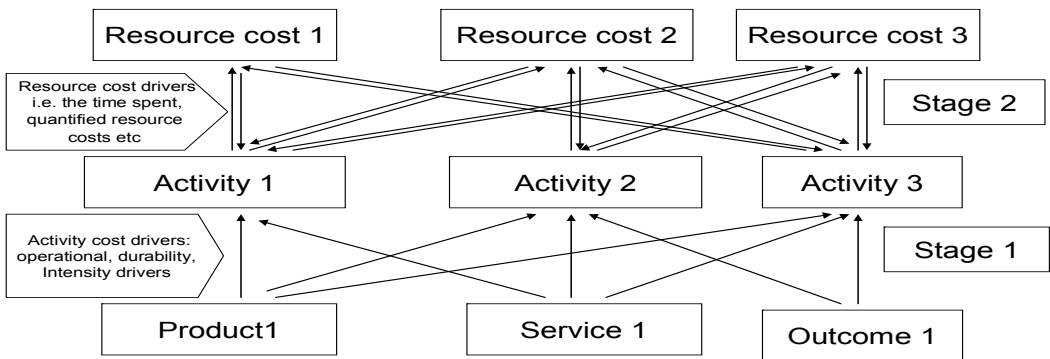


Figure 5. The two-stage activity based budgeting model. Source: Kaplan&Cooper 2002, 366. The author’s modifications.

The author is of the opinion that the stage of balancing the demand-based need for resources and the resources obtained from the “above” is of crucial importance in the integrated model of financial management of a PSO, because the effectiveness, efficiency and efficacy of the use of resources by a PSO is planned at the given stage. The amount of the services provided is dependent on the latter. For that reason the author has amended the Kaplan&Cooper’s (2002, 366) model by marking the information flow at the stage of tightening the use of resources (see Figure 5). Enforcement by financial means for achieving the goal makes managers of PSOs responsible for fulfilling the targets, not for sticking with the budget positions like in case of the traditional model. The role of the management centre will also change, which now will be control over the achievement of the goals of a PSO.

In the integrated model of financial management of a PSO costs are calculated using the activity-based costing (ABC) method.

ABC is a two-stage costing method that focuses on activities as consumers of resources, and costs individual activities rather than allocating costs directly to cost objects. The priority of ABC over standard costing is the consideration problem-solving skills and process improvement insights from frontline employees and linking past experience with strategic performance management (Kaplan&Cooper 2002).

ABC runs in reverse order to ABB. The ABC model is shown in Figure 6.

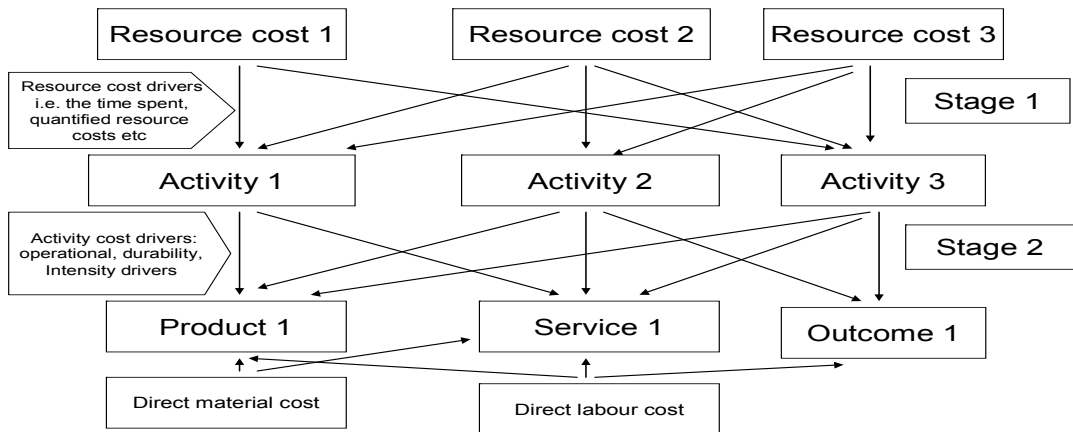


Figure 6. The two-stage activity based costing model. Source: Kaplan&Cooper 2002, 115. The author’s modifications.

The author has furthered Kaplan&Cooper’s model (Kaplan&Cooper 2002, 115) by displaying the stages of ABC. The first stage includes costing of overall activities –

identifying indirect costs. The second stage includes allocation of the indirect costs of activities to products, services or outcomes. ABC is using different cost drivers – resource cost drivers to link resources to activities and activity cost drivers to link costs to products or services. Also, the author has added direct costs for calculating full cost of the product into the model.

In addition to the traditional financial reporting system, the activity-based costing (ABC) information and an operational performance measurement system should be developed. The reason for separate systems is evidenced by the different cost assumptions.

ABB is based on the outputs of ABC data. Activities are tied to the strategic goals, after which the costs of the activities are used to create the budget and improve performance. From this follows, that ABB and ABC methods allow integrate budgeting, costing, financial accounting and reporting systems into the whole financial management system.

To find cost efficiencies, operational and strategic activity-based cost management is used. Operational cost management means choices based on feedback that are made at least once a year, and it has the following purposes:

- intensifying the use of resources (more products/services are offered, which also leads to increases in revenues);
- lowering costs of resources (making products/services with a smaller amount of resources, i.e. increasing the efficiency in the use of resources);
- abandoning costs (discontinuing double and unnecessary activities).

Information from operational cost management can be used for creating an internal and inter-organisational benchmark system.

Strategic cost management decisions are also based on feedback. Strategic cost management assumes that the efficiency of activities remains the same. The purpose of choices of activities required for making products/services generated once a year or for achieving the outcomes is:

- optimising processes;
- re-organising the structure of products/services;
- choosing of more appropriate suppliers (underbidding);
- re-organising pricing;
- finding more appropriate distribution channels.

Operational and strategic cost management is mutually supportive, e.g. decreasing costs of resources for activities is carried out together with re-organising the structure of activities.

As revenues and expenses arise from activities necessary for making products, providing services and realising them, the author recommends using the principle



of accrual-basis accounting for budgeting, financial accounting and reporting purposes in the integrated model of financial management of a PSO, “ ... by the implementation of which revenues and expenses accrued from activities are planned and recorded based on resources” (Eelarveklassifikaator ... §2<sup>2</sup> (2) p3). Including the principle of accrual-basis accounting in the budget classifier allows the author to conclude that its usage is intended in Estonia.

### **The comparison of factors affecting the integrated model of financial management of a PSO with the variables of Lüder’s FMR model**

The administration of the management object involves affecting the system by the variables so that the system would change from one phase to another. In the research, the variables affecting the management object are divided into three groups:

- 1) the major groups of variables affecting the management centre at the highest level are global socio-economical factors, international legal acts (*acquis communautaire*), local legislation, global resource dependence and administrative system;
- 2) the managed subsystems are influenced by organizational culture, human resources, technological facilities and internal control system;
- 3) the variables affecting the measurement systems are conceptual framework, accounting principles, methods, practices and professional skills of accountants.

The comparison of variables affecting the integrated model with the variables of Lüder’s FMR model reveals both similarities and differences. Both models are based on contingency approach – the higher the interdependence of an organisation and the environment, the more developed financial management system is being used or required (see Mauldin&Ruchala 1999).

The legal bases of the integrated model of financial management of a PSO are affected by global economic political factors and international legal acts correspond to the variables of Lüder’s FMR model. The part of the administrative structure is also similar in principle, where the management and financial management of a PSO is treated in the categories of “centralised/decentralised”, “concentrated/fragmented” as presented by Lüder (2002, 9).

The differences arise from the development of financial management during the time period between the creation of the models (11 years). The integrated model of financial management of a PSO is based on the guidelines of NPFM aiming at the efficacy of financial management. The integrated model differs from Lüder’s FMR model in terms of variables, influencing the measurement systems – financial reporting, audit etc. to link elements of strategic management accounting and its consequences on performance. Moreover, including these variables into the measurement system, the integrated model obtains a global dimension. The outcome

– annual report – makes performance of public sector organisations comparable within and outside the EU at the state (and lower) levels. The focus of the integrated model is on the integration of the parts of the financial management system, the achievement of which is supported by the factors influencing the methodological administration of financial management, shared values in an organisation (see Elwood 2002, 276), such as corporate culture, labour and its quality, and the solutions of information technology that are in constant development.

### **The difference between the integrated model of financial management for a public sector organisation and the traditional model**

The integrated model of financial management for a PSO differs from the traditional financial management model (one-year, input-based, control-oriented) in the holistic, long-term, outcome-oriented view which allows to measure the effectiveness of the performance. The comprehensive view is achieved by strategic and operational planning and management of organisations, measurement of performance and reporting as well as by systematic treatment of the aspects of the analysis of outcomes adapting the accounting methods that are well established in countries with developed financial management systems. The implementation of the integrated model of financial management for a PSO allows to make financial statements more informative, transparent and comprehensive and assess the sustainability of the organisation. The facilities of the integrated model will become evident and will be enlarged by the use of financial resources in the interaction and mutual influence of other management fields – strategic management, human resource management, communication and IT management, performance management, etc.

### **Testing the integrated model of financial management in practice: the explanatory case-study method.**

The author has researched the experience in budgeting and the preparation of budgetary reports in the financial service of the City of Tallinn. The author analyzed the bases of budget preparation, instruction materials, budgets and budgetary reports and interviewed four financial specialists in charge of the City Council.

The interviewees have mentioned the situation where the decision-making rights of managements of the district governments have been reduced over the years. The above-mentioned is in contradiction with the principles of performance management and remarkably inflicts the quality of management at all levels of decision-making, because the visions of the district governments and the development needs based on the analysis worked out in districts are taken no account of.

Some interviewees considered measuring the efficient usage of budgetary funds impossible, reasoning it by the fact that a municipal authority is compelled to provide public services, where it is often impossible to measure the result in

monetary terms and it is only measurable by the beneficiaries' satisfaction. As resources are limited, priorities have to be determined - which services have to be provided and which ones can be provided.

Measuring the efficiency would be considered necessary, the more so, because some of the preliminary work has been done. The measures could be introduced step by step, by fields of activities. A system for measuring the efficiency has to be worked out, which would be characteristic of performance management and budgeting and could be uniformly used in all PSOs.

Based on analysis of documents and unstructured interviews, we can conclude, that the financial management model for the City of Tallinn with output oriented accrual-based budgeting and financial reporting is fundamentally reliable in practice.

However, the model is not fully implemented. The author is aware, that the professionals of the financial service of the City Council of Tallinn are dealing with the improvement of the performance measurement system.

**Based on the critical analysis of the financial management system of the Estonian PSOs and the financial management model of the City of Tallinn, the author suggests the following.**

Due to the weak connection between the strategic plans (development plans) and budgets the author suggests reviewing and integrating the systems of strategic and operational planning (goals, measures of action plans), budgets (financial plans for measures) and the financing of measures for the PSOs. For the given purpose the strategic goals and the goals of functional development plans ("top-down" method) as well as the goals of the organisation-based development plans that are an input for the budgetary strategy and the goals of the functional development plans ("bottom-up" method) should be harmonised.

The author suggests that the structure of the organisation-based (including municipal units) and functional development plans and the implementation plans should be harmonised as the mandatory parts of the implementation plans of organisation-based development plans – the financial plans for measures – are an input for the budget bid. The harmonisation of the input structures would facilitate the preparation of the budget and will make the budget more transparent.

The author suggests establishing a temporary coordinating administrative unit to organise the development and implementation plans or seeking alternative solutions (e.g. creating a temporary working group comprising specialists from different areas). This would enable the stages of strategic and operational planning, budgeting the demand for products/services and financing in the financial management system of a PSO to be integrated.

The analysis shows that the financial management model of the City of Tallinn needs further conceptual development particularly in terms of integration steps „Check”, „Act” and „Plan” as in Deming’s model. However, the author considers it expedient to involve specialists in various fields to create a system which could be used in all Estonian PSOs. The creation of system requires cooperation between specialists in different areas, including scientific organisations.

To measure the efficiency of the integrated budgeting and financial reporting system a system of standards has to be created, which would be the basis for the assessment of the efficiency of the output and outcome of the budgeting process. The system should also allow to implement the *ex ante* and *ex post* measurement results while making new strategic plans, revising legal acts, in HR policies, etc. The creation of such a system requires cooperation between specialists in different areas, including scientific organisations.

Thus the budgeting, financial accounting and reporting, strategic and operational planning of PSOs will be integrated.

The critical analysis of the financial management system reveals that the development of the organisation of the performance audit of PSOs both in the form of internal and external audit should be given priority. At present the organisation and capacity of performance audit fails to keep level with financial audit. Here again PSOs have to cooperate with research institutions, auditing companies and consultancies to work out the system of performance audit, the methods used, the selection of criteria, but also to train auditors. The development of performance audit is conducive to closer connections between reporting and the stages of strategic and operational planning.

Analysis reveals that each PSO arranges financial management at their own discretion. The author suggests working out methodological guidelines for budgeting, cost accounting and cost management that could be used by all PSOs.

The author’s opinion is that the development of manuals, instructions and the other methodical documents should be carried out under the auspices of the Ministry of Finance or the Estonian Accounting Standards Board in cooperation with PSOs, research institutions and training centres.

The author recommends ABB as the budgeting method and ABC as the cost accounting method. The author is of the opinion that integrated accounting methods should be used as all PSOs submit their data to the uniform information systems, which will be used for the preparation of the consolidated statements of the state. The author recommends ABB and ABC because these methods render managers responsible and accountable and force them to use the resources effectively. Thus the cost accounting, financial accounting and reporting, budgeting and financing of PSOs will be integrated.

As revenues and expenses arise from activities necessary for making products, providing services and realising them, the author recommends using the principle of accrual-basis accounting for budgeting, financial accounting and reporting purposes in the integrated model of financial management of a PSO, by the implementation of which revenues and expenses accrued from activities are planned and recorded based on resources.

Prior to the implementation of the integrated budgeting and financial reporting system comprehensive training has to be planned and performed for the financial and managerial specialists in public sector organisations.

The implementation of the integrated model of financial management of a PSO is a laborious process. Therefore, the author's recommendation is the implementation of the model in different stages according to a time schedule. The author suggests that legal acts should be organised first, followed by working out the methodological guidelines, and then the completeness of data and the IT systems ensuring accessibility to the data should be harmonised and amended where necessary. After the preparatory jobs listed above the implementation of the model can be launched at the level of PSOs (e.g. the geographical units of local governments).

The given research enables the author to contribute to the amendment of the financial management system of a PSO. The integrated model of financial management of a PSO created by the author is based on the idea of Deming's management model, integrating the conceptions of modern financial management and performance management. The integrated model of financial management for a PSO, also supported by developed IT-systems, is a mean for strategic management giving comprehensive data about planning and usage of assets (including investments, tangible and intangible assets), liabilities (including debts), revenues and expenses at all levels of management. The use of integrated financial management systems is conducive to economical, efficient and effective use of resources collected from the members of society and meeting the growing needs by the members of society better as regards the accessibility and quality of public services.



## ELULOOKIRJELDUS

### Juta Tikk

Sünniaeg ja koht 22.05.1949., Eesti Vabariik, Põlva  
Kodakondsus Eesti  
Aadress 10118, Tallinn, Liivalaia 32-41  
Telefon + 372 64 59 619; +372 55 58 32 41  
E-posti aadress jutatikk@hotmail.ee

HARIDUS (õppeasutus, lõpetamise aasta, omandatud kraad või eriala)  
Estonian Business School, doktoriõpe  
Estonian Business School, 1999, rahvusvaheline ärijuhtimine, MBA  
Eesti Põllumajanduse Akadeemia, 1972, insener-tehnoloog, vastab magistrikraadile  
Põlva Keskkool, 1967, keskkharidus

TEENISTUSKÄIK 2002 – käesoleva ajani – EBS, külalislektor  
2005 – 2011 TTÜ, majandusarvestuse instituut, lektor  
2004 – 2005, TTÜ Tallinna Kolledž, lektor, majandusarvestuse ja ökonomika lektoraadi juhataja  
2002 – 2004, TTÜ Tallinna Kolledž, lektor  
2000 – 2002, EBS, lektor, ettevõtluse õppetooli juhataja asetäitja  
2000 – 2002, TTÜ Kõrgem Majanduskool, külalislektor  
1997 – 2000, EBS, lektor, ettevõtluse õppetooli juhataja kt  
1996 – 1997, EBS, projektijuht  
1993 – 1996, AS Mainor, projektijuht  
1993 – 2002, Mainori Majanduskool, külalislektor  
1972 – 1992, Tallinna Külmoone nr 1, kommertsdirektor, peatehnoloog, tehnoloog erinevates allüksustes

### MUUD RAHVUSVAHELISED KURSUSED

2001 – 2002, rahvusvahelise koolitusprojekti “Negotiation Skills for European Marketeers” korraldustoimkonna liige. Projekt viidi läbi ERASMUS-SOCRATES raames Hogeschool West-Vlaanderen (Belgia, Brügge) koordineerimisel 2002.a. Helsingis ja 2001.a. Brügges;  
1998 ja 1999, Seinajoki Business School, rahvusvaheline ärisimulatsioon INTOPIA 2000;  
1997, EBSi ja Pariisi ESLSCA (Ecole Supérieure Libre des Sciences Commerciales Appliquées) ühine suveseminar;  
1994, ISO M-Gruppen, Stockholm, konsultatsiooniprogramm “Areng”.

## TEADUSTEGEVUS

Rahvusvahelistes eelretsenseeritavates ajakirjades avaldatud artiklid:

- Tikk, J., Almann, A. 2011. Developments in public sector financial management in Estonia. *Business and Economic Horizons* 5 (2):47-56
- Tikk, J. 2010. The Internationalization of the Estonian Accounting System. *Annals of the University of Petrosani* 10 (2): 341 - 352
- Tikk, J. 2010. Accounting Changes in the Public Sector in Estonia. *Business: Theory and Practice* 11(1):77 - 85
- Tikk, J. 2009. Calculation and Presentation of Earnings per Share Calculation in a Corporation with a Complex Capital Structure. *Journal of International Scientific Publications*. Vol 3:404 – 413.
- Tikk, J. 2008. Transfer of Financial Assets under Factoring Terms. The Estonian Case. *Journal of International Scientific Publications*. Vol 2:479 – 488.

Rahvusvaheliste konverentsiettekannete loetelu:

- Tikk, J. 2014. Developing an Integrated Model of Financial Management for Public Sector Organizations in Estonia. In: *4th Annual International Conference Proceedings. Accounting and Finance (AF2014)* 28–29 April 2014, Phuket, 64–70
- Tikk, J. 2013. Changing Paradigm in Financial Management in Estonia. In: *3rd BMAC Conference Proceedings*. Istanbul, Turkej 2013
- Tikk, J. 2012. Considering introduction of accrual-based budgeting for public organizations in Estonia. In *2nd Annual International Conference Proceedings. Accounting and Finance (AF 2012)*. 21 -22 May 2012, Singapore, 13-18.
- Tikk, J. 2010. Historical Review and Underlying Trends in the Estonian Accounting Developments. In: *2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2nd BMAC)*. Program and Abstracts. Sept 15 – 18, 2010, Istanbul, Turkey, 82-83.
- Tikk, J. 2009. Modernisation of Governmental Accounting in Estonia. In: *Accounting and Performance Management in Business and Public Sector Organizations. Conference Proceedings*. May 8 – 9 2009, Tartu, 246 – 255
- Tikk, J. 2008. The Historical Development of the Accounting Applications in Estonia. In: *12th World Congress of Accounting Historians (WCAH)*. Congress Proceedings. Vol I, 317 – 326. 12th WCAH, Istanbul - Turkey, July 20 - 24, 2008.
- Tikk, J. 2007. Factoring as an Alternative to Finance a Company. In: *Sustaining Competitiveness in Liberalized Economy – the Role of Accounting: proceedings of the conference*: 15.-17.08.2007, Kuala Lumpur, Malaysia



Tikk, J. 2006. The most important amendments in the Accounting Act. *In: Accounting, taxes and audit: proceedings of the conference: 26.-27.10.2006.* (Toim.) Alver, J., Toots, A. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikooli Kirjastus, 2006, 176 – 179.

Tikk, J. 2005. Earnings per share – a key measure of a business success *In: Accounting&Audit system Integration into European Union Area, New Challengers and Opportunities. The Papers of International Conference (6-7th October 2005).* Vilnius:Lithuanian Chamber of Auditors, 293-303.

Teadusorganisatsiooniline ja –administratiivne tegevus:

2011 - ... Euroopa Raamatupidamisassotsiatsiooni liige

2011 - ... alates oktoobrikuust 2011.a. kuulun ajakirja „Accounting and Financial History Research Journal“ toimetusse

2010 - ... Vabariikliku raamatupidajate kutsevõistluse 2010, 2011, 2012 , 2013 ja 2014 võistlusülesannete koostaja ning hindamiskomisjoni esimees

2007 – 2009 Ajakirja „RP:raamatupidamise praktik“ toimetuse kolleegiumi liige

